

*Université Abderrahmane Mira – Bejaia*  
*Faculté des Sciences Economiques, Commerciales et des Sciences de Gestion*  
*Département des Sciences de Gestion*

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

**Option : Management des organisations**

**Thème :**

**Contribution du contrôle budgétaire à la performance de  
l'entreprise**

**CAS : GENERALE EMBALLAGE**

**Réalisé par :**

- AZROU Khalef
- BERRANE Adel

**Sous la direction :**

M<sup>r</sup> ARAB Zoubir

***PROMOTION JUIN 2017***

# *Remerciements*

*Avant tout nous remercions le bon Dieu,  
De nous avoir donné la force de réaliser  
Ce modeste travail.*

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

*Nous remercions également monsieur ARAB Zoubir  
qui nous a accordé l'assurance de suivre de près notre  
travail. En m'apportant conseils et orientations utiles.  
Nous remercions tout personnel de la société SpA GENERAL  
EMBALLAGE, en particulier naït maamar zahir et challal  
hamza.*

# *Dédicaces*

*Je dédie ce modeste travail, comme témoignage  
d'affection, d'admiration à :*

- ❖ Mes chers parents, mes frères (menad ,sofiane ,wamar),  
mes sœurs(chafiaa ,souhila ,taous ,sabrina loiza ),*
  
- ❖ Mes cousins et cousines,*
  
- ❖ La famille Berrane ,*
  
- ❖ Tous mes amis qui m'ont toujours soutenu, en particulier  
billy, lyes, jigo.*
  
- ❖ Tout le personnel de la société SpA  
GNENERAL EMBALLAGE.*

*Adel*

# *Dédicaces*

*Je dédie ce modeste travail, comme témoignage  
d'affection, d'admiration à :*

- ❖ *Mon père et Ma chère mère, mon frères hilal, sœurs  
« nora, linda, chafia, sília, samiara » et bien sur wardia qui  
ma vraiment soutenu .*
- ❖ *toute la famille AZROU,*
- ❖ *Mes cousins et cousines,*
- ❖ *Tous mes amis qui m'ont toujours soutenu, En particulier  
« billy, lyes, rober, ballo, boli, boussaad, moustafa, jigo,  
yacin, aimad, menad, boulhak, djodjo »*
- ❖ *Tout le personnel de la société SpA  
GNENERAL*

*Khalef*

## Liste des abréviations

**PCG** : Le plan comptable général français

**(E/P)** : Ecart sur prix

**(E/V)** : Ecart sur volume

**E<sub>CM</sub>** : écart sur coût matière.

**CM<sub>R</sub>** : coût matière réel.

**CM<sub>P</sub>** : coût matière préétabli

**Q<sub>R</sub>** : quantité produite réelle

**C<sub>R</sub>** : coût unitaire réel de production

**Q<sub>P</sub>** : quantité produite préétabli

**C<sub>P</sub>** : prix de production préétabli

**E<sub>MG</sub>** : écart sur marge globale.

**M<sub>R</sub>** : marge réelle.

**M<sub>P</sub>** : marge prévue

**Spa** : société par actions

**GE** : GENERAL EMBALLAGE

**CA** : chiffre d'affaire

**CSNR** : coefficient saisonnière non rectifié

**TCSNR** : total des coefficients saisonniers non rectifié

## Sommaire

<b>Introduction Générale .....</b>	<b>1</b>
<b>Chapitre 01 : Généralité sur le contrôle de gestion.....</b>	<b>4</b>
Section 01 : aspects théoriques du contrôle de gestion.....	4
Section 02 : le contrôle de gestion dans l'organisation.....	10
Section 03 : les outils de contrôle de gestion.....	17
<b>Chapitre 02 : Le contrôle budgétaire et l'analyse de la performance.....</b>	<b>33</b>
Section 01 : notion sur la gestion budgétaire .....	33
Section 02 : le contrôle budgétaire.....	45
Section 03 : l'analyse et l'évaluation de la performance .....	53
<b>Chapitre 03 : la gestion budgétaire au sein de l'entreprise « GENERAL EMBALLAGE » .....</b>	<b>63</b>
SECTION 01 : présentation de l'organisme d'accueil et le service contrôle de gestion de "GENERAL EMBALLAGE" .....	64
Section 02 : le service du contrôle de gestion au sein "Général Emballage" .....	70
Section 03 : la gestion budgétaire au sein de l'entreprise général emballage....	Erreur ! Signet non défini.
<b>Conclusion Générale.....</b>	<b>106</b>

***Introduction***

***Générale***

## Introduction Générale

A l'aire de la nouvelle économie caractérisée par un marché globalisé et complexe, l'entreprise qui est considérée comme une structure économique et sociale regroupe des moyens matériels, immatériels et financiers qui sont combinés d'une manière organisée pour fournir des biens et services des clients, opère dans un environnement à forte intensité concurrentielle et accrue, de croissance économique et dans un monde évolutif et incertain.

L'entreprise, qu'elle soit publique ou privé est soumise à plusieurs contraintes qui sont entre autre la contrainte de performance, de rentabilité et de réponse aux besoins des utilisateurs, et a plusieurs risque qui peuvent parvenir de son environnement d'une part, et de la complexité de son pilotage d'autre part, or nous savons que la pérennité des entreprises dépend de leur capacité a mobiliser des ressources et leur utilisation dans des activités de création de valeurs.

Pour assurer le bon fonctionnement de ces activités et facilite leur gestion on assurant la pérennité de contrôle a fin de démineur le maximum des erreurs et optimiser le rendement de ces fonction plus en plus exige l'entreprise surtout en terme de la capacité managerielles qu'elle doit bien maitriser les outils de gestion pour mieux mesurer la performance et d'aider aux pilotage de l'entreprise.

Généralement, les entreprise procèdent au contrôle a travers la comptabilité, or que, se contenter des données comptables et financières a travers les rapports financiers ne mesurent que le résultat final et révèlent peu de choses sur les situations et la façon dont le profit est réaliser, ou plus précisément sur les éventuelles opportunités des bénéfices négliges. En d'autre terme, l'étude des bilans comptables et des comptes de résultat ne permet pas aux dirigent et aux décideurs de savoir quelles sont les actions a entreprendre et les mesure a prendre.

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



## Introduction Générale

---

Pour que ce dernier remplisse sa mission d'une manière efficace, il doit couvrir l'ensemble de l'activité de l'entreprise et s'intégrer dans le système d'information globale pour faciliter le contrôle et la comparaison entre les réalisations et les prévisions.

L'établissement d'un système de contrôle de gestion efficace devient nécessaire et inévitable, du fait que le contrôle de gestion est une fonction de l'entreprise qui repose sur la comptabilité générale, comptabilité analytique, tableau de bord, la gestion budgétaire, le reporting, et que son application opérationnelle influe sans doute la gestion au sein de l'organisation.

Dans cette ensemble, le système budgétaire occupe une position prédominant, car souvent les données issues de la comptabilité, le tableau de bord, les informations extra comptables s'établissent et se jugent par rapport a lui.

Pour pouvoir comprendre le contrôle de gestion ainsi que la gestion budgétaire, il faut au moins connaitre leur exécution ; ce qui nous amène à poser la question suivante :

**Est-ce que le contrôle budgétaire sert à l'amélioration de la performance des entreprises algériennes, notamment GENERALE EMBALLAGE ?**

Le contrôle de gestion permet une gestion rigoureuse et une capacité de réaction plus rapide avec sa vision technicienne qui consiste en la gestion budgétaire. Cette dernière semble dominer tous les autres à l'aide de deux éléments :

Un ensemble de budgets et une procédure de contrôle budgétaire.

En effet, ce dernier est un système qui englobe dans les aspects de l'activité de l'entreprise dans un ensemble cohérent de prévisions chiffrées et permet de mise en évidence des écarts et des actions correctives.

Pour pouvoir reprendre à la question principale, il serait nécessaire de poser d'autres questions secondaires.

- ❖ Les managers des entreprises algériennes, notamment GENERALE EMBALLAGE sont ils suffisamment formés sur le contrôle de gestion ?
- ❖ Les entreprises algériennes, notamment GENERALE EMBALLAGE, pratiquent- elles du contrôle budgétaire ?

## Introduction Générale

---

Notre étude tend d'approfondir la réflexion sur la problématique citée en haut en se basant sur les hypothèses suivantes :

- ❖ Les managers des entreprises algériennes, notamment GENERALE EMBALLAGE, sont formés sur les techniques du contrôle budgétaire.
- ❖ Les entreprises algériennes, notamment GENERALE EMBALLAGE, procèdent un système de contrôle budgétaire.

Pour pouvoir répondre à notre problématique, nous avons mené d'abord une étude théorique suivie ensuite d'une étude analytique qui a nécessité : Une recherche bibliographique qui nous a permis de cerner notre problématique, de fixer les objectifs de notre analyse et de prendre connaissance des aspects théoriques liés, notamment, à la notion du contrôle de gestion et de la gestion budgétaire, qui constituent les principaux axes de notre analyse. Ainsi qu'une analyse du terrain permettant la collecte des données et des statistiques afin de prévoir les ventes de l'entreprise "GENERALE EMBALLAGE" pour l'année 2016.

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

Le premier chapitre intitulé : "Généralités sur le contrôle de gestion", sera subdivisé en trois sections : dans la première section, nous nous sommes penchés sur les aspects théoriques de contrôle de gestion, et la deuxième section portera sur le contrôle de gestion dans l'organisation et la dernière section est consacrée sur les outils de contrôle de gestion.

Le deuxième chapitre, intitulé "le contrôle budgétaire, et l'analyse de la performance". Ce second chapitre sera composé de trois sections : la première section traite les notions sur la gestion budgétaire et ensuite, la seconde sera consacrée au contrôle budgétaire, en fin, la troisième section traitera l'analyse de la performance d'une entreprise.

Le dernier chapitre, intitulé "la gestion budgétaire au sein de "Général Emballage", nous permet d'appliquer les développements théoriques précédents. Ce dernier est composé aussi de trois sections : la première va s'intéresser principalement à la présentation de l'organisme d'accueil « GENERALE EMBALLAGE », la deuxième s'intéressera à la présentation de service contrôle de gestion dans cet organisme et la troisième section sera consacrée sur l'application de la procédure de la gestion budgétaire dans « GENERALE EMBALLAGE ».

# *Chapitre 01*

## Chapitre 01 : Généralités sur le contrôle de gestion

À la recherche d'un outil qui permet d'assurer une performance économique d'une entreprise, et une meilleure réalisation des objectifs dans un environnement qui se caractérise par une incertitude et une concurrence intense. Nous voyons l'apparition ou l'émergence de la notion du contrôle de gestion.

Le terme "contrôle de gestion" désigne un processus qui vise à garantir que les décisions stratégiques des dirigeants sont appliquées avec cohérence à tous les niveaux de l'entreprise par les personnels responsables.

Ce chapitre introduira le contrôle de gestion en offrant une vision d'ensemble de ses concepts, ses objectifs et ses outils fondamentaux.

### Section 01 : aspects théoriques du contrôle de gestion

Pour cerner la portée du contrôle de gestion, il faut d'abord mettre l'accent sur son origine, et en suit ses définitions et ses déférents principes.

#### 1.1. L'évolution historique de contrôle de gestion

L'apparition et la conception du contrôle de gestion ont connu une longue évolution au cours du temps. Elle s'explique par le changement des conditions générales de la gestion et par les modifications importantes de l'environnement et des normes culturelles et sociales.

De toute façon, la turbulence de l'environnement politique, économique et social a accru considérablement les différents niveaux d'incertitude en matière de gestion. Réduire l'incertitude constitue l'un des points forts du contrôle de gestion en mettant l'accent sur les problèmes d'information et de communication et aussi en cherchant au mieux du possible d'atteindre les objectifs nécessaires pour l'entreprise.

Même si certains auteurs tels que, Lionel COLLIN et Gérard VALLIN, BURLAUD et ses collaborateurs, ALAZARD Claude avait essayé de parler sur le contrôle de gestion ; personne d'entre eux n'avait pas précisé une date du début du contrôle de gestion. Il est le résultat d'une longue évolution des idées des chercheurs en cette discipline. Ils affirment que cette discipline remonte de l'antiquité. Ils précisent bien que la notion du contrôle de gestion

est aussi ancienne que celle de la comptabilité. Les recherches menées à ce propos montrent que les traces de la comptabilité et du contrôle de gestion existent déjà vers 3200ans avant Jésus Christ chez les Sumériennes en Mésopotamie, pour faciliter la gestion des terres et des troupeaux et pour contrôler les réalisations économiques.

Dans la suite avec le développement des produits et services dans la conjoncture en croissance, les gestionnaires ont cherché dans le contrôle de gestion une aide aux décisions ainsi que des pistes pour contrôler les actions dans la structure. Ainsi depuis le milieu de 19<sup>e</sup> siècle, le contrôle de gestion a été conçu dans le cadre d'une gestion taylorienne, fondée sur quatre principes :

- Stabilité dans le temps ;
- Informations parfaites des organisations ;
- Recherche d'une minimisation des coûts totaux ;
- Coûts de production dominant dans le coût total.

Alors que la reconnaissance du contrôle de gestion comme fonction managériale date du début des années 1960 avec les travaux R N. Anthony qui défini le contrôle de gestion comme «le processus par lequel les dirigeants s'assurant que les ressources son obtenues et utilisées avec efficacité (par rapport aux objectifs), efficience (par rapport aux moyens employés) pour réaliser les objectifs de l'organisation »<sup>1</sup>.

La période des années 60 jusqu'aux années 70 est une période de forte évolution des outils techniques de cette discipline avec le déploiement des outils classiques du contrôle de gestion.

La période des années 1990 était la crise du modèle classique du contrôle de gestion qui repose sur l'hypothèse d'une information parfaite et sur la prédominance des coûts directs et qui semble inadapté à la densification des entreprises et à la tertiarisation de l'économie. Les coûts indirects et les déploiements des méthodes dites ABC "activity based costing" reposant

---

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

sur un découpage par activité, semble constituer une alternative aux méthodes de comptabilité analytique classique.

Le concept du contrôle de gestion a connu une évolution progressive, pour être dans un stade de pilotage et de mesure de performance, ainsi la mise en place des outils et procédures qui varient selon les entreprises.

## **1.2. La notion de contrôle de gestion**

Il existe de nombreuses définitions du contrôle de gestion. Chacune développe un aspect particulier de cette discipline en constante évolution. Le contrôle de gestion est actuellement envisagé comme une fonction indispensable au pilotage de la performance.

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 »<sup>2</sup>.

H. Bouquin a défini le contrôle de gestion comme « les dispositifs et processus qui garantissent la cohérence entre la stratégie et les actions concrètes et quotidiennes »<sup>3</sup>. Selon l'auteur les managers qui sont chargés de définir la stratégie ont besoins de dispositifs et processus pour s'assurer que l'action quotidienne des individus est cohérente avec la stratégie. Donc le contrôle de gestion est un régulateur des comportements.

M. Gervais propose la définition suivante en ajoutant la notion de "pertinence", le contrôle de gestion est «le processus par lequel les dirigeants s'assurent que les ressources sont obtenues et utilisé 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>4</sup>.

---

<sup>2</sup> ANTHONY R., Op. Cit, P. 194

<sup>3</sup> BOUQUIN H., « Les fondements du contrôle de gestion », Presse universitaire de France, paris, 2011, p.128

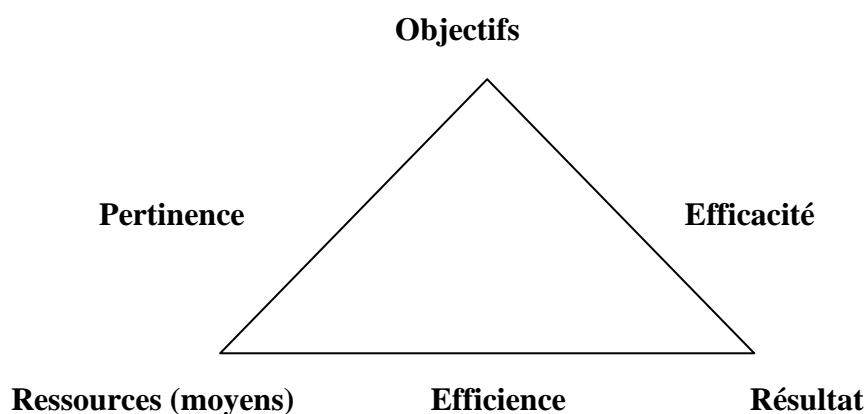
<sup>4</sup> GERVAIS M., « Contrôle de gestion », Economica, Paris, 2000, P. 12

### 1.3. Les objectifs de contrôle de gestion

Les objectifs du contrôle de gestion sont identiques pour toutes les entreprises, quels que soient 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 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.

*Schéma N° 01*: Le triangle du contrôle de gestion



**Source** : Löning H., Malleret V., Meric J., Pesqueux Y., Chiapello E., Michel D., Sole A., «Le contrôle de gestion, organisation, outils et pratiques », 3<sup>ed</sup> Dunod, Paris, 2008, P.06

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

- La pertinence : elle met en rapports objectifs et moyens. Pour qu'un système soit pertinent, il faille qu'il mette en œuvre les moyens lesquels adaptés en quantité et en qualité aux objectifs escomptés.
- L'efficacité : elle mesure les résultats obtenus par rapport aux objectifs fixés.
- L'efficience : elle met le rapport entre les résultats obtenus et les ressources utilisées.

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

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

- 1). **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 ;
- 2). **phase d'exécution** : cette phase se déroule à l'échelon des entités de l'entreprise. Les responsables des entités mettent en œuvre les moyens qui leur sont alloués. Ils disposent d'un système d'information qui mesure le résultat de leur action. Ce système de mesure doit être compris et accepté par les responsables d'entités. Il doit uniquement mesurer les actions qui leur ont été déléguées ;
- 3). **phase d'évaluation** : cette phase consiste à confronter les résultats obtenus par les entités aux résultats souhaités par la direction afin d'évaluer leur performance. Cette étape de contrôle met en évidence des écarts et en détermine les causes. Elle doit conduire les responsables à prendre des mesures correctives. Le processus est plus réactif lorsque cette étape de contrôle est réalisée régulièrement au niveau des entités ;
- 4). **phase d'apprentissage** : cette phase permet, grâce à l'analyse des écarts, de faire progresser l'ensemble du système de prévision par apprentissage. Des facteurs de compétitivité peuvent être découverts ainsi que d'éventuelles faiblesses. Une base de données est constituée pour être utilisée en vue des futures prévisions.

#### 1.5. Les différents niveaux du contrôle de gestion

Les systèmes de contrôle sont construits de manière à garantir l'efficacité, l'efficience et l'économie de l'ensemble du processus de management. Pour une entreprise, le contrôle



participe au processus de la gestion. R. Anthony a proposé un célèbre découpage des processus organisationnels en trois (3) niveaux :<sup>5</sup>

### **1.5.1. le contrôle stratégique :**

Le contrôle stratégique est le processus par lequel les buts de l'entreprise sont définis aussi que les stratégies pour les atteindre. Le processus de décision stratégique ne présente pas un caractère systématique, à la différence du processus du contrôle de gestion. Son horizon est le long terme. C'est donc choisir les domaines d'activités dans lesquels l'entreprise entend être présente et y allouer des ressources de manière à ce qu'elle se maintienne et se développe. Il peut s'agir, par exemple, d'une déclinaison d'indicateurs stratégiques dans l'organisation, ou d'un suivi de réalisation de la planification stratégique.

Le contrôle, dans son articulation avec la stratégie, apparaît à la fois comme un « levier de déploiement de la stratégie et un levier de vigilance sur le bien-fondé de la stratégie »<sup>6</sup>. Il joue aussi un rôle dans la conduite du changement stratégique.

### **1.5.2. le contrôle de gestion :**

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

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

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

---

<sup>5</sup> GAUTIER F.; PEZET A., «Contrôle de gestion », Pearson, Paris, 2006, P. 31

<sup>6</sup> BATAJ J.; ERRAMI Y., « Le rôle du service contrôle de gestion dans l'adaptation stratégique des banques », Manuscrit auteur, publié dans « Comptabilité et connaissances », Paris, 2005, p.119

### 1.5.3. *le contrôle opérationnel :*

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

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

Le contrôle de gestion est une fonction d'aide à la décision, il a pour mission de fixer les objectifs, définir les moyens et les méthodes afin d'atteindre ces objectifs, compte tenu contraintes de l'entreprise, et suivre la mise en œuvre pour s'assurer qu'ils atteignent effectivement les objectifs fixés. Les outils du contrôle de gestion seront présentés dans la section suivante.

## **Section 02 : le contrôle de gestion dans l'organisation**

Le contrôle de gestion occupe une place importants et un rôle primordial pour que l'entreprise attendre ses objectifs.

### **2.1. La position du contrôle de gestion dans la structure de l'entreprise**

La structure de l'entreprise ou la structure organisationnelle « est un ensemble de dispositifs par lesquels une entreprise répartit, coordonne et contrôle ses activités pour qu'elle puisse atteindre ses objectifs. La structure concerne la décomposition des services et des tâches, les relations hiérarchiques, les procédures de fonctionnement et de communication de l'entreprise »<sup>7</sup>

La place du contrôle de gestion dans la structure de l'entreprise dépend à la fois :

- De la taille de l'entreprise ;
- De son statut et ses moyens disponibles ;
- De son activité et de son mode de fonctionnement ;
- Des objectifs poursuivis par la direction générale.

---

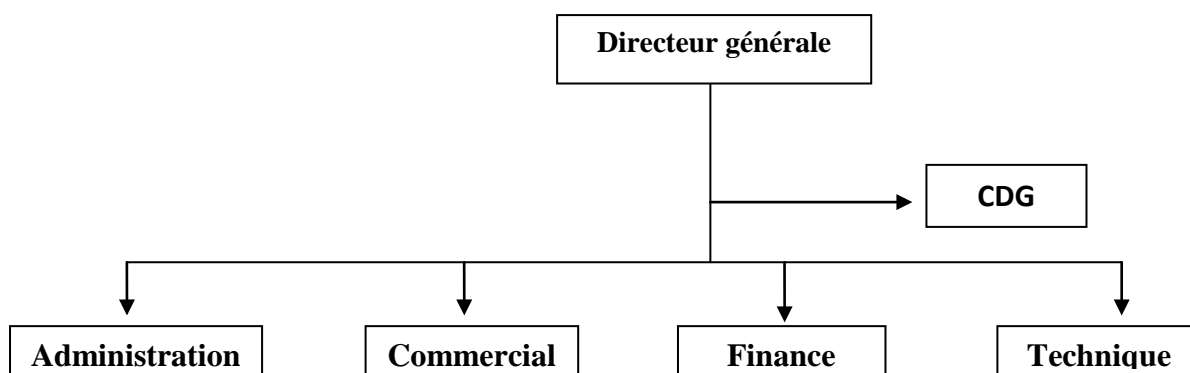
<sup>7</sup> SILEM A.; MARTINET A-C., « Lexique de gestion », 6éd Dalloz, Paris, 2003, P. 129

Les entreprises, en général, réservent trois (3) places différentes pour le contrôle de gestion. Le contrôleur de gestion peut être rattaché à la direction générale, ou au directeur financier. Comme il peut ainsi être placé au même niveau que les autres responsables.

### 2.1.1. Rattachement à la direction générale (position d'état major ou de staff)

Le champ d'action du contrôleur de gestion s'étend sur l'ensemble de l'activité de l'entreprise, il a pour mission d'aider chaque membre de l'entreprise, du directeur général, à l'échelon le plus bas de la hiérarchie. Alors, il sera très efficace en occupant une position de staff auprès de la direction générale

**Schéma N° 02:** Rattachement du contrôleur de gestion à la direction générale



Source : Bouin X, Simon F-X, « Les nouveaux visages du contrôle de gestion », 3<sup>e</sup> édition Dunod, Paris, 2009, p.50

Dans cette position, nous voyons bien que le contrôleur de gestion n'a pas d'autorité hiérarchique, mais plutôt, une autorité de conseiller et de maîtrise. Cette position permet au contrôleur de gestion : <sup>8</sup>

- D'avoir une certaine indépendance dans la gestion ;
- De bénéficier de soutien direct du directeur général, ce qui lui facilite la transmission des différents rapports qu'il est amené à élaborer ;
- De se décharger de toute responsabilité directement hiérarchique, et met en évidence son rôle de conseiller de gestion

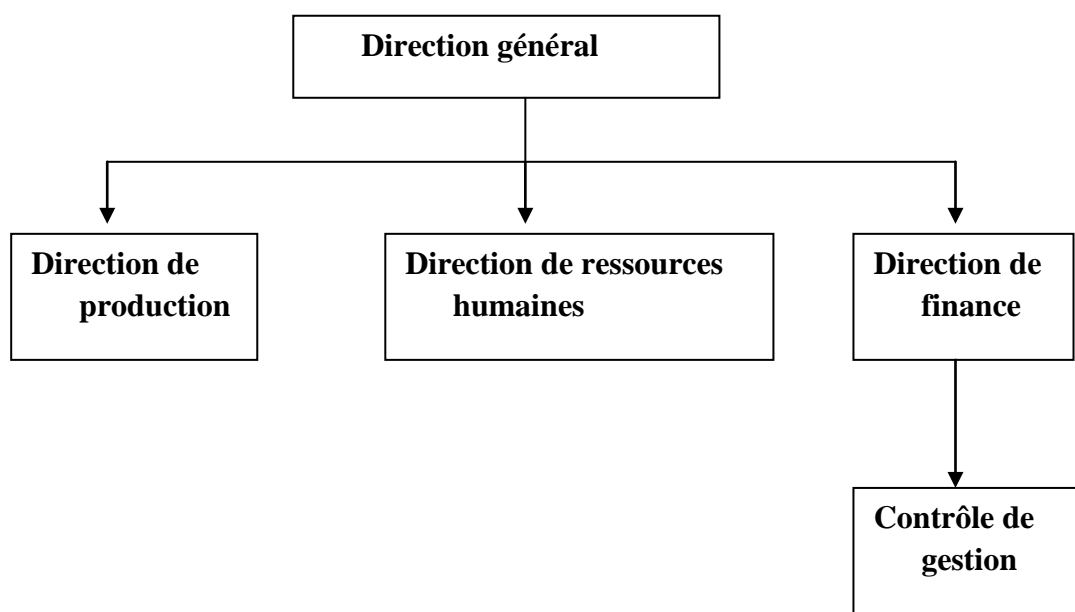
Cette position facilite la tâche du contrôleur de gestion, qui consiste en l'animation et la coordination du système de contrôle de gestion

<sup>8</sup> BOUIN X.; SIMON F-X., « Les nouveaux visages du contrôle de gestion », 3éd Dunod, Paris, 2009, P. 50

### 2.1.2. Rattachement au directeur financier

Cette organisation correspond à un contrôle de gestion limité à un rôle de suivi à postériori

**Schéma N° 03:** Rattachement au directeur financier et administratif



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

Ce rattachement tient d'une part aux synergies qu'il est possible de développer avec les services comptables, et favorise, d'une autre part, l'objectivité dont il est plus facile de faire preuve puisque le contrôleur ne dépend pas des décideurs concernés par les suivis et analyses réalisées.

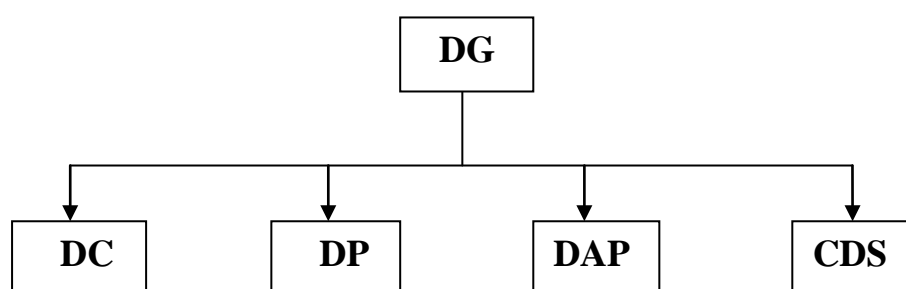
Mais, cette position contribue à la diminution de l'influence du contrôleur de gestion sur les décisions stratégiques, au moment où, il n'ya pas de lien direct entre la direction générale et le contrôleur de gestion. Ce dernier ne peut avoir que des résultats, il doit donc analyser des informations strictement économiques, et tirer ses conclusions sur des faits déjà constatés.

### 2.1.3. Rattachement au réseau (position fonctionnelle)

Le contrôleur de gestion est rattaché à une direction fonctionnelle administrative, comptable et financière. Cette organisation correspond à un contrôle de gestion limité à un

rôle de suivi postérieur et donc d'avantage au service de la comptabilité analytique. L'horizon du contrôleur de gestion est alors limité à l'exercice comptable, sa mission s'inscrit en complément de la comptabilité générale ne coïncide pas avec la définition contrôle de gestion.

