



جامعة بجاية
Tasdawit n Bgayet
Université de Béjaïa

Université Abderrahmane Mira de Béjaïa

Faculté des Sciences Economiques, Commerciales et des Sciences de
Gestion

Mémoire Fin de Cycle

En vue de l'obtention du Diplôme de Master en Sciences de Gestion

Option : Finance d'Entreprise

Thème

Le contrôle Budgétaire : Analyse des écarts au
sein de l'entreprise

Cas : L'UAB D'El-Kseur

Réalisé par :

- M^{elle} MOUSSAOUI Houria

Encadré par :

Mme MOUSSOU H.

Les membres de jury :

Président : M^r BAAR Abdelhamid.

Examineur : M^{elle} ZIANI Farida.

Encadreur : M^{me} MOUSSOU Hakima

Année universitaire : 2018/2019

Remerciements

Avant tout, je tiens à remercier le dieu tout puissant qui nous a donné santé et courage pour mener ce travail jusqu'à son bout.

Ensuite mes remerciements les plus sincères s'adressent à ma promotrice M^{me} Moussou, qui m'a orienté, suivi et conseillé tout au long de la réalisation de ce travail de recherche.

Je remercie également tout le personnel de l'UAB d'El-Kseur, en particulier M^{me} Chabane Nadia, responsable du département finance et comptabilité, qu'elle m'a aidé durant la période de stage.

Je tiens à exprimer mes sincères remerciements à tous les professeurs qui m'ont enseigné durant ce parcours universitaire.

Je tiens aussi à exprimer toutes mes gratitudes et reconnaissances à mes parents et mes sœurs qui m'ont encouragé et soutenu au cours de la réalisation de ce mémoire.

En fin, je remercie tous mes amis et tous ceux qui ont contribué de près ou de loin à l'élaboration de ce travail.

Dédicaces

Je dédie ce modeste travail à :

- *Mes très chers parents qui m'ont encouragé tout au long de mon cursus universitaire que dieu les protègent inchallah.*
- *Mes chères sœurs « Saida, Hawa, Zoulikha, Lila, Nacira, Samira, Hania ».*
- *Mes très chères nièces « Maya, Zaza, Dida, Yasmina, Imene, Ghenima, Zouhra » que j'aime beaucoup.*
- *Mes chers neveux « Mahdi et Fares ».*
- *Mes chères copines « Siham, Chafiâa, Samira, Meriem, Souad, Amina, Sara ».*
- *A toute la famille MOUSSAOUI.*
- *A toute personne qui m'a soutenu de près ou de loin.*

Liste des abréviations

ABC : Activity Based Costing.

BFR : Besoin en Fonds de Roulement.

CA : Chiffre d'Affaire.

CAF : Capacité d'Autofinancement.

CAP : Chiffre d'Affaire Prévu.

CAR : Chiffre d'Affaire Réel.

CFp : Charges Fixes Prévues.

CU_p : Coût Unitaire Prévu.

CU_r : Coût Unitaire Réel.

CVUp: Coût Variable Unitaire Prévu.

DCT : Dette à Court Terme.

DLMT : Dette à Long et à Moyen Terme.

E/A: Ecart sur Activité.

E/B: Ecart sur Budget.

EBE : Excédent Brut d'Exploitation.

E/CI : Ecart sur Charges Indirectes.

EVA : Valeur Ajoutée Economique.

FRNG : Fonds de Roulement Net Global.

KDA : Kilos Dinars Algérien.

MC : Marge Commerciale.

PE : Production de l'Exercice.

PP : Prix Prévu.

PR : Prix Réel.

QM : Quantité Moyenne à Vendre.

QP : Quantité Prévue.

QR : Quantité Réelle.

RCAI : Résultat Courant Avant Impôts.

RE : Résultat d'Exploitation.

RN : Résultat Net.

ROE : Taux de rentabilité financière.

ROI : Taux de rendement des capitaux investis.

SIG : Solde Intermédiaire de Gestion.

TR : Trésorerie.

UAB : Unité des Aliments de Bétail.

VA : Valeur Ajoutée.

Liste des tableaux

Tableau n°01 : La comparaison entre la comptabilité générale et la comptabilité analytique.....	16
Tableau n°02 : La comparaison entre la performance interne et externe.....	60
Tableau n°03 : Les principaux ratios de la structure financière	67
Tableau n°04 : Les principaux ratios de liquidité.....	68
Tableau n°05 : Les principaux ratios de rentabilité.....	69
Tableau n°06 : Les responsabilités de chaque service dans la gestion de la fonction achat au sein de l'UAB d'El- Kseur	81
Tableau n°07 : L'état des achats constatés	82
Tableau n°08 : L'état de la production annuelle de l'exercice 2016-2017.....	83
Tableau n°09 : La constatation de taux de réalisation pour l'année 2017 concernant la production	84
Tableau n°10 : La constatation de taux d'évolution pour l'exercice 2016-2017 concernant la production	85
Tableau n°11 : Le chiffre d'affaire de l'année 2016-2017.....	87
Tableau n°12 : La constatation des écarts de chiffre d'affaire pour 2017.....	88
Tableau n°13 : La constatation de taux d'évolution de C.A.H.T.....	89
Tableau n°14 : Les SIG de 2016 – 2017.....	91
Tableau n°15 : La constatation de taux de réalisation des SIG de 2017.....	91
Tableau n°16 : La constatation de taux d'évolution des SIG de 2016 – 2017.....	92
Tableau n°17 : Le taux de marge bénéficiaire.....	93
Tableau n°18 : Le taux de rentabilité financière	94
Tableau n°19 : La variation de FRNG.....	95

Tableau n°20 : La variation de BFR.....	96
Tableau n°21 : La variation de trésorerie	97
Tableau n°22 : Les ratios de la structure financière.....	97
Tableau n°23 : Les ratios de liquidité.....	98
Tableau n°24 : Les ratios de rentabilité	99
Tableau n°25 : Le ratio de solvabilité	100

Liste des schémas

Schéma n°01 : Le triangle de contrôle de gestion	07
Schéma n°02 : Le processus de la gestion budgétaire	32
Schéma n°03 : Le système budgétaire.....	35
Schéma n°04 : L'articulation des différents budgets	41
Schéma n°05 : Présentation de l'écart sur résultat	49
Schéma n°06 : Présentation de l'écart sur chiffre d'affaire.....	50
Schéma n°07 : La décomposition de l'écart sur marge.....	51
Schéma n°08 : L'organigramme de département finance et comptabilité de L'UAB.....	74
Schéma n°09 : L'organigramme de L'ONAB.....	76
Schéma n°10 : L'organigramme de l'UAB d'El- Kseur	77
Schéma n°11 : Les évolutions de chiffre d'affaire semestriel.....	90
Schéma n°12 : l'évolution des soldes intermédiaires de gestion entre 2016-2017.....	93

Sommaire

Sommaire

Liste des abréviations

Liste des tableaux

Liste des schémas

Introduction générale	1
Chapitre I : Aspects théoriques du contrôle de gestion	
Introduction	4
Section 01 : Généralités sur le contrôle de gestion	4
Section 02 : Les principaux outils de contrôle de gestion	13
Conclusion	30
Chapitre II : Le contrôle budgétaire et la performance de l'entreprise	
Introduction	31
Section 01 : Quelques Notions de base sur la gestion budgétaire	31
Section 02 : Le contrôle budgétaire dans l'organisation.....	41
Section 03 : Evaluation de la performance au sein de l'entreprise.....	57
Conclusion	70
Chapitre III : Le contrôle budgétaire : Analyse des écarts au sein de l'UAB EL-Kseur	
Introduction	71
Section 01 : Présentation de l'organisme d'accueil	71
Section 02 : Le contrôle budgétaire au sein de L'UAB EL-Kseur	78
Section 03 : Appréciation de la performance de l'entreprise L'UAB d'EL- Kseur	90
Conclusion	100
Conclusion générale	101
Annexes	103
Bibliographie	119
Table des matières	121

Introduction Générale

INTRODUCTION GENERALE

Une entreprise est une organisation économique financièrement indépendante ou une unité institutionnelle, mue par un projet décliné en stratégie, en politique et en plan d'action, dont le but est de produire et de fournir des biens ou des services à destination d'un ensemble de clients, sachant que sa finalité essentielle est de réaliser des bénéfices afin d'assurer sa pérennité.

De nos jours, la sphère économique mondiale, nationale ou même régionale a connu un développement rapide, les clients de plus en plus exigeants, l'augmentation des incertitudes et des risques, ainsi que l'accroissement de la concurrence sur le marché. Dans ce contexte, chaque entreprise a besoin d'une stratégie basée sur une bonne planification, une maîtrise du processus relatif à son activité et un contrôle régulier de ses activités pour mener à bien les actions d'amélioration nécessaires.

Ces préoccupations nécessitent la mise en place d'un système de contrôle de gestion, dont la présence dans l'organisation est d'une importance capitale et toujours plus grandissante. Il a comme principale tâche l'établissement des dispositifs permettant d'assurer un pilotage efficace des différentes fonctions et activités, au sein de l'entreprise.

La pérennité de telle entreprise passe nécessairement, par l'amélioration de leur performance, cette dernière fait référence à un jugement sur un résultat et à la façon dont ce résultat est atteint, compte tenu des objectifs et des conditions de réalisations. Cela mène l'entreprise à la recherche d'une fonction qui assure cette performance. A cet effet, le contrôle de gestion peut-être perçu comme une amélioration des performances économiques de l'entreprise.

En effet, le contrôle de gestion est une démarche d'inspiration systémique, destinée à assurer la maîtrise continue de l'évolution d'une entreprise par le recours à différents dispositifs de collecte, de traitement et d'interprétation de données informatives relatives à la gestion d'une organisation. C'est une fonction qui a pour but de motiver les responsables et de les inciter à exécuter des activités contribuant à atteindre les objectifs de l'organisation.

L'objet de contrôle de gestion est de maîtriser la performance, il dispose de nombreux outils pour exercer ses différentes missions. Parmi ces outils, on trouve le contrôle budgétaire.

Le contrôle budgétaire est un ensemble de dispositifs qui permettent de planifier et d'allouer des ressources nécessaires en vue d'une coordination des activités, d'une motivation des responsables et d'évaluation de la performance.

L'objectif de notre travail est de mieux comprendre le contrôle budgétaire qui est considéré comme un outil indispensable au sien de l'entreprise, car il occupe une place primordiale dans la vie de celle-ci. Dans cette perspective, la question centrale sur laquelle se focalise notre étude et à laquelle nous tenterons de répondre est la suivante :

Comment le contrôle budgétaire peut contribuer à l'amélioration de la performance de l'entreprise UAB d'El-Kseur ?

Cette problématique ne saurait être complète sans prendre en considération les réponses aux interrogations suivantes :

- Qu'elle est l'utilité de contrôle budgétaire au sein de l'UAB d'El-Kseur ?
- Est-ce que le contrôle budgétaire influence sur la performance de l'UAB d'El-Kseur ?

Afin de répondre à ces questions, deux hypothèses centrales vont guider notre recherche et nous essayerons de les vérifier, tout au long de ce travail :

H1 : Le contrôle budgétaire occupe une place primordiale du fait qu'il soit prédominant dans l'orientation et la prise de décision au sien de l'UAB d'El-Kseur.

H2 : L'analyse des écarts significatifs dégager par le contrôle budgétaire permet de prendre des mesures correctives, donc il aide à amélioré la performance de l'organisation de l'UAB d'El-Kseur.

La démarche méthodologique suivie pour la réalisation de ce travail s'articule sur deux axes : D'une part la recherche documentaire nous a permis de comprendre les différentes notions et étapes à suivre pour apprécier les notions de contrôle budgétaire. Et d'autre part, un stage pratique nous a permis de suivre et de comprendre le système de contrôle budgétaire au sein de l'unité d'aliments de bétail, et aussi de collecter les données et les informations nécessaires pour la réalisation de notre travail de recherche.

Pour tenter de répondre au mieux à ces préoccupations, nous avons scindé notre mémoire en trois (03) chapitres. Le premier chapitre portera sur les aspects théoriques liés au contrôle de gestion. Le second chapitre exposera la notion de contrôle budgétaire et de la

performance de l'entreprise. Le dernier chapitre, sera réservé au cas pratique portant sur l'application du contrôle budgétaire et sa contribution à la performance au sein de l'UAB d'El-Kseur.

Chapitre I

Aspects théoriques sur le contrôle de gestion

CHAPITRE I : ASPECTS THEORIQUES SUR LE CONTROLE DE GESTION

Le contrôle de gestion est une procédure durable de management d'entreprise permettant d'évaluer en temps réel l'ensemble des activités et ses réalisations. Ce processus est axé sur un sens de perfectionnement de la performance des services exercés par l'entreprise. En effet, c'est un outil d'aide à la prise de décision qui apprécie l'efficacité de mobilisation des ressources de l'entreprise. Le contrôle de gestion concerne essentiellement les opérationnels mais également les gestionnaires. Et ceci dans le but de les informer de façon précise sur les coûts de l'entreprise, de mieux orienter la stratégie de la société et de leur fournir des outils de gestion et de suivi des objectifs.

L'objectif de la rédaction de ce chapitre est de présenter une approche conceptuelle du contrôle de gestion, ainsi que l'analyse ses différents outils et méthodes.

Section 1 : Généralités sur le contrôle de gestion

Afin de mieux cerner la notion du contrôle de gestion nous allons présenter, dans cette section l'évolution historique du concept du contrôle de gestion, ses différentes définitions, ses objectifs, ses missions, son processus et enfin les fonctions et les qualités du contrôleur de gestion.

1.1. Evolution du concept du contrôle de gestion

Le terme de contrôle de gestion a connu la même évolution que celle de la comptabilité de gestion, autrement dit on ne peut effectuer un contrôle de gestion sans vraie maîtrise de la comptabilité de gestion. Cette notion de contrôle de gestion est née avec la révolution industrielle de la fin XIX siècle et surtout au début du XX siècle, où les grandes unités industrielles de production se développaient et il devient nécessaire de pouvoir mesurer et contrôler les activités économiques¹.

Le contrôle de gestion est apparu dans les années 1920 au sein de quelques grandes entreprises industrielles américaines, il a été élargies avec l'évolution du monde technique et économique et cela avec l'avènement des analyses de Taylor(1905) sur le contrôle de productivité et les recherches de Gantt (1915) sur les charges de structures (couts fixes) et les choix de General Motors (1923) et de Saint Gobain (1935) pour des structures par division, le

¹ Alazard C. et Sépari S., « le contrôle de gestion, Manuel et applications », édition Dunod, Paris, 2006, P.03.

contrôle de gestion se focalise alors sur l'activité de production mais ne s'appelle pas encore ainsi.

Ainsi, après l'analyse des coûts, les entreprises mettent en place des budgets prévisionnels et réels pour contrôler les réalisations et mesurer les écarts ; c'est pourquoi le contrôle de gestion est souvent considéré comme synonyme de contrôle budgétaire. Ensuite, ce domaine a été considéré comme un outil d'aide à la prise de décision et cela avec le développement des produits et des services dans une conjoncture en croissance.

Durant la décennie 70 – 80, le contrôle de gestion a marqué une réelle évolution. La transformation de ce dernier est liée à l'interaction entre l'entreprise et son environnement : le contrôle de gestion se développe le plus souvent en période de difficultés. Auparavant, l'adaptation n'était pas nécessaire car, il y avait un univers de croissance continue et une économie de production. Les mutations économiques rendent nécessaires la faculté d'adaptation du contrôle de gestion.

La décennie 80 – 90, marque la remise en cause des méthodes classiques ainsi que de nouveaux modes d'évaluation des performances sont mis en évidence, le renversement entre une gestion fondée sur le coût et une gestion axée sur la valeur. La représentation économique de l'entreprise doit se structurer autour du couple coût- valeur².

Aujourd'hui, le contrôle de gestion est une fonction bien installée dans les entreprises, il est envisagé comme une fonction indispensable au pilotage de la performance.

1.2. Définition de contrôle de gestion

Le contrôle de gestion est devenu une pratique courante dans de nombreuses organisations, avant de procéder aux différentes définitions données par les auteurs, il est nécessaire de s'interroger au préalable sur la signification de contrôle / gestion.

1.2.1. Définition du concept contrôle / gestion

Contrôle : c'est une des fonctions essentielles du dirigeant. Il consiste à vérifier si l'action se déroule conformément au programme adopté, aux ordres donnés et aux principes admis. Son but est de révéler les erreurs, pour ensuite les réparer en évitant enfin qu'elles ne se reproduisent.

² Alazard C. et Sépari S., « le contrôle de gestion, Manuel et applications », édition Dunod, Paris, 2006, P.04.

Gestion : c'est l'utilisation d'une façon efficace et efficiente des moyens déterminés mis à la disposition d'un responsable pour atteindre les objectifs fixés par l'entreprise.

1.2.2. Les différentes définitions du contrôle de gestion

Avec l'évolution de l'environnement économique de l'entreprise, la fonction contrôle de gestion a pris de nombreuses définitions selon les auteurs, chacune de ces définitions développe un aspect particulier. La définition la plus répandue et la plus classique reste celle de Anthony (1965), qui est considéré comme le père du contrôle de gestion, pour lui le contrôle de gestion est « un processus par lequel les dirigeants s'assurent que les ressources sont obtenues et utilisées avec efficacité pour réaliser les objectifs de l'organisation »³. En 1988, il ajoute une autre définition « le contrôle de gestion est le processus par lequel les managers influencent d'autres membres de l'organisation pour appliquer les stratégies ».

Pour Alazard et Sépari (2007), « le contrôle de gestion est un processus finalisé, en relation avec objectifs de l'entreprise, et incitatif, en relation des responsables. Le contrôle de gestion ne se limite plus à la maîtrise de l'allocation et de l'utilisation des ressources pour atteindre les objectifs, mais doit permettre un pilotage permanent et un processus d'amélioration contenue de la stratégie et de l'organisation »⁴.

Gervais (2005), propose la définition suivante en ajoutant la notion de « pertinence », pour lui le contrôle de gestion est « le processus par lequel les dirigeants s'assurent que les ressources sont obtenues et utilisées avec efficacité, efficacité et pertinence conformément aux objectifs de l'organisation et que les actions en cours vont bien dans le sens de la stratégie définie »⁵.

D'après ces définitions, on comprend que le contrôle de gestion cherche à rationaliser l'utilisation des ressources que dispose l'entreprise. Il met en relation trois notions importantes liées à ce domaine du contrôle de gestion qui sont : l'efficacité, l'efficacité et la pertinence expliquées comme suit :

- **L'efficacité** : c'est l'obtention des résultats dans un cadre d'objectifs prédéfinis ;
- **L'efficacité** : c'est l'atteinte des objectifs tout en respectant les moyens alloués ;

³Anthony R. N., « planning and control systems: a framework for analysis », édition Division of research Graduate School of Business Administration Harvard University, Cambridge, 1965, P. 17.

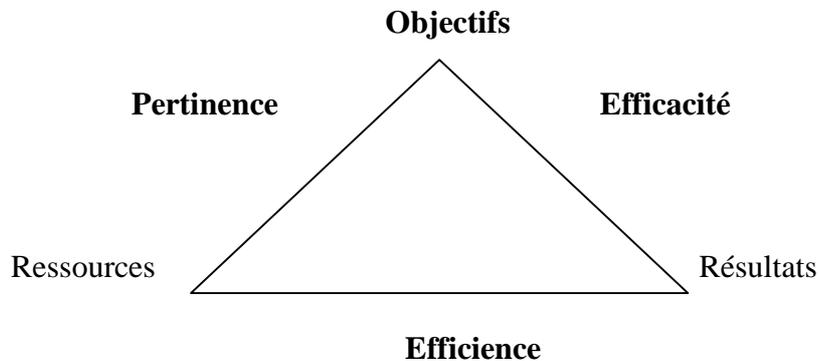
⁴ Alazard C. et Sépari S. « le contrôle de gestion, Manuel et applications », 4^{ème} Dunod, Paris, 2007, P.5.

⁵ Gervais M. , « contrôle de gestion », 8^{ème} édition Economica, Paris, 2005, P.12.

- **La pertinence** : est la prise en considération des forces et des faiblesses lors de la détermination des objectifs pour répondre aux attentes du moment.

La relation entre ces trois concepts est donnée par le schéma suivant :

Schéma n°1 : Le triangle de contrôle de gestion.



Source: Loning H., Malleret V., Méric J., Pesqueux Y., « contrôle de gestion », 4^{ème} édition Dunod, Paris, 2013, P.7.

1.3. Les objectifs de contrôle de gestion

La mise en place d'un système de contrôle de gestion a pour but la réalisation des différents objectifs : aider, coordonner, suivre et contrôler des décisions et les actions de l'organisation pour qu'elle soit plus efficace et plus efficiente possible. Selon les travaux de Norbert (2001), on peut résumer les principaux objectifs du contrôle de gestion comme suit⁶ :

1.3.1. Elimination des effets pervers des systèmes de mesure de performance

Le contrôle de gestion permet d'éviter que les informations de base soient biaisées sur le plan technique ainsi, il assure la fiabilité et le bon fonctionnement de système d'information pour améliorer la prise de décision.

1.3.2. Outil d'évaluation

Par la diversité des outils qu'il dispose, il permet de suivre régulièrement les écarts entre les réalisations et les prévisions, ce qui conduit à porter des actions correctives afin de bien cibler et gérer l'avenir.

⁶ Norbert G., « le contrôle de gestion pour améliorer la performance de l'entreprise », édition d'organisation, Paris, 2001.

1.3.3. Etablissement des budgets

L'élaboration des budgets, est une démarche qui consiste à vérifier la cohérence entre les budgets et leur pertinence au bon fonctionnement de l'entreprise.

1.3.4. Lever le paradoxe de la marche arrière

Pour pallier les aléas liés à la vie des affaires, le contrôle de gestion doit faciliter les suivis des opérations et faire face aux concurrents et aux évolutions de son environnement.

1.4. Les missions du contrôle de gestion

Le contrôle de gestion a pour mission, de définir les finalités et les objectifs généraux de l'entreprise à long terme, ainsi la stratégie à adopter pour orienter la gestion vers la réalisation des objectifs fixés dans les meilleurs délais, au moindre cout et avec une qualité maximale conformément aux prévisions. Le contrôle de gestion doit assurer plusieurs tâches, à savoir⁷ :

1.4.1. Fournir des instruments de pilotage

Au niveau local, le contrôle de gestion permet un autocontrôle des unités qui sont soumises à une obligation de résultat par opposition à une obligation de moyens. Il donne également à ces entités les moyens de comprendre les conséquences de leurs actions, afin que, les responsables corrigent les éventuels écarts, en mettant à leur disposition le tableau de bord et la comptabilité analytique.

1.4.2. Fournir des informations

Après diffusion des informations sur l'environnement économique et les options stratégiques retenues par la direction générale, le contrôle de gestion doit expliquer les objectifs stratégiques à tous les niveaux, d'une manière claire et comprise tels que, la connaissance des couts, la qualité des produits, etc. qu'on appelle les informations verticales. Il produit aussi des informations horizontales, pour répondre aux besoins de coordination des unités de même niveau hiérarchique.

1.4.3. Orchestrer la décentralisation

Lorsque l'organisation s'avère trop complexe par sa taille, par ces activités ou par son environnement, le contrôle de gestion doit répondre aux besoins de coordination des organisations décentralisées. La décentralisation repose sur une délégation de l'autorité, qu'il

⁷ Durand X. et Helluy A., « les fondamentaux du contrôle de gestion », édition d'organisation, Paris, 2009, P.30.

convient d'organiser pratiquement en fixant les objectifs à atteindre par les opérationnels tous en informant la direction générale de l'efficacité du processus.

1.5. Le processus du contrôle de gestion

Le contrôle de gestion correspond aux phases traditionnelles de management, à savoir⁸ :

1.5.1. La phase de prévision

Cette phase est dépendante de la stratégie définie par l'organisation. 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.

1.5.2. La phase d'exécution

Cette phase se déroule à l'échelon des entités de l'organisation. 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.

1.5.3. La phase d'évaluation

Cette phase consiste à confronter les résultats obtenus par les entités aux résultats souhaités par la direction afin d'évaluer leurs performances. Cette étape de contrôle met en évidence des écarts et en détermine les causes. Elle doit conduire les responsables à prendre des mesures correctives.

1.5.4. La 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.

1.6. Les concepts clés associés au contrôle de gestion

Il existe certaines notions qui sont liées directement à la discipline du contrôle de gestion, parmi ces dernières, on trouve :

⁸ Langlois L., Bonnier C. et Bringer M., « contrôle de gestion », édition Berti, Paris, 2006, P.18.

1.6.1. Le contrôle organisationnel

Le contrôle organisationnel cherche « à améliorer les règles et les procédures qui structurent les décisions, 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»⁹.

Cependant, 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 (fonctionnels et opérationnels) 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 organisationnel¹⁰ :

- La planification ;
- La fixation des règles et des procédures ;
- L'évaluation des résultats et de la performance.

1.6.2. Le contrôle interne

Le contrôle interne est « l'ensemble des sécurités contribuant à la maîtrise de l'entreprise. Il a pour but, d'un coté, l'application des instructions de la direction et de favoriser l'amélioration des performances. Il se manifeste par l'organisation, les méthodes et les procédures de chacune des activités de l'entreprise pour maintenir la pérennité de celle-ci »¹¹.

1.6.3. L'audit interne

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 dirigeants¹²». L'audit doit permettre de¹³ :

- Mesurer et améliorer la fiabilité des systèmes utilisés par l'entreprise ;

⁹ El Gadi A. H., « Audit et contrôle de gestion », édition Mithaq- Almaghrib, Ribat, 1996, P.16.

¹⁰ Idem.

¹¹ Alazard C. et Sépari S., « le contrôle de gestion, Manuel et applications », édition Dunod, Paris, 2006, P. 18.

¹² Idem. P.18.

¹³ Idem.

