

Université Abderrahmane mira de Bejaia



FACULTE DES SCIENCES ECONOMIQUES, COMMERCIALES ET DES
SCIENCES DE GESTION

Département des Sciences Financières et Comptabilité

Mémoire de fin de cycle

Pour l'obtention de diplôme de Master en Sciences Financières et Comptabilité

Option : Comptabilité, Contrôle et Audit

Intitulé du thème :

La gestion budgétaire au service de la performance financière des
entreprises : cas de la SARL SPC GB Toudja

Préparé par :

- KHANOUCHE Chahinez
- MOUSSAOUI Miassa

Encadré par :

Mme HAMMICHE Thiziri

Jury

Président : Mr AMALOU. M

Examineur : Mr MEROUDJ M.A

Juin 2022

Remerciements

Avant tout nous tenons à rendre grâce au bon DIEU, le tout puissant de nous avoir donné la volonté et la force d'accomplir ce modeste travail.

*Nous exprimons notre profonde gratitude à notre promotrice Mme **HAMMICHE Thiziri** pour avoir accepté d'encadrer ce dit travail du début à la fin malgré ses multiples engagements et occupations.*

Nous sommes très honorées de la présence des membres du jury, que nous remercions d'ailleurs chaleureusement d'avoir bien voulu accepter d'examiner notre travail.

*Nos sentiments de gratitude s'adressent aussi à tous les personnels et les enseignants de tous les départements de l'Université **ABDERRAHMANE MIRA DE BEJAIA** qui ont contribué à notre formation durant notre cursus.*

*Nous tenons aussi à remercier particulièrement Mr **MADI SALEM** qui nous a très bien accueillis et accompagner durant la période de notre stage pratique au sein de la **SARL SPC GB « Toudja » Béjaïa** ainsi que tout le personnel qui nous a facilité la tâche d'intégration au sein de l'entreprise. Qui ont travaillé sur la préparation des états financiers ce que nous avons utilisé.*

Enfin, Nous exprimons nos sentiments à tous nos amis, nos camarades qui ont contribué de près ou de loin à l'élaboration de ce travail et tous ceux qui nous ont aidé d'une manière ou d'une autre et dont les noms ne sont pas repris ci haut qu'ils trouvent ici l'expression de notre reconnaissance.

Merci à vous tous.

Dédicaces

Je dédie ce présent mémoire à :

- ❖ *Mes très chers parents, qui peuvent être fiers et trouver ici le résultat de longues années de sacrifices et de privations pour m'aider à avancer dans la vie.*

Puisse Dieu faire en sorte que ce travail porte son fruit.

- ❖ *Mes grands-parents paternels et maternels que dieu les protège.*
- ❖ *Mes frères qui n'ont jamais cessé d'être pour moi un exemple de soutien et de générosité*
- ❖ *Mes oncles et tantes*
- ❖ *Mes cousins et cousines*
- ❖ *Ma binôme Chahinez et sa famille*
- ❖ *Et tous ceux qui ont contribué de près ou de loin à la réussite de ce mémoire.*

Miassa.

Dédicaces

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

- ❖ Mes chers parents qui ne cessent de donner avec amour et fournir le nécessaire pour que je puisse arriver à ce que je suis aujourd'hui, que dieu vous protèges*
- ❖ Ma sœur « Chahrazed », mes frères et belles sœurs, mes cousins et cousines*
- ❖ Toute ma famille, ma chère binôme « Miassa » et sa famille et à tous mes amis*
- ❖ Tous ceux qui ont contribué de près ou de loin pour la réalisation de ce travail et tous ceux que j'aime et qui m'aiment.*

Chahinez.

Liste des abréviations

AC : Actif Circulant

AF : Actif Fixe

CAP : Chiffre d'Affaire Prévisionnel

CAR : Chiffre d'Affaire Réel

CEP : Coût unitaire prévisionnel

C_P : Coût prévisionnel

C_R : Coût réel

CS : Coefficient saisonniers

CUP : Coût unitaire prévu

E/MOD : Ecart sur Main d'œuvre Directe

E/P : Ecart sur Prix

EBE : Excédent Brut d'Exploitation

EG : Ecart Global

EVA : Economic Value Added

MC : Marge Commerciale

PE : Production de l'Exercice

P_P : Prix prévu

P_R : Prix réel

QM : Quantité Moyenne

RCAI : Résultat Courant Avant Impôt

RE : Résultat d'Exploitation

RE: Rentabilité Economique

RF: Rentabilité Financière

RHE : Résultat Hors Exploitation

RN : Résultat Net

ROA : Return On Assets

ROE: Return On Equity

ROI : Return On Investment

RTMB : Ratio de Taux de Marge Brut

SS : Stock de Sécurité

VA : Valeur Ajoutée

VD : Valeurs Disponibles

VE : Valeurs d'Exploitation

VR : Valeurs Réalisables

Liste des tableaux

N°	Titre du tableau	Page
01	Schématisation du modèle WILSON	46
02	Interprétation des écarts	52
03	La performance interne et externe	63
04	Les calculs nécessaires pour déterminer les estimateurs a et b de l'équation (produit SODA)	85
05	Le calcul des coefficients saisonniers pour l'année 2017 (SODA)	87
06	Le calcul des coefficients saisonniers pour l'année 2018 (SODA)	87
07	Le calcul de la moyenne des Coefficients saisonniers	88
08	Le calcul de la prévision de vente du SODA pour l'année 2019	89
09	Les calculs nécessaires pour déterminer les estimateurs a et b de l'équation (produit VICHY)	90
10	Le calcul des coefficients saisonniers pour l'année 2017 (VICHY)	91
11	Le calcul des coefficients saisonniers pour l'année 2018 (VICHY)	92
12	Le calcul de la moyenne des coefficients saisonniers	92
13	Le calcul de la prévision de vente du VICHY pour l'année 2019	93
14	Les calculs nécessaires pour déterminer les estimateurs a et b de l'équation (produit JUS)	94
15	Le calcul des coefficients saisonniers pour l'année 2017 (JUS)	95
16	Le calcul des coefficients saisonniers pour l'année 2018 (JUS)	96
17	Le calcul de la moyenne des coefficients saisonniers	96
18	Le calcul de la prévision de vente du JUS pour l'année 2019	97
19	Les calculs nécessaires pour déterminer les estimateurs a et b de l'équation (produit LACTE)	98
20	Le calcul des coefficients saisonniers pour l'année 2017 (LACTE)	99
21	Le calcul des coefficients saisonniers pour l'année 2018 (LACTE)	100
22	Le calcul de la moyenne des coefficients saisonniers	100
23	Le calcul de la prévision de vente du LACTE pour l'année 2019	101
24	Le budget des vents pour l'année 2019	102
25	La comparaison entre les prévisions et les réalisations de la vente (en quantité) des caisses de SODA	103

26	La comparaison entre les prévisions et les réalisations de la vente (en quantité) des caisses de VICHY	104
27	La comparaison entre les prévisions et les réalisations de la vente (en quantité) des caisses de JUS	105
28	La comparaison entre les prévisions et les réalisations de la vente (en quantité) des caisses de LACTE	106
29	Actif pour les années 2017, 2018	108
30	Passif pour les années 2017, 2018	108
31	Calcul du FR pour les deux années 2017, 2018 (par le haut du bilan)	108
32	Calcul du FR pour les deux années 2017, 2018 (par le bas du bilan)	109
33	Le calcul du BFR pour les deux années 2017, 2018	110
34	La calcul de la TN pour les deux années 2017, 2018	110
35	le calcul des ratios de liquidité pour les années 2017, 2018	111
36	le calcul des ratios de financement pour les années 2017, 2018	112
37	les soldes intermédiaires de gestion des deux années 2017 et 2018	114
38	calcul des écarts sur chiffre d'affaire des quatre produits	115
39	le calcul de l'écart sur prix et de l'écart sur quantité	115

Liste des figures

N°	Titre de la figure	Page
01	Le processus du contrôle de gestion	12
02	Budget de trésorerie	20
03	Articulation des différents budgets	23
04	Le déroulement du processus budgétaire	26
05	Lettre de cadrage	27
06	Une bonne gestion budgétaire	30
07	Les phases de la gestion budgétaire	33
08	La ventilation du budget de production	43
09	Les caractéristiques du contrôle budgétaire	50
10	La décomposition des écarts	54
11	Organigramme de la SARL SPC GB « toudja »	81
12	L'évolution des ventes des caisses de SODA durant les deux années 2017, 2018	83
13	L'évolution des ventes des caisses du VICHY durant les deux années 2017, 2018	89
14	L'évolution des ventes des caisses du JUS durant les deux années 2017, 2018	93
15	L'évolution des ventes des caisses du LACTE durant les deux années 2017, 2018	97
16	représentation graphique entre de la comparaison entre les prévisions et les réalisations de la vente des caisses du SODA pour l'année 2019	103
17	représentation graphique de la comparaison entre les prévisions et les réalisations de la vente des caisses du VICHY pour l'année 2019	104
18	représentation graphique de la comparaison entre les prévisions et les réalisations de la vente des caisses du JUS pour l'année 2019	105
19	représentation graphique de la comparaison entre les prévisions et les réalisations de la vente des caisses du LACTE pour l'année 2019	106
20	représentation graphique du FR pour les années 2017, 2018	109
21	représentation graphique du BFR pour les années 2017, 2018	110
22	représentation graphique de la TN pour les années 2017, 2018	111

Liste des schémas

Schéma N°01 : le triangle du contrôle de gestion.....	06
Schéma N°02 : rattachement de la fonction du contrôle de gestion à la direction générale....	09
Schéma N°03 : rattachement de la fonction du contrôle de gestion au directeur financier....	10

Sommaire

Remerciements

Dédicaces

Liste des abréviations

Liste des tableaux

Liste des figures

Liste des schémas

Introduction générale :.....1

Chapitre 01 : Du contrôle de gestion à la gestion budgétaire

Introduction du chapitre 01 :.....4

Section 01 : Généralités sur le contrôle de gestion..... 4

Section 02 : Notions de budget et processus budgétaire 15

Section 03 : Vue d'ensemble sur la gestion budgétaire..... 28

Conclusion du chapitre 01 :..... 34

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

Introduction du chapitre 02 : 35

Section 01 : Les techniques de prévision et de budgétisation 35

Section 02 : le contrôle budgétaire 48

Section 03 : Mesure et pilotage de la performance financière..... 59

Conclusion du chapitre 02 :..... 77

Chapitre 03 : la contribution de la gestion budgétaire à l'amélioration de la performance financière de la SARL SPC GB

Introduction du chapitre 03 : 78

Section 01 : présentation de l'organisme d'accueil 79

Section 02 : la fonction de la gestion budgétaire au sein de la SARL SPC GB : 83

Section 03 : Mesure et pilotage de la performance financière..... 107

Conclusion du chapitre 03 :..... 115

Conclusion générale : 116

Références bibliographiques

Annexes

Introduction générale

Introduction générale

Suite à l'accélération et la dynamique du développement technologique et de la mondialisation croissante de l'économie, les entreprises ont été confrontées à de nouveaux défis. Elles ont dû s'adapter, développer de nouvelles stratégies et modifier leurs structures organisationnelles pour mieux se coller à la réalité du monde économique. L'entreprise constitue un ensemble de moyens techniques financiers, organisationnels et humains qui travaillent avec permanence afin de maintenir son activité et d'assurer sa performance. Cette dernière fait référence à la capacité de conduire, guider et piloter une action dans le but d'obtenir des résultats tracés au préalable en minimisant et en rentabilisant le coût des ressources mises en œuvre. Pour cela, les organisations ont recours à la fonction du « contrôle de gestion ».

Le contrôle de gestion est un processus permanent de pilotage global de l'entreprise et de mesure en temps réel des réalisations, dans une optique de perfectionnement de la performance au sein de l'entreprise. Il évalue l'efficacité et l'efficacités de la mise en œuvre des ressources de l'entreprise. Pour exercer ses missions, le contrôleur de gestion dispose de nombreux outils tels que la comptabilité analytique, le tableau de bord, le reporting, le système d'information et la gestion budgétaire. Afin de mieux piloter et maîtriser la performance d'une organisation, le contrôle de gestion propose de nombreux outils comme la gestion budgétaire. Cette dernière est considérée comme une nécessité absolue de fait qu'elle permet aux dirigeants de donner une vision sur l'avenir et les met en position favorable pour exploiter les opportunités, donc la gestion budgétaire est un outil de recul au passé dans l'espoir de sauter dans le futur. Malgré les critiques dont elle fait l'objet, la gestion budgétaire constitue toujours la méthode de contrôle de gestion la plus utilisée par les entreprises. Mais si presque toutes les entreprises préparent un budget, les pratiques sont extrêmement variables.

Le budget est à la fois un instrument d'anticipation permettant de mettre en œuvre une politique volontariste de développement (déclinaison annuelle et opérationnelle des plans stratégiques) et un outil de coordination verticale (contrat passé entre le management et un responsable opérationnel) aussi bien qu'horizontale entre les différents services ou fonctions (il prend en compte et harmonise les exigences et contraintes de chacun, de l'approvisionnement à la vente).

La gestion budgétaire est « un mode de gestion consistant à traduire en programmes d'actions chiffrés, appelés budgets, les décisions prises par la direction avec la participation

Introduction générale

des responsables»¹. Cette dernière occupe une place prédominante parmi les techniques de contrôle de gestion qui sont susceptibles d'être utilisées pour faciliter et améliorer la prise de décision à l'intérieur de l'entreprise.

Dans ce contexte, le but de ce travail est de tenter de comprendre la gestion budgétaire qui est considérée comme un outil indispensable pour chaque entreprise qui souhaite conquérir un avantage concurrentiel. La question centrale est d'analyser l'importance et le rôle de la fonction de la gestion budgétaire au sein de l'entreprise, notamment dans l'amélioration de sa performance. Ce qui amène à la problématique suivante : « **Comment la gestion budgétaire influence-t-elle la performance de l'entreprise Toudja ?** »

Afin d'apporter des réponses à cette question centrale, nous avons effectué une recherche bibliographique approfondie d'une part et réalisé un stage pratique au sein de la SARL SPC GB d'autre part. Ainsi, nous avons articulé notre travail autour des questions secondaires suivantes :

- ♦ La gestion budgétaire constitue-t-elle un outil efficace pour atteindre les objectifs de l'entreprise Toudja ?
- ♦ Quelle est l'influence de la gestion budgétaire sur la performance de l'entreprise Toudja ?

Dans le contexte de notre recherche les hypothèses formulées sont les suivantes :

- **L'hypothèse principale :** La gestion budgétaire influence la performance de l'entreprise Toudja grâce au contrôle budgétaire qui constitue le principal outil de pilotage de la performance.
- ♦ **L'hypothèse secondaire 1 :** la gestion budgétaire est un outil de gestion efficace pour la SARL SPC GB Toudja, étant donné qu'il permet à l'entreprise de traduire ses objectifs fixés sous forme de budgets prévisionnels, et de les atteindre.
- ♦ **L'hypothèse secondaire 2 :** la gestion budgétaire influence la performance de l'entreprise.

Pour pouvoir vérifier ces hypothèses et répondre à notre problématique, nous avons mené, d'abord, une étude empirique suivie ensuite d'une étude analytique. Cela a nécessité une recherche bibliographique qui nous a permis de cerner notre problématique, de fixer les

¹ PCG 1982.

Introduction générale

objectifs de notre analyse et de prendre connaissance des aspects théoriques liés, notamment, à la notion du contrôle de gestion et de la gestion budgétaire, qui constituent les principaux axes de notre analyse. Ainsi dans le cadre du stage, la place occupée par la gestion budgétaire dans la SARL SPC GB (Toudja) est analysée. Nous avons, également, examiné comment la gestion budgétaire aide-t-elle les dirigeants à prendre des décisions qui améliorent la performance financière de cette entreprise.

Afin de mener à bien notre travail, nous avons structuré celui-ci en trois chapitres, dont le premier fait l'objet du passage du contrôle de gestion à la gestion budgétaire, le deuxième chapitre porte sur le contrôle budgétaire et l'analyse de la performance, et le dernier est réservé à l'étude de cas intitulée la contribution de la gestion budgétaire à l'amélioration de la performance financière de la SARL SPC GB, dans lequel nous avons essayé d'appliquer les concepts théorique tracés auparavant.

Chapitre 01 : Du contrôle de gestion à la gestion budgétaire

Introduction

Le contrôle de gestion est le processus par lequel les managers obtiennent l'assurance que les ressources sont utilisées de manière efficace et efficiente pour la réalisation des objectifs de l'organisation. Il peut être perçu comme une amélioration des performances économiques et financières de l'entreprise, il s'agit de méthodes bien élaborées qui traduisent un programme d'actions chiffrées qui sont les budgets, en comparant les prévisions des entreprises aux réalisations puis en calculant des écarts afin d'effectuer un contrôle budgétaire.

Ce premier chapitre est scindé en trois sections. Dans la première section, Nous allons aborder les généralités sur le contrôle de gestion. La deuxième section portera sur la notion de budget et le processus budgétaire. La troisième section, quant à elle, portera sur la gestion budgétaire.

Section 01 : Généralités sur le contrôle de gestion

Le terme de contrôle de gestion désigne un processus qui vise à garantir que les décisions stratégiques des dirigeants sont appliquées avec cohérence à tous les niveaux de l'entreprise par les personnels responsables. L'organisation de l'entreprise, les relations entre ses acteurs, les flux d'informations participent à la mission de coordination du contrôle de gestion.

1. Définitions du contrôle de gestion

Plusieurs définitions ont été élaborées par des différents auteurs, nous pouvons retenir Celle soulignée déjà en 1965 par **Anthony R.N.** qui définit le contrôle de gestion comme suit : « Le contrôle de gestion est le processus par lequel les dirigeants s'assurent que les ressources sont obtenues et utilisées avec efficacité (par rapport aux objectifs) et efficience (par rapport aux moyens employés) pour réaliser les objectifs de l'organisation »² ;

Puis en 1988 **Anthony** a défini le contrôle de gestion comme suit : « Le contrôle de gestion est un processus par lequel les dirigeants influencent les membres de l'organisation pour mettre en œuvre les stratégies de manière efficace et efficiente »³. Cette définition :

- Présente le contrôle de gestion comme étant une fonction d'accompagnement du déploiement de la stratégie car il permet de concrétiser les objectifs stratégiques au

² : Anthony. R.N, « Encyclopédie de gestion et de management », Edition Dolloz, Paris, 1999.

³ : Anthony. RN, « La fonction contrôle de gestion », Publicain, 1993.

niveau de la gestion quotidienne et de formaliser les aptitudes ou les savoir-faire du quotidien au niveau stratégique ;

- Offre une vision managériale en soulignant l'importance des dirigeants en matière de contrôle de gestion en définissant le modèle de performance ;
- Affirme l'importance de la gestion du couple coût-valeur en formulant le concept d'efficience.

J.L. Ardouin, M. Michel, J. Schmid, définissent le contrôle de gestion comme : « l'ensemble d'actions, procédures et documents visant à aider la direction générale et les responsables opérationnels à maîtriser leur gestion pour atteindre les objectifs de l'entreprise ». ⁴

Selon **BURLAUD.A et SIMON.C (1997)** : « Le contrôle de gestion est un système de régulation des comportements de l'homme dans l'exercice de sa profession et plus particulièrement lorsque celle-ci s'exerce dans le cadre d'une organisation ». ⁵

Et selon **DORIATH. B** : Le contrôle de gestion est défini comme étant : « Un élément fondamental du pilotage de l'entreprise (ou d'autre type d'organisation) ». ⁶

2. Les objectifs du contrôle de gestion

Les objectifs du contrôle de gestion sont identiques pour toutes les entreprises quels que soient leurs secteurs d'activité et leurs dimensions qui sont : la coordination, l'aide, le suivi, le contrôle et la mise en œuvre de la stratégie de l'organisation. La notion d'objectif ne peut répondre aux besoins de la direction que si elle met en relation deux autres éléments essentiels qui sont les moyens et les résultats. Dans cette approche, le contrôle de gestion assure la cohérence de l'action par rapport aux objectifs globaux, en ce sens il remplit une fonction d'auto-apprentissage de la réalité. Dans la mise en œuvre des stratégies, le contrôle de gestion vise :

- **L'efficacité** : qui est la capacité d'atteindre des objectifs c'est -à-dire avoir un résultat conforme à l'objectif fixé.
- **L'efficience** : c'est la mise en œuvre d'un minimum de moyen pour le résultat obtenus, autrement dit c'est l'obtention de résultat à un moindre coût.

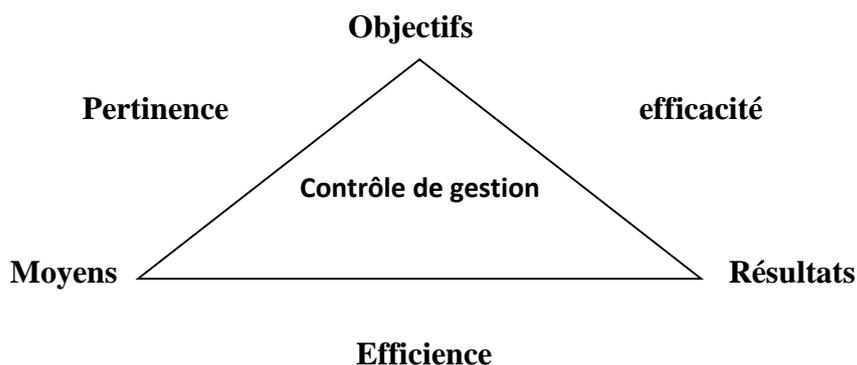
⁴ : Keiser A, « contrôle de gestion », Edition ESKA 2000 ,2^{ème} édition, Paris, 2006, P13.

⁵ : BURLAUD.A et SIMON.C, « Contrôle de gestion », Edition La Découverte, 1997, P 19.

⁶ : DORIATH. B et GOUJET. C, « Gestion prévisionnel et mesure de la performance », 3^{ème} Edition, DUNOD, Paris, 2007.

- **L'économie** : toute acquisition de ressources qui correspond aux critères suivants :
 - ✓ Moindre coût ;
 - ✓ Quantité et qualité conforme à la norme établie ;
 - ✓ Moments et lieux opportuns ;

Schéma N° 01 : Le triangle du contrôle de gestion



Source : Hélène I, Véronique M, Yvon P, « Contrôle de gestion », 4^{ème} édition, DUNOD, Paris 2013, P07.

Donc, les objectifs du contrôle de gestion consistent-en :⁷

- Accomplissement des choix stratégiques délibérés ou encore exactement des décisions des managers par le personnel de l'entreprise ;
- Mise sous tension sous une forme généralement financière, mais pas exclusivement des ressources et des compétences de l'entreprise ;
- Etablissement simultané des objectifs, standards et normes à atteindre ou à respecter, des comportements adéquats pour y parvenir et des systèmes de mesure et de vérification des résultats ;
- Accroître la motivation des responsables et créer davantage de convergence des buts dans les organisations ;
- Concevoir, formaliser, traiter les flux d'information dans le but d'améliorer la performance de l'entreprise ;
- Entretenir, documenter et objectiver le dialogue de gestion entre les différents niveaux de responsabilité ;

⁷ : Fredric GAUTHER et Anne PEZET, « contrôle de gestion », édition Darieos, 2006, P27.

- Réduire l'incertitude, s'interroger sur le risque qu'il soit stratégique, d'exploitation ou financier.

3. Les missions du contrôle de gestion

Selon H.BOUQUIN, le contrôle de gestion a plusieurs missions fondamentales⁸ :

- Assurer la cohérence entre la stratégie et les opérations quotidiennes : le contrôle de gestion doit assurer que les actions quotidiennes permettent de mettre en œuvre la stratégie définie, mais également que l'approche stratégique prend en compte les faits constatés au niveau opérationnel ;
- Analyser les relations entre les résultats poursuivis et les ressources consommées afin de réaliser les objectifs (analyse des écarts, prévisions, résultat, sanction des écarts) ;
- Orienter les actions et comportements d'acteurs autonomes (délégation de responsabilité en matière de ressources et de résultat).
- Maîtrise de la gestion : Le contrôle de gestion a pour vocation d'aider la direction générale et les responsables à obtenir cette maîtrise en mettant en œuvre les outils nécessaires à la définition des objectifs, l'élaboration des plans d'action et le suivi des réalisations ;
- Projection dans le futur : le contrôle de gestion élabore des normes, des prévisions en fonction des objectifs fixés ;
- Le contrôle de gestion est une fonction d'aide à la direction générale et aux responsables opérationnels ;

4. Le rôle du contrôleur de gestion

Le contrôleur de gestion apporte aux dirigeants de l'entreprise les différents moyens d'accomplissement de leurs tâches, en animant et coordonnant l'ensemble des systèmes de contrôle mis en œuvre.

4.1 Le contrôleur de gestion prestataire de service

- Il collecte les données, les traite et fournit les informations de synthèse aux services concernés;
- Il assiste les opérationnels dans l'établissement de leurs budgets, il fournit les informations susceptibles de les aider à élaborer leurs plans d'action ainsi il consolide ces budgets afin d'élaborer le budget général à soumettre à la direction général ;

⁸ : Bouquin H, « le contrôle de gestion », Paris, 2006, P34.

- Il conseille et donne son avis à la direction générale sur le choix des objectifs et de la stratégie et veille à une utilisation rationnelle des ressources ;
- Il établit un diagnostic des besoins de contrôle de gestion et détermine les outils et les procédures appropriés à ces besoins ;
- Il supervise le fonctionnement technique des outils prévisionnels, comme le budget ;
- Il Assure la cohérence des plans à court terme avec ceux de long terme et avec l'objectif fondamental ;
- Il explique la formation du résultat en analysant rétrospectivement les coûts, les résultats et les performances. Pratiquement, il compare les états prévisionnels aux réalisations afin de mettre en évidence des écarts significatifs en justifiant les méthodes de calcul employées.

4.2 Le contrôleur de gestion est un animateur de système d'information

Le contrôleur doit garder une vue d'ensemble du système d'information et des opérations de l'entreprise. Il a pour but d'assurer son bon fonctionnement et le suivi de celle-ci. Le contrôleur de gestion est un véritable réceptacle d'information et est au centre de tous les flux d'informations de l'organisation.

5. La place du contrôle de gestion au sein d'une entreprise

La place de la fonction contrôle de gestion est déterminée par la :

- La taille de l'entreprise et la dimension structurelle ;
- la stratégie poursuivie par les cadres dirigeants ;
- Le mode de fonctionnement ;
- Les objectifs poursuivis par l'entreprise ;
- Les moyens disponibles ;
- L'environnement socio-économique.

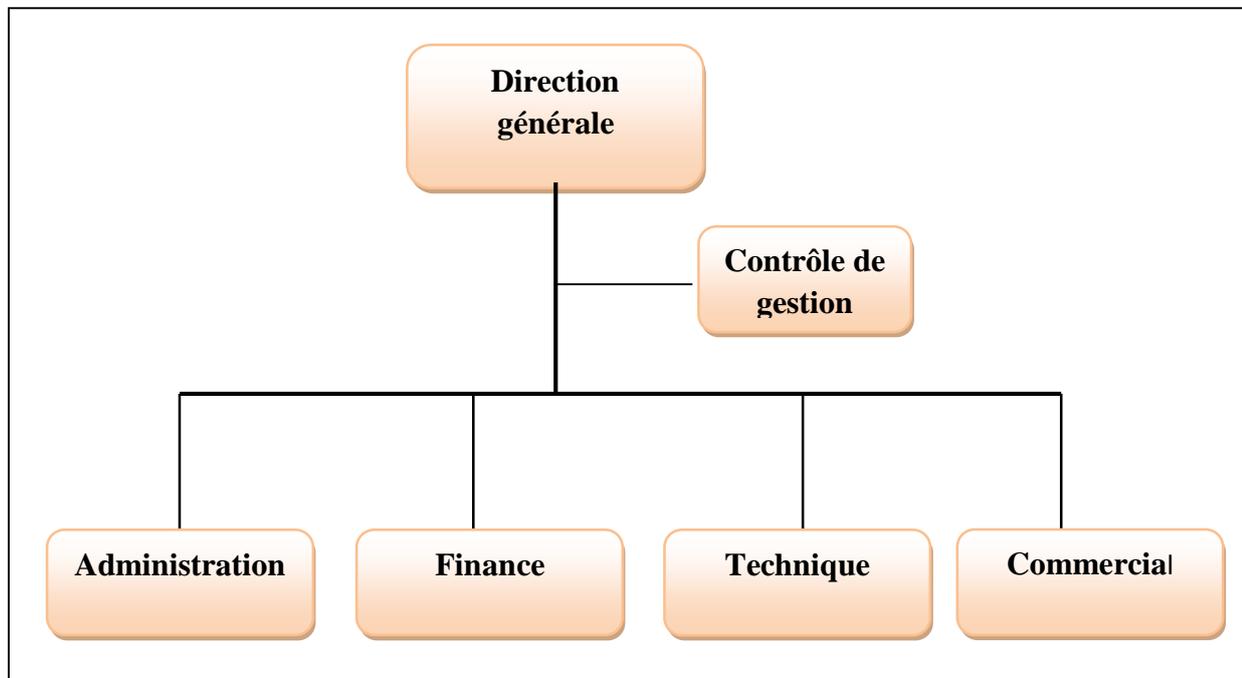
Le contrôleur de gestion peut être rattaché à la direction générale et prend la position d'état major comme il peut être rattaché à la direction financière. Il peut, également, prendre le même niveau que celui des autres responsables.

5.1 Rattachement à la direction générale (position d'état major)

Le champ d'action du contrôleur de gestion englobe toute l'activité de l'entreprise, c'est pour cette raison qu'il ne peut pas être placé sous l'autorité de celui dont il est censé contrôler

son activité. De plus il a pour mission d'aider chaque membre de l'entreprise, il sera très efficace en occupant une position de « staff » auprès de la direction générale.

Schéma N° 02 : rattachement de la fonction contrôle de gestion à la direction générale

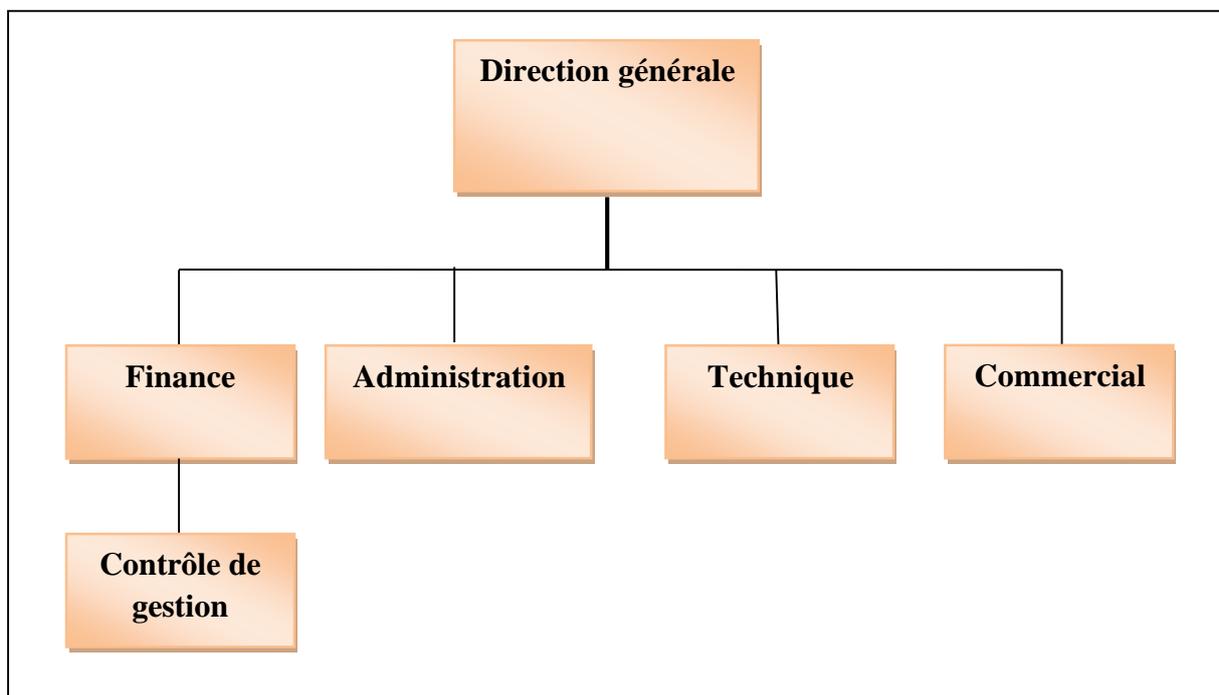


Source : bouin X, Simon F-X, « les nouveaux visages du contrôle de gestion », 3^{ème} édition d DUNOD, Paris, 2009, P50.

5.2 Rattachement au directeur financier

Le contrôleur de gestion est relié directement au directeur financier, ce qui lui permet d'être plus proche des informations comptables et financières de l'entreprise. Dans cette situation le contrôleur de gestion et ces différents acteurs sont tous rattachés à la direction générale et sont en relation perpétuelle : ce qui peut faciliter la communication entre eux et harmoniser leurs décisions pour aider la direction générale à prendre la meilleure décision. L'avantage de ce mode de rattachement du contrôleur de gestion est la possibilité d'une transmission et d'une analyse efficace et rapide de l'information comptable.

Schéma N° 03 : rattachement de la fonction contrôle de gestion au directeur financier



Source : Hélène Lôning, « contrôle de gestion : Organisation, outils et pratiques », 3^{ème} édition DUNOD, Paris, 2008, P287.

6. Processus du contrôle de gestion

6.1 La phase de prévision

Cette phase est déterminée par la stratégie définie par l'organisation. La direction prévoit les moyens nécessaires pour atteindre les objectifs par la stratégie en fonction de l'horizon temporel. Les résultats attendus par la direction constituent un modèle de représentation des objectifs retenus à court terme.

6.2 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 des entités. Il doit uniquement mesurer les actions qui leur sont déléguées.

