

**Université Abderrahmane MIRA de Bejaia**

*Faculté des Sciences Economiques, Commerciales Et des Sciences de Gestion*

*Département Des sciences Financière et Comptabilité*

***Mémoire de fin de cycle***

***En vue de l'obtention du diplôme de Master en Sciences Financières et  
Comptabilité***

***Option : Finance d'entreprise***

**Thème :**

***La contribution du contrôle budgétaire dans l'analyse  
de la performance financière de l'entreprise***

***Cas : Général Emballage***

**Réalisé par :**

**M<sup>elle</sup> Merzouk Ferial**

**M<sup>elle</sup> Mokrane Ferial**

**Encadré par :**

**M<sup>me</sup> AMIA Nacira**

***Promotion : 2022/2023***

## ***Remerciement***

*Au terme de ce travail, nous tenons à remercier, en premier lieu, le bon dieu de nous avoir donnée la force, le courage et la patience pour réaliser ce modeste travail.*

*Nous tenons à remercier sincèrement madame **AMIA NASSIRA**, en étant qu'encadreur, s'est toujours montré à l'écoute et disponible tout au long de réalisations de ce mémoire, ainsi que pour sa générosité, l'inspiration qu'elle nous a transmis et la grande patience dont elle a su faire preuve.*

*Nous adressons sincères remerciements à tous les enseignants (es) du département de finance et comptabilité qui nous ont appris beaucoup de choses durant notre cursus.*

*Nous remercions aussi l'entreprise GENERAL EMBALLAGE pour son accueil.*

*Nous tenons à remercier aussi tous ceux qui ont contribué de près ou de loin à la réalisation de ce mémoire.*

*Sans oublier nos remerciements aux membres du jury qui nous ont fait l'honneur d'accepter d'évaluer ce modeste travail.*

## *Dédicaces*

*Avant tous, je tiens à remercier le bon dieu de m'avoir appris et protégé toute au long de ma vie.*

*C'est avec une joie et un grand plaisir que je dédie ce modeste travail :*

### ***A ma très chère mère :***

*Quoi que je fasse et quoi je dise, je ne saurai jamais te remercier comme il se doit, ton affection me couvre, ta bienveillance ma guide et ta présence à mes côtés a toujours été ma source de force. Que dieu te procure bonne santé et longue vie.*

### ***A mon très cher père :***

*Tu as toujours été à mes côtés pour me soutenir m'encourager, tu as toujours été mon ange gardien, que le bon dieu te garde pour moi. Aucune dédicace ne saurait exprimer l'amour que je te porte.*

### ***A mes chers frères :***

*Yasmine et Massi puisse dieu vous donner santé, bonheur, de prospérité, ainsi que beaucoup de réussite dans votre vie.*

### ***A la chère famille Belaid :***

*Mon cher grand père que dieu lui réserve une place dans son vaste paradis, ma jolie grand-mère, mes (tantes, oncles) je vous remercie tous pour votre soutien, qu'il soit de près ou de loin.*

*Je tiens à remercier ma merveilleuse encadrante madame AMIA qui m'a vraiment aidé à réaliser ce modeste travail.*

*Je remercie aussi mes amies et ma binôme Mokrane Ferial.*

***Ferial MERZOUK***

# *Dédicace*

*Je dédie ce modeste travail*

***A Ma chère maman,***

*Tu m'as donné la vie, la tendresse et le courage pour réussir, tout ce que je peux t'offrir ne pourra exprimer l'amour et la reconnaissance que je te porte. En témoignage, je t'offre ce modeste travail pour te remercier pour tes sacrifices et pour L'affection dont tu m'as toujours entourée. »*

***A Mon cher père,***

*L'épaule solide, l'œil attentif compréhensif et la personne la plus digne de mon estime et de mon respect. Aucune dédicace ne saurait exprimer mon amour et le procure santé et longue vie. »*

*Que dieu vous préserve.*

***A mes sœurs Zina, nadia, chahinaz, Hanane, et mes frères Abdeslam et Abdlghani. Pour leurs encouragements permanents, et leur soutien moral.***

***A la mémoire de mes grands-parents.***

***A toute ma famille Paternelle et Maternelle.***

***A tous mes amis Hachemi, Abdarzak, Rayen et amies Dahbia, Imane, Manel, Nesrine, Milida, Nawel, Lila, et à ma binôme Ferial.***

*Merci d'être toujours là pour moi.*

**Ferial MOKRANE**

## Sommaire

Remerciements

Dédicaces

Liste des abréviations

Introduction générale ..... 01

**Chapitre 1 : Aspects théorique sur le contrôle de gestion, la gestion budgétaire, le contrôle budgétaire et la performance financière ..... 05**

**Section 01 : le contrôle de gestion ..... 06**

**Section 02 : notion sur la gestion budgétaire et le contrôle budgétaire ..... 14**

**Section 03 : la performance financière ..... 23**

**Chapitre 2 : L'élaboration d'une démarche budgétaire ..... 31**

**Section 01 : la procédure de la gestion budgétaire ..... 31**

**Section 02 : le contrôle budgétaire outil de mesure de la performance financière ..... 47**

**Chapitre 3 : la contribution du contrôle budgétaire a la performance financière de l'entreprise générale emballage ..... 55**

**Section 01 : la présentation de l'organisme d'accueil générale emballage ..... 55**

**Section 02 : la gestion budgétaire au sein de Générale Emballage ..... 62**

**Section 03 : Le contrôle budgétaire et mesure de la performance financière au sein de Générale emballage ..... 71**

**Conclusion générale ..... 80**

Annexe

Liste des tableaux, figures

Références bibliographiques

Table de matière

Résumé

**Liste des abréviations**

<b>Abréviation</b>	<b>Signification de l'abréviation</b>
<b>ABC</b>	Activity Based Costing
<b>CA</b>	Chiffre d'affaires
<b>CAN</b>	Chiffre d'affaires net
<b>CSR</b>	Coefficient saisonnier rectifié
<b>CSRNR</b>	Coefficient saisonnier non rectifié
<b>DA</b>	Dinar Algérien
<b>E/CAN</b>	Ecart sur chiffre d'affaires net
<b>E/P</b>	Ecart sur prix
<b>GE</b>	Générale Emballage
<b>M.C.O</b>	Méthodes des moindres carrées ordinaires
<b>M.M.C</b>	Moyen mobile centrés
<b>PUp</b>	Prix unitaire prévu
<b>Pur</b>	Prix unitaire réel
<b>Qp</b>	Quantité prévue
<b>Qr</b>	Quantité réelle
<b>SPA</b>	Société par action
<b>TCSNR</b>	Total des Coefficient saisonnier non rectifié

## **Introduction générale**

Une entreprise est une entité économique et sociale qui rassemble de manière organisée des ressources matérielles, immatérielles et financières afin de produire et fournir des biens et services qui répondent aux besoins des clients. Elle opère dans un contexte de concurrence intense et de croissance rapide, dans un monde où les changements et l'incertitude sont constants.

L'entreprise, qu'elle soit publique ou privée est soumise à des contraintes, entre autres, en termes de performance, de rentabilité et de réactivité aux besoins des utilisateurs, et aussi à des risques qui peuvent émaner de son environnement d'une part, et de la complexité de sa gestion d'autre part, mais on sait que la pérennité des entreprises dépend de leur capacité à mobiliser des ressources et de leur utilisation dans des activités créatrices de valeur.

L'entreprise doit fixer des objectifs et s'adapter à l'environnement afin d'assurer le bon fonctionnement de ces activités, la faciliter de leur gestion et sa pérennité de contrôle en éliminant le maximum d'erreurs et optimiser la performance de ces fonctions, ce qui demande de plus en plus aux entreprises, notamment en termes de capacités de gestion, maîtriser les outils de gestion pour mieux mesurer la performance et aider au pilotage des entreprises.

En général, les entreprises font leur gestion par la comptabilité, mais si vous êtes satisfait de vos données comptables et financières par le biais du reporting financier, vous ne pouvez mesurer que les bénéfices et comment la situation et les bénéfices sont obtenus, ou plus précisément, le potentiel de bénéfices.

Pour que ces entreprises survivent, elles devront inévitablement améliorer leurs performances. Le contrôle budgétaire peut donc être considéré comme une amélioration de la performance économique de l'entreprise ; Il représente un moyen de permettre l'efficacité lorsqu'un objectif fixé est atteint et l'efficience lorsque le montant obtenu à partir d'un ensemble de ressources est maximisé.

La gestion de la performance est nécessairement dynamique. Il est organisé en ce qu'on appelle communément la planification du cycle, la budgétisation et l'analyse des résultats. Ce tour il y a 3 phases principales. Une phase de prévision qui prend en compte les objectifs de l'entreprise, les contraintes internes et externes, une phase de budgétisation qui améliore les prévisions précédentes et une phase de gestion qui compare les prévisions aux réalisés et s'effectue par le contrôle budgétaire.

Le contrôle budgétaire fait partie du contrôle de gestion, qui est un des trois grands dispositifs sur lesquels les dirigeants comptent pour garder la maîtrise. Malgré les critiques dont elle fait l'objet, la gestion budgétaire constitue toujours la méthode de contrôle de gestion la plus utilisée par les entreprises, mais c'est presque toutes les entreprises préparent un budget, les pratiques sont extrêmement variables.

De ce fait, le contrôle budgétaire joue un rôle crucial dans la gestion financière des entreprises. Cette problématique cherche à comprendre comment le contrôle budgétaire peut influencer la performance financière d'une entreprise et contribuer à son amélioration.

Le contrôle budgétaire implique la planification, la mise en place et le suivi des budgets, qui servent de référence pour évaluer les performances réelles par rapport aux objectifs fixés. En surveillant de près les dépenses, les revenus et les écarts entre les prévisions et les réalisations, le contrôle budgétaire permet à l'entreprise d'identifier les domaines où des ajustements sont nécessaires pour atteindre les objectifs financiers.

La pertinence des écarts dépend de leur définition, mais aussi de la qualité des éléments de référence c'est-à-dire des budgets. Dans un environnement instable et peu prévisible, cet aspect du problème ne peut être négligé, c'est pourquoi les actions correctives peuvent agir sur les éléments prévisionnels.

La problématique de notre travail se situe dans la perspective de comprendre : **comment le contrôle budgétaire peut contribuer à l'amélioration de la performance financière de l'entreprise Générale Emballage ?**

Autrement dit, cette problématique cherche à explorer comment le contrôle budgétaire peut contribuer à accroître la performance financière de l'entreprise en optimisant la gestion des ressources, en prévenant les dépenses inutiles et en favorisant la prise de décisions éclairées pour atteindre les objectifs financiers.

Afin d'apporter des éclaircissements à cette question centrale, notre travail se développe autour des questions secondaires suivantes :

- Dans quelle mesure la gestion budgétaire influence-t-elle la performance d'une entreprise ?
- Quels sont les outils et les méthodes utilisés par l'entreprise pour évaluer sa performance dans le cadre du contrôle budgétaire ?

En explorant ces questions, nous pourrions mieux comprendre l'impact de la gestion budgétaire sur la performance globale d'une entreprise, ainsi que les différentes approches utilisées pour mesurer et évaluer cette performance au sein du cadre du contrôle budgétaire.

La tentative de réponse à l'ensemble de ces questions, impose l'articulation de deux hypothèses

- La gestion budgétaire joue un rôle central dans l'orientation et la prise de décision au sein de Générale Emballage, ce qui en fait un élément essentiel pour influencer la performance globale de l'entreprise ;
- Une utilisation efficace des résultats obtenus grâce au contrôle budgétaire permet d'atteindre des niveaux élevés de performance.

Ces hypothèses suggèrent que la gestion budgétaire est un facteur déterminant dans la direction stratégique et la prise de décision de l'entreprise. De plus, elles mettent en évidence l'importance de tirer parti des informations et des analyses issues du contrôle budgétaire pour améliorer la performance de l'entreprise. Au cours de notre travail, nous examinerons ces hypothèses et les confronterons à la réalité de Générale Emballage afin d'évaluer leur validité et de fournir des recommandations éclairées pour optimiser la performance financière de l'entreprise.

Afin de répondre aux questions posées, nous avons entrepris une démarche de recherche comprenant une étude théorique suivie d'une étude analytique. Pour cela, nous avons effectué une recherche bibliographique approfondie afin de mieux comprendre notre problématique, de définir les objectifs de notre analyse et d'acquérir une connaissance approfondie des aspects théoriques liés à la gestion de contrôle, à la gestion budgétaire et au contrôle budgétaire, qui sont les principaux axes de notre analyse.

Par la suite, nous avons réalisé une analyse sur le terrain pour collecter des données au sein de l'entreprise Générale Emballage. Cette analyse nous a permis d'obtenir des informations concrètes sur la façon dont la gestion budgétaire est mise en œuvre dans l'entreprise et d'évaluer son impact sur la performance financière.

Suivant cette méthodologie de travail, nous avons structuré notre mémoire en trois chapitres qui visent à répondre à notre problématique sur la contribution du contrôle budgétaire à la performance financière de l'entreprise Générale Emballage.

Le premier chapitre, intitulé "Généralités sur le contrôle de gestion, la gestion budgétaire, le contrôle budgétaire et la performance financière", est divisé en trois sections. La première section explore les aspects théoriques du contrôle de gestion, en fournissant une base conceptuelle solide pour notre analyse. La deuxième section se concentre sur la gestion budgétaire et le contrôle budgétaire, en examinant les concepts clés et les pratiques associées à ces processus. Enfin, la dernière section met l'accent sur la performance financière, en explorant les indicateurs et les mesures utilisés pour évaluer la santé financière d'une entreprise.

Le deuxième chapitre, intitulé "L'élaboration d'une démarche budgétaire", est composé de deux sections. La première section détaille le processus d'élaboration d'une démarche budgétaire, en mettant en évidence les étapes clés et les considérations importantes à prendre en compte. La deuxième section se concentre sur le contrôle budgétaire en tant qu'outil de mesure de la performance financière. Nous examinerons comment le contrôle budgétaire permet de surveiller et d'évaluer les résultats financiers par rapport aux objectifs fixés.

Enfin, le dernier chapitre, intitulé "La contribution du contrôle budgétaire à la performance financière de l'entreprise Générale Emballage", est également divisé en deux sections. La première section présente une description détaillée de l'entreprise Générale Emballage, en mettant en évidence ses activités, sa structure et son contexte opérationnel. La deuxième section se concentre sur l'application concrète du contrôle budgétaire au sein de Générale Emballage et

examine comment il contribue à la mesure et à l'amélioration de la performance financière de l'entreprise.

Ce plan en plusieurs chapitres et sections nous permettra d'explorer en profondeur les aspects théoriques et pratiques du contrôle budgétaire, de l'élaboration d'une démarche budgétaire et de son impact sur la performance financière de Générale Emballage.

## **Chapitre 1 : Aspect théorique du contrôle de gestion, la gestion budgétaire, le contrôle budgétaire et la performance financière**

Un système de contrôle de gestion est un processus qui vise à rechercher et à utiliser des informations pertinentes. Il contribue à la réalisation et à la coordination des prévisions et des prises de décision au sein des différentes fonctions de l'entreprise, tout en influençant le comportement des employés. L'objectif principal d'un tel système est d'améliorer la qualité des décisions prises au sein de l'organisation. Pour atteindre cet objectif, l'entreprise met en œuvre divers outils de contrôle de gestion, parmi lesquels la gestion budgétaire occupe une place importante.

Dans un environnement concurrentiel caractérisé par une intensité croissante, la gestion budgétaire devient une technique de gestion essentielle pour assurer la pérennité d'une entreprise. Son développement s'avère primordial. La gestion budgétaire vise à préparer l'entreprise à tirer parti de ses atouts et à faire face aux difficultés qu'elle pourrait rencontrer à l'avenir. Elle implique la définition d'objectifs à atteindre et des moyens à mettre en œuvre. Cette approche de gestion favorise l'amélioration et le progrès des performances de l'entreprise en facilitant la communication interne entre les différentes structures.

Le terme "budget" trouve son origine dans l'ancien français, plus précisément dans le mot "bougette" ou "petit bouge". À l'époque médiévale, il désignait une valise ou un sac utilisé par les voyageurs pour transporter leurs affaires personnelles. Plus spécifiquement, "bougette" faisait référence à la bourse dans laquelle les marchands rangeaient leur monnaie lorsqu'ils se déplaçaient, notamment lors des célèbres foires médiévales. Ainsi, le concept de budget, tel que nous le connaissons aujourd'hui, tire son origine de ces notions de gestion financière et de préparation des ressources nécessaires pour mener à bien des projets ou des déplacements.

Avoir la "bougette" signifie, en réalité, être en mouvement constant, faire preuve de dynamisme, entreprendre, mais aussi avoir planifié et prévu les dépenses nécessaires, tout en disposant des fonds requis pour concrétiser son projet.

En conséquence, la gestion budgétaire est considérée comme un élément essentiel au sein de toute organisation. Pour assurer une bonne gestion budgétaire, l'entreprise dispose de plusieurs outils, dont le contrôle budgétaire. Ce dernier permet de comparer régulièrement les prévisions budgétaires aux réalisations afin d'analyser les écarts et de prendre les mesures correctives nécessaires.

Restons dans cette perspective de contrôle de gestion et du contrôle budgétaire, ce présent chapitre sera consacré à l'aspect théorique de ces deux notions. Ainsi, la première section de ce chapitre bordera les notions relatives au contrôle de gestion, la deuxième portera sur la gestion budgétaire et le contrôle budgétaire, et quant à la troisième section, elle traitera de la performance financière.

## **Section 1 : Le contrôle de gestion**

Le système de contrôle de gestion est un processus qui consiste à collecter et à utiliser des informations pour soutenir et coordonner l'anticipation et la prise de décision au sein de différentes entités de l'organisation, tout en influençant le comportement des individus. Il s'agit également d'un processus permanent de gestion globale de l'entreprise, visant à mesurer en temps réel les résultats afin d'améliorer les performances internes, ainsi qu'un processus décisionnel permettant d'évaluer l'efficacité et l'efficacité des ressources de l'entreprise.

Cette section a pour objectif d'introduire le contrôle de gestion en fournissant une vue d'ensemble de ses concepts, de ses objectifs et de ses outils fondamentaux. Pour mieux appréhender le contrôle de gestion, il est important de commencer par présenter son historique, puis d'explorer quelques définitions et principes qui lui sont associés.

### **1.1.Historique du contrôle de gestion**

Le contrôle de gestion est une discipline qui a évolué au fil du temps pour répondre aux besoins croissants des organisations en matière de gestion efficace de leurs ressources et de leurs performances. Son histoire remonte au début du 19<sup>ème</sup> siècle, lorsque des préoccupations relatives à la gestion et au contrôle des activités ont émergé dans le contexte de l'industrialisation et de la complexité croissante des entreprises.

Les origines du contrôle de gestion peuvent être retracées aux travaux de Frederick Winslow Taylor, considéré comme le père du management scientifique. Dans les années 1910, Taylor a introduit des principes et des méthodes pour améliorer l'efficacité et la productivité des opérations industrielles. Ses idées ont jeté les bases du contrôle des coûts, de la mesure des performances et de l'optimisation des processus de production.

Donc les premières formes de contrôle de gestion sont apparues dès le milieu du 19<sup>ème</sup> siècle dans un contexte d'essor industriel. A cette période, les méthodes de comptabilité industrielle permettant de mieux connaître la formation des coûts de revient. Ces outils sont améliorés avec l'élaboration de la méthode dite section homogène dans les années 1920, cette méthode est reprise par le plan comptable générale de 1947.<sup>1</sup> Dans les années 1930, la fonction de contrôle de gestion est institutionnalisée avec création aux états Unis du « Controller Institute of American ».

Le développement du contrôle de gestion s'est accéléré dans les années 1960 et 1970, avec des contributions significatives de chercheurs tels que Robert S. Kaplan et Anthony G. Hopwood. Kaplan a introduit le concept de "tableau de bord équilibré" qui intègre des mesures

---

<sup>1</sup> Mémoire de Master « la mise en œuvre d'un management de la performance au centre hospitalier d'Orsay », pages Cindy, Rennes, Paris, 2006, P.07.

financières et non financières pour évaluer la performance globale de l'entreprise. Hopwood, quant à lui, a mis en évidence l'importance de la dimension comportementale dans la mise en œuvre du contrôle de gestion. Les principales étapes de son développement sont présentées dans ce qui suit :

▪ **La période des années 60 jusqu'aux 70 :(le développement des outils classique)**

C'est une période de forte évolution des outils et technique de cette discipline avec le développement des outils classiques du contrôle de gestion (l'utilisation de la comptabilité analytique, les budgets et le contrôle budgétaire). C'est donc « une époque technique d'installation des outils, centrée sur la fonction comptabilité budget ». <sup>2</sup>

▪ **La période des années 80 :(le pilotage de la gestion)**

Un glissement sémantique se produit avec la substitution de la notion de pilotage au terme de contrôle. Les entreprises devenant de plus en plus complexe, les dirigeants ne peuvent plus prétendre exercer un contrôle mais seulement suivre les tendances au travers d'indicateurs principaux. L'emprunt au vocabulaire de la navigation pilotage, tableau de bord n'est pas neutre :il s'agit bien de se fier à ces instruments de bord pour vérifier que l'entreprise suit bien le cap souhaité. <sup>3</sup>

▪ **La période des années 90 :(la crise du modèle classique et le développement du management de la performance)**

Dans cette période y eu une véritable remise en cause du modèle classique de contrôle de gestion. Des auteurs, comme Philippe LORINO, avancent l'idée selon laquelle le contrôle de gestion classique qui s'appuie sur l'analyse des couts, les centres de responsabilités et les budgets serait dépassé. En effet ce modèle s'appuie sur la conception taylorienne de l'entreprise marquée par le cloisonnement et la hiérarchisation de l'organisation et par l'unicité de l'objectif à atteindre maîtrise des couts. D'autre part, ce modèle repose sur hypothèse d'une information parfaite et sur la prédominance des couts direct. <sup>4</sup>

Aujourd'hui, le contrôle de gestion continue d'évoluer pour s'adapter aux défis et aux évolutions du monde des affaires. Il intègre des concepts tels que la gestion par les activités, la gestion stratégique et le contrôle de gestion basé sur la valeur.

---

<sup>2</sup> Mémoire « comptabilité analytique outil de contrôle de gestion, cas de la mise en place de la méthode ABC à Générale Emballage », AIT ZIANE et HALLAL, 2014, P.04.

<sup>3</sup> Pages Cindy, Rennes, Paris, 2006 op.cit., P.08.

<sup>4</sup> Idem, P.09.

## **1.2. Définition de contrôle de gestion**

Le contrôle de gestion a pris de nombreuses définitions en suivant l'évolution de son environnement, chacune traite un aspect particulier.

En **1965** l'auteur américain **R.N Anthony** définit le contrôle de gestion comme « *le processus par lequel les dirigeants s'assurent 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* »

Pour **M. Gervais (2000)**, le contrôle de gestion est « *le processus par lequel les dirigeants s'assurent que les ressources sont obtenues et utilisées avec efficience, efficacité et pertinence conformément aux objectifs de l'organisation et que les actions en cours vont bien dans le sens de la stratégie définie* »<sup>5</sup>

D'après **M. Gervais**, le contrôle de gestion cherche à l'optimisation des ressources déployées par l'entreprise, en mettant un accent sur la cohésion et la coordination des trois critères essentiels qui sont l'efficacité, l'efficience et la pertinence.