- Mettre en place des systèmes efficaces de contrôle de tous les domaines de l'entreprise.

1.7. Le contrôleur de gestion

Le contrôleur de gestion a certaines fonctions qu'il doit remplir et quelques qualités qu'il doit avoir, afin de l'aider à mieux exercer son métier.

1.7.1. Les fonctions de contrôleur de gestion

Lorsqu'il s'occupe d'un système budgétaire, un contrôleur de gestion remplit essentiellement trois fonctions suivantes¹⁴:

1.7.1.1. Mise en place et amélioration du système

Lors de l'implantation, le contrôleur est chargé seul ou avec l'aide de conseillers extérieurs de concevoir le système. C'est lui qui précise et explicite davantage la structure de l'organisation, qui propose l'architecture budgétaire qui en résulte. Il se doit ensuite de réunir les informations internes et externes permettant d'élaborer puis de contrôler les budgets, c'est-à-dire rechercher des informations qui n'étaient pas précédemment collectées, faire remonter des données qui restaient auparavant au niveau de l'atelier ou du service.

Enfin, une fois le système mis en œuvre, c'est lui qui proposera les améliorations ou les évolutions qui pourraient s'avérer nécessaires.

1.7.1.2. Animateur de la procédure

Le contrôleur de gestion stimule le fonctionnement du système d'information et de décision que constitue toute gestion budgétaire au sein d'une organisation. Pour ce faire, lors de l'élaboration des budgets, il fournit les données de base aux responsables budgétaires (hypothèses à prendre en compte, niveaux de prix, etc. veille à la comptabilité des différents budgets établis, procède aux consolidations nécessaires, répercute aux services concernés les modifications apportées par la direction générale, coordonne la procédure de façon à ce que les documents soient établis aux dates prévues. Lors du suivi budgétaire, il s'assure que les données indispensables au contrôle sont fournies aux responsables dans la forme et les délais fixés, vérifie la vraisemblance des valeurs réalisées, s'assure que les intéressés utilisent à des fins de contrôle l'information fournie, veille à ce que les rapports de contrôle soient établis en temps voulu, suscite les actions correctives.

¹⁴ Gervais M., « contrôle de gestion par le système budgétaire », édition Librairie Vuibert, Paris, 1987, P. 226.

1.7.1.3. Conseil de gestion pour les opérations projetés et réalisées

Le contrôleur de gestion peut aider la direction générale à formuler ses objectifs. Lors de la phase de prévision, il peut donner son avis aux responsables budgétaires sur la possibilité de réaliser le programme envisagé et leur conseiller d'éventuelles modifications. Il participe aux comités budgétaires et formule des recommandations. A la demande des services ou de sa propre initiative, il peut entreprendre des études sur certains projets. Pendant la phase de suivi budgétaire, il aide à l'explication des écarts jugés anormaux, conseille les responsables budgétaires qui lui demandent assistance sur les actions correctives à entreprendre.

1.7.2. Les qualités demandées au contrôleur de gestion

Elles découlent des missions qui viennent d'être exposées. Un bon contrôleur de gestion doit¹⁵ :

1.7.2.1. Bien connaître l'entreprise et prendre en compte toutes ses dimensions

Ce n'est pas seulement un homme vivant dans le monde clos des chiffres et de la comptabilité prévisionnelle. Ce doit être également un familier des différents services de l'entreprise. En effet, c'est en sortant de son bureau, en analysant les choses sur place, en dialoguant avec ceux qui sont au cœur des problèmes que le contrôleur interprétera correctement le sens à donner aux chiffres.

Par ailleurs, les solutions qu'il propose doivent toujours reposer sur un bon équilibre entre les aspects techniques et financiers et les aspects humains.

Lorsqu'il émet une recommandation, il ne doit jamais oublier les pesanteurs sociologiques et les mentalités ambiantes.

1.7.2.2. Savoir aller à l'essentiel et oublier les problèmes mineurs

Trop de contrôle noiera l'entreprise sous beaucoup de papiers coutera beaucoup d'argent et risque d'aboutir à peu de résultats.

¹⁵ Gervais M., « contrôle de gestion par le système budgétaire », édition Librairie Vuibert, Paris, 1987, P. 228.

1.7.2.3. Savoir communiquer

Il doit savoir dialoguer avec les opérationnels de façon à obtenir la meilleure information possible, être en mesure d'apprécier les difficultés de chacun et en tenir compte, éviter de froisser les susceptibilités lorsqu'il donne des avis, etc. En un mot, son comportement doit être diplomatique.

1.7.2.4. Savoir convaincre

La diplomatie n'exclut pas une certaine fermeté et lui en faudra pour faire respecter la convergence des buts, veillé à la mise en application de certaines décisions, etc.

1.8. Les limites du contrôle de gestion

Même si le contrôle de gestion est considéré comme un processus de pilotage de l'entreprise, ce dernier a aussi des limites dont nous citons ci- après¹⁶ :

- Tout n'est pas mesurable à un coût raisonnable et portant, il faut bien quand même piloter le système, le contrôle de gestion n'est pas la panacée ;
- Une fois qu'un indicateur a été choisi, il devient très vite un but pour soi, susceptible de toutes les manipulations. Cela, limite la confiance qu'on peut accorder au système du contrôle de gestion, même si l'on peut mettre en place, toutes sortes de parades (renouveler les indicateurs utilisés, les garder confidentiel, etc. Cela, induit un stress, notamment, lorsque les indicateurs sont mal choisis et conduisent à exiger l'impossible ;
- Les managers ne doivent pas se contenter des indicateurs du contrôle de gestion, mais doivent aussi, régulièrement, constater sur place ce qui se passe dans les unités de l'entreprise et avec les clients, vu que les indicateurs ne détectent pas tout.

Section 2 : Les principaux outils du contrôle de gestion

Pour que le contrôleur de gestion puisse exercer les fonctions qui lui sont confiés au sein de l'entreprise, et pour mener à bien son travail, plusieurs outils de contrôle de gestion sont mis à sa disposition. Dans cette section nous allons présentés les principaux outils de

¹⁶ Durand X. et Helluy A., « Les fondamentaux du contrôle de gestion », édition d'organisation, Paris, 2009, P.60.

contrôle de gestion à savoir : la comptabilité générale, la comptabilité analytique, la gestion budgétaire et enfin le tableau de bord.

2.1. La comptabilité générale

La comptabilité générale est un outil de contrôle des opérations, c'est un moyen de preuve juridique en cas de litige. Elle est obligatoire, la comptabilité générale est considérée comme la première source d'information de l'entreprise car elle fournit des informations globales.

2.1.1. Définition de la comptabilité générale

La définition donnée par le plan comptable général est la suivante « la comptabilité est un système d'organisation financier permettant de saisir, classer, enregistrer, des données de base chiffrées et de présenter des états reflétant une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et de résultat de l'entité à la date de clôture»¹⁷. D'après cette définition on peut dire que la comptabilité générale est considérée comme une représentation de la situation réelle de l'entreprise ou de ses entités à un moment donné.

2.1.2. Les objectifs de la comptabilité générale

La comptabilité générale a plusieurs objectifs qui sont¹⁸ :

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

2.2. La comptabilité analytique

Contrairement à la comptabilité générale, la comptabilité analytique dite aussi comptabilité de gestion fournit aux managers de l'entreprise des informations détaillées. Elle permet de répondre aux insuffisances de la comptabilité générale. La comptabilité analytique est un outil très important sur lequel s'appuie le contrôleur de gestion pour la détermination et l'analyse des produits de l'entreprise.

¹⁷ Davasse H., Parruitte M., « introduction à la comptabilité », édition Foucher, Paris, 2011, P.12.

¹⁸ Idem.

2.2.1. Définition de la comptabilité analytique

Plusieurs définitions peuvent être données à la comptabilité analytique, nous nous limiterons aux définitions suivantes :

La comptabilité analytique est « un outil de gestion conçu pour mettre en relief les éléments constitutifs des coûts et des résultats, de nature à éclairer les prises de décisions. Le réseau d'analyse à mettre en place, la collecte et traitement des informations qu'il suppose, dépendent des objectifs recherchés par les utilisateurs »¹⁹.

Selon Lochard (1998), la comptabilité analytique est « un système d'information permettant à chaque responsable d'une entreprise, grande ou petite, de connaître la valeur des flux et des faits, et de pouvoir analyser les conséquences de ses décisions ou de ses engagements dans le cadre d'un contrat budgétaire »²⁰.

A partir de ces définitions, on peut souligner que la comptabilité analytique est une technique ou bien un mode de traitement des données, elle est utilisée pour but de quantifier l'emploi des ressources lors d'un processus de production. Elle est utile pour toutes entreprises (agricole, de transport, industrielle, etc.), cherchant à gérer, à diriger et à connaître les effets des actions.

Le tableau ci-dessous résume les différents points de distinction entre la comptabilité générale et la comptabilité analytique. Deux conclusions peuvent être tirées :

- La comptabilité générale et la comptabilité analytique sont deux outils complémentaires ;
- La comptabilité générale et la comptabilité analytique, chacune avec ses propres outils, méthodes, règles, etc. mais les deux participent à la bonne gestion de l'entreprise.

¹⁹ Dubrulle L., Jourdain A., « comptabilité analytique de gestion », édition Dunod, Paris, 2007, P.11.

²⁰ Lochard J., « comptabilité analytique ou comptabilité de responsabilité », édition Organisation, Paris, 1998, P.28.

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

Critère de comparaison	La comptabilité générale	La comptabilité analytique
Finalité	Légale	Managériale
Périodicité	Annuelle	Mensuelle
Vision de l'entreprise	Globale synthétique	Partielle et détaillée
Règles	Légales, rigides et normatives	Souple et évolutives
Objectifs	Financiers (monétaires)	Techniques et économiques
Utilisateurs	Tiers et direction	Aux responsables de l'entreprise
Indicateurs	Comptables, fiscaux et financiers	Indicateurs de gestion
Nature de l'information	Information certifié, précise et formelle	Information rapide, pertinente et approché

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

2.2.2. Les objectifs de la comptabilité analytique

Les objectifs de la comptabilité analytique sont multiples, on peut citer les plus essentiels ci-dessous²¹ :

- Connaître les coûts de revient par produit ;
- Déterminer la valeur des stocks à tout moment grâce à la tenue des comptes d'inventaire permanent ;
- Déterminer le résultat analytique par produit ou groupe de produits ;

²¹ Cha G., Piget P., « comptabilité analytique », édition Economica, Paris, 1998, P.8.

- L'établissement de prévisions dans le cadre de la gestion budgétaire ;
- Confrontation du coût de revient des produits avec leur prix de marché.

2.2.3. Les concepts de bases de la comptabilité analytique

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

2.2.3.1. La notion de charge

Nous allons définir la notion de charge ainsi que ses typologies.

2.2.3.2. Définition de la charge

Le mot charge est un terme comptable désignant « les consommations chiffrées en valeur monétaire. Les charges comprennent les achats consommés et les frais qui se rapportent à l'exploitation de l'exercice en cours, ainsi que les dotations aux amortissements et de provisions»²².

D'après cette définition on comprend qu'une charge est une consommation des ressources par l'entreprise pour produire des biens et services destinés à la vente ou pas (production pour elle-même).

2.2.3.3. La typologie des charges

On distingue trois types de charge qui sont liés au cycle d'exploitation de l'entreprise, ces charges se décomposent ainsi en charge incorporables, non incorporables et charges supplétives.

- **Les charges incorporables :** une charge incorporable est une charge susceptible d'être imputée aux biens qui sont achetés ou fabriqués en vue de leur revente. Elle sert à évaluer le stock de produits finis ou le stock de marchandises, en attendant que ces biens soient vendus. La majorité des charges enregistrées en comptabilité dans la classe six(06) sont incorporables, elles représentent l'ensemble des comptes 60 à 65 du S.C.F (système comptable financier).
- **Les charges non incorporables :** Les charges non incorporables aux coûts sont peu nombreuses. Elles comprennent notamment la plupart des charges exceptionnelles ainsi

²² Lochard J., « la comptabilité analytique ou comptabilité de responsabilité », édition Organisation, Paris, 1998, P.14.

que les dotations aux dépréciations et aux provisions. Elles se rattachent à la période au cours de laquelle elles ont été supportées (et non à des biens achetées ou produits).

- **Les charges supplétives :** ce sont « des charges qui n'apparaissent pas en comptabilité générale (pour des raisons fiscales et juridiques), mais la recherche des coûts normaux et économique comparables au même type d'activité exige de retenir. (les rémunérations de travail de l'exploitant et les rémunérations conventionnel des capitaux propres »²³. Elles sont incorporées par la comptabilité analytique pour leurs donné un but économique plus pertinent.

2.2.3.2. La notion des coûts

Nous allons définir la notion du coût, ainsi ses typologies.

2.2.3.3. Définition du coût

Le coût peut être défini comme « une accumulation de charge correspondants soit à une fonction ou une partie de l'entreprise, soit à un objet, une prestation de service à un stade autre que le stade final (la vente)»²⁴.

Un coût est défini par rapport aux trois caractéristiques suivantes :

- Le champ d'application du calcul : un moyen d'explication, un produit, un stade d'élaboration du produit ;
- Le contenu : les charges retenues, en totalité ou en parties, pour une période déterminée ;
- Le moment de calcul : antérieur (coût préétablie), à postériori (coût constaté) à la période considérée.

2.2.3.4. Typologies des coûts

Il existe une grande variété des coûts dont le classement peut se faire en plusieurs fonctions. La classification proposée ci-après consiste à distinguer deux grandes catégories de coûts.

²³ Martinet A., Silem A., « Lexique de gestion », édition Dalloz, Paris, 2000, P.77.

²⁴ Boughaba A., « comptabilité analytique d'exploitation », édition Berti, 1998, P.3.

- **Les coûts directs et indirects**

En comptabilité, on classe habituellement les coûts en directs et indirects selon qu'ils sont directement ou indirectement dus à la production d'un bien ou d'un service donné.

- **Les coûts directs** : les coûts directs « sont les coûts pour lesquels il n'existe aucune ambiguïté sur le lien qui unit le coût au produit ou au service. Cette absence d'ambiguïté permet une affectation directe entre le coût et le produit »²⁵.

- **Les coûts indirects** : les coûts indirects « sont les coûts qui nécessitent une règle de répartition et un traitement car elles concernent plusieurs objets »²⁶.

- **Les coûts fixes et les coûts variables**

En finance d'entreprise et en gestion, les coûts fixes sont les coûts indépendants du niveau d'activité ou des quantités produites dont l'entreprise doit s'acquitter pour son bon fonctionnement. A l'inverse, les coûts variables sont les coûts des facteurs variables.

- **Les coûts fixes** : le coût fixe est « constitué de charges réputées non variables pendant une période déterminée »²⁷. Ainsi, les coûts fixes concernent l'ensemble des charges qui ne varient pas avec le niveau d'activité de l'entreprise.

- **Les coûts variables** : le coût variable est « constitué seulement par les charges qui varient avec le volume d'activité de l'entreprise, sans qu'il y ait nécessairement exacte proportionnalité entre la variation des charges et la variation du volume des produits obtenus »²⁸.

2.2.4. Les méthodes du calcul des coûts en comptabilité analytique

Pour l'analyse des coûts, la comptabilité de gestion fait appel à plusieurs méthodes, et c'est à l'entreprise de choisir la méthode qui lui convient et qui sera propre à elle.

²⁵ Hilton R.W. et Alli., « comptabilité de gestion et contrôle des coûts, stratégies des décisions en entreprise », 1^{ère} édition, Paris, 2010, P.56.

²⁶ Idem.

²⁷ Martinet A., Silem A., « lexique de gestion », édition Dolloz, Paris, 2000, P.129.

²⁸ Lochard J., « la comptabilité analytique ou comptabilité de responsabilité », édition Organisation, Paris, 1998, P.92.

Il existe deux systèmes fondamentaux de calcul des coûts en comptabilité analytique : la méthode des coûts complets et la méthode des coûts partiels.

2.2.4.1. La méthode des coûts complets

La méthode des coûts complets est utilisée par les entreprises dans le cadre d'une comptabilité analytique. Elle permet, grâce à une ventilation des coûts supportés, de fixer le prix de revient des produits fabriqués ou des prestations exécutées.

La méthode des coûts complets repose sur le principe d'une affectation de toutes les charges de la comptabilité analytique au coût des produits fabriqués. Le problème essentiel est celui de l'affectation des charges de la comptabilité générale dans le système analytique, puis de leur imputation au coût des produits.

• La méthode des centres d'analyse

Le plan comptable général a normalisé, en 1947, la détermination des coûts complets en préconisant la méthode des sections homogènes, renommée méthode des centres d'analyse, dans le PCG 1982, la méthode des centres d'analyse se propose de déterminer les coûts directs et indirects des différentes fonctions assumées par l'entreprise. Elle permet d'apprécier la performance de chaque produit, activité ou prestation dans la performance globale de l'entité.

Les centres d'analyses sont des compartiments d'ordre comptable dans lesquels sont groupés, préalablement à leur imputation aux comptes intéressés de coûts ou de coûts de revient, les éléments de charge qui ne peuvent être directement affectés à ces comptes. L'unité de mesure de l'activité des différents centres est qualifiée de l'unité d'œuvre ou d'assiette de répartition.

Les centres sont généralement classés en deux catégories :

- **Les centres principaux :** leurs coûts sont imputables aux coûts d'acquisition des approvisionnements, aux coûts de production ou de distribution des produits ou services. Ils comprennent :
 - Centres d'approvisionnement : correspondant aux fonctions de préparation des achats, transport sur achats, réception et comptabilisation des achats.
 - Centres de production : correspondant aux fonctions de production de biens et de services.

- Centres de distribution : correspondant aux fonctions d'étude des marchés, de vente, de stockage des produits finis, d'emballage, de livraison.
- **Les centres auxiliaires** : leurs charges ne peuvent être imputées directement aux coûts des approvisionnements ou produits. Elles sont transférées à d'autres centres d'analyse par l'intermédiaire desquels elles sont imputées. L'activité des centres auxiliaires est au service des centres principaux.

La méthode des coûts complets offre, principalement, trois types d'avantages à savoir²⁹ :

- Elle permet de progresser dans l'identification des causes de coûts. L'unité d'œuvre traduit des phénomènes physique 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 (étude de question de « faire » ou « faire faire », comparaison avec d'autres organisations, etc.).

Cette méthode comporte cependant quelques inconvénients, qui sont³⁰ :

- Elle diminue certainement 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 on évalue leurs performances.

- **La méthode ABC (Activity Based Costing)**

La méthode ABC est un outil d'analyse des coûts par activité qui cherche à modéliser les relations entre les ressources, leurs modes de consommation et les objectifs de l'entreprise. Dans ses grandes lignes, la méthode ABC divise les activités d'une entreprise pour analyser les filières de coûts et évaluer la rentabilité de chaque référence.

²⁹ Mottis N., « Le contrôle de gestion », édition Ems management et société, Paris, 2006, P.77.

³⁰ Idem. P.77.

La méthode ABC « consiste à placer entre les centres de travail et les produits une catégorie intermédiaire, l'activité, calculer le coût des activités fournies par les différents centres, et regarder dans quelle proportion tel produit utilise telle activité, de manière à obtenir une évaluation des coûts des produits plus fiables »³¹.

Le principe de cette méthode, consiste à répartir les charges indirectes aux coûts en fonction des inducteurs de coût consommés dans tous les processus de production de l'entreprise.

$$\text{Coût inducteur} = \text{ressources consommées} / \text{volume de l'inducteur}$$

La méthode ABC a pour objectif d'obtenir une affectation plus pertinente basée sur l'étude des relations entre les produits, les activités et les ressources. Cela doit permettre de mieux gérer les ressources et d'obtenir des coûts plus pertinents. Selon Alazard et Sépari, la mise en œuvre d'un calcul des coûts par l'ABC permet³² :

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

2.2.4.2. La méthode des coûts partiels

Le but des différentes méthodes de coût partiel est de pallier les insuffisances des coûts complets. La méthode des coûts partiels est fondée sur la distinction entre les charges fixe (qui varient en fonction du niveau d'activité de l'entreprise) et les charges variables (qui évolue par paliers et sont généralement commues). Elle permet de déterminer la marge de chaque produit et sa contribution à la couverture des charges fixes. C'est une des méthodes qui peut être utilisée par l'entreprise pour connaître la rentabilité de ses produits ou services de manière précise.

³¹ Gervais M., « contrôle de gestion », édition Economica, Paris, 1997, P.17.

³² Alazard C. et Sépari S., « le contrôle de gestion, Manuel et applications », édition Dunod, Paris, 2006, P.588.

- **La méthode des coûts variables (direct costing)**

La méthode des coûts variables consiste à ne prendre en considération que les charges variables quelque soit leur nature directes ou indirectes dans le coût des produits. Ces dernières qui varient avec le volume d'activité de l'entreprise, sans qu'il y ait nécessairement exacte proportionnalité entre la variation des charges et la variation du volume des produits obtenus. Cette méthode consiste à faire apparaître une marge sur coût variable globale qui doit couvrir toutes les charges fixes afin de dégager un résultat d'exploitation positif, donc d'obtenir un équilibre global d'exploitation. La marge sur coût variable se calcule par la formule suivante :

$$\text{Marge sur coût variable d'un produit} = \text{Chiffre d'Affaire} - \text{Coût variable d'un produit.}$$

- **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 »³³. Comme cette méthode ne comprend que les coûts directs, donc elle a l'avantage de la simplicité, elle évite d'avoir à répartir les charges indirectes qui par définition même, ne sont pas affectables « sans ambiguïté ». L'objectif de cette méthode est de déterminer le coût direct et la marge sur coût direct de chaque produit, service et activité. Sa formule de calcul est la suivante :

$$\text{Marge sur Coût Direct (M}^s / \text{CD)} = \text{Chiffre d'Affaire (CA)} - \text{Coût Direct (CD).}$$

2.3. La gestion budgétaire

Le contrôle de gestion, outre le calcul des coûts dans une perspective à long ou court terme, a pour rôle de décliner les choix stratégiques définis en amont sous forme de plans à court terme. La gestion budgétaire conduit à la mise en place d'un réseau de budgets couvrant toutes les activités de l'entreprise. Ces programmes d'actions chiffrées sont appelés à servir

³³ Alazard C. et Sépari S., « contrôle de gestion Manuel et applications », édition Dunod, Paris, 2001, P.159.

d'outils de pilotage s'il leur est adjoint un système de contrôle budgétaire cohérent et régulier dont le cœur est constitué par la mise en évidence d'écarts qui doivent permettre la réflexion sur les causes de ces divergences et initier des actions correctrices.

2.3.1. Définition de la gestion budgétaire

Pour Berland (2004), la gestion budgétaire est définie comme « une technique de l'administration de l'organisation et de la gestion interne, s'appuie sur des prévisions, à partir, desquelles, les responsables de l'organisation reçoivent des attributions sous forme de programme et moyens pour une durée limitée en valeur et en quantité si possible »³⁴.

Ainsi, la gestion budgétaire est « un mode de gestion qui englobe tous les aspects de l'activité de l'entreprise dans un ensemble cohérent de prévision chiffrées »³⁵.

Donc, la gestion budgétaire est une technique de gestion qui consiste à faire des prévisions à court terme sur l'ensemble des activités de l'entreprise, afin d'atteindre l'objectif fixé par l'entreprise, ainsi que les moyens nécessaires pour l'atteindre.

2.3.2. Les buts de la gestion budgétaire

On peut distinguer trois buts essentiels de la gestion budgétaire qui sont³⁶ :

- Améliorer la rentabilité par l'augmentation du profit ;
- Assurer une certaine sécurité à court terme par la trésorerie en particulier ;
- Ne pas se laisser surprendre grâce à la simulation de nombreuses hypothèses.

2.3.3. Les principes de base de la gestion budgétaire

La gestion budgétaire est un système de prévision et de gestion reposant sur les principes suivants³⁷ :

- La totalité du système budgétaire : toutes les activités de l'organisation doivent être budgétisées. Ce qui implique de, préciser les missions de chaque unité de gestion et les concrétiser par des objectifs précis, et de ne laisser aucune hors responsabilité.

³⁴ Berland N., « le contrôle budgétaire », édition la Découverte, Paris, 2004, P.42.

³⁵ Hamini A., « gestion budgétaire et comptabilité prévisionnelle », édition Berti, Alger, Algérie, 2001, P.5.

³⁶ Lochard J., « la comptabilité analytique ou comptabilité de responsabilité », édition Organisation, Paris, 1998, P.25.

³⁷ Gervais M., « le contrôle de gestion », 7^{ème} édition, Economica, Paris, 2000, P.275.

- Couplage du système budgétaire avec le système de décision : le système budgétaire doit déboucher sur des budgets par centre de responsabilité.
- Contrôlabilité des éléments du budget : dans ce contexte, les éléments budgétaires doivent être soumis à un contrôle qui détecte si les éléments d'un budget dépendent du responsable du centre de responsabilité, ou bien ces éléments sur lesquels ce responsable n'a aucune possibilité d'action.
- Contrôle par exception : l'analyse des écarts entre les résultats attendus et les résultats obtenus n'est pas une fin en soi. En réalité, c'est à partir de ces écarts significatifs que l'entreprise décèle les points de distorsion dans la réalisation des programmes orientés vers les objectifs de l'organisation, de conduire les actions correctives.

2.3.4. Les différentes phases de la gestion budgétaire

La procédure budgétaire s'articule autour de trois grandes phases qui sont les suivantes :

2.3.4.1. La prévision

C'est une étape préalable de la gestion budgétaire qui consiste à définir les objectifs stratégiques de l'entreprise ainsi que les moyens d'y parvenir en tenant compte de l'évolution de son environnement interne et externe, et utilisant des méthodes statistiques et économiques permettant d'avoir un aperçu du futur en fonction d'objectifs préalables de l'entreprise.

