

Ministre de l'enseignement supérieur et de la recherche scientifique

Université Abderrahmane Mira de Bejaia

Faculté des Sciences Économiques Commerciales et des Sciences de Gestion

Département de Gestion



Mémoire de fin de cycle

En vue de l'obtention de diplôme de Master en Sciences de Gestion

Option : Finance d'entreprise

Thème

*La gestion budgétaire comme outil de
contrôle de gestion*

Cas : SPA NUMILOG de Bejaia

Réalisé par :

TAZDAIT Shanez
YESSAD Nawal

Encadré par :

Dr OUGHLISSI Mohand Akli

Promotion 2020 / 2021

Remerciements

La réalisation de ce mémoire a été possible grâce au concours de plusieurs personnes à qui témoigner toutes nos reconnaissances.

*Nous tenons nos vifs remerciements à notre encadreur **Dr OUGHLISSI Mohand Akli** d'avoir accepté de diriger ce travail, ainsi pour ses encouragements renouvelés, ses remarques pertinentes, ses conseils, sa disponibilité et son soutien qui nous ont jamais fait défaut*

*Nous tenons également à remercier **M. CHERIK Amir** chargé de contrôle de gestion au niveau de la **SPA NUMILOG** pour toutes ses orientations, ses précieux conseils et ses multiples encouragements, ainsi que les informations qu'il nous a fournies*

Par la même occasion nous remercions l'ensemble des enseignants qui ont assuré notre formation tout au long de notre cursus universitaire

Dédicaces

À nos chers parents, pour tous leurs sacrifices, leur amour, leur tendresse, leur soutien et leurs prières tout au long de nos études.

À nos chers frères et sœurs ... pour leurs encouragements permanents et leur soutien moral.

À nos chères amies DJOUADI Salima et MESSAOUDI Sarah pour leur soutien quotidien

À tous les enseignants de la faculté des Sciences Économiques, Commerciales et des Sciences de Gestion pour les connaissances qu'ils nous ont apportées tout au long de notre parcours universitaire.

Que ce travail soit l'accomplissement de vos vœux tant allégués et le fruit de votre soutien infailible.

Nawal & Shanez

SOMMAIRE

Introduction générale	01
------------------------------------	----

Chapitre I : Fondements théoriques du contrôle de gestion

Introduction	03
---------------------------	----

Section 01 : Notions générales sur le contrôle de gestion	03
--	----

Section 02 : Outils du contrôle de gestion	15
---	----

Conclusion	29
-------------------------	----

Chapitre II : La gestion budgétaire, outil de contrôle de gestion

Introduction	30
---------------------------	----

Section 01 : Notions de base sur la gestion budgétaire	30
---	----

Section 02 : Le contrôle budgétaire	50
--	----

Conclusion	
-------------------------	--

Chapitre III : La gestion budgétaire au sein de la SPA NUMILOG

Introduction	61
---------------------------	----

Section 01 : Présentation de <i>CEVITAL</i> et de sa filiale <i>NUMILOG</i>	61
--	----

Section 02 : Analyse de l'activité de <i>NUMILOG SPA</i>	65
---	----

Section 03 : Établissement d'un budget prévisionnel par la méthode de simulation	75
---	----

Conclusion	
-------------------------	--

Conclusion générale	85
----------------------------------	----

Références bibliographique	87
----------------------------------	----

Liste des tableaux, schémas et figures	89
--	----

Annexes

Liste des abréviations

<i>Abréviation</i>	<i>Signification</i>
<i>ABC</i>	<i>Activity Based Costing</i>
<i>ARMA</i>	<i>Modèles autorégressifs et moyenne mobile</i>
<i>CA</i>	<i>Chiffre d'affaire</i>
<i>DA</i>	<i>Dinars Algérien</i>
<i>DR</i>	<i>Délais de récupération</i>
<i>IBS</i>	<i>Impôts sur bénéfice des sociétés</i>
<i>IP</i>	<i>Indice de profitabilité</i>
<i>Km</i>	<i>Kilomètres</i>
<i>KPI</i>	<i>Indicateur clé de performance</i>
<i>MMC</i>	<i>Méthode des moindres carrés</i>
<i>MOP</i>	<i>Marge sur les opérations performances</i>
<i>Nbre</i>	<i>Nombre</i>
<i>PCG</i>	<i>Plan comptable général</i>
<i>PDCA</i>	<i>Plan Do Check Act</i>
<i>SAP</i>	<i>System, Applications & Products in data processing</i>
<i>TMS</i>	<i>Transport Management System</i>
<i>TRI</i>	<i>Taux de rentabilité interne</i>
<i>VAN</i>	<i>Valeur actuelle nette</i>

Liste des tableaux

<i>N°</i>	<i>Intitulé</i>	<i>Page</i>
01	Axes et outils du contrôle de gestion	09
02	Comparaison entre la comptabilité analytique et la comptabilité générale	16
03	Formules des moyennes mobiles	37
04	Le roulage à charge de la flotte propre <i>NUMILOG</i> (2017, 2018 et 2019)	72
05	Le taux de disponibilité des camions de <i>NUMILOG</i> (2017, 2018 et 2019)	72
06	La marge réalisée par <i>NUMILOG</i> (2017, 2018 et 2019)	73
07	Évolution du chiffre d'affaires	74
08	Abréviations pour les quantités utilisées dans le budget	76
09	Abréviations pour les prix unitaires utilisés dans le budget	76
10	Abréviations pour les chiffres d'affaires utilisées dans le budget	77
11	Abréviations pour les taux utilisés dans le budget	77
12	Abréviations pour les coûts et les coûts unitaires des opérations du budget	77
13	Représentation du budget avec des formules	78
14	Présentation des paramètres	79
15	Calcul des moyennes et des coefficients des variables	79
16	Budget réalisé à partir de <i>MATLAB</i>	80
17	Calcul des écarts sur les volumes vendus	81
18	Calcul des écarts sur le chiffre d'affaires	81
19	Calcul des écarts sur les coûts	82
20	Calcul des écarts sur la marge	82

Liste des schémas

<i>N°</i>	<i>Intitulé</i>	<i>Page</i>
01	Critères d'évaluation selon R. Anthony	07
02	Processus du contrôle de gestion	13
03	La démarche budgétaire	34
04	Typologie des budgets	49
05	Organigramme SPA <i>NUMILOG</i>	64
06	Circulation de l'information au sein de <i>NUMILOG</i>	67

Listes des figures

<i>N°</i>	<i>Intitulé</i>	<i>Page</i>
01	L'évolution des volumes du kilomètre vendus (2017, 2018 et 2019)	69
02	L'évolution des différents chiffres d'affaires (2017, 2018 et 2019)	70
03	L'évolution des différents des coûts des opérations (2017, 2018 et 2019)	71

Introduction générale

Introduction générale

L'entreprise agit dans un environnement dynamique et concurrentiel marqué par la complexité et l'incertitude, pour maîtriser les situations les plus complexes, il a fallu créer une fonction de contrôle de gestion. Elle doit alors chercher à atteindre ses objectifs dans le cadre des finalités et politiques générales, tout en optimisant l'allocation des ressources disponible.

Cette fonction a été considérée depuis longtemps comme valeur stratégique en raison de son importance, il est devenu la pierre angulaire du fait qu'il est source de progrès d'amélioration potentielle à tous types d'entité. Il constitue un outil permettant l'efficacité car il motive les responsables, et les incite à exécuter des activités contribuant atteindre les finalités de l'organisation. Donc le contrôle de gestion peut être perçu comme une amélioration des performances économiques et stratégique de l'entreprise.

C'est ainsi que le contrôle de gestion, grâce à ses divers outils (la comptabilité analytique, l'analyse des coûts, le contrôle budgétaire et le tableau de bord de gestion). Constitue à la fois un outil d'aide à la décision et un outil de dialogue et contribue à la performance de l'organisation.

Parmi les outils de gestion dont disposent les dirigeants, figure la gestion budgétaire qui occupe une place prédominante au sein des entités pour les nombreux avantages qu'elle lui procure. C'est d'abord un instrument de planification dans le sens où le contrôleur de gestion pour mieux employer les moyens dont il dispose cherche la meilleure manière pour établir et ordonner les prévisions ensuite un instrument de contrôle car elle compare les prévisions aux réalisations obtenues périodiquement, afin de localiser l'origine des écarts et modifier les prévisions en conséquence.

La technique budgétaire fournie après chaque comparaison de la performance actuelle à celle budgétisée, des éléments indispensables à une prise de décision éclairée et qui est destinée à aider et à guider tous les responsables dans leurs actions.

L'objectif de ce travail est d'essayer de comprendre la place de la gestion budgétaire et ses outils au sein de l'entreprise *NUMILOG*, ainsi que son système de prévision en proposant un modèle de prévision des ventes, ce qui nous a posé la question suivante : "qu'elle est le modèle prévisionnel adéquat à l'élaboration du budget de transport au sein de la *SPA NUMILOG* ?"

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

Introduction générale

- Qu'est-ce que le contrôle de gestion et quels sont ses outils ?;
- Comment procéder au contrôle budgétaire au niveau et quel est son processus ? ;
- Que représente la gestion budgétaire et comment faire apparaître ses étapes pour élaborer un budget transport au sein de *NUMILOG* ?

Pour répondre à ces questions on a supposé ces hypothèses :

Hypothèse 01 : le contrôle de gestion est mis en œuvre pour aider les opérationnels à maîtriser leurs gestions afin d'atteindre les objectifs fixés à l'aide des outils comme la gestion budgétaire et de la comptabilité analytique.

Hypothèse 02 : le contrôle budgétaire permet de comparer les réalisations avec les prévisions. Déceler les écarts significatifs, les analyser et prendre des mesures correctrices et vérifier la performance des différents centres de responsabilité

Hypothèse 03 : la gestion budgétaire est un outil important de contrôle de gestion au sein de *NUMILOG*, qui consiste à anticiper les résultats à court terme afin de maîtriser l'avenir de l'entreprise à l'aide de l'établissement d'un budget qui s'opère en la prévision, budgétisation et enfin le contrôle.

Pour pouvoir répondre à notre problématique nous avons suivi une démarche méthodologique comportant deux niveaux. En premier une étude théorique qui a nécessité une recherche bibliographique qui nous a permis de cerner notre problématique. En second une partie pratique qui est basée sur l'élaboration des budgets de l'entreprise *NUMILOG*, fait dans le cadre de notre stage pratique au sein de cette organisation.

Notre plan de travail englobe trois chapitres, le premier, intitulé « Les fondements théoriques du contrôle de gestion », porte sur les notions de base et outils du contrôle de gestion. Le deuxième chapitre, intitulé « la gestion budgétaire, outil du contrôle de gestion »

Ce second chapitre s'articule autour de deux notions, la première présente la notion de la gestion budgétaire avec sa démarche et la deuxième présente le contrôle budgétaire. Le troisième et le dernier chapitre, intitulé «*la gestion budgétaire au sein de la SPA "NUMILOG"*», nous a permis d'appliquer les développements théoriques précédents dans l'établissement de notre étude prévisionnelle du budget de 2020 et une analyse des résultats.

Chapitre I

Fondements théoriques du contrôle de gestion

Chapitre I : Les fondements théoriques du contrôle de gestion

Le contrôle n'est pas uniquement la vérification, mais aussi c'est un langage financier et comptable qui sert à présenter une image commune des différentes composantes de l'entreprise qui aide à la prise de décision. Donc un système de contrôle de gestion est un processus de collecte et d'utilisation de l'information.

Ce chapitre sera scindé en deux sections. La première section s'articule autour des notions de base et des concepts théoriques du contrôle de gestion et le métier d'un contrôleur de gestion et la deuxième section se focalise sur les différents outils et méthodes utilisés par le contrôle de gestion.

Section 01 : Notions générales sur le contrôle de gestion

1.1. Genèse du contrôle de gestion

Pour cerner la notion du contrôle de gestion, il faut d'abord mettre l'accent sur son évolution.

Tout au long du 20^{ème} siècle le contrôle de gestion s'est déployé contraint du développement de l'environnement économique et industriel des entreprises ayant connu un accroissement de la taille des unités de production et de leurs diversifications. Ce développement a créé le besoin de "contrôler" auprès des responsables qui avant ne faisait que gérer.

Les premiers principes et méthodes du contrôle de gestion sont apparus aux États-Unis et en Europe. Ces accomplissent se sont élaborées progressivement selon les besoins des entreprises ayant pris conscience de la nécessité de rationaliser l'outil de production et de faire appel à tous les moyens et toutes les méthodes visant la rationalité et la productivité.

C'est en cette période que les courants de pensée du productivisme on évoluer tel que la vocation d'organisateur de Taylor (1905) et ses "disciples" sur la spécialisation fonctionnelle qui ont engendré le contrôle de productivité, suivie des recherches de Gantt (1915) sur les couts fixes, et les charges de structures et aussi les choix de General Motors (1923) et de Saint-Gobain (1935) pour des structures de division.

Le concept '*contrôle de gestion*' appelée en ce temps le "management control" a commencé à se vulgariser dans les grandes entreprises américaines fabricant du matériel militaire, où en temps de guerre elles produisaient en masse afin de satisfaire les besoins dans

Chapitre I : Les fondements théoriques du contrôle de gestion

les délais et à moindre coût, pour ce faire des outils de contrôle de gestion était déjà mis en place. Ce système fut d'une efficacité sans pareil qu'il a été adopté par d'autres secteurs de l'économie américaine et même par les organisations de dimension modeste et ceux depuis la création de la première institution aux États-Unis nommé "*controllers institute of America*".

Au courant des années 50, le contrôle de gestion était basé sur la comptabilité analytique, il s'est d'abord penché sur le contrôle des coûts, ensuite s'est étendu sur d'autres composantes de la gestion d'entreprise progressivement sans pour autant atteindre son évolution actuelle.

Dès les années 60, l'appellation "*contrôle de gestion*" était officielle et les techniques et outils classiques à cette discipline se sont développés, c'est en ce temps que les entreprises ont commencé à utiliser le contrôle de gestion et cela se faisait en deux phases : élaborer des budgets prévisionnels puis le reporting qui porte sur la réalisation, mesure des écarts et les analyser, ces analyses serviront ensuite de support à la prise de décision.

Au début des années 70, grâce aux changements environnementaux et à l'émergence de nouvelles technologies ainsi qu'à la mondialisation de l'économie le modèle de contrôle de gestion des firmes industrielles américaines a été reproduit par les grandes entreprises françaises ce qui leur a permis de planifier et de concevoir leur avenir avec des techniques plus efficaces comme suit (*Alazard & Sépari, 2010*) :

- Un processus de planification, de gestion budgétaire, de contrôle budgétaire, allant du long terme au court terme
- Dans une structure hiérarchique découpée verticalement en centres de responsabilité
- Avec un système de pilotage par le couple objectif - moyens (c'est-à-dire des informations, sur des résultats qui permettent de réguler les actions)

Dans les années 80, les activités de contrôle se sont développées. Cela a conduit à l'émergence de différents métiers au sein du contrôle de gestion, la notion de "pilotage" a permuté le terme de "contrôle". Pour les dirigeants, exercer un contrôle n'était plus suffisant compte tenu de la taille des entreprises qui devenait de plus en plus complexe, ils expriment alors le besoin de "piloter" et "gérer" d'où le pilotage et la gestion. Cette période a été marquée par de nouveaux outils tels que, les plans à moyen terme et les outils de reporting et les tableaux de bord.

Chapitre I : Les fondements théoriques du contrôle de gestion

La période des années 90 était une période de crise, de réel doute on était exprimé à l'égard du modèle classique de contrôle de gestion qui repose sur l'hypothèse d'une information parfaite et sur la prédominance des coûts directs.

Des auteurs comme Philippe Lorino prônent que le modèle le contrôle de gestion classique basée sur le contrôle des coûts, les centres de responsabilité et les budgets seraient dépassés, ce modèle repose en fait sur la conception taylorienne de la séparation organisationnelle et de l'unicité de l'objectif à atteindre " maîtrise des coûts ".

Aujourd'hui, le contrôle de gestion est renforcé à l'aide de pilotage stratégique et est devenu un outil fondamental enrichi et complet.

1.2. Définition de contrôle de gestion

Le contrôle de gestion est un domaine en constante évolution, sa définition n'est pas une chose aisée donc les définitions varient selon les périodes et les auteurs. Mais avant de l'éclairer il est nécessaire de définir ses composantes contrôles / gestion.

1.2.1 Définition des concepts contrôle / gestion

a) La notion de contrôle

Le mot « contrôler » est souvent associé à « vérifier ». Dans ce sens le contrôle de gestion assure une mission de vérification de la conformité des actions et des comportements à un référentiel de règles, à des objectifs ou des standards budgétaires. Le contrôle est inséparable de la comparaison.

⇒ Contrôler = Vérifier

En second lieu, contrôler peut signifier "maîtriser". Le contrôle de gestion permet alors d'assurer la maîtrise des évolutions d'une entreprise face aux perturbations de l'environnement. Il renvoie à l'idée du pilotage.

⇒ Contrôler = Piloter et maîtriser

Mais contrôler peut aussi renvoyer à la notion d'influence. Il s'agit « d'influencer » ou d'orienter les comportements dans le sens de l'accomplissement des buts organisationnels.

⇒ Contrôler = influencer

Chapitre I : Les fondements théoriques du contrôle de gestion

b) La notion de gestion

Le concept de gestion se réfère à l'action et à l'effet de gérer ou d'administrer. Gérer, c'est prendre et utiliser de façon optimale les moyens rares mis à la disposition d'un responsable. D'autre part, administrer, c'est gouverner, diriger, ordonner ou organiser.

1.2.2 Les définitions retenues par quelques auteurs

a) Selon Anthony

Considéré comme le père de la discipline académique du contrôle de gestion, (**Anthony, 1965**) le définit comme étant «*le processus pour lequel les dirigeants s'assurent que les ressources sont obtenues et utilisées avec efficacité et efficience pour réaliser les objectifs de l'organisation* ». Avec cette définition, Anthony serait le premier, en 1965 à avoir théorisé la discipline et reste d'actualité et définit l'utilité de cette dernière.

En 1988, (**Anthony, the management control function, 1988**) ajoute une autre définition à la précédente pour la clarifier et l'élargir de la façon suivante « *le contrôle de gestion est le processus par lequel les managers influencent d'autres membres de l'organisation pour appliquer les stratégies de manière efficace et efficiente* ».

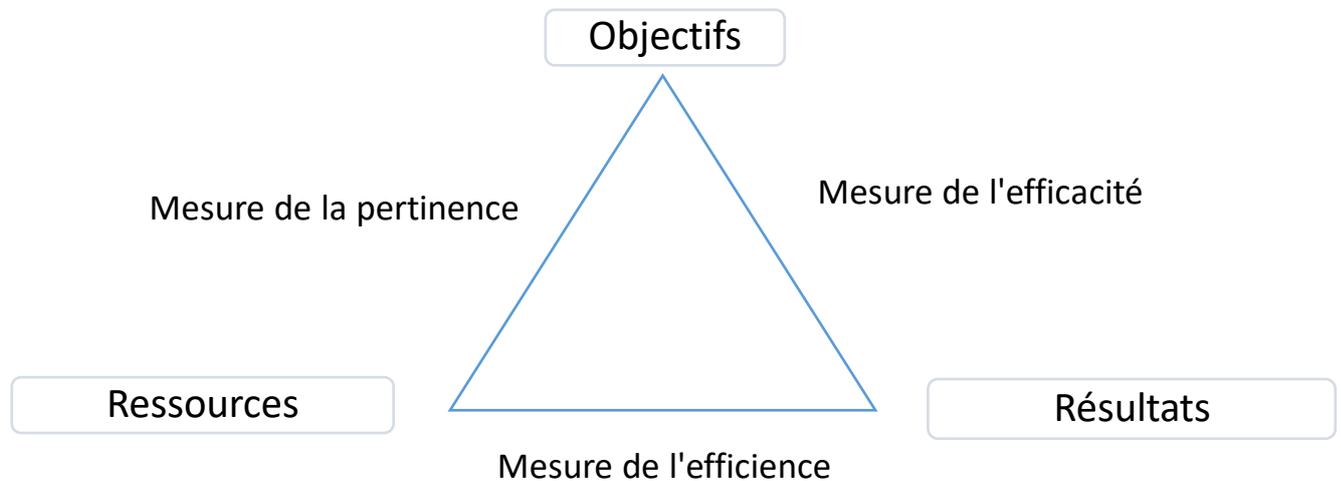
Retenons le fait que le contrôle de gestion pour Anthony est un ensemble d'étapes qui permettent de connecter 3 éléments principaux :

- Les objectifs à atteindre
- Les ressources disponibles
- Les résultats obtenus

Et qui donnent naissance à 3 critères d'évaluation pour les responsables. Le premier c'est la pertinence des moyens mis en œuvre par rapport aux objectifs (*quels sont les moyens à utiliser pour atteindre les objectifs ?*). Le deuxième, c'est l'efficacité, qui veut dire la capacité à atteindre un résultat conforme à l'objectif fixé (*à quel niveau on atteint les objectifs ?*). Enfin l'efficience, c'est-à-dire la mise en œuvre du minimum de moyens ou ressources nécessaires pour le résultat obtenu (*de quelle manière on atteint les résultats*).

Chapitre I : Les fondements théoriques du contrôle de gestion

Schéma N° 01 : Critères d'évaluation selon R. Anthony



Source : (Anthony R. , 1965)

Anthony R.N, a développé de manière simultanée à sa définition un schéma qui présente une typologie du contrôle. D'après lui, avec un découpage temporel de la gestion, il est possible d'identifier un type de contrôle pour chaque niveau de gestion. De ce fait, il propose une structuration du contrôle organisationnel en niveaux :

- *Un niveau de planification ou de contrôle stratégique* : c'est un processus qui permet d'arrêter et d'ajuster les choix et les objectifs de l'organisation et les stratégies à mettre en application à long terme. Donc le contrôle de la stratégie aidera à piloter les choix stratégiques de l'entreprise
- *Un niveau de contrôle opérationnel* : il s'agit des processus courants conçus pour garantir l'efficacité et l'efficience des tâches spécifiques qui ont été mis en œuvre et veille à ce que celles-ci soient conformes aux actions quotidiennes
- *Un niveau de contrôle de gestion* : positionnée comme interface entre les deux niveaux de contrôle précédents. Il s'agit d'un processus permettant aux dirigeants d'avoir l'assurance que les choix stratégiques et les actions courantes et quotidiennes des services sont en cohérence.

Chapitre I : Les fondements théoriques du contrôle de gestion

Dans l'entreprise, le contrôle de gestion a donc une double mission : à la fois aider les opérationnels dans la gestion au quotidien, mais également aider la direction à l'élaboration des choix stratégiques. La finalité du contrôle de gestion n'est pas de définir la stratégie mais de permettre sa mise en œuvre et sa déclinaison locale dans le temps et dans l'espace.

Enfin, le cadre conceptuel d'Anthony constitue alors une référence de base pour la recherche en contrôle de gestion. Ses définitions et sa typologie en 3 niveaux, sont généralement reprises par les chercheurs dans ce domaine dans leurs études mais aussi dans l'élaboration des manuels d'enseignement de cette discipline.

b) Pour (ARDOUIN, Michel, & Schmidt, 1985)

Le contrôle de gestion « *C'est l'ensemble des actions, procédures et documents visant à aider les responsables opérationnels à maîtriser leur gestion pour atteindre les objectifs* »

c) Selon (KHEMAKHEN & Lardoi, 2001)

Le contrôle de gestion est « *le processus mis en œuvre au sein d'une organisation pour s'assurer d'une mobilisation efficace et permanente des énergies et des ressources en vue d'atteindre les objectifs que vise cette organisation. Un système de contrôle de gestion ne peut exister que s'il existe dans l'entreprise une stratégie identifiants des objectifs à très long terme* »

d) Pour (BURLAUD & SIMON, 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*», elle souligne le rôle du contrôle de gestion dans la coordination des comportements.

e) Selon le plan comptable général Français

«*Le contrôle de gestion est l'ensemble de dispositions prises pour fournir aux dirigeants, aux divers responsables des données chiffrées périodiques caractérisant la marche de l'entreprise dont la comparaison avec des données passées ou prévues sert le cas échéant à inciter les dirigeants à déclencher rapidement les mesures correctives appropriées* »

En définitive, nous suggérons notre définition du contrôle de gestion :

Chapitre I : Les fondements théoriques du contrôle de gestion

Le contrôle de gestion consiste en un certain nombre de procédures et de techniques quantitatives qui poussent tous les individus d'une entreprise (contrôleurs, managers, etc.) à se mobiliser pour s'assurer que les objectifs sont atteints efficacement mais aussi pour analyser et interpréter les résultats obtenus afin de pouvoir apporter les corrections nécessaires aux écarts par rapport aux prévisions à l'aide de divers outils et techniques, tels que: comptabilité analytique, budgets, contrôles budgétaires et tableau de bord.

Le contrôle de gestion est élargi aujourd'hui selon 03 axes principaux

Tableau N°01 : les axes et outils du contrôle de gestion

<i>Axes</i>	<i>Principaux outils</i>
<i>Calcul des coûts</i>	<ul style="list-style-type: none">○ Méthode des centres d'analyses (coûts complets)○ Méthode ABC (coûts à base d'activité)○ Méthode des coûts partiels○ Imputation rationnelle des charges fixes
<i>Gestion budgétaire</i>	<ul style="list-style-type: none">○ Budgets et documents prévisionnels○ Coûts préétablis○ Calcul des écarts
<i>Pilotage de la performance</i>	<ul style="list-style-type: none">○ Contrôle budgétaire○ Tableau de bord○ Coûts cibles

Source : Établi par nous-mêmes

1.3. Rôle et objectifs du contrôle de gestion

1.3.1 Rôle du contrôle gestion

Le contrôle de gestion est une fonction clef de l'organisation, il permet de faire le lien entre la dimension stratégique, la dimension tactique et la dimension opérationnelle, et donc à faire évoluer les outils et méthode de suivi et d'amélioration de la performance. Mais aussi de fournir à tous les responsables des moyens de piloter et de prendre des décisions qui assurent le devenir de l'entreprise dans le but d'adopter la stratégie la plus adéquate pour orienter la gestion vers la réalisation des objectifs fixés dans les meilleurs délais, à moindres coûts et avec une qualité maximale conformément aux prévisions

On peut ranger les différentes missions du contrôle de gestion en 3 catégories

- ***Maîtrise de la gestion*** : le contrôle est utilisé dans le sens de la maîtrise, cette maîtrise est assurée par les responsables opérationnels et la direction générale, tout en assurant la

Chapitre I : Les fondements théoriques du contrôle de gestion

cohérence entre la stratégie et les opérations quotidiennes. Donc organiser le dialogue de gestion autour de la recherche de la performance (moyens, objectifs et résultats) et contribuer au processus budgétaire (construction, exécution et bilan)

- **Fonction d'aide à la direction** : le contrôle de gestion permet de fixer les objectifs, définir les outils et les méthodes nécessaires afin d'atteindre ces objectifs compte tenu des contraintes de l'entreprise, élaborer des plans d'action, des prévisions et suivre la mise en œuvre des réalisations. Le contrôle de gestion, en déployant ses outils et méthodes garantit l'interaction et la cohérence entre la stratégie de l'entreprise et son fonctionnement quotidien en apportant son expertise dans la modélisation de problèmes complexes.
- **Réponses aux objectifs économiques** : le contrôle de gestion participe à la gestion des objectifs économiques de l'entreprise liés à la rentabilité ainsi la gestion des ressources pour les atteindre en tenant compte de l'environnement interne (les différentes fonctions, les différents processus de l'entreprise, son historique... etc.) et l'environnement externe (la concurrence, les tendances économiques, les normes et régulations... etc.)

