

**UNIVERSITE ABDERRAHMANE MIRA DE BEJAIA**  
**FACULTE DES SCIENCES ECONOMIQUES, COMMERCIALES ET DES**  
**SCIENCES GESTION**

**Département des sciences de gestion**

**Mémoire de fin du Cycle**

**Pour l'obtention du diplôme de Master en Sciences de Gestion**

**Spécialité : Finance et Comptabilité.**

**Option : Finance d'Entreprise.**

**Thème**

**Le contrôle de gestion par le processus  
budgétaire**

**Cas :**

**Spa Général Emballage**

**Réalise Par**

- *Mr CHEBAH Amirouche*
- *Mr BENHAMMOUCHE Achour*

**Présenter devant le jury :**

*Pr. Souillah A/Rezak*  
*Ex. Moussou Hakima*

**Encadré Par:**

*DR. Boumoula Samir MCHDR*

*Année Universitaire*

*2016/2017*

# *Remerciement*

*Nous tenons à remercier avant tout le bon Dieu, le miséricordieux, de nous avoir donné la force de réaliser ce modeste travail.*

*Nous tenons tout particulièrement à remercier Monsieur BOUMOULA Samir notre encadreur pour ses conseils et ses orientations utiles.*

*Nous remercions tout le personnel de l'entreprise GENERALE EMBALLAGE en particulier Monsieur CHALAL Hamza et NAIT MAMMAR Zahir, et M<sup>elle</sup> BECHROUNE Nassima.*

*Nos remerciements à tous ceux qui ont contribué de près ou de loin à l'élaboration de notre mémoire.*

*Achour et Amirouche.*

# *Dédicaces*

*Je dédie ce modeste travail à tous ceux  
qui m'ont aidé de près ou de loin,  
notamment :*

*Mes parents.*

*Mes frères.*

*Mes sœurs et leurs enfants*

*Keltuma, Rayan, Suzzan et Roumaïssa*

*Tous mes amis qui m'ont toujours soutenu,*

*Abdenour, Adel, mourad.*

*Sans oublier Mon binôme Amirouche*

*ACHOUR.*

# *Dédicaces*

*Je dédie ce modeste travail à tous ceux  
qui m'ont aidé de près ou de loin,  
notamment :*

*A ma très cher mère que dieu l'accueille dans son  
vaste Paradis*

*A Mon père, mes frères, mes sœurs et mon gendre*

*A Mes cousines, leurs maries, et leurs enfants en  
particulière Lilia et abderahim*

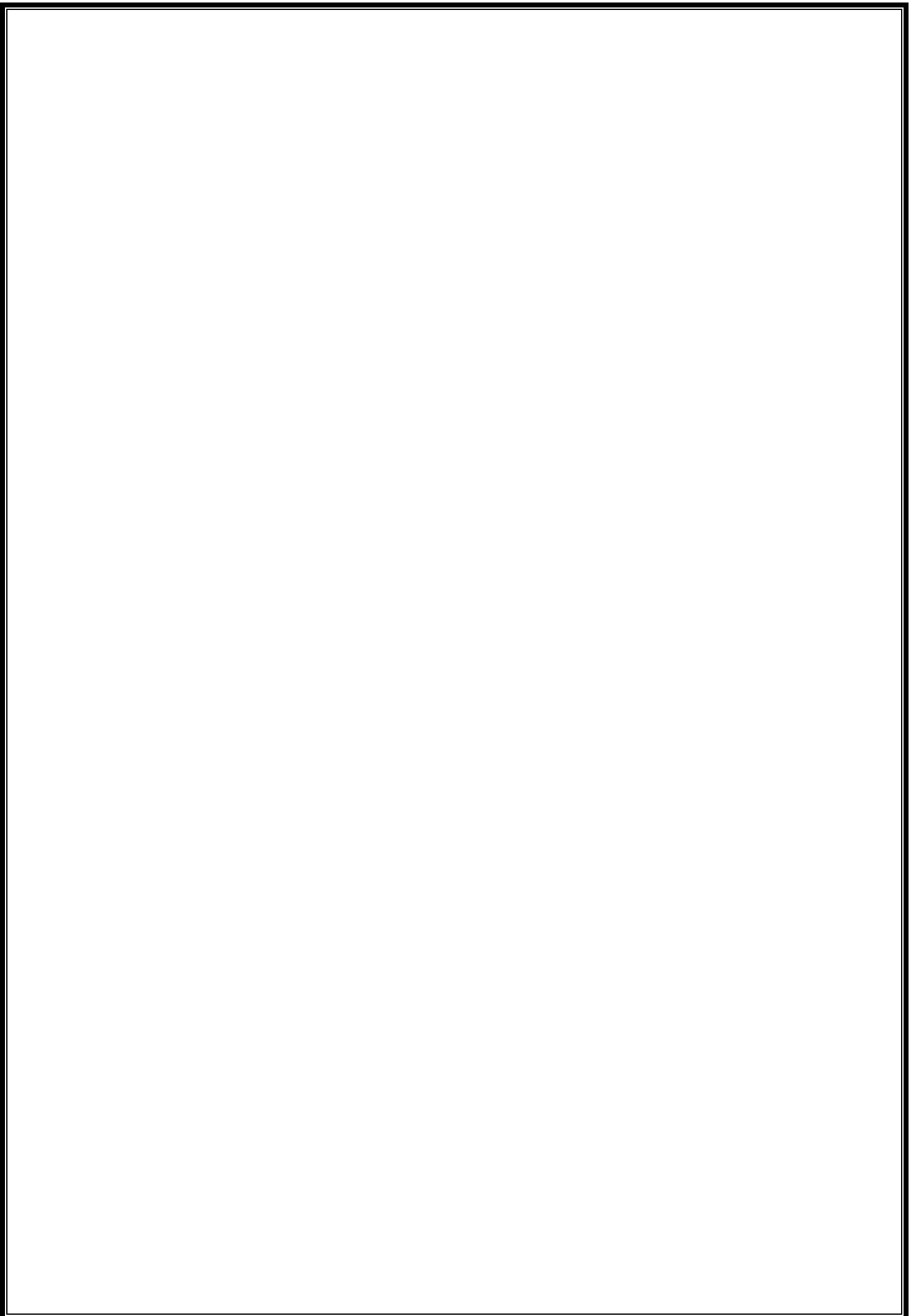
*A Mes grands parents maternels et paternels que  
dieu les protèges*

*A Tous mes amis qui m'ont toujours soutenu,*

*Abdenour, Adél,*

*Sans oublier Mon binôme Achour*

*Amirouche*



## Liste des abréviations

**OEC** : L'Ordre des Experts-Comptables

**ABC**: Activity Based Costing

**COSO**: Committee Of Sponsoring Organizations

**CA**: Chiffre d'affaires.

**CAN** : Chiffre d'Affaires Net.

**R** : Réel ; **P** : Prévu

**QR** : quantités réelle

**QP** : Quantités prévisionnel

**PP** : prix prévisionnel

**PR** : prix réel.

**CUP** : **cout unitaire** prévisionnel

**MR** : **marge** réelle brute.

**MP** : marge prévisionnel brute

**CSNR** : Coefficient saisonnier non rectifié.

**TCSNR** : Total des coefficients saisonniers non rectifié.

**E/CAN** : écarts sur chiffre d'affaire

**E/P** : Ecart sur prix.

**E/Q** : Ecart sur quantité

**E/CM** : Ecart sur coût matières

**E/CU** : Ecart sur coût unitaire

**E/MCM** : Ecart sur marge sur coût matières

**MCMp** : Marge sur coût matières prévu.

**MCMr** : Marge sur coût matières réel.

**MPEF**: Maghreb Private Equity Fund

**MDA**: millions de dinar algérien

**MMC**= Moyenne mobile centrée qui correspond au milieu de la période considérée.

**Y**= Ventes, **P** = Nombre de périodes, **m** = Moyenne mobile non centrée

**COFACE** : Compagnie française d'assurance pour le commerce extérieur

**HT** : Hors taxes

## Les listes des schémas des graphes des tableaux

- **Liste des schémas**

Schéma N° 01 : Rattachement au directeur général.....	12
Schéma N° 02 : Rattachement au directeur financier.....	13
Schéma N° 03: Rattachement en râteau.....	14
Schéma N° 04 : Le rôle du contrôleur de gestion.....	15
Schéma N° 05 : Les étapes du contrôle de gestion.....	18
Schéma N° 06 : Le triangle du contrôle de gestion.....	21
Schéma N° 07 : Les articulations fonctionnelles du système budgétaire.....	44
Schéma N°08 : Schéma d appliqué à l'écart de chiffre d'affaires.....	51
Schéma N°09 : Schéma appliqué à l'écart de marge.....	52
Schéma N°10 : Schéma appliqué à l'écart de cout.....	53
Schéma N°11 : Evolution des effectifs.....	60
Schéma N°12 : évolutions du nombre des clients de l'entreprise «général emballage ».....	60
Schéma N° 13 : Organigramme de « GENERAL EMBALLAGE »	

- **Liste des graphiques**

Graphes N° 01 : L'évolution des ventes de caisse avec forme découpée de 2014 et 2015.....	64
Graphes N° 02 : L'évolution des ventes des caisses de 2014 et 2015 (en tonne).....	72
Graphes N° 03 : L'évolution des ventes de la famille des plaques de 2014et2015 (T).....	80

- **Liste des tableaux**

Tableau N°1 : Qualités de contrôleur de gestion.....	17
Tableau N° 2: Modèle général de tableau de bord.....	26
Tableau N°03: tableau récapitulatif des ajustements par la méthode des moindres carrés....	36



<b>Tableau N° 04</b> : Détermination des moyennes mobiles.....	38
<b>Tableau N° 05</b> : les Investissement corporels .....	57
<b>Tableau N°06</b> : Les activités de l'entreprise de « générale emballage ».....	58
<b>Tableau N°07</b> :L'évolution des effectifs de l'entreprise « GENERAL EMBALLAGE ».....	59
<b>Tableau N° 08</b> : Evolution du nombre des clients de « GENERAL EMBALLAGE ».....	60
<b>Tableau N°09</b> : les calculs pour déterminer les estimateurs <b>a</b> et <b>b</b> .....	65
<b>Tableau N°10</b> : les tendances de l'année 2016 pour Barquette (en tonne).....	66
<b>Tableau N°11</b> : tableau des tendances « barquette » de l'année 2014.....	67
<b>Tableau N°12</b> : tableau des tendances « barquette » de l'année 2015.....	68
<b>Tableau N° 13</b> : Tableau représentant les calculs des coefficients saisonniers pour les années 2014 et 2015.....	69
<b>Tableau N°14</b> : Tableau représentant les calculs des prévisions pour les caisses avec forme de découpe pour l'année 2016 (en tonne).....	70
<b>Tableau N° 15</b> : Tableau représentant l'évolution des prévisions mensuelles pour les caisses avec forme de découpe pour l'année 2016 par rapport aux réalisations 2015 (en tonne).....	70
<b>Tableau N° 16</b> : Tableau représentant l'évolution des prévisions mensuelles pour les caisses avec forme de découpe pour l'année 2014 par rapport aux réalisations 2015 (en DA).....	71
<b>Tableau N° 17</b> : Les calculs pour déterminer les estimateurs <b>a</b> et <b>b</b> .....	73
<b>Tableau N° 18</b> : Tableau représentant les calculs des tendances de l'année 2016 pour les caisses américaines (en tonne).....	74
<b>Tableau N° 19</b> : Tableau représentant les calculs des tendances de l'année 2014 pour les caisses américaines (en tonne).....	75
<b>Tableau N° 20</b> : Tableau représentant les calculs des tendances de l'année 2015 pour les caisses américaines (en tonne).....	76
<b>Tableau N°21</b> : représentant les calculs des coefficients saisonniers pour les années 2014 et 2015.....	77

<b>Tableau N° 22 :</b> Tableau représentant les calculs des prévisions pour les caisses américaines pour l'année 2016 (en tonne).....	78
<b>Tableau N° 23 :</b> Tableau représentant les calculs des prévisions mensuelles pour les caisses américaines pour l'année 2016 et les réalisations 2015 (en tonne).....	78
<b>Tableau N° 24 :</b> Tableau représentant les calculs des prévisions mensuelles pour les caisses américaines pour l'année 2016 et les réalisations 2015 (en DA).....	79
<b>Tableau N° 25:</b> les calculs pour déterminer les estimateurs $a$ et $b$ .....	81
<b>Tableau N° 26 :</b> Tableau représentant les calculs des tendances de l'année 2016.....	82
<b>Tableau N° 27 :</b> Tableau représentant les calculs des tendances des années 2014 pour les plaques en (tonne).....	83
<b>Tableau N°28 :</b> Tableau représentant les calculs des tendances des années 2014 pour les plaques en (tonne).....	84
<b>Tableau N° 29 :</b> Tableau représentant les calculs des coefficients saisonniers pour les années 2014 et 2015.....	85
<b>Tableau N° 30 :</b> Tableau représentant les calculs des prévisions des ventes en plaque pour l'année 2016 (En tonne).....	86
<b>Tableau N° 31 :</b> Tableau représentant les calculs des prévisions mensuelles pour les plaques pour l'année 2016 et les réalisations 2015 (en tonne).....	86
<b>Tableau N° 32 :</b> Tableau représentant les calculs des prévisions mensuelles pour les plaques pour l'année 2016 et les réalisations 2015(en DA).....	87
<b>Tableau N°33:</b> Tableau représentant les calculs des prévisions mensuelles du chiffre d'affaires global pour l'année 2016 et les réalisations 2015 (en DA).....	88
<b>Tableau N°34 :</b> Tableau représentant les calculs des prévisions mensuelles du chiffre d'affaires global pour l'année 2015 et les réalisations 2015 (en Tonne).....	88
<b>Tableau N° 35 :</b> Calcul des écarts globaux sur chiffre d'affaires du mois de janvier 2016 (en DA).....	90
<b>Tableau N° 36:</b> La décomposition des écarts sur chiffre d'affaires (en DA).....	91
<b>Tableau N° 37:</b> Calcul des écarts sur CM du mois de janvier 2014 (en DA).....	92
<b>Tableau N° 38 :</b> La décomposition des écarts sur coût matières.....	92

<b>Tableau N° 39</b> : Calcul des écarts sur MCM du mois de janvier 2014 (en DA).....	93
<b>Tableau N° 40</b> : La décomposition des écarts sur marge (en DA).....	94

## **Le contrôle de gestion par le système budgétaire :**

### **Cas de l'entreprise « général emballage »**

Introduction général.....	01
<b>Chapitre I: Notions, concepts et considérations théoriques générales</b>	
Introduction :.....	04
Section 1 : Historique, définitions et principes du contrôle de gestion.....	04
Section 2 : Rôles, processus, et objectifs du contrôle de gestion.....	11
Section 3 : Les outils du contrôle de gestion.....	22
Conclusion.....	29
<b>Chapitre II : la gestion budgétaire outil de prévisions et du contrôle</b>	
Introduction.....	30
Section 1 : Notions sur la gestion budgétaire.....	30
Section 2 : la démarche budgétaire.....	33
Section 3 : Les écarts budgétaires.....	49
Conclusion.....	53
<b>Chapitre III: La gestion budgétaire au sein de l'entreprise de « général emballage »</b>	
Introduction .....	55
Section 1 : Présentation de « général emballage ».....	55.
Section 2 : La gestion budgétaire au sein de l'entreprise « général emballage ».....	61.
Section 3 : Synthèse sur le contrôle de gestion au sein de l'entreprise « général emballage ».....	95
Conclusion.....	107
Conclusion générale.....	109
Bibliographie	
Annexes	
Table des matières.	

## Introduction générale

La complexité et l'incertitude de l'environnement interne et externe de l'entreprise obligent ses dirigeants à se baser sur un système du contrôle qui vise à atteindre les objectifs fixés d'après une stratégie déterminée au préalable.

Alors le pilotage d'une organisation est devenu plus complexe avec un environnement de plus en plus incertain et concurrentiel, toute entreprise devrait être soucieuse de son évolution en interne, et de l'évolution de son environnement externe pour persévérer sa continuité face à la concurrence accrue.

En effet, l'élaboration d'un système du contrôle de gestion, dans une organisation, s'avère très importante pour prendre un certain nombre de décisions d'une part stratégique et engage l'avenir de l'entreprise à long terme et d'autre part, des décisions courantes liées à l'exploitation normale qui permettent à l'entreprise un meilleur fonctionnement assurant sa rentabilité par conséquent sa pérennité.

Le contrôle de gestion cherche à concevoir et mettre en place les instruments d'information permettant aux responsables d'agir en réalisant la cohérence économique globale entre objectifs, moyens et réalisations. Il doit être considéré comme un système d'information utile au pilotage de l'entreprise, puisqu'il contrôle l'efficience et l'efficacité et la pertinence.

L'objet du contrôle de gestion est de maîtriser la performance, il dispose de nombreux outils pour exercer ses différentes missions. Parmi ces outils, la gestion budgétaire qui semble dominer tous les autres, c'est une réunion de deux éléments : un ensemble de budgets et une procédure de contrôle budgétaire.

Dans tout processus budgétaire, il convient d'estimer les ventes futures des produits et des services auprès de son marché. Plusieurs approches sont possibles soit en travaillant à partir des prévisions économiques de son secteur d'activité, soit alors en travaillant sur les ventes passées des articles commercialisés.

La méthode des moindres carrés permet de déterminer l'équation de la droite d'ajustement qui passe le plus près possible de l'ensemble des points de la série étudiée : il s'agit donc de la méthode la plus précise. C'est aussi la méthode la mieux appropriée lorsque les points sont peu alignés mais qu'une tendance se dégage. L'objet de cette méthode est de fournir un outil d'interprétation de données.

La modélisation par la droite des moindres carrée consiste à déterminer la droite qui minimise la somme des carrés des écarts entre la valeur observée et sa valeur ajustée. Cette droite permet de réaliser des prévisions.

L'objectif recherché de ce travail est d'essayer de cerner la notion du contrôle de gestion en apportant une importance particulière à l'outil de la gestion budgétaire au sein de l'entreprise "Général Emballage", où nous allons essayer d'apporter des éléments de réponse à la question centrale suivante :

***« Comment contrôler l'entreprise par le processus budgétaire et quelle est la méthode de prévisions des ventes suivie par l'entreprise générale emballage ? »***

De cette question centrale découlent d'autres questions subsidiaires :

- quelle est l'utilité du contrôle de gestion et quels sont ses outils ?
- En quoi consiste la gestion budgétaire et quelles sont ses démarches ?
- Quel est la méthode de prévisions des ventes suivie au sein de l'entreprise général emballage ?

Pour parvenir à notre objectif nous avons émis les deux hypothèses ci-après :

- **Hypothèse 1 : l'entreprise général emballage applique toutes les démarches de processus budgétaire qui consistent à la prévision, la budgétisation et enfin le contrôle budgétaire.**
- **Hypothèse 2 : La méthode de prévision suivie dans l'élaboration de budgets des ventes de l'entreprise "Général Emballage" est la méthode des moindres carrés.**

Pour atteindre l'objectif de notre travail de recherche, nous avons décomposé notre mémoire en trois chapitres, le premier est consacré aux notions et concepts de base du contrôle de gestion et le second chapitre pour la gestion budgétaire et ses différentes méthodes de prévisions des ventes et le dernier chapitre sera consacré à l'étude du cas pratique au niveau de l'entreprise général emballage.

### **Introduction**

Pour faire face à la concurrence, les entreprises sont tenues d'améliorer la valeur des produits ou services qu'elles offrent et cherchent à consommer moins de ressources. La maîtrise des coûts et de la qualité est donc une condition essentielle de la réussite que toute procédure de contrôle doit prendre en compte.

Ce chapitre introductif est consacré au contrôle de gestion, en lui offrant une vision plus large. La première section est focalisée sur l'historique et les principes du contrôle de gestion et dans la seconde section on va parler sur le rôle et le processus et les objectifs du contrôle de gestion, et la troisième section est consacrée pour les différents outils du contrôle de gestion.

### **Section 1 : Historique, définition et principes du contrôle de gestion**

Afin de mieux comprendre les fondements du contrôle de gestion, il semble nécessaire de remonter aux origines de ce contrôle.

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

Les premières formes de contrôle de gestion sont apparues dès le milieu de 19<sup>ème</sup> Siècle du fait de l'essor de l'industrialisation. Né de l'évolution du monde technique et économique avec les analyses de F. Taylor (1905) sur le contrôle de productivité, et les travaux d'H-L. Gantt (1915) sur les coûts fixes, où des techniques de comptabilité Industrielle commencent à être élaborées. Ces outils sont Améliorés avec l'élaboration de la méthode des sections homogènes dans les années 1920.

La complexification des entreprises induites par l'accroissement et la diversification des tâches, a rendu nécessaire le fait de décentraliser la gestion de l'exploitation à des unités autonomes, tout en exerçant un contrôle sur les exécutants permettant de s'assurer de la réalisation des objectifs. C'est la naissance de ce que l'on appellera "les centres de responsabilité".

Dans les années 1930, la fonction du contrôle de gestion est institutionnalisée avec la Création, aux États-Unis, du « Controller's Institute of America ». Il faudra attendre les années 60 pour que la notion du contrôle de gestion soit réellement conceptualisée. En 1965, l'auteur américain R.N. Anthony définit le contrôle de gestion comme « *le processus par lequel les dirigeants s'assurent que les ressources*



*sont obtenues et utilisées avec efficacité (par rapport aux objectifs), efficience (par rapport aux moyens employés) et pertinence pour réaliser les objectifs de l'organisation »<sup>(3)</sup>. Cette dernière « a accédé au rang de définition conventionnelle universelle », elle est centrée sur une vision très technique.*

La période des années 60 jusqu'aux années 70 est une période de forte évolution des outils techniques de cette discipline avec le déploiement des outils classiques du contrôle de gestion (l'utilisation de la comptabilité analytique, les budgets et le contrôle budgétaire).

La période des années 1980 a connu le développement de l'activité de contrôle fait émerger des métiers différents au sein même du contrôle de gestion. Durant ces années, l'attention est portée davantage sur le responsable opérationnel et ses besoins de pilotage de la gestion. Cette période a connu de nouveaux outils tels que, les plans à moyen terme et des outils de reporting, notamment les tableaux de bord.

La période des années 1990 était la crise du modèle classique du contrôle de gestion, qui repose sur l'hypothèse d'une information parfaite, et sur la prédominance des coûts directs, et qui semble inadaptée à la densification des entreprises et à la tertiarisation de l'économie. Les coûts indirects et le déploiement des méthodes dites ABC "ActivityBasedCosting" reposant sur un découpage par activités, semblent constituer une alternative aux méthodes de comptabilité analytique classiques.

Le concept de contrôle de gestion a connu une évolution progressive, l'attention est moins centrée sur les coûts et davantage sur la performance globale.

### **2. Définition du contrôle de gestion**

Le contrôle de gestion est actuellement envisagé comme une fonction indispensable au pilotage de la performance ainsi certains auteurs ont proposé quelques définitions de contrôle de gestion.

Selon Robert N. Anthony en 1965 « *le contrôle de gestion est défini comme étant un processus par lequel les managers obtiennent l'assurance que les ressources sont obtenues et utilisées de manière efficace et efficiente pour la réalisation des objectifs de l'organisation* »<sup>(4)</sup> Selon A.ABURLAUD : « *le contrôle de gestion est un système de régularisation des comportements de l'homme dans l'exercice de sa*

---

<sup>(3)</sup>. Anthony R, « Encyclopédie de gestion et de management », Dalloz, Paris, P 194

<sup>(4)</sup>.Hervé ARNOUD ; « Le contrôle de gestion... en action »; édition Liaisons 2001; page : 8.

*profession et plus particulièrement lorsque celle-ci s'exerce dans le cadre d'une organisation* »<sup>(5)</sup> Et selon A.JL, ADROUIN : « *le contrôle de gestion est le processus met en œuvre au sein d'une entité économique pour s'assurer d'une mobilisation efficace et permanente des énergies et des ressources en vue d'atteindre l'objectif que vise cette entité* »<sup>(6)</sup>.

### 3. Concepts de base relatifs au contrôle de gestion

Pour mieux comprendre le contrôle de gestion on va définir certains concepts de base

#### 3.1. La notion du contrôle

Contrôler une situation c'est-à-dire être capable de la maîtriser et de la diriger dans le sens voulu.

Tout contrôle vise à mesurer les résultats d'une action et à comparer ces résultats avec les objectifs qu'on a fixés pour savoir s'il y a une concordance. Le contrôle doit donc aboutir à un retour d'information pour rectifier les décisions et les actions de l'entreprise. Dans l'histoire des entreprises le contrôle est d'abord compris et analysé comme le respect d'une norme, donc de maître en place un contrôle de régularité. <sup>(7)</sup>

#### 3.2. Le contrôle organisationnel

*« Le contrôle organisationnel cherche à améliorer les règles et procédures qui structurent les décisions et auxquelles les décideurs se réfèrent pour déterminer leur comportement. Son domaine est très vaste et englobe les systèmes décisionnels et informationnels. Il ne se limite pas au seul contrôle technique »* <sup>(8)</sup>.

Donc le contrôle organisationnel doit assurer, en temps réel, le suivi et qualité des processus décisionnels. Ainsi le contrôle organisationnel interne concerne tous les niveaux de l'organisation (fonctionnelle et opérationnelle) et vise à ce que les actions individuelles et collectives soient en convergence avec les objectifs assignés. Trois types de méthodes sont utilisés par le contrôle organisationnel :

- La planification.
- La fixation des règles et des procédures.

---

<sup>(5)</sup> A.BURLAUD, C.SIMON, « le contrôle de gestion », Edition la découverte, collection repère, 1997, P87

<sup>(6)</sup> AKHEMAKHEM, J.L. ADROUIN « introduction au contrôle de gestion », Paris-Montréal, 1976, P10

<sup>(7)</sup> Claude Alazard et Sabine Sépari, « contrôle de gestion manuel et application », 4<sup>ème</sup> Edition DUNOD paris, 1998, P54

<sup>(8)</sup> Idem

- L'évaluation des résultats et de performance.

### 3.3. Contrôle interne

L'Ordre des Experts-Comptables (OEC) a donné la définition suivante : « *C'est l'ensemble des sécurités contribuant à la maîtrise de l'entreprise. Il a pour but, d'un côté, d'assurer la protection, la sauvegarde du patrimoine et la qualité de l'information, de l'autre, l'application des instructions de la direction et de favoriser l'amélioration des performances. Il se manifeste par l'organisation, les méthodes et les procédures de chacune des activités de l'entreprise pour maintenir la pérennité de celle-ci* »<sup>(9)</sup>

Le contrôle interne, défini par le « Committee Of Sponsoring Organizations (COSO) » comprend cinq composants pour décrire le cadre de sa mise en place dans une organisation :

- l'environnement de contrôle, en fonction des spécificités de l'entreprise.
- l'évaluation des risques pour les activités de l'entreprise.
- les activités de contrôle, c'est-à-dire les règles et procédures mises en œuvre pour traiter les risques.
- l'information et la communication.
- le « contrôle du contrôle » interne.

Cette démarche intégrée dans les entreprises permet d'améliorer les procédures du contrôle tout en suscitant des remises en cause et des résistances des acteurs.

### 3.4. Audit interne

L'audit interne est une activité autonome d'expertise, assistant le management pour le contrôle de l'ensemble de ses activités. L'audit doit permettre :<sup>(10)</sup>

Un avis sur l'efficacité des moyens du contrôle à la disposition des dirigeants Et mesure la fiabilité des systèmes d'informations comptables et financières existant et mettre en place un système efficace du contrôle de tous les domaines de l'entreprise. Le terme « interne » précise que le contrôleur fait partie de l'entreprise mais l'audit peut être aussi externe. La première acception de l'audit est la révision comptable, c'est-à-dire l'examen des états financiers. Mais son champ s'est élargi à

---

<sup>(9)</sup> CLAUD ALAZARD, SABINE SEPARI « contrôle de gestion manuel et application », 2<sup>e</sup> Ed, DUNOD, 2010, P10

<sup>(10)</sup> Idem.

d'autres domaines : audit informatique, audit social, audit juridique, audit fiscal,....etc.

Si **l'audit financier**, le plus répandu, a pour champ d'analyse les comptes de l'entreprise, l'audit opérationnel cherche à améliorer toutes les dimensions de la gestion d'une entreprise. C'est pourquoi la délimitation entre contrôle de gestion et audit est parfois mince surtout si, au sein d'une organisation, les deux fonctions sont effectuées par la même personne.

**La différence essentielle entre audit et contrôle de gestion tient à la temporalité :**

- l'audit est une mission ponctuelle (régulière).
- le contrôle de gestion fonctionne en permanence dans une entreprise.

#### **4. Les principes du contrôle de gestion**

Selon Robert TELLER <sup>(11)</sup> le contrôle de gestion contient huit principes qui sont les suivants :

##### **4.1. Le contrôle de gestion a un rôle d'interface entre la planification stratégique et opérationnelle**

Au niveau des décisions stratégiques, il s'agit de définir une politique générale, et des objectifs généraux qui se réfèrent essentiellement aux notions de rentabilité des capitaux, de développement et de sécurité. Au niveau de la décision tactique prise dans des décisions ou centre de responsabilité, chaque responsable doit établir un budget et des programmes séquentiels dans le cadre du plan et de l'enveloppe annuelle résultant des hypothèses précisées au niveau des objectifs généraux.

##### **4.2. Le contrôle de gestion Basé sur une vision élargie du contrôle**

Le contrôle de gestion n'est pas seulement l'action de vérification dans un but plus ou moins coercitif, c'est aussi :

- vérifier si tout est conforme aux ordres et aux principes.
- surveiller de façon permanente le déroulement des opérations.
- Evaluer les écarts de réalisation par rapport aux objectifs.

---

<sup>(11)</sup> ROBERT TELLER : « le contrôle de gestion pour un pilotage intégrant stratégie et finance, édition management et société, 1999 p.10-20.

- Maitriser par les mesures de correction les différents processus de gestion.

### 4.3. Le contrôle de gestion a pour objet la réduction de l'incertitude

L'intervention de contrôleur de gestion dans la définition des facteurs de risque qui doivent être pris en compte aux différents niveaux (risque stratégique, risque d'exploitation, risque financier).

- **Risque stratégique :** Menace la survie de la firme et sa capacité à maintenir une activité rentable et de création de la valeur pour l'actionnaire, ils peuvent faire suite à des changements dans l'entérinement du marché.
- **Risque d'exploitation :** concerne la probabilité de couvrir les charges d'exploitation avec les recettes d'exploitation.
- **Risque financier :** Présent deux aspects distincts : risque financier d'exploitation qui est l'aptitude d'une entreprise à couvrir ses décaissements avec les encaissements d'exploitation et un risque de structure financière qui concerne la part relative des fonds propres et empruntés ainsi que la nature de la dette.

### 4.4. Sa contribution à l'élaboration du système d'information de gestion

Le système d'information est un élément essentiel du processus de gestion, elle doit éclairer les décisions qui doivent être prises dans le cadre provisionnel, faire apparaître les écarts et permette d'en expliquer les causes, dans ce cadre le contrôle de gestion contribue à l'élaboration des normes adoptées aux différents types de responsabilité.