2.3.4.2. La budgétisation

La budgétisation est le rapport entre les objectifs visés et les moyens pour les atteindre. Un budget constitue le plan d'action à un an. Il doit projeter et détailler le plan opérationnel sur l'horizon proche, assurer le bouclage avec les comptes prévisionnels et créer le cadre d'un bon retour d'expérience dans le suivi de l'action. Le budget présente alors la traduction ou le chiffrage en unité monétaire de la mise en œuvre d'un programme souligné par l'entreprise.

2.3.4.3. Le contrôle budgétaire

Constitue la phase la plus importante de toute la procédure budgétaire, il permet de comparer les réalisations avec les prévisions, déceler les écarts significatifs, les analyser et prendre des mesures correctives dans le but de rapprocher le résultat attendu. Aussi, étant un outil de vérification car il permet de vérifier la performance des différents centres de responsabilité.

2.4. Le tableau de bord de gestion

Le tableau de bord est instrument considéré utile pour le fonctionnement de l'entreprise, il nous offre une vue simplifiée des situations réel. C'est un outil qui aide le pilotage et le contrôle de la performance de l'entreprise.

2.4.1. Définition de tableau de bord

Plusieurs spécialistes en gestion, ont proposé de nombreuses définition de tableau de bord, dont nous citons quelques unes ces après :

Selon Alazard et Sépari (2004), le tableau de bord est « un ensemble d'indicateurs organisés en système suivis par la même équipe ou le même responsable pour aider à décider, à coordonner et à contrôler les actions d'un service. Le tableau de bord est un instrument de communication et de décision qui permet au contrôleur de gestion d'attirer l'attention du responsable sur les points clés de sa gestion afin de l'améliorer »³⁸.

Aussi, le tableau de bord est « un système d'informations léger, rapide et synthétique, parfaitement, en phase avec le découpage en centres de responsabilités. Non seulement il présente à chaque manager les résultats synoptiques qui le concernent, mais, il attire son attention sur les écarts par rapport aux objectifs, et l'incite à étudier les actions correctives possibles»³⁹.

Donc, le tableau de bord est un tableau de synthèse reprenant périodiquement une série d'indicateurs clés pour le suivi de la gestion globale d'une organisation ou de la gestion locale d'un centre de responsabilité.

2.4.2. Intérêt de tableau de bord

Le tableau de bord présente plusieurs intérêts comme suit⁴⁰ :

Dans un premier temps le tableau de bord est un instrument de contrôle et de comparaison, il permet de contrôler en permanence le réel au standard par le billet d'un ensemble d'indicateurs choisis pour arriver par la suite à capter des informations sur les points clés de gestion et sur ses dérapages possibles, ces derniers seront ensuite analyser et des actions correctives doivent être mise en œuvre.

³⁸ Alazard C. et Sépari S., « le contrôle de gestion, Manuel et applications », édition Dunod, Paris, 2004, P.293.

³⁹ Leroy M., « le tableau de bord au service de l'entreprise », édition d'organisation, Paris, 2000, P.143.

⁴⁰ Alazard C. et Sépari S., op.cit., P.634.

2.4.3. Les principaux rôles de tableau de bord

Le tableau de bord est dans sa conception même, un instrument de contrôle et de comparaison. Mais, le système d'information le rend un outil de dialogue et de communication ainsi qu'une aide à la prise de décision. Ce dernier permet de⁴¹ :

- **Réduire l'incertitude** : le tableau de bord offre une meilleure perception du contexte de pilotage. Il contribue à réduire quelque peu l'incertitude qui handicape toute prise de décision.
- **Stabiliser l'information** : l'entreprise ne s'arrête pas, et l'information est changeante par nature. Stabiliser l'information et ne présenter que l'essentiel, voilà des services indispensables pour le décideur.
- **Faciliter la communication** : lorsque le tableau de bord est utilisé par un groupe de travail, il remplit aussi le rôle de référentiel commun en offrant une perception unifiée de la situation. Il facilite autant les échanges à l'intérieur du groupe qu'avec le reste de l'entreprise.
- **Dynamiser la réflexion** : le tableau de bord ne se contente pas de gérer les alertes. Il propose aussi des outils d'analyse puissants pour étudier la situation et suggérer des éléments de réflexion.
- **Maîtriser le risque** : on ne le répétera jamais assez, toute décision est une prise de risques. Avec un tableau de bord bien conçu, chaque responsable en situation de décider dispose d'une vision stable et structurée de son environnement, selon l'éclairage des axes de développement choisis. Le tableau de bord offre une meilleure appréciation du risque de la décision.

2.4.4. Les objectifs de tableau de bord

Tableau de bord présente plusieurs objectifs qui sont⁴² :

- Obtenir rapidement des indicateurs de gestion essentiels qui intéressent le responsable concerné pour guider sa gestion et en apprécier les résultats ;
- Analyser l'évolution, en temps réel, des indicateurs de gestion à l'aide d'écart, de ratios, de clignotants, etc.

⁴¹ Fernandez A., « l'essentiel du tableau de bord », 4^{ème} édition, groupe Eyrolles, Paris, 2013, P. 08.

⁴² Beatrice, Francis G., « essentiel du contrôle de gestion », édition Lextenso, Paris, 2009, P.121-122.

- De réagir efficacement dans un court délai aux évolutions environnementales et aux écarts traduisant des dysfonctionnements ;
- De mesurer les effets des actions correctives ;
- De favoriser la communication interne transversale et par voie hiérarchique.

2.4.5. Les instruments de tableau de bord

Pour présenter le tableau de bord à son utilisateur, plusieurs formes sont utilisées. Le but étant d'attirer l'attention du responsable sur les points essentiels pour accélérer l'analyse et par conséquent, le processus de décision⁴³.

2.4.5.1. Les valeurs brutes et les écarts

Les valeurs brutes permettent d'avoir une idée réaliste sur le résultat de l'action. Quant aux écarts, ils mettent en évidence les éventuels dérives par rapport aux prévisions. Cependant, pour conduire l'action, les différents responsables ne doivent pas être submergés d'indicateurs, seul les valeurs brutes et les écarts se rapportant aux points clés de l'activité du centre de responsabilité, doivent être retenus.

2.4.5.2. Les ratios

Un ratio est un chiffre ou un pourcentage résultant d'une division opérée entre deux grandeurs significatives de la structure ou du fonctionnement de l'entreprise. Il est exploité pour comparer, situer et apprécier les performances d'une entreprise par rapport à ses objectifs. Néanmoins, leur utilisation n'est significative que dans la mesure où leur évolution dans le temps et dans l'espace est mise en évidence.

2.4.5.3. Les graphiques

Les graphiques sont des instruments privilégiés pour les tableaux de bord, parce qu'ils présentent l'information d'une façon parlante. Leurs intérêts sont de visualiser rapidement les évolutions et de mieux appréhender les changements du rythme ou de tendance. Parmi les graphiques les plus utilisés, nous citons :

- **Les courbes** : Elles permettent de visualiser l'évolution de l'indicateur dans le temps, ce qui facilite l'étude de la progression et l'analyse de la tendance.
- **Les histogrammes** : Ils sont utilisés souvent pour comparer plusieurs séries de valeurs.

⁴³ Alazard C. et Sépari S., « contrôle de gestion Manuel et applications », édition Dunod, Paris, 2006, P.641.

- **Le camembert** : C'est le meilleur outil pour présenter des données relatives (pourcentage).

2.4.5.4. Les tableaux

Les tableaux sont, généralement, utilisés pour mettre en évidence des écarts entre objectifs et réalisations. Ils permettent, également, de constater l'évolution et d'apprécier la tendance, en juxtaposant les réalisations du mois en cours avec ceux du mois précédant ou du mois correspondant de l'année précédente.

2.4.5.5. Les clignotants

Caractérisés par leur aspect visuel, ils font ressortir les significations après comparaison de la valeur de l'indicateur avec un seuil limite ou norme de référence. L'avantage des clignotants est qu'ils attirent l'attention du responsable sur les anomalies en s'allumant, ce qui lui permet de focaliser son action sur l'essentiel.

2.4.5.6. Les commentaires

Le commentaire doit apporter une valeur ajoutée par rapport aux chiffres et aux graphiques qui figurent déjà sur le tableau de bord. Le style télégraphique est tout à fait adapté et suffisant. On peut soit regrouper l'ensemble des commentaires sur une même page au début du tableau de bord, soit à la fin du tableau de bord, ou insérer un commentaire à côté des chiffres visés⁴⁴.

2.4.6. Les limites de tableau de bord

Le tableau de bord des limites qu'on peut les résumer de la façon suivante⁴⁵ :

- Le tableau de bord n'est pas toujours adapté à chaque service, mais un tableau unique qui ne correspond pas toujours aux spécificités de l'activité ;
- Le tableau de bord est souvent figé pendant des années sans souci d'adaptation à de nouveaux besoins, de nouveaux objectifs ou moyens ;
- L'objectif du tableau de bord reste trop souvent celui du contrôle sans aide au changement ou aux améliorations ;
- La périodicité du tableau de bord est souvent la même pour tous les services alors qu'elle peut apparaître inadaptée pour certains métiers ;

⁴⁴ Selmer C., « concevoir le tableau de bord », édition Dunod, Paris, 1998, P.81.

⁴⁵ Alazard C. et Sépari S., « contrôle de gestion Manuel et applications », édition Dunod, Paris, 2006, P.601.

- La conception des tableaux de bord est trop peu souvent laissée à l'initiative de ceux qui vont les utiliser, mais plutôt centralisée loin du terrain ;
- Les indicateurs utilisés sont parfois déconnectés de la stratégie globale et ne permettent pas d'orienter l'action au bon moment.

Conclusion

Le contrôle de gestion est 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. Il vise à rechercher et à mettre en place des méthodes, pour guider les actions vers un meilleur avenir.

Par ailleurs, la mise en place du contrôle de gestion dans l'organisation, nécessite l'utilisation d'une gamme d'outils. Ces outils permettent de prévoir et de prendre des mesures correctives nécessaires, aussi ils contribuent au bon fonctionnement de l'entreprise et à l'amélioration de sa performance dans le but d'atteindre ses objectifs.

Actuellement il paraît que, nulle entreprise ou organisation ne peut se passer du contrôle de gestion, vu de l'importance du rôle qu'il joue au sein des entités.

Chapitre II

Le contrôle budgétaire et la performance de l'entreprise

CHAPITRE II : LE CONTROLE BUDGETAIRE ET LA PERFORMANCE DE L'ENTREPRISE

L'environnement de l'entreprise est de plus en plus turbulent, ce qui oblige les managers de rationaliser la gestion de leurs entreprises. Les outils de gestion de constatation doivent être accompagnés de technique de gestion prévisionnelle. Donc, l'entreprise passe d'une gestion à posteriori vers une gestion à priori. La gestion budgétaire devient alors une gestion indispensable pour toute entreprise impliquant la direction et chaque responsable opérationnel, dans le but de mettre en concordance la stratégie financière et la stratégie générale de l'entreprise, et de la décliner en plans et budgets qui constituent les bases du contrôle de gestion.

Section 1 : Quelques notions de base sur la gestion budgétaire

La démarche prévisionnelle constitue un élément fondamental de la dynamique de contrôle utilisée par les entreprises. Elle constitue tout d'abord un moment privilégié pour réfléchir, sur la base d'un diagnostic de la situation à de nouvelles stratégies pour et à de nouveaux plans d'action, puis les traduire en objectifs chiffrés (prévision) ; elle permet ainsi de construire un référentiel qui servira de guide pour les décisions quotidiennes et de repère lors de l'analyse des résultats.

Dans cette section nous allons d'abord expliquer c'est quoi la gestion budgétaire et ses objectifs, ensuite les principes d'élaboration du budget, et les différents budgets qui existent au sein de l'entreprise.

1.1. Notion sur la gestion budgétaire

Il existe plusieurs définitions de la gestion budgétaire qui diffèrent selon les auteurs et les économistes, pour notre travail nous retenons celles qui suit.

1.1.1. Définition de la gestion budgétaire

La gestion budgétaire est définie « comme un mode de gestion constituant à traduire en programme chiffré, appelé budget, les décisions prise par la direction avec la participation des responsables»¹. Il apparaît nécessaire d'ajouter un aspect supplémentaire à cette définition : celui de la comparaison à posteriori des réalisations avec ces mêmes prévisions, par la mise en

¹ Doriath B. et Goudjet C., « la gestion prévisionnelle et mesure de la performance », 3^{ème} édition DUNOD, Paris, 2007, P.104.

évidence d'écart significatifs qui doivent entraîner des actions correctives. À cet effet, la gestion budgétaire implique ²:

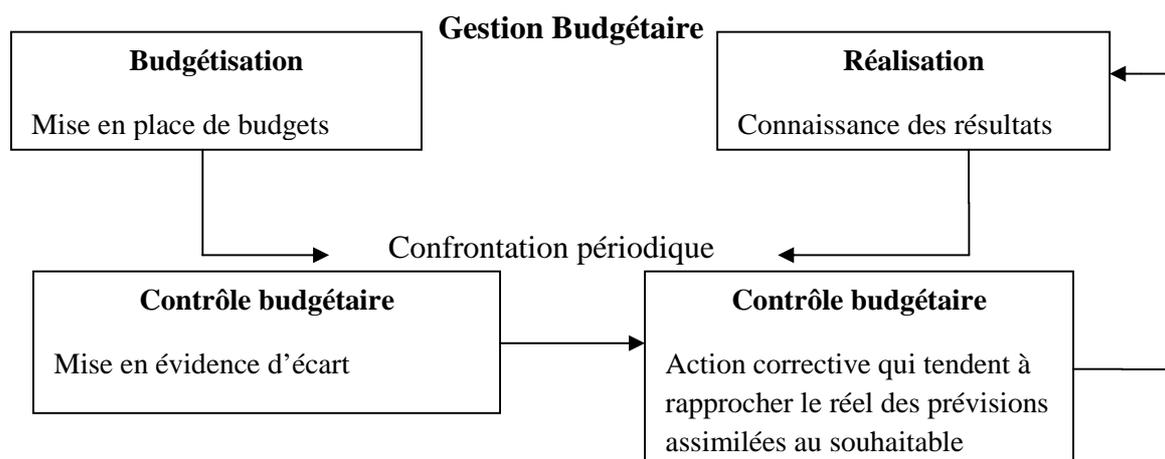
- Un éclatement des objectifs de l'entreprise en autant de sous-objectifs qu'il y a de centres de responsabilité ;
- La construction de programmes d'action dans chaque centre de responsabilité pour atteindre ces objectifs ;
- L'attribution des moyens nécessaires à la réalisation de ces programmes ;
- L'expression des programmes en budgets.

Pour Deplens (1971), la gestion budgétaire est «une méthode de prévision systématique et de contrôle par le moyen des budgets découlant d'un plan d'ensemble qui peut couvrir une assez longue période et qui est décomposé en programme d'action à échéance plus rapprochée déterminée de telle manière qu'ils soient normaux et réalisables» ³.

Donc, la gestion budgétaire doit être envisagée comme un système d'aide à la décision et au contrôle de la gestion composée de deux phases distinctes :

- **La budgétisation** : c'est-à-dire l'élaboration des budgets (documents) ;
- **Le contrôle budgétaire** : constitué par le calcul des écarts et les actions correctives qu'il initie.

Schéma n°02 : Processus de la gestion budgétaire.



Source : Alazard C. et Sépari S., « contrôle de gestion manuel et applications » 2^{ème} édition, Dunod, Paris, 2010, P 225.

² Doriath B. et Goudjet C., « la gestion prévisionnelle et mesure de la performance », 3^{ème} édition DUNOD, Paris, 2007, P.104.

³ Deplens G., « gestion financière de l'entreprise », 4^{ème} édition SIREY, Paris, 1971, P.519.

D'après ces définitions on peut dire que la gestion budgétaire est la réunion de deux éléments : un ensemble de budgets et une procédure de contrôle budgétaire.

1.1.2. Les objectifs de la gestion budgétaire

La gestion budgétaire consiste à établir des budgets et à comparer d'une manière périodique les réalisations avec les prévisions afin d'agir dans le sens qu'il faut. Elle permet donc⁴ ;

- De traduire concrètement les objectifs stratégiques fixés par la direction ;
- De coordonner les différentes actions de l'entreprise ;
- De prévoir les moyens nécessaires à leur mise en œuvre ;
- De faire le choix entre les plusieurs hypothèses.

1.1.3. Intérêts de la gestion budgétaire

La démarche de la prévision budgétaire présente plusieurs intérêts qui sont⁵ :

- Elle permet une meilleure connaissance des atouts et faiblesses de l'entreprise et par l'anticipation sur les réalisations, d'améliorer la réactivité de l'entreprise ;
- Elle responsabilise et engage les personnels opérationnels ;
- Elle force à la coordination des actions.

1.1.4. Limites de la gestion budgétaire

Malgré les intérêts que représente la gestion budgétaire, cette dernière a plusieurs limites à savoir⁶ :

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

⁴ Lochard J., « la gestion budgétaire, outil de pilotage des managers », édition d'organisation, Paris, 1998.

⁵ Doriath B., « contrôle de gestion », 2^{ème} édition DUNOD, Paris, 2001, P.3.

⁶ Idem.

- 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.

1.2. Notions sur les budgets

Le budget apparaît tout d'abord comme l'une des pièces essentielles du système de gestion de l'entreprise tout du moins dans la perspective classique du contrôle de gestion. La gestion budgétaire conduit à la mise en place d'un ensemble de budgets couvrant toutes les activités de l'entreprise. Ces budgets représentant des programmes d'actions chiffrés sont appelés à servir d'outils de pilotage et ça par la mise en place d'un contrôle budgétaire qui a pour objectif de mettre en évidence des écarts pertinents qui doivent faire l'objet de réflexion sur les causes et initier des actions correctives.

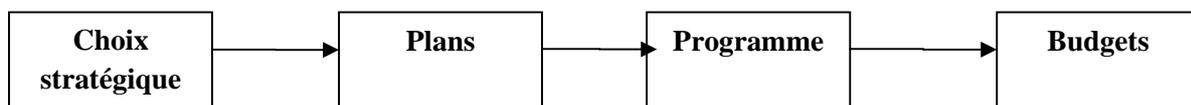
1.2.1. Définition de budget

Selon Bouquin (1992), le budget est défini comme « l'expression comptable et financière des plans d'actions retenus pour que les objectifs visés et les moyens disponibles sur le court terme (l'année en général), convergent vers les buts à long terme de l'organisation »⁷.

Pour Loning (2008), le budget est « la traduction monétaire, économique du plan d'action pour chaque responsable, correspondant à l'utilisation des ressources qui lui sont déléguées pour atteindre les objectifs qu'il a négociés pour une période donnée et dans le cadre d'un plan »⁸.

La notion du budget peut être expliquée par ce schéma :

Schéma n°03 : Le système budgétaire.



Source : Bouquin Henri, « la maîtrise des budgets dans l'entreprise » édition EDICEF, 1992, P.28.

⁷ Bouquin H., « la maîtrise des budgets dans l'entreprise », édition EDICEF, France, 1992, P.09.

⁸ Loning H. et Véronique M., « le contrôle de gestion », édition DUNOD, Paris, 2008.

Le schéma peut être traduit comme suit :

- Un plan d'action décrit les choix retenus par l'entreprise sur l'horizon de sa planification budgétaire : que vendra-t-on, à qui, comment, à quels prix, selon quelles conditions de règlement? Il s'agit donc d'énoncer les actions concrètes qui devront être menées pour appliquer la stratégie décidée par l'entreprise.
- Les programmes quantifient en volume les conséquences attendues des plans d'action : Les tonnages expédiés, effectifs par catégories, niveau des stocks, activité des ateliers.
- Les budgets tiennent compte des objectifs de l'entité concernée, chiffrent les programmes en termes financiers et en offrent une synthèse comptable (bilan prévisionnel, compte de résultat prévisionnel) et financière (plan de financement, budget de trésorerie).

1.2.2. Les objectifs des budgets

La construction de programmes et de budget répond à plusieurs objectifs⁹ :

1.2.2.1. Outils de pilotage

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

- Ils déterminent l'ensemble des moyens et des ressources nécessaires pour atteindre les objectifs de l'organisation, en fonction de ces prévisions ; il s'agit donc d'une politique volontariste de la part des dirigeants ;
- Ils permettent de repérer à court terme les contraintes externes ou internes et les opportunités ;
- Ils assurent la cohérence des décisions et des actions des différents centres de responsabilité, en référence aux objectifs de l'entreprise.

1.2.2.2. Outils de communication

Les budgets sont des outils de communication, de responsabilisation et de motivation car :

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

⁹ Doriath B. et Goujet C., « gestion prévisionnelle et mesure de la performance », 3^{ème} édition DUNOD, Paris, 2007.

1.2.2.3. Outils de contrôle

Les budgets sont des outils de contrôle du fait qu'ils permettent le contrôle de gestion par la détermination des écarts entre réalisations et prévisions.

1.2.3. Les procédures d'élaboration des budgets

L'élaboration des budgets se passe par plusieurs phases qui sont¹⁰ :

1.2.3.1. La phase de plan d'action

C'est la première phase qui consiste à indiquer à chaque responsable de plans d'actions, programmes, budgets, les attentes que la direction formule dans le domaine qui l'intéresse (en termes commerciaux, de politique d'approvisionnement,).

1.2.3.2. La phase d'élaboration du pré-budget

Cette phase peut prendre deux formes, la première est celle d'une simulation par le contrôleur de gestion, des conséquences, des hypothèses qu'il juge les plus réalistes, après avis des services fonctionnels appropriés. La deuxième c'est celle des services fonctionnels qui constatent les plans d'actions, programmes et budgets en résultant.

1.2.3.3. La phase de négociation du pré-budget

Dans cette phase d'ajustement et de négociation, le responsable opérationnel souhaite disposer des moyens qu'il estime nécessaires à la réalisation d'objectifs partiels réalistes : la hiérarchie recherche la réalisation d'objectifs globaux en respectant les critères d'efficacité et d'efficience.

1.2.3.4. La phase de la confection des budgets

Dans cette phase, les épures que constituent les pré budget une fois approuvées, il reste à confectionner les documents budgétaires détaillés.

1.2.3.5. La phase de négociation et l'approbation des budgets

C'est la dernière phase, qui consiste la négociation et de l'approbation des budgets par le conseil d'administration. Deux autres phases viennent ensuite, parfois de manière quasi simultanée :

¹⁰ Bouquin H., « la maîtrise des budgets dans l'entreprise », édition EDICEF, 1992, P.56.

- La mensualisation du budget : elle est indispensable pour que le budget garde son caractère de référence à l'action.
- Son actualisation : l'actualisation initiale du budget répond à un besoin purement technique.

1.2.4. Les différents types des budgets

Il existe plusieurs types de budgets à savoir les budgets opérationnels, le budget d'investissement, le budget de trésorerie et le budget général.

1.2.4.1. Les budgets opérationnels

Les budgets opérationnels sont liés au cycle « achat, production, vente » c'est-à-dire au cycle d'exploitation de l'entreprise.

- **Le budget des ventes**

Le budget des ventes est le premier budget de la construction budgétaire car il conditionne l'activité des autres centres de responsabilités liés au cycle « achat, production, vente ».

Le budget des ventes est issu de la valorisation du programme des ventes grâce aux prévisions de prix. Ceux –ci sont déterminés à partir¹¹ :

- D'informations issues des services comptables ou commerciaux ;
- D'analyse des prix : prix psychologique, élasticité de la demande par rapport au prix ;
- D'une recherche documentaire sur le marché, sur la concurrence
- De la connaissance du cout de revient des produits.

Le budget des ventes présente plusieurs objectifs, ce dernier permet de :¹²

- Déterminer la nature et qualité de ce que l'on veut vendre ;
- Définir la cible à atteindre et le calendrier ;
- Mettre en place des moyens et des méthodes pour vendre ;
- Fixer les prix et modalités de vente pour valoriser le budget.

¹¹ Doriath B., « contrôle de gestion », 2^{ème} édition, Dunod, Paris, 2001, P. 05.

¹² Norbert G., « le contrôle de gestion pour améliorer la performance de l'entreprise », 3^{ème} édition d'organisation, Paris, 1992.

• Le budget de production

Le budget de production joue un rôle très important dans le cadre de la gestion budgétaire d'ensemble et cela par la réalisation des ventes, l'entreprise doit mettre en œuvre la production qui doit répondre aux besoins du marché en tenant compte des prévisions de vente.

Ce budget exige l'établissement du budget des charges de production, afin de prévoir le coût de production par centre d'analyse et par facteur consommé.

• Le budget des approvisionnements

La fonction du service des approvisionnements est d'assurer les stocks nécessaires à la réalisation du programme de production et de tenir compte des deux (2) contraintes suivantes :

- Eviter tout arrêt ou perturbations dans le déroulement de la production et de sa vente ;
- Gérer un stock optimum pour assurer les approvisionnements tout en diminuant l'immobilisation des capitaux.

L'objectif du budget des approvisionnements consiste à gérer au mieux les achats ainsi que la surface occupée par les stockages.

1.2.4.2. Le budget des investissements

Les budgets des investissements relèvent d'un cycle plus long que le cycle d'exploitation et résultent des engagements liés au plan d'investissement et de financement.

Le budget des investissements dans le cadre de l'exercice budgétaire est suivi en trois temps :

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

1.2.4.3. Le budget de trésorerie

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

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

- L'élaboration du budget de trésorerie est passée par les étapes suivantes :
 - Une étape de prévision selon un calendrier assez large (un mois), ayant pour objet d'équilibrer recettes et dépenses. En cas de déséquilibres saisonniers, il faut prévoir des ajustements tel que : (escompte d'effets, billets de trésorerie,).
 - Un planning à très courte échéance (semaine ou journée si la trésorerie est au plus juste). Pour que ces budgets soient valables, ils doivent être établis sur d'assez courtes périodes (mois ou trimestre).
 - Le budget mensuel permet de réunir les moyens indispensables pour assurer l'équilibre d'ensemble : il faut répartir les moyens de paiement entre les différents clients payeurs en comblant les défaillances très momentanées.
- Le budget de trésorerie doit permettre :
 - De calculer pour chaque période mensuelle le solde encaissements- décaissements ;
 - De déterminer la position prévisionnelle de trésorerie à la fin de chaque mois ;
 - De faire un état des créances et dettes à la fin de la période budgétaire.