1.3.2 Objectifs du contrôle de gestion

Le contrôle de gestion est pour les dirigeants d'entreprise un moyen d'atteindre l'efficience par la surveillance et aussi un moyen d'être efficace et mieux gérer le système de pilotage pour atteindre ses objectifs stratégiques.

Il n'y a aucun contrôle de gestion sans finalité de l'action car il ne peut se comprendre que dans une entité ayant des buts et dans laquelle des objectifs sont fixés et mis en place, et n'a recours au système de pilotage, que si elle est dite finalisée et dispose de nombreux objectifs la mettent sous pression. Ces d'objectifs qui donnent lieu à des travaux théoriques importants est inhérente au contrôle de gestion. Mais la multiplicité de ces objectifs à caractère ambigu et explicite peut parfois présenter un obstacle.

Pour la réalisation des objectifs fixés un plan d'action est important, car il permet de définir les moyens nécessaires. Ceci peut être résumé par l'équation suivante :

$$\text{Objectif} = \text{Engagement (contractuel)} + \text{Plan d'action}$$

Chapitre I : Les fondements théoriques du contrôle de gestion

Deux éléments sont donc mis en relation ‘les ressources mises en œuvre’ et ‘les résultats obtenus’, afin d’atteindre les objectifs fixés.

- **L’efficacité** : se mesure par rapport à la réponse qu’on obtient en posant la question ‘l’objectif est-il atteint ?’, suivi de la question ‘existe-t-il une autre alternative plus efficace, pour atteindre les mêmes résultats ? ces questions permettent de savoir si l’entité atteinte ou pas ses objectifs de façon satisfaisante et d’évaluer ses performances. Une entreprise est dite efficace lorsqu’elle réalise ses objectifs et obtiens des résultats conformes à ses attentes et cela en dépit des contraintes auxquelles elle a fait face.
- **L’efficience** : c’est le rapport entre les biens ou les services réalisés et les ressources utilisées pour leur production, il se mesure à l’aide d’un ratio. Une opération est dite efficace lorsque les ressources mises en œuvre doivent être minimales et le produit obtenu maximal.
- **La pertinence** : est une notion subjective, c’est la conformité des moyens mis en œuvre dans le but d’atteindre un objectif fixé .Une opération est dite pertinente lorsqu’elle est à la fois efficace et efficiente. (*Hélène, Véronique, Jérôme, & Yvon*)

1.4 Le processus du contrôle de gestion

1.4.1 Phase de prévision

- **Planification**

La phase de départ du processus de contrôle de gestion est essentiellement une planification, et est définie par la stratégie de l’entreprise et cela par l’élaboration et la fixation des objectifs, ensuite les traduire en actes opérationnels tout en tenant compte de l’environnement et les phénomènes extérieurs

La planification est donc plus qu’un ensemble des prévisions, elle se diffère de ces dernières par le fait qu’elle élabore des plans d’action pour ce qui devrait être fait à l’avenir, alors que les prévisions ne sont qu’un énoncé relatif au futur c’est-à-dire (étudier) ce qui pourrait se passer dans la pratique en fonction de la performance passée et actuelle de l’entreprise

Chapitre I : Les fondements théoriques du contrôle de gestion

- **Budgétisation**

La budgétisation représente le rapport entre les objectifs fixés à court terme et les programmes d'action établis à moyen terme à atteindre.

Le budget est l'outil qui représente l'ensemble des recettes et dépenses des plans d'action retenus par l'entreprise mais aussi la traduction de ses objectifs en termes financiers et comptables (il transforme les plans en argent) en visant l'efficacité à court terme

1.4.2 Phase d'exécution

- **Mis-en-œuvre**

Cette étape est constituée par l'ensemble des indicateurs retenus pour interpréter la réalité. Sa construction suppose une réflexion sur les facteurs clés de la gestion exprimés sous forme de variables parmi lesquelles on distingue les variables de commande sur lesquels l'entreprise peut agir et les variables d'état non maîtrisables par l'organisation mais ont un impact décisif sur les performances.

Les responsables disposent d'un système d'information qui mesure le résultat de leur action

Actions → résultats → système de mesure → résultats mesurés

1.4.3 Phase d'évaluation

- **Suivi des activités et des réalisations**

Son objectif est de confronter périodiquement les résultats mesurés aux résultats attendus afin d'évaluer leur performance, analyser les écarts et en déterminer les causes pour mener les responsables à prendre des mesures correctives.

Le processus répond plus rapidement, lorsque cette étape de contrôle est réalisée régulièrement au niveau de l'entité

1.4.4 Phase d'apprentissage

- **Analyse des résultats**

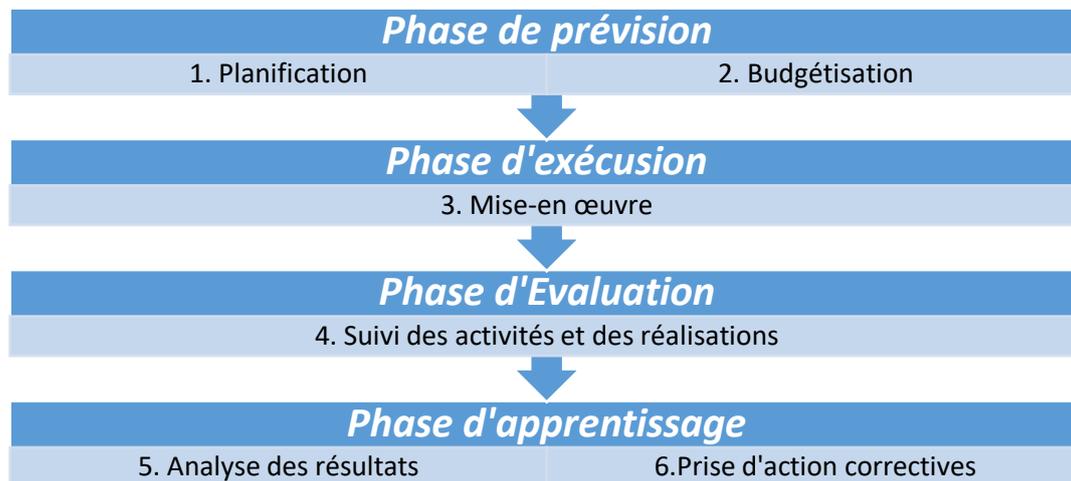
Cette étape permet de suivre en permanence la performance de l'ensemble des activités, en vue d'une appréciation du degré de réussite des actions engagées et aidé les prises de décisions en temps réel tout au long du processus stratégique et opérationnel

Chapitre I : Les fondements théoriques du contrôle de gestion

- **Prise d'actions correctives**

Cette phase détermine la nature des relations de cause à effet et permet d'acquérir de nouvelle connaissance et mettre en place un système de prévisions futures par apprentissage

Schéma N° 02 : processus du contrôle de gestion



Source : Établi par nous-mêmes

1.5 Profil, rôle & missions du contrôleur de gestion

Le contrôleur de gestion est un acteur indispensable dans une entité, sa fonction n'a cessé d'évoluer au fil des années, il est passé d'une fonction technique traditionnelle dans laquelle il avait pour mission l'interprétation des outils de gestion et l'évaluation de performances, à une fonction où il assure un rôle d'appui aux responsables opérationnels et a pour mission d'animer, de favoriser et de concevoir, les éléments du système de contrôle.

1.5.1 Le profil du contrôleur de gestion

Le contrôleur de gestion doit être polyvalent car il est chargé de diverses tâches qui peuvent parfois être complexes, Il doit être en effet à la fois

- Spécialiste (maîtriser les outils de gestion) et généraliste (organiser et coordonner les procédures)
- Opérationnel (gérer l'exécution des tâches) et fonctionnel (conseiller les décideurs)
- Technicien (intégrer la dimension technique) et humain (gérer les hommes et les groupes)

Chapitre I : Les fondements théoriques du contrôle de gestion

Il doit aussi disposer d'une expérience diversifiée, confirmée et posséder des compétences financières et organisationnelles.

1.5.2 *Le rôle et les missions du contrôleur de gestion*

Le contrôleur de gestion exerce trois différentes activités :

- ***Mise en place des procédures nécessaires au contrôle de gestion***

- Il crée les meilleures conditions pour collecter les informations qui lui seront nécessaires, il procède à l'examen des informations, il sélectionne les plus pertinentes et fiables et fournit les informations de synthèse aux services concernés.
- Établis des budgets généraux à partir des budgets préalablement réalisés par les opérationnels, et fournit à ces derniers les informations nécessaires à l'élaboration de leurs plans d'action.
- Organise des sessions d'information et de formation auprès de l'ensemble des responsables à l'occasion de la mise en place du contrôle de gestion.
- Élabore les concepts, définit les méthodes et procédures de comptabilité de gestion et met en place les outils de gestion (démarche prévisionnelle, analyse des coûts, contrôle budgétaire, tableaux de bord, suivi de projet d'action ...etc.)

- ***Contrôle de gestion interne et externe***

- le contrôleur de gestion procède à une vérification de la vraisemblance des informations recueillies et éventuellement corrige les erreurs après consultations des services et organismes intéressés.
- Le contrôleur de gestion procède à la comparaison régulière de l'état d'avancement des réalisations physiques et financières par rapport aux prévisions et objectifs internes et externes, en analysant la cohérence entre les deux par les outils de comptabilité de gestion utilisés.
- La comparaison réalisée dégage des écarts, le contrôleur de gestion recherche les causes, les analyser, et émet des commentaires.
- Il expose ses constatations aux responsables des services afin d'étudier avec eux la situation et rechercher des actions correctives
- Il participe à la planification stratégique, il conseille et aide la direction générale dans la prise de décision mais aussi il oriente et explique aux opérationnels les objectifs à mettre en œuvre et leurs enjeux pour l'entreprise

Section 02 : Outils du contrôle de gestion

La méthodologie de travail du contrôleur de gestion l'oblige à user d'une série d'outils que l'entreprise conçoit pour suivre au quotidien son activité.

Afin de mener à bien sa mission le contrôleur de gestion utilise de multiples outils

2. 1. La comptabilité de gestion

2.1.1 Définition de la comptabilité de gestion

Plusieurs définitions ont été attribuées à la comptabilité de gestion :

La comptabilité de gestion communément appelée comptabilité analytique est une comptabilité de rendement à but économique et systémique. Elle n'est pas obligatoire et les responsables peuvent et doivent l'adapter à leurs besoins sans se soucier de considérations juridiques ou fiscales comme c'est le cas en comptabilité générale.

Elle est aussi celle de détail avec un résultat analytique par produit. Pour **(Durbulle & Jourdain, 2003)** «*La comptabilité analytique est un outil de gestion conçu pour mettre en relief les éléments constitutifs des coûts et des résultats de nature à éclairer les prises de décisions. Le réseau d'analyse à mettre en place, la collecte et le traitement des informations qu'il suppose, dépendent des objectifs recherchés par les utilisateurs.*»

Elle est également définie comme une discipline qui traite les informations financières issues de la comptabilité générale, elle est personnalisée en fonction des besoins et caractéristique de chaque entreprise, ce qui lui attribue un caractère objectif propre à tout système d'évaluation efficace.

La comptabilité analytique emprunte ses données de départ de la comptabilité générale. La comptabilité générale est définie par **(De Boislandelle, 1998)** comme «*la comptabilité générale est une technique quantitative de collecte, de traitement et d'interprétation de l'information, relative aux transactions réelles d'un agent, comportant une contrepartie monétaire. Les transactions sont observées et mesurées sur la base de cette contrepartie. La comptabilité générale tient en partie double les comptes pour établir le bilan, le compte de résultat et les annexes*»

Chapitre I : Les fondements théoriques du contrôle de gestion

Tableau N° 02 : Comparaison entre la comptabilité analytique et la comptabilité générale

Critères de comparaison	Comptabilité générale	Comptabilité de gestion
Finalité	Légale	Managériale
Classement des charges	Charge par nature	Charge par destination (produit, services)
Périodicité des résultats	Résultats annuels	Résultats fréquents
Nature des résultats	Résultats globale	Résultat partiel
Règles	Légales, rigides et normative	Souples et évolutives
Objectifs	Information financières	Information techniques économiques
Utilisateurs	Destinée aux actionnaires et aux directeurs	Destinée aux responsables de l'entreprise
Indicateurs	Indicateurs comptables, fiscaux et financiers	Indicateurs de gestion
Nature de l'information	Information certifiée précise et formelle	Information rapide, approchée et pertinente
Au regard de la loi	Caractère obligatoire	Caractère facultatif

Source : Établi par nous-mêmes

2.1.2 Objectifs de la comptabilité de gestion

- **Analyser le résultat global de l'entreprise**

Le résultat global d'une entreprise est fonction de divers facteurs : la structure de l'entreprise, son activité, son environnement ... alors la comptabilité analytique intervient en tant qu'outil de calcul pour déterminer et analyser le coût et la valeur ajoutée des différents produits et services proposés par l'entreprise à la clientèle et leur fixer un prix, puis les consolide pour obtenir un résultat analytique global.

- **Analyser la valeur créée**

- La comptabilité de gestion devient un outil de contrôle elle permet de, déterminer la valeur créée et analyser les consommations depuis l'entrée des stocks de matières premières, jusqu'à la livraison au client.
- Distinguer les charges variables et les charges fixes, comparer et analyser les consommations réalisées et les prévisionnelles.

Chapitre I : Les fondements théoriques du contrôle de gestion

- constater les réalisations et expliquer les écarts qui en résultent et ainsi pouvoir améliorer les performances de l'entreprise.

- **Aide à la décision**

La comptabilité de gestion fournit tous les éléments comportant les informations nécessaires telles que les coûts et les résultats, afin d'éclairer les prises de décision courantes et stratégiques. Elle met également l'accent sur l'éventuelle anomalie de sorte à permettre aux responsables de prendre des actions correctives.

2.1.3 Notions de base de la comptabilité analytique

2.1.3.1 Les charges en comptabilité de gestion

Par définition, en comptabilité, une charge est la constatation d'un flux de valeur qui représente un emploi définitif et a le plus souvent pour une contrepartie en décaissement. En pratique, il s'agit des sommes versées en contrepartie :

- De marchandises, de matières premières, de produits ou de fournitures consommables ;
- De prestations de services ;
- D'impôt et de taxes non récupérables (taxes d'apprentissage, formation professionnelle, IBS ...etc.)
- De prêts d'argent (AGIOS, intérêts sur prêts, intérêts sur escompte,... etc.)

On distingue différentes catégories de charges à savoir :

a) Les charges incorporables : elles sont enregistrées dans le compte de résultat dans la comptabilité générale, et prises par la comptabilité analytique pour le calcul des coûts de l'entreprise (ex : coût d'achat, coût de fabrication et coût de reviens), puisqu'elles sont économiquement justifiées. On distingue deux types de charges incorporables :

- *Charges incorporables directes* : qui ne concernent qu'un seul coût et peuvent être directement affectées à celui-ci, tel que les matières premières, la main-d'œuvre directe ...etc.
- *Charges incorporables indirectes* : qui ne peuvent être incorporées particulièrement à un coût car elles concernent plus d'un coût à la fois

b) Les charges non incorporables : les charges non incorporables sont les charges qui ne sont pas incluses dans le calcul de coût, qui ont un caractère exceptionnel ou qui ne

Chapitre I : Les fondements théoriques du contrôle de gestion

relèvent pas de l'activité normale d'exploitation à l'exemple des charges non courantes et les charges ou dotations non courantes

- c) **Les charges supplétives** : ce sont les charges inexistantes dans la comptabilité générale mais prises en compte par la comptabilité Analytique. Ces charges sont dites aussi fictives parce qu'elles ne sont pas réellement supportées par l'entreprise.

2.1.3.2 Les coûts en comptabilité de gestion :

Un gestionnaire, quelle que soit sa responsabilité dans l'entreprise, lorsqu'il doit prendre une décision, se fonde sur un ensemble d'informations et, notamment, sur des données en termes de coût car elles sont pertinentes pour informer l'aide à la décision

Par définition chaque activité, processus, service, fonction, ...etc. réalisée par une entreprise donnée consomme des ressources diverses et leur chiffrage représente le coût.

Selon **C.Riveline** « *Un coût ne peut être défini que si l'on opère des choix sur l'étendue de l'espace physique concerné, la nature des dépenses que l'on choisira de recenser, la période de temps sur laquelle l'attention sera portée* »

Selon le plan comptable de 1982 « *La somme des charges relatives à un élément défini au sein du réseau comptable* » (**Doriath & Goujet, 2006**)

Le coût est défini par (**De Rongé, 2013**), comme « Tout regroupement de charges comptables qu'il est pertinent d'opérer pour informer une prise de décision dans l'entreprise ou pour assurer le contrôle d'une partie ou de l'ensemble de l'organisation »

Le coût c'est donc l'ensemble des frais engagé que supportent des produits d'une entreprise, ces frais recensés dans le compte de résultat d'où l'emploi du terme 'charge'. Les différents types de coûts se définissent par trois caractéristiques :

- **Son champ d'application** : les coûts doivent être calculés en fonction de l'organisation de l'entreprise, activité d'exploitation
- **Son contenu** : le coût peut être calculé soit en y incorporant toutes les charges il est alors dit 'coût complet', soit en y incorporant une partie de ces charges pour avoir les 'coûts partiels'
- **Moment de calcul** : par rapport à la période considérée, le calcul des coûts peut établir :
 - ✓ A priori : il s'agit du coût préétabli, il est effectué antérieurement aux faits qu'il engendre.

Chapitre I : Les fondements théoriques du contrôle de gestion

- ✓ A posteriori : il concerne les charges déjà enregistrées, et génère des coûts réels qui sont constatés ou historiques.

Chaque entreprise réalise différents niveaux d'analyse qui requiert plusieurs types de coûts, on distingue donc :

a) *Les coûts variables et les coûts fixes :*

- ✓ **Un coût variable** : c'est un coût dont le montant total des charges fluctue en fonction du volume d'activité de l'entreprise.

Exemple la matière première utilisée pour produire un bien, le volume total de la matière première consommée varie en du volume de production que l'entreprise souhaite produire

- ✓ **Un coût fixe** : est un coût dont le montant total ne varie pas lorsque le niveau d'activité varie, ces coûts proviennent des frais engagés sur les éléments structurels de l'organisation pour assurer le maintien des opérations sur le long terme. Lorsqu'une entreprise accroît son d'activité jusqu'à atteindre un certain niveau et se retrouve saturée et nécessite de nouveaux investissements, le coût fixe lié à ces éléments varie, ainsi dans le long terme tous les coûts peuvent être considérés comme variable. Exemple les charges de loyer, les salaires, assurances ...

b) *Les coûts directs et les coûts indirects :*

- ✓ **Un coût direct** : le coût est constitué de charges affecté immédiatement à l'objet de coût sans intermédiaires. Ces coûts sont spécifiques à un seul objet de coût ils peuvent être : des charges de matières premières, des charges de main d'œuvre directe, des charges d'amortissement dans le cas où l'investissement est spécifique à un seul produit.
- ✓ **Un coût indirect** : c'est une charge qui est imputée au coût après des calculs intermédiaires, elle est consommée par plusieurs objets de coûts et reste indivise au niveau de la saisie. Exemple : les charges d'administrations, les salaires ...

2.1.4 *Méthodes de la comptabilité analytique :*

Toutes les entreprises sont tenues d'avoir une comptabilité analytique qui analyse les coûts, et chaque organisation use d'une méthode propre à elle qui s'adapte à son activité et ses objectifs

Il existe diverses méthodes fondamentales de calcul des coûts : la méthode des coûts complets, la méthode des coûts partiels et la méthode des coûts cible

Chapitre I : Les fondements théoriques du contrôle de gestion

2.1.4.1. Méthode des coûts complets :

La connaissance du coût complet des produits permet de mesurer leur participation à la rentabilité globale de l'entreprise, Cette méthode prend en compte toutes les charges dans le calcul du coût de revient "complet" d'un produit et sa marge bénéficiaire.

Selon (*Alazard & Sépari, 2010*)«la méthode des coûts complet partage les charges incorporables en charges directes et charges indirecte, et préconise pour les charges indirecte un traitement spécifique : l'affectation dans les centres d'analyse. »

Les intérêts de la méthode :

- La méthode du coût complet se caractérise par le fait d'aboutir à un résultat "coût de revient" puis à un résultat détaillé "coût de revient par produit ou activité", elle informe le gestionnaire sur la participation de chaque produit, ou activité à la rentabilité globale.
- le prix de vente est fixé et ajusté en fonction du coût de revient obtenu.
- Les données obtenues par cette méthode permettent à l'entreprise de concevoir des coûts complets prévisionnels et notamment des devis.

a) Méthode des centres d'analyse :

Cette méthode s'appuie sur une division comptable où sont réparties les charges indirectes sur l'ensemble des activités exercées par une entreprise. Il peut s'agir d'un service existant réellement (centre approvisionnement, centre Atelier Couture) ou fictivement (Centre de gestion des matériels) dans l'entreprise. Le nombre de centres d'analyses dépend de la complexité et la nécessité de l'entreprise.

La méthode des centres d'analyses est aussi appelée "sections homogènes" car les activités qui interviennent dans les mêmes étapes du cycle d'exploitation sont regroupé est dite homogène.

b) Méthode à base d'activités :

Face à l'évolution des organisations, la comptabilité à base d'activité est perçue comme solution alternative au modèle des centres d'analyse du fait qu'elle privilégie une analyse par processus et propose un nouveau mode de répartition des charges indirectes. La méthode ABC divise l'ensemble des activités de l'entreprise pour analyser les coûts de chacune d'elles.

Chapitre I : Les fondements théoriques du contrôle de gestion

En effet, les coûts (produits, matières premières, clients...) consomment des activités au sein de l'entreprise qui, elles-mêmes, consomment des ressources. Le but est de modéliser les charges par activités/processus pour mieux les gérer. Cela concerne notamment les secteurs où les coûts indirects sont importants.

La mise en œuvre de la méthode ABC se fait en 5 étapes :

Première étape (Identification des activités) : le contrôleur de gestion fait le recensement de l'ensemble des activités de l'entreprise.

Deuxième étape (Affectation des ressources aux activités) : à cette étape les ressources consommées par chaque activité sont évaluées.

Troisième étape (le choix des inducteurs) : à cette étape il faut déterminer le processus de consommations des ressources pour chaque activité.

Quatrième étape : (regroupement des activités et le calcul des coûts unitaires des inducteurs) : un inducteur de coût peut regrouper un ensemble d'activités appelées centres de regroupement. Les coûts unitaires des inducteurs sont calculés par le rapport : volume des ressources / volume de l'inducteur.

Cinquième étape : (la détermination des coûts de revient complets à base d'activités) : l'obtention du coût de revient complet par la méthode ABC se fait par l'incorporation des charges directes et des charges indirectes des centres de regroupement imputées aux coûts au prorata des inducteurs utilisés.

2.1.4.2. Méthode des coûts partiels :

La prise de décision pertinente nécessite l'application d'une méthode d'évaluation et d'analyse des coûts fondée sur la distinction entre charges opérationnelles et charges de structures.

Cette méthode permet de déterminer le seuil de rentabilité et d'analyser le risque d'exploitation à travers des indicateurs tirés du modèle seuil de rentabilité. Ce dernier représente le montant minimum du chiffre d'affaire à atteindre pour un exercice pour lequel l'entreprise ne réalise ni bénéfice ni perte, la marge sur coût variable sera alors égale aux charges fixes, ce qui donnera un résultat égal à zéro.

Chapitre I : Les fondements théoriques du contrôle de gestion

Les indicateurs d'estimation du risque :

- *Point mort* : c'est la date à laquelle l'entreprise atteint son seuil de rentabilité
- *La marge de sécurité* : se définit comme la différence entre le chiffre d'affaire annuel et le seuil de rentabilité, Cette marge indique de combien en valeur le chiffre d'affaire peut baisser sans pour autant descendre du seuil de rentabilité.
- *Coefficient de volatilité ou levier opérationnel* : cet indicateur exprime l'élasticité du taux d'accroissement du résultat par rapport au taux d'accroissement du chiffre d'affaires .Il permet pour un résultat donné, d'obtenir immédiatement la répercussion d'une variation du chiffre d'affaires sur ce résultat.

La méthode des coûts partiels est plus simple que la méthode des coûts complets car elle ne nécessite pas de sous répartitions et il n'y a plus de centres auxiliaires. Cette méthode ne prend en compte qu'une partie des charges jugées pertinentes en fonction de la situation à traiter dans l'optique d'une prise de décision à court ou moyen terme.

Les coûts partiels se divisent en deux : direct costing simple ou coûts variable et direct costing évolué ou coût direct

a) Direct Costing Simple :

Direct Costing simple est une méthode qui n'incorpore que les charges variables et exclues toutes les charges fixes, ces charges varient en fonction du volume d'activité de l'entreprise. La marge sur coût variable est la différence entre le chiffre d'affaire et le coût variable. Elle doit être suffisante pour couvrir les charges fixes et dégager un bénéfice.

b) Direct Costing évolué :

Direct costing évolué, appelée aussi méthode du coût spécifique obtenu en ajoutant les charges fixes directes (par opposition aux charges fixes communes, c'est-à-dire aux charges indirectes) au coût variable. On calcule alors des marges sur coûts spécifiques ou "marges de contribution".

Cette méthode permet de mieux apprécier l'opportunité de maintenir ou d'abandonner une activité si l'on a pris la précaution de vérifier que les coûts fixes spécifiques disparaîtraient bien en cas de suppression de l'activité en cause ou que les charges correspondantes pourraient servir à une autre production.

Chapitre I : Les fondements théoriques du contrôle de gestion

2.1.4.3. Méthode des coûts cible :

La méthode des «Coûts Cible» vise à déterminer pour un produit quelconque un «coût objectif» à ne pas dépasser en raison du prix imposé par le marché et de la marge bénéficiaire prévue et définie par l'entreprise c'est donc le prix à atteindre afin de satisfaire le client et faire de la marge.

Elle est calculée par la relation suivante :

$$\text{Coût cible} = \text{Prix de vente} - \text{Marge bénéficiaire}$$

Étant donné que dans cette méthode le prix de vente est fixé par le marché c'est-à-dire par le client, l'entreprise se retrouve face à deux contraintes : le prix de marché et la marge souhaitée.

Lorsque le coût estimé à priori est supérieur au 'coût cible', les conséquences engendrées peuvent être :

- Soit une modification du produit ou de sa composition (modification d'ordre technique)
- Soit des changements dans les conditions d'approvisionnements et de fabrication (réduction des coûts).