### 4.5. Le contrôle de gestion contribue à l'ingénierie des structures

Le contrôle de gestion a, entre autres responsabilités, la mission de contribuer à la conception de la structure de l'entreprise sur la base d'une décentralisation efficace de l'autorité. Pratiquement, la surveillance permanente de la relation : objectifs – décisions – performances est l'un des points-clés du système de contrôle de gestion. Suppose une structuration et notamment un découpage en centres de responsabilité.

#### **4.6. Le contrôle de gestion est une aide au pilotage opérationnel**

Pour assurer une évolution se rapprochant de trajectoire prévue dans la limite des écarts admissibles, il est nécessaire de mettre en place un système de pilotage dont le rôle essentiel consistera à apprécier les déviations et effectuer les corrections. Un des problèmes délicats restant à résoudre est celui de l'évaluation des objectifs et du seuil d'alerte à partir desquels le système de pilotage doit réagir pour déclenchement des opérations de réaction.

#### **4.7. Une aide à la déclinaison des objectifs dans le cadre de la planification stratégique**

Le pilotage d'une entreprise suppose la connaissance d'une destination, d'un chemin vers lequel il faut aller. La détermination de ce chemin implique une étude approfondie des interrelations entre les contraintes de l'environnement, les finalités de l'entreprise, sa structure, son système de communication et d'information. Le cadre formel de cette réflexion est le plan stratégique. L'objectif est de susciter la création ou le renforcement d'atouts particuliers qui doivent être protégés des attaques concurrentielles sur une longue période de temps.<sup>(12)</sup>

#### **4.8. Contribue à une opérationnalisation et à la modélisation des processus de création de valeurs**

À partir du moment où la finalité de création de valeurs tend à devenir commune à toutes les entreprises, le contrôle de gestion ne peut qu'intégrer cette contrainte sous peine de disparaître. L'approche en matière d'activités, aussi bien au niveau des coûts. Le raisonnement devient alors : la manière de faire les choses cause les activités, chaque activité cause les coûts qui la concernent, et le produit consomme des activités

### **Section 2 : Rôle, processus, objectif, et limites du contrôle de gestion**

Dans cette section on va parler profondément sur le contrôle de gestion son rôle dans l'entreprise, ses limites et son processus ainsi ses objectifs.

---

<sup>(12)</sup> . Patrick Joffrey et Gérard Koenig : gestion stratégique, l'entreprise, ses partenaires –adversaires et leur univers, Edition Ems, 1992, P153

### **1. Le rôle et processus du contrôle de gestion**

Le contrôle de gestion joue un rôle très important dans les entreprises, mais malgré çà il présente certaines lacunes.

#### **1.1. Le rôle du contrôle de gestion**

Le contrôle de gestion constitue un système d'informations et de communication animé par le contrôle performant, destiné aux responsables opérationnels (le personnel lié directement à la fabrication) et aux responsables fonctionnels (le personnel ayant un rôle de support à la production). Il doit être présent à tous les niveaux et dans toutes les fonctions avec deux buts principaux :

- Permettre à chaque manager de piloter son unité de gestion : prévoir, programmer des moyens et des étapes, contrôler les performances et réagir
- Permettre à chaque manager de rendre compte : c'est-à-dire présenter les résultats qu'il a obtenus, les décisions qu'il a prises, l'objectif vers lequel il se dirige en fin de l'année.

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

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

##### **1.2.1. Phase de prévision**

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

##### **1.2.2. Phase d'exécution**

Cette phase se déroule à l'échelon des entités de l'organisation. Les responsables des entités mettent en œuvre les moyens qui leur sont alloués. Ils disposent d'un système d'informations qui mesure le résultat de leurs actions. Ce système de mesures doit être compris et accepté par le responsable d'entité. Il doit uniquement mesurer les actions qui leur ont été déléguées.

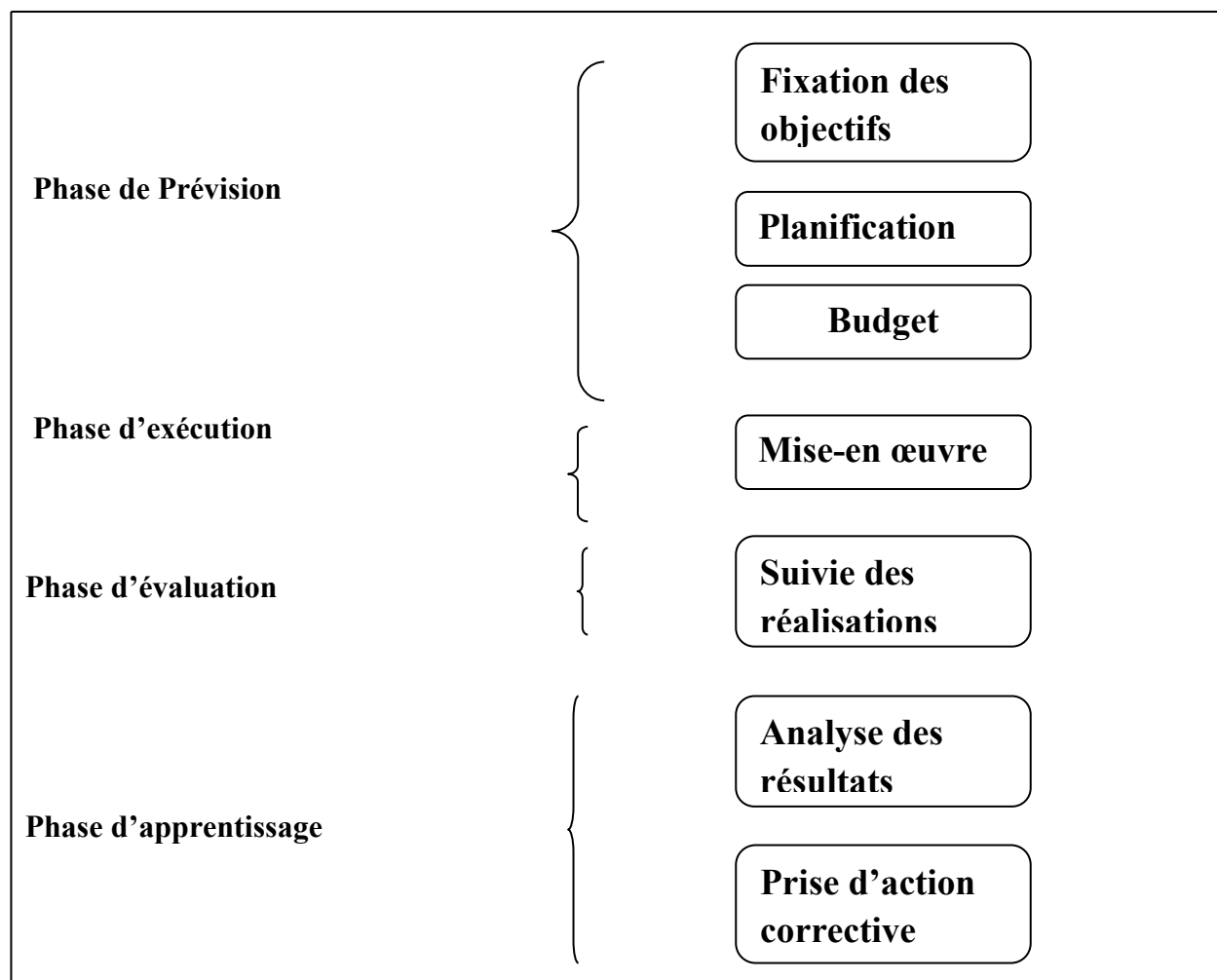
### 1.2.3. Phase d'évaluation

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

### 1.2.4. Phase d'apprentissage

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

#### Schéma N° 05 : Les étapes du contrôle de gestion.



Source : H.Loning, V.Mallet, « le contrôle de gestion, organisation outils et pratique » 3<sup>e</sup> édition, Dunod, Paris 2008, P 20.



### 2. Les objectifs du contrôle de gestion

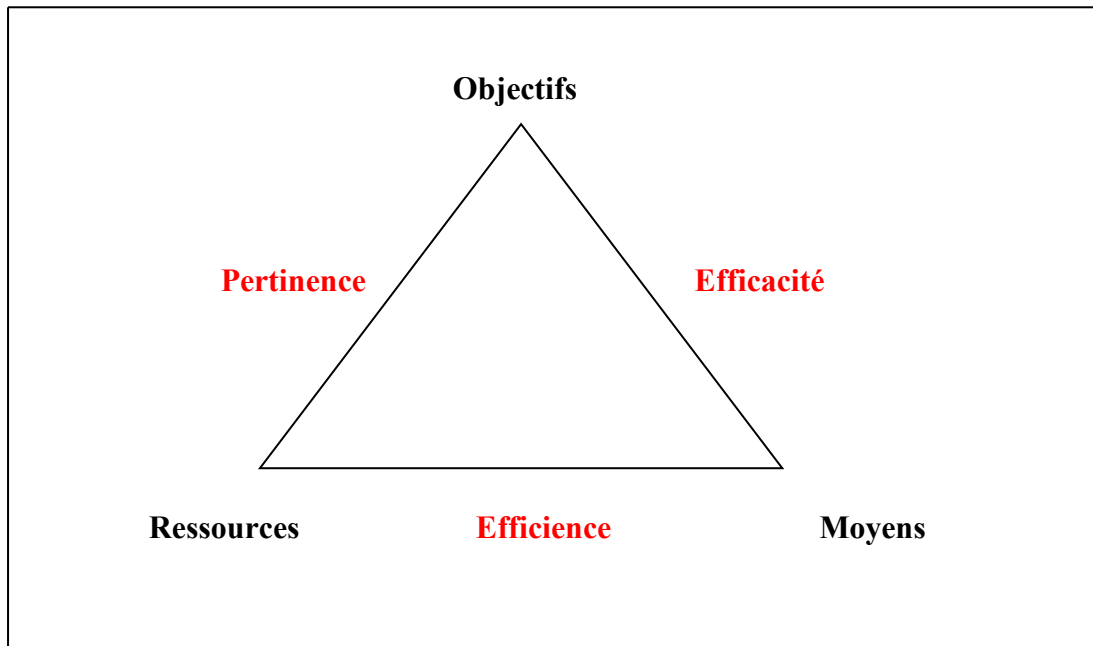
Le contrôle de gestion est lié à la notion d'objectif, car l'objectif introduit en parallèle la notion du « chemin à suivre » et par conséquent de pilotage de l'entreprise.

Le contrôle de gestion doit être présent à tous les niveaux, et dans toutes les fonctions de l'entreprise .Il rêve donc à :

- Assurer le pilotage des services sur la base d'objectif et l'engagement des services, ainsi que la connaissance des coûts des activités et des résultats.
- Donner son avis à la direction sur le choix des objectifs qui sous-tendent la stratégie.
- C'est un instrument de conseil et de suivi des réalisations pour améliorer l'efficacité.
- Il permet de contrôler, mesurer, et analyser l'activité d'une organisation.
- Assurer la remontée des mesures et leur évolution à l'intention de la direction générale.
- Contribuer à l'élaboration du système d'information de gestion.
- Aider à déterminer les indicateurs pertinents en collaboration avec le management.
- Il assure la cohérence de la stratégie de l'entreprise adoptée et les moyens mis en œuvre sur le terrain. Ces derniers donnent naissance à trois critères d'évaluation pour un responsable :
  - **La pertinence** : elle met en rapport objectifs et moyens. Pour qu'un système soit pertinent, il faut qu'il mette en œuvre les moyens lesquels adaptés en quantité et en qualité aux objectifs escomptés.
  - **L'efficacité** : elle mesure les résultats obtenus par rapport aux objectifs fixés.

**L'efficience** : elle met le rapport entre les résultats obtenus et les ressources utilisées.

**Schéma N° 06: Le triangle du contrôle de gestion**



Source : Hélène Lôning, Véronique Malleret, Le contrôle de gestion « Organisation, Outils et pratiques », Dunod, Paris, 2008

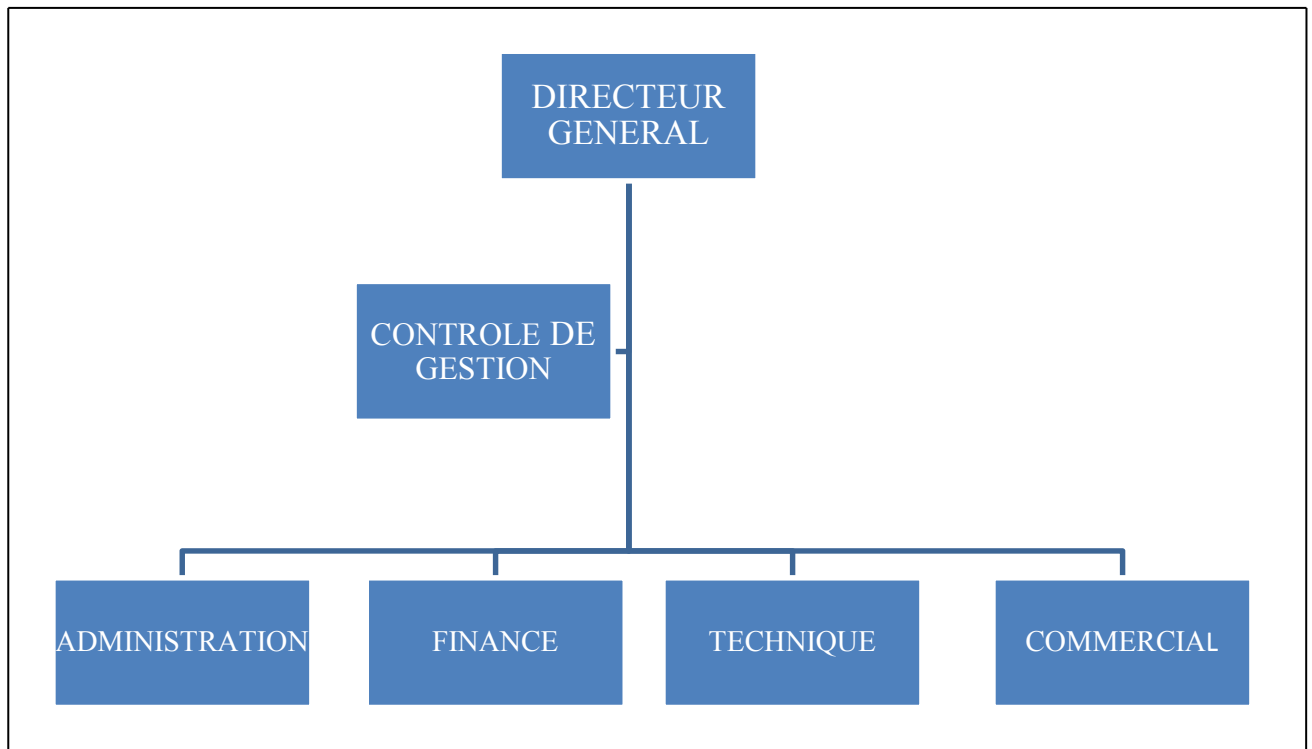
**3. La place du contrôleur de gestion dans l'organigramme de l'entreprise**

La place qu'occupe le contrôleur de gestion se diffère d'une entreprise à l'autre, nous on va citer les trois types de rattachement du contrôleur aux différentes directions de l'entreprise

**3.1. Rattachement au directeur général**

Le premier mode de rattachement est le rattachement direct du contrôle de gestion à la direction générale

**Schéma N° 01: Rattachement au directeur général**



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

Dans cette situation (Rattachement au directeur général) le contrôleur de gestion et ses différents acteurs sont tous rattachés à la direction générale et sont en relation perpétuelle ; ce qui peut faciliter la communication entre eux et harmoniser leurs décisions pour aider la direction générale à prendre la meilleure décision. L'avantage de ce mode de rattachement du contrôle de gestion est la possibilité d'une transmission et d'une analyse efficaces et rapide de l'information comptable. Dans la mesure où l'information de gestion constitue le métier essentiel du contrôleur de gestion, il est préférable que ce dernier soit indépendant pour mener bien son contrôle. Pour une meilleure organisation de la fonction du contrôle de gestion, il convient de rattacher ce dernier à la direction générale pour garantir son indépendance vis-à-vis d'autres responsables de l'organisation.

### **Les avantages du Rattachement au directeur général**

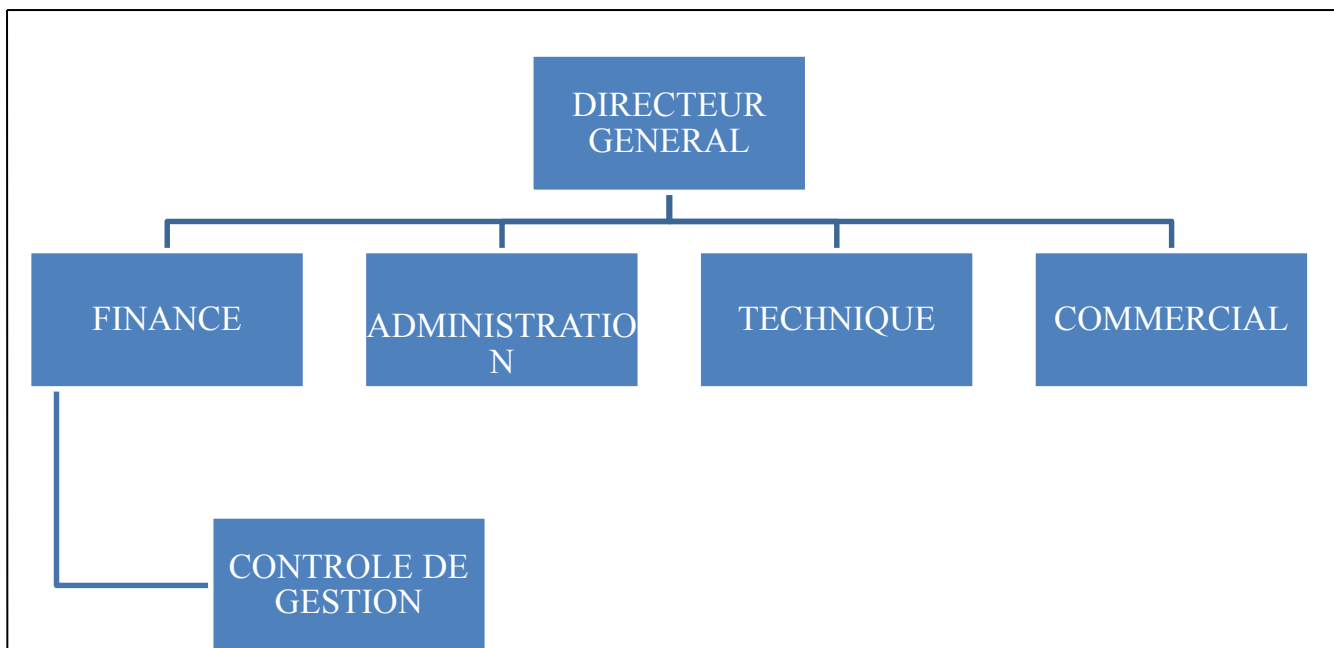
Cette position d'état-major lui offre un avantage primordial d'être indépendant, et de bénéficier d'un soutien lui permettant de transmettre facilement les différents rapports qu'il est amené à élaborer. Elle le décharge de toute

responsabilité directement hiérarchique et met en évidence son rôle de conseiller de gestion et facilite sa tâche d'animation et de coordination

### 3.2. Rattachement au directeur financier

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

#### Schéma N° 02 : Rattachement au directeur financier



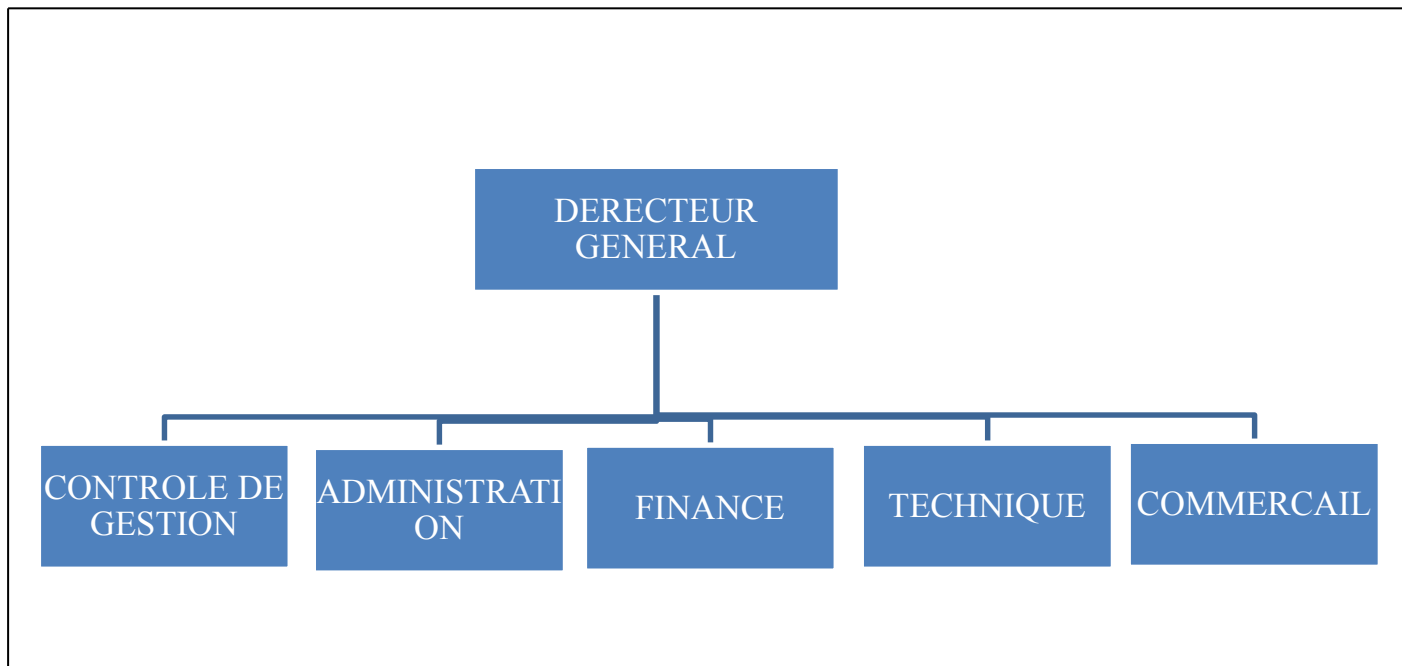
Source : Hélène Lôning ; « Contrôle de gestion : Organisation, outils et pratiques », 3ème édition Dunod, Paris, 2008, Page 287.

Cette solution présente plusieurs inconvénients. Elle diminue l'influence du contrôleur de gestion sur la direction financière. Ceci peut contribuer à la diminution de l'influence du contrôleur de gestion sur les décisions stratégiques, au moment où, il n'y a pas de lien direct entre la direction générale et le contrôleur de gestion. Et rendre plus difficiles ses rapports avec les opérationnels eux-mêmes et leurs responsables.

### 3.3. Rattachement en râteau

Dans ce mode de rattachement le contrôleur de gestion bénéficie de même niveau que les autres responsables

**Schéma N° 03: Rattachement en réseau**



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

Dans certaines entreprises, le contrôleur de gestion bénéficie de même niveau que les autres responsables, ce qui peut faciliter la communication. Dans cette situation, le contrôleur de gestion et ses différents acteurs sont tous rattachés à la direction générale et sont en relation perpétuelle ; ce qui peut faciliter la communication entre eux et harmoniser leurs décisions pour aider la direction générale à prendre la meilleure décision. L'avantage de ce mode de rattachement du contrôle de gestion est la possibilité d'une transmission et d'une analyse efficaces et rapide de l'information comptable.

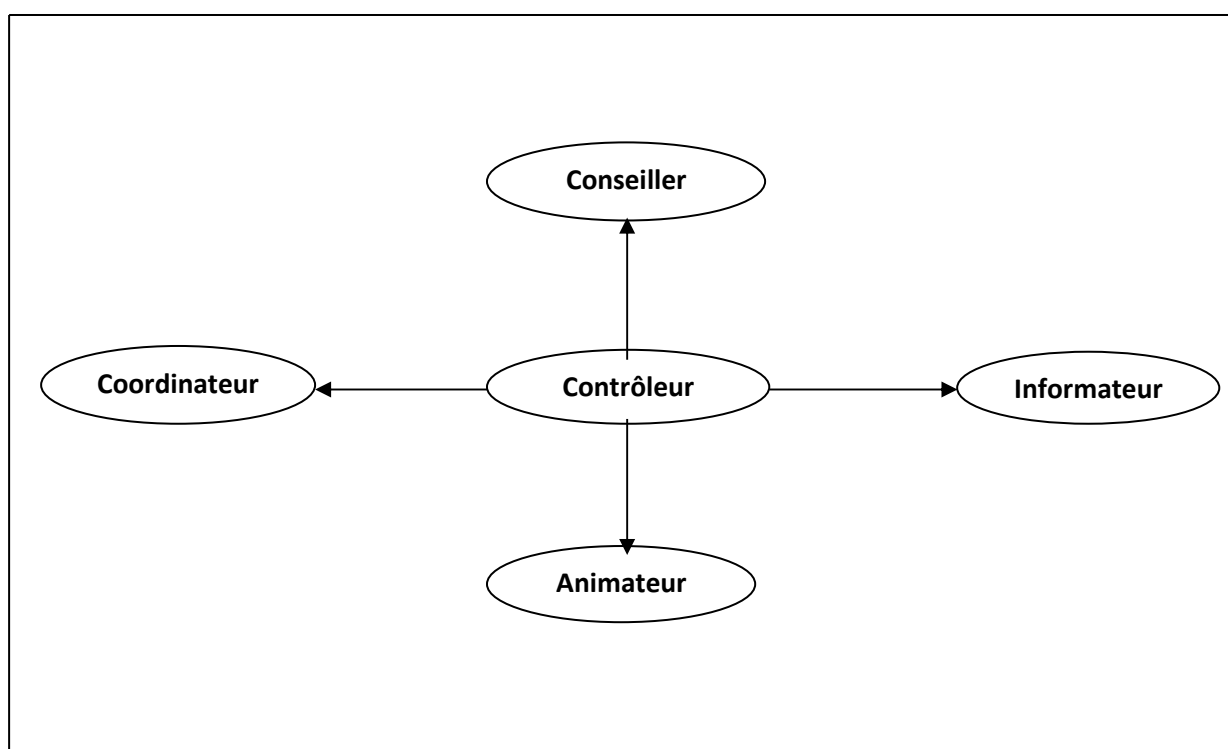
Dans la mesure où l'information de gestion constitue, le métier essentiel du contrôleur de gestion, il est préférable que ce dernier soit indépendant pour mener bien son contrôle. Pour une meilleure organisation de la fonction du contrôle de gestion, il convient de rattacher ce dernier à la direction générale pour garantir son indépendance vis-à-vis d'autres responsables de l'organisation.

**4. Le rôle du contrôleur de gestion**

Le contrôleur de gestion a un double rôle : celui d'un contrôleur et d'analyste et celui d'un conseiller de la direction. Dans le premier rôle, il doit procéder par un

examen des données comptables et financières et autres données fournies par l'entreprise. Ensuite, il procède à la comparaison entre les prévisions et les réalisations pour dégager les écarts afin de prendre des actions correctives. Dans le second rôle, le contrôleur est considéré comme le conseiller de la direction et d'aide à la décision. Il lui appartient en toutes circonstances d'aider les managers et autres échelons. Il a pour mission de répondre à toutes les questions posées par les chefs de l'entreprise.

### Schéma N°04 : Le rôle du contrôleur de gestion



Source: Claude Alazard. Sabine Sépari. « Contrôle de gestion Manuel d'application »,Dunod, paris, 2010.

Par ailleurs, les principaux rôles attribués au contrôleur de gestion sont:

- La conception et l'adaptation des procédures de budgétisation, de planification, de mesure et d'analyse des résultats, ainsi qu'à la mise au point des tableaux de bord et des indicateurs de performance.
- Il joue le rôle de coordinateur : le contrôleur a pour mission de coordonner l'ensemble des programmes et des budgets afin de s'assurer de leurs cohérences.
- Il joue le rôle d'animateur : dans ce cas, le contrôleur doit orienter et expliquer aux opérationnels à mettre en œuvre les objectifs et leurs enjeux pour l'entreprise.

- Assurer la retransmission commentée des informations auprès de la direction générale en relation directe avec la direction et chacun des autres responsables de l'entreprise.

### **4.1. Le profil du contrôleur de gestion**

Pour mener ses missions, le contrôleur de gestion doit être doté des compétences requises et des techniques de contrôle. Ces dernières ne suffisent pas pour une meilleure orientation de ses missions, pour cette raison le contrôleur doit connaître l'entreprise, ses acteurs, avoir une certaine rigueur et pencher vers le futur.

En matière de compétences générales, le contrôleur de gestion du fait de son métier d'animateur devrait être : communicatif, organisé, productif, réactif.

Selon Claude Alazard et Sabine Sépari, le contrôleur de gestion doit être polyvalent. Il doit être en effet à la fois :<sup>(13)</sup>

- Spécialiste et généraliste : maîtriser les outils pointus, organiser et coordonner les procédures.
- Opérationnel et fonctionnel : gérer l'exécution, conseiller les décideurs.
- Technicien et humain : intégrer la dimension technique, gérer les hommes et les groupes.
- Compte tenu de sa fonction particulière le contrôleur doit posséder certains nombres de qualités pour la réalisation de ses missions.
- Le contrôleur de gestion par vocation doit être l'interlocuteur avec tous les centres de responsabilité. Il est souhaitable d'avoir une formation pluridisciplinaire. Maîtriser avec facilité les techniques propres à sa fonction, il doit être initié à toutes les techniques susceptibles d'être utilisées au sein de l'entreprise.
- Le contrôleur de gestion doit avoir le sens de la responsabilité pour fournir des informations correctes, rapides compréhensibles et, à temps opportun, et surtout lorsqu'il s'agit d'information ayant un impact sur l'aspect concurrentiel de l'entreprise.
- Le contrôleur de gestion doit avoir une capacité à toute épreuve de synthétiser et de sélectionner les informations afin de ne pas inonder les responsables de

---

<sup>(13)</sup> CLAUDE ALAZARDE, SABINE SEPARI, « contrôle de gestion » 2<sup>e</sup> édition, Dunod, paris, 2010.P29

chiffres qui, souvent, risquent d'être en conflit et, par conséquent, ne permettent pas de trancher dans une situation donnée.

**Tableau N°1 : Qualités de contrôleur de gestion**

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

Source : Alazard C, Sépari S « Contrôle de gestion, manuel et applications », Dunod, Paris, 2010, P : 29

#### 4.2.La mission du contrôleur de gestion

La mission du contrôleur de gestion Consiste à :Clarifier à tous les niveaux de l'entreprise la complexité croissante qui relève de la mondialisation,l'accélération des flux,la dématérialisation des échanges, et l'accroissement exponentiel du nombre de segments de marché et faire face à des changements permanents d'organisation. Et aider les acteurs de l'entreprise à identifier les risques de non-performance, tant par sa connaissance des processus et activités que celle des outils de résolution de problèmes, au service de quel il se mettra pour quantifier et constater l'économie au niveau du compte de résultats et du bilan.Il doit aussi garantir des informations fiables dans les processus de collecte, et de traitement et de restitution des informations à tous les niveaux de l'entreprise.