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



**Source :** Bouin X, Simon F-X, « Les nouveaux visages du contrôle de gestion », 3<sup>e</sup> édition Dunod, Paris, 2009, p.51

Ces différents pôles ainsi disposés sont tous rattachés à la direction générale et sont en relation perpétuelle, ce qui peut faciliter les communications entre eux, et amener la direction générale à diriger et à prendre les meilleures décisions en collaboration étroite avec le contrôleur de gestion. Ce rattachement en râteau « peut permettre au contrôleur de gestion d'avoir une certaine indépendance vis-à-vis des autres pôles tout en étant dépendant »<sup>9</sup>.

Nous pouvons dire que lorsque le contrôleur de gestion possède un poids important au sein de l'organisation, son analyse va peser sur cette dernière. Ce qui découle de son analyse constitue un outil de pilotage de la performance et un outil d'aide à la décision.

Selon Bouquin, « un facteur essentiel du succès du contrôleur de gestion local est qu'il amène les opérationnels à l'accepter, à tenir compte de ses opinions »<sup>10</sup>. La perception du contrôle de gestion est à priori un facteur clé de succès du contrôleur de gestion. Il doit fournir un ensemble de critères qui contribueront au pilotage de l'organisation en fonction de ses

<sup>9</sup> DUMOUTIER T., « Le lien entre l'analyse du contrôleur de gestion et la prise de décision stratégique », mémoire de recherche appliquée, conseillé par Louhichi W., ESC Amiens Picardie, 2007, P. 27

<sup>10</sup> BOUQUIN H., « Le contrôle de gestion », 2e édition PUF, Paris, 1997, p .113

objectifs stratégiques, ces critères de performance seront synthétiques ou analytiques, financiers et/ou qualitatifs. Ils informent sur le résultat obtenu, et sur la façon dont il a été obtenu.

Le contrôleur de gestion « est le navigateur de l'entreprise. Il connaît le but qu'il a aidé à le définir, et les plans d'action qui permettront de l'atteindre. Il suit en permanence la marche réelle de l'entreprise et avise les responsables des écarts avec la route prévue afin que ceux-ci puissent prendre à temps les mesures préventives, curatives ou correctives nécessaires »<sup>11</sup>. Il est à la fois :<sup>12</sup>

- le conseiller économique de l'entreprise (c'est-à-dire de tous les responsables, et pas seulement du directeur général) ;
- le "mécanicien" du système budgétaire (c'est-à-dire celui qui conçoit, anime et entretient le système) ;
- l' "animateur" du système de contrôle de gestion.

## 2.2. Le système d'information de gestion :

Les ressources de l'entreprise : des biens, du capital et des hommes mis en œuvre.

Aujourd'hui, l'information est incontestablement une ressource vitale de l'entreprise. De plus en plus, la compétitivité de l'entreprise et sa capacité de mise en œuvre des stratégies sont en effet étroitement liées à son système d'information, pour les raisons suivantes :

- Le contenu en information des processus de production est essentiel à l'amélioration de qualité,
- La rapidité de réaction est, plus que jamais, un facteur essentiel de l'aptitude d'une entreprise à faire face à la concurrence ; or cette aptitude est, pour une bonne part, fonction de la fluidité, de la fiabilité et de la flexibilité des systèmes d'information de gestion.

Le système d'informations a 3 finalités essentielles :

---

<sup>11</sup> BOUIN X . ; SIMON F-X., Op. Cit, p.51

<sup>12</sup>Idem

- Le contrôle (le contrôle de gestion est un sous système informationnel au service du système de décision),
- La coordination,
- la décision.

Il existe différents systèmes d'information qui interviennent à différents niveaux de décision :

- Système d'information du contrôle opérationnel,
- Système d'information du contrôle stratégique,
- et le Système d'information sur l'environnement.

Le système d'information doit prendre plusieurs formes, en fonction du niveau des besoins responsables et des acteurs de l'entreprise :

#### **2.2.1. Système d'information stratégique pour les décideurs :**

Qui peut prendre la forme d'outils classiques de planification et de tableaux de bord stratégiques. Il peut également prendre la forme plus avancée de veille stratégique, destinée à permettre l'anticipation des tendances technologiques, économiques, sociologiques des marchés,

#### **2.2.2. Système d'information pour les responsables opérationnels :**

Qui se traduit par la mise en place d'instruments de prévision budgétaire, afin de les aider à élaborer leurs propres objectifs, définir les moyens nécessaires et tester les hypothèses de travail.

#### **2.2.3. Système d'information pour les opérationnels :**

Destiné à leur permettre de suivre de manière permanente leurs performances et d'infléchir éventuellement leur action grâce à l'analyse des actions réalisées. En résumé, le système d'information de gestion vise à :

- Fournir des informations complètes,
- Pertinentes et précises sur les performances et le fonctionnement de l'organisation,

- faciliter l'analyse des données ainsi obtenues en vue d'améliorer le processus de décision à tous les niveaux de gestion.

### **2.3. Les concepts clés associés au contrôle de gestion**

On va traiter certaines notions liées à la discipline du contrôle de gestion, dont on trouve le contrôle organisationnel, le contrôle interne et l'audit interne.

#### **2.3.1. Le contrôle organisationnel :**

« Le contrôle organisationnel cherche à améliorer les règles et procédures qui structurent les décisions et auxquelles les décideurs se réfèrent pour déterminer leurs comportements. Son domaine est très vaste et englobe les systèmes décisionnels et informationnels. Il ne se limite pas au seul contrôle technique ».

Donc le contrôle organisationnel doit assurer, en temps réel, le suivi et la qualité des processus décisionnels.

Ainsi le contrôle organisationnel interne concerne tous les niveaux de l'organisation fonctionnelle et opérationnelle et vise à ce que les actions individuelles et collectives soient en convergence avec les objectifs assignés. Trois types de méthodes sont utilisés par le contrôle organisationnel :

- la planification.
- la fixation des règles et des procédures.
- l'évaluation des résultats et de la performance.

#### **2.3.2. Le contrôle interne :**

« Le contrôle interne est l'ensemble des sécurités contribuant à la maîtrise de l'entreprise. Il a pour but, d'un côté, d'assurer la protection, la sauvegarde de patrimoine et la qualité de l'information, de l'autre, l'application des instructions de la direction et de favoriser



l'amélioration des performances. Il se manifeste par l'organisation, les méthodes et procédures de chacune des activités de l'entreprise pour maintenir la pérennité de celle-ci »<sup>13</sup>.

### 2.3.3. *Audit interne:*

« Selon l'institut français des auditeurs et contrôleurs internes, l'audit interne est une activité autonome d'expertise, assistant le management pour le contrôle de l'ensemble de ses activités. L'audit doit permettre un avis sur l'efficacité des moyens de contrôle à la disposition des dirigeants »<sup>14</sup>.L'audit doit permettre de :

- mesurer et améliorer la fiabilité des systèmes d'information comptable et financière existante.
- Mettre en place des systèmes efficaces de contrôle de tous les domaines de l'entreprise.

## **Sction03 : les outils de contrôle de gestion**

Pour bâtir un système de contrôle de gestion, il est possible d'utiliser différents outils de pilotage susceptible d'orienter l'action et la prise de décision à savoir :

### **3.1. La comptabilité analytique :**

La comptabilité analytique est le premier outil sur lequel s'appuie le contrôleur de gestion pour son efficacité de détermination et d'analyse des coûts des produits de l'entreprise.

Elle analyse les résultats et fait apparaître les éléments constitutifs de rendement et rentabilité pour la gestion, elle détaille les compte et met en évidence les performances internes, aussi elle fournit des bases pour établir les prévisions des charges et des produits.

Selon DUBRULLE et JOURDIN la comptabilité analytique peut être définie comme « un outil de gestion pour mettre en relief les éléments constitutifs des coûts et des

---

<sup>13</sup> ALAZARD C.; SEPARI S., « Contrôle de Gestion », Dunod, Paris, 2007, P. 18

<sup>14</sup> Idem

résultats de nature à éclairer en place, la collecte et le traitement des informations qu'il suppose, dépendant des objectifs recherchés par les utilisateurs ». <sup>15</sup>

La deuxième définition est donnée par Jean LOUCHARD « la comptabilité analytique est un outil qui permet d'analyser les charges et les produits recensés par la comptabilité générale ayant rapport avec l'exploitation courante de l'entreprise en vue de déterminer les coûts de production et les coûts de revient ». <sup>16</sup>

### **3.1.1. Les objectifs de la comptabilité analytique**

La comptabilité analytique est un mode de traitement des données technique et économique dont les objectifs essentiels sont les suivants : <sup>17</sup>

- Calculer les coûts des différentes fonctions assurées par l'entreprise ;
- déterminer les bases de dévaluations de certains éléments du bilan de l'entreprise (stocks fabriqués par elle-même ou immobilisations créées par ses propres moyens) ;
- expliquer les résultats en calculant les coûts des produits des biens et services pour les comparer aux prix de vente correspondants.
- d'établir des prévisions de charges et de produits courants (coûts préétablis et budgets d'exploitation, par exemple) ;
- d'en constater la réalisation et expliquer les écarts qui en résultent (contrôle des coûts et des budgets par exemple).

D'une manière générale, la comptabilité analytique doit fournir tous les éléments de nature à éclairer les prises de décision pour atteindre ses objectifs, le système de comptabilité analytique d'une entreprise doit être adapté exactement à sa structure organique et aux activités d'exploitations particulières qu'elle exerce.

### **3.1.2. Concepts de base de la comptabilité analytique**

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

---

<sup>15</sup>DUBRULLE L et JOURDIN D., « comptabilité analytique de gestion », Edition DANOD, Paris, 2007, p.11

<sup>16</sup> LOUCHARD J., « la gestion budgétaire », édition d'organisation, Paris, 1998, p.166

<sup>17</sup> MAKHLOUF F., « comptabilité analytique », collection gestion, Alger, 2006, p.10

### 3.1.2.1. La notion de charge

Une charge est « en comptabilité, toute dépense dont l'effet est inférieur à la durée de l'exercice »<sup>18</sup>, elle correspond à une constatation financière d'une consommation de ressources par l'entreprise. Sur le plan économique, la charge « est une rémunération des ressources allouées à des fins de production et de vente »<sup>19</sup>

### 3.1.2.2. Typologie de charges

La comptabilité financière est fortement influencée par les considérations juridiques et fiscales, la comptabilité analytique peut se libérer de ces influences et privilégier l'aspect économique des phénomènes étudiés, afin de répondre aux impératifs qui lui sont fixés. C'est pourquoi les charges de la comptabilité financières subissent des retraitements avant d'être intégrés dans les coûts, ces retraitements ont pour objet soit d'éliminer certaines charges (charges non incorporables), soit d'en créer d'autres (charges supplétives). Alors, nous distinguons :

- 1). **les charges incorporables** : ce sont « les charges retenues par le responsable analytique comme pertinent pour le calcul des coûts. Elles représentent la majeure partie des charges de la comptabilité générale qui n'appelle aucun retraitement préalable aux travaux de comptabilité analytique »<sup>20</sup>, ces charges relèvent de l'exploitation ordinaire de l'entreprise ;
- 2). **les charges non incorporables** : ce sont les charges inscrites en comptabilité financière, mais non reprise par la comptabilité analytique, elles sont « exclues du calcul des coûts par le responsable analytique, car elles sont sans rapport direct avec l'activité de l'entreprise »<sup>21</sup>. ces charges non incorporables viendront gonfler les différences de traitement comptable qui, en fin d'exercice, permettront de vérifier que le résultat de la comptabilité analytique correspond bien au résultat de la comptabilité financière ;
- 3). **les charges supplétives** : ce sont « des éléments n'apparaissant pas en comptabilité générale, mais qu'il est nécessaire de prendre en compte dans une

---

<sup>18</sup> SILEM A. ; MARTINET A-C., op.cit. P. 87

<sup>19</sup> CULLMANN H., « La comptabilité analytique », éditions Bouchène, Paris, P. 23

<sup>20</sup> MARGOTTEAU É., « Contrôle de gestion », Ellipses, Paris, 2001, P. 37

<sup>21</sup> MARGOTTEAU É., Op.cit, P.23

approche économique »<sup>22</sup>, ces charges sont incorporées aux coûts bien qu'elles ne figurent pas en comptabilité financière pour des raisons juridiques et fiscales. D'après Margotteau, le plan comptable en recense deux types : les rémunérations de travail de l'exploitant et les rémunérations des capitaux propres.

### 3.1.2.3. Notions du coût

Les différents coûts d'un produit (bien ou prestation de service) « sont constitués par un ensemble de charges supportées par l'entreprise en raison de l'exploitation de ce bien ou de cette prestation de service »<sup>23</sup>. Le plan comptable général français (PCG) de 1982 définit le coût comme : « une somme de charges relatives à un élément défini au sein du réseau comptable. Un coût est défini par les trois caractéristiques suivantes :

- le champ d'application du calcul : un moyen d'exploitation, un produit, un stade d'élaboration du produit ;
- le contenu : les charges retenues, en totalité ou en partie, pour période déterminée ;
- le moment de calcul : antérieur (coût préétabli), à posteriori (coût constaté) à la période considérée »<sup>24</sup>. Un coût est donc une accumulation de charges sur un produit à un certain stade de son élaboration.

### 3.1.2.4. Typologie de coûts

En comptabilité financière, le principal critère d'analyse et de classement des coûts est la nature de ces charges, un tel classement permet de faciliter l'organisation des contrôles effectués par le commissaire aux comptes et l'administration fiscale. En revanche, en comptabilité de gestion, ce sont d'autres critères qui sont pertinents en fonction des objectifs de calcul des coûts, d'appréciation des performances et d'aide à la budgétisation et à la décision.

#### 1). Le coût direct et le coût indirect

Certaines charges plus ou moins nombreuses concernent exclusivement un seul coût, elles sont appelées charges directes par le PCG qui en donne la définition suivante : « une

<sup>22</sup> MARGOTTEAU É., Op.cit, P.23

<sup>23</sup> GOUJET C. ; RAULET C., « Comptabilité analytique et contrôle de gestion », 3<sup>éd</sup> Dunod, Paris, 1996, P. 9

<sup>24</sup> RONGE, Y., Article in : Encyclopédie de comptabilité, « contrôle de gestion et audit », sous la direction de Collasse B., Economica, Paris, 2000, P. 559

charge directe est une charge qu'il est possible d'affecter immédiatement sans calcul intermédiaire au coût au quelle se rapporte »<sup>25</sup>. D'autres charges au contraire concernent tout à la fois plusieurs coûts le PCG les appelés les charges indirectes et les définit ainsi : « une charge indirecte est une charge qui nécessite un calcul intermédiaire pour être imputée aux coûts auxquels elle se rapporte »<sup>26</sup>.

Il est important de noter que le caractère direct ou indirect d'un coût dépend du produit considéré, autrement dit, un coût peut être direct par rapport à certains produits et indirect par rapport à d'autres.

## ***2). Le coût fixe et le coût variable***

Le comportement des coûts en fonction du niveau d'activité de l'entreprise permet d'introduire une distinction entre les coûts dits variables et les coûts dits fixes. Le PCG français de 1982 définit le coût variable comme un coût « constitué de toutes les charges qui varient avec le volume d'activité de l'entreprise sans qu'il y ait exacte proportionnalité entre la variation des charges obtenues et la variation des produits obtenus »<sup>27</sup>. Ainsi, le coût variable est un coût qui varie proportionnellement avec le niveau de production et d'activité de l'entreprise. Par contre, le coût fixe est défini par le PCG français de 1982 comme « charges liées à l'existante de l'entreprise et correspondent pour chaque période de calcul à une capacité de production déterminée »<sup>28</sup>. Ainsi, les coûts fixes concernent l'ensemble des charges qui ne varient pas avec le niveau d'activité de l'entreprise.

La distinction entre coût fixe et variable n'est pas toujours simple et peut dépendre du but recherché, et puis, de nombreux coûts sont semi-variables tels que les facteurs téléphoniques dont l'abonnement est fixe, et les consommations sont variables

### ***3.1.3. Les méthodes de calcul des coûts en comptabilité analytique***

Le calcul des coûts propose une modélisation du fonctionnement de l'entreprise. Elle explicite la manière dont les ressources sont utilisées et rattachées aux objets de coûts. Il ya

---

<sup>25</sup> DUBRULLE L. ; JOURDAIN D., Op.cit, P. 59

<sup>26</sup> Idem P. 09

<sup>27</sup> LAUNOIS R., « Typologie des coûts en comptabilité analytique », P. 07. Disponible sur le site : [http://www.rees-france.com/IMG/pdf/ART-804\\_Comptabilite\\_analytique\\_PDF](http://www.rees-france.com/IMG/pdf/ART-804_Comptabilite_analytique_PDF). Consulté le 15/03/2017

<sup>28</sup> LAUNOIS R., Op.cit.P .12

plusieurs façons pour calculer un coût et il ya plusieurs coûts pour un même fait. Il faut donc choisir des méthodes d'analyse qui puissent s'adapter aux différents objectifs poursuivis.

Il existe deux systèmes fondamentaux de calcul des couts : système des couts complets et système des couts partiels<sup>29</sup>.

### 3.1.3.1. Le système des coûts complets

L'objectif de la comptabilité analytique dans le cadre de système des coûts complets est de déterminer le coût de revient complet d'un bien qui « représente tout ce qu'ils ont couté au cours du cycle d'exploitation, lorsqu'ils ont atteint le stade final, distribution incluse »<sup>30</sup>. Selon le PCG 1982, le coût complet est constitué par la totalité des charges qui peuvent lui être rapportées. Donc, qui dit coût complet dit imputation à un produit de la totalité des charges retenues dans le modèle de la comptabilité analytique ; qu'elles soient directes ou indirectes, fixes ou variables, c'est la démarche la plus ancienne, mais qui reste encore la plus utilisée dans les entreprises.

#### 1). La méthode des sections homogènes

Il existe plusieurs méthodes de calcul des coûts complets, certains sont plus simples, mais ils donnent des résultats moins précis, d'autre nécessitent des traitements plus complexes et plus couteux, mais donnent des résultats plus précis. La méthode des centres d'analyse est la plus couramment utilisée, car elle présente un rapport satisfaisant entre la complexité des traitements et la précision des résultats. De plus, elle est recommandée par le plan comptable général. Cette méthode permet, selon Nicolas Mottis<sup>31</sup>, de connaître rapidement et facilement le coût de revient complet des produits.

La méthode des centres d'analyses, aussi très connue sous le nom de la méthode "des sections homogènes". Elle introduit un découpage fonctionnel de l'organisation en unités

---

<sup>29</sup> ARAB Z., «le contrôle de gestion a l'hôpital –méthodes et outils- cas de la mis en place de la méthode ABC a l'hôpital khallil amrane de béjaia », mmoire de magister en économie de la santé et développement durable, université de béjaia, déricture de recherche : M<sup>R</sup> BRAHMIA BRAHIM, 2012, p .74-79

<sup>30</sup>GOUJET C. ; RAULET C., Op.cit, P. 92

<sup>31</sup> MOTTIS N., « Contrôle de gestion », 2<sup>éd</sup> Ems, Paris, 2006, P. 75

appelées "centre d'analyse". Différents types de centres (ou sections) peuvent être distingués :<sup>32</sup>

- **les centres principaux** : se trouvent au cœur de processus de production (chaîne de fabrication par exemple) ;
- **les centres auxiliaires** : dont les activités assistent celles des centres principaux, par exemple : la maintenance, les centres de gestion qui ont un rôle fonctionnel dans l'organisation comme les ressources humaines et les finances ...etc. Quels que soit le nombre et le type des centres, l'objectif est toujours le même : gérer les déversements successifs de coût, en fonction des réalités physiques ou économiques pour aboutir finalement au coût de revient complet du produit.

La méthode des centres d'analyse, améliore la répartition des coûts indirects dans les produit et permet de répondre à des obligations réglementaires telles que : la valorisation des en cours de production ou des stocks des produits finis pour la clôture des comptes annuels. En pratique, la définition des centres auxiliaires est postérieure à celle des centres principaux et surtout, la définition des centres doit coller aux évolutions de l'activité. Le choix des unités d'œuvre implique la mise en place d'une comptabilité en quantités, par exemple on pourra répartir les coûts de maintenance en fonction des temps de productions effectifs de chaque produit, les coûts d'achat au prorata de la matière consommée par chaque produit...etc.

La méthode des coûts complets offre principalement trois types d'avantages:<sup>33</sup>

- elle permet de progresser dans l'identification des causes de coûts. Les unités d'œuvre traduisent des phénomènes physiques réels ;
- elle éclaire sur les flux de prestations internes ;
- elle donne une vision du coût par stade de fabrication, ce qui peut jouer un rôle majeur dans les démarches d'optimisation.

Cette méthode comporte cependant quelques inconvénients tel que:<sup>34</sup>

---

<sup>32</sup> BERLAND N., « Mesurer et piloter la performance », Edition La découverte, Paris, 2009, P.28

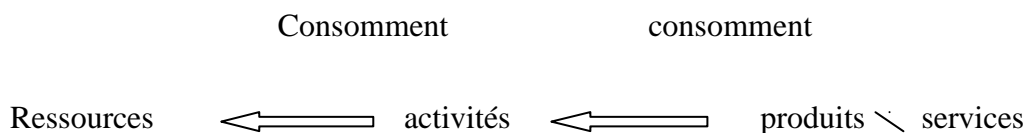
<sup>33</sup> MOTTIS N., Op.cit, P. 77

- la diminution certaine de l'arbitraire des répartitions, mais, sans le supprimer complètement, le choix des unités d'œuvre ne peut exclure totalement certaines conventions ;
- cette méthode peut devenir très coûteuse en termes de travaux administratifs. Il convient donc de conserver un plan de sections le plus simple possible ;
- en pratique, l'affectation des charges dans les centres d'analyses est souvent faite sur des bases trop fonctionnelles et pas assez managériales. Certains centres se voient affectés des coûts sur lesquels, ils n'ont aucun contrôle, ce qui limite la légitimité de l'information, à partir de laquelle nous évaluons leurs performances.

## 2). La méthode ABC

La méthode ABC permet de calculer les coûts complets, en traitant les charges indirectes non plus dans une logique de consommation, les produits consomment des activités, les activités consomment des ressources qui ont un coût, le lien de causalité entre les produits et les ressources est établi par le biais de l'activité. Le schéma ci-après nous montre ce lien de causalité :

**Schéma N° 05:** Lien de causalité entre les produits et charges dans la méthode ABC



**Source :** Baron P., Corformat D., Helley A., « La mutation du contrôle de gestion », Organisation, Paris, 2000, P. 119

### ➤ Principe de la méthode

La méthode ABC consiste à découper l'entreprise par activités et non par fonction. Il faut donc repérer toutes les activités qui concourent à améliorer la valeur du produit ou de service.

<sup>34</sup> MOTTIS N., Op.cit, P. 77



L'activité est un ensemble de tâches élémentaires et qui sont reliées entre elles dans un but bien déterminé.

La mise en œuvre d'une comptabilité par activités passe donc par un meilleur affinement de l'analyse des activités des sections. Celles-ci doivent en effet transiter par des centres de regroupement homogène avant d'être imputées aux coûts des produits, à l'aide d'indicateurs des coûts appropriés. La démarche traditionnelle « les produits consomment des ressources » est remplacée par une approche plus analytique, dans laquelle les produits consomment des activités, qui consomment des ressources ».

La mise en œuvre de la méthode ABC exige cinq (5) étapes :

- Identification des activités de l'entreprise ;
- Affectation des ressources aux activités ;
- Regroupement des activités qui ont le même inducteur de coût ;
- Calcul du coût unitaire de l'inducteur ;
- Imputation aux produits des coûts des groupements d'activités.

➤ **Les avantages et les limites de la méthode ABC**

- Amélioration de fonctionnement de l'entreprise ;
- Elle permet de représenter mieux la complexité de certains produits ;
- Les inducteurs d'activités apportant une approche de la performance de chaque activité ;
- La mise en place d'inducteurs de performances enrichit cette analyse

➤ **Les limites de la méthode**

- Problème posé par l'évaluation des activités du management ;
- La mise en œuvre d'un système de coût par activités coûte cher en temps et en argent
- Un grand nombre d'activités risque de rendre le modèle peu compréhensible par les utilisateurs
- La complexité du choix des activités et le choix des modèles.

### 3.1.3.2. Le système des coûts partiels

La performance de chaque produit est analysés par la marge qu'il dégage et qui contribue à la couverture des charges non réparties, c'est pourquoi certains gestionnaires renoncent à pratiquer toute répartition et privilégient une approche de coûts partiels. Le coût partiel est « une partie du coût complet ou synthétique »

Il existe plusieurs méthodes de calcul des coûts partiels qui reposent tous, selon C. Alazard et S. Sépari<sup>35</sup>, sur la volonté de n'intégrer aux coûts que la partie jugée pertinente des charges de l'entreprise. Nous distinguons en particulier : la méthode des coûts variables et la méthode des coûts directs.

#### 1). La méthode des coûts variables évoluée

La méthode de direct costing évolué est appelée aussi méthode des coûts spécifiques. Les charges retenues dans le calcul des coûts sont l'ensemble des charges variables et les seules charges fixes directs. Les charges variables directes et les charges fixes directes sont à affecter directement au coût du produit ou de la prestation de service, les charges variables indirectes quant à elles sont à imputer avec des clefs de répartition qu'on appelle " les unités d'œuvre ". Les charges fixes indirectes sont exclues du calcul de coût.

En d'autres termes, la méthode des coûts spécifiques est le Direct Costing majoré des frais fixes directs. Ou bien, c'est le coût complet diminué des charges fixes indirectes.

#### 2). La méthode des coûts directs

Le principe de la méthode des coûts directs est « d'intégrer dans les coûts uniquement les charges affectables sans ambiguïté aux produits qu'il se gageât de charges variables ou des charges fixes »<sup>36</sup>. Comme ce coût ne comprend que les charges directes, c'est donc un regroupement aisé à réaliser et dont le calcul ne souffre aucune ambiguïté. Il n'analyse pas les charges indirectes qui sont imputées globalement sur la somme des marges sur coût direct générées par chaque produit. Malgré que cette méthode présente l'avantage de la simplicité, mais elle reste peu utilisée, les entreprises préfèrent une approche mixte de l'analyse des coûts.

---

<sup>35</sup> ALAZARD C.; SEPARI S., Op.cit, P. 159

<sup>36</sup> Idem

### 3.1.4. *Les caractéristiques de la comptabilité analytique*

- Interne et organisée selon les besoins de pilotage des gestionnaires et donc n'a pas vocation à être publiée ou normalisée au même titre que la comptabilité générale ;
- Pertinente et adaptée à la façon dont la collectivité est pilotée ;
- S'appuie sur des données communes ;
- Elle n'utilise pas toutes les informations, elle introduit des données dans son système de calcul que ne prend pas en compte la comptabilité générale.

### 3.2. **Le tableau de bord**

Le tableau de bord exprime la vocation et la stratégie de l'organisation par un ensemble complet d'indicateurs de performance. Il fournit le cadre de la mise en œuvre de la stratégie. Il ne s'intéresse pas seulement à la réalisation d'objectifs financiers. Il éclaire aussi les objectifs non financiers qu'une organisation doit attendre afin de réaliser ses objectifs financiers.

« Il mesure la performance de l'organisation sur quatre axes fondamentaux : (1) le financement (2) les clients (3) les processus internes et (4) l'apprentissage et l'innovation. La stratégie de l'entreprise se répercute sur les indicateurs figurant dans chacun de ces axes »<sup>37</sup>.

Le tableau de bord « est un ensemble de données chiffrées nécessaires et suffisantes, mises sous forme de graphique ou de tableau synthétique, en vue d'avoir les informations permettant aux différents responsables de prendre leurs décisions. La tenue d'un tableau de bord sous-entend des données prévisionnelles et des données passées et présentes en vue de les comparer entre elles »<sup>38</sup>.

#### 3.2.1. *Les rôles d'un tableau de bord*

Il a dû d'abord compenser des limites d'autres outils et puis, au fur et à mesure du temps, la souplesse de ses utilisations a suscité un développement de plus en plus large de ses rôles.

---

<sup>37</sup> SILMER C., « concevoir le tableau de bord », édition DUNOD, Paris, 1998, p.3

<sup>38</sup> LOCHARD J., « la gestion budgétaire, outil de pilotage des managers », Edition d'organisation, Paris, 1998, p.

**1). Le tableau de bord, instrument de contrôle et de comparaison**

Le tableau de bord permet de contrôler en permanence la réalisation par rapport aux objectifs fixes dans le cadre de la démarche budgétaire.

Il attire l'attention sur les points clés de la gestion et sur leur dérive éventuelle par rapport aux normes de fonctionnement prévues.

Il doit permettre de diagnostiquer les points faibles et de faire apparaître ce qui est normal et qui a une répercussion sur le résultat de l'entreprise.

**2). Le tableau de bord outil d'aide à la décision**

Le tableau de bord donne des informations sur les points clés de gestion et sur ses dérapages possibles, mais il doit surtout être à l'initiative de l'action.

La connaissance des points faibles doit obligatoirement compléter par une analyse des causes de ces phénomènes et par la mise en œuvre d'actions correctives suivies et menées à leur terme. C'est juste avec ses conditions que le tableau de bord constitue un aide à la décision.