6.3 La phase d'évaluation

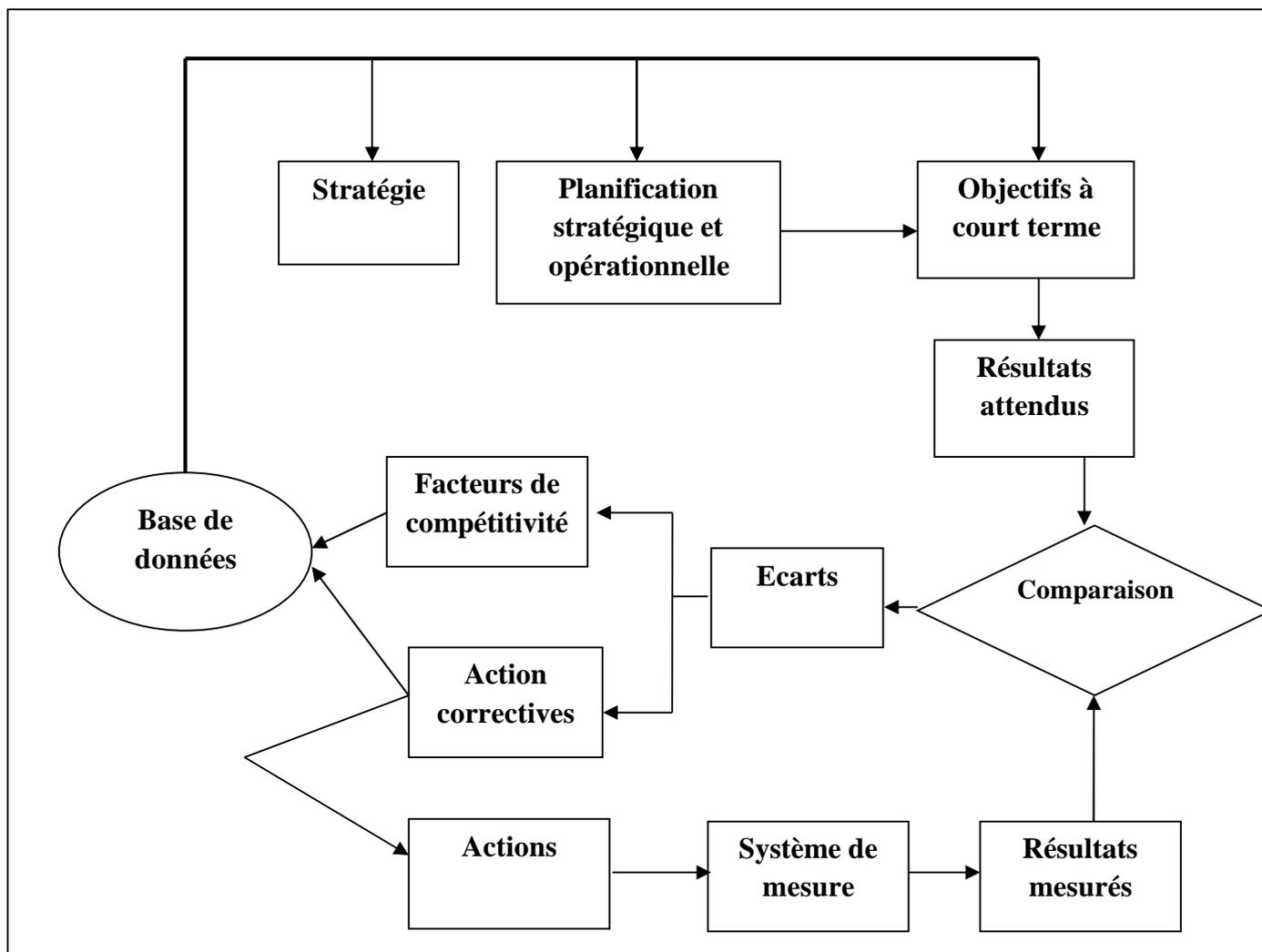
Cette phase consiste à confronter les résultats obtenus par les entités aux résultats souhaités par la direction afin d'évaluer leur performance. Cette étape de contrôle (au sens strict) met en évidence des écarts et en détermine les causes. Elle doit conduire les responsables à prendre des mesures correctives.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

6.4 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.⁹

⁹ : Brigitte DORIATH, « contrôle de gestion », 4^{ème} édition, DUNOD, Paris, septembre 2006.

Figure N° 01 : Le processus du contrôle de gestion



Source : Brigitte DORIATH, « contrôle de gestion », 4^{ème} édition, DUNOD, Paris, septembre 2006.

7. Les outils du contrôle de gestion

Pour remplir sa mission, le contrôleur de gestion utilise des outils essentiellement comptables et budgétaires tels que la comptabilité analytique, la gestion budgétaire et le tableau de bord.

7.1 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 décision, le réseau d'analyse à mettre en place ,

la collecte et le traitement des informations qu'il suppose dépendant des objectifs recherchés par les utilisateurs .¹⁰

7.2 La gestion budgétaire

La gestion budgétaire est une nécessité absolue car elle permet à la fois à l'entreprise d'atteindre ses objectifs et de ne pas se laisser surprendre par les dérives éventuelles. Faire de la gestion budgétaire dans une entreprise, c'est faire de la gestion prévisionnelle. Gestion budgétaire et gestion prévisionnelle sont deux expressions synonymes en économie d'entreprise, une prévision est appelée « budget ».

7.3 Le tableau de bord

Le tableau de bord est un tableau qui rassemble des indicateurs significatifs à caractère commercial, financier, technique, utiles au pilotage de la performance à court terme .Il y'a lieu d'établir un tableau de bord par centre de responsable ou par niveau hiérarchique avec ses propres spécificités. 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 clef de sa gestion afin de l'améliorer.¹¹

8. Les concepts clés associés au contrôle de gestion

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

8.1 Le contrôle organisationnel ¹²

Pour piloter la performance, le gestionnaire ne peut se contenter de réguler les actions et leurs résultats ; il doit aussi surveiller la fiabilité et la qualité du fonctionnement de l'organisation, c'est-à-dire ses processus décisionnels.

L'entreprise dispose de ressources internes propres qui doivent être contrôlable pour être en permanence opérationnelles et tournées vers l'objectif à atteindre.

¹⁰ : DUBRULLE.L, JOURDAIN.D, « comptabilité analytique de gestion » 4^{ème} Edition, DUNOD, Paris, 2003, P11.

¹¹ : GRANDGUILLOT.B et F, « L'essentiel du contrôle de gestion » Edition LEXTENSO, Paris, 2009, P12.

¹² : ALAZARD. C, SEPARIS, « contrôle de gestion : Manuel et applications », Edition DUNOD, Paris, 2007, P10.

Le contrôle organisationnel doit donc assurer en temps réel, le suivi et la qualité des processus décisionnels. Il cherche à améliorer les règles et les procédures qui structurent les décisions et auxquelles les décideurs se réfèrent pour déterminer leurs comportements.

8.2 Le contrôle interne

Le contrôle interne constitue « l'ensemble des sécurités contribuant à la maîtrise de l'entreprise. Il a pour but, d'un côté, d'assurer la protection, la sauvegarde du patrimoine et la qualité de l'information, de l'autre, l'application des instructions de la direction et de favoriser l'amélioration des performances. Il se manifeste par l'organisation, les méthodes et procédures de chacune des activités de l'entreprise pour maintenir la pérennité de celle-ci ».¹³

8.3 L'audit interne

D'après la définition de l'institut international d'audit (IIA) : « l'audit interne est une activité indépendante, objective et consultative destinée à valoriser et à améliorer le fonctionnement de l'organisation. Il contribue à la réalisation des objectifs de l'organisation en mettant à sa disposition une méthode systématique et structurée pour l'évaluation et l'amélioration de l'efficacité des processus de gestion des risques, de contrôle et de décision ».

9. Les cycles de contrôle de gestion

9.1 Le contrôle d'exécution

Le contrôle d'exécution est formé des processus et des systèmes conçus pour garantir aux responsables que les actions qui relèvent de leur autorité ont été mise en œuvre conformément aux finalités confiées.

9.2 Le contrôle de gestion

Le contrôle de gestion est formé des processus et systèmes qui permettent aux dirigeants d'avoir l'assurance que les choix stratégiques ont été mis en œuvre, notamment grâce au contrôle d'exécution. Le contrôle de gestion exerce une fonction de vigilance qui en fait le garant de la cohérence entre la stratégie et le quotidien. Il remplit donc un rôle particulièrement important pour garantir que les buts de l'entreprise sont correctement déclinés au sein de la structure.

¹³ : Alazard C Sépari S, Op.cit, P11.

9.3 Le contrôle stratégique

Le contrôle stratégique est formé des processus et des systèmes qui permettent à la direction d'arrêter et d'ajuster les choix des missions, métiers, domaines d'activité et facteurs clés de succès. Il aide aussi à piloter les choix stratégiques et constitue une référence pour leur post d'évaluation¹⁴.

Section 02 : Notions de budget et processus budgétaire

Le budget est un document produit annuellement par les entreprises, les administrations ou encore les organisations. Il fait l'état des recettes et des dépenses prévisionnelles planifiées pour l'exercice à venir. Le budget est un outil incontournable pour les chefs d'entreprise qui l'utilisent à des fins de pilotage, de prévision et de contrôle de leurs activités. Il peut se focaliser sur les recettes et dépenses liées à l'exploitation ou à l'investissement et peut recouvrir un caractère indicatif ou impératif.

1. Notions de budget

Le budget, en tant qu'outil incontournable de la gestion des entreprises, fait l'objet de nombreuses recherches. L'accumulation de travaux sur l'utilisation du budget pour évaluer la performance des managers.

1.1 Définitions de budget

D'après **MARGERINE .J** : « Un budget c'est un plan des activités futures d'une organisation. Il est exprimé principalement en terme financier, mais il incorpore souvent beaucoup de mesure quantitative non financière. »¹⁵

Le budget est présenté selon **Paul Leroy-Beaulieu** comme « un état de prévoyance des recettes et des dépenses pendant une période déterminée »¹⁶

Et enfin, selon **BERLAND.N** et **RONGE.Y** (2011) : « Le budget est l'outil central du contrôle de gestion. Il est présenté dans la quasi-totalité des organisations et constitue bien

¹⁴ : BOUQUIN.H, (1992), « La maîtrise des budgets dans l'entreprise », EDITION Edicef, Paris, P13.

¹⁵ : MARGERIN JACQUES, « Gestion budgétaire ». Les éditions d'organisation, France, 1990.

¹⁶ : Jean-Luc ALBERT, « Finance publique », édition Dalloz, 9^{ème} édition, Paris, 2015, P42.

souvent le cœur de l'activité des contrôleurs. Il est ainsi le document qui fait le lien entre les prévisions opérationnelles »¹⁷

Donc la définition générale du budget est comme suite : « Un budget est l'expression quantitative du programme d'actions proposé par la direction. Il contribue à la coordination et à l'exécution de ce programme. Il en couvre les aspects tant financiers que non financiers, et tien lieu de feuille de route pour l'entreprise. Les budgets financiers sont l'expression monétaire des attentes de la direction, concernant le chiffre d'affaire, la situation financière et les flux monétaires. Alors que les comptes annuels concernent habituellement les exercices passés, on peut aussi établir des comptes pour les exercices futurs (exemple : un compte de résultat prévisionnel). À l'appui des budgets financiers, on trouve des budgets non financiers indiquant, par exemple, le volume à produire, le volume prévisionnel des ventes ou l'effectif du personnel à employer ».

Le budget général réalise la synthèse des prévisions figurant dans les budgets particuliers d'une organisation. Il reflète les décisions relatives à l'exploitation et au financement. Les décisions d'exploitation concernent l'achat et l'utilisation des ressources rares. Les décisions de financement sont relatives à l'obtention des capitaux pour financer les acquisitions.¹⁸

1.2 Le Rôle du budget

Un budget est un outil de gestion, au travers duquel l'entreprise va prévoir les recettes et anticiper les dépenses. Il est proposé par le conseil d'administration et mis au vote lors de l'assemblée générale.

Ainsi dans le cadre de la gestion budgétaire, les budgets permettent :¹⁹

- La mise en œuvre des plans et de la stratégie ;
- Assurent la cohérence sur le court terme de l'ensemble des actions à entreprendre ;
- Représentent un support de communication et de coordination auprès des acteurs de l'entité ;
- Traduisent l'engagement de chaque responsable ;
- Responsabilisent les différents centres de l'organisation ;

¹⁷ : BERLANDE.N et RONGE.Y, « Contrôle de gestion : perspectives stratégiques et managériales », Edition Pearson éducation, France, P273.

¹⁸ : C. Horngren, A. Bhimani, S. Datar, G.Foster, « Contrôle de gestion et gestion budgétaire », p, 3^{ème} édition, France, 2006, P172.

¹⁹ : Guy DUMAS, Daniel LARUE, « Contrôle de gestion », édition Lexis Nexis SA, France, 2005, P310.

- Constituent un moyen de motivation ;
- Fournissent les données de référence de contrôle.

Classiquement, le budget remplit un rôle de prévision financière, que ce soit sous la forme recettes-dépenses ou de trésorerie, et ce, pour le fonctionnement et/ou l'investissement. Il permet de s'assurer ou non de l'existence d'un équilibre budgétaire sur l'exercice. Il constitue également un outil de contrôle efficace et dynamique, en particulier avec l'analyse des écarts entre les prévisions et les réalisations.

Cependant, le budget ne peut pas se limiter à ce rôle strictement financier, mais il doit constituer un véritable outil de prévision des activités de l'entreprise. En effet, le budget doit traduire les choix stratégiques et les objectifs économiques de l'entreprise.

Le budget doit permettre :

- * De préciser les objectifs poursuivis par l'organisation ;
- * D'élaborer des plans à court terme ;
- * D'estimer les revenus associés aux plans ;
- * D'établir un plan d'investissement ;
- * De déployer un plan de production ;
- * De planifier les approvisionnements ;
- * De prévoir l'embauche de main d'œuvre et d'en préparer la formation ;
- * De dresser le budget de production ;
- * D'établir le budget global ;
- * D'assurer le suivi des plans.

Enfin, le budget est un élément déterminant dans l'obtention de financements externe pour l'entreprise.

1.3 Les typologies des budgets ²⁰

Le système budgétaire doit déboucher sur des budgets par activité. De ce fait, la mise sous tension des activités de l'entreprise doit être traduite aux termes financiers afin de s'assurer de leur cohérence d'ensembles. Une fois les différentes prévisions validées par la ligne

²⁰ : Claude. ALAZARD et Sabine. SEPARI, Op.cit, P439.

hiérarchique, chaque fonction de l'entreprise (vente, production, achat,...) procède au chiffrage de ses activités pour l'année avenir.

Nous allons si voir les différents types de budgets qu'une entreprise peut mettre en place, dans le cas où le critère est l'analyse fonctionnelle, les principaux budgets seront les suivants :

- Les budgets opérationnels ;
- Les budgets financiers ;
- Les budgets des frais généraux.

1.3.1 Les budgets opérationnels

Les budgets opérationnels sont élaborés pour tous les services ou départements qui ont une fonction opérationnelle à savoir : la vente, la production et l'approvisionnement. La logique d'élaboration oblige à arrêter le budget des ventes en premier compte tenu des niveaux de stock de produits souhaité, ces prévisions déterminent le volume de production. Ce volume permet de décliner l'ensemble des charges de production qui sont regroupées dans un document intitulé « budget de production ». Enfin en intégrant les stocks de matières il est possible de définir des programmes chiffrés en matière d'approvisionnement, de livraison et de commandes : le budget d'approvisionnement.

1.3.1.1 Le budget des ventes

Le budget des ventes est la première construction du réseau des budgets de l'entreprise. Il est défini comme un chiffrage au volume et en valeur dont le but premier est de déterminer les ressources de l'entreprise et dans un deuxième temps de traduire les moyens nécessaires aux services commerciaux.

Ce programme d'action influe évidemment sur les frais commerciaux et de distribution. Ces données sont regroupés dans un budget appelé « budget des services commerciaux ».

1.3.1.2 Le budget de production

Les outils de gestion de la production permettent une gestion et une optimisation de l'organisation du travail et de la production, l'aboutissement de cette mise en œuvre doit conduire à l'élaboration du budget de production : programme chiffré de l'activité productive annuelle.

Ce travail de budgétisation est réalisé en collaboration entre les services techniques productifs et le contrôle de gestion.

1.3.1.3 Budget des approvisionnements

L'élaboration d'un budget des approvisionnements permet de s'assurer que les matières consommées seront achetées en quantité voulu, montant voulu, et ce, au moindre coût. Le budget d'approvisionnement est complètement dépendant des techniques de gestion des stocks, il nécessite que l'entreprise ait déterminé quelles références étaient précisément suivies, quelle en serait la consommation attendue sur l'année et quel type de gestion des stocks serait pratiqué.

1.3.2 Les budgets financiers

Cette catégorie de budgets englobe tous documents de nature financière, tel que le budget des investissements et le budget de trésorerie.

1.3.2.1 Le budget des investissements

L'investissement se définit comme l'affectation des ressources à un projet dans l'espoir d'en retirer des profits futurs. C'est un détour de production. La décision d'investir relève habituellement d'un plan d'investissement qui porte sur plusieurs années et qui engage l'avenir de l'entreprise sur la longue période. Dans le cadre d'une procédure budgétaire, la construction d'un budget d'investissement consiste donc à traduire en termes financiers la partie de programme, que le plan a prévu de mettre en œuvre pour l'année futur.

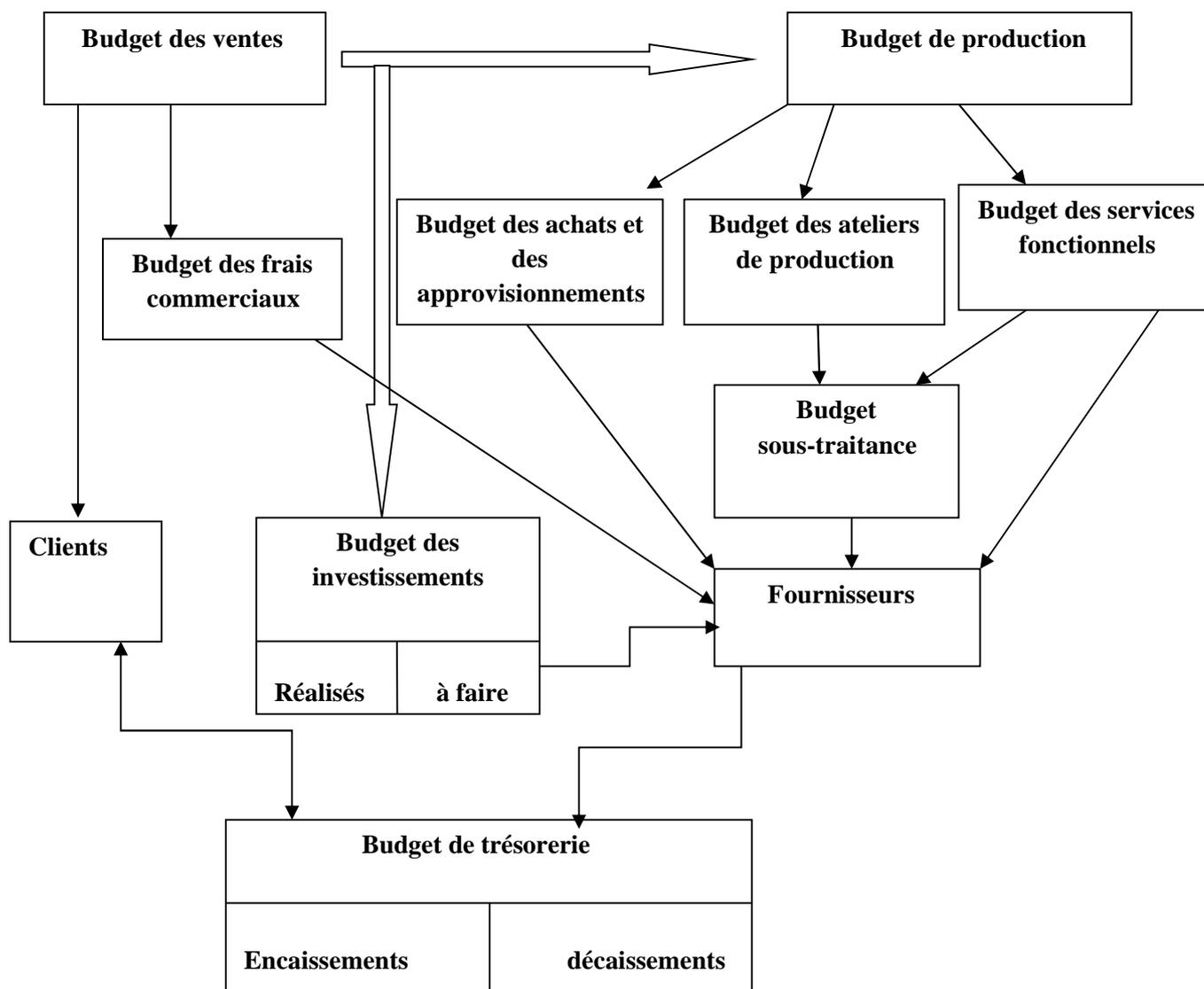
1.3.2.2 Le budget de trésorerie

Le budget de trésorerie est la transformation des charges et des produits de tous les budgets précédents en encaissements et en décaissements, notions qui privilégient l'échéance des flux monétaires. Il est aussi un plan détaillé, daté et exprimé en unité monétaire qui trace tous les flux financiers de l'entreprise pour une période donnée. L'objet de ce document est d'ajuster les rentrés et les sorties de liquidités afin de déceler les risques de cessation de paiement ou les éventualités d'excédent inutiles. La prévision permet de prendre des mesures avant qu'il ne soit trop tard.

Il ne peut donc être établie qu'une fois l'ensemble de la démarche budgétaire d'un exercice élaboré et les différents budgets approuvé.

Dans l'ensemble du processus budgétaire, le budget de trésorerie apparaît comme une résultante des principaux budgets opérationnels conformément au schéma ci-dessous :

Figure N° 02 : Budget de trésorerie



Source : Claude ALAZARD, Sabine SEPARI, « Contrôle de gestion : manuel et applications », édition DUNOD, 2^{ème} édition, Paris 2010, P341.

Dans une optique strictement budgétaire, le budget de trésorerie répond à deux impératifs :

- S'assurer d'un équilibre mensuel entre encaissements et décaissements en vue de mettre en place, préventivement, des moyens de financement nécessaires à court terme en cas de besoin de liquidité pour un ou deux mois ;
- Connaître le solde de fin de période budgétaire des comptes de tiers et le disponible tels qu'ils figurent dans le bilan prévisionnel.

1.3.3 les budgets fonctionnels

Le budget de trésorerie présenté auparavant permet de s'assurer que les programmes d'action traduits dans les budgets opérationnels sont comptables avec la solvabilité de l'entreprise. Mais ce n'est pas là l'unique contrainte qu'il convient de respecter. L'entreprise doit être rentable : l'établissement d'un compte de résultat prévisionnel permet de vérifier que cette exigence est bien prise en compte dans l'ensemble des budgets. Elle doit aussi respecter un certain nombre de règles d'équilibre financier dont le contrôle requiert la présentation d'un bilan prévisionnel.

1.3.3.1 Les documents de synthèse

L'établissement des documents de synthèse prévisionnels répond à deux exigences :

- ✓ Assurer l'équilibre comptable de l'année budgétée entre les budgets des différents services et le budget de trésorerie, afin de permettre un suivi en termes d'écarts de tout le système « entreprise ».
- ✓ Vérifier la cohérence de la démarche budgétaire avec celle retenue dans le plan à moyen terme : il est impératif que les objectifs à moins d'un an des budgets soient compatibles avec ceux, à moyen terme, du plan opérationnel.

Il s'agit, en regroupant les informations des différents budgets de dresser :

- Un compte de résultat prévisionnel faisant apparaître le résultat budgété de l'année ;
- Le bilan prévisionnel à la fin de l'exercice budgétaire.²¹

➤ Le compte de résultat prévisionnel

C'est un document de synthèse essentiel, tant au niveau de la prévision (puisque c'est par ce compte que l'on détermine le résultat prévisionnel) qu'au stade de contrôle (il permet d'avoir une vue synthétique des écarts d'exploitation).²²

Le compte de résultat prévisionnel ne retient que des éléments hors taxes, en application des règles du plan comptable, alors que les dettes et les créances figurent au bilan pour un moment toutes taxes comprises.²³

➤ Le bilan prévisionnel

Il se présente comme un bilan traditionnel et permet de cerner l'influence des actions projetées au cours du prochain exercice sur la structure financière de l'entreprise.²⁴ Son élaboration s'effectue à l'aide :

- Du bilan de l'exercice précédent ;

²¹ : ALAZERD.C, SEPARIS, Op.cit, P462

²² : GERVAIS.M, « contrôle de gestion par le système budgétaire », édition VUIBERT, Paris, 1987, P126

²³ : ALAZARD.C, SEPARIS, Op.cit, P463.

²⁴ : GERVAIS.M, Op.cit, P463.

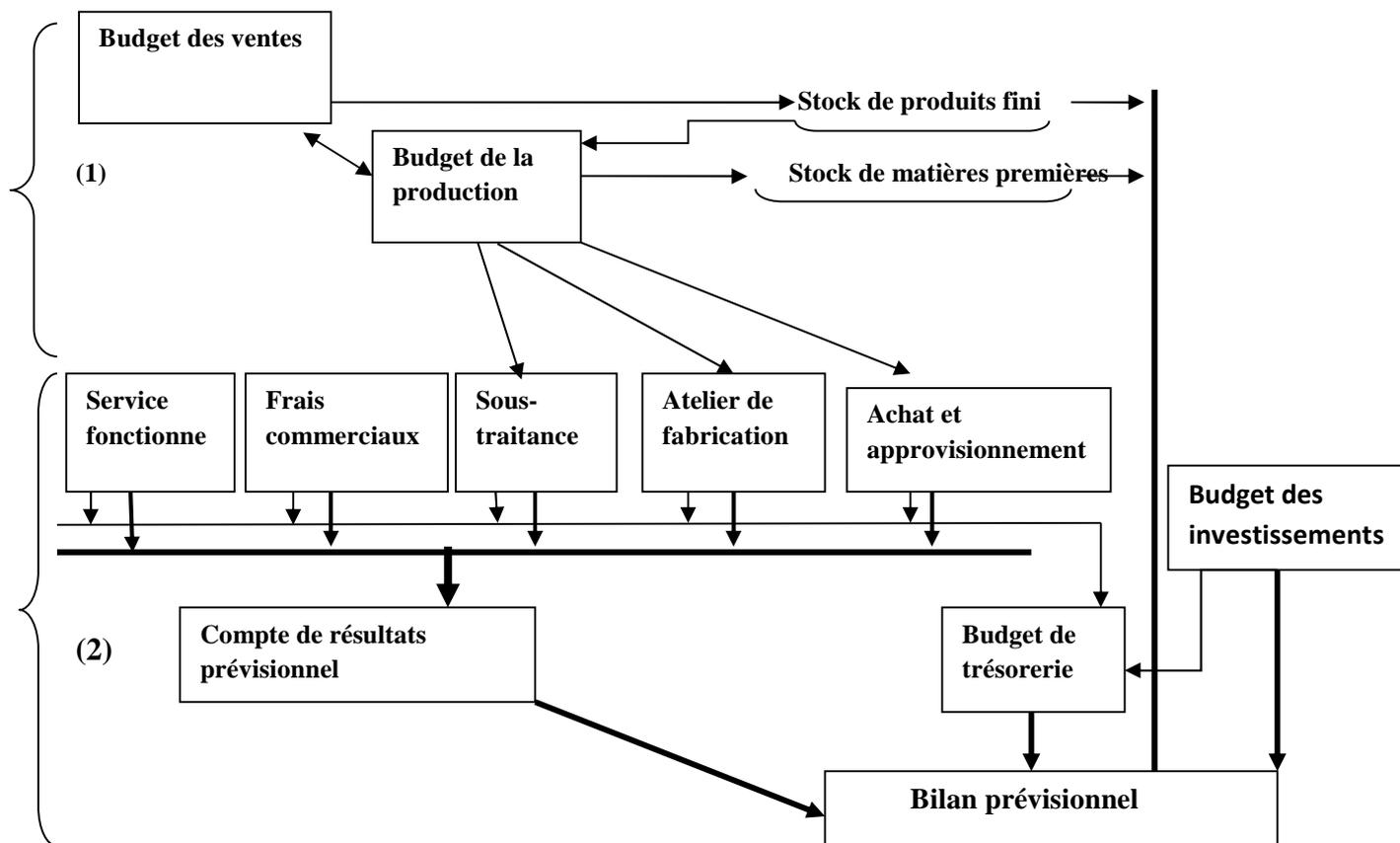
- Des résultats des budgets de trésorerie en ce qui concerne les comptes de tiers ou de disponible ;
- Des budgets de production et d'approvisionnement pour les éléments stockés ;
- Du compte de résultat prévisionnel pour les amortissements et le résultat budgété²⁵.

1.3.4 le budget des frais généraux

Le budget des frais généraux ou de synthèses comprend essentiellement les charges fixes. Les frais généraux recouvrent des postes de dépenses très variable d'une entreprise à l'autre : des frais discrétionnaires (produits ou prestations achetés à l'extérieur : fourniture, frais de déplacement, téléphonie...) et des dépenses globales des fonctions le plus souvent à caractère administratif (comptabilité, service généraux, ressources humaines...).

²⁵ : ALAZARD.C, SEPARIS, Op.cit, P463

Figure N° 03 : Articulation des différents budgets



- (1) Budgets déterminants
- (2) Budgets résultants

Source : Claude ALAZARD, Sabine SEPARI, « Contrôle de gestion : manuel et applications », édition DUNOD, 2^{ème} édition, Paris 2010, P343.

1.4 Les principes d'élaboration du budget

Ces principes sont au nombre de quatre :

1.4.1 le principe d'annualité

Un budget est voté pour un an (du 1er janvier au 31 décembre) et s'exécute au cours de l'année pour laquelle il a été voté. C'est ainsi que les crédits ne peuvent être consommés que pendant cette période, et il n'y a pas de report de crédits d'une année sur l'autre.

1.4.2 Le principe de l'unité

Ce principe veut dire que toutes les recettes et toutes les dépenses d'un budget figurent sur un même document.

1.4.3 Le principe de l'universalité

Ce principe implique que toutes les opérations de dépenses et de recettes soient indiquées dans leur intégralité et sans modifications dans le budget. Ce principe interdit l'affectation des recettes identifiées à des dépenses déterminées. Ce sont les recettes prises globalement qui doivent servir à couvrir les charges dans leur globalité. Autrement dit, que les recettes financent indifféremment les dépenses. C'est l'universalité des recettes.

1.4.4 Le principe de l'équilibre budgétaire

Ce principe implique l'existence d'un équilibre entre les recettes et les dépenses. Il interdit la présentation d'un budget déséquilibré. Les charges ne doivent jamais être supérieures aux produits attendus.

2. Le processus budgétaire

Le processus budgétaire est un processus organisé, orchestré par la fonction « contrôle de gestion » en lien avec la direction générale et associant tout les centres de responsabilité de l'entreprise. Il est important que le processus implique toutes les entités, qu'elle favorise la réflexion sur les plans d'actions et quelle encourage la confrontation de points de vue et le dialogue des managers autour des programmes d'action et non pas seulement sur les prévisions financières.²⁶

2.1 Définition du processus budgétaire

Le processus budgétaire est une série d'activité ordonnée, qui permettent d'apprécier la réalisation d'un budget.

Selon **Löning H**, le processus budgétaire est définit comme : « un découpage de divers budgets, correspondants au découpage de l'entreprise en centres de responsabilités »²⁷.

Il s'agit donc d'un processus par lequel :

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

²⁶ : F.GIRAUD et P.ZARLOWSKI, « les fondamentaux du contrôle de gestion : principes et outils », Paris, 2011.

²⁷ : Hélène LÖNING et al, « Le contrôle de gestion : organisations, outils et pratiques, édition DUNOD, 3ème édition, Paris, 2008, P95.

2.2 Objectifs du processus budgétaire

Le processus budgétaire, en contrôle de gestion, permet de fixer la stratégie de l'entreprise, d'allouer les moyens et de déterminer les objectifs. Il est au cœur des activités de contrôle de gestion. Il doit donc être flexible et réactif, pourtant il n'est pas toujours facile à mener car il implique plusieurs acteurs de l'entreprise et nécessite de mettre en place une véritable méthodologie. Le contrôleur de gestion joue un rôle central dans ce processus de construction budgétaire, il est le garent de la cohérence globale de celle-ci et sa position transversale lui permet d'accompagner l'ensemble des décideurs opérationnels.

2.3 La préparation du processus budgétaire

La première phase du processus budgétaire consiste pour la direction générale à fixer l'objectif pour l'année à venir, ainsi que les politiques et les orientations que devront suivre les responsables opérationnels. En général, l'objectif retenu est issue de la planification stratégique. Cependant, la planification à long et moyen terme a été effectuée plusieurs mois avant que le processus budgétaire ne démarre et certains paramètres de l'environnement et de l'organisation peuvent avoir changé. Durant la phase de préparation, l'entreprise doit analyser les résultats en cours et surveiller les données de l'environnement qui lui permettent de se situer dans son contexte économique et concurrentiel à court terme, afin d'identifier les menaces à écarter (apparition d'un nouveau concurrent, baisse de la consommation) et les opportunités à exploiter (diversification, innovation, technologie).

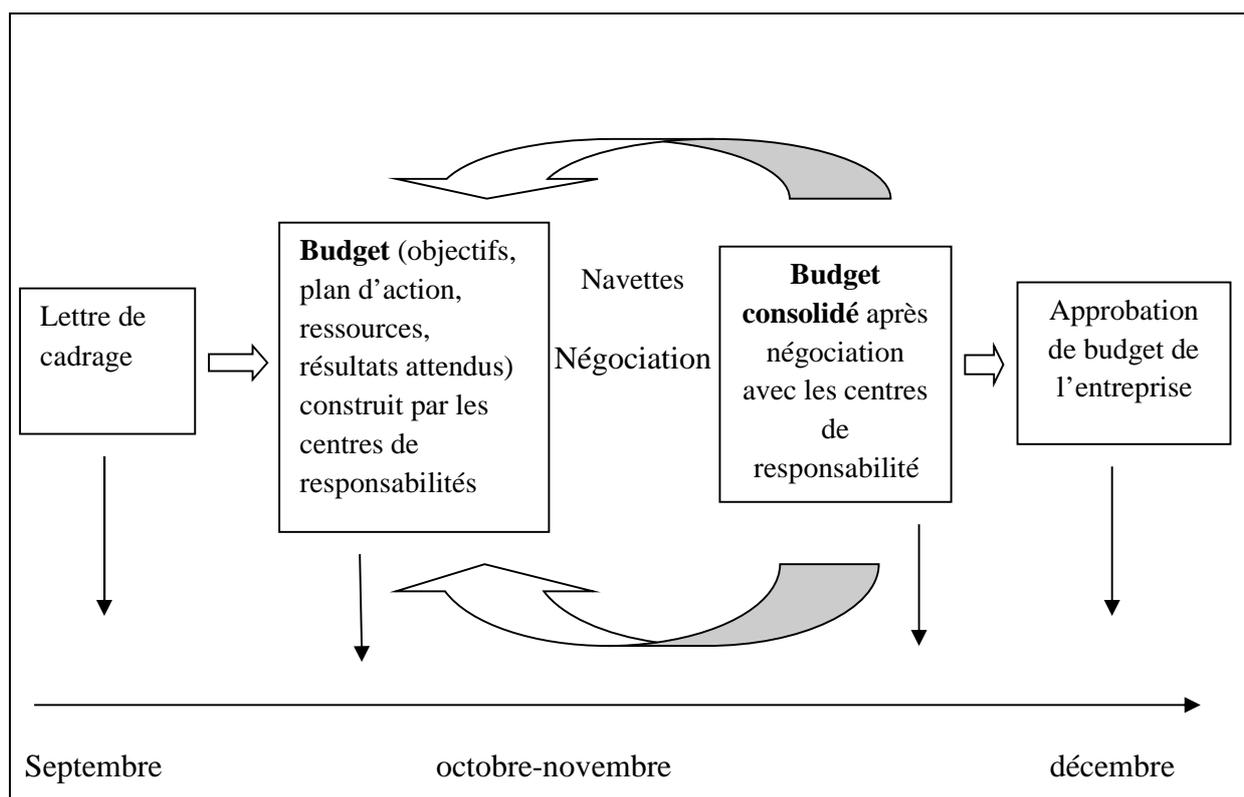
Le diagnostic de la situation actuelle apporte des éléments d'analyse sur les forces et faiblesse de l'entreprise dans le domaine commerciale (gamme de produits, politique de prix, circuit de distribution), opérationnel (outil de production, politique d'investissement), financier (cash flow), logistique ou humain, afin de renforcer les atouts et de corriger les points faibles.

Les fonctions d'apprentissage et de régulation de la démarche prévisionnel permettent de revoir le jeu d'hypothèses retenus lors de la planification, de formuler une première approche des politiques à mettre en œuvre pour l'exercice à venir et de faire des simulations en grandes masses afin d'évaluer si l'objectif fixé dans le cadre du budget peut être atteint. De la sorte, la direction générale est en mesure de proposer aux opérationnels un cadre et des indications utiles pour la suite du processus de gestion.