#### 5. Les types du contrôle de gestion

Il existe trois types du contrôle de gestion qui sont les suivants :



### **5.1. Contrôles préventifs**

Le contrôle préventif permet de s'assurer que toutes les conditions et tous les paramètres nécessaires pour le fonctionnement de l'entreprise sont réunis. Entamé avant le lancement du processus de l'action, le contrôle préventif examine les dispositions mises en place.

### **5.2. Le contrôle chemin faisant**

Le contrôle chemin faisant est fait tout au long du processus de la production. Il permet de suivre les réalisations dans leurs multiples déploiements, de vérifier les résultats et de fournir des informations sur le fonctionnement de l'entreprise.

### **5.3. Le contrôle correctif**

Le contrôle correctif se fait essentiellement à la fin d'un cycle ou d'une étape de la production. Au regard des résultats atteints et des normes établies dans le plan, le gestionnaire apporte les corrections qu'il juge indispensables pour mieux accomplir, durant l'exercice en cours ou pour le prochain, les objectifs arrêtés. Cependant, intervenant seulement à la fin d'un processus d'action, le contrôle correctif peut parfois venir trop tard ou s'avérer coûteux ou inefficace.

## **6. Les limites du contrôle de gestion**

Cependant, tout ne peut être piloté par le contrôle de gestion. La performance, telle qu'elle est définie aujourd'hui avec des dimensions financières, économiques, mais aussi sociales et sociétales, engendre des indicateurs quantitatifs et qualitatifs qui peuvent dépasser le champ du contrôle de gestion.

La responsabilité sociale de l'entreprise, le développement durable, le respect de l'environnement, la maîtrise des risques sont des domaines incontournables de la performance globale, peut-être inatteignables pour les entreprises que le contrôle de gestion a du mal à mesurer.

Il est difficile de délimiter aujourd'hui les frontières du contrôle de gestion, boîte à outils qui se remplit sans logique spécifique, au gré des modes. Les managers cherchent en permanence des outils pour réduire l'incertitude ou se cacher derrière des techniques mais sont aussi noyés sous trop d'informations. Le contrôle de

gestion ne peut tout englober et ne peut pallier les insuffisances d'analyse et de réflexion. <sup>(14)</sup>

### Section 3 : Les différents outils du contrôle de gestion

Le contrôle de gestion dispose de plusieurs outils pour exercer ses différentes missions, Nous on va retenir les plus utilisés :

#### 1. La comptabilité analytique

La comptabilité analytique, est considérée comme l'outil efficace de la gestion prévisionnelle, car elle se focalise sur le centre d'activités d'une entreprise en relevant particulièrement à chaque branche les coûts supportés par celle-ci d'une manière bien détaillée.

Elle est composée d'un ensemble de méthodes de collecte, et d'enregistrement des données concernant l'activité de l'entreprise, en vue de déterminer des coûts, des prix de revient et des résultats, ainsi que de calculer les indicateurs de gestion qui permettent de prendre les meilleures décisions<sup>(15)</sup>. Ces méthodes sont :

- Méthode des centres d'analyses.
- Méthode des coûts variables (Direct costing).
- Méthode de l'imputation rationnelle des frais fixes.
- Méthode ABC.
- Méthode des coûts partiels.
- Méthode des coûts standards.
- Méthode des coûts marginaux

#### 1.1.La définition de la comptabilité analytique

On peut définir la comptabilité analytique comme « *un outil de gestion destiné à suivre et à examiner les flux internes à l'entreprise afin de fournir les informations nécessaires à la prise de décision* ». <sup>(16)</sup>

---

<sup>(14)</sup> CLAUD ALAZARD, SABINE SEPARI « contrôle de gestion manuel et application », 2<sup>e</sup>Ed, DUNOD, 2010, P42

<sup>(15)</sup> M. GERVAIS, « Contrôle de gestion », 7<sup>ème</sup> édition Economica, Paris, P 31.

<sup>(16)</sup> Gérard MELYON, comptabilité analytique, 3<sup>ème</sup> Edition BREAL, 2004, P08

## 1.2. Les objectifs de la comptabilité analytique :

- Connaître les coûts des différentes fonctions assumées par l'entreprise <sup>(17)</sup>

La connaissance des coûts permet de faire une comparaison avec les prix et de renseigner les dirigeants sur la rentabilité ou la performance de chaque produit ou activité ou fonction.

- Déterminer les bases d'évaluation de certains éléments du bilan de l'entreprise :

La comptabilité analytique permet d'évaluer les éléments de stocks, elle calcule le coût unitaire de chaque produit ce qui facilite le calcul du coût de stock et ce qui facilite également la valorisation de la production immobilisée

- une fonction de prévision et d'aide à la prise de décision :

Par les informations qu'elle produit, la comptabilité analytique permet aux différents responsables de projeter leurs activités dans l'avenir et d'évaluer le résultat de leur décision dans le futur.

- la comptabilité analytique détaille le processus par lequel les inputs sont passés jusqu'à leur stade final.

## 2. La gestion budgétaire

La gestion budgétaire est un système qui a pour but d'améliorer la rentabilité par l'augmentation du profit, et d'assurer une certaine sécurité à court terme. Elle n'est possible si des objectifs sont définis tant au niveau de l'entreprise que des moindres centres de responsabilité

### 2.1. Définition de la gestion budgétaire

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 : appelés budgets* » <sup>(18)</sup>.

Ceux-ci correspondent, d'après Ardoin à <sup>(19)</sup>:

- un acte de management car ils traduisent des décisions sur ce qui va être fait demain et les conséquences de ces décisions.

---

<sup>(17)</sup> Idem

<sup>(18)</sup> Brigitte D. ; « Le contrôle de gestion, en 20 fiches » ; 5ème édition ; Dunod, Paris ; 2008 ; P. 8

<sup>(19)</sup> Ardoin J-L., « Plans et budgets », encyclopédie de gestion, Economica, Paris, 1989, P. 2078-2086

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

### 2.2. Le Contrôle budgétaire

Michel Gervais définit le contrôle budgétaire comme «*la comparaison permanente des résultats réels et des prévisions chiffrées figurant aux budgets*»<sup>20</sup> afin :

- de chercher la (ou les) cause(s) des écarts.
- d'informer les différents niveaux hiérarchiques.
- de prendre les mesures correctives éventuellement nécessaires.
- d'apprécier l'activité des responsables budget.

### 3. Le tableau de bord

Le tableau de bord est un outil de gestion qui présente synthétiquement les activités et les résultats de l'entreprise par processus, sous forme d'indicateurs permettant de contrôler la réalisation des objectifs fixés et de prendre des décisions nécessaires, selon une périodicité appropriée et dans un délai limité.<sup>21</sup>

Le tableau de bord est un outil d'aide à la décision très important et il remplit notamment les rôles suivants :

- c'est un système d'alerte et également d'actions : il permet de prendre les mesures nécessaires lorsque des écarts sont détectés entre ce qui est prévu et ce qui se passe réellement.
- c'est ensuite un moyen d'apprentissage car le chef d'entreprise tire des conclusions sur les écarts constatés et les actions mises en place.
- enfin, il permet également au chef d'entreprise de se projeter en avant et d'avoir ainsi des informations pour établir ses prévisions.

---

<sup>20</sup> Claude Alazard, Sabine Sépari «*contrôle de gestion, manuel et applications* » 2<sup>éd</sup> ; Paris ; 2010 ; P : 226

<sup>21</sup> [www.compta-facile.com](http://www.compta-facile.com)

### **3.1. Typologie des tableaux de bord**

Le constructeur de tableau de bord doit se poser la question de l'horizon qu'il souhaite couvrir avec cet outil d'aide à la décision.<sup>22</sup>

#### **3.1.1. Tableau du bord stratégique (ou prospectif)**

Un tableau de bord stratégique décline la stratégie d'une entreprise en un ensemble d'indicateurs de performance afin de permettre aux dirigeants de la piloter. La performance est ainsi mesurée sur quatre axes : résultats financiers, performance envers les clients, processus internes et apprentissage organisationnel. Le tableau de bord stratégique est un outil de pilotage à long terme.

#### **3.1.2. Tableau du bord de gestion**

Un tableau de bord de gestion a pour objectif de mettre en évidence les écarts entre les prévisions et la réalité. Son objectif est financier mais il doit également permettre d'analyser les causes de ces écarts et ce afin de mettre en place des actions correctives en temps réel.

Un tableau de bord de gestion est établi de manière assez régulière, c'est-à-dire toutes les semaines ou tous les mois pour permettre une réactivité à toute épreuve. Il s'agit d'un outil de pilotage à moyen terme.

#### **3.1.3. Tableau du bord opérationnel**

Un tableau de bord opérationnel a pour objectif de mesurer l'avancement ainsi que la performance des plans d'actions déployés. Il contient deux types d'indicateurs : des indicateurs de pilotage et des indicateurs de performance. Ce tableau de bord est réalisé de manière journalière, hebdomadaire ou mensuelle. Il représente un outil de pilotage à court terme.

### **3.2. Les instruments du tableau de bord**

Les instruments les plus fréquents sont : les écarts, les ratios, les graphiques et les clignotants.

---

<sup>22</sup> Idem

- **Les écarts** : La comparaison entre les réalisations et les objectifs permet de dégager un certain nombre d'écarts. Dans ce cas-là, le tableau de bord repère ceux qui sont significatifs et ceux qui représentent un intérêt pour son destinataire.
- **Les ratios** : Un ratio est le rapport entre deux grandeurs comptables significatives du fonctionnement de l'entreprise. Il faut définir un ratio de telle sorte que son évolution dans le temps et dans l'espace soit significative, et son augmentation soit signe d'une amélioration de la situation.
- **Les graphiques** : Sont les outils privilégiés des tableaux de bord, ils permettent de visualiser rapidement et efficacement l'évolution, et de mettre en évidence les changements de rythme ou de tendance. Il existe plusieurs formes de graphiques comme la courbe, le graphique circulaire, et l'histogramme.
- **Les clignotants** : ils correspondent à « des signaux visuels faisant ressortir un écart significatif après la comparaison de la valeur de l'indicateur avec un seuil limite ou une norme de référence, le fait qu'ils s'allument témoignés d'une anomalie, d'une dégradation ou d'un écart par rapport à l'objectif, l'aspect visuel du clignotant peut agir d'une coloration, d'un cadran (une barre graduée), d'un pictogramme, ou d'une alarme sonore »
- **Les commentaires** : Le commentaire doit apporter une valeur ajoutée par rapport aux chiffres et aux graphiques qui figurent déjà sur le tableau de bord. Le style télégraphique est tout à fait adapté et suffisant. On peut soit regrouper l'ensemble des commentaires dans une même page au début du tableau de bord, soit à la fin du tableau de bord, ou insérer un commentaire à côté des chiffres visés.<sup>23</sup>

---

<sup>23</sup> Selmer.C, « concevoir le tableau de bord », Edition DUNOD, 2009, Paris, P 81.

**Tableau N° 2: Modèle général de tableau de bord**

	A	B	C	D	E	F	G	H	I	J	
Indicateurs	Réalisé en M	Réalisé en M-1	Réalisé M N-1	Réalisé fin M cumulé	Objectifs en M	Objectif à fin M cumulé	Objectif fin N	A/E	D/F	D/G	Commentaires
Indicateur 1	/	/	/	/	/	/	/	/	/	/	/
Indicateur 2	/	/	/	/	/	/	/	/	/	/	/
Indicateur 3	/	/	/	/	/	/	/	/	/	/	/
Indicateur 4	/	/	/	/	/	/	/	/	/	/	/

Source : BOISSELIER Patrick, « contrôle de gestion », 3<sup>e</sup>ed VUIBERT, Paris 2005, P478.

#### 4. Le système d'information

##### 4.1. Définition du système d'informations

Avant de définir le système d'informations on doit d'abord, connaître la signification du terme « information ».

Selon Davis « *L'information représente les données transformées sous une forme significative pour la personne qui les reçoit* »<sup>24</sup> elle a une valeur ses décisions et ses actions.

On peut définir le système d'informations comme « l'ensemble des procédures organisées qui permettent de fournir de l'information nécessaire la prise de décision et/ou au contrôle de l'organisation » (25)

##### 4.2. Les finalités de système d'informations

Face aux besoins d'information inhérente au fonctionnement de l'entreprise J.L Peucelle identifie trois finalités essentielles d'un système d'information<sup>26</sup>

<sup>24</sup> ALAZARD.C, SEPARIS, « contrôle de gestion : manuel et application » 5<sup>e</sup>ed, paris, 2001, P84

(25).Idem

<sup>26</sup> NORBERT GUEDJ « le contrôle de gestion : pour améliorer la performance de l'entreprise, 3<sup>e</sup>ed, 2006 p : 350

- **Contrôle** : Le système d'information est la mémoire de l'organisation, en traite les informations concernant le passé, afin de pouvoir constituer une succession d'images de la situation. Cet historique permet un contrôle de l'évolution en détectant les situations anormales par exemple, le système de comptabilité générale produit régulièrement des états financiers qui présentent la situation patrimoniale de l'entreprise. La principale qualité requise est la fiabilité.
- **Coordination** : le système d'informations qui produit l'information aux différentes unités de l'entreprise doit permettre la coordination de leurs actions.
- **Décision** : le système d'informations traite les données prévisionnelles pour aider à préparer le futur.

Ces trois qualificatifs s'appliquent tout à fait au contrôle de gestion, qui doit être un système d'informations représentant le fonctionnement de l'entreprise pour contrôler, pour coordonner et pour aider à la prise de décision.

### 5. La comptabilité générale

La comptabilité générale est un outil de gestion qui permet d'enregistrer, classer et analyser toutes les opérations effectuées par l'entreprise. Il s'agit des opérations d'achat, de vente, d'emprunt et de prêt, paiement des salaires et de crédits des fournisseurs.

**J.P.LEVENE**, définit la comptabilité générale comme un «*système d'organisation et de traitement de l'information, permettant l'établissement des états de synthèse en conformité avec les dispositions du plan comptable*»<sup>(27)</sup>. Elle renseigne sur la composition et la valeur du patrimoine, elle est la première source d'information de l'entreprise et permet : De constater les produits et charges que la firme génère au cours d'un exercice et de déterminer le résultat qui en découle.

- De dresser, à la fin de chaque exercice, un état de sa situation patrimoniale (bilan) et éventuellement d'en étudier l'évolution.

Par ces deux aspects, elle forme un outil d'analyse non négligeable pour le contrôle de gestion.

---

<sup>(27)</sup>. J.P. LEVENTE, « Gestion comptable : 3 analyses », Edition Foucher, 2011, Paris, P 9.



Pour que la comptabilité générale soit un outil de contrôle de gestion, elle doit subir quelques adaptations :

- Fournir les documents de synthèse sur des périodicités plus rapprochées.
- Etablir les charges dont la fréquence de la facturation est faible.
- Préciser le mode de traitements des postes évalués lors des travaux de fin d'exercice.
- Rapprocher les documents de synthèse à des normes prévisionnelles ou à la situation précédente.
- Neutraliser les effets de l'inflation sur les comptes, lorsque celle-ci est significative.

La comptabilité générale représente un outil de contrôle de gestion, elle constitue la première source d'information de l'entreprise. Cependant il présente des limites qui proviennent de sa lourdeur, de son exhaustivité et de la complexité à laquelle elle se trouve tenue par la législation économique et fiscale. Il en résulte qu'il est le plus souvent tardif, trop détaillé et peu compréhensible pour les gestionnaires opérationnels

### **6. Le reporting**

D'après P.CAMUS, «le reporting est un ensemble de documents qui ont pour objectifs d'informer la hiérarchie de la situation et des résultats des centres de responsabilités »<sup>(28)</sup>.

Le Reporting est un outil de contrôle, il permet de rendre compte des activités déléguées et de faire remonter les informations des unités élémentaires jusqu'au sommet de la hiérarchie. Il focalise l'attention des dirigeants sur les objectifs délégués à leurs subordonnés, ce qui leur permet de juger l'information reçue pour pouvoir prendre la décision.

---

<sup>(28)</sup>.M. GERVAIS,« Contrôle de gestion », 7<sup>éd</sup> Economica, Paris, P 31.

### **Conclusion**

Le contrôle de gestion est conçu pour être un processus permanent chargé d'intervenir avant, pendant et après l'action. Il est adapté aux orientations stratégiques et à l'établissement du cadre d'un système de mesures des performances parce qu'il s'appuie sur les outils pertinents tels que la comptabilité analytique, la gestion budgétaire, le tableau de bord et le système d'information.

## Introduction

La gestion budgétaire est un système de gestion prévisionnelle qui a pour objectif l'amélioration de la performance de l'entreprise en facilitant la communication interne entre les différents départements.

Elle conduit à la mise en place d'un réseau de budgets couvrant toutes les activités de l'entreprise. À partir de ces budgets, se constitue un système d'alerte automatique, c'est ce que réalise un processus de contrôle budgétaire. Ce dernier peut être défini comme une comparaison des résultats réels et des prévisions chiffrées figurant aux budgets.

Ce chapitre est subdivisé en trois sections. Dans la première, nous allons cerner la notion de gestion budgétaire, et en se focalisant dans la deuxième section sur sa démarche consistant à la prévision, la budgétisation et le contrôle budgétaire. Et la troisième section est consacrée pour les écarts budgétaires.

## Section 1 : Notions sur la gestion budgétaire

La gestion budgétaire conduit à la mise en place d'un ensemble de budgets couvrant toutes les activités de l'Entreprise. Ces budgets représentant des programmes d'actions chiffrés sont appelés à servir d'outils de pilotage, s'il leur est adjoint un système de contrôle budgétaire cohérent et régulier. Ce système de contrôle a pour objectif de mettre en évidence des écarts pertinents qui doivent faire l'objet de réflexion sur les causes et initier des actions correctives.

### 1. Définition de la gestion budgétaire

Le plan comptable présente la gestion budgétaire comme « *un mode de gestion consistant à Traduire en programmes d'action chiffrés appelés « budgets » les décisions prises par la direction avec la participation des responsables* »<sup>(29)</sup>.

La gestion budgétaire est une modalité de gestion prévisionnelle qui se traduit par, La définition des objectifs traduisant ce que l'entreprise souhaite faire ou estime Pouvoir faire, une organisation permettant la prévision, sous forme de budgets, cohérents entre eux, épousant l'organigramme de l'entreprise et englobant toutes les activités de l'entreprise (fonctionnelles et opérationnelles), la participation et l'engagement des responsables dans le cadre d'une gestion Décentralisée, le

---

<sup>(29)</sup> . Brigitte D. ; Contrôle de gestion en 20 fiches ; 5ème édition ; DUNOD ; Paris ; 2008 ; P. 08

contrôle budgétaire par la confrontation périodique des réalisations avec le Budget, mettant en évidence des écarts et permettant toutes mesures de régulation pour les écarts remarquables (gestion par exception) et Les budgets peuvent être établis en fonction de différentes hypothèses d'activité. On parle alors de budgets flexibles.

## 2. Les principes de la gestion budgétaire

Le système budgétaire regroupe les différents budgets et le contrôle budgétaire. Selon Michel Gervais, six conditions sont requises afin que le système soit efficace :<sup>(30)</sup>

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

---

<sup>(30)</sup> . Gervais M., « Contrôle de gestion », Economica, Paris, 2005, P. 275

### 3. Le rôle de la gestion budgétaire

Divers rôles sont attribués à la gestion budgétaire :

Le système budgétaire permet *« d'obtenir au moindre coût et rapidement, de l'information fiable afin de connaître, de prévoir et de comprendre les événements importants affectant l'entreprise »* <sup>(31)</sup>. La gestion budgétaire permet à la fois d'atteindre les objectifs de l'entreprise et de ne pas se laisser surprendre par des dérives éventuelles.

Selon Jean Lochard <sup>(32)</sup>, la gestion budgétaire peut être un instrument de pilotage, de simulation, de motivation, et de prévention des conflits.

Selon Henri Bouquin <sup>(33)</sup>, le système budgétaire est un élément du contrôle de gestion conçu pour mettre les fonctions de finalisation, de pilotage et post évaluation sur un horizon de court terme généralement annuel.

La gestion budgétaire constitue un système d'information et de prévision qui permet d'anticiper et de réagir pertinemment. Et enfin, la gestion budgétaire est un système de motivation des acteurs, de responsabilité, de coordination et de contrôle au sein d'une entreprise.

### 4. les objectifs de la gestion budgétaire

La gestion budgétaire est un système qui a pour buts d'améliorer la rentabilité par l'augmentation du profit, et d'assurer une certaine sécurité à court terme. Elle n'est possible que si des objectifs sont définis tant au niveau de l'entreprise que des moindres centres de responsabilité.

### 5. Les limites de la gestion budgétaire

La gestion budgétaire présente certaines limites liées au premier lieu à sa construction. Selon Brigitte Doriath <sup>(34)</sup>, la construction budgétaire se fonde, en grande partie, sur les modèles passés, elle risque de perpétuer les postes budgétaires non efficaces. Aussi, elle peut devenir obsolète avec les évolutions de

---

<sup>(31)</sup> Gervais M., « Contrôle de gestion », Economica, Paris, 2005.

<sup>(32)</sup> Lochard G., « la gestion budgétaire : outil de pilotage des managers », Ed Organisation, France, 1998, P.28

<sup>(33)</sup> Bouquin H., « la maîtrise des budgets dans l'entreprise », édition Edicef, 1992, P.15

<sup>(34)</sup> . Doriath B., « Contrôle de gestion en 20 fiches », 5<sup>éd</sup> Dunod, Paris, 2008, P. 03

l'environnement, elle doit donc posséder d'une veille constante afin d'adapter les programmes d'action et les prévisions.

Le budget élaboré risque de se transformer en un ensemble de règles rigides qui s'imposent aux responsables, et la gestion budgétaire en une source d'inertie et de passivité dans le cas d'une décentralisation non sincère.

Aussi, la liberté donnée aux responsables peut induire des lieux de pouvoirs et des comportements égoïstes, au détriment de la stratégie de l'entreprise et de son intérêt global. Le personnel doit être motivé d'une formation faisant apparaître l'intérêt de la gestion budgétaire ainsi que les objectifs et les buts visés par l'entreprise.

### **Section 2 : La démarche de la gestion budgétaire**

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

#### **I. La première phase : Les prévisions**

La prévision est une « *détermination chiffrée ou non d'un phénomène, d'une grandeur ou d'un ensemble de grandeurs relatives à une période future* » <sup>(35)</sup>. La prévision est une vision du futur, La prévision est l'étude préalable de la décision avec volonté de l'accomplir. Elle implique une attitude volontariste tendue vers la réalisation des intentions. En outre, les dirigeants de l'entreprise ont donc besoin d'établir des prévisions afin d'engager des actions, et adapter leur organisation à l'environnement. La démarche prévisionnelle 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**.

Elle est faite avec la contribution de tous les responsables de l'entreprise en fonction d'engagements ou d'objectifs préalables.

---

<sup>(35)</sup>. Martinet A-C. ; Silem A., « Lexique de gestion », 6<sup>éd</sup> Dalloz, Paris, 2003

### **I.1. Fixation des objectifs**

Cette phase de fixation des objectifs est cruciale et va demander une participation intense de la direction générale. En effet, cette phase oriente tout le travail budgétaire des opérationnels et l'activité de l'entreprise pour l'année à venir. En général, il s'agit, comme point de départ, d'un objectif financier : Rentabilité des capitaux propres, Rentabilité des capitaux investis, Marge brute d'exploitation, Cash flow Mais il est possible aussi d'avoir des objectifs commerciaux tels que la part de marché, montant du chiffre d'affaires, volume des ventes.

Les objectifs financiers sont cependant une définition normale, puisqu'ils expriment une mesure de la création de richesses de l'entreprise. L'objectif financier est fréquemment fixé par référence :

- Aux derniers résultats connus de l'entreprise.
- A l'estimation faite par la direction générale du potentiel de profit de l'entreprise soit de manière intuitive soit à partir du plan à moyen terme.
- Aux besoins financiers de l'entreprise, pour satisfaire ses actionnaires et ses créanciers.

### **I.2. Les différentes techniques de prévision**

Le processus de prévision, qui se situe avant l'action, vise à organiser, à court terme, les activités de l'entreprise de façon cohérente avec les objectifs. Les modèles de prévision sont adaptés à chaque entreprise en fonction de son activité, de son organisation et de sa culture. La prévision participe à une démarche globale de recherche de maîtrise de la performance en termes d'expression de résultats (selon des critères quantitatifs ou qualitatifs), de modalités d'obtention de ces résultats (il s'agit de mettre en place des moyens de prévision) et de réactivité afin de réduire le temps de réponse à tout changement de l'environnement. Nous nous focaliseront sur les prévisions qui portent sur les fonctions principales de l'entreprise à savoir : la vente, la production et l'approvisionnement.

#### **I.2.1. Les prévisions de ventes**

Dans une économie de marché, il n'y a production que pour répondre à une demande. Ce constat macroéconomique reste vrai au niveau de l'entreprise et justifie la place première de la prévision des ventes dans le processus global de prévision.

Le caractère turbulent des marchés rend aujourd'hui l'exercice particulièrement difficile en raison <sup>(36)</sup> :

- Du rythme rapide des innovations technologiques.
- De l'évolution des goûts des consommateurs.
- Du développement de la concurrence national et international.

Une simple extrapolation des tendances observées risque donc de conduire à une évaluation peu fiable des ventes futures. L'entreprise dispose cependant des outils et techniques pour procéder à ces prévisions. On peut recenser particulièrement trois techniques essentielles qui sont : les ajustements, les séries chronologiques et le lissage exponentiel.

### **I.2.1.1. Les ajustements**

Ces techniques s'appuient sur l'étude chiffrée des données caractérisant les ventes passées du produit. La prévision des ventes futures est obtenue par extrapolation des tendances passées en analysant la tendance. Cette dernière consiste à analyser l'évolution des ventes en fonction du temps, elle est exprimée par une fonction qui doit être ajustée.

#### **I.2.1.1.1. Ajustement analytique : la méthode des moindres carrés**

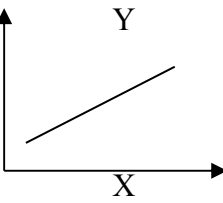
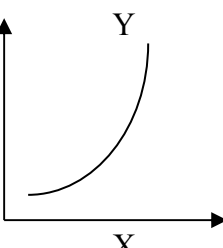
Cette méthode consiste à rechercher les paramètres de la fonction  $y_i = f(x)$  qui rendent la plus faible possible la somme des carrés des distances entre la valeur observée  $y_i$  de la variable et sa valeur ajustée  $\hat{y}_i$ . Le tableau suivant récapitule les cas les plus courants.

---

<sup>(36)</sup>.DORIATH B. ; GOUGET C., « Gestion prévisionnelle et mesure de la performance », 3<sup>ème</sup> Edition, Dunod, Paris, 2007, P.34



**Tableau N° 03 : tableau récapitulatif des ajustements par la méthode des moindres carrés**

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

Source : Béatrice et Grandguillot F, « l'essentiel du contrôle de gestion », 4ème éd Lextenso , 2009, Paris, P46

L'élaboration des prévisions à partir du modèle linéaire repose sur un certain nombre d'hypothèses qu'il convient d'explicitier<sup>(37)</sup> :

<sup>(37)</sup> Doriath B. ; Goujet C., « Gestion prévisionnelle et mesure de la performance », 3éd Dunod, Paris, 2007, P. 09.

- Le facteur temps est l'unique facteur déterminant du montant des ventes. On fait donc abstraction des effets que peuvent avoir les actions mercatiques propres à l'entreprise (prix, publicité, etc.) ; celle-ci est censée seulement de suivre son marché.
- la tendance observée sur les années passées sera confirmée dans le futur. On suppose donc qu'au un élément déterminant n'est susceptible de perturber ce marché dans les Prochaines années (innovations technologiques majeures, arrivée de nouveaux concurrents, etc.).
- une évolution linéaire représente correctement la tendance observée. La validité de cette hypothèse peut être appréciée visuellement à partir du graphique, ou testée par le coefficient de corrélation linéaire dont la formule de calcul est la suivante :

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

$x$ : représente les mois

$\bar{x}$  : représente la moyenne des mois

$y$ : représente une quantité vendu

$\bar{y}$  : représente la moyenne des quantités vendus

Ce coefficient peut varier entre -1 et 1 comme suit :

$r = +1$  corrélation positive parfaite

$r = -1$  corrélation négative parfaite

$r = 0$  absence totale de corrélation

La valeur proche de 1 de ce coefficient atteste d'une bonne corrélation et confirme la validité de l'ajustement linéaire.

Nous tiendrons l'ajustement exponentiel lorsque les valeurs numériques et/ou l'observation graphique mettent en évidence sur chaque période une multiplication par un coefficient sensiblement constant (progression géométrique). L'allure graphique des courbes obtenues à partir des séries de données aide à l'identification du type d'évolution, linéaire ou exponentiel.

La méthode des moindres carrés à l'ajustement linéaire sera la base pour la détermination des prévisions de vente dans le dernier chapitre qui focalisera à l'étude de cas la société *SpA Général Emballage*.

**I.2.1.1.2. Ajustement mécanique : la Méthode des Moyennes Mobiles**

Une moyenne mobile est « une moyenne calculée sur un certain nombre de points adjacents » <sup>(38)</sup>. Les moyennes mobiles permettent d'éliminer l'effet des variations saisonnières, qui se distinguent par des périodes d'activité régulière qui se répètent aux mêmes dates, et donc de « lisser la série des ventes préalablement à la détermination de la tendance » <sup>(39)</sup>. Leur calcul revient à remplacer plusieurs données consécutives d'un groupe par leur moyenne sur un nombre de périodes qui correspond généralement à un an, en glissant d'une période à chaque étape de calcul.

Soit :

**Y**= Ventes, **P** = Nombre de périodes, **m** = Moyenne mobile non centrée

**MMC**= Moyenne mobile centrée qui correspond au milieu de la période considérée.

**Tableau N° 04 : Détermination des moyennes mobiles**

Données (Ventes)	Nombre de périodes sur un an	Formules
Trimestrielle	4 P = 4	$m_1 = (y_1 + y_2 + y_3 + y_4)/P$ $m_2 = (y_2 + y_3 + y_4 + y_5)/P$ $m_3 = (y_3 + y_4 + y_5 + y_6)/P$ $MMC_1 = \frac{m_1 + m_2}{2}$ $MMC_2 = \frac{m_2 + m_3}{2}$
Mensuelle	12 P = 12	$m_1 = (y_1 + y_2 + y_3 + \dots + y_{12})/P$ $m_2 = (y_2 + y_3 + y_4 + \dots + y_{13})/P$ $m_3 = (y_3 + y_4 + y_5 + \dots + y_{14})/P$ $MMC_1 = \frac{m_1 + m_2}{2}$ $MMC_2 = \frac{m_2 + m_3}{2}$

Source : Béatrice ; Grandguillot F., « L'essentiel du contrôle de gestion », 4<sup>éd</sup> Lextenso, Paris, 2009, P. 47

Cette méthode « écrete 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

<sup>38</sup> Doriath B. ; Goujet C., « Gestion prévisionnelle et mesure de la performance », 3<sup>éd</sup> Dunod, Paris, 2007

<sup>(39)</sup> .Béatrice ; Grandguillot F., « L'essentiel du contrôle de gestion », 4<sup>éd</sup> Lextenso, Paris, 2009

*facilement se prêter à des prévisions. C'est pourquoi l'ajustement par la méthode des moindres carrés est préféré »* <sup>(40)</sup>.