1.2.4.4. Le budget général

Le budget général est un document de synthèse prévisionnel établis à partir des budgets précédents pour vérifier les équilibres fondamentaux de l'entreprise. Il répond à deux exigences :

- Assurer l'équilibre comptable de l'année afin de permettre un suivi des écarts ;
- Vérifier la cohérence de la démarche budgétée avec le plan opérationnel (à moyen terme) de l'entreprise.

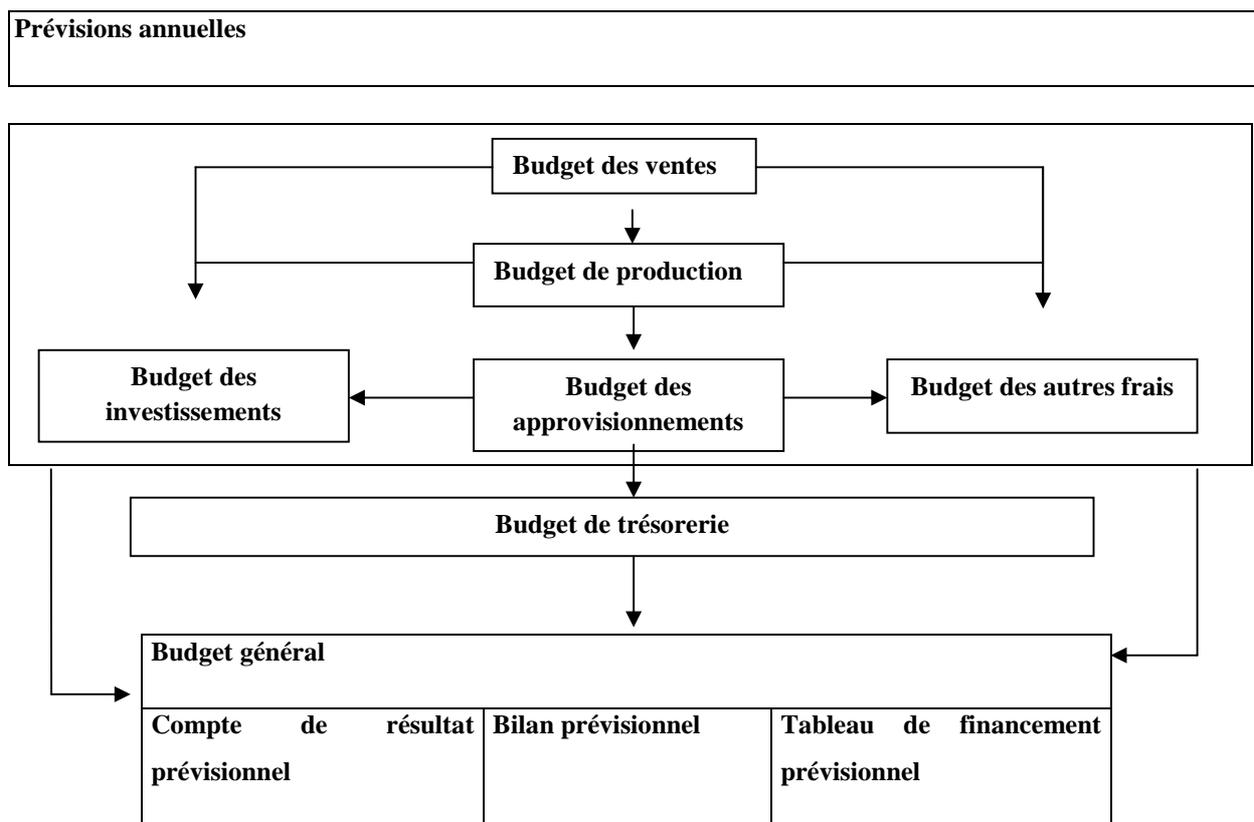
Le budget général englobe le tableau de compte de résultat et le bilan prévisionnel.

- **Le compte de résultat prévisionnel** : il correspond à un tableau récapitulatif des produits et des charges prévues. C'est le principal outil de synthèse budgétaire, tant au niveau de la prévision qu'au stade du contrôle. Dans un compte de résultat prévisionnel, les produits et les charges sont généralement ventilés par mois ou par trimestre, afin de permettre l'établissement du budget de trésorerie et le contrôle budgétaire¹³.

- **Le bilan prévisionnel** : présenté comme un bilan traditionnel, il permet de prévoir les conséquences des actions envisagées en l'année n+1 sur la structure financière de la firme (évolution du fonds de roulement, évolution du besoin en fonds de roulement, rentabilités des capitaux investis, etc.). L'élaboration du bilan prévisionnel s'effectue à l'aide :
 - Du bilan de l'exercice précédent ;
 - Des budgets de production et d'approvisionnement pour les éléments stockés ;
 - Des résultats des budgets de trésorerie en ce qui concerne les comptes de tiers ou de disponible ;
 - Du compte de résultat prévisionnel pour les amortissements et le résultat budgété.

Le schéma ci-dessous présente les différents types de budget.

¹³ Gervais M. « contrôle de gestion », édition Economica, Paris, 2000, P. 433.

Schéma n°04 : L'articulation des différents budgets.

Source : Béatrice et Grandguillot F., « l'essentiel du contrôle de gestion », 8^{ème} édition lextenso, Paris, 2014.

Section 2 : Le contrôle budgétaire dans l'organisation.

Les entreprises établissent des prévisions afin d'anticiper les évolutions externes, de valoriser au mieux leurs ressources internes et d'organiser leurs actions. Elles doivent donc, mettre un système de contrôle qui l'informe sur le degré de réalisation des plans et des budgets qu'elles établissent et quand cela est nécessaire sur les causes des écarts entre les réalisations et les prévisions.

2.1. Le contrôle budgétaire

Le contrôle budgétaire est une fonction partielle du contrôle de gestion, il vise à atteindre les objectifs que l'organisation s'est fixés d'après une stratégie déterminée.

2.1.1. Définition et caractéristiques du contrôle budgétaire

Pour mieux cerner la notion du contrôle budgétaire, nous avons retenu quelques définitions suivantes.

2.1.1.1. Définition de contrôle budgétaire

Pour Gervais (1987), le contrôle budgétaire « est une comparaison permanente des résultats réels et des prévisions chiffrées figurant aux budgets » afin :

- De rechercher la ou les cause(s) d'écarts ;
- D'informer les différents niveaux hiérarchiques ;
- De prendre les mesures correctives éventuellement nécessaires ;
- D'apprécier l'activité des responsables budgétaires¹⁴.

En ce sens, le contrôle budgétaire est « une procédure qui compare à posteriori la réalisation avec les prévisions de budget d'un centre de responsabilité »¹⁵.

D'après ces définitions on peut dire que le contrôle budgétaire permet aux responsables d'agir plus vite et mieux sur les variables contrôlables, il permet aussi de gérer à l'avance et par anticipation les écarts constatés, et de comprendre comment les résultats sont-ils générés.

2.1.1.2. Caractéristiques de contrôle budgétaire

Le contrôle budgétaire représente certaines caractéristiques parmi lesquelles on trouve¹⁶ :

- **Le contrôle budgétaire est une composante du contrôle de gestion.**

Le contrôle budgétaire participe au système d'information du contrôle de gestion en faisant apparaître les écarts entre les prévisions et les réalisations, et en identifiant les causes de ces écarts.

- **Le contrôle budgétaire est un contrôle rétrospectif**

Le contrôle budgétaire s'intéresse à la période passée en comparant les réalisations aux prévisions traduites dans les budgets et en analysant les causes des écarts.

¹⁴ Gervais M., « contrôle de gestion par le système budgétaire », Vuibert, Paris, 1987, P.273.

¹⁵ Langlois L., Bonnier C. et Bringer M., « le contrôle de gestion », édition BERTI, 2006, P. 19.

¹⁶ Doriath B. et Goujet C., « gestion prévisionnelle et mesure de la performance », 3^{ème} édition DUNOD, Paris, 2007, P. 199.

- **Il a une dominante financière**

Le contrôle budgétaire s'appuie sur une approche comptable de l'organisation et fournit des indicateurs financiers.

- **Il informe les responsables sur le degré de réalisation des budgets**

Il permet ainsi :

- D'évaluer la performance des acteurs ;
- De procéder aux régulations nécessaires.

2.1.2. Les avantages du contrôle budgétaire

Parmi les avantages du contrôle budgétaire on distingue¹⁷ :

- Aider l'administration dans la prise de décision ;
- Permettre une meilleure allocation des ressources de l'entreprise ;
- Aider l'administration à planifier, à contrôler et à coordonner les opérations de l'entreprise ;
- Permettre de s'assurer que les objectifs sont réalistes compte tenu de la situation ;
- Permettre d'affiner les objectifs et les politiques de l'entreprise ;
- Permettre de cerner les sources de problèmes et d'y apporter des mesures correctives ;
- Permettre à l'administration de se pencher plus sérieusement sur les problèmes de la planification stratégique ;
- Permettre de détecter les activités ou les secteurs non rentables.

2.1.3. Les conditions de réussite de contrôle budgétaire

Pour que le contrôle budgétaire soit efficace, on doit respecter les conditions suivantes¹⁸ :

- Ne pas considérer les budgets comme une fin en soi ;
- Faire participer toutes les personnes responsables ;
- Fixer des objectifs et des politiques réalistes compte tenu de la conjoncture et des ressources détenues par l'entreprise ;
- Préparer les budgets sur une base régulière et continue ;

¹⁷ Leopaul Lauzon, Michel Bernard, Francine Gélina « contrôle de gestion », édition Gaetan Morin, Paris, 1980, P80.

¹⁸ Idem. P 80.

- Fournir les résultats rapidement aux personnes responsables ;
- Faire en sorte que les budgets ne deviennent pas une simple formalité, une routine ;
- Prendre rapidement des mesures correctives pour rectifier les points faibles ;
- S'assurer que les budgets ne soient pas perçus comme des moyens de répression.

2.1.4. Les différentes étapes du contrôle budgétaire

Le contrôle budgétaire passe par trois étapes relative à l'action soit : avant, pendant et après l'action.

- **Le contrôle avant l'action ou le contrôle à priori**

Le contrôle à priori défini comme une prévision chiffrée, calculée par l'analyse des écarts entre une réalisation et une prévision afin de cerner les couts de l'activité et orienter les décisions de gestion. Ce contrôle permet :

- Aux cadres opérationnels, de stimuler les conséquences de leurs décisions avant même de s'engager dans l'action ;
- Aux supérieurs hiérarchiques, de limiter les frontières de leurs délégations de pouvoir en simulant le fonctionnement de leur propre domaine de responsabilité constitué de plusieurs unités auxquelles ils ont délégué une partie de leur propre pouvoir de décision.

- **Le contrôle pendant l'action**

C'est-à-dire pendant l'exercice budgétaire, il a pour objectif de réparer rapidement les décalages significatifs entre les prévisions et les réalisations de façon à mettre en œuvre les actions correctives nécessaires. Pour réaliser ce contrôle il faut pouvoir fournir de façon permanente et rapide aux responsables les informations sur les réalisations.

- **Le contrôle après l'action**

L'objectif n'est plus de corriger les actions mais de présenter un bilan final de la période budgétaire. Ce bilan final permet : d'expliquer les écarts, de mettre à jour les normes techniques et de réfléchir sur la fiabilité des prévisions. Il peut aussi permettre de mesurer la performance des responsabilités qui s'inscrivent dans le processus d'évaluation de l'entreprise.

2.1.5. Les limites de contrôle budgétaire

Malgré l'importance de contrôle budgétaire au sein d'une organisation, ce dernier présente quelques limites qui sont¹⁹ :

- C'est un contrôle effectué à posteriori qui peut être plus tardif dans un contexte qui exige de la réactivité ;
- Il fournit une expression financière de la performance, qui met de côté les performances qualitatives telle que la qualité la réactivité, le climat social. En outre, cette expression financière n'a pas toujours de sens pour les acteurs, le contrôle budgétaire peut alors perçu par les acteurs comme une obligation procédurale sans intérêt pour l'amélioration de leur performance ;
- Il peut être une source de pesanteur dans la mesure où le système d'information permet le calcul d'un nombre important d'écarts ;
- Il peut être une source de démotivation dès lors que la performance est mal évaluée ou si des acteurs sont rendus responsables d'écarts défavorables sur lesquels ils ne peuvent pas agir.

2.2. Analyse des écarts

L'analyse des écarts consiste à analyser les différences constatées entre les données prévisionnelles et les données réelles afin de rechercher leurs causes et mesurer leurs impacts, d'identifier les responsabilités et informer les acteurs pour qu'ils prennent des mesures correctives nécessaires.

2.2.1. Définition de l'écart

L'écart se définit comme « une différence entre une donnée de référence et une donnée constatée. Exemple : écart entre cout prévu et cout réalisé, entre quantité allouée et quantité consommée »²⁰.

Donc, l'écart a comme fonction de comparer les réalisations aux prévisions de chaque centre de responsabilité afin de vérifier leurs performances. La mesure de l'écart se fait selon la formule suivante :

¹⁹ Doriath B. et Goujet C., « gestion prévisionnelle et mesure de la performance », 3^{ème} édition DUNOD, Paris, 2007, P.203.

²⁰Idem. P. 200.

$$\text{Ecart} = \text{Réal} - \text{Standard}$$

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

- **Ecart favorable constaté :**
 - Lorsque les produits réels sont supérieurs aux produits budgétés ;
 - Lorsque les dépenses réelles sont inférieures à des dépenses prévues.

- **Ecart défavorable constaté :**
 - Lorsque les produits réels sont inférieurs aux produits budgétés ;
 - Lorsque les dépenses réelles sont supérieures aux dépenses prévues.

2.2.2. Principes d'élaboration des écarts budgétaires

Les différents principes conventionnels de construction des écarts sont²¹ :

Principe 1 : Un écart est la différence entre la valeur constatée de la donnée et la valeur de référence de cette même donnée.

Principe 2 : Un écart se définit par le signe (+) ou (-), une valeur et en 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.

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

Principe 4 : En harmonisation avec la position du plan comptable général dans la méthode des coûts préétablis, toute donnée constituée par le produit d'un élément monétaire par un élément qui exprime un volume doit se décomposer en deux écarts définis comme suit :

$$\text{Ecart / Eléments Monétaires} = (\text{Elément Monétaire Réel} - \text{Elément Monétaire Prévu}) \times \text{Donnée Volumique Réelle.}$$

²¹ Alazard C. et Separi S., « contrôle de gestion manuel et applications », 2^{ème} édition, Dunod, Paris, France 2010, P.368.

$$\text{Ecart /Eléments Volumiques} = (\text{Eléments Volumiques Réels} - \text{Elément Volumiques Prévus}) \times \text{Eléments Monétaires Prévus.}$$

2.2.3. Quelques règles de pilotage par l'analyse des écarts

Pour se préserver de certaines limites du contrôle budgétaire il est nécessaire de²² :

- **Définir un modèle cohérent de calcul des écarts :**

Le contrôle de gestion, en définissant les écarts qui seront ensuite calculés périodiquement, doit permettre d'expliquer la performance réelle de l'entreprise. Il lui faut donc :

- Construire un ensemble d'écarts qui expliquent l'écart global de résultat ;
- Calculer les écarts là où sont les responsabilités concernées, ce qui suppose logiquement de construire un modèle cohérent avec le système budgétaire.

- **Interpréter les causes des écarts :**

Interpréter les causes des écarts revient à rechercher, au sein des unités opérationnelles, les causes des divergences par rapport aux prévisions.

- **Mener les actions correctives adaptées :**

L'objet du contrôle n'est pas de sanctionner la défaillance mais de faire en sorte qu'elle ne se reproduise pas. En outre, il ne faut pas se focaliser sur les écarts défavorables, facteurs de motivation doivent être mis en évidence et analysés afin de rechercher la possibilité de diffusion des réussites.

2.2.4. Propriétés d'un écart pertinent

Mettre en évidence un écart ne présente d'intérêt que si ce dernier est :

- **Utile** : tout écart doit pouvoir être compris par le responsable concerné et induire chez lui un comportement cohérent avec les buts poursuivis par l'organisation.

²² Doriath B. et Goujet C., « gestion prévisionnelle et mesure de la performance », 3^{ème} édition DUNOD, Paris, 2007, P.204.

- **Fiable** : porter un jugement sur l'importance d'un écart, sans faire la part entre ce qui provient de l'incertitude des prévisions (mauvaise formulation du modèle de prévision, valeurs des paramètres mal connues ou mal estimées) et ce qui est effectivement dû au mauvais fonctionnement du centre de responsabilité, peut être dangereux, avant toute analyse il convient de se préoccuper du degré de fiabilité de la norme.
- **Actuel** : pour que l'écart constaté puisse être utilisable, sa détermination doit être actuelle. Exemple en période de vente promotionnelle, il est important que les écarts de chiffres d'affaires soient connus quelques jours après le démarrage de la campagne.
- **Obéissant à une logique économique** : l'information a un coût, le calcul de tous les écarts avec précision risque d'être parfaitement antiéconomique. Le contrôle ne se justifie que si les bénéfices que l'on en attend excèdent les coûts qu'il implique.
- **S'intégrant dans un ensemble plus large d'appréciation de la performance** : la technique budgétaire se focalise sur l'aspect coûts et cerne assez mal des aspects plus qualitatifs tels que les délais ou la qualité, aujourd'hui, il est nécessaire de mieux coupler les écarts budgétaires avec des données provenant d'autres systèmes d'information, de façon à avoir une vision plus juste de la performance globale.

2.2.5. Calcul et analyse des écarts

Les contrôleurs de gestion calculent les écarts existants entre les données prévisionnelles et les données réelles du budget. Ces écarts renseignent les contrôleurs et les managers sur la performance de l'entreprise. L'analyse de ces écarts peut-être plus ou moins complexe. Leur décomposition analytique permet d'analyser leurs causes et de mettre en place les actions correctives.

2.2.5.1. L'analyse de l'écart sur le résultat

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

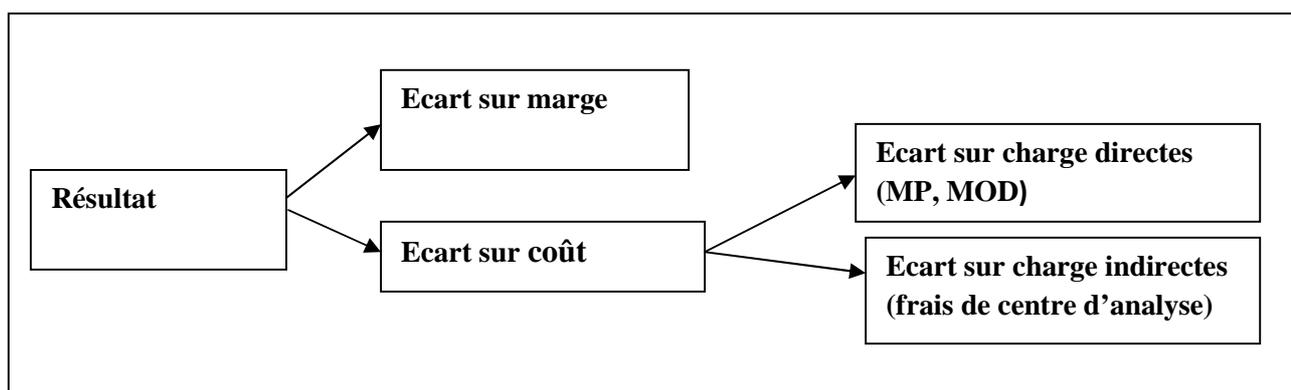
L'écart sur le résultat : est la différence entre le résultat réel et le résultat préétabli de référence.

$\text{L'Écart Sur Résultat} = \text{Le Résultat Réel} - \text{Le Résultat Préétabli}$
<div style="display: flex; justify-content: space-around; align-items: center;"> <div style="text-align: center;"> \downarrow Le chiffre d'affaires réel – le coût réel </div> <div style="text-align: center;"> \downarrow Le chiffre d'affaires préétabli – le coût préétabli </div> </div>

L'écart de résultat est constitué de trois composantes associées chacune à une entité responsable :

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

Schéma n°05 : Présentation de l'écart sur le résultat.



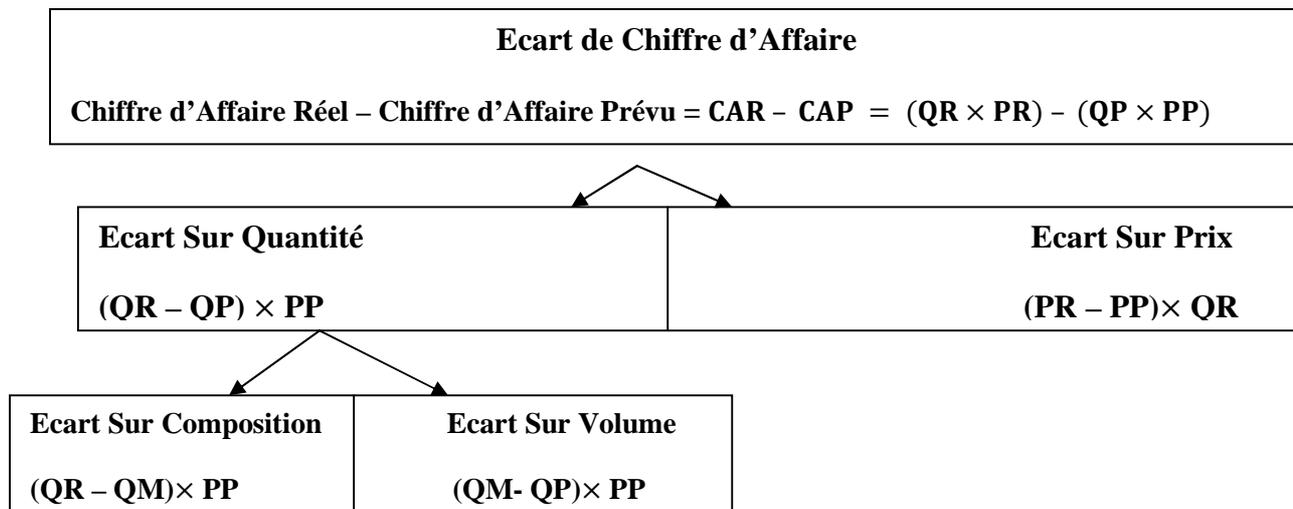
Source :Doriath B., Lozato M., et All « comptabilité et gestion des organisations » 6^{ème} édition Dunod, Paris, 2008, P. 318.

2.2.5.2. L'analyse de l'écart sur le chiffre d'affaire et marge

• L'analyse de l'écart sur le chiffre d'affaire

Selon Doriath (2008) « l'écart sur chiffre d'affaire est la différence entre le chiffre d'affaire réel et le chiffre d'affaire prévu ». Lorsque l'écart sur chiffre d'affaire est positif cela signifie qu'il est favorable, c'est-à-dire que le chiffre d'affaire réalisé est supérieur aux prévisions. Par contre si l'écart obtenu est négatif cela signifie qu'il est défavorable, c'est-à-dire que le chiffre d'affaire réalisé est inférieur aux prévisions.

Un écart sur chiffre d'affaire se calcule de la forme présenté dans ce schéma ci-dessous.

Schéma n°06 : Présentation de l'écart sur chiffre d'affaire.

Source : Doriath B., « contrôle de gestion en 20 fiches », 5^{ème} édition Dunod, Paris, P.77.

Avec :

CAR : Chiffre d'Affaire Réel ;

CAP : Chiffre d'Affaire Prévu ;

PR : Prix de Vente Réel ;

PP : Prix de Vente Prévu ou Préétabli ;

QR : Quantité Réelle Vendue ;

QP : Quantité Prévu de Vente ;

QM : Quantité Moyenne à Vendre si la composition des ventes n'avait pas changé sachant

que : $QM = \frac{QP}{\sum QP} \times QR$

- **L'analyse de l'écart sur marge**

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

- L'écart sur volume des ventes ou sur quantités

L'écart sur quantité mesure l'impact financier de l'écart des ventes en volume, il se calcule par convention de la façon suivante :

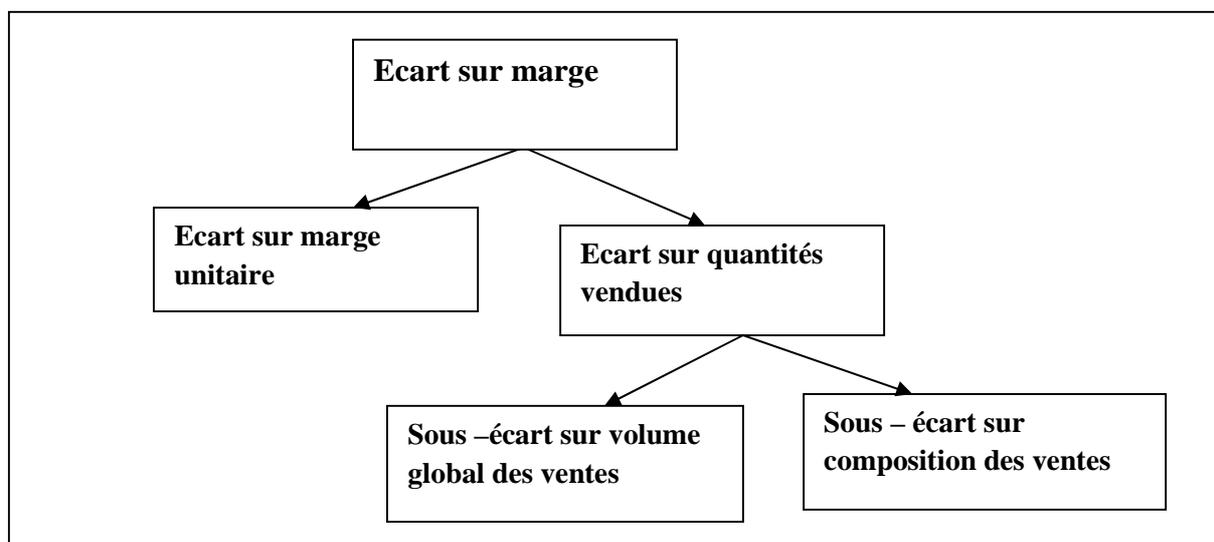
$$\text{Ecart Sur Quantité} = (\text{Quantité Réelle} - \text{Quantité Prévisionnelle}) \times \text{Marge Prévisionnelle}$$

- L'écart sur marge unitaire ou sur prix

L'écart sur prix évalue l'impact financier des variations de prix sur le marché par rapport aux prévisions. Il se calcule par convention de la façon suivante :

$$\text{Ecart Sur Prix} = (\text{Prix Réel} - \text{Prix Prévisionnel}) \times \text{Quantités Réelles}$$

Schéma n°07 : La décomposition de l'écart sur marge.