De manière idéale, un tableau de bord devait aider :

- Pour une prise de décision répartie ;
- Pour des informations adaptées à chaque décideur ;
- Pour le pilotage d'objectifs, diversifié ;

**3). Le tableau de bord, outil de dialogue et de communication**

Le tableau de bord doit permettre au subordonné de commenter les résultats de son action, les faiblesses et les points forts.

Il permet des demandes de moyens supplémentaires ou des directives plus précises. Il joue un rôle intégrateur, en dotant à un niveau hiérarchique donné, un langage commun,

Il peut être un levier pour une coordination et une coopération des acteurs dans un consensus actif.

### **3.2.2. Les caractéristiques de tableau de bord**

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

### **3.2.3. L'objectif du tableau de bord**

Les informations sélectionnées doivent permettre d'apprécier les résultats obtenus et le bien-fondé des actions menées en vue de prendre éventuellement des mesures correctives

## **3.3. La gestion budgétaire**

Le contrôleur de gestion dans sa mission peut faire recours aussi à un autre élément qui est « la gestion budgétaire » qui est considérée comme clé pour atteindre les objectifs

### **3.3.1. Définition de la gestion budgétaire<sup>39</sup>**

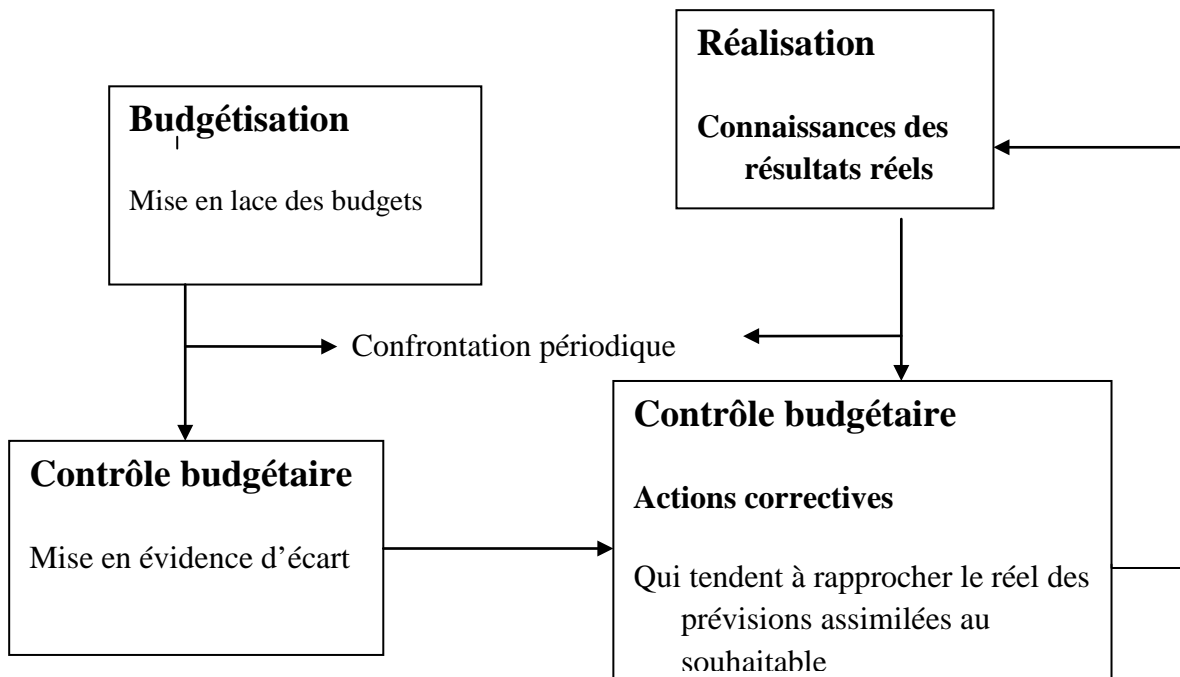
« La gestion budgétaire consiste à établir des budgets et à comparer périodiquement, les réalisations avec les prévisions afin d'entreprendre des actions correctives s'il est nécessaire. Elle permet de :

---

<sup>39</sup>LOICHER J.; Op.cit., p. 364

- Traduire concrètement les objectifs stratégiques fixés par la direction ;
- Coordonner les différentes actions de l'entreprise ;
- Prévoir les moyens nécessaires à leur mise en œuvre ;
- De faire de choix entre hypothèses.

**Schéma N° 06** : Présentation de la gestion budgétaire :



Source : Alazard C ; SEPARI. Contrôle des gestions manuel et application ; Edition dunod ; paris ; 2007 ; p.342.

### 3.3.2. *Le rôle de la gestion budgétaire*

Elle permet d'atteindre les objectifs de l'entreprise et de ne pas laisser surprendre par des dérivés éventuels, aussi elle conduit à la mise en place d'un réseau de budget couvrant toutes les activités de l'entreprise.

### 3.3.3. *Les différentes phases de la gestion budgétaire*

La procédure de la gestion budgétaire s'articule nettement autour de 3 grandes phases ou étapes suivantes :

### 3.3.3.1. La prévision

La prévision est une attitude volontariste et collective qui, s'appuyant sur une idée précise de départ et sur une analyse des contraintes internes et externes et utilisant des méthodes statistiques et économiques permettant d'avoir un aperçu du futur en fonction d'engagements ou d'objectifs préalables de l'entreprise.

Ainsi, la prévision budgétaire est « un processus itératif qui conduit l'ensemble de l'entreprise à la cohérence et à la sécurité (prévisions probabilistes) »<sup>40</sup>. Elle doit être l'expression chiffrée ou non d'une politique, d'un choix, d'un engagement ou d'un pari sur l'avenir.

### 3.3.3.2. La budgétisation ou le budget

Les budgets sont répartis par grandes fonctions dans l'entreprise et ils sont hiérarchisés, c'est-à-dire, qu'ils sont dépendants les uns des autres suivant un ordre logique précis et pour une durée inférieure à une année, la période la plus couramment retenue est le mois.

### 3.3.3.3. Le contrôle budgétaire

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

- rechercher les causes d'écarts ;
- informer les différents niveaux hiérarchiques ;
- prendre les mesures correctives éventuellement nécessaires ;
- apprécier l'activité des responsables budgétaires »<sup>41</sup>.

### 3.3.4. *Limites de la gestion budgétaire*<sup>42</sup>

---

<sup>40</sup> DORIATH B., « Contrôle de gestion en 20 fiches », 5<sup>éd</sup> Dunod, Paris, 2008, P. 33

<sup>41</sup> GERVAIS M., « Le contrôle de gestion et planification de l'entreprise », Economica, paris, 1990, p.174

<sup>42</sup> BRIGITTE D., « Contrôle de gestion », Dunod, paris, 2008, p .78

- La construction budgétaire se fonde, en grande partie, sur les modèles passés. Elle risque de pérenniser des postes budgétaires non efficaces. C'est en particulier vrai pour l'ensemble des budgets fonctionnels.
- La désignation des responsabilités, le contrôle peuvent être mal vécus. Une formation faisant ressortir l'intérêt de la gestion budgétaire doit motiver le personnel.
- À l'inverse, la liberté donnée aux responsables peut induire des « féodalités », lieux de pouvoirs, au détriment de la stratégie de l'entreprise et de son intérêt global.
- Les évolutions de l'environnement peuvent rendre la construction budgétaire obsolète. La veille doit être constante afin d'adapter les programmes d'actions et les prévisions

## Conclusion

Pour conclure, gérer ou contrôler la gestion d'une entreprise revient à prendre un certain nombre de mesures (décision), d'une part stratégique qui engagent l'avenir de l'entreprise sur le long terme et d'autre part, de décision courante (liées à l'exploitation normale) qui permettent à l'entreprise de fonctionner de façon normale afin d'assurer sa rentabilité et sa croissance. Cela suppose un effort permanent d'observation, d'analyse et d'organisation de futur de l'entreprise en s'appuyant sur des techniques et des outils tels que la comptabilité analytique, le tableau de bord et la gestion budgétaire.

En fin, il paraît évident que le contrôleur de gestion observe les résultats obtenus et analysera en suite les écarts entre ses prévisions et les réalisations pour prendre les décisions qui s'imposent.



# *Chapitre 02*

### Chapitre 02 : Le contrôle budgétaire et l'analyse de la performance

Pour que l'entreprise atteigne son objectif de rentabilité, elle doit faire face à l'évolution de son environnement et son marché. Cela par l'adaptation de sa capacité et ses différentes sources d'approvisionnement, de prévoir et de planifier. Alors un système de gestion prévisionnelle s'impose pour l'entreprise.

Cette dernière doit mettre en œuvre un système budgétaire pour une finalité de préparer l'entreprise à affronter l'avenir, donc l'amélioration de sa performance et faciliter la communication entre les différents niveaux.

Ce chapitre est subdivisé en trois sections :

- la première section traite les notions sur la gestion budgétaire ;
- ensuite, la seconde sera consacrée au contrôle budgétaire ;
- en fin, la troisième section traitera l'analyse de la performance d'une entreprise.

#### Section 01 : notion sur 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.

##### 1.1 Définition de la gestion budgétaire

Selon le PCG, 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>43</sup>.

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>44</sup>. Elle permet de traduire la stratégie de la

---

<sup>43</sup> BRIGITTE D., Op.cit, P. 08

<sup>44</sup> Idem

direction en programmes d'actions dites budgets, en les comparants périodiquement avec les réalisations afin de mettre des actions correctives pour une démarche du progrès continu.

Ceux-ci correspondent, d'après Ardoin à<sup>45</sup> :

- un acte de management, car ils traduisent des décisions sur ce qui va être fait demain et les conséquences de ces décisions ;
- des outils de management parce qu'ils impliquent l'encadrement dans la préparation et l'étude des décisions budgétaires, et nécessitent la coordination des différents centres de responsabilité de l'entreprise ;
- des outils de contrôle de gestion, car les responsables opérationnels s'engagent sur les objectifs inclus dans les budgets. Ceux-ci serviront d'ailleurs de base pour le suivi des réalisations et constituent les outils de référence pour les tableaux de bord et le système de reporting de l'entreprise.

### 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 afin que le système soit efficace<sup>46</sup> :

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

---

<sup>45</sup> ARDOIN J-L., « Plans et budgets », encyclopédie de gestion, Economica, Paris, 1989, P. 2078-2086

<sup>46</sup> GERVAIS M., « Contrôle de gestion », Economica, Paris, 2005, P. 275

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

### 1.3 Rôles de la gestion budgétaire

La gestion budgétaire permet « d'obtenir, au moindre coût et rapidement, de l'information fiable afin de connaître, de prévoir et de comprendre les événements importants affectant l'entreprise »<sup>47</sup>. L'élaboration des budgets n'est pas une fin en soi ; elle « vise essentiellement à mettre en place un mode de gestion permettant d'assurer à la fois la cohérence, la décentralisation et le contrôle des différents sous-systèmes de l'entreprise »<sup>48</sup>. Cette gestion décentralisée rend possible la délégation des pouvoirs, chaque responsable de centre se voit allouer des ressources et des objectifs à respecter et à poursuivre tout en étant libre des moyens employés.

Selon Jean Lochard<sup>49</sup>, la gestion budgétaire peut être un instrument de pilotage, de simulation, de motivation et de prévention des conflits. La procédure budgétaire permet souvent, dans un milieu conflictuel, d'arriver par la négociation à un compromis se présentant comme une sorte de contrat entre les diverses parties prenantes. Le budget élaboré explicite l'ensemble des prévisions et des objectifs servant de boussole à l'action quotidienne, il joue alors le rôle d'un outil d'aide à la décision. La gestion budgétaire permet de traduire concrètement les objectifs stratégiques fixés par la direction, de coordonner les différentes

---

<sup>47</sup>GERVAIS M., « Contrôle de gestion par le système budgétaire », Vuibert, Paris, 1987, P. 16

<sup>48</sup>SAADA T. ; BURLAUD A. ; SIMON C., « Comptabilité analytique et contrôle de gestion », 3éd Vuibert, Paris, 2005, P. 128

<sup>49</sup>LOCHARD J., Op.cit, P. 28.

actions de l'entreprise et de prévoir les moyens nécessaires à leur mise en œuvre après avoir traité et choisir entre plusieurs hypothèses.

Selon Henri Bouquin<sup>50</sup>, le système budgétaire est un élément du contrôle de gestion conçu pour mettre les fonctions de finalisation, de pilotage et post évaluation sur un horizon de court terme généralement annuel

### 1.4 La procédure de la gestion budgétaire

La gestion budgétaire est un mode de gestion prévisionnelle à court terme, il s'agit de mettre en regard les moyens dont on dispose et les prévisions d'actions souhaitées. Cette gestion repose sur le contrôle a posteriori des réalisations avec même ces prévisions, par la mise en évidence des écarts significatifs qui doivent donner lieu à des actions correctives.

La procédure de la gestion budgétaire s'appuie sur trois phases préliminaires : la première phase qui est la prévision a pour objectif la déclinaison du choix stratégique fixé par les cadres dirigeants de l'entreprise, suivi par la budgétisation qui est la phase où l'on chiffre les prévisions par fonction, et enfin nous abordons le contrôle budgétaire qui consiste à confronter les réalisations avec les prévisions afin de dégager les écarts significatives qui entraînent des actions correctives.

#### 1.4.1 La prévision<sup>51</sup>

Est un mode de gestion qui repose sur un modèle représentatif des activités futures de l'entreprise à long terme, moyen et court terme

Prévoir c'est avoir une vision claire du future, en effet le terme prévoir au sens budgétaire doit sous-entendre les questions suivantes :

#### 1). Pourquoi prévoir ?

En doit prévoir en fonction d'engagement ou d'objectifs préalable, mais en ne doit pas prévoir tout simplement pour avoir une idée sur l'avenir.

---

<sup>50</sup> BOUQUIN H., «la maitrise des budgets dans l'entreprise », édition Edicef, 1992, P.15

<sup>51</sup> BEATRICE et GANGUILLAT. F, « l'essentiel contrôle de gestion », Edition EXTENSO, 4<sup>e</sup> ED, paris, 2009, p. 17

### 2). Qui prévoir ?

Tous les responsables de l'entreprise doivent y apporter leur contribution à la prévision puisque cette dernière est une attitude collective qui s'appuyant sur une idée précise de départ, sur une analyse des contraintes interne et externes et utilisent des méthodes statistiques et économiques permet d'avoir un aperçu de futur.

### 3). Comment prévoir ?

La prévision ne doit pas se baser sur l'expérience, mais aussi et surtout sur des méthodes scientifiques peuvent inclure tous les paramètres à considérer à savoir :

#### 1.4.1.1 Les ajustements

Ces techniques «s'appuient sur l'étude chiffrée des données caractérisant une variable économique (ici, les ventes passées du produit). La prévision sur l'état futur de la variable est obtenue par extrapolation des tendances passées mises en évidence et dont on suppose la régularité<sup>52</sup>». L'ajustement consiste à substituer aux valeurs observées de la variable ( $y_i$ ) une valeur calculée ( $\hat{y}_i$ ) à l'aide de différents procédés. Ces procédés d'ajustement peuvent être graphiques, mécaniques ou analytiques. Nous essayons de présenter une des techniques d'ajustement les plus utilisées et qu'elle s'agit de la méthode des moindres carrés.

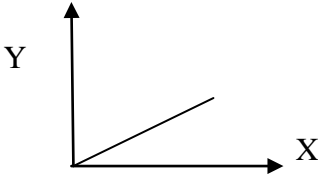
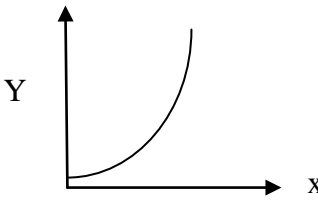
#### 1.4.1.2 La méthode des moindres carrée

**Tableau N°01** : Le tableau suivant récapitule les cas les plus courants.

Tendance	Représentation graphique de l'évolution des ventes	Ajustement par la méthode des moindres carrés
----------	--	---

---

<sup>52</sup> ALAZARD C. ; SEPARI S, DCG11., « Le contrôle de gestion », Dunod, Paris, 2010.P.258

<p>Tendance linéaire Les ventes augmentent d'un nombre sensiblement égal par période</p>	 <p style="text-align: center;">Y</p> <p style="text-align: center;">X</p> <p style="text-align: center;">y : ventes x : périodes de temps</p>	<p>- Équation de la droite : <math>y=ax+b</math> a : coefficient directeur (pente de la droite) - Formules d'ajustement linéaire</p> $a = \frac{(xi - \bar{x})(yi - \bar{y})}{(xi - \bar{x})^2} \quad b = \bar{y} - a\bar{x}$ <p>L'équation trouvée servira à prévoir les ventes pour les périodes futures à condition que la tendance linéaire se poursuivît.</p>
<p>Tendance exponentielle Les ventes augmentent selon un taux sensiblement constant</p>	 <p style="text-align: center;">Y</p> <p style="text-align: center;">x</p> <p style="text-align: center;">y : ventes x : périodes de temps</p>	<p>- Équation de la courbe : <math>y= ax b</math> a=coefficient multiplicateur - Forme logarithmique de l'équation : <math>\log y=x \log a+\log b</math> On peut écrire : <math>Y=\log y</math> ; <math>A=\log a</math> ; <math>B= \log b</math> donc : <math>Y=Ax+B</math> - Formule d'ajustement linéaire :</p> $A = \frac{\sum (xi - \bar{x})(yi - \bar{y})}{\sum (xi - \bar{x})^2}$ <p><math>B=y-A\bar{x}</math></p> <p>L'équation trouvée servira à prévoir les ventes</p>

		pour les périodes futures à condition que la tendance exponentielle se poursuive
--	--	--

**Source** : Béatrice ; Grandguillot F., « L'essentiel du contrôle de gestion », 4<sup>ed</sup> L'extenso, paris, 2009, P.46

L'élaboration des prévisions à partir du modèle linéaire repose sur un certain nombre d'hypothèses qu'il convient d'explicitier<sup>53</sup> :

- Le facteur temps est l'unique facteur déterminant du montant des ventes. On fait donc abstraction des effets que peuvent avoir les actions mercatiques propres à l'entreprise (prix, publicité, etc.) ; celle-ci est censée seulement de suivre son marché ;
- La tendance observée sur les années passées sera confirmée dans le futur. On suppose donc qu'aucun élément déterminant n'est susceptible de perturber ce marché dans les prochaines années (innovations technologique majeures, arrivée de nouveaux concurrents, etc.) ;
- Une évolution linéaire représente correctement la tendance observée. La validité de cette hypothèse peut être appréciée visuellement à partir du graphique, ou testée par le coefficient de corrélation linéaire dont la formule de calcul est la suivante :
- La valeur proche de 1 de ce coefficient atteste d'une bonne corrélation et confirme la validité de l'ajustement linéaire. Nous tiendrons l'ajustement exponentiel lorsque la valeur numérique et/ou l'observation graphique mettent en évidence sur chaque période une multiplication par coefficient sensiblement constant (progression géométriques).

---

<sup>53</sup> DORIATH B. ; GOUJET C., « Gestion prévisionnelle et mesure de la performance », 3<sup>ed</sup> Dunod, Paris, 2007, P. 09



- L'allure graphique des courbes obtenues à partir des séries de données aide à l'identification du type de dévolution, linéaire ou exponentiel.
- La méthode des moindres carrés à l'ajustement linéaire sera la base pour la détermination des prévisions de vente dans le dernier chapitre qui focalisera à l'étude de cas la société *Spa General Emballage*.

### 1.4.2 La budgétisation

La budgétisation peut être définie comme « une prévision chiffrée en volume et en unités monétaires de tous les éléments correspondants à un programme d'activité déterminé, établie en fonction d'objectifs négociés et acceptés »<sup>54</sup>.

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

#### 1.4.2.1 Définition de budget

Le budget est « 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>55</sup>, il définit les ressources qui lui sont déléguées pour atteindre les objectifs qu'il a négociés. Les budgets sont généralement annuels et détaillés selon une périodicité plus ou moins fine (trimestrielle, mensuelle, etc.).

On distingue quatre types de budgets dont les règles d'élaboration présentent des différences sensibles<sup>56</sup> :

les budgets opérationnels, sont liés au cycle d'exploitation (achats – production – vente) ;

- Les budgets d'investissement ;
- Les budgets de charges discrétionnaires (ou budgets des frais généraux) ;

---

<sup>54</sup> LOCHARD J., Op.cit, p. 364

<sup>55</sup> BOUQUIN H., « La maîtrise des budgets dans l'entreprise », Edicef, 1992. P. 09

<sup>56</sup> LANGLOIS G. ; BONNIER C. ; BRINGER M., « Contrôle de gestion », Berti éditions, Alger, 2008, P. 183

- Les états financiers prévisionnels, ils traduisent les conséquences financières de l'ensemble des autres budgets. Ils comprennent le budget de trésorerie, le compte de résultat prévisionnel et le bilan prévisionnel.

On classe également les budgets en :

- Budgets d'objectifs (ex. budget des ventes, budget des approvisionnements,...) ;
- Budgets de moyens (ex. budget des frais de distribution, budget de frais stockage)

### **1.4.2.2 Propriétés des budgets**

Les budgets sont la traduction des objectifs généraux et de la stratégie de l'entreprise en plans d'action concrets à l'horizon d'un an. Il en résulte que :<sup>57</sup>

**1).les budgets doivent couvrir l'ensemble des activités :** le budget doit couvrir la totalité des activités de l'entreprise, et assurer que les diverses fonctions soient en équilibre les unes par rapport aux autres ;

**2).les budgets explicitent le contenu du système d'autorité :** le découpage des budgets devra reposer sur le système d'autorité (ou la structure) de l'entreprise. Ainsi, le partage de l'autorité s'effectue par services fonctionnels, par division de produits et par zone géographique...etc. Pour cela, le budget devra se calquer dessus, mais en s'adaptant à la structure, il va aussi préciser le contenu et le mode de fondement de celle-ci ;

**3).les budgets doivent être couplés à un système d'incitateurs leur permettant d'avoir un caractère motivant :** le système budgétaire est un processus finalisé, en relation avec les objectifs de l'entreprise, et incitatif (les budgets doivent être associés à un système d'incitation adéquat), en relation avec la motivation des responsables ;

**4).les budgets sont des systèmes d'information permettant d'agir :** les budgets, dans la mesure où ils constituent pour les responsables des guides d'action à court terme, doivent respecter les caractéristiques du système d'information qui fournit de l'information rapidement, et qui adapte périodiquement ses points de repère aux réalités changeantes de l'environnement de façon à avoir toujours une connaissance actuelle de la situation.

---

<sup>57</sup> GERVAIS M., « Contrôle de gestion par le système budgétaire », Vuibert, Paris, 1987, P. 20-27

### **1.4.2.3 Les caractéristiques de budget**

Le budget doit être présent sous forme de contrat, négocié, entre les opérationnelles et leur supérieur 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.

- 1). le budget en tant qu'instrument de planification** : consiste en la projection dans l'avenir de l'entreprise d'un plan d'action des objectifs et moyens engagés pour les atteindre. L'établissement d'un budget 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 ;
- 2). le budget en tant qu'instrument de coordination** : le budget constitue un feed back entre tous les services d'une entité et de leurs chefs hiérarchiques, il couvre tous les aspects de l'entreprise, tant commercial, productif, que financier. Il permet une certaine compatibilité entre les différentes unités décentralisées ;
- 3). le budget en tant qu'instrument de contrôle et de mesure** : la mise en place des budgets prévisionnels permet de contrôler les réalisations et mesurer les écarts pour détecter les anomalies. Il permet ainsi une maîtrise et un suivi opérationnel de court terme de toutes les fonctions et activités de l'entreprise.

### **1.4.2.4 Les différents types de budget**

On distingue :

#### **1). Le budget des ventes**

Définie comme « un chiffrage en volume et en valeur dont le but premier est de déterminer les ressources de l'entreprise et dans un deuxième temps d'en déduire les moyens nécessaires aux services commerciaux »<sup>58</sup>. C'est le premier dans la construction budgétaire. Il détermine le volume d'activité de l'entreprise conditionnant ainsi les autres

---

<sup>58</sup> ALAZARD C. ;SEPARI S. , Op.cit, P. 307

budgets. Ce type de budget permet de déterminer le chiffre d'affaire qui dépend du prix, de la concurrence, du carnet de commande, l'étude de marché, des ventes passées.

### **2). Budget d'approvisionnement**

Il permet d'assurer que les matières consommées seront achetées en quantités voulues, le moment voulu, et ce, au moindre coût. Ce budget concerne les quantités de matières achetées déterminées à partir des standards de production, il tient compte du prix d'achat fonction de l'évolution de l'inflation (tarifs fournisseurs). Il dépend de la politique d'approvisionnement, de la spéculation, de la capacité de stockage, de la capacité de financement du stock. Il importe d'avoir un stock de sécurité pour éviter les ruptures, le stock d'encours est conditionné par la durée de fabrication.

### **3). Budget de production**

L'élaboration de budget de production consiste à « élaborer un plan de production à court terme (l'aspect prévisions quantitatives), puis de le valoriser et de le ventiler par unité d'exploitation, par période, afin d'en faciliter le contrôle (l'aspect budgétisation) »<sup>59</sup>. 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, moyens matériels de production, matières premières, politique de stockage, distribution,...). Le chiffrage des budgets de production s'effectue en coûts standards ou en coûts préétablis de production.

### **4). Budget des investissements**

Ce Budget permet à l'entreprise de vérifier si elle est en mesure d'atteindre l'objectif de production, né des objectifs de vente.

### **5). Budget personnel**

Essentiel dans les entreprises employant beaucoup de main d'œuvre de production. Ce budget du personnel productif doit tenir compte des facteurs de productivité, ainsi que du

---

<sup>59</sup> GERVAIS M., Op.cit, P. 353

temps d'adaptation nécessaire en cas de renouvellement du produit. De même il doit intégrer l'absentéisme, les critères d'outillage défectueux. Le budget de personnel peut être subdivisé en fonction des catégories d'emploi.

### 6). Budget trésorerie

Appelé budget résultant, le budget de trésorerie centralise et récapitule toutes les conséquences financières des budgets opérationnels précédents (par exemple) :

- budget des ventes : encaissements ;
- budget de production : décaissements ;
- budget des approvisionnements : décaissements ;
- budget personnel : décaissements ;
- budget des autres frais : décaissements ;
- budget des investissements : décaissements ;
- budget des frais commerciaux : décaissements ;
- budget de TVA : décaissements (si TVA collectée supérieure à la TVA déductible). Il est réalisé sur l'exercice, découpé en mois, ou géré au quotidien.

#### 1.4.3 Le contrôle

C'est le calcul des écarts entre les prévisions et les réalisations puis, explication, exploitation de ces écart par des actions correctives.

**Ecart= réalisations- prévisions**

L'analyse des écarts doivent permettre de faire apparaître les causes éventuelles de certains dysfonctionnements a fin d'y apporter les corrections nécessaires, et de dégager les responsabilités de ces écarts. Il est donc un outil d'évaluation des performances.

## Section 02 : le contrôle budgétaire

Les budgets sont établis pour être respectés. Cependant, les faits divers peuvent créer des difficultés d'exécution du budget. Le suivi continu permet à l'entreprise de comparer ses réalisations aux prévisions. Cette comparaison fait apparaître des différences qu'on appelle écarts, ces derniers doivent être analysés pour que des actions correctives soient décidées pour les périodes à venir. La démarche budgétaire est complète lorsqu'elle s'achève par un contrôle budgétaire qui permet à la direction, de vérifier si les budgets ont été respectés par les centres de responsabilité.

### 2.1 Définition du contrôle budgétaire :

Le contrôle budgétaire est un instrument essentiel de la gestion budgétaire qui consiste en la «comparaison permanente des résultats réels et des prévisions différées figurant aux budgets afin :

- De rechercher le (ou les) cause(s) d'écarts ;
- D'informer les différents niveaux hiérarchiques ;
- De prendre les mesures correctrices éventuellement nécessaires ;
- d'apprécier l'activité des responsables budgétaires »<sup>60</sup>.

Donc, le contrôle budgétaire participe au système d'information du contrôle de gestion en faisant apparaître les écarts entre les prévisions et les réalisations et en identifiant les causes de ces écarts. Il favorise une gestion par exception en ne s'intéressant qu'aux écarts les plus significatifs. Le contrôle budgétaire informe les responsables sur le degré de réalisation des budgets, il permet d'évaluer la performance des acteurs et de procéder aux régulations nécessaires.

### 2.2 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 objectif de <sup>61</sup>:

---

<sup>60</sup> GERVAIS M., Op.cit, p.273

- 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 responsabilité.

