



*Université Abderrahmane Mira de Bejaia*

*Faculté des Sciences Economique, Commerciales, et  
des Sciences de Gestion*

*Département des Sciences financières et comptabilité*

## **Mémoire de fin de cycle**

En vue de l'obtention du diplôme de Master  
en sciences financières et comptabilité

Option : Comptabilité, Contrôle, Audit

Thème :

**LA GESTION BUDGETAIRE : OUTIL DE  
CONTROLE DE GESTION**

**Cas : SARL MILLER GRAPHICS**

Présenté par :

*Melle : MADANI SARA*

*Mme : YAKOUBEN LIZA*

Encadré par :

*DR : TAGUELMINT M .Z*

Année universitaire : 2023/2024

# Remerciements

Avant tout, on remercie le Bon Dieu de nous avoir donné patience afin de finaliser ce modeste travail.

Je remercie Madame Taguelmint Meriem Zehira Pour son encadrement, sa patience, sa disponibilité et ses conseils.

Nous tenons également à présenter nos chaleureux remerciements à

Madame Nasri Farah pour sa disponibilité et sa générosité

À Monsieur Le D.G de la SARL MILLER GRAPHICS ,  
pour son accueil, ainsi que son personnel.

Nous adressons sincères remerciements à tous les enseignants(es) du département de science de gestion qui nous ont appris beaucoup de choses durant notre cursus.

Sans oublier nos remerciements aux membres du jury qui nous ont fait l'honneur d'accepter d'évaluer ce modeste travail

Enfin, nous remercions tous ceux qui ont contribué de près ou de loin afin de réaliser ce travail.

# Dédicace

C'est avec joie et plaisir que je dédie ce travail à :

Mes chers parents que j'aime tant, pour l'amour qui m'ont donné, à leurs aides, à leurs orientations et leur patience, sans eux je ne serais pas arrivé jusque-là. Que Dieu leur apporte santé, longue vie et prospérité, je vous remercie de toute mon âme et cœur.

A mon cher conjoint, merci d'être là pour moi, merci pour ton soutien que dieu te garde pour nous.

Mes enfants, le trésor de ma vie. A Mes chers frères, vous étiez tous là pour moi dans les moments difficiles, vous me soutenez, je vous aime énormément.

Sans oublier toutes les personnes qui par leurs paroles, ont guidé nos réflexions et ont accepté de répondre nos questions durant les recherches.

Je remercie aussi mon binôme et ma copine de travail SARA.

LIZA

## Dédicace

Tout d'abord, je tiens à remercier le bon dieu de m'avoir donné la force et le courage de mener à bien ce modeste travail

Je tiens à dédier cet humble travail à

A mes chers parents qui ont toujours été à mes côtés pendant toutes mes années d'études et qui ont été ma source de force, d'encouragements et de motivation, je leur souhaite une longue vie.

A toute ma famille, spécialement à ma sœur et mes deux frères que j'estime énormément.

Un grand merci à toute la famille (tantes, cousines) et à toute personne qui m'ont aidé à rédiger ce mémoire que ce soit de loin ou de près.

A mes enseignants durant mon parcours spécialement à mon encadreur  
Madame taguelmint Meriem

A mon binôme et à ma copine de travail LIZA.

SARA

# Liste des Abbreviations

**ABC:** Activity Based Costing  
**ABM:** Activity Based management  
**AGO :** Assemblée Générale Ordinaire  
**CA :** Chiffre d'affaire  
**CF:** Charge Fixe  
**CFW:** cash flow  
**CS :** coefficient saisonnier  
**CSNR :** coefficient saisonnier Non rectifié  
**CSR :** coefficient saisonnier rectifié  
**CV :** Charge Variable  
**DRA :** délai de récupération actualisé  
**GPS :** Global positioning System  
**I<sub>0</sub> :** investissement initial  
**IP :** Indice de Profitabilité  
**MCV :** marge sur Cout Variable  
**MGA :** Miller Graphics Algérie  
**MMC :** Moyennes Mobiles Centrées  
**N° :** numéro  
**OEC :** L'ordre des Experts comptable  
**SARL :** Société à Responsabilité Limité  
**TRI :** Taux Rentabilité Interne  
**TVA :** Taxe sur valeur ajouté  
**VA :** valeur ajoutée  
**VAN :** Valeur Actuelle Nette  
**X :** périodes de temps  
**Y :** les ventes

# Liste des tableaux

<b>Tableau 1: exemples des types de charges</b> .....	16
<b>Tableau 2:les methodes de calcul des couts</b> .....	19
<b>Tableau 3: la comparaison entre la comptabilité générale et la comptabilité analytique</b>	20
<b>Tableau 4: la determination des moyennes mobiles</b> .....	30
<b>Tableau 5:ajustement analytique par la methode des moindres carres</b> .....	31
<b>Tableau 6: la presentation des quelques causes d'ecarts et leur causes correctives</b> .....	52
<b>Tableau 7:tableau de prevision de chiffre d'affaire par nature d'activite</b> .....	63
<b>Tableau 8: les consommations de matiere premiere et adhesif de la mga</b> .....	64
<b>Tableau 9: tableaux des investissements de la mga 2020_2026</b> .....	66
<b>Tableau 10: autres approvisionnements</b> .....	67
<b>Tableau 11: les autres consommations</b> .....	68
<b>Tableau 12: la structure des charges</b> .....	69
<b>Tableau 13: le compte de resultat de la mga l'annee 2021</b> .....	70
<b>Tableau 14 : le compte de resultat 2022</b> .....	72
<b>Tableau 15 :le compte du resultat 2023</b> .....	75
<b>Tableau 16: evolution des ecarts des 3 exercices</b> .....	77
<b>Tableau 17: determination des estimateurs a et b pour l'annee 2021</b> .....	81
<b>Tableau 18: calcul des tendances des annees 2020, 2021,2022</b> .....	84
<b>Tableau 19: calcul des tendances de l'annee 2023</b> ---- <b>ERREUR ! SIGNET NON DEFINI.</b>	
<b>Tableau 20: tableau representant le calcul des coefficients pour les annees 2020, 2021,2022</b> .....	86
<b>Tableau 21: calcul des previsions de l'annee 2023</b> .....	88
<b>Tableau 22: representant la comparaison des previsions et les realisations de l'annee 2023</b> .....	88

## Liste des figures

Figure 1: le triangle du controle de gestion.....	5
Figure 2: les differents niveaux de controle .....	8
Figure 3: les etapes du controle de gestion.....	10
Figure 4: le rattachement a la direction general .....	11
Figure 5: rattachement directe a la direction financiere. ....	11
Figure 6: le rattachement en rateau .....	12
Figure 7: le principe de la methode abc .....	17
Figure 8 : la gestion budgetaire.....	27
Figure 9 : la gestion budgetaire.....	38
Figure 10: le budget de tresorerie .....	42
Figure 11: le processus du controle budgetaire .....	43
Figure 12: les composants d'ecart sur cout.....	49
Figure 13: organigramme de la miller graphics algerie .....	60

## Listes des Graphiques

Graphe 1:l'évolution des ventes durant les années 2020, 2021,2022 .....	79
Graphe 2: Représentation graphique des réalisations et prévisions de l'année 2023.....	89

# Sommaire

<b>Remerciements</b>	
<b>dédicace</b>	
<b>liste des abreviations</b>	
<b>liste des tableaux</b>	
<b>listes des figures</b>	
<b>listes des graphiques</b>	
<b>sommaire</b>	
<b>Introduction générale</b> -----	<b>1</b>
<b>CHAPITRE I: ASPECTS THEORIQUES DU CONTROLE DE GESTION</b> .....	<b>4</b>
<b>Section 1 : Généralités sur le contrôle de gestion</b> -----	<b>4</b>
<b>Section 02 : les Outils et les méthodes de contrôle de gestion</b> -----	<b>12</b>
<b>CHAPITRE II : LA GESTION BUDGETAIRE ET LE CONTROLE BUDGETAIRE</b> .....	<b>26</b>
<b>Section 1 : Généralités sur la gestion budgétaire</b> -----	<b>26</b>
<b>Section 02 : Le contrôle budgétaire</b> -----	<b>43</b>
<b>CHAPITREIII:LA GESTION BUDGETAIRE AU SEIN DE LA SARL MILLER GRAPHICS ALGERIE</b> .....	<b>54</b>
<b>Section 01 : présentation de l'organisme d'accueil</b> -----	<b>54</b>
<b>Section 2 : La gestion budgétaire au sein de MGA</b> -----	<b>61</b>
<b>Conclusion générale</b> -----	<b>91</b>
<b>Bibliographie</b> .....	<b>93</b>
<b>Annexes</b> .....	<b>99</b>

# **Introduction générale**

### Introduction générale

Les entreprises sont considérées comme l'acteur de la croissance économique d'un pays. Avec l'évolution de la technologie et la mondialisation croissante de l'économie, les entreprises sont confrontées à une concurrence de plus en plus intense sur les marchés nationaux et internationaux. Quel que soit les secteurs, les entreprises publiques ou privées doivent mettre en place des stratégies appropriées, adopter des systèmes de gestion adéquats et pratiquer une planification efficace afin d'améliorer leurs performances, assurer leur pérennité et favoriser leur croissance.

Parmi les pratiques qui contribuent à la prise de décisions éclairées et à l'amélioration continue de l'entreprise, figure le contrôle de gestion, ce dernier peut être perçu comme une approche stratégique visant à renforcer la performance économique de l'entreprise, il s'agit d'un levier permettant d'optimiser l'efficacité lorsque les objectifs fixés sont atteints ainsi que l'efficience lorsqu'une quantité maximale de résultat est obtenue en utilisant une quantité optimale de ressources disponible pour atteindre ces objectifs.

Le contrôle de gestion est défini par **ROBERT ANTHONY 1965**, comme « le 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>1</sup>.

Le contrôle de gestion est une fonction de l'entreprise, qui remplit ses missions en s'appuyant sur plusieurs dispositifs, instruments et systèmes de gestion tels que la comptabilité générale, la comptabilité analytique, les tableaux de bord, les systèmes d'information, la gestion budgétaire.

La gestion budgétaire est l'un des outils de contrôle de gestion qui est composé de deux éléments essentiels à savoir : le budget et le contrôle budgétaire. Ces deux éléments sont étroitement liés et se complètent mutuellement dans le processus de gestion budgétaire d'une entreprise.

La gestion budgétaire est considérée comme une nécessité absolue de fait qu'elle permet aux dirigeants de donner une vision sur l'avenir et les met en position favorable pour exploiter les opportunités.

Le budget prévoit les revenus attendus et les dépenses prévues pour une période donnée. Il représente une projection financière basée sur des estimations et des prévisions. Le budget permet de définir les objectifs financiers et de fixer des limites budgétaires des dépenses.

---

<sup>1</sup> .Alazard .C, Separi .S, contrôle de gestion : manuel et application, 5<sup>ème</sup> édition, Dunod, paris,2018, p.6.

## **Introduction générale**

---

Le contrôle budgétaire constitue un précieux outil pour les dirigeants dans la prise de décision. Il aide au pilotage de l'entreprise, en comparant les réalisations aux prévisions et en mettant en place des actions correctives.

L'objectif de notre travail est de traiter la gestion budgétaire en tant qu'outil de contrôle de gestion dans l'entreprise. Dans le but de mieux appréhender les concepts de la gestion budgétaire et de contrôle budgétaire, nous tenons à répondre à la problématique :

**« Quel est l'apport de la gestion budgétaire dans le fonctionnement de la SARL MILLER GRAPHICS ALGERIE BEJAIA ? »**

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

\_Qu'est-ce que la gestion budgétaire ? Quelles sont ces phases ?

\_Comment élabore-t-on les prévisions du budget au sein de l'entreprise SARL MILLER GRAPHICS ?

\_Comment s'effectue le contrôle budgétaire au sein de l'entreprise SARL MILLER GRAPHICS ?

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

**Hypothèse 1** : les prévisions du budget se font en extrapolation des données passées.

**Hypothèse 2** : le contrôle budgétaire offre la possibilité d'effectuer une comparaison continue des réalisations par rapport aux prévisions, ce qui permet de détecter les écarts et de prendre des mesures correctives.

Pour atteindre notre objectif et obtenir des réponses aux questions fixées ci-dessus, nous avons suivi une démarche méthodologique comportant deux niveaux : une étude théorique, pendant cette phase, nous avons effectué une recherche bibliographique sur des ouvrages, des documents, des mémoires et des sites internet spécialisés dans la finance d'entreprise. Dans la 2<sup>ème</sup> étape, nous avons effectué une étude pratique au sein de l'entreprise SARL MILLER GRAPHICS qui nous a permis de mettre en pratique nos connaissances acquises durant notre cycle de formation.

Notre travail est divisé en trois chapitres de la manière suivante :

- Le premier chapitre intitulé : « Aspects théorique du contrôle de gestion » est composé de deux sections : dans la première nous présenterons des généralités sur le contrôle de gestion, la deuxième sera consacrée aux outils et méthodes de contrôle de gestion.

## **Introduction générale**

---

- Le deuxième chapitre intitulé : « la gestion budgétaire et le contrôle budgétaire », sera subdivisé en deux sections dont, la première présentera les fondements de la gestion budgétaire, la deuxième traitera le contrôle budgétaire.

- Le troisième chapitre résume notre stage pratique à travers lequel nous présenterons l'organisme d'accueil et la démarche de la gestion budgétaire au sein de l'entreprise SARL MILLER GRAPHICS.

**Chapitre I :**  
**Aspects théoriques du contrôle de gestion**

# Chapitre I : Aspects théoriques du contrôle de gestion

Le contrôle de gestion est une fonction essentielle pour toutes les entreprises visant à gérer les comportements de leurs différents services, il doit être entendu comme étant l'action de la maîtrise et de pilotage. sa mission d'assurer la conformité entre les résultats et les objectifs de l'organisation. En s'appuyant sur des outils tel que : la gestion budgétaire, la comptabilité analytique, les tableaux de bord et les systèmes d'information.

Nous allons présenter dans ce chapitre quelques aspects sur le contrôle de gestion à travers deux sections ; la première section portera sur les généralités sur le contrôle de gestion, nous allons le définir, citer ses missions, ses objectifs, ses niveaux, ses formes et sa place dans l'entreprise, la deuxième section traitera les outils et les méthodes de contrôle de gestion.

## Section 1 : Généralités sur le contrôle de gestion

Nous présentons dans cette section l'historique du contrôle de gestion, ses définitions, ses objectifs, ses missions ainsi que les différentes formes de contrôle, le processus du contrôle de gestion et sa place au sein de l'entreprise.

### 1. Définitions

Le contrôle de gestion est désormais une pratique courante dans de nombreuses organisations, avant de l'éclairer, il est nécessaire de définir ses composantes : contrôle et gestion.

• **Contrôle** : c'est la maîtrise d'une situation et sa domination pour la mener vers un sens voulu.

• **Gestion** : c'est l'utilisation d'une façon optimale des moyens rares mis à la disposition d'un responsable pour atteindre les objectifs fixés à l'avance<sup>2</sup>.

Plusieurs définitions ont été élaborées par des différents auteurs, nous pouvons retenir :

Selon **Anthony R.N (1965)** : le contrôle de gestion est le processus par lequel les dirigeants s'assurent que les ressources sont obtenues et utilisées avec efficacité et efficience pour réaliser les objectifs de l'organisation.<sup>3</sup>

**Bouquin. H (1994)** :« a défini le contrôle de gestion comme « les dispositifs et processus qui garantissent la cohérence entre la stratégie et les actions concrètes et quotidiennes. »<sup>4</sup>

**J. L'ardouin. M. Michel (1998)** définit le contrôle de gestion comme «l'ensemble des actions, procédures et documents visant à aider les responsables opérationnels à maîtriser leur gestion pour atteindre les objectifs ».<sup>5</sup>

<sup>2</sup> ALAZARD C, SEPARI S, « contrôle de gestion, Manuel et application », édition DUNOD, paris, 2007, p.31

<sup>3</sup> ARNAUD. H, « Le contrôle de gestion en action », 2ème édition Liaisons, Paris, 2001, p.8

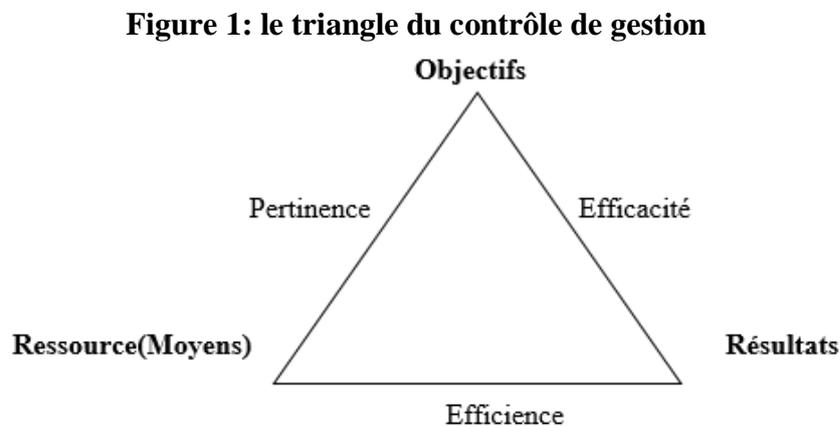
<sup>4</sup> BOUQUIN. H, « Les fondements du management », Presse Universitaire de France édition, Paris, 1994, p.10.

<sup>5</sup>LARDOUIN J., & Michel, M. « Contrôle de gestion : Théorie et pratique ». Éditions Economica.1998,

Donc, d'une manière générale, le contrôle de gestion est un processus destiné à motiver les responsables et à les inciter à exécuter des activités contribuent à l'atteindre des objectifs fixés par l'entreprise avec l'assurance des trois dimensions de la performance qui sont comme suite :

- **La pertinence** : c'est le niveau de cohérence entre les objectifs et les moyens.
- **Efficacité** : c'est la capacité de l'entreprise à atteindre ses objectifs.
- **Efficience** : c'est le rapport entre les résultats obtenus et les ressources utilisées

Le schéma suivant illustre les trois dimensions de la performance :



Source : LONING.H et al, « Contrôle De Gestion », Dunod, Paris, 2008, P6.

## 2. Objectifs et missions du contrôle de gestion ;

Le contrôle de gestion dispose de plusieurs objectifs et de plusieurs missions au sein de l'entreprise.

### 2.1 Les Objectifs du contrôle de gestion

Les objectifs de contrôle de gestion sont semblables pour toutes les entreprises quel que soit sa forme ou sa taille. « Il est possible de classer les objectifs du contrôle de gestion au sein de l'organisation en deux catégories inséparables : la première est de nature technico-économique où le contrôle de gestion a pour objectifs d'aider à la décision et d'évaluer les performances, la deuxième est de portée managériale, où le contrôle de gestion a pour objectifs d'aligner la stratégie, de favoriser l'exercice des responsabilités et d'orienter les comportements »<sup>6</sup>. Nous citons ci-dessous quelques objectifs du contrôle de gestion :

- Encourager le personnel de l'entreprise à accomplir les choix stratégiques délibérés ou précisément les décisions des managers ;

<sup>6</sup> GAUTHIER Frédéric Et PEZET Anne « Contrôle De Gestion », édition Darios, 2006, p.27

- Maintenir, documenter et évaluer le dialogue de gestion entre les différents niveaux de responsabilité ;
- Assurer la fiabilité des données de gestion et mettre en place un système d'information enrichi qui prend en compte les aspects non financiers ;
- Assurer la surveillance des différentes ressources de l'entreprise (financières, matérielles et humaines) ;
- Définir des objectifs et établir des normes pour les atteindre, contrôler les résultats ;
- Augmenter la motivation des dirigeants et mettre en avant les bénéfices des convergences des objectifs au sein des organisations ;
- Identifier les risques, qu'ils soient stratégiques, d'exploitation ou financiers.

D'une manière générale, le contrôle de gestion cherche à :

- Aider à la prise de décisions tant tactiques que stratégiques ;
- Organiser et améliorer le fonctionnement des activités ;
- Accompagner le changement et orienter les acteurs ;
- Aide à la réflexion et pilote l'ensemble des variables managériales de la performance globale<sup>7</sup>.

### 2.2 Les missions du contrôle de gestion

Le contrôle de gestion a pour mission de définir les finalités et les objectifs généraux de l'entreprise à long terme d'une part, et d'autre part la stratégie à adopter pour orienter la gestion vers la réalisation des objectifs fixés dans les meilleurs délais et au moindre coût et avec une qualité maximale conformément aux prévisions.

Selon **H.BOUQUIN**, le contrôle de gestion a 3 missions fondamentales<sup>8</sup> :

- Assurer la cohérence entre la stratégie et les opérations quotidiennes : le contrôle de gestion doit assurer que les actions quotidiennes permettent de mettre en œuvre la stratégie définies ; mais également que l'approche stratégique prend en comptes les faits constatés au niveau opérationnel ;
- Analyser les relations entre les résultats poursuivis et les ressources consommés afin de réaliser les objectifs (analyser des écarts, et sanction des écarts...etc.) ;
- Orienter les actions et comportements d'acteurs autonomes (délégation de responsabilité en matière de ressources et de résultat).

---

<sup>7</sup>ALAZARD C, SEPARI S, contrôle de gestion, manuel et application>>, 5 édition Dunod, paris, 2018, p18

<sup>8</sup>BOUQUIN H, « le contrôle de gestion », Paris, 2006, P 34 .

### 3. les niveaux et les formes du contrôle au sein de l'entreprise

#### 3.1. Les niveaux de contrôle au sein de l'entreprise

Les niveaux du contrôle de gestion sont les suivants :

- **Le contrôle stratégique**

C'est le processus qui touche toutes les décisions et les actions d'une entreprise.

La gestion stratégique oriente les activités de l'entreprise sur long terme, et le contrôle stratégique doit aider à la prise des décisions stratégiques par la planification stratégique, l'intégration de données futures en fonction d'un diagnostic interne et externe.

- **Le contrôle de gestion**

- Le contrôle de gestion est une interface entre le contrôle stratégique et le contrôle opérationnel. Il permettrait de réguler sur le moyen terme en contrôlant la transformation des objectifs de long terme en actions courantes.

- Il est comme un outil de maîtrise de gestion qui consiste à définir la meilleure route à suivre avec le maximum de précision pour atteindre le but poursuivi.

- Il est comme un outil de vérification qui consiste à rapprocher un fait ou un état avec une autorisation. Toute déviation constatée devient sources de sanctions

- **Le contrôle d'exécution (opérationnel)**

Correspond une démarche à court terme, il sert à contrôler la réalisation des actions, déterminer des écarts par rapport à des objectifs fixés ;

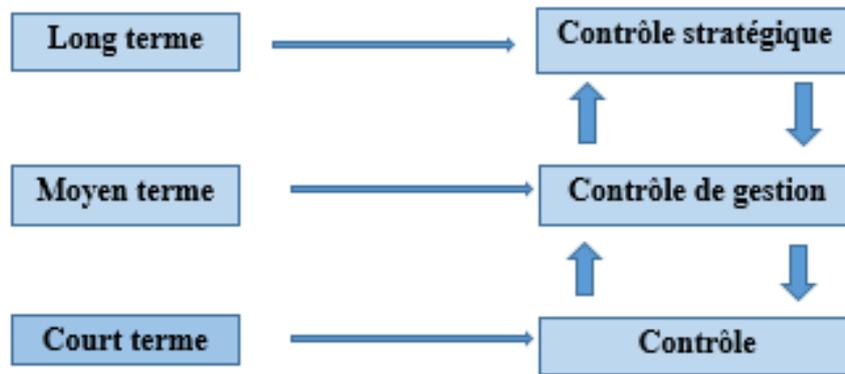
- Le calcul des coûts de production permet d'orienter les actions futures pour les opérations de transformation, de production.

- Le contrôle d'exécution doit permettre de réguler les processus répétitifs en vérifiant que les réglementations sont respectées.<sup>9</sup>

---

<sup>9</sup>ALAZARD C, SEPARI S, « Contrôle de gestion, Manuel d'application », 2<sup>ème</sup> édition, DUNOD, paris, 2010, p.7, 8, 10,11.

Figure 2: les différents niveaux de contrôle



Source : ALAZARD C& SEPARI S, « contrôle de gestion, manuel et application », Edition, DUNOD, Paris, 2007, p.09

### 3.2. Les Différentes formes de contrôle

Il existe plusieurs concepts associés au contrôle, parmi lesquels on cite le contrôle organisationnel, le contrôle interne et l'audit interne.

#### - Le contrôle organisationnel

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

Le contrôle organisationnel doit donc assurer, en temps réel, le suivi et la qualité des processus décisionnels. Il cherche à améliorer les règles et les procédures qui structurent les décisions et auxquelles les décideurs se réfèrent pour déterminer leurs comportements. Son domaine est très vaste et englobe les systèmes décisionnels et informationnels. Il ne se limite pas au seul contrôle technique.

Trois types de méthodes sont utilisés par le contrôle organisationnel :

- La planification ;
- La fixation des règles et des procédures ;
- L'évaluation des résultats et de la performance. <sup>10</sup>

#### - Le contrôle interne

L'ordre des Experts comptables (OEC) en donne la définition suivante : « 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,

<sup>10</sup> ALAZARD C, SEPARI S, opcit, 2010,, P17.

les méthodes et procédures de chacune des activités de l'entreprise pour maintenir la pérennité de celle-ci »<sup>11</sup>.

#### **- L'audit interne**

« L'audit interne est une activité autonome d'expertise, assistant le management pour le contrôle de l'ensemble de ses activités. L'audit doit permettre un avis sur l'efficacité des moyens de contrôle à la disposition des dirigeants »<sup>12</sup>

L'audit doit permettre de :

- Mesurer et améliorer la fiabilité des systèmes d'information comptable et financier existant ;
  - Mettre en place des systèmes efficaces de contrôle dans tous les domaines de l'entreprise.
- La différence essentielle entre l'audit et le contrôle de gestion tient à la temporalité :
- L'audit est une mission ponctuelle
  - Le contrôle de gestion fonctionne en permanence dans une entreprise.

#### **4. Le processus de contrôle de gestion**

Le processus du contrôle de gestion englobe un ensemble de phases :

##### **4.1 Phase de prévision**

C'est un aspect dépendant de la stratégie dans l'organisation et de la direction qui prévoit les moyens nécessaires pour atteindre les objectifs fixés dans la limite d'un horizon temporel (les trois premiers mois). Les résultats attendus représentent un modèle des objectifs à court terme

##### **4.2 Phase d'exécution**

C'est une étape qui se déroule à l'échelon des entités de l'entreprise. Les responsables des entités mettent en œuvre les moyens qui leur sont alloués. Ils disposent d'un système d'information qui mesure le résultat de leur action. Ce système doit être compris et accepté par les responsables d'entités.

##### **4.3 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. Lorsque cette étape de contrôle est effectuée régulièrement au niveau des entités, le processus est plus réactif.

---

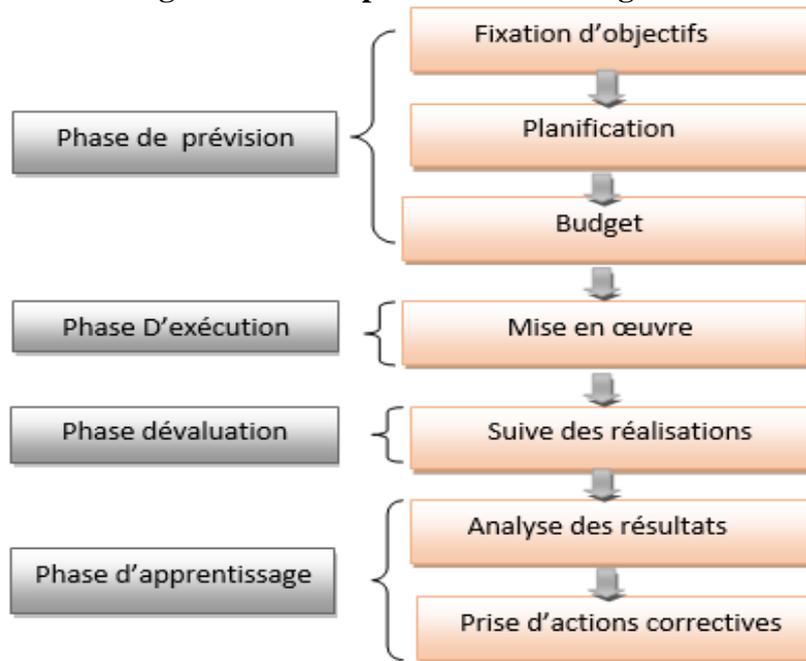
<sup>11</sup>ALAZARD C & SEPARI S, opcit, 2007, p 34.

<sup>12</sup> Idem, P 18

#### 4.4 Phase d'apprentissage

C'est l'analyse des écarts qui permet de progresser l'ensemble du système de prévision par apprentissage. Des facteurs de compétitivité peuvent être découverts ainsi que d'éventuelles faiblesses. Une base de données est constituée pour être utilisée en vue de futures prévisions<sup>13</sup>.

**Figure 3: Les étapes du contrôle de gestion**



**Source :** LONING.H, & al, « le contrôle de gestion, organisation, outils et pratique », 3ème édition, Dunod, Paris, 2008, P.03.

#### 5. la place et la position de contrôle de gestion au sein de l'entreprise

Considéré comme un réceptacle d'informations, le contrôle de gestion n'a pas pour rôle de surveiller ni de sanctionner, mais plutôt d'améliorer les conditions de travail et les modes d'organisation. Cependant, sa mise en place est une initiative en profondeur qui aura une influence sur les pratiques et les comportements au sein de l'entreprise. Il est aisé de comprendre que la place du contrôle de gestion au sein de l'entreprise dépend :

- De la taille de l'entreprise ;
- De son mode de fonctionnement (décentralisation ou non) ;
- Des moyens disponibles ;
- Des objectifs poursuivis par la direction générale.