Source : Béatrice et Granduillot Francis, « l'essentiel du contrôle de gestion », 4^{ème} édition LEXTENSO, Paris, 2009, P.38.

• La démarche d'analyse de l'écart sur marge

- Identifier les données nécessaires : quantités réellement vendues et prévues, prix de vente réels et prévus, cout unitaire prévu.
- Calculer les marges sur cout unitaire préétabli réelles et prévues ;
- Calculer et qualifier l'écart sur marge ;

- Calculer et qualifier les écarts sur volume des ventes et sur marge unitaire ;
- Vérifier l'égalité entre l'écart total et ses composantes ;
- Commenter les résultats en fonction de la valeur des écarts et du contexte de l'entreprise.

2.2.6. L'analyse de l'écart sur coûts

L'écart sur couts compare le coût réel et le coût préétabli unitaire de chaque facteur pondéré, par convention, par la qualité réelle de facteurs consommés, il est décomposé en écart sur charges directes et écart sur charges indirectes.

2.2.6.1. Analyse de l'écart sur charges directes

Pour chaque facteur direct de production (matière première et la main d'œuvre directe), pour lequel les quantités consommées peuvent être identifiées, il est possible de décomposer en un écart sur cout unitaire (écart sur prix) et un écart sur quantité. L'écart global sur charges directes est déterminé par l'équation suivante :

$$\text{Ecart / Charges Directes} = \text{Coût Réel} - \text{Coût Prévu}$$

Cette équation est analysée en deux sous – écarts :

- **L'écart sur coût unitaire** : mesure l'impact total sur les coûts de la hausse ou la baisse du coût de ce facteur par rapport aux prévisions. Il se calcule par la formule suivante :

$$\text{Ecart Sur Coût Unitaire} = (\text{CU}_r - \text{CU}_p) \times \text{QR}$$

- **L'écart sur quantité** : mesure l'impact total sur les coûts du plus ou moins bon rendement de ce facteur. Il se calcule comme suit :

$$\text{Ecart sur Quantités} = (\text{QR} - \text{QP}) \times \text{CUp}$$

Avec :

QR : Quantité Réelle ;

QP : Quantité Prévues ;

CU_r: Coût Unitaire Réel ;

CU_p : Coût Unitaire Prévus.

2.2.6.2. L'analyse de l'écart sur charges indirectes

L'analyse de l'écart sur charges indirectes est la différence entre le coût réel du fonctionnement du centre et le coût prévu pour le niveau de production. L'écart global sur charges indirectes est égal à :

Ecart / Charges Indirectes = Coût Réel de fonctionnement du centre (R) – Coût Prévus de fonctionnement pour obtenir une certaine Production (P)

$$E/CI = (Q_r \times P_r) - (Q_p \times P_p)$$

Avec :

Q_r: Quantité réelle = nombre réel d'unités d'œuvre (heure de MOD, heure/machine,)

P_r : Prix réel = Coût réel de l'unité d'œuvre ;

Q_p: Quantité prévue ajustée à la production réelle ;

P_p : Prix prévu de l'unité d'œuvre.

Le budget d'un centre d'analyse est constitué de :

- Prévision de charges variables et charges fixes ;
- Une activité mesurée par des unités d'œuvre ;
- Un rendement c'est-à-dire le rapport entre l'activité et la production.

Ainsi l'écart sur charges indirectes sera décomposé de sorte que chaque sous-écart permet de mesurer l'influence de ces paramètres.

Ecart Sur Charge Indirectes = Ecart Sur Rendement + Ecart Sur Budget + Ecart Sur Activité

▪ L'écart sur rendement

L'écart sur rendement est un écart sur quantités. Il exprime la plus ou moins bonne utilisation des facteurs de production mis en œuvre dans le centre d'analyse, il est égal à :

$$\text{Ecart de Rendement} = \text{Coût Rationnel} - \text{Coût Prévu Ajusté à la production Réelle}$$

$$E/R = (Q_r - Q_p) \times CU_p$$

▪ L'écart sur budget

L'écart de budget exprime la différence de coût du centre d'analyse due à la variation du prix des factures consommées par ce centre par exemple la hausse du loyer des locaux industriels ou la variation du prix de l'énergie.

$$\text{Ecart de Budget} = \text{Coût Réel} - \text{Coût Budgété pour l'Activité Réelle}$$

$$E/B = (Q_r \times CU_r) - C_b$$

Avec :

$$C_b = CVU_p \times Q_r + CF_p$$

CVU_p : Coût Variable Prévu d'une Unité d'œuvre ;

Q_r : Nombre d'Unités d'œuvre Réellement consommées ;

CF_p : Charges Fixes Prévues.

▪ L'écart sur activité

L'écart d'activité mesure l'impact de la plus ou moins bonne absorption des charges fixes liées au niveau d'activité, c'est un écart de sous ou suractivité. Il est égal à :

$$\text{Ecart sur Activité} = \text{Coût Budgété de l'Activité Réelle} - \text{Coût Préétabli de l'Activité Réelle}$$

$$E/A = C_b - (Q_r \times CU_p)$$

2.2.7. Interprétation des écarts

Les écarts calculés doivent être qualifié « favorable » ou « défavorable » selon qu'ils traduisent un impact positif ou négatif sur la performance de l'organisation, le signe obtenu lors du calcul de l'écart n'ayant pas toujours la même signification²³. L'action du contrôle de gestion pourra se limiter aux écarts les plus significatifs, permettant ainsi une gestion par exception. L'interprétation de l'écart sur chiffre d'affaire et l'écart sur coût manière est donnée de la suivante :

Ecart sur Chiffre d'Affaires = $CA_{réel} - CA_{prévu} > 0$	Ecart Favorable
--	------------------------

Ecart sur Coût des Matières = $Coût_{réel} - Coût_{prévu} > 0$	Ecart Défavorable
---	--------------------------

2.2.7. Les limites des écarts

Les écarts présentes plusieurs limites comme suit²⁴ :

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

2.2.8. Les actions correctives

Une fois les réalisations mesurées et communiquées, une action corrective ne démarre que si un écart est significatif.

²³ Doriath B. « Contrôle de gestion en 20 fiches », 5^{ème} édition Dunod, Paris, 2008, P. 73.

²⁴ Idem. P. 74.

2.2.8.1. La nature de l'action corrective

Elle peut consister tout d'abord à réviser le niveau du standard (révision de la prévision devenue irréaliste). Elle peut consister ensuite à mettre en œuvre des actions d'amélioration visant²⁵ :

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

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

2.2.8.2. Caractéristiques d'une action corrective

Une action correction efficace doit être rapide et adaptée²⁶ :

• **Rapide** : La vitesse de mise en œuvre de l'action (une fois l'écart apparu) est un élément fondamental de l'efficacité du contrôle, car une action corrective trop tardive risque d'exercer un effet contraire sur le système sous contrôle. Cependant, la détection et l'interprétation de l'information prennent du temps. Même avec un système d'information très rapide, des délais apparaissent, il est donc essentiel de connaître et de chercher à réduire la période de temps acceptable entre l'apparition d'un dérèglement et sa correction.

• **Adaptée** : l'action corrective doit porter sur le déterminant qui exerce l'influence la plus grande sur les résultats et il est nécessaire d'utiliser une force adéquate de correction, sous peine, la encore, d'aboutir à des résultats et / ou indésirables. La correction ne doit pas être ni trop forte, ni trop faible.

²⁵ Gervais M., « contrôle de gestion », 7^{ème} édition Economica, Paris, 2000, P .563.

²⁶ Idem, P.564.

Section 3 : Evaluation de la performance au sein de l'entreprise

L'objet du contrôle budgétaire est de maîtriser la performance, le concept de performance n'est pas simple à cerner, il existe néanmoins un accord correspondant aux conditions essentielles pour garantir une organisation performante.

3.1. Définition de la performance

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

Selon Bourguignon (1995), « la performance est la réalisation des objectifs organisationnels, quelque soient la nature et la variété de ces objectifs. Cette réalisation peut se comprendre au sens strict (résultat, aboutissement) ou au sens large du processus qui mène au résultat »²⁷.

Pour Khemakhem (1992), « la performance d'un centre de responsabilité (atelier, service, unité, entreprise, branche, etc.) désigne l'efficacité et la productivité dont laquelle ce centre de responsabilité a atteint les objectifs qu'il avait acceptés »²⁸.

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

3.2. Caractéristiques de la performance

La performance réunit un certain nombre de caractéristiques comme suit²⁹ :

- **Elle se traduit par une réalisation (ou un résultat) :** La performance est donc le résultat d'actions coordonnées, cohérentes entre elles qui ont mobilisé des moyens (personnels, investissements), ce qui suppose que l'organisation dispose d'un potentiel de réalisation (compétences du personnel, technologies, organisation, fournisseurs, etc.).
- **Elle s'apprécie par une comparaison :** La réalisation est comparée aux objectifs, grâce à un ensemble d'indicateurs chiffrés ou non. la comparaison suppose une forme de compétition : faire mieux que lors de la période précédente, rejoindre ou dépasser les

²⁷ Bourguignon A., « peut-on définir la performance ? », revue française de la comptabilité N° 269, 1995, P.61.

²⁸ Khemakhem A., « la dynamique du contrôle de gestion », Edition Dunod, Paris, 1992, P. 311.

²⁹ Doriath B. et Goujet C. « Gestion prévisionnelle et mesure de la performance », 3^{ème} édition DUNOD, Paris, 2007, P. 172.

concurrents, elle donne lieu à l'interprétation, jugement de valeur qui peut différer en fonction des acteurs concernés (actionnaires, dirigeants).

- **La comparaison traduit le succès de l'action, la notion de performance étant positive :**
La performance est donc une notion relative (résultat d'une comparaison) multiple (diversité des objectifs) et subjective (dépendant de l'acteur qui l'évalue).

3.3. Les critères de mesure de la performance

La mesure de la performance regroupe plusieurs dimensions :

- **L'efficacité :** se définit comme la capacité à obtenir des résultats qu'elle s'est fixés, on peut l'apprécier par rapport à des objectifs de référence qui peuvent être exprimés en termes physiques (augmentation de la productivité), ou en termes monétaires (augmentation de chiffre d'affaire).
- **L'efficience :** c'est la capacité de minimiser les moyens employés pour un résultat donné, autrement dit, l'entreprise va chercher à optimiser les ressources consommées, Exemple : assurer un service en mobilisant un temps minimum de main-d'œuvre.
- **L'économie :** consiste à se procurer les ressources nécessaires au moindre coût.
Exemple : s'approvisionner auprès d'un fournisseur moins cher, à qualité égale.
- **La productivité :** quantité ou qualité des biens et services produits par l'organisation par rapport à la quantité des ressources utilisées pour leur production durant une période donnée. Autrement dit c'est le rapport entre une production et un volume de facteurs consommés.
- **La rentabilité :** est considérée comme une des références fondamentales qui orientent les décisions et les comportements d'une entreprise. Autrement dit c'est le rapport d'un profit aux capitaux investis pour l'obtenir³⁰. Exemple : bénéfice distribuable / capitaux propres.

³⁰ Bouquin H. « le contrôle de gestion », presse universitaire de France, collection gestion, 6^{ème} édition, Paris, P.508.

- **La profitabilité** : est le rapport d'un résultat au chiffre d'affaires qui lui est associé.

Exemple : résultat d'exploitation / chiffre d'affaires (HT).

Donc, la notion de l'efficacité et l'efficacité regroupe :

- **Efficience** = Economie = Productivité.
- **Efficacité** = Profitabilité = Rentabilité.

Alors, nous pouvons dire que la performance regroupe :

$$\text{Performance} = \text{Efficacité} + \text{Efficience}$$

3.4. Les types de la performance

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

- **La performance interne** : elle concerne essentiellement les acteurs de l'organisation, les managers de l'organisation qui pilotent la performance, et qui en sont responsables, s'intéressent plus au processus d'atteinte des résultats. Il s'agit pour eux de prendre, d'organiser et mettre en œuvre l'ensemble des décisions de valorisation des ressources internes et externes afin d'atteindre les objectifs de l'entreprise.
- **La performance externe** : qui s'adresse de façon générale aux acteurs en relation contractuelle avec l'organisation. Elle concerne principalement les actionnaires et les organismes financiers et portes sur le résultat présent et futur.

Tableau n° 02: La comparaison entre la performance interne et externe.

Performance externe	Performance interne
Est tournée principalement vers les actionnaires et les organismes financiers.	Est tournée vers les managers.
Porte sur le résultat, présent ou futur.	Porte sur le processus de construction du résultat à partir des ressources de l'organisation.
Nécessite de produire et de communiquer les informations financières.	Nécessite de fournir les informations nécessaires à la prise de décision.
Génère l'analyse financière des grands équilibres	Aboutit à la définition des variables d'actions
Donne lieu à un débat entre les différentes.	Requiert une vision unique de la performance afin de coordonner les actions de chacun vers un même but.

Source : Doriath B. et Goujet C., « gestion prévisionnelle et mesure de la performance » 3^{ème} édition Dunod, Paris, 2007, P. 173 et 174.

3.5. La mesure de la performance

La mesure de la performance d'une entreprise, c'est l'évaluation quantitative et qualitative de l'activité. La qualité se mesure par la satisfaction des clients, la conformité des produits, l'efficacité des processus et la mobilisation des salariés.

Pour mesurer les résultats, il faut des indicateurs qu'il convient d'examiner avant de procéder à leurs déterminations.

3.5.1. Définition de l'indicateur de performance

Selon Lorino (2003), « un indicateur de performance est une information devant aider un acteur individuel ou plus généralement collectif à conduire le cours d'une actions vers l'atteinte d'un objectif ou devant lui permettre d'en évaluer le résultat »³¹. Un indicateur est donc une information possible chiffrée qui aide les responsables de l'entreprise à suivre et à estimer l'évolution de leurs résultats.

³¹ Lorino P., « méthodes et pratiques de la performance », 3^{ème} édition d'organisation, Paris, 2003, P. 130.

Un indicateur est plus qu'une simple donnée. C'est un outil de gestion élaboré, réunissant une série d'informations, notamment :

- Sa raison d'être : l'objectif stratégique auquel il se rattache, la cible chiffrée et datée qui lui est impartie, éventuellement des références comparatives, par exemple le résultat d'un benchmarkin ;
- La désignation d'un acteur chargé de le produire (celui qui accède le plus facilement aux informations requises) ;
- La désignation d'un acteur responsable de la performance ainsi représentée ;
- La périodicité de production et de suivi de l'indicateur ;
- Sa définition technique : la formule et les conventions de calcul, les sources d'informations nécessaires à sa production (applications informatiques, bases de données) ;
- Les modes de segmentation pour décomposer une forme agrée de l'indicateur en formes plus détaillées (segmentation géographique, décomposition par territoires, segmentation par types de marchés) ;
- Les modes de suivi (budgété, réel, écart budgété / réel) ;
- Le mode de présentation (chiffres, tableaux, graphiques) ;
- La liste de diffusion.

3.5.2. Critères de choix d'un bon indicateur

Il existe plusieurs critères pour le choix d'un bon indicateur de performances, parmi ces critères on peut distinguer³² :

- L'indicateur doit avoir une pertinence opérationnelle : il est donc lié à un processus d'action précis ;
- L'indicateur doit avoir une pertinence stratégique : il doit correspondre à un objectif, qu'il mesure l'atteinte de cet objectif ou qu'il informe sur le bon déroulement d'une action visant à atteindre cet objectif ;
- L'indicateur doit avoir une efficacité cognitive : l'indicateur est destiné à l'utilisation par des acteurs précis, généralement collectifs qu'il doit aider à orienter leur action et en comprendre les facteurs de réussite.

³² Lorino P., « méthodes et pratiques de la performance », 3^{ème} édition d'organisation, Paris, 2003, P.130.

3.5.3. Les indicateurs de mesure de la performance

On peut distinguer les indicateurs de la performance économique et les indicateurs de performance financière.

3.5.3.1. Les indicateurs de la performance économique

La performance économique correspond aux résultats présentés par la comptabilité, il s'agit principalement des soldes intermédiaires de gestion (SIG). Ces derniers sont obtenus après décomposition du compte de résultat en groupes de produits et de charges de même nature, le calcul de ses soldes permet :

- De comprendre la formation du résultat net en décomposition ;
- D'apprécier la création de richesse générée par l'activité de l'entreprise ;
- De suivre dans l'espace et dans le temps l'évolution de la performance et de la rentabilité de l'activité de l'entreprise.

- La Marge Commerciale (MC)

C'est un élément essentiel de la gestion des entreprises du secteur de la distribution (grandes surfaces), car elle permet de mesurer la performance commerciale de la firme, c'est-à-dire elle représente l'excédent des ventes sur le coût d'achat des marchandises vendues.

$$\text{La Marge Commerciale} = \frac{\text{Ventes de Marchandises} - \text{Coût d'Achat des Marchandises}}{\text{Vendues}}$$

- La Production de l'Exercice (PE)

Elle indique la production réalisée par l'activité industrielle d'une entreprise de transformation, les prestations produites dans les entreprises de services et éventuellement certains produits annexes au cours d'un exercice comptable, son évaluation n'est cependant pas homogène car :

- La production vendues est évaluée au prix de vente ;
- La production stockée est évaluée au coût de production ;
- La production immobilisée est évaluée au coût de revient.

$$\text{Production de l'Exercice} = \text{Production Vendue} + \text{Production Stockée} + \text{Production Immobilisée}$$

- **La Valeur Ajoutée Produite (VA)**

Elle indique le montant de la création ou de l'accroissement de valeur apportée par l'entreprise à son stade d'activité. C'est un indicateur du poids économique de l'entreprise, d'autant plus important que celle-ci réalise plusieurs stades d'un processus ou d'un cycle de production, elle caractérise donc le degré d'intégration des activités réalisées par une entreprise.

$$\text{VA} = \text{MC} + \text{PE} - \text{consommation de l'exercice en provenance des tiers}$$

- **L'Excédent Brut d'Exploitation (EBE)**

C'est une sorte de cash flow d'exploitation avant les charges financières et impôts sur les bénéfices. Il mesure la ressource que l'entreprise tire de son exploitation pour renouveler ses investissements, rémunérer ses capitaux propres ou les capitaux empruntés.

$$\text{EBE} = \text{VA} + \text{Subvention d'Exploitation} - \text{Impôts, Taxes et Versement Assimilés} - \text{Charges de Personnel}$$

- **Le Résultat d'Exploitation (RE)**

Il mesure la performance économique de l'entreprise sur le plan industriel et commercial, indépendamment de sa politique de financement et de sa stratégie fiscale.

$$\text{RE} = \text{EBE} + \text{Reprises sur amortissements et provisions d'exploitation} + \text{autres produit d'exploitation} - \text{dotations aux amortissements et provisions d'exploitation} - \text{autres charges d'exploitation}$$

- **Le Résultat Courant Avant Impôts (RCAI)**

Il mesure la performance de l'activité économique et financière de l'entreprise, son calcul tient compte des éléments financiers (encaissés, décaissés et calculés), il permet d'apprécier la politique de financement retenue par l'entreprise. Il se calcule ainsi :

RCAI = RE + produits financiers + reprises sur provisions financières (+ ou -) quotes parts de résultat sur opérations faites en commun – charges financières - dotations aux amortissements et provisions financières.

- **Le Résultat Exceptionnel**

Il représente le solde d'opérations peu fréquentes, telles que les cessions d'immobilisations, les dotations et reprises comptabilisées pour des raisons fiscales, il peut refléter la politique d'investissement de l'entreprise si les cessions d'immobilisations sont significatives. Il se calcule de la manière suivante :

Résultat exceptionnel = produits d'exceptionnels - charges d'exceptionnelle

- **Résultat Net de l'Exercice (RN)**

Le résultat net donne une idée très approximative de la capacité d'une firme à réaliser des profits. Ce solde permet aux actionnaires et aux analystes financiers d'apprécier la performance et la rentabilité de l'entreprise. Il se calcule comme suit :

Résultat Net = RCAI + Résultat Exceptionnel – Participations des Salariés – Impôts sur le bénéfice des sociétés

- **Résultat sur Cession d'Eléments d'Actif Immobilisés**

Ce solde est à rapprocher de la notion de plus et moins-values réelle pour des opérations de cessions d'éléments d'actif immobilisé, effectué pendant l'exercice et présentant un caractère exceptionnel.

Résultat sur cessions d'éléments d'actif = produits des cessions d'éléments d'actifs – valeur comptable des éléments d'actif cédés.

3.5.3.2. Les indicateurs de la performance financière

La performance est mesurée grâce à des indicateurs financiers dans le but est de donner une image de l'entreprise qui soit le reflet de la richesse des actionnaires, il existe plusieurs indicateurs financiers qui sont :

- **Le Taux de Rendement des Capitaux Investis (ROI)**

Le taux de rendement des capitaux investis (ou rendement de l'investissement (RDI), ou return on Investment, ROI) est le rapport entre une évaluation comptable du résultat et une évaluation des capitaux investis. Sa formule est la suivante :

$$\text{Taux de Rendement des Capitaux Investis (ROI)} = \frac{\text{Résultat}}{\text{Capitaux Investis}}$$

- **Le Taux de Rentabilité Financière (ROE)**

Le taux de rentabilité financière ROE (return on equity) permet de comparer les performances de l'entreprise à la rentabilité attendue par les actionnaires, et donc d'apprécier son activité financière.

$$\text{Taux de la rentabilité financière (ROE)} = \frac{\text{Résultat net}}{\text{Capitaux Propres de l'Entreprise}}$$

- **La Valeur Ajoutée Economique (EVA)**

La valeur ajoutée économique EVA (economic value added), permet de mesurer la création de valeur pour l'actionnaire, c'est la différence entre le résultat opérationnel et les capitaux investis.

$$\text{EVA} = \text{Bénéfice} - (\text{Total Actif} \times \text{Taux du Coût de Capital})$$

3.6. Appréciation de la performance par l'analyse de l'équilibre financier

L'équilibre financier est analysé à partir de trois indicateurs de gestion fondamentaux qui sont, le fonds de net global, le besoin en fonds de roulement et la trésorerie nette. Chaque indicateur est calculé par la différence entre un montant de ressources et un montant d'emplois correspondant au même cycle.

3.6.1. Le Fonds de Roulement Net Global (FRNG)

Le fonds de roulement net global (FRNG) représente l'excédent de ressources qui finance une partie des besoins de financement du cycle d'exploitation, il constitue une marge de sécurité financière pour l'entreprise.

Le FRNG est calculé en général par différence entre les ressources et les emplois :

$$\text{FRNG} = \text{Ressources Stables} - \text{Emplois Stables Brut}$$

Le FRNG peut être évalué par le bas du bilan fonctionnel :

$$\text{FRNG} = \text{Actif Circulant} - \text{Dettes Circulantes}$$

3.6.2. Le Besoin en Fonds de Roulement (BFR)

Le besoin en fonds de roulement est la partie, à un moment donné des besoins de financement du cycle d'exploitation qui n'est pas financé par les dettes liées au cycle d'exploitation.

Le BFR résulte des décalages dans le temps entre les achats, les ventes les décaissements et les encaissements. Il doit être financé en partie par le fonds de roulement net global. Le besoin en fonds de roulement se calcule par différence entre les besoins et les ressources de financement du cycle d'exploitation hors trésorerie.

$$\text{BFR} = \text{Besoin d'Exploitation} - \text{Ressources d'Exploitation}$$

3.6.3. La Trésorerie Nette (TR)

La trésorerie nette est la résultante de la comparaison à une date donnée du FRNG et du BFR. Elle exprime l'excédent ou l'insuffisance de FRNG après de financement du BFR elle se calcule par la formule suivante :

$$\text{Trésorerie Nette} = \text{Actif de Trésorerie} - \text{Passif de Trésorerie}$$

La trésorerie se calcule également de la manière suivante :

$$\text{Trésorerie Nette} = \text{Fonds de Roulement Net Global} - \text{Besoin en Fonds de Roulement}$$

3.7. Appréciation de la performance par l'analyse des ratios

Les principaux ratios pour l'analyse de la performance sont : les ratios de structure financière, les ratios de liquidité et les ratios de rentabilité.

3.7.1. Les ratios de la structure financière

Ils sont établis à partir des bilans des entreprises qui sont éventuellement retraites pour dégager des notions plus économiques que comptables. Leur objectif est de permettre la compréhension de la politique financière de l'entreprise.

Tableau n° 03: Les principaux ratios de structure financière.