**I.2.1.2. Les séries chronologiques :** Une série chronologique « *est une série statistique représentant l'évolution d'une variable économique en fonction du temps* » <sup>(41)</sup>. L'objectif de la méthode est de présenter les éléments théoriques utilisés pour l'élaboration d'un modèle de prévision. Dans une série chronologique, on s'intéresse à l'évolution d'un phénomène au cours du temps, dans le but de le décrire, expliquer puis prévoir ce phénomène dans le futur. L'étude d'une série chronologique a essentiellement les objectifs d'expliquer les variations du phénomène, et de prévoir ses valeurs futures.

### **I.2.1.3. Le lissage exponentiel**

Cette méthode de « *prévision calcule, de fait, une moyenne des observations passées mais en les pondérant. Les observations ont un poids décroissant en fonction de leur ancienneté* » <sup>(42)</sup>.

Cette méthode repose sur l'hypothèse que les résultats passés sont corrélés aux résultats futurs. Le principe est donc d'établir une prévision à partir des dernières données réelles et prévisionnelles, auxquelles est attribuée une pondération qui va en décroissant au fur et à mesure que l'on remonte dans le temps. La méthode du lissage exponentiel suppose néanmoins que les données ne soient pas saisonnières. Son expression mathématique peut être exprimée sous la forme simplifiée suivante

## **I.2.2. Les prévisions de production**

Le programme de production a pour objectif de définir pour l'exercice budgétaire et dans les conditions optimales, les rythmes de production. Ce programme prend en compte les prévisions de ventes, les contraintes de gestion des stocks et les contraintes techniques du système productif (capacités productives, effectifs, qualifications de main d'œuvre). L'entreprise doit chercher le meilleur programme de production possible afin de satisfaire la demande tant en quantité qu'en qualité et en temps, d'utiliser pleinement les capacités de production (équipement, main d'œuvre,...) sous certaines contraintes (commerciales, techniques et humaines), et enfin optimiser le résultat. Pour déterminer ce programme, l'entreprise utilise plusieurs outils mathématiques et informatiques, dont la gestion de la production assistée par ordinateur (GPAO).

---

<sup>(40)</sup> . Alazard C. ; Sépari S., « *Contrôle de gestion, manuel et applications* », 2<sup>éd</sup> Dunod, Paris, 2010.

<sup>(41)</sup> . *Idem*.

<sup>(42)</sup> Alazard C. ; Sépari S., « *contrôle de gestion* », Dunod, Paris, 1998, P.388

Le programme de production définit les quantités des produits à fabriquer par période avec la combinaison d'un certain nombre de facteurs (machines, main d'œuvre, matières, etc.). Ces derniers peuvent n'être disponibles qu'en quantités limitées, alors, il convient d'exprimer ces contraintes productives en fonction des quantités produites en utilisant la technique de programmation linéaire.

Ce dernier est « *un outil mathématique pertinent pour résoudre les problèmes d'optimisation sous contraintes : maximisation du profit, minimisation des coûts, optimisation de l'emploi des facteurs de production, etc.* » <sup>(43)</sup>. Cette technique permet d'estimer le programme de production et de mettre en évidence la solution optimale" en assurant, si possible, le plein emploi des capacités productives (saturation des contraintes de production), et en choisissant une combinaison productive de produits qui maximise la rentabilité. Un programme linéaire comprend <sup>(44)</sup>:

- Un certain nombre de variables positives ou nulles dont on cherche à déterminer la valeur (nombre de produits à fabriquer par exemple).
- Une fonction économique à optimiser (représentée par une équation correspondant soit à un résultat à maximiser, ou à un coût à minimiser) ;- des contraintes exprimées sous forme d'inéquations linéaires reliant les variables recherchées et exprimant le nombre de produits maximal ou minimal à fabriquer ou à vendre, ainsi que la consommation des variables de facteurs rares de production en tenant compte des limitations.

La résolution du programme linéaire consiste à calculer la valeur des variables qui optimise la fonction économique. Deux solutions sont possibles ; la solution graphique (lorsque le programme ne comporte que deux variables), et la solution algébrique par la méthode de simplexe. Ces calculs doivent permettre d'harmoniser les prévisions des ventes et le programme de production afin de pouvoir envisager les conséquences budgétaires des choix précédents et, en particulier, la gestion des approvisionnements indispensables au lancement de la production.

### **I.2.3. Les prévisions d'approvisionnement**

---

<sup>(43)</sup> . Saada T. Simon C., « *Comptabilité analytique et contrôle de gestion* », 3<sup>éd</sup> Vuibert, 2005, P 136

<sup>(44)</sup> . Doriath B, « *Gestion prévisionnelle et mesure de la performance* », 3<sup>éd</sup>, Dunod Paris, 2007, 37

L'élaboration d'un budget des approvisionnements permet de « *s'assurer que les matières nécessaires à la production seront achetées en quantités voulues, le moment opportun et au moindre coût* »<sup>(45)</sup>

Le budget des approvisionnements est établi en quantités et en valeurs d'après les prévisions de production élaborées précédemment et en fonction de l'évolution souhaitée du stock de matières première. Ainsi, la prévision des approvisionnements doit faire apparaître, dans le temps, la consommation des articles stockés, et les modèles de gestion leur ont apporté la valeur des paramètres optimaux. Il s'agit d'harmoniser ces informations pour obtenir une prévision des stocks. Ce qui permet une bonne connaissance de la problématique de la gestion des stocks d'une part et des techniques de base de la maîtrise de l'incertain d'autre part.

A cet effet, les entreprises ont pris conscience de la nécessité d'introduire dans leurs services les techniques et méthodes de modélisation et de prévision des approvisionnements. Plusieurs méthodes de gestion des stocks existent, nous allons contenter de citer deux classifications : la méthode classique et la méthode moderne. La méthode classique ou la gestion traditionnelle en amont, soutient que la constitution des stocks est obligatoire en raison de l'existence des délais d'approvisionnement auprès des fournisseurs, les temps de transport entre les différents postes de travail, le rythme différent des fabrications et des ventes, et la nécessité commerciale d'avoir toujours des produits disponibles.

### **II. La deuxième phase : La budgétisation**

Cette phase consiste à calculer les programmes d'approvisionnement et les programme d'activité de production induits par les volumes à lancer

#### **II.1. Définition du budget**

Le budget est « *une expression comptable et financière des plans d'actions retenus pour que les objectifs visés et les moyens disponibles sur le court terme convergent vers les buts à long terme de l'organisation* »<sup>(46)</sup>.

#### **II.2. Les Propriétés de budgets**

Les budgets sont la traduction de la stratégie et des objectifs généraux d'une organisation en plans d'actions concrets à l'horizon d'un an, il en résulte que :<sup>(47)</sup>

---

<sup>(45)</sup> .Gervais M., « Contrôle de gestion », 7<sup>ème</sup> édition, Economica, Paris, 2000.

<sup>(46)</sup> .Bouquin H., « La maîtrise des budgets dans l'entreprise », Edicef, 1992. P. 09

<sup>(47)</sup> . Gervais M., « Contrôle de gestion », 7<sup>ème</sup> édition Economica, Paris, 2000

- **les budgets doivent couvrir l'ensemble de l'activité** : le système budgétaire doit englober tous les aspects de l'activité de l'entreprise. Il ne doit pas « *subsister de zones d'ombre, non éclairées par un budget* ». <sup>(48)</sup>
- **les budgets explicitent le contenu du système d'autorité** : il faut déterminer, de façon nette, les attributions des centres de responsabilité répartis par le système d'autorité de l'entreprise. Le budget constitue un préalable à la mesure de performance des acteurs qui requiert la possibilité d'attribution des responsabilités.
- **les budgets doivent être couplés à un système d'incitateurs leur permettant d'avoir un caractère motivant** : les budgets doivent être associés à un système d'incitation adéquat permettant de fixer des objectifs suffisamment ambitieux, et à réagir aux écarts trop importants.
- **les budgets sont des systèmes d'information permettant d'agir** : les budgets, dans la mesure où ils constituent pour les responsables des guides d'action à court terme, doivent respecter les caractéristiques du système d'information qui fournit de l'information rapidement, et qui adapte périodiquement ses points de repère aux réalités changeantes de l'environnement de façon à avoir toujours une connaissance actuelle de la situation.

### II.3. Les objectifs des budgets

L'objectif de budget est double :

- **d'une part**, il sert à déterminer l'ensemble des moyens et des ressources qui seront nécessaires à la mise en place de projets majeurs, tels que l'achat d'une immobilisation, ou l'engagement de personnel, et à établir, en fonction des prévisions, un plan global à court et à moyen terme des recettes et des dépenses d'une entreprise.
- **et d'autre part**, il servira d'étalon de mesure lors de l'évaluation des performances de l'entreprise et permettra de mettre en lumière les problèmes, discordances ou dysfonctionnements et ce, à tous les niveaux. L'objectif traduit dans le budget doit être réaliste, concret, motivé et accepté par le responsable.

### II.4. Le processus d'élaboration des budgets

L'organisation du travail budgétaire, ou la procédure peut être décomposée en quatre phases : **La préparation, le lancement, le déroulement et l'arrêt du budget.**

---

<sup>(48)</sup> . Margotteau É., « Contrôle de gestion », Ellipses, Paris, 2001. P. 139

**II.4.1.La préparation** : En règle générale, les budgets de l'année N doivent être établis en N-1 et impérativement approuvés avant le début de l'année N ; un réajustement des budgets est souhaitable dès février de l'année N Cette phase se propose d'attendre essentiellement trois objectifs :

- Annoncer les objectifs généraux visés par l'entreprise, et les progrès attendus par rapport aux réalisations de l'année écoulée.
- Arrêter, après discussion et analyse, les hypothèses de travail, en tenant compte des contraintes, tant internes à l'entreprise qu'externes.
- Arrêter le calendrier d'élaboration des différents budgets de même que la diffusion du canevas servant de collecter l'information.

**II.4.2.Le lancement** : Le lancement de la procédure budgétaire doit se faire à l'occasion d'une réunion regroupant l'ensemble des responsables opérationnels, et de toutes compétences nécessaires à cette rencontre, il sera question de :

- Débattre de l'année à venir.
- Préciser le travail qui est attendu de chaque structure.
- Répondre à toutes les questions posées, afin de donner aux structures le maximum d'information.

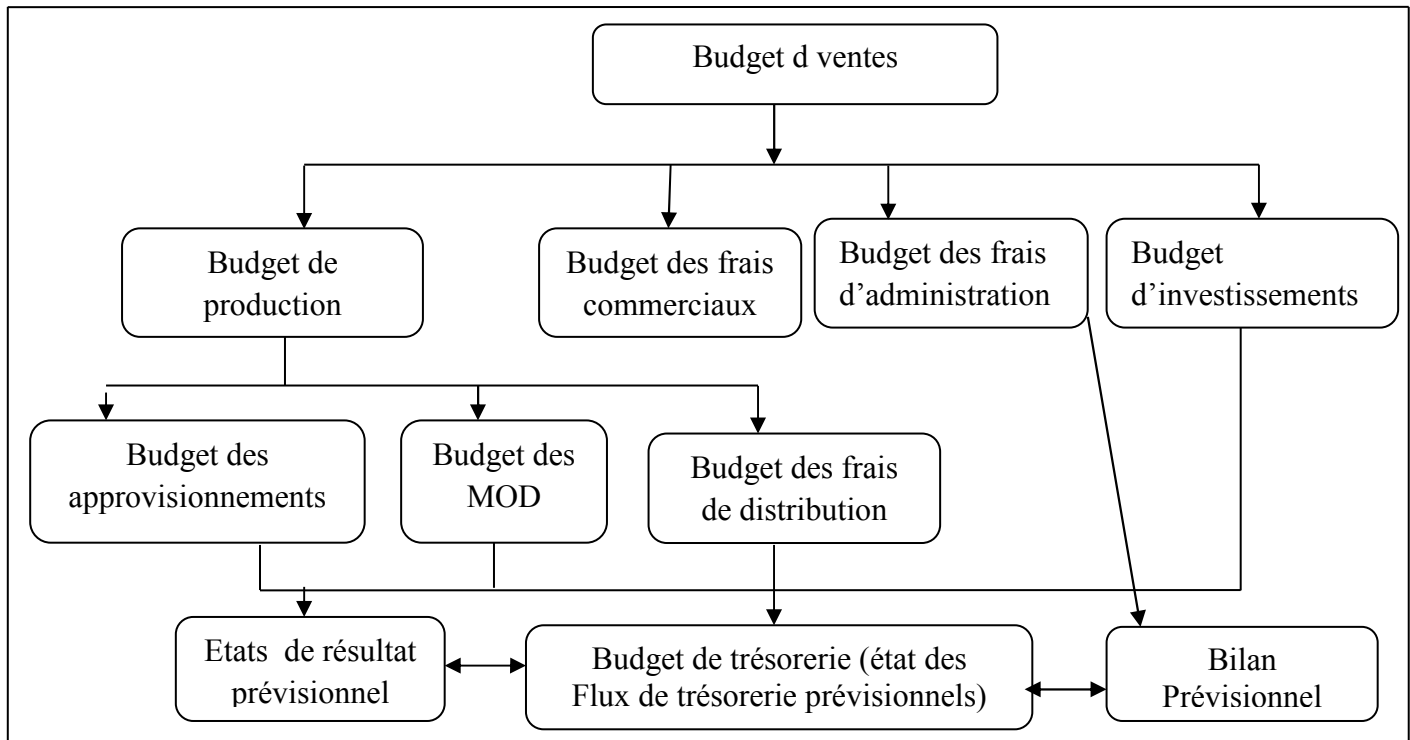
**II.4.3.Le Déroulement** : Pendant cette étape, chaque responsable chargé de préparer son budget se renseigne sur le canevas mis à sa disposition en s'inspirant des orientations discutées et des normes fixées.

**II.4.4.L'arrêt du budget** : Cette étape marque la fin du processus budgétaire. Elle intervient obligatoirement avant la fin de l'année, pour pouvoir disposer d'objectifs dès l'ouverture de l'année. Pendant cette phase, il est question de diffuser le budget élaboré à l'ensemble des niveaux de l'organisation de l'entreprise.

- Ne pas accepter, en cours de route, des modifications d'objectifs et des révisions qui ne peuvent être discutées qu'au moment de la nouvelle procédure budgétaire. Pour un exercice donné, les budgets doivent envisager, les activités d'exploitation de l'entreprise et leurs incidences en termes de patrimoine et de rentabilité, les conséquences monétaires de ces plans d'actions et aussi les opérations d'investissements et de financement décidées dans le plan opérationnel.



**Schéma N° 07 : Les articulations fonctionnelles du système budgétaire**



Source : Contrôle de gestion et le tableau de bord, P. 94. Disponible sur le site : [www.doc-etudiant.fr](http://www.doc-etudiant.fr)

**II.5. Les différents types de budgets**

Il existe deux types de budget à savoir le budget fonctionnel et le budget financier

**II.5.1. Les budgets fonctionnels**

Les budgets fonctionnels sont comme suite :

**II.5.1.1 Le budget des ventes**

L'élaboration du budget des ventes est l'une des phases les plus importantes du processus budgétaire, car l'ensemble des autres budgets et le résultat final reposent sur la prévision qui en a été faite.

➤ **Prévisions à court terme liées aux ventes**

La prévision à court terme correspondante est déterminée à partir des éléments suivants : volume des ventes passées, et Objectifs de vente pour l'année à venir, études de marché, situation de la concurrence.

➤ **Prévisions de ventes**

A partir de ce canal, chaque responsable au sein de l'organisation commerciale établira des prévisions de ventes en quantités, qui feront apparaître constamment. Les quantités prévues pour chaque produit, mois par mois.

➤ **Valorisation des prévisions de ventes**

Ces prévisions quantitatives seront ensuite valorisées sur la base des tarifs prévus, afin d'obtenir une prévision de chiffre d'affaires par mois. La valorisation des nouveaux produits seront déterminés selon les règles en vigueur et tout ce qui concerne les produits existants, les prix de vente prévisionnels seront établis à partir d'une politique générale des prix et de la situation concurrentielle des produits. Cette prévision d'évolution des prix est fonction des conditions du marché et de la concurrence. La valorisation des prévisions en quantités vendues devra tenir compte en même temps que les hausses de prix prévues, des remises, ristournes ou escomptes accordés aux clients, et les coûts commerciaux (la force des ventes, le marketing).

**II.5.1.2. Le budget d'investissement**

Il se fait fréquemment comme point de départ du budget de production. Il permet alors de définir l'évolution de l'outil de production.

**II.5.1.3. Le budget de production**

Dans une entreprise industrielle, l'élaboration du budget de production est l'une des tâches essentielles à l'intérieur du cycle budgétaire car c'est là que se situe le travail le plus important du contrôle de gestion, et c'est aussi le budget à l'établissement au quel travaillent le plus grand nombre de responsables.

L'élaboration du budget de production se décompose en plusieurs étapes successives, au cours desquelles la concertation entre les différents services concernés est indispensable.

**II.5.1.4. Le budget d'approvisionnement/achats**

Le budget des achats de matières est établi en quantités et en valeurs d'après les prévisions de production élaborées précédemment et en fonction de l'évolution souhaitée du stock matières. Les quantités sont issues des nomenclatures techniques des produits et tiennent compte des évolutions technologiques prévues, tant par le

bureau d'études, Les prix d'achats prévisionnels sont fixés en fonction d'une évolution probable des prix et des politiques de vente des fournisseurs. Ils tiennent compte des remises, rabais et autres ristournes, et il y a lieu de vérifier que leur évolution est cohérente avec celle des prix de vente. Et ce budget d'achats est élaboré par le service responsable des achats, et aussi intégrer les frais d'approvisionnement (transport, service, achats).

#### **II.5.1.5. Le budget de frais de structure de l'entreprise**

Ils sont généralement élaborés par les directions fonctionnelles telles que la direction administrative et financière informatique direction du personnel, etc. Pour ces budgets, l'esprit est le même que pour les frais généraux d'usine : maîtriser la croissance des effectifs, des études sous-traitées à l'extérieur et des investissements en matériel (informatique, recherche, etc.). Et les frais de la structure son définis : soit par rapport au chiffre d'affaire, soit par une approche analytique.

#### **II.5.2. Les budgets financiers :**

Est la synthèse de tous les prés-budgets précédents et ce budget est composés de deux budgets. <sup>(49)</sup>

##### **II.5.2.1. L'état des résultats prévisionnel**

Lorsque tous les budgets d'exploitation sont établis, on élabore par consolidation une première esquisse de l'état de résultat prévisionnel. L'état de résultat prévisionnel permet de calculer l'excédent brut d'exploitation et d'évaluer s'il est vraisemblable pour l'entreprise d'atteindre son objectif. La direction générale peut alors faire une première évaluation des budgets proposés. Elle ne les approuvera définitivement que lorsque l'état de résultat prévisionnel et budget de trésorerie auront été finalisés.

##### **II.5.2.2. Le budget de trésorerie (état des flux de trésorerie prévisionnels)**

Le budget de trésorerie ou état des flux de trésorerie prévisionnels centralise et reprend donc les dépenses de fonctionnement, afin de faire apparaître les besoins de financement et d'investissement ou les surplus, de financement. La direction générale est la seule qui doit accepter ou refuser ce plan de financement.

---

<sup>(49)</sup> BRIGITT Doriath, CHRISTAIN GOUJET, gestion prévisionnel et mesure de la performance, DUNOD, 3eme éd, 2007, p05.

### III. Le contrôle budgétaire

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

Avant de procéder au calcul et interprétation des écarts, il est nécessaire de présenter d'abord la notion du contrôle budgétaire

#### III.1. Définition du contrôle budgétaire

Le contrôle budgétaire est défini comme étant « *une confrontation périodique entre des données préétablies (ici budgets) et les réalisations pour mettre en évidence des écarts qui doivent appeler des actions correctives* »<sup>(50)</sup>

#### III.2. Les objectifs du contrôle budgétaire <sup>(51)</sup>

Les systèmes du contrôle sont utilisés pour de multiples objectifs : suivi, apprentissage, signal, contrainte, surveillance, motivation et autres. Le contrôle budgétaire, de son côté, a pour objectifs : il permet de comparer les réalisations avec les prévisions et déceler les écarts significatifs les analysés et prendre des mesures correctives regroupent les aspects principaux du contrôle de gestion.

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

#### III.3. Les utilités du contrôle budgétaire

Le contrôle budgétaire est très utile aux opérationnels car il constitue un guide dans leur action quasi quotidienne. Il permet aux dirigeants d'obtenir une synthèse de l'activité de l'entreprise et de prendre le recul par rapport aux décisions opérationnelles.

La comparaison périodique des réalisations et des prévisions permettent de suivre les écarts et de connaître leurs sens et leurs importances par rapports aux prévisions dans les domaines essentiels de la gestion, ce qui va permettre d'améliorer la productivité et la rentabilité de l'entreprise.

---

<sup>(50)</sup> Alazard C ; Sépari S., « Contrôle de gestion, manuel et applications », Dunod, Paris, 2007.

<sup>(51)</sup> Contrôle de gestion, disponible sur le site : [www.licp.com.ch.7](http://www.licp.com.ch.7) (PDF), p:8

### **III.4. Les étapes du contrôle budgétaire**

D'une manière générale, on distingue trois étapes de contrôle :

#### **III.4.1. Le contrôle avant l'action ou contrôle à priori**

Ce contrôle est assuré principalement dans la phase d'élaboration des budgets. Ce contrôle permet :

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

Donc cette fonction de contrôle a priori est très étroitement liée à la fonction de simulation, qui constitue aujourd'hui l'une des fonctions essentielle de la budgétisation.

#### **III.4.2. Le contrôle pendant l'action ou contrôle concomitant**

Il s'agit d'un contrôle opérationnel qui consiste à fournir les informations nécessaires de manière quasi permanente pour conduire les actions jusqu'à leur terme. S'appuyant sur les réalisations concrètes, ce type de contrôle doit être placé au niveau même des opérations c'est-à-dire : la Proche du terrain, Limité à l'action en court, et continu.

#### **III.4.3. Contrôle après action ou contrôle à posteriori**

Ce contrôle intervient à la fin de l'exécution budgétaire, il consiste essentiellement en une mesure des résultats et donc en une évaluation des performances en s'appuyant sur deux types d'informations :

- ✓ Des informations systématiques : qui permettent de comparer la situation finale (réalisation) à celle qui était attendue (prévisions).

- ✓ Des informations potentielles ou conjoncturelles : qui font ressortir des événements imprévus, leurs causes et leurs conséquences dans les écarts constatés.

Ce contrôle est tout aussi essentiel que les précédents dans la mesure où il constitue une phase d'analyse et de réflexion qui permet notamment de :

- ✓ Fournir, aux responsables des unités de gestions, les éléments du compte rendu de gestion qu'ils doivent établir à l'intention de l'autorité dont ils ont reçu délégation.
- ✓ Mettre à jour les normes techniques et économiques.
- ✓ D'améliorer la fiabilité supérieure de corriger les grandes orientations de gestion.

### III.5. Les limites du contrôle budgétaire

Malgré son importance au sein de l'entreprise le contrôle budgétaire présente certaines limites qui sont :

- 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.
- la mise en place du contrôle budgétaire est souvent mal vécue, car perçue comme une sanction par le personnel de l'entreprise.
- Le contrôle budgétaire est une étape complexe et longue, il n'assure pas toujours une bonne réactivité de l'entreprise.

### Section 3 : Les écarts Budgétaires

Le calcul des écarts est *«un outil de pilotage : en cas de dérive par rapport aux prévisions, des mesures corrective peuvent être engagées afin de rétablir la trajectoire»* <sup>(52)</sup>. La périodicité du calcul des écarts doit être assez courte afin d'entreprendre rapidement les actions correctives éventuelles. En pratique, les écarts sont calculés mensuellement.

---

<sup>(52)</sup> Gautier F. ; Pezet A., «contrôle de gestion», Pearson Education, Paris, 2006, P.58

**1. L'Écart** : Peut être définir comme « *une différence entre une donnée de référence et une donnée constatée, Exemples : écart entre coût prévu et coût réalisé, entre quantité allouée et quantité consommée...* » <sup>(53)</sup>

## **2. Les Objectifs des analyses des écarts**

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

## **3. Calcule des écarts et l'analyse de résultat**

Les écarts représentent la finalité et le but de l'entreprise car ils résument toutes les études effectuées par les entreprises. Dans l'analyse des écarts on distingue :

**3.1. Écart de résultat** : « *Est l'écart de la base du contrôle de gestion car il permet de donner une image générale sur l'état financière de l'entreprise* ». <sup>(54)</sup>

**Ecart sur le résultat = résultat réalisé – résultat préétabli**

Un écart de résultat désigne que : un résultat positif signifie que cet écart est favorable Si non défavorable. L'analyse de écart sur résultat est fait pour identifier les causes de ces écart.

## **3.2. Écarts sur le chiffre d'affaire**

**L'écart sur le chiffre d'affaires** « *est la différence entre le chiffre d'affaires réel et le Chiffre d'affaires prévu.* ». <sup>(55)</sup>

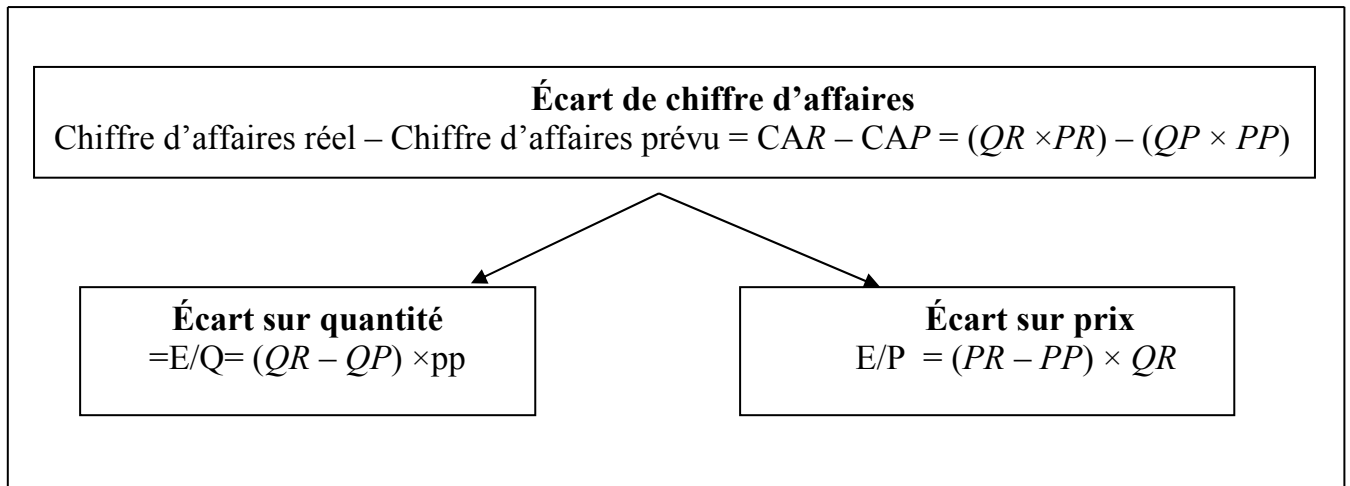
---

<sup>(53)</sup> Brigitte Doriath. « Contrôle de gestion en 20 fiches » ; 5ème édition ; DUNOD ; Paris ; 2008 ; P.72

<sup>(54)</sup> Abdelkrim, T, « le contrôle de gestion et analyse des couts », Vuibert, 1<sup>er</sup> édition, France, 2001, P 52.

<sup>(55)</sup> .Brigitte Doriath. Contrôle de gestion en 20 fiches ; 5ème édition ; DUNOD ; Paris ; 2008 ; P.76.

**Schéma N°08 : Schéma appliqué à l'écart de chiffre d'affaires**



Source : B, Doriath. « Contrôle de gestion » ; 5ème édition ; DUNOD ; Paris ; 2008 ; P.77

❖ L'écart de chiffre d'affaires est favorable quand le chiffre d'affaires réel est supérieur au chiffre d'affaires prévu et il est défavorable dans le cas contraire.

Les symboles utilisés :

**QP** : Quantités prévisionnel.

**QR** : quantités réelle.

**PP** : prix prévisionnel.

**PR** : prix réel.

**R** : Réel. **P** : Prévu.

**3.3. Écarts sur la marge**

**L'écart sur marge** « est la différence entre la marge sur coût préétabli de la production réelle et la marge sur coût préétabli de la production prévue ». <sup>(56)</sup>

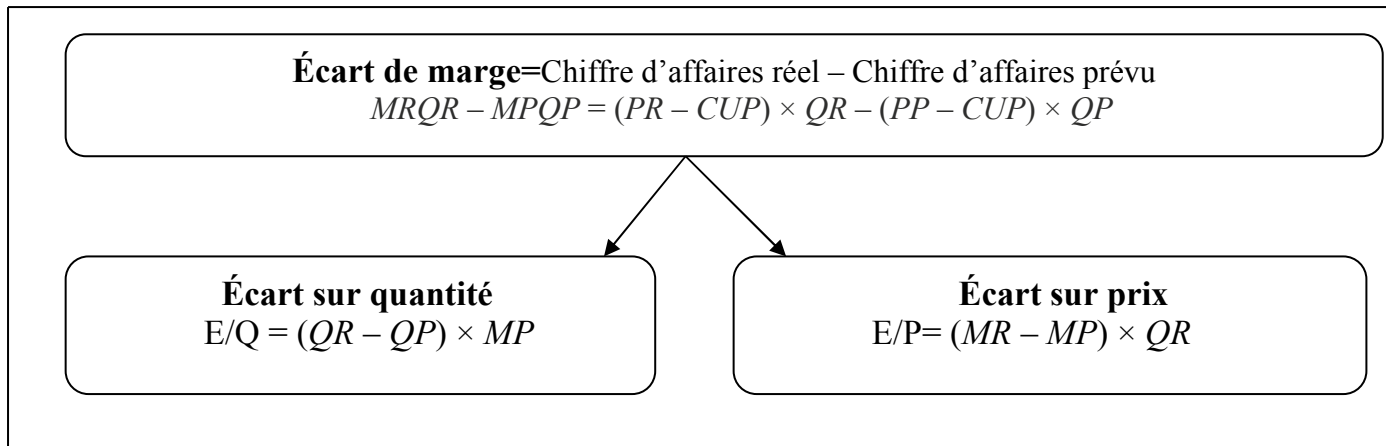
L'écart de marge est analysé à partir de la marge unitaire sur coût préétabli, afin d'isoler L'effet prix, l'effet coût étant pris en compte dans l'analyse des écarts sur coûts. On note donc :

$$MR = PR - CU_p \text{ et } MP = PP - CU_p$$

<sup>(56)</sup> . Brigitte Doriath. Contrôle de gestion en 20 fiches ; 5ème édition ; DUNOD ; Paris ; 2008 ; P.76



**Schéma N°09 : Schéma appliqué à l'écart de marge :**



Source : B, Doriath. « Contrôle de gestion » ; 5ème édition ; DUNOD ; Paris ; 2008 ; P.77

MR : marge réelle brute.

CUP : coût unitaire prévisionnel.

MP : marge prévisionnelle brute.

