

UNIVERSITE ABDERRAHMANE MIRA DE BEJAIA



Faculté des Sciences Economiques, Commerciales et des Sciences de Gestion
Département des Sciences Financières et Comptabilité

Mémoire de Fin de Cycle

En vue de l'obtention du diplôme

MASTER en Sciences Financières et Comptabilité

Option : « Finance d'Entreprise »

Thème

*La contribution du contrôle budgétaire à la performance financière
de l'entreprise, Cas de l'entreprise AGRODIV*

Réalisé par :

M^{lle} SAADA Samira

M^{lle} RILI Cylia

Encadré par :

Dr: AMIA Nassira

Année universitaire : 2023/2024

Remerciements

A l'issue de notre fin de cycle de notre formation nous tenons à remercier tout d'abord « **Dieu** » de nous avoir donné santé et volonté d'entamer et de terminer ce travail.

Ce travail ne serait aussi riche et n'aurait pas pu voir le jour sans l'aide de notre encadrante Madame **AMIA Nassira**. Nous tenons à le remercier pour nous avoir dirigé ce travail ainsi que pour son accompagnement, ses conseils et encouragements et tous le temps qu'elle a bien accepté de nous consacrer afin de réaliser ce mémoire.

Merci infiniment, madame, pour votre encadrement exceptionnel et votre dévouement sans faille.

Nos vifs remerciements s'adressent également aux membres de jury d'avoir accepté à examiner notre travail.

Nous tenons aussi à remercier ceux qui nous ont très bien accueilli et accompagné durant la période de notre stage pratique au sein de SPA « AGRODIV ».

Enfin notre profonde reconnaissance s'adresse à tous les enseignants du master « Finance de entreprise » de la faculté des sciences économiques, gestion et commerciales pour nous avoir permis d'achever ce travail dans d'excellentes conditions.

Dédicaces

Avant tous, je tiens à remercier ALLAH qui m'a donnée la force et le courage ainsi que la santé pour mener à terme ce modeste travail.

Je dédie ce modeste travail

A mes chères parentes

Qui ont toujours été la pour moi, qui m'ont précieusement soutenu durant toutes mes études.

A mon cher frère

Puisse dieu vous donne santé, bonheur, prospérité, ainsi que beaucoup de réussite dans votre vie.

A mes chères sœurs

Pours leurs encouragements permanents, et leur soutien moral.

Je tiens à remercier ma merveilleuse encadrante madame AMIA qui nous a vraiment aidé à réaliser ce modeste travail.

Je remercie aussi mes amies et toute personne qui occupe une place dans mon cœur.

SAADA Samira

Dédicace

Je dédie ce travail

*A ma maman qui m'a soutenu et encouragé durant ces années
d'études.*

Qu'elle trouve ici le témoignage de ma profonde reconnaissance.

*A mes frères, mes grands-parents et ceux qui ont partagé avec moi
tous les moments d'émotion lors de la réalisation de ce travail. Ils
m'ont chaleureusement supporté et encouragé tout au long de*

Mon parcours.

*A ma famille, mes proches et à ceux qui me donnent de l'amour et
de la vivacité.*

A tous ceux que j'aime.

Rili cylvia

Sommaire :

Remerciement

Dédicaces

Sommaire

Liste des abréviations

Introduction générale..... 1

Chapitre I : Généralités sur le contrôle de gestion et la performance de l'entreprise 4

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

Section 02 : Etude de la performance de l'entreprise 17

Chapitre II: L'élaboration d'une démarche budgétaire au sein de l'entreprise 1

Section 01 : La démarche budgétaire 31

Section 02 : Contrôle budgétaire outil de mesure de la performance d'entreprise 43

Chapitre III : La contribution du contrôle budgétaire à la performance financière de l'entreprise AGRODIV..... 52

Section 01 : Présentation de l'organisme d'accueil : SPA AGRODIV SOUMMAM..... 52

Section 02 : La gestion budgétaire au sein de l'entreprise AGRODIV 58

Section 03 : Le contrôle budgétaire et mesure de la performance financière au sein de AGRODIV..... 66