La position du contrôle de gestion dans la structure diffère d'une entreprise à une autre car il n'y a pas de règles ou de normes pour le positionner, les entreprises attribuent trois différentes places pour cette fonction. Nous allons les détailler ci-dessous :

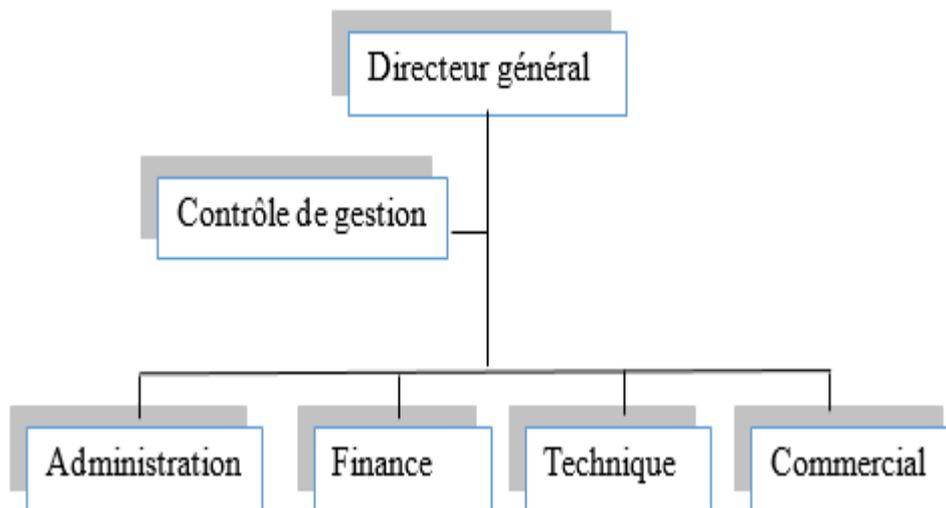
<sup>13</sup> LANGLOIS. L, BONNIER. C, BRINGER. M, « Contrôle de gestion », Foucher édition, paris, 2006, P.18,

### 5.1. Le rattachement du contrôle de gestion à la direction générale

Cette position, appelée aussi « une position d'état-major », constitue un signal fort pour lier le contrôle de gestion et la stratégie et donner un pouvoir et une légitimité certaine.

Ce bon positionnement permet au contrôleur de gestion de bénéficier du soutien total de la direction générale, qui lui procure une facilité dans la transmission des différents rapports élaborés. Cela dénote son indépendance et souligne que ses préoccupations sont également plus larges que celles du directeur administratif et financier.

**Figure 4: le Rattachement à la direction général**

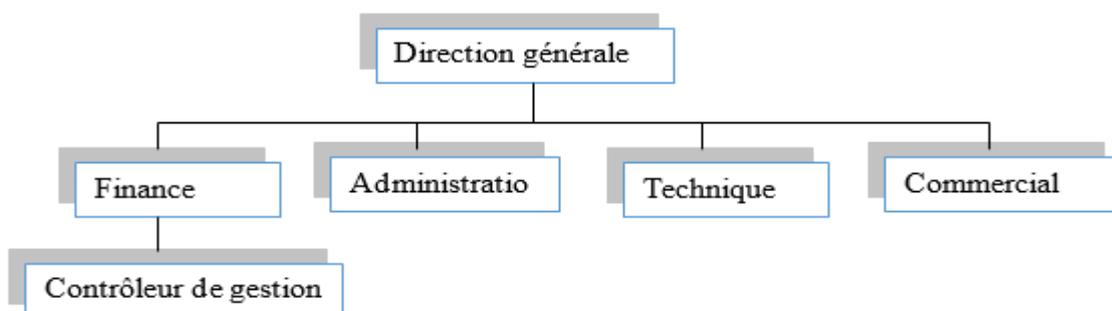


Source : BOUIN X, SIMON F « les nouveaux visages du contrôle de gestion », 3<sup>ème</sup> édition Dunod, Paris, 2009, P50

### 5.2 Le rattachement du contrôle de gestion à la direction financière

Cette position du contrôle de gestion illustre une certaine dépendance du contrôle de gestion au directeur financier, ce qui peut restreindre son terrain à un domaine strictement financier, privilégiant des informations comptables au détriment des informations opérationnelles.

**Figure 5: rattachement directe à la direction financière.**

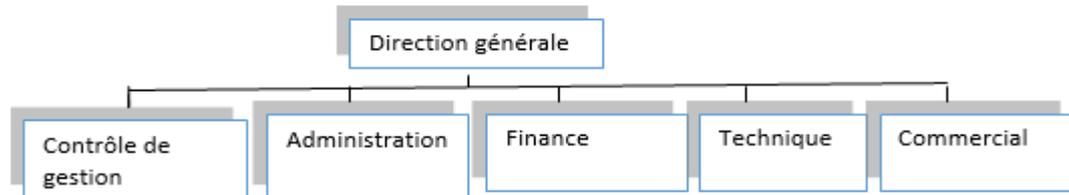


Source : LONING.H, « Contrôle de gestion : Organisation, outils et pratique », 3<sup>ème</sup> édition Dunod, Paris, 2008, P28

### 5.3 Le rattachement au même niveau que d'autres directions

Cette position accorde au contrôle de gestion une place égale à toutes les autres directions en dessous de la direction générale, ce qui peut faciliter les échanges entre les directions et accorder au contrôleur un pouvoir identique à celui des autres directeurs.

**Figure 6: Le rattachement en réseau**



Source :BOUIN X, SIMON F-X, «les nouveaux visages du contrôle de gestion »,3<sup>ème</sup> édition Dunod, Paris,2009,P51

## 6. Le contrôleur de gestion

Le contrôleur de gestion est un professionnel chargé d'exécuter efficacement les procédures de traitement de l'information qui permettent un bon fonctionnement de ce mécanisme de régulation, ce dernier doit être polyvalent. Il doit être en effet à la fois :

- **Spécialiste** : maîtriser les outils, coordonner les procédures ;
- **Opérationnel** : gérer l'exécution ;
- **Fonctionnel** : conseiller les décideurs ;
- **Technicien** : intégrer la dimension technique ;
- **Humain** : gérer les groupes.

Une extension et une diversification des missions du contrôleur de gestion apparaissent, il doit :

- Mettre en place les procédures de contrôle opérationnel nécessaire ;
- Former et motiver les exécutants pour les responsabiliser ;
- Informer et conseiller les décideurs.

## Section 02 : les Outils et les méthodes de contrôle de gestion

L'évolution du contrôle de gestion s'est caractérisée par le développement simultané d'outils de mesure et de pilotage de la performance financière, stratégique et opérationnelle. Il doit s'appuyer sur de puissants et fiables outils. Ça se porte sur les outils du contrôle de gestion tel que : la comptabilité générale, la comptabilité analytique, la gestion budgétaire, le tableau de bord, et le système d'information.

### 1. La comptabilité générale

La comptabilité générale est un élément essentiel du fonctionnement de chaque entreprise, elle est considérée comme la première source de l'information.

Elle est définie comme étant « un système d'informations se présentant sous la forme d'un ensemble de documents. Son premier but est de décrire les opérations de l'entreprise à l'intention des divers utilisateurs intéressés (associés, fournisseurs, clients, salariés, établissements financiers, Etat, organismes sociaux,...) »<sup>14</sup>.

« La comptabilité générale, encore appelée aussi comptabilité commerciale ou comptabilité financière, a pour objectif d'enregistrer les opérations réalisées avec l'extérieur, c'est à dire les flux entre l'entreprise et les tiers contractants (clients, fournisseurs par exemple), afin de pouvoir présenter périodiquement des états financiers permettant de juger la situation financière globale de l'entreprise. Il faut aussi savoir que c'est la comptabilité générale qui institutionnalise la production de l'information financière destinée aux tiers. L'établissement des états financiers par la comptabilité générale est obligatoire, c'est pourquoi elle est souvent ressentie comme une contrainte et non comme un instrument de gestion utile »<sup>15</sup>.

La comptabilité générale représente une obligation légale et constitue la première source des données pour la gestion de l'entreprise, elle est une technique quantitative d'enregistrement ; de stockage et de traitement de l'information qui consiste à codifier et conserver une trace d'une opération réalisée dans l'organisation.

La comptabilité générale a comme objectifs :

- Déterminer la valeur du patrimoine de l'entreprise (la situation nette) ;
- Définir le résultat périodique de l'entreprise ;
- Indiquer en permanence les dettes et les créances de l'entreprise ;
- Valoriser les inventaires (bilan).

## **2. La comptabilité analytique**

La comptabilité analytique est la technique qui permet la détermination et l'analyse des coûts. Elle vise à maîtriser les coûts et les résultats, et elle doit être adaptée à l'activité, à la structure fonctionnelle de l'entreprise et aux besoins actuels des décideurs.

### **2.1. La définition et les objectifs de la comptabilité analytique**

Différentes définitions peuvent être apportées à la comptabilité analytique :

« La comptabilité analytique est conçue pour expliquer et détailler l'origine des coûts. Elle mesure les flux économiques internes, en particulier le cheminement des coûts. La comptabilité analytique nécessite un découpage de l'entreprise en centre de responsabilité »<sup>16</sup>.

---

<sup>14</sup> DEFFAINS. C, RAPSKY. C, « Comptabilité générale », 4<sup>ème</sup> édition BREAL, Paris, 2006, P. 8

<sup>15</sup> LECLERE D, « l'essentiel de la comptabilité analytique », 3<sup>ème</sup> édition D'Organisation, Paris, 2002, P02

<sup>16</sup> LOCHARD J., « la gestion budgétaire : outil de pilotage des managers », édition d'organisation, Paris, 1998, P14.

Selon **LECLERE D**, « la comptabilité de gestion calcule et analyse la valeur des flux internes dans l'entreprise .Elle doit être adaptée à l'activité, à la structure fonctionnelle de l'entreprise et aux besoins des décideurs face à l'évolution de l'environnement économique et technologique (concurrence internationale, flexibilité des moyens de production...) »<sup>17</sup>

- **Les objectifs de la comptabilité analytique**

La comptabilité analytique a pour but de :

- Calculer les coûts pertinents des différentes fonctions, activités ou processus assurés par l'entreprise ;
- Déterminer les bases d'évaluation de certains éléments du bilan de l'entreprise ;
- Expliquer la cause des coûts, les résultats des produits ou autres objets de coût pour les comparer aux prix de vente correspondants ;
- Etudier le comportement des charges par rapport au niveau d'activité de l'entreprise ;
- Etablir les prévisions de charges et de produits courants ;
- Interpréter les écarts entre les éléments prévisionnels et ceux constatés<sup>18</sup>.

## **2.2. Les concepts de base de la comptabilité analytique**

Les principaux concepts qui fondent la base de La comptabilité analytique, sont :

### **2.2.1 Notion de charge**

Une charge est la dépense ou la partie d'une dépense provoquée par l'activité. La charge correspond à un appauvrissement de la situation de l'entreprise. En comptabilité, une charge désigne « les consommations chiffrées en valeur monétaire. Les charges comprennent les achats consommés et les frais qui se rapportent à l'exploitation de l'exercice en cours, ainsi que les dotations aux amortissements et de prévisions »<sup>19</sup>

- **Typologie de charge**

On trouve plusieurs types des charges, comme :

- **Les charges incorporelles**

En effet, les charges incorporelles sont des charges incluses dans la comptabilité analytique de l'entreprise, et qui ont un lien direct avec son activité. Le calcul de ces charges peut être corrigé afin de se rapprocher le plus possible de la réalité.

- **Les charges non-incorporables**

En principe, toutes les charges enregistrées dans un compte de la classe 6 en comptabilité financière sont incorporables aux coûts sauf celles qui répondent à l'un des critères suivants :

---

<sup>17</sup> BEATRICE et GRAND GUILLOT F, « comptabilité de gestion », 13<sup>ème</sup> édition L'extenso, Paris, 2012-2013, P15

<sup>18</sup> Idem

<sup>19</sup> LOCHARD J, opcit, 1998, P. 14.

- Des charges sans rapport direct avec l'activité de l'entreprise ;
- Des charges qui ne relèvent pas de l'exploitation courante ;
- Des charges qui n'ont pas de caractère de charge.

**▪ Les charges supplétives**

Ce sont des charges incorporées aux coûts, bien qu'elles ne figurent pas en comptabilité financière pour des raisons juridiques et fiscales.

En créant ces charges la comptabilité de gestion permet le calcul des coûts comparables entre entreprises concurrentes de forme juridique et de mode de financements différents.

**2.2.2 Notion de coût**

Un coût c'est « tout regroupement de charges comptable qu'il est pertinent d'opérer pour informer une prise de décision dans l'entreprise, ou pour assurer le contrôle d'une partie ou de l'ensemble de l'organisation est considéré comme un coût » .

La classification des coûts généralement se fait en plusieurs fonctions, de leur stade d'élaboration de la période de calcul.<sup>20</sup>

**• Typologie des coûts**

La classification proposée ci-après consiste à distinguer deux grandes catégories de coûts : coût direct /coût indirect et coût variable/coût fixe ;

**▪ Coût direct**

Le coût direct « est constitué des charges au qu'elle il est possible d'incorporer immédiatement et sans calcul intermédiaire au coût au quelle se rapporte »<sup>21</sup>. Les coûts sont directs lorsque l'on peut les affecter sans ambiguïté et sans calcul préétabli au coût d'un produit déterminé. Les matières premières incorporées au produit, les heures de main d'œuvre des ouvriers affectés à la fabrication du produit, constituent autant de coûts directement imputables aux produits.

**▪ Coût indirect**

Le coût indirect « est constitué des charges qui ne peuvent être incorporées dans les coûts qu'à la suite de calcul intermédiaire »<sup>22</sup>. Le coût indirect concerne plusieurs produits ou l'ensemble de l'entreprise. Elles obligent pour connaître leur destination, à des calculs préalables dans les centres d'analyse.

**▪ Coût variable**

Le coût variable « est un coût constitué seulement des charges qui varient avec le volume d'activité de l'entreprise sans qu'il y ait nécessairement une exacte proportionnalité entre la

---

<sup>20</sup> Encyclopédie de comptabilité, « contrôle de gestion et audit », Sous la direction de Collasse B, Economica, Paris, 2000, P. 559.

<sup>21</sup> DUBRULLE L, JOURDAIN D, « comptabilité analytique de gestion », Dunod, Paris, 2010, P. 59

<sup>22</sup> ALAZARD & SEPARI, opcite, 2007, p162

variation des charges et celle du volume des produits obtenues. Ce sont des coûts liés directement au volume d'activité ou de vente ». <sup>23</sup>

#### ▪ Coût fixe

Le coût fixe « est constitué de charges réputées non variables pendant une période déterminé » <sup>24</sup>. C'est des coûts qui sont indépendants du niveau de production ou de vente, ils sont liés à l'existence de l'entreprise.

**Tableau 1: Exemples des types de charges**

	<b>Charges directs</b>	<b>Charges indirects</b>
<b>Coûts variables</b>	Charges directes variables -Consommation de matières premières. - Main-d'œuvre directe. -Salaire des ouvriers de fabrication.	Charges indirectes variables -Energie pour faire fonctionner une machine utilisée pour fabriquer plusieurs produits. -Frais postaux de livraison dans une société de vente par correspondance.
<b>Coûts fixes</b>	Charges directes fixes -Amortissement d'une machine spécifique utilisée pour un seul produit.	Charges indirectes fixes -Salaire du directeur administratif. -Contrat de maintenance d'un ordinateur.

Source : Dubrulle L « L'essentiel de la comptabilité analytique », EYROLLES éditions d'Organisation, Paris, 2006.

### 2.3 Les méthodes de calcul des coûts

La comptabilité analytique analyse les coûts de plusieurs manières et chaque entreprise utilise sa propre méthode. Dans cette partie, nous abordons les trois méthodes d'établissement des coûts les plus courantes :

#### 2.3.1 La méthode des coûts complets

L'objectif de la comptabilité analytique dans le Cadre de la méthode des coûts complets est d'obtenir le cout des produits élaborés contenant toutes les charges c'est-à-dire un coût dit de revient, et selon **C.ALAZARD** « la méthode des coûts complets partage les charges incorporables en charges directes et charges indirectes, et préconise pour les charges indirectes un traitement spécifique : l'affectation dans les centres d'analyse » <sup>25</sup>. L'objectif de cette méthode est de

<sup>23</sup> ALAZARD & SEPARI, Opcite, 2010, P.48

<sup>24</sup> DUBRULLE L & JOURDAN D, Opcite, 2010, P59

<sup>25</sup> ALAZARD C. « Contrôle de gestion », Edition DUNOD, PARIS, 1998, p.162

déterminer les coûts de revient de produit en intégrant l'ensemble des charges sur une période analysée.

Parmi les méthodes des coûts complets, nous avons :

▪ **La méthode des sections homogène(ou centre d'analyse)**

Un centre d'analyse est une subdivision comptable de l'entreprise où sont analysés et regroupés les éléments de charges indirectes préalablement à leur imputation aux coûts. Deux critères procèdent à la définition des centres d'analyses :

- Ils doivent correspondre autant que possible à une division réelle de l'entreprise ou à l'exercice d'une responsabilité ;

- Les charges totalisées dans un centre doivent avoir un comportement commun de telle sorte qu'il soit possible de déterminer une unité de mesure de l'activité de chaque centre.<sup>26</sup>

▪ **La méthode de comptabilité à base d'activité (la méthode ABC)**

La méthode des coûts à base d'activités est fondée sur l'analyse transversale des différents processus de l'entreprise. Elle intègre un niveau de coût supplémentaire : le coût des activités, dont l'étude est prépondérante par rapport à celle des produits.

La méthode des coûts à base d'activités permet de mieux comprendre l'origine des coûts.

L'analyse des charges indirectes est plus fine que dans la méthode classique des coûts complets.

Les principes de la méthode sont :

- La comptabilité par activité repose sur une vision systémique de l'entreprise ;
- L'entreprise n'est plus découpée en fonctions mais en activités ;
- La comptabilité par activité est fondée sur la valeur des produits et le coût des activités ;
- Les activités chainées les unes aux autres créent la valeur du produit.

**Figure 7: Le principe de la méthode ABC**



Source : BARON P, « La mutation du contrôle de gestion », Organisation, Paris, 2000, P119

La méthode ABC s'appuie généralement sur les étapes suivantes :

- Identification des activités ;
- Evaluations des ressources consommées par chacune d'elles ;
- Définition des indicateurs d'activités ;
- Affectation du coût des activités aux objets de coût.<sup>27</sup>

<sup>26</sup> ALAZARD C & SEPARI S, opcite, 2007, p169

<sup>27</sup> ALAZARD C & SEPARI S, opcit, 2007, p.315

**• La méthode ABM (Activity Based Management)**

Le management par activité s'appuie sur un découpage de l'entreprise par activités assez similaire à celui défini par la méthode ABC. **ALAZARD .C .et SEPARI .S** (2007) proposent la définition suivante d'ABM « est une méthode de management de l'entreprise qui doit permettre un pilotage stratégique de l'organisation dans le but d'améliorer la performance par des démarches de progrès continu ». <sup>28</sup>

La méthode ABM part du principe que chaque produit consomme des activités et chaque activité consommée des ressources. Elle implique une réflexion stratégique en facilitant la prise de décision.

**2.3.2 La méthode des coûts partiels**

Cette méthode retient une partie de charges variables, qu'elles soient directes ou indirectes, dans le coût des produits. Pour ce calcul, il est donc indispensable d'identifier les charges variables des centres d'analyses.

Ce mode de traitement permet un jugement sur l'opportunité de supprimer ou de développer les ventes d'un ou des produits. <sup>29</sup>

**• La méthode de coût variable (direct costing)**

Cette méthode ne retient que les charges variables, directes et indirectes, dans le coût des produits. Elle permet de dégager une MCV, par produit ou par activité afin d'en mesurer la performance. Cette méthode est pertinente lorsque les coûts fixes sont faibles.

La méthode de coût variable récapitule la situation de l'entreprise dans un tableau appelé « le compte du résultat différentiel », qui fait apparaître : le CA, CV, MCV, CF et le résultat courant.

**• La méthode des coûts directs**

« La méthode des coûts directs intègre dans les coûts uniquement les charges affectables sans ambiguïté aux produits qu'il s'agisse de charges variables ou charges fixes. Comme ce coût ne comprend que les charges directes, c'est donc un regroupement aisé à réaliser et dont le calcul ne souffre d'aucune ambiguïté. Il analyse pas les charges indirectes qui sont imputées globalement à la somme des marges sur coûts directs générés par chaque produit ». <sup>30</sup>

**• La méthode des coûts marginaux**

Selon le plan comptable le coût marginal correspond à l'accroissement de coût qui résulte de la fabrication et/ou de la vente d'une unité supplémentaire de bien (ou service).

---

<sup>28</sup>Idem, p 588

<sup>29</sup>Idem, p 252

<sup>30</sup>Idem, p 253

Le coût marginal se compose donc des charges variables qu'entraîne la réalisation de cette unité supplémentaire, majorées éventuellement du coût fixe complémentaire qu'il faut installer pour obtenir cette prestation.<sup>31</sup>

### 2.3.3 La méthode des coûts standards

« Les lacunes de la comptabilité sont nombreuses, l'analyse est a posteriori, c'est-à-dire tournée vers le passé, alors que le but de la comptabilité analytique et le contrôle de gestion est de permettre l'établissement d'une comptabilité prévisionnelle, ils doivent être autorisés à calculer le coût et le prix afin de mettre en évidence la différence et de la faire analyser. Les coûts standards sont des coûts prédéterminés à caractère normatif permettant d'évaluer les performances au sein de l'entreprise pour une période donnée ». <sup>32</sup>

**Tableau 2: Les méthodes de calcul des coûts**

Méthodes	Objectifs
Méthodes classiques des coûts complets (centres d'analyse)	-Analyse de la performance des produits
Méthode des coûts variables	-Analyse de la contribution de chaque produit ou activité à couvrir les coûts fixes et à former le résultat. -Analyse d'indicateurs de risque (seuil de rentabilité, indice de sécurité...)
Méthode des coûts directs	-Analyse de la contribution de chaque produit ou activité à couvrir les coûts indirects et à former le résultat
Méthode des coûts spécifique	-Analyse de la contribution de chaque produit ou activité à couvrir les coûts fixes indirects et à former le résultat
Méthode de coût cible	-Analyse des produits dès leur phase de conception et tout au long de leur cycle de vie en fonction du marché et de la marge attendue
Méthode à base d'activités (méthode ABC)	Analyse de la performance des activités

**Source :** GRANDGUILLOT B, GRANDGUILLOT F, « l'essentiel de la comptabilité de gestion », édition l'extenso, France, 2015, p .17

<sup>31</sup>GERVAIS M, « Contrôle De Gestion », 7<sup>ème</sup> Édition, Economica, Paris, 2005, p.115

<sup>32</sup> Idem, p.121

### 2.4 La comparaison entre la comptabilité générale et la comptabilité analytique

La comptabilité générale permet d'établir une vision générale des comptes et finances de l'entreprise (Dépenses, revenus, charges ...etc.). La comptabilité analytique se focalise sur l'exploitation de l'entreprise afin de calculer et d'analyser différents coûts.

La comptabilité générale établit un bilan global de l'activité financière, qui sert de base à la comptabilité analytique. Cette dernière étudie les frais engendrés par l'entreprise afin d'adapter son modèle économique et de s'assurer de sa rentabilité à long terme.

Pour atteindre les critères de comparaison, DUBRULLE et JOURDAIN (2007) ont dressé le tableau suivant :

**Tableau 3: la comparaison entre la comptabilité générale et la comptabilité analytique**

Critères de comparaison	Comptabilité générale	Comptabilité analytique
<b>Au regard de la loi</b>	Obligatoire	Facultative
<b>Vision de l'entreprise</b>	Globale	Détaillé
<b>Horizons</b>	Passé	Présent-futur
<b>Nature des flux observés</b>	Externes	Internes
<b>Documents de base</b>	Externes	Externes et internes
<b>Classements des charges</b>	Par Nature	Par destination
<b>Objectifs</b>	Financiers	Economique
<b>Règles</b>	Rigides et normatives	Souples et évolutives
<b>Utilisateurs</b>	Tiers direction	Tous les responsables
<b>Nature de l'information</b>	Précise certifié -formelle	Rapides -pertinente-approché

Source : DUBRULLE L, JOURDAIN D, « comptabilité analytique de gestion », 5ème édition, DUNOD, Paris, 2007, P.9.

Les comptables souhaitent vérifier au moins une fois par an, en fin d'exercice comptable, l'égalité liant le résultat de la comptabilité générale aux résultats analytiques par produits.

### 3. Le tableau de bord

#### 3.1. Définition et le rôle de tableau de bord

Un tableau de bord est « un ensemble d'indicateurs de pilotage, construits de façon périodique, à l'intention d'un responsable, afin de guider ses décisions et ses actions en vue d'atteindre les objectifs de performance ». <sup>33</sup>

<sup>33</sup> DORIATH B, « contrôle de gestion », 4<sup>ème</sup> Édition, Dunod, paris, 2005, p.140

Le tableau de bord répond à de nombreuses attentes, du fait qu'il est venu compenser les limites des autres outils du contrôle de gestion. Au fur et à mesure du temps ses rôles sont devenus de plus en plus larges.

• **Le tableau de bord, instrument de contrôle de gestion et de comparaison**

- Le tableau de bord permet de contrôler en permanence les réalisations par rapport aux objectifs fixés dans le cadre de la démarche budgétaire ;

- Il attire l'attention sur les points clés de la gestion et sur leur dérivé éventuel par rapport aux normes de fonctionnement prévues ;

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

- La qualité de cette fonction de comparaison et de diagnostic dépend évidemment de la pertinence des indicateurs retenus.<sup>34</sup>

• **Le tableau de bord, aide à la décision**

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

- Une prise de décision en temps réel ;

- Une prise de décision répartie ;

- Fournir des informations adaptées à chaque décideur ;

- Le pilotage d'objectifs diversifiés.

• **Le tableau de bord, outil de dialogue et de communication**

Le tableau de bord permet un dialogue entre les différents niveaux hiérarchiques. Il joue un rôle intégrateur, en donnant à un niveau hiérarchique donné, un langage commun.<sup>35</sup> Il permet aux subordonnés de commenter les résultats de leurs actions, les faiblesses et les points forts. Le supérieur hiérarchique doit coordonner les actions correctives de l'entreprise en privilégiant la recherche d'un optimum global plutôt que des optimisations partielles.

### **3.2. Les différents types de tableau de bord**

« Il y a plusieurs types de tableaux de bord selon le domaine dans lequel on se trouve et qu'on peut ajuster aux différents projets ou services de l'entreprise. Un tableau de bord peut être ajusté à une multitude de situations et adapté à plusieurs environnements. Malgré l'existence d'un nombre élevé de tableaux de bord et leurs différences, ils ont tous pour objectif de suivre la réalisation des objectifs et de prendre des décisions adaptées.

<sup>34</sup> ALAZARD C & SEPARI S, opcit., p.634

<sup>35</sup> Ibid, p.634

Il existe trois types de tableau de bord : tableau de bord stratégique (balanced scorecard), tableau de bord de gestion (tableau de bord budgétaire) et le tableau de bord opérationnel »<sup>36</sup>

• **Le tableau de bord stratégique (ou balanced scorecard)**

Le tableau de bord stratégique est un tableau de bord multidimensionnel qui a été introduit aux Etats Unis au début des années 1990 pour remédier aux limites des systèmes de mesure de la performance qui existaient et qui étaient centrées uniquement sur sa dimension financière.

C'est un outil de management stratégique, de communication et un système de mesure des performances. Il 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 ou dimensions : financier, clients, processus et apprentissage organisationnel.

Le tableau de bord stratégique permet de clarifier la vision stratégique de l'entreprise et d'identifier les leviers d'actions de la performance. Sa fréquence de réalisation est généralement annuelle, semestrielle, trimestrielle ou mensuelle, donc on peut dire que c'est outil de pilotage à long terme.

• **Le tableau de bord de gestion**

L'élaboration du tableau de bord de gestion se fait par le chef d'entreprise, le chef de projet ou le directeur administratif et financier. Il a pour objectif d'évaluer les performances financières de l'entreprise en mettant en évidence les écarts entre les prévisions et les réalisations. Il est plus utilisé pour contrôler l'état financier mais il permet également d'analyser les causes de ces écarts et de mettre en place des actions correctives.

Ce type de tableau affiche les principaux indicateurs que le manager doit savoir maîtriser et qui lui permettent de piloter l'activité de l'entreprise. C'est un tableau réalisé de façon régulière presque toutes les semaines ou tous les mois, donc c'est un outil de pilotage à moyen terme.

• **Le tableau de bord opérationnel (ou tableau de bord de performance)**

Le tableau de bord opérationnel réalisé de manière journalière, hebdomadaire ou mensuelle est considéré comme un outil de pilotage à court terme. Il contient deux types d'indicateur : des indicateurs de pilotage et des indicateurs de performance.

Le tableau de bord opérationnel a pour objectif de mesurer l'avancement ainsi que la performance des plans d'actions mis en place par le responsable opérationnel, pour atteindre les objectifs de l'entreprise, et de prendre les mesures correctives essentielles. Il présente, la plupart du temps, les informations en temps réel sur l'état des performances purement opérationnelles.

---

<sup>36</sup> NOËLLE Marie Sésiré- Luciani, I HIRSCH Danie, KACHER Nathalie, POLOSSAT Marc, « Le grand livre du contrôle de gestion », Edition-Eyrolles, Paris, 2013, P 256.

#### 4. Le reporting

Le reporting est un dispositif qui permet à un manager de conduire de manière autonome une entité dont il assure la responsabilité. Il donne un langage commun à des centres de profil parfois très différents et permet d'évaluer la performance de divers centres. C'est ce qui lui donne une grande importance et qui pousse les managers à l'utiliser comme un instrument de contrôle.

Le reporting est défini dans divers ouvrages de manière différente mais qui converge vers le même sens, nous avons énuméré quelques définitions de reporting ci-dessous :

« Le reporting est un ensemble de documents qui ont pour objectifs d'informer la hiérarchie de la situation et des résultats des centres de responsabilité »<sup>37</sup>.

Le reporting est « un ensemble d'indicateurs de résultat, construit à posteriori, de façon périodique afin d'informer la hiérarchie, des performances d'une unité »<sup>38</sup>

##### • L'objectif de reporting

Il permet au supérieur hiérarchique direct ou à la direction générale d'effectuer un Suivi de la Performance confié au responsable de chacune des unités de gestion :

- En vérifiant la réalisation des objectifs ;
- En mesurant le poids des écarts ;
- En appréciant la pertinence des actions correctives et leurs résultats ;
- Le reporting ne doit comporter que les données synthétiques pertinentes afin de faciliter leur interprétation, leur comparaison et les prises de décision <sup>39</sup>

#### 5. Le système d'information

« Le système d'information est « une base de données censée regrouper la totalité des informations de gestion de l'entité (informations commerciales, techniques, comptables...etc.) »<sup>40</sup>

Le système d'information remplit quatre fonctions essentielles :

• **La collecte d'information** : qui consiste à regrouper les données en vue d'une utilisation exigeant le traitement de l'ensemble des informations.