Quant à **LOCHARD J (1998)**, il définit le contrôle de gestion comme étant « *un ensemble des dispositions prises pour fournir aux dirigeants et aux divers responsables des données chiffrées périodiques caractérisant le marché de l'entreprise leur comparaison avec des données passées ou prévues permet aux dirigeants de déclencher rapidement les mesures connectives appropriées avec l'aide ou les conseils du contrôleur de gestion* »<sup>6</sup>

Selon **Khemakhen (2001)** : le contrôle de gestion est « *le processus mis en œuvre au sein d'une organisation pour s'assurer d'une mobilisation efficace et permanente 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 terme* ».<sup>7</sup>

## **1.3. Les objectifs du contrôle de gestion**

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

La notion d'objectif ne peut répondre aux besoins de la direction que si elle met en relation deux autres éléments essentiels qui sont les moyens et les résultats. Dans cette approche, un

---

<sup>5</sup> Gervais M., « Contrôle de gestion », Economica, Paris, 2000, P. 12

<sup>6</sup> Lochard J. « la gestion budgétaire outil de pilotage des managers », Edition d'organisation, 1998, P.15

<sup>7</sup> 1Khemakhen A et Lardoï., « Introduction au contrôle de gestion », Edition bordas, Paris-Montréal, 2001, P10.

responsable est défini par un champ d'action dans lequel son activité consiste à mettre en relation ces trois critères essentiels :

- Les objectifs à atteindre ;
- Les ressources mises en place ;
- Les résultats obtenus.

Ces derniers donnent naissance à trois critères d'évaluation pour un responsable :

#### **L'efficacité**

Ce concept a donné lieu à une importante littérature en gestion, il est au centre de toutes les démarches se préoccupant d'évaluer les performances d'une organisation quelle que soit (Organisation marchande ou non marchande) la question sous-jacente et celle de savoir s'il organisation atteint ou non ses objectifs de façon satisfaisante, les indicateurs d'efficacité peuvent ainsi être très divers et nombreux. Certaines études mêlant des indicateurs économiques, techniques, psychologiques, organisationnels et sociaux en recensent une soixantaine, plus simplement on peut définir l'efficacité comme le rapport entre les résultats atteints par un système et les objectifs visés.

#### **L'efficience**

Elle représente la capacité de minimiser les moyens mis en œuvre pour atteindre un objectif. L'efficience peut généralement se mesurer à l'aide d'un ratio, c'est-à-dire un rapport entre deux grandeurs un système de production est efficient s'il produit un nombre donné d'unités, d'une qualité donnée, au moindre coût. S'il produit au moindre coût, mais sans tenir compte de la qualité, il est « économique » ; mais pas forcément efficient.

#### **L'économie**

Est dite économique toute acquisition de ressources qui correspond aux critères suivants :

- Moindre coût.
- Quantité et qualité conforme à la norme établie.
- Moments et lieux opportuns.

L'économie touche l'acquisition des ressources l'efficience, leur transformation »<sup>8</sup>.

### **1.4. Le processus du contrôle de gestion**

Le processus du contrôle de gestion correspond aux phases traditionnelles suivantes <sup>9</sup> :

---

<sup>8</sup> Anthony R. Cité in Le Duff R., Valhen C-A, « Encyclopédie de gestion et de management », Dalloz, Paris, 1999, P.334.

<sup>9</sup> Langlois L, Bonnier C, Bringer M, « contrôle de gestion », Edition Foucher, Paris, 2006, P18.

➤ **Phase de prévision**

Cette phase est dépendante de la stratégie définie par l'entreprise. La direction prévoit les moyens nécessaires pour atteindre les objectifs fixés par la stratégie dans la limite d'un horizon temporel. Les résultats attendus par la direction constituent un modèle de représentation des objectifs à court terme.

➤ **Phase d'exécution**

Cette phase déroule à l'échelon des entités de l'entreprise. Les responsables des entités mettant 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 pour les responsables d'entités. Il doit uniquement mesurer les actions qui leur ont été déléguées.

➤ **Phase d'évaluation**

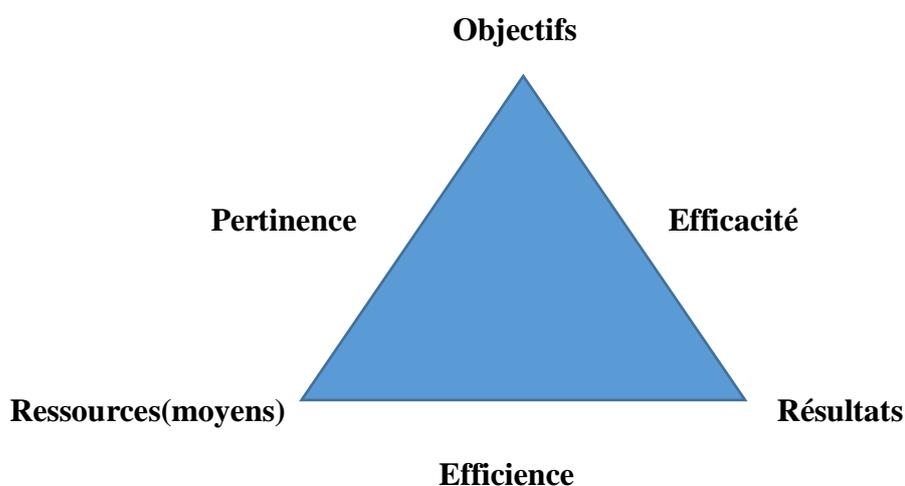
Cette phase consiste à conforter les résultats obtenus par les entités aux résultats souhaités par la direction afin d'évaluer leurs performances. Cette étape de contrôle met en évidence des écarts et détermine les causes. Elle doit conduire les responsables à prendre des mesures correctives. Le processus est plus réactif lorsque cette étape de contrôle est réalisée régulièrement au niveau des entités.

➤ **Phase d'apprentissage**

Cette phase permet, grâce à l'analyse des écarts, de faire progresser l'ensemble du système de prévision par apprentissage. Des facteurs de compétitivité peuvent être découverts ainsi que l'éventuelle faiblesse. Une base de données est constituée pour être utilisée en vue des futures prévisions.

Le schéma suivant récapitule l'ensemble de ces phases :

**Figure N°1 : Le triangle du contrôle de gestion**



**Source :** Loning H et Al, « Le contrôle de gestion, organisation, outils et pratiques », 3 éditions Dunod, Paris, 2008, P06 ;

## 1.5. Le profil du contrôleur de gestion

Pour l'accomplissement de ses missions, le contrôleur de gestion doit posséder les compétences et les techniques de contrôle requises. Cette dernière ne suffit pas à mieux positionner ses tâches, le contrôleur doit donc connaître l'entreprise et ses acteurs, avec une certaine rigueur et être tourné vers l'avenir.

En termes de compétences générales, le contrôleur de gestion du fait de son métier d'animateur devrait être : communicatif, organisé, productif, réactif. Selon **Claude Alazard** et **Sabine Sépari**, le contrôleur de gestion doit être polyvalent. Il doit être en effet à la fois :

- Spécialiste et généraliste : maîtriser les outils pointus, organiser et coordonner les procédures.
- Opérationnel et fonctionnel : gérer l'exécution, conseiller les décideurs.
- Technicien et humain : intégrer la dimension technique, gérer les hommes et les groupes.

D'après **Bouin** et **Simon**, le contrôleur de gestion doit être armé par des qualités lui permettant de concrétiser ses missions

**Tableau N°1** : les qualités du contrôleur de gestion

Qualités techniques	Qualités humaines
<ul style="list-style-type: none"><li>• Rigoureux, méthodique, organisé</li><li>• Fiable, clair</li><li>• Cohérent</li><li>• Capable de synthèse</li><li>• Faisant circuler l'information sélectionnée</li><li>• Maîtrisant les délais</li><li>• Connaissant les outils</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>• Morales : honnêteté, humilité</li><li>• Communicantes : dialogue, animation, formation, diplomatie, persuasion</li><li>• Mentales : ouverture, critique, créativité</li><li>• Collectives : écoute, accompagnement, implication</li><li>• Sociales : gestion des conflits</li><li>• Entrepreneuriales : esprit d'entreprise</li></ul>

Source : Alazard C, Sépari S, « Contrôle de gestion manuel et application », Dunod, Paris, 2007, P.34.

## 1.6. La position du contrôle de gestion au sein de l'entreprise

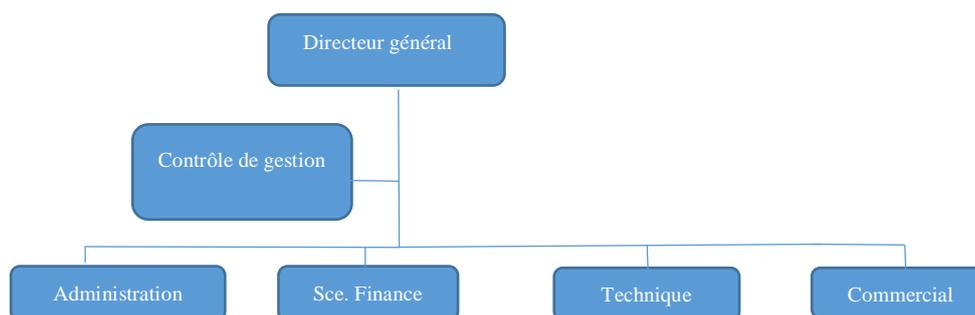
L'organisation de la position du contrôleur de gestion est contingente : il n'existe pas de modèle commun d'attribution des postes de contrôle de gestion au sein d'une entreprise. Il n'est pas rare que deux entreprises d'un même secteur d'activité et de même taille prévoient des organisations différentes dans le fonctionnement du contrôle de gestion. Par ailleurs, la fonction contrôle de gestion évolue dans le temps pour s'adapter aux évolutions de l'environnement interne et externe de l'entreprise. En effet, la place attribuée à la fonction du contrôleur de gestion dépend à la fois :

- De la dimension structurelle de l'organisation et de sa taille
- De la stratégie poursuivie par les cadres dirigeants
- De l'environnement socio-économique. Niveaux de responsabilité.
- Moyens disponibles

### **1.6.1. Rattachement à la direction générale**

Le champ d'action du contrôleur de gestion s'étale sur l'ensemble de l'activité de l'entreprise, c'est pour cette raison qu'il ne peut pas être placé sous l'autorité de celui dont il est censé contrôler son activité. De plus il a pour mission d'aider chaque membre de l'entreprise, du directeur général, à l'échelon le plus bas de la hiérarchie. Dans ce premier rattachement le contrôleur de gestion prend la position « d'état-major ou de staff ». Toutefois, la limite de ce mode de rattachement dans la perception que les services opérationnels peuvent avoir de la fonction, qui peut être assimilée à « l'œil de la direction ».<sup>10</sup> Le rattachement à la direction générale est illustré par le schéma suivant :

**Figure N°2 : Rattachement à la direction générale**



**Source :** Bouin X. ; Simon F-X., « Les nouveaux visages du contrôle de gestion », 3e édition Dunod, Paris, 2009, P. 50

#### **- Les avantages de cette position**

- Cette position d'état-major lui offre un avantage primordial d'être indépendant, et de bénéficier d'un soutien lui permettant de transmettre facilement les différents rapports qu'il est amené à élaborer.
- Cette position le décharge de toute responsabilité directement hiérarchique et met en évidence son rôle de conseiller de gestion.
- Sa tâche d'animation et de coordination sera facilitée.

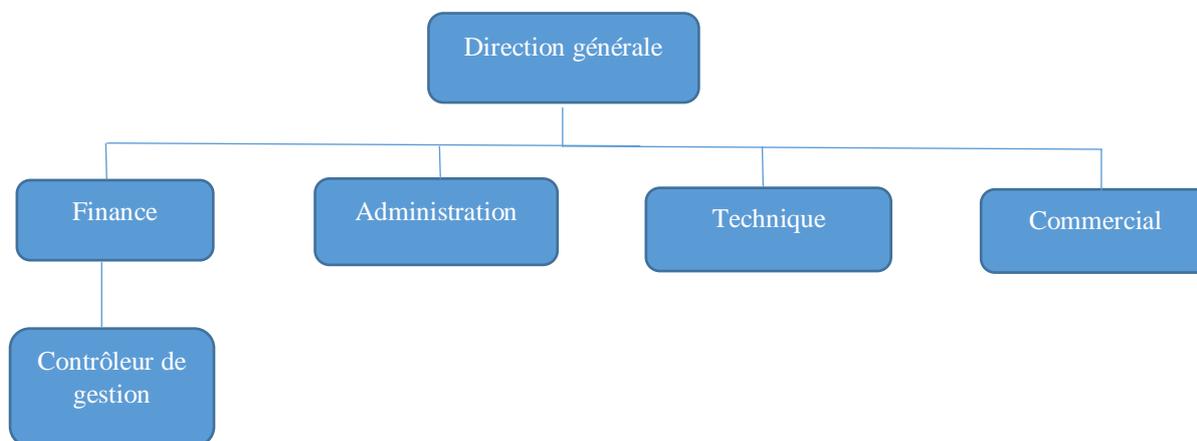
---

<sup>10</sup> Fatoumata Traore. Mémoire de fin d'études. Thème « Le contrôle de gestion dans la perspective d'analyse de la rentabilité d'une banque ». Décembre 2003. P 21.

### 1.6.2. Rattachement au directeur financier

Dans ce deuxième mode rattachement, le contrôleur de gestion est relié directement au Directeur financier.

**Figure N°3 : Rattachement à la direction financière**



source : Hélène Lônging ; « Contrôle de gestion : Organisation, outils et pratiques », 3eEdition Dunod, Paris, 2008, Page 287.

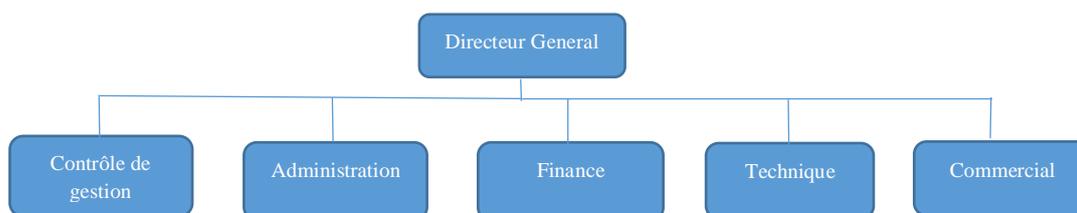
Dans cette situation le contrôleur de gestion est rattaché au directeur financier, ce qui peut être plus proche des informations comptables et financières de l'entreprise. Une telle conception rend le contrôleur de gestion intéressé beaucoup plus à la fonction financière.

Dans cette position la fonction de contrôleur de gestion présente ces limites, vu que le contrôleur ne s'implique pas dans la discussion des orientations stratégiques de l'entreprise, ce qui lui fait courir le risque de s'éloigner de son rôle principal qui est l'animation et la mise en œuvre de la stratégie de l'entreprise.

### 1.6.3. Rattachement en râteau

Dans certaines entreprises le contrôleur de gestion bénéficie de même niveau que les autres responsables, ce qui peut faciliter la communication.

**Figure N° 04 : Rattachement en râteau**



Source : Bouin X. ; Simon F-X., « Les nouveaux visages du contrôle de gestion », 3eEdition Dunod, Paris, 2009. P 51)

Dans cette situation le contrôleur de gestion et ces différents acteurs sont tous rattachés à la direction générale et sont en relation perpétuelle ; ce qui peut faciliter la communication entre eux et harmoniser leurs décisions pour aider la direction générale à prendre la meilleure décision. L'avantage de ce mode de rattachement du contrôle de gestion est la possibilité d'une transmission et d'une analyse efficace et rapide de l'information comptable.

## **Section 2 : Notions sur la gestion budgétaire et le contrôle budgétaire**

Afin de réaliser ses objectifs en toute efficacité et efficience, le contrôle de gestion fait appel à la gestion budgétaire qui constitue l'un des outils les plus efficaces de pilotage à court terme des processus de l'entreprise, et qui couvre l'ensemble des activités de planification et du contrôle. A travers cette section, nous allons présenter au préalable les différentes notions qui liées intimement à la gestion budgétaire, ensuite, nous allons passer au contrôle budgétaire.

### **1. La gestion budgétaire**

Afin de réaliser ses objectifs en toute efficacité et efficience, le contrôle de gestion fait appel à la gestion budgétaire qui constitue l'un des outils les plus efficaces de pilotage à court terme des processus de l'entreprise, et qui couvre l'ensemble des activités de planification et du contrôle. Dans ce qui suit, on va aborder les différentes notions liées à la gestion budgétaire au sein de l'entreprise.

#### **1.1. Définitions de la gestion budgétaire**

Selon **Lochard J (1998)**, la gestion budgétaire est définie comme étant « *un mode de gestion consistant à traduire en programmes d'actions chiffrés, appelés « budgets », les décisions prises par la direction avec la participation des responsables.* »<sup>11</sup>

Quant à **Goujet et Raulet (1997)** : « *la gestion budgétaire a pour utilité le chiffrage des provisions décrivant l'avenir et le dégagement d'écart entre réalisation et provision pour détecter les dysfonctionnements, repérer les corrections nécessaires et situer les responsabilités* »<sup>12</sup>.

Alors une gestion budgétaire représente un ensemble de technique utilisée pour établir des prévisions à court terme applicable à la gestion une entreprise, et compare ces prévisions aux réalisations, puis à la mise en évidence des écarts significatifs qui doivent entraîner des actions correctives.

---

<sup>11</sup> Lochard j, « la comptabilité analytique ou comptabilité de responsabilité », organisation, Paris, 1998.

<sup>12</sup> GOUJET. C et RAULET. C « comptabilité analytique et contrôle de gestion », 4<sup>ème</sup> édition, Dunod, paris, 1997, P41.

## **1.2. Principes de la gestion budgétaire**

La gestion budgétaire regroupe les différents budgets et le contrôle budgétaire. Selon **Michel Gervais**, six conditions sont requises pour que le système soit efficace, à savoir :<sup>13</sup>

- Le système budgétaire doit s'inscrire dans le cadre de la politique générale de L'entreprise, il doit être relié à une politique de personnel dont l'orientation est conforme à la logique budgétaire. La conjonction du système budgétaire et la politique du personnel permettent la responsabilisation des acteurs qui passe d'un simple discours à un système compris, admis, équitable et éventuellement négocié de mesure de performance.
- Il doit couvrir, en principe, la totalité des activités (fonctionnelles et opérationnelles) de l'entreprise : la gestion budgétaire concerne l'ensemble de l'organisation. En ce sens, elle est une discipline transversale et devient un outil de coordination des différentes fonctions.
- L'identification claire des responsabilités ne doit pas nuire à l'esprit d'équipe et aux solidarités interdépartementales nécessaires.
- Le découpage et la présentation des budgets doivent se calquer sur le système d'autorité.
- Le contrôleur de gestion, dans la perception la plus étendue de sa mission, conçoit et pilote le système d'information de l'entreprise.
- Enfin, les prévisions budgétaires doivent pouvoir être révisées lorsqu'il y a apparition des nouvelles informations ou modifications majeures des paramètres de budgétisation (fiscalité, donnée de marché...).

## **1.3. Rôle de la gestion budgétaire**

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

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

---

<sup>13</sup> GERVAIS M., « Contrôle de gestion », Economica, Paris, 2005, P. 275

#### **1.4. Les objectifs de la gestion budgétaire**

La gestion budgétaire a plusieurs objectifs, qui sont les suivants :

- **La planification** : aider à la planification logique et absolue de l'entreprise conformément à sa stratégie à long terme ;
- **La coordination** : favoriser la coordination des différents secteurs de l'entreprise et s'assurer de la performance des méthodes ;
- **La communication** : faciliter la communication des objectifs, des opportunités et des projets de l'entreprise aux différents chefs de services ;
- **La motivation** : apporter une motivation aux responsables pour qu'ils atteignent les objectifs fixés ;
- **Le contrôle** : aide au contrôle des activités en comparant la performance au plan prévisionnel et procéder aux ajustements nécessaires ;
- **L'évaluation** : créer un cadre d'évaluation de performance des responsables dans la réalisation des objectifs individuels et ceux de l'entreprise.

#### **1.5. Les fonctions de la gestion budgétaire**

L'élaboration du budget n'est pas une fin en soi ; elle vise essentiellement à mettre en place un mode de gestion permettant d'assurer à la fois la cohérence, la décentralisation et le contrôle des différents sous-systèmes de l'entreprise<sup>14</sup>

- **Cohérence** : la concentration industrielle a fait naître le besoin d'outil permettant d'assurer la cohérence des sous-systèmes de l'entreprise que sont la politique commerciale, la production, la gestion du personnel, les approvisionnements, les investissements, la gestion financière, etc. c'est pourquoi le budget, expression chiffrée des prévisions, a un rôle déterminant pour assurer la cohérence de l'entreprise.
- **Décentralisation** : le budget général traduit les choix et les objectifs de la direction générale. Mais, son élaboration et son exécution nécessitent une décentralisation au niveau de tous les centres de l'entreprise. Il devient ainsi l'instrument de base de la direction par objectifs.
- **Contrôle** : s'il y'a décentralisation ou délégation de 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.

---

<sup>14</sup> Saad T, Burland A, Simon C, Comptabilité analytique et contrôle de gestion », Vuibert, Paris, 2008, P128.

## **2. Le contrôle budgétaire**

Le contrôle budgétaire est la troisième étape de la gestion budgétaire après la prévision et la budgétisation, c'est une procédure permettant de dégager les écarts entre les résultats réels et les résultats prévus.

Les budgets sont faits pour être respectés. Cependant, les faits divers peuvent entraîner des difficultés d'exécution budgétaire. Un suivi continu permet aux entreprises de comparer leurs réalisations aux prévisions. Cette comparaison fait apparaître des écarts appelés variances, qu'il faut analyser afin de décider des actions correctives pour les périodes futures. L'approche budgétaire est complétée lorsqu'elle se termine par le contrôle budgétaire, qui permet à la direction de vérifier que le budget est respecté par le centre de responsabilité.

### **2.1 Définitions du contrôle budgétaire**

Pour **H. Court et Leurion (1982)**, « *le contrôle budgétaire est un contrôle de gestion caractérisé notamment par la comparaison périodique des données prévues dans les budgets* ».

Au fil du temps, le concept du contrôle budgétaire a évolué et serait défini par **Gervaise (1994)** comme : « *une procédure permettant de dégager des écarts entre résultats réels et résultats prévus, d'où chercher les causes et inspirer les mesures correctives jugées souhaitables* ». <sup>15</sup>

Selon **Gervais. M**, le contrôle budgétaire est « *la comparaison permanente des résultats réels et des prévisions chiffrées figurant au budget afin* :

- *De rechercher la (ou les) cause(s) d'écarts ;*
- *D'informer les différents niveaux hiérarchiques ;*
- *De prendre les mesures correctives éventuellement nécessaires ;*
- *D'apprécier l'activité des responsables budgétaire* » <sup>16</sup>

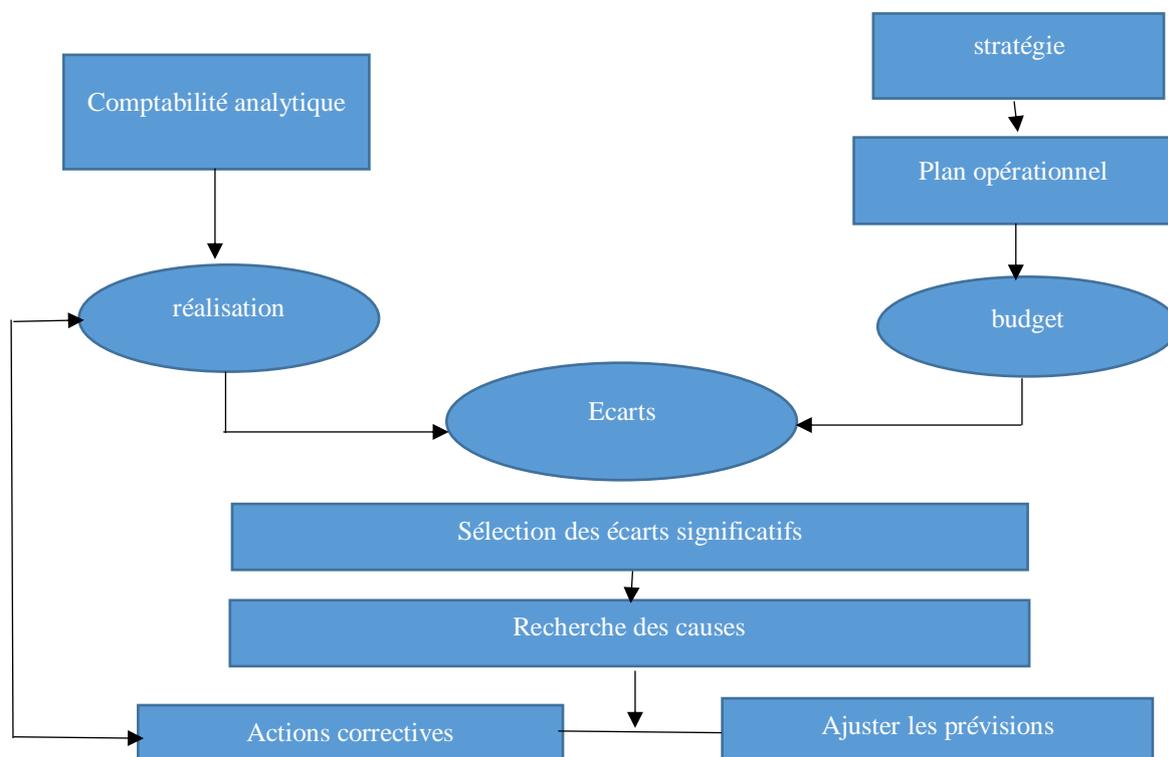
---

<sup>15</sup> Michel Gervais, contrôle de gestion et planification de l'entreprise, Ed ECONOMIA, 1987, P 286.