Nom et ratio	Formule de calcul	Signification
Qualité de bilan	$\frac{\text{Capitaux propres}}{\text{immobilisations nettes}}$	Ce ratio traduit la solidité financière de l'entreprise. il constitue une autre manière d'exprimer le fonds de roulement, si le ratio est supérieur à 1, le fonds de roulement est positif.
Autonomie financière	$\frac{\text{Dettes à long et moyen termes}}{\text{capitaux propres}}$	Ce ratio traduit la capacité d'endettement. S'il est supérieur à 1, cela signifie que les bailleurs de fonds externes (banques) participent davantage au financement de l'entreprise que les actionnaires
		Ce ratio donne une idée de la

Ratio de solvabilité	$\frac{\text{Capitaux propres}}{\text{Endettement total}}$	solvabilité probable si l'entreprise envisage une liquidation possible ou éventuelle.
----------------------	--	---

Source : Cabane P., « l'essentiel de la finance à l'usage des managers » 2^{ème} édition d'organisation ; Paris, 2004, P.331.

3.7.2. Les ratios de liquidité.

La liquidité du bilan traduit la capacité de l'entreprise à payer ses dettes à court terme à l'aide des actifs à court terme. Son évolution est appréciée dans le temps et dans l'espace à l'aide de trois ratios : ratio de liquidité générale, ratio de liquidité réduite et le ratio de liquidité immédiate.

Tableau n°04 : Les principaux ratios de liquidité.

Ratios	Calcul	Signification
Ratio de liquidation générale	$\frac{\text{Actif circulant}}{\text{Dettes à moins d'un an}}$	Ce ratio mesure le degré de couverture du passif à court terme par les actifs à court terme. Il correspond au ratio du fonds de roulement liquidité par le bas du bilan. il doit être supérieur à 1.
Liquidité réduite	$\frac{\text{Actif circulant (hors stock)}}{\text{Dette à moins d'un an}}$	Ce ratio fluctue en fonction du montant des crédits accordés aux clients et des crédits obtenus des fournisseurs. Toute augmentation de ce ratio dans le temps laisse présager une amélioration de la situation. Toute diminution indique une détérioration.
Liquidité immédiate	$\frac{\text{Disponibilité}}{\text{dettes à moins d'un an}}$	Ce ratio exprime la couverture des dettes à court terme par les disponibilités.

Source : Melyon G., « gestion financière », 4^{ème} édition Bréal, France, 2007, P.162.

3.7.3. Les ratios de rentabilité

Les ratios de rentabilité permettent de comparer les résultats obtenus avec les moyens mis en œuvre. La rentabilité peut se décliner sur trois niveaux : Ratio de rentabilité

d'exploitation, Ratio de rentabilité économique et le Ratio de rentabilité financière. Le tableau ci-dessous montre les formules de calcul de chaque un de ces ratios, ainsi que leurs significations.

Tableau n°05: Les principaux ratios de rentabilité.

Nom de ratios	Formule de calcul	Signification
Ratio de rentabilité d'exploitation	$\frac{\text{Résultat d'exploitation}}{\text{Chiffre d'affaires}}$	Ce résultat ne tient pas compte de la politique financière, puisqu'il est calculé avant frais financiers, ni des éléments exceptionnels. Très influencé par le secteur d'activité, il est le meilleur indicateur de la performance de l'entreprise. On doit toutefois s'assurer de la permanence de la méthodologie de calcul. Cette rentabilité sert souvent de critère de base à l'élaboration d'objectifs.
Ratio de rentabilité économique	$\frac{\text{Résultat d'exploitation}}{\text{Capital économique}}$	Ce ratio mesure la rentabilité des investissements sommes les actifs immobiliers et des besoins de fonds de roulement mis en œuvre par l'entreprise pour conduire son activité et dégager des bénéfices. A défaut de pouvoir calculer le capital économique, on peut retenir l'actif total au dénominateur.
Ratio de rentabilité financière	$\frac{\text{Résultat net}}{\text{Capitaux propres}}$	Ce ratio mesure la rentabilité nette des moyens mis à la disposition de l'entreprise par les actionnaires.

Source : Cabane P., « l'essentiel de la finance à l'usage des managers », 2^{ème} d'organisation, Paris, 2004, P. 341.

3.8. Le lien entre le contrôle budgétaire et la performance de l'entreprise

Le contrôle budgétaire est un outil de 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 d'être ainsi efficace et efficiente. De ce fait, il utilise les différents outils pour s'assurer de la performance des autres fonctions et ainsi de la performance globale de l'organisation.

L'élaboration des budgets est considérée comme des plans d'action, d'analyse des facteurs de performance et de cohérence par rapport à la stratégie, donc les entreprises doivent

mettre en place des budgets adaptés aux finalités qui leur sont assignées. Le contrôleur mesure et analyse les composants de l'écart entre les réalisations et les prévisions pour faire ressortir les écarts et mettre en œuvre des actions correctives, toute action doit avoir pour unique but de concourir à atteindre l'objectif fondamental de l'entreprise. Ce dispositif constitue le contrôle budgétaire et le premier pas, à travers un suivi de la performance financière vers une gestion de la performance.

Le contrôle budgétaire permet aux responsables d'agir plus vite et mieux sur les variables contrôlables, de gérer à l'avance et par anticipation les écarts constatés, et de comprendre comment les résultats sont gérés. L'objectif essentiel de la gestion budgétaire et le contrôle budgétaire est l'amélioration de la performance économique de l'organisation.

Conclusion

Ce chapitre nous a permis d'apprécier la notion de contrôle budgétaire ainsi celle de la gestion budgétaire. Cette dernière est un mode de pilotage à court terme qui englobe tous les aspects de l'activité de l'organisation dans un ensemble cohérent de prévisions chiffrés sous forme des budgets.

Périodiquement, les réalisations sont comparées aux prévisions et permettent la mise en évidence d'écarts qui conduisent à des actions correctives qui doivent permettre de modifier le réel pour qu'il soit conforme aux prévisions.

En effet, la mise en place d'un système de contrôle budgétaire est nécessaire pour la mesure de la performance car cette dernière reste toujours l'objectif recherché pour chaque entreprise. Le contrôle budgétaire est un dispositif de pilotage qui consiste en la comparaison périodique des réalisations avec les budgets, mettant en évidence qui sont analysés afin d'entreprendre les mesures de régulation nécessaire, c'est-à-dire de dégager des actions correctives. Cet outil permet d'inciter les responsables à exécuter des activités contribuant à atteindre les objectifs de l'organisation et d'améliorer ainsi la performance de l'entreprise.

Chapitre III

**Le contrôle budgétaire :
analyse des écarts au sein
de L'UAB El- Kseur**

CHAPITRE III : LE CONTROLE BUDGETAIRE : ANALYSE DES ECARTS AU SEIN DE L'UAB D'EL-KSEUR

Dans ce chapitre, nous allons effectuer une recherche d'information au sein de l'UAB D'EL KSEUR, et d'essayer de comprendre la démarche de contrôle budgétaire et comment ce dernier influence sur la performance de celle-ci.

Pour ce faire, notre travail portera sur la présentation de l'organisme d'accueil de l'UAB en premier lieu, en évoquant son historique, ses missions, ses activités, ainsi que son organigramme qui récapitulera tous les services au sein de cette entreprise, puis on va effectuer une étude sur le contrôle budgétaire de cette organisation et enfin, on va voir l'appréciation de la performance au sein de l'UAB.

Section 1 : Présentation de l'organisme d'accueil

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

1.1. Historique de l'organisme d'accueil

L'Unité d'Aliment de Bétail (UAB), d'El – Kseur fait partie dans le cadre du premier plan quinquennal. L'opération planifiée a pour objet de création huit (08) unités d'aliments de bétail d'un montant de 12. 739. 338. 000, 000 DA en 1981, cette unité a été créée le 24/ 03/ 1986 par décision N° 21 / DGC7 DU 04/05/ 1986.

L'Unité des Aliments de Bétail est située au centre de la zone industrielle à l'ouest de la wilaya de Bejaia sur l'axe routier « Bejaia, Bouira, Alger route nationale N° 26 ». Les critères ayant motivé l'implantation de cette unité à El – Kseur sont : le développement de l'élevage au niveau de cette zone montagneuse et l'équilibre régional.

1.2. Principales missions de L'UAB d'El-Kseur

Cette unité a pour mission de fabrication et de la transformation de la matière première ainsi la commercialisation des produits finis (aliments de Bétail), avec une capacité de production de 15T/H et dispose d'une ligne pour granulation de 8T/H.

Avec les machines de production installée et l'ensemble des facteurs de production (ressources humaines, matière première et fourniture), la firme veut satisfaire les commandes sur le marché en aval, c'est-à- dire celle des éleveurs ainsi l'amélioration des conditions de

vente et l'augmentation de sa capacité de production, de ce fait l'évolution de son chiffre d'affaires. Cette unité à une large gamme de production tels que :

- Aliment chair ;
- Aliment ponte ;
- Aliment Bovin/ Ovin ;
- Aliment divers ;

1.3. L'organigramme de l'UAB d'El-Kseur

C'est le cas de la majorité des entreprises, l'UAB d' El – Kseur dispose d'une direction générale et de différents départements, ces derniers sont divisés en plusieurs services, chaque service est constitué de plusieurs postes de travail et chaque poste est dirigé par un chef.

1.3.1. La direction

La direction de l'unité d'aliment de bétail est administrée par un directeur qui a pour mission d'assurer la coordination entre divers départements, de la bonne gestion de l'entreprise, il prend des décisions stratégiques au point de vue organisationnelles et il est assisté dans ces tâches par des :

- Assistant chargé de l'inspection ;
- Assistant chargé de sécurité ;
- Assistant chargé de la gestion et du contrôle budgétaire.

1.3.2. Secrétariat

Le rôle essentiel est la liaison et la communication entre le directeur et les différentes structures, il transmet et reçoit tous les dossiers et les correspondances.

1.3.3. Les départements et services

Cette unité est disposée de plusieurs départements qui sont :

- **Département d'approvisionnement et de transport**

Ce département est composé de trois services : service programmation et achat qui établit un programme d'achat des matières et fournitures en appliquant le principe des flux poussés, service transport qui assure le transport pour l'achat (amont) et la distribution (aval), et d'un service maintenance parc qui assure la maintenance du matériel du transport.

- **Département gestion des stocks**

Il est constitué de deux services : service matière première et produits finis qui gère les entrées et les sorties des matières premières et des outputs, et service pièce de rechange et d'autres matières et fournitures qui gère les pièces de rechange (équipement, usine et parc automobile) et autres matières et fournitures.

- **Département contrôle de qualité**

Il est composé de deux services : service d'agrèage et pesage qui contrôle les matières premières approvisionnées et établit un bon d'agrèage, et service analyse chimique qui fait une analyse pour les produits finis afin d'assurer la conformité des formules de chaque produit.

- **Département exploitation**

Il se compose de trois services : service fabrication qui a pour tâche de recevoir les différentes matières reçues de la gestion des stocks pour les transformer et pour les mettre à la disposition des clientèles, service distribution qui met en œuvre tout programme de distribution, il s'occupe de la distribution des produits commandés par la clientèles, ainsi que la facturation, le recouvrement des créances, et service maintenance qui s'occupe de l'entretien et réparation des équipements de production.

- **Département administration générale**

Dedans on trouve, un service des ressources humaines qui mobilise l'ensemble du personnel de l'unité et qui cherche toujours l'optimisation du facteur humain de l'entreprise, et un autre service des moyens communs qui assure la gestion du patrimoine de l'UAB.

- **Département audit et contrôle de gestion**

Il a pour mission de contrôler et de proposer toutes les mesures visant à améliorer la gestion et faire dresser les insuffisances constatées, de participer à l'élaboration du budget de l'unité, comme il veille à l'application rigoureuse des procédures de gestion et contrôle budgétaire en vigueur au sein de l'unité.

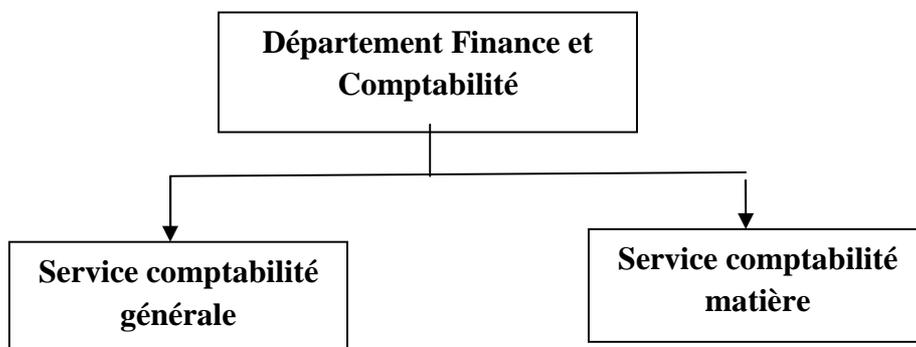
- **Département des ventes**

Il est subdivisé en deux services, service relations clients qui tient à jours les dossiers clients et assure leurs exécutions, et le service vente qui s'occupe de la commercialisation des produits finis et de l'élaboration des programmes de distribution (périodiques et quotidiens), d'aliments sur la base des besoins exprimés par la clientèle.

- **Département finance et comptabilité**

Deux services constituent ce département, le premier est celui de la comptabilité générale qui est chargé de l'enregistrement comptable de toutes les opérations, et cela après avoir reçu les pièces justificatives (facture d'achat, de vente, bon de livraison, bon de sortie, bon de commande, etc.).Le second est le service comptabilité matière qui est chargé d'estimer le cout de revient des produits finis et de proposer le prix de vente adéquat en dégageant une marge acceptable.

Schéma n°08 : Organigramme du Département Finance et Comptabilité



Source : Etabli à partir des données interne de l'entreprise.

L'organigramme de ce département est subdivisé en deux services, chaque service avec ses propres fonctions. Le chef de département finance et comptabilité de l'UAB joue le rôle de contrôleur de gestion, elle guide et oriente une équipe (comptable, aides comptables, responsables gestion budgétaire) dans la réalisation de leurs fonctions.

Le service comptabilité générale est constitué d'un comptable, un aide comptable et une secrétaire, tandis que le service comptabilité matière, ses fonctions sont réalisées par un jeune technicien supérieur en comptabilité et finance en collaboration avec l'aide comptable du service comptabilité générale.

Schéma n°09 : l'Organigramme de l'ONAB.

Schéma n°10 : L'organigramme de L'UAB d'El-Kseur.

Section 2 : La mise en place du contrôle budgétaire au sein de l'UAB El - Kseur

Le contrôle budgétaire est un outil indispensable au niveau de chaque entreprise. L'objectif de cette section est d'expliquer les différentes fonctions de l'entreprise UAB d'El-Kseur, et de présenter les différents budgets existants, ainsi que de les analyser pour dégager les écarts, et d'évaluer la situation de l'entreprise.

2.1. Le contrôle budgétaire

L'élaboration du budget prévisionnel est prise en charge par la direction des finances et comptabilité sur la base des prévisions émanant de chaque centre de responsabilité. Ces budgets représentent les prévisions principales de l'entreprise, en fixant ainsi les objectifs à atteindre avec les moyens que dispose cette dernière, leur exécution doit être suivie d'un contrôle pour s'assurer si les objectifs fixés auraient été atteints, si non des actions correctives étaient mises en place.

2.1.1. Les étapes d'élaboration du budget au sein de l'entreprise UAB d'El - Kseur

L'élaboration des budgets au sein de l'UAB passe par plusieurs étapes qui sont :

- **préparation de la campagne et transmission des canevas aux structures**

La direction des finances et comptabilité commence à préparer les canevas budgétaires pour les communiquer à toutes les structures de l'entreprise. A la fin d'établir la clôture de l'exercice en cours et les objectifs pour l'année suivante.

- **Détermination des objectifs**

Chaque structure prévoit les moyens qui lui sont spécifiques. Ces prévisions sont établies selon les besoins de chaque centre de responsabilité.

- **Vérification de la cohérence des budgets**

Dés le retour d'information (feed back) sur documents signés par les responsables de structures, la DFC procède à l'analyse des chiffres.

- **Elaboration du budget de trésorerie, bilan et TCR**

Après consolidation de tous les comptes, le service budget établit les documents prévisionnels.

- **Présentation du budget prévisionnel aux structures et arbitrage**

Une fois l'élaboration du budget est terminée, le Directeur des Finances et Comptabilité présente la synthèse du budget. Cette dernière comporte tous les indicateurs de base, traduisant les intentions financières et économiques de l'entreprise.

- **Transmission de budget au conseil administratif**

La direction générale programme une séance du travail pour les membres du conseil d'administration afin d'examiner le budget prévisionnel.

- **Examen du budget par le conseil d'administration**

Il s'agit de l'adoption et la mise en forme finale du budget prévisionnel, ainsi que sa transmission à la direction générale de l'entreprise pour notification.

- **Exécution du budget**

Après validation du budget par le conseil d'administration, la DFC communique le budget notifié aux différentes structures pour adoption.

2.1.2. Elaboration des différents budgets existants au sein de l'UAB d'El-Kseur

L'élaboration des différents budgets recours à des techniques complexes pour des multiples raisons, chaque département participe à partir des données d'information, par rapport au moyens dont en prenant en considération les réalisations des budgets suivants :

- **Le budget de vente :** comme d'autres entreprises, le budget de vente est le premier budget à établis, au sein de l'UAB, sa préparation passe par deux phases essentielles :
 - **La prévision :** elle consiste à déterminer les quantités à vendre selon les nombre de jours ouvrables à partir des estimations et des données de service commercial.
 - **La budgétisation :** elle consiste à inscrire dans les budgets les données résultantes des prévisions, c'est-à-dire, donnés des prévisions pour chaque mois selon les familles de produit.
- **Le budget de production :** la nature de l'activité de L'UAB est la fabrication de produit finis et donc, il est essentiel pour cette unité d'établir un budget de production qui correspond au niveau des prévisions des ventes, et que la détermination de niveau de production autorisée pour cette unité dépend de ces capacités et ces moyens de production existante. Ainsi le budget de production ajuste deux niveaux :
 - **Détermination des quantités à produire :** pour chaque produit, la quantité de matière première à utiliser est déterminée à partir des formules de production utilisées.

- **La valorisation de programme de production** : une fois on a déterminé les quantités à produire, on procède à leur valorisation. Les différents produits comportent des charges fixes et des charges variables, et pour chaque produit on doit calculer son cout de production selon les formules de production.

- **Le budget des approvisionnements** : l'unité l'UAB fait la programmation prévisionnelle de la matière première achetée, en respectant les quantités prévisionnelles de la production.

2.1.3. Objectifs du contrôle budgétaire

Le contrôle budgétaire assure plusieurs fonctions, au sein de l'UAB, sa mission consiste à :

- Contrôler les résultats chiffrés globaux en volume et en valeur pour dégager les écarts en cherchant les causes des écarts défavorables afin, de prendre des mesures correctives.
- Mesurer le degré de réalisation des actions de progrès identifiées dans les budgets.

2.2. Analyse des activités opérationnelles de l'entreprise

Nous allons procéder à l'analyse des différents services opérationnels que l'entreprise utilise au cours de son exercice d'exploitation, parmi ces services on retrouve les achats, la production ainsi que les ventes.

2.2.1. Analyse des indicateurs du processus « Achat »

L'entreprise l'UAB d'El-Kseur, dispose de trois services qui s'occupent de gérer les achats qui sont : le service magasin, gestion des stocks et le service approvisionnement. Chaque service joue un rôle important au sein de cette entreprise.

Le service programmation et achat du département approvisionnement et transport travail en collaboration avec le département gestion des stocks pour déterminer les quantités à acheter de matières premières et autres fournitures, en établissant un programme d'achat sur la base des besoins et consommations exprimées par les structures de l'unité. Le tableau suivant nous montre les responsabilités de chaque service dans la gestion de la fonction achat.

Tableau n°06: Les responsabilités de chaque service de la fonction achat.

Services	Responsabilités
Le service magasin concernant les pièces de rechange	<ul style="list-style-type: none"> - Le suivi de l'inventaire permanent ; - La surveillance et l'entretien des aires de stockage ; - Le contrôle quantitatif et qualitatif des commandes reçues.
Le service gestion des stocks des matières premières	<ul style="list-style-type: none"> - Surveillance des niveaux de stockage ; - Constations des entrés et sorties des matières premières ; - Faire une demande d'approvisionnement pour gérer cette insuffisance.
Service approvisionnement	<ul style="list-style-type: none"> - La sélection des fournisseurs ; - La passation des commandes ; - La gestion des livraisons.

Source : Etabli par nos soins à partir des données de l'entreprise.

Pour analyser le processus d'achat de cette entreprise, nous avons procédé à la comparaison entre les réalisations de l'année 2016 et les réalisations de 2017, afin de dégager les écarts et les analyser. Le calcul de ces écarts est donné par la formule suivante :

$$\text{Ecart} = \text{Les réalisations} - \text{Les prévisions}$$

De même, on a constaté les taux d'évolutions de ces écarts qui sont donné par l'équation ci après :

$$\text{Taux d'évolution} = \frac{\text{Ecart}}{\text{Réalisation 2016}} \times 100$$

Le tableau ci-dessous montre le calcul des écarts pour les différentes matières premières achetées par l'entreprise.

Tableau n°07 : L'état des achats constatés.

Unité : Tonne / KDA

Code	Désignation	Réalisation 2016		Réalisation 2017		Ecart		Taux d'évolution	
		Quantités	valeur	Quantités	Valeur	Quantités	Valeur	Quantités	Valeur
10004	ORGE	3399,93	49251,24	620,44	14954,19	-2779,49	-34297,05	-81,75	-69,63 %
10001	MAIS	5700,60	147397,86	6640	169386,77	939,4	21988,91	16,47	14,91 %
11001	TX de Soja	1575,12	87700,63	1401,36	73609,23	-173,76	-14091,4	-11,03	-16,06 %
18003	Phosphate	213,5	13877,50	20	1300	-193,5	-12577,5	-90,63	-90,63 %
12001	Issues de meuneries	3592,64	50364,14	2093,22	29381,90	-1499,42	-20982,24	-41,73	-41,66 %
18002	Calcaire	361,80	868,32	329,76	747,96	-32,04	-120,36	-8,85	-13,86 %
18001	Sel Gros	45	247,50	20	110	-25	-137,5	-55,55	-55,55
24500	CMV finition	2,30	415,63	5	794,83	2,7	379,2	117,39	91,23 %
24600	CMV ponté	8	148,87	6,5	994,65	-1,5	845,78	-18,75	568,13
24400	CMV DCP	47,7	9333,09	38,10	6928,58	-9,6	-2404,51	-20,12	-25,76 %
24700	CMV REP	31	4826,08	33	5137,44	2	311,36	6,45	6,45 %
24200	CMV VL	7	530,53	1,50	113,68	-5,5	-416,85	-78,57	-78,57
24100	CMV B/O	63,25	81,01	10,10	818,20	-53,15	737,19	-84,03	910 %
24000	CMV A/ Stress	3,3	360,19	4,28	467,16	0,98	106,96	29,69	29,69 %
25002	Méthionine	0,025	14,46	0,05	25,17	0,025	10,71	100	74,06 %
30001	Sac papier	204900	5929,20	67200	2088	-137700	-3841,2	-67,20	-64,78 %
	Sac poly pro	10000	180	10000	180	0	0	0	0 %
31001	Etiquette	316000	249,30	105000	127,50	-211000	-121,8	-66,77	-48,85%
32001	Fil à coudre	0,20	86	0,10	46	-0,1	-40	-50	-46,51 %
	Total	545951,36	371861,55	193423,41	307211,26	-352527,95	-64650,31	-393,74	1142,61

Source : Etabli par nos soins à partir des données de l'entreprise.

D'après l'analyse de ce tableau, nous constatons que l'écart total entre les deux années (2016 et 2017), est négatif, ce qui signifie que les réalisations de 2017 sont inférieures à celles de 2016. Cela est dû à une crise de matière première que connaît l'unité et l'augmentation des prix de ces matières premières (la théorie de l'offre et la demande), par conséquent cette augmentation de prix d'achat des matières entraîne une augmentation de prix de vente ce qui a causé le départ des clients, donc la diminution de la demande.

2.2.2. Analyse des indicateurs du processus « Production »

D'après les données qui nous ont été fournies, nous allons procéder à la comparaison entre les prévisions et réalisations de l'année 2017, ainsi de comparer entre les réalisations de 2016 et celle de l'année 2017, pour constater ensuite l'évolution des données réalisées entre les deux années.

Tableau n°08: L'état de production annuelle (2016- 2017).

Unité : Tonne / KDA

Produits		Réalisation 2016	Réalisation 2017	Prévision 2017
Chair	Quantités	956,92	1 161,04	3000
	Valeur	39 512	49 716	131 466
Ponte	Quantités	6 875,96	6 951,30	11 000
	Valeur	253 275	268 110	437 110
B/ Ovin	Quantités	7 246,12	1 650,40	4000
	Valeur	193 214	51 875	120 240
Divers	Quantités	393,16	453,49	00
	Valeur	8 327	11 286	00
Total	Quantités	15 472,16	10 216,23	18 000
	Valeur	494 328	380 987	688 816

Source : document interne de l'entreprise.

Tableau n°09 : La constatation de taux de réalisation pour l'exercice 2017.

Unité : Tonne / KDA

Produits		Réalisations 2017	Prévisions 2017	Ecart	Taux de réalisation
Chair	Quantités	1 161,04	3000	-1 838,96	39 %
	Valeur	49 716	131 466	-81 750	38 %
Ponte	Quantités	6 951,30	11 000	-4 048,70	63 %
	Valeur	268 110	437 110	-169 000	61 %
B /ovin	Quantités	1 650,40	4000	-2 349,60	41 %
	Valeur	51 875	120 240	- 68 365	43 %
Divers	Quantités	453,49	00	453,49	–
	Valeur	11 286	00	11 286	–
Total	Quantités	10 216,23	18000	-7 783,77	57 %
	Valeur	380 987	688 816	-307 829	55 %

Source : Etabli par nos soins à partir des données de l'entreprise.