### 2.3 Les conditions d'efficacité d'un bon contrôle budgétaire

Pour un contrôle budgétaire efficace, le contrôle de gestion se doit :<sup>62</sup>

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

### 2.4 Différentes étapes du contrôle budgétaire :

Le contrôle budgétaire est un système mis en place au cours de l'exercice afin de vérifier que les objectifs sont bien tenus. D'une manière générale, on distingue trois étapes pour effectuer un contrôle budgétaire :

#### 2.4.1. *Le contrôle avant l'action ou contrôle a priori*

Ce control permet :

- Aux cadres opérationnel, de stimuler les conséquences de leurs décisions avant même s'engager dans l'action ;

---

<sup>61</sup> Contrôle de gestion Chapitre 7, P. 08. Disponible sur le site : [www.licp.com\(PDF\)](http://www.licp.com(PDF)) consulté le 18 /03/2017.

<sup>62</sup> ALAZARD C. SEPARI, S, Op.cit, P. 344

- Aux supérieur hiérarchiques, de limiter les frontières de leur délégation de pouvoir en simulant le fonctionnement de leur propre domaine de responsabilité constituée de plusieurs unités auxquelles ils ont délégué une partie de leur propre pouvoir de décision. Donc cette fonction de contrôle avant l'action est liée à la fonction de simulation, qui est considéré aujourd'hui une fonction essentielle de la budgétisation.

### **2.4.2. Le contrôle pendant l'action**

Il s'agit d'un contrôle opérationnel qui consiste à regréer rapidement les décalages significatifs entre les prévisions et les réalisations de façon à mettre en œuvre les actions correctives nécessaires. Pour sa mise en œuvre il faut fournir de façon permanente et rapide, aux opérationnels les formations sur les réalisations et cibler l'origine des problèmes en utilisant la technique de l'analyse des écarts.

### **2.4.3. Le contrôle après l'action**

Ce contrôle intervient à la fin de l'exécution budgétaire, il a pour objectif d'expliquer les écarts, de mettre à jour les normes techniques et réfléchir sur la fiabilité des prévisions .Il consiste aussi en une mesure des résultats et en une évaluation des performances. En s'appuyant sur deux types d'informations :

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

## **2.5 Utilités du contrôle budgétaire**

Le contrôle budgétaire présente plusieurs utilités suivantes :

- il est tout d'abord utile aux opérationnels, car il constitue un guide dans leur action quasi quotidienne;
- il permet également aux dirigeants d'obtenir une synthèse de l'activité de l'entreprise et de prendre du recul par rapport aux décisions opérationnelles;



- il permet de connaître le sens et l'importance des écarts par rapport aux prévisions dans les domaines essentiels de la gestion;
- il favorise la coordination des différentes fonctions de l'entreprise tout en autorisant une décentralisation des responsabilités;
- il permet d'améliorer la productivité et la rentabilité de l'entreprise.

### 2.6 Les écarts

L'écart peut être comme la différence entre une donnée de référence une donnée constatée. Chaque mois, les données réelles sont mises en regard des données prévisionnelles pour calculer 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>63</sup>.

Les écarts sont calculés par la différence entre les éléments réels et les éléments budgétés. Ils permettent de constater un écart favorable ou défavorable pour l'entreprise. Cependant ils ne constituent qu'une première étape dans la mesure de performance des acteurs dont le but premier n'est pas de contrôler, mais de provoquer des comportements cohérents avec les objectifs de l'entité.

#### 2.6.1. *Principe de l'analyse des écarts* <sup>64</sup>

La mise en évidence des écarts répond aux besoins de suivi des entités à piloter, on va positionner quelques principes conventionnels de construction des écarts :

- 1) **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

---

<sup>63</sup> DORIATH, B, Op.cit, P. 77

<sup>64</sup> ALAZARD, C. ; SÉPARI, S, op.cit, P.312

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 précoce ;

- 2) **Principe 2** : un écart se définit par un signe (+ ou -), une valeur et un sens (favorable ou défavorable). 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 ;
- 3) **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 » ;
- 4) **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 (application du principe 3) définis comme suit :

**Écart/éléments monétaires = (élément monétaire réel – élément monétaire prévu) x Donnée**

**Volumique réelle**

**Écart/éléments volumiques = (élément volumique réel – élément volumique prévu) x élément monétaire prévu**

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

### 2.6.2. *Calcul et analyse des écarts*

Le contrôle budgétaire conduit à calculer autant d'écarts nécessaires pour comprendre les déviations par rapport au budget. L'idée de référence est que l'on a construit un budget pour s'y tenir, et que tous les écarts doivent être expliqués et analysés. Le calcul des écarts peut s'appliquer à chacun des postes, chacune des composantes du compte de résultats (du chiffre d'affaires par produit aux coûts indirects variables ou fixes) et permet ainsi de reconstituer pour chaque élément (chiffre d'affaires ou coût) du compte de résultat la nature et le montant de la « déviation » par rapport au budget.

Nous allons dans le cadre de cette étude présentée l'analyse de quelques écarts telle que : Ecart sur chiffre d'affaire, cout matières, marge sur cout matières

### 2.6.1.1 Calcul et analyse de l'écart sur chiffre d'affaire

L'écart sur chiffre d'affaires « est la différence entre le chiffre d'affaire réel et le chiffre d'affaire prévu ». <sup>65</sup>L'écart sur chiffre d'affaire se détermine comme suit :

$$\mathbf{E/\text{chiffre d'affaire} = \text{chiffre d'affaire constaté} - \text{chiffre d'affaire budgété}}$$

Cet écart sera décomposé en deux sous écarts :

✓ Ecart sur prix (E/P) :

$$\mathbf{E/P = (\text{prix constaté} - \text{prix budgété}) \text{ quantité réel.}}$$

✓ Ecart sur volume (E/V) :

$$\mathbf{E/v = (\text{quantité constaté} - \text{quantité budgété}) \text{ prix budgété.}}$$

L'écart sur le chiffre d'affaire est favorable lorsque le chiffre d'affaire réel est supérieur au chiffre d'affaire prévue et il est défavorable dans le cas contraire.

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

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

- cas des productions réelles : Production réel = quantités réelles \* coût unitaire réel.
- cas des prévisions : production prévu = quantités prévues \* coût unitaire prévu.

---

<sup>65</sup> ALAZARD, C. ; SÉPARI, S, op.cit, P.313

Cependant un contrôleur de gestion pour mettre en place son suivi des fabrications, il dispose à priori, des données notées comme suite :

$E_{CM}$  = écart sur coût matière.

$CM_R$  = coût matière réel.

$CM_P$  = coût matière préétabli.

$E_{CM} = CM_R - CM_P$ .

$Q_R$  = quantité produite réelle

$C_R$  = coût unitaire réel de production

$Q_P$  = quantité produite préétabli

$C_P$  = prix de production préétabli

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

$E_{CM} \text{ globale} = (Q_R * P_R) - (Q_P * P_P)$ .

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

$$\text{Ecart sur quantité (E}_Q\text{)} = (Q_R - Q_P) * P_P$$

$$\text{Ecart sur prix (E}_p\text{)} = (P_R - P_P) * Q_P$$

Le signe résultant du calcul d'un écart n'a pas la même signification, selon l'élément sur lequel il porte, un écart sur coût positif est, au contraire, défavorable, car il traduit des coûts réels supérieurs aux coûts prévus.

### 2.6.1.3 L'analyse des écarts sur marge

Le contrôle budgétaire portant seulement sur le chiffre d'affaire est insuffisant. Le développement des ventes se faisant alors au détriment de la rentabilité, pour cela une analyse de l'écart sur marge bénéficiaire est indispensable.

La marge est généralement retenue comme mesure de la performance d'un centre de responsabilité (activité). Elle est le résultat de la différence entre les ventes et les coûts. L'écart sur marge est souvent calculer par « la différence entre marge réelle et marge prévue ». <sup>66</sup>

Notons :

$E_{MG}$  = écart sur marge globale.

$M_R$  = marge réelle.

$M_P$  = marge prévue.

$E_{MG} = (Q_R * P_R) - (Q_P * P_P)$ .

$M_R = \text{quantité réelle}(Q_R) * \text{prix réelle}(P_R)$

$M_P = \text{quantité prévue}(Q_P) * \text{prix prévu}(P_P)$

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

Ecart sur quantité ( $E_Q$ ) = (quantité réelle – quantité prévu) \* marge prévue.

$E_Q = (Q_R - Q_P) * M_P$

Ecart sur marge unitaire ( $E_M$ ) = (marge réelle ( $M_R$ ) – marge prévu ( $M_P$ )) \* quantité réelle

$E_M = (M_R - M_P) * Q_R$

**NB :** un écart sur résultat positif indique un accroissement du résultat par apport aux prévisions. En revanche un écart négatif indique une insuffisance de ressources générées par apport aux prévus.

Les entreprises sont amenées à exercer un suivi de la fonction commerciale sur les marges réalisées. Le calcul des écarts sur marge consiste à comparer les marges réelles et les marges prévues. Un écart positif signifie que la marge réalisée est supérieure à celle budgétée, donc il est favorable. Par contre un écart négatif est défavorable.

---

<sup>66</sup> DORIATH, B., GOUJET, C, Op.cit, P. 214

« Le plan comptable général ne préconise pas de démarche d'analyse de l'écart de chiffre d'affaire ou de l'écart de marge »<sup>67</sup>, l'entreprise à toute liberté de choisir le modèle qui convient le mieux à son organisation, l'essentiel étant, lors de l'observation des résultats obtenus, de connaître le modèle de référence. Mais les analystes préfèrent mener une analyse d'écart de marge à une analyse d'écart de chiffre d'affaire qui ne suffit pas à apprécier la performance.

### 2.6.3. *Les actions correctives*

Le contrôle budgétaire est un moyen de pilotage dont l'un de ses buts est de maintenir ou de rectifier les trajectoires pour atteindre les objectifs. Après avoir effectué une analyse sur les écarts entre les prévisions et les réalisations, si besoins est entreprendre des actions dans le but d'atteindre les objectifs et optimiser la rentabilité. L'action corrective consiste, tout d'abord, à réviser le niveau de standard et en suit, à mètre en œuvre des actions d'améliorations. Une action corrective efficace doit être :

- 1). **Rapide** : une mesure effectuée après un laps de temps trop long peut conduire à une action corrective mal adaptée. L'élaboration d'un système budgétaire performant demandera :
  - De savoir qu'elle est l'intervalle du temps acceptable entre l'apparition d'un dérèglement et sa correction ;
  - D'avoir comme objectif constant, le souci de réduire ces dérèglements.
- 2). **Adaptée** : l'action corrective ne doit porter que sur des variables qui ont une influence déterminante sur le résultat et il faut doser bien la force de correction. Si, l'action ne se fonde pas sur des points auxquels le résultat est sensible ou si, elle est mal dosée, des situations de moindres performances apparaîtront.

### Section 03 : l'analyse et l'évaluation de la performance

Le concept de performance occupe une place centrale dans le mécanisme de contrôle et de gouvernance puisqu'il s'agit même d'un des mécanismes fondamentaux.

---

<sup>67</sup> DORIATH, B, Op.cit, P. 79

### 3.1. Définition de la notion de base

Regardons à présent les principales définitions de ce mot dans la littérature :

« La performance est la raison des postes de gestion, elle implique l'efficacité et l'efficacités »<sup>68</sup>.

« La performance est une association entre l'efficacité fonctionnelle et l'efficacité stratégique. L'efficacité fonctionnelle consiste à améliorer les produits, les achats, les processus de production, la fonction marketing et les relations humaines au sein de l'entreprise. L'efficacité stratégique consiste à devancer les concurrents en se positionnant sur un marché en croissance ou en se retirant d'un marché en phase de déclin »<sup>69</sup>.

Machesnay « la performance de l'entreprise peut se définir comme le degré de réalisation du but recherché »<sup>70</sup>.

La performance est un concept englobant et intégrateur, donc, difficile à définir de façon précise, car il n'y pas de consensus ni sur la définition du concept, ni sur la façon de l'évaluer. Une organisation est performante lorsqu'elle est efficace, efficiente et économique. Elle est efficace lorsqu'elle atteint les objectifs poursuivis et, est efficient lorsqu'elle maximise les quantités ou les valeurs obtenues à partir d'une quantité de moyens donnée. L'économie suppose l'acquisition des ressources à moindre coûts, quantité et qualité conformes à une norme établie à des moments et à des lieux opportuns. Maitriser la performance d'une organisation suppose donc la mise en œuvre d'un ensemble de dispositifs afin que les objectifs stratégiques soient atteints et que les moyens engagés maximisent la valeur obtenue et perçue par les clients et les actionnaires.

Donc, la performance c'est le fait d'atteindre d'une manière pertinente l'objectif fixé. Autrement dit, c'est la combinaison entre l'efficacité, l'efficience, économie, pertinence.

---

<sup>68</sup> [http://www.puq.ca/catalogue/livres/efficacite-des-gestionnaires-des-organisations\(pdf\)consulté](http://www.puq.ca/catalogue/livres/efficacite-des-gestionnaires-des-organisations(pdf)consulté) le 19/04/2017.

<sup>69</sup> BOURGUIGNON A. « Peut-on définir la performance ? », Revue Française de Comptabilité, 1995, pp. 61-66.

<sup>70</sup> MACHESNAY, « Economie d'entreprise », Eyrolles, paris, 1991, p99.

**PERFORMANCE = EFFICACITE + EFFICENCE + ECONOMIE + PERTINENCE**

### 3.1.1. Notion d'efficacité :

En répondant à la question suivante : "est ce que l'objectif est atteint ?", une nouvelle question vient d'apparaître "existe-t-il une autre alternative plus efficace, pour atteindre les mêmes résultats ?". Donc l'efficacité examine le rapport entre l'effort et la performance.

Le Bureau du vérificateur général du Canada définit l'efficacité comme étant « la mesure dans laquelle un programme atteint les buts visés ou les autres effets recherchés. Par exemple, pour augmenter les revenus dans un domaine donné, un programme peut être conçu pour créer des emplois »<sup>71</sup>

Les emplois créés sont le produit du programme et contribuent à l'obtention de l'effet recherché par le programme, à savoir une augmentation des revenus, qui peut être mesurée pour évaluer l'efficacité du programme.

**Efficacité = résultats atteints / objectif visée**

### 3.1.2. Notion d'efficience :

Par efficience, on entend le rapport entre les biens ou les services produits, d'une part et les ressources utilisées pour les produire, d'autre part.

Dans une opération basée sur l'efficience, pour ensemble de ressources utilisées le produit obtenu est maximum, ou encore les moyens utilisés sont minimaux pour toute qualité et quantité donnée de produits ou de services, c'est-à-dire que l'efficience correspond à la meilleure gestion possible des moyens, des capacités en relation avec les résultats.

**Efficience = résultats / moyens mis en œuvre**

---

<sup>71</sup> [www.performanceZOOM.com](http://www.performanceZOOM.com) consulter 19/04/2017.



### **3.1.3. Notion de pertinence**

La notion de pertinence est difficile à mesurer puisque elle reste très subjective. Toutefois, la pertinence peut se définir comme étant la conformité des moyens et des actions mis en œuvre en vue d'atteindre un objectif donné. Autrement dit, être pertinent c'est atteindre efficacement et d'une manière efficiente l'objectif fixé.

### **3.1.4. Notion d'économie**

C'est les conditions dans lesquelles on acquiert des ressources humaines et matérielles. Pour qu'une opération soit économique, l'acquisition des ressources doit être faite d'une qualité acceptable et au coût le plus bas possible.

La performance aussi oblige à une vision globale interdépendante de 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 :

- 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 ou la différence valeur-coût. Pour la finance, c'est la rentabilité qui peut être définie de plusieurs manières.

## **3.2. Analyse de la performance d'un processus**

L'analyse de la performance économique d'un processus peut être envisagée de trois manières différentes<sup>72</sup> :

### **3.2.1. Par vérification et quantification de l'atteinte des objectifs**

Il faut identifier des objectifs précis quantitatifs et/ou qualitatifs pour le processus, en déduire les indicateurs nécessaires pour chacun, les mesurer et les suivre périodiquement pour vérifier l'atteinte des objectifs. Chaque processus est identifié par des objectifs spécifiques et

---

<sup>72</sup> ALAZARD C, Op.cit, p. 145

cette méthode à besoin de choisir préalablement des indicateurs pour qu'elle s'applique à tous les processus.

### **3.2.2. Par calcul des ressources dépensées par le processus**

Il s'agit de calculer et d'analyser la structure des coûts de tout le processus qui consomme des ressources dont il faut évaluer les coûts. Donc une analyse de chaque processus permet d'optimiser l'utilisation de ces ressources afin de réduire les coûts. Cette démarche se focalise sur les coûts intrinsèques du processus, en dehors de tout autre critère ou valeur produite.

### **3.2.3. Par comparaison entre les coûts engagés et la valeur ajoutée produite**

Il faut calculer la valeur du résultat (si c'est possible) et la comparer au coût du processus pour en déduire la marge opérationnelle dégagée par le processus. Cette notion de « rentabilité » d'un processus permet de faire des comparaisons et des améliorations sur certains processus, mais il peut être difficile d'évaluer objectivement et exhaustivement ce qu'apporte le résultat d'un processus.

Pratiquement, ces trois méthodes sont plus ou moins adaptées selon le type de processus, ainsi pour :

Les processus opérationnels avec des clients externes à l'entreprise : la performance économique de ces processus se mesure par le chiffre d'affaires (volume, prix) ce qui conduit à privilégier la méthode de la valeur produite et des coûts pour mieux agir sur les différents paramètres.

Les processus opérationnels avec des clients internes : ils conditionnent le prix de cession interne et il est donc nécessaire de bien connaître le coût de ces processus ; la méthode des coûts peut permettre un meilleur pilotage.

Les processus support : il s'agit d'analyser le service rendu par ces processus ; ainsi l'analyse en termes d'objectif semble pertinente, de même que l'analyse des coûts.

### 3.3. Typologie de la performance

La performance tend à être abordée dans une logique plus globale que la seule appréciation de la rentabilité pour l'entreprise ou pour l'actionnaire. La performance de l'entreprise résulte aussi de son intégration dans un milieu dont il importe de comprendre et de maîtriser les règles du jeu, on peut distinguer trois types de performance.

#### 3.3.1. *La performance organisationnelle*

D'après les études de Taylor et de Fayol, la performance organisationnelle concerne comment et la manière dont l'entreprise est organisée afin d'atteindre ses objectifs et la façon dont elle parvient à les atteindre. M. Kalika<sup>73</sup>, propose quatre facteurs de l'efficacité organisationnelle :

- le respect de la structure formelle ;
- les relations entre les composants de l'organisation (logique d'intégration organisationnelle) ;
- la qualité de la circulation d'informations ;
- la flexibilité de la structure.

Donc dans cette conception, la performance de l'entreprise résulte de la valeur de son organisation. Cette dernière est déterminante et c'est elle qui impose ses exigences au système social. Elle structure l'emploi et l'ensemble des postes, lesquelles déterminent à leur tour les requis professionnels. Dans cette théorie, la performance a eu assez spontanément tendance à s'identifier la productivité, elle-même a ramené à sa version (réductrice) de productivité apparente du travail (quantité produite/nombre d'heures travaillées).

#### 3.3.2. *La performance stratégique et la performance concurrentielle*

Contrairement aux visions à court terme de la performance guidée par l'appréciation boursière de la valeur de l'entreprise, certaines entreprises ont tout misé sur la performance à long terme, garante de leur pérennité. Les sociétés qui sont arrivées à un leadership global au

---

<sup>73</sup> [www.creg.ac-versailles.fr/spip.php?article282](http://www.creg.ac-versailles.fr/spip.php?article282) consulté le 23/03/2017

cours des vingt dernières années ont toutes débuté avec des ambitions qui étaient sans proportion avec leurs ressources et capacités. Mais elles ont utilisé une obsession de gagner à tous les niveaux d'organisation et elles ont entretenu cette obsession au cours des dix ou vingt ans au cours desquels elles ont conquis ce leadership global. Nous appelons cette obsession stratégique interne.

La performance est alors celle du maintien d'une « distance » avec les concurrents au travers d'une logique de développement à long terme entretenue par une forte motivation (base du système de récompense) de tous les membres de l'organisation.

La performance à long terme est donc associée à la capacité à remettre en cause des avantages acquis pour éviter l'échec d'un bon concept, à la définition d'un système de volonté visant le long terme et à la capacité de l'entreprise à trouver des sources de valeur créatrices de marge.

Pour Michael Porter<sup>74</sup>, la recherche de performance ne dépend plus de la seule action de la firme, mais aussi de ses capacités à s'accommoder, voire à s'approprier, les règles du jeu concurrentiel dans un secteur.

La nature du système concurrentiel détermine la manière dont la performance peut être obtenue, compte tenu des modes de compétitions qui sont de règle. C'est en détectant suffisamment finement les caractéristiques changeantes des systèmes concurrentiels de chacune des activités d'entreprise ou en anticipant sur des bases nouvelles de différenciation (création de valeur) que les entreprises peuvent s'approprier des sources potentielles de performance.

La performance peut-être à la fois l'exploitation d'un potentiel existant (qui permet de conserver une position favorable) et le développement de nouvelles formes d'avantages concurrentiels par anticipation/construction des règles du jeu qui prévaudront dans l'avenir. La performance concurrentielle dépend largement de l'analyse stratégique des règles du jeu concurrentiel.

---

<sup>74</sup> [www.creg.ac-versailles.fr/spip.php?article282](http://www.creg.ac-versailles.fr/spip.php?article282) consulté le 28/03/2017

Mettant l'accent sur la qualité de la stratégie, et donc du stratège, axée sur la compréhension de l'environnement, cette approche a eu spontanément tendance à identifier la performance globale à la compétitivité.

### **3.3.3. La performance humaine**

Il est de plus en plus reconnu que l'entreprise n'est pas durablement performante financièrement si elle n'est pas performante humainement et socialement. Les questions liées aux compétences, à la capacité d'initiative, à l'autonomie, à l'adhésion des salariés, à la réalisation des objectifs, voire au projet et donc à la culture de l'entreprise, constituent des éléments déterminants.

### **3.4. Objectif de localisation des performances**

La mise en place des budgets selon s'accompagne très souvent d'une décentralisation de la responsabilité par la création des centres de responsabilité de nature différente. Chaque responsable est jugé selon sa capacité à :

- respecter les consommations des ressources pour les responsables de centre de coûts ;
- dégager le surplus pour les responsables de centre de profit, tout en respectant l'objectif de volume.

### **3.5. Lien entre contrôle budgétaire et performance**

Le contrôle de gestion est un outil du pilotage de la performance de l'entreprise, en effet, avec son action de participation à l'élaboration et à la déclinaison des stratégies il a pour objectif de permettre à l'organisation d'atteindre ses objectifs et être ainsi efficace et efficiente. De ce fait, il utilise ses différents outils pour s'assurer de la performance des autres fonctions, et ainsi de la performance globale de l'organisation :

#### **3.5.1. La planification**

Le contrôle de gestion travaille en concert avec le sommet stratégique pour mettre en place des objectifs à moyen ou long terme, et y associer les moyens nécessaires pour leur

atteinte. La planification permet ainsi d'atteindre la performance espérée grâce à l'atteinte des objectifs ;

### **3.5.2. Les tableaux de bord**

Le contrôle de gestion met en place des indicateurs de performance pour évaluer l'action de chaque fonction de l'entreprise et l'atteinte de ses objectifs de manière périodique ou permanente, ainsi mettre en relief des éventuels relâchements dans l'activité et de corriger les erreurs ;

### **3.5.3. Les budgets**

L'élaboration des budgets permet à l'organisation de réguler son activité en fonction de ses besoins, et ses investissements futurs. Le respect du budget permet à l'organisation d'être plus performante en termes d'utilisation des ressources et de respect des prévisions.

Le contrôle budgétaire est un outil d'aide à la décision. Ses principaux objectifs visent à mesurer les performances financières de l'entreprise, à surveiller l'exercice des délégations et à coordonner les activités des différentes unités. Les informations utiles à son application sont fournies par les différentes comptabilités. Ces données facilitent la détermination et l'analyse des écarts.

Une fois les prévisions réalisées et les objectifs déclinés sur chaque centre de responsabilité, l'entreprise peut entamer la phase de contrôle proprement dite. A intervalles réguliers, les prévisions vont être comparées aux objectifs afin de déterminer des écarts qui seront autant de clignotants incitant à entreprendre des actions correctrices. Cette phase d'évaluation fait appel à un triple choix : Choix des écarts à mettre en évidence. Les écarts sont très nombreux, il n'est pas possible de les envisager tous, car on court le risque de diluer l'information pertinente. Il faut donc faire un choix. Sont généralement retenus, les écarts les plus significatifs (principe d'exception et application d'une méthode 20/80, les 20% d'écarts qui expliquent 80% de l'écart global). Il est peut être aussi plus pertinent de retenir ceux qui font sens avec la stratégie. Quelle correction entreprendre une fois l'écart constaté ?

L'interprétation d'un écart n'est pas toujours chose facile. Si les variables d'action ne sont pas correctement déterminées, l'écart peut rester une simple constatation et les écarts positifs succèdent aux écarts négatifs sans qu'un véritable apprentissage n'ait lieu. Il est donc, à nouveau, nécessaire de déterminer les variables qui font sens par rapport à la stratégie, dire celles sur lesquelles on va agir. Par-là se pose la question des causalités de ces écarts pour l'entreprise.

### **CONCLUSION**

Pour conclure nous pouvons dire que la gestion budgétaire est considérée comme un outil principal dans le contrôle de gestion et une nécessité absolue pour toute entreprise,

Elle permet à l'entreprise d'atteindre ces objectifs et d'affronter les difficultés qu'elle rencontrera dans l'avenir. Elle met en évidence une démarche qui consiste en la prévision, la budgétisation et le contrôle. La gestion prévisionnelle permet de traduire les objectifs tracés par l'entreprise à des programmes à l'aide de différentes techniques de prévision. Ces programmes sont ensuite chiffrés et présentés sous forme de budgets. Ces derniers sont à la fois des instruments de prévision et de coordination entre les unités décentralisées, leur établissement implique des choix, puis le respect de ceux-ci lors de l'exécution.

La démarche de gestion budgétaire s'achève par un contrôle budgétaire qui permet de comparer périodiquement les prévisions avec les réalisations afin d'analyser les écarts et de prendre les mesures correctives nécessaires.

# *Chapitre 03*



## **Chapitre 03 : la gestion budgétaire au sein de l'entreprise « GENERAL EMBALLAGE »**

---

### **Chapitre 03 : la gestion budgétaire au sein de l'entreprise « GENERAL EMBALLAGE »**

Suite aux évolutions et aux changements permanents de l'environnement, les managers donnent une plus grande importance à la gestion de leurs entreprise. Les outils de la gestion de constatation doivent être accompagnés de techniques de gestion prévisionnelles. Ainsi donc, l'entreprise passe d'une gestion a posteriori vers une gestion à priori. La gestion budgétaire se traduit par la définition d'objectifs concrétisant ce que l'entreprise estime devoir faire en vue de rémunérer suffisamment les capitaux mis à sa disposition (capitaux permanents). Elle est un outil indispensable à chaque entreprise.

Le budget est un instrument de coordination des différentes entités de l'organisation et de responsabilisation des chefs de service. L'élaboration des budgets nécessite des techniques d'analyses spécifiques. Et afin de mettre en pratique les techniques d'études et d'analyses développées précédemment, une illustration par un cas pratique nous semble être le meilleur moyen.

Nous avons abordé dans le chapitre précédant l'importance de la gestion budgétaire dans le contrôle de gestion. Ce chapitre est réservée à l'étude du cas pratique qui a comme but principal, d'une part, l'acquisition d'une connaissance qui nous permet de faire une comparaison entre le cadre théorique et le cadre pratique, et d'une autre part, avoir une certaine expérience pour ce qui concerne le domaine du contrôle de gestion.

A travers ce chapitre nous étudierons le cas de "Général Emballage". Nous procéderons d'abord à la présentation de l'organisme d'accueil. En second, lieu, voir l'application de la gestion budgétaire au sein de l'entreprise "Général Emballage" à travers la consultation d'un ensemble de documents contenant les informations nécessaires pour l'application de la méthode des moindres carrés. Cette dernière nous permet de prévoir les ventes d'une année, ainsi que les informations qui concernent les budgets et les réalisations afin d'établir quelques écarts afin de les interpréter par la suite.

**SECTION 01 : présentation de l'organisme d'accueil et le service contrôle de gestion de "GENERAL EMBALLAGE"**

Nous allons présenter quelques informations concernant l'entreprise.

**1.1 Présentation générale de l'entreprise**

Général Emballage est leader en Algérie de l'industrie du carton ondulé. Fabrique, à la commande, des plaques double- face (cannelures B, C, E et F) et double-double (BC et BE), des emballages et des displays. Et réalise des post-impressions en Haute résolution jusqu'à 6 couleurs avec vernis intégral ou sélectif. Leurs équipes maîtrisent l'ensemble des tâches de production : études, prototypage, réalisations de formes de découpe et de films d'impression, fabrication des emballages et des displays, livraison. Entré en exploitation en 2002. Général Emballage est une entreprise certifiée ISO 9001:2008.