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

Le Plan comptable général « ne préconise pas de démarche d'analyse de l'écart de chiffre d'affaires ou de l'écart de marge »<sup>(57)</sup>. L'entreprise a toute liberté de choisir le modèle qui convient le mieux à son organisation, l'essentiel étant, lors de l'observation des résultats obtenus, de connaître le modèle de référence

Les écarts calculés doivent être qualifiés « favorable » ou « défavorable » selon qu'ils traduisent un impact positif ou négatif sur la performance de l'organisation, le signe obtenu lors du calcul de l'écart n'ayant pas toujours la même signification.

Exemples

**Écart sur chiffre d'affaires** = CA réel - CA prévu > 0 favorable.

**Écart sur coût des matières** = Coût réel - Coût prévu > 0 défavorable

**3.4.L'écart sur coûts** « mesure l'impact d'une variation de prix ou de coût des facteurs de production. »<sup>(58)</sup>

<sup>(57)</sup> .Brigitte Doriath. Contrôle de gestion en 20 fiches ; 5ème édition ; DUNOD ; Paris ; 2008 ; P.89

<sup>(58)</sup> .Idem.

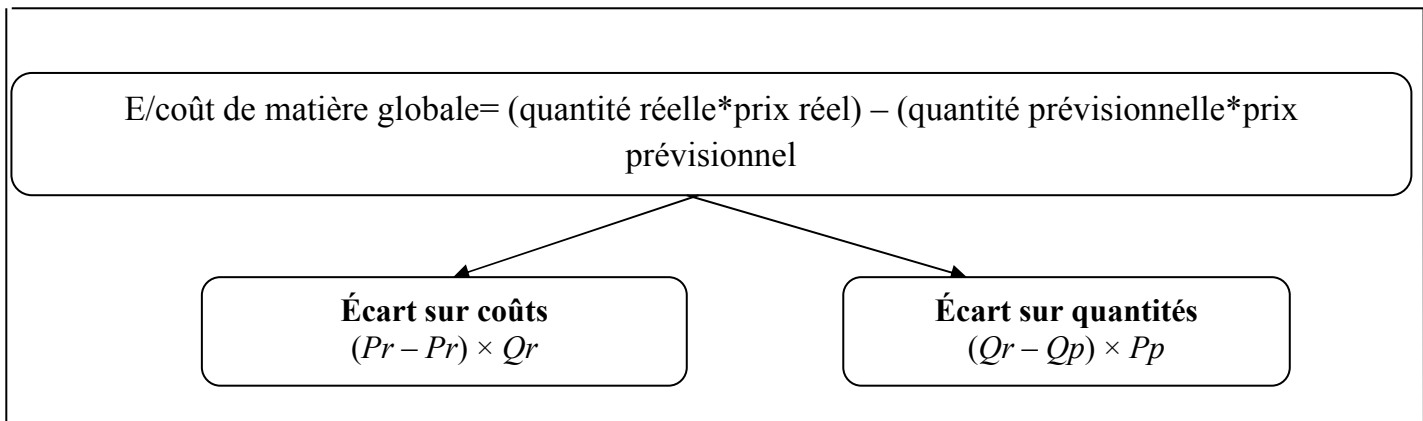
Le coût matière est le résultat du produit d'une quantité fabriquée et son prix de fabrication, c'est-à-dire

Cas des productions réelles : Production réel = quantités réelles \* coût unitaire réel.

Cas des prévisions : production prévu = quantités prévues \* coût unitaire prévu.

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

**Schéma N°10 : Schéma appliqué à l'écart de coût :**



Source : B, Doriath. « Contrôle de gestion » ; 5ème édition ; DUNOD ; Paris ; 2008 ; P.89

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

**4. L'interprétation des écarts :** L'analyse des différents écarts ne doit pas conduire le contrôleur de gestion à effectuer un suivi des budgets ligne par ligne. En effet, le gestionnaire est responsable d'un ensemble, c'est à lui de compenser un écart positif sur une ligne par un écart négatif sur une autre ligne. Il devra analyser les faits avec le gestionnaire et s'inquiéter de savoir si les éléments favorables ou défavorables sont temporaires ou permanents. Il ne faut pas être « anesthésié » par un élément favorable mais accidentel, qui cacherait un élément défavorable, mais permanent.

Le rôle du contrôleur de gestion dans l'interprétation des écarts apparaît donc comme très important. Il ne doit pas se contenter d'être un simple « aigilleur » de chiffres, un « distributeur » de chiffres et de tableaux. Il doit procéder à un suivi des actions passées, mais il doit aussi évaluer l'impact des actions passées sur l'avenir. Il doit apporter son jugement neutre, mais crédible grâce à la connaissance qu'il a de l'entreprise dans laquelle il évolue. Ainsi, un écart sur temps défavorable peut provenir d'un rendement insuffisant

### 5. La mise en œuvre des actions correctives

Le contrôle budgétaire est un moyen de pilotage dont l'un des buts est de maintenir ou de rectifier les trajectoires pour atteindre les objectifs. Après avoir effectué une analyse sur les écarts entre prévision et réalisation, si besoin est entreprendre des actions dans le but d'atteindre les objectifs et optimiser la rentabilité, deux types d'actions correctives sont envisageables : <sup>(59)</sup>

- ❖ 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.
- ❖ L'action ne cherche qu'à influencer les résultats et les réalisations futures : dans ce cas l'écart n'est calculé qu'une fois l'opération terminée, et l'action corrective ne portera que sur l'accomplissement

Pour que l'action corrective soit efficace elle doit être :

- **Rapide** : l'élaboration d'un système budgétaire performant demandera de savoir qu'elle est l'intervalle de temps entre l'apparition d'un dérèglement et sa correction, et d'avoir comme objectif constant, le souci de le réduire encore d'avantage.
- **Adapté** : l'action ne doit porter que sur des variables qui ont une influence déterminante sur le résultat et encore faut-il bien doser la force de correction. Si l'action ne se fonde pas sur des points auxquels le résultat est sensible ou elle est mal dosée, des situations de moindre performance apparaissent

---

<sup>(59)</sup> . Gervais M., « Contrôle de gestion par le système budgétaire », Vuibert, Paris, P166

### **Conclusion**

Pour conclure, nous rappelons que la gestion budgétaire est considérée comme un outil principal du contrôle de gestion qui a pour objectif de préparer l'entreprise à exploiter les atouts et affronter les difficultés qu'elle rencontrera dans l'avenir. Elle comporte une définition des objectifs à atteindre et des moyens à mettre en œuvre. Le contrôle budgétaire permet de comparer périodiquement les prévisions avec les réalisations afin d'analyser les écarts et de prendre les mesures correctives nécessaires.

## **Introduction**

Le contrôle de gestion comme étant un ensemble de dispositions prises pour fournir aux dirigeants et aux divers responsables des données chiffrées périodiques caractérisant l'activité de l'entreprise. Leur comparaison avec des données passées ou prévues peut, le cas échéant, inciter les dirigeants à déclencher rapidement les mesures correctives appropriées.

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

## **Section 1 : Présentation de l'entreprise « Général Emballage »**

Nous allons présenter quelques informations concernant l'entrepris

### **1. Historique de général emballage**

Générale emballage a été créé, sous forme d'une SARL, par des fonds privés en 2000, avec un capital social de 32031000 DA, elle a connu une évolution considérable jusqu'à présent. Son siège social est à ZAC Taharacht, Akbou, dans la wilaya de Bejaïa.

En 2002, la restructuration du management de l'entreprise s'est organisée autour de BATOUCHE Ramdane comme gérant de la société et BATOUCHE Mohand en tant qu'associé principal. Les deux associés ont apporté un apport en numéraire de 8 058 000 DA chacun.

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

(MAUSITIUS), et le capital social de la *SpA* GENERAL EMBALLAGE a été porté à 2 000 000 000DA.

## 2. Situation géographique

L'entreprise "Général Emballage" est implantée dans la zone d'activités de TAHARACHT, située de 02 Kms au Nord-est du chef – lieu de la commune d'Akbou, d'une superficie de 24 Ha, elle est véritable carrefour économique vue le nombre d'unités industrielles qui exercent défèrent domaines.

Les installations de la société occupent une assiette foncière d'une superficie de 25 175,00 Mètres carrés, les limites de la société sont les suivants :

- Au Nord : lot inoccupé.
- Au Sud : projet d'une unité industrielle.
- Au l'Ouest : chemin de servitude interne de la zone.
- Au l'Est : Oued Tifrit.

Le site est accessible à partir de la R.N 26 (pont d'Oued Tifrit) sur une longueur de 1,5 km, en empruntant le C.W.141, menant vers Seddouk.

### **Presentation du « MAGHREB PRIVATE EQUITY FUND»**

Maghreb Private Equity Fund (MPEF) est un fonds généraliste dédié à l'investissement en capital dans les entreprises en création, en développement ou en transmission. Il intervient au Maroc principalement, en Tunisie et en Algérie.

Ses principaux investisseurs sont la Société Financière Internationale, qui appartient au groupe de la Banque Mondiale, la Banque Européenne d'Investissement, la Société Financière de Développement des Pays-Bas, le Fonds Suisse d'Investissement pour les Marchés Emergents, la Société Belge d'Investissement pour les pays en développement, le groupe français de la Caisse des Dépôts, la Société de Promotion et de Participation pour la Coopération Economique, Averroès Finance, et le groupe financier Tuninvest.

Le fonds a pour objectif "d'intervenir en fonds propres dans les entreprises maghrébines du secteur privé et de les accompagner dans leur développement international". Il vise également à "intervenir dans le programme de privatisations

des entreprises publiques de la région" et de jouer "un rôle de catalyseur dans la mobilisation de financement pour ces entreprises".

Depuis sa création, GENERAL EMBALLAGE est passé par plusieurs étapes importantes dans son évolution les plus marquantes sont citées ci-dessous :

- **2000** →Création de la société par les BATOUCHE père et fils.
- **2002**→Entrée en production de l'usine d'Akbou avec un effectif de 83 employés.
- **2007**→ Entrée en production de l'usine de Sétif.
  - Trophée de la production (Euro-Développement PME).
- **2008** → Début d'exportation vers la Tunisie.
  - Entrée en exploitation de l'unité d'Oran.
- **2009**→ Augmentation du capital à 2 milliards de DA
  - Entrée de MAGHREB PRIVATE EQUITY FUND II (CYPRUS II et MARITIUS) avec une participation de 40%
  - Changement de raison social de Sarl a SPA.
- **2011**→ Cotation COFACE (Compagnie française d'assurance pour le commerce extérieur) <AAA>.
- **2012**→ Signature d'une convention-cadre de partenariat avec l'Université de Bejaia.
  - Notation COFACE <AAA>.
  - Entrée en production de la nouvelle unité d'Akbou.
- **2013** → Certification ISO 9001 (version 2008)
- **Convention avec l'université de Bejaia**
- En janvier 2013 GENERAL EMBALLAGE et l'université de Bejaia, ont signé au siège du rectorat une convention de partenariat visant à mutualiser les compétences des étudiants et les besoins de l'entreprise en cadres qualifiés.
- 15 étudiants en mastère 2 pour l'année en cours dans les disciplines électromécaniques, automatisme industriel, finances et comptabilité ont été retenus dans ce cadre pour poursuivre une formation diplômante adaptée aux besoins de l'industrie du carton. Cette convention, une première en Algérie, signée par le recteur d'une part, et le directeur général de Général Emballage, d'autre part, a donné lieu à l'inauguration d'une salle informatique, installée au

sein du bloc de recherche du campus Aboudaou, entièrement équipée par l'entreprise.

### Investissement Corporels

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

Tableau N° : Les investissements du GE de 2010 à 2012 :

MACHINE	MARQUE	VALEUR MDA	SITE D'INSTALLATION
LIGNE ONDULEUSE	FOSBER	580	Akbou
2 AUTO-PLATINES	BOBST	272	Sétif
			Oran
MASTERFLEX	BOBST	268	Akbou
MASTERCUT	BOBST	162	Akbou
MARTIN 924	MARTIN	223	Sétif
MARTIN 618	MARTIN	175	Akbou
2 PRESSES BALLES	FAES	25	Akbou
CHARGEUR AUTOMATIQUE LOADER	BOBST	19	Akbou

Source : Elaborer par nous-mêmes à partir des données de l'entreprise.

### 3. Les données techniques et économiques

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



**Tableau N°05** : Les activités de l'entreprise en pourcentage

ANNEE	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020
CA									
MDA/HT	3 526	4 343	5 411	6 693	7 847	8 174	9 701	10 456	11 474
Akbou									

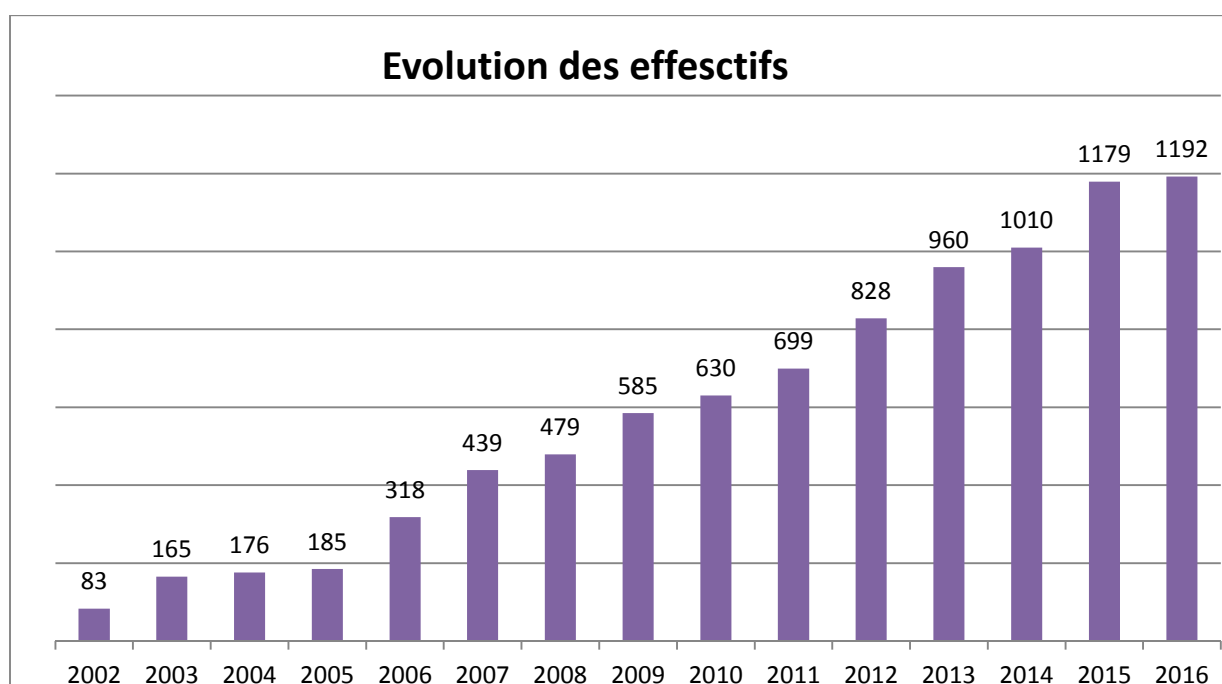
DESIGNATION	CHIFFRE D'AFFAIRES KDA	%
Caisse	4 135 224	83,66
Plaque	810 104	14,80
Intercalaire	7 652	0,14
Box	50	0,00
Clichés	12 017	0,23
Barquette	3 452	0,09
Déchets	56 323	1,05
Autres prestations de services	977	0,03

Source : Elaborer par nous-mêmes à partir des données de l'entreprise.

**Tableau N 6** : L'évolution du CA de Général emballage

Source : Elaborer par nous-mêmes à partir des données de l'entreprise.

CA MDA/HT Sétif	572	618	742	810	952	1 029	1 149	1 216	1 339
CA MDA/HT Oran	305	488	525	690	739	810	906	1 032	1 192
Total CA MDA/HT	4 403	5 449	6 678	8 193	9 538	10 013	11 756	12 704	14 005

**Schéma N°11 : Evolution des effectifs**

Source : Elaborer par nous-mêmes à partir des données de l'entreprise.

### Portefeuille clients

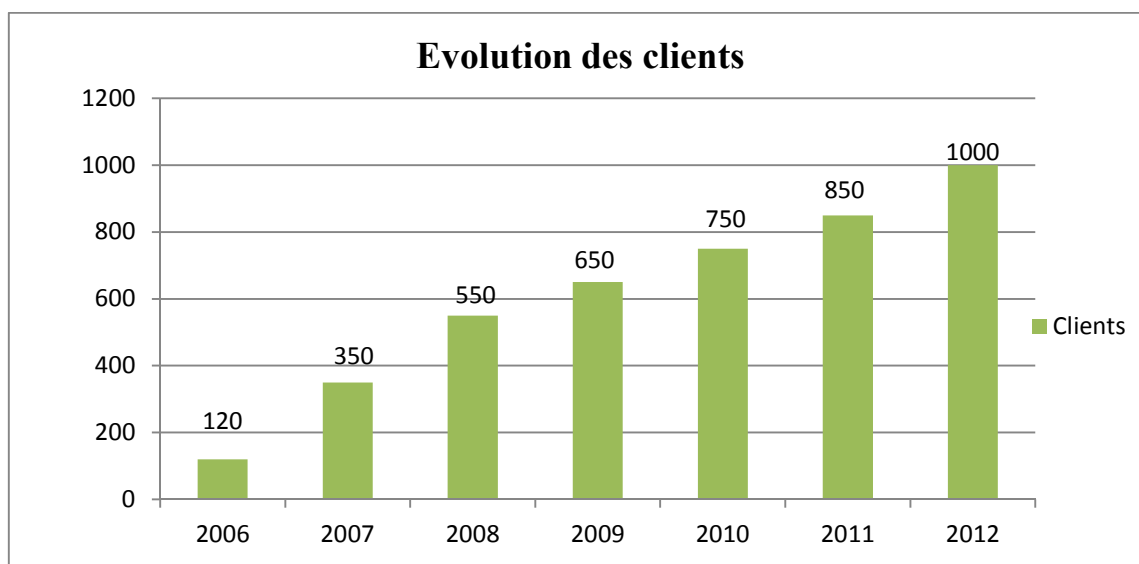
Les domaines d'utilisation du carton ondulé étant quasiment illimités, GENERAL EMBALLAGE compte un grand nombre de clients, dont l'évolution est soulignée dans le tableau suivant :

**Tableau N°7 : évolutions de nombre des clients**

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

Source : Elaborer par nous-mêmes à partir des données de l'entreprise.

### Schéma N° : Evolution des clients



Source : Elaborer par nous-mêmes à partir des données de l'entreprise.

## Section 02 : La gestion budgétaire au sein de l'entreprise "GENERAL EMBALLAGE"

L'évolution économique et industrielle des entreprises de fabrication du carton ondulé a rendu la gestion de « Général Emballage » plus complexe pour faire face à une intense concurrence. Aussi, pour assurer sa pérennité et prendre de bonnes décisions stratégiques au moment opportun, l'entreprise a adopté des nouveaux outils de gestion et parmi eux « la gestion budgétaire ». Cette dernière est considérée comme un mode de gestion prévisionnel consistant en la traduction d'objectifs en un ensemble de programmes et de budgets.

Ces programmes permettent d'établir les prévisions exprimées en quantités : nombre de produits fabriqués, quantités vendues ; alors que les budgets concrétisent la valorisation en unités monétaires d'un programme grâce à une prévision des prix et des coûts.

A l'instar la plupart des entreprises algériennes, "Général Emballage" adopte un système budgétaire annuel (décliné en budgets mensuels) suivi d'un contrôle permanent (mensuel) effectué par le service contrôle de gestion.

Avant la fin de chaque année (vers septembre-octobre), le responsable du service de contrôle de gestion présente à la direction un rapport sur l'exercice en cours dite « prévisions de clôture » ; celui-ci nous donne l'image sur l'activité réalisée durant les trois premiers trimestres de l'année en ajoutant le dernier trimestre prévu dans le budget. Vers la mi-octobre du dit exercice, la direction générale provoque une réunion de sensibilisation avec les responsables de structures pour préparer leurs budgets de l'année N+1. Ces derniers seront assistés par le contrôleur de gestion afin d'élaborer leurs budgets.

A la fin de l'année, le service contrôle de gestion consolide les budgets des différentes structures pour concevoir le pré-budget prévisionnel global pour l'année N+1 récapitulant l'ensemble des charges et produits prévus.

Le conseil d'administration se réunit pour son étude, analyse, débat et adopte le budget ou le rejette.

Une fois, le pré-budget adopté dans ses grandes lignes, il devient le budget officiel et servira de référence pour l'évaluation des résultats de l'exercice concerné.

### **1. L'élaboration du budget des ventes**

En économie de marché, il est clair que les possibilités de vente constituent la principale contrainte pour toute entreprise.

Le budget des ventes correspond aux différentes prévisions qu'il est possible de réaliser sur les produits de l'entreprise. Ce budget peut être préparé et présenté selon les modalités qui varient en fonction de l'organisation commerciale de l'entreprise. Les ventes peuvent ainsi être budgétisées par produits ou familles de produits, par secteurs géographique, par domaine d'activités.

Le budget des ventes est le premier budget élaboré dans la société "Général Emballage" par le service commercial ; le but étant de déterminer le volume des ventes en quantités et en valeurs et leurs évolutions.

Dans cette entreprise, le budget des ventes est la base retenue pour élaborer les autres budgets. Vu le grand nombre des types de produits fabriqués par "Général Emballage" (plus de 15 milles produits), le budget des ventes est préparé et présenté par familles de produits.

### **1.1. La prévision du budget des ventes**

La détermination des quantités prévisionnelles à vendre pour l'année N+1 a permis à l'entreprise de connaître ses parts de marché. Cette connaissance passe par le recours à une étude du marché. La société "Général Emballage" est une entreprise qui travaille avec des commandes enregistrées. Ainsi, pour calculer les prévisions des ventes, elle prend en considération les études faites ainsi que les prévisions des 20 premiers clients qui représentent 80 % du chiffre d'affaires. En plus de ces deux paramètres l'entreprise prend en considération les réalisations des deux années précédentes.

Dans notre travail, nous allons développer un autre système de prévision permettant de suivre l'évolution des ventes des produits basée sur les ajustements en utilisant la méthode des moindres carrés avec le calcul des coefficients saisonniers.

#### **1.1.1. La méthode utilisée**

La nature des données dont nous disposons, nous mène à choisir la méthode des moindres carrés. Cette étude prévisionnelle est faite dans le but d'estimer les ventes mensuelles. Pour ce faire et en égard à l'importance de ces estimations, nous avons besoin d'une méthode qui fournit des prévisions plus proches que possibles des quantités réelles. Sur cette base, la méthode qui répond le mieux à nos exigences est la méthode des moindres carrés. Les ajustements vont porter sur trois familles de produits. Les caisses avec forme de découpe « barquette », les caisses américaines et les plaques en négligeant les déchets qui représentent **1,74 %** du chiffre d'affaires de la société de l'année 2015.

#### **1.1.2. L'analyse des ventes des produits de GENERAL EMBALLAGE**

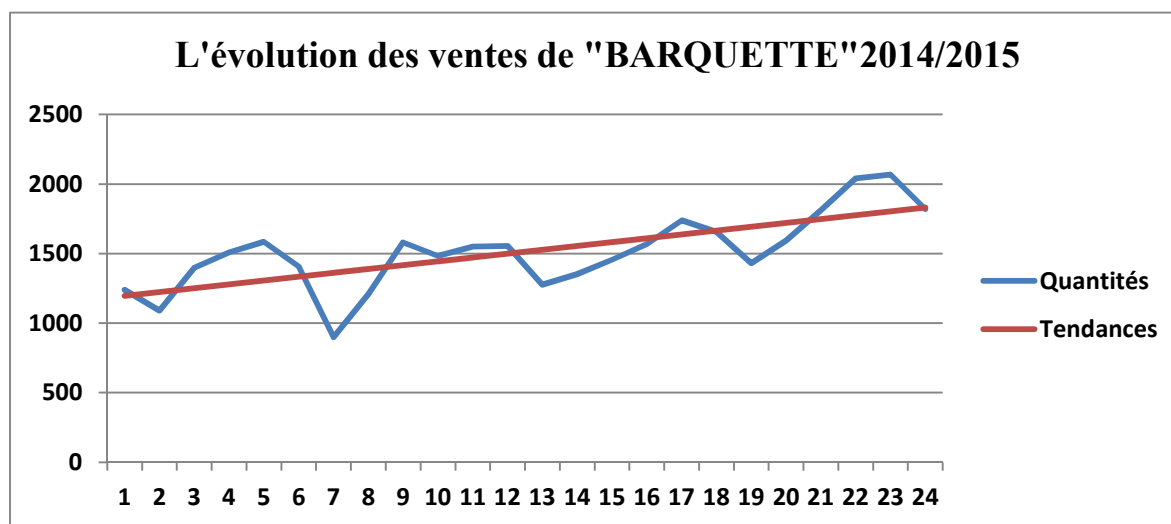
Afin d'élaborer les prévisions, nous allons étudier l'historique des ventes des trois familles de produits fabriqués par "Général emballage" : les caisses avec forme de découpe, les caisses américaines, ainsi que les plaques pour la période s'étalant du janvier 2014 jusqu'à décembre 2015.

##### **1.1.2.1. Les caisses avec forme de découpe « Barquette »**

Nous avons recueilli l'historique des ventes de cette famille de produits en question que nous présentons dans les annexes (N° 02 et 03 respectivement). Pour nous faciliter l'étude de cas de la société dans la détermination des prévisions de ventes pour l'année N+1, nous avons utilisé l'Excel grâce auquel nous avons pu produire le

graphique suivant qui représente l'évolution des ventes tout au long des deux années considérées : 2014 et 2015.

**Graphe N°03 : L'évolution des ventes de caisse avec forme découpée de 2014 et 2015**



Source : Elaborer par nous-mêmes à partir des données de l'entreprise.

Après avoir présenté les quantités des ventes des caisses avec forme découpée, nous pouvons analyser son évolution au fil de deux années. En analysant les résultats obtenus par la présentation graphique faite sur Excel dans le « Graphe 01 », nous constatons que l'allure de la courbe suit une tendance linéaire, ce qui nous permet de choisir la méthode des moindres carrés pour établir les prévisions des ventes pour l'année 2016. Nous remarquons qu'il y a une baisse importante des quantités durant les mois février et juillet 2014 et janvier et juillet de 2015. Cette baisse des quantités vendues est caractérisée par la nature saisonnière de l'activité exercée durant ces périodes coïncidant avec celles des congés.

#### **A. Calcul des prévisions de ventes pour les caisses avec forme de découpe « barquettes » :**

Le calcul des prévisions des ventes pour les caisses avec formes de découpe nécessite de déterminer la méthode adaptatif à l'évolution du chiffre d'affaires durant ces deux exercices 2014 et 2015. Le développement de la méthode des moindres carrés avec le calcul des coefficients saisonniers au sein de la société « Général Emballage », nous permet aisément de prévoir les ventes de l'exercice 2016.

**Détermination des estimateurs de la fonction des moindres carrés :** Le tableau suivant va nous permettre de calculer les estimateurs a et b de l'équation

**Tableau N°08 :** les calculs pour déterminer les estimateurs a et b.

Année	MOIS	Qt(yi)	xi*yi	xi <sup>2</sup>	xi-xi	yi-ȳ	(xi-xi)(yi-ȳi)	(xi-xi) <sup>2</sup>
2014	1	1 240	1 240	1	-12	-273	3 145	132
	2	1 090	2 179	4	-11	-424	4 451	110
	3	1 399	4 196	9	-10	-115	1 091	90
	4	1 510	6 039	16	-9	-4	31	72
	5	1 585	7 927	25	-8	72	-539	56
	6	1 408	8 449	36	-7	-105	685	42
	7	899	6 296	49	-6	-614	3 377	30
	8	1 210	9 684	64	-5	-303	1 364	20
	9	1 581	14 228	81	-4	67	-236	12
	10	1 484	14 837	100	-3	-30	74	6
	11	1 549	17 043	121	-2	36	-54	2
	12	1 555	18 665	144	-1	42	-21	0
2015	13	1 275	16 579	169	1	-238	-119	0
	14	1 352	18 930	196	2	-161	-242	2
	15	1 456	21 846	225	3	-57	-143	6
	16	1 569	25 101	256	4	55	194	12
	17	1 738	29 548	289	5	225	1 011	20
	18	1 655	29 789	324	6	141	778	30
	19	1 431	27 191	361	7	-82	-535	42
	20	1 595	31 894	400	8	81	609	56
	21	1 812	38 059	441	9	299	2 540	72
	22	2 041	44 900	484	10	527	5 011	90
	23	2 067	47 550	529	11	554	5 816	110
	24	1 820	43 687	576	12	307	3 528	132
<b>Somm</b>	<b>300</b>	<b>36 323</b>	<b>485 855</b>	<b>4 900</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>31 816</b>	<b>1 150</b>
<b>moyenne</b>	<b>12,5</b>	<b>1 513</b>						

Source : Elaborer par nous-mêmes à partir des données de l'entreprise.

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

$$a = \frac{\sum xi yi - n \bar{x} \bar{y}}{\sum xi^2 - n \bar{x}^2} = \frac{485855,30 - 24(12,5 * 1513,46)}{49000 - 24 * (12,5)^2} = 27,67$$

$$a = 27,67$$

on peut aussi calculer a de cette façon:

$$a = \frac{\sum (xi - \bar{x})(yi - \bar{y})}{\sum (xi - \bar{x})^2} = \frac{31815,95}{1150} = 27,67$$

$$a = 27,67$$

$$b = \bar{y} - a\bar{x} = 1513,46 - 27,67 * (12,5) = 1167,64$$

$$b = 1167,64$$

Donc l'équation de la tendance est  $y = 27,64x + 1167,64$

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

**Exemple :**

Pour calculer l'observation ajustée du mois de janvier 2016 il faut remplacer x par 25

$$Y' = 27,64(25) + 1167,64$$

Nous avons calculé toutes les valeurs ajustées regroupées dans le tableau suivant :

**Tableau N°09** : les tendances de l'année 2016 pour Barquette (en tonne).

Mois	estimateur a	X	estimateur b	la tendance
Janvier	27,67	25	1 168	1 859
Février	27,67	26	1 168	1 887
Mars	27,67	27	1 168	1 915
Avril	27,67	28	1 168	1 942
Mai	27,67	29	1 168	1 970
Juin	27,67	30	1 168	1 998
Juillet	27,67	31	1 168	2 025
Aout	27,67	32	1 168	2 053
Septembre	27,67	33	1 168	2 081
Octobre	27,67	34	1 168	2 108
Novembre	27,67	35	1 168	2 136
Décembre	27,67	36	1 168	2 164

Source : Elaborer par nous-mêmes à partir des données de l'entreprise.

#### • Calcul des coefficients saisonniers

Pour calculer les coefficients saisonniers, il faut d'abord calculer le trend de chaque mois pour ces trois années en faisant le rapport entre la valeur  $y_i$  réellement observée (réalisée) et la valeur  $y_i'$  ajustée et ce pour chaque observation. Nous prenons pour chaque mois, le rapport moyen qui sera considéré comme le trend moyen de la période.

$$\text{le trend} = \frac{\text{la valeur observée}}{\text{la valeur ajustée}}$$



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

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

Avec : **CSNR** : Coefficient saisonnier non rectifié.

- **TCSNR** : Total des coefficients saisonniers non rectifié.