• **La mémorisation de l'information** : les données ne sont pas nécessairement utilisées au moment de leur collecte, il existe un stock de données mémorisées en attente d'utilisation.

• **Le traitement de l'information** : il s'agit de transformer les données en informations utiles, en effectuant des opérations de tri, de classement et de calcul. Il peut être manuel ou automatisé.

<sup>37</sup>GUEDJ N, « le contrôle de gestion pour améliorer la performance de l'entreprise », organisation, Paris 2000, p246.

<sup>38</sup>DORIATH B, opcit, P.143.

<sup>39</sup>BEATRICE, « L'essentiel Du contrôle de gestion », 8<sup>ème</sup> Édition, Lestenso, Paris, 2014, p.126

<sup>40</sup>GERVAIS M, opcit, p.269

• **La diffusion de l'information** : la transmission des informations peut être verticale (descendante sous forme d'ordres et directive ou ascendante sous formes des comptes rendus) ou horizontale.

### **6. La gestion budgétaire**

La gestion budgétaire est « un mode de gestion consistant à traduire en programmes d'actions chiffrées, appelés budgets, les décisions prises par la direction avec la participation des responsables ». <sup>41</sup>

La gestion budgétaire est une modalité de gestion prévisionnelle qui se traduit par :

- La définition d'objectif traduisant ce que l'entreprise souhaite faire ou estime pouvoir faire ;
- Une organisation permettant la prévision, sous forme de budget, cohérents entre eux ;
- La participation et l'engagement des responsables dans le cadre d'une gestion décentralisée ;
- Le contrôle budgétaire par la confrontation périodique des réalisations avec les prévisions, mettant en évidence des écarts et permettant toutes mesures de régulation pour les écarts remarquables.

#### **• Les Caractéristiques 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>42</sup>

- Il doit couvrir, en principe, la totalité des activités (fonctionnelle ou opérationnelle) 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 compter 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
- Le système budgétaire doit s'inscrire dans le cadre de la politique générale de l'entreprise.
- Les prévisions budgétaires doivent pouvoir être révisées lorsqu'apparaissent de nouvelles informations ou modifications majeurs des paramètres de budgétisation (fiscalité, données de marché...).

#### **• Les phases de la gestion budgétaire**

Les trois phases de la gestion budgétaire sont :

---

<sup>41</sup>DORIATH .B, « contrôle de gestion en 20 fiches », DUNOD, 5ème édition, paris, 2008, P1.

<sup>42</sup> LOCHARD J, opcit, p25.

▪ **La prévision** : Cette étape implique la création de prévisions pour l'exercice à venir en se basant sur les objectifs stratégiques de la société. Les estimations peuvent concerner les ventes, les dépenses, les investissements, et ainsi de suite. Il est également nécessaire d'analyser les données historiques et d'évaluer les tendances du marché lors de cette étape.

▪ **La budgétisation** : Cette phase consiste à convertir les prévisions en un plan d'action précis, connu sous le nom de budget. Le budget constitue une feuille de calcul qui établit les revenus et les dépenses prévues pour l'année à venir. Son développement est basé sur les objectifs stratégiques de l'entreprise et les prévisions établies lors de la première étape.

▪ **Le contrôle budgétaire** : L'objectif de cette étape est de mettre en place un système de suivi et de contrôle des résultats en relation avec les prévisions budgétaires. Le contrôle budgétaire offre la possibilité d'évaluer les différences entre les prévisions et les résultats réels, de repérer les raisons de ces différences et de prendre des mesures correctives si besoin. Il offre aussi la possibilité de suivre l'évolution des dépenses et des revenus, ainsi que de mesurer la performance financière de la société.

Ces trois phases sont étroitement liées et forment un processus continu de planification, de suivi et de contrôle des performances de l'entreprise.

### **Conclusion**

Ce chapitre nous a permis non seulement de comprendre la notion du contrôle de gestion, ses concepts clés, son évolution, ses missions...etc. mais aussi de comprendre comment s'organise cette fonction au sein de l'entreprise. Le contrôle de gestion est indispensable pour le bon fonctionnement de l'organisation à condition qu'il soit bien instauré au niveau de l'entreprise pour atteindre la performance. Le contrôle de gestion est un processus qui repose sur la prévision des moyens nécessaires, c'est un outil de consolidation des acquis et d'anticipation des problèmes pour aider l'entreprise à gagner en performance et accompagner ainsi son développement, parce qu'il s'appuie sur des outils pertinents tels que la gestion budgétaire qui est considéré comme un outil d'aide dans la prise de décisions, chose que nous allons aborder dans le deuxième chapitre.

## **Chapitre II :**

### **La gestion budgétaire et le contrôle budgétaire**

# CHAPITRE II : La gestion budgétaire et le contrôle budgétaire

Pour mieux piloter et maîtriser la performance d'une organisation, le contrôle de gestion propose de nombreux outils, tel que la gestion budgétaire. Cette dernière est un outil essentiel pour toute organisation, qu'elle soit une entreprise, une association ou une institution publique. Elle permet de planifier et de contrôler les ressources financières de manière efficace, en fixant des objectifs et en les comparant avec les résultats réels. Les techniques de prévision sont un élément clé de la gestion budgétaire, car elles permettent d'estimer les futurs revenus et dépenses de l'organisation.

Ce chapitre sera subdivisé en deux sections, la première traitera des généralités sur la gestion budgétaire, la deuxième sera consacrée au contrôle budgétaire.

## Section 1 : Généralités sur la gestion budgétaire

La gestion budgétaire est un outil nécessaire pour l'entreprise, qui lui permet d'atteindre ses objectifs et d'améliorer sa performance.

### 1. La définition et les principes de la gestion budgétaire

#### 1.1. Définition de la gestion budgétaire

**Alazard C et Sépari S (2010)**, ont défini la gestion budgétaire comme : « une gestion qui conduit la mise en place d'un réseau de budget couvrant toutes les activités de l'entreprise. Ces 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 dont le cœur est constitué par la mise en évidence d'écarts qui doivent permettre la réflexion sur les causes de divergences et initier des actions correctrices ». <sup>43</sup>

Selon **Jack Forget 2005**, la gestion budgétaire est définie comme « l'ensemble des techniques mises en œuvre pour établir des prévisions applicables à la gestion d'une entreprise et pour les comparer aux résultats effectivement constatés » <sup>44</sup>

#### 1.2. Les principes de la gestion budgétaire

Selon **GERVAIS**, six conditions sont requises afin que le système soit efficace :

---

<sup>43</sup>ALAZARD C ET SEPARI S, opcit, 2010, p.218.

<sup>44</sup>FORGET Jack « gestion budgétaire, prévoir et contrôle des activités de l'entreprise », Edition d'organisation, Paris, 2005, P 09

- Le système budgétaire doit couvrir la totalité des activités de l'entreprise : la gestion budgétaire concerne l'ensemble de l'organisation. En ce sens, elle est une discipline traversable et devient un outil de coordination des différentes fonctions

- Le découpage et la présentation des budgets doit se calquer sur le système d'autorité

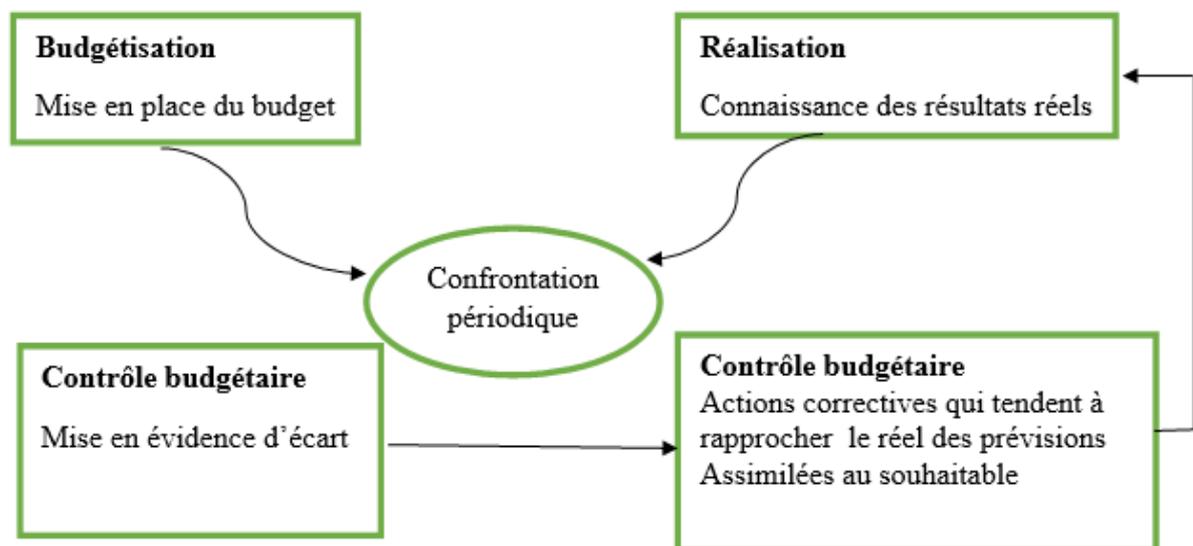
- L'identification claire des responsabilités ne doit pas nuire à l'esprit d'équipe et aux solidarités interdépartementales nécessaires

- Le système budgétaire doit s'inscrire dans le cadre de la politique générale de l'entreprise

- Le système budgétaire doit être relié à une politique de personnel dont l'orientation est conforme à la logique budgétaire : le couplage du système budgétaire et la politique de personnel permet la responsabilisation des acteurs qui passe d'un simple discours à un système compromis, admis, équitable et éventuellement négocié de mesure de performance

- Les prévisions budgétaires doivent pouvoir être révisées lorsqu'apparaissent de nouvelles informations.<sup>45</sup>

**Figure 8 : La gestion budgétaire**



**Source :** ALAZARD C ET SEPARI S., « contrôle de gestion manuel et application », Edition Dunod, 2ème édition, Paris, 2010, page 225.

## 2. Objectifs et rôle de la gestion budgétaire

### 2.1 Objectifs de la gestion budgétaire

La gestion budgétaire désigne le fait de planifier, les recettes et les dépenses prévues sur une période, c'est une méthode de gestion économique de l'entreprise qui consiste à contrôler la réalisation d'objectifs déterminés en quantité et en valeur dans le cycle d'une programmation à

<sup>45</sup> GERVAIS M, opcit. P 275.

court terme. « L'objectif essentiel de la gestion budgétaire est donc l'amélioration des performances économiques de l'entreprise »<sup>46</sup>

Les objectifs de la gestion budgétaire sont :

- IL permet l'identification des responsables, objectifs et ressources mis en œuvre pour atteindre l'objectif global de l'entreprise ;

- L'assurance de la cohérence des décisions de différents centres de responsabilité, en référence aux objectifs de l'entreprise ;

- L'assurance de l'information des responsables sur les objectifs de l'entreprise ;

- Il permet de déterminer l'ensemble des ressources affectées pour atteindre les objectifs en fonction des prévisions ;

- Il permet de vérifier à priori que la construction des budgets respecte l'équilibre fondamental de l'entité ;

- Il permet à l'entreprise de bien connaître ses capacités, ses points forts et faibles.<sup>47</sup>

## 2.2. Le rôle de la gestion budgétaire

La gestion budgétaire dispose des rôles suivants :

- Etablir des objectifs et obtenir un accord sur les plans d'action ;

- Communication de la stratégie ;

- Délégation d'autorité pour prise de décision ;

- Allocation de ressources et approbation des investissements ;

- Coordination interservices ;

- Gestion des coûts et des services centraux ;

- Prévision des résultats ;

- Mesure et contrôle de la performance ;

- Incitation, évaluation, sanctions des performances.<sup>48</sup>

## 3. Les procédures de la gestion budgétaire

La gestion budgétaire est « un mode de gestion prévisionnel impliquant une vision anticipée de l'avenir, elle est définie comme une méthode de gestion, tendant à inscrire dans le cadre d'une planification à long et moyen terme, les actions à entreprendre dans le présent. Sa procédure s'articule nettement autour de trois grandes phases suivantes : les prévisions, la budgétisation et le contrôle »<sup>49</sup>.

<sup>46</sup>GUEDJ N, opcit, 2000, p 246.

<sup>47</sup>DORIATH B et GOUJET C, Opcit, Page 105

<sup>48</sup>GRANDE Jean-Pierre, Cours : « Processus D'élaboration Des Budgets », Escp Europe, Contrôle De Gestion, 2014, P 13.

<sup>49</sup>COLIN.H Et PESQUEUX.Y.E, « le contrôle de gestion », édition Dunod, Paris, 1998, P.101.

### 3.1. La prévision

La prévision constitue la base de la gestion budgétaire, qui s'articule autour de deux axes essentiels à savoir :

- La fixation des objectifs de l'entreprise ;
- L'établissement des prévisions en utilisant les différentes techniques de prévision.

Nous développerons dans ce point les techniques de prévisions des ventes, de production et d'approvisionnement, que nous considérons les plus essentielles pour l'entreprise.

#### 3.1.1 Les Prévisions des ventes

Dans tout processus budgétaire, il convient d'estimer les ventes futures des produits et des services auprès de son marché. La prévision des ventes comporte une prévision des volumes à vendre d'une part, et des prix de ventes d'autre part. Elle tient compte des contraintes externes imposées par le marché (clients, concurrents) et par la conjoncture économique, et aussi des contraintes internes (politiques commerciales choisies, réseaux de vente et capacité de production).<sup>50</sup>

Pour prévoir ses ventes, l'entreprise utilise des informations ;

- **Qualificative** (ligne de produit, type de clientèle) ;
- **Quantitatives** (quantités vendues, chiffre d'affaires) ;
- **Interne** (statistiques, comptabilité générale comptabilité de gestion...etc.) ;
- **Externe** (concurrence, part de marché, conjoncture...etc.).

La prévision des ventes consiste à estimer les ventes futures de l'entreprise en quantité et en valeur. Le chiffrage en volume permet de situer le niveau de l'activité des services, commerciaux ainsi que des services de production et des approvisionnements qui les alimentent. Le chiffrage en valeur permet d'établir les recettes de la firme et l'équilibre futur de la trésorerie.<sup>51</sup>

#### • Les ajustements

L'ajustement consiste à substituer les valeurs observées de la variable ( $y_i$ ) en valeurs calculées ( $y'_i$ ) à l'aide de différents procédés qui font l'objet de ce paragraphe, Ces procédés d'ajustement peuvent être graphiques, mécaniques, ou analytiques ;

#### ▪ L'ajustement mécanique : la méthode des moyennes mobiles

Les moyennes mobiles « sont une méthode empirique d'ajustement qui permet de démontrer la tendance lorsqu'un ajustement linéaire ne convient pas »<sup>52</sup>. Les moyennes mobiles permettent de « gommer l'effet des variations saisonnières et de lisser la série des ventes »<sup>53</sup>

<sup>50</sup> LANGLOIS G, BONNIER C, & Bringer M, « Contrôle De Gestion », Paris : Fauche, 2008, P.191

<sup>51</sup> GERVAIS M, « Contrôle De Gestion Par Le Système Budgétaire », Paris : Vuibert, 1987, P.38

<sup>52</sup> LANGLOIS G, BRINGER, opcit, P.196

<sup>53</sup> BEATRICE & GRANDGUILLOT F, opcit, P.47

L'ajustement est effectué à partir de la série des moyennes mobiles d'après la méthode des moindres carrés. 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. Ensuite les moyennes mobiles dites centrées correspondent au milieu de la période considérée.

En considérant : **Y**=ventes ; **P**=Nombre de période ; **M**=Moyenne mobile non centrée ; **MMC**=Moyennes mobiles centrées.

Le calcul des moyennes mobiles se fait à partir du tableau suivant :

**Tableau 4: La détermination des moyennes mobiles**

Nombre de périodes sur un an	Nombre de périodes sur un an	Formules
Trimestrielles	4 P=4	$m1 = (y_1 + y_2 + y_3 + y_4) / P$ $MMC 1 = \frac{m1 + m2}{2}$ $m2 = (y_2 + y_3 + y_4 + y_5) / P$ $MMC 2 = \frac{m2 + m3}{2}$ $m3 = (y_3 + y_4 + y_5 + y_6) / P$ .....
Mensuelles	12 P=12	$m1 = (y_2 + y_3 + y_4 + \dots + y_{12}) / P$ $MMC 1 = \frac{m1 + m2}{2}$ $m 2 = (y_2 + y_3 + y_4 + \dots + y_{13}) / P$ $MMC 2 = \frac{m2 + m3}{2}$ $m 3 = (y_3 + y_4 + y_5 + \dots + y_{14}) / P$ .....

Source : GRANDGUILLOT F & GRANDGUILLOT B, «L'essentiel Du Contrôle De Gestion », Lextenso, Paris, 2014, p.47

« Cette méthode permet un lissage des informations observées, mais elle élimine des informations en début et enfin de série. Par ailleurs, elle ne donne pas une droite d'équation connue qui peut facilement se prêter à des prévisions ». <sup>54</sup>

▪ **L'ajustement analytique : la méthode des moindres carrés**

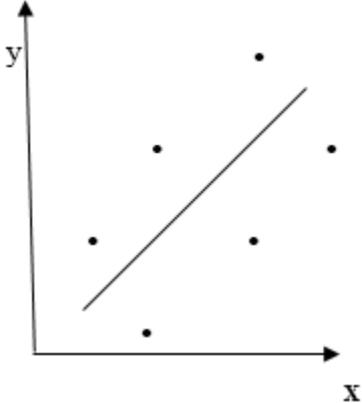
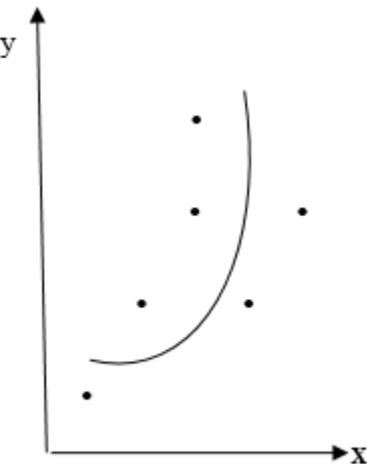
La méthode des moindres carrés « est une méthode d'ajustement linéaire qui fournit une équation de droite de type :  $y = ax + b$ ,

<sup>54</sup> ALAZARD C, SEPARI S, opcit, 2010, P.259.

**y** : représente la valeur ajustée(les quantités vendues)

**x** : la période observée(le range de l'année) »<sup>55</sup>

**Tableau 5: Ajustement analytique par la méthode des moindres carrés**

Tendances	Représentation graphique de l'évolution des ventes	Ajustement par la méthode des moindres carrés
<p><b>Tendance linéaire</b> 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) -Formation d'ajustement linéaire :</p> $a = \frac{\sum i (x_i - \bar{x})(y_i - \bar{y})}{\sum i (x_i - \bar{x})^2}$ <p>b = <math>\bar{y} - a\bar{x}</math> -L'équation trouvée servira à prévoir les ventes pour les périodes futures à condition que la tendance linéaire se poursuit.</p>
<p><b>Tendance exponentielle</b> 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 -Forme logarithmique de l'équation : <math>\log y = x \log a + \log b</math> On peut écrire : <math>Y = \log y</math> ; <math>A = \log a</math> ; <math>B = \log b</math> Donc : <math>Y = Ax + B</math> Formule d'ajustement linéaire :</p> $a = \frac{\sum i (x_i - \bar{x})(Y - \bar{Y})}{\sum i (x_i - \bar{x})^2}$ <p>B = <math>Y - A\bar{x}</math> -L'équation trouvée servira à prévoir les ventes pour les périodes futures à condition que la tendance exponentielle</p>

Source : GRANDGUILLOT F & GRANDGUILLOT B, «L'essentiel Du Contrôle De Gestion », Lextenso, Paris, 2014, p.46

<sup>55</sup>DORIATH.B., & GOUJET C, « contrôle de gestion par le système budgétaire », Paris, 2007, p.08

### • Les séries chronologiques

Une série chronologique, ou série temporelle « est une série statistique représentant l'évolution d'une variable économique (production, CA...) en fonction du temps ». <sup>56</sup>

Ce type de série est donc fréquemment utilisé dans les prévisions des ventes car ce sont des données statistiques faciles à obtenir.

#### ▪ Les composants d'une série chronologique

- La tendance à long terme ou trend notée T ; il exprime la tendance du phénomène sur le long terme.

- Le mouvement cyclique noté C ; il exprime les fluctuations liées à la succession des phases des cycles économiques ou conjonctures. Il est fréquemment regroupé avec le trend dans un mouvement global qualifié d'extra-saisonnier et noté C.

- Les variations saisonnières notées S. ce sont des fluctuations périodiques qui se superposent au mouvement cyclique et dont les causes sont multiples : congés annuels, phénomènes de mode vie, facteurs climatiques, etc. Elles obligent au calcul de coefficients saisonniers.

- Les variations résiduelles ou accidentelles notées E. ce sont des variations de faible amplitude imprévisibles telles que des grèves, des accidents...etc.

#### • Le lissage exponentiel (prévision par la méthode du lissage exponentiel)

Le lissage exponentiel est une méthode de prévision à court terme assez récente, simple et rapide, qui utilise les données des périodes passées, pour calculer leur moyenne mais en les pondérant. Ces observations passées « ont un poids décroissant en fonction de leur ancienneté » <sup>57</sup>.

L'expression mathématique de cette méthode peut être exprimée de la façon suivante :

$$Y_t = a y_{t-1} + (1-a) Y_{t-1}$$

$Y_t$  : prévision de la période t ;

$y_{t-1}$  : observation de la période précédente ;

$Y_{t-1}$  : prévision de la période précédente ;

a : coefficient de pondération compris entre 0 et 1

Avec un raisonnement par récurrence, on démontre facilement que  $Y_t$  est une moyenne de toutes les observations passées, pondérées par des coefficients décroissants avec le temps.

$$Y_t = a y_{t-1} + a(1-a) y_{t-2} + a(1-a)^2 y_{t-3} + \dots + a(1-a)^{n-1} y_{t-n+1} + a(1-a)^n y_{t-n}$$

<sup>56</sup>ALAZARD C & SEPARI S,opcit,P.384

<sup>57</sup> ALAZARD C, SEPARI S,opcit,2010,P.263

### 3.1.2 Les prévisions de production

« Après avoir établi le programme de vente, il est nécessaire d'adapter le programme de production à la demande prévisionnelle et d'effectuer les ajustements nécessaires.

Le programme de production qui définit les quantités de produits à fabriquer par période à court terme, vise à optimiser les moyens de production en tenant compte des contraintes de production (les contraintes liées aux aspects techniques et organisationnels des ateliers de production, à leur capacité disponible tel que : les heures machine, quantité de matières, main d'œuvre ...) et des contraintes commerciales (liées aux objectifs de vente de produits) »<sup>58</sup>.

Une organisation performante de la gestion de la production doit répondre à plusieurs objectifs :

- Maîtriser les flux des matières, des composants, entrant dans le processus de production et des produits :

- Optimiser les capacités de production ;
- Organiser le travail selon le choix stratégique adaptés (intégration, sous-traitance, externalisation .....);
- Améliorer la qualité des produits ;
- Minimiser les coûts ;
- Réduire les délais (d'approvisionnement, production, stockage ....) ;
- Satisfaire la clientèle. En adoptant rapidement les capacités de production à l'évolution de la demande.

En conséquence, l'entreprise doit rechercher, un univers certain, le meilleur programme de production possible, c'est -à-dire celui qui permet :

- De satisfaire la demande tant en quantité et qu'en qualité et en temps ;
- D'utiliser pleinement les capacités de production (équipements, main- d'œuvre ...) ;
- D'optimiser le résultat.

### 3.1.3 La gestion des approvisionnements

Le rôle de la fonction d'approvisionnement peut être défini comme l'obligation de fournir les matières premières et composantes en qualité en quantité suffisante au moment voulu et au coût le plus bas possible.

Pour autant, constituer et conserver un stock entraîne des coûts « techniques » dont la minimisation doit être un objectif important de cette fonction.

---

<sup>58</sup>EGODARD, « le petit contrôle de gestion », Paris, 2013, p. 31.

**• Catégorie des coûts engendrés par les stocks**

- **Les coûts liés à la commande** : l'ensemble de ces charges forme le coût d'obtention des commandes et ce coût est fonction du nombre de commandes

- **Les coûts liés à la possession du stock** : l'ensemble de ces coûts forme le coût de possession du stock qui s'exprime comme un taux annuel de possession appliqué sur la valeur du stock moyen.

- **Les coûts liés à l'insuffisance des stocks** : Il s'agit de l'ensemble des frais résultant pour l'entreprise, du manque de disponibilité d'un article. En dehors des coûts administratifs pour informer de cette indisponibilité, l'ensemble de ces éléments forment le coût de pénurie ou de rupture qui est fonction du nombre de ruptures et le plus souvent du temps rupture qui est fonction du nombre de ruptures et de temps.

**• Les différents types de stock**

▪ **Le stock actif** : c'est la quantité de produits qui entre en stock à chaque livraison et qui est consommée. Elle est aussi appelée « quantité économique »

▪ **Le stock de sécurité** : Le stock de sécurité est un volant de stock qui a deux buts :

- Faire face à une accélération de la consommation pendant le délai de réapprovisionnement ;
- Faire face à un allongement du délai de livraison, c'est-à-dire à un retard de livraison.

▪ **Le stock de réapprovisionnement** : Le stock de réapprovisionnement est le niveau du stock qui entraîne le déclenchement de la commande, et il inclut le stock de sécurité s'il existe.

• **La gestion des approvisionnements** : Seuls les approvisionnements représentant la majeure partie des consommations en valeur doivent faire l'objet d'une gestion prévisionnelle de stock rigoureuse. Nous exposerons trois méthodes :

**▪ La méthode des 20\80**

On constate en général que 20 % des articles approvisionnés représentent 80 % des consommations. Ces articles subiront une gestion minutieuse contrairement aux autres. Cette méthode consiste à :

- Ordonner les consommations des articles dans l'ordre décroissant ;
- Exprimer les valeurs et les quantités en pourcentages cumulé croissants ;
- Déterminer les groupes d'articles d'après la loi 20/80 ; 80/20 ;
- Effectuer une représentation graphique

**▪ La méthode ABC**

Le principe est identique à celui de la méthode des 20/80. Toutefois, l'analyse est plus fine puisqu'on distingue trois groupes d'articles :

- Groupe A → 10% du nombre des articles représentent 70% de la consommation ; ils font l'objet d'une gestion précise

- Groupe B → 30% du nombre des articles représentent 20% de la consommation ; son importance et son gestion sont moins précises.

- Groupe C → 60% du nombre des articles représentent 10% de la consommation ; son importance et son gestion sont moins précises.

### ▪ La méthode algébrique ou le modèle Wilson

Le modèle de Wilson suppose que l'avenir soit déterminé avec certitude. Il n'y a donc pas besoin d'un stock de sécurité. La totalité de stock est mouvementée par ailleurs, le modèle Wilson n'admet pas la possibilité d'une pénurie, son objectif est la minimisation des coûts d'approvisionnement.

Ce modèle est fondé sur les hypothèses suivantes :

Les consommateurs sont connus d'une façon certaine ;

- Le délai de livraison des fournisseurs de sorte que la rupture n'est pas envisagée ;
- Les coûts de possession de stock sont proportionnels aux quantités et durée de stockage ;
- Le coût de la gestion de commande est fixe.

- Coûts de la gestion des commandes  $C_1 * \frac{m}{Q}$

- Stock moyen en quantité  $\frac{Q}{2}$

- Coût de possession de stock  $\frac{Q}{2} * C_s$

- Coût total  $F(Q) = C_1 * \frac{m}{Q} + \frac{Q}{2} * C_s$

D'où :  $F'(Q) = 0 \Leftrightarrow C_1 * \frac{m}{Q^2} + \frac{C_s}{2} = 0$

$$Q = \sqrt{\frac{2mC_1}{C_s}}$$

On obtient :  $\Leftrightarrow$

Cette quantité optimale Q est appelée lot économique

Le nombre de réapprovisionnement :  $N = \sqrt{\frac{mC_s}{2C_1}}$

### 3.2. La budgétisation

La budgétisation est « la phase de la gestion budgétaire qui consiste en une définition de ce que sera l'action de l'entreprise à court terme sur le double plan des objectifs et des moyens »<sup>59</sup>. Cette étape est le rapport entre les objectifs visés et les moyens pour les atteindre.

Selon **BRIGITTE DORIATH** et **CHRISTIAN GOUJET** : le budget « la traduction monétaire du programme ou plan d'action retenu pour chaque responsable, il définit les ressources qui lui sont délégués pour atteindre les objectifs qu'il a négociés. Les budgets sont généralement annuels et détaillés selon une périodicité plus ou moins fine »<sup>60</sup>

Pour **LOCHARD (1998)**, « le budget est une prévision chiffrée en volume et en unités monétaires de tous les éléments correspondant à un programme d'activités déterminé et établi, en fonction des objectifs négociés et acceptés. Un budget d'exploitation est la traduction chiffrée de tous les budgets »<sup>61</sup>.

Selon **BERLAND.N** et **RONGE.Y (2011)** : « Le budget est l'outil central du contrôle de gestion. Il est présenté dans la quasi-totalité des organisations et constitue bien souvent le cœur de l'activité des contrôleurs. Il relie entre les prévisions opérationnelles »<sup>62</sup>.

#### 3.2.1 Objectifs et rôles de budget

La construction du budget répond à plusieurs objectifs :

##### ▪ Les budgets sont des outils de pilotage de l'entreprise

-Ils déterminent l'ensemble des moyens et des ressources nécessaires pour atteindre les objectifs de l'organisation, en fonction de ces prévisions ; il s'agit donc d'une politique volontariste de la part des dirigeants ;

- Ils permettent de repérer, à court terme les contraintes externes ou internes (goulets d'étranglement) et les opportunités ;

- Ils assurent la cohérence des décisions et des actions des différents centre de responsabilité, en référence aux objectifs de l'entreprise ;

-Ils permettent de vérifier à priori que la construction budgétaire respecte les équilibres fondamentaux de l'entreprise (trésorerie et financement) ;

##### ▪ Les budgets sont des outils de communication et de la responsabilisation et de motivation

-Ils assurent l'information des responsables sur les objectifs de l'entreprise et sur leur déclinaison au niveau de chaque centre de responsabilité ;

<sup>59</sup>LECLERG D, « gestion budgétaire », éd, Eyrolles, Paris, 1984, P.86.