Conclusion générale 72

Bibliographie

Annexes

Liste des tableaux

Liste des figures

Table des matières

Résumé

Liste des abréviations

Liste des abréviations

Abréviation	Signification de l'abréviation
CA	Chiffre d'affaires
CAN	Chiffre d'affaires net
CSR	Coefficient saisonnier rectifié Coefficient
CSRNR	saisonnier non rectifié
DA	Dinar Algérien
E/CAN	Ecart sur chiffre d'affaires net
E/P	Ecart sur prix
M.C.O	Méthodes des moindres carrées ordinaires
M.M.C	Moyen mobile centrés
PU_p	Prix unitaire prévu
P_r	Prix unitaire réel
Q_p	Quantité prévue
Q_r	Quantité réelle
SPA	Société par action
TCSNR	Total des Coefficient saisonnier non rectifié

Introduction générale

Introduction générale

L'entreprise joue un rôle essentiel dans la génération de richesse en mettant en place des ressources intellectuelles, humaines, matérielles et financières afin de produire, transformer et distribuer des biens et services en accord avec les objectifs établis par la direction de cette entreprise. Toute entreprise a besoin d'un contrôle de gestion, une fonction importante qui lui permet de concevoir, formaliser et traiter les flux d'information dans le but d'améliorer la performance de l'organisation. Le contrôle de gestion implique l'utilisation d'un ensemble d'outils d'analyse et d'aide à la prise de décision. Il est nécessaire de mettre en œuvre les indicateurs, les mesures et le pilotage de la performance pour assurer le contrôle de gestion du système de gestion de la performance.

Le contrôle de gestion vise à améliorer la performance de l'entreprise en atteignant les objectifs avec des ressources minimales. Il cherche à surpasser ses concurrents à la fois dans sa stratégie et dans son organisation, en étant plus performant. La réalisation de cette performance nécessite une gestion rigoureuse à laquelle toutes les parties prenantes, y compris la fonction de contrôle de gestion, doivent se conformer. Étant donné que l'amélioration des performances des entreprises est devenue une préoccupation constante pour les dirigeants, il est donc essentiel que le contrôle de gestion fonctionne correctement, car il est indispensable voire déterminant pour la prise de décision.

Le succès des produits ou services auprès des clients est souvent associé à la performance de l'entreprise, ce qui entraîne une augmentation du volume d'affaires généré. Cependant, dans le contexte de la mondialisation et de la concurrence, cette méthode est indispensable, mais elle demeure toujours inadéquate. La gestion budgétaire est la méthode la plus pratique de contrôle de gestion. Elle se définit comme l'ensemble des méthodes utilisées pour élaborer des prévisions à court terme qui peuvent être utilisées dans la gestion d'une entreprise ou d'un état.

Cette dernière consiste à établir des budgets et à comparer les résultats réels avec les prévisions budgétaires. Cela permet de détecter les écarts et de mettre en place des actions correctives si nécessaire, afin d'assurer que les objectifs stratégiques de l'entreprise sont atteints de manière efficace. Les budgets sont généralement annuels et détaillés selon une périodicité plus fine (trimestrielle, mensuelle, etc.).

Dans le cadre de notre travail, nous essayerons de montrer l'importance de la gestion budgétaire, devenue indispensable au sein de toute entreprise, et le rôle qu'elle joue dans l'amélioration de la performance financière de l'entreprise. Notre travail s'articulera essentiellement autour de la problématique suivante :

Comment la gestion budgétaire peut-elle améliorer la performance de l'entreprise AGRODIV ?

Introduction Générale

Le problème ainsi posé nous amène à approfondir notre recherche tout en tentant de répondre aux questions secondaires suivantes :

- Quelle est la nature de la gestion budgétaire et quelles sont ses démarches ?
- Quelles sont les méthodes utilisées pour mesurer la performance financière ?
- La gestion budgétaire influence-t-elle la performance de l'entreprise AGRODIV ?

Cette problématique vise à examiner comment l'intégration d'un contrôle budgétaire efficace peut améliorer la performance financière de l'entreprise. Cela se traduit par une optimisation de la gestion des ressources, la prévention des dépenses superflues et la promotion de décisions éclairées pour atteindre les objectifs financiers fixés.