<sup>16</sup> 22GERVAIS. M, « Le contrôle de gestion et planification de l'entreprise », Edition Economica, Paris, 1990, P. 123.

Le graphe suivant, recapitule les différentes étapes d'un processus contrôle budgétaire :

**Figure N°5 : le processus du contrôle budgétaire**



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

## 2.2 Les objectifs du contrôle budgétaire

Les systèmes de contrôle sont utilisés pour de multiples objectifs : suivi, apprentissage, signal, contrainte, surveillance, motivation et autres. Le contrôle budgétaire de son côté a pour objectifs de :

- Permettre la comparaison des réalisations avec les prévisions ;
- Déceler les écarts significatifs, les analyser et prendre les mesures correctives qui regroupent les aspects principaux du contrôle de gestion ;
- Permettre la vérification de la performance des différents centres de responsabilités.<sup>17</sup>

## 2.3 Le rôle du contrôle budgétaire

Le rôle principal du contrôle budgétaire consiste à agir pour améliorer les performances, il impose à toute entreprise un « code de bonne conduite » :<sup>18</sup>

<sup>17</sup> Anthony R, « Management et contrôle de gestion », Edition Dunod Paris, P.36.

<sup>18</sup> Alazard C, Sépari S, op.cit., 2007, P.510.

- 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.

## **2.4 L'utilité du contrôle budgétaire**

Le contrôle budgétaire présente plusieurs utilités suivantes :<sup>19</sup>

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

## **2.5 Les limites du contrôle budgétaire**

Parmi les limites de contrôle budgétaire :<sup>20</sup>

- 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.

---

<sup>19</sup> Le contrôle de gestion et le tableau de bord, disponible sur le site : [www.doc-etudiant.fr/pdf](http://www.doc-etudiant.fr/pdf), P. 87

<sup>20</sup> Gervais M., op.cit., P.16

## **2.6 Les étapes et supports du contrôle budgétaire**

Dans ce qui suit, nous allons présenter les différentes étapes du contrôle budgétaire, ensuite nous allons passer ses supports.

### **2.6.1 les étapes du contrôle budgétaire**

Habituellement, on distingue trois étapes de contrôle :

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

Il y a beaucoup de flux d'informations impliqués. Il doit agir avant que les prévisions et les résultats réels ne divergent. Ce contrôle permet :

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

#### **➤ Le contrôle pendant l'action (contrôle concomitant)**

Il s'agit d'un contrôle opérationnel qui consiste à fournir les informations nécessaires à la réalisation quasi permanente des opérations jusqu'à leur achèvement. Basé sur des résultats spécifiques, ce type de contrôle doit être placé au niveau opérationnel. En d'autres termes, ce contrôle consiste à évaluer la position (situation) d'une activité afin de déterminer, selon les plans existants, où elle va, quels objectifs elle devrait avoir et, si nécessaire, de réviser les plans élaborés pour atteindre ces objectifs.

#### **➤ Le contrôle après l'action (contrôle à postériori)**

Le contrôle ex post ne permet pas d'actions correctives, sa fonction réside avant tout dans la mesure des résultats et donc dans l'évaluation des performances dans le cadre de l'entreprise organisée en centres de responsabilité. Le contrôle budgétaire est susceptible de fournir cette fonctionnalité car il s'appuie sur deux types d'informations :

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

## **2.6.2 Les supports du contrôle budgétaire**

Le contrôle budgétaire fait recours à plusieurs supports, à savoir :

### **✚ Le tableau de bord**

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

### **✚ 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 :<sup>21</sup>

- ✓ 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 budgétaires en fonction des résultats qu'il obtient puis transmet au supérieur jusqu'à parvenir au budget global.

### **✚ Les réunions de suivi budgétaire**

Il est souhaitable que se tiennent des réunions d'examen systématique des comptes périodiquement

Dans ces réunions, on trouve des responsables budgétaires d'un niveau hiérarchique donné et leur supérieur à côté du contrôleur de gestion. Au cours de celles-ci, les responsables budgétaires rendront compte des écarts constatés puis, après de vue, les actions correctives déjà mise en œuvre éventuellement décidées. Ensuite sera l'élaboration d'un compte rendu de séance par le contrôleur de gestion afin que, lors des réunions suivantes, il soit possible d'apprécier le degré de conformité de l'exécution et l'état d'avancement des mesures décidées.

## **2.7. Les conditions d'efficacité et les qualités d'un bon contrôle budgétaire**

Dans ce point nous allons présenter d'abord les conditions d'efficacité d'un bon contrôle budgétaire, ensuite, les qualités d'un bon contrôle budgétaire.

---

<sup>21</sup> Gervais M, ..., op, cit, 1987, p 164.

### **2.7.1 Les conditions d'efficacité d'un bon contrôle budgétaire**

Pour un contrôle budgétaire efficace, le contrôle de gestion se doit de :<sup>22</sup>

- ✓ Définir les centres de responsabilités en évitant les chevauchements d'autorités ou les incohérences de rattachement hiérarchique ;
- ✓ Servir de liaison et d'arbitrage entre les centres de responsabilités, en particulier en définissant clairement les modalités de cession entre centres ;
- ✓ Décider du degré d'autonomie délégué aux centres et de faire respecter les orientations de politique générale de la firme ;
- ✓ Mettre en place des unités de mesure des performances connues et acceptées par les responsables.

Sous ces conditions le contrôle budgétaire va être considéré par les opérationnels comme un service qui les aide à maîtriser et améliorer leur gestion.

### **2.7.2 Les qualités d'un bon contrôle budgétaire**

Le contrôle budgétaire repose sur la mise en place d'un système d'information de gestion, ce système doit avoir les caractéristiques suivantes :<sup>23</sup>

- ✚ **La rapidité** : Si les responsables opérationnels doivent prendre des décisions à la suite du contrôle budgétaire, les informations nécessaires doivent être fournies rapidement. Afin d'améliorer la disponibilité des informations, il peut s'avérer utile de renoncer à une précision extrême pour recourir à certaines estimations. En effet, une information très précise mais, obtenue tardivement ne permet pas au responsable du suivi budgétaire d'atteindre son objectif.
- ✚ **La fiabilité** : La rapidité ne doit pas conduire l'entreprise à la précipitation jusqu'à obtenir des informations non fiables, il s'agit de trouver un optimum entre rapidité et fiabilité ;
- ✚ **Le coût pondéré** : Il faut tenir compte du coût de mise en place de l'organisation, de son coût de fonctionnement pour la saisie et le traitement des données, et du coût consacré à l'élaboration et au suivi du système par les responsables concernés, ce coût doit être raisonnable et pondéré.

---

<sup>22</sup> Alazard C, Sépari S, op.cit., 2007, P.344.

<sup>23</sup> Cours de contrôle de gestion et le tableau de bord, P. 115-116

### **Section 3 : Généralité sur la performance financière de l'entreprise**

Le terme performance est largement utilisé dans le domaine de la gestion, mais à diverses définitions. Cela renvoie à l'ambiguïté du mot, où le concept de performance renvoie indifféremment à plusieurs traductions organisationnelles, financières, économiques et juridiques. La performance financière d'une entreprise ne se limite plus à sa performance comptable, c'est-à-dire qu'elle prend en compte de multiples facteurs dont la performance multicritère. La performance est la capacité d'atteindre des objectifs préalablement fixés, exprimés en termes d'efficacité du processus, de qualité de service ou d'efficience de la gestion. Une approche de la performance est un système de pilotage dont le but est d'améliorer l'efficacité de l'organisation en guidant la direction vers l'atteinte des résultats dans le cadre d'une approche prédéterminés.

La présente section sera dédiée à la notion de performance financière au sein de l'entreprise.

#### **1.1. Définitions de la performance financière de l'entreprise**

La performance financière peut être définie comme la capacité d'une entreprise à pouvoir atteindre cet objectif financier qui est de maximiser sa création de valeur en assurant sa rentabilité au moyen de sa production.

Selon **QUINTART (1997)** : « *La finance est dominée par un objectif appelé l'objectif financier, qui consiste à maximiser la valeur totale de l'entreprise compte tenu de taux de rendement exigé pour les fournisseurs de font de fonction du risque ou de cout moyen pondéré du capital* ». <sup>24</sup>

En constatant que la mesure de performance financière est primordiale. Car certaine organisation doit Produire à la fin de chaque exercice comptable, des documents de synthèse, le bilan et le compte de résultat. Ces documents et leurs annexes contiennent les informations de base pour mesurer la performance financière.

#### **1.2. Les objectifs de la performance financière**

La performance financière des entreprises vise plusieurs buts qui regroupent comme suit :

- Récompenser les performances individuelles ;
- Améliorer les processus de fabrication et la qualité de travail ;
- Réduire les coûts de fabrication ;
- Lancer de nouveaux produits et respecter les délais de livraison ;
- Anticiper les besoins des clients et améliorer la rentabilité ;

---

<sup>24</sup> QUINTART Aimable : « Planification financière, Encyclopédie de gestion », Articles 120, 2ème Edition. 1997. p.2240.

- Consolider et développer les savoirs-faires.

### **1.3. Les critères de la performance financière**

D'une manière générale, la performance est à la fois efficacité et efficience, pertinence et économie, c'est-à-dire que si ces concepts se rejoignent, une entreprise réussira.

$$\text{PERFORMANCE} = \text{EFFICACITE} + \text{EFFICENCE} + \text{PERTINENCE} + \text{ECONOMIE}$$

#### ❖ **L'efficacité**

Selon **MARMUSE (1998)** « *L'efficacité constitue le critère clé de la performance réfléchie de l'entreprise en théorie alors qu'on pratique, elle est un indicateur crédible dans la mesure où les objectifs sont définis de manière volontaire* ». <sup>25</sup>

Plus simplement nous pouvons définir l'efficacité « *comme le rapport entre le résultat atteint par un système et les objectifs visés. De ce fait plus les résultats seront proches des objectifs visés plus le système sera efficace. On s'exprimera donc le degré d'efficacité pour caractériser les performances d'un système* ». <sup>26</sup>

Donc nous pouvons résumer l'efficacité avec l'équation ci-dessous :

$$\text{Efficacité} = \text{Résultats atteints} / \text{Objectifs visés}$$

#### ❖ **L'efficience**

Par efficience, nous entendons la relation entre les biens ou services produits d'une part et les ressources utilisées pour produire ces biens ou services d'autre part. dans un basé sur Efficacité, pour l'ensemble des ressources employées, le produit obtenu est maximisé tandis que les moyens employés sont minimisés pour une qualité et une quantité données produit ou service.

Selon **GRANSTED (1980)** : « *C'est le rapport entre l'effort et les moyens totaux déployés dans une activité d'une part, et l'utilité réelle que les gens en tirent sous forme de valeur d'usage d'autre part* ». <sup>27</sup>

---

<sup>25</sup> MARMUSE Christian : « Performance, Encyclopédie de gestion », 2ème Edition economica, Paris, 1999, P.118.

<sup>26</sup> BOISLANDELLE, (H.M) : « gestion des ressources humaine dans la PME », Edition ECONOMICA, Paris, 1998, P.139.

<sup>27</sup> GRANSTED, (I) : « l'impasse industrielle », Edition du seuil, 1980.

D'une manière plus brève nous pouvons résumer l'efficacité dans la formule suivante :

$$\text{Efficacité} = \text{Résultats atteints} / \text{Moyens mis en œuvre}$$

#### ❖ **La pertinence**

La notion de pertinence est difficile à mesurer car elle reste très subjective. Cependant, la pertinence peut être définie comme la cohérence des moyens et des actions mis en œuvre pour atteindre les objectifs fixés. En d'autres termes, la pertinence est la réalisation efficace et efficiente d'un ensemble d'objectifs.

#### ❖ **L'économie**

Ce sont les conditions dans lesquelles les ressources humaines et matérielles sont acquises. Pour qu'une opération soit économique, l'acquisition des ressources doit se faire dans une qualité acceptable et au moindre coût possible.

On peut ajouter que la performance doit être mesurée par rapport à tous les paramètres internes et externes, quantitatifs et qualitatifs, techniques et humains, physiques et financiers de la gestion. Le gestionnaire doit donc rechercher la performance globale, qui intègre plusieurs niveaux d'évaluation :<sup>28</sup>

- Pour la production, c'est l'amélioration permanente de la productivité, donc un Rendement physique, associé à un niveau élevé de qualité ;
- Pour la vente, c'est la compétitivité sur le marché ;
- Pour la finance, C'est la rentabilité qui peut être définie de plusieurs manières.

### **1.4. Les formes de la performance financière**

La performance de l'entreprise comprend plusieurs formes, qui sont étroitement liées :<sup>29</sup>

#### ▪ **La performance personnelle**

Pour innover et servir mieux le client, il est nécessaire pour l'entreprise de motiver leurs employés de manière à ce que chaque employé se sente impliqué et responsable de l'avenir de cette entreprise. Depuis, la concurrence pour un savoir-faire particulier oblige des entreprises à fidéliser efficacement leur capital humain. Par ailleurs, si ces dernières ont pu réussir à maintenir une bonne performance en management des ressources humaines elles auront alors compris du rapport de confiance entre employé et entreprise.

#### ▪ **La performance sociale**

Pour être performante, l'entreprise d'aujourd'hui doit avoir une vision stratégique qui soit partagée par tous, collaborateurs et dirigeants. Autrement dit, il n'est pas possible pour

---

<sup>28</sup>Source : [https://www.memoireonline.com/04/11/4404/m\\_Le-contrle-de-gestion-au-service-de-la-performancede-lentreprise12.html](https://www.memoireonline.com/04/11/4404/m_Le-contrle-de-gestion-au-service-de-la-performancede-lentreprise12.html).

<sup>29</sup> FERNANDEZ Alain, « les nouveaux tableaux de bord des managers », édition d'organisation, Paris 2005.p.39.

l'entreprise de réussir en privilégiant que l'aspect économique sans tenir compte de l'aspect social. Par ailleurs, la mondialisation de l'information et les pressions de la société environnante ont rendu l'activité des entreprises de plus en plus complexe, car, pour évaluer dans leur environnement social plusieurs variables telle que : l'environnement, les droits du travail, sont devenues parties intégrantes des stratégies des entreprises. Donc, il ne suffit plus.

- **La performance actionnaire**

L'accès au capital est devenu un enjeu stratégique pour l'entreprise en raison de plusieurs développements interdépendants, notamment, on peut citer la croissance des besoins en capitaux, liée aux évolutions technologiques et plus récemment, un retour en force des actionnaires et un accroissement du rôle des investisseurs institutionnels. En plus la nécessité d'expansion des entreprises, les a poussés à rechercher continuellement des capitaux afin de soutenir leur croissance économique. Selon les marchés financiers la performance de l'entreprise est mesurée par la création de la richesse pour l'actionnaire.

- **La performance clients**

La satisfaction des clients assure une certaine pérennité de secteur industriel ou commercial de l'entreprise. Cette satisfaction passe par une importante mobilisation de l'ensemble des ressources de l'entreprise sur un temps assez important. Les entreprises ont bien compris que pour être compétitive elles doivent déployer des efforts cohérents pour capter et conserver les parts de marché. Ces efforts, concrétisent par l'anticipation des attentes des clients et aussi à la recherche de les fidéliser.

- **La performance partenaire**

Aujourd'hui les entreprises confient de plus en plus d'activités à forte valeur ajoutée aux partenaires. Ses activités, comme par exemple la conception ou le transport, représente un impact stratégique important dans la chaîne de valeur des entreprises. L'optimisation de la chaîne de valeur devient en partie dépendante de l'efficacité du fournisseur (partenaire) en question. Ainsi, le rapport entre entreprise et fournisseur ne se limite pas à un simple accord contractuel mais d'une relation stratégique à long terme. Par conséquent la gestion stratégique est la recherche d'un échange permanent d'information entre les partenaires ce qui permet d'économiser des coûts importants qui font la différence par rapport à la concurrence. Cette relation entre les entreprises et le partenaire est sources de synergies au sein d'une même chaîne de valeurs.

## **1.5. Les étapes de la performance financière**

L'amélioration de la performance financière commence par la définition d'objectifs financiers cohérents et réalistes. Ensuite, configurez les mesures de performance à afficher dans

le tableau de bord. Enfin, en analysant ces indicateurs et l'écart entre l'objectif et la réalité, nous avons les 5 étapes suivantes .<sup>30</sup>

### **1.5.1. Fixer des objectifs**

La performance c'est dans un premier temps l'atteinte des objectifs. Cette première étape est un très bon moyen de fixer une étoile du nord à atteindre. C'est un élément de motivation supplémentaire pour les équipes ; « C'est en visant la lune que l'on atteint les étoiles » ; ce proverbe reflète une des caractéristiques des objectifs financiers qu'on peut fixer : l'ambition. L'ambition est un moteur qui permettra de trouver des solutions pour maintenir le cap, et améliorer en continu le développement de l'entreprise.

Les objectifs financiers doivent être mesurés et définis sur un horizon de temps précis. C'est comme cela que qu'on pourra mesurer l'état d'avancement des résultats et les écarts entre les objectifs et les réalisations.

### **1.5.2. Mettre en place des KPI (Key Performance Indicators)**

Les KPI sont des outils de mesure de la performance, ces indicateurs clés de performance servent de points de contrôle et d'alerte quant aux performances actuelles de l'entreprise. C'est un outil indispensable pour piloter les résultats dans les meilleurs temps.

### **1.5.3. Disposer d'un tableau de bord**

Le tableau de bord est l'outil synthétique dans lequel vous retrouverez vos KPI, ainsi que toutes les données essentielles au suivi de la performance financière.

Il doit être :

- Adapté aux objectifs : les informations présentées dans le tableau doivent figurer uniquement si elles ont un rôle à jouer par rapport à l'atteinte des objectifs (étape 1).
- Clair et synthétique : comprendre l'essentiel de l'information (les performances, la progression, les écarts).
- Jour et fiable : les données présentées dans le tableau doivent être à jour, pour prendre des décisions rapidement, et fiables en se basant sur la bonne information.

---

<sup>30</sup> <https://earn.fr/comment-ameliorer-la-performance-financiere-dune-entreprise/>, consulté le 09/05/2023 à 02h16.

#### **1.5.4. Analyser les écarts**

La différence entre les résultats réalisés et les résultats prévus nous donne des écarts. Ces écarts peuvent être positifs pour l'entreprise (surperformance) ou négatifs (sous-performance). Derrière chaque écart se trouve une information essentielle : la cause racine. C'est l'élément qui explique cet écart. C'est en analysant ces écarts qu'on trouvera :

- Des solutions pour réduire, voire supprimé, les sous-performances ;
- Des actions à répliquer pour atteindre, voire dépasser, les objectifs.

#### **1.5.5. Prendre des décisions éclairées**

La prise de décision, c'est l'activité principale de l'entrepreneur. Chaque journée multitude de décisions est prise, aux conséquences plus ou moins importantes. La finance joue un rôle très important dans le développement de la société. Ainsi, les décisions qui impactent la performance financière ne doivent pas être prises à la légère. Grâce aux 4 premières étapes, on dispose dans les meilleurs temps d'informations précieuses pour appuyer la prise de décision.

### **1.6. Les déterminants de la performance financière**

Il existe plusieurs déterminants de la performance financière : la politique financière, la compétitivité et la création de valeur.

#### **1.6.1. La politique financière**

La politique financière est la conduite des affaires de l'entreprise pour ce qui concerne ses aspects financiers structurels. Elle consiste à réparer et à prendre les décisions utiles en vue d'atteindre l'objectif de maximisation de la richesse énoncée. Cela suppose la définition et la mise en place d'instrument de mesure et d'évaluations adaptées. Ceci requérir la sélection de critères et d'objectifs de décisions intermédiaires afin d'organiser les circuits d'information et de mettre en place des relais.<sup>31</sup>

Les principales composantes de la politique financière sont :

- Identification des besoins de financement et leur minimisation.
- La décision de distribuer des revenus aux associés.
- L'équilibrage des ressources entre elle et les emplois des fonds.
- La recherche des ressources financières au moindre coût et risque supportable.
- La gestion des risques d'investissement et de financement.
- La décision d'investissement et la recherche des gains maximaux.

---

<sup>31</sup> KABY Jérôme Gérard : « La création de valeur de l'entreprise » 2ème Edition, economica, 2001 page 197).

### **1.6.2 La compétitivité**

La compétitivité d'une entreprise est sa possibilité d'occuper une position dominante sur un marché offert. Sa compétitivité peut être appréciée par l'évolution de sa contribution de marché.

D'autres part, on peut dire aussi que ; « La compétitivité se définit comme la capacité d'un acteur économique déterminé à produire, à vendre et à se développer dans le temps, en valorisant ces propres acquis ou potentialités dans un environnement ouvert et complexe ». <sup>32</sup>

L'origine des facteurs de compétitivité des entreprises selon le secteur économique ou l'économie nationale. Distinguer deux types de la compétitivité : La compétitivité de coût et la compétitivité hors coût.

#### **✚ La compétitivité hors coût :**

Indiqué les facteurs différents que le coût qui aider à la compétitivité : qualité, innovation, image de marque, services associés, délai de livraison, processus de vente, etc. Ils sont perçus comme des leviers d'action par les pays développés pour améliorer leur compétitivité par rapport aux pays en développement à très bas coûts de main d'œuvre.

#### **✚ La compétitivité-coût :**

Une compétitivité-coût concerne l'évolution des coûts de production, pas nécessairement l'augmentation de la productivité par rapport aux concurrents.

### **1.6.3. La création de valeur**

Une création de valeur est un système de management indispensable pour l'entreprise. Elle imprègne tous les aspects de l'entreprise, de la manière du rendement à développer la rémunération par des jugement tactique et efficiente.

Avec la création de valeur, l'entreprise est l'addition des dirigeants et salarié. Ainsi, elle assure le succès de la communication financière vis-à-vis des analystes et celui de la recherche de nouveaux fonds auprès des investisseurs.

Selon **Bogliolo. F (2000)**, la création de valeur est : « *Elle s'intéresse toutes les fonctions, non seulement la direction générale ou la direction financière, mais aussi toutes les autres directions fonctionnelles et surtout toutes les directions opérationnelles* ». <sup>33</sup>

---

<sup>32</sup> [http://www.academia.edu/30576479/Revue\\_Dr\\_Yousfi](http://www.academia.edu/30576479/Revue_Dr_Yousfi).