<sup>60</sup>DORIATH .B ET GOUJET .C, opcit, P.100.

<sup>61</sup>LOCHARD.J, 1998, P12

<sup>62</sup>BERTLANDE.N Et RONGE.Y, « Contrôle De Gestion : Prospectives Stratégiques Et Managériales », Edition Pearson Education, France, 2011, P273.

-Ils installent la responsabilisation et la motivation des hommes dans le cadre de décentralisation par la négociation des objectifs et des moyens mis en œuvre ;

-la procédure budgétaire revient à établir de véritables contacts négociés entre la hiérarchie et les responsables des unités opérationnelles.

• **Les budgets sont des outils de contrôle**

-Ils permettent le contrôle de gestion par la détermination des écarts entre la réalisation et la prévision, c'est le contrôle budgétaire.

-On constate ainsi que le processus budgétaire correspond à une volonté de maîtriser les décisions et/ou les actions à court terme dans l'objectif d'atteindre une performance souhaitée. Il correspond aussi à des choix organisationnels tournés vers la décentralisation des décisions. Le modèle budgétaire doit donc épouser le modèle organisationnel.

• **Instrument de planification**

-Le budget constitue un outil de planification, il permet à l'entreprise de s'assurer que ses choix sont rationnels.

-Il oblige les responsables à faire des études avant de prendre des décisions

Les budgets jouent un rôle important car ils permettent :

- La mise en œuvre des plans et de la stratégie ;
- L'assurance de la cohérence sur le court terme de l'ensemble des actions à entreprendre ;
- Représentent un support de communication et de coordination auprès des acteurs de l'entité
- Traduisent l'engagement de chaque responsable ;
- Responsabilisent les différents centres de l'organisation ;
- Constituent un moyen de motivation ;
- Fournissent les données de référence de contrôle.<sup>63</sup>

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

Le budget doit permettre de :

- Préciser les objectifs poursuivis par l'organisation ;
- Elaborer des plans à court terme ;
- Estimer les revenus associés aux plans ;

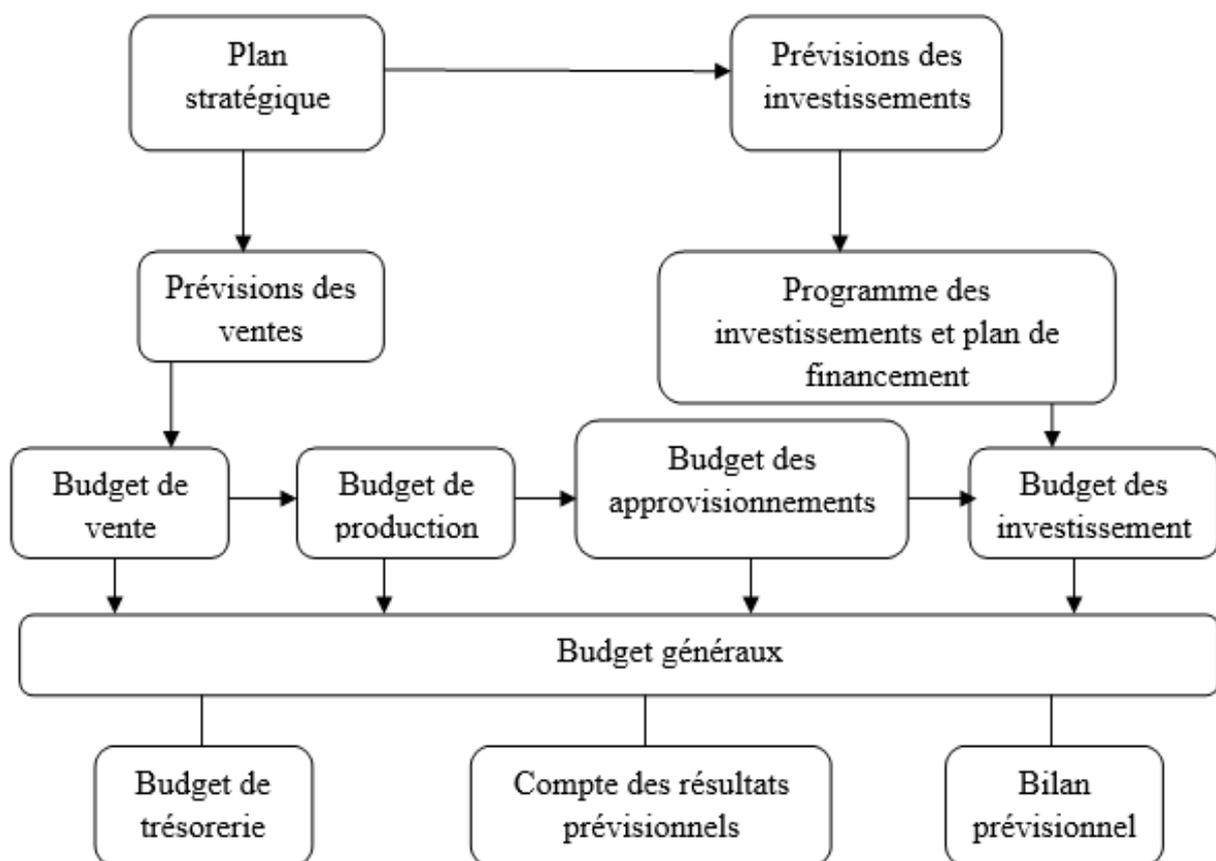
---

<sup>63</sup>GUY D et LARUE D, « Contrôle De Gestion », Edition Lexis Nexis Sa, France, 2005, P310.

- Etablir un plan d'investissement ;
- Déployer un plan de production ;
- Planifier les approvisionnements ;
- Prévoir l'embauche de main d'œuvre et d'en préparer la formation ;
- Dresser le budget de production ;
- Etablir le budget global ;
- Assurer le suivi des plans.

### 3.2.2. Les types du budget

Figure 9: La gestion budgétaire



Source : DORIATH.B, « contrôle de gestion », édition Dunod, Paris, 2005, p02 .

Il existe plusieurs types des budgets nous citons :

#### • Le budget des ventes

« Le budget des ventes constitue la pièce maîtresse de la gestion budgétaire : il est à la fois déterminant pour l'élaboration des autres budgets et constitue les principales recettes futures de l'entreprise. Pour permettre une exploitation et un contrôle efficace de la prévision des ventes en quantité et en valeur, le budget des vents fait l'objet de plusieurs ventilations. Les différents

budgets des ventes sont ensuite regroupés dans un budget global des ventes qui est soumis à la direction générale pour approbation ». <sup>64</sup>

### • Le budget de production

Le second budget dans l'ordre chronologique est le budget de production. Il est souvent établi de manière subséquente par rapport au budget de vente.

Il consiste à déterminer les quantités de production correspondantes aux prévisions de ventes en tenant compte des contraintes liées à l'entreprise (main-d'œuvre, matières premières,...

Le programme de production a pour objectif de définir pour l'exercice budgétaire et dans des conditions optimales et les rythmes de production avec la prise en considération des prévisions de ventes et les contraintes de gestion des stocks. Il prend aussi en compte les contraintes techniques du système productif telles que capacités productives, effectives, la main-d'œuvre qualifiée. <sup>65</sup>

### • Le budget d'approvisionnement

Il est présenté en quantité et en valeur (quantité × coût standard unitaire), le budget des approvisionnements permet de :

- Il se subdivise en quatre budgets partiels :
- Budget des commandes ;
- Budget des livraisons ;
- Budget des consommations ;
- Budget des stocks.

Pour une consommation régulière, la budgétisation ne présente pas de difficulté puisque les données optimales (nombre de commandes, quantité, périodicité) ont été déterminées préalablement à l'aide de model Wilson.

Par exemple : Lorsque la consommation est irrégulière, l'entreprise doit prévoir un stock de sécurité et choisir entre une périodicité de livraisons constantes et des quantités livrées variables ou une périodicité de livraison variable et des quantités livrées constantes <sup>66</sup>

### • Le budget des investissements

Le budget d'investissement défini comme ; « un ensemble de dépenses immobilisées ou non autour d'un projet ayant sa propre justification économique ». <sup>67</sup>

Le budget des investissements, détaille chaque Mois : <sup>68</sup>

---

<sup>64</sup>BEATRICE. GRANDGUILLOT F. opcit. , P.53\_p54.

<sup>65</sup> DORIATH B, opcit, p13.

<sup>66</sup>BEATRICE, GRANDGUILLOT F., Opcit, p.78-p.79.

<sup>67</sup> BERLAND N, de RONGE Y, « contrôle de gestion perspective stratégiques et managériale », Pearson, Paris, 2008.

<sup>68</sup>DORIATH B, opcit, P. 59.

-Les dates et les montants des engagements, moments à partir desquels l'entreprise s'engage à payer les livraisons et prestations, selon un calendrier prédéfini ;

- Les dates et les montants des réceptions dont la connaissance est indispensable la mise en œuvre matérielle du projet ;

-Les dates et les montants des règlements qui permettent d'organiser la trésorerie de l'entreprise.

Il existe plusieurs méthodes de choix d'évaluation des investissements, on peut citer quatre méthodes ;

▪ **La valeur actuelle nette (VAN)** : « La valeur actuelle nette (VAN) est le critère de référence en matière de choix d'investissement, elle se définit pour un projet dont la durée de vie est égale à (T) année. Elle mesure le bénéfice absolu susceptible d'être retiré d'un projet d'investissement. C'est le résultat de la comparaison, à l'investissement sur sa durée de vie ». <sup>69</sup>

La valeur actuelle nette (VAN) est égale à la somme des cash-flows actualisés moins le montant de l'investissement initial. Elle est exprimée dans l'unité monétaire du projet.

$$VAN = -I_0 + \sum_{i=1}^n CF_i / (1 + t)^i$$

**Source** : GERVAIS M, « contrôle de gestion par le système budgétaire », paris, Vuibert, 1987, p63

**I<sub>0</sub>** : Montant de l'investissement

**CF** : cash-flows attendus de l'investissement pour la période

**t** : Taux actualisation

**n** : la durée totale du projet

La règle de décision sera exprimée en trois termes :

- **VAN > 0** : l'investissement est rentable (acceptable) ;

- **VAN = 0** : l'investissement sans rendement ;

- **VAN < 0** : l'investissement n'est pas rentable (rejeté).

▪ **Le taux de rentabilité interne (TRI)**

Cette méthode consiste à rechercher le taux qui rend équivalents le montant de l'investissement et les excédents nets de trésorerie, soit :

$$\sum_{i=1}^n \frac{CF_i}{(1+t)^i} - I_0 = 0$$

**Source** : GERVAIS M, opcit, P.64.

<sup>69</sup>BEATRICE & GRANDGUILLOT F, « L'essentiel Du Contrôle De Gestion », L'extenso, Paris, 2009, P. 96

Et à comparer ce taux interne au taux d'actualisation de référence de l'entreprise, de manière à n'investir que si :

**TRI** > Taux de référence.

• **Le budget de trésorerie**

Il est défini comme un « ensemble des prévisions de recettes et de dépenses pour la période budgétaire. L'élaboration du budget de trésorerie commence par la préparation d'un budget des recettes mensuelles (encaissements) d'un budget des dépenses mensuelles (décaissements) et aussi un budget de TVA. Ces budgets sont ensuite regroupés dans un budget général de trésorerie »<sup>70</sup>. L'élaboration des budgets de trésorerie nécessite l'établissement du budget des encaissements, des décaissements, la TVA et le budget général de trésorerie :<sup>71</sup>

- Le budget des encaissements : Il comprend le budget des encaissements d'exploitation et le budget des encaissements hors exploitation.

- Le budget des décaissements : Il comprend le budget des décaissements d'exploitation et le budget des décaissements hors exploitation.

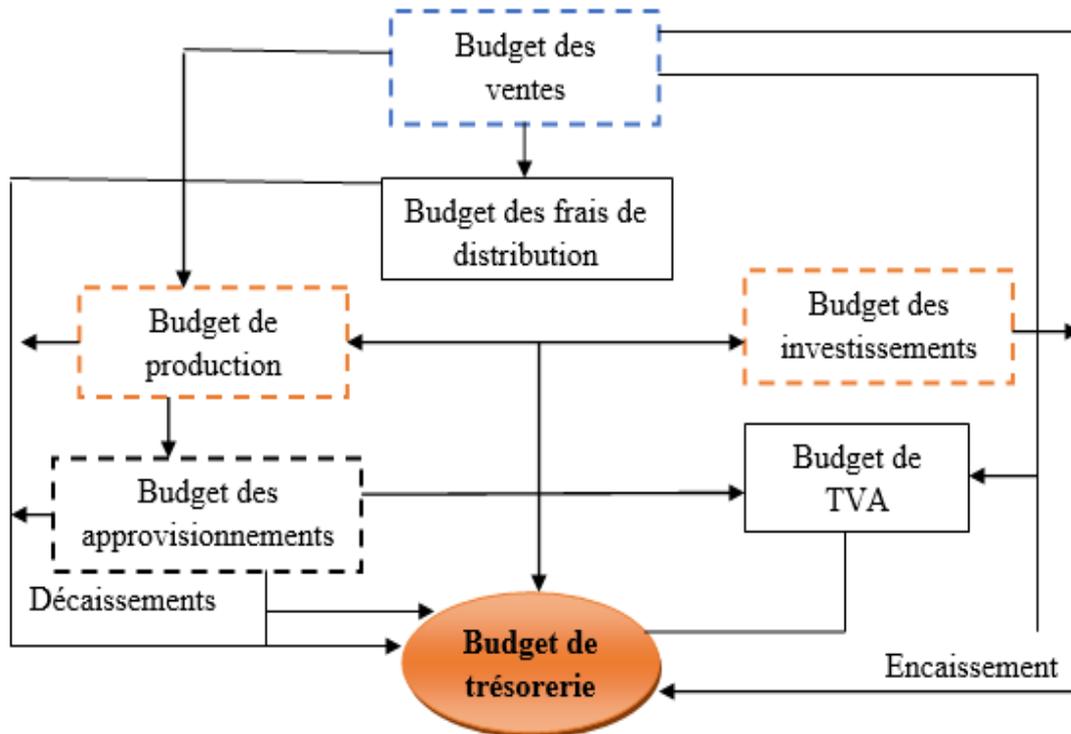
- le budget de la TVA : c'est l'entreprise qui assure pour le compte de l'administration fiscale la collecte de la TVA (impôt indirect). Elle facture à ses clients de la TVA sur le montant de son chiffre d'affaires.

- Le budget général de la trésorerie : il présente la situation de trésorerie pour chaque espace de temps considéré, ce tableau détermine la différence (Encaissements – décaissement) et, compte tenu du montant de la trésorerie initiale, le calcul du solde de fin de période.

<sup>70</sup> LANGLOIS G, BONNIER C, BRINGER M. opcit, P. 286.

<sup>71</sup>idem. p287

Figure 10: Le budget de trésorerie



Source : BENAÏEM J, TUSZYNSKI J, « Gestion Budgétaire et analyse de la performance », Fontaine Picard, Paris, 2014/2015, P. 129.

### • Le budget général

Le budget général synthétise l'ensemble du système budgétaire mis en place par l'entreprise, il permet :

- d'en vérifier la cohérence et sa compatibilité avec le plan opérationnel de l'entreprise
- de contrôler le respect des grands équilibres financiers

### 3.3. Le contrôle budgétaire

Etant un instrument essentiel à la gestion budgétaire, cette étape consiste en un rapprochement entre prévisions et réalisations afin de dégager des écarts qui seront par la suite analysés afin de déterminer les causes ou les responsables, et d'engager des mesures correctives. L'analyse des écarts s'effectue au niveau des responsables d'activités ou l'on vérifie que les objectifs qui avaient été assignés ont été réalisés. Dans le cas contraire, le responsable doit être incité à mettre en œuvre des actions correctives, toutefois il convient de s'interroger à partir de quand doit-on réagir, quel est donc le seuil d'alerte.

## Section 02 : Le contrôle budgétaire

Le contrôle budgétaire est un outil de performance ; son objectif ultime est d'assurer l'allocation des ressources aux axes stratégiques et d'apprécier les résultats obtenus afin de mesurer le degré de performance réalisé.

### 1. Définition, objectifs et rôle de contrôle budgétaire

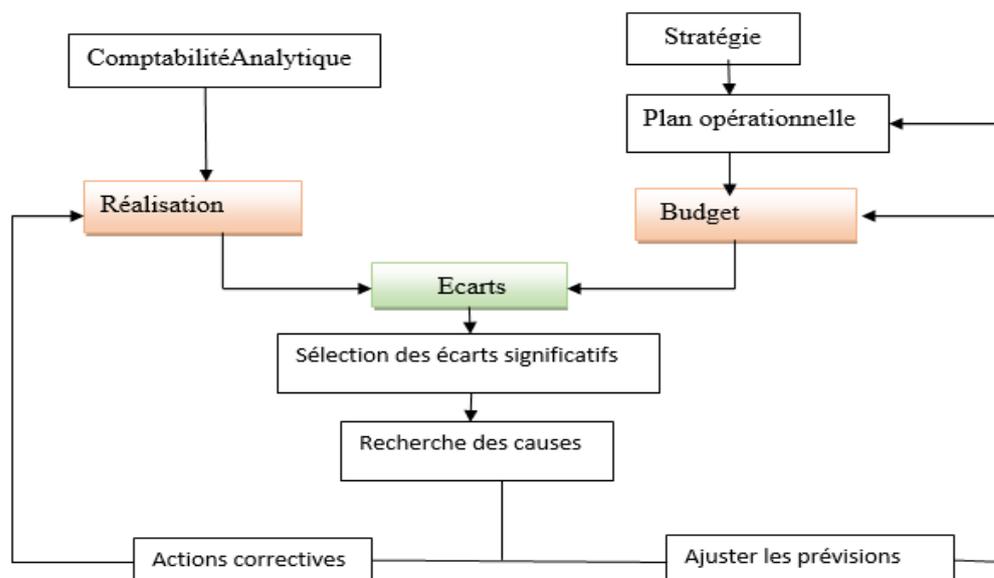
#### 1.1 Définition du contrôle budgétaire

Le contrôle budgétaire est un instrument essentiel de la gestion budgétaire. Selon **DUMENIL (2018)** : « le contrôle budgétaire permet de comparer les réalisations avec les prévisions, de déceler les écarts significatifs, les analyser et prendre des mesures correctrices. Le contrôle budgétaire n'est pas que synonyme de maîtrise du budget, c'est aussi un véritable outil de vérification. Il permet de mettre en évidence la performance des différents centres de responsabilité »<sup>72</sup>

Selon **GERVAIS (1990)**, le contrôle budgétaire est « la comparaison permanente des résultats réels et des prévisions chiffrées figurant au budget afin :

- De rechercher la (ou les) cause(s) d'écarts ;
- D'informer les différents niveaux hiérarchiques ;
- De prendre les mesures correctives éventuellement nécessaires ;
- D'apprécier l'activité des responsables budgétaire »<sup>73</sup>

**Figure 11: Le processus du contrôle budgétaire**



Source : LANGLOIS G& al, « contrôle de gestion, manuel et application », Foucher, Paris 2010, P. 420.

<sup>72</sup> DUMENIL, M. « Le Contrôle De Gestion », 3ème Edition, Gereso, 2018, P. 93.

<sup>73</sup> GERVAIS. M, opcit, 1990, P123

### 1.2 Les Objectifs du contrôle budgétaire

Les systèmes de contrôle sont utilisés pour de multiples objectifs : suivi, apprentissage, signal, contrainte, surveillance, motivation et autres. Le contrôle budgétaire de son côté a pour objectif de :

- Permettre la comparaison des réalisations avec les prévisions ;
- Déceler les écarts significatifs, les analyser et prendre les mesures correctives qui regroupent les aspects principaux du contrôle de gestion ;
- Permettre la vérification de la performance des différents centres de responsabilités.

### 1.3 Le rôle du contrôle budgétaire

Consiste à agir pour améliorer les performances, il impose à toute entreprise un « code de bon conduite » :<sup>74</sup>

- Il oblige à respecter les contraintes et développe un mode de fonctionnement Contractuel ;
- Il responsabilise la hiérarchie à tous les niveaux par le jeu de délégations successives ;
- Il oblige à une remise en cause régulière et à l'apprentissage de la négociation dans tous les types de communication ;
- Il permet l'observation continue des événements capables de modifier les prévisions ;
- Il réalise une prévision et établit un programme d'activité.

## 2. Caractéristiques de contrôle budgétaire

Parmi les caractéristiques de contrôle budgétaire nous pouvons citer les suivantes :

- Le contrôle budgétaire est une composante du contrôle de gestion : le contrôle budgétaire participe au système d'information du contrôle de gestion en faisant apparaître les écarts entre les prévisions et les réalisations et en identifiant les causes des écarts ;
  - Le contrôle budgétaire est un contrôle rétrospectif : le contrôle budgétaire s'intéresse à la période passée (le mois le plus souvent) en comparant les réalisations aux prévisions traduites dans les budgets et en analysant les causes des écarts ;
  - Il a une dominante financière : le contrôle budgétaire s'appuie sur une approche comptable de l'organisation et fournit des indicateurs financiers (exprimés en unités monétaires) ;
  - Il informe les responsables sur le degré de réalisation des budgets : il permet ainsi d'évaluer la performance des acteurs et aussi de procéder aux régulations nécessaires.
  - Il favorise une gestion par exception en ne s'intéressant qu'aux écarts les plus significatifs.
- Ainsi, le contrôle budgétaire participe à la maîtrise de la performance au moyen d'un pilotage par les écarts.<sup>75</sup>

<sup>74</sup> ALAZARD C et SEPARI S, opcit, 2007, p 393.

<sup>75</sup> DORIATH B, GOUJET C, opcit, P 199

### 3. Les modalités d'efficacité de contrôle budgétaire

Pour un contrôle budgétaire efficace, le contrôle de gestion se doit de :

- Définir les centres de responsabilités en évitant les chevauchements d'autorité ou les incohérences de rattachement hiérarchique ;
- Servir de liaison et d'arbitrage entre les centres de responsabilité, en particulier en définissant clairement les modalités de cessions entre les centres ;
- Décider du degré d'autonomie déléguée aux centres et de faire respecter les orientations de politique générale de la firme ;
- Mettre en place des unités de mesure des performances connues.

Dans ce cas, le contrôle budgétaire peut être pleinement perçu par les responsables opérationnels comme un service pour les aider à maîtriser et améliorer la gestion.

### 4. Les étapes de contrôle budgétaire

Le contrôle budgétaire comprend plusieurs étapes importantes :

- **Etablissement du budget** : cela implique la création d'un plan détaillé des revenus et des dépenses futures, en prenant en compte les objectifs financiers, les revenus attendus et les coûts prévus ;

- **Suivi des dépenses** : une fois le budget établi, il est essentiel de suivre régulièrement les dépenses réelles pour chaque catégorie budgétaire. Cela peut être réalisé en utilisant des logiciels de gestion financière, des tableurs ou d'autres outils de suivi ;

- **Analyse des écarts** : en comparant les dépenses réelles aux prévisions budgétaires, il est possible d'identifier les écarts et les différences significatives. Cela permet d'analyser les raisons des écarts et d'apporter les ajustements nécessaires.

- **Prise de décision et ajustements** : sur la base des écarts identifiés, les décisions peuvent être prises pour ajuster les dépenses ou les revenus de coûts, des renégociations de contrats ou des efforts pour augmenter les revenus.<sup>76</sup>

- **Réunions de suivi budgétaire** : des réunions régulières sont souvent organisées pour discuter des résultats financiers, des écarts par rapport au budget et des mesures à prendre. Ces réunions permettent de garder les parties prenantes informées, d'obtenir des feedbacks et de coordonner les actions nécessaires pour atteindre les objectifs financiers.

---

<sup>76</sup> HERVE, H, « Toute La Finance De L'entreprise », France, 2002, P.679

## 5. Analyse des écarts budgétaires

L'analyse des écarts est une étape précieuse dans le contrôle budgétaire, car elle permet d'identifier les domaines où les performances ne sont pas conformes aux attentes et d'apporter les ajustements nécessaires pour atteindre les objectifs fixés.

### 5.1 Définition et principes d'élaboration des écarts

L'écart se définit comme « la différence entre une donnée de référence et une donnée constatée, écart entre coût prévu et coût réalisé, entre quantité allouée et quantité consommée... »<sup>77</sup>.

La mise en évidence d'écarts répond aux besoins de suivi des entités à piloter et parmi les principes conventionnels de construction des écarts nous citons<sup>78</sup> :

#### • Principe 1

Un écart est la différence entre la valeur constatée de la donnée étudiée et la valeur de référence de cette même donnée. La valeur constatée est en général la valeur réelle telle qu'elle apparaît dans la comptabilité de gestion. La valeur de référence peut être une valeur budgétée, standard ou prévisionnelle. Dans le cas d'une comparaison de données entre deux exercices successifs, la valeur de référence est celle de l'exercice le plus ancien.

#### • Principe 2

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

#### • Principe 3

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

#### • Principe 4

Toute donnée constituée par le produit d'un élément monétaire par un élément qui exprime un volume doit se décomposer en deux écarts définis comme suit :<sup>79</sup>

$$\text{Ecart / Élément monétaire} = (\text{Élément monétaire réel} - \text{Élément monétaire prévu}) \times \text{donné volumique réelle}$$

$$\text{Ecart / Élément volumiques} = (\text{Élément volumique réel} - \text{Élément volumique prévu}) \times \text{Élément monétaire prévu donné}$$

<sup>77</sup> DORIATH B, opcit, P72.

<sup>78</sup> ALAZARD C, SEPARI S, opcit, P 368-369.

<sup>79</sup> ALAZARD, C., & SEPARI, S., Opcit, p384.

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

## 5.2 Calcul et analyse des écarts

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

Un écart se calcule de la manière suivante :

$$\text{Ecart} = \text{donnée réelle} - \text{donnée préétablie}$$

### 5.2.1 L'analyse de l'écart sur résultat

Cet écart représente la base du calcul des écarts dans le contrôle budgétaire. Il envisage de traduire en terme financier la performance globale de l'entreprise ou d'un produit car il apporte la première information sur la réalisation de l'objectif de la rentabilité à court terme.

Il est exprimé par la soustraction entre le résultat réel et le résultat préétabli.<sup>80</sup>

$$\text{Ecart de résultat} = \text{Résultat réel} - \text{Résultat préétabli}$$

$$\text{Résultat Réel} = \text{chiffre d'affaires réel} - \text{coûts réels}$$

$$\text{Résultat préétabli} = \text{chiffre d'affaires préétabli} - \text{coûts préétabli}$$

### 5.2.2 L'analyse de l'écart sur chiffre d'affaires

L'écart sur chiffre d'affaires passe par le calcul de l'écart observé entre le chiffre d'affaires réel et le chiffre d'affaires budgété. Il est calculé comme suit<sup>81</sup> :

$$\text{Ecart sur chiffre d'affaires} = \text{Chiffre d'affaires réel} - \text{Chiffre d'affaires prévu}$$

Nous disons qu'un écart est favorable lorsqu'il est positif, c'est-à-dire que les réalisations sont supérieures aux prévisions, contrairement un écart défavorable lorsqu'il est négatif, c'est-à-

<sup>80</sup> DORIATH B et GOUJET C, Opcit., P .202.

<sup>81</sup> ALAZARD C et SABINE S, opcit, P 382.

dire que les réalisations sont inférieures aux prévisions. Ainsi, chaque écart peut se décomposer en écart sur quantité et écart sur le prix de la façon suivante :

Ecart sur quantité correspond à la différence entre les ventes totales réalisées et les ventes totales prévus. Il est calculé comme suit :<sup>82</sup>

$$E/\text{Quantité} = (\text{quantité réelle} - \text{quantité budgétée}) \times \text{prix budgété}$$

Ecart sur prix : constitue la somme des écarts sur prix des différents produits. il est égale :<sup>83</sup>

$$E/\text{prix} = (\text{prix réel} - \text{prix budgété}) \times \text{quantité réelle}$$

### 5.2.3 L'analyse des écarts sur 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 »

La marge est généralement retenue comme mesure de la performance d'un centre de responsabilité (activité). Elle est le résultat de différences entre les ventes et les coûts.

L'écart sur marge est calculé comme suit :<sup>84</sup>

$$E/\text{marge} = \text{marge réelle} - \text{marge prévue}$$

$$\text{Marge réelle} = (\text{Prix de vente réel} - \text{coût de revient réel}) \times \text{Quantité réelle}$$

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

Cet écart sur la marge globale peut se décomposer en deux sous écarts :<sup>85</sup>

$$\text{Ecart sur quantité} = (\text{Quantité réelle} - \text{quantité prévue}) \times \text{marge prévue}$$

$$\text{Ecart sur marge unitaire} = (\text{marge réelle unitaire} - \text{marge prévue unitaire}) \times \text{quantité réelle}$$

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

<sup>82</sup> Idem

<sup>83</sup> Idem

<sup>84</sup> ALAZARD C, SABINE S, opcit ,P 382

<sup>85</sup> Idem

### 5.2.4 L'analyse de l'écart sur coût

L'écart sur coût a pour but de comparer les coûts réels avec ce qu'ils auraient dû être, compte tenu des consommations réelles. La logique du calcul des écarts est la même quelle que soit l'élément de coût concerné : matières, main d'œuvre, frais généraux...<sup>86</sup>

L'écart global du coût résulte de la confrontation des réalisations et des prévisions de coût pour une même période. Les prévisions doivent être établies sur la base d'une production réelle. En effet, il s'agit de comparer les moyens de production utilisés aux moyens de production que l'on aurait dû mettre en œuvre pour une fabrication déterminée.