Après avoir réalisé des recherches préliminaires, les hypothèses que nous pouvons émettre à l'égard de notre problématique, sont les suivantes :

- **Hypothèse1** : La gestion budgétaire, par la prévision, la budgétisation et le contrôle, anticipe et contrôle l'avenir en se basant sur les données passées.
- **Hypothèse2** : Les indicateurs financiers permettent de mesurer efficacement la performance des entreprises.
- **Hypothèse3** : La poursuite rigoureuse du processus budgétaire, incluant l'analyse des écarts, est cruciale pour améliorer la performance de l'entreprise.

Afin d'apporter des éléments de réponse à notre problématique, nous avons suivi une démarche de recherche comprenant une étude théorique et une étude analytique. Nous allons commencer par une recherche bibliographique pour mieux cerner notre problématique, définir nos objectifs d'analyse et acquérir une connaissance approfondie des concepts liés à au contrôle de gestion, à la gestion budgétaire, au contrôle budgétaire et à la performance. Ensuite, nous allons réaliser un stage pratique au sein de l'entreprise publique économique AGRODIV pour collecter des données concrètes sur la mise en œuvre de la gestion budgétaire et évaluer son impact sur la performance financière.

En suivant cette démarche méthodologique, notre mémoire est structuré en trois chapitres pour répondre à notre problématique sur la contribution du contrôle budgétaire à la performance financière de l'entreprise AGRODIV. Le premier chapitre traite des fondements théoriques du contrôle de gestion, de la gestion budgétaire, du contrôle budgétaire et de la performance financière. Le deuxième chapitre se penche sur l'élaboration d'une démarche budgétaire et l'utilisation du contrôle budgétaire comme outil de mesure de la performance financière. Enfin, le dernier chapitre explore la contribution spécifique du contrôle budgétaire à la performance financière d'AGRODIV, en fournissant une description détaillée de l'entreprise et en examinant son application pratique dans ce contexte.

Chapitre I :
**Généralités sur le contrôle de
gestion et la performance de
l'entreprise**

Chapitre I : Généralités sur le contrôle de gestion et la performance de l'entreprise

Dans un environnement économique de plus en plus compétitif et complexe, les entreprises doivent sans cesse optimiser leurs ressources et améliorer leur performance pour rester compétitives. Le contrôle de gestion s'impose ainsi comme un levier essentiel pour atteindre ces objectifs. Ce chapitre se propose d'explorer la relation intrinsèque entre le contrôle de gestion et la performance de l'entreprise.

Le contrôle de gestion, en tant que discipline, englobe un ensemble de techniques et de pratiques visant à orienter les actions des différents acteurs de l'entreprise vers la réalisation des objectifs stratégiques. Il s'agit d'un processus continu d'évaluation et d'amélioration des performances, s'appuyant sur des outils tels que la budgétisation, le Reporting et l'analyse des écarts.

La performance de l'entreprise, quant à elle, ne se limite pas à la seule dimension financière. Elle intègre également des aspects opérationnels, sociaux et environnementaux, reflétant une vision plus globale et équilibrée de la réussite organisationnelle. Comprendre et mesurer cette performance nécessite des indicateurs précis et des méthodologies adaptées, permettant de transformer les données en informations stratégiques.

À travers ce chapitre, nous aborderons dans un premier temps les généralités sur le contrôle de gestion, en clarifiant ses objectifs, ses composantes et ses outils. Ensuite, nous nous pencherons sur l'étude de la performance de l'entreprise, en analysant les différentes dimensions et les instruments de mesure pertinents.

Section 01 : Généralité sur le contrôle de gestion

Le contrôle de gestion est un élément central dans la structure opérationnelle des entreprises modernes. Il constitue l'ensemble des méthodes, outils et processus utilisés pour piloter et optimiser les performances organisationnelles. En tant que discipline, le contrôle de gestion vise à aligner les actions des différents acteurs de l'entreprise avec les objectifs stratégiques définis par la direction. Cette première section aborde les fondements théoriques et pratiques du contrôle de gestion, en mettant en lumière ses objectifs, ses composantes et les principaux systèmes et outils utilisés.