<sup>33</sup> BOGLIOLO Félix : « Améliorez votre performance économique » édition d'organisation, 2000, P475

## **Conclusion**

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

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

La gestion budgétaire est considérée comme un outil de contrôle de gestion qui a pour objectif de préparer et exploiter les moyens et affronter les difficultés rencontrées dans qu'elle rencontrera dans l'avenir. Le contrôle budgétaire est une procédure qui focalise sur la comparaison des réalisations aux prévisions budgétaires, sur l'analyse des écarts constatés, sur l'engagement à temps des mesures correctives, des tendances observées.

Le contrôle budgétaire permet de faire la comparaison entre la réalisation et la prévision et de mettre en évidence des différences appelées écarts. L'analyse de ces écarts peut s'effectuer à tous les niveaux de l'entreprise en partant de la direction générale qui s'intéresse aux grands équilibres du compte de résultat jusqu'à chaque centre de responsabilité dont la performance réalisée est comparée à la performance attendue.

## **Chapitre 2 : L'élaboration d'une démarche budgétaire au sein de l'entreprise**

Dans le contexte de la gestion d'entreprise, la prise de décisions efficaces et la planification des activités sont essentielles pour assurer le bon fonctionnement et la pérennité de l'organisation. La gestion budgétaire est largement reconnue comme l'outil de gestion le plus approprié dans ce processus, offrant une approche technique du contrôle de gestion.

L'élaboration de budgets pour définir les objectifs et allouer les ressources nécessaires à leur réalisation constitue une première étape cruciale. Cependant, la réalité de l'environnement dans lequel opère l'entreprise est souvent imprévisible et loin d'être parfaitement maîtrisée. Ainsi, il est essentiel que les budgets soient accompagnés d'une procédure de contrôle visant à suivre les réalisations.

Le contrôle budgétaire est une procédure qui permet de comparer les résultats réels aux résultats prévisionnels, d'analyser les écarts et d'identifier les causes, tout en proposant des mesures correctives appropriées. Son objectif est de s'assurer que les résultats obtenus vont dans le sens des objectifs fixés.

Dans ce chapitre, nous examinerons en détail le processus d'élaboration d'une démarche budgétaire au sein de l'entreprise. La première section sera consacrée à l'étude de la procédure de la démarche budgétaire, mettant en lumière les différentes étapes et les considérations importantes à prendre en compte. Dans la deuxième section, nous nous concentrerons sur le contrôle budgétaire en tant qu'outil de mesure de la performance financière de l'entreprise, en explorant comment il permet de suivre et d'évaluer les résultats par rapport aux objectifs budgétaires fixés.

### **Section 1 : La démarche budgétaire**

La gestion budgétaire est un mode de gestion prévisionnel qui repose sur le contrôle a posteriori des réalisations par rapport aux prévisions établies. Son objectif est de mettre en évidence les écarts significatifs afin de prendre des mesures correctives appropriées. Le processus de gestion budgétaire se décompose en trois phases essentielles : la prévision, la budgétisation et le contrôle budgétaire.

Dans cette section, nous examinerons en détail la démarche budgétaire et chacune de ses phases. Nous commencerons par la prévision, qui consiste à estimer les besoins futurs, les recettes attendues et à anticiper les évolutions de l'environnement économique et concurrentiel. Cette étape repose sur une analyse approfondie des données historiques et des facteurs influençant l'activité de l'entreprise.

Ensuite, nous aborderons la phase de budgétisation, qui consiste à traduire les prévisions en objectifs chiffrés. Il s'agit d'allouer les ressources de manière optimale, de définir les budgets de chaque département ou activité de l'entreprise et d'établir un plan financier détaillé pour une période donnée. Cette étape nécessite une coordination entre les différentes parties prenantes de l'entreprise.

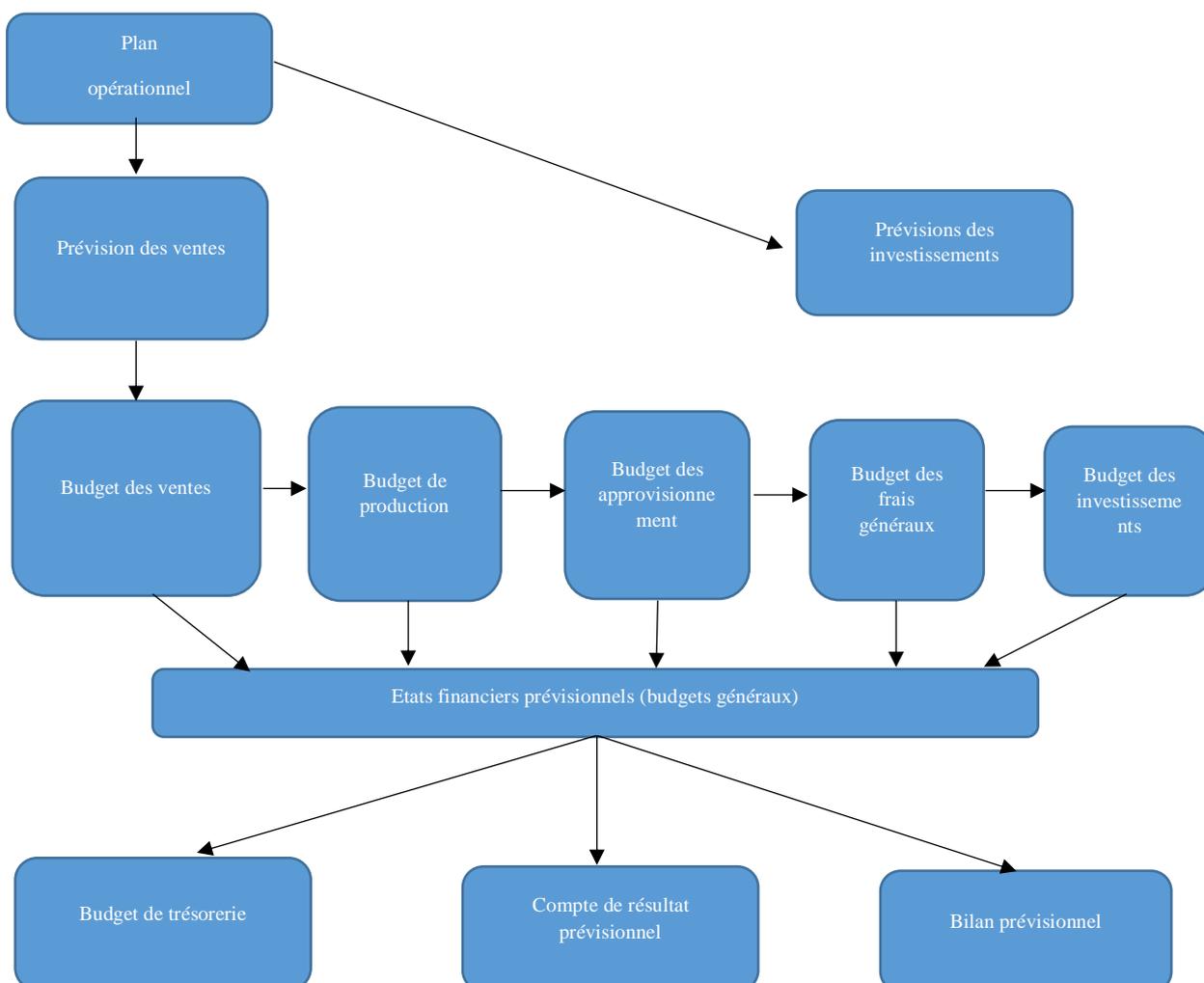
Enfin, nous nous pencherons sur le contrôle budgétaire, dernière phase de la démarche budgétaire. Son rôle est de comparer les résultats réels aux prévisions budgétaires établies, d'analyser les écarts observés et d'identifier les causes. Ces écarts significatifs servent de base à la prise de décisions et à la mise en place de mesures correctives pour améliorer la performance de l'entreprise.

### 1.1 Les phases de la démarche budgétaire

La démarche budgétaire désigne l'ensemble des étapes et des procédures mises en place dans une entreprise pour élaborer, suivre et contrôler les budgets. Elle permet de planifier les ressources financières nécessaires à la réalisation des objectifs de l'entreprise, d'allouer ces ressources de manière optimale et de mesurer la performance financière en comparant les résultats réels aux objectifs budgétaires fixés.

La démarche budgétaire comprend généralement trois phases principales, à savoir : la prévision, la budgétisation et le contrôle budgétaire. Avant de présenter ces différentes phases le graphe ci-après résume le contenu de chacune de ces différentes phases.

**Figure N°6 : la démarche budgétaire**



Source : alazard C ,Sépari S, « contrôle de gestion, manuel et application », Dunod, Paris, 2010, P.225.

### 1.1.1 première phase : « la prévision »

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

On peut dire aussi que la prévision budgétaire est « un processus itératif qui conduit l'ensemble de l'entreprise à la cohérence et à la sécurité (prévisions probabilistes) ». <sup>34</sup>

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.

#### ➤ La fixation des objectifs de l'entreprise

Afin d'atteindre son but l'entreprise doit fixer des objectifs en dirigeant tout le travail budgétaire et l'activité de l'entreprise pour l'année suivante (N+1). Les objectifs visés sont notamment discutés par les responsables du centre de responsabilités avec sa hiérarchie pour collecter les informations importantes, pour débiter la démarche budgétaire et expliquer le cadre dans lequel les budgets doivent être réalisés. Ces informations doivent contenir en particulier :

- Les objectifs de l'entreprise pour l'année qui suit, en termes financiers et en termes d'activités ;
- Des prévisions chiffrées sur l'environnement (évolution de la conjoncture, prix, ect.)
- Des politiques à mettre en œuvre (lancement d'un nouveau produit, ect.).

#### ➤ Les différentes techniques de prévisions

La gestion des entreprises devient de plus en plus complexe avec les développements économiques, social, et le libre-échange. Pour faire face à ces environnements fluctuants, il est nécessaire aux dirigeants d'améliorer la qualité d'information et les décisions résultantes. Il est donc nécessaire « d'établir, en amont des prévisions d'activités, de vente, de production, et de synthétiser tous les éléments de coûts grâce à des techniques et des modèles qui représentent les choix de gestion de l'entreprise ». <sup>35</sup>

#### Les prévisions des ventes

Afin de répondre à la demande du marché dans une économie de marché, les entreprises doivent produire. Cette observation macroéconomique reste valable au niveau des entreprises et démontre l'importance des prévisions des ventes tout au long du processus de prévision. Le caractère fluctuant et progressif des marchés de nos jours rend l'exercice généralement difficile en raison du : <sup>36</sup>

---

<sup>34</sup> VATE M., « STATISTIQUE CHRONOLOGIQUE ET PREVISION », ECONOMICA, PARIS, 1993, P. 121

<sup>35</sup> Alazard C, Sépari S, « contrôle de gestion, application et manuel », 2ème édition, Dunod

<sup>36</sup> Doriath B, « Le contrôle de gestion en 20 fiches », 5ème édition, Dunod, Paris, 2008.

- ✓ La politique des prix et le budget publicitaire ;
- ✓ L'évolution des goûts des consommateurs ;
- ✓ Développement de la concurrence nationale et internationale ;
- ✓ Rythme rapide des innovations technologiques.

Les prévisions de vente recouvrent l'ensemble des études et chiffrages ayant pour objectif de déterminer le marché potentiel auquel peut avoir accès l'entreprise et la part qu'elle prétend prendre.<sup>37</sup>

- A long terme, son champ d'investigation est presque infini : il dépasse les biens et les services existants
- A court terme, le champ des possibles se trouve limité par des contraintes internes, comme la politique commerciale de la firme, et des contraintes externes, telles que l'état du marché et de la concurrence. Comme toute prévisions de ventes comporte nécessairement deux approches.

- ✚ Un chiffrage en volume permettant de situer le niveau d'activité des services commerciaux et celui des services de production et d'achats qui doivent les alimenter ;
- ✚ Un chiffrage en valeurs des recettes permettant de déterminer les ressources de l'entreprise.

### ❖ Les ajustements

Il est souvent nécessaire de disposer d'une représentation simplifiée du phénomène étudié pour effectuer les prévisions. Donc les ajustements sont des techniques qui s'appuient sur l'étude chiffrée des données caractérisant les ventes passées du produit, les procédés d'ajustement peuvent être graphiques, analytiques ou mécaniques, alors on va présenter ici les deux derniers seulement.

#### ✚ L'ajustement analytique : la méthode des moindres carrés

La méthode des moindres carrés ordinaire est « une méthode qui permet la recherche d'une droite d'ajustement linéaire entre le chiffre d'affaires  $y$  et le rang de l'année  $x$  »<sup>38</sup>. L'estimation des ventes futures de l'entreprise par cette méthode, repose généralement sur la technique du trend ou tendance qui représente « l'évolution à long terme d'un phénomène en fonction du temps »<sup>39</sup>. Son utilisation repose sur les deux formes suivantes :

---

<sup>37</sup> Guiriery J-C et Guerny J, « principes et pratique de gestion prévisionnelle », 3ème édition, Paris, Delmas, 1976.

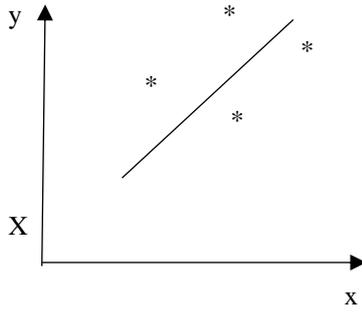
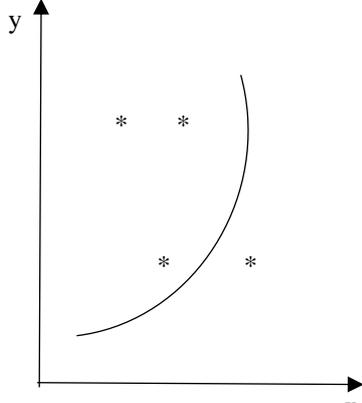
<sup>38</sup> Doriath B et Goujet C., « Gestion prévisionnel et mesure de la performance », 3ème Edition, Dunod, Paris, 2007.

<sup>39</sup> VATE M..., OP.CIT, P.

- Tendance linéaire :  $y = ax + b$
- Tendance exponentielle :  $y = B.Ax$

Le tableau suivant récapitule ces deux formes :

**Tableau N°2** : la technique du trend ou tendance

Tendance	Représentation graphique de l'évolution des ventes	Ajustement par la méthode des moindres carrés
<p><b>Tendance linéaire :</b></p> <p>Les ventes augmentent d'un nombre sensiblement égal par période.</p>	 <p>Y : ventes. X : période de temps.</p>	<p>- équation de la droite : <math>y=ax+b</math> A : coefficient directeur (pente de la droite).</p> <p>-Formule d'ajustement linéaire :  <math display="block">A = \frac{\sum(xi - \bar{x})(yi - \bar{y})}{\sum(xi - \bar{x})^2}</math> <math display="block">b = \bar{y} - a\bar{x}</math></p> <p>-l'équation trouvée servira à prévoir les ventes pour les périodes futures à condition que la tendance linéaire se poursuive.</p>
<p><b>Tendance exponentielle :</b></p> <p>Les ventes augmentent selon un taux sensiblement constant.</p>	 <p>Y : ventes. X : période de temps.</p>	<p>-Equation de la courbe : <math>y = ax + b</math> a : coefficient multiplicateur.</p> <p>-Forme logarithmique de l'équation :  <math>\text{Log } y = x \text{ log } a + \text{log } b</math>  On peut écrire : <math>Y = \text{log } y</math> ; <math>A = \text{log } a</math> ; <math>B = \text{log } b</math>  Donc : <math>Y = Ax + B</math></p> <p>-Formule d'ajustement linéaire :  <math display="block">A = \frac{\sum(xi - \bar{x})(y_i - \bar{y})}{\sum(xi - \bar{x})^2}</math> <math display="block">B = Y - Ax</math></p> <p>-l'équation trouvée servira à prévoir les ventes pour les périodes futures à condition que la tendance exponentielle se poursuive.</p>

Source : Grandguillot B et F., « L'essentiel du contrôle de gestion, 8 éd lextenso édition 2014, P.46.

### ✚ Les séries chronologiques

#### • Définition de la série chronologique

Une série chronologique est une série statistique représentant l'évolution d'une variable économique. Dans une série chronologique (temporelle), on s'intéresse à l'évolution d'un phénomène au cours du temps, dans le but de le décrire, expliquer puis

prévoir ce phénomène dans le futur. Comme ce type des données est facile à obtenir donc on les utilise fréquemment dans les prévisions des ventes.

- **Les composantes d'une série chronologiques :**

Les composantes d'une série chronologiques sont au nombre de 3 :

- **La tendance : Ct**

La tendance correspond à l'évolution à long terme de la série, l'évolution fondamentale de la série.

- **Les variations saisonnières : St**

Les variations saisonnières sont des fluctuations périodiques à l'intérieur d'une année, et qui se reproduisent de façon plus ou moins permanente d'une année sur l'autre.

- **Les variations accidentelles ou résiduelles : Et**

Les variations accidentelles sont des fluctuations irrégulières et imprévisibles. Elles sont supposées en général de faible amplitude.

### **Prévisions par la méthode du lissage exponentiel**

Le lissage exponentiel consiste à déterminer une tendance à partir des données des périodes passées mais en accordant plus d'importance au passé récent et la technique du lissage exponentiel est utilisée dans le cas d'une chronique affectée d'une tendance aléatoire. Le lissage regroupe l'ensemble des techniques empiriques qui ont pour caractéristiques communes d'accorder un poids plus important aux valeurs récentes de la chronique.

### **Ajustement mécanique : la méthode des moyennes mobiles :**

Une moyenne mobile est « une moyenne calculée sur un certain nombre de points adjacents »<sup>40</sup>, qui permet de montrer la tendance lorsqu'un ajustement linéaire ne convient pas, elle permet d'éliminer les causes les plus importantes de variation (variations Saisonnières, variations accidentelles). Leur calcul revient à remplacer plusieurs données consécutives d'un groupe par leur moyenne sur un nombre de périodes qui correspond généralement à un an, en glissant d'une période à chaque étape de calcul, Soit :

- **Y**= Ventes
- **P**= Nombre de périodes
- **M**= Moyenne mobile non centrée
- **MMC**= moyenne mobile centrée qui correspond au milieu de la période considérée

---

<sup>40</sup> DORIATH B, GOUJET C...OP.CIT, P.18

Le calcul des moyennes mobiles se fait à partir de tableaux suivants :

**Tableau N° 03 :** Le calcul des moyennes mobiles

Données(ventes)	Nombre de périodes sur un an	Formules
Trimestrielles	4 P=4	<ul style="list-style-type: none"> <li>- <math>M1=(y1+y2+y3+y4) /p</math></li> <li>- <math>MMC1=(m1+m2) /2</math></li> <li>- <math>m2=(y2+y3+y4+y5) /p</math></li> <li>- <math>MMC2=(m2+m3) /2</math></li> <li>- <math>M3=(y3+y4+y5+y6) /p</math></li> </ul>
Mensuelles	12 P=12	<ul style="list-style-type: none"> <li>- <math>M1=</math> <math>(y1+y2+y3+...+y12) /p</math></li> <li>- <math>MMC1=(m1+m2) /2</math></li> <li>- <math>M2=</math> <math>(y2+y3+y4+...+y13) /p</math></li> <li>- <math>MMC2=(m2+m3) /2</math></li> <li>- <math>M3= (y3+y4+y5+...+y14)</math></li> </ul>

**Source :** Grandguillot B et F., « L'essentiel du contrôle de gestion », 8édLextenso édition 2014, P. 47.

Cette méthode « arrête les phénomènes accidentels en permettant un lissage des informations observés, mais elle élimine des informations en début et en fin de série. Par ailleurs, elle ne donne pas une droite d'équation connue qui peut facilement se prêter à des prévisions. C'est pourquoi l'ajustement par la méthode des moindres carrés est préféré ». <sup>41</sup>

Le but de cette méthode est d'obtenir une tendance, un trend indépendant des variations Saisonnières.

### Les prévisions de production

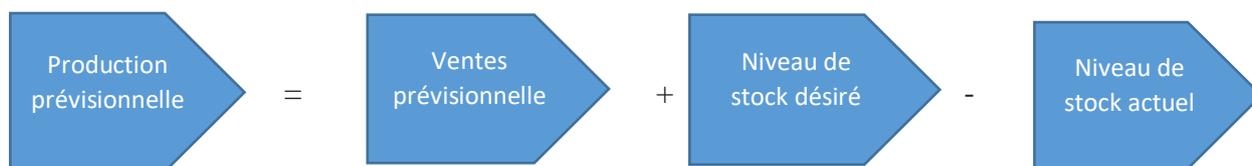
expliquées en détail. « Elles expriment une demande potentielle de la fonction commerciale à la fonction de production dans le cadre d'une relation client- fournisseur ». La fonction de production doit prévoir comment répondre à cette demande qui lui est adressée. <sup>42</sup>

<sup>41</sup> Alazard C, Sépari Op.cit., Paris,2010, P.259

<sup>42</sup> Doriath B et Goujet C, op. Cit., P .31.

L'objectif du programme de production est de définir l'exercice budgétaire dans les conditions optimales et les rythmes de production. « Ce programme n'en découle cependant pas de manière directe, il prend en compte les prévisions des ventes, les contraintes de gestion des stocks et les contraintes techniques du système productif (capacité productive, effective, qualification de main d'œuvre) ». <sup>43</sup>

Le programme industriel et commercial « est élaboré par famille de produits, il représente un calendrier des ventes et du niveau des stock sur une période variable suivant la durée du cycle de fabrication mais qui dépasse souvent le cadre annuel de la gestion budgétaire ». Le programme de production s'appuie sur la relation suivante :



Préparer par notre propre soin.

Etant donné que le rythme de production constitue l'objectif du programme de production, afin de le définir, il est nécessaire de prendre en compte les prévisions de ventes, les contraintes de gestion des stocks et les contraintes techniques du système de production.

La technique du programme est « une technique qui permet d'estimer le programme de production optimal ». Elle permet de répondre à la question suivante : le programme des ventes déterminé en amont par les services commerciaux permet-il de saturer les contraintes productives et ce, de façons optimales en termes de résultats attendus ? Le problème a deux aspects qui seront envisagés successivement :

- Assurer, si possible, le plein emploi des capacités de production.
- Choisir une combinaison productive de produits qui maximise.

### ✚ La prévision d'approvisionnement et de la gestion des stocks

#### ❖ Catégorie des coûts engendrés par les stocks

On distingue trois types de coût, à savoir :

<sup>43</sup> Gautier F, Pezet A, << contrôle de gestion >>, Pearson Éducation, paris, 2006, P. 48.

### ✚ Coût de passation de commande

Le coût de commande est l'ensemble des coûts rattachés à l'appropriation d'un produit. On y trouve principalement frais de correspondance et de téléphone, les salaires et les charges sociales du personnel d'achat, etc.) Et des frais de contrôle (contrôle quantitatif et qualitatif) ; le coût de lancement de fabrication comprend les coûts de préparation du lancement, d'édition de l'ordre de fabrication, du temps de réglage des machines et du montage des nouveaux outils, .... etc.

### ✚ Coût de possession du stock

On considère ce coût sensiblement proportionnel à la valeur immobilisée uniquement par le stock actif moyen. Autrement dit, et du moins dans une première approche, on fait abstraction du stock de protection qui varie peu et s'impose comme une structure ne pouvant être remise en cause par une décision ponctuelle de l'approvisionnement.

### ✚ Coût lié à l'insuffisance des stocks

Il s'agit des coûts encourus par une entreprise pour une marque de disponibilité. L'ensemble de ces éléments, en plus du coût administratif de notification d'une telle disponibilité, constitue le coût d'une pénurie ou d'une rupture, qui est fonction du nombre de ruptures, et souvent fonction du temps.

#### ○ Les différents types de stock

Pour mieux maîtriser les stocks, l'entreprise fait recours à plusieurs indicateurs de gestion des stocks. Ces derniers sont présentés dans ce qui suit.