2.4 Le déroulement du processus budgétaire

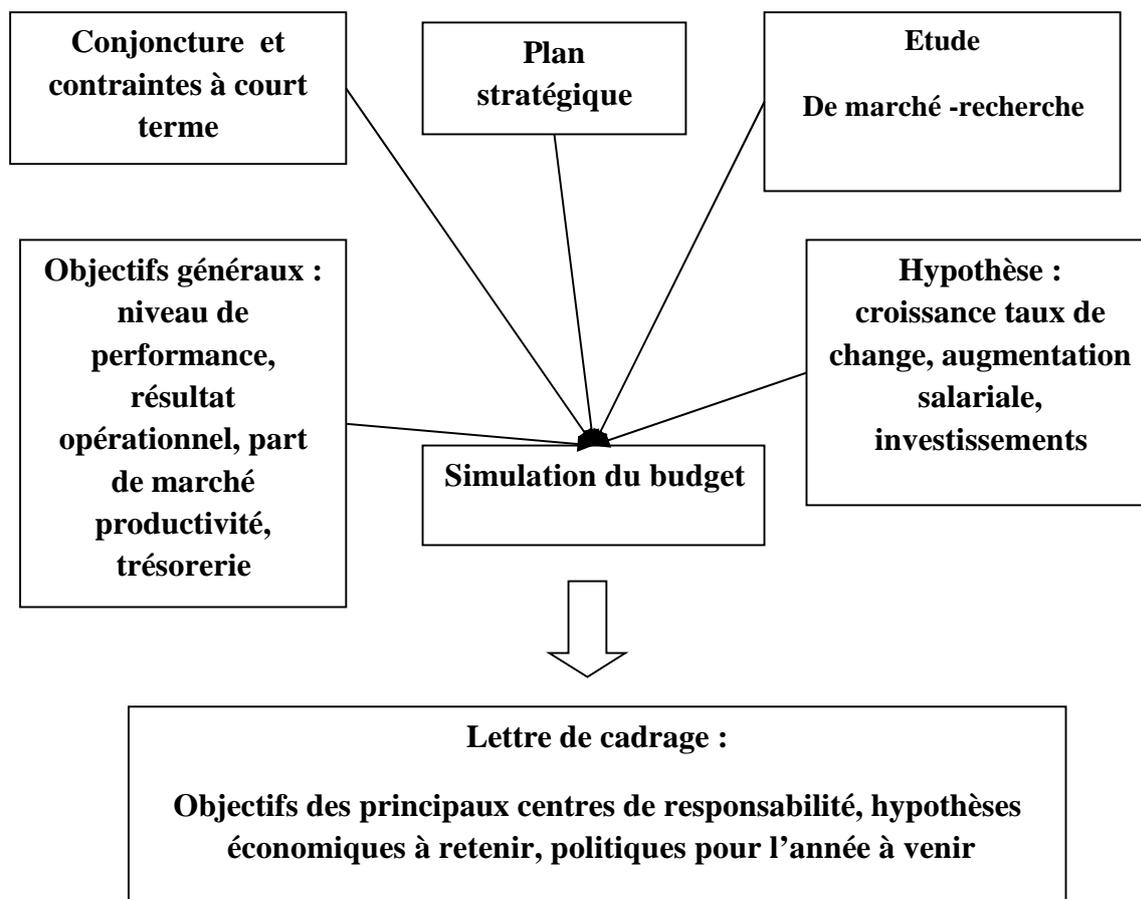
La formalisation de la procédure budgétaire permet de décrire le rôle de chacun des acteurs au sein du processus (direction générale, contrôle de gestion, opérationnels), de définir la structure et la nature des documents à fournir pour aboutir à une consolidation cohérente (homogénéité des concepts et du contenu des rubriques utilisées), et garantir un langage commun de gestion (dictionnaire des rubriques employées et des définitions techniques). Un des points essentiels de la procédure budgétaire est la définition d'un calendrier qui fixe des échéances tout au long du processus et qui permet de veiller au respect des délais. L'horizon budgétaire, habituellement à un an, est lié à la durée de l'exercice comptable. La période de référence peut être différente en fonction des exigences de l'environnement habituellement, le déroulement de la procédure budgétaire se calque sur l'horizon annuel.

Figure N° 04 : le déroulement du processus budgétaire.



Source : F. Giraud, P. Zarlowski, « les fondamentaux du contrôle de gestion : principes et outils », Pearson Education, Paris, 2011, P217.

Figure N° 05 : la lettre de cadrage



Source : F.Giraud, P.Zarlowski, « les fondamentaux du contrôle de gestion : principes et outils », Pearson Education, Paris, 2011, P218.

L'information contenue dans la lettre de cadrage a pour but d'organiser la procédure budgétaire et de limiter le nombre d'allers-retours dans la phase de négociation. En outre, la lettre de cadrage vise à garantir la coordination verticale et horizontale.

2.5 Les phases du processus budgétaire

Dans des situations où le cycle budgétaire coïncide avec l'année civile, les opérations concourant à l'établissement des budgets commenceront dès août-septembre. Ceci permettra la disponibilité de l'ensemble des documents pour le début de l'exercice. Notons que la structure de l'entreprise doit être décentralisée car la préparation des budgets engage un dialogue entre les principaux responsables.

Ainsi, le cycle budgétaire peut se décomposer en six phases :²⁸

- Rappel ou détermination des objectifs de la firme pour l'année avenir ;
- Réalisation d'études préparatoires ;
- Simulation des différents projets de budgets ;
- Choix de l'un d'entre eux : le pré-budget ;
- Construction et discussions des budgets détaillés ;
- Elaboration des prévisions définitives.

Section 03 : Vue d'ensemble sur la gestion budgétaire

La gestion budgétaire est un ensemble de mesure visant à établir des prévisions chiffrées, afin de substantialisé ses points forts et se prévenir des différentes difficultés intrinsèques en sein de son environnement.

Cette section sera consacrée à la présentation des notions voisines à la gestion budgétaire son rôle, son importance, son objectif, ces principes, ces étapes et sa limite.

3.1 Définition de la gestion budgétaire

Il existe plusieurs définitions de la gestion budgétaire qui diffèrent d'un auteur à un autre. Nous allons attarder sur quatre définitions qui ont retenu notre attention.

Selon **FORGET.J** : La gestion budgétaire est « l'ensemble des techniques mise en œuvre pour établir des prévisions applicables à la gestion d'une entreprise et pour comparer aux résultats effectivement constatés ». ²⁹

Pour **Meyer, J** (1998) « La gestion budgétaire est une technique difficile à main couteuse à mettre en place, un tel effort ne se comprend dans l'entreprise qu'a partir de motifs bien précis, d'intention bien arrêtées. La gestion budgétaire doit impliquer l'ensemble des différents niveaux de responsabilité de l'entreprise ». ³⁰

²⁸ : Gervais Michel, Op.cit, P281.

²⁹ : FORGET, J, « Gestion budgétaire » : prévoir et contrôler les activités de l'entreprise », Edition d'organisation.

³⁰ : MAYER, J, « Gestion budgétaire d'organisation », 9^{ème} Edition Dunod, Paris, 1988, P17

Et pour **HAMINI, A** (2001) « La gestion budgétaire est un mode de gestion qui englobe tous les aspects de l'activité de l'entreprise dans un ensemble cohérent de prévisions chiffrées ». ³¹

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

3.2 Rôles de la gestion budgétaire

La gestion budgétaire joue : ³²

- Un rôle de coordination des différents sous-systèmes puisque le réseau des budgets s'étend à tous les aspects de l'entreprise, tant commercial, productif, que financière. Il permet une consolidation des actions chiffrées dans le budget général et la présentation de documents de synthèse prévisionnels cohérents avec le plan opérationnel défini plus haut ;
- Un rôle de simulation rendu possible par l'information des procédures d'élaboration des budgets, qui permet de tester plusieurs hypothèses de budgétisation. Cet aspect revêt de plus en plus d'importance face à l'incertitude et à la complexité des marchés actuels. L'information permet une gestion prévisionnelle en temps réel et un réajustement possible des budgets en cas de besoins.

La gestion budgétaire ne remplira ces rôles que dans la mesure où le réseau des budgets couvre toute l'activité de l'entreprise et respecte l'interaction existante entre les sous ensemble qui la constituent. Toutefois la gestion budgétaires dépasse largement le cadre des budgets et constitue en soi un mode de gestion qui autorise une implication des responsables et une prise en compte dynamique de la dimension humaine qu'implique tout mode de pilotage.

³¹ : HAMINI, A, « Gestion budgétaire et comptabilité prévisionnelle », Edition Berti, Aiger, 2001, P12.

³² : ALAZARD, Sépari, Op.cit, P344.

3.3 Importance de la gestion budgétaire

La gestion budgétaire permet de préparer l'avenir de l'entreprise par :³³

- Une meilleure connaissance des atouts et faiblesses de l'entreprise.
- Une volonté de déterminer la place qu'elle occupera dans les années futures, en définissant ses objectifs et les différents moyens de les atteindre.
- Une planification et une coordination des actions à mener pour atteindre ses objectifs.
- L'importance de tous les responsables opérationnels qu'elle engage.
- Elle force à la coordination des actions.
- Elle permet d'affirmer les objectifs et les politiques de l'entreprise.
- Elle responsabilise et engage les personnels opérationnels ;
- Elle permet de cerner les sources du problème, et d'y apporter les actions correctives.

Figure N° 06 : Une bonne gestion budgétaire

La bonne approche



La mauvaise approche



Source : Brookson, S, (2001), « Gérer un budget », 1^{ère} Edition, Grande-Bretagne, P41.

3.4 Les objectifs de la gestion budgétaire

- La gestion budgétaire aide à la planification logique et absolue de l'entreprise conformément à sa stratégie à long terme.
- Elle favorise la coordination des différents secteurs de l'entreprise et s'assure de la performance des méthodes.
- Elle facilite la communication des objectifs, des opportunités et des projets de l'entreprise aux différents chefs de services.

³³ : DORIATH, Brigitte, Op.cit P03.

- Elle apporte une motivation aux responsables pour qu'ils atteignent les objectifs fixés.
- Elle aide au contrôle des activités en comparant la performance au plan prévisionnel et procéder aux ajustements nécessaires.
- Elle crée un cadre d'évaluation de performance des responsables dans la réalisation des objectifs individuels et ceux de l'entreprise.³⁴

3.5 Principes de la gestion budgétaire

La gestion budgétaire regroupe les différents budgets et le contrôle budgétaire. Selon **Michel GERVAIS**, six conditions sont requises afin que le système soit efficace :³⁵

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

3.6 La procédure de la gestion budgétaire

La procédure de la gestion budgétaire s'appuie sur trois phases préliminaires : la prévision, la budgétisation et le contrôle.

³⁴ : BROOKSONS. S, « Gérer un budget », 1^{ère} Edition, Grande-Bretagne, 2011, P 9.

³⁵ : GERVAIS Michel, « Contrôle de gestion », Economica, Paris, 1989, P 278.

3.6.1 La prévision

C'est un mode de gestion qui repose sur un modèle représentatif des activités futures de l'entreprise à long terme, moyen et court terme. Elle se base sur des données historiques pour fournir un plan global du budget dans le futur. Il est important de ne négliger aucun facteur dans le calcul du budget futur, par exemple le prix et la qualité des produits et ou service à vendre, le coût des matières premières, le financement...etc. On doit prévoir en fonction d'engagement ou d'objectifs préalable, mais en ne doit pas prévoir tout simplement pour avoir une idée sur l'avenir. Tous les responsables de l'entreprise doivent y apporter leur contribution à la prévision puisque cette dernière est une attitude collective qui s'appuyant sur une idée précise de départ, sur une analyse de contraintes internes et externes et utilisent des méthodes statistiques et économiques permet d'avoir un aperçue de futur.

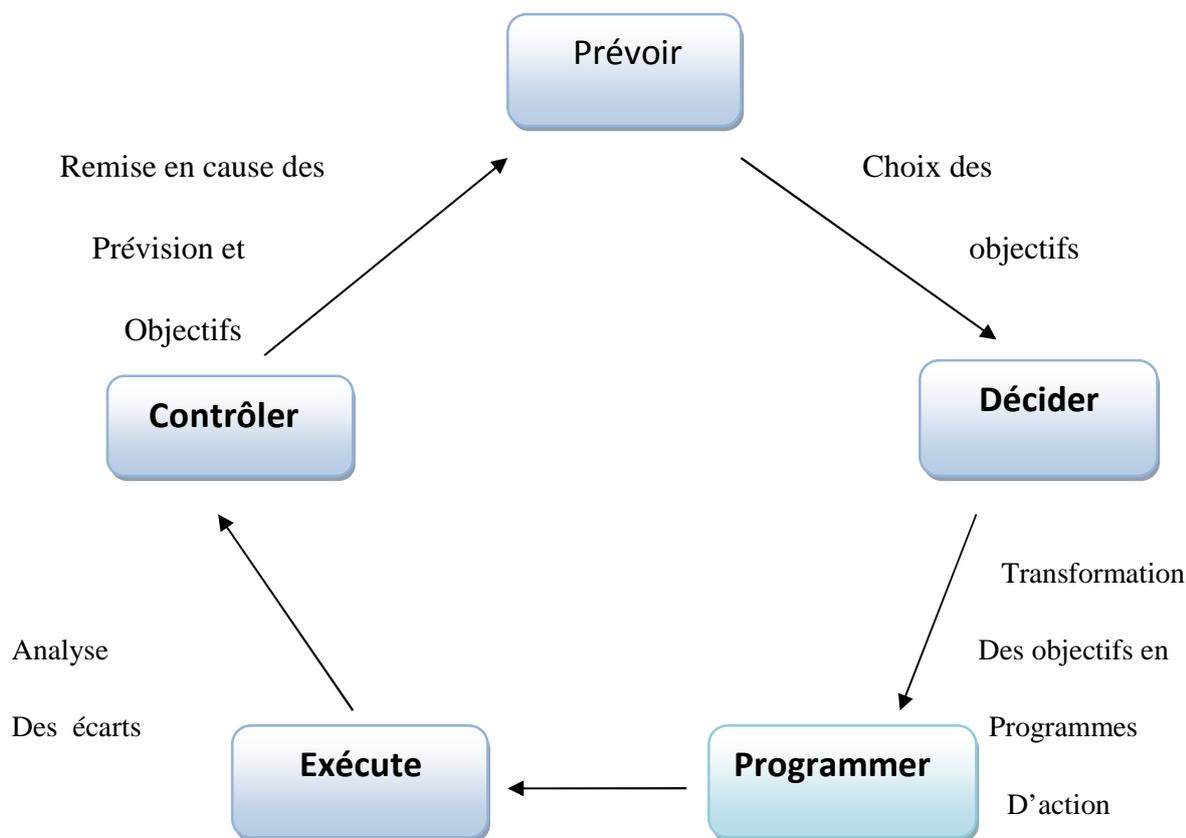
3.6.2 La budgétisation

La budgétisation est l'inscription dans les budgets, des données résultantes des prévisions. C'est aussi l'ensemble des recettes et des dépenses d'un budget et la traduction de ces objectifs en terme financier, il est considéré comme un rapport entre les objectifs visés et les moyens consacrés pour les atteindre. La construction du budget implique le recueil de données endogènes (capacités de production, coût, chiffre d'affaires prévisionnel) et exogènes (conjoncture économique et évolution du marché). Cela en fait une démarche longue et qui implique, bien souvent, de nombreux acteurs dans l'entreprise, au-delà des contrôleurs de gestion.

3.6.3 Le contrôle budgétaire

On utilise le contrôle du budget pour déterminer dans quelle mesure une organisation atteint ses objectifs en termes financiers. Il est nécessaires de comparer régulièrement les revenus et les dépenses réelles par rapport aux revenus et aux dépenses budgétées. Pour cela, il faut être capable de préparer un rapport d'analyse des écarts. Ceci montrera dans quels domaines les dépenses sont élevées, à quels domaines ou à la réalisation de quels objectifs n'a pas été consacré suffisamment d'argent afin de permettre aux responsables de prendre les décisions adéquates.

Figure N°07 : Les phases de la gestion budgétaire



Source : KHERRI Abdenacer, cours : « Gestion budgétaire », école supérieure de commerce, 2011-2012, P02.

3.7 Les limites de la gestion budgétaire

La gestion budgétaire joue des rôles importants au sein de l'entreprise, néanmoins elle présente certaines limites :³⁶

- Construction budgétaire se fonde, en grande partie, sur les modelés 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,

³⁶: DORIATH, B, Op.cit, P03.

- 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 » ;
- A l'inverse, la liberté donnée au responsables peut induit des « féodalités », lieu de pouvoir, au détriment de la stratégie de l'entreprise et de son intérêt global ;
- Les évolutions de l'environnement peuvent rendre la construction budgétaire obsolète. La veille doit être constante afin d'adapter les programmes d'action et les prévisions.

Conclusion

La gestion budgétaire fait partie du contrôle de gestion et constitue l'un de ses grands dispositifs sur lesquels les dirigeants comptent pour garder la maîtrise et le contrôle de l'entité. Elle conduit, avec sa démarche, à la mise en place d'un réseau de budget couvrant l'ensemble des activités de l'entreprise. Ainsi la gestion budgétaire est un mode de gestion à court terme qui englobe tous les aspects de l'activité de l'entreprise dans un ensemble cohérent de prévisions chiffrées (budget). Les budgets sont l'expression comptable et financière des plans d'action retenus pour que les objectifs visés et les moyens disponibles sur le court terme convergent vers les buts à long terme de l'entreprise.

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

Introduction

Le pilotage de la performance financière est à l'origine même de la discipline du contrôle de gestion. Les premiers outils de contrôle développés dans les entreprises reposent sur l'idée qu'une modélisation comptable et financière de l'organisation est possible et que des responsabilités peuvent être déléguées aux différents acteurs en interne, dont on contrôlera ensuite la performance financière. L'analyse de la performance nécessite un contrôle budgétaire permettant la comparaison entre les résultats réels et les résultats prévisionnels afin d'identifier les écarts et rechercher les causes. Ce chapitre est subdivisé en trois sections dans la première présentera en détail les techniques de prévision et de budgétisation. Et dans la seconde section, Nous allons mettre l'accent sur le contrôle budgétaire, et enfin la troisième section traitera la mesure et le pilotage de la performance financière.

Section 01 : Les techniques de prévision et de budgétisation

L'élaboration des budgets nécessite le recours à un certain nombre de techniques permettant une précision aussi optimale que possible de l'ensemble des éléments et catégories qui les composent.

1. Les techniques des ventes

La construction d'un budget commercial se réalise en deux temps :

- Tout d'abord une phase de prévision globale ;
- Ensuite une phase de budgétisation (ou de découpage) de la prévision globale en différents budgets et en multiples périodes, de façon à permettre, en cours d'année, le contrôle de celle-ci.

1.1 La prévision des ventes

La prévision commerciale présente la particularité, par rapport à celle des autres fonctions de comparer deux parties étroitement imbriquées :

- Une prévision des recettes (ou des ventes) ;
- Une prévision des dépenses (ou des frais de distribution).

1.1.1 Principe de la prévision de vente³⁷

La prévision des ventes consiste à estimer les ventes futures de l'entreprise en quantités et en valeur, en tenant compte :

- Des tendances et des contraintes imposées par l'environnement (externe et interne) ;
- Des objectifs et de la politique commerciale que la firme entend suivre.

Le chiffrage en volume permet de situer le niveau d'activité des services commerciaux ainsi que des services de production et des approvisionnements qui les alimentent. Alors que le chiffrage en valeur permet d'établir les recettes de la firme et d'étudier l'équilibre futur de la trésorerie.

1.1.2 Méthodologie de la prévision

La formulation d'une prévision des ventes s'ordonne généralement autour des étapes suivantes :

a. L'étude de la conjoncture globale

Il est difficile de faire abstraction du climat économique dans lequel les ventes vont se dérouler car ce climat influe :

- Sur les possibilités d'achat (en période de récession, les revenus des particuliers et des entreprises tendent à s'amoindrir) ;
- Et sur les désirs d'achat (il existe des périodes d'euphorie propices à la vente).

b. Prévision du niveau des marchés de l'entreprise

Il s'agit là de prévoir le niveau d'activité futur des secteurs dans lesquels l'entreprise opère. La conjoncture obtenue sera ensuite comparée aux prévisions réalisées par des organismes extérieurs à la firme et/ou à des données éparses recueillies d'une façon plus ou moins informelle.

c. Prévision des ventes par produit

Il s'agit d'obtenir une conjoncture par produit. Disposant ici de statistiques généralement abondantes (l'historique des ventes), on sera fortement tenté (du moins pour les produits déjà existants) de privilégier l'extrapolation. Partant de cette base, il conviendra donc de

³⁷ : Michel, Gervais, Op.cit, Page 38.

rechercher, dans l'environnement général et spécifique de la firme, tout ce qui va rendre le futur différent du passé. Cela demande :

- D'appréhender les facteurs qui pourraient influencer la tendance dans un sens ou dans un autre ;
- De préciser le type de relations qui unissent ces facteurs à la tendance.
- Et de cerner la valeur que prendront ces facteurs dans la période future, autant de tâche délicates mais ô combien essentielles pour rendre le résultat de l'analyse fiable.

On obtiendra ainsi une tendance rectifiée des modifications prévisibles de l'environnement ou ce que l'on appelle encore la « prévision-zéro ».

d. Confrontation de la « prévision zéro » aux objectifs de la firme

Cette étape consiste à traduire le niveau d'activité résultant de la prévision-zéro en termes d'objectifs, l'écart entre ce qui est souhaité et ce qui est pour l'instant prévu. Si l'écart apparaît trop important, il faudra procéder à des ajustements.

e. Evaluation du budget des ventes

Cette phase consiste à intégrer les ajustements choisis dans la prévision-zéro, de façon à déterminer les quantités que l'on prévoit de vendre. Pour obtenir le budget, il faudra enfin valoriser, c'est-à-dire multiplier les quantités prévues par un prix. Le plus souvent, le prix standard utilisé correspondra au dernier prix de vente unitaire connu multiplié par un taux d'évolution tenant compte des effets de l'inflation, des conditions de marché et des intentions tarifaires de la firme.

1.1.3 Les techniques de prévision des ventes

La prévision des ventes consiste à estimer les ventes futures de l'entreprise en quantités et en valeurs en tenant compte :

- Des tendances et des contraintes composées par l'environnement (externe et interne) de l'entreprise ;
- Des objectifs et de la politique commerciale que la firme entend suivre.

1.1.3.1 Les techniques quantitatives ³⁸

Les méthodes quantitatives simples reposent sur l'utilisation de formules mathématiques obtenues à la suite de l'exploitation d'une représentation graphique ou d'un tableau

³⁸ <https://www.verteego.com/comment-calculer-prevision-vente> consulté: le 12/05/2022

récapitulatif des données passées. La représentation graphique prend la forme d'un nuage de points plus ou moins rectiligne, chaque point symbolisant une donnée. Pour des prévisions de ventes, le graphique illustre généralement l'évolution du volume de ventes ou du chiffre d'affaires en fonction des années, des mois ou des trimestres.

Les méthodes de prévisions linéaires, ou ajustement linéaire, consistent alors à déterminer et tracer une droite qui passe au plus près de chaque point du nuage de points. À partir de l'analyse de cette droite, une tendance peut être dégagée. En partant du principe que les ventes évoluent de manière linéaire, des prévisions pour les périodes à venir peuvent être établies par extrapolation des données.

➤ La méthode des points extrêmes

La méthode des points extrêmes, la plus simple à utiliser, peut s'appliquer lorsque les variables considérées évoluent de manière très régulière et linéaire. Cette méthode consiste à déterminer l'équation de la droite de type $y = a x + b$

Où:

- Y : le volume de ventes (ou le chiffre d'affaires) ;
- X : le mois recherché pour les prévisions ;
- a et b sont des paramètres indépendants de x avec a le coefficient directeur de la droite et b une constante.

Un système à deux équations est alors établi : en remplaçant x et y par les coordonnées des deux points les plus éloignés sur la droite, le système d'équations peut être résolu. Une fois les paramètres a et b trouvés, on obtient une seule et unique équation $y = a x + b$, où seule la variable y est inconnue.

Pour déterminer le chiffre d'affaires prévisionnel ou le volume de ventes prévisionnel, il suffit de remplacer x par le mois ou l'année recherchée. Par exemple, si l'on considère la période de N à $N+4$, et que l'on cherche à établir des prévisions pour l'année $N+5$, on remplace x par 6 puisqu'il s'agit de la sixième année depuis N . On obtient alors y , le volume de ventes ou le chiffre d'affaires prévu pour l'année $N+5$.

➤ **La méthode des points moyens**

La méthode des points moyens, ou méthode de Mayer, peut s'appliquer lorsque les variables considérées évoluent de manière assez régulière et linéaire. De la même manière que pour la méthode des points extrêmes, elle consiste à résoudre l'équation de la droite d'ajustement linéaire.

Toutefois, cette deuxième technique de calcul des ventes prévisionnelles requiert la division de la série de données en deux groupes. Pour résoudre le système d'équations, on utilise les coordonnées du point moyen de chaque groupe. De cette manière, la méthode de Mayer tient compte de toutes les données de la série, garantissant ainsi des prévisions plus précises que celles obtenues par la méthode des points extrêmes.

➤ **La méthode des moindres carrés**

La méthode des moindres carrés est la méthode d'ajustement linéaire la plus précise et la plus adaptée pour les données plus dispersées, c'est-à-dire lorsque l'évolution de l'activité de l'entreprise n'est pas stable. Comme les autres méthodes, le principe est de résoudre l'équation $y = a x + b$. Cependant, la méthode des moindres carrés intègre le calcul de moyennes pour déterminer l'équation de la droite :

- y : est le volume des ventes (ou le chiffre d'affaires), auquel on soustrait la moyenne des volumes (ou des chiffres d'affaires) ;
- x : est l'année ou le mois recherché pour les prévisions, à laquelle on soustrait la moyenne des années ;

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

- b : est déterminé en soustrayant à la moyenne des volumes (ou des chiffres d'affaires) la valeur de a multipliée par la moyenne des années : $b = \bar{y} - a \bar{x}$

$$\bar{X} = \frac{\sum x_i}{n}$$

et

$$\bar{Y} = \frac{\sum y_i}{n}$$

Sachant que : n désigne le nombre de points. Et \bar{X} et \bar{Y} désignent respectivement la moyenne des x_i, y_i :

➤ **La méthode des moyennes mobiles**

Pour calculer la moyenne mobile d'une série de données chronologiques, il faut d'abord disposer des moyennes de ventes ou du chiffre d'affaires de chaque période (année, trimestres ou mois). Ensuite, la période considérée doit être divisée en plusieurs périodes (quelques mois ou un trimestre). Il suffit de calculer la moyenne pour chaque période, en fonction des moyennes des périodes précédentes. À partir des moyennes mobiles obtenues, il est possible de mettre en avant la saisonnalité de la série de données par le calcul des coefficients saisonniers. Le calcul de ces coefficients saisonniers est plus intéressant lorsque l'entreprise souhaite prévoir la vente mensuelle de ses produits ou services.

1.1.3.2 Les techniques qualitatives

C'est des méthodes qui consistent à demander aux représentants ou à des experts extérieurs à la firme, leur avis sur le volume des ventes à venir.

➤ **Prise en compte de données externe**

Les ventes de l'entreprise sont largement dépendantes de la situation de son environnement :

- **L'environnement macroéconomique** : certaines variables macroéconomiques ont un impact sur l'activité de l'entreprise : évolution du pouvoir d'achat des ménages, situation du marché de l'emploi, investissement des entreprises.
 - **L'étude de la concurrence** : une bonne connaissance de la concurrence est indispensable, tant pour prévoir les ventes de l'entreprise que pour adapter son action commerciale.
- **La prise en compte de données internes** : l'évolution des ventes de l'entreprise est avant tout liée à sa propre action commerciale. Les choix qu'elle est amenée à faire en matière de prix, de budget publicitaire, de réseau de distribution ont une incidence directe sur ses ventes actuelles et futures.

1.2 La budgétisation des ventes

Le budget des ventes est le premier de la construction budgétaire. Il détermine le volume d'activité de l'entreprise conditionnant ainsi les autres budgets, il est issu de la valorisation du programme grâce à une prévision des prix. Le budget des ventes peut prendre différentes formes, il peut être construit par exemple :

- **Par centre de responsabilité :** Cette répartition suppose de bien cerner les responsabilités de chaque cadre commercial.
- **Par famille de produits :** A ce niveau, plusieurs classifications sont possibles. On peut en effet retenir des critères techniques (l'utilisation d'une matière première, d'un processus de fabrication...etc.) et/ou des critères commerciaux (type de besoin satisfait, gamme de prix, niveaux de marge obtenus,...).
- **Par région :** Les buts sont de mesurer les résultats obtenus par chacune des régions et de comparer la performance et les efforts accomplis par les vendeurs qui en sont chargés.
- **Par période :** Le choix de la période est dicté par les besoins de contrôle de la firme. Aucune entreprise ne saurait attendre un an pour vérifier ses prévisions commerciales, bien souvent la période retenue sera le mois.³⁹

1.3 Le contrôle des ventes

Le contrôle des ventes peut être mené à partir d'une analyse d'écart sur chiffre d'affaires ou d'écart sur marge. Ces analyses permettent de conforter l'entreprise dans ses actions commerciales ou de redresser certaines tendances :

- Développer l'action vers les produits qui participent le plus à la rentabilité de l'entreprise;
- Développer des actions de promotion ou relancer des campagnes publicitaires.

2. Les techniques de la production

Après avoir établi le programme des ventes, il est nécessaire d'adapter le programme de production à la demande prévisionnelle et d'effectuer les ajustements nécessaires. La gestion budgétaire de la production comprend :

³⁹ : GERVAIS. M, Op.cit, P 55.

- La détermination du programme optimal de production à l'aide d'outils mathématiques ou informatiques ;
- L'élaboration du budget de production, en termes de moyens, conforme au programme de production et valorisé par les coûts préétablis des produits ;
- Le contrôle budgétaire de la production accompagné de l'analyse des écarts entre les réalisations et les prévisions.

2.1 La prévision de la production

Le programme de production a pour objectif de définir pour l'exercice budgétaire et dans des conditions optimales les rythmes de production, compte tenu des prévisions de ventes et des contraintes de gestion des stocks.

2.1.1 La programmation linéaire

La programmation linéaire est une technique qui permet d'estimer le programme de production optimal.

Un programme linéaire est composé :

- De variables positives ou nulles qui sont les inconnues (le nombre de produit à fabriquer par exemple) ;
- D'une fonction économique à optimiser représentée par une équation correspondant soit un résultat à maximiser (la marge sur coût variable par exemple) ou à un coût à minimiser ;
- Des contraintes traduites par des inéquations linéaires qui expriment :
 - Le nombre de produits maximal ou minimal à fabriquer ou à vendre ;
 - La consommation de facteurs rares de production (matières, heures machines...).⁴⁰

❖ La résolution du programme linéaire

La résolution du programme linéaire consiste à calculer la valeur des variables qui optimise la fonction économique :

a. La résolution graphique

Le programme linéaire peut être représenté graphiquement lorsqu'il n'existe que deux variables. Le graphique permet de visualiser :

⁴⁰ : Michel GERVAI, Op.cit, P56.

- ✓ Chaque contrainte correspondant à un demi-plan délimité par une droite ;
- ✓ La zone d'acceptabilité des contraintes représentées par un polygone ;
- ✓ Le point optimum qui se situe à l'intersection de deux droites ou sur un des sommets du polygone.

b. La résolution par la méthode de simplexe

La méthode du simplexe s'applique quelque soit le nombre des variables. La résolution du programme linéaire s'opère en trois étapes principales :

- **Transformer** les inéquations de contraintes en équations, en introduisant dans chacune d'elles une variable d'écart, de coefficient 1, qui représente une capacité commerciale ou de production inemployée ;
- **Présenter** dans un tableau la solution de base par laquelle les variables (x et y) sont égales à 0 et les variables d'écart égales à la valeur de saturation de la contrainte ;
- **Améliorer** progressivement la solution de base par une suite d'itération pour aboutir à la solution optimale. La démarche est la suivante :
 - Entrer dans la solution la variable (x et y) dont le coefficient est plus élevé dans la fonction économique ;
 - Sortir de la solution la variable d'écart ;
 - Calculer la valeur de la nouvelle solution.⁴¹

2.1.2 La méthode du goulot d'étranglement

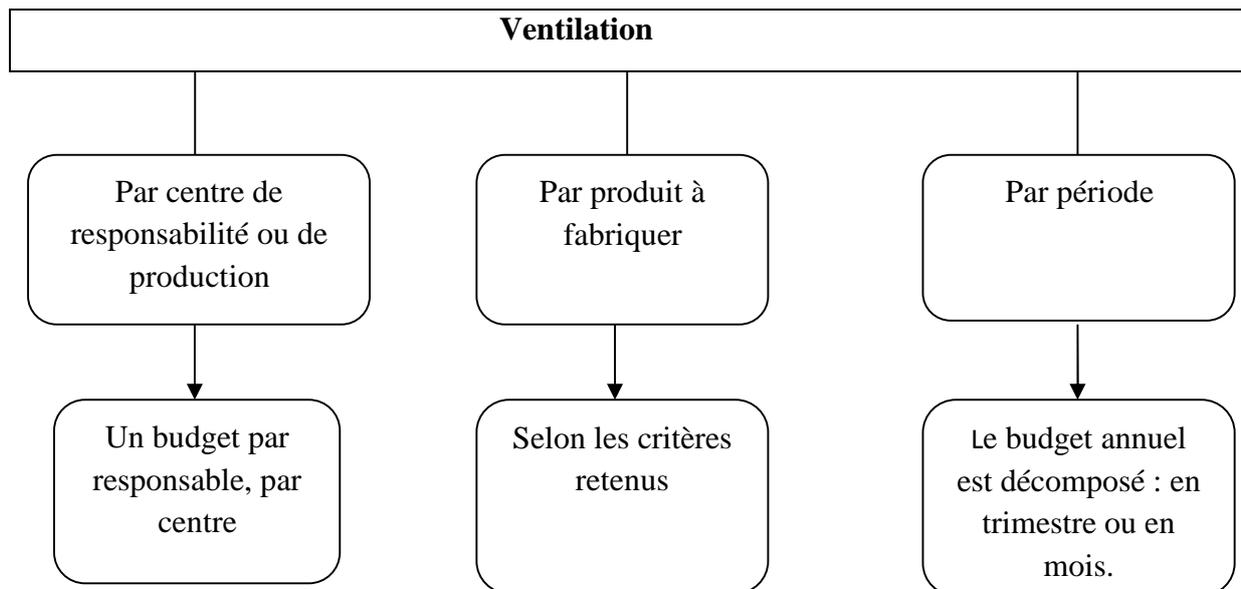
Un goulot d'étranglement apparaît lorsque l'entreprise constate un manque de capacités productives ou des facteurs rares de production (approvisionnement, temps d'utilisation des postes de travail...) pour faire face aux besoins de production. L'évaluation du manque de capacité s'effectue par différence entre les capacités nécessaires et les capacités disponibles pour chaque produit et pour chaque étape ou poste de travail du processus de fabrication. Le goulot d'étranglement doit être géré de façon optimale, ce qui consiste pour l'entreprise à établir le programme de production en privilégiant la production du produit qui dégage une marge sur coût variable par unité de goulot d'étranglement supérieure aux autres produits.

⁴¹: GRANDGUILLOT. B, Op.cit, P55.

2.2 La budgétisation de la production

La budgétisation de la production permet aux différents responsables de la fonction de production de chiffrer le programme de production et de ventiler en plusieurs budgets selon les besoins de l'entreprise.

Figure N° 08 : La ventilation du budget de production.