Pour calculer les valeurs ajustées des mois des années 2014 et 2015 on va utiliser l'équation précédente  $y = 27,67 x + 1167,64$  ainsi remplacer les valeurs de  $x$  de 1 jusqu'à 24 qui représentent le nombre des mois des deux années 2014 et 2015.

**Tableau N°10** : tableau des tendances« barquette » de l'année 2014

Mois	estimateur a	X	estimateur b	La tendance
1	27,67	1	1 168	<b>1 195</b>
2	27,67	2	1 168	<b>1 223</b>
3	27,67	3	1 168	<b>1 251</b>
4	27,67	4	1 168	<b>1 278</b>
5	27,67	5	1 168	<b>1 306</b>
6	27,67	6	1 168	<b>1 334</b>
7	27,67	7	1 168	<b>1 361</b>
8	27,67	8	1 168	<b>1 389</b>
9	27,67	9	1 168	<b>1 417</b>
10	27,67	10	1 168	<b>1 444</b>
11	27,67	11	1 168	<b>1 472</b>
12	27,67	12	1 168	<b>1 500</b>

Source : Elaborer par nous-mêmes à partir des données de l'entreprise

**Tableau N°11** :Tableau des tendances « barquette » de l'année 2015

<b>Mois</b>	<b>estimateur a</b>	<b>X</b>	<b>estimateur b</b>	<b>La tendance</b>
13	27,67	13	1 168	<b>1 527</b>
14	27,67	14	1 168	<b>1 555</b>
15	27,67	15	1 168	<b>1 583</b>
16	27,67	16	1 168	<b>1 610</b>
17	27,67	17	1 168	<b>1 638</b>
18	27,67	18	1 168	<b>1 666</b>
19	27,67	19	1 168	<b>1 693</b>
20	27,67	20	1 168	<b>1 721</b>
21	27,67	21	1 168	<b>1 749</b>
22	27,67	22	1 168	<b>1 776</b>
23	27,67	23	1 168	<b>1 804</b>
24	27,67	24	1 168	<b>1 832</b>

Source : Elaborer par nous-mêmes à partir des données de l'entreprise.

### Calcul des prévisions

Après avoir calculé les coefficients saisonniers et tenir compte des fluctuations périodiques, nous avons calculé les prévisions mensuelles de l'année 2016, en multipliant les valeurs ajustées de chaque mois de l'année 2015 par les coefficients saisonniers rectifiés correspondant. Les résultats sont présentés dans le tableau suivant :

**Tableau N° 12 :** Tableau représentant les calculs des coefficients saisonniers pour les années 2014 et 2015.

année	désignation	janvier	Février	mars	Avril	mai	juin	Juillet	août	septembre	octobre	novembre	Décembre	total
2014	valeur observée	1 240	1 090	1 399	1 510	1 585	1 408	899	1 210	1 581	1 484	1 549	1 555	16 511
	valeur ajustée	1195	1223	1251	1278	1306	1334	1361	1389	1417	1444	1472	1500	16170
	trend	1,0374	0,8909	1,1183	1,1811	1,2139	1,0559	0,6607	0,8715	1,1159	1,0273	1,0526	1,0372	
2015	valeur observée	1 275	1 352	1 456	1 569	1 738	1 655	1 431	1 595	1 812	2 041	2 067	1 820	19 812
	valeur ajustée	1 527	1 555	1 583	1 610	1 638	1 666	1 693	1 721	1 749	1 776	1 804	1 832	20 154
	trend	0,8350	0,8696	0,9202	0,9742	1,0611	0,9936	0,8452	0,9266	1,0364	1,1490	1,1460	0,9938	
	total des trends	1,8724	1,7605	2,0386	2,1553	2,2751	2,0494	1,5059	1,7981	2,1524	2,1763	2,1986	2,0310	
	coefficient saisonnier non rectifié	0,9362	0,8803	1,0193	1,0777	1,1375	1,0247	0,7529	0,8991	1,0762	1,0881	1,0993	1,0155	12,0068
	coefficients saisonnier rectifié	0,9357	0,8798	1,0187	1,0770	1,1369	1,0241	0,7525	0,8985	1,0756	1,0875	1,0987	1,0149	12,0000

Source : réalisés par nous – même.

**Tableau N°13:** Tableau représentant les calculs des prévisions pour les caisses avec forme de découpe pour l'année 2016 (en tonne).

Mois	valeur ajustée	coefficient saisonnier	les prévisions
Janvier	1859	0,9357	1740
Février	1887	0,8798	1660
Mars	1915	1,0187	1950
Avril	1942	1,0770	2092
Mai	1970	1,1369	2240
Juin	1998	1,0241	2046
Juillet	2025	0,7525	1524
Aout	2053	0,8985	1845
Septembre	2081	1,0756	2238
Octobre	2108	1,0875	2293
Novembre	2136	1,0987	2347
Décembre	2164	1,0149	2196
<b>Total</b>	<b>24137</b>	<b>moyenne= 1</b>	<b>24170</b>

Source : réalisées par nous – même avec l'Excel

**Tableau N° 14 :** Tableau représentant l'évolution des prévisions mensuelles pour les caisses avec forme de découpe pour l'année 2016 par rapport aux réalisations 2015 (en tonne).

Mois	réalisation 2015	prévision 2016	taux d'évolution %
Janvier	1 275	1740	<b>36</b>
Février	1352	1660	<b>23</b>
mars	1456	1950	<b>34</b>
Mai	1 569	2092	<b>33</b>
Avril	1738	2240	<b>29</b>
Juin	1655	2046	<b>24</b>
Juillet	1431	1524	<b>6</b>
Aout	1595	1845	<b>16</b>
Septembre	1812	2238	<b>23</b>
Octobre	2041	2293	<b>12</b>
Novembre	2067	2347	<b>14</b>
Décembre	1820	2196	<b>21</b>
<b>Total</b>	<b>19 812</b>	<b>24170</b>	<b>21.99</b>

Source : réalisées par nous- même avec l'Excel.

**Tableau N° 15 :** Tableau représentant l'évolution des prévisions mensuelles pour les caisses avec forme de découpe pour l'année 2016 par rapport aux réalisations 2015 (en DA).

Mois	Réalisation 2015	prévision 2016	Taux d'évolution %
Janvier	126 579 496	172 668 679	36
Février	134 200 412	164 763 359	23
mars	144 546 750	193 583 630	34
Mai	155 706 114	207 627 121	33
Avril	172 510 845	222 287 790	29
Juin	164 255 107	203 052 782	24
Juillet	142 038 413	151 265 594	6
Aout	158 275 956	183 087 205	16
Septembre	179 876 621	222 110 887	23
Octobre	202 564 969	227 566 580	12
Novembre	205 189 972	232 913 788	14
Décembre	180 666 400	217 948 828	21
<b>Total</b>	<b>1 966 411 055</b>	<b>2398876243</b>	<b>21,99</b>

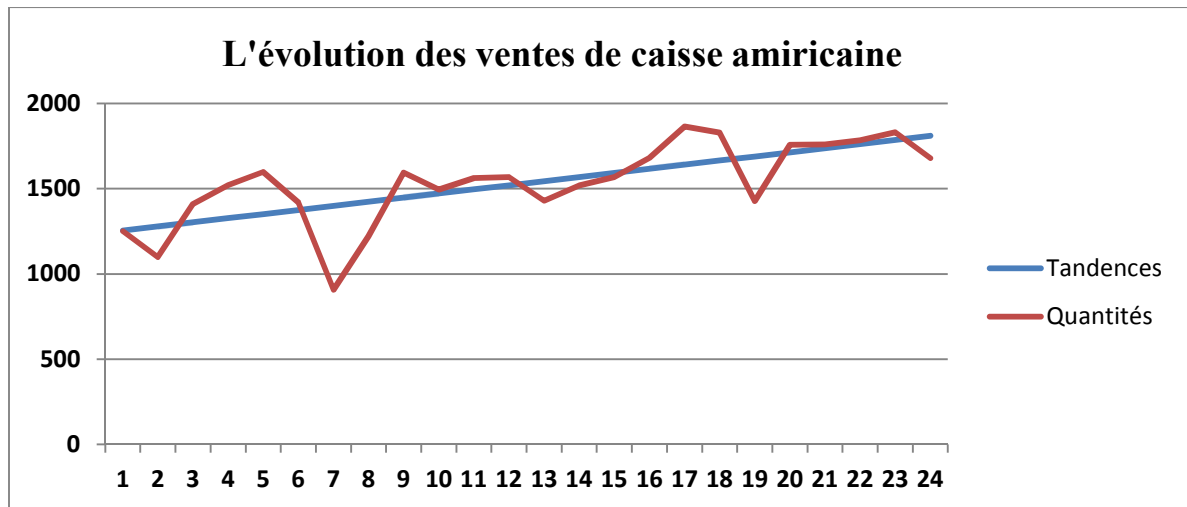
Source : réalisés par nous - même avec l'Excel

La détermination des prévisions de ventes en volume pour l'exercice 2016 est le rapport entre le chiffre d'affaires prévisionnel en DA et les prix préétablis. Sachant que ces derniers restent ceux de l'année 2015 réalisés « voir les annexes 4 et 5 ».

#### 1.1.2.2. Les caisses américaines

La procédure du calcul des prévisions des ventes pour la famille « des caisses » reste la même par rapport à celle que nous avons développé précédemment. L'établissement des prévisions des ventes pour cette famille nécessite d'avoir son historique des ventes que nous présentons dans les annexes (N°03 et 04 respectivement).

Le graphique suivant représente l'évolution des ventes en Quantité tout au long des années 2014 et 2015 :

**Graphe N° 04:** L'évolution des ventes des caisses américaine de 2014 et 2015

Source : réalisé par nous-mêmes.

### Analyses des données

Après la présentation de quantités vendues des caisses américaine, on va analyser l'historique de cette famille de produit à l'aide du graphique présenté dans le graphe (N° 2).

D'après la présentation graphique de l'évolution des ventes de la famille des caisses, nous constatons une baisse aux mois de février, juillet 2014 et juillet 2015. Cette baisse des quantités vendues est caractérisée par la nature saisonnière de l'activité exercée durant ces périodes coïncidant avec celles des congés

### A. Calcul des prévisions pour la caisse

Nous avons constaté précédemment avec l'analyse du graphique dans le graphe (N° 02) l'existence d'une tendance à la hausse de l'évolution des ventes des caisses américaines ce qui est très favorable pour l'application de la méthode des moindres carrés. Nous avons aussi constaté l'existence d'une saisonnalité durant le début de chaque année et les périodes d'été, pour prendre en considération de ces fluctuations périodiques, nous avons opté pour le calcul des coefficients saisonniers pour avoir des prévisions très proche de la réalité. Nous avons déterminé d'abord l'équation d'ajustement pour calculer les tendances et par la suite, nous avons calculé les coefficients saisonniers. A la fin, nous avons procédé au calcul des prévisions en multipliant la tendance de chaque mois avec le coefficient saisonnier correspondant.

- **Détermination de la fonction des moindres carrés**

Pour calculer les estimateurs  $a$  et  $b$  de l'équation d'ajustement, nous allons utiliser les données du tableau suivant

**Tableau N° 16 :** Les calculs pour déterminer les estimateurs  $a$  et  $b$ .

Année	MOIS	Qt(yi)	xi*yi	xi <sup>2</sup>	xi-xi	yi-ȳ	(xi-xi)(yi-ȳi)	(xi-xi) <sup>2</sup>
2014	1	1 250	1 250	1	-11,5	-282	3 246	132
	2	1 099	2 197	4	-10,5	-434	4 556	110
	3	1 410	4 231	9	-9,5	-122	1 162	90
	4	1 522	6 089	16	-8,5	-10	87	72
	5	1 599	7 993	25	-7,5	66	-495	56
	6	1 420	8 519	36	-6,5	-113	733	42
	7	907	6 348	49	-5,5	-626	3 441	30
	8	1 221	9 764	64	-4,5	-312	1 404	20
	9	1 594	14 346	81	-3,5	61	-215	12
	10	1 496	14 961	100	-2,5	-37	91	6
	11	1 562	17 184	121	-1,5	30	-44	2
	12	1 568	18 820	144	-0,5	36	-18	0
2015	13	1 429	18 583	169	0,5	-103	-52	0
	14	1 520	21 277	196	1,5	-13	-19	2
	15	1 569	23 534	225	2,5	36	91	6
	16	1 681	26 900	256	3,5	149	520	12
	17	1 865	31 700	289	4,5	332	1 495	20
	18	1 831	32 951	324	5,5	298	1 639	30
	19	1 428	27 124	361	6,5	-105	-682	42
	20	1 758	35 164	400	7,5	226	1 692	56
	21	1 760	36 952	441	8,5	227	1 930	72
	22	1 784	39 258	484	9,5	252	2 393	90
	23	1 831	42 105	529	10,5	298	3 130	110
	24	1 679	40 286	576	11,5	146	1 679	132
<b>Somme</b>	<b>300</b>	<b>36 781,84</b>	<b>487 537,52</b>	<b>4 900</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>27 765</b>	<b>1 150</b>
<b>Moyenne</b>	<b>12,5</b>	<b>1 532,58</b>						

Source : Préparé par nos propres soins avec l'Excel

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

$$a = \frac{\sum xi yi - n \bar{x} \bar{y}}{\sum xi^2 - n \bar{x}^2} = \frac{487537.52 - 24 * (12.5) * (1532.58)}{49000 - 24 * (12.5)^2} = 24,14$$

$a = 24,14$

On peut aussi calculer a de cette façon:

$$a = \frac{\Sigma(xi-\bar{x})(yi-\bar{y})}{\Sigma(xi-\bar{x})^2} = \frac{27765}{1150} = 24,14$$

$$a = 24,14$$

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

$$b = 1532,58 - 24,14 (12,5)$$

$$b = 1230,79$$

Donc de la tendance est  $y = 24,14x + 1230,79$

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

**Exemple :**

Pour calculer la valeur ajustée du mois de janvier 2016 on va remplacer x par 25 dans l'équation trouvée précédemment et de la même façon pour les autres mois.

$$\text{Valeur ajustée janvier } y = 24,14 * (25) + 1230,79 = 1834,2$$

Nous avons récapitulé les résultats des calculs dans le tableau suivant :

**Tableau N° 17 :** Tableau représentant les calculs des tendances de l'année 2016 pour les caisses américaines (en tonne)

Mois	estimateur a	X	estimateur b	la tendance
Janvier	24	25	1 231	1 834
Février	24	26	1 231	1 858
Mars	24	27	1 231	1 883
Avril	24	28	1 231	1 907
Mai	24	29	1 231	1 931
Juin	24	30	1 231	1 955
Juillet	24	31	1 231	1 979
Aout	24	32	1 231	2 003
Septembre	24	33	1 231	2 027
Octobre	24	34	1 231	2 052
Novembre	24	35	1 231	2 076
Décembre	24	36	1 231	2 100

Source : Elaborer par nous-mêmes à partir des données de l'entreprise.

- **Calcul des coefficients saisonniers**

A l'aide de l'équation précédente nous avons calculé les valeurs ajustées des mois des années 2014 et 2015 respectivement ensuite, nous avons calculé pour chaque



mois de chaque année le trend correspondant en faisant le rapport entre la valeur observée (réalisée) et la valeur ajustée, et par la suite nous prenons pour chaque mois le trend moyen qui sera considéré comme le coefficient saisonnier non rectifié de ce mois.

Nous avons calculés les coefficients saisonniers de la manière suivante :

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

**Avec :** CSNR : Coefficient saisonnier non rectifié

- TSNR : Total des coefficients saisonniers non rectifié.

Pour calculer la valeur ajustée de janvier « tendance » 2014 en va remplacer  $x$  par 1 dans l'équation  $y = 24,14*(1) + 1230,79$

**Tableau N° 18:** Tableau représentant les calculs des tendances de l'année 2014 pour les caisses américaines (en tonne).

Mois	estimateur a	X	estimateur b	La tendance
1	24	1	1 231	1 255
2	24	2	1 231	1 279
3	24	3	1 231	1 303
4	24	4	1 231	1 327
5	24	5	1 231	1 351
6	24	6	1 231	1 376
7	24	7	1 231	1 400
8	24	8	1 231	1 424
9	24	9	1 231	1 448
10	24	10	1 231	1 472
11	24	11	1 231	1 496
12	24	12	1 231	1 520

Source : Elaborer par nous-mêmes à partir des données de l'entreprise.

**Tableau N° 19 :** Tableau représentant les calculs des tendances de l'année 2015 pour les caisses américaines (en tonne).

mois	estimateur a	X	estimateur b	La tendance
13	24	13	1 231	1 545
14	24	14	1 231	1 569
15	24	15	1 231	1 593
16	24	16	1 231	1 617
17	24	17	1 231	1 641
18	24	18	1 231	1 665
19	24	19	1 231	1 689
20	24	20	1 231	1 714
21	24	21	1 231	1 738
22	24	22	1 231	1 762
23	24	23	1 231	1 786
24	24	24	1 231	1 810

Source : Préparé par nous –même

- **Calcul des prévisions**

.Nous avons calculé les prévisions de l'année 2016 en multipliant chaque mois avec son coefficient correspondant, le tableau suivant représente ces calculs.

**Tableau N°20:**représentant les calculs des coefficients saisonniers pour les années 2014 et 2015

année	désignation	Janvier	février	mars	avril	mai	juin	juillet	août	septembre	Octobre	novembre	Décembre	total
2014	valeur observée	1 250	1 099	1 410	1 522	1 599	1 420	907	1 221	1 594	1 496	1 562	1 568	16 648
	valeur ajustée	1255	1279	1303	1327	1351	1376	1400	1424	1448	1472	1496	1520	16652
	trend	0,9963	0,8590	1,0821	1,1469	1,1828	1,0321	0,6479	0,8572	1,1008	1,0162	1,0440	1,0315	
2015	valeur observée	1 429	1 520	1 569	1 681	1 865	1 831	1 428	1 758	1 760	1 784	1 831	1 679	20 134
	valeur ajustée	1 545	1 569	1 593	1 617	1 641	1 665	1 689	1 714	1 738	1 762	1 786	1 810	20 129
	trend	0,9254	0,9688	0,9850	1,0397	1,1362	1,0992	0,8450	1,0260	1,0126	1,0128	1,0250	0,9273	
	total des trends	1,9218	1,8278	2,0671	2,1866	2,3190	2,1314	1,4929	1,8832	2,1134	2,0290	2,0690	1,9588	
	coefficients saisonnier non rectificatif	0,9609	0,9139	1,0336	1,0933	1,1595	1,0657	0,7465	0,9416	1,0567	1,0145	1,0345	0,9794	11,99998
	Coefficients saisonnier rectifié	0,9609	0,9139	1,0336	1,0933	1,1595	1,0657	0,7465	0,9416	1,0567	1,0145	1,0345	0,9794	12,0000

Source : Elaborer par nous-mêmes à partir des données de l'entreprise.

**Tableau N° 21** : Tableau représentant les calculs des prévisions pour les caisses américaines pour l'année 2016 (en tonne).

mois	valeur ajustée	coefficient saisonnier	la prévision
janvier	1834	0,96088	<b>1763</b>
février	1858	0,91388	<b>1698</b>
mars	1883	1,03355	<b>1946</b>
avril	1907	1,09331	<b>2085</b>
mai	1931	1,15951	<b>2239</b>
juin	1955	1,06569	<b>2083</b>
juillet	1979	0,74646	<b>1477</b>
aout	2003	0,94160	<b>1886</b>
septembre	2027	1,05670	<b>2142</b>
octobre	2052	1,01452	<b>2081</b>
novembre	2076	1,03451	<b>2147</b>
décembre	2100	0,97941	<b>2057</b>
<b>total</b>	<b>23604,72</b>	<b>moyenne= 1</b>	<b>23605</b>

Source : Préparé par nos propres soins avec l'Excel

**Tableau N° 22** : Tableau représentant les calculs des prévisions mensuelles pour les caisses américaines pour l'année 2016 et les réalisations 2015 (en tonne) et l'évolution en pourcentage :

mois	réalisation 2015	prévision 2016	taux d'évaluation %
janvier	1 429	1 763	<b>23</b>
février	1 520	1 698	<b>12</b>
mars	1 569	1 946	<b>24</b>
mai	1 681	2 085	<b>24</b>
avril	1 865	2 239	<b>20</b>
juin	1 831	2 083	<b>14</b>
juillet	1 428	1 477	<b>3</b>
aout	1 758	1 886	<b>7</b>
septembre	1 760	2 142	<b>22</b>
octobre	1 784	2 081	<b>17</b>
novembre	1 831	2 147	<b>17</b>
décembre	1 679	2 057	<b>23</b>
<b>total</b>	<b>20 134</b>	<b>23 605</b>	<b>17,24</b>

Source : Elaborer par nous-mêmes à partir des données de l'entreprise.

**Tableau N° 23** : Tableau représentant les calculs des prévisions mensuelles pour les caisses américaines pour l'année 2016 et les réalisations 2015 (en DA).

mois	Réalisation 2015	prévision 2016	Taux d'évolution %
janvier	135 582 204	167 175 022	23
février	144 152 868	161 090 037	12
mars	148 811 633	184 551 251	24
mai	159 467 553	197 724 437	24
avril	176 868 157	212 352 221	20
juin	173 629 868	197 609 757	14
juillet	135 405 430	140 124 061	3
août	166 764 756	178 912 170	7
septembre	166 899 131	203 201 057	22
octobre	169 252 157	197 412 697	17
novembre	173 634 927	203 671 361	17
décembre	159 213 335	195 065 482	23
<b>total</b>	<b>1 909 682 018</b>	<b>2 238 889 552</b>	<b>17,24</b>

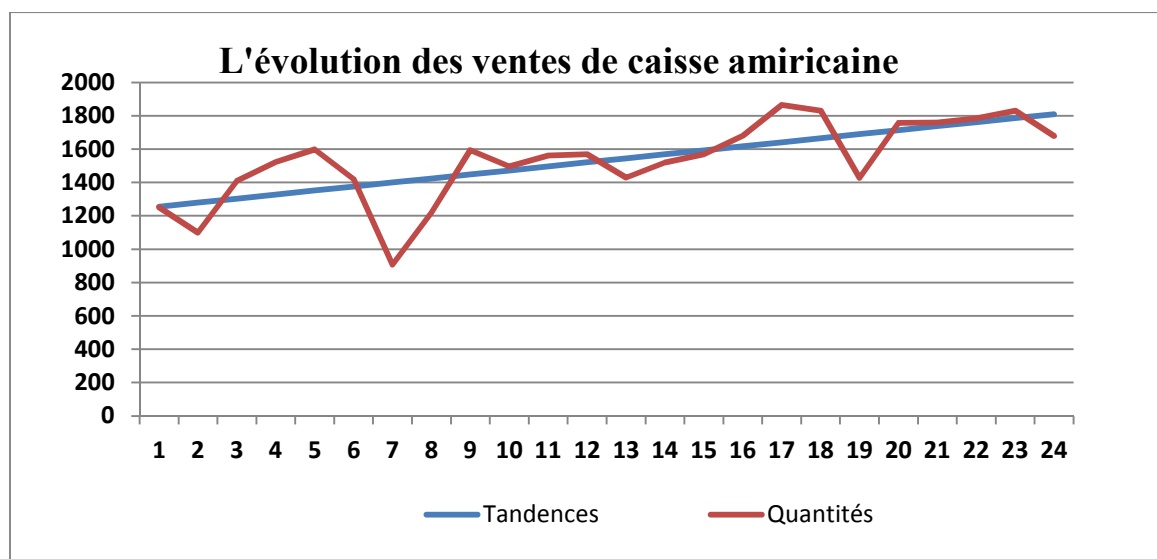
Source : Préparé par nos propres soins avec l'Excel.

La détermination des prévisions de ventes en volume pour l'exercice 2016 est le rapport entre le chiffre d'affaires prévisionnel en DA et les prix préétablis. Sachant que ces derniers restent ceux de l'année 2015 réalisés « voir les annexes 4 et 5 ».

### 1.1.2.3. Les plaques

Avant de passer à l'analyse des ventes en valeurs des plaques, nous présenterons les ventes en valeurs enregistrées par la famille des plaques durant ces trois années 2014 et 2015 dans les annexes (N° 02 et 03 respectivement).

A partir de ces données que nous ayons recueillies, nous avons pu les représenter sous le graphique suivant :

**Graph N°05** : L'évolution des ventes de la famille des plaques de 2014 et 2015 (en DA)

Source : Elaborer par nous-mêmes à partir des données de l'entreprise.

#### A. Analyse des données

La présentation graphique de l'évolution de la quantité de la famille plaque durant ces deux années ; nous a connu la même démarche que les deux premières familles. Ce qui nous a permis d'analyser facilite cette dernière famille, nous remarquons une baisse des quantités vendues pendant les mois de février et de juillet en 2014 et 2015.

#### B. Calcul des prévisions pour les plaques

Nous avons constaté précédemment, qu'il y a une importante tendance à la hausse durant les années 2014 et 2015 des ventes des plaques, ce qui favorise l'application de la méthode des moindres carrés. A cause des fluctuations périodiques que nous avons constatées, le calcul des coefficients saisonniers est une nécessité.

Nous allons d'abord déterminer l'équation d'ajustement pour calculer les tendances, ensuite nous calculons les valeurs ajustées des années 2014 et 2015 à l'aide de l'équation d'ajustement pour qu'elle sera un moyen pour calculer les coefficients saisonniers. A l'aide de ces derniers, nous allons déterminer les prévisions des ventes de la famille plaque pour l'exercice 2016.

- **Détermination de la fonction des moindres carrés**

Pour calculer les estimateurs de l'équation des moindres carrés nous utilisons les données du tableau suivant :

**Tableau N° 24** : les calculs pour déterminer les estimateurs  $a$  et  $b$ .

	<b>Xi</b>	<b>Qt(Yi)</b>	<b>Xi*Yi</b>	<b>xi<sup>2</sup></b>	<b>xi-x</b>	<b>yi-ȳi</b>	<b>(xi-x)(yi-y)</b>	<b>(xi-xi)<sup>2</sup></b>
<b>2014</b>	<b>1</b>	1 109	1 109	1	-11,50	-194	2 232	132
	<b>2</b>	974	1 948	4	-10,50	-329	3 450	110
	<b>3</b>	1 250	3 751	9	-9,50	-52	496	90
	<b>4</b>	1 350	5 399	16	-8,50	47	-401	72
	<b>5</b>	1 417	7 087	25	-7,50	115	-860	56
	<b>6</b>	1 259	7 554	36	-6,50	-44	284	42
	<b>7</b>	804	5 629	49	-5,50	-499	2 742	30
	<b>8</b>	1 082	8 658	64	-4,50	-220	992	20
	<b>9</b>	1 413	12 721	81	-3,50	111	-387	12
	<b>10</b>	1 327	13 266	100	-2,50	24	-60	6
	<b>11</b>	1 385	15 238	121	-1,50	82	-124	2
	<b>12</b>	1 391	16 688	144	-0,50	88	-44	0
<b>2015</b>	<b>13</b>	1 032	13 422	169	0,50	-270	-135	0
	<b>14</b>	1 225	17 156	196	1,50	-77	-116	2
	<b>15</b>	1 149	17 237	225	2,50	-154	-384	6
	<b>16</b>	1 244	19 898	256	3,50	-59	-207	12
	<b>17</b>	1 359	23 106	289	4,50	56	254	20
	<b>18</b>	1 631	29 360	324	5,50	328	1 806	30
	<b>19</b>	1 282	24 365	361	6,50	-20	-132	42
	<b>20</b>	1 870	37 396	400	7,50	567	4 253	56
	<b>21</b>	1 370	28 774	441	8,50	67	573	72
	<b>22</b>	1 332	29 296	484	9,50	29	275	90
	<b>23</b>	1 554	35 739	529	10,50	251	2 637	110
	<b>24</b>	1 455	34 917	576	11,50	152	1 750	132
<b>Somme</b>	<b>300</b>	<b>31 265,63</b>	<b>409 714,06</b>	<b>4 900</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>18 893,68</b>	<b>1 150</b>
<b>Moyenne</b>	<b>12,5</b>	<b>1 302,73</b>						

Source : Préparé par nos propres soins avec l'Excel.

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

$$a = \frac{\sum xi yi - n \bar{x} \bar{y}}{\sum xi^2 - n \bar{x}^2} = \frac{409714.06 - 24 * (12.5) * (1302.73)}{49000 - 24 * (12.5)^2} = 16,43$$

$$a = 16,43$$

On peut aussi calculer a de cette façon:

$$a = \frac{\Sigma(xi-\bar{x})(yi-\bar{y})}{\Sigma(xi-\bar{x})^2} = \frac{18893.68}{1150} = 16,43$$

$$a = 16,43$$

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

$$b = 1302,73 - 26,43 (12.5) = 1097,37$$

$$b = 1097,37$$

Donc de la tendance est  $y = 16,43x + 1097,37$

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

**Exemple :** Pour calculer la valeur ajustée du mois de janvier 2016 on va remplacer x par 25 dans l'équation trouvée précédemment et de la même façon pour les autres mois.

$$\text{Valeur ajustée janvier } y = 16,43 * (25) + 1097,37 = 1508$$

Nous avons récapitulé les résultats des calculs dans le tableau suivant :

**Tableau N° 25 :** Tableau représentant les calculs des tendances de l'année 2016

Année	estimateur a	x	estimateur b	la tendance
Janvier	16,43	25	1 097	<b>1 508</b>
Février	16,43	26	1 097	<b>1 525</b>
Mars	16,43	27	1 097	<b>1 541</b>
Avril	16,43	28	1 097	<b>1 557</b>
Mai	16,43	29	1 097	<b>1 574</b>
Juin	16,43	30	1 097	<b>1 590</b>
Juillet	16,43	31	1 097	<b>1 607</b>
Aout	16,43	32	1 097	<b>1 623</b>
septembre	16,43	33	1 097	<b>1 640</b>
octobre	16,43	34	1 097	<b>1 656</b>
novembre	16,43	35	1 097	<b>1 672</b>
décembre	16,43	36	1 097	<b>1 689</b>

Source : Elaborer par nous-mêmes à partir des données de l'entreprise.



- **Calcul des coefficients saisonniers**

Nous avons suivi la même démarche qu'avec les caisses avec forme de découpe et les caisses, donc nous avons calculé les valeurs ajustées de janvier 2014 jusqu'à décembre 2015 par l'équation d'ajustement, par la suite nous avons calculé le trend de chaque mois de ces deux années en faisant le rapport entre la valeur réellement observée (réalisée) et la valeur ajustée pour chaque mois. Pour chaque mois, nous prenons le trend moyen comme le coefficient saisonnier non rectifié de ce mois.

Nous avons calculé les coefficients saisonniers de la façon suivante :

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

**Avec : CSNR** : Coefficient saisonnier non rectifié

- **TSNR** : Total des coefficients saisonniers non rectifié.

Pour calculer la valeur ajustée de janvier « tendance » 2014 en va remplacer  $x$  par 1 dans l'équation  $y = 16,43x + 1097$

**Tableau N° 26** : Tableau représentant les calculs des tendances des années 2014 pour les plaques en (tonne).

mois	estimateur a	X	estimateur b	La tendance
1	16,43	1	1 097	1 114
2	16,43	2	1 097	1 130
3	16,43	3	1 097	1 147
4	16,43	4	1 097	1 163
5	16,43	5	1 097	1 180
6	16,43	6	1 097	1 196
7	16,43	7	1 097	1 212
8	16,43	8	1 097	1 229
9	16,43	9	1 097	1 245
10	16,43	10	1 097	1 262
11	16,43	11	1 097	1 278
12	16,43	12	1 097	1 295

Source : Elaborer par nous-mêmes à partir des données de l'entreprise.