### ✚ Le stock actif (SA)

Le stock actif est « la quantité de produits qui entre en stock à chaque livraison et qui est consommée. Elle est aussi appelée quantité économique ». Ce stock dépend du rythme d'approvisionnement, et son niveau diminue en fonction de la quantité de la commande.

### ✚ Le stock du réapprovisionnement (le stock d'alerte SR)

C'est « le niveau du stock qui entraîne le déclenchement de la commande. Il inclut le stock de sécurité s'il existe ». Il est appelé aussi point de commande, stock critique ou bien stock d'alerte. Il se calcule différemment tout dépend la durée du délai de livraison.

$$SR = (\text{Vitesse de consommation} * \text{délai de livraison}) + SS$$

### ✚ Le stock de sécurité (stock de protection)

C'est une réserve destinée aux situations imprévues, il est inconfortable pour l'entreprise à cause des surcoûts à supporter, et un avantage du fait qu'il joue un rôle atténuant dans des circonstances particulières.

Le stock de sécurité est un volant de stock qui a deux buts :

- Faire face à une accélération de la consommation pendant le délai de réapprovisionnement ;
- Faire face à un allongement du délai de livraison, c'est-à-dire un retard de livraison.

## 1.2. La deuxième phase « la budgétisation »

Avant d'aborder cette phase, on juge nécessaire de présenter au préalable la notion de budget.

### 1.2.1 La budgétisation

Le terme de budgétisation est défini comme suite : « une prévision chiffrée en volume et en unités monétaires de tous les éléments correspondants à un programme d'activité déterminé, établie en fonction d'objectifs négociés et acceptés »<sup>44</sup>

### 1.2.2 Concept « budget »

Le concept budget est défini par plusieurs auteurs et économistes, dont on cite :

Selon, **Bouquin H (1992)** : « l'expression comptable et financière des plans d'action retenus pour que les objectifs visés et les moyens disponibles sur le court terme convergent vers les buts à long terme de l'organisation ».<sup>45</sup>

Pour **Christian G et Brigitte D (2007)** : le budget est « la traduction monétaire du programme ou plan d'action retenu pour chaque responsable, il définit les ressources que lui sont délégués pour atteindre les objectifs qu'il a négociés. Les budgets sont généralement annuels et détaillés selon une périodicité plus au moins fine ».<sup>46</sup>

D'après les définitions précédentes, un budget est considéré comme un plan annuel de la démarche à suivre, qui quantifie et concrétise les objectifs de l'entreprise. D'autre part, c'est un outil de référence pour tous ceux qui sont responsables de son importance en tant qu'élément de planification et de contrôle.

---

<sup>44</sup> LOCHARD J., Op.cit., p. 364

<sup>45</sup> BOUQUIN H., « La maîtrise des budgets dans l'entreprise », Edicef, 1992. P. 09

<sup>46</sup> DORIATH B et Goujet C., « Gestion prévisionnel et mesure de la performance », 3ème Édition, Dunod, Paris, 2007.

### 1.2.3 Objectifs des budgets

La construction de budget répond à plusieurs objectifs, à savoir :

#### **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 prévisions ;
- Ils permettent de repérer, à court terme les contraintes externes ou internes et les opportunités ;
- Ils assurent la cohérence des décisions et des actions des différents centres de responsabilité ;
- Ils permettent de vérifier a priori que la construction budgétaire respecte les équilibres fondamentaux de l'entreprise.

#### **Les budgets sont des outils de communication, de responsabilisation et de motivation**

- Ils assurent l'information des responsables sur les objectifs de l'entreprise et sur leur déclinaison au niveau de chaque centre de responsabilité ;
- Ils installent la responsabilisation et la motivation des hommes dans le cadre d'une décentralisation par la négociation des objectifs et des moyennes mises en œuvre.

#### **Les budgets sont des outils de contrôle et de mesure**

- Ils permettent le contrôle de gestion par la détermination des écarts entre réalisation et Prévisions.
- Il permet d'éviter les imperfections de l'entreprise grâce à l'analyse des écarts entre les données réelles et les données budgétaires, il permet ainsi de détection des anomalies et l'engagement des mesures correctives.

### 1.2.4 Les rôles de budget

Le budget doit permettre :

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

### 1.2.5 Les caractéristiques des budgets

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

#### Le budget en tant qu'instrument de planification

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

#### Le budget en tant qu'instrument de coordination

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

#### Le budget en tant qu'instrument de contrôle et de mesure

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

### 1.2.6 Les limites de budget

Le budget a été fortement critiqué par les consultants et les chercheurs, avec moins de praticiens. Les critiques du budget sont multiples. Ils sont généralement fondés sur l'inadéquation du dispositif à la nouvelle condition de concurrence » et sont donc cités :

- Les Variations de droit de douane et du taux de change ;
- Des problèmes de délai dans la production des rapports ;
- Des effets d'apprentissage importants pour les nouveaux produits ;
- Le changement rapide de la conception des produits, la technologie ainsi les prix des matières ;
- Le rétrécissement du cycle de vie des produits et l'élargissement des gammes.

### 1.2.7 Typologie des budgets

Le budget total de l'entreprise est constitué de tous les budgets correspondant au projet différentes fonctions. Une description détaillée de ceux-ci nécessite l'utilisation de nombreux les méthodes et techniques diffèrent d'un budget à l'autre et d'une entreprise à l'autre. Ensuite on distingue trois types de budgets :<sup>47</sup>

- ✚ **Les budgets fonctionnels (opérationnels) :** qui traduisent les opérations liées au cycle d'achat, production, vente. Il s'agit du budget des approvisionnements, et des charges d'approvisionnements, du budget de production, du budget des ventes et des charges commerciales ;
- ✚ **Les budgets des investissements :** qui relèvent d'un cycle plus long que le cycle d'exploitation et résultent des engagements liés au plan d'investissement et de Financement ;
- ✚ **Les budgets généraux qui sont établis à partir des autres budgets :** Ils permettent de vérifier la cohérence des prévisions par le contrôle des équilibres fondamentaux :
  - L'équilibre de la trésorerie par le budget de trésorerie ;
  - La rentabilité de l'exploitation par le compte de résultat prévisionnel ;
  - L'équilibre financier par le bilan prévisionnel ;

### 1.2.8 Les budgets opérationnels

Liées au cycle d'exploitation (achat, vente, production), leur montant est lié directement au volume de l'entreprise. Parmi ces budgets nous présentons 3 budgets la vente la production et l'approvisionnement.

#### ✚ Budget de vente

La prévision des ventes est la première étape du processus de budgétisation, elle permet de déterminer le chiffre d'affaires prévisionnel de l'entreprise en combinant différents budgets et des prix compétitifs. Différentes techniques de prévision permettront d'établir des budgets des ventes.

---

<sup>47</sup> Doriath B, Goujet C, op cite, p105-106

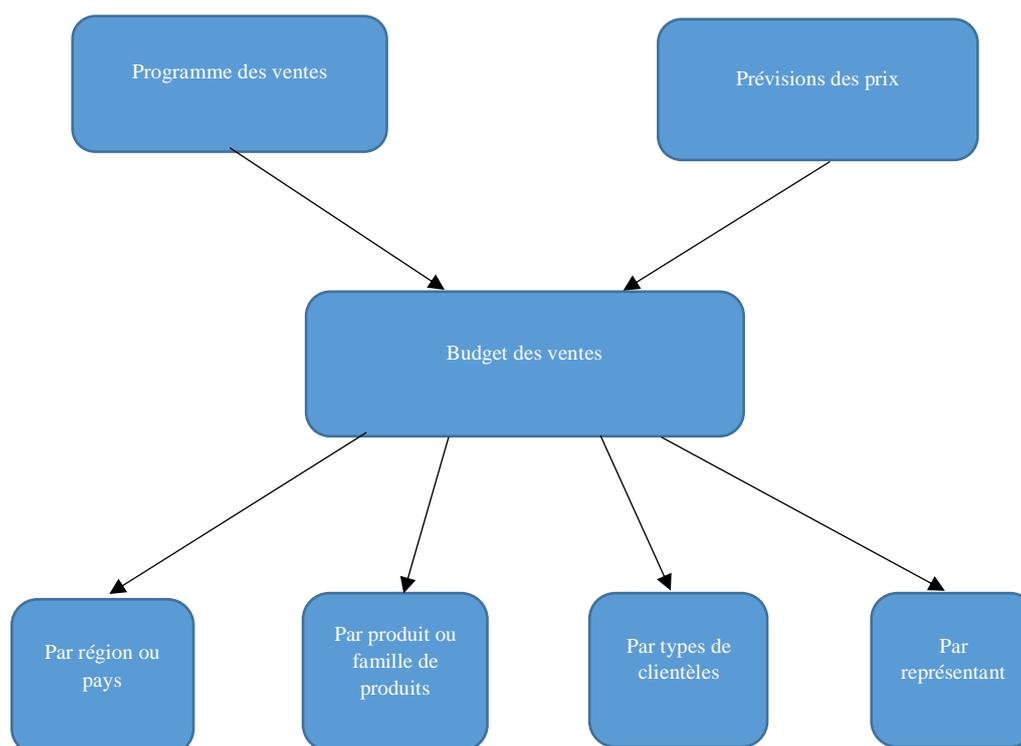
Selon **Alazard** et **Separi**, le budget des ventes défini comme « un chiffrage en volume et en valeur dont le but premier est de déterminer Les ressources de l'entreprise et dans un deuxième temps d'en déduire les moyens nécessaires aux services commerciaux ». <sup>48</sup>

Selon **Mayer J**, l'élaboration du budget des ventes est, « la prévision des ventes peut être définie comme établissement par avance des ventes en quantité et en valeur compte tenu des contraintes que subit l'entreprise et son action sur ces contraintes ». <sup>49</sup>

➤ Le but de cette prévision se base sur 2 plans :

- **A long et moyen terme** : prévoir les ventes permet ; d'élaborer un programme d'investissements et un plan corrélatif de financement.
- **A court terme** : prévoir les ventes permet ; D'élaborer un programme de production et d'approvisionnements et déduire les budgets de frais, ainsi que le budget de trésorerie.

**Figure N°3** : l'élaboration du budget des ventes



**Source** : DORIATH B et Goujet C, gestion prévisionnelle et mesure de la performance, Dunod, paris,2007, P.109.)

<sup>48</sup> Alazard C, Sapine S, « contrôle de gestion manuelle et application DCG », Dunod, Paris ,2010, P. 307.)

<sup>49</sup> Mayer J , « Gestion budgétaire », 9ème édition Bordas ,paris ,1984, p.42.

### Le budget de production

Le second budget dans l'ordre chronologique est le budget de production. Il est souvent établi de manière subséquente par rapport au budget de vente. Il consiste à déterminer les quantités de production correspondantes aux prévisions de ventes en tenant compte des contraintes liées à l'entreprise (main-d'œuvre, matières premières...).

Le programme de production a pour objectif de définir pour l'exercice budgétaire et dans des conditions optimales et les rythmes de production avec la prise en considération des prévisions de ventes et les contraintes de gestion des stocks. Il prend aussi en compte les contraintes techniques du système productif tel que capacités productives, effectifs, la main-d'œuvre qualifiée.<sup>50</sup>

### 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 matière<sup>51</sup> :

- Le coût de passation de commande (coût de lancement et coûts de gestion : personnels affectés à la gestion des commandes, à la réception, au magasinage, à la manutention...), plus 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).

L'objet de la budgétisation des approvisionnements est donc de gérer au maximum les achats et de s'assurer que la gestion des stocks est optimisée au maximum.

---

<sup>50</sup> Brigitte Doriath, « control de gestion en 20 fiches »,5em Edition, Dunod paris,2008 p13.

<sup>51</sup> Nicolas Berland, Contrôle budgétaire, paris, la découverte,2002, p.281.

### Le budget des investissements

Le budget des investissements, dans le cadre de l'exercice budgétaire, détaille mois par mois :<sup>52</sup>

- 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 ;

Le budget d'investissement défini aussi comme ;« un ensemble de dépenses immobilisées ou non autour d'un projet ayant sa propre justification économique ». <sup>53</sup>

#### 1.2.9 Les états financiers prévisionnels

Ces états comportent trois documents : le budget de trésorerie, le compte de résultat prévisionnel et le bilan prévisionnel.

### Le budget de trésorerie

Ce budget centralise et synthétise tous conséquences financières des budgets précédents. Il convertit les promesses en délais d'encaissement et de paiement et permettant de prévoir les difficultés trésorerie et liquidation, mois par mois, impasse ou surplus trésorerie à régulariser.

Alors ; le budget de trésorerie est un « ensemble des prévisions de recettes et des dépenses pour la période budgétaire, son élaboration commence par la préparation d'un budget des recettes mensuelles (encaissements) et d'un budget des dépenses mensuelles (décaissements) ». <sup>54</sup>

### Le compte de résultat prévisionnel

Il est destiné à apprécier les conséquences des actions Prévues sur l'activité et la formation du résultat de l'entreprise pour l'année à venir, il permet également, de mesurer l'équilibre dans la formation du résultat compte tenu de l'ensemble des budgets, et de contrôler la réalisation

---

<sup>52</sup> Doriath B, « Contrôle de gestion », ...op.cit., P. 59.

<sup>53</sup> Berland N, De Rongé Y, « contrôle de gestion perspective stratégiques et managériale », Pearson, Paris,2008.

<sup>54</sup> Langlois G, Bonnier C, Bringer M « contrôle de gestion », ...op.cit., P. 286.)

des budgets avec les données réelles du compte de résultat pour la même période. (BEATRICE et Francis GANGUILLAT, « l'essentiel contrôle de gestion ». <sup>55</sup>

### Le bilan prévisionnel

Un bilan préliminaire (prévisionnel) est un excellent outil de communication avec les partenaires potentiels (banquiers, investisseurs, etc.) et est préparé à la fin de chaque année sur la base du bilan de début d'exercice et de tous les budgets. Les managers doivent avoir une vision globale de l'activité de la période future, évaluer l'impact des actions envisagées sur la structure financière de l'entreprise, mesurer l'équilibre financier au regard de l'ensemble des budgets, et contrôler l'exécution des budgets. Utilisez les données actuelles pour rapprocher les bilans produits simultanément et analyser les écarts financiers.

## Section 2 : Le contrôle budgétaire outil de mesure de la performance d'entreprise

Le contrôle budgétaire a un rôle important dans l'amélioration de la performance. L'objet de cette section est de faire apparaître la relation entre ces deux notions et d'expliquer comment le contrôle budgétaire influence sur la performance.

Le contrôleur de gestion a pour responsabilité la définition et la production d'une information permettant aux différents services, centre de responsabilité, atelier ou groupe de projet d'élaborer un diagnostic sur leur performance et d'agir dans le sens de son amélioration.

Pour se faire, il utilise différents outils à savoir le contrôle budgétaire qui se déroule en plusieurs phases : collecte de l'information, calcul des écarts, recherche des causes, imputation des responsabilités et mis en œuvre d'actions correctrices.

Le contrôle budgétaire a pour objectif :<sup>56</sup>

- La mesure, et l'appréciation de la performance par le calcul des écarts entre les réalisations et les prévisions ;
- Et l'amélioration de la performance par le déclenchement et l'orientation des actions correctrices.

Pratiquement tous les budgets traduit les objectifs du centre de responsabilité et les moyens de les atteindre le centre a planifié l'adoption pour atteindre ses objectifs. Une fois ce budget exécuté, le contrôle des budgets, voire des calculs de variance, permettent d'évaluer la performance de ces centres, Par conséquent, la performance du gestionnaire.

Donc, le respect du budget montre le but de l'entreprise en termes d'utilisation du budget ressources et respecter les prévisions. L'entreprise est donc dite efficiente.

---

<sup>55</sup> Edition, EXTENSO, 4<sup>ème</sup> ED, Gualino Paris, 2009).

<sup>56</sup> KHEMAKHEM.A, ARDOIN.J-L, Op. cit, P 119.

### 1.1. Les écarts

L'écart se définit comme « la différence entre une donnée de référence et une donnée constatée. Exemple : écart entre coût prévu et coût réalisé, entre quantité allouée et quantité consommée.<sup>57</sup>

Donc, les écarts peuvent être comme la différence entre une donnée de constaté et une donnée de référence. Chaque mois, les données réelles sont mises en regard des données prévisionnelles pour calculer les écarts.

### 1.2. Les limites des écarts

- 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 ne 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 qualité ou de la réactivité ;
- L'analyse des écarts ne participe donc que pour une part au système de contrôle de gestion.<sup>58</sup>

### 1.3. Les principes d'élaboration des écarts

La mise en évidence d'écarts répond aux besoins de suivi des entités à piloter et parmi les principes conventionnels de construction des écarts nous citons :<sup>59</sup>

- ✚ **Principe 1** : Un écart est la différence entre la valeur constatée de la donnée étudiée et la valeur de référence de cette même donnée. La valeur constatée est en général la valeur réelle telle qu'elle apparaît dans la comptabilité de gestion. La valeur de référence peut-être une valeur budgétée, standard ou prévisionnelle. Dans le cas d'une comparaison de données entre deux exercices successifs, la valeur de référence est celle de l'exercice le plus ancien ;
- ✚ **Principe 2** : Un écart se définit par un signe (+ ou -), une valeur et un sens (favorable ou défavorable) respectivement. En effet, dans l'analyse des écarts, un écart de même valeur algébrique n'a pas le même sens selon qu'il s'agit d'une charge ou d'un produit ;

---

<sup>57</sup> Lochard J. « La gestion budgétaire : outil de pilotage des managers », Edition d'organisation, Paris, 1998, P37

<sup>58</sup> Doriath B et Goujet C., Op.cit., P203/204.

<sup>59</sup> Alazard C, Sabine S., op.cit., P. 368-369

✚ **Principe 3** : La décomposition d'un écart cherche toujours à isoler l'influence d'une et d'une seule composante par sous-écart calculé : une donnée constituée de n composantes oblige à la mise en évidence de « n sous-écarts » ;

✚ **Principe 4** : Toute donnée constituée par le produit d'un élément monétaire par un élément qui exprime un volume doit se décomposer en deux écarts. Définis comme suit :

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

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

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

#### 1.4. Calcul et analyser des écarts

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

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

#### ❖ L'analyse de l'écart sur chiffres d'affaires

L'écart sur chiffre d'affaires « est la différence entre le chiffre d'affaires réel et le chiffre d'affaires prévu »<sup>60</sup>. La différence de chiffre d'affaires doit être étudiée en fin de période comme suit :

$$\text{Ecart/chiffre d'affaires} = \text{chiffre d'affaires réel} - \text{chiffre d'affaires prévu.}$$

<sup>60</sup> Doriath B, « Contrôle de gestion », ... op.cit., P. 76.)

Un écart négatif est défavorable car le chiffre d'affaires réalisé est inférieur à celui prévu par l'entreprise. Par contre Un écart sur chiffre d'affaires positif est favorable car le chiffre d'affaires réalisé est supérieur à celui prévu. L'analyse de l'écart sur chiffre d'affaires constitué en deux compositions ; écart sur prix et un écart sur volume (quantité). Cette décomposition est faite de la manière suivante :

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

$$\text{Ecart/Vol} = (\text{Quantité réelle} - \text{Quantité budgété}) * \text{Prix budgété}$$

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

### ❖ L'analyse des écarts sur marge

L'écart de marge « est la différence entre la marge sur coût préétabli de la production réelle et la marge sur coût préétabli de la production prévue ». <sup>61</sup>

La marge est généralement retenue comme mesure de la performance d'un centre de responsabilité. Elle est le résultat de la différence entre les ventes et les coûts. L'écart sur marge est souvent calculé par « la différence entre marge réelle et marge prévue ». PAGE 59

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

- **Marge réel = (prix de vente réel – coût de revient réel) \* Quantité réelle.**

- **Marge prévue = (prix de vente prévisionnel – coût de revient prévisionnel) \* Quantité prévue**

Cet écart sur la marge globale peut se décomposer en deux sous écarts :

- **Ecart sur marge unitaire = (marge réelle unitaire – marge prévue unitaire) \* quantité réelle.**

<sup>61</sup> Doriath B, OP .cit.,P.76

$$\bullet \text{ Ecart sur quantité} = (\text{quantité réelle} - \text{quantité prévue}) * \text{marge prévue.}$$

Enfin, on constate que, un écart positif signifie que la marge réalisée est supérieure à celle Budgété, donc il est favorable. Par contre un écart négatif est défavorable.

#### ❖ L'analyse de l'écart sur coût de matière

Le coût de matière est le résultat du produit d'une quantité fabriquée et son prix de fabrication, ça veut dire :

- Cas des Productions réelles :

$$\text{Production réel} = \text{quantités réelles} * \text{coût unitaire réel}$$

- Cas des prévisions :

$$\text{Production prévu} = \text{quantité prévues} * \text{coût unitaire réel}$$

- L'écart sur le coût matière est la différence entre le coût matière réel et le coût matière Préétabli.

$$\text{Ecart/ coût de matière global} = (\text{quantité réelle} * \text{prix réel}) - (\text{quantité prévisionnelle} * \text{prix prévisionnel})$$

- L'écart globale ou totale est décomposé à partir de la formule précédente en peut distinguer entre deux causes qui expliquent cet écart :

$$\text{Ecart / quantité} = (\text{Quantité réelle} - \text{Quantité prévisionnelle}) * \text{Prix Prévisionnel}$$

$$\text{Ecart / prix} = (\text{Prix réel} - \text{prix prévisionnel}) * \text{Quantité réelle.}$$

### **1.5. Les causes des écarts**

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

#### ▪ **Causes externes des écarts**

Les causes externes de ces écarts sont :

- Évolution technique : immobilisation obsolète, méthodes et processus périmés ou Couteux ;
- Évolution technologique : produits nouveaux ou produits passant en quelques semaines en déclin ;
- Lois de finances : dont les effets sont loin d'être négligeables sur la gestion budgétaire, quel que soit le pays ;
- Événements politique : les conflits politiques, les crises de guerres ;
- Saute d'humeur du marché : modes, crises écologiques soudaines ;

#### ▪ **Cause interne des écarts**

Les causes internes de ces écarts sont :

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

### **1.6. L'interprétation des écarts et la mise en œuvre des actions correctives des écarts**

Dans ce que nous allons procéder à l'interprétation des écarts, après nous passons à la mise en œuvre des actions correctives des écarts.

#### **L'interprétation des écarts**

L'interprétation des écarts par le contrôleur de gestion est très importante, et son rôle ne se limite pas à de simples chiffres et tableaux d'orientation. En fait, identifier la cause profonde de ces problèmes lui permettra de prendre des mesures correctives pour l'améliorer.

## **La mise en œuvre des actions correctives**

La mise en œuvre des actions correctives constitue la nature des actions de correction et les caractéristiques d'une bonne action de correction.

### ○ **Nature des actions de correction**

Donc on peut dire que L'action corrective peut consister tout d'abord à la révision de la prévision devenue irréaliste ensuite à mettre en œuvre des actions d'amélioration (visant à infléchir le résultat attendu et à influencer les relations ultérieures).

### ○ **Caractéristique d'une bonne action de correction**

En outre, l'efficacité d'une action de correction est caractérisée par :

- ✓ **Sa rapidité** : l'intervalle de temps acceptable entre l'apparition de la déviation et sa correction doit être diminué pour qu'une action de correction menée ne puisse pas avoir un effet dit pervers sur le système en contrôle.
- ✓ **Son adaptabilité** : l'utilisation d'une force adéquate est très importante ainsi que mesurée de correction (ni trop forte, ni trop faible) qui doit surtout porter sur le déterminant qu'exerce l'influence la plus grande sur le résultat.

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

## **Conclusion**

Au terme de ce chapitre, nous pouvons conclure que la gestion budgétaire joue un rôle crucial dans le contrôle de gestion et est une nécessité incontournable pour toute entreprise. Cette présentation a permis à l'entreprise d'atteindre ses objectifs et de faire face aux difficultés qu'elle pourrait rencontrer à l'avenir. Elle met en évidence une démarche composée de la prévision, de la budgétisation et du contrôle.