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

2.3 Le contrôle budgétaire de la production

Le contrôle de la production peut être mené à partir d'une analyse d'écart sur charges qui se base sur le calcul du coût de deux facteurs de production correspond souvent à des charges directs : les matières premières et la main-d'œuvre directe nécessaire à la production.

❖ Ecart sur matières et main d'œuvre directes :

$$\text{Ecart global} = \text{Ecart sur coût unitaire} + \text{Ecart sur quantité}$$

▪ Matière première :

$$\text{Ecart sur quantité} = (Q_R - Q_P) * CUP$$

$$\text{Ecart sur coût unitaire} = (CU_R - CU_P) * Q_R$$

$$\text{Ecart sur temps} = (Q_R - Q_P) * CU_P$$

$$\text{Ecart sur taux} = (CU_R - CU_P) * Q_R$$

3. Les techniques des approvisionnements

La gestion budgétaire des approvisionnements répond à un double objectif :

- Minimiser les coûts liés aux stocks et aux approvisionnements (recherche d'un stock minimum) ;
- Assurer la sécurité des approvisionnements afin d'éviter la rupture (recherche d'un stock suffisant).

Le calcul d'un budget des approvisionnements permet de s'assurer que les matières nécessaires à la production seront achetées en quantités voulues, au moment opportun et au moindre coût.

Par conséquent, la pratique d'approvisionnement se définit soit à partir des programmes de production (entreprise industrielle) soit à partir des prévisions de vente de marchandises (entreprise commerciale).

3.1 Les coûts associés aux approvisionnements

- a) Le coût d'achat :** il représente le coût des marchandises achetées aux fournisseurs, y compris les frais de transport. Il constitue généralement la part la plus importante du coût des marchandises. Les remises sur quantités et les escomptes de règlement contribuent à réduire le coût d'achat.
- b) Le coût de passation (de lancement) des commandes :** il représente le coût administratif de l'établissement et de l'émission d'une commande au fournisseur. Les coûts de réception des marchandises (y compris le contrôle à la réception) et le coût des opérations de comptabilité fournisseurs et de paiement de fournisseurs sont aussi fonction du nombre de commandes.
- c) Le coût de possession du stock :** il provient de la détention d'un stock de marchandises. Il comprend le coût des capitaux investis dont la valeur de stock et les

coûts de stockage comme le loyer des espaces de stockage, les primes d'assurance, l'obsolescence, les détériorations, les pertes par évaporation et les disparitions.

Le coût de possession sur l'année est proportionnel à la valeur du stock moyen. Il est égal à :

$$K = 1/2 * S2 / Q * P * T$$

Avec :

Q : Quantité économique

S : Niveau de stock ;

P : coût d'un article stocké ;

T : taux de possession du stock/an ;

d) Le coût de pénurie : la pénurie (ou rupture de stock) survient quand une entreprise manque d'un article demandé par un client. Une entreprise peut palier l'insuffisance ou l'absence de l'article en envoyant une commande à un fournisseur. Le coût de pénurie comprend le coût administratif de la commande spéciale et les frais de transport spécifique. L'autre option est de renoncer à la vente. Dans ce cas, le coût de pénurie comprend la marge perdue sur cette vente, plus les marges éventuellement perdue sur les ventes futures qui ne se réaliseront pas en raison du mécontentement du client. Le coût de pénurie est égale à :

$$K = \frac{1}{2} * \frac{(Q-S) * Z}{Q} * Cr$$

Avec :

Q : quantité produites.

S : niveau du stock au début de période.

Cr : coût de pénurie par article manquant par an.

- e) **Le Coût de la qualité** : la qualité d'un produit est définie par sa conformité à une norme ou à un cahier des charges préétablis.⁴²

3.2 La détermination d'une politique optimale d'approvisionnement

3.2.1 Cas où les consommations sont connues de façon certaine (modèle de Wilson)

Le modèle de Wilson vise à déterminer la taille de la commande qui minimise la somme des deux coûts, coût de gestion des commandes et coût de possession du stock. Ce modèle s'appuie sur les hypothèses :

- La demande et le délai de livraison des fournisseurs sont exactement connus de façon certaine à l'avance.
- Les coûts de possession du stock sont proportionnels aux quantités stockées et aux durées de stockage.
- Le coût de gestion d'une commande est fixe, peu importe la taille de la commande (quantité commandée).

Le modèle est schématisé comme suit :

Tableau N°01 : Schématisation du modèle de Wilson.

Objectifs	Hypothèse
<ul style="list-style-type: none"> - Minimiser le coût de gestion du stock qui comprend : - Le coût d'obtention des commandes. - Le coût de possession du stock 	<ul style="list-style-type: none"> - Ventes ou consommation régulière - Docilité du fournisseur - Unicité du tarif du fournisseur

Source : ALAZARD.C et SEPARIS, « contrôle de gestion », DUNOD, Paris, 2007, P 415.

3.2.2 Cas où les consommations sont aléatoires (environnement incertain)

Les consommations entre deux réapprovisionnements ne sont pas souvent connues de façon certaine. Le délai de livraison par le fournisseur peut être aussi incertain. L'entreprise doit donc intégrer dans son calcul le coût de pénurie.

⁴² : LANGLOIS.G et ALL, Op.cit, P345/346.

Pour faire face à des consommations excédentaires ou à un allongement du délai de livraison entre deux réapprovisionnements. L'entreprise peut fixer un certain niveau de stock appelé stock de sécurité.

Soit :

S : niveau de stock à atteindre après chaque réapprovisionnement.

Q : la consommation entre deux réapprovisionnements, qui suit une loi de probabilité de moyenne $E(Q)$, sachant que le stock de sécurité $S_s = S - E(Q)$.

3.3 Le contrôle budgétaire des approvisionnements

- Les analyses synthétiques

Le contrôle des charges d'approvisionnements s'exerce par le calcul d'écart. La détermination, en fin de période, d'écarts sur prix et sur quantité de matière, le plus souvent réalisée à la sortie de stocks, ne dispense pas d'un suivi régulier des quantités en stock.

La rotation des stocks traduit la dynamique de leur gestion. Elle peut être mesurée par le ration de rotation (r) ou par une durée moyenne de stockage (d)

$$r = \frac{\text{Valeur des sorties de stock de l'année}}{\text{Valeur du stock moyen}}$$

$$d \text{ (en jours)} = \frac{\text{Valeur du stock moyen}}{\text{valeur des sorties de stock de l'année}}$$

- Le suivi des stocks

Le contrôle au jour le jour des stocks est indispensable au fonctionnement de l'entreprise : niveau en stock, respect des délais de commande, de livraison, qualité des éléments stockés, il permet d'entreprendre les ajustements tant internes qu'externes qui garantissent le fonctionnement quotidien de l'entreprise.⁴³

Section 02 : le contrôle budgétaire

Le fait de se donner un budget précisant l'objectif vers lequel on veut aller et les plans d'action pour y parvenir, ne garantit pas qu'on obtienne les résultats souhaités, car

⁴³ : DORIATH, Brigitte, Op.cit, P39.

l'environnement n'est jamais parfaitement prévisible. Pour tendre vers les résultats escomptés, les budgets devront être assortis d'une procédure de contrôle budgétaire dont le but sera de suivre les réalisations et d'amener les responsables à déclencher des actions correctives, si le réel s'écarte trop de l'objectif.⁴⁴

1. Définition du contrôle budgétaire

Le contrôle budgétaire est un processus de comparaison et d'interprétation des résultats réalisé par rapport aux prévisions chiffrées du budget à des différents niveaux de l'organisation⁴⁵.

2. Le rôle du contrôle budgétaire

Le contrôle budgétaire est « une comparaison permanente des résultats réels et des prévisions chiffrées figurant aux budgets afin :

- Rechercher les (ou les) cause(s) d'écarts ;
- D'informer les différents niveaux hiérarchiques ;
- De prendre les mesures correctrices éventuellement nécessaires ;
- D'apprécier l'activité des responsables budgétaires ;
- L'évaluation de la performance des différentes composantes de l'entreprise et leur responsables ». ⁴⁶

Cette richesse d'objectifs peut sans doute expliquer d'une part pourquoi l'outil budgétaire (et donc le contrôle budgétaire) fait partie des techniques de gestion les plus utilisées dans les grandes et moyennes entreprises⁴⁷. D'autre part, cette multiplication d'objectifs peut mener à des décisions quelque fois incompatibles et générer des conflits dans l'organisation.

Le contrôle budgétaire ne peut remplir ces rôles correctement que si la responsabilité de chaque écart mesuré entre les résultats réalisés et les prévisions budgétaires, peut être attribuée à un manager, détenteur d'une certaine autorité sur un ensemble de ressources qui varie en fonction du type de centre de responsabilité. En effet, si l'on désire prendre des

⁴⁴ : M.Gervais, « contrôle de gestion par le système budgétaire », N° d'édition 5534, Paris, 1989, P145.

⁴⁵ : Nicolas Berland, Yves de Rongé, « contrôle de gestion : perspectives stratégiques et managériales » septembre 2012, paris P300.

⁴⁶ : Gervais, M., contrôle de gestion, 9^{ème} édition, paris, Economica, 2009.

⁴⁷ : Horngren, C.T., Bhimani, A., Datar, S. et Foster, G., Contrôle de gestion et gestion budgétaire, 4^{ème} édition. Traduction et adaptation française : langlois, G., pearson Education, 2009.

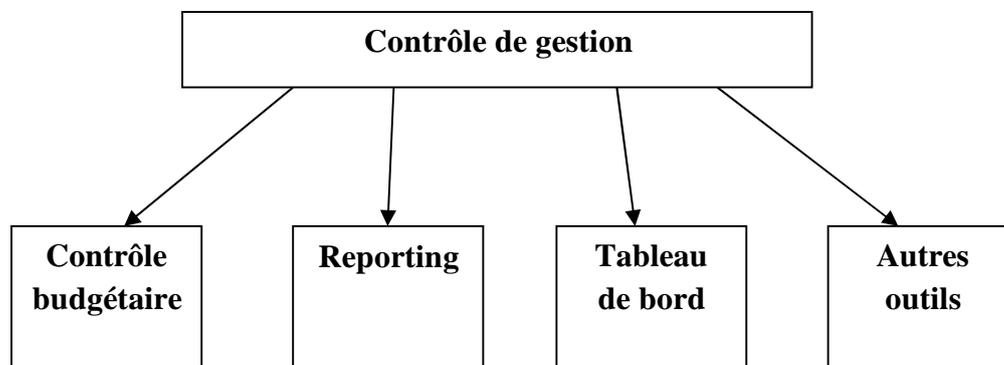
mesures correctives pour un centre, il faut disposer du levier d'action adéquat ainsi que d'une personne capable (et responsable) de l'actionner pour ce centre de responsabilité.

3. Les caractéristiques du contrôle budgétaire ⁴⁸

Le contrôle budgétaire regroupe les caractéristiques suivantes :

- **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.

Dans certaines organisations, le contrôle de gestion se limite au contrôle budgétaire



- **Le contrôle budgétaire est un contrôle rétrospectif :** le contrôle budgétaire s'intéresse à la période passée (le mois le plus souvent) en comparant les réalisations aux prévisions traduites dans les budgets et en analysant les causes des écarts.
- **Il a une dominante financière :** le contrôle budgétaire s'appuie sur une approche comptable de l'organisation et fournit des indicateurs financiers (exprimé en unité monétaire).
- **Il informe les responsables sur le degré de réalisation des budgets :**

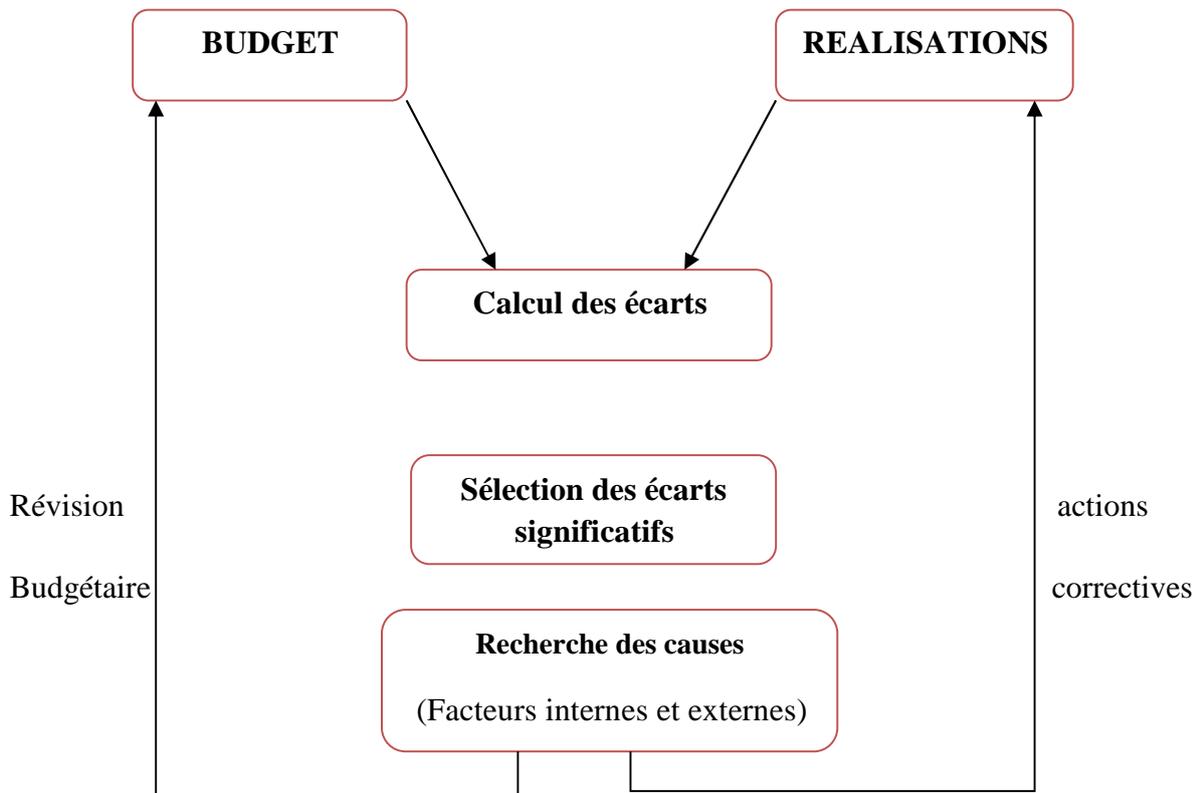
Il permet aussi :

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

Il favorise une gestion par exception en ne s'intéressant qu'aux écarts les plus significatifs. Ainsi, le contrôle budgétaire participe à la maîtrise de la performance au moyen d'un pilotage par les écarts.

⁴⁸ : DORIATH.B, GOUJET.C, Op.cit, P195

Figure N° 09 : les caractéristiques du contrôle budgétaire



Source : B. Doriath, C. Goujet « gestion prévisionnelle et mesure de la performance » P196.

4- Les étapes du contrôle budgétaire ⁴⁹

Le contrôle budgétaire passe par plusieurs étapes successives qui peuvent se résumer comme suit :

- Le contrôle avant l'action ;
- Le contrôle pendant l'action ;
- Le contrôle après l'action.

4-1 Le contrôle avant l'action

Il a pour but d'améliorer la préparation de l'action et est constitué par la démarche prévisionnelle. Il faut vérifier que les hypothèses retenues pour la construction des budgets sont cohérentes avec les objectifs à moyen et à long terme (plan opérationnel et plan stratégique). Il faut aussi envisager les conséquences des décisions budgétaires avant de s'engager dans l'action.

⁴⁹ Hervé HUTIN, « toute la finance d'entreprise », édition d'organisation, 2^{ème} édition d'organisation, France, 2002, P679.

4-2 Le contrôle pendant l'action

C'est-à-dire pendant l'exercice budgétaire. Il a pour objectif de repérer rapidement les décalages 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 opérationnels, les informations sur les réalisations. Avant de mettre en œuvre des actions correctives, on effectue des analyses complémentaires pour expliquer les causes de décalage. La technique de l'analyse des écarts est utilisée pour comprendre l'origine des problèmes.

4-3 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 permettre aussi de mesurer la performance des responsables qui s'inscrit dans le processus d'évaluation de l'entreprise.

5- Le concept d'écart**5-1 Définition**

Un écart se définit comme la différence entre des données réalisées et des données budgétées. Exprimé sous forme monétaire (par exemple, les frais de personnel) ou non monétaire (le taux de rebut d'un atelier de production). Par conséquent, la signification de cette différence mathématique n'est pas la même selon que l'écart est relatif à des revenus à des charges, voir des marges.

« L'écart c'est la différence entre une donnée de référence et une donnée constaté. »⁵⁰

Dégager les écarts n'est pas une fin en soi. C'est pourquoi il est nécessaire d'analyser des écarts pour évaluer les performances, permettre le déclenchement et l'orientation des actions correctives. Par conséquent, l'analyse des écarts doit fournir des informations permettant d'atteindre ces deux objectifs. Il ne peut exister de procédure rigide pour analyser les écarts quelle que soit l'entreprise ou la situation. Mais on conçoit aisément qu'il est nécessaire de choisir les écarts à étudier, de déterminer les causes d'écarts et de fixer les responsabilités.⁵¹

Le tableau ci-dessus synthétise l'interprétation des écarts dans des différents cas de figure.

⁵⁰ DORIATH, « contrôle de gestion en 20 fiches », 5^{ème} Edition, DUNOD, Paris, 2008, P72.

⁵¹ : KHEMAKHEM. A, L.ARDOIN. J « introduction au contrôle de gestion », BORDAS, Paris, 1971, P119.

Tableau N° 02 : interprétation des écarts

	Positif (>0)	Négatif (<0)
Ecart sur revenus (réel-budget)	Favorable	Défavorable
Ecart sur coût (réel- budget)	Défavorable	Favorable
Ecart sur marge (réel-budget)	Favorable	Défavorable

5-2 Les objectifs de l'analyse des écarts

L'objectif derrière une analyse des écarts est de :

- Rechercher les causes des écarts des écarts et mesurer leur impact ;
- Identifier les responsabilités (internes ou externes) ;
- Informer les acteurs afin qu'ils prennent les mesures correctives nécessaires.⁵²

5-3 Les principes d'élaboration des écarts ⁵³

La mise en évidence d'écarts répond aux besoins de suivi des entités à piloter : elle est par nature contingente. Dans ce sous titre, il n'est pas envisageable de définir, de façon exhaustive, tous les écarts possibles. L'objet est de positionner quelques principes conventionnels de construction des écarts.

➤ Principe 01

Un écart est la différence entre la **valeur constatée** de la donnée étudiée et la **valeur de référence** de cette même donnée. La valeur constatée est en général la valeur réelle telle qu'elle apparaît dans la comptabilité de gestion. Alors que la valeur de référence peut-être une valeur budgétée, standard ou prévisionnelle.

⁵² : Brigitte DORIATH, « contrôle de gestion » 4^{ème} édition, DUNOD, Paris, P72.

⁵³ : Claude ALAZARD, Sabine SEPARI, Op.cit, P483.

➤ **Principe 02**

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

Exemple : un écart sur consommation de matières égal à +14000 signifie que la consommation réelle a été supérieure à la consommation budgétée et donc que son influence sur le résultat est défavorable. A l'inverse, un écart sur chiffre d'affaire de +14000 traduit un chiffre réel supérieur au chiffre d'affaire prévu, dans ce cas, son influence sur le résultat est favorable.

➤ **Principe 03**

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 04**

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 (application du principe 03) définis comme suite :

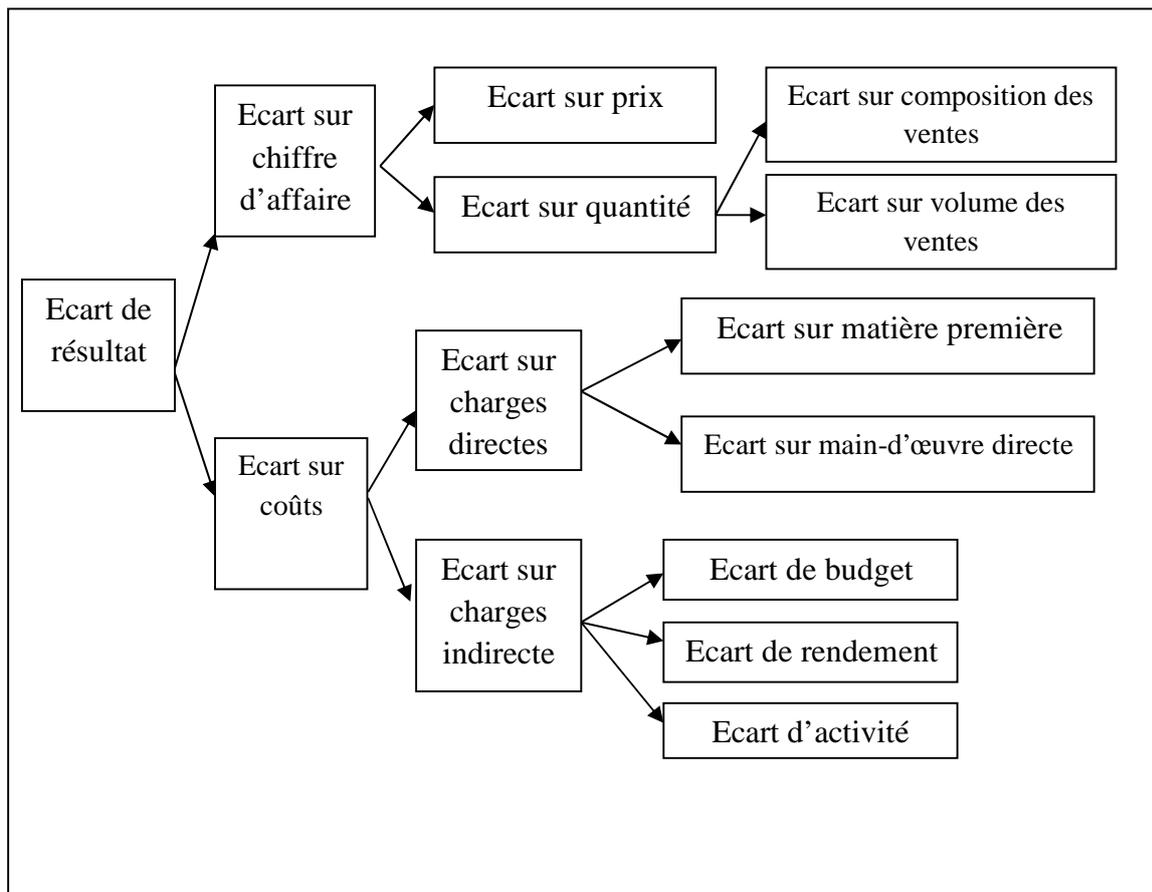
Ecart / éléments monétaires = (élément monétaire réel – élément monétaire prévu) × **donnée volumique Réelle**

Ecart /éléments volumiques = (élément volumique réel – élément volumique prévu) × **élément monétaire prévu**

5-4 la décomposition des écarts

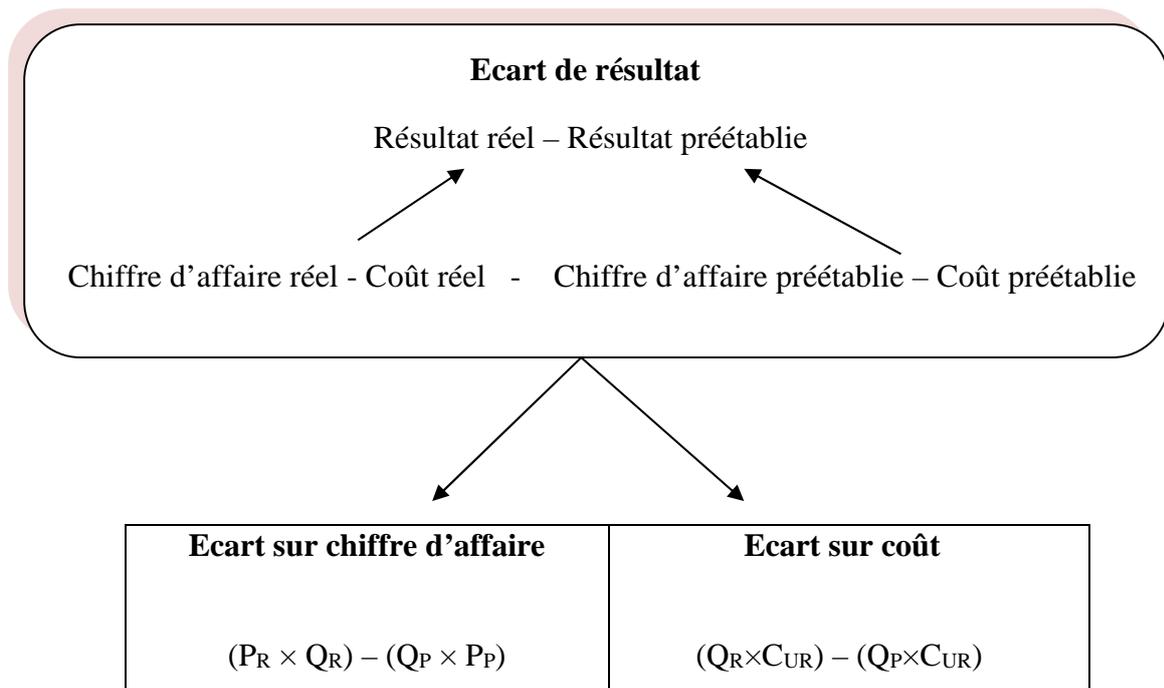
La méthode de l'analyse des écarts est la décomposition. Lorsqu'on se trouve en présence d'un écart, qu'on appellera global ou complexe, on essaie de le décomposer en sous écarts plus simples, de manière à pouvoir identifier les causes de ces écarts et leurs incidences, pour que des actions correctives puissent être entreprises, et que les performances puissent être appréciées.

Figure N° 10 : la décomposition des écarts



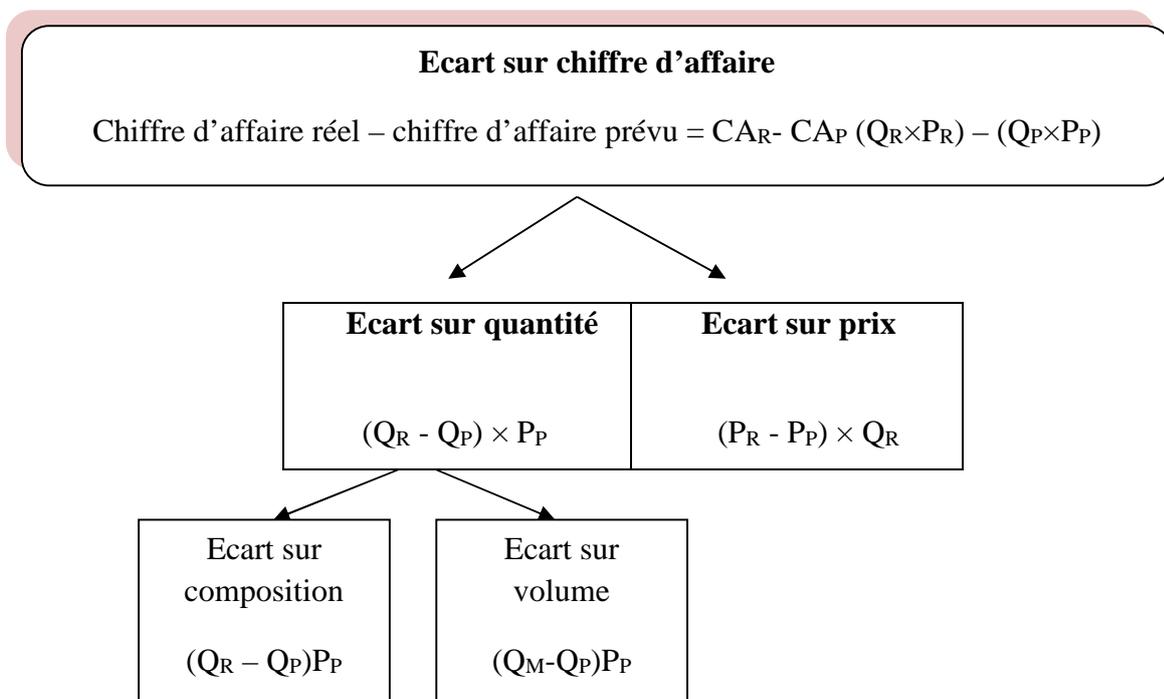
5-4-1 La décomposition détaillée des écarts

- ❖ **L'écart de résultat** : est la différence entre le résultat réel et le résultat préétabli de référence. L'écart de résultat mesure la déviation de la performance globale, à court terme.

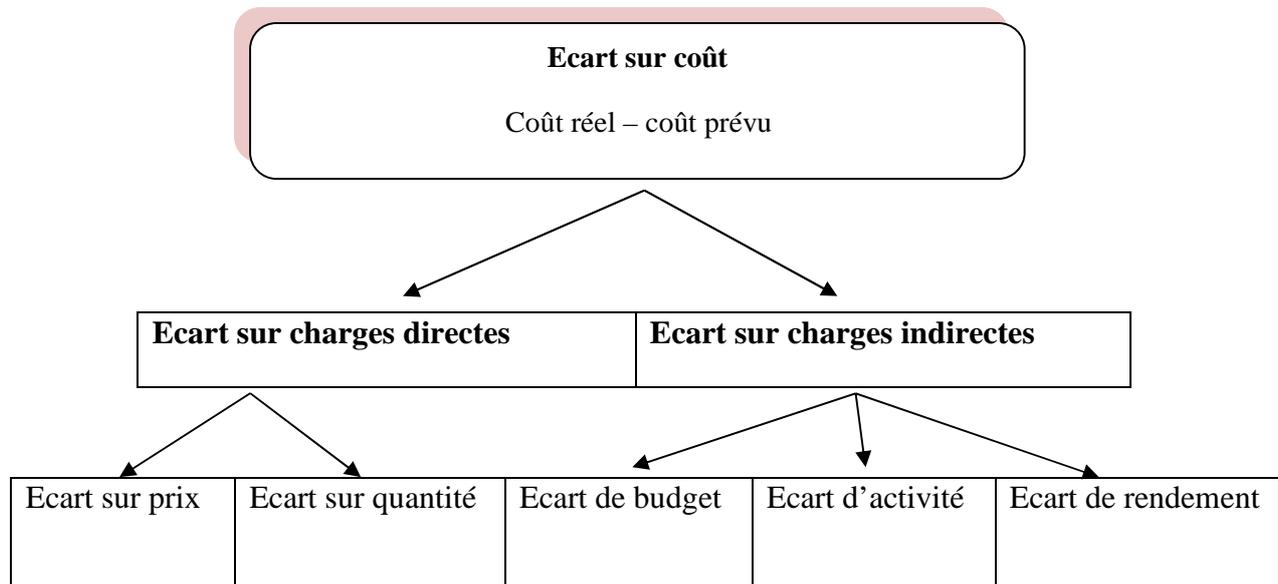


❖ **L'écart sur chiffre d'affaire :**

est la différence entre la marge sur coût préétabli de la production réelle et la marge sur coût préétabli de la production prévu.



❖ L'écart sur coût :



➤ L'écart sur charges directes :

- **Ecart sur matière première:** mesure l'impact d'une variation de prix de prix ou de coût des facteurs de production.

Le calcul de l'écart sur prix :

$$E/P = (P_R - P_P) \times Q_R$$

Avec : E : Ecart ;

P : prix ;

P_R : Prix réel ;

P_P : prix prévu ;

Q_R : quantité réelle.

- **Ecart sur main-d'œuvre :** traduit le plus ou moins bon rendement de la matière ou de la main d'œuvre.

Le calcul de l'écart sur quantité :

$$E/MOD = (Q_R - Q_P) \times P_P$$

Avec : Q : Quantité ;

Q_P : quantité prévue.

➤ **L'écart sur charges indirectes :**

- **Ecart de budget :** il valorise le surcoût ou l'économie dus à la variation de prix des charges consommées dans le centre.

Son calcul est comme suit

$$\text{Ecart/ budget} = \text{charges indirectes réel} - \text{charges indirectes théoriques}$$

- **Ecart d'activité :** (ou sur imputation du coût fixe) du centre pendant la période. Cet écart valorise un coût de chômage ou un boni de sous- ou de suractivité (cf. IRCF), du fait de l'existence de charges fixes dans le centre.

Son calcul est comme suit

$$\text{Ecart / activité} = \text{charges indirectes théoriques} - \text{budget flexible}$$

- **Ecart de rendement :** (main d'œuvre, matériel) qui traduit la plus ou moins bonne utilisation ou qualité des facteurs mis en œuvre. C'est l'équivalent de l'écart sur quantité des charges opérationnelles.

$$\text{Ecart / rendement (sur quantité)} = \text{budget flexible} - \text{charges indirectes prévus}$$

5-5 les limites des écarts ⁵⁴

Malgré

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

⁵⁴ Brigitte DORIATH, Op.cit, P 74.

- ✓ L'analyse des écarts ne participe donc que pour une part au système de contrôle de gestion.

Section 03 : Mesure et pilotage de la performance financière

La mesure de la performance dépasse le simple constat, elle a pour objectif la prise des décisions permettant d'améliorer les conditions de la performance. Le contrôle de gestion est système de gestion de la performance, doit donc mettre en place les indicateurs de mesure et de pilotage de la performance. Piloter la performance de l'entreprise grâce à la gestion budgétaire nécessite tout d'abord de mesurer la performance financière. Celle-ci sert à évaluer le succès stratégique et fournit des orientations sur les actions à entreprendre.

1. La définition de la performance

Le terme « performance » est couramment utilisé dans les appréciations portées sur les entreprises et plus particulièrement en contrôle de gestion.

Dans le domaine de la gestion, la performance demeure complexe à cerner, rarement défini explicitement. Elle est utilisée en contrôle de gestion que par transposition de son sens en anglais, elle désigne alors l'action, son résultat et son succès. C'est la réalisation des objectifs organisationnels quelles que soient la nature et la variété de ces derniers. Cette réalisation peut se comprendre au sens strict ou au sens large du processus qui mène au résultat action.

Toutefois, de nombreuses tentatives ont été faites par quelques chercheurs pour définir ce concept :

- ✓ Selon **Annick Bourguignon** (2005) : « En matière de gestion, la performance est la réalisation des objectifs organisationnels, quel que soit la nature et la variété de ces objectifs » ⁵⁵
- ✓ Selon **CHARREAU**, « La performance est la capacité de l'entreprise à concrétiser ses objectifs stratégiques en adoptant les meilleures façons de faire ⁵⁶».

⁵⁵ : DORIANE Brigitte, GOUJET Christian, « Gestion prévisionnelle et mesure de la performance », Dunod, 2ème édition, Paris, 2005, P166.

⁵⁶ : G. CHARREAU, Le point sur la mesure de performance des entreprises, Paris, Ed. Economica, 1998, p7.

2. Le langage de la performance ⁵⁷

Les notions suivantes sont couramment utilisées pour exprimer la performance. Elles ont chacune un sens précis. Elles sont présentées ici à partir des définitions proposées par Henri Bouquin⁵⁸.

- ♦ **L'économie** consiste à se procurer les ressources nécessaires au moindre coût.

Exemple : s'approvisionner auprès d'un fournisseur moins cher, à qualité égale.

- ♦ **L'efficience** est la capacité de minimiser les moyens employés pour un résultat donné.

Exemple : assurer un service en mobilisant un temps minimum de main d'œuvre.

- ♦ **L'efficacité** est la capacité à obtenir ce résultat. Exemple : livrer le produit commandé dans les délais négociés.

3. Typologie de la performance

3.1 La performance globale

« La performance globale d'une entreprise suppose la combinaison de performances individuelles et de performances collectives »⁵⁹.