On remarque que tous les totaux des réalisations constatés au cours de l'année 2017 sont inférieurs aux prévisions faites dans le budget prévisionnel de l'entreprise, que ce soit par les quantités produites ou leur valeur respectives(écart total sur quantité égal à -7783,77 et l'écart total sur valeur égal à -307829), cela vaudra dire que l'entreprise n'a pas atteint ses objectifs du fait qu'elle n'a pas réaliser ses attentes. On distingue que ces écarts sont dus principalement à deux produits Chair et Ponte qui ont des écarts négatifs, donc défavorables c'est-à-dire que les réalisations sont inférieurs aux prévisions. La cause de ces écarts négatifs peut s'expliquer par la crise des matières premières et la hausse des prix d'achat, cela mène à la diminution de la demande qui implique une baisse du volume de production.

Le taux de réalisation calculé nous permet de déterminer à quel point l'entreprise atteint ses objectifs, dans notre analyse on constate que le produit Ponte a un taux de réalisation plus élevés par rapport aux autres produits, soit un taux de 63% qui est expliqué par l'augmentation de la demande dans le marché du produit Ponte. Puis le produit Bovin pour un taux de 41%, et enfin le produit Chair pour un taux de réalisation de 39%.

Alors que le produit Divers, par l'absence des prévisions dans le programme technique, son taux de réalisation n'est pas constaté.

Les écarts constatés entre les réalisations et les prévisions de l'année 2017, sont dus à :

- La crise de matière première sur le marché ;
- L'augmentation des prix des matières première sur le marché (la théorie de l'offre et la demande) ;
- Le départ des clients à cause de l'augmentation des prix de vente, donc le manque de la demande sur le marché ;
- Un arrêt de production constaté durant l'année, ce dernier est lié à des pannes survenues au cours de la période.

Tableau n°10 : La constatation de taux d'évolution pour l'exercice (2016 - 2017).

Unité : Tonne / KDA

Produits		Réel 2016	Réel 2017	Ecart	Taux d'évolution
Chair	Quantité	956,92	1161,04	204,12	21,33 %
	Valeur	39 512	49716	10 204	25,83 %
Ponte	Quantité	6 875,96	6 951,30	75,34	1,10 %
	Valeur	253 275	268 110	14 835	5,86 %
B / Ovin	Quantité	7 246,12	1 650,40	-5 595,72	-77,22 %
	Valeur	193 214	51 875	-141 339	-73,15 %
Divers	Quantité	393,16	453,49	60,33	15,34 %
	Valeur	8327	11 286	2 959	35,54 %
Total	Quantité	15 472,16	10 216,23	-5 255,93	-33,97 %
	Valeur	494 328	380 987	-113 341	-22,93 %

Source : Etabli par nos soins à partir des données de l'entreprise.

On remarque que les écarts totaux en quantités et en valeurs sont défavorables cela implique que les réalisations de 2016 sont supérieures aux réalisations de 2017. Malgré que pour le produit chair a un écart favorable en quantités de 204,12 Tonnes (21,33% pour le taux d'évolution) qui se traduit avec 1 020 400 DA.

Pour le produit ponte on constate un écart favorable en quantités et en valeur qui sont respectivement 75,34 Tonnes et 1 483 500 DA avec leur taux d'évolution 1,10% et 5,86%. Cela signifie que les réalisations de 2017 sont supérieures à celles de 2016, et ça peut s'expliquer par l'augmentation de la demande de produit ponte sur le marché.

Aussi pour le produit Divers, l'écart est favorable en quantités qui égal à 60,33 Tonnes soit 15,34% pour le taux d'évolution, qui se traduit en valeur pour un montant de 295 9000 DA avec son taux d'évolution de 35,54%.

Pour le produit B/ Ovin, on constate un écart défavorable que se soit en quantités qui est égal à -5595,72 Tonnes (- 77,22% pour le taux d'évolution), et en valeur de - 141 339 DA (- 73,15% pour le taux d'évolution). Cet écart défavorable est dû au manque de matières premières sur le marché surtout pour la matière Orge qui est considérée comme l'une des principales matières pour la fabrication des aliments (il y'a une crise de MP sur le marché), cela implique alors une diminution de volume de production pour l'entreprise.

Malgré que les produits Chair, Ponte et Divers ont des écarts favorables en quantités et en valeur, mais l'écart total constaté est défavorable que se soit en quantités et en valeur, et cela à cause de l'écart défavorable de produit B/Ovin qui est un écart déficitaire important (plus de 50% de perte par rapport à 2016), donc ce produit à influencer sur l'écart total des produits fabriqués par cette entreprise. Cet écart total qui est défavorable voudrait dire que l'UAB d'El- Kseur n'a pas atteint ses objectifs du fait qu'elle n'a pas réalisé les attentes des dirigeants tout au long de l'année 2017.

2.2.3. Analyse des indicateurs du processus « Ventes »

Le total du chiffre d'affaire que connaît l'entreprise étudiée est conçu à chaque fois par de nombreuses situations qui sont :

- La cession cédée, qui se fait entre les filiales de l'entreprise mère et cela dans le besoin de chacune d'elle d'approvisionnement en interne ;

- La production de l'exercice qui est définie par la production totale que connaît l'entreprise et qui est vendue à chaque fois en totalité (l'entreprise vend ce qu'elle produit car elle produit sur commande) ;
- Les autres ventes, on parle alors des ventes en dehors des produits fabriqués comme les sacs ;
- Location de stockage et cela est due à une certaine location qui en rapport avec la production qui n'est pas interne de l'entreprise, le stockage des produits des autres entreprises ;
- Prestations fournies, ce sont les transports que peuvent prendre en charge l'entreprise qui n'est pas liée à son activité principale.

Tableau n°11 : Le chiffre d'affaire de l'exercice (2016 -2017).

Unité : KDA

Codes	Rubriques	Réalisation 2016	Réalisation 2017	Prévisions 2017
70	Vente de M /ses			
8970	+cession cédée	38 079	38 408	0
71	Production vendue	495 565	390 289	683 864
8971	Production cédée	2 811	1 409	0
	Autres ventes	10	4	0
	Location stockage	1 200	9 854	
74	Prestation fournies	2 771	2 308	0
8974	+ cession cédée			
	Total chiffres d'affaires (HT)	540 436	442 272	683 864

Source : document interne de l'entreprise.

Tableau n°12 : Les prévisions et les réalisations de chiffre d'affaire pour l'année 2017.

Unité : KDA

Codes	Rubriques	Réalisation 2017	Prévision 2017	Ecart	Taux de réalisation
70 8970	Vente de M /ses +cession cédée	38 408	0	38 408	/
71 8971	Production vendue Production cédée	390 289 1 409	683 864 0	-293 575 1 409	57,07 % /
	Autres ventes Location stockage	4 9 854	0	4 9 854	/
74 8974	Prestation fournies + cession cédée	2 308 0	0 0	2 308 0	/
	Total chiffres d'affaire (HT)	442 272	683 864	-241 592	57,07 %

Source : Etabli par nos soins à partir des documents de l'entreprise.

Les écarts constatés sont principalement dus aux rubriques suivantes :

- Cession cédée ;
- Production vendues ;
- Production cédée ;
- Autres ventes ;
- Location stockage ;
- Prestation fournies.

On remarque que l'écart total de chiffre d'affaires (HT) est négatif donc, il est défavorable de (-241 592 000 DA) ce qui s'explique que les prévisions sont supérieures aux réalisations. Pour la production vendue l'entreprise prévoit un chiffre d'affaire d'un montant de 683 864 000 DA, alors que les réalisations sont seulement de 390 289 000 DA, soit un taux de réalisation de 57,07% (c'est-à-dire que l'entreprise a réalisé la moitié de ce qu'elle prévoit). L'explication de cet écart défavorable est due au manque des matières premières sur le

marché à cause de la crise survenue, ce qui influence sur le volume de la production (diminution des quantités à produire). A cet effet la satisfaction de la clientèle reste insuffisante.

Pour la cession cédée, la production cédée, autres ventes et prestation fournies, l'entreprise n'a pas fait des prévisions du fait que ces activités ne rentrent pas dans ses activités principales.

Tableau n°13 : La constatation de taux d'évolution de chiffre d'affaire entre 2016 –2017.

Unité : KDA

Codes	Rubriques	Réalisation 2016	Réalisation 2017	Ecart	Taux d'évolution
70	Vente de M /ses				
8970	+cession cédée	38 079	38 408	329	1 %
71	Production vendue	495 565	390 289	-105 276	-21,24 %
8971	Production cédée	2 811	1 409	-1 402	-49,88 %
	Autres ventes	10	4	-6	-60 %
	Location stockage	1200	9 854	8 654	721,17 %
74	Prestation fournies	2 771	2 308	-463	-16,71 %
8974	+ cession cédée	0	0	0	0
	Total chiffres d'affaire (HT)	540 436	442 272	-98 164	-18,16 %

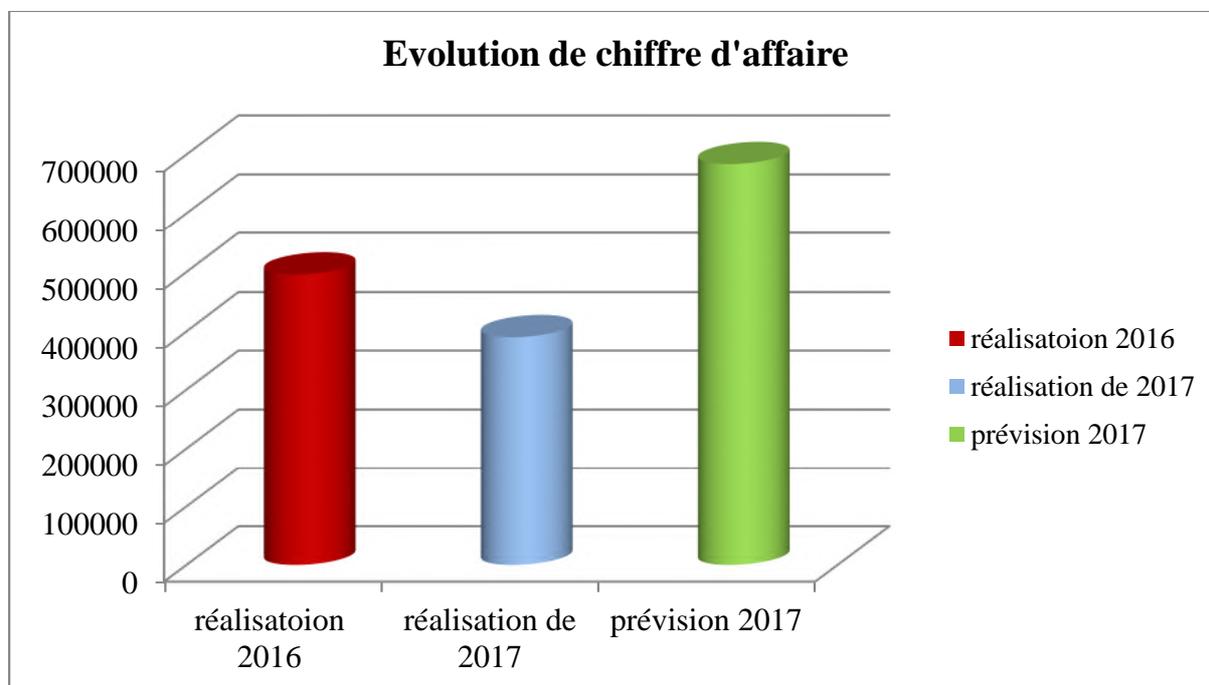
Source : Etabli par nos soins à partir des documents de l'entreprise.

On remarque que l'écart total de chiffre d'affaire est défavorable ce qui signifie que les réalisations 2017 sont inférieures aux réalisations 2016, cela s'explique par la diminution de volume de production, donc une diminution de montant de chiffre d'affaire.

En 2016 la production vendue était de 49 556 5000 DA, tandis que pour 2017 la production vendue est égale à 39 028 9000 DA, soit une différence de – 10 527 6000. Cette différence est

causée par la l'insuffisance des matières premières pour produire des quantités assez suffisante qui va répondre aux attentes de ses clients.

Schéma n° 11: Les évolutions de chiffre d'affaire pour l'exercice 2016/ 2017.



Section 3 : Appréciation de la performance au sein de l'UAB d'El- Kseur

Dans cette section nous allons procéder à la mesure de la performance de l'UAB d'El-Kseur, grâce aux différents indicateurs de performance, ces derniers nous permet de mesurer, découvrir et améliorer les points faibles de l'entreprise, aussi de rendre compte de la gestion de patrimoine de l'entreprise.

3.1. Les indicateurs de la performance économique

C'est sur la performance économique que sont basées les décisions et les actions opérationnelles. Elle se mesure en comparant un résultat par rapport à la valeur des moyens mis en œuvres pour l'obtenir. Nous pouvons le déterminer à partir des Soldes Intermédiaires de Gestion (SIG).

Tableau n°14 : Les SIG des années 2016 et 2017.

Unité : DA

	Réalisations 2016	Réalisations 2017	Prévisions 2017
Production de l'exercice	502 352 096,23	401 451 123,65	63 800 6000
Valeur ajoutée	110 544 964,36	90 445 891,18	11 868 6000
Excédent brut d'exploitation	55 539 383,88	31 573 139,56	6 181 8000
Résultat d'exploitation	64 715 491,24	31 949 637,73	3 989 4000
Résultat courant avant impôts	64 715 491,24	31 949 637,73	3 989 4000
Résultat de l'exercice	64 715 491,24	31 949 637,73	3 989 4000

Source : documents internes de l'entreprise.

Tableau n°15 : Le taux de réalisation des SIG pour 2017.

Unité : DA

	Réalisation 2017	Prévisions 2017	Ecart	Taux de réalisation
Production de l'exercice	401 451 123,65	63 800 6000	-236 554 876,4	62,92 %
Valeur ajoutée	90 445 891,18	11 868 6000	-28 240 108,82	76,20 %
Excédent brut d'exploitation	31 573 139,56	6 181 8000	-30 244 860,44	51,07 %
Résultat d'exploitation	31 949 637,73	3 989 4000	-7 944 362,27	80,08 %
Résultat courant avant impôts	31 949 637,73	3 989 4000	-7 944 362,27	80,08 %
Résultat de l'exercice	31 949 637,73	3 989 4000	-7 944 362,27	80,08 %

Source : Etabli par nos soins à partir des données de l'entreprise.

- **Pour la production de l'exercice**, on constate un écart qui est négatif, c'est-à-dire défavorable, cela veut dire que les prévisions faites par l'entreprise sont supérieures aux réalisations soit 62,92% seulement de taux de réalisation, cet écart défavorable de - 236554876,4 DA est dû principalement à la crise de matière première qu'a connu le marché.

-**Pour la valeur ajoutée**, on remarque un écart défavorable de -28 240 108,82 DA, pour un taux de réalisation de 76,20%, l'écart constaté est dû en fonction de la production et de la variation des consommations de l'exercice.

-**Pour l'EBE**, l'écart est négatif d'un montant - 30 244 860,44 DA, cela vaudra dire que les réalisations sont inférieures aux prévisions, soit un taux de réalisations de 51,07%, il est expliqué aussi par la variation remarquée des charges du personnel et les impôts et taxe.

-**Pour le résultat d'exploitation, RCAI et le résultat de l'exercice** les écarts constatés sont défavorables d'un montant de -7 944 362,27 DA, soit 80,08% de taux de réalisation, cela s'explique que les prévisions sont supérieures aux réalisations. On remarque que l'UAB ne paye pas les impôts, car c'est la direction de groupe qui le paye une fois arrêté le résultat consolidé de toute les unités régionales.

Tableau n°16 : Le taux d'évolution des SIG pour l'exercice (2016 - 2017).

Unité : DA

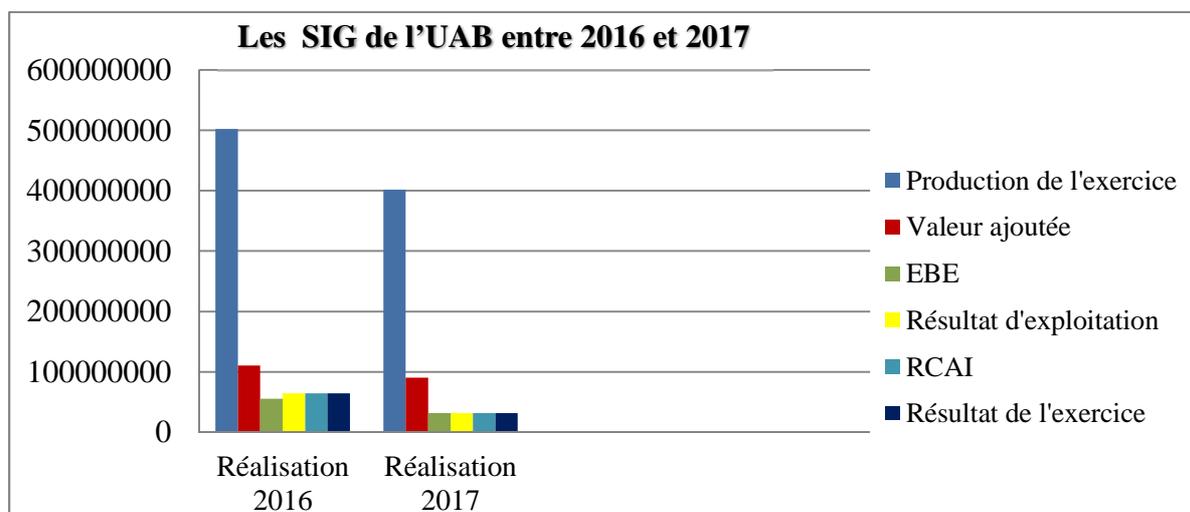
	Réalisation2016	Réalisation 2017	Ecart	Taux d'évolution
Production de l'exercice	502352096,23	401451123,65	-100900972,58	-20,08 %
Valeur ajoutée	110544 964,36	90445891,18	-20099073,18	-18,18 %
Excédent brut d'exploitation	55539383,88	31573139,56	-23966244,32	-43,15 %
Résultat d'exploitation	64715491,24	31949637,73	-32765853,51	-50,63 %
Résultat courant avant impôts	64715491,24	31949637,73	-32765853,51	-50,63 %
Résultat de l'exercice	64715491,24	31949637,73	-32765853,51	-50,63 %

Source : Etabli par nos soins à partir des données de l'entreprise.

D'après la comparaison entre les réalisations de ces deux exercices, on constate que tous les écarts entre les différents postes de réalisation des SIG sont défavorables, donc les réalisations de 2016 sont supérieures aux réalisations de 2017. Pour la production de l'exercice, la valeur ajoutée, EBE, l'entreprise a connu des taux de régression qui sont respectivement - 20,08%, - 18,18%, -43,15% et un taux de régression identique de - 50,63% pour résultat d'exploitation, RCAI et le résultat de l'exercice.

La cause principale liée à ces écarts est dû à la diminution des quantités des matières premières sur le marché, et l'augmentation de prix d'achat de ces matières.

Schéma n° 12 : l'évolution des soldes intermédiaires de gestion entre 2016-2017.



3.2. Les indicateurs de la performance financière

Ils ont pour objectif d'estimer la valeur de l'entreprise, d'évaluer sa solvabilité et de formuler une appréciation relative à sa situation.

3.2.1. Le taux de marge bénéficiaire

Ce paramètre mesure la part du résultat en chiffre d'affaire, il traduit la contribution de chaque vente au chiffre d'affaire. On peut le calculer comme suit :

Tableau n°17: Le taux de marge bénéficiaire.

Désignation	Formule	2016	2017
Taux de marge bénéficiaire	$\frac{\text{Résultat de l'exercice}}{\text{chiffre d'affaires}}$	$\frac{64715491,24}{540436000} = 0,11$	$\frac{31949637,73}{442272000} = 0,07$

Source : Etabli par non soins à partir des documents internes de l'entreprise.

En 2016, le résultat de ce ratio est de 0,11 ; il est passé par la suite en 2017 à 0,07 ; cette diminution est dû à la baisse de résultat de l'exercice et la baisse de chiffre d'affaire.

3.2.2. Le taux de rentabilité financière (ROE)

Il mesure la capacité à rentabiliser les fonds mis à la disposition de l'entreprise par les actionnaires.

Tableau n°18 : Le taux de rentabilité financière (ROE)

Désignation	Formule	2016	2017
Taux de rentabilité financière (ROE)	$\frac{\text{résultat de l'exercice}}{\text{capitaux propres}}$	$\frac{64715491,24}{518977473,82} = 0,12$	$\frac{31949637,73}{746708395,75} = 0,04$

Source : Etabli par nos soins à partir des documents internes de l'entreprise.

Le résultat de ce ratio a connu une régression passant de 0,12 en 2016 à 0,04 en 2017 et cela est dû à la diminution de résultat de l'exercice et l'augmentation des capitaux propres.

Pour mieux connaître le degré de la performance financière de l'UAB d'El-Kseur, une analyse des indicateurs de l'équilibre financiers ainsi que certains ratios financiers nous paraît indispensable.

3.2.3. Les indicateurs de l'équilibre financier

Les indicateurs de l'équilibre financiers sont principalement : le fond de roulement, le besoin en fond de roulement et la trésorerie nette.

3.2.3.1. Le fonds de roulement net global (FRNG)

Il traduit le montant des ressources permanentes qui restent à la disposition de l'entreprise après avoir financé toutes ses mobilisations. Il met en évidence la politique de financement d'une entreprise car il permet de vérifier l'équilibre de sa structure financière. Il se calcule comme suit :

$$\text{Fonds de Roulement Net Global} = \text{Capitaux permanent} - \text{Actif fixe}$$

Où:

$$\text{Fonds de Roulement Net Global} = \text{Actif circulant} - \text{Dettes à court terme}$$

FRNG(2016) = actif circulant (2016) – DCT (2016)

FRNG (2016) = 606130269, 28 – 234154007, 73 = 371 976 261, 5 DA

FRNG (2017) = Actif Circulant (2017) – DCT (2017)

FRNG (2017) = 864337302, 38- 267579201, 45 = 596 758 100, 9 DA

Le fond de roulement de l'exercice 2017 a connu une augmentation de 60% par rapport à l'exercice précédent, cela est dû à l'augmentation de l'actif circulant qui est passé de 606 130 269,28 en 2016 à 864 337 302,38 en 2017. Le fond de roulement est positif durant les deux exercices (2016, 2017), ce qui signifie que l'entreprise a pu préserver le financement de l'intégralité de ses immobilisations aux moyens des ressources stables et dispose d'une marge de sécurité qui servira à financer une partie des besoins de financement du cycle d'exploitation.

Tableau n° 19 : La variation de FRNG.

Unité : DA

Rubrique	2016	2017	Variation
FRNG	371 976 261,5	596 758 100,9	60%

Source : Etabli par nos soins à partir des données de l'entreprise.

3.2.3.2. Le Besoin en Fonds de Roulement (BFR)

Il démontre le niveau de fonds de roulement nécessaire pour que la liquidité de l'entreprise, soit garantie et assurer le financement du cycle d'exploitation. il se calcul comme suit :

Besoin en Fonds de Roulement = Valeur d'exploitation + Valeur réalisable - DCT

BFR(2016) = 26477892,94 + 570944802,1– 234154007,73

BFR(2016) = 363 268 687,3 DA

BFR(2017) = 11433555,39 + 850302843,7– 267579201,45

BFR(2017) =594 157 197,7 DA

Le BFR des deux années est positif, il est égal à 363 268 687,3 en 2016 et à 594 157 197,7 en 2017 soit une augmentation de 63%, cela implique que les besoins de financement sont supérieurs aux ressources à court terme. L'exploitation exprime dans ce cas un surplus de besoins qui doit être financé, c'est-à-dire qu'elle a plus de trésorerie à recevoir qu'à rembourser. C'est un manque d'argent, qui doit être couvert par l'excédent issu du FRNG.

Tableau n° 20 : La variation de BFR.

Unité: DA

Rubrique	2016	2017	Variation
Besoin en fonds de roulement	363 268 687,3	594 157 197,7	63 %

Source : Etabli par nos soins à partir des données de l'entreprise.

3.2.3.3. La situation de la trésorerie (TR)

La trésorerie nette est la résultante de la comparaison du FRNG et du BFR à une date donnée. Elle exprime l'excédent ou l'insuffisance du FRNG après financement du BFR.

La trésorerie se calcule comme suit :

$$\text{La trésorerie} = \text{Fonds de Roulement} - \text{Besoin de Fonds de Roulement}$$

$$\text{TR}(2016) = 371\,976\,261,5 - 363\,268\,687,3 \text{ DA}$$

$$\text{TR}(2016) = 8\,707\,574,2 \text{ DA}$$

$$\text{TR}(2017) = 596\,758\,100,9 - 594\,157\,197,7 \text{ DA}$$

$$\text{TR}(2017) = 2\,600\,903,2 \text{ DA}$$

La trésorerie de l'exercice 2017 a connu une baisse de 70% par rapport à l'exercice précédent, cela est dû à l'augmentation de BFR générée par une forte augmentation de l'activité. Cependant, la trésorerie reste toujours positive durant les deux exercices, ce qui signifie que l'entreprise a pu subvenir aux besoins exprimés grâce à l'utilisation d'une partie du FRNG, ce dernier à donc pu financer le BFR et le surplus se trouve sous forme de liquidité.

Tableau n° 21 : La variation de la trésorerie.

Unité : DA

Rubrique	2016	2017	Variation
Trésorerie	8 707 574,2	2 600 903,2	-70%

Source : Etabli par nos soins à partir des données de l'entreprise.

3.2.4. Analyse des ratios

Il existe plusieurs ratios pour l'analyse de la performance qui sont :

3.2.4.1. Ratios de structure financière

L'objectif de ce type des ratios est d'étudier le degré de la stabilité de la structure financière de l'UAB. Le tableau ci-après récapitule l'ensemble des ratios calculés au sein de l'UAB.

Tableau n° 22: Les ratios de la structure financière.