**Tableau N°27:** Tableau représentant les calculs des tendances des années 2015 pour les plaques en (tonne).

Mois	estimateur a	X	estimateur b	La tendance
13	16,43	13	1 097	1 311
14	16,43	14	1 097	1 327
15	16,43	15	1 097	1 344
16	16,43	16	1 097	1 360
17	16,43	17	1 097	1 377
18	16,43	18	1 097	1 393
19	16,43	19	1 097	1 410
20	16,43	20	1 097	1 426
21	16,43	21	1 097	1 442
22	16,43	22	1 097	1 459
23	16,43	23	1 097	1 475
24	16,43	24	1 097	1 492

Source : Elaborer par nous-mêmes à partir des données de l'entreprise.

### Calcul des prévisions

Après avoir calculé les tendances mensuelles de l'année 2016, et ainsi que leurs coefficients saisonniers, nous avons calculés les prévisions mensuelles de l'année 2016 en faisant le produit de la tendance de chaque mois avec le coefficient correspondant. Le tableau suivant représente les prévisions de l'année 2016.

**Tableau N° 28 : Tableau représentant les calculs des coefficients saisonniers pour les années 2014 et 2015**

année	désignation	Janvier	février	Mars	Avril	mai	juin	juillet	août	septembre	Octobre	novembre	Décembre	total
2014	valeur observée	1 109	974	1 250	1 350	1 417	1 259	804	1 082	1 413	1 327	1 385	1 391	1 032
	valeur ajustée	1 114	1 130	1 147	1 163	1 180	1 196	1 212	1 229	1 245	1 262	1 278	1 295	1 4450
	trend	0,9954	0,8619	1,0906	1,1606	1,2017	1,0527	0,6633	0,8807	1,1351	1,0515	1,0838	1,0743	0,0714
2015	valeur observée	1032	1225	1149	1244	1359	1631	1282	1870	1370	1332	1554	1455	16504
	valeur ajustée	1311	1327	1344	1360	1377	1393	1410	1426	1442	1459	1475	1492	16816
	trend	0,7875	0,9232	0,8551	0,9143	0,9873	1,1709	0,9098	1,3112	0,9499	0,9128	1,0533	0,9753	0,9814
<b>total des trends</b>		1,7829	1,7851	1,9457	2,0748	2,1890	2,2236	1,5731	2,1920	2,0850	1,9643	2,1371	2,0496	
<b>coefficient saisonnier non rectifié</b>		0,8915	0,8926	0,9728	1,0374	1,0945	1,1118	0,7865	1,0960	1,0425	0,9821	1,0686	1,0248	12,0011
<b>coefficients saisonnier rectifié</b>		0,8914	0,8925	0,9727	1,0373	1,0944	1,1117	0,7865	1,0959	1,0424	0,9821	1,0685	1,0247	12,0000

Source : Elaborer par nous-mêmes à partir des données de l'entreprise.

**Tableau N° 29** : Tableau représentant les calculs des prévisions des ventes en plaque pour l'année 2016 (En tonne).

mois	valeur ajustée	coefficient saisonnier	les prévisions
janvier	1 508	0,8914	1344
février	1 525	0,8925	1361
mars	1 541	0,9727	1499
avril	1 557	1,0373	1616
mai	1 574	1,0944	1722
juin	1 590	1,1117	1768
juillet	1 607	0,7865	1264
août	1 623	1,0959	1779
septembre	1 640	1,0424	1709
octobre	1 656	0,9821	1626
novembre	1 672	1,0685	1787
décembre	1 689	1,0247	1731
<b>total</b>	<b>19181,82</b>	<b>moyenne= 1</b>	<b>19205</b>

Source : Elaborer par nous-mêmes à partir des données de l'entreprise.

**Tableau N° 30** : Tableau représentant les calculs des prévisions mensuelles pour les plaques pour l'année 2016 et les réalisations 2015 (en tonne).

mois	Réalisation 2015	prévision 2016	Taux d'évolution %
janvier	1 032	1344	30
février	1 225	1361	11
mars	1 149	1499	30
mai	1 244	1616	30
avril	1 359	1722	27
juin	1 631	1768	8
juillet	1 282	1264	-1
août	1 870	1779	-5
septembre	1 370	1709	25
octobre	1 332	1626	22
novembre	1 554	1787	15
décembre	1 455	1731	19
<b>total</b>	<b>16 504</b>	<b>19204,98619</b>	<b>16,36829134</b>

Source : Elaborer par nous-mêmes à partir des données de l'entreprise.

**Tableau N° 31** : Tableau représentant les calculs des prévisions mensuelles pour les plaques pour l'année 2016 et les réalisations 2015(en DA).

mois	Réalisation 2015	prévision 2016	Taux d'évolution %
janvier	81 300 148	105859255	30
février	96 496 815	107144270	11
mars	90 487 806	118038359	30
mai	97 929 383	127216569	30
avril	107 027 628	135631698	27
juin	128 444 560	139212040	8
juillet	100 980 202	99504746	-1
août	147 237 403	140070025	-5
septembre	107 895 099	134582382	25
octobre	104 862 181	128061646	22
novembre	122 360 918	140711391	15
décembre	114 564 434	136274312	19
<b>total</b>	<b>1 299 586 576</b>	<b>1512306694</b>	<b>16,36829134</b>

Source : Elaborer par nous-mêmes à partir des données de l'entreprise.

La détermination des prévisions de ventes en volume pour l'exercice 2016 est le rapport entre le chiffre d'affaires prévisionnel en DA et les prix préétablis. Sachant que ces derniers restent ceux de l'année 2015 réalisés « voir les annexes 4 et 5 ».

## 1.2. Les prévisions globales

Après avoir déterminé les prévisions de 2016 pour chaque type de famille, l'évolution globale sera de **18,83 %** en valeur et **18,84 %** en volume.

### 1.2.1. Les prévisions du chiffre d'affaires global 2016 en valeur

Les prévisions de ventes globales en valeur pour l'exercice 2016 est de **6150072488 DA**, soit une évolution en valeur relative de **18,83%**.

**Tableau N°32:** Tableau représentant les calculs des prévisions mensuelles du chiffre d'affaires global pour l'année 2016 et les réalisations 2015 (en DA).

année	réalisation 2015	prévision 2016	taux d'évolutions %
janvier	343461848	445702956	30
février	374850095	432997666	16
mars	383846189	496173240	29
avril	413103050	532568127	29
mai	456406629	570271709	25
juin	466329534	539874579	16
juillet	378424045	390894401	3
aout	472278115	502069400	6
septembre	454670851	559894326	23
octobre	476679306	553040923	16
novembre	501185817	577296541	15
décembre	454444169	549288621	21
<b>total</b>	<b>5175679649</b>	<b>6150072488</b>	<b>18,83</b>

Source : Elaborer par nous-mêmes à partir des données de l'entreprise.

### 1.2.2. Les prévisions de chiffre d'affaires global 2016 en volume

Les prévisions de ventes globales en valeur pour l'exercice 2016 est de **66980** en tonne soit une évolution en valeur relative de **18,84%**.

**Tableau N°33:** Tableau représentant les calculs des prévisions mensuelles du chiffre d'affaires global pour l'année 2016 et les réalisations 2015 (en Tonne).

année	Réalisation 2015	Prévision 2016	taux d'évolutions %
janvier	3737	4847	30
février	4097	4719	15
mars	4174	5395	29
avril	4494	5792	29
mai	4962	6201	25
juin	5117	5897	15
juillet	4141	4265	3
aout	5223	5510	5
septembre	4942	6089	23
octobre	5157	6000	16
novembre	5452	6281	15
décembre	4954	5983	21
<b>total</b>	<b>56450</b>	<b>66979</b>	<b>18,84</b>

Source : Elaborer par nous-mêmes à partir des données de l'entreprise.

### III. La troisième phase : Le contrôle budgétaire

Le contrôle des budgets et des résultats obtenus commence avec la constatation des écarts. Le contrôle budgétaire au sein de la société "**Général Emballage**" consiste à comparer périodiquement (mensuelles) les réalisations aux prévisions et analyser les écarts afin d'en repérer les causes et entreprendre des mesures correctives pour que les objectifs soient réalisés. Pour donner une vision sur la démarche du contrôle budgétaire des ventes, nous avons essayés de calculer les écarts sur chiffre d'affaires, l'écart sur coût matières, ainsi que l'écart marge sur coût matières. L'analyse sera portée sur les trois familles de produits développées dans le « chapitre II » : les caisses avec forme de découpe, les caisses et les plaques.

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

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

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

$$\mathbf{E/CAN = CAN \text{ réel} - CAN \text{ prévisionnel} = (C_{AR} - C_{AP}) \text{ ou } (Q_R - P_R) - (P_R - P_P).$$

- Cet écart global se décompose en deux sous écarts calculés

Comme suit :

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

$$\mathbf{E/Q = (Q_R - Q_P) \times P_{UP}.$$

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

$$\mathbf{E/P = (P_{UR} - P_{UP}) \times Q_R .}$$

Les ventes réelles du mois de janvier 2016 « voir l'annexe N° 07 » sont données dans le tableau ci-dessous et rapprochées du montant des prévisions, sachant que la société "Général Emballage" ne considère pas les prix de ventes prévisionnels comme des prix de ventes réels (les prix de ventes prévisionnels et les prix de ventes réels sont différent).

**Tableau N° 34** : Calcul des écarts globaux sur chiffre d'affaires du mois de janvier 2016 (en DA)

	prévision 2016			réalisation 2016			Ecart	taux réalisation
	QT	PU	Mt(CA)	QT	PU	Mt(CA)		
<b>caisse américaine</b>	1763	94849	167175022	1751	97543	170807976	3632954	102%
<b>Plaque</b>	1344	78746	105859255	1545	79381	122678076	16818820	116%
<b>Barquette</b>	1740	99252	172668679	1213	101016	122573657	-50095023	71%
<b>Total</b>	<b>4847</b>		<b>445702956</b>	<b>4510</b>		<b>416059708</b>	<b>-29643248</b>	<b>93%</b>

Source: Elaborer par nous-mêmes à partir des données de l'entreprise.

Selon les familles de produit des caisses américaines et la plaque, nous constatons que l'écart global sur chiffre d'affaires (qui est d'une valeur de 36329540 DA et 16818820 DA) est **favorable** car le chiffre d'affaires réel est supérieur au chiffre d'affaires prévu. Alors que pour la famille de produits barquette représente un écart **défavorable** d'une (valeur de -50095023 DA) car le chiffre d'affaires réel est inférieur à celui prévu. Pour approfondir notre écarts, nous décomposons l'écart global en sous écarts, le premier l'écart sur prix et deuxième l'écart sur quantité

- **la décomposition des écarts pour le mois janvier**

- a) **Caisse américaine**

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

$$E/Q = (Q_R - Q_P) \times P_{UP}$$

$$E/Q = (1751 - 1763) = - \mathbf{1084162 \text{ (défavorable)}}$$

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

$$E/P = (P_{UR} - P_{UP}) \times Q_R$$

$$E/P = (97543 - 94849) \times 1751 = \mathbf{4717116 \text{ (favorable)}}$$

- b) **Les Plaques**

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

$$E/Q = (Q_R - Q_P) \times P_{UP}$$

$$E/Q = (1545 - 1344) \times 78746 = \mathbf{1536966 \text{ (favorable)}}$$



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

$$E/P = (P_{UR} - P_{UP}) \times Q_R$$

$$E/P = (79381 - 78746) \times 1545 = \mathbf{981855 \text{ (favorable)}}$$

**c) Caisses avec forme de découpe « barquette »**

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

$$E/Q = (Q_R - Q_P) \times P_{UP}$$

$$E/Q = (1213 - 1740) \times 99252 = \mathbf{-52235622 \text{ (défavorable)}}$$

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

$$E/p = (101016 - 99252) \times 1213 = \mathbf{2140599 \text{ (favorable)}}$$

**Tableau N° 35:** La décomposition des écarts sur chiffre d'affaires (en DA)

	caisse américaines	plaques	barquette
<b>E/PRIX</b>	4717116	981855	2140599
<b>E/QUANTITES</b>	-1084162	15836966	-52235622
<b>ECART TOTAL</b>	<b>3632954</b>	<b>16818820</b>	<b>-50095023</b>

Source : Elaborer par nous-mêmes à partir des données de l'entreprise.

❖ Ecart sur prix : la décomposition des écarts sur prix, nous a permis de constater des **écarts favorables** pour toutes les familles de produits caisses avec forme découpe, caisses américaines et les plaques pour des valeurs respectivement de 4717116 DA, 981855 DA et 2140599 DA. Cet écart est dû principalement à l'augmentation des prix de vente enregistré durant l'exercice 2016.

❖ Ecart sur quantité : nous constatons un **écart favorable** pour la famille plaque et de 15836966 et les deux produit **sont défavorable** pour les familles caisses avec forme de découpe, caisses américaines de la valeur -1084162 DA, DA et -52235622 DA respectivement.

### 1.2. L'écart sur cout matière

L'écart sur coût matières est la différence entre le coût matières réellement constaté et le coût prévu.

Ecart sur cout matière = cout matière réel – cout matière prévu

Le tableau suivant récapitule l'ensemble des coûts matières réels et prévisionnels des trois familles de produits : Les caisses avec forme de découpe, Les caisses

américaines et Les plaques du mois de janvier 2016 « voir l'annexe N° 09 », ainsi que les écarts calcul

**Tableau N° 36:** Calcul des écarts sur CM du mois de janvier 2016 (en DA)

	prévision 2016			réalisation 2016			écart	TR%
	Qt	Cu	CM	QT	CU	CM		
<b>caisse américaine</b>	1 763	61 652	108 663 773	1 751	63 403	111 025 251	2 361 478	102
<b>plaque</b>	1 344	51 185	68 809 067	1 545	51 598	79 741 442	10 932 375	116
<b>barquette</b>	1 740	64 513	112 233 791	1 213	65 660	79 672 678	-32 561 112	71
<b>total</b>	<b>4 847</b>		<b>289 706 630</b>	<b>4 510</b>		<b>270 439 372</b>	<b>-19 267 259</b>	<b>93</b>

Source : Elaborer par nous-mêmes à partir des données de l'entreprise.

Nous constatons des écarts positifs, donc **défavorables**, pour les familles de produit la caisse américaine et la plaque d'une valeur de +2361478 DA et+ 109323375 DA respectivement, et un écart négatif et **favorable** pour les barquettes d'une valeur de - 32561112 DA. Afin de

Trouver les origines de ces écarts, nous les décomposons, dans le tableau suivant en écart sur

Quantité de matière consommée (E/Q), et en écart sur coût unitaire (E/CU).

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

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

**Tableau N° 37:** La décomposition des écarts sur coût matières

	caisses américaine	Plaque	barquette
<b>prix unitaire</b>	3066183	638265	1391784
<b>Quantité</b>	-704705	10294110	-33952897
<b>écart total</b>	<b>2361478</b>	<b>10932375</b>	<b>-32561112</b>

Source : Elaborer par nous-mêmes à partir des données de l'entreprise.

La décomposition des écarts globaux en sous écarts, nous permet de constater que un signe positif sur le coût matières signifie un **écart défavorable** pour l'ensemble des familles caisses avec forme de découpe, les plaques et la caisse américaine pour une valeur de 1391784DA, 638265DA et de 3066183 DA respectivement. Par contre, l'écart

sur quantité consomme représente un signe négatif signifie un écart favorable pour les deux familles des caisses d'une valeur de -7047705DA et -33952897DA est un gain pour l'entreprise, et un **écart défavorable** pour les familles des plaque d'une valeur 10294110DA est une perte pour l'entreprise.

### 1.3. L'écart sur la marge sur cout de matière

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

$$E/MCM = MCMr - MCMp$$

**Avec** : MCM indique la marge sur coût matières

MCMr: marge sur coût matières réel

MCMp : marge sur coût matières prévu.

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

**Tableau N° 38** : Calcul des écarts sur MCM du mois de janvier 2016 (en DA)

	prévision 2016			réalisation 2016			écart	taux réalisation
	Quantité	prix unitaire	MCM	Quantité	prix unitaire	MCM	Valeur	%
<b>caisses américaine</b>	1763	33 197	58 511 249	1751	34 140	59 782 724	<b>1 271 476</b>	102
<b>Plaque</b>	1344	27 561	37 050 189	1545	27 783	42 936 634	<b>5 886 445</b>	116
barquette	1740	34 739	60 434 889	1213	35 356	42 900 978	<b>-17 533 911</b>	71
<b>Total</b>	<b>4847</b>		<b>155 996 326</b>	<b>4510</b>		<b>145 620 336</b>	<b>-10 375 990</b>	<b>93</b>

Source : Elaborer par nous-mêmes à partir des données de l'entreprise.

La comparaison de la marge réalisée sur coût matières par rapport à celle prévue dans le tableau ci-dessus, nous a permis de constater un **écart favorable** pour les deux familles de plaque et caisses américaine pour une valeur de 1271476 DA et 5886445 DA. Par contre, la famille caisses avec forme de découpe un **écart défavorable** d'une valeur -17533911DA.

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

**Tableau N° 39:** La décomposition des écarts sur marge (en DA)

	caisse américaine	Plaque	barquette
<b>prix unitaire</b>	1650932	343590	748814
<b>Quantité</b>	-379456	5542856	-18282725
<b>écart total</b>	<b>1271476</b>	<b>5886445</b>	<b>-17533911</b>

Source : Elaborer par nous-mêmes à partir des données de l'entreprise.

Après avoir décomposés les marges en écart sur marge unitaire et en écart sur quantité, nous constatons que les trois familles de produits ont réalisés des **écarts favorables** sur coût unitaire d'une valeur 1650932 DA, 343590 DA et 748814DA respectivement. Alors que les écarts sur quantité ont **défavorable** pour l'ensemble des familles caisses avec forme de découpe, caisses américaines d'une valeur de -17282725 DA, -379456 DA respectivement. et un **écart favorable** pour les plaques d'une valeur 5542856 DA.

### Section 3 : Le contrôle de gestion au sein de l'entreprise « général emballage »

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

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

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

#### 3.1. La présentation du service contrôle de gestion

Le service du contrôle de gestion de "Général Emballage" est composé comme suit :

- un responsable de contrôle de gestion ;
- un contrôleur de gestion industriel ;

- un contrôleur de gestion supply chaine ;

- un contrôleur de gestion marketing ;

- un contrôleur de gestion investissement.

La finalité du service de contrôle de gestion est l'amélioration de la position concurrentiel de l'entreprise en permettant à ses responsable de :

- savoir rapidement ce qui ce passe à travers les logiciels ;

- détecter et analyser concrètement les causes et les conséquences des évènements ;

- étudier les possibilités d'action pour atteindre les objectifs ;

- situer les actions en termes d'échéance.

### **3.2. Les missions de contrôleurs de gestion**

- La collecte, l'analyse et la diffusion de l'information ;

- Le contrôleur de gestion conçoit et rédige un rapport de synthèse pour la direction générale et propose des mesures correctives ;

- Suivi et modification des paramètres d'exploitation à l'aide des documents et les logiciels ;

Les calculs des couts et les études relatives aux projets ;

- Assistance des responsables des structures dans la préparation des prévisions budgétaires, ainsi le suivi des réalisations budgétaires ;

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

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

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

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

Cette direction comporte deux services : le service des finances et le service comptabilité. Elle se définit par l'enregistrement quotidien des opérations réalisées par l'entreprise et cela à partir des pièces justificatives en provenance des différentes directions et le calcul des coûts. Cette direction est très sollicitée par le reste de l'entreprise, il a des relations avec, pratiquement, tous les autres services et en

particulier le service de contrôle de gestion. Son rôle est de concevoir et mener une gestion financière portant sur l'accès et l'emploi des ressources financières en fonction des objectifs de l'entreprise.

### **B. Le Département approvisionnement**

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

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

### **C. La direction commerciale**

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

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

### **D. Le département production**

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

- état des consommations des matières premières à base d'une fiche de préparation.
- état des consommations des matières incorporables (les quantités utilisées pour la production d'un certain produit).

- état des consommations des sur emballages et autres à base d'une fiche de sur emballage.
- les réalisations : indique les quantités produites prêtes à être conditionnées, et les quantités produites palettisées et par quel équipement sont-elles conditionnées.
- taux de réalisation des objectifs de production actualisés : le contrôleur de la production passe à la comparaison des quantités produites avec les quantités prévues pour dégager le taux.

### 3.4. Les outils du contrôle de gestion

Le contrôle de gestion consiste à planifier les objectifs et la voie stratégique à mener au cours de l'action, coordonner les différents moyens et ressources nécessaires pour la réalisation des buts établis, exécuter les diverses actions, ainsi que de maîtriser, contrôler et enfin évaluer les résultats obtenus (actuels).

Au cours de sa mission, le contrôle de gestion a besoin de certains outils qui aident le gestionnaire à réaliser avec efficacité et efficience sa tâche.

La comptabilité analytique, le système budgétaire et le tableau de bord sont des outils que le contrôleur de gestion met en oeuvre au sein de « GE» pour bien maîtriser le processus de gestion.

### Conclusion

Dans ce chapitre, nous avons essayé d'appliquer une méthode de prévision sur certaines familles de produits de l'entreprise « Général Emballage » qui sont : caisse américaine, barquette, plaque, nous avons choisis ses produits par rapport à leurs vents les plus importantes avec un taux de 98% du chiffre d'affaire globales.

Nous avons choisis de calculer les prévisions sur les familles de produits à cause du nombre important des produits que la société "Général Emballage" fabrique (environ 15 milles produits).

D'après cette étude, nous constatons que le taux de réalisation pour les trois familles de produits, le taux de réalisation du chiffre d'affaires pour l'exercice 2016 par rapport aux prévisions est de 93%, et autre les charges de matières directes consommées qui sont atteintes les 93%, la société a réalisé une marge global sur coût matières de 93%. Ce qui nous affirme que la méthode des moindres carrés peut convenir à l'établissement du budget des ventes de la société "SPA Général Emballage".

Le contrôle de gestion est une fonction bien "institutionnalisée" aujourd'hui dans les entreprises, elle permet une gestion rigoureuse et une capacité de réaction plus rapide avec sa vision technique qui consiste en la gestion budgétaire.

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 et permet la mise en évidence des écarts et des actions correctives.

La gestion budgétaire est un instrument principal sur lequel le contrôleur de gestion s'appuie pour traduire les objectifs de la direction sous forme de budgets prévisionnels, qui feront par la suite l'objet d'une étude comparative avec les réalisations de l'entreprise.

L'objectif de notre travail était de savoir comment contrôler la gestion par le processus budgétaire et quelle est la méthode de prévisions des ventes suivie par l'entreprise générale emballage. Pour répondre à cette problématique nous avons essayé de présenter le processus budgétaire au sein de l'entreprise générale emballage en suivant les différentes démarches de la gestion budgétaire et la méthode de prévisions des ventes appliquée par l'entreprise.

Après l'étude et l'analyse du système budgétaire de l'entreprise "Général Emballage", qui est établi dans le but d'atteindre ses objectifs et conserver sa position, nous avons pu voir l'importance accordée par cette dernière à chaque étape de la gestion budgétaire. Nous avons essayé de suivre l'évolution des ventes des produits en utilisant la méthode des moindres carrées sur les trois familles de produits : Caisses avec forme de découpe, Caisses et Plaques avec 24 observations liées aux ventes mensuelles de ses produits durant les années antérieures (2014 et 2015). Cette étude est faite dans le but d'estimer les ventes mensuelles des trois familles de produits, et préparer un budget des ventes pour l'année 2016.

Après avoir calculé ces prévisions, nous avons procédé au calcul et l'analyse des écarts sur chiffre d'affaires, sur coût matières et sur marge, cette analyse nous a permis de vérifier la pertinence des prévisions établies et d'évaluer la performance financière des centres de responsabilité en confrontant les réalisations aux



prévisions, ce qui facilite la prise des mesures correctives et l'identification des produits à forte marge.

Au cours du premier chapitre nous avons étudié les notions de base du contrôle de gestion en offrant une vision globale à l'ensemble de ses concepts, ses objectifs, et ses outils fondamentaux. Au deuxième chapitre nous avons choisi d'étudier profondément la gestion budgétaire, ses méthodes de prévisions, et les étapes du processus budgétaire qui repose sur trois phases : la prévision (d'après les objectifs de l'entreprise) qui est la première étape de la gestion budgétaire qui permet de traduire les objectifs tracés par l'entreprise à des programmes à l'aide de différentes techniques de prévision, la seconde étape qui est la budgétisation est la phase où les prévisions seront chiffrées et réparties par fonctions. Et la dernière étape est le contrôle budgétaire qui consiste à la confrontation périodique des réalisations avec les prévisions.

Ensuite, dans le dernier chapitre nous avons présenté l'organisme d'accueil et les trois étapes de processus budgétaire qui sont la prévision, la budgétisation, et le contrôle budgétaire comme confirmation à la première hypothèse de recherche. Et la méthode des moindres carrés qu'utilise l'entreprise générale emballage lors de calculs des prévisions des ventes cela est considéré comme une confirmation à la deuxième hypothèse de recherche. Et on termine par une synthèse sur le contrôle de gestion au sein de l'entreprise générale emballage.

Notre travail présente quelques problèmes, à savoir la contrainte majeure celle liée au nombre de produits que la société fabrique, ce qui nous a amené à focaliser notre étude sur les familles de produits.

## Les références bibliographiques

### Ouvrage

1. : A.BURLAUD, C.SIMON, « le contrôle de gestion », Edition la découverte, collection repère, 1997
2. : .AKHEMAKHEM, J.L. ADROUIN « introduction au contrôle de gestion », Paris-Montréal, 1976,
3. : .A.BURLAUD, C.SIMON, « le contrôle de gestion », Ed la découverte, collection repère N<sup>o</sup> 227
4. : Ardoin J-L., « Plans et budgets », encyclopédie de gestion, Economica, Paris, 1989,
5. : ALAZARD.C, SEPARIS, « contrôle de gestion : manuel et application » 5<sup>eme</sup> édition, paris, 2001
6. : ALAZARD.C, SEPARIS, « contrôle de gestion : manuel et application » 5<sup>eme</sup> édition, paris, 2001
7. : Alazard C. ; Sépari S., « Contrôle de gestion, manuel et applications », 2<sup>éd</sup> Dunod, Paris ,2010
8. : Alazard C ; Sépari S., « Contrôle de gestion, manuel et applications », Dunod, Paris, 2007.
9. Alazard Claude et Sabine Sépari, « contrôle de gestion manuel et application», 4<sup>eme</sup> Edition DUNOD paris, 1998
10. Abdelkrim, T, « le contrôle de gestion et analyse des couts », Vuibert, 1<sup>er</sup> édition, France, 2001,
- 11 : Brigitte D. ; « Contrôle de gestion en 20 fiches » ; 5<sup>ème</sup> édition ; DUNOD ; Paris ; 2008
- 12 : Bouquin H., « la maitrise des budgets dans l'entreprise », édition Edicef, 1992,

- 13 : Béatrice ; Grand guillot F., « L'essentiel du contrôle de gestion », 4<sup>éd</sup> Lextenso, Paris, 2009
- 14 : BRIGITT Doriath, CHRISTAIN GOUJET, gestion prévisionnel et mesure de la performance, DUNOD, 3<sup>eme</sup> éd, 2007,
- 15 : Brigitte Doriath. Contrôle de gestion en 20 fiches ; 5<sup>ème</sup> édition ; DUNOD ; Paris ; 2008
- 16 : Bouin X. ; Simon F-X., « Les nouveaux visages du contrôle de gestion », 3<sup>e</sup> édition Dunod, Paris, 2009, P. 50
- 17 : Doriath B. ; Goujet C., « Gestion prévisionnelle et mesure de la performance », 3<sup>éd</sup> Dunod, Paris, 2007
- 18 : GERVAIS, M., « Contrôle de gestion », 7<sup>éd</sup> Economica, Paris
- 19 : Gérard MELYON, comptabilité analytique, 3<sup>e</sup> Edition BREAL, 2004
- 20: Gervais M., « Contrôle de gestion », Economica, Paris, 2005.
- 21 : Gervais M., « Contrôle de gestion », 7<sup>éd</sup> Economica, Paris, 2000
- 22 : Gervais M., « Contrôle de gestion par le système budgétaire », Vuibert,
- 23 : Gautier F. ; Pezet A., «contrôle de gestion», Pearson Education, Paris, 2006,
- 24 : Hervé ARNOUD ; « Le contrôle de gestion... en action »; édition Liaisons 2001;
- 25 :Hélène Lônia, Véronique Malleret, Le contrôle de gestion « Organisation, Outils et pratiques », Dunod, Paris, 2008
- 26 :J.P. LEVENTE, « Gestion comptable : 3 analyses », Edition Foucher, Paris,
- 27 : Lochard G, « la gestion budgétaire : outil de pilotage des managers », Ed Organisation, France, 1998
- 28 : Michel Gervais, « contrôle de gestion », 7<sup>e</sup> édition, Economica Paris 2000,

29 :M. GERVAIS, « Contrôle de gestion », 7<sup>éd</sup> Economica, Paris,

30: Margotte au l'Éco., « Contrôle de gestion », Ellipses, Paris, 2001.

31 : Martinet A-C. ; Silem A., « Lexique de gestion », 6<sup>éd</sup> Dalloz, Paris, 2003

32 : NORBERT GUEDJ «le contrôle de gestion : pour améliorer la performance de l'entreprise, 3<sup>ème</sup> édition ,1991

33 :Patrick Joffrey et Gérard Koenig : gestion stratégique, l'entreprise, ses partenaire – adversaire et leur univers, Edition Ems, 1992, P153

34 : ROBERT TELLER : «LO CONTROLE DE GESTION Pour un pelotage intégrant stratégie et finance, édition management et société, 1999

35 : Selmer.C, « concevoir le tableau de bord », Edition DUNOD, Paris.

36 : Saada T. Simon C., « Comptabilité analytique et contrôle de gestion », 3<sup>éd</sup> Vuibert, 2005

37: voir sur ce point : Patrick Joffrey et Gérard Koenig : gestion stratégique, l'entreprise, ses partenaire –adversaire et leur univers, Edition Ems, 1992.