La performance globale peut être définie comme une recherche pour équilibrer le poids des différentes performances et prendre en compte les intérêts de chaque partie prenante. La performance d'entreprise a longtemps été réduite à sa dimension financière, ce qui a réduit le champ de mesure de la performance au chiffre d'affaire et la part de marché qui préservent la pérennité de l'entreprise. Mais depuis quelques années, on est passé d'une représentation financière de la performance à des approches plus globales, incluant des dimensions sociales et environnementales.

3.2 La performance économique

La performance économique peut être appréhendée par la rentabilité, c'est-à-dire un surplus économique ou marge économique obtenue par la différence entre un revenu et un coût. Les méthodes de mesure de la création de valeur qui existent dans la littérature traitent implicitement ou explicitement de la performance économique ou performance financière.

⁵⁷ : Brigitte DORIATH, Christian GOUJET, Op.cit, P169.

⁵⁸ : Henri Bouquin, comptabilité de gestion, Economica, mars 2000.

⁵⁹ : PESQUEUX Y., La notion de performance globale, 5 Forum international ETHICS, 12/2004, Tunis, Tunisie.

Selon **Marmuse**, « la performance économique peut être appréhendée par » une analyse quantitative et ce à partir de l'analyse du compte de résultat⁶⁰.

D'après **Marchesnay** (1991) précise que la performance économique implique « l'obtention du coût de production le plus bas, la meilleure qualité, le revenu le plus élevé et éventuellement une combinaison des trois.

Les indicateurs de l'efficacité économique ⁶¹:

- Le degré d'atteinte des objectifs ;
- La place de l'entreprise dans son secteur ;
- L'évolution de cette place dans le secteur ;
- La qualité des produits et services.

3.3 La performance organisationnelle

Elle concerne la manière dont l'entreprise est organisée pour atteindre ses objectifs, et la façon dont elle parvient à les atteindre.

Pour **Kalika** (1988), la performance organisationnelle renvoie « à la manière avec laquelle l'entreprise exploite ses propres atouts et réduit ses insuffisances pour garantir l'atteinte de ses objectifs ».

Les aspects de l'efficacité organisationnelle : ⁶²

- Le respect de la structure formelle : le non-respect de la structure annoncée par la direction, peut traduire un dysfonctionnement au sein de l'organisation.
- La relation entre les services : La différence entre les objectifs distincts de toutes les unités de l'entreprise pourrait dans certains cas générer des conflits. Le rôle de la direction devrait en partie consister à limiter et à résoudre ces conflits et ce grâce à la coordination et à l'intégration.
- La qualité de circulation de l'information : l'organisation doit développer des systèmes d'information permettant d'obtention d'information fiable et exhaustive.
- La flexibilité de la structure est relative à la capacité de l'organisation à se remettre en cause pour s'adapter à l'évolution de son environnement, voire même l'anticiper. Elle s'apprécie à travers le degré de réalisation d'une modification importante de la structure.

⁶⁰ : Marmuse, C. (1997), La performance, Encyclopédie de Gestion, Edition Economica.

⁶¹ : Kalika, M. (1988), Structures d'entreprise: réalités, déterminants et performances, Edition Economica.

⁶²: Lawrence, P-R., and Lorsch, J-W. (1973), Adapter les structures de l'entreprise, Edition d'Organisation.

3.4 La performance sociale

La performance sociale des entreprises est déterminée au sein de la R.S.E (Responsabilité sociale des entreprises) qui apprécie le comportement social des cadres, des encadrant et des dirigeants de celle-ci. Elle permet également d'évaluer la performance des salariés et leur bien-être au sein de l'entreprise afin de résoudre des problèmes comme l'absentéisme, les arrêts maladies, les problèmes relationnels ou encore le harcèlement moral et de trouver des facteurs d'amélioration compatibles avec la performance à atteindre par l'entreprise.

La performance sociale est mesurée selon C. **Marmuse** (1997) par la nature des relations sociales qui interagissent sur la qualité des prises de décisions collectives, l'importance des conflits et des crises sociales et le niveau de satisfaction des salariés qui est un indicateur de la fidélisation des salariés de l'entreprise.

Plusieurs critères qu'on peut utiliser à fin d'évaluer la performance sociale, il peut s'agir :

- La nature des relations sociales et la qualité des prises de décisions collectives ;
- Le niveau de satisfaction des salariés mesurée par les sondages et les enquêtes d'opinion ;
- Du degré d'importance des conflits et des crises sociales, grèves, absentéisme, accidents de travail...etc.
- La participation aux manifestations et aux réunions d'entreprise ainsi que le dialogue avec les membres du comité d'entreprise.

3.5 La performance technologique

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

3.6 La performance commerciale

La performance commerciale d'une entreprise peut être définie comme l'atteinte d'objectifs commerciaux de façon relative aux moyens engagés pour les atteindre.

Les entreprises visant la performance commerciale doivent être capables de satisfaire leurs clientèles en offrant des produits et des services de qualité répondant à leurs attentes, prendre en compte les stratégies de leurs concurrents afin de conserver, voire de développer leurs parts de marché. Plusieurs indicateurs permettent de mesurer la performance commerciale, parmi lesquels on cite : la part de marché, la fidélisation de la clientèle, l'attrait de nouveaux clients, la satisfaction des clients et la rentabilité par segment, par client, par produit, par marché...

3.7 La performance financière

C'est la capacité d'une entreprise à faire du profit, à être rentable en faisant de la valeur ajoutée et en atteignant ses objectifs fixés à partir d'une stratégie.

Selon P. **Paucher** (1993), la firme performante est celle qui investit de façon régulière, c'est-à-dire des dépenses immédiates réalisées en vue de recettes futures afin d'assurer sa survie et sa croissance. Toutefois, l'auteur ajoute que le financement de ces dépenses immédiates ne sera possible que si la firme a réalisé précédemment un surplus monétaire ou une épargne.⁶³

Pour **Sahut** et Al (2003), la performance financière peut être comme les revenus issus de la détention des actions. Les actionnaires étant le dernier maillon de la chaîne à profiter de l'activité de l'entreprise⁶⁴.

4. La performance externe et interne

La performance de l'organisation est appréciée différemment selon les acteurs, clients, salariés, actionnaires, managers, prêteurs de fonds, car ils ont des objectifs différents.

On distingue la performance externe qui s'adresse de façon générale aux acteurs en relation contractuelle avec l'organisation, de performance interne qui concerne essentiellement les acteurs de l'organisation. L'information financière, qui privilégie une communication sur la rentabilité et les grands équilibres de l'entreprise, demeure l'information privilégiée en termes de performance, en particulier pour les actionnaires. Cependant, 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 de mettre en œuvre l'ensemble des décisions de valorisation des ressources internes et externe afin d'atteindre les objectifs de l'entreprise.

⁶³ : PAUCHER Pierre, « Mesure de la performance financière de l'entreprise », collection de la gestion en plus : Offices des publications universitaires. Algérie, 1993, p 20.

⁶⁴ : SAHUT Jean Michel, LANTZ Jean Sébastien, « La création de valeur et la performance financière », la revue du financier, 2003, p.28

Tableau N° 03 : la performance externe et la performance interne

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 future.	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'action.
Donne lieu à débat entre les différentes parties prenantes.	Requiert une vision unique de la performance afin de coordonner les actions de chacun vers un même but.

Source : B.DORIATH C.GOUJET, Op.cit, P170.

5. Les indicateurs de mesure de la performance

Un indicateur est un indice quantitatif ou qualitatif permettant de mesurer les évolutions effectué par rapport à des objectifs fixés. Un indicateur de performance est une information devant aider un acteur, individuel ou plus généralement collectif d ou devant lui permettre d'en évaluer le résultat. Les indicateurs doivent apprécier l'atteinte des objectifs déterminés lors de la démarche prévisionnelle. L'indicateur est donc déterminé par un acteur de l'entreprise, souvent le contrôleur de gestion.

5.1 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.

5.1.1 La marge commerciale (MC)

Appelée aussi marge brut, concerne uniquement les entreprises commerciales ou celles ayant une activité commerciale. Elle mesure les ressources d'exploitations de l'entreprise, C'est un indicateur permettant de suivre l'évolution d'une politique commerciale

$$MC = \text{ventes de marchandises} - \text{coût d'achat de marchandises vendues.}$$

5.1.2 La production de l'exercice (PE)

La production de l'exercice permet d'apprécier l'ensemble de l'activité de production des activités industrielles et les prestations de service services, c'est le cumul de toutes les productions quelle que soit leur destination : la vente, le stockage, l'immobilisation dans l'entreprise.

$$\text{PE} = \text{production vendue} + \text{production stockée} + \text{production immobilisée}$$

Son évaluation n'est cependant pas homogène car :

- la production vendue est évaluée au prix de vente ;
- la production stockée est évaluée au coût de production ;
- la production immobilisée est évaluée au coût de revient.

5.1.3 La valeur ajoutée (VA)

C'est un solde majeur de l'analyse de compte de résultat, elle donne une mesure de la richesse créée par l'activité industrielle et/ou commerciale de l'entreprise. C'est un indicateur du poids économique de l'entreprise car il caractérise le degré d'intégration de ses activités dans l'économie, c'est grâce à cette excédent de valeur que l'entreprise va pouvoir rémunérer ses différents facteurs de production⁶⁵.

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

5.1.4 L'excédent brut d'exploitation (EBE)

Représente ce qui reste de la valeur ajoutée après le règlement des impôts, taxes, versement assimilés et charges personnel.

$$\text{EBE} = \text{VA} + \text{subventions d'exploitation} - \text{charges de personnel} - \text{impôts, taxes et versement assimilés}$$

5.1.5 Le résultat d'exploitation (RE)

Le résultat d'exploitation représente le résultat généré par l'activité qui conditionne l'existence de l'entreprise, et il mesure l'enrichissement brut de l'entreprise

⁶⁵ : PARIENTE.S, « analyse financière et évaluation d'entreprise », 2^{ème} édition, PEARSON, paris, 2009.

Résultat d'exploitation = EBE + reprise et transfert sur charges d'exploitation + autres produits d'exploitation - dotations aux amortissements, dépréciations et provisions - autres charges d'exploitation.

5.1.6 Le résultat courant avant impôt (RCAI)

le résultat courant avant impôt est un indicateur financier que l'on retrouve dans les soldes intermédiaire de gestion (SIG) qui mesure la performance de l'activité économique et financière de l'entreprise. Il est intéressant de le comparer au résultat d'exploitation pour analyser l'incidence de la politique financière sur la formation du résultat.

RCAI = résultat d'exploitation +/- quotes - parts de résultat sur opérations faites en commun + produits financiers - charges financière

5.1.7 Le résultat hors exploitation (RHE)

(Ou le résultat exceptionnel) il représente le solde des opérations qui ne relève pas directement de l'exploitation normale de l'entreprise, il fait ressortir la différence entre produits et charges exceptionnels.

RHE = produits exceptionnels - charges exceptionnelles

5.1.8 Le résultat net (RN)

Le résultat net de l'exercice représente le cumul des résultats d'exploitation, financier et exceptionnel. Indique ce qui reste à la disposition de l'entreprise après versement de la participation des salariés et paiement de l'impôt sur les sociétés, ou encore le revenu des associés après impôt.

Résultat net de l'exercice = RCAI + résultat exceptionnel - participations des salariés - impôt sur les bénéfices.

5.2 Les indicateurs de la performance financière

La performance financière est un indicateur de mesure de la réussite d'une institution en termes de rendement financière, souvent considéré comme un barème de référence que les investisseurs utilisent pour réaliser des enquêtes préalables ou évaluer le statut d'un investisseur.

Pendant longtemps, cette performance fut considérée comme l'unique représentant de la performance globale de l'entreprise. On a estimé qu'elle reflète l'efficacité et l'efficience de l'utilisation des moyens humains, matériels et financiers de l'entreprise.

La mesure de la performance financière est fondamentale. Certaines organisations doivent produire à la fin de chaque exercice comptable, des documents de synthèse, le bilan et le compte de résultat. Ces documents et leurs annexes constituent à la fois des informations de base pour mesurer la performance financière de l'entreprise et permettre aussi le contrôle et la communication avec les partenaires externes.

Plusieurs auteurs ont essayé de la définir. On distingue :

MALLOT Jean Louis et **JEAN CHARLES** dans leur livre intitulé l'essentiel du contrôle de gestion, disent que « la performance financière est une association de l'efficacité et de l'efficience qui consiste pour une entreprise à obtenir des résultats dans le cadre des objectifs définis et l'efficience correspond à la meilleure gestion des moyens et des capacités en relation avec les résultats.⁶⁶

Pour **SAHUT** et **AL**, la performance financière peut être comme les revenus issus de la détention des actions. Les actionnaires étant le dernier maillon de la chaîne à profiter de l'activité de l'entreprise⁶⁷.

D'après Alfred **SLOAN**, on mesure la performance financière à l'aide des indicateurs ROI et ROE. Aujourd'hui, on utilise en plus l'indicateur EVA.

5.2.1 Le ROI

(Return On Investment) ou retour sur investissement, qui correspond aux taux de rentabilité des actifs utilisés, ou le bénéfice résiduel qui est une mesure de profits prenant en compte le coût de financement des actifs utilisés. C'est le rapport entre le bénéfice et les actifs employés⁶⁸.

Sa méthode de calcul est comme suite :

$$\text{ROI} = \frac{\text{résultat d'exploitation}}{\text{capitaux investis}}$$

⁶⁶ : ALLOT JL et JEAN C, L'essentiel du contrôle de gestion, éd d'organisation, Paris 1998.P182.

⁶⁷ : SAHUT, Jean Michel, JS Lantz. La création de valeur et performance financière. La revue du financier. 2003. P.28.

⁶⁸ : LONING.H, « contrôle de gestion, organisation, outil et pratiques », 3^{ème} édition, DUNOD, Paris, P21.

5.2.2 Le ROE

(Le return on equity) établit un ratio entre le résultat net et les fonds propres.

Sa méthode de calcul est la suivante :

$$\text{ROE} = \frac{\text{résultat net}}{\text{sur capitaux propres}}$$

- Par **résultat net** (*net income*), il faut entendre le bénéfice ou la perte qui reste après avoir additionné le résultat d'exploitation (produits d'exploitation moins charges d'exploitation), le résultat financier (produits financiers moins charges financières) et le résultat exceptionnel d'une entreprise (produits exceptionnels moins charges exceptionnelles), puis d'en retrancher l'impôt sur les sociétés.
- Les **capitaux propres** (*equity*) représentent l'argent que les actionnaires ont apporté lors de la création d'une entreprise ou qui est laissé à sa disposition sans être distribué sous forme de dividendes. Ces capitaux propres permettent à la société de financer son développement et servent également de garantie aux créanciers.

5.2.3 L'EVA

(Economic value added) Est une mesure qui révèle la performance financière d'une entreprise en fonction du revenu résiduel. Elle vise à définir la valeur qu'une entreprise génère avec l'aide des fonds investis. Avec EVA, nous pouvons savoir où notre entreprise dirige les fonds investis des actionnaires et savoir si un business peut être profitable pour les actionnaires. En termes simples, la valeur économique ajoutée reflète la performance réelle d'une entreprise si pour sa il est un excellent indicateur pour les décisions de gestion et le suivi des performances. Il se calcul ainsi :

- **Le calcul de la valeur économique ajoutée** : L'EVA ne peut être mesurée que pour une période donnée et ne peut pas déterminer les performances futures d'une entreprise donnée. L'EVA est basée sur la valeur résiduelle. Elle peut être estimée en déduisant le coût du capital de l'entreprise de son profit.

Ci-dessous, vous pouvez voir une formule pour calculer la valeur économique ajoutée

$$\text{EVA} = \text{Résultat d'exploitation après impôt} - [\text{coût moyen pondéré du capital} * (\text{actif total} - \text{dettes circulantes})].$$

- **Avantages et désavantages de la valeur économique ajoutée :** La valeur économique ajoutée aide les entrepreneurs de voir comment leur entreprise fonctionne avec le capital investi. Cette mesure :
 - sert à obtenir des données financières qui visent à évaluer l'entreprise ;
 - montre comment les fonds sont gérés ;
 - aide à révéler la disponibilité du fonds de roulement après récupération de son coût d'opportunité réel ;
 - indique le lien entre l'utilisation du capital et la marge opérationnelle ;
 - aide à voir les opportunités d'une entreprise et à apporter des améliorations pour les atteindre.

Vous devez également tenir compte des désavantages de la valeur économique ajoutée :

- elle ne peut pas aider à définir dans quelle mesure les détenteurs de capital utilisent efficacement les bénéfices non distribués pendant la gestion de projet ;
- elle ne tient pas compte de la taille de l'entreprise ;
- elle pourrait accentuer la nécessité pour les entreprises de générer des résultats immédiatement ;
- elle ne peut pas estimer la rentabilité des dépenses.

Ce calcul est une étape essentielle pour toute entreprise. Donc, si vous avez décidé d'estimer l'EVA pour votre entreprise, passons à sa formule.

5.2.4 L'autofinancement

Les dirigeants sont en attente d'autofinancement. En effet, celui-ci représente une ressource de financement stable (détenue à long terme), gratuite (pas d'intérêts) et sans remboursement (à la différence des emprunts bancaires).

La décision d'affectation des bénéfices devra donc permettre un équilibre entre le financement futur de l'entreprise et la volonté de rassurer les propriétaires de l'organisation.

5.2.5 La rentabilité

La rentabilité est une notion fondamentale dans tout investissement. Selon HOURAU, la rentabilité est l'aptitude de l'entreprise à accroître la valeur des capitaux investis, autrement dit à dégager un certain niveau de résultat ou de revenu pour un montant donné de ressources engagées dans l'entreprise.

La rentabilité est donc le rapport entre un revenu obtenu ou prévu et les ressources employées pour l'obtenir.

On distingue deux types de rentabilité qui sont les suivants :

5.2.5.1 La rentabilité économique ROA (Return on Assets)

Cette rentabilité économique est estimée par le résultat d'exploitation moins l'impôt sur les sociétés, rapportés aux capitaux stables de l'entreprise. Elle permet d'apprécier la performance d'une société en retenant l'ensemble de ses capitaux durables (capitaux d'endettement et les capitaux propres). Elle rapporte la richesse produite aux moyens capitalistiques engagés (immeubles, machines, brevets, besoin de fond de roulement...). Elle permet de mesurer la capacité de l'entreprise à offrir un rendement à l'ensemble de ses sources de financement, créanciers et actionnaires.

□ Rentabilité économique

$$RE = \frac{\text{résultat d'exploitation}}{\text{ressources stables}}$$

5.2.5.2 La rentabilité financière et l'effet de levier financier

La rentabilité financière mesure la capacité des capitaux investis par les actionnaires et associés (capitaux propres) à dégager un certain niveau de profit.

Ce ratio correspond à ce que la comptabilité anglo-saxonne appelle le « Return on equity » ou encore « ROE ».

La rentabilité financière est présentée par le ratio⁶⁹

□ **Rentabilité financière**

$$\mathbf{RF} = \frac{\mathbf{résultat\ net}}{\mathbf{capitaux\ propres}}$$

Si la rentabilité financière est supérieure à la rentabilité économique, alors on dira que l'entreprise bénéficie d'un effet de levier.

La différence entre ces deux rentabilités nous donnera ce qu'on appelle l'effet de levier, qui est défini comme étant la possibilité d'emprunter de l'argent pour spéculer et espérer ainsi démultiplier les gains (tout en augmentant les risques).

L'effet de levier financier fait référence au poids respectif des capitaux propres et des dettes financières dans le financement de l'entreprise, son analyse permet de savoir si le financement par endettement a favorisé une amélioration de la rentabilité des capitaux propres de l'entreprise.

L'effet de levier s'exprime comme suite :

$$\mathbf{RF} = \mathbf{RE} + (\mathbf{RE} - \mathbf{i}) * \mathbf{D/C}$$

Dont :

D : Dettes.

C : Capitaux propres.

RE : Rentabilité économique.

i : taux d'endettement

- * Si **RE** est supérieure à **i** : l'effet de levier est positif.

L'excédent de la rentabilité économique bénéficie aux actionnaires, la rentabilité des capitaux propres croît avec l'endettement.

- * Si **RE** est inférieur à **i** : l'effet de levier est négatif.

La rentabilité économique est insuffisante pour absorber le coût des dettes. Ainsi plus l'entreprise est endettée plus la rentabilité des capitaux propres diminue.

- * Si **RE** est égale à **i** : l'effet de levier est nul. L'endettement n'a pas d'effet sur la rentabilité financière. Dans ce cas il y a neutralité de la structure financière

⁶⁹ : FRANCOIS Angel, FREDERIC Kletz., « Cours de comptabilité générale. Edition », Mines paris, paristech. Les presses, p.117.

5.2.6 La profitabilité

Le taux de profitabilité est un ratio établi entre le résultat net comptable et le chiffre d'affaire hors taxes (CAHT). Cet indicateur permet de mesurer la profitabilité d'une entreprise en fonction de son volume d'activité. Les analystes financiers utilisent ce taux de profitabilité pour évaluer les résultats futurs. En économie, la profitabilité d'une entreprise est l'un des critères favoris des investisseurs. En effet, elle exprime sa capacité à dégager un revenu à partir des ressources financières qu'elle emploie. Les sociétés affichant un taux de profitabilité élevé sur le long terme sont particulièrement recherchées, car elles procurent une sécurité financière à leurs actionnaires.

La profitabilité est toujours exprimée sous forme de ratio entre, d'un côté, un volume d'activité, de l'autre, un volume de résultat.

Le taux de profitabilité est calculé à partir de la formule suivante :

$$\text{Taux de profitabilité} = \frac{\text{résultat net}}{\text{CAHT}} \times 100$$

Ce taux permet par exemple, de calculer la rentabilité d'une entreprise à partir de ses ventes. Il s'agit du ratio établissant le rapport entre le résultat (généralement net, c'est-à-dire après l'impôt), et les ventes (le chiffre d'affaire de l'entreprise) de l'année considérée.

La profitabilité permet de mesurer l'efficacité de l'outil économique que l'entreprise utilise pour son exploitation courante. Elle fait apparaître le rendement économique de capitaux empruntés aux actionnaires dans un but productif.

Lorsque cette profitabilité diminue, cela signifie que la rentabilité nette de l'activité économique décroît ou devient négative, ce qui laisse augurer du pire.

Le taux de profitabilité peut aussi appeler le taux de rentabilité commerciale.

Il y a aussi le ratio de taux de marge brute qui est comme suivant :

Ratio de taux de marge brute

$$\text{RTMB} = \frac{\text{résultat d'exploitation brut}}{\text{chiffre d'affaire}}$$

6. Les outils de pilotage de la performance

Il existe plusieurs outils de pilotage qui sont à la disposition des managers. La différence entre eux réside selon les objectifs de l'entreprise, les axes d'action retenus ainsi que le lieu et le niveau de décision. Nous retiendrons les trois outils suivants :

6.1 Les prix de cession internes

6.1.1 Définition

La structuration d'une firme en centres de responsabilité oblige à définir des règles pour valoriser les échanges qu'ils effectueront entre eux. En effet, dès l'instant que ces centres sont jugés sur leurs performances, toute cession interne se traduira par une recette pour le centre prestataire et un coût pour le centre récepteur, c'est-à-dire par une incidence opposée sur le résultat de chacun d'eux. Le prix de cession interne influence donc le niveau de performances des centres de responsabilité et, par là même, la pertinence du système de contrôle adopté.

Les prix de cession internes orientent également les choix faits par les responsables budgétaires à propos de l'utilisation de leurs ressources. Enfin, dans les entreprises recourant à la décentralisation de la décision, le mode de détermination de ces prix ne doit pas remettre en cause l'autonomie conférée aux départements.

6.1.2 Prix de cession interne et pilotage de la performance

Il en résulte que la fixation d'un prix de cession revient toujours à trouver un habile équilibre entre les contraintes suivantes :

- Fournir une mesure objective et réaliste des performances de chaque centre de responsabilité ;
- Faire en sorte que les buts poursuivis par les centres restent compatibles avec ceux poursuivis par l'entreprise ;
- Préserver l'autonomie accordée aux responsables des unités décentralisées.⁷⁰

On déduit de la définition des prix de cession internes les éléments qui suivent :

- Ce système se fonde sur des centres de responsabilité, considérés comme des centres de profit, ce qui suppose une décentralisation des décisions ;

⁷⁰ : M. Gervais, Op.cit, page 169.

- Il s'agit d'un prix et non d'un coût, ce qui suppose que les centres de responsabilité concernés peuvent dégager une marge, indicateur de leur performance ;
- Ce système établit une relation client-fournisseur entre centres de responsabilité, ce qui peut permettre le choix d'autres clients ou d'autres fournisseurs et donc une mise en concurrence avec des fournisseurs et des clients externes.

Les prix de cession interne constituent un système de pilotage de la performance dans la mesure où ils créent un système d'émulation en incitant chaque centre de responsabilité à réduire ses coûts ou en exposant les centres de responsabilité à une concurrence externe. Ils permettent donc d'accroître l'efficacité de l'entreprise en responsabilisant les acteurs.

Le choix du mode de calcul du prix de cession interne d'un produit ou d'un service dépend des objectifs privilégiés par l'organisation⁷¹.

De façon simplifiée, on distingue deux modes de fixation des prix de cession internes :

- Premier mode

$$\text{Prix de cession interne} = \text{prix du marché}$$

Les centres fournisseurs sont exposés à la concurrence avec des fournisseurs externes. Cette compétition peut cependant présenter le risque de disparition d'un centre interne non compétitif.

- Deuxième mode

$$\text{Prix de cession interne} = \text{coût} + \text{marge}$$

Les centres fournisseurs ne sont pas exposés à une concurrence externe. Lorsque le prix de cession est calculé en référence à un coût préétabli, ils sont incités à réduire leurs coûts réels afin d'accroître leur marges ; le réinvestissement de cette marge à l'intérieur du centre peut constituer un élément de motivation.

6.2 Coût cible

⁷¹ : DPRIATH et GOUDJET.C, Op.cit, P176.

6.2.1 Définition

Le coût cible (ou « coût objectif » ou « target costing ») repose sur une démarche d'analyse qui part du prix du marché et de la marge désirée pour en déduire le coût à atteindre.

$$\text{Coût cible} = \text{prix du marché} - \text{marge souhaitée}$$

La définition du coût cible répond à une démarche inversée. En effet, au lieu de déterminer son prix de vente en fonction du coût de revient, l'entreprise fixe un objectif à atteindre (le coût cible) à partir du prix du marché.

Le coût cible est donc une valeur que le coût de revient estimé ne doit pas dépasser.

6.2.2 Coût cible et pilotage de la performance

Le coût cible est un outil de pilotage de la performance qui privilégie la demande des clients. C'est un outil de contrôle stratégique.

- C'est le coût d'un produit ou d'un service dont les fonctionnalités sont définies pour satisfaire les besoins des clients.
- C'est un coût prévisionnel, défini en fonction des objectifs de rentabilité de l'organisation (la marge souhaitée).
- C'est un coût compétitif défini en fonction de la concurrence (le prix du marché).
- Il traduit une politique volontariste de maîtrise de la performance. En effet, si le coût estimé dépasse le coût cible, le projet de production est réexaminé : toutes les fonctionnalités du produit répondent-elles à un besoin des clients ?

Peut-on réduire la variété, le coût et la quantité de composants. Le processus de production peut-il être revu (flexibilité, taille des séries, automatisation, etc.) ?

- Si malgré les études le coût estimé demeure supérieur au coût cible, le projet est abandonné.

6.3 L'analyse des écarts

Qui permettent le suivi et la régulation des actions de l'entreprise. L'étude des écarts a été détaillée dans la précédente section.

7. Les objectifs de la performance

Il n'y a pas d'organisation sans intention, sans finalité et sans but, pour remplir sa mission elle fixe des objectifs intermédiaire, opérationnels ou d'exploitation qui permettent de s'acquitter de sa mission ultime. Fixer des objectifs clairs permet à chacun des responsables de comprendre ce que l'on attend de lui et les résultats qu'il doit atteindre. La performance dépend d'une bonne définition d'un objectif fondamental et de sous objectifs de centres de responsabilité.

Parmi les objectifs de la performance, nous citons :

- Assurer une performance optimale, équilibrée et durable de l'entreprise ;
- Développer une méthode globale, systématique, intégrée et flexible d'identification, d'évaluation d'analyse et de gestion de la performance ;
- Développer de meilleurs pratiques de gestion de la performance ;
- Prendre des décisions éclairées ;
- Mieux gérer le changement.

8. Les difficultés de la mesure de la performance

Le contrôleur de gestion doit fournir un ensemble de critères qui contribueront au pilotage de l'organisation en fonction de ses objectifs stratégiques. Selon les objectifs informationnels, les critères seront synthétiques ou analytiques, financiers et /ou qualitatifs, les critères de performance informent sur le résultat obtenu et sur la façon dont il a été obtenu. Leur choix doit permettre de résoudre les difficultés suivantes :

- Apprécier et guider une performance globale par une multiplicité d'indicateurs. Le contrôleur de gestion a pour rôle de déployer la stratégie en un ensemble d'indicateurs opérant à tous les niveaux qui assurent la cohérence hiérarchique et transversale des actions et décisions de chacun avec les objectifs généraux.
- Relativiser la performance mesurée en fonction d'un référentiel. Le contrôleur doit non seulement élaborer un ensemble cohérent de critères mais aussi un « référentiel » de valeur de ces critères sans pour autant emprisonner les acteurs dans un schéma normatif, ce qui serait incompatible avec un objectif d'adaptabilité et de réactivité.
- Mesurer le qualitatif (le degré de satisfaction des clients, la réactivité attendue, etc.). un indicateur non compris peut avoir des effets pervers.

- Assurer la cohérence des critères tout au long des processus : l'objectif de baisse des coûts au niveau d'activités peut aller à l'encontre d'un objectif de qualité au sein d'un même processus.
- Fournir des critères opérationnels, c'est-à-dire facilement observables et compréhensibles par les acteurs concernés. Le reproche principal fait aux critères financiers de performance est qu'ils ne sont pas toujours compris ni traduisibles en actions.⁷²

Conclusion

En plus des budgets, le contrôle budgétaire joue un rôle important durant le processus de gestion budgétaire. Il favorise le contrôle des objectifs assigné par le budget et permet la régulation de l'activité en alertant les responsables des dérives constatées et d'en chiffrer financièrement les conséquences. Il doit être dynamique et participatif dans une optique de maîtrise de l'activité. En effet la performance est une notion quotidiennement utilisés dans le domaine des affaires et qui s'est beaucoup développée à travers le temps, en effet, elle occupe une phase centrale dans le domaine de la gestion.

La mission du pilotage de la performance de la performance consiste à définir et exécuter un certain nombre d'action afin d'atteindre les objectifs fixées. Pour ce faire plusieurs outils permettent la conception, l'exploitation et d'évaluation du système de pilotage.

⁷² : Brigitte, DEORIATH, Op.cit, P127.

**Chapitre 03 : la contribution de la gestion
budgétaire à l'amélioration de la
performance financière de la SARL SPC
GB**

Chapitre 03 la contribution de la gestion budgétaire à l'amélioration de la performance financière de la SARL SPC GB

Introduction

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

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

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

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

Chapitre 03 la contribution de la gestion budgétaire à l'amélioration de la performance financière de la SARL SPC GB

Section 01 : présentation de l'organisme d'accueil

La SARL SPC GB (Société de Production et de Confiserie et De Boissons Gazeuses) dérive de l'ancienne exploitation de limonadier et confiseur GADOUCHE Boualem. Elle fut créée en 1936.

1. Evolution et identité de la SARL SPC GB

De la simple production quasiment artisanale, cette société a connu une évolution pendant laquelle elle mit en place des extensions à unités de production afin de commercialiser toute une gamme de produits.

2. Carte d'identité de la SPC GB

- Raison social : SPC GB société de production de confiserie des boissons gazeuses
- Statut juridique : Société à Responsabilité Limité SARL
- Création : depuis 1936
- Capital : 400 000 000DA
- Activité : Production de confiserie et des boissons gazeuses boissons fruites, et Eaux minérales.
- Part sociale : 400 000 parts.
- Siege sociale : Route de concession, Quatre chemin BP N°252/253 TER Liberté, Bejaïa (06) Algérie.

3. Historique

En 1936, le confiseur GADOUCHE Boualem a mis en place une fabrication de confiserie et de la limonade à El khmis dans la ville de Bejaia. Deux activités qui semblent complémentaire du point de vue de critère de la saisonnalité du marché local. Cette fabrication produit la limonade pendant la haute saison et se concentre sur la confiserie sur les périodes hivernales.

À l'ouverture de la zone industrielle de Bejaia, la fabrique place une extension à (Quatre chemins) ou elle redouble ses capacités productives. Cette unité existe à ce jour et considéré comme l'unité mère et abrite les locaux directionnels.

Au cours des années 80, l'entreprise délaisse l'activité de confiserie et se canalise sur la production de boisson gazeuse.

Chapitre 03 la contribution de la gestion budgétaire à l'amélioration de la performance financière de la SARL SPC GB

En 1992, elle s'engage dans un processus de structuration et de développement au cours duquel elle érige son statut social en SARL. Des efforts notables coordonnés, dans cette initiative de développement ont permis de mettre en place des nouvelles unités pour l'exploitation. Sur ses fonds propres, elle décide d'investir et inaugure en 1996 une usine moderne de production et d'embouteillage des eaux minérales naturelles et gazéifiées à Toudja.

Dénommée société des eaux de Toudja (SET). Cette nouvelle réalisation, située en plaine compagne emploie une centaine de salariés permanents avec une capacité de production frôlant 4000 litres/heure.

La société connaît vite les succès escomptés grâce aux qualités irréprochables de cette source qui date de l'époque romaine. Inspirée par la fascinante histoire de la source de Toudja.

L'entreprise s'approprie la marque « Toudja » sous la griffe GB (boissons gazeuses commutées au nom du créateur Gaddouche Boualem).

Elle décide de suite en 2003 d'installer une troisième unité dans la zone d'activité d'El Kseur pour la fabrication de jus et sirops avec une capacité de production et de commercialisation de près de 200 000 bouteilles (25cl)/jour. Des extensions récentes concernant la production de nectar de jus en brique de 1 litre et 2 litres qui vivent à présent des renforcements en capacité productives.

4. Les activités et intervenants

Gardant toujours son activité première, la production des boissons gazeuses, SPC GB s'est engagé récemment dans la production des nectars de jus.

L'activité exploitée fait intervenir différents acteurs dont principalement :

- ✓ Les institutions étatiques et collectivités locales ;
- ✓ Institutions financières (banques et postes) ;
- ✓ Des fournisseurs (locaux et étrangers) pour les équipements des matières premières et les services (transitaire, le port, bureaux d'analyse) ;
- ✓ Des distributeurs vus comme clients de l'entreprise.