1.1. Historique et définition de contrôle de gestion

Dans ce présent point nous allons présenter les phases clés de l'évolution de la notion contrôle de gestion.

- ❖ Le contrôle des activités et le domaine du contrôle de gestion qui en découle sont plutôt corrélés à la phase d'industrialisation de la fin du XIXe siècle et surtout du début du XXe siècle.
- ❖ Né de l'évolution du monde technique et économique avec les analyses de Taylor (1905) sur le contrôle de productivité, les recherches de Gantt (1915) sur les charges de structure et les choix de General Motors (1923) et de Saint-Gobain (1935) pour des structures par

division, le contrôle de gestion concerne alors principalement l'activité de production mais ne s'appelle pas encore ainsi.

- ❖ Une première évolution dans les enjeux et le champ d'analyse des premières formes de contrôle de gestion va apparaître avec l'accroissement de la taille des unités de production et de leur diversification. Il devient nécessaire de déléguer des tâches, des responsabilités tout en exerçant un contrôle sur les exécutants.
- ❖ Ainsi, après l'analyse des coûts, les entreprises mettent en place des budgets prévisionnels et réels pour contrôler les réalisations et mesurer les écarts ; c'est pourquoi le contrôle de gestion est souvent considéré comme synonyme, à tort, de contrôle budgétaire. Si les premiers principes et méthodes du contrôle de gestion sont apparus entre 1850 et 1910, aux États-Unis et en Europe, les pratiques se sont élaborées progressivement en fonction des besoins des entreprises.
- ❖ Ensuite, avec le développement des produits et des services dans une conjoncture en croissance, les gestionnaires vont chercher dans le contrôle de gestion une aide aux décisions ainsi que des pistes pour contrôler les acteurs dans la structure. Jusqu'au début des années 70, les grandes entreprises françaises qui ont introduit un contrôle de gestion ont reproduit approximativement le modèle des firmes industrielles américaines :
 - Un processus de planification, de gestion budgétaire, de contrôle budgétaire, allant du long terme au court terme
 - Dans une structure hiérarchique découpée verticalement en centres de responsabilité ;
 - Avec un système de pilotage par le couple objectifs-moyens (c'est-à-dire des informations sur des résultats qui permettent de réguler les actions).

Ainsi, depuis le début du 20-ème siècle, le contrôle de gestion a été conçu dans le cadre d'une gestion taylorienne fondée sur quatre principes :

- Stabilité dans le temps
- Information parfaite des dirigeants
- Recherche d'une minimisation des coûts
- Coût de production dominant dans le coût total.

Le contrôle de gestion est alors un modèle pour mesurer et contrôler la productivité industrielle et en particulier la productivité du travail direct.

- ❖ À partir des années 70, les perturbations extérieures et intérieures aux organisations obligent à une remise en cause assez profonde de ce modèle dans ses objectifs, ses outils, ses utilisations.¹

¹ <http://bibliotheque.pssfp.net/livres/CONTROLE-DE-GESTION-MANUEL-ET-APPLICATIONS.pdf>

1.2. Définition du contrôle de gestion

La définition du contrôle a suivi son évolution historique. A travers ce point, nous allons exposer quelques définitions que nous jugeons importante.

Anthony définit le contrôle de gestion en 1965, de la manière suivante : « Le contrôle de gestion est le processus par lequel les dirigeants s'assurent que les ressources sont obtenues et utilisées avec efficacité (par rapport aux objectifs) et efficience (par rapport aux moyens employés) pour réaliser les objectifs de l'organisation. »²

Selon H. **Arnoud**, « le contrôle de gestion est 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 »³

Quant à A. **Burlaud**, il avance que « le contrôle de gestion est un des rouages essentiels de la régulation interne et du pilotage ». Il a pour objectif de :

- Mettre sous tension les ressources humaines de l'organisation ;
- Rendre cohérentes les activités des différents acteurs au sein de l'entreprise afin qu'elles concourent à la réalisation de l'objectif commun. ⁴