Ratio	Formules	2016	2017
Ratio de financement permanent	$R = \frac{\text{capitaux permanent}}{\text{actif immobilisé}}$	1,48	1,95
Ratio d'autonomie financière	$R = \frac{\text{capitaux propres}}{\text{total dettes}}$	2,45	2,65
Ratio de capacité de remboursement	$R = \frac{DLMT}{CAF}$	2,74	0,37
Ratio d'endettement	$R = \frac{\text{total dettes}}{\text{total actif}}$	0,20	0,19

Source : Etabli par nos soins à partir des documents de l'entreprise.

- **Ratio de financement permanent** : ce ratio mesure la couverture des emplois stables par les ressources stables, il a connu une augmentation en 2017 de 1,95% par rapport à 2016 qui est égal à 1,48%. Ce ratio est supérieur à 1, cela vaudra dire que l'entreprise finance l'intégralité de ces immobilisations aux moyens de ressources stables et dispose d'une marge de sécurité pour financer l'actif circulant.

- **Ratio d'autonomie financière** : ce ratio a connu une augmentation en 2017 par rapport à 2016 et cela est dû à l'augmentation des capitaux propres. Ce ratio est largement supérieur à 1, cela signifie que l'UAB peut rembourser la totalité de ses dettes par ses capitaux propre.

- **Ratio de capacité de remboursement** : ce ratio exprime la capacité de remboursement des capitaux à terme, en utilisant la capacité d'autofinancement généré par l'exploitation. Ce ratio a connu une régression importante de 86%. Cela est dû à la diminution de la capacité d'autofinancement, elle est passée en 2016 de 66 969 888,99 DA à 36 638 727,01 DA en 2017.

- **Ratio d'endettement** : la société enregistre une légère amélioration en 2017 par rapport à 2016, ce ratio doit être le plus faible possible.

3.2.4.2. Ratios de liquidité

Les ratios de liquidité permettent de mesurer la solvabilité de l'entreprise. Le tableau suivant représente les ratios de liquidité de l'UAB durant les deux exercices (2016 et 2017).

Tableau n° 23 : Les ratios de liquidité.

Ratios	Formules	2016	2017
Ratios de liquidité générale	$R = \frac{\text{actif circulant}}{DCT}$	2,95	3,54
Ratios de liquidité réduite	$R = \frac{\text{actif circulant(hors stock)}}{DCT}$	2,84	3,51
Ratios de liquidité immédiate	$R = \frac{\text{disponibilité}}{DCT}$	0,037	0,009

Source : Etabli par nos soins à partir des documents de l'entreprise.

- **Ratio de liquidité générale** : La liquidité générale en 2017 est supérieure à celle de 2016, soit respectivement 3,54 et 2,95. Ce ratio est largement supérieur à 1 durant tous les deux périodes 2016 et 2017 de notre étude, ce qui traduit que l'entreprise l'UAB, à partir des Actif circulants est capable de payer ou de rembourser toutes ces dettes à court terme.

- **Ratio de liquidité réduite** : Elle est aussi largement supérieure à 1 dans toute notre étude. Cela veut dire que les valeurs réalisables et les disponibilités, sont en mesure de rembourser

les DCT, autrement dit que l'entreprise arrive à rembourser ses dettes grâce à ses liquidités et l'encaissement de ses créances.

- **Ratio de liquidité immédiate** : Ce ratio est inférieur à 1 durant ces deux exercices, cela signifie que l'entreprise ne dispose pas d'une capacité de financement immédiate suffisante à honorer ces dettes à court terme dans les plus brefs délais, car ces dernières sont trop élevées par rapport aux disponibilités.

3.2.4.3. Ratios de rentabilité

Ce groupe de ratio fournit des informations sur la rentabilité de l'entreprise, c'est-à-dire sur sa capacité de réaliser des bénéfices. Le tableau ci-dessous représente les ratios de rentabilité de l'UAB durant les deux exercices de notre étude (2016 et 2017).

Tableau n°24: Les ratios de rentabilité.

Ratios	Formules	2016	2017
Ratio de rentabilité d'exploitation	$R = \frac{\text{résultat d'exploitation}}{\text{chiffre d'affaires}}$	0,11	0,07
Ratio de rentabilité économique	$R = \frac{\text{résultat d'exploitation}}{\text{total actif}}$	0,08	0,03
Ratio de rentabilité financière	$R = \frac{\text{résultat net}}{\text{capitaux propres}}$	0,12	0,04

Source : Etabli par nos soins à partir des documents de l'entreprise.

-**Ratio de rentabilité d'exploitation** : Ce ratio est utile à toute entreprise car il permet de déterminer le résultat dégagé par l'exploitation courante.

Nous avons remarqué d'après ce ratio que la rentabilité d'exploitation a connu une baisse en 2017 par rapport à 2016, soit une diminution de 36%. Cela est dû à la baisse de résultat d'exploitation et la diminution de chiffre d'affaires.

-Ratio de rentabilité économique : Ce ratio a connu une baisse de 0,08 en 2016 à 0,03 en 2017, cela s'explique par la diminution de résultat d'exploitation, ce dernier est passé de 64 715 491,24DA à 31 949 637,73 DA, soit une régression de 50%.

-Ratio de rentabilité financière : Ce ratio a enregistré une baisse de 66% due à la hausse des capitaux propres de 43%. Donc la rentabilité financière de l'entreprise UAB est en insuffisance, en d'autres termes les capitaux investis par l'entreprise n'ont pas rapporté suffisamment de surplus.

3.2.4.4. Ratio de solvabilité

Le ratio de solvabilité générale est un chiffre global qui permet d'estimer la capacité de remboursement à terme d'une entreprise. Il permet une vue globale sur le développement de l'activité de l'entreprise à la fois dans le temps et dans l'espace.

Tableau n°25: Le ratio de solvabilité.

Ratio	Formules	2016	2017
Ratio de solvabilité	$\frac{\text{total actif}}{\text{total dettes}}$	2,57	3,65

Source : Etabli par nos soins à partir des documents de l'entreprise.

D'après l'analyse de ce ratio, nous avons remarqué que l'entreprise est plus solvable en 2017 d'une valeur de 3,65 par rapport à 2016 d'une valeur de 2,57. Ce ratio est largement supérieur à 1 pendant ces deux années d'étude, ce qui signifie que pour les tiers créanciers il y a une bonne sécurité générale car les avoirs de l'UAB, sont en mesure de rembourser rapidement toutes les dettes, si elle devrait cesser brutalement toute activité.

Conclusion

A l'issue de ce travail, nous avons procédé à la comparaison des prévisions aux réalisations de l'année 2017, ainsi que de comparer les réalisations de 2017 avec celles de 2016, afin de calculer et analyser les écarts, ensuite nous avons calculé les indicateurs de performance pour pouvoir porter un jugement et connaître le lien entre le contrôle budgétaire et la performance de l'entreprise. A travers nos calculs, nous avons constaté que le contrôle budgétaire est un élément indispensable au sein de l'UAB, du fait qu'il contribue à l'amélioration de ses résultats.

CONCLUSION GENERALE

La préoccupation majeure de toute entreprise est non seulement de devenir le leader de son marché, mais surtout de conserver sa position parmi ses semblables et de mesurer la continuité de ses activités, pour ce faire, la maîtrise parfaite du système de contrôle de gestion s'avère indispensable pour une meilleure planification et un meilleur suivi des tâches.

Le contrôle de gestion est 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. Il vise à rechercher et à mettre en place des méthodes, pour guider les actions vers un meilleur avenir. La mise en œuvre d'un système de contrôle de gestion est fortement liée à la capacité des dirigeants à motiver les acteurs du terrain et à les inciter à adhérer à cette démarche.

Pour se développer au sein de l'entreprise, le contrôle de gestion nécessite la mise en place d'un certain nombre d'outils. Parmi ces outils on trouve : la comptabilité générale, la comptabilité analytique et le contrôle budgétaire.

Le contrôle budgétaire est un processus qui permet de comparer les réalisations avec les prévisions, de déceler les écarts significatifs, afin de les analyser et prendre des mesures correctives dans le but de se rapprocher aux résultats attendus et d'améliorer la performance globale de l'entreprise.

La mise en pratique de toutes nos connaissances théoriques pendant notre période de stage au sein de l'UAB d'El-Kseur a été bénéfique, car cela nous a permis de concevoir la convergence qui existe entre le savoir théorique et la pratique sur le terrain.

Durant ce stage, nous avons essayé d'étudier et d'analyser les différents budgets existant au sein de l'UAB d'El – Kseur, à savoir le budget d'approvisionnement, le budget de production et le budget des ventes, pour dégager les différents écarts sur quantité et sur valeur, et ça durant les deux exercices 2016 et 2017, aussi de constater les taux de réalisation et d'évolution. Après l'analyse de ces écarts entre ces deux années, on arrive à conclure que presque tous les écarts calculés pour l'exercice 2017 sont défavorables par rapport à 2016, ces écarts défavorables signifient que l'entreprise n'a pas atteint ses objectifs du fait qu'elle n'a pas réalisé les attentes des dirigeants, cela est dû au manque de matières premières sur le marché qui est expliqué par la crise économique du pays durant cette période (2017).

Dans ce sens, on peut dire que l'UAB fait un suivi pour ses différentes activités et ça par la mise en place de contrôle budgétaire qui lui permet de détecter les anomalies afin d'agir sur le bon sens. De ce fait, on constate que le contrôle budgétaire occupe une place primordiale au sein de l'UAB, ce qui confirme la première hypothèse.

Aussi, nous avons compris que l'analyse de la performance de l'UAB repose sur l'identification et l'analyse des écarts entre le planifié et le réalisé pour prendre des mesures correctives nécessaires, cela confirme la seconde hypothèse.

Pou mieux apprécier la notion de la performance au sein de l'UAB, nous avons procéder au calcul des indicateurs de performance économique et financière des années 2016 et 2017 et cela afin de porter un jugement sur la performance de cette entreprise. Après l'analyse des différents ratios financiers à savoir les ratios de liquidités, les ratios de rentabilité et le ratio de solvabilité pour l'exercice 2017, on peut dire que l'UAB d'El-Kseur est solvable et capable de rembourser ses dettes, donc sa performance est assez satisfaisante.

Dans le but de conserver sa position actuelle sur le marché, l'UAB a mis en place un système de contrôle budgétaire qui est rattaché à la direction finance et comptabilité, avec pour missions de :

- Mesurer les réalisations et les prévisions ;
- Recommander des solutions et améliorations ;
- Analyser la performance, aider le pilotage de la prise de décision ;
- Donner une vision globale et une vision future de l'entreprise.

References

Bibliographiques

Bibliographies

❖ Les ouvrages

- Alazard C. et Sépari S. « le contrôle de gestion, Manuel et applications », édition Dunod, Paris, 2006.
- Alazard C. et Sépari S. « le contrôle de gestion, Manuel et applications », 4^{ème} édition Dunod, Paris, 2007.
- Anthony R. N., « planning and control systems: a framework for analysis », édition Division of research Graduate School of Business Administration Harvard University, Cambridge, 1965.
- Béatrice et Francis GRANDGUILLOT, « l'essentiel du contrôle de gestion, 8^{ème} édition Gualino éditeur lextenso éditions, Issy-les-Moulineaux, 2014.
- Béatrice et Francis G., « essentiel du contrôle de gestion », édition Lextenso, Paris, 2009.
- Berland N., « le contrôle budgétaire », édition la Découverte, Paris, 2004.
- Boughaba A., « comptabilité analytique d'exploitation », édition Berti, Tipaza, 1998.
- Bouquin Henri « la maîtrise des budgets dans l'entreprise », édition EDICEF, 1992.
- Bouquin H. « le contrôle de gestion », presse universitaire de France, collection gestion, 6^{ème} édition, Paris.
- Cabane Pierre, « l'essentiel de la finance à l'usage des managers », 2^{ème} édition d'organisation, Paris, 2004.
- Cha G., Piget P., « comptabilité analytique », édition Economica, Paris, 1998.
- Davasse H., Parruitte M., « introduction à la comptabilité », édition Foucher, Paris, 2011.
- Deplens Georges « gestion financière de l'entreprise », 4^{ème} édition SIREY, Paris, 1971.
- Doriath B. et Goudjet C., « la gestion prévisionnelle et mesure de la performance », 3^{ème} édition DUNOD, Paris, 2007.
- Doriath Brigitte, « contrôle de gestion en 20 fiches », 5^{ème} édition Dunod, Paris, 2008.
- Dubrulle L., Jourdain A., « comptabilité analytique de gestion », édition Dunod, Paris, 2007.
- Durand X. et Helluy A., « les fondamentaux du contrôle de gestion », édition d'organisation, Paris, 2009.
- Fernandez A., « l'essentiel du tableau de bord », 4^{ème} édition, groupe Eyrolles, Paris, 2013.
- Gervais Michel, « contrôle de gestion par le système budgétaire », édition Librairie Vuibert, Paris, 1987.
- Gervais Michel, « contrôle de gestion », 8^{ème} édition Economica, Paris, 2005.
- Guedj Norbert, « le contrôle de gestion pour améliorer la performance de l'entreprise », 3^{ème} édition d'organisation, Paris, 1992.

- Guedj Norbert. « le contrôle de gestion pour améliorer la performance de l'entreprise », édition d'organisation, Paris, 2001.
- Hamini A., « gestion budgétaire et comptabilité prévisionnelle », édition Berti, Aller, Algerie, 2001.
- Hélène Loning et Véronique M, « le contrôle de gestion », édition Dunod, Paris, 2008.
- Hilton R.W. et Alli, « comptabilité de gestion et contrôle des coûts, stratégies des décisions en entreprise », 1^{ère} édition, Paris, 2010.
- Khemakhem A., « la dynamique du contrôle de gestion », Edition Dunod, Paris, 1992.
- Langlois L., Bonnier C. et Bringer M., « contrôle de gestion », édition Berti, Paris, 2006.
- Leopaul Lauzon, Michel Bernard, Francine Gélina « contrôle de gestion », édition Gaetan Morin, Paris, 1980.
- Leroy M., « le tableau de bord au service de l'entreprise », édition d'organisation, Paris, 2000.
- Lochard J., « comptabilité analytique ou comptabilité de responsabilité », édition Organisation, Paris, 1998.
- Lorino P. « méthodes et pratiques de la performance », 3^{ème} édition d'organisation, Paris, 2003.
- Martinet A., Silem A., « Lexique de gestion », édition Dalloz, Paris, 2000.
- MELYON Gérard, « gestion financière », 4^{ème} édition Bréal, France, 2007.
- Mottis N., « Le contrôle de gestion », édition Ems management et société, Paris, 2006.
- Selmer C., « concevoir le tableau de bord », édition Dunod, Paris, 1998.

❖ Documents divers

- Bourguignon A., « peut-on définir la performance ? », revue française de la comptabilité N° 269.
- El Gadi A. H., « Audit et contrôle de gestion », édition Mithaq- Almaghrib, Ribat, 1996.
- Encyclopédie de gestion et du management, Sous la direction de (Hobert) Le DUFF, édition Dalloz, Paris, 1999.

❖ Site Web

http : www.doc-étudiant.fr

http : www.memoireonline.com

Table des matières

Annexes

La table des matières

Introduction générale	1
Chapitre I : ASPECTS THEORIQUES SUR LE CONTROLE DE GESTION	
Introduction	4
Section 1 : Généralités sur le contrôle de gestion.....	4
1.1. Evolution du concept du contrôle de gestion.....	4
1.2. Définition de contrôle de gestion	5
1.2.1. Définition du concept Contrôle / Gestion.....	5
1.2.2. Les différentes définitions du contrôle de gestion.....	6
1.3. Les objectifs de contrôle de gestion	7
1.4. Les missions du contrôle de gestion.....	8
1.5. Le processus du contrôle de gestion.....	9
1.6. Les concepts clés associés au contrôle de gestion.....	9
1.7. Le contrôleur de gestion	11
1.7.1. Les fonctions de contrôleur de gestion.....	11
1.7.2. Les qualités demandées au contrôleur de gestion.....	12
1.8. Les limites du contrôle de gestion.....	13
Section 2 : Les principaux outils de contrôle de gestion	13
2.1. La comptabilité générale.....	14
2.1.1. Définition de la comptabilité générale.....	14
2.1.2. Les objectifs de comptabilité générale.....	14
2.2. La comptabilité analytique.....	14
2.2.1. Définition de la comptabilité analytique.....	15
2.2.2. Les objectifs de la comptabilité analytique.....	16
2.2.3. Les concepts de bases de la comptabilité analytique.....	17
2.2.3.1. La notion de charge.....	17
2.2.3.3.1. Définition de la charge.....	17
2.2.3.3.2. Typologie des charges	17
2.2.3.2. La notion des coûts	18

2.2.3.1. Définition du coût	18
2.2.3.2. Typologie des coûts.....	18
2.2.4. Les méthodes du calcul des coûts en comptabilité analytique	19
2.2.4.1. La méthode des coûts complets.....	20
2.2.4.2. La méthode des coûts partiels	22
2.3. La gestion budgétaire.....	23
2.3.1. Définition de la gestion budgétaire.....	24
2.3.2. Les buts de la gestion budgétaire.	24
2.3.3. Les principes de base de la gestion budgétaire.....	24
2.3.4. Les différentes phases de la gestion budgétaire	25
2.4. Le tableau de bord de gestion.....	26
2.4.1. Définition de tableau de bord.....	26
2.4.2. Intérêts de tableau de bord.....	26
2.4.3. Les principaux rôles de tableau de bord.....	27
2.4.4. Les objectifs de tableau de bord.....	27
2.4.5. Les instruments de tableau de bord.....	28
2.4.6. Les limites de tableau de bord.....	29
Conclusion	30

Chapitre II : LE CONTROLE BUDGETAIRE ET LA PERFORMANCE DE L'ENTREPRISE

Introduction	31
Section 1 : Quelques notions de base sur la gestion budgétaire	31
1.1. Notions sur la gestion budgétaire.....	31
1.1.1. Définition de la gestion budgétaire.....	31
1.1.2. Les objectifs de la gestion budgétaire.....	33
1.1.3. Intérêts de la gestion budgétaire.....	33
1.1.4. Limites de la gestion budgétaire.....	33

1.2. Notions sur les budgets.....	34
1.2.1. Définition de budget.....	34
1.2.2. Les objectifs des budgets.....	35
1.2.3. Les procédures d'élaboration des budgets.....	36
1.2.4. Les différents types des budgets.....	37
1.2.4.1. Les budgets opérationnels.....	37
1.2.4.2. Le budget d'investissement.....	38
1.2.4.3. Le budget de trésorerie.....	38
1.2.4.4. Le budget général.....	39
Section 2 : Le contrôle budgétaire dans l'organisation	41
2.1. Le contrôle budgétaire	41
2.1.1. Définition et caractéristiques du contrôle budgétaire.....	42
2.1.1.1. Définition de contrôle budgétaire.....	42
2.1.1.2. Caractéristiques de contrôle budgétaire.....	42
2.1.2. Les avantages du contrôle budgétaire.....	43
2.1.3. Les conditions de réussite de contrôle budgétaire.....	43
2.1.4. Les différentes étapes du contrôle budgétaire.....	44
2.1.5. Les limites de contrôle budgétaire.....	45
2.2. Analyse des écarts	45
2.2.1. Définition de l'écart.....	45
2.2.2. Principes d'élaboration des écarts budgétaires.....	46
2.2.3. Quelques règles de par l'analyse des écarts	47
2.2.4. Propriétés d'un écart pertinent.....	47
2.2.5. Calcul et analyse des écarts	48
2.2.5.1. L'analyse de l'écart sur résultat.....	48

2.2.5.2. L'analyse de l'écart sur chiffre d'affaire et marge.....	49
2.2.6. L'analyse de l'écart sur coûts	52
2.2.6.1. Analyse de l'écart sur charge directes.....	52
2.2.6.2. Analyse de l'écart sur charges indirectes.....	53
2.2.7. Interprétation des écarts	55
2.2.8. Les limites des écarts	55
2.2.9. Les actions correctives.....	55
2.2.9.1. La nature de l'action corrective.....	56
2.2.9.2. Caractéristiques d'une action corrective.....	56
Section 3 : Evaluation de la performance au sein de l'entreprise.....	57
3.1. Définition de la performance.....	57
3.2. Caractéristiques de la performance.....	57
3.3. Les critères de mesure de la performance.....	58
3.4. Les types de performance.....	59
3.5. La mesure de la performance.....	60
3.5.1. Définition de l'indicateur de la performance.....	60
3.5.2. Critères de choix d'un bon indicateur	61
3.5.3. Les indicateurs de la performance.....	62
3.5.3.1. Les indicateurs de la performance économique.....	62
3.5.3.2. Les indicateurs de la performance financière.....	65
3.6. Appréciation de la performance par l'analyse de l'équilibre financier.....	66
3.6.1. Le fond de roulement net global.....	66
3.6.2. Le besoin en fond de roulement	66

3.6.3. La trésorerie.....	67
3.7. Appréciation de la performance par l'analyse des ratios.....	67
3.7.1. Les ratios de la structure financière	67
3.7.2. Les ratios de liquidité	68
3.7.3. Les ratios de rentabilité.....	69
3.8. Le lien entre le contrôle budgétaire et la performance de l'entreprise.....	69
Conclusion	70
 Chapitre III : LE CONTROLE BUDGETAIRE : ANALYSE DES ECARTS AU SEIN DE L'UAB D'EL-KSEUR	
Introduction	71
Section 1 : Présentation de l'organisme d'accueil de l'UAB.....	71
1.1. Historique de l'organisme	71
1.2. Mission	71
1.3. L'organigramme de l'UAB d'El- Kseur	72
1.3.1. La direction	72
1.3.2. Secrétariat.....	72
1.3.3. Les départements et services.....	73
Section 2 : La mise en place du contrôle budgétaire au sein de l'UAB d'El-Kseur.....	78
2.1. Le contrôle budgétaire	78
2.1.1. Les étapes d'élaboration du budget au sein de l'entreprise l'UAB	78
2.1.2. Elaboration des différents budgets existants au sein de l'UAB.....	79
2.1.3. Objectif de contrôle budgétaire au sein de l'UAB.....	80
2.2. Analyse des activités opérationnelles de l'entreprise l'UAB.....	80
2.2.1. Analyse des indicateurs du processus « Achat »	80
2.2.2. Analyse des indicateurs du processus « Production ».....	83

2.2.3. Analyse des indicateurs du processus « Vente ».....	86
Section 3 : Appréciation de la performance au sein de L’UAB d’El-Kseur.....	90
3.1. Les indicateurs de la performance économique	90
3.2. Les indicateurs de la performance financière.....	93
3.2.1. Le taux de marge bénéficiaire	93
3.2.2. Le taux de rentabilité financière	93
3.2.3. Les indicateurs de l’équilibre financier	94
3.2.3.1. Le fonds de roulement net global (FRNG).....	94
3.2.3.2. Le besoin en fonds de roulement (BFR).....	95
3.2.3.3. La situation de la trésorerie.....	96
3.2.4. Analyse des ratios.....	97
3.2.4.1. Ratios de structure financière	97
3.2.4.2. Les ratios de liquidité	98
3.2.4.3. Les ratios de rentabilité.....	99
3.2.4.4. Les ratios de solvabilité	100
Conclusion	100
Conclusion générale.....	101
Références bibliographiques	
Annexes	

Conclusion Générale

Résumé :

La préoccupation majeure de toute entreprise est de conserver sa position et de mesurer la continuité de ses activités, pour ce faire, la maîtrise parfaite du système de contrôle de gestion s'avère indispensable pour une meilleure planification et un meilleur suivi des tâches. Ce dernier est un ensemble de procédures et d'opérations qui permettent aux différents gestionnaires de mobiliser toutes leurs énergies en vue d'atteindre les objectifs soulignés, en utilisant de nombreux instruments et outils tel que ; le contrôle budgétaire.

En effet, le contrôle budgétaire permet d'évaluer la performance de l'entreprise, de détecter les écarts et leurs causes, de proposer des solutions possibles et réaliser ainsi les objectifs avec efficacité et efficience. Ce travail tente de monter le rôle et la place du contrôle budgétaire dans l'amélioration de la performance au sein de l'entreprise UAB d'El-Kseur.

Mots clés : Contrôle de gestion, Contrôle budgétaire, Performance, Efficacité, Efficience, UAB d'El-Kseur.

Abstract:

The modern enterprise is characterized by its complexity and the need for constant adaptation to a rapidly changing environment through the advancement of modern information technology.

In this context the company must ensure its durability and control appeared as a primary function for any organization, the latter is a set of procedures and operations that allow different managers to mobilize all their energies to achieve the objectives outlined, using many tools such as; budget control.

In fact, budget control makes it possible to evaluate the company's performance, to detect gaps and their causes, to propose possible solutions and thus to achieve the objectives effectively and efficiently. This work tries to show the role and place of performance within a company.

Keywords: Management control, budget control, performance, effectively, efficiency.

ملخص

يتميز المشروع الحديث بالتعقيد والحاجة الى التكيف المستمر مع بيئة سريعة التغيير من خلال تطور تكنولوجيا المعلومات الحديثة ، في هذا السياق يتعين على الشركة ضمان مكانتها والتحكم في ادارتها وأدائها لجعل الرقابة الادارية تبدو كدالة أساسية لأي مؤسسة ، وهذه الأخيرة هي مجموعة من الاجراءات والعمليات التي تسمح للمديرين المختلفين بتعبئة طاقاتهم من أجل تحقيق الأهداف التي أكد عليها استخدام العديد من الأدوات مثل مراقبة الميزانية .

في الواقع يتيح التحكم بالميزانية تقييم أداء الشركة واكتشاف الثغرات وأسبابها واقتراح الحلول الممكنة وبالتالي تحقيق الأهداف بفاعلية وكفاءة.

يحاول هذا العمل اظهار دور ومكان مراقبة الميزانية في المؤسسة في تحسين الأداء داخل وحدات تغذية المواشي في المؤسسة .