Un écart est favorable si les réalisations sont inférieures aux prévisions pour une même production. Un écart est défavorable si les réalisations sont supérieures aux prévisions pour une même période de production (il s'agit d'un coût).<sup>87</sup>

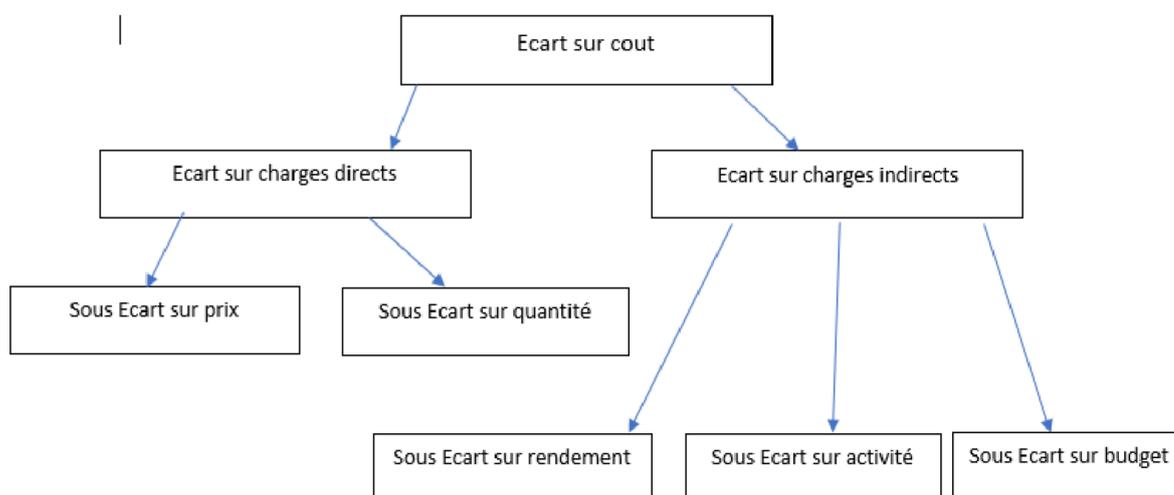
Si **coût réel < coût prévu**, l'écart est favorable (signe -).

Si **coût réel > coût prévu**, l'écart est défavorable (signe +).

$$\text{Ecart sur coût} = \text{coût réel} - \text{coût prévu}$$

Bien aussi que l'écart sur le coût se décompose en plusieurs écarts comme le démontre le schéma suivant :

**Figure 12: les composants d'écart sur coût**



Source : BARATAY C, MONACO L (, Opcit, page 198

<sup>86</sup> DORIATH B, GOUJET C, Opcit., Page 258

<sup>87</sup> : DORIATH B & GOUJET C, opcit, p228

• **L'écart sur les charges directes**

Cet écart est la différence entre le coût réel et le coût préétabli ajusté à la production réelle. De ce fait, il est expliqué uniquement par la variation de la quantité ou du coût.<sup>88</sup>

Le calcul des écarts de charges apporte une première information sur la performance de la production par rapport aux prévisions. L'analyse doit cependant être menée plus loin pour certaines raisons :<sup>89</sup>

- L'identification des causes composantes de l'écart.
- Evaluation de l'impact des causes pour porter un jugement sur l'écart.

L'écart sur charges directs se décompose généralement en un écart sur main d'œuvre et un écart sur matières.

▪ **L'écart sur matière première**

Le coût matière est le résultat du produit d'une quantité fabriquée et son prix de fabrication, c'est-à-dire :<sup>90</sup>

Cas des productions réelles :

$$\text{Production réelle} = \text{Quantité réelle} \times \text{coût unitaire réel}$$

Cas des prévisions :

$$\text{Production Prévus} = \text{Quantité prévue} \times \text{coût unitaire prévu}$$

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

$$E/\text{cout global} = (\text{Quantité réelle} \times \text{prix réel}) - (\text{Quantité préétablie} \times \text{prix prévisionnel})$$

L'écart globale ou total est décomposé à partir de la formule précédente en peut distinguer entre deux causes qui expliquent cet écart<sup>91</sup> :

$$E/\text{Quantité} = (\text{Quantité réelle} - \text{Quantité préétablie}) \times \text{prix prévisionnel}$$

$$E/\text{Prix} = (\text{Prix réel} - \text{prix prévisionnel}) \times \text{quantité réelle}$$

<sup>88</sup> BARATAY C, MONACO L, Opcit., Page 198

<sup>89</sup> DORIATH B, GOUJET C, Opcit., page 236

<sup>90</sup> LOCHARD J, opecit, p 68

<sup>91</sup> Idem, p 68

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 défavorable car il traduit des coûts réels supérieurs aux coûts prévus.

#### ▪ L'écart sur main d'œuvre direct

Le principe de calcul de l'écart est le même mais la terminologie est souvent différente. En effet il est constitué de deux sous-écarts appelés :<sup>92</sup>

Sous-écart sur coût (appelé écart sur taux horaire) lié souvent à l'évolution des salaires ou des charges sociales ou bien les heures supplémentaires (non prévues).

$$\text{Ecart sur taux horaire} = (\text{taux horaire réel} - \text{taux horaire standard}) \times \text{temps réel}$$

Sous-écart sur quantité (exprimé en nombre d'heure est appelé écart de temps) on peut le justifier par les pannes de machines (problèmes techniques).

$$\text{Ecart sur temps} = (\text{temps réel} - \text{temps préétabli}) \times \text{taux horaire standard prévu}$$

#### • L'écart sur charges indirects

Il est décomposé en un écart budgétaire (exprime les coûts variables), un écart sur l'activité (exprime l'imputation des coûts fixes) ou bien l'écart sur rendement.

#### ▪ L'écart sur budget

L'écart de budget exprime la différence de coût du centre d'analyse due à la variation du prix de facteurs consommé par ce centre.

Il exprime aussi le montant des charges indirectes que le centre d'analyse aurait effectivement supporté si le prix de chacun des prix avait été confirmé aux prévisions.<sup>93</sup>

$$\text{Ecart sur budget} = \text{coût réel} - \text{budget flexible de l'activité réelle}$$

#### ▪ L'écart sur Activité

L'écart d'activité mesure l'impact de la plus ou moins absorption des charges fixes liées au niveau d'activité<sup>94</sup>

$$\text{Ecart sur activité} = \text{budget flexible de l'activité réelle} - \text{coût standard de l'activité réelle}$$

<sup>92</sup> idem

<sup>93</sup> DORIATH B& GOUJET C, opcit, p248

<sup>94</sup> Idem, p249

### ▪ L'écart sur rendement

L'écart sur rendement est un écart sur quantités. Il exprime la plus ou moins bonne utilisation des facteurs de production mis en œuvre dans le centre d'analyse.<sup>95</sup>

$$\text{Ecart sur rendement} = (\text{quantité réelle} - \text{quantité préétablie}) \times \text{cout unitaire prévu}$$

### 5.3 Interprétation des écarts

« Les écarts n'ont d'autres rôles que de mettre en évidence des phénomènes mais ils ne sont pas en eux-mêmes porteur de toutes les explications »<sup>96</sup>. L'interprétation des écarts par le contrôleur de gestion est très importante, son rôle ne se limite pas à être un simple aiguilleur de chiffres et de tableaux. En effet, identifier l'origine de ces derniers lui permettra d'apporter des actions correctives dans une perspective d'amélioration.

### 5.4 Les limites des écarts

Les écarts représentent plusieurs limites comme suit :

- L'analyse des écarts participe au contrôle à posteriori, tardif dans un contexte économique qui exige une forte réactivité ;

- L'expression financière des causes des écarts n'est pas toujours traduisible au niveau des postes opérationnels. La communication, qui s'adresse qu'aux responsables, n'implique pas l'ensemble des acteurs ;

- La seule mesure financière de la performance peut être nuisible aux efforts d'amélioration de la réactivité ;

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

## 6. La mise en œuvre des actions correctives

L'objectif du contrôle budgétaire n'est pas de sanctionner la défaillance mais de faire en sorte qu'elle ne se reproduise pas. Il ne faut pas se focaliser sur les écarts défavorables. Les écarts favorables, facteur de motivation, doivent être mis en évidence et analysé afin de rechercher la possibilité de diffusion des réussites. Le type d'action doit être adapté au type de calcul.

**Tableau 6: la présentation des quelques causes d'écarts et leur causes correctives**

Causes d'écarts	Types d'actions
Défaut de prévision Exemple : croissance de marché surévalué.	Nouvelle action : lancement d'une compagnie commerciale agressive ou Nouvelle stratégie

<sup>95</sup> Idem, p248

<sup>96</sup> ARDOIN L, SCHMIDI J, « le Contrôle de Gestion » Publi-union, 1985, P.130.

Modification définitive de l'environnement Exemple : loi sur la réduction du temps de travail.	Recrutement de nouveaux fonctionnaires ou motiver les salariés pour produire plus.
Erreur humaine Exemple : défaut de réglage d'une machine.	Erreur accidentelle non inertielle : aucune correction, erreur liée à l'incompétence d'un salarié
Erreur matériel Exemple : important taux de rebus lié au manque de qualité des matières.	Changement de fournisseur.

**Source :** DORIATH B, GOUJET C, « gestion prévisionnelle et mesure de la performance », DUNOD, Paris, P.206.

### **Conclusion**

La gestion budgétaire se révèle être un outil essentiel dans la planification et le contrôle des finances d'une entreprise. Elle permet non seulement d'anticiper les dépenses et les recettes, mais aussi de mesurer les performances et d'ajuster les stratégies financières en conséquence. En somme, c'est un processus essentiel pour toute organisation souhaitant maîtriser ses finances et atteindre ses objectifs stratégiques. La compréhension de ses principes, de son rôle et de ses limites, ainsi que la considération de son lien avec le contrôle de gestion, permettent d'optimiser son efficacité et de contribuer au succès global de l'entreprise.

## **CHAPITRE III :**

**La gestion budgétaire au sein de l'entreprise SARL**

**Miller Graphics Algérie**

# Chapitre III : La gestion budgétaire au sein de la SARL Miller Graphics Algérie

L'environnement économique ainsi que l'environnement social de l'entreprise de nos jours sont instables, ce qui infecte d'une manière directe ou indirecte sur les activités et le savoir-faire de l'entreprise, alors il est important de renforcer la gestion dans les entreprises, en utilisant de divers outils de constatation qui doivent être accompagnés des techniques de gestion prévisionnelle, pour une amélioration de ses activités et pour l'atteinte de ses objectifs.

A travers une quête d'informations effectuée au sein de la MGA, nous avons mis en pratique nos connaissances théoriques concernant la gestion budgétaire

Ce chapitre comprend deux sections, la première porte la présentation de l'organisme d'accueil, la deuxième concerne l'application de la gestion budgétaire des ventes et production au sein de l'entreprise.

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

Dans cette section nous allons présenter l'historique de l'entreprise, son activité, et son organigramme.

### 1. présentation de l'organisme d'accueil

Nous allons présenter quelques informations concernant l'entreprise



#### 1.1 Historique de la société

MILLER GRAPHICS GROUP est une entreprise d'origine suédoise qui s'est constituée progressivement depuis 1960 sous l'impulsion de sa maison-mère O.F. AHLMARK, créée en 1872 et spécialisée dans le transport maritime.

MILLER GRAPHICS GROUP est devenue rapidement internationale par les acquisitions réalisées en Angleterre, en Hollande et en France entre 1970 et 1990. D'autres établissements ont été ensuite créés en Finlande, en Pologne, au Maroc et enfin en Algérie.

La décision d'installation d'un établissement de MILLER GRAPHICS Algérie a été prise en 2012, et plus spécialement à Bejaia, compte tenu de la présence forte dans la région d'entreprises agroalimentaires, d'imprimeurs de films et d'étiquettes et de producteurs de carton ondulé. Ainsi, que

l'existence d'une SARL constituée d'une équipe spécialisée dans la conception d'emballages, dotée de matériels et équipements à la pointe de la technologie qui permet d'obtenir des maquettes efficaces et de qualité, qui collent aux spécificités du marché Algérien.

A Bejaia, comme dans l'ensemble de ses autres sites, MILLER GRAPHICS utilise les matériels de dernière génération pour produire des clichés de haute qualité, de 1,14 mm à 6,35 mm,

La société a démarré en juillet 2013 avec 3 spécialités :

- La conception de décors d'emballages pour les entreprises principalement dans l'industrie agro-alimentaire.

- La vente des clichés et manchons pour l'imprimerie Flexographie ;

- La vente de consommables pour l'imprimerie : adhésifs double-face, racles, et autres accessoires.

La société s'est installée en fin 2014, dans un local, aux normes MILLER, au niveau de la zone industrielle de Bir Salam à Bejaia, pour produire des clichés avec utilisation d'un matériel de dernière génération.

Ces clichés de très haute-qualité, avec une résolution pouvant aller jusqu' à 5080 dpi, sont adaptés aux décors les plus compliqués pour l'impression des films, des étiquettes ou du carton suivant les standards requis à l'international.

Le but de SARL MILLER GRAPHICS est d'apporter aux imprimeurs d'emballages algériens, une qualité d'impression inégalée et un service de haut niveau, en expertise technique, en qualité de réalisation et, en qualité de réalisation et délai de livraison court.

MILLER GRAPHICS a toujours pensé proposer à ses clients, une offre globale pour les satisfaire et diminuer le nombre d'interlocuteurs en cas de question ou de problème. Aussi en Algérie comme ailleurs, MILLER GRAPHICS propose à ses clients, des produits en réserve, afin de les approvisionner rapidement sans avoir à subir les contraintes d'importation ou de rupture des stocks. Une activité visant l'accompagnement des clients dans la gestion des produits entrant dans leur processus de fabrication.

MILLER GRAPHICS, connaît bien l'emballage car, chaque année, elle contribue, qu'ils soient en cartons, films, étiquettes, aluminiums, ou autre.

### **1.2 L'Associé de MGA**

A la création, la S.A.R.L MGA a été constituée par deux actionnaires, personnes morales à savoir :

MILLER GRAPHICS France, S.A.S Société Par Actions Simplifiée, société de droit Français et, la S.A.R.L TRADE POLYMER & LOGISTIQUE société de capitaux de droit Algérien.

La répartition du capital social est effectuée conformément à la loi de finances complémentaire pour 2009, soit 51% pour la partie de droit Algérien et, les 49% restant pour la partie de droit Français. Ce qui fait de la S.A.R.L MILLER Algérie Bejaia une entreprise de droit Algérien.

En 2015, la partie algérienne cédera ses parts dans la société au profit d'une personne physique de nationalité algérienne. Ainsi les actionnaires actuels de MILLER GRAPHICS Algérie Bejaïa sont :

Mme **GUEMARI Chafia**, détenant 51% des parts sociales de MGA et MILLER GRAPHICS France, S.A.S personne morale de droit Français ayant des participations à hauteur de 49%.

## **2. la politique de la société**

### **2.1 LA politique de gestion :**

MILLER GRAPHICS Algérie, est organisée en société de capitaux sous forme de S.A.R.L avec des parts sociales nominatives conformément aux stipulations de la réglementation en la matière (Code de Commerce), constituée de deux associés dans le cadre des IDE, dont la répartition des parts sociales suit la loi de finance complémentaires du 22 juillet 2009.

Les associés exercent leur droit de vote suivant les actions détenues. Dans ce contexte, le système de gestion repose sur les fondements consacrés par les textes réglementaires en vigueur en la matière qui se résument comme suit :

Une assemblée des associés (Assemblée Générale Ordinaire) : les pouvoirs attribués à l'A.G.O sont ceux énoncés par l'Article 580, suivant le Code de Commerce, l'assemblée des associés, relative à la gestion des Sociétés à Responsabilité Limité.

### **2.2 La politique commerciale**

La stratégie adoptée par les actionnaires a été déclinée en indicateurs et objectifs de performance, chiffrés et pondérés, que les gestionnaires et commerciaux doivent atteindre afin de pénétrer le marché Algérien pour faire de MILLER GRAPHICS Algérie, le leader dans le domaine de la photogravure pour emballages.

Pour cela, de différents mécanismes de la politique commerciale ont été mis en place et, se résument comme suit :

Dans le cadre de l'accompagnement personnalisé, il est mis en place une convention, avec palier de chiffre d'affaire, pour lequel, une ristourne est accordée pour les clients fidèles et importants, pouvant être payés par avoir ou par une prestation gratuite : cliché offert, adhésif double-face, racles ou autres). Les modalités ainsi que les conditions de mise en place d'une convention clients sont soumises à négociation.

Le métier de base est la réalisation de clichés, donc l'accent est mis sur l'accompagnement du client par l'offre éventuelle de gratuité pour la partie conception de maquette, lorsque celui-ci effectue une commande totale allant de la conception à la réalisation du cliché photopolymère.

Afin de fidéliser les clients, MGA à recours à une stratégie visant à attirer ces derniers sur le plan financier (gain sur les prestations). Dans ce sens, pour chaque nouveau client, il est proposé, à partir d'une seconde ou troisième commande, la gratuité du service conception maquette (infographie).

Il est aussi, prévu dans sa politique marketing, le recours aux systèmes de ristournes, rabais ou remises sur les ventes de l'année faites aux clients fidèles totalisant un chiffre d'affaire important permettant aussi, de stimuler les ventes et d'inciter le client à effectuer un volume de commande important pour bénéficier de ce système de stimulation marketing. Des accords sont passés dans ce sens avec des clients. A la fin de l'année, la société a recours aux promotions sur les produits consommables et ce, afin de promouvoir la vente des articles en stockes et, éviter les invendus.

Aussi, il a été pris en considération le traitement des besoins de nos clients en matière de produits complémentaires aux clichés, notamment les adhésifs. A cet effet, l'acquisition d'une découpeuse industrielle pour ce genre de produit, afin de dimensionner ces derniers selon les exigences des clients (Laize), a été engagée et fût opérationnelle depuis 2017. Un travail de fond avec les clients par nos commerciaux a été effectué pour déterminer leurs attentes. Depuis ce segment d'activité ne cesse de prendre de l'ampleur avec en 2021, plus de 20% de contribution au chiffres d'affaire. Miller Graphics reste toujours représentante des deux marques Lehmann et 3M pour les adhésifs et mousses. Mais en 2021, 3M est devenu la marque qui est la plus demandée par les professionnels de l'impression Flexo et ce, vu la qualité premium des mousses et adhésifs de cette marque Américaine. D'ailleurs les objectifs de ventes de ces derniers ont permis d'obtenir une ristourne commerciale de l'ordre de 4% pour l'année 2021 confirmant ainsi l'atteinte des objectifs de commercialisation dont convention entre 3M et MGA.

Pour ce qui est de fidélisation de ses clients, MGA continue toujours sa politique d'accompagnement avec l'offre de conseil et avis en matière d'impression Flexo et par un suivi des réclamations et feed-back sur les produits commercialisés. Nous assistons toujours les clients dans le choix des différents types de matériels et équipements pour leurs industries. Pour cela, des tests mécaniques et couleurs (fingerprint) sont effectués chez les imprimeurs au niveau de leurs unités de production pour définir les traitements idéals adaptés à leurs appareils d'impression.

Un benchmarking a été fait pour connaître la concurrence, les facilités et, autres avantages accordés avec le type d'équipement dont ils disposent, à l'effet d'offrir le meilleur service et produit sur le marché Algérien.

Des visites clients par nos commerciaux, hors démarchage habituel, sont effectuées, afin de voir leur taux de satisfaction ainsi que les actions à entreprendre pour l'amélioration continue des prestations et produits.

Afin de se démarquer de ses concurrents, Miller Graphics Algérie a misé sur la célérité dans la livraison des commandes. Le fait de pouvoir livrer une commande sous 48 heures est très apprécié des clients et cela se fait grâce à la mobilisation de sa flotte de véhicules dédiés à la logistique. MGA dispose de 03 fourgons de livraison et au besoin les commerciaux (02), effectuent aussi les livraisons des clichés et ce afin de respecter les délais pour lesquels elle s'engage.

En 2018, la société a acquis un nouvel équipement pour la fabrication de clichés Dry Offset afin de satisfaire le marché des pots et boites plastique.

En 2019, la production des clichés Dry offset a débuté. En 2020, la part des clichés dry offset dans le C.A fut de 2% et en 2021, ce segment a fait un recul pour totaliser que 1% de chiffres d'affaires. Cela est certes décevant, mais est-il toujours que le fait d'avoir ce segment dans nos activités, cela permet d'attirer les imprimeurs et professionnels de l'industrie Flexo qui produisent en Dry Offset et qui ont aussi des imprimeuses flexibles ou étiquettes.

Pour les autres produits consommables, la vente des racles Flexo, Hélios et celles en plastiques ainsi que les sangles de tension et autres produits pour imprimeurs industriels, confirme que l'orientation commerciale d'accompagnement des imprimeurs par la vente des produits consommables est nécessaire pour les attirer vers d'autres services et prestations.

### 3. Domaine et segments d'activité

#### • Domaine d'activité

- Entreprise de photogravure pour emballage ;
- Import-export d'équipements, matériels et fournitures d'imprimerie, de sérigraphie, de machines à affranchir et de papier ;
- Entreprise de réalisation de tous types de maquettes ;
- Entreprise de design.

#### • segments d'activités

- Conception maquette :

<b>Prestation</b>
Conception maquette
Adaptation de la maquette pour d'autres formats/d'autres couleurs ou changement de texte.
Reproduction de maquette à partir d'échantillon scanné.

- Réalisation de cliché photopolymère Digital :

<b>Production</b>
Adaptation du fichier à la technique d'impression et aux cahiers des charges de l'imprimeur.
Réalisation du Bon à Graver, cliché photopolymère avec montage malard pour impression carton.
Réalisation du Bon à graver, cliché photopolymère sans montage (impression film ou étiquette)

<b>Production</b>
Réalisation de clichés Dry Offset

- Vente de produit en l'état ou, transformé en production locale :

<b>Négoce</b>
Vente adhésifs LOHMAN et 3M.
Vente Racle en acier.
Vente Racle en plastique.
Vente manchons.
Autres consommables pour imprimeurs

- Autres :

<b>Importation et vente</b>
Ventes d'équipements et matériels d'imprimerie et de photogravure.

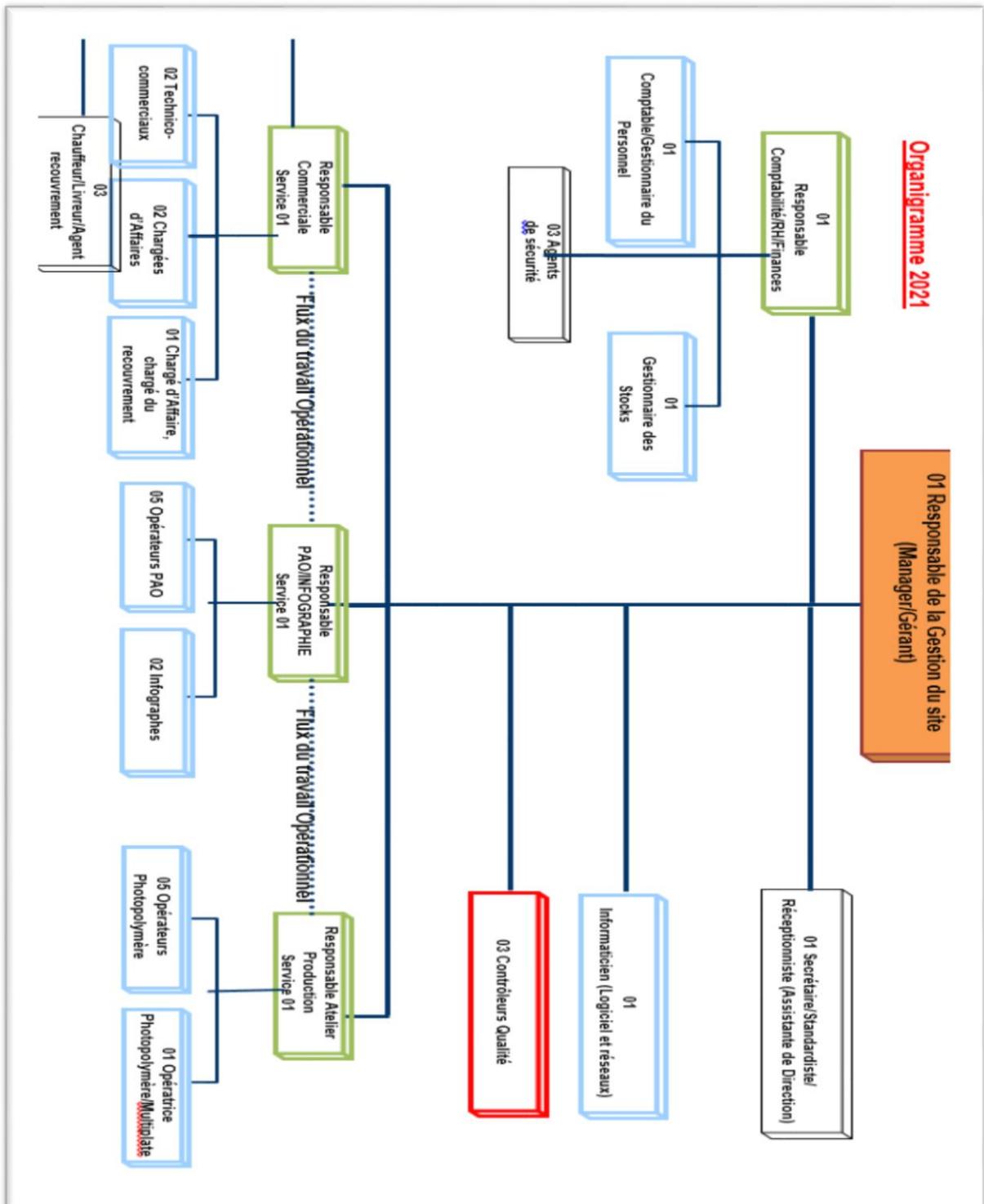
#### 4. Organisation de MGA

La société est gérée conjointement par les deux Cogérants.

Les effectifs au nombre de 36 sont répartis comme suit :

- Responsable de site, Gérant : **01**
- Informatique : **01**
- Administration Finance et Comptabilité : **03**
- Service Commercial : **09**
- Service Infographie : **09**
- Service Production : **09**
- Service Contrôle qualité : **03**
- Sécurité : **03**
- Secrétariat : **01**

Figure 13: organigramme de la MILLER GRAPHICS ALGERIE



Source : documents fournis par MGA

## Section 2 : La gestion budgétaire au sein de MGA

La gestion budgétaire est considérée comme l'un des moyens efficaces mis par l'entreprise MGA afin de maîtriser, réguler et aider à la prise de décision pour anticiper et atteindre les objectifs fixés par la direction. Elle permet également de coordonner les différentes actions de l'entreprise et de prévoir les moyens nécessaires à leur mise en œuvre.

Dans cette section nous allons présenter la pratique de la gestion budgétaire au sein de la MGA et le suivi budgétaire qui permet de mesurer et d'améliorer la performance de l'entreprise.

### 1. Présentation de la gestion budgétaire de MGA

Le service finance et comptabilité en collaboration avec le service commercial, se chargent d'élaborer le budget prévisionnel de l'entreprise, et les gérants de l'entreprise déterminent le travail destiné à chaque service pour la constitution du budget.

Ce budget réalisé permet à MGA d'avoir une vision générale sur les prévisions et les objectifs à atteindre.

#### 1.1 Les objectifs budgétaires de MGA

Bien que la gestion budgétaire est très utile dans l'entreprise, le budget de MGA est considéré comme :

- un outil de gestion et un moyen de définition des objectifs ;
- un tableau de bord pour le fonctionnement de l'entreprise ;
- un outil de mesure qui permet d'évaluer la conformité des réalisations par rapport aux attentes ;
- un instrument de coordination, car il permet aux gestionnaires de poursuivre et maîtriser les charges de l'entreprise tout en optimisant les ventes et les profils ;
- un outil de mesure des performances à travers l'analyse des écarts.

#### 1.2 Les principales rubriques de budget de MGA

Le budget de MGA est structuré comme suite :

- le budget des ventes (chiffre d'affaire) ;
- le budget des investissements ;
- le budget des approvisionnements ;
- le budget des charges ;
- le tableau des comptes des résultats prévisionnels ;

### 2. Les modalités d'élaboration des budgets de MGA

L'entreprise MGA élabore son budget à la fin des trois premiers trimestres de l'année en cours, car elle effectue une extrapolation des réalisations de cette année pour arriver à

Une moyenne annuelle pondérée, qui va être prise comme un calcul de base pour les prévisions de l'année d'après N+1

La détermination du plan des objectifs et des moyens se fait à partir de l'évaluation du Chiffre d'affaires (ventes) et des charges (clients) de la MGA ; en effet, Ces budgets élaborés conduisent à une synthèse budgétaire des fonctions principales de l'entreprise.

Pour obtenir les prévisions de l'année suivante, les comptes sont arrêtés au 31/08/N de l'année en cours, puis une extrapolation se fait au 31/12/N de l'année en cours, et les chiffres seront reportés au 31/12/N selon les réalisations concrètes au 31/08/N ;

#### ✦ Exemple

Le 31/08/2021 l'entreprise a enregistré une charge de consommation d'électricité qui s'élève à **445 426,95DZD**, donc le calcul des prévisions de la consommation électricité de l'exercice 2022 et comme suite :

-calcul de la moyenne de consommation mensuelle de l'exercice2021

**Moyenne de la consommation mensuelle= les Réalisations du (01/01/21 au 31/08/2021) /8**

$445\,426,95/8 \text{ mois} = 55\,678,36\text{DZD}$

-la moyenne pondérée de la consommation annuelle de l'électricité de l'exercice2021

$55\,678,36 \times 12 \text{ mois} = 668\,140,42\text{DZD}$

- les prévisions de la consommation d'électricité de l'exercice2022

**668 140,42 DZD** est le montant final des prévisions du budget de consommation d'électricité de l'exercice2022.

Dans le cas de MGA les prévisions, de consommation électricité pour l'année 2022 sont comme suite :

Libellé	réalisation 01/01/21 au 31/08/21	Moyenne mensuelle	Moyenne annuelle pondéréeAu31/12/21	Prévisions 2022
Achat non stocké électricité (DZD)	445 426,95	55 678,36	668 140,42	668 140,42

Source : réalisé à partir des documents fournis par MGA

Sur le budget de MGA, nous remarquons qu'une prévision de 668 140 ,42 DZD a été enregistré, Donc : la moyenne des réalisations pondérée de 2021= les prévisions de 2022.

### 2.1 Budget des ventes

Le budget des ventes chez MGA est le plus important, afin de prévoir le chiffre d'affaire adéquat pour le réaliser. En effet, prévoir le volume d'activité de la MGA, c'est franchir le point de départ de la procédure budgétaire.