La gestion prévisionnelle permet de traduire les objectifs fixés par l'entreprise en programmes concrets à l'aide de différentes techniques de prévision. Ces programmes sont ensuite chiffrés et présentés sous forme de budgets. Les budgets jouent un rôle double en tant qu'instruments de prévision et de coordination entre les différentes unités décentralisées de l'entreprise. Leur établissement implique des choix stratégiques, suivis de leur respect lors de l'exécution des activités.

La démarche de gestion budgétaire se clôture par le contrôle budgétaire, qui consiste à comparer périodiquement les prévisions avec les réalisations effectives. Cela permet d'analyser les écarts constatés et de prendre les mesures correctives nécessaires pour réaligner les résultats sur les objectifs fixés. Le contrôle budgétaire est donc un outil essentiel pour évaluer la performance financière de l'entreprise et assurer sa gestion efficiente.

En somme, la gestion budgétaire est un processus dynamique qui permet à l'entreprise de planifier ses ressources, de coordonner ses activités et de mesurer sa performance. Elle offre une vision prévisionnelle essentielle et favorise une prise de décision éclairée. La mise en œuvre rigoureuse de la démarche budgétaire permet à l'entreprise de mieux anticiper les défis futurs et d'optimiser sa gestion dans un environnement en constante évolution.

## **Chapitre 3 : La contribution du contrôle budgétaire à la performance financière de l'entreprise générale emballage**

Afin de faire face aux fluctuations de l'environnement économique et à l'instabilité du contexte social, les entreprises accordent une grande importance à la gestion pour améliorer en permanence leurs activités. Pour ce faire, les gestionnaires utilisent divers outils de constatation et des techniques de gestion prévisionnelle.

Dans ce chapitre, nous étudierons le cas de l'entreprise Général Emballage (GE). Nous commencerons par présenter cet organisme d'accueil. Ensuite, nous nous concentrerons sur la gestion budgétaire au sein de cette société par actions (SPA) en examinant un ensemble de documents contenant les informations nécessaires pour appliquer la méthode des moindres carrés. Cette méthode nous permettra de prévoir et d'analyser les écarts, afin de les interpréter par la suite.

A travers ce chapitre nous allons essayer d'analyser comment Général Emballage gère son budget face aux changements économiques et sociaux, en utilisant des outils tels que la méthode des moindres carrés. Nous examinerons les documents pertinents pour comprendre comment l'entreprise utilise ces outils de gestion prévisionnelle pour améliorer ses activités et prendre des décisions éclairées.

### **Section 1 : Présentation de l'organisme d'accueil « Générale emballage »**

#### **1.1 Historique et évolution de l'entreprise Général Emballage**

Dans les prochains points, nous allons vous présenter une rétrospective concise de son passé ainsi que des informations sur sa progression au fil du temps de l'entreprise Général Emballage.

##### **1.1.1 Présentation de l'entreprise Général Emballage**

GE est une société par actions (SPA) opérant dans le secteur de la fabrication et de la transformation du carton ondulé. Créée en 2002, elle dispose d'un capital social de 2.000.000.000 DZD. La société est présente sur trois sites industriels situés à Akbou, Oran et Sétif en Algérie. Elle compte plus de 1200 employés et a réalisé un chiffre d'affaires de 19 milliards DZD.

L'entreprise fabrique des plaques double-face avec différentes cannelures (B, C, E et F) ainsi que des plaques double-double (BC et BE) selon les demandes des clients. Elle produit également des emballages et des displays. De plus, GE offre des services de post-impression haute résolution pouvant aller jusqu'à 6 couleurs, avec la possibilité d'appliquer un vernis intégral ou sélectif.

GE est une entreprise majeure dans le secteur du carton ondulé en Algérie, offrant une gamme variée de produits et de services tout en mettant l'accent sur la qualité, la santé, la sécurité et l'environnement.

### **1.1.2. L'évolution de Général Emballage**

Général Emballage, créé le 1er août 2000 en tant que SARL avec un capital de 32 millions de dinars, est une entreprise spécialisée dans la fabrication et la transformation du carton ondulé. Située dans la Zone d'activités de Taharacht à Akbou, dans la wilaya de Bejaia, l'entreprise a connu une croissance significative depuis sa création.

En 2002, l'usine d'Akbou entre en production avec un effectif de 83 employés. Au fil des années, l'entreprise a connu une augmentation de son capital social, passant à 150 millions de dinars en 2006, puis à 1,23 milliards de dinars en 2007. Cette même année, l'usine de Sétif entre en production, portant l'effectif à 425 employés.

GE a également étendu ses activités à l'international. En 2008, l'entreprise a commencé ses exportations vers la Tunisie, suivi de l'exportation vers la Libye en 2014, l'Espagne en 2016, la Mauritanie en 2016 et la Belgique en 2019. En outre, l'entreprise a reçu des reconnaissances telles que le prix d'encouragement du Trophée Export en 2015 et le prix spécial du jury du Trophée Export en 2019.

En termes de certifications, GE a obtenu la certification ISO 9001 :2008 en 2013, puis la certification ISO 9001 :2015, ISO 14001 :2015 et ISO 45001 :2018 en 2020. Ces certifications attestent de la qualité et du respect des normes de l'entreprise dans ses processus de gestion.

Avec un effectif croissant, atteignant 1279 employés en 2020, GE continue de se positionner comme un acteur majeur dans le secteur de l'emballage en Algérie. Son engagement envers l'amélioration continue de ses activités et sa présence sur les marchés internationaux contribuent à renforcer sa position et à lui valoir des reconnaissances tant au niveau national qu'international.

### **1.1.3. Situation géographique**

L'entreprise "Général Emballage" est stratégiquement implantée dans la zone d'activité de TAHARACHT, située à environ 2 kilomètres au nord-est du chef-lieu de la commune d'Akbou. Cette zone s'étend sur une superficie de 24 hectares et est un véritable carrefour économique, abritant un nombre important d'unités industrielles opérant dans différents domaines.

Les installations de la société s'étendent sur une superficie de 25 175,00 mètres carrés. Les limites du site sont les suivantes :

- Au nord : un terrain non occupé ;
- Au sud : un projet d'unité industrielle ;
- À l'ouest : une voie de servitude interne de la zone ;
- À l'est : l'Oued Tifrit.

Le site est accessible via la route nationale RN 26 (pont d'Oued Tifrit), sur une distance de 1,5 km, en empruntant la route CW 141 qui mène vers Seddouk.

#### **1.1.4 Les valeurs de General emballage**

Les valeurs de GE sont fondamentales pour leur approche et leur engagement envers leurs clients et la société. Voici les différentes valeurs de l'entreprise :

- **Leadership** : GE s'appuie sur une politique d'investissement, de recrutement et de formation axée sur deux principes essentiels : répondre à la demande actuelle et anticiper les besoins futurs du marché. Cela se traduit par une constante amélioration des compétences de leur personnel et des processus technologiques.
- **Proximité** : L'entreprise maintient une proximité avec ses clients afin de mieux comprendre leurs besoins, réduire les coûts et les délais de livraison de leurs produits, tout en garantissant le meilleur rapport qualité-prix.
- **Citoyenneté** : GE est une entreprise citoyenne qui place ses intérêts en accord avec ceux de la société et de l'humanité en général.
- **Développement durable** : GE s'engage à :
  - Recycler l'ensemble de ses déchets de production et de ses rejets industriels.
  - Se fournir exclusivement auprès d'industries respectant les principes du développement durable.
  - Contribuer aux efforts visant à préserver l'environnement, notamment en participant à des actions de reforestation.

## 1.2 Quelques chiffres sur Général Emballage

**Tableau n° 4 :** Evolution des effectifs

ANNEE	Unité AKBOU	Unité SETIF	Unité ORAN	Unité ALGER	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	/	1 010
2015	802	290	87	/	1 179
2016	777	331	84	/	1 192
2017	774	323	90	/	1 187
2018	774	334	93	/	1 201
2019	772	332	118	/	1 222
2020	771	348	135	25	1 279
2021	768	344	152	41	1 305
2022	758	336	183	53	1 330

Source : préparé par nous propres soins, à partir des données de l'entreprise

Le tableau présente l'évolution des effectifs dans différentes unités de l'entreprise (Général Emballage) au fil des années, avec un total général :

En 2002, l'unité d'Akbou compte 83 employés, tandis que les autres unités (Sétif, Oran, Alger) ne sont pas renseignées. Au cours des années suivantes, on observe une augmentation progressive des effectifs dans toutes les unités.

En 2009, le total des effectifs de GE s'élève à 585 employés, avec des effectifs renseignés pour l'unité d'Akbou (489 employés) et des effectifs partiels pour les autres unités (56 pour Sétif, 40 pour Oran). Au cours des années suivantes, les effectifs continuent d'augmenter de manière générale dans toutes les unités.

En 2020, les effectifs totaux de GE atteignent 1 279 employés, avec des effectifs renseignés pour toutes les unités. L'unité d'Akbou compte 771 employés, Sétif compte 348 employés, Oran compte 135 employés et Alger compte 25 employés. Cette augmentation des effectifs peut être le résultat d'une croissance de l'entreprise ou de l'expansion de ses activités.

En 2021, on observe une légère diminution des effectifs totaux de GE, avec un total de 1 305 employés. Les chiffres spécifiques pour chaque unité sont également renseignés.

En 2022, les effectifs de GE augmentent à nouveau pour atteindre un total de 1 330 employés, avec des augmentations dans toutes les unités.

Ces données confirment de l'évolution des effectifs de GE au fil des années, montrant une croissance progressive de l'entreprise en termes de nombre d'employés. Cela peut refléter une expansion de l'entreprise dans de nouvelles régions ou une augmentation de ses activités dans les unités existantes.

**Tableau n°5 : Evolution des effectifs par catégorie socioprofessionnelle**

UNITE	CADRE (1)	MAITRISE (2)	EXECUTION (3)	TOTAL
DG	33	10	11	54
GE AKBOU	39	162	503	704
GE SETIF	12	69	255	336
GE ORAN	9	38	136	183
Collecte Déchets	4	5	44	53
<b>TOTAL</b>	<b>97</b>	<b>284</b>	<b>949</b>	<b>1330</b>

Source : préparé par nous propres soins, à partir des données de l'entreprise

Le tableau présente l'évolution des effectifs de l'entreprise Général Emballage, classés selon les catégories socioprofessionnelles, dans différentes unités. Voici une interprétation des données :

La première unité répertoriée est la direction générale (DG), où l'on compte 33 cadres, 10 employés de niveau de maîtrise et 11 employés d'exécution, totalisant ainsi 54 employés au total.

Pour l'unité GE Akbou, on recense 39 cadres, 162 employés de niveau de maîtrise et 503 employés d'exécution, ce qui représente un total de 704 employés.

L'unité GE Sétif compte 12 cadres, 69 employés de niveau de maîtrise et 255 employés d'exécution, totalisant 336 employés au total.

Dans l'unité GE Oran, on dénombre 9 cadres, 38 employés de niveau de maîtrise et 136 employés d'exécution, ce qui représente un total de 183 employés.

Enfin, l'unité de collecte des déchets compte 4 cadres, 5 employés de niveau de maîtrise et 44 employés d'exécution, soit un total de 53 employés.

Les effectifs de chaque catégorie dans toutes les unités, nous obtenons un total de 97 cadres, 284 employés de niveau de maîtrise et 949 employés d'exécution, pour un effectif global de 1330 employés au sein de l'entreprise Général Emballage.

Cette répartition des effectifs par catégorie socioprofessionnelle et par unité nous permet d'avoir une vision globale de la structure organisationnelle de l'entreprise et de l'évolution de ses effectifs dans chaque catégorie.

### **1.3 Le service contrôle de gestion au sein de l'entreprise Général Emballage**

Au sein de l'entreprise GE, le service de contrôle de gestion occupe une position centrale et stratégique en étant directement rattaché à la direction générale. Cette proximité souligne son rôle essentiel dans la gestion de l'entreprise et lui donne une légitimité et un pouvoir significatifs. En tant qu'entité autonome, le service de contrôle de gestion n'a pas de pouvoir hiérarchique, mais il joue un rôle de consultant interne et de formateur pour les autres départements opérationnels.

Il joue également un rôle de motivation en incitant les responsables à remettre en question leurs actions et à améliorer leurs prises de décision. Le service de contrôle de gestion de "Général Emballage" est composé de différents postes :

- Un responsable de contrôle de gestion.
- Un contrôleur de gestion industriel.
- Un contrôleur de gestion supply chain.
- Un contrôleur de gestion marketing.
- Un contrôleur de gestion investissement.

Ces différents membres travaillent en collaboration pour assurer une gestion efficace et optimale des activités de l'entreprise.

#### **1.3.1 Les missions de contrôleur de gestion**

Le contrôleur de gestion au sein de l'entreprise assure diverses missions et responsabilités opérationnelles, parmi lesquelles on cite :

- Mesurer, contrôler et prévoir les résultats opérationnels de l'entreprise.
- Calculer et piloter les coûts, assurant ainsi une gestion économique efficace de l'entreprise. Les contrôleurs de gestion jouent également un rôle stratégique en prenant des décisions d'organisation basées sur les calculs de coûts.
- Élaborer des prévisions et assurer un suivi budgétaire, en analysant les écarts par rapport aux prévisions et en mettant en place des mesures correctives. Ils veillent également à la gestion du budget de trésorerie.
- Prévoir et gérer les risques liés à l'activité opérationnelle, en évaluant leurs incidences financières.
- Coordonner les activités liées au contrôle de gestion au sein de l'entreprise.
- Participer à l'élaboration de rapports de gestion et présenter un rapport d'exécution budgétaire à la direction et au comité stratégique à la fin de chaque année.

Le rôle du contrôleur de gestion est donc crucial pour garantir une gestion rigoureuse et stratégique de l'entreprise.

### **1.3.2 La relation du contrôle de gestion avec les autres services de l'entreprise**

Le service de contrôle de gestion de l'entreprise GE est en relation étroite avec différents services de l'entreprise pour obtenir les informations nécessaires à ses activités. Voici les relations de ce service avec les services clés :

- **Direction finance et comptabilité** : Cette direction, composée des services finance et comptabilité, enregistre les opérations quotidiennes de l'entreprise et calcule les coûts. Elle est sollicitée par tous les autres services de l'entreprise, y compris le contrôle de gestion, pour assurer une gestion financière conforme aux objectifs.
- **Département approvisionnement** : Ce service gère les achats, les stocks et les procédures d'approvisionnement. Il fournit au contrôle de gestion des documents tels que la balance des stocks, la consommation de matières premières et l'inventaire physique des stocks en cours.
- **Direction commerciale** : Responsable de la facturation et de la gestion des stocks de produits finis, cette direction communique au contrôle de gestion des informations telles que les taux de réalisation des objectifs de ventes, l'inventaire physique des produits finis et les coûts de transport.
- **Département production** : Ce département fournit au contrôle de gestion des informations sur la production, y compris les consommations de matières premières, les réalisations de production et les taux de réalisation des objectifs de production.

Ces échanges d'informations entre le contrôle de gestion et les autres services permettent d'assurer une gestion rigoureuse de l'entreprise et de prendre des décisions éclairées.

## **Section 2 : La gestion budgétaire au sein de l'entreprise Générale Emballage**

L'entreprise GE, qui fabrique du carton ondulé, a été confrontée à une concurrence intense en raison de l'évolution économique et industrielle du secteur. Pour faire face à ces défis et prendre des décisions stratégiques opportunes, l'entreprise a mis en place de nouveaux outils de gestion, dont la gestion budgétaire. Ce mode de gestion prévisionnel consiste à traduire les objectifs en programmes et budgets.

Comme de nombreuses entreprises en Algérie, GE adopte un système budgétaire annuel, avec des budgets mensuels, qui est ensuite suivi par un contrôle permanent effectué par le service de contrôle de gestion.

Avant la fin de l'année (vers septembre-octobre), le responsable du service de contrôle de gestion présente à la direction un rapport appelé "prévisions de clôture" pour l'exercice en cours. Ce rapport donne une image de l'activité réalisée au cours des trois premiers trimestres de l'année, en ajoutant le dernier trimestre prévu dans le budget. Vers la mi-octobre, la direction générale organise une réunion de sensibilisation avec les responsables des différentes structures

de l'entreprise pour préparer les budgets de l'année suivante (N+1). Ces responsables sont assistés par le contrôleur de gestion pour élaborer ces budgets.

Vers la fin de l'année, le service de contrôle de gestion consolide les budgets des différentes structures afin de créer un pré-budget prévisionnel global pour l'année N+1, qui récapitule l'ensemble des charges et des produits prévus. Le conseil d'administration se réunit pour étudier, analyser, débattre et adopter ou rejeter ce budget. Une fois que le pré-budget est adopté dans ses grandes lignes, il devient le budget officiel de l'entreprise et sert de référence pour l'évaluation des résultats de l'exercice concerné.

Cette section mettra en œuvre la gestion et le contrôle budgétaire au sein de l'entreprise Général Emballage.

## **1. L'élaboration des budgets de vente**

Le budget des ventes est un ensemble de prévisions réalisées sur les produits d'une entreprise. Il peut être élaboré et présenté de différentes manières, en fonction de l'organisation commerciale de l'entreprise. Les ventes peuvent être budgétisées selon les produits, les familles de produits, les secteurs géographiques ou les domaines d'activités.

Dans l'entreprise Général Emballage, le budget des ventes est le premier budget établi par le service commercial. Son objectif est de déterminer le volume des ventes en quantités et en valeurs, ainsi que leur évolution. Étant donné le grand nombre de produits fabriqués par GE (plus de 15 000 produits), le budget des ventes est préparé et présenté par familles de produits. Ce budget sert de base pour l'élaboration des autres budgets de l'entreprise.

### **1.1. La prévision des budgets de ventes**

L'entreprise GE cherche à déterminer sa part de marché en prévoyant les quantités de vente pour l'année N+1. Cette évaluation nécessite une étude approfondie du marché. Étant une entreprise basée sur des commandes enregistrées, GE utilise les études de marché ainsi que les prévisions des 20 premiers clients, qui représentent 80 % du chiffre d'affaires, pour calculer les prévisions de vente. En outre, l'entreprise tient compte des réalisations des années précédentes.

Dans ce présent travail, nous développerons un système de prévision qui permettra de suivre l'évolution des ventes des produits en utilisant la méthode des moindres carrés pour effectuer des ajustements. Nous calculerons également des coefficients saisonniers pour prendre en compte les variations saisonnières.

### **1.2. La méthode utilisée**

La nature des données dont nous disposons, nous permet à choisir la méthode des moindres carrés. Cette étude prévisionnelle est faite dans le but d'estimer les ventes mensuelles. Pour ce faire et en égard à l'importance de ces estimations, nous avons besoin d'une méthode qui fournit des prévisions plus proches que possibles des quantités réelles. Sur cette base, la méthode qui

répond le mieux à nos exigences est la méthode des moindres carrés. Comme les ajustements vont porter sur la production globale.

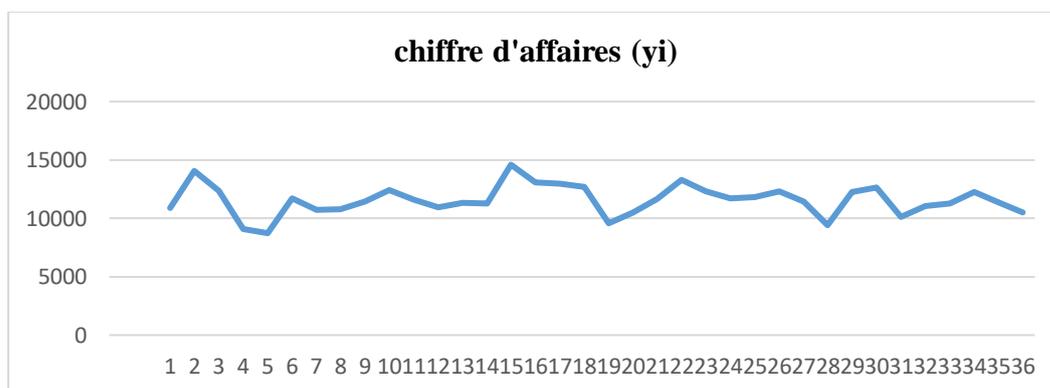
### 1.3. L'analyse des ventes de la production globale de l'entreprise

Afin d'élaborer les prévisions, nous allons étudier l'historique des ventes de la production globale des produits fabriqués par, pour la période s'étalant du janvier 2020 jusqu'à décembre 2022.

#### L'évolution de la production globale

Pour nous faciliter l'étude de cas de la société dans la détermination des prévisions de ventes pour l'année N+1, nous avons utilisé l'Excel grâce auquel nous avons pu produire le graphique suivant qui représente l'évolution des ventes mensuelles tout au long des trois années considérées : 2020, 2021 et 2022.

**Graph N°01** : L'évolution des ventes des produits pour les années (2020-2021-2022) en DA



**Source** : Préparé par nous propres soins, à partir des données de l'entreprise

D'après le graphique ci-dessus, le chiffre d'affaires mensuel varie d'un mois à l'autre, montrant des fluctuations au fil du temps. Certaines périodes présentent des pics de chiffre d'affaires, tandis que d'autres connaissent des baisses.

Parmi les mois où le chiffre d'affaires est le plus élevé, on peut noter les mois 15 et 16, avec des chiffres d'affaires de 14 594 et 13 060 respectivement. Ces mois peuvent correspondre à des périodes d'activité plus intense ou à des moments favorables sur le marché.

En revanche, les mois 4 et 5 présentent les chiffres d'affaires les plus bas, avec 9 065 et 8 731 respectivement. Ces mois peuvent indiquer des périodes de ralentissement ou des facteurs économiques défavorables.

Généralement, le chiffre d'affaires semble assez stable au cours de la période étudiée, avec des variations relativement modérées.

### **Calcul des prévisions de vente pour la production globale**

Le calcul des prévisions des ventes pour la production globale nécessite de déterminer la méthode adaptative à l'évolution du chiffre d'affaires durant ces trois exercices 2020, 2021, 2022. Le développement de la méthode des moindres carrés avec le calcul des Coefficients saisonniers au sein de la SPA GE, nous permet aisément de Prévoir les ventes de l'exercice 2023.

#### **❖ Détermination de la fonction des moindres carrés**

La détermination de la fonction des moindres carrés est une approche largement utilisée pour estimer les paramètres d'un modèle en minimisant l'écart entre les valeurs observées et les valeurs prédites. Elle offre une méthode objective pour évaluer l'ajustement du modèle aux données et permet de prendre des décisions basées sur une analyse quantitative. Dans ce qui suit, nous allons procéder à l'estimation de la fonction des moindres carrés.