Chapitre 03 la contribution de la gestion budgétaire à l'amélioration de la performance financière de la SARL SPC GB

5. Organisation et pilotages

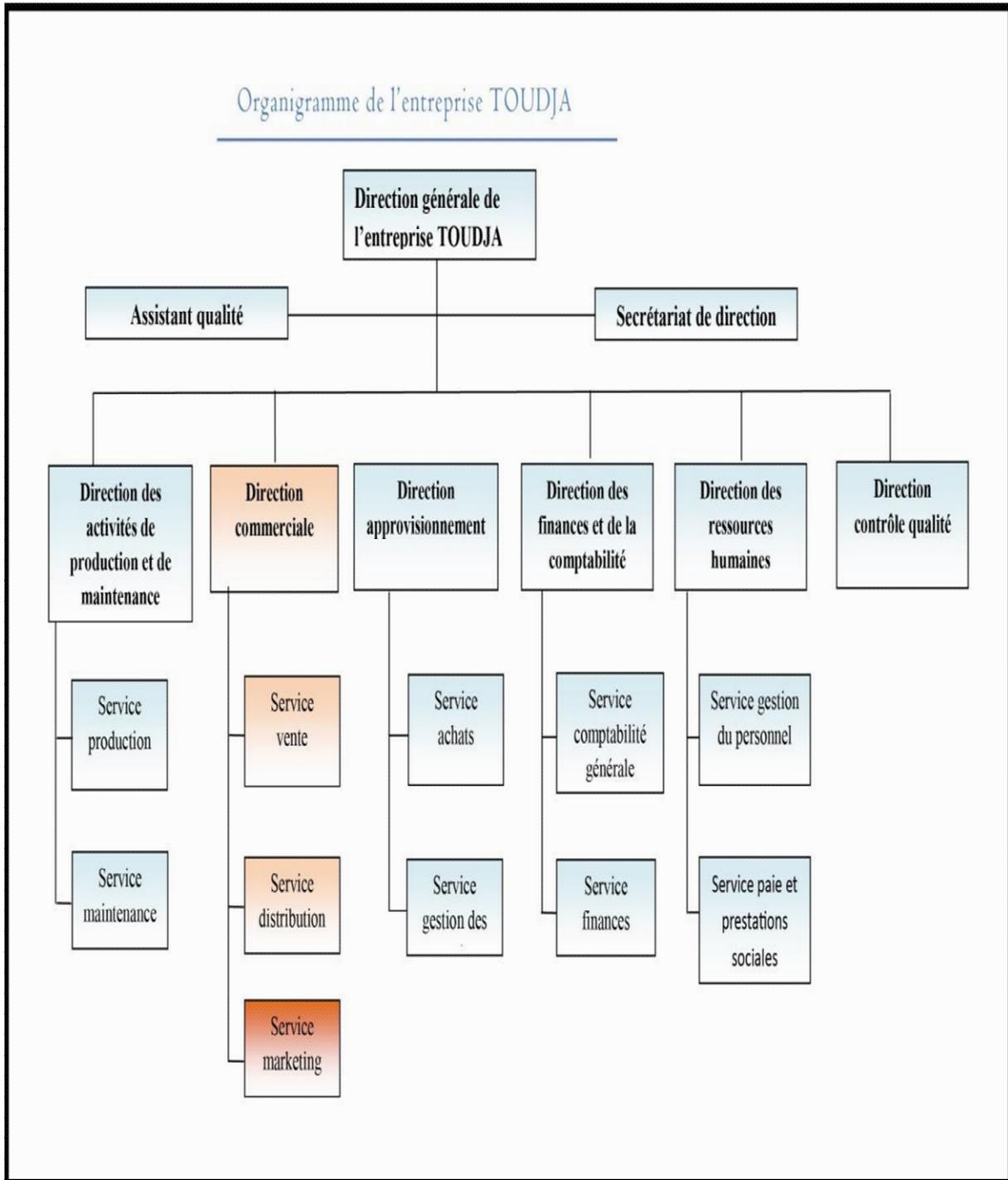
Les activités de l'entreprise GB sont coordonnées par la direction générale sise au site traditionnel de limonade à Bejaia. Celle-ci est composée de responsable des différents fonctions de l'entreprise dont on peut noter : l'administrative, commercial, ressources humaine, achat, gestion de stock, maintenance et production.

L'organisation de l'entreprise GB est conçue à travers une hiérarchie présentable comme suit : le gérant, directeur finance et comptable (DFC), gérant des ressources humaines (GRH), les salariés.

Chapitre 03 la contribution de la gestion budgétaire à l'amélioration de la performance financière de la SARL SPC GB

Figure N° 11 : Organigramme de la SARL SPC GB « Toudja »

L'entreprise "Toudja" comporte une organisation administrative hiérarchique qu'on peut représenter (à travers la figure N°111)



Source : document interne de la SARL SPC GB

Section 02 : la fonction de la gestion budgétaire au sein de la SARL SPC GB

Au sein de l'entreprise « **Toudja** », la gestion budgétaire est considérée comme un mode de gestion prévisionnelle qui consiste à traduire les objectifs en un ensemble de programmes et de budgets. Ces programmes permettent d'établir les prévisions exprimées en quantités : nombre de produits fabriqués, quantités vendues, alors que les budgets concrétisant la valorisation en unités monétaires d'un programme grâce à une prévision des prix et des coûts. Pour l'établissement d'un budget il va falloir respecter les étapes suivantes :

- **La prévision** : divers programmes d'action doivent être définis par l'entreprise elle-même en s'appuyant sur des données internes et externes. Le contrôleur de gestion va présenter à chaque département les prévisions de l'année N+1.
- **La budgétisation** : c'est la définition de ce qui sera l'action de l'entreprise à court terme, elle est souvent annuelle et relève d'un processus itératif assurant la cohérence des objectifs et des moyennes mises en œuvre pour les différents centres de responsabilités.
- **Le contrôle budgétaire** : c'est la phase de calcul et d'analyse des écarts.

1. La prévision au sein de la SARL Toudja

Comme la plupart des entreprises algériennes, **la SARL SPC GB** adopte un système budgétaire annuel (décomposé en budgets mensuels) suivi d'un contrôle permanent (mensuel) effectué par le service du contrôle de gestion. Avant la fin de chaque année, chaque département communique l'ensemble des informations dont il dispose et ce conformément aux moyens qui lui sont présentés. À cet effet le contrôleur de gestion est chargé d'effectuer le budget de chaque département. Une fois ce dernier est réalisé, il sera présenté au directeur général qui, à son tour, va le soumettre au conseil d'administration pour l'étudier. Le conseil d'administration après étude du budget, analyse et adopte le budget au bien décide de le rejeter. Une fois, le pré-budget est adopté, il deviendra par la suite le budget officiel et qui servira comme référence pour l'évaluation des résultats de l'exercice concerné. Le contrôleur de gestion à son tour va devoir veiller à l'application rigoureuse du budget et analyser les écarts relevés et ce dans le but d'atteindre l'objectif que cette entité s'est fixée.

Chapitre 03 la contribution de la gestion budgétaire à l'amélioration de la performance financière de la SARL SPC GB

1.1 La prévision de budget des ventes

Le budget de la vente est le premier budget élaboré dans l'entreprise « **Toudja** » par le service commercial. La détermination des budgets a montré la nécessité de connaître au préalable les quantités qui seront vendues sur le marché, cette connaissance passe par le recours à des techniques de prévisions. Dans notre travail, nous allons développer un système de prévision permettant de suivre l'évolution des ventes basées sur les ajustements en utilisant la méthode des moindres carrés.

1-1-1. La démarche de la méthode utilisée

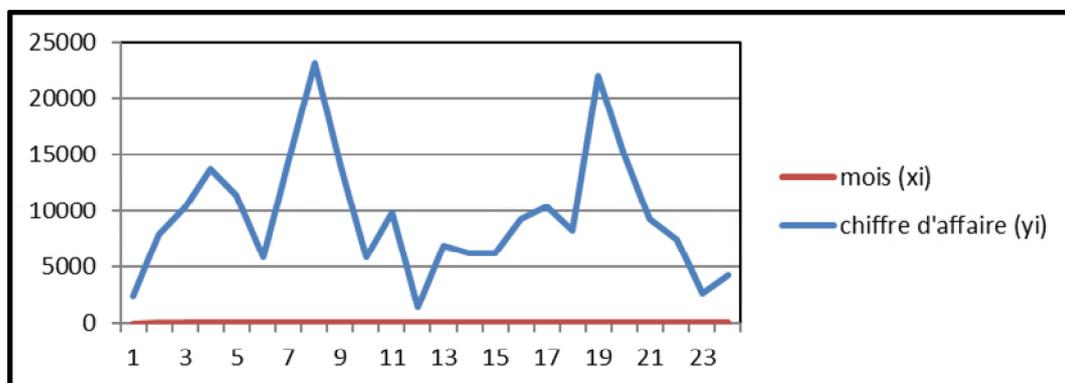
La nature des données, dont nous disposons, nous mène à choisir la méthode des moindres carrés. Le but de cette étude est d'estimer les ventes mensuelles de l'année (N+1). Vu l'importance de ces estimations, nous avons besoin d'une méthode qui fournit des prévisions plus proches de la réalité. Donc la méthode des moindres carrés est celle qui répond le mieux à nos exigences.

Pour élaborer les prévisions, nous allons étudier l'historique des ventes des quatre familles des produits fabriqués : SODA, JUS, LACTE, VICHY pour la période s'étalant de janvier 2017 jusqu'à décembre 2018.

1. LE SODA : Unité de mesure : Caisse de 24 Bouteilles

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

Figure N° 12 : l'évolution des ventes des caisses de SODA durant les années 2017 et 2018



Source : Réalisé par nos soins sur la base des données de l'entreprise.

Chapitre 03 la contribution de la gestion budgétaire à l'amélioration de la performance financière de la SARL SPC GB

Après la présentation des ventes des caisses de SODA sous forme d'un graphe, nous constatons que les ventes des caisses de SODA sont en évolution positive durant ces deux années. Ainsi, on remarque que la vente de ce produit est soumise à des variations saisonnières car elle atteint le maximum durant la saison d'été (la saison du ramadan et des mariages). Alors que pendant le mois de janvier et décembre il y a une baisse des ventes (des pics minimums). Ceci est dû au climat de la période d'hiver (la consommation des sodas baisse).

1.1 Détermination de la fonction des moindres carrées

- Le tableau suivant va nous permettre de calculer les estimateurs ***a*** et ***b*** de l'équation de la tendance **$y = ax + b$**

Chapitre 03 la contribution de la gestion budgétaire à l'amélioration de la performance financière de la SARL SPC GB

**Tableau N°04 : Les calculs nécessaires pour déterminer les estimateurs a et b de
l'équation de la tendance**

Années	mois (xi)	chiffre d'affaire (yi)	$X_i \times Y_i$	X_i^2
2017	1	2408	2408	1
	2	7891	15782	4
	3	10290	30870	9
	4	13658	54632	16
	5	11404	57020	25
	6	5809	34854	36
	7	14603	102221	49
	8	23189	185512	64
	9	14094	126846	81
	10	5834	58340	100
	11	9787	107657	121
	12	1373	16476	144
2018	13	6852	89076	169
	14	6156	86184	196
	15	6243	93645	225
	16	9307	148912	256
	17	10407	176919	289
	18	8289	149202	324
	19	22053	419007	361
	20	15061	301220	400
	21	9284	194964	441
	22	7504	165088	484
	23	2712	62376	529
	24	4303	103272	576
somme	300	228511	2782483	4900
moyenne	12,5	9521,291667	9533,791667	204,1666667

Source : Réalisé par nos soins sur la base des données de l'entreprise.

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

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

$$a = \frac{2782483 - 24 * 12,5 * 9521,291667}{4900 - 24 * 12,5 * 12,5}$$

$a = -64.2647$

Chapitre 03 la contribution de la gestion budgétaire à l'amélioration de la performance financière de la SARL SPC GB

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

$$b = 9521,291667 - (-64,2647 * 12,5)$$

$$b = 10324,6004$$

Donc l'équation de la tendance est :

$$y = -64.2647x + 10324.6004$$

- **Le calcul des valeurs ajustées (Y') :**

À l'aide de l'équation de la tendance nous allons calculer les valeurs ajustées des mois des deux années 2017 et 2018, respectivement :

$$y = -64.2647x + 10324.6004$$

- **Pour l'année 2017 :**

janviers 2017 : $Y'_{2017} = -64.2647 (1) + 10324.6004 = 10\ 260$

Février 2017 : $Y'_{2017} = -64.2647(2) + 10324.6004 = 10\ 195$

Ainsi de suite pour le reste des mois c'est-à-dire jusqu'au mois de décembre (12^{ème} mois)

- **Pour janvier 2018 :**

$$Y'_{2018} = -64.2647(13) + 10324.6004 = 9\ 487$$

- **Pour février 2018 :**

$$Y'_{2018} = -64.2647 (14) + 10324.6004 = 9\ 422$$

Ainsi de suite pour le reste des mois c'est-à-dire de 13^{ème} mois jusqu'au 24^{ème} mois

1.2 Le calcul des coefficients saisonniers à base des séries corrigées (y') et des données observées (yi), calculés précédemment pour 2017 et 2018

Chapitre 03 la contribution de la gestion budgétaire à l'amélioration de la performance financière de la SARL SPC GB

Nous avons calculé pour chaque mois de chaque année le coefficient saisonnier correspondant en faisant le rapport entre la valeur observée et la valeur ajustée, ensuite, nous avons retenu pour chaque mois un coefficient saisonnier moyen.

Tableau N° 05 : Le calcul des coefficients saisonniers pour 2017

2017	Données observées (yi)	séries corrigées (y')	coefficients saisonniers (yi/y')
janvier	2408	10 260	0,2347
février	7891	10 196	0,7739
mars	10290	10 131	1,0157
avril	13658	10 067	1,3567
mai	11404	10 002	1,1401
juin	5809	9 938	0,5845
juillet	14603	9 874	1,4790
août	23189	9 809	2,3640
septembre	14094	9 809	1,4368
octobre	5834	9 680	0,6027
novembre	9787	9 616	1,0178
décembre	1373	9 552	0,1437
TOTAL	120340	118 935	12,15

Source : Réalisé par nos soins sur la base des données de l'entreprise.

Tableau N° 06 : Le calcul des coefficients saisonniers pour 2018

2018	Données observées yi	séries corrigées (y')	coefficients saisonniers (yi/y')
janvier	6852	9 487	0,7222
février	6156	9 423	0,6533
mars	6243	9 358	0,6671
avril	9307	9 294	1,0014
mai	10407	9 229	1,1276
juin	8289	9 165	0,9044
juillet	22053	9 101	2,4232
août	15061	9 037	1,6667
septembre	9284	8 972	1,0347
octobre	7504	8 908	0,8424
novembre	2712	8 844	0,3067
décembre	4303	8 780	0,4901
TOTAL	108171	109 597,80	11,84

Source : Réalisé par nos soins sur la base des données de l'entreprise.

Chapitre 03 la contribution de la gestion budgétaire à l'amélioration de la performance financière de la SARL SPC GB

1.3 Le calcul de la moyenne des CS

La moyenne des CS = $(CS_{\text{janvier 2017}} + CS_{\text{janvier 2018}}) / 2$. Ainsi de suite pour le reste des mois.

Tableau N° 07 : Le calcul de la moyenne des CS

mois	CS moyen
janvier	0,4785
février	0,7136
mars	0,8414
avril	1,1791
mai	1,1339
juin	0,7445
juillet	1,9511
août	2,0153
septembre	1,2358
octobre	0,7225
novembre	0,6622
décembre	0,3169
TOTAL	12,00

Source : Réalisé par nos soins sur la base des données de l'entreprise.

La somme de tous les coefficients saisonniers est égal à 12, ce qui signifie que La SARL Toudja a des ventes régulières de produit SODA.

- Des périodes où les **coefficients saisonniers mensuels** ≥ 1 : il s'agira des moments de l'année où elle vendra le plus (la haute saison). C'est le cas de mois de juillet, août et septembre.
- Des périodes où les **coefficients saisonniers mensuels** ≤ 1 : il s'agira des moments de l'année où elle vendra le moins (la basse saison). C'est le cas de mois de novembre, décembre et janvier.

Donc plus les coefficients seront éloignés de 1 plus l'activité de l'entreprise sera saisonnière, le contraire est juste.

1.4 Le calcul de la prévision de la vente des caisses de SODA pour l'année 2019 (la tendance) :

Le calcul de la tendance pour l'année 2019 :

À partir de l'équation de la tendance ($y = -64.2647x + 10324.6004$) on calcul les tendances pour l'année 2019 :

$$y'(25) = -64,2647 (25) + 10324,6004 = 8717,9829$$

Ainsi de suite pour le reste des mois de l'année 2019 c'est-à-dire jusqu'au 36^{ème} mois

Chapitre 03 la contribution de la gestion budgétaire à l'amélioration de la performance financière de la SARL SPC GB

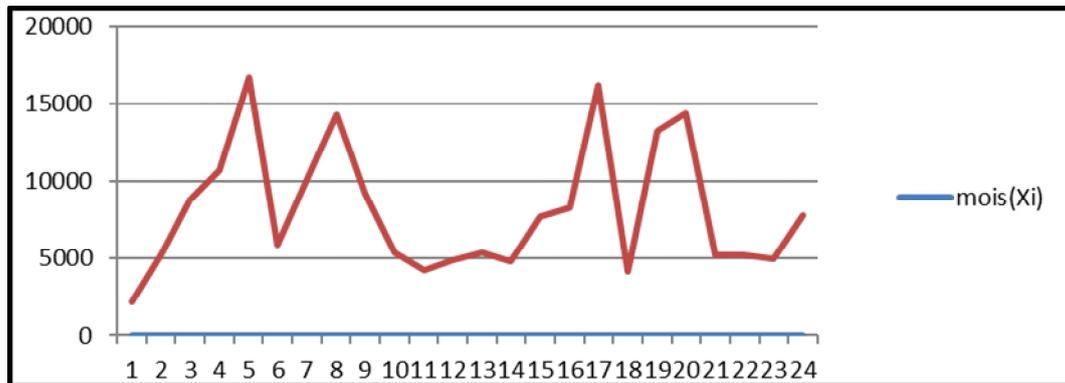
Tableau N° 08 : Le calcul de la prévision de vente (la tendance)

mois	y'	la moyenne des CS	y' × la moyenne des CS
25	8717	0,4785	4171
26	8653	0,7136	6175
27	8589	0,8414	7227
28	8525	1,1791	10052
29	8460	1,1339	9593
30	8396	0,7445	6251
31	8332	1,9511	16257
32	8268	2,0153	16663
33	8203	1,2405	10176
34	8139	0,7225	5880
35	8075	0,6622	5347
36	8011	0,3169	2539
TOTAL	100374	12	100329

Source : Réalisé par nos soins sur la base des données de l'entreprise.

2 LE VICHY : Unité de mesure : Caisse de 24 Bouteilles

Figure N° 13 : L'évolution des ventes des caisses du vichy durant les deux années 2017 et 2018



Source : Réalisé par nos soins sur la base des données de l'entreprise.

Après avoir présenté les ventes des caisses du VICHY sous forme du graphe N°13 et l'étude des résultats obtenus, nous constatons que les ventes des caisses de se produit est aussi soumise à des variations saisonnières et on remarque que généralement la vente la plus élevée c'est en période d'été.

Chapitre 03 la contribution de la gestion budgétaire à l'amélioration de la performance financière de la SARL SPC GB

2.1 Détermination de la fonction des moindres carrées

- Le tableau ci-dessous va nous permettre de calculer les estimateurs a et b de l'équation de la tendance $y = ax + b$

Tableau N° 09 : Calculs pour la détermination des estimateurs (a et b)

Année	mois(Xi)	chiffre d'affaire(Yi)	Xi Yi	Xi ²
2017	1	2128	2128	1
	2	5264	10528	4
	3	8762	26286	9
	4	10656	42624	16
	5	16728	83640	25
	6	5850	35100	36
	7	10054	70378	49
	8	14285	114280	64
	9	9203	82827	81
	10	5376	53760	100
	11	4200	46200	121
	12	4839	58068	144
2018	13	5386	70018	169
	14	4760	66640	196
	15	7705	115575	225
	16	8288	132608	256
	17	16169	274873	289
	18	4093	73674	324
	19	13252	251788	361
	20	14355	287100	400
	21	5205	109305	441
	22	5216	114752	484
	23	4918	113114	529
	24	7798	187152	576
somme	300	194490	2422418	4900
moyenne	12,5	8103,75	100934,08	204,17

Source : Réalisé par nos soins sur la base des données de l'entreprise.

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

$$a = \frac{\sum xi yi - n \bar{X} \bar{Y}}{\sum xi^2 - n \bar{X}^2}$$

Chapitre 03 la contribution de la gestion budgétaire à l'amélioration de la performance financière de la SARL SPC GB

$$a = \frac{2422418 - 24 \times 12,5 \times 8103,75}{4900 - 24 \times 12,52}$$

$$a = -7,5713$$

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

$$b = 8103,75 - (-7,5713 \times 12,5)$$

$$b = 8198,3912$$

Donc l'équation de la tendance est : $y = -7,5713 x + 8198,3912$

2.2 Le calcul des coefficients saisonniers à base des séries corrigées (y') et des données observées (yi), calculés précédemment pour 2017 et 2018

Remarque : C'est le même principe de calcul avec le produit précédent.

Tableau N° 10 : Le calcul des coefficients saisonnier pour 2017

2017	Données observées (yi)	Séries corrigées (y')	coefficients saisonniers (yi/y')
Janvier	2128	8 190	0,2598
Février	5264	8 183	0,6433
Mars	8762	8 175	1,0718
Avril	10656	8 168	1,3046
Mai	16728	8 160	2,0500
Juin	5850	8 153	0,7175
Juillet	10054	8 145	1,2344
Août	14285	8 137	1,7556
Septembre	9203	8 130	1,1320
Octobre	5376	8 122	0,6619
Novembre	4200	8 115	0,5176
Décembre	4839	8 107	0,5969
Total	97345	97 785	11,9453

Source : Réalisé par nos soins sur la base des données de l'entreprise.

Chapitre 03 la contribution de la gestion budgétaire à l'amélioration de la performance financière de la SARL SPC GB

Tableau N° 11 : Le calcul des coefficients saisonnier pour 2018

2018	Données observées (yi)	Séries corrigées (y')	coefficients saisonniers (yi/y')
janvier	5 386	8 099	0,6650
Février	4 760	8 092	0,5882
Mars	7 705	8 084	0,9531
Avril	8 288	8 077	1,0261
Mai	16 169	8 069	2,0038
Juin	4 093	8 062	0,5077
Juillet	13 252	8 054	1,6454
Août	14 355	8 046	1,7841
Septembre	5 205	8 039	0,6475
Octobre	5 216	8 031	0,6495
Novembre	4 918	8 024	0,6129
Décembre	7 798	8 016	0,9728
TOTAL	97 145	96 693	12,0562

Source : Réalisé par nos soins sur la base des données de l'entreprise.

2.3 Le calcul de la moyenne des CS

La moyenne des CS= (CS_{janvier 2017}+CS_{janvier2018}) / 2. Ainsi de suite pour le reste des mois.

Tableau N° 12 : Le calcul de la moyenne des CS

Mois	CS moyen
janvier	0,4624
Février	0,6157
Mars	1,0124
Avril	1,1653
Mai	2,0268
Juin	0,6126
Juillet	1,4398
Août	1,7696
Septembre	0,8897
Octobre	0,6556
Novembre	0,5652
Décembre	0,7848
TOTAL	12,00

Source : Réalisé par nos soins sur la base des données de l'entreprise.

2.4 Le calcul de la prévision de la vente des caisses de VICHY pour l'année 2019

$$y'_{\text{janvier}} = -7,5713 (25) + 8198,3912 = 8009,1087$$

Chapitre 03 la contribution de la gestion budgétaire à l'amélioration de la performance financière de la SARL SPC GB

Ainsi de suite pour le reste des mois jusqu'à décembre 2019 qui est le 36^{ème} mois :

$$Y^{\text{décembre}} = -7.5713(36) + 8198.3912$$

Tableau N° 13 : Le calcul de la prévision de vente (la tendance)

mois	y'	la moyenne des CS	y' × la moyenne des CS
25	8009	0,4624	3 703
26	8001	0,6157	4 926
27	7993	1,0124	8 092
28	7986	1,1653	9 306
29	7978	2,0268	16 170
30	9771	0,6126	5 986
31	7963	1,4398	11 465
32	7956	1,7696	14 079
33	7948	0,8897	7 071
34	7940	0,6556	5 205
35	7933	0,5652	4 484
36	7925	0,7848	6 220
TOTAL	97403	12	96 707

Source : Réalisé par nos soins sur la base des données de l'entreprise.

3. Le JUS : Unité de mesure : Caisse de 24 Bouteilles

Figure N° 14 : L'évolution de la vente des caisses de JUS durant les deux années 2017 et 2018



Source : Réalisé par nos soins sur la base des données de l'entreprise.

À partir du graphe N°14 on observe que la vente du JUS est soumise aussi à des variations saisonnières, elle est plus consommable en été qu'en hiver, et on remarque qu'en mois de juin les ventes sont nulles d'après le comptable de l'entreprise cela est dû au manque de la matière première.

Chapitre 03 la contribution de la gestion budgétaire à l'amélioration de la performance financière de la SARL SPC GB

3.1 Détermination de la fonction des moindres carrées

Après avoir présenté les ventes des caisses de JUS, on remarque que les ventes sont en évolution. Pendant la période d'été les ventes ont connues une augmentation remarquable, contrairement à la période hivernale où la vente du Jus est moins remarquable.

- Le tableau ci-dessous va nous permettre de calculer les estimateurs a et b de l'équation de la tendance

Tableau N° 14 : les calculs nécessaires pour la détermination des estimateurs a et b

année	mois (xi)	chiffre d'affaire (yi)	xi yi	xi ²
2017	1	88365	88365	1
	2	100043	200086	4
	3	143305	429915	9
	4	152964	611856	16
	5	111763	558815	25
	6	72749	436494	36
	7	211528	1480696	49
	8	220056	1760448	64
	9	201105	1809945	81
	10	125822	1258220	100
	11	115533	1270863	121
	12	56950	683400	144
2018	13	99436	1292668	169
	14	69223	969122	196
	15	88462	1326930	225
	16	89197	1427152	256
	17	36321	617457	289
	18	0	0	324
	19	215404	4092676	361
	20	177347	3546940	400
	21	125738	2640498	441
	22	93135	2048970	484
	23	78460	1804580	529
	24	69948	1678752	576
somme	300	2742854	32034848	4900
moyenne	12,5	114285,58	1334785,33	204,17

Source : Réalisé par nos soins sur la base des données de l'entreprise.

Chapitre 03 la contribution de la gestion budgétaire à l'amélioration de la performance financière de la SARL SPC GB

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

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

$$a = \frac{32034848 - (24 \times 12,5 \times 114285,5833)}{4900 - 24 \times 12,5^2}$$

$$a = -1957,2408$$

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

$$b = 114285,5833 - (-1957,2408 * 12,5)$$

$$b = 138751,0933$$

Donc l'équation de la tendance : $y = -1957,2408x + 138751,0933$

3.2 Le calcul des coefficients saisonniers à base des séries corrigées (y') et des données observées (yi), calculés précédemment pour 2017 et 2018

Remarque : C'est le même principe de calcul avec les produits précédents.

Tableau N° 15 : Le calcul des coefficients saisonnier pour 2017

2017	données observées (yi)	séries corrigé (y')	Coefficients Saisonniers yi/y'
janvier	88 365	136 793	0,6459
février	100 043	134 836	0,7419
mars	143 305	136 793	1,047
avril	152 964	134 836	1,1344
mai	111 763	132 879	0,8410
juin	72 749	130 922	0,5556
juillet	211 528	128 964	1,6402
août	220 056	127 007	1,7326
septembre	201 105	125 050	1,6082
octobre	125 822	123 093	1,0221
novembre	115 533	121 135	0,9537
décembre	56 950	119 178	0,4778
TOTAL	1 600 183	1 551 486	12,40

Source : Réalisé par nos soins sur la base des données de l'entreprise.

Chapitre 03 la contribution de la gestion budgétaire à l'amélioration de la performance financière de la SARL SPC GB

Tableau N° 16 : Le calcul des coefficients saisonnier pour 2018

2018	données observées (yi)	séries corrigé (y')	Coefficients Saisonniers yi/y'
janvier	99 436	117 221	0,8483
Février	69 223	115 264	0,6006
Mars	88 462	113 306	0,7807
Avril	89 197	111 349	0,8011
Mai	36 321	109 392	0,3320
Juin	0	107 435	0,0000
Juillet	215 404	105 477	2,0422
Août	177 347	103 520	1,7132
Septembre	125 738	101 563	1,2380
Octobre	93 135	99 606	0,9350
Novembre	78 460	97 649	0,8035
Décembre	69 948	95 691	0,7310
TOTAL	1 142 671	1 277 473	10,83

Source : Réalisé par nos soins sur la base des données de l'entreprise.

3.3 Le calcul de la moyenne des CS

La moyenne des CS= $(CS_{\text{janvier 2017}} + CS_{\text{janvier 2018}}) / 2$

Tableau N° 17 : Le calcul de la moyenne des CS

Mois	CS moyen
Janvier	0,7471
Février	0,6713
Mars	0,9142
Avril	0,9677
Mai	0,5866
Juin	0,2778
Juillet	1,8412
Août	1,7229
Septembre	1,4231
Octobre	0,9786
Novembre	0,8786
Décembre	0,6044
TOTAL	11,61

Source : Réalisé par nos soins sur la base des données de l'entreprise.

Chapitre 03 la contribution de la gestion budgétaire à l'amélioration de la performance financière de la SARL SPC GB

3.4 Le calcul de la prévision de la vente des caisses de JUS pour l'année 2019 (tendance)

$$y'(25) = -1957,2408(25) + 138751,0933 = 89820,0733$$

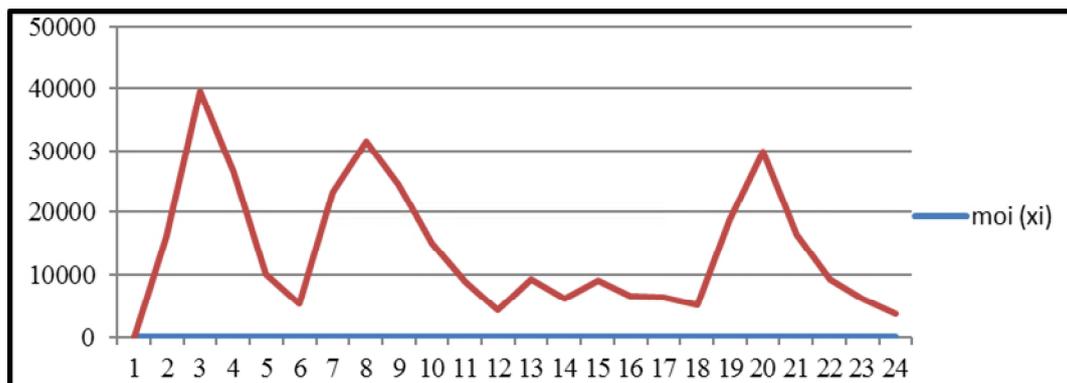
Tableau N° 18: Le calcul de la prévision de vente (la tendance)

Mois	y'	la moyenne des CS	y' × la moyenne des CS
25	89820	0,7471	67 105
26	87862	0,6713	58 982
27	85905	0,9142	78 534
28	83948	0,9677	81 236
29	81991	0,5866	48 096
30	80033	0,2778	22 233
31	78076	1,8412	143 754
32	76119	1,7229	131 145
33	74162	1,4231	105 540
34	72204	0,9786	70 659
35	70247	0,8786	61 719
36	68290	0,6044	41 274
total	948657	11,61	910 277

Source : Réalisé par nos soins sur la base des données de l'entreprise.

4 Le LACTE : Unité de mesure : Caisse de 24 Bouteilles

Figure N° 15 : L'évolution des ventes des caisses du LACTE durant les années 2017 et 2018



Source : Réalisé par nos soins sur la base des données de l'entreprise.

La figure N°15 nous montre qu'en mois de janvier 2017 les ventes sont nulles car l'entreprise est en phase de lancement de ce produit (un produit qui n'existe pas avant 2017), mais durant les quatre mois suivants (février, mars, avril et mai) la vente des caisses de LACTE atteint le sommet le plus haut des deux années 2017 et 2018.

Chapitre 03 la contribution de la gestion budgétaire à l'amélioration de la performance financière de la SARL SPC GB

4.1 Détermination de la fonction des moindres carrés

- Le tableau ci-dessous va nous permettre de calculer les estimateurs *a* et *b* de l'équation de la tendance.

Tableau N° 19 : Les calculs nécessaires pour la détermination des estimateurs *a* et *b*

année	moi (xi)	chiffre d'affaire (yi)	xi yi	xi ²
2017	1	0	0	1
	2	16397	32794	4
	3	39470	118410	9
	4	26646	106584	16
	5	10097	50485	25
	6	5432	32592	36
	7	23288	163016	49
	8	31594	252752	64
	9	24478	220302	81
	10	15115	151150	100
	11	8960	98560	121
	12	4269	51228	144
2018	13	9268	120484	169
	14	6272	87808	196
	15	9072	136080	225
	16	6720	107520	256
	17	6384	108528	289
	18	5135	92430	324
	19	18785	356915	361
	20	29841	596820	400
	21	16419	344799	441
	22	9323	205106	484
	23	6136	141128	529
	24	3808	91392	576
Somme	300	332909	3666883	4900
Moyenne	12,5	13871,21	152786,79	204,17

Source : Réalisé par nos soins sur la base des données de l'entreprise.

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

$$a = \frac{\sum xi yi - n \bar{X} \bar{Y}}{\sum xi^2 - n \bar{X}^2}$$

Chapitre 03 la contribution de la gestion budgétaire à l'amélioration de la performance financière de la SARL SPC GB

$$a = \frac{3666883 - 24 \times 12,5 \times 13871,2083}{4900 - 24 \times 12,52}$$

$$a = -429,9821$$

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

$$b = 13871,2083 - (-429,9821 \times 12,5)$$

$$b = 19245,9845$$

Donc l'équation de la tendance : $y = -429,9821x + 19245,9845$

4.2 le calcul des séries corrigé (y') et des coefficients saisonniers 2017 et 2018

Remarque : C'est le même principe de calcul avec les produits précédents.

Tableau N° 20 : Le calcul des coefficients saisonnier pour 2017

2017	données observé (yi)	série corrigé (y')	coefficients saisonniers (yi/y')
janvier	0	18816	0
février	16397	18386	0,8918
mars	39470	17956	2,1981
avril	26646	17526	1,5204
mai	10097	17096	0,5906
juin	5432	16666	0,3259
juillet	23288	16236	1,4343
août	31594	15806	1,9988
septembre	24478	15376	1,5919
octobre	15115	14946	1,0113
novembre	8960	14516	0,6172
décembre	4269	14086	0,3031
TOTAL	205746	197413	12,48

Source : Réalisé par nos soins sur la base des données de l'entreprise.

Chapitre 03 la contribution de la gestion budgétaire à l'amélioration de la performance financière de la SARL SPC GB

Tableau N° 21 : Le calcul des coefficients saisonnier pour 2018

2018	données observé (yi)	série corrigé (y')	coefficients saisonniers (yi/y')
janvier	9 268	13656	0,6787
février	6 272	13226	0,4742
mars	9 072	12796	0,7090
avril	6 720	12366	0,5434
mai	6 384	11506	0,5548
juin	5 135	11076	0,4636
juillet	18 785	10646	1,7645
août	29 481	10216	2,8857
septembre	16 419	9786	1,6777
octobre	9 323	9356	0,9964
novembre	6 136	8926	0,6874
décembre	3 808	8496	0,4482
TOTAL	126 803	132056	11,88

Source : Réalisé par nos soins sur la base des données de l'entreprise.

4.3 Le calcul de la moyenne des CS

La moyenne des CS = $(CS_{\text{janvier 2017}} + CS_{\text{janvier 2018}}) / 2$

Tableau N° 22 : Le calcul de la moyenne des CS

Mois	CS moyen
Janvier	0,3393
Février	0,6830
Mars	1,4536
Avril	1,0319
Mai	0,5727
Juin	0,3948
Juillet	1,5994
Août	2,4423
septembre	1,6348
Octobre	1,0039
novembre	0,6523
décembre	0,3756
TOTAL	12,18

Source : Réalisé par nos soins sur la base des données de l'entreprise.