Le travail de prévision des ventes est réalisé par le service commercial, qui doit constituer un tableau détaillé mensuel des prévisions de ventes en prenant en considération les éléments suivants :

- **Type des ventes**

- \_ Production clichés
- \_ Adhésifs
- \_ Consommable
- \_ Prestation

- **Type des clients**

- \_ Imprimeurs
- \_ Donneurs d'ordre
- \_ Cartonnières
- \_ Flexibles
- \_ Agences de communication
- \_ Divers

Le service commercial répartit le travail sur les chargés d'affaires et les commerciaux.

Les chargés d'affaires et les commerciaux, selon leurs portefeuilles clients, transmettent leur travail aux gérants sous forme de tableaux comme suit :

**Tableau 7: tableau de prévision de chiffre d'affaire par nature d'activité**

Chiffre d'affaire	Prévisions 2021	Prévisions 2022	Prévisions 2023
<b>Ventes marchandise</b>	5 656 000,00	4 500 000,00	4 100 000,00
<b>Clichés</b>	232 000 000,00	216 600 000,00	238 000 000,00
<b>Adhésif</b>		58 000 000,00	65 540 000,00
<b>Prestation</b>	400 000,00	400 000,00	360 000,00
<b>total</b>	238 056 000,00	279 500 000,00	308 000 000,00

Source : réalisé à partir des documents fournis par MGA

## 2.2 Budget des charges

Il existe plusieurs charges qui sont liées à l'activité de l'entreprise et on peut les répartir en deux types :

### 2.2.1 Les charges de production

#### • Les consommations

Les prévisions des consommations commencent après l'élaboration du budget des ventes, qui dépend directement de la clientèle. Pour déterminer les consommations. L'entreprise MGA applique une formule sur le montant des ventes prévues de la manière suivante :

#### ▪ Consommation matière première :

Les consommations des matières premières représentent 50% à 65% des ventes et ce montant est destiné selon les consommations de l'exercice en cours donc :

$$\text{Prévisions des ventes clichés} \times \text{pourcentage des consommations de l'année N} \\ = \text{consommation matière première prévisionnel de l'année N+1}$$

#### ▪ Consommation adhésifs découpe

Les consommations des adhésifs découpées sont déterminées à base de la marge bénéficiaire. Chez MGA la marge bénéficiaire des ventes est généralement appliquée à hauteur de 25% du coût de revient, donc le pourcentage des consommations adhésif découpe est estimé à 75%. Calculé ainsi :  $100\% - 25\% = 75\%$

#### ▪ Consommation marchandise destinée à la revente

L'entreprise MGA applique 25% de la marge bénéficiaire des ventes du cout des consommations marchandise destinée à la revente, alors la tranche 75% qui reste est estimée à la marchandise destinée à la vente.

**Tableau 8: les consommations de matière première et adhésif de la MGA**

consommations	Prévisions 2021	Prévisions 2022	Prévisions 2023
Matière première	117 194 710,06	92 640 000,00	95 800 000,00
Adhésifs	-	44 660 000,00	56 000 000,00
<b>Total</b>	117 194 710,06	137 300 000,00	151 800 000,00

Source : réalisé à partir des documents fournis par MGA

La prévision de consommations qui entrent dans la production de marchandise vendues des années 2021,2022 et 2023 a augmenté de 117 194 710, 06DZD à 137 300 000, 00 DZD à 151 800 000, 00DZD, ce qui est induit par la prévision de l'augmentation de production dans ces années.

• **Les achats**

La politique interne de l'entreprise stipule que la disponibilité des matières est indispensable et soit réalisée sur le marché étranger en raison de 90%, pour cela un stock est constitué afin de procurer les matières nécessaires imputées au volume de production.

Les achats de MGA sont représentés principalement par :

- Matière première ;
- Les adhésifs ;
- Marchandise destinée à la revente ;
- Quelques outillages sont des pièces de rechange.

• **Les investissements**

Afin de parvenir à une cohérence des estimations des investissements, l'entreprise MGA élabore son budget d'investissement à partir d'un tableau dressé selon ses besoins prévus sur six années consécutives.

Le budget d'investissement de MGA est déterminé par le gérant en collaboration avec le représentant de l'associé étranger, selon les exigences est les références appliquées au sein du groupe MILLER.

Tableau 9: tableau des investissements de la MGA 2020\_2026

K DZD 1K € =1 000 DZD

Object	Business segment	Site	Type of investment	Investment amount (k€)							Comment	
				2020	2021	2022	2023	2024	2025	2026		
Dryer EVO				59	59							Bottle Neck of the production
Table kongberg						166						To increase our quality and precision.
Moving Costs				22	PM							Absolute need to move to a different building
Sales CAR				33	30							Car for Manager
Van				37								Replacement Old and tired VAN
IT Equipment				37	13	26	45	8	21	41		As per IT advise
CTP	IC	Bejaia	Aquisition									Needed To be competitive.
Exposure Unit	IC	Bejaia	Aquisition			45						In the perspective of sales increase
VAN	Sales	Bejaia	Aquisition		37	38						Delivery Van
Car Sales 1	Sales	Bejaia	Aquisition									Sales Car
Car Sales 2	Sales	Bejaia	Aquisition				22					Saes Car
Washer	IC	Bejaia	Aquisition					114				In the perspective of sales increase
VAN	Sales	Bejaia	Aquisition						45			Replacement
Table Montage Flatmount 3000					150							
Total				189	289	275	67	122	66	41		

Source : réalisé à partir des documents fournis par MGA

### • Autres approvisionnements

Il s'agit des approvisionnements qui font objet de consommation, mais qui sont autres que les consommations de matière première ; On peut citer :

- Consommation fourniture de bureau ;
- Consommation petit outillage ;
- Consommation vêtements de travail ;
- Consommation matériel informatique ;

**Tableau 10: autres approvisionnements**

consommations	Prévisions 2021	Prévisions 2022	Prévisions 2023
Fourniture de bureau	450 000,00	700 000,00	550 000,00
Petit outillage	120 000,00	400 000,00	200 000,00
Vêtements de travail	800 000,00	400 000,00	1 000 000,00
Matériel informatique	2 000 000,00	2 000 000,00	1 800 000,00
Consommations divers	-	-	40 000,00
<b>Total</b>	<b>3 370 000,00</b>	<b>3 500 000,00</b>	<b>3 590 000,00</b>

**Source :** réalisé à partir des documents fournis par MGA

Le budget des autres approvisionnements des années 2021, 2022 et 2023 évolue consécutivement de 3 370 000,00 DZD à 3 500 000,00 DZD et à 3 590 000,00 DZD ; d'une façon logique et normale, en relation directe avec les prévisions du personnel, qui prévoit de nouveaux recrutements pour ces années.

### • Autres consommations

IL s'agit principalement des achats non stockés, comme :

- Consommation électricité ;
- Gaz ;
- Eau ;
- Carburant ;
- Pièces de rechange ;
- Solvants ;

Tableau 11: les autres consommations

Consommations	prévisions 2021	prévisions 2022	prévisions 2023
Achats non stockés GAZ- Electricité	800 000,00	700 000,00	850 000,00
Achats non stockés eau	15 000,00	10 000,00	15 000,00
Achats non stockés solvant	5 000 000,00	5 000 000,00	6 000 000,00
Achats non stockés huile	100 000,00	70 000,00	50 000,00
Achats non stockés matière et fourniture	-	40 000,00	-
Carburant	1 200 000,00	1 600 000,00	1 600 000,00
pièces de rechanges	1 500 000,00	1 000 000,00	1 200 000,00
<b>TOTAL</b>	<b>8 615 000,00</b>	<b>8 420 000,00</b>	<b>9 715 000,00</b>

Source : réalisé à partir des documents fournis par MGA

### 2.2.2 Autres charges

Dans l'entreprise on distingue plusieurs charges :

- **Service extérieurs**

- loyer
- charges d'entretien
- assurances
- honoraires
- publicité
- frais de déplacement

- **Autre services extérieures**

- études de recherches et documentations ;
- Frais de transport ;
- Frais postaux et de télécommunication ;
- service bancaire ;
- cotisations divers

- **Frais du personnel** : Il s'agit de toutes les charges en relation directe ou indirecte avec les salaires du personnel, comprenant : salaires brute, prime et indemnité, cotisations sociales, formation, médecine de travail et autres charges de personnel.

- **Impôts et taxes** : Il englobe toutes les charges ayant un caractère fiscal, à savoir : TAP, droit de timbre et d'enregistrement, droit de douane, vignette, taxes de séjour et toutes les taxes et les droits.

- **Autre charges opérationnelles**

- \_ Les amendes et pénalités ;
- \_ Subventions accordées ;
- \_ Dons et libéralités ;

\_ charges exceptionnelles de gestion courantes ;

\_ Autre charges de gestion courantes ;

• **Frais financier** : Chez MGA, globalement les frais financiers se représentent en charges d'intérêts et les pertes de change.

• **Dotations aux amortissements** : c'est les charges liées à l'amortissement des équipements d'investissements de l'entreprise.

• **Dotations aux provisions**

Chez MGA on distingue des provisions pour :

\_ Primes ;

\_ Salaires ;

\_ Dirigeants ;

\_ remises clients ;

\_ Utilisation de la marque en faveurs de l'associé français ;

\_ Provisions pour réparations ;

\_ IBS.

**Tableau 12: la structure des charges**

LIBELLE	Prévisions 2021	Prévisions 2022	Prévisions 2023
<b>Services extérieurs</b>	13 530 000,00	12 970 000,00	15 455 500,00
<b>Autre services extérieurs</b>	1 020 000,00	5 100 000,00	5 774 000,00
<b>Frais du personnel</b>	38 927 035,73	40 636 941,75	39 720 000,00
<b>Impôts et taxes</b>	2 717 500,00	3 070 000,00	159 000,00
<b>Frais financier</b>	800 000,00	500 000,00	100 000,00
<b>Dotations aux amortissements</b>	36 217 140,60	32 958 602,20	29 271 716,47
<b>IBS</b>	2 192 391,00	5 986 586,00	9 358 042,09
<b>Total</b>	95 404 067,33	101 222 129,95	99 838 258,56

**Source** : réalisé à partir des documents fournis par MGA

## 3. Le contrôle budgétaire au sein de MGA

## 3.1 Les écarts de l'année 2021

Tableau 13: le compte du résultat de la MGA l'année 2021

DESIGNATION		Exercice		
		2021		
		Prévisions	Réalisations	Ecart
vente de marchandises		5 656 000,00	5 662 072,00	6 072,00
production vendue	produits fabriqués	232 000 000,00	263 248 562,00	31 248 562,00
	prestation de service	400 000,00	553 840,00	153 840,00
	vente de travaux			-
produits annexes				-
rabais, remises, ristournes accordés				-
<b>chiffre d'affaires net des rabais, ristournes</b>		<b>238 056 000,00</b>	<b>269 464 474,00</b>	<b>31 408 474,00</b>
production stockée ou déstockée				-
production immobilisée				-
subvention d'exploitation				-
<b>1-production de l'exercice</b>		<b>238 056 000,00</b>	<b>269 464 474,00</b>	<b>31 408 474,00</b>
Achats de marchandises vendues		4 524 800,00	5 189 003,00	664 203,00
Matières première		117 194 710,03	125 730 512,00	8 535 801,97
Autres approvisionnements		3 370 000,00	3 663 367,00	293 367,00
Variations des stocks				-
Achats d'études et de prestations de services				-
Autre consommations		8 615 000,00	10 328 458,00	1 713 458,00
rabais ; remises, ristournes obtenus sur achats				-
services extérieurs	Sous-traitances générale			-
	Locations	5 720 000,00	5 534 600,00	- 185 400,00
	Entretien, réparations et maintenance	2 970 000,00	5 871 310,00	2 901 310,00
	Primes d'assurances	800 000,00	867 465,00	67 465,00
	Personnel extérieur à l'entreprise			-
	Rémunérations d'intermédiaires et honoraires	600 000,00	947 394,00	347 394,00
	Publicité	250 000,00	86 557,00	- 163 443,00
	Déplacements, missions et réceptions	3 190 000,00	2 261 889,00	- 928 111,00
Autres services		5 063 981,52	5 242 888,00	178 906,48
Rabais, remises, ristournes obtenus sur sévices extérieurs				-
<b>2-Consommations de l'exercice</b>		<b>152 298 491,55</b>	<b>165 723 443,00</b>	<b>13 424 951,45</b>
<b>3-Valeur ajoutée d'exploitation (1-2)</b>		<b>85 757 508,45</b>	<b>103 741 031,00</b>	<b>17 983 522,55</b>
Charges de personnel		38 927 035,70	38 328 841,00	- 598 194,70
Impôts et taxes et versements assimilés		2 717 500,00	3 044 684,00	327 184,00
<b>4-Excédent brut d'exploitation</b>		<b>44 112 972,75</b>	<b>62 367 506,00</b>	<b>18 254 533,25</b>
Autres produits opérationnels		300 000,00	405 438,00	105 438,00
Autres charges opérationnelles			110 326,00	110 326,00
Dotations aux amortissements		36 217 140,60	29 690 596,00	- 6 526 544,60

Provisions			-
Pertes de valeur			-
Reprise sur pertes de valeur et provisions	-	248 350,00	248 350,00
<b>5-Résultat opérationnel</b>	<b>8 195 832,15</b>	<b>33 220 372,00</b>	<b>25 024 539,85</b>
Produits financiers	-	577 725,00	577 725,00
charges financières	800 000,00	3 251 692,00	2 451 692,00
<b>6-Résultat financier</b>	<b>- 800 000,00</b>	<b>- 2 673 967,00</b>	<b>- 1 873 967,00</b>
<b>7-Résultat ordinaire (5+6)</b>	<b>7 395 832,15</b>	<b>30 546 405,00</b>	<b>23 150 572,85</b>
Eléments extraordinaires (produits) (*)			-
Eléments extraordinaires (charges) (*)			-
<b>8-Résultat extraordinaire</b>			<b>-</b>
Impôts exigibles sur résultats	2 192 391,00	9 163 116,00	6 970 725,00
Impôts différées (variation) sur résultats ordinaire		3 037 366,00	3 037 366,00
<b>9-Resultat Net de L'exercice</b>	<b>5 203 441,15</b>	<b>24 420 655,00</b>	<b>19 217 213,85</b>

Source : réalisé à partir des documents fournis par MGA

#### • Le chiffre d'affaire :

L'entreprise a réalisé ses objectifs tracés du CA avec un écart favorable ;

Nous constatons un écart favorable du CA, de 31 408 474, 00 DZD Par rapport aux prévisions soulignés,

Pour la production (clichés et adhésifs) nous remarquons un écart favorable de, 31 248 562 ,00 DZD,

#### • Les consommations de l'entreprise

En moyenne, la société à réaliser une consommation supérieure à ce qui a été prévue d'un Ecart de 13 424 951,45 DZD ;

Si nous comparons les réalisations du chiffre d'affaire avec celles des consommations, ou constatons que pour une réalisation du chiffre d'affaire de 31 408 474,00 DZD, nous retrouvons en contre partis un écart de 13 424 951,45 DZD, en matière de consommation ce qui indique une situation défavorable.

#### • Charges du personnel

L'entreprise a économisé 598194,70 DZD par rapport à ce qui a été prévu aux prévisions, ce qui est expliqué par le fait que les congés n'ont pas été consommés en totalité, plus les différentes absences des personnels (arrêts de travail).

#### • dotations aux amortissements

Nous constatons une diminution des charges d'un écart de 6526544,60 DZD, c'est ce qui est expliqué pour la vieillesse de certains investissements qui sont totalement amortis dans les exercices précédents.

### • Le résultat de l'exercice

L'année 2021 a été favorable à l'entreprise, car elle réalise un résultat positif et très élevé par rapport au budget prévu d'un écart de 19 217 213.

Ce dernier est expliqué par la réalisation d'un surplus important par rapport aux prévisions dont les ventes et productions de l'exercice s'élèvent à 31 408 474,00DZD ; liée aux prestations de services ainsi que les productions vendues, alors que les consommations et charges de l'exercice enregistre un écart 13 424 951,45DZD par rapport au budget prévu ; ce qui fait du résultat de l'année 2021, un résultat favorable à l'entreprise.

### 3.2 Les écarts de l'exercice 2022

Tableau 14 : le compte de résultat 2022

DESIGNATION	exercice			
	2022			
	Prévisions	Réalisations	Ecart	
vente de marchandises	4 500 000,00	10 032 900,00	5 532 900,00	
production vendue	produits fabriqués	274 600 000,00	277 851 636,00	3 251 636,00
	prestation de service	400 000,00	515 650,00	115 650,00
	vente de travaux			-
produits annexes			-	
rabais, remises, ristournes accordés			-	
<b>chiffre d'affaires net des rabais, ristournes</b>	<b>279 500 000,00</b>	<b>288 400 186,00</b>	<b>8 900 186,00</b>	
production stockée ou déstockée			-	
production immobilisée			-	
subvention d'exploitation			-	
<b>1- production de l'exercice</b>	<b>279 500 000,00</b>	<b>288 400 186,00</b>	<b>8 900 186,00</b>	
Achats de marchandises vendues	3 600 000,00	7 871 383,00	4 271 383,00	
Matières première	137 300 000,00	140 585 836,00	3 285 836,00	
Autres approvisionnements	3 500 000,00	2 973 902,00	- 526 098,00	
Variations des stocks			-	
Achats d'études et de prestations de services			-	
Autre consommations	8 420 000,00	9 109 203,00	689 203,00	
rabais ; remises, ristournes obtenus sur achats			-	
services extérieurs	Sous-traitances générale		-	
	Locations	5 370 000,00	5 845 500,00	475 500,00
	Entretien, réparations et maintenance	3 400 000,00	6 680 588,00	3 280 588,00
	Primes d'assurances	700 000,00	965 348,00	265 348,00
	Personnel extérieur à l'entreprise			-
	Rémunérations d'intermédiaires et honoraires	800 000,00	912 107,00	112 107,00
	Publicité	100 000,00	262 705,00	162 705,00
Déplacements, missions et réceptions	2 600 000,00	2 652 749,00	52 749,00	
Autres services	5 100 000,00	5 155 209,00	55 209,00	

Rabais, remises, ristournes obtenus sur sévices extérieurs			-
<b>2-Consommations de l'exercice</b>	<b>170 890 000,00</b>	<b>183 014 530,00</b>	<b>12 124 530,00</b>
<b>3-Valeur ajoutée d'exploitation (1-2)</b>	<b>108 610 000,00</b>	<b>105 385 656,00</b>	<b>- 3 224 344,00</b>
Charges de personnel	40 636 941,75	42 035 755,00	1 398 813,25
Impôts et taxes et versements assimilés	3 070 000,00	157 146,00	- 2 912 854,00
<b>4-Excédent brut d'exploitation</b>	<b>64 903 058,25</b>	<b>63 192 755,00</b>	<b>- 1 710 303,25</b>
Autres produits opérationnels		2 141 505,00	2 141 505,00
Autres charges opérationnelles		118 385,00	118 385,00
Dotations aux amortissements	32 958 602,20	31 956 044,00	- 1 002 558,20
Provisions			-
Pertes de valeur			-
Reprise sur pertes de valeur et provisions	-	220 000,00	220 000,00
<b>5-Résultat opérationnel</b>	<b>31 944 456,05</b>	<b>33 479 831,00</b>	<b>1 535 374,95</b>
Produits financiers		3 313 311,00	3 313 311,00
charges financières	500 000,00	1 443 442,00	943 442,00
<b>6-Résultat financier</b>	<b>- 500 000,00</b>	<b>1 869 869,00</b>	<b>2 369 869,00</b>
<b>7-Résultat ordinaire (5+6)</b>	<b>31 444 456,05</b>	<b>35 349 700,00</b>	<b>3 905 243,95</b>
Eléments extraordinaires (produits) (*)			-
Eléments extraordinaires (charges) (*)			-
<b>8-Résultat extraordinaire</b>			<b>-</b>
Impôts exigibles sur résultats	5 986 586,00	11 382 001,00	5 395 415,00
Impôts différées (variation) sur résultats ordinaire		2 893 439,00	2 893 439,00
<b>9-Résultat Net de L'exercice</b>	<b>25 457 870,05</b>	<b>26 861 138,00</b>	<b>1 403 267,95</b>

Source : réalisé à partir des documents fournis par MGA

### • Chiffre d'affaire

Nous remarquons que le CA réalisé à un écart favorable par rapport aux prévisions de 8 900 186 ,00 DZD ; ceci est répartis entre les différents produits de l'entreprise en particulier les produits issus de la vente et marchandise.

### • Les consommations de l'exercice

Nous constatons un écart défavorable d'un montant de 12124530,00DZD ; ce qui n'est pas en proportion avec l'augmentation du produit de l'entreprise.

Les consommations ont enregistré un montant élevé des achats de marchandises vendues, par rapport aux prévisions, de 4 271 383,00DZD ce qui est logique ; et en proportion avec l'augmentation des produits de la revente de marchandises, qui est de 5 532 900,00 DZD, donc l'entreprise a réalisé une marge brut de 27% ; ce qui dépasse la marge habituelle de l'entreprise de 25% :

- La marge bénéficiaire =CA –consommations.

La marge bénéficiaire =10032900,00 -7871383,00 =2161517,00 DZD.

- Le pourcentage de la marge bénéficiaire =la marge bénéficiaire / les consommations.

Le pourcentage de la marge bénéficiaire =2161517,00 / 7871383,00 = 27%

- Les autres approvisionnements qui représentent les consommations des fournitures du bureau, vêtements de travail, consommable informatique et du petit outillage. Ce poste a connu une consommation inférieure à ce qui a prévu cette baisse s'élève à 526 098,00DZD, ce qui est favorable à l'entreprise.

-les frais de location ont connu aussi un écart défavorable de 475 500,00DZD ; ce qui -par contre les autres consommations ont connus un écart défavorable de 689 203,00DZD.Ces consommations représentent, électricité, l'eau, pièces de rechange et le solvant.

Est appliqué par l'installation des GPS pour la flotte des véhicules de l'entreprise, aussi l'entreprise a fait appel à un transporteur externe pour assurer ses livraisons.

-les frais d'entretiens ont connu aussi un écart défavorable de 3 280 588,00DZD, c'est à cause des pannes répétitives des véhicules. Les véhicules de MGA ont dépassé les 4 ans d'utilisation, donc ils nécessitent beaucoup d'entretien.

-primes d'assurances ont connues un écart défavorable par rapport aux prévisions d'un montant de 265 348,00DZD, car l'entreprise a acquis une nouvelle voiture comme investissements.

- La publicité, enregistre un écart défavorable de 162 705,00DZD ; aux nouvelles annonces publicitaires imprévus.

#### • Les charges de personnel

La prise de décision de régulariser l'indemnité de l'expérience professionnelle pour l'ensemble du personnel avec effet rétroactif ; a engendré un écart défavorable aux prévisions de 1 398 813,25 DZD.

#### • Les dotations aux amortissements

L'amortissement total de certains investissements, aussi les annulations de certaines acquisitions prévues Elles ont connu un écart favorable de 1 002 558,20DZD.

#### • les charges financières

À cause de la fluctuation de la devise ; les charges financières, ont connues une évolution d'un écart défavorable qui s'élève à 943 442,00DZD ; cela est dus à la perte de change qu'a connue l'entreprise et qu'elle ne peut prévoir.

#### • le résultat de l'exercice 2022

Les prévisions de cette année ont été très proches des réalisations avec un écart favorable de 1 403 267,95DZD, ce qui explique que l'entreprise a bien fait ces prévisions. L'entreprise a pu éviter de tomber dans un écart défavorable, malgré l'écart défavorable des charges et consommations ; alors notre entreprise couvre toutes ces charges grâce à sa production vendue.

## 3.3 L'écart de l'exercice 2023

Tableau 15: le compte du résultat 2023

DESIGNATION		Exercice		
		2023		
		Prévisions	Réalisations	Ecart
vente de marchandises		4 100 000,00	4 613 450,00	513 450,00
production vendue	produits fabriqués	303 540 000,00	335 218 142,00	31 678 142,00
	prestation de service	360 000,00	577 500,00	217 500,00
	vente de travaux			-
produits annexes				-
rabais, remises, ristournes accordés				-
<b>chiffre d'affaires net des rabais, ristournes</b>		<b>308 000 000,00</b>	<b>340 409 092,00</b>	<b>32 409 092,00</b>
production stockée ou déstockée				-
production immobilisée				-
subvention d'exploitation				-
<b>1-production de l'exercice</b>		<b>308 000 000,00</b>	<b>340 409 092,00</b>	<b>32 409 092,00</b>
Achats de marchandises vendues		3 280 000,00	3 676 484,00	396 484,00
Matières première		151 800 000,00	149 564 372,00	- 2 235 628,00
Autres approvisionnements		3 590 000,00	3 204 461,00	- 385 539,00
Variations des stocks				-
Achats d'études et de prestations de services				-
Autre consommations		9 715 000,00	11 323 860,00	1 608 860,00
rabais ; remises, ristournes obtenus sur achats				-
services extérieurs	Sous-traitances générale			-
	Locations	5 370 000,00	6 467 000,00	1 097 000,00
	Entretien, réparations et maintenance	4 700 000,00	6 603 322,00	1 903 322,00
	Primes d'assurances	800 000,00	826 497,00	26 497,00
	Personnel extérieur à l'entreprise			-
	Rémunérations d'intermédiaires et honoraires	900 000,00	2 618 610,00	1 718 610,00
	Publicité	500 000,00	16 070,00	- 483 930,00
	Déplacements, missions et réceptions	3 185 500,00	2 886 587,00	- 298 913,00
Autres services		5 774 000,00	5 159 100,00	- 614 900,00
Rabais, remises, ristournes obtenus sur services extérieurs				-
<b>2-Consommations de l'exercice</b>		<b>189 614 500,00</b>	<b>192 346 363,00</b>	<b>2 731 863,00</b>
<b>3-Valeur ajoutée d'exploitation (1-2)</b>		<b>118 385 500,00</b>	<b>148 062 729,00</b>	<b>29 677 229,00</b>
Charges de personnel		39 720 000,00	43 486 655,00	3 766 655,00
Impôts et taxes et versements assimilés		159 000,00	506 026,00	347 026,00
<b>4-Excédent brut d'exploitation</b>		<b>78 506 500,00</b>	<b>104 070 048,00</b>	<b>25 563 548,00</b>
Autres produits opérationnels		237 697,36	449 803,00	212 105,64
Autres charges opérationnelles		-	856 828,00	856 828,00
Dotations aux amortissements		29 271 716,47	32 500 038,00	3 228 321,53
Provisions				-
Pertes de valeur				-

Reprise sur pertes de valeur et provisions		3 052 956,00	3 052 956,00
<b>5-Résultat opérationnel</b>	<b>49 472 480,89</b>	<b>74 215 941,00</b>	<b>24 743 460,11</b>
Produits financiers		1 861 910,00	1 861 910,00
charges financières	100 000,00	851 718,00	751 718,00
<b>6-Résultat financier</b>	<b>- 100 000,00</b>	<b>1 010 192,00</b>	<b>1 110 192,00</b>
<b>7-Résultat ordinaire (5+6)</b>	<b>49 372 480,89</b>	<b>75 226 133,00</b>	<b>25 853 652,11</b>
Eléments extraordinaires (produits) (*)			-
Eléments extraordinaires (charges) (*)			-
<b>8-Résultat extraordinaire</b>			-
Impôts exigibles sur résultats	9 358 042,09	19 325 062,00	9 967 019,91
Impôts différées (variation) sur résultats ordinaire		2 384 161,00	2 384 161,00
<b>9-Resultat Net de L'exercice</b>	<b>40 014 438,80</b>	<b>58 285 232,00</b>	<b>18 270 793,20</b>

Source : réalisé à partir des documents fournis par MGA

#### • Chiffre d'affaire

Le CA a connu un écart favorable de 32 409 092,00DZD, Cet écart représenté principalement dans la partie production.

#### • les consommations de l'exercice

Si nous comparons les écarts des consommations de 2 731 863,00DZD, avec celle du CA 32 409 092,00DZD, nous constatons que les consommations ont été maîtrisé durant cet exercice ; ce qui a induit à réaliser 29 677 229,00DZD en matière de valeur ajouté, donc un gain très important pour l'entreprise ;

-ses consommations de marchandise vendues enregistres un écart défavorable par rapport aux prévisions de 396 484,00DZD, ce qui est proportionnel avec la production de l'exercice qui s'élève à 513 450,00DZD ;

-la consommation de matière première a été favorable avec un écart de 2 235 628,00DZD, malgré l'augmentation de production fabriqué ; Cela est dû à la réduction de gâches dans la production et la maîtrise des performances du travail ;

- la rémunération d'intermédiaires et honoraires enregistre un écart défavorable de 1 718 610,00DZD, dû à un litige qui induit des frais de justice imprévu ;

-autres service a connu une baisse qui engendre un écart favorable de 614 900,00DZD, expliqué par l'acquisition de matériel de transport qui réduit la location de transport de marchandise ;

#### • Charges du personnel

Ces charges ont connus un écart défavorable qui s'élève à 3 766 655,00DZD, qui est dû à la régularisation des contacts de travail du personnel.

#### • Les dotations aux amortissements

Nous constatons un écart défavorable de 3 228 321,53DZD, du au cumul de l'amortissement des exercices précédents et l'insertion des amortissements du matériel prévu des exercices précédents acquis en cette année.

#### • Le résultat financier

Face à la fluctuation du marché international de la devise, l'entreprise enregistre une perte de change de 751 718,00DZD ; comme elle enregistre un gain de 1 861 910, 00 DZD ce qui n'est pas facile à prévoir.

#### • Le résultat de l'exercice

Le résultat de l'exercice 2023 est de 58 285 232, 00 DZD, soit un écart favorable de 18 270 793,20DZD, par rapport aux prévisions de l'exercice, qui est due principalement à :

-la hausse des produits fabriqués qui vont atteindre 335 218 142, 00DZD, soit une augmentation de 31 678 142,00DZD, par rapport aux prévisions de l'année 2023 ;

-la baisse des consommations matière première qui jusqu'à 149 564 372, 00 DZD, soit une baisse de 2 235 628,00DZD, par rapport aux prévisions de l'exercice 2023, ce qui affecte directement à la diminution des consommations par rapport à la production réalisé,

### 3.4. Comparaison des écarts des trois exercices

Après le calcul des prévisions annuelles de trois exercices, nous allons par la suite passer à la comparaison entre les écarts des trois exercices.