**Tableau N° 6 : Les calculs pour déterminer les estimateurs *a* et *b***

Années	Mois(xi)	CA (yi)	xi *yi	xi <sup>2</sup>	xi- $\bar{x}$	yi- $\bar{y}$	(xi- $\bar{x}$ )(yi- $\bar{y}$ )	(xi- $\bar{x}$ ) <sup>2</sup>
2020	1	10 896	10 896	1	-17,50	-668	11 682	306,25
	2	14 044	28 088	4	-16,50	2 480	-40 926	272,25
	3	12 372	37 115	9	-15,50	808	-12 527	240,25
	4	9 065	36 262	16	-14,50	-2 498	36 222	210,25
	5	8 731	43 653	25	-13,50	-2 833	38 246	182,25
	6	11 728	70 368	36	-12,50	165	-2 057	156,25
	7	10 709	74 965	49	-11,50	-854	9 824	132,25
	8	10 787	86 294	64	-10,50	-777	8 156	110,25
	9	11 439	102 950	81	-9,50	-125	1 184	90,25
	10	12 434	124 336	100	-8,50	870	-7 396	72,25
	11	11 588	127 471	121	-7,50	25	-185	56,25
	12	10 937	131 246	144	-6,50	-626	4 072	42,25
2021	13	11 330	147 288	169	-5,50	-234	1 285	30,25
	14	11 260	157 634	196	-4,50	-304	1 368	20,25
	15	14 594	218 906	225	-3,50	3 030	-10 606	12,25
	16	13 060	208 957	256	-2,50	1 496	-3 741	6,25
	17	12 975	220 574	289	-1,50	1 411	-2 117	2,25
	18	12 676	228 175	324	-0,50	1 113	-556	0,25
	19	9 591	182 232	361	0,50	-1 972	-986	0,25
	20	10 533	210 655	400	1,50	-1 031	-1 546	2,25
	21	11 674	245 146	441	2,50	110	275	6,25
	22	13 277	292 090	484	3,50	1 713	5 997	12,25
	23	12 338	283 782	529	4,50	775	3 487	20,25
	24	11 691	280 594	576	5,50	128	703	30,25
2022	25	11 842	296 048	625	6,50	278	1 810	42,25
	26	12 320	320 321	676	7,50	757	5 674	56,25
	27	11 451	309 182	729	8,50	-112	-955	72,25
	28	9 431	264 069	784	9,50	-2 132	-20 259	90,25
	29	12 280	356 124	841	10,50	717	7 525	110,25
	30	12 621	378 636	900	11,50	1 058	12 163	132,25
	31	10 139	314 303	961	12,50	-1 425	-17 809	156,25
	32	11 056	353 786	1 024	13,50	-508	-6 854	182,25
	33	11 265	371 730	1 089	14,50	-299	-4 335	210,25
	34	12 263	416 945	1 156	15,50	700	10 843	240,25
	35	11 403	399 112	1 225	16,50	-160	-2 645	272,25
	36	10 488	377 567	1 296	17,50	-1 076	-18 822	306,25
<b>Somme</b>	<b>666</b>	<b>416 287</b>	<b>7 707 500</b>	<b>16 206</b>		<b>0</b>	<b>6 192</b>	<b>3 885,00</b>
<b>Moyenne</b>	<b>18,5</b>	<b>11 564</b>						

Source : préparé par nous propres soins, à partir des données de l'entreprise

On a :

$$\bar{x} = 18,5 \text{ et } \bar{y} = 11\,564$$

On a aussi, l'équation de la droite :  $y = ax + b$

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

Donc :

$$a = \frac{7707500 - (36)(18,5)(11564)}{16\,206 - (36)(18,5)}$$

En somme on a :

$$a = 1,59$$

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

$$b = 11\,564 - (18,5)(7707500)$$

$$b = 1153404$$

On peut calculer aussi par cette équation :

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

$$a = 1,59$$

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

Donc :

$$b = 1153404$$

Donc l'équation de la tendance est :

$$y = 1,59x + 1153404$$

Pour calculer les tendances il faut juste remplacer x par les valeurs :

- **Exemple :**

Pour calculer l'observation ajustée du mois de janvier 2023, il faut remplacer x par 37.

$$\hat{Y} = 1,59(37) + 1153404$$

**Tableau N°7** : Tableau représentant les calculs des tendances de l'année 2023

Désignation	Estimateur a	X	Estimateur b	La tendance
Janvier	1,59	37	11 534,58	11 593,55
Février	1,59	38	11 534,58	11 595,15
Mars	1,59	39	11 534,58	11 596,74
Avril	1,59	40	11 534,58	11 598,33
Mai	1,59	41	11 534,58	11 599,93
Juin	1,59	42	11 534,58	11 601,52
Juillet	1,59	43	11 534,58	11 602,95
Août	1,59	44	11 534,58	11 604,71
Septembre	1,59	45	11 534,58	11 606,30
Octobre	1,59	46	11 534,58	11 607,90
Novembre	1,59	47	11 534,58	11 609,49
Décembre	1,59	48	11 534,58	11 611,08

Source : préparé par nous propres soins, à partir des données de l'entreprise

➤ **Calcul des coefficients saisonniers**

Pour calculer les prévisions de ventes pour la production globale, il est essentiel de choisir une méthode qui s'adapte à l'évolution du chiffre d'affaires au cours des trois exercices 2020, 2021 et 2022. Dans le cadre de la SPA "Général Emballage", nous avons développé la méthode des moindres carrés en utilisant le calcul des coefficients saisonniers. Cette approche nous permet de prévoir facilement les ventes pour l'exercice 2023.

$$LE\ TREND = valeur\ observé\ y_i / valeur\ ajustée\ \hat{y}_i$$

Après avoir calculer les trends de chaque mois, nous prenons le trend moyen qui représente le coefficient saisonnier non rectifier. A la fin nous allons calculer les coefficients saisonniers rectifié comme suit :

$$Le\ coefficient\ saisonnier\ rectifié = CSNR * 12 / TCSNR$$

- ❖ Avec : CSNR : coefficient saisonnier non rectifié
- ❖ TCSNR : total des coefficients saisonniers non rectifié

Afin de calculer les valeurs ajustées des mois des années 2020,2021 et 2022 on va utiliser l'équation précédente  $y=1,59x+11534,04$  ainsi remplacer les valeurs de x de 1 jusqu'à 36.

**Tableau N°8 :** Tableau représentant les calculs des tendances des années 2020,2021et 2022 (en DA)

	Estimation	X	Estimateur b	La tendance
1	1,59	1	11 534,58	11 536,17
2	1,59	2	11 534,58	11 537,76
3	1,59	3	11 534,58	11 539,35
4	1,59	4	11 534,58	11 540,94
5	1,59	5	11 534,58	11 542,53
6	1,59	6	11 534,58	11 544,12
7	1,59	7	11 534,58	11 545,71
8	1,59	8	11 534,58	11 547,30
9	1,59	9	11 534,58	11 548,89
10	1,59	10	11 534,58	11 550,48
11	1,59	11	11 534,58	11 552,07
12	1,59	12	11 534,58	11 553,66
13	1,59	13	11 534,58	11 555,25
14	1,59	14	11 534,58	11 556,84
15	1,59	15	11 534,58	11 558,43
16	1,59	16	11 534,58	11 560,02
17	1,59	17	11 534,58	11 561,61
18	1,59	18	11 534,58	11 563,20
19	1,59	19	11 534,58	11 564,79
20	1,59	20	11 534,58	11 566,38
21	1,59	21	11 534,58	11 567,97
22	1,59	22	11 534,58	11 569,56
23	1,59	23	11 534,58	11 571,15
24	1,59	24	11 534,58	11 572,74
25	1,59	25	11 534,58	11 574,33
26	1,59	26	11 534,58	11 575,92
27	1,59	27	11 534,58	11 577,51
28	1,59	28	11 534,58	11 579,10
29	1,59	29	11 534,58	11 580,69
30	1,59	30	11 534,58	11 582,28
31	1,59	31	11 534,58	11 583,87
32	1,59	32	11 534,58	11 585,46
33	1,59	33	11 534,58	11 587,05
34	1,59	34	11 534,58	11 588,64
35	1,59	35	11 534,58	11 590,23
36	1,59	36	11 534,58	11 591,82

Source : préparé par nous propres soins, à partir des données de l'entreprise

**Tableau N°9 :** Tableau représentant les calculs des coefficients saisonniers pour les années 2020, 2021 et 2022

	désingation	janvier	février	mars	avril	mai	juin	juillet	août	septembre	octobre	novembre	décembre	total
2020	valeur observée	10 896	14 044	12 372	9 065	8 731	11 728	10 709	10 787	11 439	12 434	11 588	10 937	134 730
	valeur ajustée	11 536	11 538	11 539	11 541	11 543	11 544	11 546	11 547	11 549	11 550	11 552	11 554	138 539
	trend	0,94	1,22	1,07	0,79	0,76	1,02	0,93	0,93	0,99	1,08	1,00	0,95	
2021	valeur observée	11 330	11 260	14 594	13 060	12 975	12 676	9 591	10 533	11 674	13 277	12 338	11 691	144 998
	valeur ajustée	11 555	11 557	11 558	11 560	11 562	11 563	11 565	11 566	11 568	11 570	11 571	11 573	138 768
	trend	0,98	0,97	1,26	1,13	1,12	1,10	0,83	0,91	1,01	1,15	1,07	1,01	
2022	valeur observée	11 842	12 320	11 451	9 431	12 280	12 621	10 139	11 056	11 265	12 263	11 403	10 488	136 559
	valeur ajustée	11 573	11 574	11 576	11 578	11 579	11 581	11 582	11 584	11 585	11 587	11 589	11 590	138 978
	trend	1,02	1,06	0,99	0,81	1,06	1,09	0,88	0,95	0,97	1,06	0,98	0,90	
total des trends		2,95	3,26	3,32	2,73	2,94	3,20	2,63	2,80	2,97	3,28	3,05	2,86	
coefficient saisonniers non rect		0,98	1,09	1,11	0,91	0,98	1,07	0,88	0,93	0,99	1,09	1,02	0,95	12
coefficient saisonniers rectifié		0,98	1,09	1,11	0,91	0,98	1,07	0,88	0,93	0,99	1,09	1,02	0,95	

Source : préparé par nos propres soins, à partir des données de l'entreprise

### Calcul des prévisions

Après avoir calculé les tendances mensuelles de l'année 2023, et ainsi leurs coefficients saisonniers, nous avons calculés les prévisions mensuelles de l'année 2023 en faisant le produit de la tendance de chaque mois avec le coefficient correspond.

**Tableau N°10** : tableau représentant les calculs des prévisions pour la production globale pour l'année 2023 (en DA)

Mois	La tendance	Coefficient saisonniers	Prévision 2023
<b>Janvier</b>	11 594	0,98	11 394
<b>Février</b>	11 595	1,09	12 584
<b>Mars</b>	11 597	1,11	12 849
<b>Avril</b>	11 598	0,91	10 554
<b>Mai</b>	11 600	0,98	11 365
<b>Juin</b>	11 602	1,07	12 383
<b>Juillet</b>	11 603	0,88	10 181
<b>Août</b>	11 605	0,93	10 828
<b>Septembre</b>	11 606	0,99	11 498
<b>Octobre</b>	11 608	1,09	12 700
<b>Novembre</b>	11 609	1,02	11 816
<b>Décembre</b>	11 611	0,95	11 076

Source : préparé par nous propres soins, à partir des données de l'entreprise

### ➤ Comparaison entre les réalisations et les prévisions

Après avoir calculé les prévisions mensuelles de l'année 2023, nous avons optes pour une comparaison entre nos prévisions et les réalisations de cette même année récapitulant les données en valeur, les CA des réalisations de l'entreprise sont présentés dans l'annexe que nous représentons dans le tableau suivant :

**Tableau N°11 :** La comparaison entre nos prévisions et les réalisations pour la production globale pour l'année 2023 (en DA)

MOIS	Réalisation 2023	Prévision 2023	Taux d'évolution
Janvier	10 395	11 393	91%
Février	10 572	12 584	84%
Mars	10 760	12 849	84%
Avril		10 554	0%
Mai		11 364	0%
Juin		12 383	0%
Juillet		10 181	0%
Août		10 828	0%
Septembre		11 497	0%
Octobre		12 700	0%
Novembre		11 816	0%
Décembre		11 076	0%
<b>Total</b>	21 332	139 225	259

Source : préparé par nous propres soins, à partir des données de l'entreprise

$$\text{Taux de réalisation} = \frac{\text{réalisations}}{\text{prévisions}} * 100$$

$$\text{Taux de réalisation} = \frac{21\,332}{36\,826} * 100 = 57,93\%$$

Nous remarquons que le taux de réalisation de nos prévisions globales pour les trois mois de l'année 2023 est égal à 57,93% alors nous constatons que les prévisions sont loin des réalisations.

### Section 3 : Le contrôle budgétaire et mesure de la performance financière au sein de Générale emballage

Le contrôle budgétaire et la mesure de la performance financière sont essentiels dans la gestion d'une entreprise. Le contrôle budgétaire établit un plan financier détaillé, permettant de prévoir, allouer et contrôler les ressources financières. Il inclut une surveillance des résultats réels par rapport aux prévisions, afin de prendre des mesures correctives et d'optimiser la gestion financière.

La mesure de la performance financière évalue les résultats financiers par rapport aux objectifs, en utilisant des indicateurs clés. Cela permet de prendre des décisions éclairées et d'améliorer la performance financière de l'entreprise.

A travers cette section, nous appliquerons les enseignements des chapitres précédents pour mettre en pratique ces principes.

## **1.1 Le contrôle budgétaire**

Le contrôle des budgets et des résultats au sein de la société "Général Emballage" débute par l'identification des écarts. Le contrôle budgétaire consiste à comparer régulièrement (mensuellement) les réalisations par rapport aux prévisions, puis à analyser les écarts afin d'en déterminer les causes et de prendre des mesures correctives pour atteindre les objectifs fixés. Dans le cadre du contrôle budgétaire des ventes, nous avons effectué des calculs d'écart sur le chiffre d'affaires et l'écart de consommation. L'analyse se concentre sur la production globale.

## **1.2 l'écart sur le chiffre d'affaires net**

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. L'écart global sur chiffre d'affaires se calcule de la manière suivante :

$$E/CAN = CAN \text{ réel} - CAN \text{ prévisionnel.}$$

- Cet écart global se décompose en deux sous écarts calculés comme suit :

$$\text{Écart sur quantité} = (\text{Quantité réelle} - \text{Quantité prévue}) \times \text{Prix unitaire prévu} ;$$

$$E/Q = (QR - QP) \times PUP ;$$

$$\text{Écart sur prix} = (\text{Prix unitaire réel} - \text{Prix unitaire prévu}) \times \text{Quantité réelle} ;$$

$$E/P = (PUR - PUP) \times QR.$$

Les ventes réelles du mois de janvier 2023 sont données dans le tableau ci-dessous et rapprochées du montant des prévisions, sachant que la société « GE » ne considère pas les prix de ventes prévisionnels comme des prix de ventes réels (les Prix de ventes prévisionnels et les prix de ventes réels sont différents).

**Tableau N°12** : calculs des écarts globaux sur chiffre d'affaires des mois de janvier, février et mars 2023

**Source** : préparé par nous propres soins, à partir des données de l'entreprise

Les écarts globaux entre la réalisation et prévisions se calcul comme suit :

Production globale	Réalizations			Prévisions			Écart global	Taux de réalisation
	Quantité	Prix unitaire	Can	Quantité	Prix unitaire	Can	Écart global	
Janvier	10 395	172 389	1 791 978 618	11 394	184 584	2 103 069 378	-311 090 760	85%
Février	10 572	180 113	1 904 154 636	12 584	184 584	2 322 846 138	-418 691 502	82%
Mars	10 760	174 315	1 875 629 400	12 849	184 584	2 371 716 705	-496 087 305	79%
Total	31 727	175 616	5 571 762 654	36 827	184584	6 797 632 221	-1 225 869 567	

**Écart/chiffre d'affaires net = chiffre d'affaires net Réel - chiffre d'affaires net prévisionnel**

❖ Janvier :

$$1791978618 - 2103069378$$

$$= -311090760 \text{ Défavorable}$$

**Taux de réalisation = Réalisation/prévisions**

$$1791978618/2103069378$$

$$= 85\%$$

❖ Février :

$$1904154636 - 2322846138$$

$$= -418691502 \text{ Défavorable}$$

**\*Taux de réalisation**

$$1904154636/2322846138$$

$$= 82\%$$

❖ Mars :

$$1875629400 - 2371716705$$

$$= -496087305 \text{ Défavorable}$$

**\*Taux de réalisation :**

$$1875629400/2371716705$$

$$= 79\%$$

D'après le tableau ci-dessous, nous pouvons observer que pour les trois mois de janvier, février et mars, nous avons constaté des écarts sur le chiffre d'affaires de -311 090 760, -418 691 502 et -496 087 305 respectivement, ce qui est défavorable. Cette situation est due à une augmentation de 6% des coûts des matières premières, tandis que l'entreprise a augmenté ses prix de vente de 10%. En conséquence, ils ont perdu des clients car leurs prix sont plus élevés sur le marché (4% à 5% de plus par rapport à l'année précédente). Cela a eu un impact négatif sur le volume des ventes.

Pour une meilleure compréhension des écarts et approfondir notre contrôle, nous les décomposons en deux sous-écarts comme suit :

**Tableau N°13** : La décomposition des écarts sur chiffre d'affaires (en DA)

Production globale	Janvier	Février	Mars
<b>E/Prix</b>	-126 772 582	-47267940,6	-110494978
<b>E/Quantité</b>	-184318178,2	-371423561	-385592326,6
<b>Ecart total</b>	-311 090 760	-418691502	-496087304,6

Source : préparé par nous propres soins, à partir des données de l'entreprise

➤ **Ecart sur prix :**

$$*\text{Ecart/ prix} = (\text{prix unitaire réel} - \text{prix unitaire prévue}) \times \text{quantité réelle.}$$

$$E/P = (PUR - PUP) \times QR$$

✚ **Application :**

❖ **Janvier :**

$$(172389 - 184584) \times 10395 = - 126772582$$

❖ **Février :**

$$(180113 - 184584) \times 10572 = - 47267940.6$$

❖ **Mars :**

$$(174315 - 184584) \times 10760 = - 110494978$$

✚ **Analyse :**

En analysant la décomposition des écarts sur les prix, nous avons remarqué des écarts défavorables pour les mois de janvier, février et mars, avec des valeurs respectives de -126 772 582, -47 267 940.6 et -110 494 978. Ces écarts sont principalement dus au fait que l'entreprise

a décidé d'augmenter ses prix de 10% sans avoir effectué une étude approfondie sur le taux réellement appliqué. Il aurait été nécessaire d'évaluer avec précision l'impact de cette augmentation sur la demande et la compétitivité de l'entreprise avant de prendre une décision.

➤ **Ecart sur quantité :**

**\*Ecart/ quantité= (quantité réel – quantité prévu) × prix unitaire prévue.**

$$E/Q = (QR - QP) \times PUP$$

✚ **Application**

• **Janvier :**

$$(10395 - 11394) \times 184584 = -184318178.2$$

• **Février :**

$$(10572 - 12584) \times 184584 = -371423561$$

• **Mars :**

$$(10760 - 12849) \times 184584 = -385592326.6$$

✚ **Analyse :**

L'écart sur quantité mesure la différence entre les quantités réelles vendues et les quantités prévues ou attendues. Dans le cas présent, nous observons des écarts défavorables pour les trois mois de janvier, février et mars, avec des valeurs de -184 318 178.2, -371 423 561 et -385 592 326.6 respectivement.

Cela signifie que les quantités réellement vendues ont été inférieures aux prévisions ou aux attentes pour ces périodes. Ces écarts défavorables indiquent que l'entreprise a vendu moins que ce qui avait été anticipé, ce qui peut avoir un impact négatif sur le chiffre d'affaires et les résultats financiers.

L'analyse de ces écarts sur quantité permet d'identifier les raisons de cette sous-performance, telles que des problèmes de production, des difficultés logistiques, des fluctuations de la demande ou une concurrence accrue. Ces informations peuvent aider l'entreprise à prendre des mesures correctives, à ajuster ses prévisions et à mettre en place des stratégies pour améliorer ses performances futures.

➤ **L'écart sur la consommation**

**Tableau N°14 :** calculs des écarts globaux sur consommation des mois de janvier, février et mars 2023

Production globale	Réalisation			Prévision			EG	Tr
	Quantité	Prix	Consommation	Quantité	Prix	Consommation		
Janvier	12171	110,39	1343556,69	12875	112,69	1450883,75	-107327,06	93%
Février	12003	106,72	1280960,16	14220	109,6	1558512	-277551,84	82%
Mars	12159	105,73	1285571,07	14519	106,95	1552807,05	-267235,98	83%
<b>Total</b>	<b>36333</b>	<b>322,84</b>	<b>3910087,92</b>	<b>41614</b>	<b>329,24</b>	<b>4562202,8</b>	<b>-652114,88</b>	

Source : préparé par nous propres soins, à partir des données de l'entreprise

\* **Ecart sur consommation= consommation réelle – consommation prévisionnel**

❖ **Janvier :**

$$1343556.69 - 1450883.75$$

$$= 107327.06 \text{ favorable}$$

\* **taux de réalisation= réalisation/ prévisions**

$$1343556.69/1450883.75$$

$$= 93\%$$

❖ **Février :**

$$1280960.16 - 15585112$$

$$= -277551.84 \text{ favorable}$$

\* **taux de réalisation**

$$1280960.16/15585112$$

$$= 82\%$$

❖ **Mars :**

$$1285571.07 - 1552807.05$$

$$= -267235.98 \text{ favorable}$$

\* **taux de réalisation :**

$$1285571.07/1552807.05$$

$$= 83\%$$

**Tableau N°15 : La décomposition des écarts sur consommation (en DA)**

La production globale	Janvier	Février	Mars
E/prix	-27993,3	-34568,64	-14833,98
E/quantité	-79333,76	-242983,2	-252402
Écart total	-107327,1	-277551,84	-267235,98

Source : préparé par nous propres soins, à partir des données de l'entreprise

\*Écart sur prix = (Prix unitaire réel – Prix unitaire prévu) x Quantité réelle

$$E/P = (PUR - PUP) \times QR.$$

 Application :

❖ Janvier :

$$\begin{aligned} E/p &= (110.93 - 112.69)1217 \\ &= -27993.3 \text{ Favorable} \end{aligned}$$

❖ Février :

$$\begin{aligned} E/P &= (106.72 - 109.6)12003 \\ &= -34568.64 \text{ Favorable} \end{aligned}$$

❖ Mars :

$$\begin{aligned} E/p &= (105.73 - 106.95)12159 \\ &= -14833.98 \text{ Favorable} \end{aligned}$$

 Analyse :

La décomposition des écarts sur prix nous a révélé des écarts favorables pour les trois mois de janvier, février et mars, avec des valeurs respectives de -27 993.3, -34 568.64 et -14 833.98. Ces écarts favorables indiquent que les prix réels de vente ont été inférieurs aux prix prévus ou attendus.

La principale raison de cet écart peut être attribuée à une politique de prix compétitive adoptée par l'entreprise pendant cette période. En fixant des prix de vente inférieurs aux prévisions, l'entreprise a pu attirer davantage de clients et générer des volumes de ventes plus importants.

Cette stratégie de prix peut avoir été mise en place pour stimuler la demande, accroître la part de marché ou répondre à une concurrence accrue sur le marché. En offrant des prix plus attractifs, l'entreprise a réussi à obtenir des résultats favorables en termes de ventes.

L'analyse de ces écarts sur prix permet à l'entreprise de comprendre l'impact de sa politique de prix sur les résultats financiers et de prendre des décisions plus éclairées concernant sa stratégie de tarification.

**\*Écart sur quantité = (Quantité réelle – Quantité prévue) x Prix unitaire prévu**

$$E/Q = (QR - QP) \times PUP$$

 **Application :**

❖ **Janvier :**

$$\begin{aligned} E/Q &= (12171 - 12875)112.69 \\ &= -79333.76 \text{ Favorable} \end{aligned}$$

❖ **Février :**

$$\begin{aligned} E/Q &= (12003 - 14220)109.6 \\ &= -242983.2 \text{ Favorable} \end{aligned}$$

❖ **Mars :**

$$\begin{aligned} E/Q &= (12159 - 14519) - 106.95 \\ &= -252402 \text{ Favorable} \end{aligned}$$

 **Analyse :**

L'analyse des écarts quantité pour les mois de janvier, février et mars révèle des écarts favorables avec des valeurs respectives de -79 333.76, -242 983.2 et -252 402. Ces écarts favorables indiquent que les quantités réelles vendues ont dépassé les quantités prévues ou attendues.

Cela signifie que l'entreprise a réussi à vendre plus que ce qui avait été anticipé pour ces périodes. Ces écarts favorables peuvent être le résultat de divers facteurs, tels qu'une augmentation de la demande, une efficacité accrue dans le processus de production ou une meilleure gestion des stocks.