Chapitre 03 la contribution de la gestion budgétaire à l'amélioration de la performance financière de la SARL SPC GB

4.4 Le calcul de la prévision de la vente des caisses de LACTE pour l'année 2019 (tendance)

$$y' (25) = -429,9821 (25) + 19245,9845 = 8496,432$$

Tableau N° 23 : Le calcul de la prévision de vente (la tendance)

Mois	y'	la moyenne des CS	y' × la moyenne des CS
25	8 496,00	0,3393	2883
26	8 066	0,683	5509
27	7 636	1,4536	11100
28	7 206	1,0319	7436
29	6 777	0,5727	3881
30	6 347	0,3948	2506
31	5 917	1,5994	9463
32	5 487	2,4423	13400
33	5 057	1,6348	8266
34	4 627	1,0039	4645
35	4 197	0,6523	2737
36	3 767	0,3756	1415
TOTAL	73 578	12,18	73 241

Source : Réalisé par nos soins sur la base des données de l'entreprise.

1.2 La budgétisation des ventes

La budgétisation des ventes est la première construction des budgets d'une entreprise, elle permet aux différents responsables de la fonction commerciale de chiffrer les objectifs à court terme des ventes (quantité, prix...) et les moyennes correspondant à mettre en œuvre. En se basant sur les prévisions des quantités des ventes définies précédemment et sur le prix unitaire des ventes prévisionnelles définit par l'entreprise « Toudja ».

- Le tableau suivant représente les prévisions des quantités des ventes et le chiffre d'affaire prévisionnel de l'année 2019 pour l'ensemble de produits SODA, JUS, VICHY et LACTE

Tableau N°24 : Le budget des ventes pour l'année 2019 (en DA)

Élément	2019		
	Quantité	prix unitaire	montant
SODA	100329	400	40 131 600
VICHY	96 707	180	17 407 260
JUS	910 277	360	327 699 720
LACTE	73 241	375	27 465 375
TOTAL	1 180 554	349,58	412 703 955

Source : Réalisé par nos soins sur la base des données de l'entreprise.

Chapitre 03 la contribution de la gestion budgétaire à l'amélioration de la performance financière de la SARL SPC GB

Remarque : les quantités présentées dans ce tableau sont des prévisions des ventes calculées auparavant par nous-même. Alors que les prix présentés sont des prix prévus donnés par l'entreprise.

1.3 Le contrôle budgétaire des ventes

La SARL SPC GB effectue un contrôle budgétaire mensuel, en mesurant les résultats puis on les compare au budget et en interprétant les écarts afin de connaître les causes (raison) et de trouver les solutions (actions correctives) nécessaires. Dans notre cas nous avons essayé de donner une vision sur la démarche du contrôle budgétaire des ventes, ainsi nous avons essayé de calculer l'écart sur chiffre d'affaire et l'écart sur matière. L'analyse sera portée sur les quatre familles de produit SODA, VICHY, JUS, LACTE.

1. SODA

On calcule le taux de réalisation à base des réalisations (donné par l'entreprise) en quantité et les prévisions

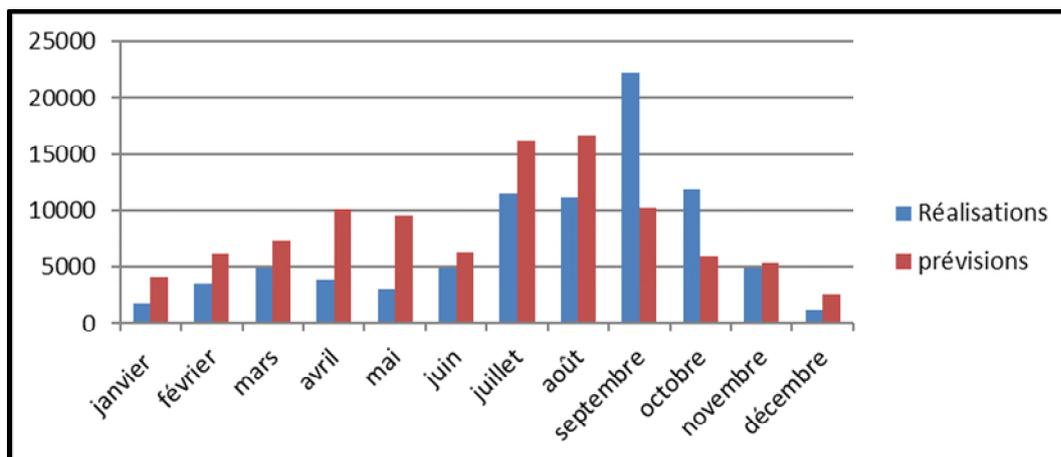
Tableau N°25 : La comparaison entre les prévisions et les réalisations de la vente (en quantité) des caisses de SODA

Mois	Réalisations	prévisions	taux de réalisation
Janvier	1792	4171	43%
Février	3584	6175	58%
Mars	4942	7227	68%
Avril	3849	10052	38%
Mai	2968	9593	31%
Juin	4928	6251	79%
Juillet	11417	16257	70%
Août	11112	16663	67%
septembre	22149	10176	218%
Octobre	11929	5880	203%
novembre	4915	5347	92%
décembre	1176	2539	46%
Total	84761	100329	84%

Source : Réalisé par nos soins sur la base des données de l'entreprise.

Chapitre 03 la contribution de la gestion budgétaire à l'amélioration de la performance financière de la SARL SPC GB

Figure N°16 : Représentation graphique de la comparaison entre les prévisions et les réalisations de la vente des caisses du SODA pour l'année 2019



Source : Réalisé par nos soins sur la base des données de l'entreprise.

À partir de ce graphe et les écarts calculés dans le tableau N°25, nous remarquons que les prévisions sont proches aux ventes réelles.

2. VICHY

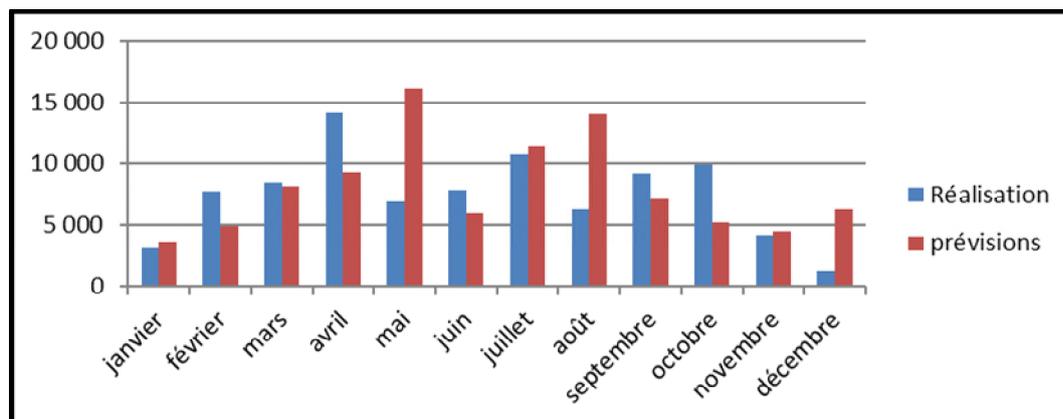
Tableau N° 26 : Comparaison entre les prévisions et les réalisations de la vente (en quantité) des caisses de VICHY

Mois	Réalisation	Prévisions	Taux de réalisation
janvier	3 154	3 703	85%
février	7 702	4 926	156%
Mars	8 478	8 092	105%
Avril	14 216	9 306	153%
Mai	6 907	16 170	43%
Juin	7 833	5 986	131%
juillet	10 704	11 465	93%
Août	6 283	14 079	45%
septembre	9 211	7 071	130%
octobre	9 927	5 205	191%
novembre	4 205	4 484	94%
décembre	1 207	6 220	19%
Total	89 827	96 707	93%

Source : Réalisé par nos soins sur la base des données de l'entreprise.

Chapitre 03 la contribution de la gestion budgétaire à l'amélioration de la performance financière de la SARL SPC GB

Figure N°17 : La comparaison entre les prévisions et les réalisations de la vente des caisses du VICHY pour l'année 2019



Source : Réalisé par nos soins sur la base des données de l'entreprise.

À partir de ce graphe, nous remarquons que les prévisions sont proches aux réalisations vendues réellement.

3. JUS

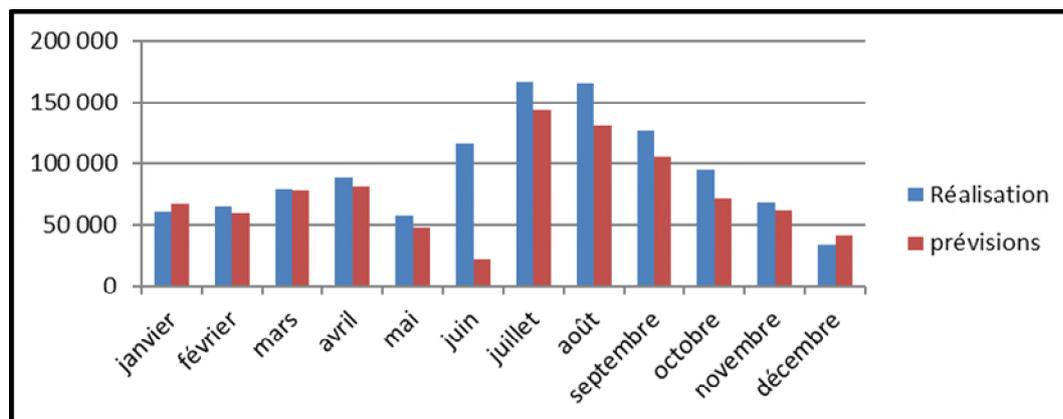
Tableau N°27 : La comparaison entre les prévisions et les réalisations de la vente (en quantité) des caisses de JUS

Mois	Réalisation	Prévisions	Taux de réalisation
Janvier	60 698	67 105	90%
Février	64 490	58 982	109%
Mars	78 873	78 534	100%
Avril	88 857	81 236	109%
Mai	57 156	48 096	119%
Juin	116 339	22 233	523%
Juillet	167 077	143 754	116%
Août	165 542	131 145	126%
Septembre	127 631	105 540	121%
Octobre	95 188	70 659	135%
Novembre	68 288	61 719	111%
Décembre	34 112	41 274	83%
Total	1 124 251	910 277	124%

Source : Réalisé par nos soins sur la base des données de l'entreprise.

Chapitre 03 la contribution de la gestion budgétaire à l'amélioration de la performance financière de la SARL SPC GB

Figure N°18 : La comparaison entre les prévisions et les réalisations de la vente des caisses du JUS pour l'année 2019



Source : Réalisé par nos soins sur la base des données de l'entreprise.

À partir de ce graphe et les écarts calculés dans le tableau N°27, nous remarquons que les prévisions sont proches aux quantités des caisses de JUS vendues réellement.

4. LACTE

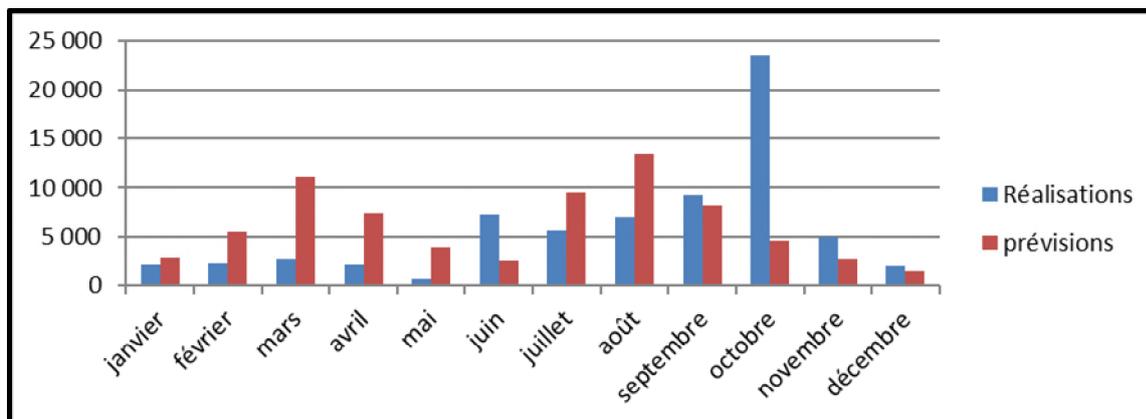
Tableau N°28: La comparaison entre les prévisions et les réalisations de la vente (en quantité) des caisses de LACTE

Mois	Réalisations	Prévisions	Taux de réalisation
janvier	2 072	2883	72%
février	2 282	5509	41%
mars	2 800	11100	25%
avril	2 128	7436	29%
mai	672	3881	17%
juin	7 275	2506	290%
juillet	5 636	9463	60%
août	7 027	13400	52%
septembre	9 211	8266	111%
octobre	23 464	4645	505%
novembre	4 928	2737	180%
décembre	2 028	1415	143%
Total	69 523	73 241	95%

Source : Réalisé par nos soins sur la base des données de l'entreprise.

Chapitre 03 la contribution de la gestion budgétaire à l'amélioration de la performance financière de la SARL SPC GB

Figure N°19 : Représentation graphique de la comparaison entre les prévisions et les réalisations de la vente des caisses du LACTE pour l'année 2019



Source : Réalisé par nos soins sur la base des données de l'entreprise.

À partir de ce graphe, nous remarquons que les prévisions sont proches des quantités des caisses de LACTE vendues réellement.

Section 03 : Mesure et pilotage de la performance financière

Le pilotage de la performance financière est l'origine même du contrôle de gestion. Les premiers outils du contrôle développer dans les entreprises repose sur l'idée qu'une modélisation comptable et financière de l'organisation est possible et que les responsabilités peuvent être déléguées aux différents acteurs en interne, dont on contrôlera ensuite la performance financière.

1. Le lien entre la gestion budgétaire et la performance

Le budget et le contrôle budgétaire sont des outils de la gestion budgétaire sur lesquels les managers doivent s'appuyer pour l'atteinte des objectifs fixés préalablement par l'entreprise. La maîtrise de ces outils devient alors indispensables pour tout dirigeants se focalisant sur une gestion saine, orientée vers une maximisation de la croissance de l'entreprise tout en sauvegardant ses acquis

L'efficacité de la gestion budgétaire réside, d'une part dans la conception et l'évaluation rationnelle des budgets et d'autre part dans le dynamisme du suivie et du contrôle pendant et après la réalisation des prévisions.

En effet le contrôle budgétaire permet aux dirigeants de suivre les difficultés de gestion que peut connaître l'entreprise et d'entreprendre des actions correctives sur les causes de dysfonctionnement. Par ailleurs, l'entreprise doit intégrés un certain nombre d'indicateurs, mettre en place des outils et des méthodes qui permettront de mesurer, d'améliorer et de piloter la performance de l'entreprise

Chapitre 03 la contribution de la gestion budgétaire à l'amélioration de la performance financière de la SARL SPC GB

2. Les indicateurs de performance

2.1 Les indicateurs de performance financière

L'appréciation de la performance financière se fait à partir des indicateurs de l'équilibre financier, les ratios de liquidité et les ratios de financement.

2.1.1 Présentation du bilan en grande masse

Tableau N°29 : Actif pour les années 2017, 2018

Année	2017		2018	
	montant	%	montant	%
AF	806 946 578,53	61,22%	652 070 221,35	56,58%
AC	511 247 505,77	38,78%	500 480 509,76	43,42%
VE	156 343 628,15	11,86%	136 612 018,87	11,85%
VR	314 418 108,80	23,85%	337 153 730,30	29,25%
VD	40 485 696,86	3,07%	25 273 880,60	2,19%
Total	1 318 194 084,30	100%	1 152 550 731,11	100%

Source : Réalisé par nos soins sur la base des données de l'entreprise.

Tableau N°30 : Passif pour les années 2017, 2018

année	2017		2018	
	Montant	%	Montant	%
KP	1 079 862 517,95	81,92%	974 250 808,77	84,53%
CP	788 656 608,12	59,83%	839 022 953,62	72,80%
DLMT	291 205 909,83	22,09%	135 227 855,15	11,73%
DCT	238 331 566,35	18,08%	178 299 922,34	15,47%
Total	1 318 194 084,30	100%	1 152 550 731,11	100%

Source : Réalisé par nos soins sur la base des données de l'entreprise.

2.1.2 Fond de Roulement : C'est la proportion des ressources durables que l'entreprise consacre au financement de ces actifs circulants.

- **Par le haut du bilan**

$$\text{FR} = \text{capitaux permanents} - \text{actifs fixes}$$

Tableau N°31 : Calcul du FR 2017, 2018

Désignation	2017	2018
KP	1 079 862 517,95	974 250 808,77
AF	806 946 578,53	652 070 221,35
FR	272 915 939,42	322 180 587,42

Source : Réalisé par nos soins sur la base des données de l'entreprise.

Chapitre 03 la contribution de la gestion budgétaire à l'amélioration de la performance financière de la SARL SPC GB

Par le bas du bilan

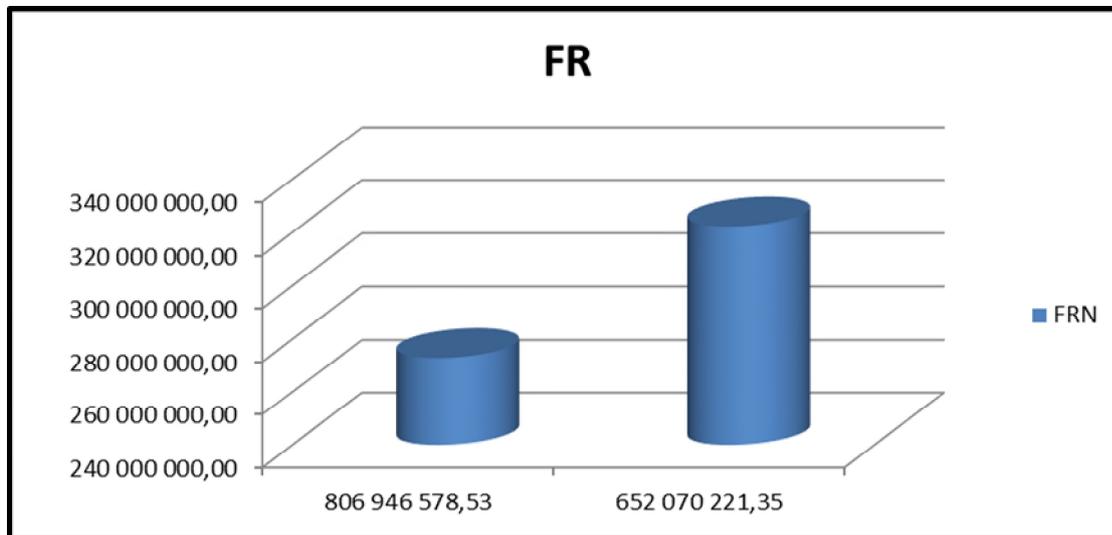
$$\text{FR} = \text{actif circulants} - \text{dettes à court terme}$$

Tableau N°32 : Calcul du FR 2017, 2018

Désignation	2017	2018
AC	511 247 505,77	500 480 509,76
DCT	238 331 566,35	178 299 922,34
FR	272 915 939,42	322 180 587,42

Source : Réalisé par nos soins sur la base des données de l'entreprise.

Figure N°20 : Représentation graphique du FR pour les années 2017, 2018



Source : Réalisé par nos soins sur la base des données de l'entreprise.

D'après le graphe ci dessus, un fond de roulement supérieur à zéro donc l'entreprise « Toudja » est en bonne santé financière durant ces deux années, donc elle couvre ces investissements sur le long terme et l'excédent obtenu couvre l'intégralité de son cycle d'exploitation. Dans cette situation l'entreprise Toudja dispose d'une marge de sécurité suffisante au terme de trésorerie.

2.1.3 Besoin en Fond de Roulement : est la partie, a un moment donné, des besoins de financement du cycle d'exploitation qui n'est pas financé par les dettes liées au cycle d'exploitation

$$\text{BFR} = (\text{VE} + \text{VR}) - \text{DCT sauf TR passive}$$

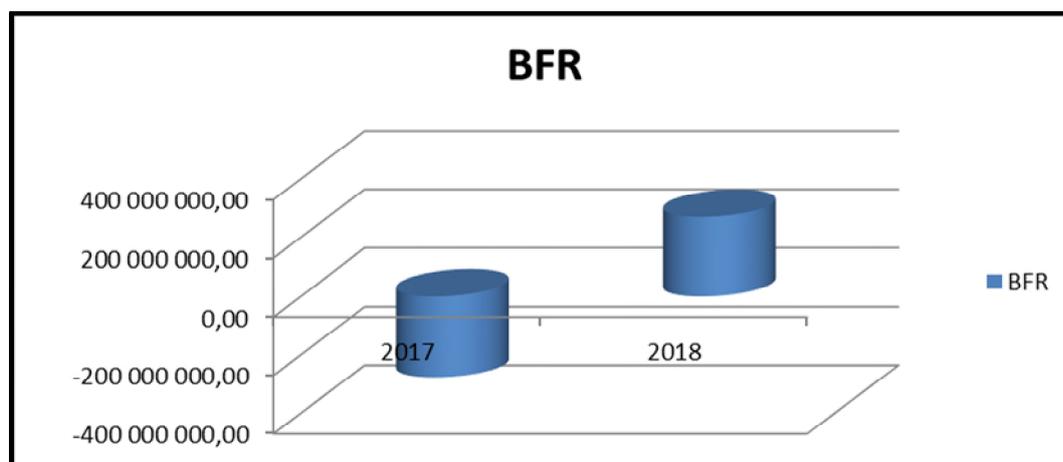
Chapitre 03 la contribution de la gestion budgétaire à l'amélioration de la performance financière de la SARL SPC GB

Tableau N°33 : Calcul du BFR pour les années 2017, 2018

Désignation	2017	2018
VE	156 343 628,15	136 612 018,87
VR	314 418 108,80	337 153 730,30
DCT	238 331 566,35	178 299 922,34
TR	509 606 831,93	25 273 880,60
BFR	-277 176 661,33	270 191 946,23

Source : Réalisé par nos soins sur la base des données de l'entreprise.

Figure N°21 : Représentation graphique du BFR pour les années 2017, 2018



Source : Réalisé par nos soins sur la base des données de l'entreprise.

D'après la représentation graphique du BFR nous remarquons que le BFR de l'année 2017 est négatif, cela signifie qu'il n'a pas besoin de trésorerie pour financer son décalage entre les encaissements et les décaissements (l'entreprise « Toudja » dispose de suffisamment d'argent pour être capable d'honorer ces dette de court terme). Pour l'année 2018, le BFR est positif, cela signifie que l'entreprise « Toudja » à besoin de trésorerie pour financer le décalage entre les décaissements et les encaissements.

2.1.4 La trésorerie

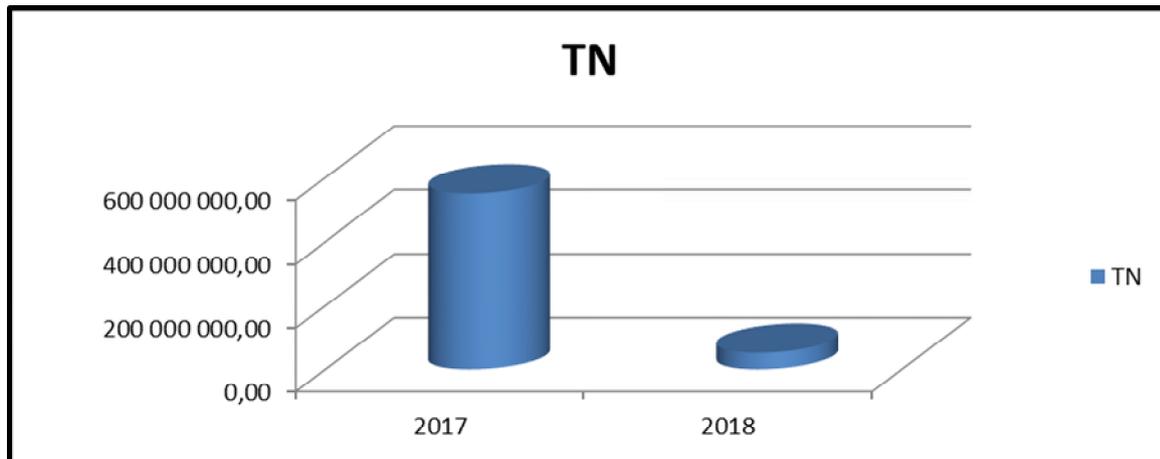
Tableau N°34 : Le calcul de la TR pour les années 2017, 2018

Désignation	2017	2018
FRN	272 915 939,42	322 180 587,42
BFR	-277 176 661,33	270 191 946,23
TN	550 092 600,75	51 988 641,19

Source : Réalisé par nos soins sur la base des données de l'entreprise.

Chapitre 03 la contribution de la gestion budgétaire à l'amélioration de la performance financière de la SARL SPC GB

Figure N°22 : Représentation graphique de la TN pour les années 2017, 2018



Source : Réalisé par nos soins sur la base des données de l'entreprise.

Le graphe ci-dessus nous montre que la trésorerie dans les deux années est positive, cela signifie que l'entreprise « Toudja » est capable de dégager de l'argent à court terme rapidement si les besoins se présente.

2.1.5 Les ratios de liquidité

Tableau N°35 : Le calcul des ratios de liquidité pour les années 2017, 2018

Ratio	Calcul	2017	2018
RLG	AC/DCT	2,15	2,81
RLR	VR+VD/DCT	1,49	2,03
RLI	VD/DCT	0,17	0,14

Source : Réalisé par nos soins sur la base des données de l'entreprise.

- **R. liquidité générale :** pour les deux années d'exercice la SARL SPC GB est solvable car se ratio est supérieur a 1, cela indique qu'elle peut transformer progressivement ces actifs circulant en liquidité pour faire face a ses engagements financiers.

- **R. liquidité réduite :** durant les deux années 2017, 2018 est solvable à court terme et elle dispose d'une marge de sécurité, ce qui confirme au paravent l'or de l'étude du fon de roulement.

Chapitre 03 la contribution de la gestion budgétaire à l'amélioration de la performance financière de la SARL SPC GB

2.1.6 les ratios de financement

Tableau N°36 : Le calcul des ratios de financement pour les années 2017, 2018

Ratio	calcul	2017	2018
R. de financement permanent	KP/AF	1,34	1,49
R. financement propre	CP/AF	0,98	1,29
R. financement des investissements	AF/TOTAL BILAN	0,61	0,57
R. financement total	CP/TOTALBILAN	0,60	0,73

Source Réalisé par nos soins sur la base des données de l'entreprise.

- **R. financement permanent** : se ratio est supérieur a 1 durant ces deux exercices, ce qui signifie que l'entreprise arrive à financer ses valeurs immobilisés par ses capitaux permanents. Donc elle respecte le principe de l'équilibre financier, et par conséquent dispose d'un FR positif.

- **R. financement propre** : durant l'exercice 2017, le ratio de financement permanent est inférieur à 1 donc la SARL SPC GB arrive pas à financer la totalité de son actif stable par ses propres moyens. Bien contrairement durant l'année 2018 ce ratio est supérieur à 1. Donc l'entreprise arrive à financer la totalité de son actif stable par ses propres moyens sans recourir à des partenaires financiers externe.

- **R. financement des investissements** : durant les deux années 2017 et 2018, les actifs immobilisés (fixes) représente plus que la moitié du total bilan pour les pourcentage respectivement 61% et 57%.

- **R. financement total** : les capitaux propres représente plus que la moitié du total bilan durant les trois exercices 2017 et 2018.

Ainsi on mesure la performance financière à l'aide des indicateurs suivants : ROE et EVA

2.2 Les indicateurs de performance économique

Les SIG permettent d'analyser le résultat de l'entreprise en le décomposant en plusieurs indicateurs importants, ce qui permet d'obtenir de l'information sur l'activité d'une entreprise et la formation de son bénéfice (ou déficit).

Chapitre 03 la contribution de la gestion budgétaire à l'amélioration de la performance financière de la SARL SPC GB

Tableau N°37 : Les soldes intermédiaires de gestion des deux années 2017 et 2018

Eléments	2017	2018
Ventes et produits annexes	730635236,6	511141015,07
Variation stocks produits finis et en cours	7291831,25	-4837309,53
Production immobilisée		
Subventions d'exploitation		
1- PRODUCTION DE L'EXERCICE	737927067,9	506333705,5
Achat consommés	-452666205,6	-335238854
Services extérieurs et autres consommations	-53804822,93	-49707294,73
2- CONSOMMATION DE L'EXERCICE	-506471028,5	-384946148,7
3- VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I- II)	231456039,3	121357556,8
charges de personnel	-86197484,11	-80657432,71
Impôt et taxes et versements assimilés	-8173828,24	-5905947,72
4- EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION	137084727	34794176,38
Autres produits opérationnels	92887183,01	139992396,6
Autres charges opérationnelles	-3537136,52	-3510773,55
Dotations aux amortissements provisions et pertes de valeurs	-224438439,7	-156592944,5
Reprise sur pertes de valeur et provisions		
5- RESULTAT OPERATIONNEL	1 996 333,8	14 682 854,92
Produits financiers	144293,81	1147353,43
Charges financières	-19886423,66	-10417403,34
6- RESULTAT FINANCIER	-19742129,85	-9270049,91
7- RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPÔT (5+6)	-17745796,05	5412805,01
impôt exigibles sur résultats ordinaires		
impôt différés (Variations) sur résultats ordinaires		
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES	830958544,7	647443455,52
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES	-848704340,7	-642030650,5
8- RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES	-17745796,05	5412805,01
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)		
Eléments extraordinaires (charges) (à préciser)		
9- RESULTAT EXTRAORDINAIRE		
10- RESULTAT NET DE L'EXERCICE	-17745796,05	5412805,01

Source : Réalisé par nos soins sur la base des données de l'entreprise.

3. Les outils de pilotage de la performance

Il existe plusieurs outils de pilotage qui son à la disposition de l'entreprise. La différence entre eux réside selon les objectifs du manager, les axes d'actions retenus ainsi que le lieu et

Chapitre 03 la contribution de la gestion budgétaire à l'amélioration de la performance financière de la SARL SPC GB

le niveau de décision. Nous retiendrons à l'un des outils qui est l'analyse des écarts, qui permettent le suivi et la régulation des actions de l'entreprise.

Tableau N°38 : Calcul des écarts sur chiffre d'affaire des quatre produits

Produits	prévision 2019			réalisation 2019			écart global	tx de réalisation
	quantité	prix unitaire	Montant	Quantité	prix unitaire	montant		
SODA	100 329	400	40131600	84761	407,33	34525698,1	-5605901,87	86%
VICHY	96 707	180	17407260	89 827	190,91	17148872,6	-258387,43	99%
JUS	910 277	360	327699720	1 124 251	366,11	411599534	83899813,6	126%
LACTE	73 241	375	27465375	69 523	370	25723510	-1741865	94%
Total	1 180 554	349,58	412703955	1368362	357,36	488997614	76293659,3	118%

Source : Réalisé par nos soins sur la base des données de l'entreprise.

D'après le tableau ci-dessous, nous constatons que les quatre familles de produit en réalisé des écarts favorables et défavorable. Pour le SODA, VICHY et LACTE l'écart est négative (défavorable) pour les valeurs respectivement (-5605901,87) et (-258387,43) et (-1741865) car le chiffre d'affaire réel est inférieur au chiffre d'affaire prévu. Alors que pour le JUS l'écart est positive (favorable) de (83899813,6) car le chiffre d'affaire réel est supérieur au chiffre d'affaire prévu donc le Jus est un produit performant.

Pour approfondir notre analyse afin de comprendre les causes des écarts, nous décomposons l'écart global en sous écarts, le premier écart sur prix (E/P) et le deuxième c'est l'écart sur quantité (E/Q).

Tableau N°39 : Le calcul de l'écart sur prix et de l'écart sur quantité

	Soda	Jus	Vichy	Lacté
E / P	621 298,13	6869173,61	980012,57	-347615
E / Q	-6227200	77030640	-1238400	-1394250
Total	-5 605 901,87	83899813,61	-258387,43	-1741865

Source : Réalisé par nos soins sur la base des données de l'entreprise.

- ✓ La décomposition des écarts sur prix nous a permis de constaté des écarts favorable pour les trois produits SODA, JUS, VICHY pour les valeurs respectivement (621 298,13) et (980012,57) et (6869173,61) cet écart est dû

Chapitre 03 la contribution de la gestion budgétaire à l'amélioration de la performance financière de la SARL SPC GB

principalement à l'augmentation des prix de ventes enregistré durant l'exercice 2019. Alors que le LACTE a réalisé un écart défavorable d'une -347615 valeur car le prix réel est inférieur au prix prévu.

- ✓ La décompositions des écarts sur quantité nous a permet de constaté des écarts défavorables pour les trois produits SODA, VICHY et LACTE pour des valeurs respectivement de (-6227200) et (-1238400) et (-1394250), alors que pour le JUS l'écart est favorable d'un montant (77030640) car les quantités réel sont supérieures aux quantités prévus.

Conclusion

Dans ce chapitre, nous avons essayé d'appliquer la méthode des moindres carrées sur les quatre familles de produits de la SARL Toudja (Soda, Vichy, Jus et Lacté), pour calculer les prévisions de l'année 2019 à base des réalisations des deux années successives 2017 et 2018 car cette méthode peut convenir à l'établissement du budget des ventes de la SARL Toudja. En ce qui concerne la comparaison entre les réalisations et les prévisions, nous tenons à signaler que le taux de réalisations est très satisfaisant dans l'ensemble.

Conclusion générale

Conclusion générale

Dans un contexte de globalisation et d'environnement concurrentiel, la recherche de la performance devient incontournable pour les organisations. Cette recherche de performance nécessite l'allocation des moyens financiers, humains et technologique. De ce fait, il devient nécessaire pour l'entreprise de gérer de façon optimale les ressources dont elle dispose. Cela implique alors une allocation efficace de ses ressources qui lui permettront nécessairement d'atteindre ses objectifs.

La fonction Contrôle de gestion est aujourd'hui bien institutionnalisée dans les entreprises, elle permet une gestion rigoureuse et une capacité de réaction plus rapide. Les entités économiques ne peuvent se gérer efficacement sans un ensemble cohérent d'objectifs et de prévisions de chiffre permettant d'identifier les résultats et les causes d'écarts pour pouvoir agir à bon escient. Dans ce contexte, La gestion budgétaire occupe une place prédominante parmi les outils de contrôle de gestion qui sont susceptibles d'être utilisés pour faciliter et améliorer la prise de décision à l'intérieur de l'entreprise. Son utilité généralement, peut être envisagée simultanément comme un instrument de planification, de coordination et de contrôle.

D'après notre stage pratique effectué au sein de la SARL SPC GB «Toudja », nous avons constaté que l'objectif majeur de cette dernière est non seulement de devenir leader sur son marché, mais surtout de conserver sa position parmi ses semblables, s'assurer de la bonne marche et la continuité de ses activités et la maîtrise parfaite de la gestion.

Durant notre stage nous avons essayé d'apporter des éléments de réponse que nous jugeons essentiels et efficaces, notamment répondre à la problématique initiale « **Comment la gestion budgétaire influence-t-elle la performance d'une entreprise ?** ». Pour répondre à cette problématique nous avons essayé de présenter le système budgétaire que SARL SPC GB a adopté.