2.2 La Gestion budgétaire :

La gestion budgétaire occupe une place primordiale parmi les techniques du contrôle de gestion, et constitue un mode de gestion et de pilotage à court terme très efficace car elle est prédominante dans l'orientation et la prise de décision.

2.2.1 Définition de la gestion budgétaire :

Il existe plusieurs définitions pour la gestion budgétaire selon les auteurs, on va citer quelques définitions :

Selon (MOHAMED EL_AMINE, 2005)«La gestion budgétaire est une technique de gestion qui consiste à partir d'une prévision objective des conditions internes et externes d'exploitation ,de fixer à l'entreprise pour une période définie un objectif, ainsi que les moyens nécessaires pour l'atteindre »

Chapitre I : Les fondements théoriques du contrôle de gestion

Selon (HAMINI, 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 (les budgets) »

La gestion budgétaire est donc une méthode de gestion qui désigne le fait de planifier à court terme les recettes et les dépenses prévues de l'entreprise sur une période donnée de manière chiffrée (*les budgets*). Périodiquement, les réalisations sont confrontées aux prévisions pour une meilleure connaissance des atouts et faiblesses pour l'entreprise et aussi pour mettre en évidence les écarts qui doivent entraîner l'amélioration de la réactivité et envisager une anticipation sur les réalisations. Nous pouvons constater les principes de base de la gestion budgétaire :

- Préciser les missions de chaque unité de gestion ;
- Déboucher les budgets par centre de responsabilité ou centre de décision ;
- Contrôler les éléments de budget ;
- Non remise en cause des politiques et stratégies ;
- Analyser les écarts entre les résultats attendus et les résultats obtenus ;
- Conduire les actions correctives.

2.2.2 Importance de la gestion budgétaire :

La gestion budgétaire vise à une meilleure connaissance du futur dans le but de rationaliser les prises de décisions (de prendre les meilleures décisions), elle consiste à tenter de prévoir les résultats probables avec plus ou moins de précision suivant qu'il s'agit des objectifs immédiats ou lointains.

Elle présente plusieurs intérêts :

- Elle permet aux dirigeants de réaliser l'équilibre idéal aux différents niveaux de l'entreprise, voir au niveau de la trésorerie, au niveau des ventes, de la production;...
- Elle permet de prévenir les événements au lieu de les subir ;
- Elle permet surtout de mettre en évidence les écarts entre réalisation et prévision de chaque service, atelier,... écarts qu'il faudra corriger dans le futur ;

2.3 Le tableau de bord et le reporting :

Face aux nombreuses et complexes informations qu'il reçoit en continu, le chef d'entreprise a besoin de clarté, de simplicité et de concision. Pour mieux gérer son activité il a

Chapitre I : Les fondements théoriques du contrôle de gestion

besoin donc des indicateurs clefs, qui l'aideront au suivi et à la prise de décision. Le tableau de bord représente donc un outil de pilotage très essentiel pour l'entreprise qui permet de condenser toutes les données les plus essentielles

2.3.1 Définition, rôle et objectifs du tableau de bord :

2.3.1.1 Définition du tableau de bord :

Selon (Alazard & Separi, 2007) «un tableau de bord est un ensemble d'indicateurs organisés en suivis par la même équipe ou le même responsable pour aider à décider, à coordonner, à contrôler les actions d'un service. Le tableau de bord est un instrument de communication et de décision qui permet au contrôleur de gestion d'attirer l'attention du responsable sur les points-clés de sa gestion afin de l'améliorer»

Selon (Fernandez, 2005), le tableau de bord est «un instrument de mesure de la performance facilitant le pilotage d'une ou plusieurs activités dans le cadre d'une démarche de progrès. Il contribue à réduire l'incertitude et faciliter la prise de risque inhérente à toute décision. C'est un instrument d'aide à la décision»

Selon (BOUQUIN, 2003), «le tableau de bord «est un ensemble d'indicateurs peu nombreux conçus pour permettre aux gestionnaires de prendre connaissance de l'état et de l'évolution des systèmes qu'ils pilotent et d'identifier les tendances qui les influenceront sur un horizon cohérent avec la nature de leurs fonctions»

D'après les définitions précédentes, on constate que le tableau de bord est un outil de pilotage d'une entreprise et de suivi de la performance qui présente les activités et les résultats de l'entreprise sous format synthétique, graphique et lisible une série d'indicateurs stratégiques et qui a pour principale vocation d'anticiper et contrôler les évolutions prévisibles, déceler les dangers ou les opportunités qui planent sur l'entreprise et de prendre des décisions nécessaires.

En effet, il représente l'outil qui répond le mieux aux besoins du pilotage des variables financières, quantitatives que qualitatives. Les informations fournies doivent aider les managers à prendre rapidement et de façon efficace les décisions et mettre en place des actions correctives.

On peut classer les indicateurs présentés dans le tableau de bord comme suit :

Chapitre I : Les fondements théoriques du contrôle de gestion

- **Indicateurs économiques (indicateurs de performance)** : représentent les indicateurs qui traduisent la performance de l'entreprise en termes financiers tels que le résultat d'exploitation, marge sur coûts variables ... etc.
- **Indicateurs physiques** : sont ceux qui mesurent l'activité de l'entreprise par les quantités de produits et le nombre de clients ou les services rendus, la qualité des services telle que le respect des échéances et le délai d'attente, et qui mesurent aussi les coûts comme les heures de mains d'œuvre, heures-machine et autres charges.
- **Indicateurs humains** : ils englobent la satisfaction du personnel, la qualité des services du personnel et aussi ses compétences comme les journées d'absentéisme, les embauches et les mutations

2.3.1.2 Rôle du tableau de bord :

Son rôle peut-être résumé en trois points essentiels :

- a) *Instrument de contrôle et comparaison* : le tableau de bord constitue un outil de reporting, en structurant l'information, il la pilote et contrôle les réalisations selon les objectifs fixés, comme c'est un déclencheur de comparaison c'est-à-dire identifier les écarts et faire ressortir les phénomènes anormaux qui ont un impact sur le résultat de l'entreprise
- b) *Outil de communication et de dialogue* : le tableau de bord est un outil d'échange constructif, dans la mesure où il permet aux différents niveaux hiérarchiques de suivre le fonctionnement des entités dont ils ont la supervision. De plus c'est un instrument de dialogue entre les différents services, pour pouvoir mieux coordonner leurs actions correctives ainsi que leurs commentaires sur les résultats
- c) *Outil d'aide à la décision* : le tableau de bord offre une visualisation globale et structurée pour permettre aux gestionnaires de prendre connaissance de la situation de l'entreprise afin de bien cerner les risques de celles-ci et mettre en œuvre des décisions correctives

2.3.1.3 Objectifs du tableau de bord :

- Simplifie les données en informations visuelles plus facile à gérer ;
- Fournit des résultats en temps réel en résumant et en extrayant la valeur de toutes les données (indicateurs de performance clés) ;
- Attire l'attention des gestionnaires sur les aspects stratégiques de l'activité de l'entreprise les plus importants de moment ;

Chapitre I : Les fondements théoriques du contrôle de gestion

- Permet de les sensibiliser aux risques éventuels qui peuvent être engendrés par des décisions passées ou futures ;
- Favorise la communication entre les différents centres de responsabilités ;
- Permet de s'assurer que les procédures et règles de fonctionnement sont bien comprises et respectées par l'ensemble des acteurs de l'entreprise ;
- Aide à prendre des décisions éclairées qui ont un impact positif sur la performance de l'entreprise.

2.3.2 Les instruments du tableau de bord :

- Les écarts* : représentent la différence entre une donnée de référence et un résultat constaté, ensuite repérer ceux qui présentent un intérêt pour le destinataire du tableau de bord. Par exemple un directeur commercial ne sera pas intéressé par un écart de rendement d'un atelier alors qu'il désire des informations sur des écarts concernant les ventes
- Les ratios* : ce sont des rapports entre deux grandeurs caractéristiques du fonctionnement de l'entreprise, ils se focalisent sur les facteurs clés de celle-ci. Une augmentation de ratio traduit une amélioration de la situation de l'entreprise et sa diminution traduit une dégradation et aussi la signification d'un ratio se base sur son évolution dans l'espace et dans le temps.
- Les graphiques* : c'est un tracé qui représente les différentes données sous forme de camembert, d'histogrammes ou bien de courbes pour bien visualiser les évolutions et mettre en évidence les changements de manière directe et rapide.
- Les clignotants* : ce sont des seuils limités définis par l'entreprise dans le but d'attirer l'attention des responsables lorsqu'ils sont atteints et les obliger à intervenir pour mettre en place les solutions possibles
- Les commentaires* : ils doivent apporter une valeur ajoutée aux ratios qui figurent déjà dans le tableau et aux graphiques et donnent une explication analytique sur les écarts constatés et les faits qui marquent le mois d'activités ...etc.

2.3.3 Le reporting

Pour (GUEDJ, 1998), «Le reporting est un ensemble des documents qui ont pour objectif d'informer la hiérarchie de la situation et des résultats des centres de responsabilité».

Le reporting est un outil qui permet de rendre compte périodiquement des indicateurs de performance, donc il est au contrôle de gestion ce que le bilan est au financier. Il constitue un

Chapitre I : Les fondements théoriques du contrôle de gestion

système de données vérifiées et vérifiables. Il contient des données réelles qui auront préalablement été récoltées et triées.

Autrement dit, le reporting permet de mettre en scène des données récupérées à un instant T et de les présenter de manière claire afin qu'elles puissent être analysées et exploitées par les responsables.

2.3.4 *La comparaison entre le tableau de bord et le reporting :*

Le tableau de bord est un outil de suivi de gestion qui rassemble les différents indicateurs de pilotage afin de guider les décisions prises par les responsables et met en valeur les performances réelles et potentielles mais aussi les dysfonctionnements, comme il permet de déceler les opportunités ainsi que les menaces.

Tant dit que le reporting est un outil de communication de données et qui consiste en la présentation de rapport sur les activités et les résultats de l'entreprise. Cependant, tous les deux sont des outils d'aides à la décision, mais aussi le reporting est complété par le tableau de bord, ils ont plusieurs similitudes entre eux.

Selon (*Grey & Pesqueux, 1993*), ils présentent les points communs ils présentent plusieurs points en communs tel que :

- Ce sont des outils d'aide à la décision offrant la possibilité d'adoption de mesures correctives ;
- Ils sont constitués d'indicateurs se rapportant à l'activité suivie ;
- Tous deux reposent sur le principe de la comparaison entre les objectifs à atteindre et les résultats réalisés ;
- Ils permettent de déceler les anomalies et les perturbations et mettent en évidence les tendances ;
- Enfin, ils s'adaptent à l'organisation de la banque et changent de structuration si cette dernière change

Chapitre I : Les fondements théoriques du contrôle de gestion

Conclusion du chapitre

À travers cette présentation du contrôle de gestion et ses outils, nous pouvons affirmer que le contrôle de gestion tend à prendre de plus en plus d'importance au sein de l'entreprise.

Le contrôle de gestion est un outil d'aide au pilotage incontournable du fait qu'il mesure, améliore et optimise les performances d'une entreprise, l'aide à atteindre ses objectifs avec efficacité et efficience et lui permet de s'adapter à son environnement quelle que soit sa structure.

C'est un processus qui assiste les responsables dans leurs prises de décisions et garanti que ces dernières seront appliquées avec cohérence à tous les niveaux de l'entreprise permet aux organisations de diverses structures de s'adapter à leur environnement.

Les outils de gestion sont construits pour exercer les missions du contrôle de gestion notamment pour répondre aux besoins de pilotage perçus par les décideurs compte tenu de la représentation qu'ils se font de l'organisation.

Dans ce présent chapitre, nous avons pu répondre à la question « qu'est-ce que le contrôle de gestion et quels sont ses outils ». Il est donc possible d'affirmer que le contrôle de gestion est mis en œuvre pour aider les opérationnels à maîtriser leur gestion dans la finalité d'atteindre leurs objectifs, à l'aide des outils de gestion comme la gestion budgétaire que nous allons développer dans le chapitre suivant.

Chapitre II

La gestion budgétaire, outil de contrôle de gestion

Chapitre II: la gestion budgétaire, outil de contrôle de gestion

Afin de faire face aux fluctuations de l'environnement économique de nos jours, et l'instabilité de l'environnement social qui influent soit d'une manière directe et indirecte sur les activités et le savoir-faire des entreprises, les managers utilisent divers outils d'anticipation et de constatations conçues à partir des techniques de gestion prévisionnelles. L'entreprise passe donc d'une gestion à postériori à une gestion à priori.

En effet, la gestion budgétaire est considérée comme un système de gestion prévisionnelle et un instrument de contrôle de gestion qui permet à l'entreprise d'améliorer et de faciliter la communication avec les différentes structures de l'entreprise. Elle conduit donc à la mise en place des budgets qui couvre toutes les activités de l'entreprise. Ces derniers constituent un système d'alerte automatique après avoir effectué un contrôle budgétaire.

Le présent chapitre sera subdivisé en deux sections, la première sera consacrée aux notions de base de la gestion budgétaire et cerner la démarche budgétaire et la deuxième section sera consacrée à la dernière étape du processus budgétaire qui est le contrôle budgétaire.

Section 01 : Notions de base sur la gestion budgétaire

Afin de réaliser ses objectifs en toute efficacité et efficience, le contrôle de gestion fait appel à la gestion budgétaire qui constitue l'un des outils les plus efficaces de pilotage à court terme des processus de l'entreprise.

La gestion budgétaire conduit à la mise en place d'un réseau de budgets couvrant toutes les activités de l'entreprise. Ces programmes d'actions chiffrées sont appelés à servir d'outil de pilotage s'il leur est adjoint un système de contrôle budgétaire cohérent et régulier dont le cœur est constitué par la mise en évidence d'écarts qui doivent permettre la réflexion sur les causes de ces divergences et initier des actions correctrices

1. 1 Définition rôle et objectif de la gestion budgétaire

Comme un long voyage ne s'improvise pas, il faut prévoir, planifier les étapes et disposer des ressources nécessaires, c'est le rôle de la gestion budgétaire.

1.1.1 Définition de la gestion budgétaire

Selon (Alazard & Sépari, 2007, p. 337), 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. Les budgets périodiquement, les réalisations sont

Chapitre II: la gestion budgétaire, outil de contrôle de gestion

confrontées aux prévisions et permettent la mise en évidence d'écarts qui doivent entraîner des actions correctives»

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 des responsables »

PCG 1982, cité in : Doriath B, « Contrôle de gestion », Dunod, Paris, 2001, P. 01

Selon (Amine, 2005), la gestion budgétaire est «une technique de gestion qui consiste à fixer, à partir d'une prévision objective, des conditions internes et externes d'exploitation pour l'entreprise à une période définie ainsi que les moyens nécessaires pour l'atteindre»

En effet, la gestion budgétaire s'inscrit comme tentative de façonner l'avenir, car toutes les mesures visent à établir des prévisions chiffrées qui seront ensuite vérifiées par les écarts constater entre ces prévisions et les réalisations pour savoir si les budgets ont été respectés par les centres de responsabilité, et pour prendre des décisions correctives.

1.1.2 Rôle de la gestion budgétaire :

La gestion budgétaire procure de nombreux avantages en tenant compte des aspects de la gestion des entreprises :

- De fixer les objectifs poursuivis par l'entité
- D'élaborer des plans à court terme
- D'estimer les revenus associés aux prévisions
- D'établir un plan d'investissement et de déterminer en avance le montant du financement nécessaire tout en permettant de régler le volume des dépenses dans les limites des recettes
- De déployer un plan de production qui prévoit les entrées et les sorties
- De planifier les approvisionnements
- De prévoir l'embauche de mains-d'œuvre et son utilisation la plus économique
- De dresser le budget de production
- D'établir le budget global
- D'assurer le suivi des plans
- De mesurer périodiquement dans quelle mesure les objectifs ont été atteints et d'apprécier les chiffres obtenus par les responsables chargés d'atteindre les objectifs définis.
- D'évaluer l'économie, l'efficacité et l'efficacité des gestionnaires
- D'intervenir pour rectifier les plans

Chapitre II: la gestion budgétaire, outil de contrôle de gestion

- De réévaluer les objectifs et la stratégie de l'organisation.

1.1.3 Les objectifs de la gestion budgétaire :

La gestion budgétaire compte trois objectifs (*Didier, 2012*) :

a) Le Budget, outil essentiel de la gestion budgétaire

Le budget apparaît tout d'abord comme l'une des pièces essentielles du système de gestion de l'entreprise

Selon les objectifs fixés par une entreprise sa situation et les informations disponibles, le contrôleur de gestion prend des décisions à caractère optimal et qui permettent d'atteindre les résultats prévus. Or la qualité l'information fournie ne lui permet pas de réaliser des anticipations parfaites sur le comportement des agents constituant l'environnement socio-économique de l'entreprise.

L'ensemble des prévisions faites dans le but d'élaborer un budget sont considérer comme des normes à respecter, ensuite le système comptable se charge d'évaluer les performances effectives et fait apparaitre les écarts entre les prévisions et les réalisations

b) Le budget aide à la décision et à la simulation

Afin d'établir un budget le contrôleur de gestion identifie les facteurs qui ont une influence sur le niveau des charges, des produits et des résultats de l'entreprise. Une comptabilité analytique en direct costing, permet d'analyser la structure des charges en charges fixes et charges variables ensuite de mettre en œuvre.

Un modèle de l'exploitation. Ce modèle permet de faire des projections de charges prévisionnelles en fonction des niveaux d'activités prévisionnels retenus. Effectué pour les besoins de l'établissement des prévisions budgétaires, il peut être utilisé, par exemple, pour tester plusieurs hypothèses et mesurer l'impact qu'aurait telle ou telle décision sur le résultat prévisionnel.

Dans cette optique, le budget peut être considéré comme un outil d'aide à la décision dans la mesure où il permet de chiffrer les effets de la mise en œuvre d'un programme.

Autrement dit, le budget définitif de l'entreprise peut être considéré comme l'une des multiples variantes ayant été testées en amont avant que les orientations définitives pour l'exercice budgétaire à venir ne soient finalement décidées : la mécanique budgétaire peut ainsi tourner à blanc plusieurs fois afin de tester différentes hypothèses

Chapitre II: la gestion budgétaire, outil de contrôle de gestion

c) Motivation et gestion des conflits

Les approches actuelles dans le domaine du management visant à faire émerger une forte culture d'entreprise facilitant l'identification des salariés aux valeurs et aux objectifs de l'entreprise, toutes les méthodes utilisées en gestion des ressources humaines cherchant à développer la participation vont dans ce sens.

Mais la plupart du temps, l'entreprise reste un milieu très conflictuel dans lequel les oppositions entre les services, entre les différentes catégories professionnelles, entre la direction et les organisations syndicales servent de toile de fond aux relations quotidiennes entre les individus. Le budget joue donc le rôle d'un « quasi-contrat » facilitant la convergence des motivations de tous les agents concernés.

1.2 Les principes de base de la gestion budgétaire :

Un bon système budgétaire revêt à la fois une dimension de planification à court terme et de contrôle, selon (*Gervais, 2000*), six conditions sont requises afin que le système soit efficace :

- le système budgétaire doit couvrir la totalité des activités de l'entreprise : la gestion budgétaire concerne l'ensemble de l'organisation. En ce sens, elle est une discipline traversable et devient un outil de coordination des différentes fonctions.
- le découpage et la présentation des budgets doivent se calquer sur le système d'autorité (structure 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.
- le système budgétaire doit être relié à une politique de personnel dont l'orientation est conforme à la logique budgétaire : le couplage du système budgétaire et la politique de personnel permettent la responsabilisation des acteurs qui passe d'un simple discours à un système compromis, admis, équitable et éventuellement négocié de mesure de performance.
- les prévisions budgétaires doivent pouvoir être révisés lorsqu'apparaissent de nouvelles informations

1.3 La démarche budgétaire :

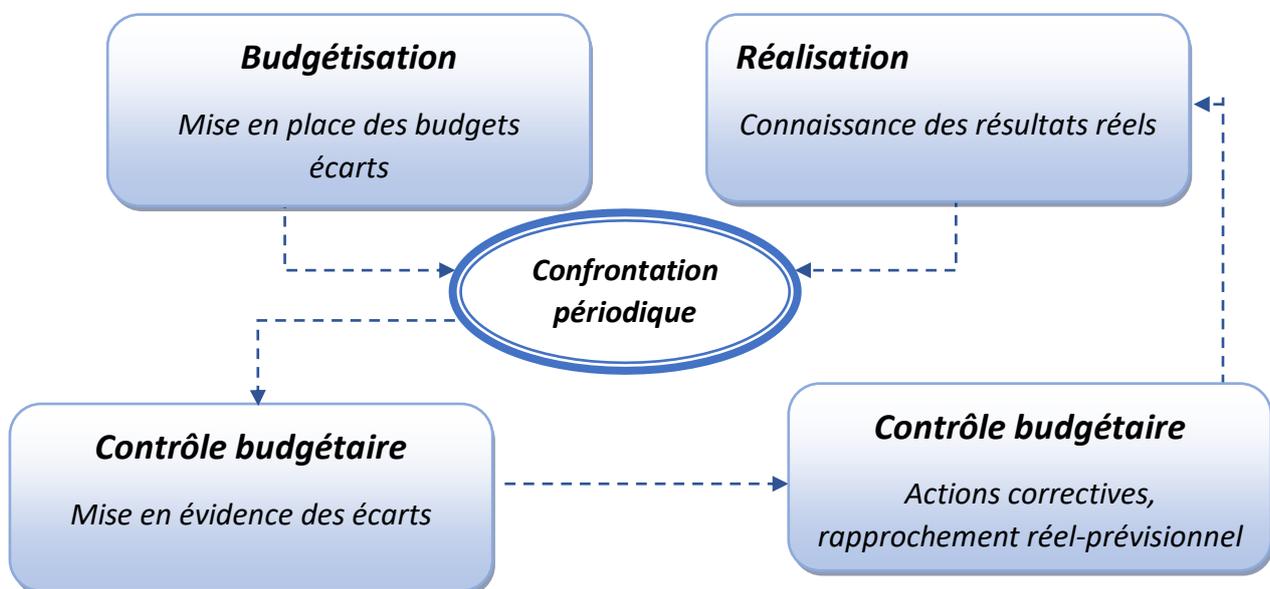
Chapitre II: la gestion budgétaire, outil de contrôle de gestion

L'élaboration budgétaire est basée sur la capacité d'appréhender toutes les techniques de gestion. Elle répond au développement de la maîtrise des moyens et de l'environnement de l'entreprise.

Pour ce faire la procédure de la gestion budgétaire s'articule autour de trois grandes phases ou étapes suivantes : la prévision à cette première phase les objectifs de l'entreprise sont fixés, suivis de la phase de budgétisation où l'on chiffre les prévisions par fonctions, et enfin la phase de contrôle budgétaire qui consiste à une comparaison des réalisations et des prévisions.

Cette gestion, selon (Alazard & Sépari, 2007, p. 342), s'appuie sur un mode de pilotage de type boucle fermée avec rétroaction.

Schéma N° 03 : La démarche budgétaire



Source : (Alazard & Sépari, 2010)

1.3.1 Première phase " la prévision " :

La prévision budgétaire est «un processus itératif qui conduit l'ensemble de l'entreprise à la cohérence et à la sécurité (prévisions probabilistes)» (Brigitte, 2008)

La prévision est une attitude volontariste et collective par laquelle l'entreprise anticipe le futur et fournit aux décideurs des informations financières précises et à la demande pour améliorer les prises de décisions.

La première approche de la prévision consiste à en mesurer les spécificités. Pour envisager une typologie des problèmes de prévision en termes d'horizon, de type de produit ou de secteur, ou en termes de but opérationnel, il est utile de dégager quelques traits qui différencient fondamentalement :

Chapitre II: la gestion budgétaire, outil de contrôle de gestion

- Le secteur d'activité ;
- L'utilisation opérationnelle ;
- La (ou les) fonction(s) utilisatrice(s) de la prévision ;
- L'horizon

Cette démarche s'articule autour de deux grands axes à savoir : la fixation des objectifs de l'entreprise et l'établissement des prévisions en utilisant les différentes techniques de prévision.

1.3.1.1 La fixation des objectifs de l'entreprise

L'entreprise fixe les objectifs que les responsables devront s'appliquer à réaliser, et les ressources à mobiliser pour les atteindre. Pour les fixer l'entreprise doit tenir compte des contraintes et des pressions autour de ses activités.

En effet, elle s'est souvent trouvée dans l'obligation de prendre des mesures draconiennes pour s'assurer une pérennité. Biens de chefs d'entreprise ont dû avoir recours à de diverses méthodes de gestion afin de produire à moindre coût avec une réalisation de profits maximum.

Cette étape conduit à distinguer l'efficacité c'est-à-dire la capacité à atteindre un résultat conforme à l'objectif, de l'efficience qui est la mise en œuvre du minimum des ressources nécessaires pour le résultat obtenu. Les responsables doivent donc tendre vers l'efficience tout en créant une convergence des buts par leurs décisions quotidiennes.

1.3.1.2 Les techniques de prévision

La démarche "prévision" nécessite un certain nombre de techniques qui tendent à mener à bien l'analyse de cette phase en la simplifiant et éliminant certaines étapes grâce à des hypothèses de stabilité de certains paramètres.

Pour une prévision à horizon budgétaire il y a lieu de distinguer trois grandes approches, la première est "*extrapolation du passé*", la deuxième est "*approche du futur*" et la troisième "prévision par simulation".

1.3.1.2.1 Approche «*extrapolation du passé*»

L'extrapolation du passé suppose que l'étude du passé permette de prévoir le futur, elle consiste à prendre les données de l'année précédente comme base pour construire les prévisions de l'année à venir. Le budget basé sur l'historique est souvent fait sous l'hypothèse de stabilité en vue de dégager un scénario tendanciel. Les approches extrapolatives sont effectuées :

Chapitre II: la gestion budgétaire, outil de contrôle de gestion

Soit en procédant à cette extrapolation directement sur les séries des ventes (on parle de *méthodes endogènes*). On renonce alors à mettre en évidence des causes, pour considérer que, quelles que soient celles-ci, elles se maintiendront dans l'avenir et qu'il est donc peu nécessaire de les identifier. Soit en élaborant un modèle économique des ventes mettant en évidence des variables explicatives sur lesquelles la prévision portera et dont on tirera, en supposant le modèle économique identifié toujours valable, une estimation des ventes futures. On parle ici de méthodes exogènes.

a) Méthodes extrapolatives endogènes :

Ces méthodes de prévision endogènes sont très souvent utilisées pour les prévisions de ventes. Elles sont utilisées lorsque l'étude de l'historique de la série donne suffisamment d'éléments sur sa structure pour construire un modèle de prévision performant

- **Méthodes des courbes de croissance :**

Il s'agit de méthodes extrapolatives de la tendance passée de la variable considérée. À titre d'exemple, supposons que l'on identifie une tendance du type linéaire suivie par une variable y sur le passé : Tendance linéaire :

$$Y_t = \alpha + \beta (t+1)$$

Y : La prévision de la variable

t : variable temps

α et β : paramètres à estimer

Par exemple, pour une prévision à l'instant $(t+1)$ sous l'hypothèse de l'invariance des paramètres α et β nous aurons :

$$\hat{Y}_{t+1} = \alpha + \beta$$

La tendance identifiée peut être d'une autre nature que linéaire, elle peut être des types exponentiels, quadratiques ou autres :

Exponentielle : $Y = \alpha\beta^t$

Quadratique : $Y = \alpha + \beta t + \delta t^2$

Dans ce cas la prévision est toujours basée sur l'extrapolation de la tendance en supposant la stabilité des coefficients.