Pour A. **Khemakhen** : « Le contrôle de gestion est le processus mis en œuvre au sein d'une organisation pour s'assurer d'une mobilisation efficace et permanente des énergies et des ressources en vue d'atteindre les objectifs que vise cette organisation. Un système de contrôle de gestion ne peut exister que s'il existe dans l'entreprise une stratégie identifiant des objectifs à très long terme ».⁵

1.3 Les missions actuelles du contrôleur de gestion

Dans ce qui suit, nous allons présenter les nouveaux rôles assignés au contrôleur de gestion, au-delà de ses rôles traditionnels :⁶

² Anthony et Dearden J., « le contrôle de gestion et planification de l'entreprise », 3e édition, Ed. dunod, Paris, p7.

³ Hervé ARNOUD ; « Le contrôle de gestion... en action » ; édition Liaisons 2001 ; page 10-12

⁴ www.memoireonline.com consulté 04avril2023

⁵ Kemakhen. A &Lardoï (2001), « Introduction au contrôle de gestion », Edition bordas, Paris- Montréal, Page 10.

⁶ ALAZARD. C et SEPARI S., [2010] ; « DCG 11 : Contrôle de gestion : Manuel et Applications », 2e édition, Ed DUNOD, Paris, p28.

Tableau N°01 : L'évolution des missions attribuées au contrôleur de gestion

Rôle classique	Nouveaux rôle
<ul style="list-style-type: none"> • Traduction de la politique générale en plans, programmes, budgets. • Analyse des résultats et des écarts, sur les coûts, les budgets et les tableaux de bord. • Coordination et liaison avec les autres • Services 	<ul style="list-style-type: none"> • Démarche dynamique permanente d'amélioration Accompagnement du changement, de l'organisation et des compétences. • Amélioration des systèmes d'information et des outils. • Dialogue, communicateur, conseil et formateur, manager d'équipe et de projet

Source : ALAZARD. C et SEPARI S., [2010] ; « DCG 11 : Contrôle de gestion : Manuel et Applications », 2e édition, Ed Dunod, Paris, p29.

Le contrôleur de gestion, dont le rôle premier était de fournir certaines informations, a vu ses missions s'élargir auprès des acteurs et de toute l'organisation ; c'est pourquoi il est possible de synthétiser ses rôles actuels autour de trois axes :

- **Information** ⇒ fournir des outils pertinents et les améliorer en permanence en fonction des besoins et du contexte.
- **Animation** ⇒ communiquer, expliciter, conseiller les acteurs dans l'utilisation des outils de gestion.
- **Organisation** ⇒ aider et accompagner l'ensemble de l'organisation dans les changements à mettre en œuvre.

Ses qualités de communicateur et de pédagogue sont alors essentielles :

➤ **Communiquer avec clarté :**

- Des informations fiables, pertinentes, utiles à tous les acteurs à tous les niveaux de l'organisation.
- Les évolutions nécessaires à mettre en œuvre
- Les outils de résolution de problème pour aider à améliorer le pilotage et pour faciliter le dialogue entre les acteurs

➤ **Expliciter avec rigueur :**

- Les objectifs, les contraintes, le contexte de l'entreprise pour justifier les orientations choisies.
- Les résultats et les écarts observés pour en analyser les causes et réfléchir à des solutions.
- L'accompagnement des changements à mettre en place.

Au total, le contrôleur de gestion n'est plus seulement fournisseur d'information mais aussi animateur de processus.

1.3.1 Les compétences requises

Le contrôleur de gestion doit être polyvalent. Il doit être en effet à la fois :

- **Spécialiste** : maîtriser les outils pointus, et généralistes : organiser, coordonner les procédures
- **Opérationnel** : gérer l'exécution, et fonctionnel : conseiller les décideurs
- **Technicien** : intégrer la dimension technique, et humaine : gérer les hommes et les groupes.