Une augmentation des quantités vendues peut avoir un impact positif sur le chiffre d'affaires et les résultats financiers de l'entreprise. Cela peut également indiquer une bonne performance commerciale et une capacité à satisfaire la demande du marché.

L'analyse de ces écarts favorables peut aider l'entreprise à identifier les raisons de cette augmentation des ventes et à capitaliser sur ces facteurs de succès. Cela peut également servir de base pour définir des objectifs de vente plus ambitieux pour les périodes futures.

Cependant, il est important de continuer à surveiller et à analyser ces écarts afin de comprendre les tendances et les fluctuations de la demande, ainsi que d'ajuster les prévisions et les stratégies en conséquence.

### **1.3 Le plan des actions correctives**

Après avoir analysé les écarts, nous avons constaté des écarts défavorables sur le chiffre d'affaires global. Afin d'éviter de répéter les mêmes erreurs, il est essentiel pour l'entreprise de mettre en place un plan d'action correctif bien organisé et de le suivre pour atteindre la performance financière souhaitée.

Voici quelques recommandations clés pour l'entreprise :

- Pour regagner des parts de marché, l'entreprise doit revoir sa politique de prix de vente.
- Avant de prendre toute décision d'augmentation, la direction doit effectuer une étude approfondie pour évaluer le pourcentage à appliquer.
- Il est important que l'entreprise consulte régulièrement le contrôle de gestion avant chaque décision d'augmentation afin de maintenir les résultats attendus.
- Pour maintenir sa part de marché, il est essentiel de procéder à des ajustements de prix de manière professionnelle, en réalisant des études détaillées. Une augmentation sans étude préalable peut entraîner des résultats décevants ou dépasser les attentes.
- L'entreprise doit constamment ajuster et améliorer son plan d'action, en le réévaluant chaque mois jusqu'à ce que les résultats souhaités soient atteints. Il est important de noter que l'environnement de l'entreprise évolue en permanence.

En mettant en œuvre ces recommandations, l'entreprise sera en mesure de prendre des décisions plus éclairées, d'améliorer ses performances financières et de s'adapter efficacement aux fluctuations du marché.

## **Conclusion générale**

L'objectif du contrôle de gestion est d'évaluer, analyser et améliorer la performance de l'entreprise. Pour ce faire, l'entreprise utilise divers outils tels que la gestion budgétaire et le contrôle budgétaire. Le contrôle budgétaire consiste à comparer régulièrement les prévisions budgétaires aux réalisations afin d'identifier et d'analyser les écarts, et de prendre les mesures correctives nécessaires.

Le contrôle budgétaire permet de déterminer les écarts entre les montants réels et les montants budgétés (ou préétablis), d'identifier les causes de ces écarts et de communiquer ces informations à tous les niveaux hiérarchiques concernés. Il vise également à évaluer l'activité des responsables budgétaires et à prendre des mesures correctives lorsque cela est nécessaire.

Tout au long de ce travail, nous avons présenté les concepts clés du contrôle de gestion et de ses outils. Nous avons également développé les notions d'évaluation budgétaire et de contrôle budgétaire dans le but de minimiser les risques de ne pas atteindre les objectifs de résultats et d'atteindre la performance financière. Nous avons cherché à répondre à notre problématique en apportant des éléments de réponse pertinents.

Dans le but de répondre à notre problématique et de mettre en pratique les connaissances théoriques présentées dans les deux premiers chapitres de ce travail, nous avons effectué un stage au sein de l'entreprise "Générale Emballage" à Akbou. Cette expérience nous a permis d'évaluer la gestion budgétaire et le contrôle budgétaire et de proposer des mesures correctives.

En analysant les hypothèses formulées dans le cadre de notre problématique, ainsi que les résultats de nos recherches bibliographiques et de notre stage pratique, nous avons obtenu les résultats suivants :

Pendant notre stage au sein de l'entreprise "Générale Emballage", nous avons constaté que la gestion budgétaire joue un rôle essentiel pour traduire les objectifs à court terme de la direction sous forme de budgets prévisionnels. Ces budgets sont ensuite comparés aux réalisations de l'entreprise, ce qui révèle des écarts budgétaires. Ces écarts incitent les responsables de l'entreprise à proposer des mesures correctives après avoir analysé leurs causes, afin de prendre des décisions pertinentes et d'assurer une gestion continue et maîtrisée de l'entreprise. Ces observations confirment notre première hypothèse de recherche.

Le contrôle que nous avons effectué sur les activités de l'entreprise "Générale Emballage", en particulier sur les différents budgets, nous permet de conclure que la procédure budgétaire de l'entreprise est globalement bien respectée. De plus, nous avons constaté que le contrôle budgétaire est un moyen efficace d'améliorer la performance de l'entreprise. Ces résultats confirment notre deuxième hypothèse de recherche.

En analysant les données de l'entreprise, nous avons pu calculer les prévisions de ventes pour la production globale en utilisant la méthode des moindres carrés avec le calcul des coefficients saisonniers. Cette méthode nous a permis de prévoir facilement les ventes pour

l'exercice 2023. Après avoir effectué les prévisions, nous avons procédé au contrôle budgétaire en comparant les prévisions aux réalisations des mois de janvier, février et mars 2023. Nous avons constaté des écarts défavorables, principalement en raison de l'augmentation des prix de la matière première, ce qui a conduit à une augmentation des prix de vente et à une diminution du volume des ventes.

Enfin, avant toute augmentation des prix, il est essentiel que l'entreprise effectue une étude approfondie sur le taux réellement appliqué et ajuste les prix de manière professionnelle. Sans une telle étude, il est possible de dépasser les objectifs de résultat ou de ne pas les atteindre, même si le chiffre d'affaires est atteint en valeur.

Ce travail nous a offert l'opportunité d'enrichir nos connaissances et de les confronter au monde professionnel grâce à notre stage pratique, malgré sa courte durée et les données limitées disponibles pour d'autres mois de l'année en cours. Si cela n'avait pas été le cas, nous aurions certainement pu obtenir des résultats encore meilleurs.

## Annexes

## ➤ Annexe N°1 :

**Production globale (2020)**

Désignation	Production (2020)	Production (2021)	Production (2022)
Janvier	10896	11330	11842
Février	14044	11260	12320
Mars	12372	14594	11451
Avril	9065	13060	9431
Mai	8731	12975	12280
Juin	11728	12676	12621
Juillet	10709	9591	10139
Août	10787	10533	11056
Septembre	11439	11674	11265
Octobre	12434	13277	12263
Novembre	11588	12338	11403
Décembre	10937	11691	10488
Cumul	134730	144998	136559

## ➤ Annexe N°2 :

**Prévisions de la production globale (2023)**

MOIS	Production globale	PMP	CA (DA)
Janvier	11 394	184584,05	2 103 069 377,99
Février	12 584	184584,05	2 322 846 137,94
Mars	12 849	184584,05	2 371 716 704,60
Avril	10 554	184584,05	1 948 068 318,91
Mai	11 365	184584,05	2 097 732 388,04
Juin	12 383	184584,05	2 285 671 392,22
Juillet	10 181	184584,05	1 879 187 816,06
Août	10 828	184584,05	1 998 652 189,82
Septembre	11 498	184584,05	2 122 271 290,46
Octobre	12 700	184584,05	2 344 292 168,78
Novembre	11 816	184584,05	2 181 085 661,53
décembre	11 076	184584,05	2 044 473 419,69

## ➤ Annexe N°3 :

**Réalisation (2023)**

<b>MOIS</b>	<b>Production</b>	<b>PV</b>	<b>Chiffre</b>
<b>Janvier</b>	10 395	172389	1791978618
<b>Février</b>	10 572	180113	1904148727
<b>Mars</b>	10 760	174315	1875701250
<b>Avril</b>			
<b>Mai</b>			
<b>Juin</b>			
<b>Juillet</b>			
<b>Août</b>			
<b>Septembre</b>			
<b>Octobre</b>			
<b>Novembre</b>			
<b>décembre</b>			
<b>Total</b>	31 727	526817	5571828595

## Liste des tableaux

<b>N</b>	<b>Titre</b>	<b>Page</b>
<b>01</b>	- Les qualités du contrôleur de gestion	<b>11</b>
<b>02</b>	- La technique du trend ou tendance	<b>35</b>
<b>03</b>	- Le calcul des moyennes mobiles	<b>37</b>
<b>04</b>	- L'évolution des effectifs	<b>58</b>
<b>05</b>	- Evolution des effectifs par catégorie socioprofessionnelle	<b>59</b>
<b>06</b>	- Les calculs pour déterminer les estimateurs <b>a</b> et <b>b</b>	<b>65</b>
<b>07</b>	- Tableau représentant les calculs des tendances de l'année 2023	<b>67</b>
<b>08</b>	- Tableau représentant les calculs des tendances des années 2020 ,2021,2022(en DA)	<b>68</b>
<b>09</b>	- Tableau représentant les calculs des coefficients saisonniers pour les années 2020 ,2021,2022	<b>69</b>
<b>10</b>	- Tableau représentant les calculs des prévisions pour la production globale pour l'année 2023 (en DA)	<b>70</b>
<b>11</b>	- Tableau représentant comparaison entre nos prévisions et les réalisations pour la production globale pour l'année 2023 (en DA)	<b>71</b>
<b>12</b>	- Calculs des écarts globaux sur chiffre d'affaires des mois de janvier, février et mars 2023	<b>73</b>
<b>13</b>	- La décomposition des écarts sur chiffre d'affaires (en DA)	<b>74</b>
<b>14</b>	- Calculs des écarts globaux sur consommation des mois de janvier, février et mars 2023	<b>76</b>
<b>15</b>	- La décomposition des écarts sur consommation (en DA)	<b>77</b>

**Liste des figures**

<b>N°</b>	<b>Titre</b>	<b>Page</b>
<b>01</b>	- Le triangle du contrôle de gestion	<b>10</b>
<b>02</b>	- Rattachement à la direction générale	<b>12</b>
<b>03</b>	- Rattachement à la direction financière	<b>13</b>
<b>04</b>	- Rattachement en râteau	<b>13</b>
<b>05</b>	- Le processus du contrôle budgétaire	<b>18</b>
<b>06</b>	- La démarche budgétaire	<b>32</b>
<b>07</b>	- L'élaboration du budget des ventes	<b>44</b>
<b>08</b>	- L'évolution des ventes des produits pour les années (2020-2021-2022) en DA	<b>65</b>

## Bibliographie

### Ouvrages

- 1. Anthony R. Cité in Le Duff R., Valhen C-A, « Encyclopédie de gestion et de management », Dalloz, Paris, 1999, P.334.
- 2. Alazard C, Sépari S, « contrôle de gestion, application et manuel », 2ème édition, Dunod.
- 3. Anthony R, « Management et contrôle de gestion », Edition Dunod Paris, P.36.
- 4. Berland N, De Rongé Y, « contrôle de gestion perspective stratégiques et managériale », Pearson, Paris, 2008.
- 5. Brigitte Doriath, « control de gestion en 20 fiches », 5em Edition, Dunod paris, 2008 p13.
- 6. BOUQUIN H., « La maîtrise des budgets dans l'entreprise », Edicef, 1992. P. 09.
- 7. BOGLIOLO Félix : « Améliorez votre performance économique » édition d'organisation, 2000, P475.
- 8. BOISLANDELLE, (H.M) : « gestion des ressources humaine dans la PME », Edition ECONOMICA, Paris, 1998, P.139.
- 9. Doriath B, « Le contrôle de gestion en 20 fiches », 5ème édition, Dunond, Paris, 2008.
- 10. Doriath B et Goujet C., « Gestion prévisionnel et mesure de la performance », 3ème Edition, Dunod, Paris, 2007.
- 11. Edition, EXTENSO, 4<sup>ème</sup> ED, Gualino Paris, 2009).
- 12. FERNANDEZ Alain, « les nouveaux tableaux de bord des managers », édition d'organisation, Paris 2005.p.39.
- 13. Gautier F, Pezet A, << contrôle de gestion>>, Pearson Éducation, paris, 2006, P. 48.
- 14. Gervais M., « Contrôle de gestion », Economica, Paris, 2000, P. 12.
- 15. GERVAIS M., « Contrôle de gestion », Economica, Paris, 2005, P. 275.
- 16. GERVAIS. M, « Le contrôle de gestion et planification de l'entreprise », Edition Economica, Paris, 1990, P. 123.
- 17. GOUJET. C et RAULET. C « comptabilité analytique et contrôle de gestion », 4<sup>ème</sup> édition, Dunod, paris, 1997, P41.
- 18. GRANSTED, (I) : « l'impasse industrielle », Edition du seuil, 1980.
- 19. Guierc J-C et Guerny J, « principes et pratique de gestion prévisionnelle », 3ème édition, Paris, Delmas, 1976.
- 20. IKemakhen A et Lardoi., « Introduction au contrôle de gestion », Edition bordas, Paris-Montréal, 2001, P10.
- 21. KABY Jérôme Gérard : « La création de valeur de l'entreprise » 2ème Edition, economica, 2001 page 197).

- 22. Langlois L, Bonnier C, Bringer M, « contrôle de gestion », Edition Foucher, Paris, 2006, P18.
- 23. Lochard J. «la gestion budgétaire outil de pilotage des managers », Edition d'organisation, 1998, P.15
- 24. Lochard j, « la comptabilité analytique ou comptabilité de responsabilité », organisation, Paris, 1998.
- 25.MARMUSE Christian : « Performance, Encyclopédie de gestion », 2éme Edition economica, Paris, 1999, P.118.
- 26. Mayer J, « Gestion budgétaire », 9ème édition Bordas, paris ,1984, p.42.
- 27. Michel Gervais, contrôle de gestion et planification de l'entreprise, Ed ECONOMIA, 1987, P 286.
- 28. Nicolas Berland, Contrôle budgétaire, paris, la découverte,2002, p.281.
- 29. QUINTART Aimable : « Planification financière, Encyclopédie de gestion », Articles 120, 2éme Edition.1997. p.2240.
- 30. Saad T, Burland A, Simon C, Comptabilité analytique et contrôle de gestion », Vuibert, Paris, 2008, P128.
- 31. VATE M., « STATISTIQUE CHRONOLOGIQUE ET PREVISION », ECONOMICA, PARIS, 1993, P. 121.

#### **Mémoires**

- Mémoire « la mise en œuvre d'un management de la performance au centre hospitalier d'Orsay », pages Cindy, Rennes, Paris, 2006, P.07.
- Mémoire « comptabilité analytique outil de contrôle de gestion, cas de la mise en place de la méthode ABC à Générale Emballage », AIT ZIANE et HALLAL, 2014, P.04.
- Fatoumata Traore. Mémoire de fin d'études. Thème « Le contrôle de gestion dans la perspective d'analyse de la rentabilité d'une banque ». Décembre 2003. P 21.

#### **Sites internet**

- [www.doc-etudiant.fr\(pdf\)](http://www.doc-etudiant.fr(pdf))
- [https://www.memoireonline.com/04/11/4404/m\\_Le-contrle-de-gestion-au-service-de-la-performancede-lentreprise12.html](https://www.memoireonline.com/04/11/4404/m_Le-contrle-de-gestion-au-service-de-la-performancede-lentreprise12.html).
- <https://earn.fr/comment-ameliorer-la-performance-financiere-dune-entreprise/>,
- [http://www.academia.edu/30576479/Revue\\_Dr\\_Yousfi](http://www.academia.edu/30576479/Revue_Dr_Yousfi)

Tables des matières

Remerciement

Dédicaces

Sommaire

Liste des abréviations

Introduction générale .....	01
<b>Chapitre 1 : Aspect théorique du contrôle de gestion, la gestion budgétaire, le contrôle budgétaire et la performance financière .....</b>	<b>05</b>
Introduction .....	05
Section 1 : Le contrôle de gestion .....	06
1.1 Historique du contrôle de gestion .....	06
1.2. Définition de contrôle de gestion .....	08
1.3. Les objectifs du contrôle de gestion .....	08
1.4. Le processus du contrôle de gestion .....	09
1.5. Le profil du contrôleur de gestion .....	11
1.6. La position du contrôle de gestion au sein de l'entreprise .....	12
1.6.1. Rattachement à la direction générale .....	12
1.6.2. Rattachement au directeur financier .....	13
1.6.3. Rattachement en réseau .....	13
Section 2 : Notions sur la gestion budgétaire et le contrôle budgétaire .....	14
1. La gestion budgétaire .....	14
1.1. Définitions de la gestion budgétaire .....	14
1.2. Principes de la gestion budgétaire .....	15
1.3. Rôle de la gestion budgétaire .....	15
1.4. Les objectifs de la gestion budgétaire .....	16
1.5. Les fonctions de la gestion budgétaire .....	16
2. Le contrôle budgétaire .....	17
2.1. Définitions du contrôle budgétaire .....	17
2.2. Les objectifs du contrôle budgétaire .....	18
2.3. Le rôle du contrôle budgétaire .....	18
2.4. L'utilité du contrôle budgétaire .....	19
2.5. Les limites du contrôle budgétaire .....	19
2.6. Les étapes et supports du contrôle budgétaire .....	20
2.6.1. Les étapes du contrôle budgétaire .....	20

2.6.2. Les supports du contrôle budgétaire .....	21
2.7. Les conditions d'efficacité et les qualités d'un bon contrôle budgétaire .....	22
2.7.1 Les conditions d'efficacité d'un bon contrôle budgétaire .....	22
2.7.2. Les qualités d'un bon contrôle budgétaire .....	22
<b>Section 3 : Généralité sur la performance financière de l'entreprise .....</b>	<b>23</b>
1.1. Définitions de la performance financière de l'entreprise .....	23
1.2. Les objectifs de la performance financière .....	23
1.3. Les critères de la performance financière .....	24
1.4. Les formes de la performance financière .....	25
1.5. Les étapes de la performance financière .....	26
1.5.1. Fixer des objectifs .....	27
1.5.2. Mettre en place des KPI (Key Performance Indicator) .....	27
1.5.3. Disposer d'un tableau de bord .....	27
1.5.4. Analyser les écarts .....	28
1.5.5. Prendre des décisions éclairées .....	28
1.6. Les déterminants de la performance financière .....	28
1.6.1. La politique financière .....	28
<b><u>1.6.2. La compétitivité</u> .....</b>	<b>29</b>
1.6.3. La création de valeur .....	29
<b>Conclusion .....</b>	<b>30</b>
<b>Chapitre 02 : L'élaboration d'une démarche budgétaire au sein de l'entreprise .....</b>	<b>31</b>
<b>Section 1 : La démarche budgétaire .....</b>	<b>31</b>
1.1 Les phases de la démarche budgétaire .....	32
1.1.1 première phase : « la prévision » .....	33
1.2. La deuxième phase « la budgétisation » .....	40
1.2.1 La budgétisation .....	40
1.2.2 Concept « budget » .....	40
1.2.3 Objectifs des budgets .....	41
1.2.4 Les rôles de budget .....	41
1.2.5 Les caractéristiques des budgets .....	42
1.2.6 Les limites de budget .....	42
1.2.7 Typologie des budgets .....	43
1.2.8 Les budgets opérationnels .....	43
1.2.9 Les états financiers prévisionnels .....	46

<b>Section 2 : Le contrôle budgétaire outil de mesure de la performance d'entreprise</b> .....	<b>47</b>
1.1 Les écarts .....	48
1.2 Les limites des écarts .....	48
1.3 Les principes d'élaboration des écarts .....	48
1.4 Calcul et analyser des écarts .....	49
1.5 Les causes des écarts .....	52
1.6 L'interprétation des écarts et la mise en œuvre des actions correctives des écarts ..	52
Conclusion .....	54
<b>Chapitre 3 : La contribution du contrôle budgétaire a la performance financière de l'entreprise générale emballage</b> .....	<b>55</b>
<b>Section 1 : Présentation de l'organisme d'accueil « Générale emballage »</b> .....	<b>55</b>
1.1 Historique et évolution de l'entreprise Général Emballage .....	55
1.1.1 Présentation de l'entreprise Général Emballage .....	55
1.1.2. L'évolution de Général Emballage .....	56
1.1.3. Situation géographique .....	56
1.1.4 Les valeurs de General emballage .....	57
1.2 Quelques chiffres sur Général Emballage .....	58
1.3 Le service contrôle de gestion au sein de l'entreprise Général Emballage .....	60
1.3.1 Les missions de contrôleur de gestion .....	60
1.3.2 La relation du contrôle de gestion avec les autres services de l'entreprise .....	61
<b>Section 2 : La gestion budgétaire au sein de l'entreprise Générale Emballage</b> .....	<b>62</b>
1. L'élaboration des budgets de vente .....	62
1.1. La prévision des budgets de ventes .....	62
1.2. La méthode utilisée .....	62
1.3. L'analyse des ventes de la production globale de l'entreprise .....	63
<b>Section 3 : Le contrôle budgétaire et mesure de la performance financière au sein de Générale emballage</b> .....	<b>71</b>
1.1 Le contrôle budgétaire .....	72
1.2 l'écart sur le chiffre d'affaires net .....	72
1.3 Le plan des actions correctives .....	79
Conclusion .....	79
Conclusion générale .....	80
Annex .....	82
Liste des tableaux	

**Référence bibliographique**

**Table des matières**

**Résumé**

## Résumé

**Résumé :** Dans ce travail, nous avons abordé l'importance du contrôle de gestion pour évaluer, analyser et améliorer la performance de l'entreprise. Nous avons souligné l'utilisation d'outils tels que la gestion budgétaire et le contrôle budgétaire, qui permettent de comparer les prévisions budgétaires aux réalisations et d'identifier les écarts. En nous appuyant sur les concepts clés du contrôle de gestion, nous avons développé les notions d'évaluation budgétaire et de contrôle budgétaire. Pour mettre en pratique ces connaissances, nous avons effectué un stage au sein de l'entreprise "Générale Emballage" à Akbou, ce qui nous a permis d'évaluer la gestion budgétaire et le contrôle budgétaire et de proposer des mesures correctives. En utilisant la méthode des moindres carrés avec le calcul des coefficients saisonniers, nous avons pu prévoir les ventes pour l'exercice 2023. Cependant, lors du contrôle budgétaire, nous avons constaté des écarts défavorables en raison de l'augmentation des prix de la matière première, ce qui a entraîné une augmentation des prix de vente et une diminution du volume des ventes. Nous avons souligné l'importance d'une étude approfondie avant toute augmentation des prix afin d'ajuster ces derniers de manière professionnelle. Notre étude a confirmé l'importance de la gestion budgétaire pour traduire les objectifs à court terme de la direction en budgets prévisionnels. Nous avons également constaté que la procédure budgétaire de l'entreprise était globalement respectée et que le contrôle budgétaire jouait un rôle efficace dans l'amélioration de la performance de l'entreprise.

**Mots clés :** Mots clés : Contrôle de gestion, Gestion budgétaire, Contrôle budgétaire, Ecart, prévision, Budget, Performance, Entreprise « Général Emballage ».

**Abstract:** In this study, we discussed the importance of management control in evaluating, analyzing, and enhancing company performance. We highlighted the use of tools such as budget management and budget control, which facilitate the comparison of budget forecasts with actual results and the identification of variances. Drawing on key concepts of management control, we developed the notions of budget evaluation and budget control. To apply these insights, we conducted an internship at "Générale Emballage" company in Akbou, enabling us to evaluate budget management and budget control and propose corrective measures. Using the least squares method with seasonal coefficient calculations, we forecasted sales for the year 2023. However, during budget control, we observed unfavorable variances due to increases in raw material prices, resulting in higher selling prices and decreased sales volume. We emphasized the importance of conducting thorough studies before implementing price increases to professionally adjust them. Our study confirmed the significance of budget management in translating short-term objectives set by management into budget forecasts. Additionally, we found that the company's budgeting procedure was generally adhered to and that budget control played an effective role in improving company performance.

**Keywords :** Management control, Budget management, Budget control, Variances, Forecast, Budget, Performance, "Générale Emballage" company