**Tableau 16: évolution des écarts des 3 exercices**

évolution des écarts	écart 2021	écart 2022	écart 2023
<b>chiffre d'affaire</b>	31 408 474,00	8 900 186,00	32 409 092,00
<b>Consommations</b>	13 424 951,45	12 124 530,00	2 731 863,00
<b>valeur ajouté</b>	17 983 522,55	-3 224 344,00	29 677 229,00
<b>résultats de l'exercice</b>	19 217 213,85	1 403 267,95	18 270 793,20

**Source :** réalisé à partir des documents fournis par MGA

A partir des écarts des trois exercices étudiés, en peut évaluer les prévisions par rapport aux réalisations des trois exercices ainsi :

**• Chiffre d'affaire**

- Une diminution de l'écart du CA de 31 408474.00 DZD à 8 900 186.00DZD a été enregistré due à une amélioration de calcul des prévisions de l'exercice 2022 par rapport à son précédent ;

- une augmentation de l'écart sur CA dans l'exercice suivant d'un écart de 32 409 092.00DZD. Grâce à l'amélioration favorable de la production.

- Ces variations en hausse et en baisse des écarts dans le CA, démontre l'incapacité de l'entreprise à bien prévoir ses ventes ; qui sont liées aux variations du marché.

**• Consommations**

-Une diminution des écarts de consommations des trois exercices 2021,2022et 2023 est constatée respectivement de 13 424951.45 DZD à 12 124 530.00DZD à 2731863.00DZD, cités comme preuve d'amélioration progressive des prévisions d'un exercice à un autre ;

-A partir de ces écarts ; on conclut que l'entreprise arrive à bien gérer ses consommations.

**• La Valeur ajoutée**

-une diminution de l'écart de la VA de l'exercice 2022 par rapport à celui de 2021, de 17 983 522.55DZD à 3 224 344.00 DZD, ce qui est en proportion avec l'écart du CA

- une augmentation importante de l'écart de la VA de : 3 224 344,00DZD à 29 677 229 ,00DZD, en proportion avec l'augmentation de l'écart du CA et diminution des écarts de consommations.

**• Le résultat**

- une diminution de l'écart de RT de 19217213.85 DZD à 14032267 ,95 DZD durant les années 2021 ,2022 en ordre, expliqué par la diminution de CA.

- une augmentation favorable de l'écart sur le RT de l'année 2022 à L'année 2023 de 14 032 267 ,95DZD à 18 270 793,20 DZD ; expliqué par l'écart sur chiffre d'affaire.

- L'écart sur le résultat est en proportion avec l'écart du CA et celui des consommations.

**4. calcul des prévisions des ventes pour l'année 2023 avec la méthode des moindres carrés**

Nous avons choisi de développer un système de prévisions qui va nous permettre de suivre l'évolution des ventes, basé sur l'ajustement en utilisant la méthode des moindres carrés avec le calcul des coefficients saisonniers.

A partir des données que l'entreprise nous a fournies, nous avons choisi la méthode des moindres carrés, car nous avons besoin d'une méthode qui va nous estimer les prévisions les plus proches possibles des ventes réelles.

4.1 Analyse des données

Afin d’élaborer les prévisions, nous allons étudier l’historique de ventes de 1 er janvier 2020 à décembre 2022 présentés dans le tableau ci- dessus, que nous avons ensuite recueillis et présentés dans le Graphe N°01.

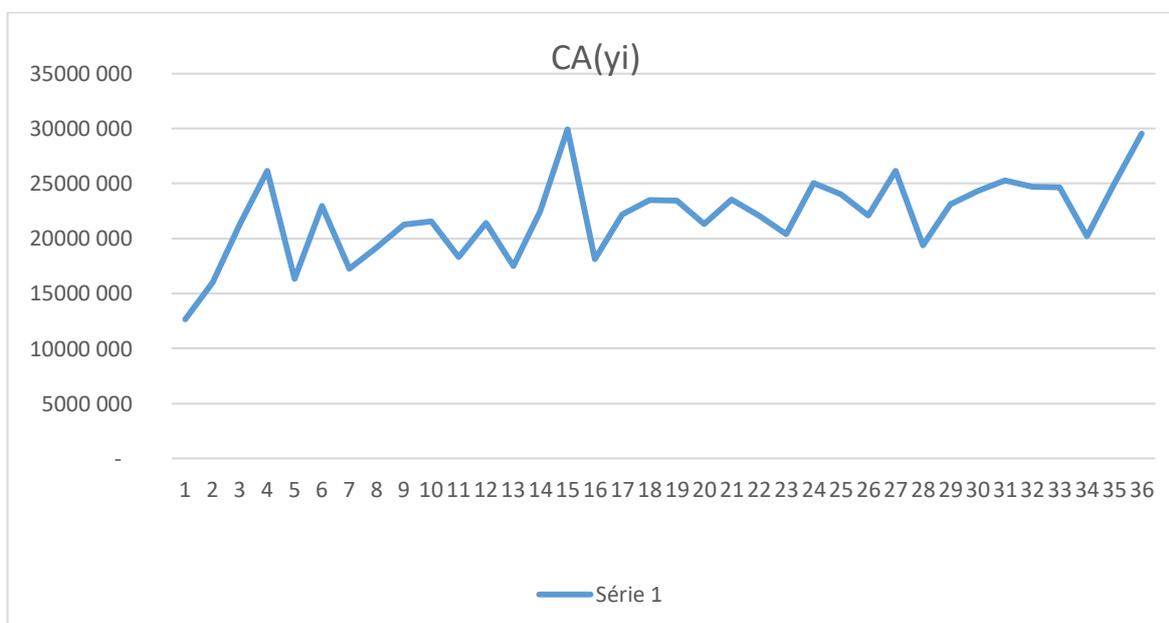
**Tableau 17: le CA réalisé pour les années 2020, 2021, 2022**

periode (xi)	CA (yi)		
	2020	2021	2022
Janvier	12 655 425,00	17 502 089,00	24 033 000,00
Février	15 985 023,00	22 455 373,00	22 108 689,00
Mars	21 321 223,00	29 949 509,00	26 137 975,00
Avril	26 154 211,00	18 105 989,00	19 360 260,00
Mai	16 352 470,00	22 169 798,00	23 087 356,00
Juin	22 985 530,00	23 515 170,00	24 297 988,00
Juillet	17 232 233,00	23 426 611,00	25 304 454,00
Août	19 200 142,00	21 295 289,00	24 689 174,00
Septembre	21 257 552,00	23 527 240,00	24 660 562,00
Octobre	21 554 471,00	22 078 341,00	20 187 304,00
Novembre	18 325 246,00	20 391 496,00	25 000 694,00
Décembre	21 423 210,00	25 047 569,00	29 532 730,00

Source : réalisé à partir des documents fournis par MGA

Nous avons utilisé le logiciel Excel grâce auquel nous avons pu produire le graphe suivant, qui représente l’évolution des ventes des trois années 2020, 2021,2022.

**Graphe 1 :l’évolution des ventes durant les années 2020, 2021,2022**



Source : réalisé à partir des documents fournis par MGA

Après avoir présenté les ventes de marchandise, nous pouvons maintenant analyser plus facilement l'évolution des ventes au fil des trois années 2020, 2021, 2022.

Nous remarquons une hausse importante du chiffre d'affaires, durant le mois d'avril 2020, mars 2021 et mars 2022 ; aussi le mois de décembre de chacune de ces années. Caractérisant ainsi la nature saisonnière de l'activité exercée durant ces périodes coïncident aux préparations pour le mois de ramadan et le nouvel an. A connu une baisse flagrante du chiffre d'affaires.

#### 4.1.1. La détermination de la droite d'ajustement

L'application de la méthode des moindres carrés, commence par la détermination de l'équation d'ajustement qui a la forme :

Avec :

$$y_i = a x_i + b$$

$y_i$  : le phénomène à expliquer, Dans notre cas il s'agit des ventes ;

$x_i$  : La variable explicative qui est le temps

$a$  : Coefficient directeur de la droite ;

$b$  : L'ordonnée à l'origine

Le service comptabilité au sein de l'entreprise MGA nous a fourni les ventes réelles des trois années, subdivisé en 36 mois. C'est la raison pour laquelle dans les  $x_i$  nous avons 36 lignes. Les ' $y_i$ ' représentent les ventes qui correspondent à chacun des mois.

Pour déterminer l'équation de la droite de budget, il faut d'abord calculer les estimateurs  $a$  et  $b$  de l'équation

Il existe deux méthodes qui nous permettront de calculer l'estimateur  $a$  :

1<sup>ère</sup> méthode :

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

2<sup>ème</sup> méthode :

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

Après avoir calculé  $a$ , nous procédons au calcul de l'estimateur  $b$

Le  $b$  est déterminé à l'aide de l'équation suivante :

Dont :

$\bar{y}$  : la moyenne des  $y_i$

$\bar{x}$  : la moyenne des  $x_i$

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

Dans notre cas ; et suivant les conseils du maitre de stage, nous choisissons d'utiliser le premier, car qui est plus pratique.

**Tableau 18: Détermination des estimateurs a et b pour l'année 2023**

Années	$X_i$	$y_i$	$x_i*y_i$	$x_i^2$	$x_i-\bar{x}$	$y_i-\bar{y}$	$(x_i-\bar{x})(y_i-\bar{y})$	$(x_i-\bar{x})^2$
2020	1	12655425	12655425	1	-17,5	-9353225	163681438	306,25
	2	15985023	31970046	4	-16,5	-6023627	99389845,5	272,25
	3	21321223	63963669	9	-15,5	-687427	10655118,5	240,25
	4	26154211	104616844	16	-14,5	4145561	-60110634,5	210,25
	5	16352470	81762350	25	-13,5	-5656180	76358430	182,25
	6	22985530	137913180	36	-12,5	976880	-12211000	156,25
	7	17232233	120625631	49	-11,5	-4776417	54928795,5	132,25
	8	19200142	153601136	64	-10,5	-2808508	29489334	110,25
	9	21257552	191317968	81	-9,5	-751098	7135431	90,25
	10	21554471	215544710	100	-8,5	-454179	3860521,5	72,25
	11	18325246	201577706	121	-7,5	-3683404	27625530	56,25
	12	21423210	257078520	144	-6,5	-585440	3805360	42,25
2021	13	17502089	227527157	169	-5,5	-4506561	24786085,5	30,25
	14	22455373	314375222	196	-4,5	446723	-2010253,5	20,25
	15	29949509	449242635	225	-3,5	7940859	-27793006,5	12,25
	16	18105989	289695824	256	-2,5	-3902661	9756652,5	6,25
	17	22169798	376886566	289	-1,5	161148	-241722	2,25
	18	23515170	423273060	324	-0,5	1506520	-753260	0,25
	19	23426611	445105609	361	0,5	1417961	708980,5	0,25
	20	21295289	425905780	400	1,5	-713361	-1070041,5	2,25
	21	23527240	494072040	441	2,5	1518590	3796475	6,25
	22	22078341	485723502	484	3,5	69691	243918,5	12,25
	23	20391496	469004408	529	4,5	-1617154	-7277193	20,25
	24	25047569	601141656	576	5,5	3038919	16714054,5	30,25
2022	25	24033000	600825000	625	6,5	2024350	13158275	42,25
	26	22108689	574825914	676	7,5	100039	750292,5	56,25
	27	26137975	705725325	729	8,5	4129325	35099262,5	72,25
	28	19360260	542087280	784	9,5	-2648390	-25159705	90,25
	29	23087356	669533324	841	10,5	1078706	11326413	110,25
	30	24297988	728939640	900	11,5	2289338	26327387	132,25
	31	25304454	784438074	961	12,5	3295804	41197550	156,25
	32	24689174	790053568	1024	13,5	2680524	36187074	182,25
	33	24660562	813798546	1089	14,5	2651912	38452724	210,25
	34	20187304	686368336	1156	15,5	-1821346	-28230863	240,25
	35	25000694	875024290	1225	16,5	2992044	49368726	272,25
	36	29532730	1063178280	1296	17,5	7524080	131671400	306,25
Total	666	792311396	15409378221	16206	0	-4	751617395	3885
Moyenne	18,5	22008650						

Source : réalisé à partir des documents fournis par MGA

- Le calcul de  $\bar{x}$  est comme suit :

$$\bar{x} = \frac{\sum xi}{n}$$

$$\bar{x} = \frac{666}{36}$$

$$\bar{x}=18,5$$

- Le calcul de  $\bar{y}$  est comme suit :

$$\bar{y} = \frac{\sum yi}{n}$$

$$\bar{y} = \frac{792\,311\,396,00}{36}$$

$$\bar{y} = 22\,008\,650,00$$

- Calcul de l'estimateur **a**

$$a = \frac{\sum (xi - \bar{x})(yi - \bar{y})}{\sum (xi - \bar{x})^2}$$

$$a = \frac{751617395}{3885}$$

$$a = 193\,466,511$$

- Calcul de **b**

Nous remplaçons  $\bar{x}$ , et  $\bar{y}$  dans l'équation suivante pour avoir **b**

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

Donc :

$$b = 22\,008\,650 - (193\,466,511 \times 18,5)$$

$$b = 18\,429\,519,4$$

Donc l'équation de la tendance est :

$$y = 193\,466,511 x + 18\,429\,519,4$$

Après avoir calculé les estimateurs **a** et **b**, nous allons calculer les tendances qui représentent les prévisions de l'année 2023.

Tableau 19: Calcul des tendances de l'année 2023

Désignation	estimateur a	x	estimateur b	la tendance
janvier	193 466,51	37	18 429 519,40	25 587 780,27
février	193 466,51	38	18 429 519,40	25 781 246,78
mars	193 466,51	39	18 429 519,40	25 974 713,29
avril	193 466,51	40	18 429 519,40	26 168 179,80
mai	193 466,51	41	18 429 519,40	26 361 646,31
juin	193 466,51	42	18 429 519,40	26 555 112,82
juillet	193 466,51	43	18 429 519,40	26 748 579,33
août	193 466,51	44	18 429 519,40	26 942 045,84
septembre	193 466,51	45	18 429 519,40	27 135 512,35
octobre	193 466,51	46	18 429 519,40	27 328 978,86
novembre	193 466,51	47	18 429 519,40	27 522 445,37
décembre	193 466,51	48	18 429 519,40	27 715 911,88

Source : réalisé à partir des documents fournis par MG

#### 4.1.2 Calcul des coefficients saisonniers

Les coefficients saisonniers sont des rapports moyens qui existent entre les valeurs réelles et les valeurs ajustées. Leur calcul va nous permettre de tenir compte des fluctuations dans les prévisions et d'affiner ainsi les projections.

Afin de calculer les coefficients saisonniers, il faut calculer tout d'abord le trend de chaque mois pour les trois années 2020, 2021, 2022 en faisant le rapport entre la valeur  $Y_i$  réalisé (observé) et la valeur  $Y_i$  ajustée et cela pour chacune des observations.

Nous allons prendre chaque mois le rapport moyen qui sera considéré comme le trend de la période.

$$\text{Le trend} = \frac{\text{valeur observée } y_i}{\text{valeur ajustée } y_i'}$$

Pour déterminer la valeur ajustée  $y_i'$  des années 2020, 2021, 2022 on prend l'équation de la tendance  $y_i = 193\,466,511x + 18\,429\,519,4$  dans laquelle on remplace  $x_i$  par sa valeur.

Donc, la tendance pour le premier mois de l'année 2020, se calcule comme suite :

Nous avons :  $x_i = 1$

Donc :

$$y_i' = 193\,466,511(1) + 18\,429\,519,4$$

Donc :

$$y_i' = 18\,622\,985,91$$

Le tableau qui suit présente le détail du calcul des tendances pour la période étudiée.

**Tableau 20: calcul des tendances des années 2020, 2021,2022**

Désignation	Estimateur a	xi	Estimateur b	La tendance
Janvier	193 466,51	1	18 429 519,40	18 622 985,91
Février	193 466,51	2	18 429 519,40	18 816 452,42
Mars	193 466,51	3	18 429 519,40	19 009 918,93
Avril	193 466,51	4	18 429 519,40	19 203 385,44
Mai	193 466,51	5	18 429 519,40	19 396 851,96
Juin	193 466,51	6	18 429 519,40	19 590 318,47
Juillet	193 466,51	7	18 429 519,40	19 783 784,98
Aout	193 466,51	8	18 429 519,40	19 977 251,49
Septembre	193 466,51	9	18 429 519,40	20 170 718,00
Octobre	193 466,51	10	18 429 519,40	20 364 184,51
Novembre	193 466,51	11	18 429 519,40	20 557 651,02
décembre	193 466,51	12	18 429 519,40	20 751 117,53
Janvier	193 466,51	13	18 429 519,40	20 944 584,04
Février	193 466,51	14	18 429 519,40	21 138 050,55
Mars	193 466,51	15	18 429 519,40	21 331 517,07
Avril	193 466,51	16	18 429 519,40	21 524 983,58
mai	193 466,51	17	18 429 519,40	21 718 450,09
juin	193 466,51	18	18 429 519,40	21 911 916,60
Juillet	193 466,51	19	18 429 519,40	22 105 383,11
Aout	193 466,51	20	18 429 519,40	22 298 849,62
Septembre	193 466,51	21	18 429 519,40	22 492 316,13
Octobre	193 466,51	22	18 429 519,40	22 685 782,64
Novembre	193 466,51	23	18 429 519,40	22 879 249,15
Décembre	193 466,51	24	18 429 519,40	23 072 715,66
Janvier	193 466,51	25	18 429 519,40	23 266 182,18
Février	193 466,51	26	18 429 519,40	23 459 648,69
Mars	193 466,51	27	18 429 519,40	23 653 115,20
Avril	193 466,51	28	18 429 519,40	23 846 581,71
mai	193 466,51	29	18 429 519,40	24 040 048,22
juin	193 466,51	30	18 429 519,40	24 233 514,73
Juillet	193 466,51	31	18 429 519,40	24 426 981,24
aout	193 466,51	32	18 429 519,40	24 620 447,75
Septembre	193 466,51	33	18 429 519,40	24 813 914,26
Octobre	193 466,51	34	18 429 519,40	25 007 380,77
Novembre	193 466,51	35	18 429 519,40	25 200 847,29
décembre	193 466,51	36	18 429 519,40	25 394 313,80

Source : réalisé à partir des documents fournis par MGA

Après avoir calculé les trends de chaque mois, nous allons calculer le coefficient saisonnier qui représente le trend moyen.

**Application :**

Le coefficient saisonnier du mois de janvier égal à :

$$CSNR = \frac{\sum \text{trend du mois du janvier des années 2020, 2021, 2022}}{3}$$

Ensuite nous devons calculer le coefficient saisonnier rectifié :

Le coefficient saisonnier rectifié égal à :

Avec :

$$CSR = \frac{CSNR * 12}{Total CSNR}$$

**CSNR** : coefficient saisonnier non rectifié

**CSR** : coefficient saisonnier rectifié

Le tableau suivant présente le détail du calcul des coefficients saisonniers.

Tableau 21: Tableau représentant le calcul des coefficients pour les années 2020, 2021,2022

Désignation	2020			2021			2022			total	CSNR	CSR
	valeur observé	valeur ajusté	trend	valeur observé	valeur ajusté	trend	valeur observé	valeur ajusté	trend			
Janvier	12 555 425	18 622 985,91	0,679539393	17 502 089	20 944 584,04	0,8356	24 033 000	23 266 182,18	1,032958	2,548156	0,849385	0,849496
Février	15 985 023	18 816 452,42	0,849523738	22 455 573	21 138 050,55	1,0623	22 108 689	23 459 648,69	0,942413	2,854257	0,951419	0,951543
Mars	21 321 223	19 009 918,93	1,121584110	29 949 509	21 331 517,07	1,4040	26 137 975	23 653 115,20	1,105054	3,630641	1,210214	1,210371
Avril	26 154 211	19 203 385,44	1,361958342	18 105 989	21 524 983,58	0,8412	19 360 260	23 846 581,71	0,811867	3,014987	1,004996	1,005127
Mai	16 352 470	19 396 851,96	0,843047626	22 169 798	21 718 450,09	1,0208	23 087 356	24 040 048,22	0,960371	2,824200	0,941400	0,941523
Juin	22 985 530	19 590 318,47	1,173310686	23 515 170	21 911 916,60	1,0732	24 297 988	24 233 514,73	1,002661	3,249139	1,083046	1,083188
Juillet	17 232 233	19 783 784,98	0,871028118	23 426 611	22 103 383,11	1,0598	25 304 454	24 426 981,24	1,035922	2,966720	0,988907	0,989036
Août	19 200 142	19 977 251,49	0,961100280	21 295 289	22 298 849,62	0,9550	24 689 174	24 620 447,74	1,002791	2,918887	0,972962	0,973089
Septembre	21 257 552	20 170 718,00	1,053881771	23 527 240	22 492 316,13	1,0460	24 660 562	24 813 914,26	0,993820	3,093714	1,031238	1,031372
Octobre	21 554 471	20 364 184,51	1,058449995	22 078 341	22 685 782,64	0,9732	20 187 304	23 007 380,77	0,807254	2,838928	0,946309	0,946433
Novembre	18 325 246	20 557 651,02	0,891407383	20 391 496	22 879 249,15	0,8913	25 000 694	23 200 847,29	0,992058	2,774731	0,924910	0,925031
Décembre	21 423 210	20 751 117,53	1,032388254	25 047 569	23 072 715,66	1,0856	29 532 730	23 394 313,80	1,162966	3,280947	1,093649	1,093792
Total	234 446 736	236 244 620,66	11,897298986	269 464 474	264 103 798,24	12,2479	288 400 186	291 962 975,83	11,850136	35,995307	11,998436	12,000000

Source : réalisé à partir des documents fournis par MGA

Pour lire les coefficients saisonniers on prend exemple de deux mois

**-Le mois de Février :**

$$\text{CS au mois de Février} = \frac{2,854257}{3} = 0,951419$$

Cela veut dire qu'au mois de Février de chaque année, les valeurs observées sont au-dessous des valeurs ajustés de 4,85% . Il indique également que l'activité est moins importante durant ce mois car le coefficient saisonnier est inférieur à 1, (CS <1).

**-Le mois de Mars :**

$$\text{CS au mois de Mars} = \frac{3.630641}{3} = 1.210214$$

Cela veut dire qu'au mois de Mars de chaque année, les valeurs observées sont au-dessus de valeurs ajustées de 21,02%. Il indique aussi que durant ce mois l'activité de l'entreprise est plus importante car le coefficient saisonnier est supérieur à 1, (CS >1).

#### 4.1.3 Calcul des prévisions

Après le calcul des coefficients saisonniers et en tenant compte des fluctuations périodiques, nous allons calculer les prévisions mensuelles de l'année 2023, et pour se faire on va juste multiplier les valeurs ajustées de chaque mois de l'année 2023 par les coefficients saisonniers rectifiés correspondantes.

**•Application**

Pour calculer la prévision du mois de février 2023 nous allons multiplier la valeur ajustée du mois de février 2023 par le coefficient saisonnier rectifiée correspondant :

Prévisions des ventes de mois février :

$$\text{Prévision février 2023} = 25781246.78 \times 0.951419 = 24528768.03$$

Donc l'entreprise prévoit de vendre 24 528 768,03DA de marchandise pour le mois de février 2023.

Le tableau suivant représente les détails du calcul des prévisions de l'année 2023.

Tableau 22: calcul des prévisions de l'année 2023

Mois	valeur ajustée	coefficient	la prévision
		saisonnier	
Janvier	25 587 780,27	0,849385	21 733 876,74
Février	25 781 246,78	0,951419	24 528 768,03
Mars	25 974 713,29	1,210214	31 434 961,67
Avril	26 168 179,80	1,004996	26 298 916,03
Mai	26 361 646,31	0,941400	24 816 853,84
Juin	26 555 112,82	1,083046	28 760 408,72
Juillet	26 748 579,33	0,988907	26 451 857,34
Août	26 942 045,84	0,972962	26 213 586,80
Septembre	27 135 512,35	1,031238	27 983 171,48
Octobre	27 328 978,86	0,946309	25 861 658,66
Novembre	27 522 445,37	0,924910	25 455 784,95
Décembre	27 715 911,88	1,093649	30 311 479,31
<b>Total</b>	<b>319 822 152,90</b>	<b>11,998435</b>	<b>319 851 323,57</b>

Source : réalisé à partir des documents fournis par MGA

#### 4.1.4 Comparaison entre les réalisations et les prévisions

Après avoir calculé les prévisions mensuelles de l'année 2023, nous allons passer à la comparaison entre les réalisations et les prévisions de cette même année (2023).

Tableau 23 : la comparaison entre les prévisions et les réalisations de l'année 2023

Mois	Réalisation	Prévision	Taux de réalisation
Janvier	23 250 900,00	21 733 876,74	106,98%
Février	25 422 280,00	24 528 768,03	103,64%
Mars	37 969 276,00	31 434 961,67	120,79%
Avril	22 978 150,00	26 298 916,03	87,37%
Mai	28 898 645,00	24 816 853,84	116,45%
Juin	27 860 559,00	28 760 408,72	96,87%
Juillet	24 185 990,00	26 451 857,34	91,43%
Août	26 984 991,00	26 213 586,80	102,94%
Septembre	29 989 674,00	27 983 171,48	107,17%
Octobre	29 879 992,00	25 861 658,66	115,54%
Novembre	28 989 750,00	25 455 784,95	113,88%
Décembre	33 998 885,00	30 311 479,31	112,17%
<b>Total</b>	<b>340 409 092,00</b>	<b>319 851 323,57</b>	<b>106,43%</b>

Source : réalisé à partir des documents fournis par MGA

$$\text{Le taux de réalisation} = \frac{\text{réalisation}}{\text{prévision}} * 100$$

À titre illustratif, nous allons calculer le taux de réalisation de deux mois différents :

**-Mois de mars**

$$\text{Taux de réalisation du mois de mars} = \frac{37\,969\,276}{314\,349\,61,67} \times 100 = 120,79\%$$

Un taux de réalisation des ventes de 120,79% indique que l'entreprise a dépassé l'objectif prévu pour ce mois, c'est -à-dire elle a vendu plus que prévu.

**-Mois d'Avril :**

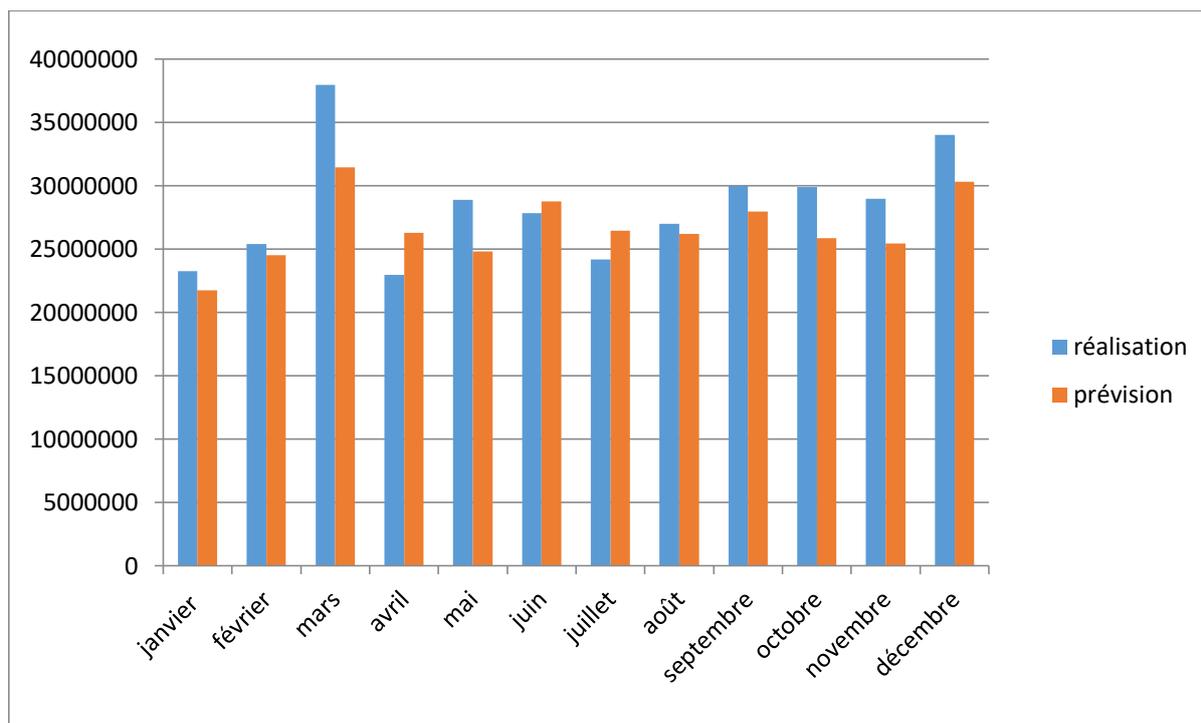
$$\text{Taux de réalisation du mois d'Avril} = \frac{22\,978\,150}{262\,989\,16,032} \times 100 = 87,37\%$$

Un taux de réalisation des ventes de 87,37% pour le mois d'avril indique que l'entreprise n'a pas atteint l'objectif prévu. Cela est dû à la baisse des ventes durant le mois de ramadan, qui a entraîné un changement dans le comportement d'achat et des perturbations de la chaîne d'approvisionnement.

Nous remarquons que le taux de réalisation global de nos prévisions est égal à 106,43% qui indiquent que les ventes ont été réalisées à 106,43% par rapport aux prévisions. De ce fait l'entreprise a réalisé un écart favorable par rapport à ses prévisions d'un taux de 6,43%.

Ce taux réalisé est considéré très élevé et positif car il indique que l'entreprise a atteint son objectif et cela témoigne de l'efficacité et de l'engagement de l'entreprise responsable ;

Pour distinguer la différence entre les prévisions et les réalisations, dressées dans le tableau précédent, nous avons choisi de les représenter graphiquement.

**Graphe 3: Représentation graphique des réalisations et prévisions de l'année 2023**

**Source :** réalisé à partir des documents fournis par MGA

A partir du graphe réalisé, nous remarquons que dans la majorité des mois de l'année, l'entreprise a atteint ses objectifs, dépassent les prévisions, ce qui indique que l'entreprise maîtrise ces consommations et augmente sa production. Cette hausse est due à la maîtrise du travail, (maîtrise de la conception, moins de gâches)

Par contre, dans d'autres mois de l'année qui restent, l'entreprise n'atteint pas ses objectifs, à cause du départ de certains de ses clients et la baisse des commandes au mois ramadan.

### Conclusion

A partir de ce cas pratique, nous avons essayé premièrement d'expliquer la démarche d'élaboration des budgets chez MGA, puis nous avons calculé les écarts pour les trois années 2021, 2022, 2023.