**1.2 Situation géographique**

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

**1.3 HISTORIQUE**

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

L'assemblée générale des actionnaires tenue en date du 03 juin 2009, a décidé de transformer l'entreprise en société par actions (*Spa*) et d'augmenter le capital par l'intégration de deux nouveaux associés, MAGHREB PRIVATE EQUITY FUND II (CYPRUS II) et

## Chapitre 03 : la gestion budgétaire au sein de l'entreprise « GENERAL EMBALLAGE »

---

MAGHREB PRIVATE EQUITY FUND II (MAUSITIUS). En 2009, le capital social de la *Spa* GENERAL EMBALLAGE a été porté à 2 000 000 000 DA.

### 1.3.1. Evénements marquants<sup>75</sup>

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

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

### 1.3.2. LE SYSTEME DE MANAGEMENT DE LA QUALITE ISO 9001

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

---

<sup>75</sup> Document interne de l'entreprise

## **Chapitre 03 : la gestion budgétaire au sein de l'entreprise « GENERAL EMBALLAGE »**

---

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

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

- Responsabilité de la direction : exigences d'actes de la part de la direction en tant que premier acteur et permanent de la démarche.
- Système qualité : exigences administratives permettant la sauvegarde des acquis. Exigence de prise en compte de la notion de système.
- Processus : exigences relatives à l'identification et à la gestion des processus contribuant à la satisfaction des parties intéressées.
- Amélioration continue : exigences de mesure et enregistrement de la performance à tous les niveaux utiles ainsi que d'engagement d'actions de progrès efficaces.

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

### **1.3.3. Convention avec l'université de bejaia**

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

## Chapitre 03 : la gestion budgétaire au sein de l'entreprise « GENERAL EMBALLAGE »

### 1.4 Données techniques et économiques

#### 1.4.1. Investissements corporels

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

**Tableau N°2** : les investissements de l'entreprise « GE »<sup>76</sup>

Machine	Marque	Valeur mda	site d'instalation
ligne onduleuse	Fosber	580	Akbou
2 auto-platines	Bobst	272	Sétif
			Oran
Masterflex	Bobst	268	Akbou
Mastercut	Bobst	162	Akbou
martin 924	Martin	223	Sétif
martin 618	Martin	175	Akbou
2 presses balles	Faes	25	Akbou
chargeur automatique loader	Bobst	19	Akbou

**Source** : document interne de l'entreprise

#### 1.4.2. Evolution Des Effectifs

**Tableau N°3** : l'évolution de l'effectif de l'entreprise

ANNEE	Unité AKBOU	Unité SETIF	Unité ORAN	TOTAL GE
2002	83	/	/	83
2003	165	/	/	165
2004	176	/	/	176
2005	185	/	/	185
2006	318	/	/	318
2007	439	/	/	439
2008	479	/	/	479
2009	489	56	40	585
2010	528	59	43	630
2011	589	54	56	699
2012	697	75	56	828
2013	812	87	61	960

<sup>76</sup> Document interne de l'entreprise

## Chapitre 03 : la gestion budgétaire au sein de l'entreprise « GENERAL EMBALLAGE »

2014	819	115	76	1010
2015	802	290	87	1179
2016	777	331	84	1192

*Source* : document interne de l'entreprise.

### 1.4.3. Identification de la société<sup>77</sup>

**Tableau N°4** : l'ensemble des identifications de la société.

<b>Raison sociale</b>	GENERAL EMBALLAGE
<b>Statut juridique</b>	Société par actions <i>SpA</i>
<b>Siège social</b>	Zone d'activité Taharacht - Akbou - Bejaia
<b>Unités</b>	<b>Akbou</b> : Zone d'activité industrielle Taharacht- Akbou – Bejaia Téléphone : _____ Fax : _____
	<b>Sétif</b> : Zone d'entre: pot et d'activité 3 <sup>e</sup> tranche N°15 B.BP 390 Bis 19000-Sétif
	<b>Oran</b> : Zone industrielle Hassi-Ameur N°04-lot N°10 commune de Hassi Bounif 31121, Oran.
<b>Capital social</b>	2 000 000 000 DA

*Source* : document interne de l'entreprise

### 1.4.4. Activistes de l'entreprise

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

<sup>77</sup> Document interne de l'entreprise

## Chapitre 03 : la gestion budgétaire au sein de l'entreprise « GENERAL EMBALLAGE »

**Tableau N°5 :** Les différentes activités de l'entreprise (GE)

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

*Source :* document interne de l'entreprise

### 1.4.5. Prévisions du chiffre d'affaires <sup>78</sup>

**Tableau N°6 :** Le chiffre d'affaires de GENERAL EMBALLAGE et son évolution permanent.

ANNEE	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020
CA MDA/HT Akbou	3 526	4 343	5 411	6 693	7 847	8 174	9 701	10 456	11 474
CA MDA/HT Sétif	572	618	742	810	952	1 029	1 149	1 216	1 339
CA MDA/HT Oran	305	488	525	690	739	810	906	1 032	1 192
Total CA MDA/HT	4 403	5 449	6 678	8 193	9 538	10 013	11 756	12 704	14 005

*Source :* document interne de l'entreprise

<sup>78</sup> Document interne de l'entreprise

## Chapitre 03 : la gestion budgétaire au sein de l'entreprise « GENERAL EMBALLAGE »

---

### 1.4.6. Portefeuille clients <sup>79</sup>

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

**Tableau N°7** : le nombre des clients de l'entreprise

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

*Source* : document interne de l'entreprise

### 1.4.7. Général emballage une industrie verte

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

## Section 02 : le service du contrôle de gestion au sein "Général Emballage"

Le service de contrôle de gestion au sein de "Général Emballage" est directement rattacher à la direction générale, Il occupe une place primordiale du fait qu'il permet une gestion rigoureuse et une capacité de réaction très rapide. Il est l'animateur de tout le processus de gestion, il permet de suivre, analyser et vérifier en permanence son activité, c'est un système de motivation qui incite les responsables à mettre en cause leurs actions afin de perfectionner leurs décisions.

### 2.1. Organigramme de l'entreprise "Général Emballage"

L'entreprise "Général Emballage" comporte une organisation administrative hiérarchique qu'on peut représenter (à travers la figure N°01)

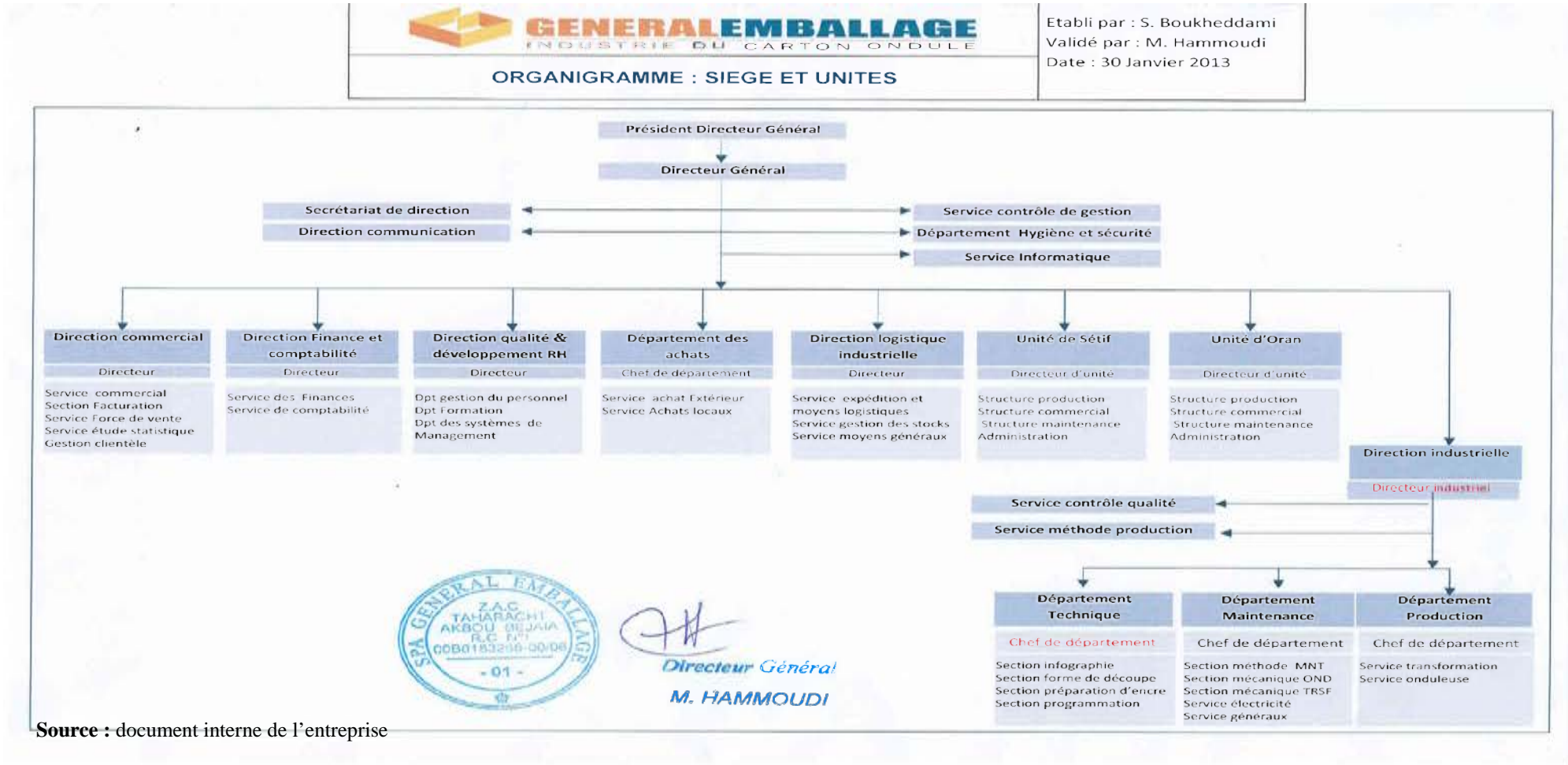
---

<sup>79</sup> Document interne de l'entreprise



# Chapitre 03 : la gestion budgétaire au sein de l'entreprise « GENERAL EMBALLAGE »

Figure N°01 : organigramme de « Générale Emballage »



### 2.2. Le contrôle de gestion au sein de l'entreprise « général emballage »

Le service de contrôle de gestion au sein de l'entreprise « général emballage » est directement rattaché à la direction générale, il occupe une position d'état-major. Cette position montre l'importance donnée par la direction générale de « général emballage » pour le service de contrôle de gestion ont lui donnant un pouvoir et une légitimité certaine.

Ce rattachement lui permet de disposer d'un degré important d'autonomie du fait qu'il ne dispose pas de pouvoir hiérarchique, cela lui permet aussi de jouer un rôle de consultant interne et de formateur auprès des autres opérationnels

. Le contrôle de gestion est une fonction bien institutionnalisée au sein de l'entreprise « général emballage », il occupe une place primordiale du fait qu'il permet une gestion rigoureuse et une capacité de réaction très rapide. Il est l'animateur de tout le processus de gestion, il permet de suivre, analyser et vérifier en permanence son activité, c'est un système de motivation qui incite les responsables à mettre en cause leurs actions afin de perfectionner leurs décisions.

#### 2.2.1. La présentation de service contrôle de gestion :

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

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

#### 2.2.2. Les missions de contrôleur de gestion

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

- Mesurer, contrôler et prévoir les résultats opérationnels de l'entreprise ;
- Calculs et pilotage des coûts (les contrôleurs de gestion garantissent la bonne gestion de l'entreprise et principalement la gestion économique car, le plus souvent, et au-delà des

## Chapitre 03 : la gestion budgétaire au sein de l'entreprise « GENERAL EMBALLAGE »

---

calculs de coûts, ils assurent une gestion stratégique de ces coûts et prennent les décisions d'organisation qui en découlent) ;

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

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

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

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

#### **2.2.3.1. La direction finance et comptabilité**

Cette direction comporte deux services : le service finance et le service comptabilité. Elle se définit par l'enregistrement quotidien des opérations réalisées par l'entreprise et cela à partir des pièces justificatives en provenance des différentes directions et le calcul des coûts,

Cette direction est très sollicitée par le reste de l'entreprise, il a des relations avec, pratiquement, tous les autres services et en particulier le service contrôle de gestion. Son rôle est de concevoir et mener une gestion financière portant sur l'accès et l'emploi des ressources financières en fonction des objectifs de l'entreprise.

#### **2.2.3.2. Le département approvisionnement**

- Ce service s'occupe des achats locaux et étrangers, il établit les fiches de coût d'achat de matières premières locales et importées. Et il assure la gestion des stocks et l'application des procédures. Ce service fournit au contrôle de gestion à la fin du mois les documents suivants :

## Chapitre 03 : la gestion budgétaire au sein de l'entreprise « GENERAL EMBALLAGE »

---

- La balance des stocks : permet de connaître les mouvements des stocks (stock initial, les entrées en stock, les sorties de stock) ;
- La consommation par référence : permet de connaître les quantités, et les valeurs de matières premières sorties du stock vers l'atelier de production pour déterminer le coût d'achat ;
- L'inventaire physique des stocks en cours : sont les matières premières non utilisables qui restent dans l'atelier de production.

### 2.2.3.3. La direction commerciale

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

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

### 2.2.3.4. Le département production

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

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

### **Section 03 : la gestion budgétaire au sein de l'entreprise général emballage**

Au sein de l'entreprise « général emballage » la gestion budgétaire est considérée comme un mode de gestion prévisionnelle consistant en la traduction d'objectifs en un ensemble de programmes et de budgets. Ces programmes permettant d'établir les prévisions exprimée en quantités : nombre de produits fabriqués, quantités vendues, alors que les budgets concrétisant la valorisation en unités monétaires d'un programme grâce a une prévision des prix et des couts. Pour l'établissement d'un budget il va falloir respecter les étapes suivantes :

**La prévision :** divers programmes d'action doivent être définis par l'entreprise elle-même en s'appuyant sur des données internes et externes. Le contrôleur de gestion va présenter à chaque département les prévisions de l'année N+1.

**La budgétisation :** c'est la définition de ce qui sera l'action de l'entreprise à court terme, elle est souvent annuelle et relève d'un processus itératif assurant la cohérence des objectifs et des moyennes mises en œuvre pour les déferents centres de responsabilités.

**Le contrôle budgétaire :** les trois produits qui sont considérés dans notre cas sont :( les caisses américaines, caisse avec forme découpée, les plaques), vu le grand nombre des types de produits fabriqués (plus de 15 milles produits).

#### **3.1. L'élaboration des budgets et l'analyse des écarts au sein de l'entreprise général emballage**

Comme la plus part des entreprises algériennes, "Général Emballage" adopte un système budgétaire annuel (décomposé en budgets mensuelles) suivi d'un control permanent (mensuelles) effectuée par le service du contrôle de gestion. Avant la fin de chaque année, chaque département communique l'ensemble des informations dont il dispose et ceux conformément aux moyens qui lui sont présentés. A cet effet le contrôleur de gestion est chargé d'effectuer le budget de chaque département. Une fois ce dernier est réaliser, il sera présenter au directeur générale qui a son tour va le soumettre au conseil d'administration pour l'étudier. Le conseil d'administration après étude, analyse et départ adopte le budget au bien

le rejeter. Une fois, le pré-budget adopté dans ses grandes lignes par le chiffre d'affaire qui deviendra par la suite le budget officiel et qui servira comme référence pour l'évaluation des résultats de l'exercice concerné. Le contrôleur de gestion à son tour va devoir veiller à l'application rigoureuse de budget ainsi considérer, mais également analyser les écarts relever et ceux dans le but d'atteindre l'objectif que cet entité s'est fixés.

### **3.2. La prévision de budget des ventes**

Le budget de la vente est le premier budget élaboré dans l'entreprise GENERALE EMBALLAGE par le service commercial. La détermination des budgets à montrer la nécessité de connaître au préalable les quantités qui seront vendus sur le marché, cette connaissance passe par le recours à des techniques de prévisions.

GENERALE EMBALLAGE est une entreprise qui travaille avec des commandes enregistrées, ainsi elle prend en considération les études liées à la part du marché et les réalisations des années précédentes pour le calcul des prévisions des ventes. Dans notre travail, nous allons développer un système de prévision permettant de suivre l'évolution des ventes basées sur les ajustements en utilisant la méthode des moindres carrés.

### **3.3. La méthode utilisée**

La nature des données, dont nous disposons, nous mène à choisir la méthode des moindres carrés. Le but de cette étude est d'estimer les ventes mensuelles. Vu l'importance de ces estimations, nous avons besoin d'une méthode qui fournit des prévisions plus proches de la réalité. Donc la méthode des moindres carrés est celle qui répond mieux à nos exigences.

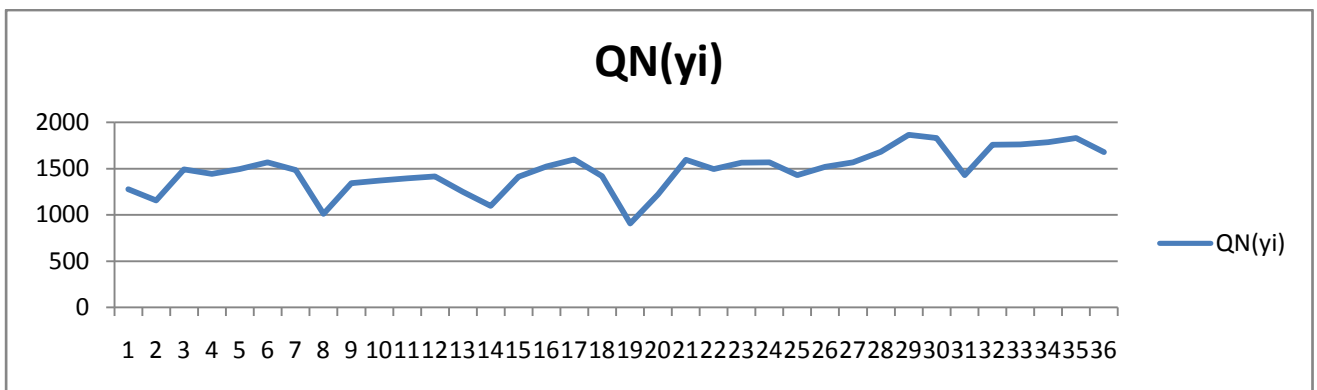
### **3.4. L'analyse des ventes des produits de GENERALE EMBALLAGE**

Pour élaborer les prévisions, nous allons étudier l'historique des ventes des trois familles de produits fabriqués par (GE) : les caisses à formes découpées, les caisses et les plaques pour la période s'étalant de janvier 2013 jusqu'à décembre 2015.

**3.4.1. Les caisses américaines**

Pour nous aider dans notre analyse et dans les calculs des prévisions, nous avons recueilli auprès de service contrôle de gestion de l'entreprise l'historique des ventes de cette famille des produits en question que nous présentons dans les annexes (N° 01; 02 et 03). Nous avons utilisé l'Excel grâce auquel nous avons pu produire le graphique suivant qui représente l'évolution des ventes tout au long de ces trois dernières années (2013 jusque 2015).

**Figure N°02 :** l'évolution des ventes des caisses américaines durant les années 2013, 2014 et 2015 (en tonne)



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

Après la présentation des valeurs des ventes des caisses américaines et en étudiant les résultats obtenus par le graphique, fait par l'Excel, dans la figure 02 nous constatons que les ventes des caisses américaines sont en évolution ces dernières trois années.

Cependant, nous remarquons qu'en périodes (août 2013, février et juillet 2014) il y eu des pics minimums ce-ci est dû aux phénomènes saisonniers (ramadan et la saisonne d'été). Cela nous laisse supposer qu'une différenciation saisonnière est nécessaire.

**3.4.1.1. Détermination de la fonction des moindres carrés**

Le tableau suivant va nous permettre de calculer les estimateurs *a* et *b* de l'équation

## Chapitre 03 : la gestion budgétaire au sein de l'entreprise « GENERAL EMBALLAGE »

**Tableau N°8** : calculs pour déterminer les estimateurs (**a** et **b**) de l'équation :

années	mois (xi)	QN (yi)	xi * yi	x <sup>2</sup>	xi - $\bar{x}$	yi - $\bar{y}$	(xi - $\bar{x}$ )(yi - $\bar{y}$ )	(xi - $\bar{x}$ ) <sup>2</sup>
2013	1	1275	1275,36	1	-17,50	-203,19	3555,89	306,25
	2	1155	2309,93	4	-16,50	1154,96	-19056,90	272,25
	3	1492	4475,20	9	-15,50	1491,73	-23121,89	240,25
	4	1444	5774,01	16	-14,50	1443,50	-20930,79	210,25
	5	1496	7479,63	25	-13,50	1495,93	-20195,01	182,25
	6	1566	9395,80	36	-12,50	1565,97	-19574,58	156,25
	7	1484	10386,50	49	-11,50	1483,79	-17063,53	132,25
	8	1010	8076,50	64	-10,50	1009,56	-10600,41	110,25
	9	1342	12082,47	81	-9,50	1342,50	-12753,72	90,25
	10	1372	13718,34	100	-8,50	1371,83	-11660,59	72,25
	11	1395	15345,49	121	-7,50	1395,04	-10462,83	56,25
	12	1416	16992,01	144	-6,50	1416,00	-9204,00	42,25
2014	13	1250	16253,98	169	-5,50	1250,31	-6876,69	30,25
	14	1099	15381,23	196	-4,50	1098,66	-4943,97	20,25
	15	1410	21153,89	225	-3,50	1410,26	-4935,91	12,25
	16	1522	24356,99	256	-2,50	1522,31	-3805,78	6,25
	17	1599	27175,16	289	-1,50	1598,54	-2397,81	2,25
	18	1420	25556,81	324	-0,50	1419,82	-709,91	0,25
	19	907	17231,60	361	0,50	906,93	453,46	0,25
	20	1221	24410,37	400	1,50	1220,52	1830,78	2,25
	21	1594	33474,03	441	2,50	1594,00	3985,00	6,25
	22	1496	32913,65	484	3,50	1496,07	5236,26	12,25
	23	1562	35930,67	529	4,50	1562,20	7029,91	20,25
	24	1568	37640,21	576	5,50	1568,34	8625,88	30,25
2015	25	1429	35736,25	625	6,50	1429,45	9291,42	42,25
	26	1520	39515,08	676	7,50	1519,81	11398,58	56,25
	27	1569	42361,07	729	8,50	1568,93	13335,89	72,25
	28	1681	47075,68	784	9,50	1681,27	15972,11	90,25
	29	1865	54077,16	841	10,50	1864,73	19579,66	110,25
	30	1831	54917,65	900	11,50	1830,59	21051,76	132,25
	31	1428	44255,17	961	12,50	1427,59	17844,83	156,25
	32	1758	56262,69	1024	13,50	1758,21	23735,82	182,25
	33	1760	58067,65	1089	14,50	1759,63	25514,57	210,25
	34	1784	60670,75	1156	15,50	1784,43	27658,72	240,25
	35	1831	64072,45	1225	16,50	1830,64	30205,59	272,25
	36	1679	60429,38	1296	17,50	1678,59	29375,39	306,25
somme	666	53228,02	1036230,8	16206		51749,46	77387,22734	3885
moyenne	18,5	1478,56	28784,18	450,16		1437,48	2149,64	107,91

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



## Chapitre 03 : la gestion budgétaire au sein de l'entreprise « GENERAL EMBALLAGE »

---

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

$$a = \frac{\sum x_i y_i - n \bar{X} \bar{Y}}{\sum x_i^2 - n \bar{X}^2}$$

$$a = \frac{1036230,8 - 36(18,5)(1478,56)}{16206 - 36(18,5)^2}$$

$$a = 19.9194922$$

On peut aussi calculer avec une autre façon :

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

$$a = \frac{77387,22734}{3885}$$

$$a = 19.9194922$$

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

$$b = 1478,56 - 19,9194922 (18,5)$$

$$b = 1110.045399$$

Donc l'équation de la tendance est :  $y = 19.9194922x + 1110.045399$

Pour calculer les tendances il faut juste remplacer  $x$  par les valeurs.

**Par exemple :**

Pour calculer l'observation ajusté pour janvier 2016 il faut remplacer  $x$  par 37

$$Y' = 19.9194922 (37) + 1110.045399 = 1847,07$$

## Chapitre 03 : la gestion budgétaire au sein de l'entreprise « GENERAL EMBALLAGE »

**Tableau N°9** : calculs des tendances (tonnes)

mois	estimateur a	X	estimateur b	tendance
Janvier	19,9194922	37	1110,05	1847,07
Février	19,9194922	38	1110,05	1866,99
mars	19,9194922	39	1110,05	1886,91
Avril	19,9194922	40	1110,05	1906,83
Mai	19,9194922	41	1110,05	1926,74
juin	19,9194922	42	1110,05	1946,66
Juillet	19,9194922	43	1110,05	1966,58
Aout	19,9194922	44	1110,05	1986,50
septembre	19,9194922	45	1110,05	2006,42
octobre	19,9194922	46	1110,05	2026,34
novembre	19,9194922	47	1110,05	2046,26
Décembre	19,9194922	48	1110,05	2066,18

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

### 3.4.1.2. Calcul des coefficients saisonniers

A l'aide de l'équation précédente nous avons calculé les valeurs ajustées des mois des années 2013, 2014 et 2015 respectivement ensuite, nous avons calculé pour chaque mois de chaque année le trend correspondant en faisant le rapport entre la valeur observée (réalisée) et la valeur ajustée, et par la suite nous prônons pour chaque mois le trend moyen qui sera considéré comme le coefficient saisonnier non rectifié de ce mois.

Nous avons calculé les coefficients saisonniers de la manière suivante :

$$\text{Le coefficient saisonnier rectifié} = \frac{\text{CSNR} * 12}{\text{TCSNR}}$$

Avec :

CSNR : coefficient saisonnier non rectifié

TCSNR : total des coefficients saisonniers non rectifiés

Les résultats des calculs sont présentés dans (l'annexe N°4)

### 3.4.1.3. Calcul des prévisions

Dans cette étape nous allons calculer les prévisions de l'année 2016 en multipliant la valeur ajustée de chaque mois par le coefficient saisonnier rectifié correspondant, calculé dans l'étape précédente. Les résultats sont présentés dans le tableau suivant :

## Chapitre 03 : la gestion budgétaire au sein de l'entreprise « GENERAL EMBALLAGE »

---

**Tableau N°10** : calculs des prévisions pour les caisses américaines pour l'année 2016 (tonnes)

mois	valeur ajusté	coefficient saisonnier	Prévision
Janvier	1847,07	0,969617054	1790,95
Février	1866,99	0,902820513	1685,55
mars	1886,91	1,067999509	2015,21
Avril	1906,83	1,087375825	2073,44
Mai	1926,74	1,139688752	2195,89
juin	1946,66	1,095817495	2133,19
Juillet	1966,58	0,867806132	1706,61
Aout	1986,50	0,863642154	1715,63
septembre	2006,42	1,018872269	2044,29
octobre	2026,34	0,996602134	2019,46
novembre	2046,26	1,01189197	2070,60
décembre	2066,18	0,977866193	2020,45
<b>Total</b>	<b>23479,48582</b>	<b>moyenne =1</b>	<b>23471,26</b>

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

### **3.4.1.4. Comparaison entre les réalisations et les prévisions**

Avent d'opté a la comparaison entre les réalisations et les prévisions nous allons calculer le chiffre d'affaire prévisionnel pour chaque mois de l'année 2016. Cela par la multiplication des prévisions calculées par le pmp prévisionnelle. Sachant que le prix prévisionnel a suber une augmentation de 5% par rapport a pmp de 2015 (taux d'inflation moyen), les résultats sont présenté dans le tableau suivant :

## Chapitre 03 : la gestion budgétaire au sein de l'entreprise « GENERAL EMBALLAGE »

**Tableau N°11** : les calculs des CA prévisionnelles pour les plaques pour l'année 2016 en (DA)

Mois	Prévision (tonnes)	Pmp	CA
Janvier	1790,95	99591,68	178363456,4
Février	1685,55	99591,68	167867097,00
mars	2015,21	99591,68	200698581,00
Avril	2073,44	99591,68	206496933,50
Mai	2195,89	99591,68	218692296,00
juin	2133,19	99591,68	212447839,90
Juillet	1706,61	99591,68	169964490,20
Aout	1715,63	99591,68	170862259,80
septembre	2044,29	99591,68	203594114,00
octobre	2019,46	99591,68	201121104,00
novembre	2070,60	99591,68	206214104,20
décembre	2020,45	99591,68	201219876,10
<b>Total</b>	<b>23471,26</b>	<b>1195100,21</b>	<b>2337542152,16</b>

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

Après avoir calculé les prévisions mensuelles de l'année 2016 pour les caisses américaines nous avons optés pour une comparaison entre nos prévisions et les réalisations de cette même année qui sont représentés dans le tableau suivant :

**Tableau N°12** : comparaisons entre les prévisions et les réalisations pour les caisses américaines pour l'année 2016 (en DA).