Si dans le futur une entreprise souhaite améliorer ses performances financières, elle devra en effet s'appuyer sur le service contrôle de gestion, car il est considéré comme un processus mis en œuvre pour s'assurer d'une mobilisation efficace et permanente des moyens et des ressources en vue d'atteindre l'objectif fixé. Le contrôle de gestion utilise toute une gamme d'outils comptable et statistique tels que la comptabilité analytique, le tableau de bord et la gestion budgétaire. Le contrôleur de gestion s'appuie sur cette dernière afin de traduire les objectifs de l'entreprise sous forme de budgets, qui feront par la suite l'objet d'une étude comparative avec les réalisations de l'entreprise. Après la construction de ces écarts, le

Conclusion générale

contrôleur de gestion apporte des mesures correctives pour corriger la trajectoire, ce qui confirmera l'efficacité du contrôle de gestion au niveau de l'entreprise en question. La gestion budgétaire est un outil de pilotage de la performance, qui mesure le degré de réalisation d'un objectif, de mise en œuvre d'une stratégie ou d'un accomplissement d'un travail ou d'une activité qui permet d'avoir une idée globale à priori sur les réalisations futures et proches.

À cet effet dans ce travail, on s'est intéressé à la question centrale qui consiste à déterminer le rôle de la gestion budgétaire dans le pilotage de la performance financière. Pour y répondre, nous avons scindé le travail en trois (03) chapitres.

Le premier chapitre met en exergue le concept du contrôle de gestion et de la gestion budgétaire, en effet, cette dernière conduit à la mise en place d'un ensemble de budgets couvrant toutes les activités de l'entreprise.

Ensuite nous avons évoqué le fait que la gestion budgétaire comporte tout un processus comprenant de différentes phases. En effet, le processus budgétaire passe par trois phases préliminaires : la première phase qui est la prévision et qui sert à la déclinaison du choix stratégique fixé par des cadres dirigeants de l'entreprise, suivie par la budgétisation qui est la phase où l'on chiffre les prévisions par fonction et enfin nous abordons le contrôle budgétaire qui consiste à confronter les réalisations avec les prévisions afin de dégager des écarts significatifs qui entraînent des actions correctives. Afin de prouver l'influence de la gestion budgétaire sur la performance, nous avons analysé le processus du contrôle budgétaire au sein de la SARL SPC GB et après notre étude nous avons constaté que la gestion budgétaire sert au pilotage de la performance financière (ce qui fait l'objet du deuxième chapitre).

Par la suite nous avons consacré le dernier chapitre à l'analyse de l'impact de la gestion budgétaire sur la performance au sein de la SARL SPC GB « Toudja ». Pour atteindre cet objectif, il fallait passer par des étapes spécifiques qui sont :

- La prévision des ventes à partir des résultats réalisés pendant deux années précédentes au sein de cette entreprise ;
- L'établissement d'un budget de vente annuel (prévisionnel) à base des quantités et des prix prévus ;
- L'analyse comparative entre les prévisions et les réalisations ;
- Et enfin, déduire l'effet de la gestion budgétaire sur la performance financière de cette entreprise.

Conclusion générale

À partir de l'étude faite pour l'année 2019, nous avons conclu que la gestion budgétaire est un outil de gestion efficace pour la SARL SPC GB « Toudja », étant donné qu'il permet à l'entreprise de traduire ses objectifs fixés sous forme de budgets prévisionnels. Cela affirme la première hypothèse. Et après la présentation et le calcul des outils de pilotage de la performance financière, nous avons déduit que la gestion budgétaire influence la performance financière (ce qui confirme la deuxième hypothèse).

Références bibliographiques

Références bibliographiques

1- Ouvrage :

- 1) **ALAZARD.C, SEPARIS.S**, « contrôle de gestion : Manuel et applications », Edition DUNOD, Paris, 2007.
- 2) **ALLOT JL et JEAN C**, L'essentiel du contrôle de gestion, éd d'organisation, Paris 1998.
- 3) **Anthony. R.N**, « Encyclopédie de gestion et de management », Edition Dolloz, Paris, 1999.
- 4) **Anthony. RN**, « La fonction contrôle de gestion », Publicain, 1993.
- 5) **BERLANDE.N et RONGE.Y**, « Contrôle de gestion : perspectives stratégiques et managériales », Edition Pearson éducation, France, (S.A).
- 6) **BOUQUN. H**, « le contrôle de gestion », Paris, 2006.
- 7) **BOUQUIN.H**, (1992), « La maîtrise des budgets dans l'entreprise », EDITION Edicef, Paris, (S.A).
- 8) **DORIATH, Brigitte** « contrôle de gestion », 4^{ème} édition, DUNOD, Paris, septembre 2006.
- 9) **BROOKSONS, S**, « Gérer un budget », 1^{ère} Edition, Grande-Bretagne, 2011.
- 10) **BURLAUD.A et SIMON.C**, « Contrôle de gestion », Edition La Découverte, 1997.
- 11) **C.Horngren, A.Bhimani, S.Datar, G.Foster**, « Contrôle de gestion et gestion budgétaire », p, 3^{ème} édition, France, 2006.
- 12) **DORIATH**, « contrôle de gestion en 20 fiches », 5^{ème} Edition, DUNOD, Paris, 2008.
- 13) **DORIATH. B et GOUJET .Christian**, « Gestion prévisionnel et mesure de la performance », 3^{ème} Edition, DUNOD, Paris, 2007.
- 14) **DORIATHE Brigitte, GOUJET.Christian**, « Gestion prévisionnelle et mesure de la performance », Dunod, 2^{ème} édition, Paris, 2005.
- 15) **DUBRULLE.L, JOURDAIN.D**, « comptabilité analytique de gestion » 4^{ème} Edition, DUNOD, Paris, 2003.
- 16) **F.GIRAUD et P.ZARLOWSKI**, « les fondamentaux du contrôle de gestion : principes et outils », Paris, 2011.
- 17) **FORGET, J**, « Gestion budgétaire » : prévoir et contrôler les activités de l'entreprise », Edition d'organisation, (S.A).
- 18) **FRANCOIS Angel, FREDERIC Kletz**, « Cours de comptabilité générale. Edition », Mines paris, paristech. Les presses, (S.A).
- 19) **GAUTHER. Frediric et PEZET, Anne** « contrôle de gestion », édition Darieos, 2006.
- 20) **CHARREAUX . G** « Le point sur la mesure de performance des entreprises », Paris, Ed Economica, 1998.
- 21) **GERVAIS Michel**, « Contrôle de gestion », Economica, Paris, 1989.
- 22) **Gervais, Michel**,, contrôle de gestion, 9^{ème} édition, paris, Economica, 2009.

Références bibliographiques

- 23) **GERVAIS. Michel**, « contrôle de gestion par le système budgétaire », édition VUIBERT, Paris, 1987.
- 24) **GRANDGUILLOT.B et F**, « L'essentiel du contrôle de gestion » Edition LEXTENSO, Paris, 2009.
- 25) **DUMAS. Guy, LARUE. Daniel**, « Contrôle de gestion », édition Lexis Nexis SA, France, 2005.
- 26) **HAMINI, A**, « Gestion budgétaire et comptabilité prévisionnelle », Edition Berti, Aiger, 2001.
- 27) **LÖNING. Hélène et all**, « Le contrôle de gestion : organisations, outils et pratiques, édition DUNOD, 3ème édition, Paris, 2008.
- 28) **HENRI Bouquin**, comptabilité de gestion, Economica, mars 2000.
- 29) **HUTIN, Hervé** « toute la finance d'entreprise », édition d'organisation, 2ème édition d'organisation, France, 2002.
- 30) **Horngren, C.T., Bhimani, A., Datar, S. et Foster, G**, Contrôle de gestion et gestion budgétaire, 4ème édition. Traduction et adaptation française : langlois, G.,pearson Education, 2009.
- 31) **ALBERT. Jean-Luc**, « Finance publique », édition Dalloz, 9ème édition, Paris, 2015, P42.
- 32) **KALIKA, M.** (1988), Structures d'entreprise: réalités, déterminants et performances, Edition Economica, (S.A).
- 33) **KEISER. A**, « contrôle de gestion », Edition ESKA 2000, 2ème édition, Paris, 2006, P13.
- 34) **KHEMAKHEM. A, L.ARDOIN. J** « introduction au contrôle de gestion », BORDAS, Paris, 1971.
- 35) **Lawrence, P-R, et Lorsch, J-W**, « Adapter les structures de l'entreprise », Edition d'Organisation.
- 36) **LONING.H**, « contrôle de gestion, organisation, outil et pratiques », 3ème édition, DUNOD, Paris, «(S.A).
- 37) **M.Gervais**, « contrôle de gestion par le système budgétaire », N° d'édition 5534, Paris, 1989.
- 38) **MARGERIN JACQUES**, « Gestion budgétaire ». Les éditions d'organisation, France, 1990.
- 39) **Marmuse, C.**, « La performance, Encyclopédie de Gestion », Edition Economica, (S.A).
- 40) **MAYER, J**, « Gestion budgétaire d'organisation »,9ème Edition Dunod, Paris, 1988, P17.
- 41) **Nicolas Berland**, Yves de Rongé, « contrôle de gestion : perspectives stratégiques et managériales »,Paris, Septembre 2012.
- 42) **PARIENTE.S**, « analyse financière et évaluation d'entreprise », 2ème édition, PEARSON, paris, 2009.
- 43) **PAUCHER Pierre**, « Mesure de la performance financière de l'entreprise », collection de la gestion en plus : Offices des publications universitaires. Algérie, 1993.

Références bibliographiques

- 44) **PESQUEUX. Y**, La notion de performance globale, 5 Forum international ETHICS, , Tunis, Tunisie. 12/2004.
- 45) **SAHUT Jean Michel, LANTZ Jean Sébastien**, « La création de valeur et la performance financière », la revue du financier, 2003.
- 46) **SAHUT, Jean Michel, JS Lantz**. La création de valeur et performance financière. La revue du financier. 2003.
- 47) **Simon, Y, et Tézenas Du Montcel, H.** (1978), Economie des ressources humaines dans l'entreprise, Edition Masson.

2- Mémoires :

1. **AZROU. Khalef, BERANE. Adel**, « contribution du contrôle budgétaire à la performance de l'entreprise cas : GENERALE EMBALLAGE », mémoire Master, université de béréja, 2017.
2. **HATOU.I, IKHLEF.S, LOUAILECHE.A**, « la gestion budgétaire au service de la performance cas Béjaia Mediterranean Terminal», mémoire Master, université de béréja, 2021.

3- Sites internet :

<https://www.verteego.com/comment-calculer-prévision-ventes> consulter le 12/05/2022.

Annexes

Annexes

VENTES PAR FAMILLE D'ARTICLES
PERIODE DU 01/01/17 AU 31/12/17

DOSSIER : VENTE EL KSEUR 2017
EDITION DU : 09/06/22
SARL GB BEJAIA

Page: 00001
DEBUT EXERCICE:01/01/17
FIN EXERCICE :31/12/17

! Code !	Nom	! Quantite !	! Montant HT !	! Montant TTC !	! Montant TVA !	! % !
! 1 !	! JUS !	! 1600183.00 !	! 590686248.29 !	! 702916635.47 !	! 112230387.18 !	! 80.85 % !
! 2 !	! SODAS !	! 120340.00 !	! 48356469.33 !	! 57544198.50 !	! 9187729.17 !	! 6.62 % !
! 3 !	! VICHY !	! 97345.00 !	! 20683206.29 !	! 24613015.49 !	! 3929809.20 !	! 2.83 % !
! 4 !	! LACTE !	! 205746.00 !	! 82133419.83 !	! 97738769.60 !	! 15605349.77 !	! 11.24 % !
! 5 !	! AVOIR FINANCIER !	! -96.00 !	! -11905611.08 !	! -14167677.19 !	! -2262066.11 !	! -1.63 % !
! 6 !	! CONSIGNATIONS !	! 53118.00 !	! 681503.94 !	! 810989.69 !	! 129485.75 !	! 0.09 % !
! !	! Total Page !	! 2076636.00 !	! 730635236.60 !	! 869455931.56 !	! 138820694.96 !	! !
! !	! Total General !	! 2076636.00 !	! 730635236.60 !	! 869455931.56 !	! 138820694.96 !	! 100.00 % !

PCSTOCK (C) DLG



Annexes

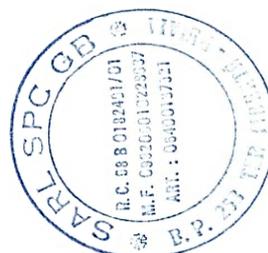
VENTES PAR FAMILLE D'ARTICLES
PERIODE DU 01/01/18 AU 31/12/18

DOSSIER : VENTE EL KSEUR 2018
EDITION DU : 09/06/22
SARL GB BEJAIA

Page: 00001
DEBUT EXERCICE:01/01/18
FIN EXERCICE :31/12/18

! Code !	Nom	! Quantite	! Montant HT	! Montant TTC	! Montant TVA	! %	!
! 1	! JUS	! 1142671.00	! 412645245.17	! 491047841.75	! 78402596.58	! 80.73	! % !
! 2	! SODAS	! 108171.00	! 41643831.98	! 49556160.06	! 7912328.08	! 8.15	! % !
! 3	! VICHY	! 97145.00	! 19620443.55	! 23348327.83	! 3727884.28	! 3.84	! % !
! 4	! LACTE	! 127163.00	! 49522331.45	! 58931574.43	! 9409242.98	! 9.69	! % !
! 5	! AVOIR FINANCIER	! -15.00	! -12856450.77	! -15299176.42	! -2442725.65	! -2.52	! % !
! 6	! CONSIGNATIONS	! 44111.00	! 565612.60	! 673079.00	! 107466.40	! 0.11	! % !
! Total Page		! 1519246.00	! 511141013.98	! 608257806.65	! 97116792.67		!
! Total General		! 1519246.00	! 511141013.98	! 608257806.65	! 97116792.67	!100.00	! % !

PCSTOCK (C) DLG



Annexes

SARL SPC GB UNITE JUS EL-KSEUR

ZI EL-KSEUR EL KSEUR
N° D'IDENTIFICATION:099206010228637

EDITION DU: 12/06/2022 9:42
EXERCICE: 01/01/17 AU 31/12/17
PERIODE DU: 01/01/17 AU 31/12/17

BILAN (ACTIF)

LIBELLE	NOTE	BRUT	AMO/PROV	NET	NET 2016
ACTIFS NON COURANTS					
Ecart d'acquisition-goodwill positif ou négatif					
Immobilisations incorporelles					
Immobilisations corporelles					
Terrains		139 893 000,97		139 893 000,97	139 893 000,97
Bâtiments		208 187 754,61	64 419 028,10	143 768 726,51	153 689 300,23
Autres immobilisations corporelles		1 803 994 349,29	1 281 403 931,36	522 590 417,93	717 843 126,22
Immobilisations en concession					
Immobilisations encours					
Immobilisations financières					
Titres mis en équivalence					
Autres participations et créances rattachées					
Autres titres immobilisés					
Prêts et autres actifs financiers non courants		694 433,12		694 433,12	694 433,12
Impôts différés actif					
TOTAL ACTIF NON COURANT		2 152 769 537,99	1 345 822 959,46	806 946 578,53	1 012 119 860,54
ACTIF COURANT					
Stocks et encours		156 343 628,15		156 343 628,15	99 495 012,30
Créances et emplois assimilés					
Clients		303 352 493,61		303 352 493,61	260 476 707,57
Autres débiteurs		10 142 624,21		10 142 624,21	16 945 702,25
Impôts et assimilés		923 062,94		923 062,94	2 239 239,50
Autres créances et emplois assimilés					
Disponibilités et assimilés					
Placements et autres actifs financiers courants					
Trésorerie		40 485 696,86		40 485 696,86	57 669 418,50
TOTAL ACTIF COURANT		511 247 505,77		511 247 505,77	436 826 080,12
TOTAL GENERAL ACTIF		2 664 017 043,76	1 345 822 959,46	1 318 194 084,30	1 448 945 940,66

Annexes

SARL SPC GB UNITE JUS EL-KSEUR

ZI EL-KSEUR EL KSEUR

N° D'IDENTIFICATION:099206010228637

EDITION DU: 12/06/2022 9:50

EXERCICE: 01/01/17 AU 31/12/17

PERIODE DU: 01/01/17 AU 31/12/17

BILAN (PASSIF)

LIBELLE	NOTE	2017	2016
CAPITAUX PROPRES			
Capital émis			
Capital non appelé			
Primes et réserves - Réserves consolidées (1)			
Ecart de réévaluation			
Ecart d'équivalence (1)			
Résultat net - Résultat net part du groupe (1)		-17 745 796,05	17 091 306,36
Autres capitaux propres - Report à nouveau			
Comptes de liaison		806 402 404,17	741 851 129,87
Part de la société consolidante (1)			
Part des minoritaires (1)			
TOTAL I		788 656 608,12	758 942 436,23
PASSIFS NON-COURANTS			
Emprunts et dettes financières		291 205 909,83	443 603 967,62
Impôts (différés et provisionnés)			
Autres dettes non courantes			
Provisions et produits constatés d'avance			
TOTAL II		291 205 909,83	443 603 967,62
PASSIFS COURANTS:			
Fournisseurs et comptes rattachés		34 380 442,28	16 798 375,82
Impôts		236 585,65	1 488 741,00
Autres dettes		202 073 864,58	228 112 419,99
Trésorerie passif		1 640 673,84	
TOTAL III		238 331 566,35	246 399 536,81
TOTAL GENERAL PASSIF (I+II+III)		1 318 194 084,30	1 448 945 940,66

Annexes

SARL SPC GB UNITE JUS EL-KSEUR

ZI EL-KSEUR EL KSEUR
N° D'IDENTIFICATION:099206010228637

EDITION DU: 12/06/2022 9:52
EXERCICE: 01/01/17 AU 31/12/17
PERIODE DU: 01/01/17 AU 31/12/17

COMPTE DE RESULTAT/NATURE

LIBELLE	NOTE	2017	2016
Ventes et produits annexes		730 635 236,60	814 825 089,49
Variation stocks produits finis et en cours		7 291 831,25	215 275,00
Production immobilisée			
Subventions d'exploitation			
I-PRODUCTION DE L'EXERCICE		737 927 067,85	815 040 364,49
Achats consommés		-452 666 205,59	-529 640 281,42
Services extérieurs et autres consommations		-53 804 822,93	-51 217 131,61
II-CONSOMMATION DE L'EXERCICE		-506 471 028,52	-580 857 413,03
III-VALEUR AJOUTÉE D'EXPLOITATION		231 456 039,33	234 182 951,46
Charges de personnel		-86 197 484,11	-92 841 870,81
Impôts, taxes et versements assimilés		-8 173 828,24	-7 923 496,32
IV-EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		137 084 726,98	133 417 584,33
Autres produits opérationnels		92 887 183,01	160 935 476,11
Autres charges opérationnelles		-3 537 136,52	-9 663 673,12
Dotations aux amortissements, provisions et p		-224 438 439,67	-242 061 166,36
Reprise sur pertes de valeur et provisions			
V- RESULTAT OPERATIONNEL		1 996 333,80	42 628 220,96
Produits financiers		144 293,81	2 957 986,85
Charges financières		-19 886 423,66	-27 442 283,45
VI-RESULTAT FINANCIER		-19 742 129,85	-24 484 296,60
VII-RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMP		-17 745 796,05	18 143 924,36
Impôts exigibles sur résultats ordinaires			-1 052 618,00
Impôts différés (Variations) sur résultats ordi			
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES		830 958 544,67	978 933 827,45
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES		-848 704 340,72	-961 842 521,09
VIII-RESULTAT NET DES ACTIVITES OP		-17 745 796,05	17 091 306,36
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)			
Eléments extraordinaires (charges) (à préciser)			
IX-RESULTAT EXTRAORDINAIRE			
X-RESULTAT NET DE L'EXERCICE		-17 745 796,05	17 091 306,36

Annexes

SARL SPC GB UNITE JUS EL-KSEUR

ZI EL-KSEUR EL KSEUR
N° D'IDENTIFICATION:099206010228637

EDITION DU: 12/06/2022 9:53
EXERCICE: 01/01/18 AU 31/12/18
PERIODE DU: 01/01/18 AU 31/12/18

BILAN (ACTIF)

LIBELLE	NOTE	BRUT	AMO/PROV	NET	NET 2017
ACTIFS NON COURANTS					
Ecart d'acquisition-goodwill positif ou nul					
Immobilisations incorporelles					
Immobilisations corporelles					
Terrains		139 893 000,97		139 893 000,97	139 893 000,97
Bâtiments		208 488 858,61	74 519 835,65	133 969 022,96	143 768 726,51
Autres immobilisations corporelles		1 805 409 832,57	1 427 896 068,27	377 513 764,30	522 590 417,93
Immobilisations en concession					
Immobilisations encours					
Immobilisations financières					
Titres mis en équivalence					
Autres participations et créances rattachées					
Autres titres immobilisés					
Prêts et autres actifs financiers non courants		694 433,12		694 433,12	694 433,12
Impôts différés actif					
TOTAL ACTIF NON COURANT		2 154 486 125,27	1 502 415 903,92	652 070 221,35	806 946 578,53
ACTIF COURANT					
Stocks et encours		136 612 018,87		136 612 018,87	156 343 628,15
Créances et emplois assimilés					
Clients		330 111 648,60		330 111 648,60	303 352 493,61
Autres débiteurs		6 881 986,45		6 881 986,45	10 142 624,21
Impôts et assimilés		1 600 975,24		1 600 975,24	923 062,94
Autres créances et emplois assimilés					
Disponibilités et assimilés					
Placements et autres actifs financiers courants					
Trésorerie		25 273 880,60		25 273 880,60	40 485 696,86
TOTAL ACTIF COURANT		500 480 509,76		500 480 509,76	511 247 505,77
TOTAL GENERAL ACTIF		2 654 966 635,03	1 502 415 903,92	1 152 550 731,11	1 318 194 084,30

Annexes

SARL SPC GB UNITE JUS EL-KSEUR

ZI EL-KSEUR EL KSEUR
N° D'IDENTIFICATION:099206010228637

EDITION DU: 12/06/2022 9:54
EXERCICE: 01/01/18 AU 31/12/18
PERIODE DU: 01/01/18 AU 31/12/18

BILAN (PASSIF)

LIBELLE	NOTE	2018	2017
CAPITAUX PROPRES			
Capital émis			
Capital non appelé			
Primes et réserves - Réserves consolidées (1)			
Ecart de réévaluation			
Ecart d'équivalence (1)			
Résultat net - Résultat net part du groupe (1)		5 412 805,01	-17 745 796,05
Autres capitaux propres - Report à nouveau			
Comptes de liaison		833 610 148,61	806 402 404,17
Part de la société consolidante (1)			
Part des minoritaires (1)			
TOTAL I		839 022 953,62	788 656 608,12
PASSIFS NON-COURANTS			
Emprunts et dettes financières		135 227 855,15	291 205 909,83
Impôts (différés et provisionnés)			
Autres dettes non courantes			
Provisions et produits constatés d'avance			
TOTAL II		135 227 855,15	291 205 909,83
PASSIFS COURANTS:			
Fournisseurs et comptes rattachés		46 652 568,59	34 380 442,28
Impôts		282 772,86	236 585,65
Autres dettes		131 364 580,89	202 073 864,58
Trésorerie passif			1 640 673,84
TOTAL III		178 299 922,34	238 331 566,35
TOTAL GENERAL PASSIF (I+II+III)		1 152 550 731,11	1 318 194 084,30

Annexes

SARL SPC GB UNITE JUS EL-KSEUR

ZI EL-KSEUR EL KSEUR

N° D'IDENTIFICATION:099206010228637

EDITION DU: 12/06/2022 9:54

EXERCICE: 01/01/18 AU 31/12/18

PERIODE DU: 01/01/18 AU 31/12/18

COMPTE DE RESULTAT/NATURE

LIBELLE	NOTE	2018	2017
Ventes et produits annexes		511 141 015,07	730 635 236,60
Variation stocks produits finis et en cours		-4 837 309,53	7 291 831,25
Production immobilisée			
Subventions d'exploitation			
I-PRODUCTION DE L'EXERCICE		506 303 705,54	737 927 067,85
Achats consommés		-335 238 854,00	-452 666 205,59
Services extérieurs et autres consommations		-49 707 294,73	-53 804 822,93
II-CONSOMMATION DE L'EXERCICE		-384 946 148,73	-506 471 028,52
III-VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION		121 357 556,81	231 456 039,33
Charges de personnel		-80 657 432,71	-86 197 484,11
Impôts, taxes et versements assimilés		-5 905 947,72	-8 173 828,24
IV-EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		34 794 176,38	137 084 726,98
Autres produits opérationnels		139 992 396,55	92 887 183,01
Autres charges opérationnelles		-3 510 773,55	-3 537 136,52
Dotations aux amortissements, provisions et p		-156 592 944,46	-224 438 439,67
Reprise sur pertes de valeur et provisions			
V- RESULTAT OPERATIONNEL		14 682 854,92	1 996 333,80
Produits financiers		1 147 353,43	144 293,81
Charges financières		-10 417 403,34	-19 886 423,66
VI-RESULTAT FINANCIER		-9 270 049,91	-19 742 129,85
VII-RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMP		5 412 805,01	-17 745 796,05
Impôts exigibles sur résultats ordinaires			
Impôts différés (Variations) sur résultats ordi			
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES		647 443 455,52	830 958 544,67
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES		-642 030 650,51	-848 704 340,72
VIII-RESULTAT NET DES ACTIVITES OF		5 412 805,01	-17 745 796,05
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)			
Eléments extraordinaires (charges) (à préciser)			
IX-RESULTAT EXTRAORDINAIRE			
X-RESULTAT NET DE L'EXERCICE		5 412 805,01	-17 745 796,05

Table des matières

Table des matières

Remerciements

Dédicaces

Liste des abréviations

Liste des tableaux

Liste des figures

Liste des schémas

Introduction générale :..... 1

Chapitre 01 : du contrôle de gestion à la gestion budgétaire

 4

Introduction :..... 4

Section 01 : Généralités sur le contrôle de gestion 4

1. Définitions du contrôle de gestion..... 4

2. Les objectifs du contrôle de gestion 5

3. Les missions du contrôle de gestion 7

4. Le rôle du contrôleur de gestion 7

 4.1 Le contrôleur de gestion prestataire de service : 7

 4.2 Le contrôleur de gestion est un animateur de système d'information :..... 8

5. La place du contrôle de gestion au sein d'une entreprise 8

 5.1 Rattachement à la direction générale (position d'état major) :..... 8

 5.2 Rattachement au directeur financier :..... 9

6. Processus du contrôle de gestion..... 10

 6.1 La phase de prévision : 10

 6.2 La phase d'exécution : 10

 6.3 La phase d'évaluation : 11

 6.4 La phase d'apprentissage : 11

7. Les outils du contrôle de gestion 12

 7.1 La comptabilité analytique : 12

 7.2 La gestion budgétaire : 13

 7.3 Le tableau de bord : 13

Table des matières

8.	Les concepts clés associés au contrôle de gestion	13
8.1	Le contrôle organisationnel	13
8.2	Le contrôle interne.....	14
8.3	L'audit interne	14
9.	Les cycles de contrôle de gestion	14
9.1	Le contrôle d'exécution :	14
9.2	Le contrôle de gestion.....	14
9.3	Le contrôle stratégique	15
	Section 02 : Notions de budget et processus budgétaire	15
1.	Notions de budget	15
1.1	Définitions de budget :	15
1.2	Le Rôle du budget :	16
1.3	Les typologies des budgets.....	17
1.3.1	Les budgets opérationnels :	18
1.3.1.1	Le budget des ventes	18
1.3.1.2	Le budget de production :	18
1.3.1.3	Budget des approvisionnements :	19
1.3.2	Les budgets financiers.....	19
1.3.2.1	Le budget des investissements	19
1.3.2.2	Le budget de trésorerie	19
1.3.3	les budgets fonctionnels	21
1.3.3.1	Les documents de synthèse	21
1.3.4	le budget des frais généraux	22
1.4	Principes d'élaboration du budget.....	23
1.4.1	Le principe d'annualité	23
1.4.2	Le principe de l'unité	23
1.4.3	Le principe de l'universalité
1.4.4	Le principe de l'équilibre budgétaire	24

Table des matières

2. Le processus budgétaire.....	24
2.1 Définition du processus budgétaire	24
2.2 Objectifs du processus budgétaire	25
2.3 La préparation du processus budgétaire	25
2.4 Déroulement du processus budgétaire	26
2.5 Les phases du processus budgétaire	27
Section 03 : Vue d'ensemble sur la gestion budgétaire.....	28
3.1 Définition de la gestion budgétaire.....	28
3.2 Rôles de la gestion budgétaire	29
3.3 Importance de la gestion budgétaire	30
3.4 Les objectifs de la gestion budgétaire.....	30
3.5 Principes de la gestion budgétaire	31
3.6 La procédure de la gestion budgétaire	31
3.6.1 La prévision :	32
3.6.2 La budgétisation :.....	32
3.6.3 Le contrôle budgétaire	32
3.7 Les limites de la gestion budgétaire	33
Conclusion :	34
Chapitre 02 : le contrôle budgétaire et l'analyse de la performance.....	35
Introduction :.....	35
Section 01 : Les techniques de prévision et de budgétisation	35
1. Les techniques des ventes	35
1.1 La prévision des ventes:	35
1.1.1 Principe de la prévision de vente:	36
1.1.2 Méthodologie de la prévision.....	36

Table des matières

1.1.3 Les techniques de prévision des ventes.....	37
1.1.3.1 les techniques quantitative.....	37
1.1.3.2 Les techniques qualitatives	40
1.2 La budgétisation des ventes.....	41
1.3 Le contrôle des ventes	41
2. Les techniques de la production.....	41
2.1 La prévision de la production.....	42
2.1.1 La programmation linéaire	42
2.1.2 La méthode du goulot d'étranglement	43
2.2 La budgétisation de la production	44
2.3 Le contrôle budgétaire de la production	44
3. Les techniques des approvisionnements.....	45
3.1 Les coûts associés aux approvisionnements.....	45
3.2 La détermination d'une politique optimale d'approvisionnement.....	47
3.2.1 Cas où les consommations sont connues de façon certaine (modèle de Wilson)	47
3.2.2 Cas où les consommations sont aléatoires (environnement incertain).....	47
3.3 Le contrôle budgétaire des approvisionnements	48
Section 02 : le contrôle budgétaire.....	48
1. Définition du contrôle budgétaire	49
2. Le rôle du contrôle budgétaire	49
3. Les caractéristiques du contrôle budgétaire	50
4. Les étapes du contrôle budgétaire	51
4.1 Le contrôle avant l'action :	51
4.2 Le contrôle pendant l'action	52
4.3 Le contrôle après l'action :	52
5. Le concept d'écart	52
5.1 Définition	51
5.2 Les objectifs de l'analyse des écarts	53
5.3 Les principes d'élaboration des écarts	53
5.4 la décomposition des écarts	54
5.4.1 La décomposition détaillée des écarts	55
5.5 les limites des écarts	58

Table des matières

Section 03 : Mesure et pilotage de la performance financière	59
1. La définition de la performance.....	59
2. Le langage de la performance	60
3. Typologie de la performance	60
3.1 La performance globale	60
3.2 La performance économique	60
3.3 La performance organisationnelle	61
3.4 La performance sociale.....	62
3.5 La performance technologique	62
3.6 La performance commerciale	62
4. La performance externe et interne	63
5. Les indicateurs de mesure de la performance	64
5.1 Les indicateurs de la performance économique	64
5.1.1 La marge commerciale (MC).....	64
5.1.2 La production de l'exercice (PE	65
5.1.3 La valeur ajoutée (VA)	65
5.1.4 L'excédent brut d'exploitation (EBE).....	65
5.1.5 Le résultat d'exploitation (RE)	65
5.1.6 Le résultat courant avant impôt (RCAI).....	66
5.1.7 Le résultat hors exploitation (RHE).....	66
5.1.8 Le résultat net (RN)	66
5.2 Les indicateurs de la performance financière.....	66
5.2.1 Le ROI	67
5.2.2 Le ROE	68
5.2.3 L'EVA.....	68
5.2.4 L'autofinancement	70
5.2.5 La rentabilité	70
5.2.5.1 La rentabilité économique ROA (Return on Assets).....	70
5.2.5.2 La rentabilité financière et l'effet de levier financier.....	70
5.2.6 La profitabilité	72
6. Les outils de pilotage de la performance	73
6.1 Les prix de cession internes.....	73

Table des matières

6.1.1	Définition	73
6.1.2	Prix de cession interne et pilotage de la performance	73
6.2	Le coût cible	74
6.2.1	Définition	75
6.2.2	Coût cible et pilotage de la performance	75
6.3	L'analyse des écarts	75
7.	Les objectifs de la performance	76
8.	Les difficultés de la mesure de la performance	76
	Conclusion.....	77
	Chapitre 03 : la contribution de la gestion budgétaire à l'amélioration de la performance financière de la SARL SPC GB.....	78
	Introduction :.....	78
	Section 01 : présentation de l'organisme d'accueil	79
1.	Evolution et identité de la SARL SPC GB :.....	79
2.	Carte d'identité de la SPC GB	79
3.	Historique.....	79
4.	Les activités et intervenants.....	80
5.	Organisation et pilotages	81
	Section 02 : la fonction de la gestion budgétaire au sein de la SARL SPC GB	83
1.	La prévision au sein de la SARL Toudja	83
1.1	La prévision de budget des ventes	84
1.1.1	La démarche de la méthode utilisée	84
1.2	La budgétisation des ventes	102
1.3	Le contrôle budgétaire des ventes.....	103
	Section 03 : Mesure et pilotage de la performance financière.....	107
1.	Le lien entre la gestion budgétaire et la performance.....	107
2.	Les indicateurs de performance	108
2.1	Les indicateurs de performance financière.....	108
2.1.1	Présentation du bilan en grande masse.....	108
2.1.2	Fond de Roulement	108
2.1.3	Besoin en Fond de Roulement	109
2.1.4	La trésorerie.....	110

Table des matières

2.1.5	Les ratios de liquidité	111
2.1.6	les ratios de financement	112
2.2	Les indicateurs de performance économique	112
3.	Les outils de pilotage de la performance	113
	Conclusion.....	115
	Conclusion générale	116
	Références bibliographiques	
	Annexes	

Résumé : Ce mémoire s'inscrit dans le cadre de l'obtention du diplôme de master en comptabilité, contrôle et audit. Il étudiera la gestion budgétaire au service de la performance financière d'une entreprise. Cette dernière est considérée comme une nécessité absolue du fait qu'elle permet aux dirigeants de donner une vision sur l'avenir et les met en position favorable pour exploiter les opportunités, donc la gestion budgétaire est un outil de reculer au passé dans l'espoir de sauter dans le futur et elle permet de savoir où l'on va et d'éviter de gérer à l'aveuglette. La gestion budgétaire occupe une place prédominante parmi les techniques du contrôle de gestion qui sont susceptibles d'être utilisées pour faciliter et améliorer la prise de décision à l'intérieure de l'entreprise.

La démarche de la gestion budgétaire repose sur trois procédures essentielles : la prévision, la budgétisation et le contrôle budgétaire. Cette démarche intervient pour que les objectifs de l'entreprise soient atteints, et cela grâce à l'analyse des écarts dégagés par la différence entre les réalisations et les prévisions.

Mots clés : Gestion budgétaire, Budgets, Contrôle de gestion, Performance financière.

Abstract: This dissertation is part of obtaining a master's degree in accounting, control and audit. He will study budget management in the service of a company's financial performance. The latter is considered an absolute necessity in that it allows leaders to give a vision of the future and puts them in a favorable position to exploit opportunities, so budget management is a tool to go back to the past in hope to jump into the future and allows you to know where you are going and to avoid managing blindly. Budget management occupies a predominant place among the management control techniques that are likely to be used to facilitate and improve decision-making within the company.

The budgetary management approach is based on three essential procedures: forecasting, budgeting and budgetary control. This approach intervenes so that the objectives of the company are achieved, and this thanks to the analysis of the gaps released by the difference between the achievements and the forecasts.

Keywords: Budget management, Budgets, Management control, financial performance.