Ce type de modèles permet certes d'approcher le fonctionnement des variables mais, en simplifiant la réalité, peut finir par transformer, par déformer et par s'éloigner de la réalité.

- **Méthode des moyennes mobiles :**

Chapitre II: la gestion budgétaire, outil de contrôle de gestion

Qui repose sur l'hypothèse que, lorsqu'un phénomène présente des fluctuations régulières, on peut les annuler et découvrir sa tendance régulière en additionnant les valeurs constatées sur une période bien choisie.

Exemple elle utilise la moyenne des K dernière observation disponible comme prévision pour la date suivante, On aura des prévisions par moyenne mobile d'ordre K.

Leur calcul revient à remplacer plusieurs données consécutives d'un groupe par leur moyenne sur un nombre de périodes " P " qui correspond généralement à un an, en glissant d'une période à chaque étape de calcul soit :

Y=Ventes

P=Nombre de périodes

M= Moyenne mobile non centrée

MMC=Moyenne Mobile Centrée qui correspond au milieu de la période considérée

Tableau N° 03 : formules des moyennes mobiles

Données(Ventes)	Nombre de périodes sur un an	Formules
Trimestrielles	P=4	$M_1 = \frac{Y_1+Y_2+Y_3+Y_4}{P}$ $MMC_1 = \frac{M_1+M_2}{2}$ $M_2 = \frac{Y_2+Y_3+Y_4+Y_5}{P}$ $MMC_2 = \frac{M_2+M_3}{2}$ $M_3 = \frac{Y_3+Y_4+Y_5+Y_6}{p}$
Mensuelles	P=12	$M_1 = \frac{Y_1+Y_2+Y_3+\dots+Y_{12}}{P}$ $MMC_1 = \frac{M_1+M_2}{2}$ $M_2 = \frac{Y_2+Y_3+Y_4+\dots+Y_{13}}{P}$ $MMC_2 = \frac{M_2+M_3}{2}$ $M_3 = \frac{Y_3+Y_4+Y_5+\dots+Y_{14}}{p}$

Source : (Grandguillot, 2014)

Cette méthode «arrête les phénomènes accidentels en permettant un lissage des informations observées, mais elle élimine des informations en début et en fin de série. Par ailleurs, elle ne donne pas une droite d'équation connue qui peut facilement se prêter à des

Chapitre II: la gestion budgétaire, outil de contrôle de gestion

prévisions. C'est pourquoi l'ajustement par la méthode des moindres carrés est préféré» (Alazard & Sépari, 2010)

- **La méthode du lissage exponentiel simple :**

Elle est la plus connue des méthodes adaptatives, qui cherchent à pondérer différemment les observations selon leur ancienneté au bénéfice du passé le plus récent.

Ce souci répond à une des critiques classiques des méthodes précédentes, qui est leur inertie, leur réaction tardive aux changements de tendance. Le procédé du lissage s'applique aux données *désaisonnalisées*, comme, par exemple, les moyennes mobiles ou des données mensuelles comparant non pas un mois et le suivant mais le même mois sur plusieurs années.

La méthode de lissage prend en compte la prévision de la période antérieure. À cette prévision, l'on augmente l'écart subit, pondéré d'un coefficient α compris entre 0 et 1

Si l'on considère :

- P_{n-1} (prévision de la période antérieure n-1)
- α (coefficient de lissage)
- D_{n-1} (demande réelle de la période antérieure n-1)

Prévision à la période (n) :

$$P_n = P_{n-1} + \alpha (D_{n-1} - P_{n-1})$$

Le choix de la valeur de α se fait par essais et erreurs. La valeur retenue est celle qui minimise l'erreur de prévision.

Dans la pratique, le coefficient α est proche de (1) lorsque la demande est très fluctuante.

Cependant, pour une demande stable et qui ne présente pas de variation cyclique significative, ce coefficient est plus proche de (0)

- **La méthode ARMA (Auto Regressif Moving Average) :**

Il s'agit d'une méthode de prévision qui utilise l'information contenue dans la série elle-même en vue de faire des prévisions.

Les processus ARMA (p,q) généralise les modèles autorégressifs et moyennes mobiles.

Ces modèles sont très utiles en pratique pour modéliser des séries réelles.

Un modèle ARMA (p,q) : processus autorégressif d'ordre p et moyenne mobile d'ordre

q1 : pour une variable y s'écrit comme suit :

$$Y_t = \alpha_1 Y_{t-1} + \alpha_2 Y_{t-2} + \dots + \alpha_p Y_{t-p} + \varepsilon_t - \beta_1 \varepsilon_{t-1} + \beta_2 \varepsilon_{t-2} + \dots + \beta_q \varepsilon_{t-q}$$

Chapitre II: la gestion budgétaire, outil de contrôle de gestion

α et β : sont des coefficients à estimer

p et q : sont des paramètres à identifier

y : est alors une expression de son propre passé mais aussi du passé et présent d'erreurs ε .

ε : sont les erreurs de prévision

Les erreurs (de prévision) ε passées et présentes peuvent contenir des informations pertinentes pour la prévision. Ce sont des innovations, dans le sens où elles apportent du neuf par rapport au seul passé de la variable y .

- **La méthode Box et Jenkins**

La méthode Box et Jenkins est une méthode qui permet, en passant par plusieurs étapes, de déterminer le meilleur un modèle ARMA susceptible de représenter correctement une série chronologique.

C'est une analyse fine des données, qui s'appuie sur des processus autorégressifs et sur des moyennes mobiles et une combinaison des deux. Il repose non plus sur la moyenne mais sur la corrélation. Corrélation positive entre deux variables, elles évoluent dans le même sens. Corrélation négative, elles évoluent dans un sens opposées dans les mêmes proportions. Non corrélées, elles n'ont pas d'influence entre elles.

On distingue quatre phases dans cette méthode :

- L'identification des paramètres p et q (le choix du modèle),
- L'estimation des paramètres du modèle (les alpha et bêta),
- La validation du modèle (tests d'adéquation)
- La prévision déduite du modèle le plus adapté aux données

Exemple :

À partir d'un modèle ARMA

$$Y_{t+1} = \alpha_1 Y_t + \varepsilon_{t+1} - \beta_1 \varepsilon_t$$

$$Y_{t+2} = \alpha_1 Y_{t+1} + \varepsilon_{t+2} - \beta_1 \varepsilon_{t+1}$$

Etc.

Pour obtenir des prévisions, on remplace les innovations inconnues par leur moyenne qui est égale à 0 et celles du passé par leurs estimations $\hat{\varepsilon}_t$. Les valeurs futures de Y sont remplacées par leurs prévisions :

$$\hat{Y}_{t+1} = \alpha_1 Y_t + 0 - \beta_1 \hat{\varepsilon}_t$$

Chapitre II: la gestion budgétaire, outil de contrôle de gestion

$$\hat{Y}_{t+2} = \alpha_1 \hat{Y}_{t+1} + 0 + 0$$

Etc.

b) Méthodes extrapolatives exogènes :

Sont des méthodes relèvent de l'économétrie. Elles ont pour but de déterminer des modèles dans lesquels les ventes entrent comme variable dépendante, des variables indépendantes, dites parfois explicatives, leur étant reliées.

Ces méthodes exogènes sélectionnent les facteurs explicatifs, apprennent leur influence sur l'historique et en déduisent les valeurs futures de la série

• La méthode de prévision par régression linéaire

Le but de la régression simple est d'expliquer une variable Y à l'aide d'une variable X (ou plusieurs variables X_1, \dots, X_q) qui est un facteur externe influant le futur de La variable Y qui est appelée variable dépendante, ou variable à expliquer et les variables X_j ($j=1, \dots, q$) sont appelées variables indépendantes, ou variables explicatives.

Le point de départ de ce type de méthodes est un modèle économique. Celui-ci consiste en une présentation formalisée d'un phénomène sous forme d'équations, une présentation schématique et partielle d'une réalité plus complexe.

Partant du modèle économique nous définissons un modèle économétrique : il s'agit d'un modèle économique faisant intervenir l'aléatoire. Un modèle économétrique comporte une variable aléatoire dite variable erreur.

En effet, les phénomènes économiques sont d'une telle complexité qu'il n'est pas raisonnable de penser pouvoir expliquer une variable par, une, deux ou plus de variables explicatives. Un terme d'erreur est ajouté au modèle économique pour tenir compte des variables omises, des erreurs de mesure et autres.

La variable Y(endogène) est expliquée par k variables explicatives:

$$Y_t = A_0 + A_1 X_t + \dots + A_k X_t^k + \varepsilon \quad (t=1, \dots, T)$$

$$\text{Si les variables sont en niveau : } A_j = \frac{\partial Y}{\partial x_j} \approx \frac{\Delta Y}{\Delta x_j}$$

Les coefficients représentent alors les rapports des variations absolues de y par rapport aux différentes variables explicatives.

Plusieurs méthodes d'estimation des paramètres (A_j) sont disponibles (la méthode des moindres carrés ordinaire MCO, la méthode des moindres carrés généralisée MCG, ...).

La Prévision de y nécessite la connaissance (ou une approximation) des x à l'instant (T+1).

$$\hat{Y}_{t+1} = \hat{A} + \hat{A}_1 X_{t+1}^1 + \dots + \hat{A}_k X_{t+1}^k + 0$$

Chapitre II: la gestion budgétaire, outil de contrôle de gestion

Les \hat{A}_j sont les estimations des coefficients A_j obtenues par une méthode économétrique donnant les meilleures estimations

1.3.1.2.2 *Approche futuriste qualitative*

Les méthodes qualitatives utilisent des données subjectives qui dépendent essentiellement basées sur l'opinion la comparaison et le jugement. Ils dépendent aussi des opinions et intuition du personnel de l'entreprise considérées comme particulièrement aptes à formuler des prévisions sur un événement déterminé.

- La méthode de sondage d'opinion : une technique qui permet d'explorer les propriétés d'un échantillon de vendeurs distributeurs des produits pour en déduire une variable qui concerne l'objet du sondage.
- La méthode de comparaison ou analogie historique consiste à faire des Prévisions par comparaison avec des produits similaires vendus dans le passé.
- La méthode de Delphes : La méthode des opinions d'experts consiste à demander à des personnes jugées compétentes dans un domaine donné, leur avis fondé sur la connaissance et l'expérience sur l'évolution de phénomènes considéré dans un avenir plus au moins proche.

Les études de marché se font à travers l'application d'un questionnaire aux consommateurs éventuels afin d'anticiper sur les changements du marché

1.3.1.2.3 *Prévision par simulation*

Lors de l'élaboration de prévisions financières, toute entreprise doit poser des hypothèses. Certaines hypothèses auront peu d'impact sur les résultats de l'entreprise et d'autres auront un impact monumental. Pour prévoir des hypothèses avec plus de certitude l'approche Monte Carlo est adéquate. Elle permet de réduire l'incertitude et de mesurer le risque rattaché à certaines des variables.

Cette méthode repose sur le principe de la simulation, au sens commun du terme, et d'utiliser un modèle, c'est-à-dire une représentation abstraite d'un système ou d'un problème, et d'étudier l'évolution de ce modèle sans faire fonctionner le système réel c'est donc méthode d'estimation d'une quantité numérique qui utilise des nombres aléatoires.

Pour cela, il faut cependant poser le problème, le modéliser de sorte que la quantité à rechercher s'exprime comme l'espérance d'une variable aléatoire X , notée $E(X)$.

Une variable aléatoire est le résultat d'une expérience soumise au hasard ;

Son espérance est schématiquement ce que l'on s'attend à trouver en moyenne si l'on répète l'expérience un grand nombre de fois.

Chapitre II: la gestion budgétaire, outil de contrôle de gestion

Trouver cette modélisation est très probablement la tâche la plus complexe¹

1.3.2 Deuxième phase ‘ la budgétisation ‘

La gestion budgétaire conduit à la mise en place d'un réseau de budgets couvrant toutes les activités de l'entreprise. Ces programmes d'actions chiffrées sont appelés à servir d'outil de pilotage s'il leur est adjoind un système de contrôle budgétaire cohérent et régulier dont le cœur est constitué par la mise en évidence d'écarts qui doivent permettre la réflexion sur les causes de ces divergences et initier des actions correctrices.

Étymologiquement « budget » est une expression anglaise qui provient du français «bougette», une bourse accrochée à la selle du cheval des voyageurs dans laquelle on serrait ses écus.

Ce terme a ensuite été transposé sur le plan financier pour les gouvernements et, au sens figuré, pour les personnes privées. (*Hofstede, 1967, p. 19-20*)

1.3.2.1 Définition utilité et rôle des budgets :

1.3.2.1.1 Définition d'un budget

Le budget d'après le *PCG* est « *un mode de gestion consistant à traduire en programmes d'actions chiffrés appelés budgets* » les décisions prises par la direction avec la participation des responsables ».

Le budget est défini par Anthony comme «*un plan pour l'année à venir généralement exprimé en termes monétaires*» (*Anthony R. N., the management control function, 1988*)

Le budget est défini par *Bouquin H. (1997)* comme « *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 la réalisation des plans opérationnels* »

« *Un budget peut se limiter à une simple liste d'autorisations de dépenses. Pour qu'un contrôle budgétaire soit effectif, le budget doit être utilisé dans une boucle rétroactive, dans laquelle les prédictions et les réalisations sont sans cesse évaluées pour trouver des moyens d'atteindre plus sûrement des résultats* » (*Quail, 1997, p. 618 cité par Sponem 2004*).

Le budget est une affectation prévisionnelle quantifiée aux centres de responsabilité de l'entreprise, chaque budget exprime des objectifs à réaliser et des moyens à mobiliser pour une période déterminée limité au court terme. Il représente la déclinaison du plan opérationnel pour l'année à venir. Il doit couvrir la totalité des activités de l'entreprise, il doit être exhaustif, détaillé, valorisé et tenir compte aussi des critères qualitatifs.

1.3.2.1.2 Utilité d'un budget

¹<https://interstices.info/la-simulation-de-monte-carlo/>consulté le02/05/2021 à 14h00

Chapitre II: la gestion budgétaire, outil de contrôle de gestion

À quoi sert un budget ?

Le budget sert à anticiper, déléguer, contrôler. Il traduit l'engagement pris par un responsable à atteindre des objectifs avec les moyens mis à sa disposition.

Anticiper pour savoir où on va et pour se préparer aux ruptures, anticiper pour prévoir l'évolution des besoins futurs, saisir les opportunités et éviter que l'entreprise soit ballotée aux grés des nombreuses contraintes du marché ;

Déléguer : n'est pas un abandon, ni une fuite de responsabilités, plutôt un transfert de décision. Déléguer c'est aussi responsabiliser et impliquer.

Contrôler : Déléguer suppose, donner le pouvoir. La délégation implique un contrôle périodiquement les tâches déléguées.

Bref, « toute entité, même celle dont la fonction première n'est pas la recherche de la rentabilité, doit appliquer une démarche budgétaire, car l'efficacité et l'efficience ne se limitent pas au domaine du mercantile », ou de l'avare.

D'où les quatre temps de la démarche prévisionnelle qui répond à la bonne orientation des efforts encadré avec la roue de E. Doming; en langage courant PDCA, plan : do, check, act :

1. Préparer (**Plan**) : prévoir, programmer ; l'établissement du budget
2. Agir (**Do**): faire, former et appliquer ; la réalisation des objectifs,
3. Contrôler les résultats et trouver la cause (**Check**): vérifier, relever des écarts par des indicateurs et mettre en place, éventuellement des plans d'action correctifs.
4. Agir, Réagir (**Act**) : mettre en œuvre le changement, appliquer les plan d'action.

1.3.2.1.3 Rôle du budget

Divers rôles sont attribués au budget. Anthony résume les finalités du budget et du processus de préparation budgétaire en cinq points (*Anthony R. N., the management control function, 1988*)

- Motiver les managers à dresser des plans
- Informer les managers de ce qui est attendu d'eux
- Obtenir un engagement des managers
- Coordonner les différentes activités d'une organisation
- Fournir un standard pour juger la performance réelle

De manière plus complète, on peut dire que le budget est présenté comme un moyen de :

- Évaluer la performance des managers
- Motiver les responsables opérationnels
- Communiquer entre les différents niveaux hiérarchiques

Chapitre II: la gestion budgétaire, outil de contrôle de gestion

- Déployer la stratégie
- Prévoir les besoins financiers
- Gérer les risques, de coordonner
- Piloter les différentes activités de l'entreprise
- Autoriser les dépenses, d'allouer les ressources
- Communiquer avec les acteurs externes (actionnaires, créanciers...)

1.3.2.2 Principes d'élaboration d'un budget

L'élaboration du budget compte quatre principes :

a) *Le principe de l'annualité :*

Un budget est établi pour une année (du 1er janvier au 31 décembre) et s'exécute au cours de l'année pour laquelle il a été établi.

b) *Le principe de l'unité :*

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

c) *Le principe de l'universalité :*

Ce principe implique que toutes les opérations de dépenses et de recettes soient indiquées dans leur intégralité et sans modification dans le budget. Autrement dit, les recettes financent indifféremment les dépenses. C'est l'universalité des recettes.

d) *Le principe d'équilibre budgétaire :*

Ce principe implique l'existence d'un équilibre entre les recettes et les dépenses. Il interdit la présentation d'un budget déséquilibré c'est-à-dire les charges ne doivent jamais être supérieures aux réalisations attendues

1.3.2.3 Typologie des budgets

1.3.2.3.1 *Budget des ventes*

L'élaboration du budget des ventes est la phase déterminante du processus budgétaire car c'est le premier budget construit. Il précise le volume d'activité de l'entreprise conditionnant ainsi les autres budgets opérationnels.

La prévision des ventes définit l'activité à venir des commerciaux par la fixation d'objectifs de vente future en quantité et en volume et détermine ainsi le chiffre d'affaires. Il est défini par de **Guerny et Guiriec** comme «*un chiffrage en volume permettant de situer le niveau d'activité des services commerciaux et un chiffrage en valeur des recettes permettant de déterminer les ressources de l'entreprise* ».

Chapitre II: la gestion budgétaire, outil de contrôle de gestion

Pour son élaboration on fait généralement appel aux techniques d'études de marché pour avoir une analyse sur la demande et ventes probables, ensuite les informations collectées subissent un traitement mathématique et statistique pour prévoir les ventes.

1.3.2.3.2 Budget de production

C'est un budget essentiel du cycle budgétaire dans une entreprise industrielle, son établissement revient à valoriser et optimiser les capacités de production et de mettre en relation les ventes la production et les stocks.

Il émane des décisions prises au niveau du budget des ventes et de la politique de gestion de stock de l'entreprise. À partir des ventes prévues, on détermine les quantités à produire, les ateliers qui vont réaliser cette production, la quantité de matières premières nécessaire ainsi que l'effectif des salariés et le nombre d'heures à travailler.

Par ailleurs, pour établir le budget de production, il ne faut pas oublier que la production est contrainte par les capacités productives de l'entreprise, c'est pour cela qu'il convient de gérer et d'optimiser l'organisation du travail et la production grâce à des méthodes et techniques scientifiques²

1.3.2.3.3 Budget des approvisionnements

Connaissant les quantités à vendre, on en déduit les quantités à fabriquer c'est ainsi que le budget des approvisionnements est établi. Il permet d'assurer à la production que les matières nécessaires seront achetées en quantité voulue, le moment voulu et au moindre coût en tenant compte du prix d'achat fonction de l'évolution de l'inflation (tarifs des fournisseurs).

L'établissement de ce budget dépend de la politique d'approvisionnement lié au problème de gestion des stocks tel que la capacité de stockage ou la capacité de financement du stock, pour y remédier il est essentiel de budgétiser les entrées en fonction des sorties, en évitant à la fois le sur stockage car il génère des coûts supplémentaires, et la rupture de stock qui perturbe l'activité.

La gestion de ce budget inclus deux étapes :

1ère étape, est une phase de prévision des approvisionnements nécessaires selon le mode d'approvisionnement de l'entreprise et des hypothèses quant au niveau des consommations.

2ème étape, est une phase de valorisation dans laquelle le budget d'approvisionnement est mis au point.

Il se subdivise en plusieurs sous-budgets :

²<https://www.mawarid.ma/document-3006.html> consulté le 15/05/2021 à 15h45

Chapitre II: la gestion budgétaire, outil de contrôle de gestion

- Budget des commandes
- Budget des livraisons
- Budget des consommations
- Budget des stocks

1.3.2.3.4 Budget des charges

Il permet de regrouper les charges, selon leur nature, en fonction du critère de «variabilité». On distingue ainsi les charges variables (ou charges opérationnelles), des charges fixes (ou charges de structure) dont le montant est constant pour une structure de production et sur une courte période.

Le budget des charges permet d'évaluer le coût prévisionnel adapté à un certain niveau d'activité. Il est utilisé en contrôle de gestion pour mettre en évidence les écarts sur activités pour un centre d'analyses donné

1.3.2.3.5 Budget des investissements

Le budget des investissements est un élément constitutif du budget financier, il reprend les informations du plan d'investissement en les détaillant par responsable opérationnel afin de permettre un suivi administratif de l'engagement des dépenses.

La prévision de ces investissements s'effectue dans un plan prévisionnel à cinq ans ou même plus, cela dépend des capacités de planification de l'entreprise. Il répond à trois objectifs :

- Calculer avec précision le montant des investissements prévus.
- Affecter les ressources nécessaires à leur financement.
- Déterminer un responsable pour chaque projet d'investissement.

L'entreprise est généralement en situation de rationnement de capital, autrement dit tous les investissements réalisables sont contraints par l'enveloppe budgétaire disponible imposant à l'entreprise des choix d'investissement et des sélections des différents projets et les moyens de leurs financements.

Afin de mener à bien ces investissements le contrôleur de gestion doit se soumettre à différentes tâches qui lui permettent de sélectionner, d'autoriser, et de contrôler les investissements tels que :

- Choisir entre les projets alternatifs en se servant des outils d'aide à la décision.
- S'assurer que les projets d'investissements proposés par les responsables opérationnels sont cohérents avec le développement à long terme et la stratégie de l'entreprise.

Chapitre II: la gestion budgétaire, outil de contrôle de gestion

- Mener des études sur les plans commerciaux, techniques, financiers et juridiques pour faire apparaître les avantages et les risques du projet pour vérifier sa validité et juger sa rentabilité.
- Suivre la mise en œuvre des investissements en vue de respecter les prévisions de dépenses telles qu'elles sont déterminées dans le budget des investissements.

Le contrôleur de gestion fait appel à 4 méthodes financières pour choisir, à priori, «le meilleur» investissement et apprécier leurs rentabilité :

a) La valeur actuelle nette (VAN)

La VAN d'un projet d'investissement est défini comme l'actualisation des flux totaux de liquidités prévisionnels générés par sa réalisation. Elle peut être déterminée par la différence entre les cash-flows³ actualisés à la date 0 et le capital investi.

La comparaison de projets similaires (même nature, même durée) est possible. Dans le cas de VAN positives, le projet ayant la VAN la plus élevée sera jugé le plus rentable.

b) Le taux de rentabilité interne (TRI)

C'est un indicateur important qui prend en compte tous les flux (achats, ventes, revenus...) sur une année et le compare à la valeur de départ à fin d'obtenir un taux annuel pour mesurer la pertinence d'un projet.

Ce taux est lié à la notion "VAN" de sorte à ce que le TRI réalise l'égalité entre l'investissement et les cash-flows annuels actualisés autrement dit c'est le taux qui correspond à une VAN nulle.

c) Le délai de récupération du capital investi (DR)

Cette méthode répond à la question de savoir : en combien d'années ou de mois le montant investi est récupéré. C'est donc un calcul en temps où l'entreprise choisit l'investissement qui se rembourse le plus vite.

La période de remboursement est déterminée soit sur la base des bénéfices nets comptables, soit sur la base des flux nets de trésorerie, ce qui est plus sûr et plus significatif (résultat net avant affectation + dotations aux amortissements + provisions de type durable)

d) L'indice de profitabilité (IP)

Lorsque le décideur d'investissement est confronté au choix de plusieurs projets qui ne donnent pas l'avantage de l'un par rapport à l'autre il est très utile de déterminer l'indice de

³Flux de liquidités, est un indicateur qui permet de mesurer le flux de trésorerie dont dispose une entreprise

Chapitre II: la gestion budgétaire, outil de contrôle de gestion

profitabilité afin de permettre d'évaluer l'opportunité d'un choix plus judicieux de projet le plus rentable est celui qui a un indice le plus élevé.

Cet indice permet de quantifier l'avantage relatif de l'investissement c'est-à-dire la valeur créée par une unité monétaire de capital investi, l'indice de profitabilité égal à la somme des cash-flows actualisés divisée par le capital investi.

1.3.2.3.6 Budget de trésorerie

Le budget de trésorerie est la transformation des charges et des produits de tous les budgets précédents en encaissement et décaissements il regroupe donc toutes les informations financières fournies par les autres budgets de l'entreprise.

Dans l'ensemble du processus budgétaire, il apparaît comme une résultante des budgets opérationnels et budget des investissements, Il permet :

- D'établir la situation prévisionnelle de la trésorerie constituée par les disponibilités en caisse, compte en banque, compte postal.
- De prévoir le besoin de financement à court terme.
- De déterminer le niveau de liquidité nécessaire à l'entreprise en fonction de ses objectifs.
- De synthétiser l'ensemble des activités de l'entreprise par les flux financiers prévus.
- De porter une appréciation sur les encaissements et décaissements prévisibles de l'entreprise et assurer leurs l'équilibre.
- De prendre des décisions en matière financière

La construction de ce budget nécessite plusieurs étapes et documents indispensables qui permet un bouclage de la démarche budgétaire, Elles sont au nombre de trois :

- Collecter les informations jugées nécessaires et pertinente.
- Élaboration des budgets partiels de trésorerie.
- Mise en œuvre et ajustement du budget de trésorerie.