Ainsi, apparaissent une extension et une diversification des missions du contrôleur de gestion. Il doit:

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

La diversité des missions du contrôleur de gestion montre le rôle stratégique de ce système d'information et les compétences tant techniques qu'organisationnelles et humaines requises par la fonction. Ces missions nombreuses portant sur des procédures de travail des individus élargissent beaucoup le rôle initial du contrôleur de telle manière que l'on peut s'interroger sur le profil nécessaire. Un tableau « idéal » des qualités du contrôleur de gestion est dressé par Bouin et Simon :⁷

Tableau N°02 : Les qualités du contrôleur de gestion

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

Source : ALAZARD. C et SEPARI S., [2010] ; « DCG 11 : Contrôle de Gestion : Manuel et Applications », 2e édition, Ed Dunod, Paris, p30.

Au total, le contrôleur de gestion doit connaître l'entreprise et ses acteurs, être positif et dynamique, tourné vers l'avenir.⁸

⁷ Alazard. C et Separi S., [2010] ; « DCG 11 : Contrôle de gestion : Manuel et Applications »,

⁸ https://www.dunod.com/sites/default/files/atoms/files/Feuilletege_225.pdf

1.4 Les objectifs actuels du contrôle de gestion

D'une manière générale, le but principal du contrôle de gestion est de mener l'entreprise vers l'objectif ultime de son organisation. Son rôle consiste à ce que les éléments qui constituent cette organisation apportent le meilleur concours à la réalisation de son objectif, et d'aider les opérationnels à atteindre l'ensemble des buts visés par l'entreprise dans des bonnes conditions d'efficacité.

1.4.1 Maîtrise de la gestion

On distingue quatre points de la maîtrise de la gestion :

- **La Conditions pour assurer une bonne maîtrise de gestion**
 - Nécessité d'une décentralisation des responsabilités avec le maintien de la coordination.
 - Nécessité d'une décentralisation du système budgétaire en gérant des centres de responsabilité ou unité de gestion, dont le découpage est adapté à l'organisation.
- **Le rôle de contrôleur de gestion**

C'est d'assurer les éléments suivants :

- Les objectifs sont traduits en un ensemble cohérent de sous objectifs pour les responsables opérationnels.
- Les plans précise permettant d'atteindre les objectifs avec les moyens disponibles et qu'ils sont effectivement réalisés.
- **La coordination horizontale et verticale**
 - **La coordination verticale** : Elle s'effectue entre les différentes unités opérationnelles, pour s'assurer que les objectifs sont compatibles avec les moyens.
 - **La coordination horizontale** : Elle est mise en œuvre pour assurer la coopération entre les différentes unités, et l'adéquation entre les ressources et les moyens.
- **Le facteur humain**
 - Apprécier les performances des différentes fonctions et des différents individus.
 - Motivation : procéder à l'évaluation individuelle des responsables, qui doit être liée à un système de sanctions récompenses adéquat.
- Mesurer l'activité de l'entreprise et de ses principales unités opérationnelles, en vue de rechercher des gains de productivité et de la rendre plus efficace ;

1.4.2 Maitrise de l'activité

- Maîtriser les risques dont l'entreprise est susceptible de subir.

- Améliorer l'efficacité par la conception et la bonne utilisation du système d'information de gestion, qui doivent pouvoir restituer aux différents niveaux de la hiérarchie, les informations qui permettent d'assurer pleinement leurs responsabilités dans le cadre de délégations reçues.

1.4.3 Maitrise de la rentabilité

Mesurer la rentabilité globale de l'entreprise, de ses principales activités et de ses produits, puis faire évoluer la rentabilité par l'augmentation des produits ou la réduction des coûts.

1.4.4 Maitrise de l'évolution de l'entreprise

- L'élaboration de normes de prévisions en fonctions d'objectifs fixés, le suivi des réalisations correspondantes ainsi que par l'analyse des écarts constatés et les actions correctrices qui peuvent en découler.
- Mise en œuvre d'une planification à moyen terme dans le cadre d'une stratégie définie et la détermination de budgets annuels cohérents avec les plans à moyen terme.
- Assurer une meilleur exploitation et développement de l'entreprise par une utilisation optimale des moyens d'exploitation, une meilleure gestion du personnel et en mesurant des décisions stratégiques.