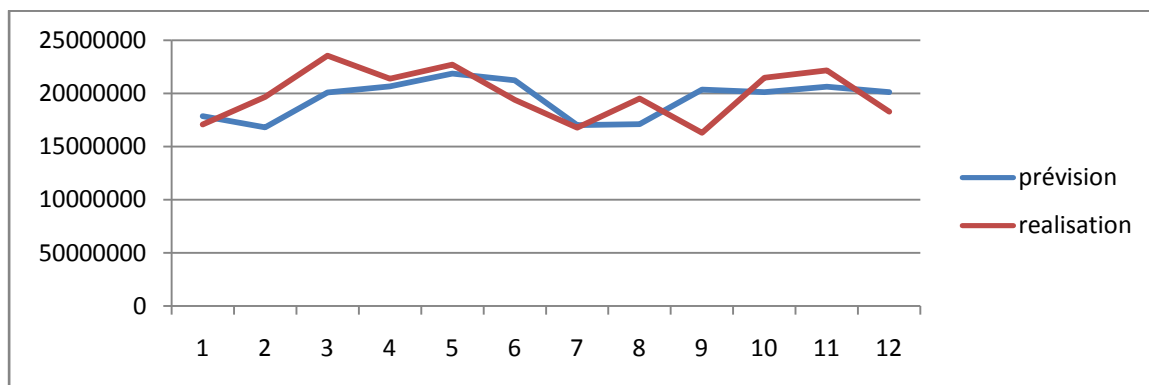
Mois	Prévision	Réalisations	taux de réalisation
Janvier	178363456	170 807 976	96%
Février	167867097	196 636 832	117%
mars	200698581	235 400 725	117%
Avril	206496934	213 767 177	104%
Mai	218692296	227 080 836	104%
juin	212447840	193 998 014	91%
Juillet	169964490	167 686 300	99%
Aout	170862260	194 949 877	114%
septembre	203594114	162 892 241	80%
octobre	201121104	214 723 392	107%
novembre	206214104	221 710 525	108%
Décembre	201219876	182 671 549	91%
<b>Total</b>	<b>2337542152</b>	<b>2 382 325 443</b>	<b>102%</b>

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

## Chapitre 03 : la gestion budgétaire au sein de l'entreprise « GENERAL EMBALLAGE »

Nous avons présenté le tableau ci-dessous dans la figure suivant :

**Figure N°3** : comparaison entre nos prévisions et les réalisations pour les caisses américaines pour l'année 2016



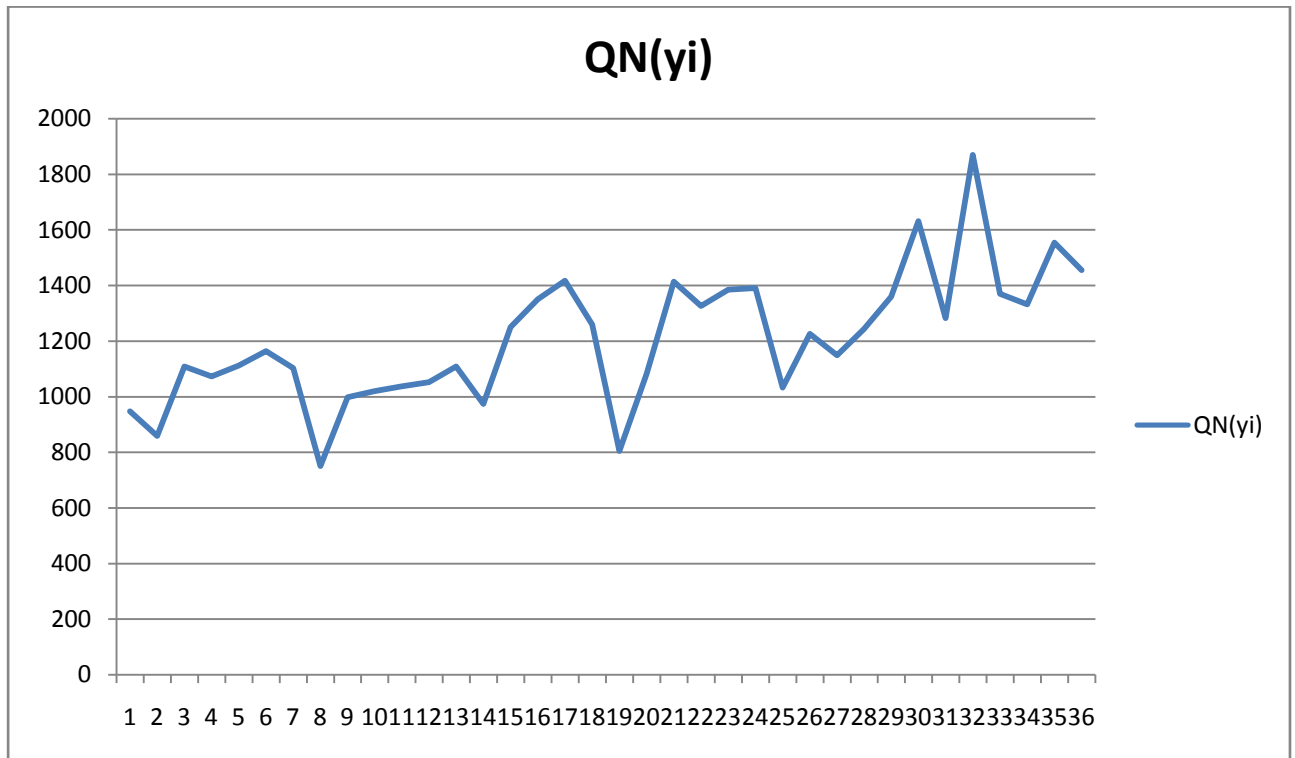
**Source** : préparé par nos propres soins à base des données de l'entreprise.

Après la comparaison entre les réalisations et les prévisions nous constatons que l'entrepris à réaliser un de **102%**, cependant les prévisions sont proches des quantités vendues réellement.

### 3.4.2. Les plaques

Pour nous aider dans notre analyse et dans les calculs des prévisions, nous avons recueilli auprès du service « contrôle de gestion » de l'entreprise l'historique des ventes de cette famille des produits en question que nous présentons dans les annexes (N° 01; 02 et 03). Nous avons utilisé l'Excel grâce auquel nous avons pu produire le graphe suivant qui représente l'évolution des ventes tout au long des ces trois dernières années (2013 jusque 2015).

**Figure N°4 :** l'évolution des ventes des plaques durant les années (2013,2014 et 2015)



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

Après la présentation des valeurs des ventes des caisses américaines et en étudiant les résultats obtenus par le graphique fait par l'Excel dans la figure 04 nous constatons que les ventes des plaques sont en évolution ces derniers trois années.

Cependant, nous remarquons qu'aux périodes « août 2013 et juillet 2014) il y eu des pics minimums ce-ci est dû aux phénomènes saisonniers (ramadan et la saisonne d'été). Cela nous laisse supposer qu'une différenciation saisonnière est nécessaire.

**3.4.2.1.Détermination de la fonction des moindres carrées (plaque)**

Le tableau suivant va nous permettre de calculer les estimateurs **a** et **b** de l'équation :

## Chapitre 03 : la gestion budgétaire au sein de l'entreprise « GENERAL EMBALLAGE »

**Tableau N°13** : calculs pour déterminer les estimateurs (**a** et **b**) de l'équation

années	mois ( $x_i$ )	QN ( $y_i$ )	$x_i * y_i$	$x^2$	$x_i - \bar{x}$	$y_i - \bar{y}$	$(x_i - \bar{x})(y_i - \bar{y})$	$(x_i - \bar{x})^2$
2013	1	948	947,71	1	-17,50	-260,25	4554,37	306,25
	2	858	1716,49	4	-16,50	858,25	-14161,07	272,25
	3	1108	3325,50	9	-15,50	1108,50	-17181,73	240,25
	4	1073	4290,63	16	-14,50	1072,66	-15553,54	210,25
	5	1112	5558,07	25	-13,50	1111,61	-15006,79	182,25
	6	1164	6981,96	36	-12,50	1163,66	-14545,75	156,25
	7	1103	7718,14	49	-11,50	1102,59	-12679,81	132,25
	8	750	6001,60	64	-10,50	750,20	-7877,10	110,25
	9	998	8978,41	81	-9,50	997,60	-9477,21	90,25
	10	1019	10194,02	100	-8,50	1019,40	-8664,91	72,25
	11	1037	11403,14	121	-7,50	1036,65	-7774,87	56,25
	12	1052	12626,66	144	-6,50	1052,22	-6839,44	42,25
2014	13	1109	14412,66	169	-5,50	1108,67	-6097,66	30,25
	14	974	13638,78	196	-4,50	974,20	-4383,89	20,25
	15	1250	18757,48	225	-3,50	1250,50	-4376,75	12,25
	16	1350	21597,71	256	-2,50	1349,86	-3374,64	6,25
	17	1417	24096,63	289	-1,50	1417,45	-2126,17	2,25
	18	1259	22661,61	324	-0,50	1258,98	-629,49	0,25
	19	804	15279,52	361	0,50	804,19	402,09	0,25
	20	1082	21645,05	400	1,50	1082,25	1623,38	2,25
	21	1413	29681,93	441	2,50	1413,43	3533,56	6,25
	22	1327	29185,03	484	3,50	1326,59	4643,07	12,25
	23	1385	31860,27	529	4,50	1385,23	6233,53	20,25
	24	1391	33376,15	576	5,50	1390,67	7648,70	30,25
2015	25	1032	25811,04	625	6,50	1032,44	6710,87	42,25
	26	1225	31861,08	676	7,50	1225,43	9190,70	56,25
	27	1149	31026,15	729	8,50	1149,12	9767,49	72,25
	28	1244	34821,32	784	9,50	1243,62	11814,37	90,25
	29	1359	39415,59	841	10,50	1359,16	14271,16	110,25
	30	1631	48934,04	900	11,50	1631,13	18758,05	132,25
	31	1282	39753,20	961	12,50	1282,36	16029,51	156,25
	32	1870	59833,20	1024	13,50	1869,79	25242,13	182,25
	33	1370	45215,75	1089	14,50	1370,17	19867,53	210,25
	34	1332	45276,40	1156	15,50	1331,66	20640,71	240,25
	35	1554	54385,72	1225	16,50	1553,88	25638,98	272,25
	36	1455	52375,29	1296	17,50	1454,87	25460,21	306,25
<b>somme</b>	<b>666</b>	<b>43486,69</b>	<b>864643,95</b>	<b>16206</b>		<b>42278,72</b>	<b>81279,61</b>	<b>3885</b>
<b>moyenne</b>	<b>18,5</b>	<b>1207,96</b>	<b>24017,88</b>	<b>450,16</b>		<b>1174,40</b>	<b>2257,76</b>	<b>107,91</b>

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

## Chapitre 03 : la gestion budgétaire au sein de l'entreprise « GENERAL EMBALLAGE »

---

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

$$a = \frac{\sum x_i y_i - n \bar{X} \bar{Y}}{\sum x_i^2 - n \bar{X}^2} =$$

$$a = \frac{864643,955 - 36(18.5)(1207,96)}{16206 - 36(18.5)^2}$$

$$a = 20,9213925$$

On peut aussi calculer avec une autre façon :

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

$$a = \frac{81279,61}{3885}$$

$$a = 20,9213925$$

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

$$B = 1478,56 - 19,9194922 (18.5)$$

$$b = 820,917761$$

Donc l'équation de la tendance est :  $y = 20,9213925x + 820,917761$

Pour calculer les tendances il faut juste remplacer  $x$  par les valeurs.

**Par exemple :**

Pour calculer l'observation ajusté pour janvier 2016 il faut remplacer  $x$  par 37

$$Y' = 20,9213925x (37) + 820,917761 = 1595,01$$

Le tableau suivant regroupe toutes les valeurs ajustées :



## Chapitre 03 : la gestion budgétaire au sein de l'entreprise « GENERAL EMBALLAGE »

**Tableau N°14** : calculs des tendances :

mois	estimateur a	x	estimateur b	tendance
Janvier	20,9213925	37	820,92	1595,01
Février	20,9213925	38	820,92	1615,93
mars	20,9213925	39	820,92	1636,85
Avril	20,9213925	40	820,92	1657,77
Mai	20,9213925	41	820,92	1678,69
juin	20,9213925	42	820,92	1699,62
Juillet	20,9213925	43	820,92	1720,54
Aout	20,9213925	44	820,92	1741,46
septembre	20,9213925	45	820,92	1762,38
octobre	20,9213925	46	820,92	1783,30
novembre	20,9213925	47	820,92	1804,22
décembre	20,9213925	48	820,92	1825,14

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

### 3.4.2.2. Calcul des coefficients saisonniers :

A l'aide de l'équation précédente nous avons calculé les valeurs ajustées des mois des années 2013, 2014 et 2015 respectivement ensuite, nous avons calculé pour chaque mois de chaque année le trend correspondant en faisant le rapport entre la valeur observée (réalisée) et la valeur ajustée, et par la suite nous prônons pour chaque mois le trend moyen qui sera considéré comme le coefficient saisonnier non rectifié de ce mois.

Nous avons calculé les coefficients saisonniers de la manière suivante :

$$\text{Le coefficient saisonnier rectifié} = \frac{\text{CSNR} \times 12}{\text{TCSNR}}$$

Avec :

CSNR : coefficient saisonnier non rectifié

TCSNR : total des coefficients saisonniers non rectifiés

Les résultats des calculs sont présentés dans (l'annexe N°05)

## Chapitre 03 : la gestion budgétaire au sein de l'entreprise « GENERAL EMBALLAGE »

### 3.4.2.3. Calcul des prévisions

Dans cette étape nous allons calculer les prévisions de l'année 2016 en multipliant la valeur ajustée de chaque mois par le coefficient saisonnier rectifié correspondant, calculé dans l'étape précédente. Les résultats sont présentés dans le tableau suivant :

**Tableau N°15** : calculs des prévisions pour les plaques pour l'année 2016 (en tonnes)

mois	valeur ajusté	coefficient saisonnier	Prévision
Janvier	1595,01	0,960359085	1531,78
Février	1615,93	0,913747525	1476,55
mars	1636,85	1,051899681	1721,80
Avril	1657,77	1,069149191	1772,41
Mai	1678,69	1,108753412	1861,26
juin	1699,62	1,124955094	1911,99
Juillet	1720,54	0,88245188	1518,29
Aout	1741,46	0,953252703	1660,05
septembre	1762,38	0,996094381	1755,50
octobre	1783,30	0,955638756	1704,19
novembre	1804,22	1,007306947	1817,41
décembre	1825,14	0,976391345	1782,06
<b>Total</b>	<b>20520,92333</b>	<b>moyenne =1</b>	<b>20513,29</b>

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

### 3.4.2.4. Comparaison entre les réalisations et les prévisions

Avant d'opter à la comparaison entre les réalisations et les prévisions nous allons calculer le chiffre d'affaire prévisionnel pour chaque mois de l'année 2016. Cela par la multiplication des prévisions calculées par le pmp prévisionnelle. Sachant que le prix prévisionnel a subi une augmentation de 5% par rapport à pmp de 2015 (taux d'inflation moyen), les résultats sont présentés dans le tableau suivant :

## Chapitre 03 : la gestion budgétaire au sein de l'entreprise « GENERAL EMBALLAGE »

**Tableau N°16** : les calculs des CA prévisionnelles pour les plaques pour l'année 2016 en (DA)

Mois	Prévision	pmp	total ça
Janvier	1531,78	82682,80	126651996,1
Février	1476,55	82682,80	122085507,80
mars	1721,80	82682,80	142363589,50
Avril	1772,41	82682,80	146547586,10
Mai	1861,26	82682,80	153894076,30
juin	1911,99	82682,80	158088848,10
Juillet	1518,29	82682,80	125536606,70
Aout	1660,05	82682,80	137257625,70
septembre	1755,50	82682,80	145149426,70
octobre	1704,19	82682,80	140907393,30
novembre	1817,41	82682,80	150268263,90
Décembre	1782,06	82682,80	147345329,30
<b>Total</b>	<b>20513,29</b>	<b>992193,60</b>	<b>1696096249,46</b>

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

Après avoir calculé les prévisions mensuelles de l'année 2016 pour les plaques nous avons optés pour une comparaison entre nos prévisions et les réalisations de cette même année.

**Tableau N° 17**: comparaison entre les réalisations et les prévisions pour l'année 2016 (DA).

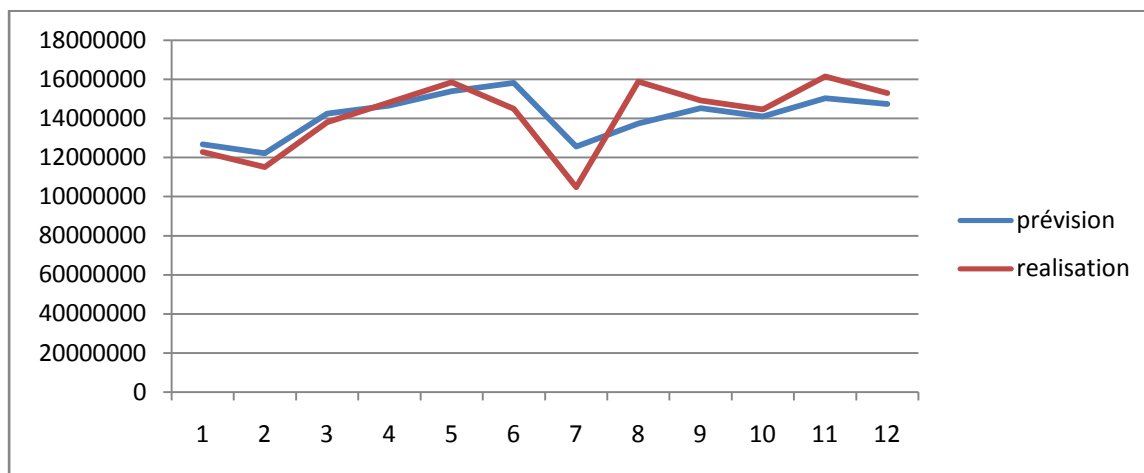
Mois	prévision	Réalisation	taux de réalisation
Janvier	126651996	122 678 076	97%
Février	122085508	114 996 041	94%
mars	142363590	137 985 276	97%
Avril	146547586	148 261 180	101%
Mai	153894076	158 464 040	103%
juin	158088848	144 881 445	92%
Juillet	125536607	104 705 654	83%
Aout	137257626	158 776 962	116%
septembre	145149427	149 114 877	103%
octobre	140907393	144 530 287	103%
novembre	150268264	161 478 670	107%
Décembre	147345329	152 932 584	104%
<b>Total</b>	<b>1696096249</b>	<b>1 698 805 092</b>	<b>100,2%</b>

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

## Chapitre 03 : la gestion budgétaire au sein de l'entreprise « GENERAL EMBALLAGE »

Nous avons présenté le tableau ci-dessous dans la figure suivant :

**Figure N°5** : comparaison entre nos prévisions et les réalisations pour les plaques pour l'année 2016



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

Nous remarquons que le taux de réalisation de nos prévisions global pour l'année 2016 égale à **100.2%**, cependant les prévisions sont très proches des quantités vendues réellement.

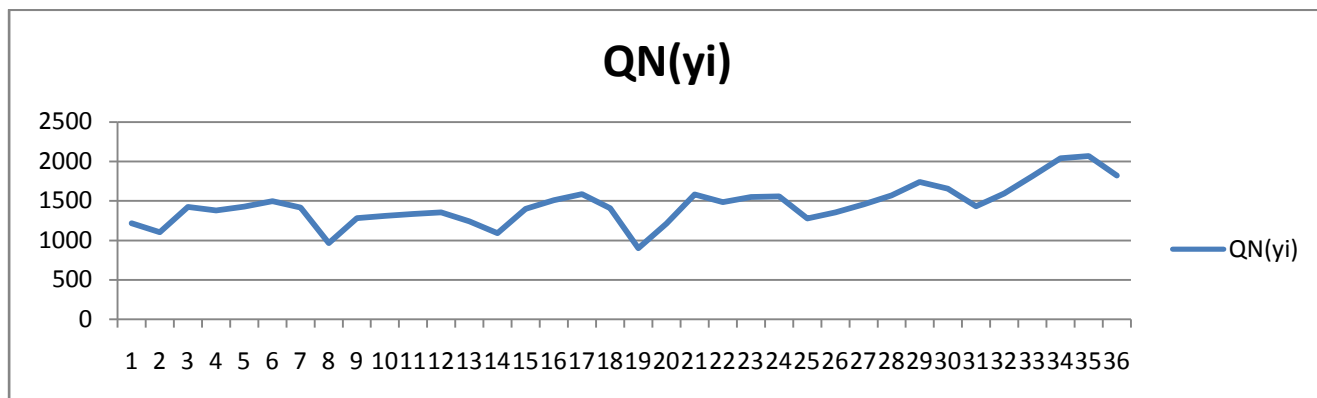
### 3.4.3. Les caisses avec formes découpé

Pour nous aider dans notre analyse et dans les calculs des prévisions, nous avons recueilli auprès de service contrôle de gestion de l'entreprise l'historique des ventes de cette famille de produit en question que nous présentons dans les annexes (N° 01; 02 et 03).

Nous avons utilisé l'Excel grâce auquel nous avons pu produire le graphique suivant qui représente l'évolution des ventes tout au long de ces trois dernières années (2013 jusque 2015)

## Chapitre 03 : la gestion budgétaire au sein de l'entreprise « GENERAL EMBALLAGE »

**Figure N°06** : représentation graphique de l'évolution des ventes des caisses avec forme découpé durant les années 2013, 2014 et 2015 (en tonne)



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

Après la présentation des valeurs des ventes des caisses américaines et en étudiant les résultats obtenus par le graphique fait par l'Excel dans la figure 06 nous constatons que les ventes des caisses avec forme découpé sont en évolution ces derniers trois années.

Cependant, nous remarquons qu'aux périodes « août 2013, juillet 2014) il y eu des pics minimums ce-ci est dû aux phénomènes saisonniers (ramadan et la saisonne d'été). Cela nous laisse supposer qu'une différenciation saisonnière est nécessaire.

### **3.4.3.1. Détermination de la fonction des moindres carrées**

Le tableau suivant va nous permettre de calculer les estimateurs **a** et **b** de l'équation :

## Chapitre 03 : la gestion budgétaire au sein de l'entreprise « GENERAL EMBALLAGE »

**Tableau N°18** : calculs pour déterminer les estimateurs (**a** et **b**) de l'équation

années	mois (xi)	QN (yi)	xi * yi	x <sup>2</sup>	xi - $\bar{x}$	yi - $\bar{y}$	(xi - $\bar{x}$ )(yi - $\bar{y}$ )	(xi - $\bar{x}$ ) <sup>2</sup>
2013	1	1217	1217,43	1	-17,50	-227,64	3983,62	306,25
	2	1102	2205,00	4	-16,50	1102,50	-18191,21	272,25
	3	1424	4271,91	9	-15,50	1423,97	-22071,54	240,25
	4	1378	5511,72	16	-14,50	1377,93	-19979,97	210,25
	5	1428	7139,86	25	-13,50	1427,97	-19277,62	182,25
	6	1495	8968,98	36	-12,50	1494,83	-18685,37	156,25
	7	1416	9914,67	49	-11,50	1416,38	-16288,39	132,25
	8	964	7709,61	64	-10,50	963,70	-10118,86	110,25
	9	1282	11533,61	81	-9,50	1281,51	-12174,36	90,25
	10	1310	13095,16	100	-8,50	1309,52	-11130,89	72,25
	11	1332	14648,39	121	-7,50	1331,67	-9987,54	56,25
	12	1352	16220,12	144	-6,50	1351,68	-8785,90	42,25
2014	13	1240	16120,01	169	-5,50	1240,00	-6820,00	30,25
	14	1090	15254,46	196	-4,50	1089,60	-4903,22	20,25
	15	1399	20979,53	225	-3,50	1398,64	-4895,22	12,25
	16	1510	24156,23	256	-2,50	1509,76	-3774,41	6,25
	17	1585	26951,17	289	-1,50	1585,36	-2378,04	2,25
	18	1408	25346,16	324	-0,50	1408,12	-704,06	0,25
	19	899	17089,57	361	0,50	899,45	449,73	0,25
	20	1210	24209,17	400	1,50	1210,46	1815,69	2,25
	21	1581	33198,12	441	2,50	1580,86	3952,16	6,25
	22	1484	32642,36	484	3,50	1483,74	5193,10	12,25
	23	1549	35634,51	529	4,50	1549,33	6971,97	20,25
	24	1555	37329,97	576	5,50	1555,42	8554,78	30,25
2015	25	1275	31883,52	625	6,50	1275,34	8289,71	42,25
	26	1352	35155,24	676	7,50	1352,12	10140,93	56,25
	27	1456	39321,94	729	8,50	1456,37	12379,13	72,25
	28	1569	43926,49	784	9,50	1568,80	14903,63	90,25
	29	1738	50405,42	841	10,50	1738,12	18250,24	110,25
	30	1655	49648,14	900	11,50	1654,94	19031,79	132,25
	31	1431	44363,96	961	12,50	1431,10	17888,69	156,25
	32	1595	51030,26	1024	13,50	1594,70	21528,39	182,25
	33	1812	59806,93	1089	14,50	1812,33	26278,80	210,25
	34	2041	69391,47	1156	15,50	2040,93	31634,35	240,25
	35	2067	72358,07	1225	16,50	2067,37	34111,66	272,25
	36	1820	65530,38	1296	17,50	1820,29	31855,05	306,25
somme	666	52022,23	1024169,53	16206		50577,171	87046,79583	3885
moyenne	18,5	1445,06	28449,1535	450,1667		1404,9214	2417,966551	107,91667

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

## Chapitre 03 : la gestion budgétaire au sein de l'entreprise « GENERAL EMBALLAGE »

---

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

$$a = \frac{\sum x_i y_i - n \bar{X} \bar{Y}}{\sum x_i^2 - n \bar{X}^2}$$

$$a = \frac{1024169,53 - 36(18,5)(1445,06)}{16206 - 36(18,5)^2}$$

$$a = 22,4058677$$

On peut aussi calculer avec une autre façon :

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

$$a = \frac{87046,79583}{3885}$$

$$a = 22,4058677$$

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

$$b = 1445,06 - 22,4058677 (18,5)$$

$$b = 1030,553485$$

Donc l'équation de la tendance est :  $y = 22,4058677x + 1030,553485$

Pour calculer les tendances il faut juste remplacer  $x$  par les valeurs.

**Par exemple :**

Pour calculer l'observation ajustée pour janvier 2016 il faut remplacer  $x$  par 37

$$Y' = 22,4058677(37) + 1030,553485 = 1874,07$$

Le tableau suivant regroupe toutes les valeurs ajustées :

## Chapitre 03 : la gestion budgétaire au sein de l'entreprise « GENERAL EMBALLAGE »

**Tableau N°19** : calculs des tendances

mois	estimateur a	X	estimateur b	tendance
Janvier	22,4058677	37	1030,55	1859,57
Février	22,4058677	38	1030,55	1881,98
mars	22,4058677	39	1030,55	1904,38
Avril	22,4058677	40	1030,55	1926,79
mai	22,4058677	41	1030,55	1949,19
juin	22,4058677	42	1030,55	1971,60
juillet	22,4058677	43	1030,55	1994,01
aout	22,4058677	44	1030,55	2016,41
septembre	22,4058677	45	1030,55	2038,82
octobre	22,4058677	46	1030,55	2061,22
novembre	22,4058677	47	1030,55	2083,63
décembre	22,4058677	48	1030,55	2106,04

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

### 3.4.3.2. Calcule des coefficients saisonniers

A l'aide de l'équation précédente nous avons calculé les valeurs ajusté des mois des années 2013, 2014 et 2015 respectivement ensuite, nous avons calculé pour chaque mois de chaque année le trend correspondant en faisons le rapporte entre la valeur observée (réaliser) et la valeur ajustée, et par la suite nous prônons pour chaque mois le trend moyen qui sera considéré comme le coefficient saisonnière non rectifier de ce mois. Nous avons calculé les coefficients saisonnières de la manier suivant :

$$\text{Le coefficient saisonnier rectifié} = \frac{\text{CSNR} * 12}{\text{TCSNR}}$$

Avec :

CSNR : coefficient saisonnière non rectifié

TCSNR : total des coefficients saisonniers non rectifié.

Les résultats des calculs son présenter dans (l'annexe N°06).