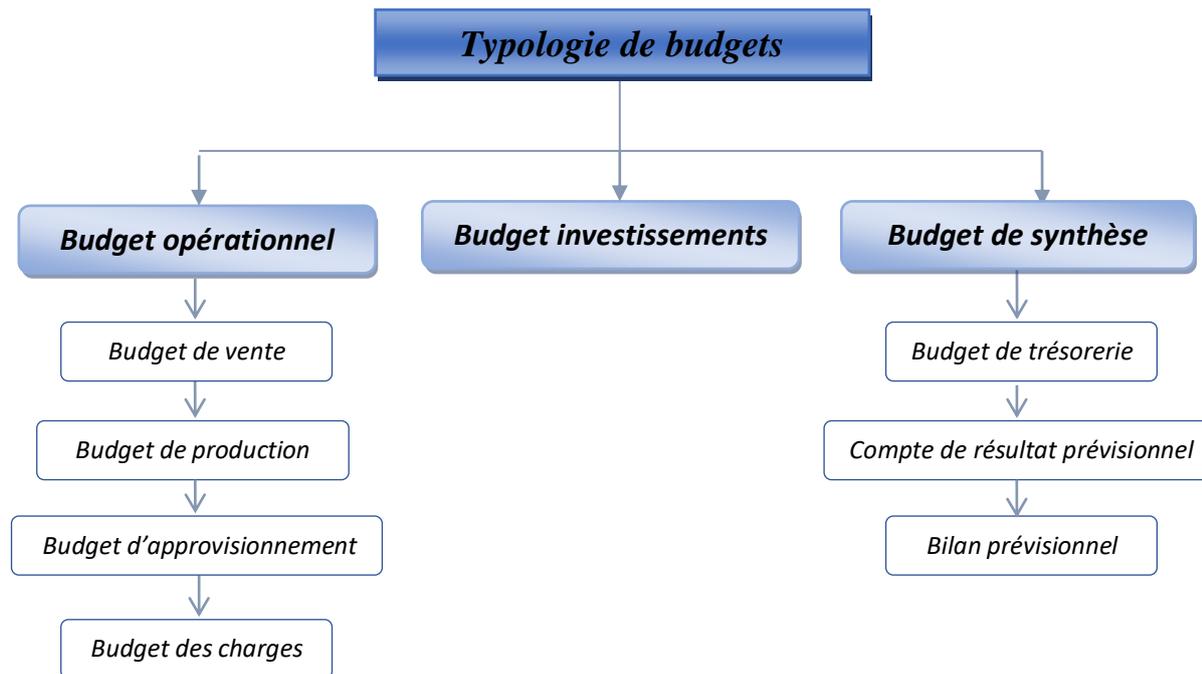
Le budget de trésorerie est généralement établi mois par mois pour une période de 6 à 12 mois. Il comprend 3 grandes parties :

- *Les budgets des encaissements* : Il s'agit des flux financiers entrants ou des entrées de fonds en trésorerie prévues pendant la période considérée.
- *Le budget décaissements* : Ils sont constitués par les flux financiers sortants prévus pendant la période c'est-à-dire des paiements.
- *Les soldes* : La différence entre les encaissements et les décaissements indique la situation de trésorerie pour chaque mois soient :

Chapitre II: la gestion budgétaire, outil de contrôle de gestion

- Une trésorerie positive ou excédentaire : le trésorier doit chercher les placements les plus rentables et présentant le moins de risque pour l'entreprise.
- Une trésorerie négative ou déficitaire : la situation de déficit conduit l'entreprise à chercher des moyens de financement à court terme.

Schéma N°04 : typologie des budgets



Source : Établi par nous-mêmes

Section 02 : Le contrôle budgétaire

La vie d'une entreprise est marquée par les risques, pour les esquiver de nombreuses méthodes ont été mise en œuvre, Parmi elles : le contrôle.

Plusieurs types de contrôle sont utilisés au sein d'une entreprise : l'audit, le contrôle de gestion, le contrôle opérationnel, le contrôle budgétaire... etc.

Dans cette section notre étude se portera sur le contrôle budgétaire, qui constitue la dernière étape du processus budgétaire, et est considéré comme l'élément le plus important qui permet le suivi de la performance budgétaire. Il implique généralement une comparaison les résultats réels et ceux budgétisés, afin de voir, en temps réel, où et comment les opérations sont conduites.

2.1 Généralités sur le contrôle budgétaire

2.1.1 Définition du contrôle budgétaire

Selon (*Gervais, contrôle de gestion et planification de l'entreprise, 1991*) , «*le contrôle budgétaire comme la comparaison permanente des résultats réels et prévisions chiffrés figurant au budget afin :*

- *De rechercher la cause d'écart ;*
- *D'informer les différents niveaux hiérarchiques ;*
- *De prendre les mesures correctives éventuelles nécessaires ;*
- *D'apprécier l'activité des responsables budgétaires ».*

Donc, le contrôle budgétaire se présente une méthode de gestion utilisée en comptabilité analytique, elle consiste à établir des prévisions chiffrées en valeur (budget), mais aussi de faire la comparaison systématique des prévisions et les réalisations en vue de détecter rapidement toutes mesures correctives nécessaires.

Le contrôle budgétaire n'est pas que synonyme de maîtrise du budget, mais aussi c'est un véritable outil de vérification. Il permet de vérifier la performance des différents centres de responsabilité.

En effet, son objectif principal est d'améliorer la performance de l'entreprise. Il permet aux responsables d'agir rapidement sur les variables contrôlables, de gérer à l'avance par anticipation les écarts constatés et de comprendre comment les résultats sont-ils générés.

Chapitre II: la gestion budgétaire, outil de contrôle de gestion

2.1.2 Processus du contrôle budgétaire :

De manière générale le système budgétaire distingue trois phases de contrôle

a) Le contrôle à priori (par anticipation) :

À cette étape, le contrôle permet d'améliorer l'élaboration de la démarche prévisionnelle et cela par la vérification de la cohérence entre les hypothèses retenues pour la construction du budget et les plans opérationnels et stratégiques. Aussi il faut envisager et simuler les conséquences des décisions avant même de s'engager

En effet, le contrôle par anticipation est étroitement lié à la fonction de simulation, qui est considéré dans nos jours l'une des fonctions principales de la budgétisation

b) Le contrôle concomitant (pendant l'action) :

Il a pour objectif de fournir de façon permanente et rapide les informations aux opérationnels sur les réalisations et les problèmes qui permettent de conduire leurs actions à court terme.

C'est un contrôle qui placé au niveau des opérations de façon qu'il soit continu, proche du terrain et limité à l'action en court

c) Le contrôle à posteriori (après l'action)

C'est la dernière étape de l'exécution budgétaire, son but consiste principalement en une évaluation des performances, en se basant sur les informations systématiques qui permettent de comparer les réalisations aux prévisions attendues et aussi sur les informations conjoncturelles dues aux événements imprévus afin d'analyser et d'expliquer les écarts, de prendre les mesures nécessaires pour mettre à jours leurs plans et présenter un bilan final de la période budgétaire.

2.1.3 Intérêts et limites du contrôle budgétaire

2.1.3.1 Les intérêts du contrôle budgétaire

Le contrôle budgétaire présente plusieurs avantages, qui sont les suivants :

- Il est tout d'abord utile aux opérationnels, car il constitue un guide dans leur action quasi quotidienne ;

Chapitre II: la gestion budgétaire, outil de contrôle de gestion

- Il permet également aux dirigeants d'obtenir une synthèse de l'activité de l'entreprise et de prendre du recul par rapport aux décisions opérationnelles ;
- Il permet de connaître le sens et l'importance des écarts par rapport aux prévisions dans les domaines essentiels de la gestion il permet de constater la marche de l'unité par rapport à la route prévue. Il a un rôle d'alerte pour le pilote de l'unité ;
- Il favorise la coordination des différentes fonctions de l'entreprise tout en autorisant une décentralisation des responsabilités ;
- Il permet d'améliorer la productivité et la rentabilité de l'entreprise.

2.1.3.2 Les limites du contrôle budgétaire :

- La mise en place du contrôle budgétaire est souvent mal vécue, car perçue comme une sanction par le personnel de l'entreprise ;
- Étape complexe et longue, le contrôle budgétaire n'assure pas toujours une bonne réactivité de l'entreprise. Face à un environnement de plus en plus turbulent, d'autres outils seront mis en place, notamment les tableaux de bord ;
- Le centre de responsabilité doit disposer d'une réelle autonomie dans ses décisions. Il doit être un lieu de pouvoir de décision : quelle serait la responsabilité d'un responsable d'un centre s'il n'a aucune maîtrise dans la fixation de son budget ;
- Un système d'information comptable efficace : la réactivité du contrôle dépend en grande partie du système d'information comptable. L'arrivée des ERP⁴ facilite le travail du contrôleur et propose des modules spécifiques de contrôle de gestion (reporting, tableau de bord, etc.)

2.2. *Élaboration des écarts*

2.2.1 *Définition et principes d'élaboration des écarts*

2.2.1.1 Définition d'un écart

Selon le PCG (1982) « *Un écart se définit comme la différence entre une donnée de référence et une donnée constatée. Exemple : écart entre coût prévus et coût réalisé, entre quantité allouées et quantités consommées*» (**Brigitte, 2008**)

D'après cette définition, on constate que les écarts sont une mesure quantitative entre le préétabli et le réel. Le résultat obtenu soit il est favorable ou défavorable pour l'entreprise.

⁴ ERP est un outil informatisé qui permet le pilotage de l'entreprise

Chapitre II: la gestion budgétaire, outil de contrôle de gestion

2.2.1.2 Principes d'élaboration des écarts de (Alazard & Sépari, 2007) :

Principe 1 : Un écart est la différence entre la valeur constatée de la donnée étudiée et la valeur de référence de cette même donnée. La valeur constatée est en général la valeur réelle telle qu'elle apparaît dans la comptabilité de gestion. La valeur de référence peut-être une valeur budgétée standard ou prévisionnelle.

Principe 2 : Un écart se définit par un signe (+ ou -), une valeur et un sens (favorable ou défavorable). En effet, dans l'analyse des écarts, un écart de même valeur algébrique n'a pas le même sens selon qu'il s'agit d'un produit.

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

Principe 4 : En harmonisation avec la position du plan comptable générale 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

2.2.2 Calcul et analyse des écarts :

L'analyse des écarts relève principalement du contrôle budgétaire. Le contrôle budgétaire comprend les étapes suivantes : élaboration d'un budget, comparaison du budget sur les réalisations et mesure des écarts, interprétations des écarts et prise de décision de mesure de collection et éventuellement l'adaptation ou remise en cause des objectifs

La pertinence des écarts dépend de leurs définitions mais aussi de la qualité des budgets. Donc les écarts se calculent de la manière suivante :

$$\text{Écart} = \text{Données réelles} - \text{Données prévisionnelles}$$

En contrôle budgétaire l'analyse de la performance se fait à base de deux écarts, un écart sur quantité qui est valorisé par prix ou (un coût) préétabli et un écart sur prix qui est pondéré sur la quantité réelle. Et l'accumulation de ces deux derniers permet d'avoir un écart global.

Chapitre II: la gestion budgétaire, outil de contrôle de gestion

2.2.2.1 L'analyse de l'écart sur résultat :

C'est un écart qui traduit en termes financiers la performance globale de l'entreprise ou d'un produit car il permet d'avoir une idée sur la réalisation de l'objectif global de rentabilité. Ce dernier mesure la déviation de la performance globale à court terme.

D'où l'écart de résultat est la dissemblance entre le résultat réel et le résultat préétabli de référence.

$$\text{Écart de résultat} = \text{résultat réel} - \text{résultat préétabli.}$$

Avec :

$$\text{Résultat réel} = \text{Chiffre d'affaire réel} - \text{Coût réel}$$

$$\text{Résultat préétabli} = \text{Chiffre d'affaire préétabli} - \text{Coût préétabli}$$

Cet écart global se décortique en trois sous écarts à savoir l'écart sur chiffre d'affaires, écart sur marge et écart sur coût.

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

L'écart sur chiffre d'affaires «est la différence entre le chiffre d'affaires réel et le chiffre d'affaires prévu » (Alazard & Sépari, 2007).

$$\text{Écart sur CA} = \text{Chiffre d'affaires réel} - \text{Chiffre d'affaires budgété}$$

Un écart sur chiffre d'affaires est considéré favorable si et seulement s'il est positif, car le chiffre d'affaires réalisé est supérieur à celui prévu. Contrairement s'il est négatif dans ce cas est considéré défavorable car le chiffre d'affaires réalisé est inférieur à celui prévu par l'entreprise.

Cet écart global est décomposé en deux sous écarts : écart sur prix et un écart sur volume (quantité). Cette décomposition est faite comme suit :

Chapitre II: la gestion budgétaire, outil de contrôle de gestion

- ✓ Écart sur quantité : correspond à la différence entre les ventes totales réalisées et les ventes totales prévues. Il est calculé comme suit :

$$\text{Écart sur Quantité} = \sum (\text{Quantité réelle} - \text{Quantité prévisionnelle}) * \text{Prix prévisionnel}$$

- ✓ Écart sur prix : constitue la somme des écarts sur prix des différents produits. Il est égal :

$$\text{Écart sur Prix} = \sum (\text{Prix réelle} - \text{Prix prévisionnelle}) * \text{Quantité réelle}$$

2.2.2.3 L'analyse de l'écart sur la marge

L'écart sur la marge « est la différence entre la marge sur le coût préétabli de la production réelle et la marge sur coût préétabli de la production prévue ».

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

$$\text{Écart sur Marge} = \text{Marge réelle} - \text{Marge prévue}$$

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

$$\text{Marge prévue} = (\text{Prix de vente prévisionnel} - \text{Coût de revient})$$

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

$$\text{Écart sur Quantité} = (\text{Quantité réelle} - \text{Quantité prévue}) * \text{Marge prévue}$$

$$\text{Écart sur Marge unitaire} = (\text{Marge réelle unitaire} - \text{Marge prévue unitaire}) * \text{Quantité}$$

L'écart total sur la marge peut être dû à :

- Des variations des quantités vendues ;
- Des variations des marges unitaires ;
- Une modification de la composition des ventes entre les prévisions et les réalisations.

Chapitre II: la gestion budgétaire, outil de contrôle de gestion

Un écart positif signifie que la marge réalisée est supérieure à celle budgétée, donc il est favorable. Par contre un écart négatif est défavorable car la marge réalisée est inférieure à celle prévue

2.2.2.4 L'écart sur coût

En contrôle budgétaire comme nous l'avons déjà dit auparavant est la différence entre le réel et le prévu, en appliquant ce principe aux coûts, on obtient un écart sur coût qui est défini par la différence entre les couts réels et prévisionnels. Cet écart se calcule de la manière suivante :

$$\text{Écart sur coût} = \text{Coût réel} - \text{Coût prévu}$$

Le coût prévu est préétabli à partir des coûts préétablis de production (coûts standard, coût prévisionnel) appliqués au volume réel de production.

On en déduit donc :

$$\text{Écart sur coût} = \text{Coût réel}_{\text{production}} - \text{Coût préétabli}_{\text{production réelle}}$$

2.2.2.5 L'écart sur charges directes

C'est l'ensemble d'écart sur coût unitaire (Écart sur taux pour la main-d'œuvre) qui mesure l'impact total sur les coûts de la hausse ou de la baisse du coût par rapport aux prévisions, et l'écart sur quantité (Écart sur temps pour la main-d'œuvre) qui mesure l'impact total sur le coût.

Cet écart se calcule de la manière suivante :

$$\text{Écart sur charges indirectes} = \text{Écart sur Coût unitaire} + \text{Écart sur Quantité}$$

2.2.2.6 L'écart sur charges indirectes

Il englobe toutes les charges de tous les produits de l'entreprise qui sont subdivisés entre les différents centres d'analyses. L'écart global des charges indirectes est divisé en trois sous écart à savoir : écart budget, écart activité et enfin écart rendement, qui se présente sous la formule suivante :

Chapitre II: la gestion budgétaire, outil de contrôle de gestion

$$\text{Écart sur charges indirectes} = \text{Écart budget} + \text{Écart activité} + \text{Écart rendement}$$

Détaillons chaque partie de la formule générale de l'écart sur charges indirectes.

✓ Écart budget (salaires et autres charges du centre) :

Cet écart traduit la différence entre le montant des charges indirectes réellement constatée pour le centre d'analyses et le coût préétabli adapté à l'activité réelle (ou budget flexible).

C'est un écart qui prend en compte toutes les dépenses du centre d'analyses :

$$\text{Écart sur Budget} = \text{Coût Réel} - \text{Coût budgété}_{\text{Activité réelle}}$$

$$\text{Écart sur budget} = (\text{Quantité Réelle} \times \text{Coût unitaire réelle}) - \text{Coût budgété}$$

Avec :

$$\text{Écart sur coût} = (\text{Coût variable prévu d'UO} * \text{Quantité réelle d'UO}) - \text{Charges fixes}$$

L'écart sur budget est considéré comme favorable si et seulement s'il est supérieur à zéro (positif), contrairement s'il est négatif est marqué défavorable

✓ Écart activité(ou sur imputation du coût fixe) :

L'activité réelle peut être inférieure à l'activité normale. Dans ce cas la totalité des charges fixes n'ont pu être imputées à la production du fait de la sous-activité. Dans le cas inverse, l'écart favorable traduit une sur activité. L'écart sur activité correspond donc à l'écart sur imputation des charges fixes.

Si l'écart est positif, il est donc défavorable, et s'il est négatif, il est donc favorable. Il mesure le niveau d'activité liée aux charges fixes.

Il se calcule de la manière suivante :

$$\text{Écart sur activité} = \text{Coût budgété}_{\text{Activité réelle}} - \text{Coût préétabli}_{\text{Activité réelle}}$$

$$\text{Écart sur activité} = \text{Charges fixes} - (\text{Coût standard charges fixes} \times \text{Nbre réel d'U.O})$$

Chapitre II: la gestion budgétaire, outil de contrôle de gestion

✓ Écart sur rendement (main d'œuvre, matériel) :

Il provient du fait que pour une production réalisée, la consommation d'unités d'œuvre est différente des provisions, d'où un écart sur quantité d'unités consommées. Il s'agit là d'une origine interne et de la responsabilité de l'atelier ou du centre d'analyses.

Si l'écart est positif, il est donc défavorable, s'il est négatif, il est donc considéré favorable. Cet écart se calcule comme suit :

$$\text{Écart sur rendement} = \text{Coût prévisionnel}_{\text{l'activité réelle}} - \text{Coût prévisionnel}_{\text{production réelle}}$$

2.2.3 Interprétation des écarts et la mise en œuvre des actions correctives

2.2.3.1 L'interprétation des écarts

Les écarts calculés doivent être qualifiés de favorables (positif) ou défavorables (négatif).

Si les écarts sont négatifs, ils sont communiqués au personnel afin d'améliorer leur travail, et si ces dépassements sont importants, les personnes qui sont responsables doivent fournir des explications et peuvent même en couvrir des sanctions.

Si les écarts sont positifs, les responsables encouragent les services concernés avec des rémunérations complémentaires

Interpréter et analyser les écarts permettent au contrôleur de gestion de donner les différentes causes des résultats favorables ou défavorables, pour identifier l'origine des calculs des écarts afin d'apporter des actions correctives pour améliorer la situation.

Ces différents écarts sont dus aux principales causes suivantes :

- Dysfonctionnement interne : climat social, ambiance, contrôle de gestion défaillant ;
- Événement interne : départ, décès, embauches ratées ;
- Lois de finances dont les effets sont loin d'être négligeables sur le plan de la gestion budgétaire, quel que soit le pays ;
- Évolution technologique : produit nouveau ou produit passant dans quelques semaines en phase de déclin ;
- Évolution technique : mobilisation obsolète, méthodes et processus périmés ou coûteux ;

Chapitre II: la gestion budgétaire, outil de contrôle de gestion

- Fluctuations et changements du marché : mode, crise écologique soudaine ;
- Événement politique : révolution culturelle.

2.2.3.2 Action corrective

Le contrôle budgétaire est une branche du contrôle de gestion qui a pour fonction d'analyser la performance en comparant ce qui était prévu à ce qui s'est réellement produit. Il propose donc des analyses d'écarts entre l'objectif et la réalité dans le but de les expliquer et permettre la décision d'actions correctives adaptée

Ces différentes actions correctives permettent de remédier les problèmes posés, mais avant la mise en œuvre toute action corrective, il faut bien réviser les prévisions qui sont devenues irréalistes. Cela nécessite la mise en place des méthodes de résolution de problèmes en adaptant une démarche méthodologique qui permet d'identifier la première cause de la situation actuelle (réelle), pour que la solution retenue puisse éviter l'apparition de ce problème ou d'autres anomalies qui peuvent déstabiliser le fonctionnement de l'entité en question, parmi ces actions on trouve :

- Réduire des coûts pour une meilleure utilisation, plus rationnelle, des moyens de production (atelier, bureau, magasins, boutique, transport, logiciel, moyens de communication) ;
- Proposer des modifications des procédures, de structure, de réseau d'information ainsi que le traitement de ces informations ;
- Sélectionner des fournisseurs et modifier les méthodes de travail avec certains d'entre eux ;
- Supprimer les documents inutiles
- Promouvoir des hommes et les formés ;
- Créer, modifier, supprimer, développer des produits ou des services.

2.2.3.3 Nature de l'action corrective

Les différents types d'actions correctives qu'on peut avoir dans ce cas, deux types sont possibles :

- L'action est mise en œuvre avant que l'opération ne soit totalement achevée, elle cherche à infléchir les premières estimations du résultat et le contrôle est dit anticipé ;

Chapitre II: la gestion budgétaire, outil de contrôle de gestion

- L'action ne cherche qu'à influencer, les réalisations ultérieures dans ce cas l'écart n'est calculé qu'une fois la tâche accomplie et l'action corrective ne portera que sur l'accomplissement d'une nouvelle tâche.

Pour une action corrective plus efficace doit être rapide car une action trop tardive risque d'avoir un effet contraire sur le système de contrôle, et elle doit être adaptée car elle risque d'aboutir à des résultats opposés ou indésirables.

Conclusion du chapitre

La gestion budgétaire conduit à la mise en place d'un réseau de budgets couvrant toutes les activités futures de l'entreprise établie sur la base des hypothèses d'exploitation.

La démarche budgétaire commence par définir la stratégie de l'entreprise et les objectifs à atteindre traduit en programmes d'actions chiffrées qui sont appelées à servir d'outil de pilotage s'il leur est adjoint un système de contrôle budgétaire cohérent et régulier dont le cœur est constitué par la mise en évidence d'écarts qui doivent permettre la réflexion sur les causes de ces divergences et initier des actions correctrices.

Au cours de ce deuxième chapitre, nous avons apporté une réponse à la question « comment procéder au contrôle budgétaire au niveau de l'entreprise et quel est son processus ? ». En portant une analyse théorique sur la gestion budgétaire, la budgétisation et le contrôle budgétaire, d'où nous avons déduit que ce dernier nous a permis de comparer les réalisations avec les prévisions, déceler les écarts significatifs et les analyser dans le but de prendre des mesures correctives.

Dans le chapitre suivant, nous exposerons les budgets établis au sein de *NUMILOG*, nous leur porterons une analyse et nous allons proposer une méthode de prévision choisie parmi de nombreuses méthodes existantes.

Chapitre III
La gestion budgétaire
au sein de la SPA
NUMILOG

Chapitre III: la gestion budgétaire au sein de la SPA NUMILOG

L'évolution de l'économie algérienne et l'ouverture de ses systèmes, ont permis la naissance du conglomérat de l'industrie agroalimentaire le groupe *CEVITAL*.

Afin de s'intégrer en économie du marché, *CEVITAL* a su faire valoir par sa taille et son volume de production sur le marché et a consolidé sa position de leader dans le domaine de l'agroalimentaire et entend poursuivre sa croissance en investissant encore dans des activités diverses telles que l'électroménager. D'où leur préoccupation majeure pour le transport c'est ainsi qu'il a créé *NUMILOG* en 2007.

Dans la première section, nous allons présenter le groupe *CEVITAL* et sa filiale *NUMILOG* au sein de laquelle nous avons effectué notre stage. Dans la deuxième section on procède à l'analyse des budgets de l'entreprise par le calcul des ratios. Enfin, dans la dernière section nous allons proposer une méthode de prévision par simulation, comparer les résultats, les analyser et proposer des mesures correctives.

Section 01 : Présentation de CEVITAL et sa filiale NUMILOG

Dans cette section, nous présenterons le groupe *CEVITAL* et sa filiale *NUMILOG*.

1.1 Le groupe CEVITAL

1.1.1 Le groupe CEVITAL

CEVITAL est un groupe familial qui s'est bâti sur une histoire, un parcours et des valeurs qui ont fait sa réussite et sa renommée. Première entreprise privée algérienne à avoir investi dans des secteurs d'activités diversifiées

CEVITAL une société par actions (SPA) dont, les actionnaires principaux sont M. REBRAB et FILS, elle a été créée par des fonds privés en 1998, implanté à l'extrême du port de Bejaia à 3 Km au sud-ouest du centre-ville. Il renferme 26 filiales avec 18000 employés répartis sur trois continents.

1.1.2 Activité du groupe CEVITAL

Le groupe *CEVITAL* constitue un ensemble économique qui est leader en Afrique, l'industrie agroalimentaire, l'électronique, l'électroménager, l'automobile, les services, les médias, la sidérurgie, la construction industrielle, l'industrie de verre plat, la grande distribution avec sa filiale *NUMILOG* qui fera l'objet de notre étude.

Chapitre III: la gestion budgétaire au sein de la SPA *NUMILOG*

L'activité principale du groupe est la production et la commercialisation des huiles, margarineries et sucres, elle a principalement porté ces efforts sur le développement des technologies huilières avec une connaissance experte de l'art de la trituration et le raffinage d'huile en y intégrant toutes les technologies de pointe.

Elle dispose d'une raffinerie d'huile, une margarinerie, deux raffineries de sucre (sucre liquide et sucre blanc) ainsi que des silos d'une capacité de stockage d'environ 400 000 tonnes à proximité du port de Bejaia.

Elle s'est également enrichi par l'acquisition de deux nouvelles unités conformément à sa stratégie d'affaire, la première est une unité d'eau minérale *CEVITAL* Lala Khadîdja sise à l'est de la wilaya de Tizi-Ouzou quant à la deuxième c'est la conserverie d'EL-Kseur (ex *COJEK*) sise à 25 km du chef-lieu de la wilaya de Bejaia.

1.1.3 La stratégie de développement

CEVITAL s'est construit autour de l'ambition et de la vision de son fondateur de bâtir un groupe industriel d'envergure mondiale, très compétitif, tourné vers l'exportation et l'international.

Le groupe possède des unités de production de taille mondiale, équipées des technologies les plus évoluées. La stratégie du groupe s'appuie sur une forte compétitivité en termes de prix, de qualité, de volumes, de logistique, de robotisation, de Co-Localisation.

Une place de choix est également accordée à la Recherche et Développement, à l'innovation et au talent des collaborateurs. Ces atouts compétitifs forment le socle d'une industrie dynamique, exportatrice, créatrice d'emplois et attractive pour la jeunesse algérienne.

Selon Issad REBRAB, fondateur de *CEVITAL*, le succès du Groupe repose sur 7 points clés :

- Le réinvestissement systématique des gains dans des secteurs porteurs à forte valeur ajoutée
- La recherche et la mise en œuvre des savoir-faire technologiques les plus évolués
- L'attention accordée au choix des hommes et des femmes, à leur formation et au transfert des compétences

Chapitre III: la gestion budgétaire au sein de la SPA *NUMILOG*

- L'esprit d'entreprise
- Le sens de l'innovation
- La recherche de l'excellence
- La fierté et la passion de servir l'économie nationale

1.2 SPA *NUMILOG*

NUMILOG est une entreprise de transport qui s'occupe principalement de la distribution physique des marchandises par route au niveau national, pour :

- Le client principal qui concerne les produits de SPA *CEVITAL*
- Les clients externes qui sont les autres industries (Saïda, Danone, Coca-cola ...)