Deuxièmement, nous avons essayé d'appliquer la méthode des moindres carrés pour calculer les prévisions des ventes de l'année 2023 en utilisant les réalisations des trois dernières années, après nous avons examiné le contrôle budgétaire en comparant les réalisations aux prévisions ce qui nous permet de démontrer que la méthode des moindres carrés est mieux adaptée que la méthode utilisée par l'entreprise.

## **Conclusion générale**

## **Conclusion générale**

Notre étude nous a permis, d'une part de prendre connaissance des différents concepts inhérents à la gestion budgétaire et au contrôle de gestion, et d'autre part, de comprendre comment fonctionne le système de gestion budgétaire au sein de MGA.

A travers notre étude de cas au sein de l'entreprise « SARL Miller Graphics Algérie », nous avons essayé de répondre à la question suivante :

**« Quel est l'apport de la gestion budgétaire dans le fonctionnement de la SARL MILER GRAPHICS ALGERIE BEJAIA ? »**

Pour répondre à cette problématique, nous avons essayé de présenter le système de contrôle de gestion, ainsi que son processus budgétaire en suivant ses diverses démarches, et à travers nos différentes lectures, il ressort que la gestion budgétaire constitue un outil permettant à l'entreprise d'atteindre les objectifs qu'elle s'est fixés dans la phase de prévision. Cette phase de prévision aide l'entreprise à préparer ses actions et à élaborer ses budgets.

Au cours de premier et deuxième chapitre, nous avons essayé d'introduire les notions de contrôle de gestion et de la gestion budgétaire en offrant une vision d'ensemble de leurs principes, objectifs, et outils fondamentaux. L'importance de ces outils réside dans plusieurs aspects. Tout d'abord, ils permettant à « SARL Miller Graphics » d'évaluer et de mesurer sa performance. Ensuite, la gestion budgétaire offre à l'entreprise la possibilité de planifier efficacement ses ressources et ses dépenses.

La gestion budgétaire constitue un élément essentiel pour traduire les objectifs de la direction sous forme de budgets, qui feront l'objet d'une étude comparative avec les réalisations de l'entreprise, ce qui dégage des écarts budgétaires. Ces derniers mènent les responsables de l'entreprise à proposer des actions correctives après avoir analysé leurs causes dans le but de prendre des décisions pertinentes, ce qui assure la continuité et la maîtrise de la gestion de l'entreprise.

Le troisième chapitre a porté sur la gestion budgétaire à « SARL Miller Graphics Algérie », nous avons exposé les méthodes utilisées par l'entreprise pour établir les budgets prévisionnels en calculant et analysant les différents écarts, après avoir exploité des informations et les données fournies par la direction des finances et comptabilité de MGA concernant trois années (2021, 2022,2023).

## Conclusion générale

---

À travers notre étude effectuée au sein de la MGA, nous avons constaté que la procédure budgétaire est bien respectée et que le contrôle budgétaire occupe une place primordiale au sein de la MGA, car il permet de prendre une bonne décision et d'avoir une bonne vision sur sa santé financière.

## **Bibliographie**

## Ouvrages

1. ALAZARD CLAUDE. « contrôle de gestion », Edition DUNOD, PARIS, 1998.
2. ALAZARD CLAUDE & SEPARI SABINE, « contrôle de gestion, manuel et application », 2<sup>ème</sup> édition, DUNOD, PARIS, 2001.
- 3 ALAZARD CLAUDE & SEPARI SABINE, «contrôle de gestion, Manuel et application », édition DUNOD, paris, 2007.
- 4 ALAZARD CLAUDE & SEPARI SABINE, « Contrôle de gestion, Manuel d'application », 2<sup>ème</sup> édition, DUNOD, paris, 2010.
- 5 ALAZARD CLAUDE & SEPARI SABINE, « contrôle de gestion, manuel et application », 5<sup>ème</sup> Edition Dunod, Paris, 2018.
- 6 ARDOUIN L, MICHEL D, SCHMIDI J, « le Contrôle de Gestion »Publi-union, 1985.
- 7 ARDOUIN L, & MICHEL M. « Contrôle de gestion : Théorie et pratique ». Éditions Economica.1998.
- 8 ARNAUD. H, « Le contrôle de gestion en action », 2<sup>ème</sup> édition Liaisons, Paris, 2001.
- 9 BARON P et AI, « La mutation du contrôle de gestion », Organisation, Paris, 2000.
- 10 BENAÏEM J, TUSZYNSKI J, « Gestion Budgétaire et analyse de la performance », Fontaine Picard, Paris, 2014/2015.
- 11 BERLAND N & RONGE Y, « contrôle de gestion perspective stratégiques et managériale », Pearson, Paris, 2008.
- 12 BERLAND.N et RONGE.Y, « Contrôle de gestion : prospectives stratégiques et managériales », Edition Pearson éducation, France, 2011.
- 13 BOUIN X, SIMON F-X, « les nouveaux visages du contrôle de gestion », 3<sup>ème</sup> édition Dunod, Paris, 2009.
- 14 BOUQUIN H, « Les fondements de mangement », Presse Universitaire de France édition, Paris, 1994.
- 15 BOUQUIN H, « Le contrôle de gestion », Paris, 2006.
- 16 COLIN.H et PESQUEUX.Y, « le contrôle de gestion », édition Dunod, Paris, 1998, P.101.
- 17 DEFFAINS. C & RAPSKY. C, « Comptabilité générale », 4<sup>ème</sup> édition BREAL, Paris, 2006.
- 18 DIDER Leclere, « l'essentiel de la comptabilité analytique », 3<sup>ème</sup> édition D'Organisation, paris, 2002.
- 19 DORIATH B, « contrôle de gestion », 4<sup>ème</sup> Édition, DUNOD, paris, 2005.
- 20 DORIATH B, « contrôle de gestion en 20 fiches », DUNOD, 5<sup>ème</sup> édition, paris, 2008.
- 21 DORIATH B & GOUJET E, « contrôle de gestion par le système budgétaire », édition DUNOD, Paris, 2007.

- 22 DUBRULLE L & JOURDAIN D, « comptabilité analytique de gestion », 5ème édition, DUNOD, paris, 2007.
- 23 DUBRULLE L & JOURDAIN D, « comptabilité analytique de gestion », Dunod, Paris, 2010.
- 24 DUMENIL, M. « Le contrôle de gestion », 3ème édition, GERESO, 2018.
- 25 EGODARD & Godard, « le petit contrôle de gestion », paris, 2013.
- 26 Encyclopédie de comptabilité, « contrôle de gestion et audit », Sous la direction de Collasse B, Economica, Paris, 2000.
- 27 FORGET Jack « gestion budgétaire, prévoir et contrôle des activités de l'entreprise », Edition d'organisation, Paris, 2005, P 09
- 28 GAUTHER Frediric, et Anne PEZET, « contrôle de gestion », édition Darieos, 2006.
- 29 GERVAIS M, «contrôle de gestion par le système budgétaire », Paris : Vuibert, 1987.
- 30 GERVAIS. M, « Le contrôle de gestion et planification de l'entreprise », Edition Economica, Paris, 1990.
- 31 GERVAIS M, « Contrôle De Gestion »,7<sup>ème</sup> Édition, Economica, Paris, 2005.
- 32 GRANDGUILLOT F & BEATRICE, « L'essentiel de contrôle de gestion »,10<sup>ème</sup> édition L'extenso, Paris, 2009.
- 33 GRANDGUILLOT Béatrice et GRANDGUILLOT Francis, « comptabilité de gestion »,13<sup>ème</sup> édition Lextenso, Paris, 2012-2013.
- 34 GRANDGUILLOT Béatrice & GRANDGUILLOT F, « L'essentiel de contrôle de gestion »,8<sup>ème</sup> Edition, Lextenso, Paris, 2014.
- 35 GRANDGUILLOT F et BEATRICE, « l'essentiel de la comptabilité de gestion », édition l'extenso, France, 2015.
- 36 GUEDJ N, « le contrôle de gestion pour améliorer la performance de l'entreprise », organisation, Paris 2000.
- 37 GUY Dumas, LARUE Daniel, « Contrôle de gestion », édition Lexis Nexis SA, France, 2005.
- 38 HERVE H, « Toute La Finance De L'entreprise », France, 2002.
- 39 FORGET Jack « gestion budgétaire, prévoir et contrôle des activités de l'entreprise », Edition d'organisation, Paris, 2005.
- 40 GRANDE Jean-Pierre, Cours : « Processus d'élaboration des budgets », ESCP EUROPE, Contrôle de gestion, 2014.
- 41 LANGLOIS G, BONNIER C, BRINGER. M, « Contrôle de gestion », Foucher édition, paris, 2006.
- 42 LANGLOIS G, BONNIER, & BRINGER, « contrôle de gestion », Paris : Fauche, 2008.
- 43 LANGLOIS G, BRINGER M, BONNIER C, « contrôle de gestion, manuel et application », Foucher, Paris 2010

- 44 LECLERG, D, « gestion budgétaire », éd, Eyrolles, Paris, 1984.
- 45 LECLERE. D « L'essentiel de la comptabilité analytique », EYROLLES éditions d'Organisation, Paris, 2006.
- 46 LOCHARD J, « la comptabilité analytique ou comptabilité de responsabilité », Organisation, Paris, 1998.
- 47 LOCHARD. J, « la gestion budgétaire : outil de pilotage des managers », édition d'organisation, Paris, 1998.
- 48 LONING H, MALLERET V, MERIC J, PESQUEUX Y, CHIAPELLO E, MICHEL D, SOLE A, « contrôle de gestion », DUNOD, Paris, 2008.
- 49 LONING Hélène, « Contrôle de gestion : Organisation, outils et pratique », 3<sup>ème</sup> édition Dunod, Paris, 2008.
- 50 Noëlle Sésiré Marie-- Luciani, HIRSCH Daniel, KACHER Nathalie, Polossat Marc, « Le grand livre du contrôle de gestion », Edition-Eyrolles, Paris, 2013.

## **Mémoires**

- HATOU Imene, IKHLEF sarah, LOUALILECHE Amel, « La gestion budgétaire au service de la performance de l'entreprise cas Bejaïa Méditerranéen Terminal », 2017.
- NEDJAI ROUMAÏSSA, « Le rôle du contrôle de gestion dans La prise de décision au sein de l'entité ETUDE DE CAS : l'entreprise SPA CONDOR ELECTRONICS », 2022.

# **Table des matières**

**Remerciements**

**dedicace**

**liste des abbreviations**

**liste des tableaux**

**listes des figures7**

**listes des graphiques**

**Sommaire**

**Introduction générale -----1**

**Section 1 : Généralités sur le contrôle de gestion -----4**

1. Définitions ..... 4

2. Objectifs et missions du contrôle de gestion ; ..... 5

2.1 Les Objectifs du contrôle de gestion ..... 5

2.2 Les missions du contrôle de gestion ..... 6

3. les niveaux et les formes du contrôle au sein de l'entreprise ..... 7

3.1. Les niveaux de contrôle au sein de l'entreprise ..... 7

3.2. Les Différentes formes de contrôle ..... 8

4. Le processus de contrôle de gestion ..... 9

4.1 Phase de prévision ..... 9

4.2 Phase d'exécution ..... 9

4.3 Phase d'évaluati ..... 9

4.4 Phase d'apprentissage ..... 10

5. la place et la position de contrôle de gestion au sein de l'entreprise ..... 10

5.1. Le rattachement du contrôle de gestion à la direction générale ..... 11

5.2 Le rattachement du contrôle de gestion à la direction financière ..... 11

5.3 Le rattachement au même niveau que d'autres directions ..... 12

6. Le contrôleur de gestion ..... 12

**Section 02 : les Outils et les méthodes de contrôle de gestion ----- 12**

1. La comptabilité générale ..... 12

2. La comptabilité analytique ..... 13

2.1. La définition et les objectifs de la comptabilité analytique ..... 13

2.2. Les concepts de base de la comptabilité analytique ..... 14

2.2.1 Notion de charge ..... 14

2.2.2 Notion de coût ..... 15

2.3 Les méthodes de calcul des coûts.....	16
2.3.1 La méthode des coûts complets.....	16
2.3.2 La méthode des coûts partiels .....	18
2.3.3 La méthode des coûts standards .....	19
2.4 La comparaison entre la comptabilité générale et la comptabilité analytique .....	20
3. Le tableau de bord.....	20
3.1. Définition et le rôle de tableau de bord .....	20
3.2. Les différents types de tableau de bord .....	21
4. Le reporting .....	23
5. Le système d'information.....	23
6. La gestion budgétaire .....	24
□ Les phases de la gestion budgétaire .....	24
<b>CHAPITRE II : LA GESTION BUDGETAIRE ET LE CONTROLE BUDGETAIRE .....</b>	<b>26</b>
<b>Section 1 : Généralités sur la gestion budgétaire-----</b>	<b>26</b>
1. La définition et les principes de la gestion budgétaire .....	26
1.1. Définition de la gestion budgétaire .....	26
1.2. Les principes de la gestion budgétaire .....	26
2. Objectifs et rôle de la gestion budgétaire .....	27
2.1 Objectifs de la gestion budgétaire .....	27
2.2. Le rôle de la gestion budgétaire .....	28
3 .Les procédures de la gestion budgétaire.....	28
3.1. La prévision.....	29
3.1.1 Les Prévisions des ventes.....	29
3.1.2 Les prévisions de production.....	33
3.1.3 La gestion des approvisionnements.....	33
3.2. La budgétisation .....	36
3.2.1 Objectifs et rôles de budget .....	36
3.2.2. Les types du budget.....	38
3.3. Le contrôle budgétaire.....	42
<b>Section 02 : Le contrôle budgétaire -----</b>	<b>43</b>
1. Définition, objectifs et rôle de contrôle budgétaire .....	43
1.1 Définition du contrôle budgétaire.....	43
1.2 Les Objectifs du contrôle budgétaire.....	44
1.3 Le rôle du contrôle budgétaire.....	44

2. Caractéristiques de contrôle budgétaire .....	44
3. Les modalités d'efficacité de contrôle budgétaire.....	45
4. Les étapes de contrôle budgétaire .....	45
5. Analyse des écarts budgétaires.....	46
5.1 Définition et principes d'élaboration des écarts .....	46
5.2 Calcul et analyse des écarts .....	47
5.2.1 L'analyse de l'écart sur résultat.....	47
5.2.2 L'analyse de l'écart sur chiffre d'affaire.....	47
5.2.3 L'analyse des écarts sur marge.....	48
5.2.4 L'analyse de l'écart sur cout .....	49
5.3 Interprétation des écarts.....	52
5.4 Les limites des écarts.....	52
6. La mise en œuvre des actions correctives .....	52
<b>CHAPITRE III : LA GESTION BUDGETAIRE AU SEIN DE LA SARL MILLER</b>	
<b>GRAPHICS ALGERIE .....</b>	<b>54</b>
<b>Section 01 : présentation de l'organisme d'accueil .....</b>	<b>54</b>
1 .présentation de l'organisme d'accueil.....	54
1.1 Historique de la société .....	54
1.2 L'Associé de MGA .....	55
2. la politique de la société .....	56
2.1 LA politique de gestion :.....	56
2.2 La politique commerciale.....	56
3. Domaine et segments d'activité .....	58
4. Organisation de MGA .....	59
<b>Section 2 : La gestion budgétaire au sein de MGA .....</b>	<b>61</b>
1. Présentation de la gestion budgétaire de MGA.....	61
1.1 Les objectifs budgétaires de MGA.....	61
1.2 Les principales rubriques de budget de MGA.....	61
2 .les modalités d'élaboration des budgets de MGA.....	61
2.1 Budget des ventes .....	63
2.2 Budget des charges.....	64
2.2.1 Les charges de production.....	64
2.2.2 Autres charges .....	68
3. Le contrôle budgétaire au sein de MGA .....	70

3.1 Les écarts de l'année 2021 .....	70
3.2 Les écarts de l'exercice 2022 .....	72
3.3 L'écart de l'exercice 2023 .....	75
3.4. Comparaison des écarts des trois exercices.....	77
4. calcul des prévisions des ventes pour l'année 2023 avec la méthode des moindres carrées	78
4.1 Analyse des données .....	79
4.1.1. La détermination de la droite d'ajustement.....	80
4.1.2 Calcul des coefficients saisonniers.....	83
4.1.3 Calcul des prévisions.....	87
4.1.4Comparaison entre les réalisations et les prévisions .....	88
<b>Conclusion générale</b> .....	<b>91</b>
<b>Bibliographie</b> .....	<b>93</b>
<b>Annexes</b> .....	<b>99</b>

# **Annexes**

**IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION**

N.I.F 0 0 1 3 0 6 0 1 8 7 7 3 1 3 0

Désignation de l'entreprise: SARL MILLER GRAPHICS ALGERIE  
 SARL MILLER GRAPHICS ALGERIE  
 Activité: PHOTOGRAVURE CONCEPTION MAQUETTE IMPORT  
 Adresse: BIR ESSLAM BEJAIA BEJAIA

Exercice du 01/01/21 au 31/12/21

**COMPTE DE RESULTAT**

RUBRIQUES	2021		2020	
	DEBIT (en Dinars)	CREDIT (en Dinars)	DEBIT (en Dinars)	CREDIT (en Dinars)
Ventes de marchandises		5 662 072		5 407 540
Production vendue	Produits fabriqués	263 248 562		228 250 183
	Prestations de services	553 840		789 012
	Vente de travaux			
Produits annexes				
Rabais, remises, ristournes accordés				
<b>Chiffre d'affaires net des Rabais, remises, ristournes</b>		<b>269 464 474</b>		<b>234 446 736</b>
Production stockée ou déstockée				
Production immobilisée				
Subventions d'exploitation				
<b>I-Production de l'exercice</b>		<b>269 464 474</b>		<b>234 446 736</b>
Achats de marchandises vendues	5 189 003		4 760 873	
Matières premières	125 730 512		106 540 646	
Autres approvisionnements	3 663 367		4 081 038	
Variations des stocks				
Achats d'études et de prestations de services				
Autres consommations	10 328 458		8 884 579	
Rabais; remises, ristournes obtenus sur achats				
Services extérieurs	Sous-traitance générale			
	Locations	5 534 600		6 611 500
	Entretien, réparations et maintenance	5 871 310		4 166 925
	Primes d'assurances	867 465		696 507
	Personnel extérieur à l'entreprise			
	Rémunération d'intermédiaires et honoraires	947 394		34 838
	Publicité	86 552		26 636
Déplacements, missions et réceptions	2 261 889		2 477 863	
Autres services	5 242 888		5 267 474	
Rabais, remises, ristournes obtenus sur services extérieurs				
<b>II-Consommations de l'exercice</b>	<b>165 723 442</b>		<b>143 548 883</b>	
<b>III-Valeur ajoutée d'exploitation (I-II)</b>		<b>103 741 031</b>		<b>90 897 852</b>

... la suite sur la page suivante

**IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION**

N.I.F 0 0 1 3 0 6 0 1 8 7 7 3 1 3 0

Désignation de l'entreprise: **SARL MILLER GRAPHICS ALGERIE**  
**SARL MILLER GRAPHICS ALGERIE**  
Activité: **PHOTOGRAVURE CONCEPTION MAQUETTE IMPORT**  
Adresse: **BIR ESSLAM BEJAIA BEJAIA**

Exercice du 01/01/21 au 31/12/21

**COMPTE DE RESULTAT ../..**

RUBRIQUES	2021		2020	
	DEBIT (en Dinars)	CREDIT (en Dinars)	DEBIT (en Dinars)	CREDIT (en Dinars)
Charges de personnel	38 328 841		35 006 953	
Impôts et taxes et versements assimilés	3 044 684		2 406 151	
<b>IV-Excédent brut d'exploitation</b>		<b>62 367 506</b>		<b>53 484 747</b>
Autres produits opérationnels		405 438		8 726 032
Autres charges opérationnelles	110 326		65 230	
Dotations aux amortissements	29 690 595		29 241 280	
Provision				
Pertes de valeur				
Reprise sur pertes de valeur et provisions		248 350		1 541 732
<b>V-Résultat opérationnel</b>		<b>33 220 372</b>		<b>34 446 001</b>
Produits financiers		577 725		15 063
Charges financières	3 251 692		7 989 275	
<b>VI-Résultat financier</b>	<b>2 673 967</b>		<b>7 974 211</b>	
<b>VII-Résultat ordinaire (V+VI)</b>		<b>30 546 405</b>		<b>26 471 789</b>
Eléments extraordinaires (produits) (*)				
Eléments extraordinaires (charges) (*)				
<b>VIII-Résultat extraordinaire</b>				
Impôts exigibles sur résultats	9 163 117		7 801 691	
Impôts différés (variations) sur résultats ordinaire		3 037 366		
<b>IX-RESULTAT NET DE L'EXERCICE</b>		<b>24 420 655</b>		<b>18 670 098</b>

(\*) A détailler sur état annexe à joindre



**IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION**

N.I.F 0 0 1 3 0 6 0 1 8 7 7 3 1 3 0

Désignation de l'entreprise: SARL MILLER GRAPHICS ALGERIE  
 SARL MILLER GRAPHICS ALGERIE  
 Activité: PHOTOGRAVURE CONCEPTION MAQUETTE IMPORT  
 Adresse: BIR ESSLAM BEJAIA BEJAIA

Exercice du 01/01/23 au 31/12/23

**COMPTE DE RESULTAT**

RUBRIQUES	2023		2022	
	DEBIT (en Dinars)	CREDIT (en Dinars)	DEBIT (en Dinars)	CREDIT (en Dinars)
Ventes de marchandises		4 613 450		10 032 900
Production vendue	Produits fabriqués	335 218 142		277 851 636
	Prestations de services	577 500		515 650
	Vente de travaux			
Produits annexes				
Rabais, remises, ristournes accordés				
Chiffre d'affaires net des Rabais, remises, ristournes		340 409 092		288 400 186
Production stockée ou déstockée				
Production immobilisée				
Subventions d'exploitation				
<b>I-Production de l'exercice</b>		<b>340 409 092</b>		<b>288 400 186</b>
Achats de marchandises vendues	3 676 484		7 871 383	
Matières premières	149 564 372		140 585 836	
Autres approvisionnements	3 204 461		2 973 902	
Variations des stocks				
Achats d'études et de prestations de services				
Autres consommations	11 323 860		9 109 203	
Rabais; remises, ristournes obtenus sur achats				
Services extérieurs	Sous-traitance générale			
	Locations	6 467 000		5 845 500
	Entretien, réparations et maintenance	6 603 322		6 680 582
	Primes d'assurances	826 497		965 348
	Personnel extérieur à l'entreprise			
	Rémunération d'intermédiaires et honoraires	2 618 610		912 107
	Publicité	16 070		262 705
Déplacements, missions et réceptions	2 886 583		2 651 749	
Autres services	5 159 100		5 155 209	
Rabais, remises, ristournes obtenus sur services extérieurs				
<b>II-Consommations de l'exercice</b>	<b>192 346 363</b>		<b>183 013 529</b>	
<b>III-Valeur ajoutée d'exploitation (I-II)</b>		<b>148 062 729</b>		<b>105 386 656</b>

... la suite sur la page suivante

**IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION**

N.I.F 0 0 1 3 0 6 0 1 8 7 7 3 1 3 0

Désignation de l'entreprise: SARL MILLER GRAPHICS ALGERIE  
 SARL MILLER GRAPHICS ALGERIE  
 Activité: PHOTOGRAVURE CONCEPTION MAQUETTE IMPORT  
 Adresse: BIR ESSLAM BEJAIA BEJAIA

Exercice du 01/01/23 au 31/12/23

**COMPTE DE RESULTAT ../..**

RUBRIQUES	2023		2022	
	DEBIT (en Dinars)	CREDIT (en Dinars)	DEBIT (en Dinars)	CREDIT (en Dinars)
Charges de personnel	43 486 655		42 035 755	
Impôts et taxes et versements assimilés	506 026		157 146	
<b>IV-Excédent brut d'exploitation</b>		104 070 047		63 193 754
Autres produits opérationnels		449 803		2 141 505
Autres charges opérationnelles	856 828		118 385	
Dotations aux amortissements	32 500 038		31 956 044	
Provision				
Pertes de valeur				
Reprise sur pertes de valeur et provisions		3 052 956		220 000
<b>V-Résultat opérationnel</b>		74 215 941		33 480 830
Produits financiers		1 861 910		3 313 311
Charges financières	851 718		1 443 442	
<b>VI-Résultat financier</b>		1 010 192		1 869 869
<b>VII-Résultat ordinaire (V+VI)</b>		75 226 133		35 350 700
Eléments extraordinaires (produits) (*)				
Eléments extraordinaires (charges) (*)				
<b>VIII-Résultat extraordinaire</b>				
Impôts exigibles sur résultats	19 325 062		11 382 001	
Impôts différés (variations) sur résultats ordinaire		2 384 161		2 893 439
<b>IX-RESULTAT NET DE L'EXERCICE</b>		58 285 232		26 862 138

(\*) A détailler sur état annexe à joindre

**Réalisations des ventes 'DA'**

<b>période</b>	<b>2020</b>	<b>2021</b>	<b>2022</b>	<b>2023</b>
Janvier	12 655 425	17 502 089	24 033 000	23 250 900
Février	15 985 023	22 455 373	22 108 689	25 422 280
Mars	21 321 223	29 949 509	26 137 975	37 969 276
Avril	26 154 211	18 105 989	19 360 260	22 978 150
Mai	16 352 470	22 169 798	23 087 356	28 898 645
Juin	22 985 530	23 515 170	24 297 988	27 860 559
Juillet	17 232 233	23 426 611	25 304 454	24 185 990
Août	19 200 142	21 295 289	24 689 174	26 984 991
Septembre	21 257 552	23 527 240	24 660 562	29 989 674
Octobre	21 554 471	22 078 341	20 187 304	29 879 992
Novembre	18 325 246	20 391 496	25 000 694	28 989 750
Décembre	21 423 210	25 047 569	29 532 730	33 998 885
<b>CA annuel</b>	<b>234 446 736</b>	<b>269 464 474</b>	<b>288 400 186</b>	<b>340 409 092</b>





<b>SARL PROSATI</b>	Flexible	150 000	0	150 000	0	150 000	0	150 000	0	150 000	0	150 000
<b>EURL TECHNO ETIQUETTE</b>	Flexible	0	100 000	0	0	0	100 000	0	0	100 000	0	0
<b>SARL FIT-PACK</b>	Flexible	400 000	0	0	400 000	0	0	400 000	0	0	400 000	0
<b>ACHOUR AOUEL BESSAM FLEX</b>	Flexible	70 000	0	70 000	0	0	70 000	0	0	70 000	0	70 000
<b>ICI Autres clients CARTON</b>	Corrugated	75 000	75 000	75 000	75 000	75 000	75 000	75 000	75 000	75 000	75 000	75 000
<b>ICI Autres clients FLEXIBLE</b>	Flexible	200 000	120 000	120 000	120 000	120 000	120 000	200 000	200 000	200 000	200 000	200 000
<b>ICI AUTRES CLIENTS DONNEURS D'ORDRES</b>	BrandOwner	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
<b>Grand Total</b>		<b>6 867 000</b>	<b>5 359 000</b>	<b>6 137 000</b>	<b>4 823 000</b>	<b>6 595 000</b>	<b>5 429 000</b>	<b>5 547 000</b>	<b>4 739 000</b>	<b>6 681 000</b>	<b>5 739 000</b>	<b>6 245 000</b>

		Budget 2021	Averagemonth	ActualAug 2020	FCST 2020	Budget 2020	Averagemonth
3099	Net Sales	235 756	19 646	140 368	227 548	255 590	21 299
700000	Ventes de marchandises	5 656 000,00	471 333,33	24 963 954,44	40 468 628,75	2 185 062,02	182 088,50
		232 000		116 385	188 648	225 800	
701100	VENTES "PRODUITS FINI -CLICHES	000,00	19 333 333,33	371,95	588,55	000,00	18 816 666,67
701200	VENTES PRODUITS FINI-DF-MOUSSE		0,00			29 544 937,98	2 462 078,16
706000	Autres prestations de services	400 000,00		278 096,39	320 000,00		
		<b>238 056</b>		<b>141 627</b>	<b>229 437</b>	<b>257 530</b>	
	<b>Total Ventes</b>	<b>000,00</b>	<b>19 838 000,00</b>	<b>422,78</b>	<b>217,30</b>	<b>000,00</b>	<b>21 460 833,33</b>

## **Résumé :**

Le contrôle de gestion est le processus par lequel les managers s'assurent que les ressources sont acquises et utilisées de manière efficace et efficiente pour atteindre les objectifs de l'organisation. Pour accomplir ses missions, le contrôle de gestion utilise divers outils tel que : la comptabilité analytique, la gestion budgétaire, le tableau de bord, le reporting et le système d'information.

La gestion budgétaire est l'une des dispositifs les plus utilisées en contrôle de gestion, Elle permet à l'organisation de gérer efficacement ses ressources financières, de prendre des décisions éclairées et d'assurer sa stabilité et sa croissance à long terme. Elle s'appuie sur trois procédures essentielles : la prévision, la budgétisation, et le contrôle budgétaire.

Le but de notre travail est de déterminer l'apport de la gestion budgétaire Dans le fonctionnement d'une entreprise, nous avons effectué un stage auprès de « la SARL Miller Graphics Algérie ». Pour pouvoir améliorer le processus prévisionnel de l'entreprise, et diminuer les écarts défavorables, nous avons proposé une méthode de prévision basée sur la méthode des moindres carrés pour l'élaboration des prévisions à venir.

**Mots clé :** contrôle de gestion, gestion budgétaire, contrôle budgétaire, budget, prévision

## **Abstract :**

Management control is the process by which managers ensure that resources are acquired and used effectively and efficiently to achieve the organization's objectives. To accomplish its missions, management control uses various tools such as analytical accounting, budgetary management and dashboard, reporting, and information system.

Budget management is one of the most commonly used mechanisms in management control. It enables the organization to effectively manage its financial resources, make informed decisions, and ensure its stability and long-term growth. It relies on three essential procedures: forecasting, budgeting, and budget control.

The aim of our work is to determine the contribution of budgetary management. In the functioning of a company, to do this by completing an internship with "SARL Miller Graphics Algeria". To be able to improve the forecasting method based on the least squares method for the development of future forecasts.

**key words:** management control, budget management, budget control, budget, forecasting