### 3.4.3.3. Calcule des prévisions

Dans cette étape nous allons calculer les prévisions de l'année 2016 en multiplions la valeur ajusté de chaque moi par le coefficient saisonnier rectifie correspondant, calculé dans l'étape précédent. Les résultats sont présentés dans le tableau suivant :



## Chapitre 03 : la gestion budgétaire au sein de l'entreprise « GENERAL EMBALLAGE »

**Tableau N°20** : calculs des prévisions pour les caisses avec forme découpé pour l'année 2016 (tonnes)

mois	valeur ajusté	coefficient saisonnier	prévision
Janvier	1859,57	0,956389955	1778,47
Février	1881,98	0,883069944	1661,92
mars	1904,38	1,060411244	2019,43
Avril	1926,79	1,077660138	2076,42
Mai	1949,19	1,125257242	2193,34
juin	1971,60	1,06902585	2107,69
Juillet	1994,01	0,871851259	1738,48
Aout	2016,41	0,83475913	1683,22
septembre	2038,82	1,029398206	2098,76
octobre	2061,22	1,042359963	2148,54
novembre	2083,63	1,051560392	2191,06
Décembre	2106,04	0,998256676	2102,36
<b>Total</b>	<b>23793,63432</b>	<b>moyenne =1</b>	<b>23799,69</b>

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

### 3.4.3.4. Comparaison entre les réalisations et les prévisions

Avent d'opté a la comparaison entre les réalisations et les prévisions nous allons calculer le chiffre d'affaire prévisionnel pour chaque mois de l'année 2016. Cela par la multiplication des prévisions calculées par le pmp prévisionnelle. Sachant que le prix prévisionnel a suber une augmentation de 5% par rapport a pmp de 2015 (taux d'inflation moyen), les résultats sont présenté dans le tableau suivant :

**Tableau N° 21:** calculs des CA prévisionnelles pour les caisses avec forme de découpe pour l'année 2016 en (DA)

Mois	Prévision (tonnes)	Pmp	total CA
Janvier	1778,47	104214,10	185342129,20
Février	1661,92	104214,10	173195164,60
mars	2019,43	104214,10	210452911,80
Avril	2076,42	104214,10	216392531,70
Mai	2193,34	104214,10	228577442,30
juin	2107,69	104214,10	219651140
Juillet	1738,48	104214,10	181173756,01
Aout	1683,22	104214,10	17541505,00
septembre	2098,76	104214,10	218719870,10
octobre	2148,54	104214,10	223907818,50
novembre	2191,06	104214,10	228339550,30
Décembre	2102,36	104214,10	219095929,10
<b>Total</b>	<b>23799,69</b>	<b>1250569,17</b>	<b>2480263299,83</b>

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

## Chapitre 03 : la gestion budgétaire au sein de l'entreprise « GENERAL EMBALLAGE »

Après avoir calculé les prévisions mensuels de l'année 2016 pour les caisses avec forme découpe nous avons optés pour une comparaison entre nos prévisions et les réalisations de cette même année

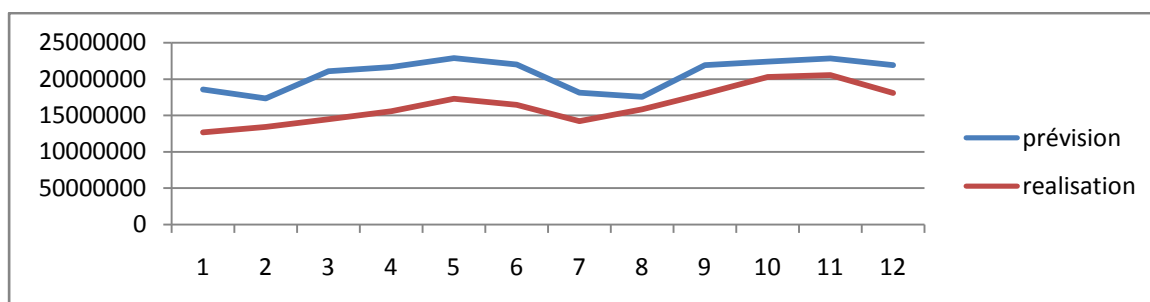
**Tableau N°22** : comparaison entre réalisation et prévision (DA).

Mois	prévision	réalisation	taux de réalisation
Janvier	185342129	126 579 496	68%
Février	173195165	134 200 412	77%
mars	210452912	144 546 750	69%
Avril	216392532	155 706 114	72%
Mai	228577442	172 510 845	75%
juin	219651146	164 255 107	75%
Juillet	181173756	142 038 413	78%
Aout	175415050	158 275 956	90%
septembre	218719870	179 876 621	82%
octobre	223907818	202 564 969	90%
novembre	228339550	205 189 972	90%
Décembre	219095929	180 666 400	82%
<b>Total</b>	<b>2480263300</b>	<b>1 966 411 055</b>	<b>79%</b>

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

Nous avons présenté le tableau ci-dessous dans la figure suivant :

**Figure N°7** : comparaison entre nos prévisions et les réalisations pour les caisses avec forme découpe pour l'année 2016



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

Nous remarquons que le taux de réalisation de nos prévisions global pour l'année 2016 égale a **79%**, cependant les prévisions sont proches des quantités vendues réellement.

## Chapitre 03 : la gestion budgétaire au sein de l'entreprise « GENERAL EMBALLAGE »

### 3.5. La budgétisation des ventes

La budgétisation des ventes est la première construction des budgets d'une entreprise, elle permet aux différents responsables de la fonction commerciale de chiffrer les objectifs à court terme des ventes (quantité, prix,...) et les moyens correspondants à mettre en œuvre. En se basant sur les prévisions des quantités des ventes définies précédemment, et sur les prix unitaires de vente prévisionnels définis par l'entreprise « GENERALE EMBALLAGE », le tableau suivant représente les prévisions des quantités des ventes et le chiffre d'affaire prévisionnel pour le mois de janvier 2016, des trois famille de produits : les caisses avec forme de découpe, les caisses et les plaques.

**Tableau N°23** : le budget des ventes de mois de janvier 2016 (en DA)

CAN	B2016		
	CAN	prix unitaire	Quantité (tonne)
caisses avec FD (barquette)	185341650,40	104214,10	1778,47
les caisses américaines	178363456,40	99591,68	1790,95
les plaques	126651859,40	82682,80	1531,78

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

Ce budget des ventes doit être ensuite confronté aux réalisations dans une démarche de contrôle budgétaire afin de dégager les écarts. Ces derniers sont analysés afin de déclencher les mesures correctives nécessaires

### 3.6. Le contrôle budgétaire au sein de l'entreprise "GENERALE EMBALLAGE"

L'entreprise « GENERALE EMBALLAGE" effectue un suivi budgétaire périodiquement, en mesurant les résultats, en les comparant au budget et en interprétant les écarts afin de repérer les causes et de décider les actions correctives nécessaires pour atteindre son objectif. Pour donner une vision sur la démarche du contrôle budgétaire des ventes, nous avons essayés de calculer les écarts sur chiffre d'affaires, l'écart sur coût matières, ainsi que l'écart marge sur coût matières. L'analyse sera portée sur les trois familles de produits: les caisses avec forme de découpe, les caisses et les plaques.

## Chapitre 03 : la gestion budgétaire au sein de l'entreprise « GENERAL EMBALLAGE »

### 3.6.1. L'écart sur le chiffre d'affaire net E/CAN

Le contrôle des ventes conduit à faire apparaître des écarts entre les prévisions et les réalisations, que ce soit pour les quantités ou pour les prix.

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 :

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

$E/Q = (Q_r - Q_p) \times P_{Up}$  ;

Écart sur prix = (Prix unitaire réel – Prix unitaire prévu) x Quantité réelle ;  $E/P = (P_{Ur} - P_{Up}) \times Q_r$ .

Les ventes réelles du mois de janvier 2016 sont données dans le tableau ci-dessous et rapprochées du montant des prévisions, sachant que la société "Général Emballage" 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° 24:** Calcul des écarts globaux sur chiffre d'affaires du mois de janvier 2016(en DA)

	prévision 2016			réalisation 2016			écart global	taux de réalisation
	quantité	prix unitaire	CA	quantité	pu	CA		
caisses avec FD	1778,47	104214,10	185341650,4	1213	101016	122532408	-62809242,4	66%
les caisses	1790,95	99591,68	178363456,4	1751	97543	170797793	-7565663,38	96%
les plaques	1531,78	82682,80	126651859,4	1545	79381	122643645	-4008214,38	97%
<b>Totale</b>	<b>5101,20</b>		<b>490356966,2</b>	<b>4509</b>		<b>415973846</b>	<b>-74383120,2</b>	<b>85%</b>

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

Selon le tableau ci-dessus, nous constatons que les 3 familles de produits (caisses avec forme découpe, les caisses américaines et les plaques) ont réalisé un taux globale favorable, soit une réalisation de **85%** des prévisions.

Nous constatons aussi un écart sur chiffre d'affaires global négatif (-74383120,2), car le chiffre d'affaires réel est inférieure au chiffre d'affaires budgétisé. Pour approfondir notre

## Chapitre 03 : la gestion budgétaire au sein de l'entreprise « GENERAL EMBALLAGE »

contrôle afin de comprendre les causes des écarts, nous décomposons l'écart global en sous écarts, le premier l'écart sur prix et deuxième l'écart sur quantité

**Tableau N°25** : La décomposition des écarts sur chiffre d'affaires (en DA)

	les caisses avec FD	les caisses	les plaques
E/P	-3879295,3	-3587245,81	-5101281
E/Q	-58929947,13	-3978417,57	1093066,62
TOTALE	-62809242,43	-7565663,38	-4008214,38

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

- **Ecart sur prix** : la décomposition des écarts sur prix, nous a permis de constater des écarts négative pour toutes les familles de produits (caisses avec forme découpe, caisses américaines et les plaques) pour des valeurs respectivement de -3879295,3 DA, -3587245,81DA et -5101281 DA. Cet écart est dû principalement à la baisse des prix de vente enregistré durant l'exercice 2016.
- **Ecart sur quantité** : nous constatons des écarts défavorables pour les familles de produits caisses avec forme de découpe, caisses américaines de -58929947,13 DA, -3978417,57 DA, respectivement, étant donné que l'écart est favorable pour les plaques d'une valeur de 1093066,62 DA.

### 3.6.2. L'écart sur coût matières

L'écart sur coût matières est la différence entre le coût matières réellement constaté et le coût prévu. L'écart sur coût matières se calcul comme suit :

$$E/CM = CMr - CMp$$

Avec : CM indique le coût matières ;

CMr : coût matières réel ;

CMp : coût matières prévu ;

Le tableau suivant récapitule l'ensemble des coûts matières réels et prévisionnels des trois familles de produits : Les caisses avec forme de découpe, Les caisses américaines et Les plaques du mois de janvier 2016 « voir l'annexe N° 07 », ainsi que les écarts calculés.

## Chapitre 03 : la gestion budgétaire au sein de l'entreprise « GENERAL EMBALLAGE »

**Tableau No 26** : Calcul des écarts sur CM du mois de janvier 2016 (en DA)

	prévision 2016			réalisation 2016			écart global	taux de réalisation
	quantités	DA/T	CA	Quantité	DA/T	CA		
caisses avec FD	1778,47	100886,00	179422724,4	1213	100360	121736680	-57686044,4	68%
les caisses	1790,95	80413,00	144015662,4	1751	93768	164187768	20172105,70	114%
les plaques	1531,78	76406,00	117037182,7	1545	78443	121194435	4157252,32	104%
<b>Totale</b>	<b>5101,20</b>		<b>440475569,5</b>	<b>4509</b>		<b>407118883</b>	<b>-33356686,5</b>	<b>92%</b>

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

Selon le tableau présenté ci-dessus, nous constatons un écart global négatif (-33356686,5), soit une consommation de 92% des matières prévu. Aussi un écart négatif alors favorable, pour les caisses avec forme de découpes -57686044,4 DA, et des écarts positifs, donc défavorables pour les deux autres familles de produits caisses américaines et les plaques pour une valeur respectivement de 20172105,7 DA et 4157252,32 DA. Pour comprendre l'origine de ces écarts, nous les décomposons en écart sur coût unitaire (E/CU) et écart sur quantité de matière consommée (E/Q).

La décomposition des écarts globaux en écarts sur marge unitaire et écarts sur quantité est représentée dans le tableau suivant :

**Tableau No 27** : La décomposition des écarts sur coût matières

	les caisses avec forme découpent	les caisses	les plaques
E/P	-638038,00	23384605,00	3147165,00
E/Q	-57048006,42	-3212499,35	1010087,32
<b>TOTALE</b>	<b>-57686044,42</b>	<b>20172105,70</b>	<b>4157252,32</b>

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

La décomposition des écarts globaux en sous écarts, nous permet de constater que un signe positif sur le coût matières signifie un écart défavorable pour l'ensemble des familles caisses et les plaques pour une valeur de 23384605 DA, 3147165 DA respectivement. Ces écarts est dû principalement à l'augmentation des couts métiers consommées, et un écart favorable pour les caisses avec forme de découpe d'une valeur de -638038 DA, Par contre, l'écart sur quantité consommée représente des écarts favorables pour les caisses avec forme de découpe et les caisses américaines pour des valeurs (-57048006,42 DA, -3212499,35 DA)

## Chapitre 03 : la gestion budgétaire au sein de l'entreprise « GENERAL EMBALLAGE »

respectivement, donc la société un gain sur la matière consommée pour ses deux familles de produits, et un écart défavorable pour les plaques pour une valeur de 1010087,32 DA.

### 3.6.3. L'écart sur marge sur coût matières

L'écart sur marge sur coût matières se calcul comme suit :

$$E/MCM = MCMr - MCMp$$

Avec : MCM indique la marge sur coût matières ;

MCMr : marge sur coût matières réel ; MCMp : marge sur coût matières prévu.

Les marges sur coût matières réelles et prévisionnelles, ainsi que les écarts engendrés sont présentées dans le tableau suivant :

**Tableau N° 28** : Calculs des écarts sur MCM du mois de janvier 2016 (en DA)

	prévision 2016			réalisation 2016			écart global	taux de réalisation
	quantités	DA/T	CA	quantité	DA/T	CA		
caisses avec FD (barquette)	1778,47	3328,10	5918926,01	1213	656	795728	-5123198,00	13%
les caisses américaines	1790,95	19178,68	34348064,24	1751	3775	6610025	-27738039,20	19%
les plaques	1531,78	6276,80	9614676,70	1545	938	1449210	-8165466,70	15%
<b>Totale</b>	<b>5101,20</b>		<b>49881666,95</b>	<b>4509</b>		<b>8854963</b>	<b>-41026704</b>	<b>18%</b>

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

La comparaison de la marge réalisée sur coût matières par rapport à celle prévue dans le tableau ci-dessus, nous a permis de constater un écart globale défavorable (-41026704), soit une réalisation de (18%) de la marge prévu. dû aux écarts défavorables pour les 3 familles de produits les caisses avec forme de découpe, les caisses américaines, les plaques pour des valeurs de (-5123198,01DA,- 27738039,2DA,- 8165466,7DA) respectivement.

La décomposition des écarts globaux en écarts sur marge unitaire et écarts sur quantité est représentée dans le tableau suivant :

## Chapitre 03 : la gestion budgétaire au sein de l'entreprise « GENERAL EMBALLAGE »

**Tableau N° 29** : La décomposition des écarts sur marge (en DA)

	les caisses avec FD	les caisses	les plaques
E/P	-3241257,3	-26971850,8	-824844
E/Q	-1881940,70	-766188,42	82979,29
TOTALE	-5123198,01	-27738039,2	-8165466,7

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

Après avoir décomposés les marges en écart sur marge unitaire et en écart sur quantité, nous constatons que les trois familles de produits caisses avec forme de découpe, caisses américaines et les plaques ont réalisés des écarts défavorables sur coût unitaire d'une valeur de -3241257,3 DA, -26971850,8 DA, -8248446 DA respectivement. Alors que les écarts sur quantité sont défavorable pour les deux familles caisses avec forme de découpe, caisses américaines d'une valeur de -1881940,70DA, -766188,42DA respectivement. Et un écart favorable pour les plaques d'une valeur de 82979,29.

### 3.6.4. La comparaison entre les réalisations (2015-2016)

**Tableau N°30** : la comparaison entre les réalisations et les prévisions pour les plaques (en DA)

	2015	2016	Ecart	%
Janvier	81 300 148	122 678 076	41 377 927	51%
Février	96 496 815	114 996 041	18 499 225	19%
Mars	90 487 806	137 985 276	47 497 470	52%
Avril	97 929 383	148 261 180	50 331 797	51%
Mai	107 027 628	158 464 040	51 436 413	48%
Juin	128 444 560	144 881 445	16 436 885	13%
Juillet	100 980 202	104 705 654	3 725 452	4%
Août	147 237 403	158 776 962	11 539 560	8%
Septembre	107 895 099	149 114 877	41 219 778	38%
Octobre	104 862 181	144 530 287	39 668 106	38%
Novembre	122 360 918	161 478 670	39 117 752	32%
Décembre	114 564 434	152 932 584	38 368 150	33%
Total	1 299 588 591	1 698 807 108	399 218 516	31%

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



## Chapitre 03 : la gestion budgétaire au sein de l'entreprise « GENERAL EMBALLAGE »

**Tableau N°31** : la comparaison entre les réalisations et les prévisions pour les caisses américaines (en DA)

	2015	2016	Ecart	%
Janvier	135 582 204	170 807 976	35 225 772	26%
Février	144 152 868	196 636 832	52 483 964	36%
Mars	148 811 633	235 400 725	86 589 092	58%
Avril	159 467 553	213 767 177	54 299 624	34%
Mai	176 868 157	227 080 836	50 212 679	28%
Juin	173 629 868	193 998 014	20 368 146	12%
Juillet	135 405 430	167 686 300	32 280 870	24%
Août	166 764 756	194 949 877	28 185 121	17%
Septembre	166 899 131	162 892 241	-4 006 891	-2%
Octobre	169 252 157	214 723 392	45 471 235	27%
Novembre	173 634 927	221 710 525	48 075 598	28%
Décembre	159 213 335	182 671 549	23 458 214	15%
Total	1 909 684 033	2382327459	472 643 426	25%

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

**Tableau N°32** : la comparaison entre les réalisations et les prévisions pour les caisses fd (en DA)

	2015	2016	Ecart	%
Janvier	126 579 496	122 573 657	-4 005 839	-3%
Février	134 200 412	146 906 175	12 705 762	9%
Mars	144 546 750	181 176 755	36 630 005	25%
Avril	155 706 114	172 728 782	17 022 668	11%
Mai	172 510 845	213 312 259	40 801 414	24%
Juin	164 255 107	155 139 732	-9 115 375	-6%
Juillet	142 038 413	143 595 049	1 556 636	1%
Août	158 275 956	160 459 899	2 183 943	1%
Septembre	179 876 621	145 405 519	-34 471 102	-19%
Octobre	202 564 969	168 350 073	-34 214 896	-17%
Novembre	205 189 972	172 823 485	-32 366 487	-16%
Décembre	180 666 400	187 665 056	6 998 656	4%
Total	1 966 413 070	1 970 138 457	3 725 387	0%

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

## Chapitre 03 : la gestion budgétaire au sein de l'entreprise « GENERAL EMBALLAGE »

---

Pour les réalisations 2015/2016 :

- Les produits « plaques » et « caisses américaines » sont en nette amélioration entre 2015 et 2016 ; cela est dû à l'évolution du niveau d'activités.
- Quant au produit « caisses avec forme découpée » le total annuel est en nette amélioration entre 2015 et 2016. mais mensuellement, cela présente 5 mois où l'écart est négatif. Cela est dû à la baisse de la demande.

### Conclusion

Dans ce chapitre, nous avons essayé d'appliquer une méthode de prévisions présentée dans le chapitre précédent sur les trois familles de produits de la société "Général Emballage": les caisses avec forme de découpe, les caisses et les plaques. Nous avons choisi de calculer les prévisions sur les familles de produits à cause du nombre important des produits que la société "Général Emballage" fabrique (environ 15 mille produits). Selon l'étude des prévisions de ventes que nous avons développée dans le chapitre 03, le taux de réalisation du chiffre d'affaires de mois janvier 2016 par rapport aux prévisions est de **85%**, et outre les charges de matières directes consommées qui sont atteintes les **92%**, la société a réalisé une marge globale sur coût matières de **18%**. Ce qui nous affirme que la méthode des moindres carrés peut convenir à l'établissement du budget des ventes de la société "SpA Général Emballage". En ce qui concerne la comparaison entre les réalisations et les prévisions, nous tenons à signaler que les taux de réalisations sont très satisfaisants dans l'ensemble (voir les tableaux 12, 17, 22).

En ce qui concerne la comparaison entre les réalisations (2015-2016), Les mois qui enregistrent la baisse du chiffre d'affaire représentent une période de baisse conjoncturelle.

Cependant, certaines recommandations sont d'un grand apport pour l'entreprise :

- Investir dans la publicité, car une concurrence aigüe commence à s'instaurer ;
- Investir dans les nouvelles technologies les plus pointues dans ce domaine pour être plus compétitif sur le marché.

Suite à ces différentes analyses et ces différentes recommandations, l'entreprise peut réellement améliorer sa performance ; ce qui démontre la contribution du contrôle budgétaire à la performance de l'entreprise.

*Conclusion*

*Générale*

### Conclusion Générale

La préoccupation majeure pour chaque entreprise, est non seulement de devenir leader sur son marché, mais surtout de conserver sa position parmi ses semblables et assurer la bonne marche et la continuité de ses activités. Pour ce faire, la maîtrise parfaite de la gestion s'avère plus que nécessaire pour améliorer sa performance, telle est aussi l'objectif majeur de l'entreprise « GENERALE EMBALLAGE ».

Tout au long de notre recherche, nous avons incité d'apporter des éléments de repense, que nous jugeons essentiels, à la question : Est-ce que le contrôle budgétaire sert à l'amélioration de la performance des entreprises algériennes, notamment « GENERALE EMBALLAGE ». Pour répondre à cette problématique nous avons essayé de présenter le système du contrôle de gestion au sein de la société "GENERALE EMBALAGE" ainsi que son processus budgétaire en suivant ses différentes démarches.

Si dans le future une entreprise souhaite améliorer ses performances financière, elle devra en effet s'appuis sur le service contrôle de gestion, car il est considéré comme un processus mis en œuvre pour s'assurer d'une mobilisation efficace et permanente des énergies et des ressources en vue d'atteindre l'objectifs que vise cette entité. Le contrôle de gestion utilise toute une gamme d'outils comptables et statistiques : la comptabilité analytique, le tableau de bord et la gestion budgétaire, il s'avère dès lors indispensable en vue de prévenir ou de découvrir ses erreurs.

Au cours du premier chapitre, nous avons essayé d'introduire la notion du contrôle de gestion en offrant une vision d'ensemble de ses concepts, objectif et outils fondamentaux. La comptabilité analytique est un instrument adaptée au différentes activités de l'entreprise permettant un traitement des donnée en apportant aux dirigeants et gestionnaires de l'entreprise les informations utiles à leurs décisions à travers les différentes méthodes de calcul des coûts qui proposent une démarche d'analyse des coûts et une modélisation du fonctionnement de l'entreprise. Le choix de ces dernières sera fonction de leur intérêt pour la gestion et les objectifs retenus par les responsables. Pour facilité le dialogue entre ces derniers et inciter la prise de décision, le contrôleur de gestion à besoin ainsi d'un autre outil lui permettant d'anticiper sur les dérapages, les anomalies et d'avoir une connaissance sur les informations essentielles au pilotage. C'est pourquoi le contrôle de gestion éprouve ce besoin en construisant le tableau de bord qui est définit comme un instrument de communication et

## Conclusion Générale

---

de décision permettant au contrôleur de gestion d'attirer l'attention du responsable sur les points clé de sa gestion.

Les outils de gestion que nous avons concis dans les paragraphes ci-dessus restent toujours insuffisants pour répondre à un monde turbulent et instable qui est le nôtre aujourd'hui ce qui est avéré que la gestion budgétaire l'outil privilégié de ce processus est qui est l'instrument le plus adéquat sur le quel le contrôleur de gestion s'appuie pour traduire les objectifs de la direction à court terme sous forme de budgets prévisionnels, qui ferment par la suite l'objet d'une étude comparative avec les réalisations de l'entreprise, par cet acte de prévoir, la gestion budgétaire permet à la direction générale de l'entreprise d'anticiper et de maîtriser l'avenir.

Le processus budgétaire passe par trois phases préliminaires : la première phase qui est la prévision à pour objectif la déclinaison du choix stratégique fixé par les cadres dirigeants de l'entreprise, suivi par la budgétisation qui est la phase où l'on chiffre les prévisions par fonction, et enfin nous abordons le contrôle budgétaire qui consiste à confronter les réalisations avec les prévisions afin de dégager les écarts significatives qui entraînent des actions correctives. la gestion budgétaire ainsi que sa démarche ont été l'objet du deuxième chapitre.

À l'issue de notre stage pratique au sein de l'entreprise « GENERALE EMBALLAGE » nous avons constaté que les cadres de cette société sont suffisamment formés sur le contrôle de gestion, car ils ont tous bénéficié de plusieurs formations sur le thème en question ; ce qui confirme l'hypothèse N° =1.

Aussi, faut-il signaler que cette société pratique du contrôle budgétaire et réalise des suivis rigoureux par rapport aux écarts dégagés et par rapport aux orientations de gestion préconisées ; ce qui confirme aussi l'hypothèse N°=2.