1.2.1 *Création SPA NUMILOG*

NUMILOG est une entreprise créée en 2007, mais qui n'est devenue opérationnelle que depuis à peine trois années. En pleine expansion, elle compte plus de 1 200 collaborateurs. Un chiffre que le staff dirigeant escompte porter à 1 600 durant l'année en cours et à environ 3 000 sur les trois prochaines années. *NUMILOG* est également présente à travers trois plateformes opérationnelles en tri température (surgelé, frais et ambiant), respectivement à Alger, Oran et Constantine.

Son réseau est également composé de 34 centres logistiques régionaux répartis à travers l'ensemble du territoire national et environ 800 camions de transport entre maraîchers, plateaux, porte-conteneurs et camions-frigos

En 2014, *NUMILOG* s'ouvre sur le marché externe pour vous offrir son savoir-faire logistique et faire de votre réussite et de votre compétitivité une priorité.

Aujourd'hui, *NUMILOG* c'est 75 millions d'euros de chiffres d'affaires, 1400 collaborateurs, mais surtout 12 ans d'expertise, de création de valeurs et de partenariats fiables et durables dans les domaines de la prestation logistique⁵.

1.2.2 *Ses missions*

NUMILOG accompagne ses clients dans leur développement en s'appuyant sur le savoir-faire et l'expérience de ses équipes.

⁵<https://www.numilog.dz> Consulté le 23/06/2021

Chapitre III: la gestion budgétaire au sein de la SPA NUMILOG

La satisfaction de ses clients, de ses actionnaires et de ses collaborateurs est sa préoccupation permanente et fera de *NUMILOG* une référence sur les métiers de la logistique et du transport.

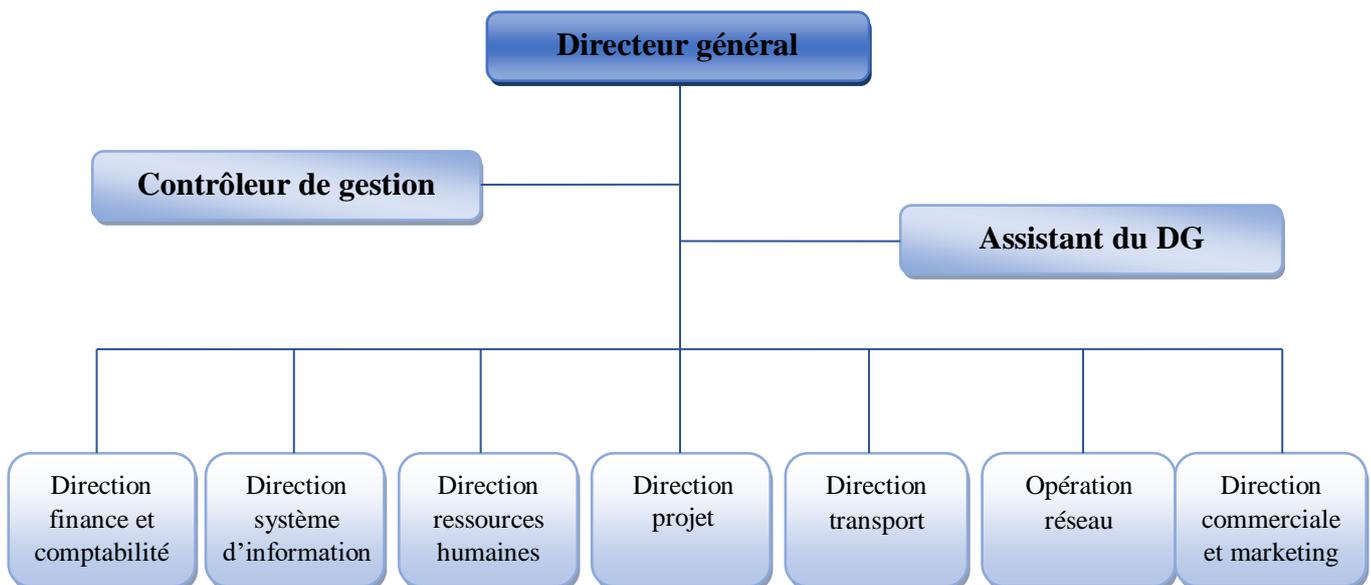
La rentabilité est leur gage de pérennité et d'efficacité.

1.2.3 Organigramme de la société

L'entreprise *NUMILOG* (SPA) fait son organisation par différentes directions hiérarchiques :

- *Direction finance et comptabilité*, réalise les opérations facturation et salaires,
- *Direction système d'information*, fait la maintenance du matériel informatique, gestion des réseaux de communication et la mise en place des outils informatique
- *Direction des ressources humaines*, s'occupe de la gestion du personnel, le recrutement des correspondances sociales ainsi que le suivi de pointage
- *Direction projet*, comprend une sous-direction technique qui s'occupe de la maintenance et entretien du matériel, gestion de gasoil et gestion de matériel
- *Direction transport*, planifie la distribution et gestion des chauffeurs
- *Direction opération*, prépare les ordres de mission, calcul des frais de mission pour les chauffeurs, géo-localisation et préparation des tableaux de bord
- *Direction commerciale et marketing*, a pour mission d'analyser les marchés et la concurrence et entretenir une bonne relation avec les clients

Schéma N° 06 : Organigramme *NUMILOG*



Source : Document interne

Section 02 : Analyse de l'activité de NUMILOG SPA :

La gestion budgétaire au sein de *NUMILOG* est considérée comme un mode de gestion prévisionnel consistant en la traduction des objectifs en un ensemble de programmes et de budgets qui sont souvent fondés sur l'année financière précédente.

2.1. Collecte d'informations

2.1.1 Collecte d'informations dans les différents services

Au sein de la SPA *NUMILOG*, chaque service use différents outils afin d'obtenir l'information qu'il devra traiter.

2.1.1.1 Département des ressources humaines

Ce département parvient à définir l'ensemble des charges personnelles et à traiter les paies grâce à *Sage paie*, qui est un logiciel de paie indispensable aux entreprises, c'est aussi un outil de gestion des ressources humaines.

Il permet de dématérialiser, simplifier et automatiser l'ensemble des processus administratifs et comptables relatifs à la gestion de la paie. *NUMILOG* l'utilise pour déterminer ce qu'elle doit à chaque employé.

2.1.1.2 Département des finances et comptabilité

Il se charge de confirmer que toutes les charges facturées ont bien été acquitté à travers logiciel SAP et il (donne aussi) le chiffre d'affaires.

Le logiciel *SAP* (*System, Applications & Products in data processing*), c'est un progiciel de gestion, où les différents métiers de l'entreprise sont intégrés dans un système d'information centralisé. Chaque action au niveau d'un métier est alors instantanément répercutée au niveau des autres métiers.

Dans le cas de *NUMILOG*, le logiciel fournit le chiffre d'affaires ainsi que les charges de l'entreprise au département des finances et comptabilité.

2.1.1.3 Service opérations

En premier lieu, le service opérations utilise comme outil de collecte d'informations, les services de l'entité *LVSC Méditerranée*, un prestataire qui fournit un service de géo-localisation afin d'avoir le nombre de kilomètres parcourus par la flotte *NUMILOG*.

Chapitre III: la gestion budgétaire au sein de la SPA NUMILOG

Ensuite, il utilise un deuxième outil qui est un logiciel appelé le **TMS** ou logiciel de gestion du transport (**Transport Management System**) destiné aux transporteurs et au prestataire logistique. C'est un outil clé qui gère une flotte de transport et de chauffeurs (organisation plannings chargement / déchargement, livraison et facturation), et il répond principalement aux besoins de traçabilité des livraisons et d'optimisation du transport. En effet, ce logiciel permet à la société de connaître le nombre de kilomètres vendus et les chiffres d'affaires réalisés.

2.1.2 Collecte d'informations pour le contrôleur de gestion

Les trois départements cités au-dessus transfèrent toutes les données obtenues au contrôleur de gestion qui se chargera d'abord de les fiabiliser en vérifiant que :

- Les chiffres d'affaires obtenus par le logiciel **TMS** et ceux obtenus par **SAP** sont conformes ;
- Le contrôleur de gestion est chargé de valider chaque bon de commande, il dispose donc du total des montants des charges, ensuite il vérifie que les chiffres enregistrés au niveau du département des finances et comptabilité concordent ;
- Le nombre de kilomètres vendus donné par le logiciel **TMS** et le nombre de kilomètres parcourus enregistré par **LVSC** sont cohérent.

Le contrôleur de gestion pourra ensuite :

- Consolider toutes les données pour en faire un seul budget ;
- Calculer les indicateurs clés de performance ;
- Calculer les ratios de performance ;
- Établir les PLE.

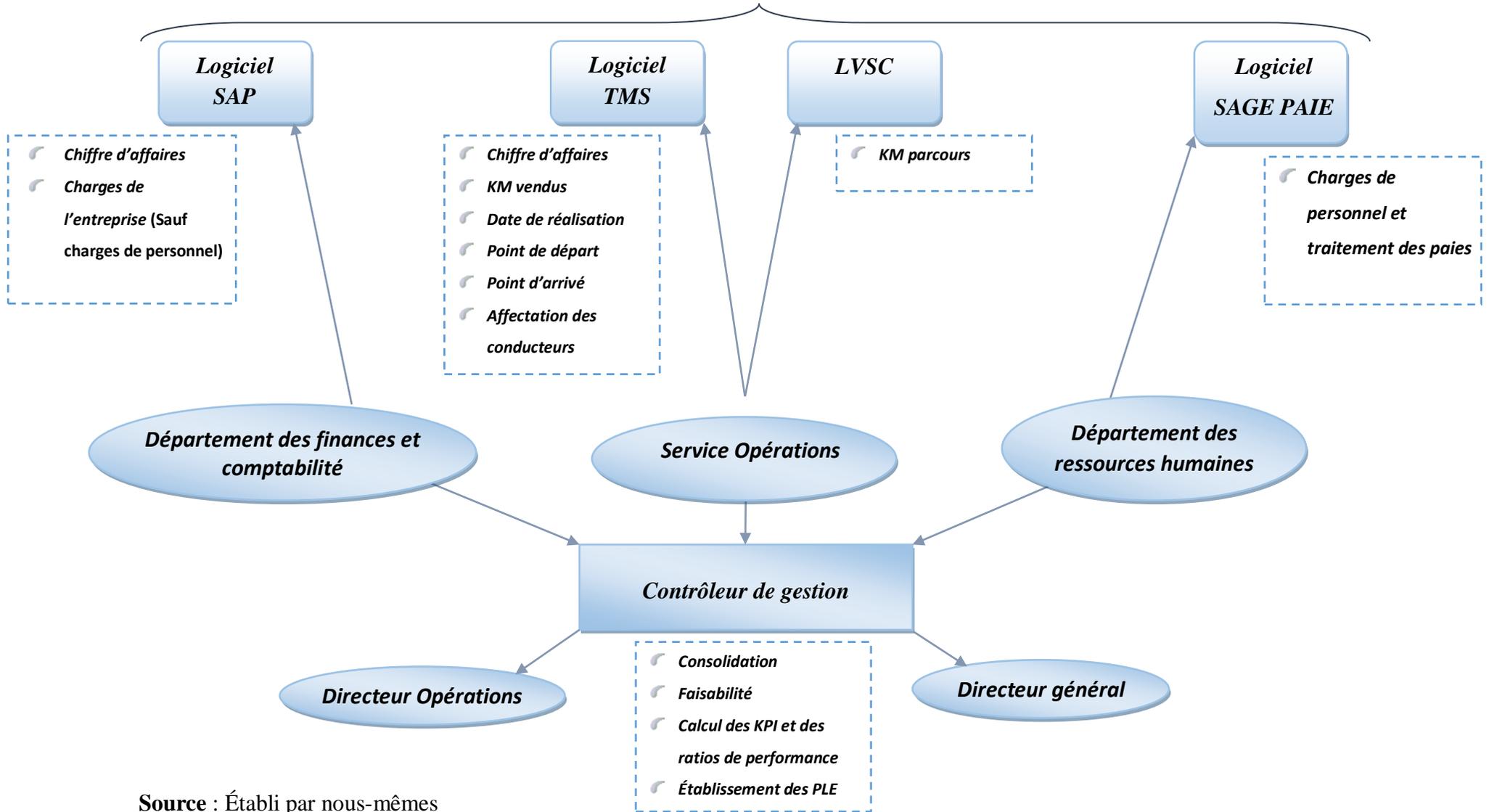
Enfin, Il présentera le budget comportant les réalisations de l'entreprise au directeur général et au directeur des opérations, tout en mettant l'accent sur les écarts obtenus pour soulever les éventuelles anomalies, qui ont causé les écarts négatifs, et mesurer les performances de l'entreprise. Il assistera également les deux directeurs dans leurs prises de décisions et dans la fixation des objectifs pour la période à venir.

Le contrôleur de gestion établit des budgets hebdomadaires pour avoir un suivi précis des réalisations et les consolider en un budget mensuel qu'il présentera.

Chapitre III: la gestion budgétaire au sein de la SPA NUMILOG

Schéma N° 05 : Circulation de l'information

Outils de collecte d'informations



Source : Établi par nous-mêmes

2.2 *La méthode utilisée par NUMILOG*

La SPA NUMILOG établit son budget prévisionnel selon son anticipation de la situation future et des données historiques en se basant sur le budget réalisé en N-1, cette situation future est construite sur la base de différentes hypothèses à commencer par les nombres de kilomètres qu'elle prévoit de vendre, celle-ci est faite en fonction de la demande des ses éventuels clients. Ensuite par les investissements potentiels et toutes les charges qui en découleront. Enfin par d'autres charges qui varient d'un exercice à un autre.

Étant donné que ses activités sont le transport et la logistique, l'entreprise vend les kilomètres parcourus par sa flotte. Pour satisfaire l'ensemble des demandes elle a parfois recours à l'affrètement.

Son chiffre d'affaires est le produit du volume de kilomètres vendu et de son prix unitaire, il est composé d'un chiffre d'affaires réalisé par sa propre flotte et d'un chiffre d'affaires réalisé en affrètement.

La SPA supporte diverses charges liées à l'affrètement, la maintenance des camions et leurs assurances, le carburant consommé, l'amortissement des acquisitions, les charges du personnel et d'autres charges qui ont un taux faible, tel que le gardiennage, loyers, télécommunication... etc.

2.2.1 *Analyse des données des budgets*

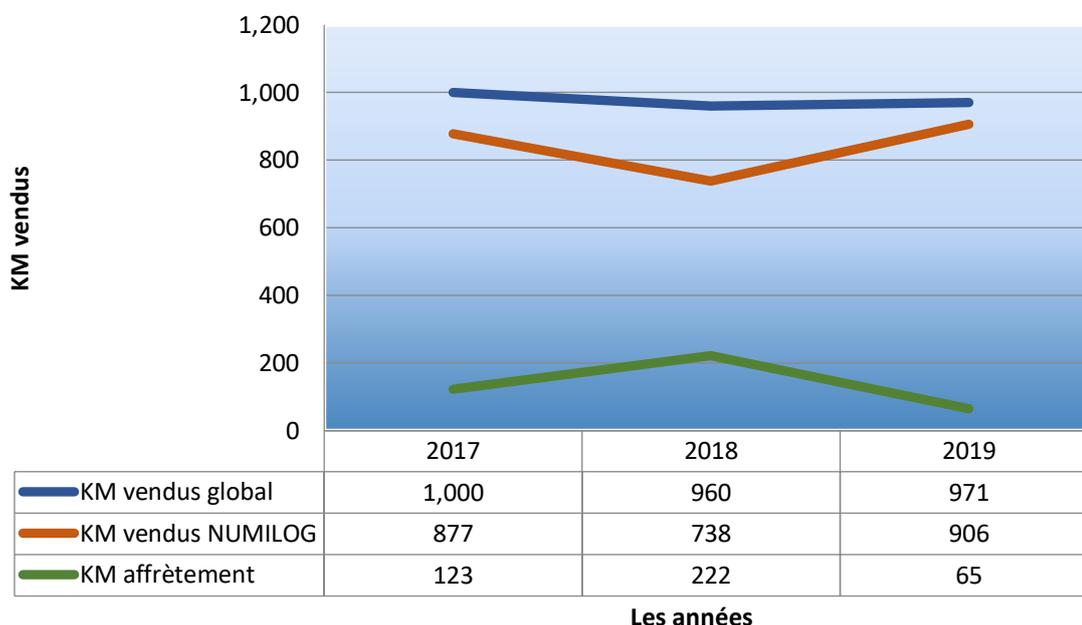
Afin de faire des prévisions pour l'année 2020, nous allons d'abord analyser quelques variables constituant les budgets réalisés au cours de ces trois dernières années (2017, 2018 et 2019), les kilomètres vendus, le chiffre d'affaires et les coûts des opérations supportés par l'entreprise.

2.2.1.1 *Analyse des kilomètres vendus*

Pour une société transport tel que la SPA NUMILOG, les kilomètres à parcourir représentent le produit à vendre. Dans le but d'effectuer une bonne analyse du budget, on devrait d'abord analyser les évolutions des volumes vendus.

Nous avons utilisé Excel pour pouvoir traduire les données sous forme de graphes.

Figure N°01 : l'évolution des volumes du kilomètre vendus (2017, 2018 et 2019)



Source : Préparé par nos propres soins à base des données de *NUMILOG*.

D'après ce graphique, nous pouvons constater qu'il y a eu une baisse remarquable des kilomètres vendus global en 2018, par contre en 2019, elle a pu augmenter le volume vendu de 11 KM.

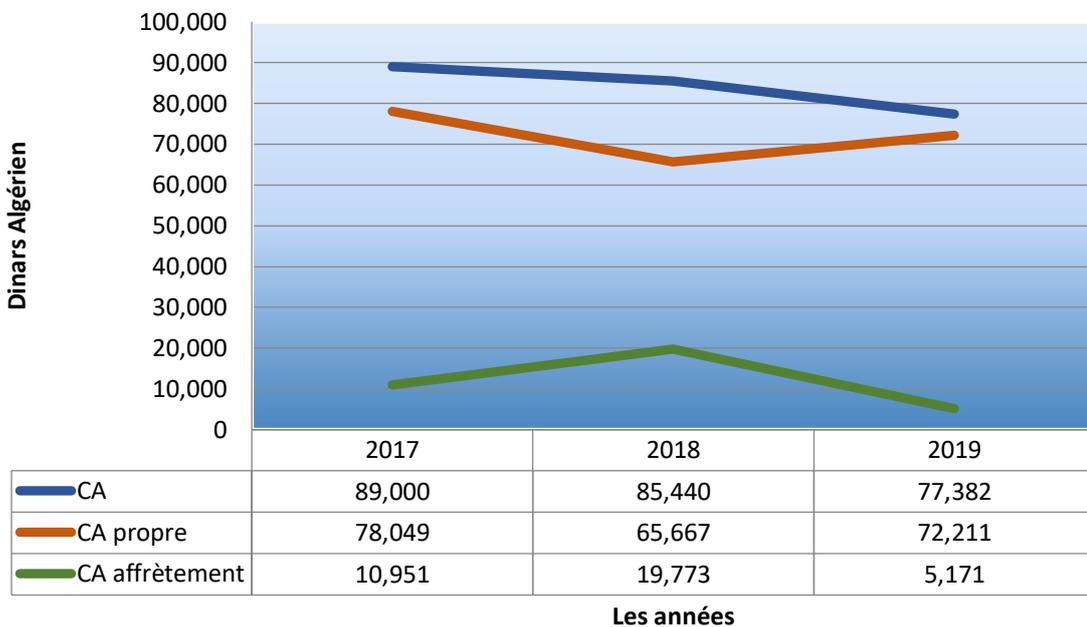
Mais aussi, on remarque qu'en 2018 le volume de kilomètres vendu en affrètement est très important. A partir de 2019 l'entreprise a essayé d'accroître la force de frappe de sa flotte en se passant des services des affrétés (de 222 KM en 2018 jusqu'à 65Km en 2019)

2.2.1.2 Analyse du chiffre d'affaires

Dans cette partie, nous allons analyser les chiffres d'affaires réalisés durant cette période, de plus nous allons analyser les chiffres d'affaires réalisés par la flotte propre de *NUMILOG* et les chiffres d'affaires réalisés en affrètement

Chapitre III: la gestion budgétaire au sein de la SPA NUMILOG

Figure N°02 : l'évolution des différents chiffres d'affaires (2017, 2018 et 2019)



Source : Préparé par nos propres soins à base des données de NUMILOG.

Après avoir présenté les différents chiffres d'affaires sous forme d'un graphe, nous pouvons analyser son évolution au fil des 03 années.

En effectuant une analyse des résultats obtenus, on remarque que le chiffre d'affaires global de la société n'a cessé de diminuer durant cette période.

De plus, on constate qu'en 2018 le chiffre de réalisé par la flotte de NUMILOG a baisser de 16%, par contre celui réalisé en affrètement a augmenté de 80%. Mais en 2019 malgré la baisse du chiffre d'affaires global enregistré par rapport à 2017, l'entreprise a essayé quand même d'avoir plus de gain et dépasser les réalisations de 2018 mais pas celles de 2017 bien qu'elle a réalisé un volume de kilomètres vendu plus que les précédentes années car l'entreprise a fait baisser le prix unitaire du kilomètre vendu, il est passé de 89 DA/ unité à 80DA/ unité.

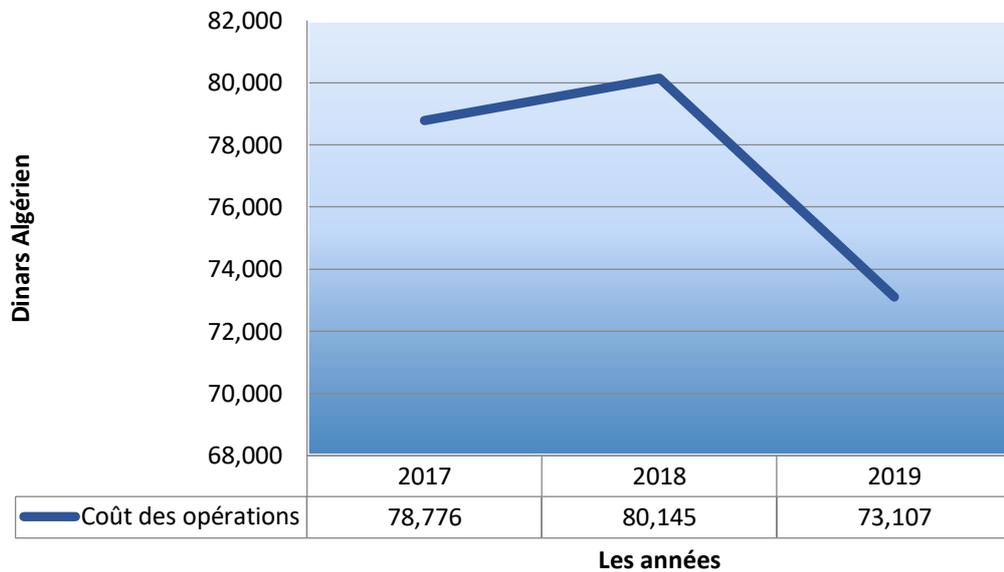
2.2.1.3 Analyse des charges

Les charges constituent une partie inévitable dans l'établissement des budgets. La SPA NUMILOG supporte plusieurs charges dont la maintenance, les charges affrètement, carburant, les charges du personnel, les assurances, les amortissements et autres.

Chapitre III: la gestion budgétaire au sein de la SPA NUMILOG

Ce graphe ci-dessous va montrer l'évolution de ces dernières au cours des 03 années de notre étude.

Figure N°03 : l'évolution des différents des coûts des opérations (2017, 2018 et 2019)



Source : Préparé par nos propres soins à base des données de *NUMILOG*.

D'après la représentation graphique, on remarque que le poids des coûts supportés en 2018 est énorme comparé à d'autres années. Mais en 2019 l'entreprise a pu alléger le montant de ces coûts.

On peut dire que cela est fait grâce à la diminution des coûts affrètement, bien sûr après avoir réduit les volumes des kilomètres vendus en affrètement.

2.2.2 Analyse des ratios et des taux

2.2.2.1 Roulage à charge

Le roulage à charge permet à *NUMILOG* de savoir la part des kilomètres vendue dans tous les kilomètres parcourus par ses camions. On aura la relation suivante

$$\text{Roulage à charge}_{\text{flotte propre}} = (\text{KM vendus}_{\text{NUMILOG}} / \text{KM parcourus}_{\text{NUMILOG}}) * 100$$

Chapitre III: la gestion budgétaire au sein de la SPA NUMILOG

On obtient les résultats présentés dans le tableau ci-dessous

Tableau N°04 : le roulage à charge de la flotte propre NUMILOG (2017, 2018 et 2019)

<i>Années</i>	<i>2017</i>	<i>2018</i>	<i>2019</i>
<i>Roulage à charge flotte propre</i>	64%	68%	72%

Source : Préparé par nos propres soins à base des données de NUMILOG

Les taux du roulage à charge évoluent de façons progressives durant 2017, 2018 et 2019. Cette progression revient à la stratégie mise en place par l'entreprise, en minimisant les kilomètres parcourus à vide. C'est-à-dire avoir plus de clients sur le territoire national afin d'éviter de faire des trajets à vide (sans que les Km parcourus soient vendus)

2.2.2.2 Le taux de disponibilité

Le taux de disponibilité des camions mesure le nombre des camions en activité parmi le nombre total des camions que détient la société. On obtient donc la relation suivante

$$\text{Taux de disponibilité} = (\text{Nbre camions en activité} / \text{Nbre camions en activité}) * 100$$

Par formule ci-dessus, on aura les taux suivants

Tableau N°05 : le taux de disponibilité des camions de NUMILOG (2017, 2018 et 2019)

<i>Années</i>	<i>2017</i>	<i>2018</i>	<i>2019</i>
<i>Taux de disponibilité</i>	90%	88%	94%

Source : Préparé par nos propres soins à base des données de NUMILOG

La société a eu une année difficile en 2018, car le taux de disponibilité des camions baissé, autrement dit, ils ont enregistré une baisse remarquable dans les camions en activité, et cela est dû peut-être à la maintenance, le vieillissement des camions ou bien le manque du personnel (chauffeurs).

C'est pour cela d'ailleurs, elle a fait recours au service des affrétés pour satisfaire tous ses clients.