### **Site web**

1 : Contrôle de gestion, disponible sur le site : [www.licp.com](http://www.licp.com),ch.7 (PDF),

2 : Le contrôle de gestion et le tableau de bord, disponible sur le site : [www.doc-etudiant.fr](http://www.doc-etudiant.fr) (PDF)

3 : Disponible sur le site : [www.petite-entreprise.net](http://www.petite-entreprise.net)(PDF)

4 : [www.compta-facile.com](http://www.compta-facile.com)

### **Mémoires de fin d'études**

H, chalal, NAIT MAMMAR,Z,« Le contrôle de gestion par le système budgétaire », institut,2016

Benzenati, L, Le contrôle de gestion par le système budgétaire, université A, MIRA, 2011

## **Encyclopédie**

1: Anthony R, « Encyclopédie de gestion et de management », Dalloz, Paris,

2 : Ardoin J-L., « Plans et budgets », encyclopédie de gestion, Economica, Paris, 1989,

## Les références bibliographiques

### Ouvrage

1. : A.BURLAUD, C.SIMON, « le contrôle de gestion », Edition la découverte, collection repère, 1997
2. : .AKHEMAKHEM, J.L. ADROUIN « introduction au contrôle de gestion », Paris-Montréal, 1976,
3. : .A.BURLAUD, C.SIMON, « le contrôle de gestion », Ed la découverte, collection repère N<sup>o</sup> 227
4. : Ardoin J-L., « Plans et budgets », encyclopédie de gestion, Economica, Paris, 1989,
5. : ALAZARD.C, SEPARIS, « contrôle de gestion : manuel et application » 5<sup>eme</sup> édition, paris, 2001
6. : ALAZARD.C, SEPARIS, « contrôle de gestion : manuel et application » 5<sup>eme</sup> édition, paris, 2001
7. : Alazard C. ; Sépari S., « Contrôle de gestion, manuel et applications », 2<sup>éd</sup> Dunod, Paris ,2010
8. : Alazard C ; Sépari S., « Contrôle de gestion, manuel et applications », Dunod, Paris, 2007.
9. Alazard Claude et Sabine Sépari, « contrôle de gestion manuel et application», 4<sup>eme</sup> Edition DUNOD paris, 1998
10. Abdelkrim, T, « le contrôle de gestion et analyse des couts », Vuibert, 1<sup>er</sup> édition, France, 2001,
- 11 : Brigitte D. ; « Contrôle de gestion en 20 fiches » ; 5<sup>ème</sup> édition ; DUNOD ; Paris ; 2008
- 12 : Bouquin H., « la maitrise des budgets dans l'entreprise », édition Edicef, 1992,

- 13 : Béatrice ; Grand guillot F., « L'essentiel du contrôle de gestion », 4<sup>éd</sup> Lextenso, Paris, 2009
- 14 : BRIGITT Doriath, CHRISTAIN GOUJET, gestion prévisionnel et mesure de la performance, DUNOD, 3<sup>eme</sup> éd, 2007,
- 15 : Brigitte Doriath. Contrôle de gestion en 20 fiches ; 5<sup>ème</sup> édition ; DUNOD ; Paris ; 2008
- 16 : Bouin X. ; Simon F-X., « Les nouveaux visages du contrôle de gestion », 3<sup>e</sup> édition Dunod, Paris, 2009, P. 50
- 17 : Doriath B. ; Goujet C., « Gestion prévisionnelle et mesure de la performance », 3<sup>éd</sup> Dunod, Paris, 2007
- 18 : GERVAIS, M., « Contrôle de gestion », 7<sup>éd</sup> Economica, Paris
- 19 : Gérard MELYON, comptabilité analytique, 3<sup>e</sup> Edition BREAL, 2004
- 20: Gervais M., « Contrôle de gestion », Economica, Paris, 2005.
- 21 : Gervais M., « Contrôle de gestion », 7<sup>éd</sup> Economica, Paris, 2000
- 22 : Gervais M., « Contrôle de gestion par le système budgétaire », Vuibert,
- 23 : Gautier F. ; Pezet A., «contrôle de gestion», Pearson Education, Paris, 2006,
- 24 : Hervé ARNOUD ; « Le contrôle de gestion... en action »; édition Liaisons 2001;
- 25 :Hélène Lônia, Véronique Malleret, Le contrôle de gestion « Organisation, Outils et pratiques », Dunod, Paris, 2008
- 26 :J.P. LEVENTE, « Gestion comptable : 3 analyses », Edition Foucher, Paris,
- 27 : Lochard G, « la gestion budgétaire : outil de pilotage des managers », Ed Organisation, France, 1998
- 28 : Michel Gervais, « contrôle de gestion », 7<sup>e</sup> édition, Economica Paris 2000,

29 :M. GERVAIS, « Contrôle de gestion », 7<sup>éd</sup> Economica, Paris,

30: Margotte au l'Éco., « Contrôle de gestion », Ellipses, Paris, 2001.

31 : Martinet A-C. ; Silem A., « Lexique de gestion », 6<sup>éd</sup> Dalloz, Paris, 2003

32 : NORBERT GUEDJ «le contrôle de gestion : pour améliorer la performance de l'entreprise, 3<sup>ème</sup> édition ,1991

33 :Patrick Joffrey et Gérard Koenig : gestion stratégique, l'entreprise, ses partenaire – adversaire et leur univers, Edition Ems, 1992, P153

34 : ROBERT TELLER : «LO CONTROLE DE GESTION Pour un pelotage intégrant stratégie et finance, édition management et société, 1999

35 : Selmer.C, « concevoir le tableau de bord », Edition DUNOD, Paris.

36 : Saada T. Simon C., « Comptabilité analytique et contrôle de gestion », 3<sup>éd</sup> Vuibert, 2005

37: voir sur ce point : Patrick Joffrey et Gérard Koenig : gestion stratégique, l'entreprise, ses partenaire –adversaire et leur univers, Edition Ems, 1992.

### **Site web**

1 : Contrôle de gestion, disponible sur le site : [www.licp.com](http://www.licp.com),ch.7 (PDF),

2 : Le contrôle de gestion et le tableau de bord, disponible sur le site : [www.doc-etudiant.fr](http://www.doc-etudiant.fr) (PDF)

3 : Disponible sur le site : [www.petite-entreprise.net](http://www.petite-entreprise.net)(PDF)

4 : [www.compta-facile.com](http://www.compta-facile.com)

### **Mémoires de fin d'études**

H, chalal, NAIT MAMMAR,Z,« Le contrôle de gestion par le système budgétaire », institut,2016



Benzenati, L, Le contrôle de gestion par le système budgétaire, université A, MIRA, 2011

## **Encyclopédie**

1: Anthony R, « Encyclopédie de gestion et de management », Dalloz, Paris,

2 : Ardoin J-L., « Plans et budgets », encyclopédie de gestion, Economica, Paris, 1989,

**Annexe N°01 : Réalisations de Chiffre D'affaires Global 2013-2015 en DA**

	Janvier	Février	Mars	Avril	Mai	Juin	Juillet	Août	Septembre	Octobre	Novembre	Décembre	Total
<b>Année 2014</b>	331 112 465	290 952 601	373 472 065	403 146 261	423 333 090	376 004 633	240 176 804	323 223 910	422 131 498	396 198 095	413 710 481	415 336 321	<b>4 408 798 223</b>
<b>Année 2015</b>	344 457 758	383 145 952	389 901 277	418 971 985	470 412 489	480 031 230	379 901 621	476 215 183	466 888 101	485 518 543	511 867 514	465 499 548	<b>5 272 811 203</b>
<b>Année 2016</b>	420 681 110	479 842 131	564 277 186	542 192 236	620 501 919	508 371 329	421 010 667	525 975 140	467 429 863	540 492 746	567 958 868	530 397 047	<b>6 189 130 244</b>

**Annexe N° 2 :**

**Chiffre D'affaires 2014 Par Segment "DA"**

Désignation	Plaque	Caisse américaine	Caisse avec forme de découpe "Barquette"	Déchets	Autres "moules et clichés"	Total	Taux
<b>Janvier</b>	86 387 242	117 346 258	121 021 606	4 834 639	1 522 721	<b>331 112 465</b>	<b>7,56%</b>
<b>Février</b>	75 909 534	103 113 602	106 343 176	4 248 257	1 338 034	<b>290 952 601</b>	<b>6,64%</b>
<b>Mars</b>	97 438 862	132 358 500	136 504 040	5 453 140	1 717 524	<b>373 472 065</b>	<b>8,53%</b>
<b>Avril</b>	105 180 860	142 875 035	147 349 958	5 886 418	1 853 990	<b>403 146 261</b>	<b>9,21%</b>
<b>Mai</b>	110 447 603	150 029 247	154 728 244	6 181 170	1 946 825	<b>423 333 090</b>	<b>9,67%</b>
<b>Juin</b>	98 099 609	133 256 042	137 429 693	5 490 118	1 729 171	<b>376 004 633</b>	<b>8,59%</b>
<b>Juillet</b>	62 662 128	85 118 659	87 784 622	3 506 869	1 104 526	<b>240 176 804</b>	<b>5,48%</b>
<b>Août</b>	84 329 118	85 118 659	118 138 339	4 719 456	1 486 443	<b>293 792 015</b>	<b>6,71%</b>
<b>Septembre</b>	110 134 108	149 603 403	154 289 062	6 163 625	1 941 299	<b>422 131 498</b>	<b>9,64%</b>
<b>Octobre</b>	103 368 083	140 412 605	144 810 404	5 784 967	1 822 037	<b>396 198 095</b>	<b>9,05%</b>
<b>Novembre</b>	107 937 065	146 618 995	151 211 181	6 040 668	1 902 573	<b>413 710 481</b>	<b>9,45%</b>
<b>Décembre</b>	108 361 246	147 195 192	151 805 425	6 064 408	1 910 050	<b>415 336 321</b>	<b>9,48%</b>
<b>Cumul</b>	1 150 255 456	1 533 046 195	1 611 415 750	64 373 734	20 275 192	<b>4 379 366 328</b>	<b>100,00%</b>
<b>% Cumul</b>	<b>26,27%</b>	<b>35,01%</b>	<b>36,80%</b>	<b>1,47%</b>	<b>0,46%</b>	<b>100,00%</b>	

**Annexe N°03 :**

**Chiffre D'affaires 2015 Par Segment "DA"**

Désignation	Plaque	Caisse américaine	Caisse avec forme de découpe "Barquette"	Déchets	Autres "moules et clichés"	Total	Taux
<b>Janvier</b>	81 300 148	135 582 204	126 579 496	0	995 910	<b>344 457 758</b>	<b>6,53%</b>
<b>Février</b>	96 496 815	144 152 868	134 200 412	7 682 267	613 590	<b>383 145 952</b>	<b>7,27%</b>
<b>Mars</b>	90 487 806	148 811 633	144 546 750	4 310 965	1 744 123	<b>389 901 277</b>	<b>7,39%</b>
<b>Avril</b>	97 929 383	159 467 553	155 706 114	5 384 747	484 188	<b>418 971 985</b>	<b>7,95%</b>
<b>Mai</b>	107 027 628	176 868 157	172 510 845	10 895 411	3 110 449	<b>470 412 489</b>	<b>8,92%</b>
<b>Juin</b>	128 444 560	173 629 868	164 255 107	12 174 205	1 527 491	<b>480 031 230</b>	<b>9,10%</b>
<b>Juillet</b>	100 980 202	135 405 430	142 038 413	0	1 477 577	<b>379 901 621</b>	<b>7,20%</b>
<b>Août</b>	147 237 403	166 764 756	158 275 956	3 809 810	127 258	<b>476 215 183</b>	<b>9,03%</b>
<b>Septembre</b>	107 895 099	166 899 131	179 876 621	8 476 768	3 740 482	<b>466 888 101</b>	<b>8,85%</b>
<b>Octobre</b>	104 862 181	169 252 157	202 564 969	6 142 796	2 696 441	<b>485 518 543</b>	<b>9,21%</b>
<b>Novembre</b>	122 360 918	173 634 927	205 189 972	9 759 753	921 944	<b>511 867 514</b>	<b>9,71%</b>
<b>Décembre</b>	114 564 434	159 213 335	180 666 400	8 770 539	2 284 840	<b>465 499 548</b>	<b>8,83%</b>
<b>Cumul</b>	1 299 586 576	1 909 682 018	1 966 411 055	77 407 261	19 724 293	<b>5 272 811 203</b>	<b>100,00%</b>
<b>% Cumul</b>	<b>24,65%</b>	<b>36,22%</b>	<b>37,29%</b>	<b>1,47%</b>	<b>0,37%</b>	<b>100,00%</b>	

**Annexe N°04 :**

**Chiffre D'affaires 2016 Par Segment "DA"**

Désignation	Plaque	Caisse américaine	Caisse avec forme de découpe "Barquette"	Déchets	Autres "moules et clichés"	Total	Taux
<b>Janvier</b>	122 678 076	170 807 976	122 573 657	2 588 472	2 032 930	<b>420 681 110</b>	<b>6,80%</b>
<b>Février</b>	114 996 041	196 636 832	146 906 175	19 734 864	1 568 221	<b>479 842 131</b>	<b>7,75%</b>
<b>Mars</b>	137 985 276	235 400 725	181 176 755	8 116 656	1 597 771	<b>564 277 183</b>	<b>9,12%</b>
<b>Avril</b>	148 261 180	213 767 177	172 728 782	6 751 149	683 948	<b>542 192 236</b>	<b>8,76%</b>
<b>Mai</b>	158 464 040	227 080 836	213 312 259	18 236 492	3 408 291	<b>620 501 919</b>	<b>10,03%</b>
<b>Juin</b>	144 881 445	193 998 014	155 139 732	10 577 834	3 774 304	<b>508 371 329</b>	<b>8,21%</b>
<b>Juillet</b>	104 705 654	167 686 300	143 595 049	4 450 588	573 077	<b>421 010 667</b>	<b>6,80%</b>
<b>Août</b>	158 776 962	194 949 877	160 459 899	8 288 279	3 500 126	<b>525 975 143</b>	<b>8,50%</b>
<b>Septembre</b>	149 114 877	162 892 241	145 405 519	9 719 912	297 315	<b>467 429 863</b>	<b>7,55%</b>
<b>Octobre</b>	144 530 287	214 723 392	168 350 073	11 806 107	1 082 888	<b>540 492 746</b>	<b>8,73%</b>
<b>Novembre</b>	161 478 670	221 710 525	172 823 485	11 274 385	671 802	<b>567 958 868</b>	<b>9,18%</b>
<b>Décembre</b>	152 932 584	182 671 549	187 665 056	6 921 212	206 647	<b>530 397 047</b>	<b>8,57%</b>
<b>Cumul</b>	<b>1 698 805 092</b>	<b>2 382 325 443</b>	<b>1 970 136 441</b>	<b>118 465 949</b>	<b>19 397 319</b>	<b>6 189 130 244</b>	<b>100,00%</b>
<b>% Cumul</b>	<b>27,45%</b>	<b>38,49%</b>	<b>31,83%</b>	<b>1,91%</b>	<b>0,31%</b>	<b>100,00%</b>	

## Annexe N°05 :

### +Réalizations de Chiffre D'affaires, Production et PMP 2014

Désignation	Plaque			Caisse américaine			Caisse avec forme de découpe "Barquette"		
	Chiffre D'affaires "DA"	Production Onduleuse "Tonne"	PMP "DA"	Chiffre D'affaires "DA"	Production Onduleuse "Tonne"	PMP "DA"	Chiffre D'affaires "DA"	Production Onduleuse "Tonne"	PMP "DA"
<b>Janvier</b>	86 387 242	1 109	77 920	117 346 258	1 250	93 854	121 021 606	1 240	97 598
<b>Février</b>	75 909 534	974	77 920	103 113 602	1 099	93 854	106 343 176	1 090	97 598
<b>Mars</b>	97 438 862	1 250	77 920	132 358 500	1 410	93 854	136 504 040	1 399	97 598
<b>Avril</b>	105 180 860	1 350	77 920	142 875 035	1 522	93 854	147 349 958	1 510	97 598
<b>Mai</b>	110 447 603	1 417	77 920	150 029 247	1 599	93 854	154 728 244	1 585	97 598
<b>Juin</b>	98 099 609	1 259	77 920	133 256 042	1 420	93 854	137 429 693	1 408	97 598
<b>Juillet</b>	62 662 128	804	77 920	85 118 659	907	93 854	87 784 622	899	97 598
<b>Août</b>	84 329 118	1 082	77 920	114 550 554	1 221	93 854	118 138 339	1 210	97 598
<b>Septembre</b>	110 134 108	1 413	77 920	149 603 403	1 594	93 854	154 289 062	1 581	97 598
<b>Octobre</b>	103 368 083	1 327	77 920	140 412 605	1 496	93 854	144 810 404	1 484	97 598
<b>Novembre</b>	107 937 065	1 385	77 920	146 618 995	1 562	93 854	151 211 181	1 549	97 598
<b>Décembre</b>	108 361 246	1 391	77 920	147 195 192	1 568	93 854	151 805 425	1 555	97 598
<b>Total</b>	<b>1 150 255 456</b>	<b>14 762</b>	<b>77 920</b>	<b>1 562 478 090</b>	<b>16 648</b>	<b>93 854</b>	<b>1 611 415 750</b>	<b>16 511</b>	<b>97 598</b>

## Annexe N°06 :

### Réalisations de Chiffre D'affaires, Production et PMP 2015

Désignation	Plaque			Caisse américaine			Caisse avec forme de découpe "Barquette"		
	Chiffre D'affaires "DA"	Production Onduleuse "Tonne"	PMP "DA"	Chiffre D'affaires "DA"	Production Onduleuse "Tonne"	PMP "DA"	Chiffre D'affaires "DA"	Production Onduleuse "Tonne"	PMP "DA"
<b>Janvier</b>	81 300 148	1 032	78 746	135 582 204	1 429	94 849	126 579 496	1 275	99 252
<b>Février</b>	96 496 815	1 225	78 746	144 152 868	1 520	94 849	134 200 412	1 352	99 252
<b>Mars</b>	90 487 806	1 149	78 746	148 811 633	1 569	94 849	144 546 750	1 456	99 252
<b>Avril</b>	97 929 383	1 244	78 746	159 467 553	1 681	94 849	155 706 114	1 569	99 252
<b>Mai</b>	107 027 628	1 359	78 746	176 868 157	1 865	94 849	172 510 845	1 738	99 252
<b>Juin</b>	128 444 560	1 631	78 746	173 629 868	1 831	94 849	164 255 107	1 655	99 252
<b>Juillet</b>	100 980 202	1 282	78 746	135 405 430	1 428	94 849	142 038 413	1 431	99 252
<b>Août</b>	147 237 403	1 870	78 746	166 764 756	1 758	94 849	158 275 956	1 595	99 252
<b>Septembre</b>	107 895 099	1 370	78 746	166 899 131	1 760	94 849	179 876 621	1 812	99 252
<b>Octobre</b>	104 862 181	1 332	78 746	169 252 157	1 784	94 849	202 564 969	2 041	99 252
<b>Novembre</b>	122 360 918	1 554	78 746	173 634 927	1 831	94 849	205 189 972	2 067	99 252
<b>Décembre</b>	114 564 434	1 455	78 746	159 213 335	1 679	94 849	180 666 400	1 820	99 252
<b>Total</b>	<b>1 299 586 576</b>	<b>16 504</b>	<b>78 746</b>	<b>1 909 682 018</b>	<b>20 134</b>	<b>94 849</b>	<b>1 966 411 055</b>	<b>19 812</b>	<b>99 252</b>

## Annexe N°07

### Réalisations de Chiffre D'affaires, Production et PMP 2016

Désignation	Plaque			Caisse américaine			Caisse avec forme de découpe "Barquette"		
	Chiffre D'affaires "DA"	Production Onduleuse "Tonne"	PMP "DA"	Chiffre D'affaires "DA"	Production Onduleuse "Tonne"	PMP "DA"	Chiffre D'affaires "DA"	Production Onduleuse "Tonne"	PMP "DA"
Janvier	122 678 076	1 545	79 381	170 807 976	1 751	97 543	122 573 657	1 213	101 016
Février	114 996 041	1 449	79 381	196 636 832	2 016	97 543	146 906 175	1 454	101 016
Mars	137 985 276	1 738	79 381	235 400 725	2 413	97 543	181 176 755	1 794	101 016
Avril	148 261 180	1 868	79 381	213 767 177	2 192	97 543	172 728 782	1 710	101 016
Mai	158 464 040	1 996	79 381	227 080 836	2 328	97 543	213 312 259	2 112	101 016
Juin	144 881 445	1 825	79 381	193 998 014	1 989	97 543	155 139 732	1 536	101 016
Juillet	104 705 654	1 319	79 381	167 686 300	1 719	97 543	143 595 049	1 422	101 016
Août	158 776 962	2 000	79 381	194 949 877	1 999	97 543	160 459 899	1 588	101 016
Septembre	149 114 877	1 878	79 381	162 892 241	1 670	97 543	145 405 519	1 439	101 016
Octobre	144 530 287	1 821	79 381	214 723 392	2 201	97 543	168 350 073	1 667	101 016
Novembre	161 478 670	2 034	79 381	221 710 525	2 273	97 543	172 823 485	1 711	101 016
Décembre	152 932 584	1 927	79 381	182 671 549	1 873	97 543	187 665 056	1 858	101 016
<b>Total</b>	<b>1 698 805 092</b>	<b>21 401</b>	<b>79 381</b>	<b>2 382 325 443</b>	<b>24 423</b>	<b>97 543</b>	<b>1 970 136 441</b>	<b>19 503</b>	<b>101 016</b>



**Annexe N°08 : réalisation pour le cout matière**

désignation	Réalisation 2015		
	plaque	caisse américaine	barquette
Janvier	51185	61652	64513
Février	51185	61652	64513
Mars	51185	61652	64513
Avril	51185	61652	64513
Mai	51185	61652	64513
Juin	51185	61652	64513
Juillet	51185	61652	64513
Août	51185	61652	64513
Septembre	51185	61652	64513
Octobre	51185	61652	64513
Novembre	51185	61652	64513
Décembre	51185	61652	64513

**Annexe°09 : les prévisions 2016 pour cout de matières**

plaque 2016		caisse américaine 2016		avec forme de découpe	
Janvier	51598	Janvier	63403	Janvier	65660
Février	51598	Février	63403	Février	65660
Mars	51598	Mars	63403	Mars	65660
Avril	51598	Avril	63403	Avril	65660
Mai	51598	Mai	63403	Mai	65660
Juin	51598	Juin	63403	Juin	65660
Juillet	51598	Juillet	63403	Juillet	65660
Août	51598	Août	63403	Août	65660
Septembre	51598	Septembre	63403	Septembre	65660
Octobre	51598	Octobre	63403	Octobre	65660
Novembre	51598	Novembre	63403	Novembre	65660
Décembre	51598	Décembre	63403	Décembre	65660

## Table des matières

Introduction générale, contexte et problématique.....	1
Chapitre 1 : notions, concepts et considérations théorique générale .....	1
Introduction.....	4
SECTION 1 : Historique, définition et principes du contrôle de gestion .....	4
1. Historique du contrôle de gestion .....	5
2. Définition du contrôle de gestion.....	6
3. Concepts de base relatifs au contrôle de gestion .....	6
3.1. La notion du contrôle .....	6
3.2. Contrôle organisationnel .....	7
3.3. Contrôle interne.....	7
3.4. Audit interne .....	8
4. Les principes du contrôle de gestion.....	9
4.1. Le contrôle de gestion a un rôle d'interface entre la planification stratégique et opérationnelle.....	9
4.2. Le contrôle de gestion Basé sur une vision élargie du contrôle .....	9
4.3. Le contrôle de gestion a pour objet la réduction de l'incertitude.....	9
4.4. Sa contribution à l'élaboration du système d'information de gestion.....	10
4.5. Le contrôle de gestion contribue à l'ingénierie des structures .....	10
4.6. Le contrôle de gestion est une aide au pilotage opérationnel.....	10
4.7. Une aide à la déclinaison des objectifs dans le cadre de la planification stratégique ...	10
4.8. Contribue à une opérationnalisation et à la modélisation des processus de création de valeurs .....	11
SECTION 2 : Rôle, limites, processus et objectif du contrôle de gestion .....	11
1. Le rôle et les limites du contrôle de gestion .....	11
1.1. Le rôle du contrôle de gestion .....	11
1.2. Les limites du contrôle de gestion .....	12
2. La place du contrôleur de gestion dans l'organigramme de l'entreprise.....	12
2.1. La place du contrôleur de gestion au sein de l'entreprise .....	12
2.1.1. Rattachement au directeur général .....	12
2.1.2. Rattachement au directeur financier .....	14
2.1.3. Rattachement en réseau.....	15
2.2. Le rôle du contrôleur de gestion.....	15

2.3.	Le profil du contrôleur de gestion .....	17
2.4.	La mission du contrôleur de gestion .....	18
3.	Le processus du contrôle de gestion .....	19
3.1.	Phase de prévision .....	19
3.2.	Phase d'exécution .....	20
3.3.	Phase d'évaluation .....	20
3.4.	Phase d'apprentissage .....	20
4.	Les types du contrôle de gestion .....	20
4.1.	Contrôles préventifs .....	20
4.2.	Le contrôle chemin faisant .....	20
4.3.	Le contrôle correctif .....	20
4.4.	Les objectifs du contrôle de gestion .....	21
SECTION 3 : Les différents outils du contrôle de gestion .....		22
1.	La comptabilité analytique .....	22
1.1.	La définition de la comptabilité analytique .....	23
1.2.	Les objectifs de la comptabilité analytique : .....	23
2.	La gestion budgétaire .....	24
2.1.	Définition de la gestion budgétaire .....	24
2.2.	Le Contrôle budgétaire .....	24
3.	Le tableau de bord .....	25
3.1.	Typologie des tableaux de bord .....	25
3.1.1.	Tableau du bord stratégique (ou prospectif) .....	25
3.1.2.	Tableau du bord de gestion .....	26
3.1.3.	Tableau du bord opérationnel .....	26
3.2.	Les instruments du tableau de bord .....	26
4.	Le système d'information .....	27
4.1.	Définition du système d'informations .....	27
4.2.	Les finalités de système d'informations .....	28
5.	La comptabilité générale .....	28
6.	Le reporting .....	29
Conclusion .....		30
Chapitre 2 : la gestion budgétaire outils de prévisions du contrôle .....		30
Introduction .....		30

SECTION 1 : Notions sur la gestion budgétaire.....	31
1. Définition de la gestion budgétaire.....	31
2. Les principes de la gestion budgétaire.....	31
3. Le rôle de la gestion budgétaire.....	32
4. les objectifs de la gestion budgétaire.....	33
5. Les limites de la gestion budgétaire.....	33
SECTION 2 : La démarche de la gestion budgétaire.....	34
I. La première phase : Les prévisions.....	34
I.1. Fixation des objectifs.....	35
I.2. Les différentes techniques de prévision.....	35
I.2.1. Les prévisions de ventes.....	35
I.2.1.1. Les ajustements.....	36
I.2.1.1.1. Ajustement analytique : la méthode des moindres carrées.....	36
I.2.1.1.2. Ajustement mécanique : la méthode des moyennes mobiles.....	38
I.2.1.1.3. Les séries chronologiques :.....	40
I.2.1.3. Le lissage exponentiel.....	40
I.2.2. Les prévisions de production.....	40
I.2.3. Les prévisions d'approvisionnement.....	41
II. La deuxième phase : La budgétisation.....	42
II.1. Définition du budget.....	42
II.2. Les Propriétés de budgets.....	42
II.3. Les objectifs des budgets.....	43
II.4. Le processus d'élaboration des budgets.....	43
II.4.1. La préparation :.....	43
II.4.2. Le lancement :.....	44
II.4.3. Le Déroulement :.....	44
II.4.4. L'arrêt du budget :.....	44
II.5. Les différents types de budgets.....	44
II.5.1. Les budgets fonctionnels.....	45
II.5.1.1 Le budget des ventes.....	45
II.5.1.2. Le budget d'investissement.....	46
II.5.1.3. Le budget de production.....	46
II.5.1.4. Le budget d'approvisionnement/achats.....	46

II.5.1.5. Le budget de frais de structure de l'entreprise.....	46
II.5.2. Les budgets financiers : .....	47
II.5.2.1. L'état des résultats prévisionnel.....	47
II.5.2.2. Le budget de trésorerie (état des flux de trésorerie prévisionnels) .....	47
III. Le contrôle budgétaire .....	47
III.1. Définition du contrôle budgétaire .....	47
III.2. Les objectifs du contrôle budgétaire .....	48
III.3. Les utilités du contrôle budgétaire .....	48
III.4. Les étapes du contrôle budgétaire .....	48
III.4.1. Le contrôle avant l'action ou contrôle à priori.....	48
III.4.2. Le contrôle pendant l'action ou contrôle concomitant.....	49
III.4.3. Contrôle après action ou contrôle à posteriori.....	49
III.5. Les limites du contrôle budgétaire .....	49
SECTION 3 : Les écarts Budgétaires .....	50
1. L'Écart : .....	50
2. Les Objectifs des analyses des écarts.....	50
3. Calcule des écarts et l'analyse de résultat.....	50
3.1. Écart de résultat : .....	50
3.2. Écarts sur le chiffre d'affaire.....	51
3.3. Écarts sur la marge .....	51
3.4. Écarts sur cout .....	53
4. L'interprétation des écarts : .....	54
5. La mise en œuvre des actions correctives.....	54
Conclusion .....	55
Chapitre 3 : la gestion budgétaire au sien de l'entreprise « générale emballage ».....	56
Introduction.....	56
Section 1 : Présentation de l'entreprise « Générale Emballage ».....	56
1.Historique de général emballage.....	56
2.Situation géographique .....	57
3.Les données techniques et économiques.....	59
4.Organigramme de l'entreprise "Général Emballage" .....	62
Section 02 : La gestion budgétaire au sein de l'entreprise "GENERAL EMBALLAGE" .....	62
1. L'élaboration du budget des ventes .....	63

1.1. La prévision du budget des ventes .....	64
1.1.1. La méthode utilisée.....	64
1.1.2. L'analyse des ventes des produits de GENERAL EMBALLAGE .....	65
1.1.2.1. Les caisses avec forme de découpe « Barquette ».....	65
1.1.2.2. Les caisses américaines .....	73
1.1.2.3. Les plaques .....	81
1.2. Les prévisions globales .....	91
1.2.1. Les prévisions du chiffre d'affaires global 2016 en valeur .....	91
1.2.2. Les prévisions de chiffre d'affaires global 2014 en volume .....	92
1. Le contrôle budgétaire .....	93
1.1. L'écart sur le chiffre d'affaire net E/CAN .....	93
1.2. L'écart sur cout matière.....	97
1.3. L'écart sur la marge sur cout de matière.....	99
Section 3 : Synthèse sur le service contrôle de gestion au sein de l'entreprise « générale emballage ».....	101
3.1. La présentation du service contrôle de gestion .....	102
3.2. Les missions de contrôleurs de gestion .....	103
3.3. La relation du contrôle de gestion avec les autres services de l'entreprise.....	103
3.4. Les outils du contrôle de gestion.....	105
3.4.1. La comptabilité analytique .....	105
3.4.2. Le tableau de bord .....	106
Conclusion .....	107
Conclusion générale.....	108
Les annexes	
Bibliographique	
'Ouvrage	
Table des matières	

## **Résumé**

Maitriser le pilotage d'une entreprise c'est d'abord réussir en permanence à décliner sa stratégie à tous les niveaux de l'organisation, le contrôle de gestion est l'instrument privilégié de cette déclinaison, il doit la garantir en appuyant sur une structure de gestion et d'animation, et sur un système d'information de gestion et Un processus de planification budgétaire

La gestion budgétaire repose sur trois concepts : la prévision la budgétisation et le contrôle budgétaire. Le premier consiste à prendre en compte certaines données historiques afin de mettre en œuvre un plan global de budget pour les mois ou les années à venir. Le seconde à établir un rapport entre les objectif espérer et les moyens à disposition pour les accomplir. Et le troisième enfin à fixer les quiritaires qui permettant si les objectifs ont été atteindre ou non. ce dernier consiste principalement à comparer les dépèces et les recette budgétées aux dépèces et recettes réelles.