# *Annexes*

Annexe N°1 : réalisations de chiffre d'affaires, production et PMP2013

Réalisations de Chiffre D'affaires, Production et PMP 2013

Désignation	Plaque			Caisse américaines			Caisse avec forme de découpe "Barquette"		
	Chiffre D'affaires "DA"	Production Onduleuse "Tonne"	PMP "DA"	Chiffre D'affaires "DA"	Production Onduleuse "Tonne"	PMP "DA"	Chiffre D'affaires "DA"	Production Onduleuse "Tonne"	PMP "DA"
<b>Janvier</b>	72 279 249	948	76 267	114 929 980	1 275	90 116	106 477 489	1 217	87 461
<b>Février</b>	65 455 845	858	76 267	104 080 202	1 155	90 116	96 425 655	1 102	87 461
<b>Mars</b>	84 541 837	1 108	76 267	134 428 508	1 492	90 116	124 542 004	1 424	87 461
<b>Avril</b>	81 808 367	1 073	76 267	130 082 064	1 444	90 116	120 515 218	1 378	87 461
<b>Mai</b>	84 779 431	1 112	76 267	134 806 302	1 496	90 116	124 892 013	1 428	87 461
<b>Juin</b>	88 748 807	1 164	76 267	141 117 937	1 566	90 116	130 739 461	1 495	87 461
<b>Juillet</b>	84 091 322	1 103	76 267	133 712 152	1 484	90 116	123 878 332	1 416	87 461
<b>Août</b>	57 215 446	750	76 267	90 977 288	1 010	90 116	84 286 390	964	87 461
<b>Septembre</b>	76 084 025	998	76 267	120 979 887	1 342	90 116	112 082 458	1 282	87 461
<b>Octobre</b>	77 746 665	1 019	76 267	123 623 622	1 372	90 116	114 531 760	1 310	87 461
<b>Novembre</b>	79 062 058	1 037	76 267	125 715 206	1 395	90 116	116 469 519	1 332	87 461
<b>Décembre</b>	80 249 717	1 052	76 267	127 603 682	1 416	90 116	118 219 108	1 352	87 461
<b>Total</b>	<b>932 062 768</b>	<b>12 221</b>	<b>76 267</b>	<b>1 482 056 831</b>	<b>16 446</b>	<b>90 116</b>	<b>1 373 059 409</b>	<b>15 699</b>	<b>87 461</b>

Annexe N°2 : Réalisations de Chiffre D'affaires, Production et PMP 2014

**Réalisations de Chiffre D'affaires, Production et PMP 2014**

Désignation	Plaque			Caisse amiricaine			Caisse avec forme de découpe "Barquette"		
	Chiffre D'affaires "DA"	Production Onduleuse "Tonne"	PMP "DA"	Chiffre D'affaires "DA"	Production Onduleuse "Tonne"	PMP "DA"	Chiffre D'affaires "DA"	Production Onduleuse "Tonne"	PMP "DA"
<b>Janvier</b>	86 387 242	1 109	77 920	117 346 258	1 250	93 854	121 021 606	1 240	97 598
<b>Février</b>	75 909 534	974	77 920	103 113 602	1 099	93 854	106 343 176	1 090	97 598
<b>Mars</b>	97 438 862	1 250	77 920	132 358 500	1 410	93 854	136 504 040	1 399	97 598
<b>Avril</b>	105 180 860	1 350	77 920	142 875 035	1 522	93 854	147 349 958	1 510	97 598
<b>Mai</b>	110 447 603	1 417	77 920	150 029 247	1 599	93 854	154 728 244	1 585	97 598
<b>Juin</b>	98 099 609	1 259	77 920	133 256 042	1 420	93 854	137 429 693	1 408	97 598
<b>Juillet</b>	62 662 128	804	77 920	85 118 659	907	93 854	87 784 622	899	97 598
<b>Août</b>	84 329 118	1 082	77 920	114 550 554	1 221	93 854	118 138 339	1 210	97 598
<b>Septembre</b>	110 134 108	1 413	77 920	149 603 403	1 594	93 854	154 289 062	1 581	97 598
<b>Octobre</b>	103 368 083	1 327	77 920	140 412 605	1 496	93 854	144 810 404	1 484	97 598
<b>Novembre</b>	107 937 065	1 385	77 920	146 618 995	1 562	93 854	151 211 181	1 549	97 598
<b>Décembre</b>	108 361 246	1 391	77 920	147 195 192	1 568	93 854	151 805 425	1 555	97 598
<b>Total</b>	<b>1 150 255 456</b>	<b>14 762</b>	<b>77 920</b>	<b>1 562 478 090</b>	<b>16 648</b>	<b>93 854</b>	<b>1 611 415 750</b>	<b>16 511</b>	<b>97 598</b>



Annexe N°3 : Réalisations de Chiffre D'affaires, Production et PMP 2015

Réalisations de Chiffre D'affaires, Production et PMP 2015

Désignation	Plaque			Caisse amiricaine			Caisse avec forme de découpe "Barquette"		
	Chiffre D'affaires "DA"	Production Onduleuse "Tonne"	PMP "DA"	Chiffre D'affaires "DA"	Production Onduleuse "Tonne"	PMP "DA"	Chiffre D'affaires "DA"	Production Onduleuse "Tonne"	PMP "DA"
<b>Janvier</b>	81 300 148	1 032	78 746	135 582 204	1 429	94 849	126 579 496	1 275	99 252
<b>Février</b>	96 496 815	1 225	78 746	144 152 868	1 520	94 849	134 200 412	1 352	99 252
<b>Mars</b>	90 487 806	1 149	78 746	148 811 633	1 569	94 849	144 546 750	1 456	99 252
<b>Avril</b>	97 929 383	1 244	78 746	159 467 553	1 681	94 849	155 706 114	1 569	99 252
<b>Mai</b>	107 027 628	1 359	78 746	176 868 157	1 865	94 849	172 510 845	1 738	99 252
<b>Juin</b>	128 444 560	1 631	78 746	173 629 868	1 831	94 849	164 255 107	1 655	99 252
<b>Juillet</b>	100 980 202	1 282	78 746	135 405 430	1 428	94 849	142 038 413	1 431	99 252
<b>Août</b>	147 237 403	1 870	78 746	166 764 756	1 758	94 849	158 275 956	1 595	99 252
<b>Septembre</b>	107 895 099	1 370	78 746	166 899 131	1 760	94 849	179 876 621	1 812	99 252
<b>Octobre</b>	104 862 181	1 332	78 746	169 252 157	1 784	94 849	202 564 969	2 041	99 252
<b>Novembre</b>	122 360 918	1 554	78 746	173 634 927	1 831	94 849	205 189 972	2 067	99 252
<b>Décembre</b>	114 564 434	1 455	78 746	159 213 335	1 679	94 849	180 666 400	1 820	99 252
<b>Total</b>	<b>1 299 586 576</b>	<b>16 504</b>	<b>78 746</b>	<b>1 909 682 018</b>	<b>20 134</b>	<b>94 849</b>	<b>1 966 411 055</b>	<b>19 812</b>	<b>99 252</b>

**Annexe N°4 : calculs des coefficients saisonnières pour caisses américaines**

années		janvier	février	mars	avril	mai	juin	juillet	aout	septembre	octobre	novembre	décembre	
2013	valeur observé	1275,36	1154,96	1491,73	1443,50	1495,93	1565,97	1483,79	1009,56	1342,50	1371,83	1395,04	1416,00	
	valeur ajustée	1 129,96	1 149,88	1 169,80	1 189,72	1 209,64	1 229,56	1 249,48	1 269,40	1 289,32	1 309,24	1 329,16	1 349,08	
	trend	1,12867414	1,00441721	1,27520062	1,21330956	1,23666828	1,27359649	1,18752051	0,79530594	1,04124365	1,04780939	1,04956853	1,04960506	
2014	valeur observé	1250,31	1098,66	1410,26	1522,31	1598,54	1419,82	906,93	1220,52	1594,00	1496,07	1562,20	1568,34	
	valeur ajustée	1 369,00	1 388,92	1 408,84	1 428,76	1 448,68	1 468,60	1 488,52	1 508,44	1 528,35	1 548,27	1 568,19	1 588,11	
	trend	0,91329986	0,7910182	1,00100918	1,06547952	1,10344743	0,96678901	0,60928229	0,80912894	1,04295247	0,96628542	0,99617982	0,98755065	
2015	valeur observé	1429,45	1519,81	1568,93	1681,27	1864,73	1830,59	1427,59	1758,21	1759,63	1784,43	1830,64	1678,59	
	valeur ajustée	1 608,03	1 627,95	1 647,87	1 667,79	1 687,71	1 707,63	1 727,55	1 747,47	1 767,39	1 787,31	1 807,23	1 827,15	
	trend	0,88894325	0,93357209	0,95209375	1,00808437	1,10488703	1,07200507	0,82636471	1,00614594	0,99560768	0,99839179	1,0129557	0,91869667	
total des trend		2,93091724	2,72900749	3,22830355	3,28687345	3,44500274	3,31239057	2,62316751	2,61058081	3,07980381	3,01248659	3,05870406	2,95585239	total des CSNR
CSNR		0,97697241	0,90966916	1,07610118	1,09562448	1,14833425	1,10413019	0,87438917	0,8701936	1,02660127	1,0041622	1,01956802	0,98528413	12,09103007
CSR		0,96961705	0,90282051	1,06799951	1,08737582	1,13968875	1,0958175	0,86780613	0,86364215	1,01887227	0,99660213	1,01189197	0,97786619	

**Annexe N°5 : calculs des coefficients saisonnières pour les plaques**

années		janvier	février	mars	avril	mai	juin	juillet	aout	septembre	octobre	novembre	décembre	
2013	valeur observé	947,71	858,25	1108,50	1072,66	1111,61	1163,66	1102,59	750,20	997,60	1019,40	1036,65	1052,22	
	valeur ajustée	841,84	862,76	883,68	904,60	925,52	946,45	967,37	988,29	1 009,21	1 030,13	1 051,05	1 071,97	
	trend	1,12576596	0,99476788	1,25440941	1,18577732	1,20106379	1,2295048	1,13978591	0,75908947	0,98849711	0,9895839	0,98629553	0,98157314	
2014	valeur observé	1108,67	974,20	1250,50	1349,86	1417,45	1258,98	804,19	1082,25	1413,43	1326,59	1385,23	1390,67	
	valeur ajustée	1 092,90	1 113,82	1 134,74	1 155,66	1 176,58	1 197,50	1 218,42	1 239,35	1 260,27	1 281,19	1 302,11	1 323,03	
	trend	1,01442953	0,87464826	1,10201476	1,16803989	1,20471789	1,0513366	0,66002088	0,87324515	1,12152854	1,03543901	1,06383446	1,05112646	
2015	valeur observé	1032,44	1225,43	1149,12	1243,62	1359,16	1631,13	1282,36	1869,79	1370,17	1331,66	1553,88	1454,87	
	valeur ajustée	1 343,95	1 364,87	1 385,80	1 406,72	1 427,64	1 448,56	1 469,48	1 490,40	1 511,32	1 532,25	1 553,17	1 574,09	
	trend	0,76821277	0,89783091	0,82921105	0,88405744	0,95203273	1,12603915	0,87266269	1,25455225	0,90660549	0,86909003	1,00045794	0,92426171	
total des trend		2,90840825	2,76724705	3,18563521	3,23787465	3,35781441	3,40688054	2,67246947	2,88688687	3,01663114	2,89411293	3,05058794	2,9569613	total des CSNR
CSNR		0,96946942	0,92241568	1,0618784	1,07929155	1,11927147	1,13562685	0,89082316	0,96229562	1,00554371	0,96470431	1,01686265	0,98565377	12,11383659
CSR		0,96035908	0,91374753	1,05189968	1,06914919	1,10875341	1,12495509	0,88245188	0,9532527	0,99609438	0,95563876	1,00730695	0,97639134	

**Annexe N°6 : calculs des coefficients saisonnières pour les caisses avec forme découpée**

années		janvier	février	mars	avril	mai	juin	juillet	aout	septembre	octobre	novembre	décembre	
2013	valeur observé	1217,43	1102,50	1423,97	1377,93	1427,97	1494,83	1416,38	963,70	1281,51	1309,52	1331,67	1351,68	
	valeur ajustée	1 052,96	1 075,37	1 097,77	1 120,18	1 142,58	1 164,99	1 187,39	1 209,80	1 232,21	1 254,61	1 277,02	1 299,42	
	trend	1,15619537	1,02523079	1,29714669	1,23009962	1,2497755	1,28312808	1,1928486	0,79657881	1,04001416	1,04376198	1,04279823	1,040212	
2014	valeur observé	1240,00	1089,60	1398,64	1509,76	1585,36	1408,12	899,45	1210,46	1580,86	1483,74	1549,33	1555,42	
	valeur ajustée	1 321,83	1 344,24	1 366,64	1 389,05	1 411,45	1 433,86	1 456,26	1 478,67	1 501,08	1 523,48	1 545,89	1 568,29	
	trend	0,93809423	0,81057518	1,02341077	1,08690614	1,12321317	0,98204905	0,61764243	0,81861262	1,05315268	0,97391567	1,00222409	0,99178791	
2015	valeur observé	1275,34	1352,12	1456,37	1568,80	1738,12	1654,94	1431,10	1594,70	1812,33	2040,93	2067,37	1820,29	
	valeur ajustée	1 590,70	1 613,11	1 635,51	1 657,92	1 680,32	1 702,73	1 725,14	1 747,54	1 769,95	1 792,35	1 814,76	1 837,16	
	trend	0,80174795	0,83821178	0,89046621	0,94624915	1,0343947	0,97193236	0,82955551	0,91253669	1,02394648	1,13868506	1,13920015	0,99081397	
total des trend		2,89603755	2,67401776	3,21102367	3,26325492	3,40738337	3,2371095	2,64004654	2,52772813	3,11711331	3,15636272	3,18422247	3,02281387	total des CSNR
CSNR		0,96534585	0,89133925	1,07034122	1,08775164	1,13579446	1,0790365	0,88001551	0,84257604	1,03903777	1,05212091	1,06140749	1,00760462	12,11237127
CSR		0,95638995	0,88306994	1,06041124	1,07766014	1,12525724	1,06902585	0,87185126	0,83475913	1,02939821	1,04235996	1,05156039	0,99825668	

**Annexe N°7 : cout matière pour le mois de janvier 2015-2016**

<b>CM pour le mois de janvier</b>	<b>2015</b>	<b>2016</b>
<b>Plaque</b>	72 586	78 443
<b>caisses américaines</b>	76 393	93 768
<b>caisse avec forme découpé</b>	95 842	100 360

## Liste des tableaux

N°	Titer	page
01	les cas les plus courants (méthode de moindres carrées)	38
02	les investissements de l'entreprise « GE »	67
03	l'évolution de l'effectif de l'entreprise	67
04	l'ensemble des identifications de la société.	68
05	Les différentes activités de l'entreprise (GE)	69
06	Le chiffre d'affaires de GENERAL EMBALLAGE et son évolution permanent.	69
07	le nombre des clients de l'entreprise	70
08	calculs des estimateurs <b>a</b> et <b>b</b> de l'équation caisses américaines	79
09	calculs des tendances	81
10	calculs des prévisions pour les caisses américaines pour l'année 2016	82
11	les calculs des CA prévisionnelles pour les caisses américaines pour l'année 2016	83
12	comparaisons entre les prévisions et les réalisations pour les caisses américaines	83
13	calculs des estimateurs <b>a</b> et <b>b</b> de l'équation (plaque)	86
14	calculs des tendances pour l'année 2016	88
15	calculs des prévisions pour les plaques pour l'année 2016	89
16	calculs des CA prévisionnelles pour les plaques pour l'année 2016	90
17	la comparaison entre les réalisations et les prévisions pour l'année 2016 (DA).	90
18	calculs des estimateurs <b>a</b> et <b>b</b> de l'équation (caisses avec forme découpé)	93
19	calculs des tendances	95
20	calculs des prévisions pour les caisses avec forme découpé pour l'année 2016	96
21	calculs des CA prévisionnelles pour les caisses avec forme découpée pour l'année	96
22	comparaison entre réalisation et prévision	97
23	budget des ventes de mois de janvier 2016 (en DA)	98
24	Calculs des écarts globaux sur chiffre d'affaires du mois de janvier 2016	99
25	La décomposition des écarts sur chiffre d'affaires	100
26	Calculs des écarts sur CM du mois de janvier 2014	101
27	La décomposition des écarts sur coût matières	101
28	Calculs des écarts sur MCM du mois de janvier 2014	102
29	La décomposition des écarts sur marge	103
30	la comparaison entre les réalisations et les prévisions pour les plaques (en DA)	103
31	la comparaison entre les réalisations et les prévisions pour les caisses américaines (en DA)	104
32	la comparaison entre les réalisations et les prévisions pour les caisses américaines(en DA)	104

## Liste des sachems

N°	Titre	Page
01	Le triangle du contrôle de gestion	07
02	Rattachement du contrôleur de gestion à la direction générale	11
03	Rattachement au directeur financier et administratif	12
04	Rattachement en réseau	13
05	Lien de causalité entre les produits et charges dans la méthode ABC	24
06	Présentation de la gestion budgétaire	30

## Liste des figures

N°	Titre	Page
01	Organigramme de générale emballage	72
02	représentation graphique de l'évolution des ventes des caisses américaines durant les années 2013, 2014 et 2015	78
03	comparaison entre nos prévisions et les réalisations pour les caisses américaines pour l'année 2016	84
04	l'évolution des ventes des plaques durant les années (2013,2014 et 2015)	85
05	comparaison entre nos prévisions et les réalisations pour les plaques pour l'année 2016	91
06	représentation graphique de l'évolution des ventes des caisses avec forme découpé durant les années 2013, 2014 et 2015	92
07	comparaison entre nos prévisions et les réalisations pour les caisses avec forme découpe pour l'année 2016	97

## REFERENCES BIBLIOGRAPHIQUES

### I. Ouvrages

- 1) ALAZARD C. ; SEPARI S., « Contrôle de Gestion », Dunod, Paris, 2007.
- 2) ALAZARD C. ; SEPARI S, DCG11., « Le contrôle de gestion », Dunod, Paris, 2010.
- 3) ANTHONY R., Cité in : Le Duff R. ; Cliquet G. ; Valhen C-A ., « Encyclopédie de gestion et de management », Dalloz, Paris, 1999.
- 4) ARDOIN J-L., « Plans et budgets », encyclopédie de gestion, Economica, Paris, 1989.
- 5) BEATRICE et GANGUILLAT. F, « l'essentiel contrôle de gestion », Edition EXTENSO, 4<sup>e</sup> ED, paris, 2009.
- 6) BERLAND N., « Mesurer et piloter la performance », Edition La découverte, Paris, 2009.
- 7) BOUIN X.; SIMON F-X., « Les nouveaux visages du contrôle de gestion », 3<sup>ed</sup> Dunod, Paris, 2009.
- 8) BOUQUIN H., « La maîtrise des budgets dans l'entreprise », Edicef, 1992.
- 9) BOUQUIN H., « Le contrôle de gestion », 2e édition PUF, Paris, 1997.
- 10) BOUQUIN H., « Les fondements du contrôle de gestion », Presse universitaire de France, paris, 2011.
- 11) BRIGITTE D., « Contrôle de gestion », Dunod, paris, 2008.
- 12) CULLMANN H., « La comptabilité analytique », éditions Bouchène, Paris.
- 13) DORIATH B., « Contrôle de gestion en 20 fiches », 5<sup>ed</sup> Dunod, Paris, 2008.
- 14) DORIATH B. ; GOUJET C., « Gestion prévisionnelle et mesure de la performance », 3<sup>ed</sup> Dunod, Paris, 2007.
- 15) DUBRULLE L et JOURDIN D., « comptabilité analytique de gestion », Edition DANOD, paris, 2007.
- 16) GAUTIER F.; PEZET A., « Contrôle de gestion », Pearson, Paris, 2006.
- 17) GERVAIS M., « Contrôle de gestion par le système budgétaire », Vuibert, Paris, 1987.
- 18) GERVAIS M., « Contrôle de gestion », Economica, Paris, 2000.
- 19) GERVAIS M., « Le contrôle de gestion et planification de l'entreprise », Economica, paris, 1990.
- 20) GERVAIS M., « Contrôle de gestion », Economica, Paris, 2005.



- 21) GERVAIS M., « Contrôle de gestion par le système budgétaire », Vuibert, Paris, 1987.
- 22) GOUJET C. ; RAULET C., « Comptabilité analytique et contrôle de gestion », 3<sup>éd</sup> Dunod, Paris, 1996.
- 23) LANGLOIS G. ; BONNIER C. ; BRINGER M., « Contrôle de gestion », Berti éditions, Alger, 2008.
- 24) LOUCHARD J., « la gestion budgétaire », édition d'organisation, paris, 1998, p.166
- 25) LOUCHARD J., « la gestion budgétaire, outil de pilotage des managers », Edition d'organisation, paris, 1998.
- 26) MACHESNAY, « Economie d'entreprise », Eyrolles, paris, 1991.
- 27) MAKHLOUF F., « comptabilité analytique », collection gestion, alger, 2006.
- 28) MARGOTTEAU É., « Contrôle de gestion », Ellipses, Paris, 2001.
- 29) MOTTIS N., « Contrôle de gestion », 2<sup>éd</sup> Ems, Paris, 2006.
- 30) RONGE, Y., Article in : Encyclopédie de comptabilité, « contrôle de gestion et audit », sous la direction de Collasse B., Economica, Paris, 2000.
- 31) SAADA T. ; BURLAUD A. ; SIMON C., « Comptabilité analytique et contrôle de gestion », 3<sup>éd</sup> Vuibert, Paris, 2005.
- 32) SILEM A.; MARTINET A-C., « Lexique de gestion », 6<sup>éd</sup> Dalloz, Paris, 2003.
- 33) SILMER C., « concevoir le tableau de bord », édition DUNOD, paris, 1998.

## **II. Articles, communication et revues**

- 1) BOURGUIGNON A. « Peut-on définir la performance ? », Revue Française de Comptabilité, 1995.
- 2) BATAK J.; ERRAMI Y., « Le rôle du service contrôle de gestion dans l'adaptation stratégique des banques », Manuscrit auteur, publié dans « Comptabilité et connaissances », Paris, 2005.

## **III. Mémoires**

- 1) ARAB Z., «le contrôle de gestion a l'hôpital –méthodes et outils- cas de la mis en place de la méthode ABC a l'hôpital khallil amrane de béjaia », mémoire de magister en économie de la santé et développement durable, université de béjaia, directeur de recherche : M<sup>R</sup> BRAHMIA BRAHIM, 2012.

#### **IV. Sites internet**

[www.licp.com](http://www.licp.com)(PDF)

[www.performanceZOOM.com](http://www.performanceZOOM.com)

[www.creg.ac-versailles.fr/spip.php?article282](http://www.creg.ac-versailles.fr/spip.php?article282)

[www.creg.ac-versailles.fr/spip.php?article282](http://www.creg.ac-versailles.fr/spip.php?article282)

[www.rees-france.com](http://www.rees-france.com)

[www.puq.ca](http://www.puq.ca)

## Table de matière

<b>Introduction générale .....</b>	<b>1</b>
<b>Chapitre 01 : généralité sur le contrôle de gestion .....</b>	<b>4</b>
Section 01 : aspects théoriques du contrôle de gestion .....	4
1.1. L'évolution historique de contrôle de gestion .....	4
1.2. La notion de contrôle de gestion .....	6
1.3. Les objectifs de contrôle de gestion .....	7
1.4. Le processus du contrôle de gestion .....	8
1.5. Les différents niveaux du contrôle de gestion .....	9
1.5.1. le contrôle stratégique : .....	9
1.5.2. le contrôle de gestion : .....	9
1.5.3. le contrôle opérationnel : .....	10
Section 02 : le contrôle de gestion dans l'organisation .....	10
2.1. La position du contrôle de gestion dans la structure de l'entreprise .....	10
2.1.1. Rattachement à la direction générale (position d'état major ou de staff) .....	11
2.1.2. Rattachement au directeur financier .....	12
2.1.3. Rattachement au râteau (position fonctionnelle) .....	13
2.2. Le système d'information de gestion : .....	14
2.3. Les concepts clés associés au contrôle de gestion .....	16
2.3.1. Le contrôle organisationnel : .....	16
2.3.2. Le contrôle interne : .....	16
2.3.3. Audit interne: .....	17
Section 03 : les outils de contrôle de gestion .....	18
3.1. La comptabilité analytique : .....	18

3.1.1.	Les objectifs de la comptabilité analytique.....	18
3.1.2.	Concepts de base de la comptabilité analytique .....	18
3.1.2.1.	La notion de charge .....	19
3.1.2.2.	Typologie de charges .....	19
3.1.2.3.	Notions du coût .....	20
3.1.2.4.	Typologie de coûts.....	20
3.1.3.	Les méthodes de calcul des coûts en comptabilité analytique .....	22
3.1.3.1.	Le système des coûts complets.....	22
3.1.3.2.	Le système des coûts partiels .....	26
3.1.4.	Les caractéristiques de la comptabilité analytique .....	27
3.2.	Le tableau de bord .....	27
3.2.1.	Les rôles d'un tableau de bord.....	28
3.2.2.	Les caractéristiques de tableau de bord .....	29
3.2.3.	L'objectif du tableau de bord.....	29
3.3.	La gestion budgétaire .....	29
3.3.1.	Définition de la gestion budgétaire .....	30
3.3.2.	Le rôle de la gestion budgétaire .....	30
3.3.3.	Les différentes phases de la gestion budgétaire.....	31
3.3.3.1.	La prévision.....	31
3.3.3.2.	La budgétisation ou le budget .....	31
3.3.3.3.	Le contrôle budgétaire.....	31
3.3.4.	Limites de la gestion budgétaire.....	32
	Conclusion .....	32
	<b>Chapitre 02 : Le contrôle budgétaire et l'analyse de la performance.....</b>	<b>33</b>

Section 01 : notion sur la gestion budgétaire .....	33
1.1 Définition de la gestion budgétaire .....	33
1.2 Principes de la gestion budgétaire .....	34
1.3 Rôles de la gestion budgétaire .....	35
1.4 La procédure de la gestion budgétaire .....	36
1.4.1 La prévision.....	36
1.4.2 La budgétisation .....	40
1.4.3 Le contrôle.....	44
Section 02 : le contrôle budgétaire.....	45
2.1 Définition du contrôle budgétaire : .....	45
2.2 Objectifs du contrôle budgétaire.....	45
2.3 Les conditions d'efficacité d'un bon contrôle budgétaire .....	46
2.4 Différentes étapes du contrôle budgétaire : .....	46
2.4.1. Le contrôle avant l'action ou contrôle a priori.....	46
2.4.2. Le contrôle pendant l'action.....	47
2.4.3. Le contrôle après l'action .....	47
2.5 Utilités du contrôle budgétaire .....	47
2.6 Les écarts.....	48
2.6.1. Principe de l'analyse des écarts .....	48
2.6.2. Calcul et analyse des écarts .....	49
2.6.1.1 Calcul et analyse de l'écart sur chiffre d'affaire .....	50
2.6.1.2 L'analyse de l'écart sur coût matière .....	50
2.6.1.3 L'analyse des écarts sur marge .....	51
2.6.3. Les actions correctives.....	53

Section 03 : l'analyse et l'évaluation de la performance .....	53
3.1. Définition de la notion de base .....	54
3.1.1. Notion d'efficacité : .....	55
3.1.2. Notion d'efficience : .....	55
3.1.3. Notion de pertinence.....	56
3.1.4. Notion d'économie .....	56
3.2. Analyse de la performance d'un processus .....	56
3.2.1. Par vérification et quantification de l'atteinte des objectifs .....	56
3.2.2. Par calcul des ressources dépensées par le processus .....	57
3.2.3. Par comparaison entre les coûts engagés et la valeur ajoutée produite .....	57
3.3. Typologie de la performance.....	58
3.3.1. La performance organisationnelle.....	58
3.3.2. La performance stratégique et la performance concurrentielle.....	58
3.3.3. La performance humaine.....	60
3.4. Objectif de localisation des performances .....	60
3.5. Lien entre contrôle budgétaire et performance .....	60
3.5.1. La planification .....	60
3.5.2. Les tableaux de bord .....	61
3.5.3. Les budgets.....	61
CONCLUSION .....	62

**Chapitre 03 : la gestion budgétaire au sein de l'entreprise « GENERAL EMBALLAGE ».....63**

SECTION 01 : présentation de l'organisme d'accueil et le service contrôle de gestion de "GENERAL EMBALAGE" .....	64
1.1 Présentation générale de l'entreprise .....	64

1.2 Situation géographique .....	64
1.3 HISTORIQUE.....	64
1.3.1. Evénements marquants.....	65
1.3.2. LE SYSTEME DE MANAGEMENT DE LA QUALITE ISO 9001 .....	65
1.3.3. Convention avec l'université de bejaia .....	66
1.4 Données techniques et économiques .....	67
1.4.1. Investissements corporels .....	67
1.4.2. Evolution Des Effectifs .....	67
1.4.3. Identification de la societe.....	68
1.4.4. Activistes de l'entreprise .....	68
1.4.5. Prévisions du chiffre d'affaires .....	69
1.4.6. Portefeuille clients .....	70
1.4.7. Général emballage une industrie verte .....	70
Section 02 : le service du contrôle de gestion au sein "Général Emballage" .....	70
2.1. Organigramme de l'entreprise "Général Emballage" .....	71
2.2. Le contrôle de gestion au sein de l'entreprise « général emballage ».....	73
2.2.1. La présentation de service contrôle de gestion : .....	73
2.2.2. Les missions de contrôleur de gestion .....	73
2.2.3. La relation du contrôle de gestion avec les autres services de l'entreprise .....	74
2.2.3.1. La direction finance et comptabilité .....	74
2.2.3.2. Le département approvisionnement .....	74
2.2.3.3. <i>La direction commerciale</i> .....	75
2.2.3.4. Le département production.....	75
<b>Section 03 : la gestion budgétaire au sein de l'entreprise général emballage.....</b>	<b>76</b>

3.1. L'élaboration des budgets et l'analyse des écarts au sein de l'entreprise général emballage .....	76
3.2. La prévision de budget des ventes .....	77
3.3. La méthode utilisée .....	77
3.4. L'analyse des ventes des produits de GENERALE EMBALLAGE .....	77
3.4.1. Les caisses américaines .....	78
3.4.1.1. Détermination de la fonction des moindres carrées .....	78
3.4.1.2. Calcule des coefficients saisonniers .....	81
3.4.1.3. Calcule des prévisions .....	81
3.4.1.4. Comparaison entre les réalisations et les prévisions .....	82
3.4.2. Les plaques .....	84
3.4.2.1. Détermination de la fonction des moindres carrées (plaque) .....	85
3.4.2.2. Calcule des coefficients saisonniers : .....	88
3.4.2.3. Calcule des prévisions .....	89
3.4.2.4. Comparaison entre les réalisations et les prévisions .....	89
3.4.3. Les caisses avec formes découpé .....	91
3.4.3.1. Détermination de la fonction des moindres carrées .....	92
3.4.3.2. Calcule des coefficients saisonniers .....	95
3.4.3.3. Calcule des prévisions .....	95
3.4.3.4. Comparaison entre les réalisations et les prévisions .....	96
3.5. La budgétisation des ventes .....	98
3.6. Le contrôle budgétaire au sein de l'entreprise "GENERALE EMBALLAGE" .....	98
3.6.1. L'écart sur le chiffre d'affaire net E/CAN .....	99
3.6.2. L'écart sur coût matières .....	100
3.6.3. L'écart sur marge sur coût matières .....	102



<b>3.6.4. La comparaison entre les réalisations (2015-2016 .....</b>	<b>103</b>
<b>Conclusion générale.....</b>	<b>106</b>
Annexe.....	108
liste des tableaux .....	115
Référence bibliographique .....	117

## Résumé

Dans un marché caractérisé par une ouverture des frontières, une globalisation et une concurrence rude et accrue, un monde évolutif et incertain. L'entreprise n'est plus en sécurité des menaces et des risques provenant de son environnement.

Le contrôle de gestion est un processus de motivation, incite les responsables à exécuter des activités contribuant à l'atteinte des objectifs de l'organisation. Pour exercer ses missions, le contrôle de gestion dispose de nombreux outils tel que : la comptabilité analytique, les tableaux de bord et la gestion budgétaire.

Cette dernière est une technique de planification à court terme, qui vise à atteindre les objectifs prédéterminés fixés par la hiérarchie et pour cela les différentes structures de l'entreprise expriment des besoins, accompagnés d'un suivi, d'un contrôle et d'un encadrement afin de pallier aux écarts et dérapages.

Afin d'améliorer le processus prévisionnel et réduire les écarts de l'entreprise « Général Emballage », nous avons proposé une méthode de prévision basée sur les ajustements des données historiques en utilisant la méthode des moindres carrées et le calcul des coefficients saisonniers pour l'élaboration des prévisions des ventes.

**Mots clés :** contrôle de gestion, gestion budgétaire, prévision, budget, réalisation, Général Emballage, performance.