Chapitre III: la gestion budgétaire au sein de la SPA NUMILOG

2.2.2.3 Ratio de performance

Une marge correspond à la différence entre le prix de vente et le coût, et le calcul de ce ratio reflète la performance de l'entreprise. La marge et son taux sont calculés par les relations ci-dessous

$$\text{MOP} = \text{Chiffre d'affaires global} - \text{Coût des opérations}$$

$$\text{Taux de la MOP} = (\text{MOP} / \text{Chiffre d'affaires global}) * 100$$

De plus, pour *NUMILOG*, on peut aussi calculer la marge réalisée par sa flotte comme suit :

$$\text{MOP} = \text{Chiffre d'affaires global} - \text{Coût des opérations}$$

$$\text{Taux de la MOP}_{\text{flotte propre}} = (\text{MOP}_{\text{flotte propre}} / \text{Chiffre d'affaire NUMILOG}) * 100$$

Le tableau suivant traduit les relations citées précédemment

Tableau N°06 : La marge réalisée par *NUMILOG* (2017, 2018 et 2019)

<i>Années</i>	<i>2017</i>	<i>2018</i>	<i>2019</i>
<i>La marge globale réalisée (DA)</i>	10 224	5 295	4 480
<i>La marge flotte propre (DA)</i>	7 887	1 074	3 644
<i>Taux de la marge global</i>	11,49 %	6.20 %	5.52 %
<i>Taux de la marge flotte propre</i>	10,10 %	1,64 %	5,05 %

Source : Préparé par nos propres soins à base des données de *NUMILOG*

On observe que la marge réalisée diminue proportionnellement avec la diminution du chiffre d'affaires et bien sûr, on sait que cette baisse a été provoquée par le poids des charges en affrètement supporté par la société.

Encore, en 2018 le taux de performance de la flotte de *NUMILOG* était trop faible (seulement 1,64%).

Chapitre III: la gestion budgétaire au sein de la SPA *NUMILOG*

2.2.2.4 Ratio d'activité

Le ratio d'activité permet de mesurer l'évolution du chiffre d'affaires d'une entreprise d'une année à une autre, et donc de mettre en évidence le développement de l'activité de l'entreprise. Ce dernier se calcule comme suit :

$$\text{Évolution du CA} = \frac{\text{Chiffre d'affaires}(N) - \text{Chiffre d'affaires}(N-1)}{\text{Chiffre d'affaires}(N-1)}$$

Tableau N°07 : Évolution du chiffre d'affaire (2017, 2018 et 2019)

Année	2018	2019
Évolution du CA	-4%	-9%

Source : Préparé par nos propres soins à base des données de *NUMILOG*

On note que l'évolution du chiffre d'affaires pour l'année 2018 et 2019 est négative ce qui exprime donc une baisse du chiffre d'affaires qui s'accroît et qui peut être justifiée par la diminution des kilomètres vendus en 2018 et la baisse du prix unitaire par un Km vendu en 2019.

Section 03 : Établissement d'un budget prévisionnel par la méthode de simulation

3.1 Présentation des données utilisées

3.1.1 Choix de la méthode

Pour bien manipuler les données dans cette étude prévisionnelle, nous avons choisi la méthode de simulation de *MONTE CARLO* car c'est une méthode d'estimation mathématique qui estime la distribution des paramètres inconnus dans une relation.

La méthode de *Monte Carlo* exploite la puissance de calcul pour estimer de façon aléatoire des combinaisons de différents paramètres d'entrée, et d'estimer la distribution d'un paramètre de sortie. Pour cela il faut cependant poser le problème qui dans notre cas, établissement d'un budget prévisionnel, le modéliser de sorte que le résultat recherché s'exprime comme l'espérance d'une variable aléatoire

L'outil de résolution utilisé est le logiciel *MATLAB* c'est un logiciel de programmation et un environnement d'analyse numérique. C'est un logiciel interprété (donc sans phase préliminaire de compilation) qui exécute les opérations demandées séquentiellement, avec possibilité de boucle, test et saut.

L'environnement de développement de *MATLAB* est conçu pour manipuler facilement, gérer, traiter et analyser les données présentées dans les graphiques, les images, la table ou d'autres ensembles. Outils dans l'environnement sont disponibles à l'échelle, l'extrait, moyenne et d'isoler les données. Ils interpolent et de prédire les résultats en fonction des paramètres, ils déterminent également des modèles et des corrélations dans un ensemble de données⁶.

Les 5 étapes de la programmation⁷

- Identification du problème ;
- Subdivision du problème en tâches simples et indépendantes ;
- Planification des programmes en pseudo-code ;
- Traduction en langage de programmation (ici, c'est *Matlab*) ;

⁶<http://www.jdfineart.com/avantages-de-matlab-27.html> consulté le 30/06/2021 à 19h45

⁷<https://www.clicours.com/introduction-au-logiciel-matlab> consulté le 30/06/2021 à 20h30

Chapitre III: la gestion budgétaire au sein de la SPA NUMILOG

- Commenter ce code au fur et à mesure ;
- Tester le programme par petits bouts et traquer les bugs.

3.1.2 Les éléments constituant le budget de NUMILOG

Avant d'établir un budget, on procède d'abord à la présentation de ses différentes variables en utilisant des abréviations qui seront présentées dans les tableaux ci-dessous

- *Les quantités*

Tableau N°08 : Abréviations pour les quantités utilisées dans le budget

QUANTITES	
X _G	Km vendu global
X ₁	- Km vendu NUMILOG
X ₂	- Km vendu AFFRETEMENT
Y _G	Km parcourus global
Y ₁	- Km parcourus NUMILOG
X ₂	- Km parcourus AFFRETEMENT
Z	Litre Carburant au 100km
Z ₁	- Litres carburant
U	Nombre de camion
U ₁	- Nbre de camion inscrit
U ₂	- Nbre de camion en activité

Source : Préparé par nos propres soins

- *Les prix unitaires*

Tableau N°09 : Abréviations pour les prix unitaires utilisées dans le budget

Prix unitaires	
P _X	Prix Km vendu global
P _{X1}	- Prix Km vendu NUMILOG
P _{X2}	- Prix Km vendu AFFRETEMENT
P _Z	Prix unitaire carburant

Source : Préparé par nos propres soins

Chapitre III: la gestion budgétaire au sein de la SPA NUMILOG

- *Les chiffres d'affaires*

Tableau N°10 : Abréviations pour les chiffres d'affaires utilisées dans le budget

Chiffre d'affaire	
CA	Chiffre d'affaire global
CA ₁	- Chiffre d'affaire NUMILOG
CA ₂	- Chiffre d'affaire AFFRETEMENT

Source : Préparé par nos propres soins

- *Les taux*

Tableau N°11 : Abréviations pour les taux du budget

TAUX	
T ₁	Roulage à charge flotte propre
T ₂	Taux de vente affrètement
T ₃	Taux de roulage par camion
T ₄	Taux de disponibilité

Source : Préparé par nos propres soins

- *Les coûts du budget*

Tableau N° 12 : Abréviations pour les coûts total et les couts unitaires des opérations du budget

C ^t des opérations		C ^t unitaire des opérations	
C ^t maintenance		CU _{maintenance}	<i>pm</i>
C ^t affrètement		CU _{affrètement}	<i>Px₂</i>
C ^t carburant	<i>Cc</i>	CU _{carburant}	<i>pz</i>
C ^t personnel		CU _{personnel}	<i>pp</i>
C ^t assurance		CU _{assurance}	<i>pa</i>
C ^t amortissement		CU _{amortissement}	<i>am</i>
C ^t autres		CU _{autres}	<i>ac</i>

Source : Préparé par nos propres soins

Ensuite, nous allons présenter toutes les relations constituent le budget transport de NUMILOG sous forme de formules dans le tableau suivant :

Chapitre III: la gestion budgétaire au sein de la SPA NUMILOG

Tableau N° 13 : Représentation du budget avec des formules

Chiffre d'Affaires	$CA = CA_1 + CA_2$
CA propre	$CA_1 = X_1 * Px_1$
CA affrètement	$CA_2 = X_2 * Px_1$
KM vendu Global (numilog+ affrété)	$X_G = X_1 + X_2$
KM vendu Numilog (flotte propre)	X_1
KM parcouru Global (numilog+affrété)	$Y_G = Y_1 + Y_2$
KM parcouru Numilog (flotte propre)	Y_1
Roulage à charge flotte propre	$T_1 = (X_1/Y_1) * 100$
KM Affrètement	$X_2 = Y_2$
KM vendu affrété/ Vendu global	$T_2 = (X_2/ X_G) * 100$
KM vendu numilog/ vendu global	$T_2 = (X_1/ X_G) * 100$
KM Moyen / camion (Numilog)	$T_3 = Y_1/ U_2$
Nbre camions inscrits	U_1
Nbre camions en activité	U_2
Taux de disponibilité	$T_4 = (U_2/ U_1) * 100$
Carburant au 100 KM	$Z = (Z_1 / Y_1) * 100$
Litre	Z_1
Maintenance	$C^t_{\text{maintenance}} = Y_1 * CU_{\text{maintenance}}$
Affrètement	$C^t_{\text{affrètement}} = X_2 * Px_2$
Carburant	$C^t_{\text{carburant}} = Z_1 * Pz$
charges du personnel	$C^t_{\text{personnel}} = U_1 * CU_{\text{personnel}}$
Assurance	$C^t_{\text{assurance}} = U_1 * CU_{\text{assurance}}$
Amortissements	$C^t_{\text{amortissement}} = U_1 * CU_{\text{amortissement}}$
Autres	$C^t_{\text{autres}} = U_1 * CU_{\text{autres}}$
C ^t Total des opérations	$C^t_{\text{Total des opérations}} = C^t_{\text{maintenance}} + C^t_{\text{affrètement}} + C^t_{\text{carburant}} + C^t_{\text{personnel}} + C^t_{\text{amortissement}} + C^t_{\text{autres}}$
MOP global	$MOP = CA - C^t_{\text{Total des opérations}}$
MOP flotte propre	$MOP_{\text{flotte propre}} = CA - (C^t_{\text{maintenance}} + C^t_{\text{carburant}} + C^t_{\text{personnel}} + C^t_{\text{amortissement}} + C^t_{\text{autres}})$

Source : Établi par nos soins à base des données de formulation des budgets NUMILOG

Chapitre III: la gestion budgétaire au sein de la SPA NUMILOG

3.2 Élaboration du budget par le logiciel MATLAB

3.2.1 Les éléments intégrer dans le logiciel MATLAB

Grâce au logiciel utilisé ‘‘MATLAB’’. La construction de ce budget a été d’abord faite par la sélection de tous les paramètres essentiels, tel que

Tableau N° 14 : présentation des paramètres

<i>Paramètres</i>	<i>Valeurs</i>
Prix unitaire Km vendu	$Px_1 = 84$
Prix unitaire du carburant	$Pz = 29.01$
Prix unitaire affrètement	$Px_2 = 75$
Nombre de camion inscrit	$U_1 = 137$
Coût unitaire maintenance	$Pm = 8$
Coût unitaire charge de personnel	$Pp = 190$
Coût unitaire des charges assurances	$Pa = 20$
Coût unitaire amortissement	$Am = 122$
Coût unitaire des autres charges	$Ac = 30$

Source : Établi par nos soins

Ensuite on a procédé au calcul de la moyenne de quelques variables telles que les Km vendu, les Km parcourus, Nombre de camions en activité et litres de carburant consommés, et aussi le calcul de leurs coefficients, pour pouvoir établir un budget moyen basé sur des données historiques (2017, 2018 et 2019) qui sera comme une référence. Les calculs effectués seront présentés dans le tableau ci-dessous

Tableau N° 15 : Calcul de la moyenne et du coefficient des variables

<i>La variable</i>	<i>Formule de la moyenne</i>	<i>Le coefficient ‘‘a’’</i>
Km vendu global	$\bar{X}_g = (Xg_{2017} + Xg_{2018} + Xg_{2019}) / 3$	$a = (Xg_{2019} - \bar{X}_g) / Xg_{2019}$
Km vendu NUMILOG	$\bar{X}_1 = (X1_{2017} + X1_{2018} + X1_{2019}) / 3$	$a = (X1_{2019} - \bar{X}_1) / X1_{2019}$
Km vendu Affrètement	$\bar{X}_2 = (X2_{2017} + X2_{2018} + X2_{2019}) / 3$	$a = (X2_{2019} - \bar{X}_2) / X2_{2019}$
Km parcourus global	$\bar{Y}_g = (Yg_{2017} + Yg_{2018} + Yg_{2019}) / 3$	$a = (Yg_{2019} - \bar{Y}_g) / Yg_{2019}$
Km parcourus NUMILOG	$\bar{Y}_1 = (Y1_{2017} + Y1_{2018} + Y1_{2019}) / 3$	$a = (Y1_{2019} - \bar{Y}_1) / Y1_{2019}$
Nbre de camion en activité	$\bar{U}_2 = (U2_{2017} + U2_{2018} + U2_{2019}) / 3$	$a = (U2_{2019} - \bar{U}_2) / U2_{2019}$
Litre de carburants consommés	$\bar{Z}_1 = (Z1_{2017} + Z1_{2018} + Z1_{2019}) / 3$	$a = (Z1_{2019} - \bar{Z}_1) / Z1_{2019}$

Source : Établi par nos soins

Chapitre III: la gestion budgétaire au sein de la SPA NUMILOG

3.2.2 Le budget réalisé à partir de MATLAB

Tableau N° 16 : présentation du budget réalisé par MATLAB

Construction du Budget Transport par MATLAB			
	Nos prévisions	Leurs prévisions	Réalisations
Chiffre d'Affaires	82 050	79 658	73 864
CA propre	81 546	79 123	72 243
CA affrètement	504	534	1621
KM vendu Global (numilog+ affreté)	977	952	882
KM vendu Numilog (flotte propre)	971	945	863
KM parcouru Global (numilog+affreté)	1264	1 267	1252
KM parcouru Numilog (flotte propre)	1 258	1 260	1233
Roulage à charge flotte propre	77%	75%	70%
KM Affrètement	6	6	19
KM vendu affrété/ Vendu global	0,61%	1%	2%
KM vendu numilog/ vendu global	99,39%	99%	98%
KM Moyen / camion (Numilog)	10	10.000	10.000
Nbre camions inscrits	137	137	137
Nbre camions en activité	127	126	123
Taux de disponibilité	92,70%	92%	90%
Carburant au 100 KM	37	35.00	36.00
Litre	465,48	441.14	443.88
Maintenance	- 10 065	- 10 048	- 11 062
Affrètement	- 450	- 479	- 1 453
Carburant	- 13 504	- 12 797	- 12 887
charges du personnel	- 26 030	- 26 067	- 26 067
Assurance	- 2 740	- 2 675	- 2 675
Amortissements	- 16 714	- 16 754	- 16 754
Autres	- 4 110	- 4082	- 4 160
Coûts total des opérations	- 73 613	- 72 902	- 75 048
MOP global	8 437	6 756	- 1 183
MOP flotte propre	8 383	6700	- 1 352

Source : Établi par nos soins

3.3 Le contrôle budgétaire

Le suivi budgétaire au sein de la société NUMILOG consiste à effectuer une comparaison de façon périodique entre le budget exécuté et le budget prévisionnel puis analyser les écarts dans le but d'en repérer les causes et entreprendre les actions correctives afin que les objectifs soient atteints.

Chapitre III: la gestion budgétaire au sein de la SPA NUMILOG

Pour donner une vision sur la démarche du contrôle budgétaire, nous allons essayer de calculer les écarts sur chiffre d'affaires, sur la marge, sur les coûts et sur le produit vendu.

Afin d'affiner notre analyse, nous nous appuyerons sur les données de 2020

3.3.1 Écart sur les volumes vendus

Tableau N° 17 : Calcul des écarts sur les volumes vendus

	<i>Prévisions de l'entreprise</i>	<i>Réalisation de l'entreprise</i>	<i>Écart en %</i>	<i>Nos prévisions</i>	<i>Écart en %</i>
<i>KM vendu Global</i>	952	882	- 7.35 %	977	- 9.7%
<i>KM vendu flotte propre</i>	945	863	- 8.68 %	971	- 11.12%
<i>KM vendu Affrètement</i>	6	19	6.6 %	6	- 216.6 %

Source : Établi par nos soins

Le calcul de cet écart nous a permis de savoir qu'il y a eu une baisse des quantités de Km globale vendus, de 70 000 Km par rapport aux réalisations. Cette baisse a été constatée suite à la baisse de la production des clients de la société NUMILOG à cause de la crise sanitaire. Et donc l'arrêt de certains dépôts des clients sur les régions est et ouest.

3.3.2 Écart sur chiffre d'affaires

Tableau N° 18 : Calcul des écarts sur chiffre d'affaires

	<i>Prévisions de l'entreprise</i>	<i>Réalisation de l'entreprise</i>	<i>Écart %</i>	<i>Nos prévisions</i>	<i>Écart en %</i>
<i>CA global</i>	79 658	73 864	- 7%	82 050	- 10%
<i>CA propre</i>	79 123	72 243	- 9 %	81 546	- 11.41%
<i>CA affrètement</i>	534	1 621	203.4 %	504	221.63 %

Source : Établi par nos soins

Après le calcul des écarts, on constate qu'il y a eu un écart de 7 % du chiffre d'affaires global. Nous avons détaillé un peu plus ce résultat par le calcul du chiffre d'affaires réalisé par la flotte NUMILOG et le chiffre d'affaires réalisé en affrètement, et on remarque que seul le CA affrètement est supérieur par rapport aux prévisions (de 203.4%)

Chapitre III: la gestion budgétaire au sein de la SPA NUMILOG

On peut dire donc, que la différence enregistrée est due aux quantités des kilomètres vendus (les Km réellement vendus en affrètement sont supérieurs à ceux prévus, par contre les Km réellement vendus par la flotte de NUMILOG sont inférieurs à ceux prévus).

3.3.3 Écart sur coût

Tableau N° 19 : Calcul des écarts sur les coûts

	<i>Prévisions de l'entreprise</i>	<i>Réalisation de l'entreprise</i>	<i>Écart %</i>	<i>Nos prévisions</i>	<i>Écarts %</i>
Coût global	- 72 902	- 75 048	-3 %	- 73 613	- 2 %
Coût flotte propre	- 72 423	- 73 595	1.62 %	- 73 163	- 0.5 %
Coût affrètement	- 479	- 1 453	203.3 %	- 450	- 222.8 %

Source : Établi par nos soins

Pour l'année 2020, les charges réelles sont supérieures à celles prévues de 2%. Cette augmentation a été marquée par l'augmentation des charges affrètement et des charges de maintenance qui a été provoqué par le nombre important de camions en panne et la hausse de ma charge technique.

De plus, les charges fixes ont augmenté suite aux investissements réalisés, cependant le chiffre d'affaires et les volumes vendus n'ont pas suivi cette augmentation.

3.3.4 Écart sur la marge

Tableau N°20 : Calcul des écarts sur la marge

	<i>Prévisions de l'entreprise</i>	<i>Réalisation de l'entreprise</i>	<i>Écart en %</i>	<i>Nos prévisions</i>	<i>Écarts en %</i>
Marge global	6 756	- 1 183	- 118 %	8 437	- 97 %
Marge flotte propre	6 700	- 1 352	- 120%	8 383	- 111 %
Marge affrètement	55	168	205.5 %	54	211.1 %

Source : Établi par nos soins

Le calcul de la marge permet de bien déterminer la performance de l'entreprise. Dans ce cas on observe que NUMILOG a réalisé une perte de 118% sur la marge globale. La cause de cette perte revient à la disponibilité des camions insuffisante car il y a eu une baisse de la

Chapitre III: la gestion budgétaire au sein de la SPA *NUMILOG*

performance technique des camions, et c'est pour ça d'ailleurs elle a fait recours au service d'affrètement.

À partir de l'étude effectuée, on déduit que les prévisions faites par la société et nos prévisions ne se rapprochent pas de la réalité, car l'année 2020 a été une année exceptionnelle suite à la crise sanitaire qui a provoqué automatiquement une crise économique. Donc ce choc s'est répercuté négativement sur l'activité de l'entreprise.

3.4 *Mesures correctives*

Pour contribuer à la réussite système de la gestion de la *SPA NUMILOG*, nous proposons donc quelques solutions aux lacunes identifiées :

- Prospection de clients sur les régions où les camions de *NUMILOG* chutent d'avantage, et faire optimiser les rechargements et améliorer le roulage à charge, autrement dit essayer de vendre le plus de kilomètres
- Former et sensibiliser les conducteurs sur la bonne conduite, pour avoir le minimum de camion en panne et exploiter tous les camions inscrits à *NUMILOG*
- Renforcer les ateliers de maintenance par le recrutement des mécaniciens afin de garantir une meilleure performance technique et un meilleur délai de remise en marche des camions pour un meilleur taux de disponibilité et éviter le recours à l'affrètement.
- Introduire la consommation du carburant comme l'une des conditions, pour attribuer une prime individuelle au conducteur
- Élargir le carnet de fournisseurs (exemple : achat de pièces détachées et autres) pour un meilleurs choix qualité et prix dans le but de minimiser les coûts

Conclusion du chapitre

Dans ce chapitre, nous avons essayé d'appliquer une méthode de prévision par simulation pour établir un budget prévisionnel de l'année 2020 pour *NUMILOG*. Afin de nous faciliter cette tâche nous avons fait appel au logiciel *MATLAB*.

Nous avons constaté à partir des budgets de l'entreprise que le chiffre d'affaires global en 2020, a considérablement diminué par rapport au chiffre d'affaires réalisé en 2019, alors que les charges ont augmenté. L'entreprise a donc réalisé en 2020 une marge négative justifiée par la crise sanitaire imprévisible qui a bouleversé le bon fonctionnement de l'économie pour la majorité des entreprises algériennes.

C'est ce qui explique les écarts non rapprochés des réalisations et des prévisions de l'entreprise et de celles qu'on a établi.

Dans ce dernier chapitre, nous avons essayé de répondre à la question « que représente la gestion budgétaire et comment faire apparaître ses étapes pour élaborer un budget de transport au sein de *NUMILOG* ? ». Il est donc maintenant possible d'affirmer que la gestion budgétaire est un outil important du contrôle de gestion pour *NUMILOG*, car il consiste à anticiper les résultats à l'aide d'établissement d'un budget qui s'opère en la prévision, budgétisation et enfin le contrôle, et cela afin de maîtriser l'avenir de l'entreprise.

Conclusion générale

Conclusion générale

Nous voici arrivée au terme de notre travail intitulé “ la gestion budgétaire, comme outil de contrôle de gestion “, afin de perfectionner notre recherche théorique, nous avons effectué un stage pratique au niveau de l’entreprise *NUMILOG*. Toute entreprise soucieuse de son devenir est censée s’interroger : où je vais aller, avec quels moyens, comment et quand arriver ? La gestion budgétaire est l’outil idéal pour répondre toutes ces questions. Ce thème de mémoire qui fait l’objet de notre étude nous a permis, d’une part, de prendre connaissance des différents concepts inhérents à la gestion budgétaire et au contrôle de gestion, et d’autre part, de comprendre comment fonctionne le système de gestion budgétaire au sein de *NUMILOG*.

Au cours du premier et deuxième chapitre, nous avons essayé d’introduire les notions du contrôle de gestion et de la gestion budgétaire, en offrant une vision d’ensemble de leurs concepts, objectifs et outils fondamentaux. La comptabilité analytique de gestion est devenue un outil stratégique indispensable pour les entreprises. Il permet aux responsables d’avoir une analyse fine des performances pour leur permettre de prendre les décisions les plus adéquates à travers les méthodes de calcul des coûts qui proposent une modélisation du fonctionnement de l’entreprise.

Le contrôleur de gestion a besoin ainsi des autres outils qui lui permet d’avoir en permanence les informations essentielles au pilotage et à la mesure de la performance de l’entreprise. C’est pourquoi le contrôle de gestion éprouve ce besoin de supposer l’établissement de budget qui permettent de présenter des prévisions chiffrées concernant toutes les activités de l’entreprise et d’effectuer un suivi opérationnel afin de contrôler les réalisations des objectifs prévus et assurer la performance de la structure.

Le processus de la gestion budgétaire repose sur trois phases : la prévision qui est la première étape qui permet de traduire les objectifs tracés par l’entreprise à des programmes à l’aide de différentes techniques de prévision. La budgétisation qui est la phase où les prévisions seront chiffrées et réparties par fonctions, et enfin, le contrôle budgétaire qui consiste en la confrontation des réalisations avec les prévisions.

Pour garantir sa pérennité, *NUMILOG* s’appuie sur le service de contrôle de gestion assuré par le contrôleur de gestion. Ce dernier occupe un poste hiérarchique important dans l’organigramme de l’entreprise grâce à ces missions accomplies par sa participation dans la prise de décision concernant le pilotage de l’entreprise et la maîtrise de la gestion budgétaire.

Conclusion générale

Dans ce dernier chapitre, nous avons mis l'accent sur la place du contrôleur de gestion au sein de *NUMILOG* en détaillant ses tâches et ses missions.

Le troisième chapitre a porté sur la gestion budgétaire à *NUMILOG* (exercices 2017, 2018, 2019 et 2020). Nous avons exposé les données sur la méthode utilisée par l'entreprise pour établir leurs budgets prévisionnels et nous les avons analysées. Et aussi nous avons élaboré un budget prévisionnel pour l'année 2020 par la méthode de *Monté Carlo* à l'aide du logiciel *MATLAB*.

Quant au contrôle budgétaire, nous avons procédé au rapprochement entre prévisions et réalisations qui nous ont permis d'établir les écarts et de les expliquer.

Dans ces rapprochements évoqués ci-haut, nous avons vu que la gestion budgétaire de *NUMILOG* n'est pas un outil efficace pour que cette entreprise atteint ses objectifs, car il est nécessaire que le rapprochement entre les prévisions et les réalisations se fasse dans les meilleurs délais, afin que l'entreprise puisse se rattraper vite au cas où les écarts sont significatifs, ce qui ne se fait pratiquement pas.

Nous n'avons malheureusement pas pu évaluer leur méthode de prévision car les résultats obtenus en 2020 sont exceptionnels du fait de la crise sanitaire. Néanmoins la méthode reste susceptible car leurs prévisions sont faites sur la réalisation de N-1, alors que pour avoir des prévisions plus fiables il serait préférable de les établir à base d'un champ historique (de plus de 3 ans).

Enfin, la question centrale que nous avons posée, n'a sans doute pas trouvé de réponses définitives, nous avons essayé de proposer une autre méthode de prévision qui s'appuie sur les réalisations des 3 dernières années au minimum permettant de minimiser les écarts entre les prévisions établies et les chiffres réalisés de l'entreprise *NUMILOG*, et cela pour améliorer sa performance et conserver sa position. Cette étude peut susciter des prolongements. Pour cette raison, nous pouvons considérer la recherche dans ce domaine est ouverte.

Références bibliographiques

Ouvrages

- Alazard, C., & Separi, S. (2007). *contrôle de gestion* (éd. Dunod). Paris.
- Alazard, C., & Sépari, S. (2010). *Contrôle de gestion, manuel et application*. Paris: Dunod.
- Alazard, C., & Sépari, S. (2007). *contrôle de gestion, manuelle et application DCG*. Paris: Dunod.
- Amine, A. M. (2005, janvier). cours de la gestion budgétaire office de la formation professionnelle et de la promotion du travail. 9. Royaume du Maroc.
- Anthony, R. N. (1965). *plannig and control system: a framework for analysis*. Boston: Harvard University.
- Anthony, R. N. (1988). *the management control function*. Boston: Harvard Business School Press.
- Anthony, R. (1965). *Planning and control system*. Boston, Etats-Unis: Harvard University Press.
- ARDOUIN, J., Michel, M., & Schmidt, J. (1985). *Contrôle de gestion* . Edition Publi Union .
- BOUQUIN, H. (2003). *Le contrôle de gestion* (éd. édition PUF).
- Brigitte, D. (2008). *le contrôle de gestion* (éd. 5e édition). Paris: DUNOD.
- BURLAUD, A., & SIMON, C. (1997). *Le contrôle de gestion*. la découverte.
- Cours contrôle de gestion et tableau de bord. (s.d.).
- De Boislandelle, H. M. (1998). *Dictionnaire économique*. Paris: Edition Economica.
- De Rongé, Y. (2013). *Comptabilité de gestion* (éd. 3ème De Boek Supérieur s.a). Belgique.
- Didier, L. (2012). *l'essentiel de la gestion budgétaire*. Paris: Eyrolles.
- Doriath, B., & Goujet, C. (2006). *Comptabilité de gestion* (éd. 3e édition). Paris: Dunod.
- Durbulle, L., & Jourdain, D. (2003). *Comptabilité analytique de gestion* (éd. Dunod). paris.
- Fernandez, A. (2005). *l'essentiel du tableau de bord* (éd. édition d'Organisation). Paris.
- Gervais, M. (2000). *contrôle de gestion*. Paris: 7ème édition Economica.

- Gervais, M. (1991). *contrôle de gestion et planification de l'entreprise*. Paris: Edition Economica.
- Grandguillot, B. e. (2014). *L'essentiel du contrôle de gestion* , (éd. 8e édition). Lextenso édition.
- Grey, J., & Pesqueux, Y. (1993). Evolution actuelles de tableau de bord, comparaison France Etats-Unis. *Revue française de comptabilité*.
- GUEDJ, N. e. (1998). *Le contrôle de gestion pour améliorer les performances de l'entreprise* (éd. 2ème édition). Paris: édition d'Organisation.
- HAMINI, A. (2001). *Gestion budgétaire et la comptabilité prévisionnelle*. Alger: BERT.
- Hélène, L., Vériinique, M., Jérôme, M., & Yvon, P. *Contrôle de gestion, des outils aux pratiques organisationnelles* .
- KHEMAKHEN, A., & Lardoï. (2001). *introduction au contrôle de gestion*. Paris-Montréal: Bordas.
- MOHAMED EL_AMINE, A. (2005, Janvier). Cours de la gestion budgétaire. ROYAUME DU MAROC.

Mémoires et thèse

- BOURDJIOUA Nihad, SEKHRIOU Nassima, « la gestion budgétaire, outil de contrôle de gestion, cas : DANONE Djurdjura ». Mémoire Master en finance d'entreprise, Université de BEJAIA, 2018
- BESSAOU Nassima, BOUFALA Assia, « la gestion budgétaire, outil de contrôle de gestion, cas : BMT ». Mémoire Master en finance d'entreprise, Université de BEJAIA, 2015
- IDIR Amel, KLOUL Sabrina, « contrôle budgétaire, outil de gestion, cas ENIEM ». Mémoire Master en finance d'entreprise, Université de TIZI-OUZOU, 2019
- KORIB Naïma, « le contrôle de gestion dans les activités internalisées, cas de quelques entreprises algériennes. Thèse de doctorat, Management des organisations, Université de TLEMCEN, 2019

Webographie

- <https://interstices.info/la-simulation-de-monte-carlo/>
- <https://www.mawarid.ma/document-3006.html>
- <https://www.numilog.dz>
- <http://www.jdfineart.com/avantages-de-matlab-27.html>
- <https://www.clicours.com/introduction-au-logiciel-matlab>

Liste des tableaux, des figures et des schémas

Liste des tableaux

<i>N°</i>	<i>Intitulé</i>	<i>Page</i>
01	Axes et outils du contrôle de gestion	09
02	Comparaison entre la comptabilité analytique et la comptabilité générale	16
03	Formules des moyennes mobiles	37
04	Le roulage à charge de la flotte propre <i>NUMILOG</i> (2017, 2018 et 2019)	72
05	Le taux de disponibilité des camions de <i>NUMILOG</i> (2017, 2018 et 2019)	72
06	La marge réalisée par <i>NUMILOG</i> (2017, 2018 et 2019)	73
07	Évolution du chiffre d'affaires	74
08	Abréviations pour les quantités utilisées dans le budget	76
09	Abréviations pour les prix unitaires utilisées dans le budget	76
10	Abréviations pour les chiffres d'affaires utilisées dans le budget	77
11	Abréviations pour les taux utilisées dans le budget	77
12	Abréviations pour les coûts et les coûts unitaire des opérations du budget	77
13	Représentation du budget avec des formules	78
14	Présentation des paramètres	79
15	Calcul des moyennes et des coefficients des variables	79
16	Budget réalisé à partir de <i>MATLAB</i>	80
17	Calcul des écarts sur les volumes vendus	81
18	Calcul des écarts sur le chiffre d'affaires	81
19	Calcul des écarts sur les coûts	82
20	Calcul des écarts sur la marge	82

Liste des schémas

<i>N°</i>	<i>Intitulé</i>	<i>Page</i>
01	Critères d'évaluation selon R. Anthony	07
02	Processus du contrôle de gestion	13
03	La démarche budgétaire	34
04	Typologie des budgets	49
05	Organigramme SPA <i>NUMILOG</i>	64
06	Circulation de l'information au sein de <i>NUMILOG</i>	67

Liste des figures

<i>N°</i>	<i>Intitulé</i>	<i>Page</i>
01	L'évolution des volumes du kilomètre vendus (2017, 2018 et 2019)	69
02	L'évolution des différents chiffres d'affaires (2017, 2018 et 2019)	70
03	L'évolution des différents des coûts des opérations (2017, 2018 et 2019)	71

Annexes

Annexe 01

Construction du Budget Transport

	2017	2018	2019	2020
Chiffre d'Affaires	89 000	85 440	77 382	73 864
CA propre	78 049	65 667	72 211	72 243
CA affrètement	10 951	19 773	5 171	1 621
KM vendu Global (numilog+ affreté)	1 000	960	971	882
KM vendu Numilog (flotte propre)	877	738	906	863
KM parcouru Global (numilog+affreté)	1 493	1 307	1 323	1 252
KM parcouru Numilog (flotte propre)	1 370	1 085	1 258	1 233
Roulage à charge flotte propre	64%	68%	72%	70%
KM Affrètement	123	222	65	19
KM vendu affrété/ Vendu global	12%	23%	7%	2%
KM vendu numilog/ vendu global	88%	77%	93%	98%
KM Moyen / camion (Numilog)	10,500	9,000	10,000	10,000
Nbre camions inscrits	145	137	134	137
Nbre camions en activité	131	121	126	123
Taux de disponibilité	90%	88%	94%	90%
Carburant au 100 KM	38,50	39,00	37,00	36,00
Litre	527,55	423,17	465,51	443,88
Maintenance	- 6 851	- 6 510	- 10 029	- 11 062
Affrètement	- 8 613	- 15 552	- 4 541	- 1 453
Carburant	- 12 165	- 9 758	- 10 735	- 12 877
charges du personnel	- 27 048	- 25 556	- 24 996	- 26 067
Assurance	- 2 831	- 2 675	- 2 616	- 2 675
Amortissements	- 17 732	- 16 754	- 16 387	- 16 754
Autres	- 3 535	- 3 340	- 3 802	- 4 160
Coûts des opérations	-78 776	-80 145	-73 107	-75 048
MOP global	10 224	5 295	4 275	-1 183
MOP flotte propre	7 887	1 074	3 644	-1 352
MOP / CAN global	11,49%	6,20%	5,52%	-1,60%
MOP / CAN flotte propre	10,10%	1,64%	5,05%	-1,87%

Maintenance / CAN	8%	8%	13%	15%
Affrètement / CAN	9,7%	18,2%	5,9%	2,0%
Carburant / CAN	13,7%	11,4%	13,9%	17,4%
Charges du personnel / CAN	30,4%	29,9%	32,3%	35,3%
Assurance / CAN	3,2%	3,1%	3,4%	3,6%
Amortissements / CAN	19,9%	19,6%	21,2%	22,7%
Autres/ CAN	4,0%	3,9%	4,9%	5,6%

Maintenance / CAN propre	9%	10%	14%	15%
Carburant / CAN propre	16%	15%	15%	18%
Charges du personnel / CAN propre	35%	39%	35%	36%
Assurance / CAN propre	4%	4%	4%	4%
Amortissements / CAN propre	23%	26%	23%	23%
Autres/ CAN propre	5%	5%	5%	6%

Maintenance / KM parcouru	- 5	- 6	- 8	- 9
Carburant / KM parcouru	- 9	- 9	- 9	- 10
Charges du personnel / KM parcouru	- 20	- 24	- 20	- 21
Assurance / KM parcouru	- 2	- 2	- 2	- 2
Amortissements / KM parcouru	- 13	- 15	- 13	- 14
Autres/ KM parcouru	- 3	- 3	- 3	- 3

Coût achat Affrètement	- 70	- 70	- 70	- 75
------------------------	------	------	------	------

Annexe 02

Clôture annuelle d'un exercice

	Budget	Actuel		Vs Budget
Chiffre d'Affaires	79 658	73 864	84	-7%
CA propre	79 123	72 243	-	-9%
CA affrètement	534	1 621	-	203,4%
			-	
KM vendu Global (numilog+ affrété)	952	882	882	-7%
KM vendu Numilog (flotte propre)	945	863	-	-9%
KM parcouru Global (numilog+affrété)	1 267	1 252	-	-1%
KM parcouru Numilog (flotte propre)	1 260	1 233	-	-2%
Roulage à charge flotte propre	75%	70%	-	-5%
KM Affrètement	6	19	-	203,4%
KM vendu affrété/ Vendu global	1%	2%	-	2%
KM vendu numilog/ vendu global	99%	98%	-	-2%
KM Moyen / camion (Numilog)	10,000	10,000	-	0%
Nbre camions inscrits	137	137	-	0%
Nbre camions en activité	126	123	-	-2%
Taux de disponibilité	92%	90%	-	-2,0%
Carburant au 100 KM	35,00	36,00	-	2,9%
Litre	441,14	443,88	-	0,6%
Maintenance	- 10 048	- 11 062	- 9	10,1%
Affrètement	- 479	- 1 453	- 75	203,4%
Carburant	- 12 797	- 12 877	- 29	0,6%
charges du personnel	- 26 067	- 26 067	- 190	0,0%
Assurance	- 2 675	- 2 675	- 20	0,0%
Amortissements	- 16 754	- 16 754	- 122	0,0%
Autres	- 4 082	- 4 160	- 30	1,9%
Coûts des opérations	-72 902	-75 048		3%
MOP global	6 756	-1 183		-118%
MOP flotte propre	6 700	-1 352		-120%
MOP / CAN global	8,48%	-1,60%		-10%
MOP / CAN flotte propre	8,47%	-1,87%		-10%

Maintenance / CAN	13%	15%	2,4%
Affrètement / CAN	0,6%	2,0%	1,4%
Carburant / CAN	16,1%	17,4%	1,4%
Charges du personnel / CAN	32,7%	35,3%	2,6%
Assurance / CAN	3,4%	3,6%	0,3%
Amortissements / CAN	21,0%	22,7%	1,6%
Autres/ CAN	5,1%	5,6%	0,5%

Maintenance / CAN propre	13%	15%	2,6%
Carburant / CAN propre	16%	18%	1,7%
Charges du personnel / CAN propre	33%	36%	3,1%
Assurance / CAN propre	3%	4%	0,3%
Amortissements / CAN propre	21%	23%	2,0%
Autres/ CAN propre	5%	6%	0,6%

Maintenance / KM parcouru	- 8	- 9	12,5%
Carburant / KM parcouru	- 10	- 10	2,9%
Charges du personnel / KM parcouru	- 21	- 21	2,2%
Assurance / KM parcouru	- 2	- 2	2,2%
Amortissements / KM parcouru	- 13	- 14	2,2%
Autres/ KM parcouru	- 3	- 3	4,2%
Prix de revient	- 57,46	- 59,69	3,9%

Coût achat Affrètement	- 75	- 75	0,0%
------------------------	------	------	-------------

Annexe 05

MATLAB 7.9.0 (R2009b)

File Edit Debug Parallel Desktop Window Help

Current Folder: C:\Users\akli\Documents\MATLAB

Shortcuts How to Add What's New

Command Window

Starting MATLAB/Octave computing.

STEADY-STATE RESULTS:

xg	1022.03
x1	970.787
y1	1258.13
x2	72.1053
u2	126.126
yg	1330.24
CA1	81546.1
CA2	5407.89
CA	73910.9
z1	465.483
z	36.998
cm	10065
caf	5407.89
cc	13503.7

MODEL SUMMARY

Number of variables: 14
 Number of stochastic shocks: 1
 Number of state variables: 5
 Number of jumpers: 0
 Number of static variables: 9

MATRIX OF COVARIANCE OF EXOGENOUS SHOCKS

Variables	epsig
epsig	400.000000

Workspace

Name	Value
CA1_epsig	[-1680;10.7520;-0.068...
CA2_epsig	[0;0;0;0]
CA_epsig	[-1428;9.1392;-0.0585;...
M_	<1x1 struct>
ac	30
am	122
caf_epsig	[0;0;0;0]
cc_epsig	[0;0;0;0]
cm_epsig	[0;0;0;0]
estimation_info	<1x1 struct>
ex0_	[]
info	0
Inname	'master ln'

Command History

- 05:18 18/06/21 --> dynare monaie
- 09:10 22/06/21 --> dynare monaie
- 10:36 23/06/21 --> dynare monaie
- 12:58 28/06/21 --> dynare monaie
- 12:03 29/06/21 --> dynare master
- 10:12 01/07/21 --> dynare monaie
- 10:12 01/07/21 --> dynare master

Annexe 06

MATLAB 7.9.0 (R2009b)

File Edit Debug Parallel Desktop Window Help

Current Folder: C:\Users\akli\Documents\MATLAB

Shortcuts How to Add What's New

Command Window

VARIABLE	MEAN	STD. DEV.	VARIANCE
xg	1022.0344	38.1942	1458.8006
x1	970.7870	19.2949	372.2938
y1	1258.1301	0.0000	0.0000
x2	72.1053	0.0000	0.0000
u2	126.1261	0.0000	0.0000
yg	1330.2353	0.0000	0.0000
CA1	81546.1049	1620.7730	2626905.0572
CA2	5407.8947	0.0000	0.0000
CA	73910.8997	1377.6570	1897938.9039
z1	465.4832	0.0000	0.0000
z	36.9980	0.0000	0.0000
cm	10065.0407	0.0000	0.0000
caf	5407.8947	0.0000	0.0000
cc	13503.6686	0.0000	0.0000

MATRIX OF CORRELATIONS (HP filter, lambda = 1600)

Variables	xg	x1	CA1	CA
xg	1.0000	1.0000	1.0000	1.0000
x1	1.0000	1.0000	1.0000	1.0000
CA1	1.0000	1.0000	1.0000	1.0000
CA	1.0000	1.0000	1.0000	1.0000

COEFFICIENTS OF AUTOCORRELATION (HP filter, lambda = 1600)

Order	1	2	3	4	5
xg	-0.0771	-0.0704	-0.0657	-0.0600	-0.0537
x1	-0.0800	-0.0699	-0.0652	-0.0596	-0.0534
CA1	-0.0800	-0.0699	-0.0652	-0.0596	-0.0534
CA	-0.0800	-0.0699	-0.0652	-0.0596	-0.0534

Total computing time : 0h00m03s

Workspace

Name	Value
CA1_epsig	[-1680;10.7520;-0.068...
CA2_epsig	[0;0;0;0]
CA_epsig	[-1428;9.1392;-0.0585;...
M_	<1x1 struct>
ac	30
am	122
caf_epsig	[0;0;0;0]
cc_epsig	[0;0;0;0]
cm_epsig	[0;0;0;0]
estimation_info	<1x1 struct>
ex0_	[]
info	0
Inname	'master ln'

Command History

- 05:18 18/06/21 --> dynare monaie
- 09:10 22/06/21 --> dynare monaie
- 10:36 23/06/21 --> dynare monaie
- 12:58 28/06/21 --> dynare monaie
- 12:03 29/06/21 --> dynare master
- 10:12 01/07/21 --> dynare monaie
- 10:12 01/07/21 --> dynare master

Table des matières

Table des matières

Liste des abréviations

Listes des tableaux, figures et schémas

Introduction générale01

Chapitre I : les fondements théoriques du contrôle de gestion 03

Introduction du chapitre.....

Section01 : Notions générales sur le contrôle de gestion03

1.1 Genèse du contrôle de gestion03

1.2 Définition du contrôle de gestion.....05

1.2.1 Définition des concepts contrôle / gestion05

1.2.2 Définitions retenues par quelques auteurs06

1.3 Rôle et objectif du contrôle de gestion09

1.3.1 Rôle du contrôle de gestion09

1.3.2 Objectifs du contrôle de gestion10

1.4 Processus du contrôle de gestion11

1.4.1 Phase de prévision.....11

1.4.2 Phase d'exécution12

1.4.3 Phase d'évaluation12

1.4.4 Phase d'apprentissage.....12

1.5 Profil, rôle et mission du contrôleur de gestion13

1.5.1 Profil du contrôleur de gestion13

1.5.2 Rôle et mission du contrôleur de gestion14

Section02 : Outils du contrôle de gestion15

2.1 La comptabilité de gestion15

2.1.1 Définition de la comptabilité de gestion.....15

2.1.2 Objectifs de la comptabilité de gestion16

2.1.3 Notions de base de la comptabilité de gestion17

2.1.3.1 Charges de la comptabilité de gestion.....17

a) Les charges incorporables17

b) Les charges non incorporelles17

c) Les charges supplétives18

2.1.3.2 Coûts de la comptabilité de gestion18

a) Les coûts variables et les coûts fixes19

b) Les coûts directs et les coûts indirects.....19

2.1.4 Méthodes de la comptabilité analytique19

2.1.4.1	Méthode des coûts complets	20
a)	Méthode des centres d'analyse.....	20
b)	Méthode à base d'activité	20
2.1.4.2	Méthode des coûts partiels	21
a)	Direct Costing Simple.....	22
b)	Direct Costing évolué	22
2.1.4.3	Méthode des coûts cible	23
2.2	La gestion budgétaire	23
2.2.1	Définition de la gestion budgétaire	23
2.2.2	Importance de la gestion budgétaire	24
2.3	Le tableau de bord et le reporting	24
2.3.1	Définition, rôle et objectifs du tableau de bord.....	25
2.3.1.1	Définition du tableau de bord	25
2.3.1.2	Rôle du tableau de bord.....	26
2.3.1.3	Objectifs du tableau de bord.....	26
2.3.2	Les instruments du tableau de bord.....	27
a)	Les écarts	27
b)	Les ratios	27
c)	Les graphiques.....	27
d)	Les clignotants.....	27
e)	Les commentaires	27
2.3.3	Le repoting	27
2.3.4	La comparaison entre le tableau de bord et le reporting	28
	Conclusion du chapitre	29
	Chapitre II : La gestion budgétaire, outil de contrôle de gestion.....	30
	Introduction du chapitre	30
	Section 01 : Notions générales sur la gestion budgétaire	30
1.1	Définition, rôle et objectifs de la gestion budgétaire	30
1.1.1	Définition de la gestion budgétaire	30
1.1.2	Rôle de la gestion budgétaire	31
1.1.3	Objectifs de la gestion budgétaire	32
a)	Le budget, outil essentiel de la gestion budgétaire.....	32
b)	Aide à la décision et à la simulation.....	32
c)	Motivation et gestion des conflits	33
1.2	Principes de base de la gestion budgétaire	33
1.3	La démarche budgétaire	33
1.3.1	Première phase "la prévision "	34
1.3.1.1	La fixation des objectifs de l'entreprise	35

1.3.1.2 Les techniques de prévision.....	35
1.3.1.2.1 Approche “extrapolation du passé “	35
a) Méthodes extrapolatives endogène.....	36
• Méthode des courbes de croissance.....	36
• Méthode des moyennes mobiles	36
• Méthode du lissage exponentiel simple.....	38
• Méthode ARMA (<i>Auto Regressif Moving Average</i>)	38
• Méthode Box et Jenkins	39
b) Méthodes extrapolatives exogène	40
• Méthode de prévision régression linéaire	40
1.3.1.2.2 Approche futuriste qualitative	41
1.3.1.2.3 Prévision par simulation	41
1.3.2 Deuxième phase “la budgétisation”	42
1.3.2.1 Définition utilité et rôle des budgets	42
1.3.2.1.1 Définition d’un budget	42
1.3.2.1.2 Utilité d’un budget	43
1.3.2.1.3 Rôle d’un budget.....	43
1.3.2.2 Principes d’élaboration d’un budget	44
a) Le principe de l’annualité.....	44
b) Le principe de l’unité	44
c) Le principe de l’universalité.....	44
d) Le principe d’équilibre budgétaire	44
1.3.2.3 Typologie des budgets	45
1.3.2.3.1 Budget des ventes.....	45
1.3.2.3.2 Budget de production	45
1.3.2.3.3 Budget d’approvisionnements	45
1.3.2.3.4 Budget des charges.....	46
1.3.2.3.5 Budget des investissements	46
a) La valeur actuelle nette.....	47
b) Le taux de rentabilité interne.....	47
c) Le délai de récupération du capital investi	47
d) L’indice de profitabilité	48
1.3.2.3.6 Budget de trésorerie	48
Section02 : Le contrôle budgétaire	50
2.1. Généralité sur le contrôle budgétaire	50
2.1.1 Définition du contrôle budgétaire	50
2.1.2 Processus du contrôle budgétaire	51
a) Le contrôle à priori (par anticipation).....	51
b) Le contrôle concomitant (pendant l’action)	51
c) Le contrôle à posteriori (après l’action).....	51
2.1.3 Intérêts et limites du contrôle budgétaire	51

2.1.3.1 Les intérêts du contrôle budgétaire	51
2.1.3.2 Les limites du contrôle budgétaire	52
2.2 Élaboration des écarts	52
2.2.1 Définition et principes d'élaboration des écarts.....	52
2.2.1.1 Définition d'un écart	52
2.2.1.2 Principes d'élaboration des écarts.....	53
2.2.2 Calcul et analyse des écarts	53
2.2.2.1 L'analyse de l'écart sur résultat	54
2.2.2.2 L'analyse de l'écart sur chiffre d'affaires	54
2.2.2.3 L'analyse de l'écart sur marge.....	55
2.2.2.4 L'analyse de l'écart sur coût.....	56
2.2.2.5 L'analyse de l'écart sur charges directes	56
2.2.2.6 L'analyse de l'écart sur charges indirectes	56
2.2.3 Interprétation des écarts et la mise en œuvre des actions correctives	58
2.2.3.1 L'interprétation des écarts	58
2.2.3.2 Actions correctives	59
2.2.3.3 Nature de l'action corrective	59
Conclusion du chapitre	60
Chapitre III : La gestion budgétaire au sein de NUMILOG	61
Introduction du chapitre	61
Section 01 : Présentation de CEVITAL et de sa filiale NUMILOG	61
1.1 Le groupe CEVITAL.....	61
1.1.1 Le groupe CEVITAL.....	61
1.1.2 Activité du groupe CEVITAL.....	61
1.1.3 La stratégie de développement	62
1.2 SPA NUMILOG.....	63
1.2.1 La création de la SPA NUMILOG.....	63
1.2.2 Ses missions.....	63
1.2.3 Organigramme de la société	64
Section 02 : Analyse de l'activité de NUMILOG SPA.....	65
2.1. Collecte d'information	65
2.1.1 Collecte d'information dans les différents services	65
2.1.1.1 Département des ressources humaines	65
2.1.1.2 Département des finances et comptabilité	65

2.1.1.3 Services opérations	65
2.1.2 Collecte d'information pour le contrôleur de gestion	66
2.2 La méthode utilisée par <i>NUMILOG</i>	68
2.2.1 Analyse des données des budgets	68
2.2.1.1 Analyse des kilomètres vendus	68
2.2.1.2 Analyse du chiffre d'affaires	69
2.2.1.3 Analyse des charges	70
2.2.2 Analyse des ratios et des taux	71
2.2.2.1 Roulage à charge	71
2.2.2.2 Taux de disponibilité	72
2.2.2.3 Ratio de performance	73
2.2.2.4 Ratio d'activité	74
Section 03 : Établissement d'un budget prévisionnel par la méthode de simulation	75
3.1 Présentation des données utilisées.....	75
3.1.1 Choix de la méthode	75
3.1.2 Les éléments constituant le budget de <i>NUMILOG</i>	76
3.2 Élaboration du budget par le logiciel <i>MATLAB</i>	79
3.2.1 Les éléments intégrés dans le logiciel <i>MATLAB</i>	79
3.2.2 Le budget réalisé à partir de <i>MATLAB</i>	80
3.3 Le contrôle budgétaire	80
3.3.1 Écart sur volume vendus	81
3.3.2 Écart sur chiffre d'affaires	81
3.3.3 Écart sur coût	82
3.3.4 Écart sur marge	82
3.4 Mesures correctives	83
Conclusion du chapitre	84
Conclusion générale	85
Références bibliographique	87
Listes des tableaux, figures et schémas	89
Annexes	

Résumé

Dans ce travail nous avons accompli une étude théorique portant sur un premier élément indispensable qui est le contrôle de gestion, considéré comme une boussole qui permet aux entreprises de maintenir le cap par le biais de ses outils. Parmi eux on distingue « la gestion budgétaire » dite prévisionnelle qui demeure l'outil le plus adoptée par les entreprises impliquant une vision anticipée de l'avenir et qui constitue le deuxième élément important de l'étude théorique.

Dans le but d'améliorer le processus prévisionnel de la société **NUMILOG** et réduire les écarts défavorables, dans le cas pratique nous avons proposé la méthode de prévision par simulation basée sur le logiciel **MATLAB** pour l'élaboration des budgets à venir. On a conclu que la méthode utilisée ne nous a pas permis d'aboutir à un résultat plus fiable pour des raisons sanitaires et l'état d'urgence qu'a connu le monde entier.

La méthode de prévision par simulation reste une méthode plus adéquate par rapport à celle utilisée dans l'entreprise car elle est basée sur des données historiques

Mots clés:

Contrôle de gestion, gestion budgétaire, budget, prévisions.

Abstract

In this work, we have accomplished a theoretical study dealing with a first essential element which is management control considered as a compass which allows the companies to maintain the course through it stools. Among them ,we distinguish distinguish between "management budget" known as forecasting which remains the tool most adopted by companies involving an anticipated vision of the future and which constitutes the second important element of theoretical study.

In order to improve the forecasting process of **NUMILOG** and reduce unfavorable deviations, in the practical case we have proposed the forecasting method by simulation based on **MATLAB** software for future budgeting. We have concluded that the method used by us has permitted to reach and achieve a more reliable result for health reasons and the emergent state experienced by the world.

The simulation forecasting method remains a more adequate method compared to that used in the company because it is based on historical data.

Keywords:

Management control, budget management, budget, forecasting.