1.4.5 Projection dans le futur

Le contrôle de gestion a donc une vocation de :

- Dynamisme.
- De projection dans le futur.
- D'aide à l'action et non pas de bureaucratie et de lourdeur administrative.

1.4.6 Le contrôle de gestion

Le contrôle de gestion est une fonction d'aide à la direction générale et aux responsables opérationnels, pour fixer les objectifs, définir les moyens et les méthodes afin d'atteindre ces objectifs, compte tenu des contraintes de l'entreprise. Et suivre la mise en œuvre pour s'assurer qu'ils atteignent effectivement les objectifs visés ainsi que les risques dont l'entreprise est susceptible de subir.

1.4.7 Réponses aux objectifs économiques

Le contrôle de gestion doit répondre aux objectifs économiques de l'entreprise liés à la rentabilité et la suivre. C'est à partir de ces objectifs que se définissent les problèmes à résoudre compte tenu de l'environnement, la concurrence, etc.

Tableau 03: Les objectifs du contrôle de gestion

- Auparavant, l'objectif du contrôle de gestion était là	- Maitrise des couts	- Prévoir, mesurer, contrôler les coûts pour allouer les ressources et atteindre les objectifs
- Aujourd'hui, on ajoute au deuxième ensemble d'objectifs	- L'amélioration continue des processus	- Prévoir, progresser, accompagner le changement, faire évoluer les outils, les systèmes d'information, les comportements.

Source : C ALAZARD et S SEPARI « contrôle de gestion manuel et applications », Dunod, Paris, 2007, P22

1.5. Le Contrôle de Gestion et l'Audit

L'audit est une forme de contrôle par les procédures. Au cours de ces dernières décennies, le domaine de l'audit s'est considérablement étendu. Il existe actuellement beaucoup de types d'audit (audit financier, audit fiscal, audit informatique, audit d'efficacité...etc.) qui entretiennent une confusion entre l'audit et le contrôle de gestion. Parmi lesquels on distingue : ⁹

1.5.1 Audit financier : il a pour objectif de certifier l'image fidèle des comptes. Il nécessite, entre autres, la vérification de la conformité formelle des enregistrements comptables aux règles légales, l'évaluation du contrôle interne et l'analyse des risques potentiels. L'auditeur financier doit mettre en œuvre des diligences qu'il juge nécessaires pour pouvoir certifier.

1.5.2 Audit opérationnel : il contribue à l'amélioration des performances de l'entreprise dans tous les domaines de la gestion. Sa mission consiste à :

- Elaborer un diagnostic en analysant les risques et les déficiences ;
- Faire des recommandations ou à proposer la mise en place de procédures ou d'outils de gestion.

L'auditeur opérationnel est donc consulté pour donner des conseils et concevoir des procédés efficaces, réduire les coûts et améliorer la performance.

- **Le contrôle de gestion et l'audit opérationnel :** la distinction entre ces deux concepts n'est pas aisée. Dans certaines organisations, des fonctions relevant du contrôleur de gestion sont quelque fois assurées par l'auditeur opérationnel. Cependant, la principale différence entre ces deux disciplines est le caractère ponctuel de la mission de l'audit.

Le contrôle de gestion doit, quant à lui :

- Animer de manière permanente les outils et les procédures

⁹ Langlois G et al., 2005, « contrôle de gestion » collection LMD et professionnels, BERTI éditions, Alger, P15.

- Contribuer constamment à l'amélioration des performances.

1.6. La mise sous contrôle d'une activité :

Le contrôle d'une activité est indissociable de sa préparation. Celle-ci recouvre en effet la fixation des objectifs, la mise au point des dispositifs de mesure, l'étude des actions correctrices appropriées. Ce qui doit conduire à l'enchaînement suivant : ¹⁰

- Fixation des objectifs ;
- Mise au point des moyens et méthodes ;
- Exécution ;
- Mesure de l'exécution ;
- Action correctrice.

La mise sous contrôle d'une activité s'exerce à deux niveaux :

- ❖ **La performance** : ce type de contrôle consiste à constater que si le résultat de l'activité a été atteint a posteriori. On le qualifiera de « contrôle de la performance ». Toutefois, au moment où le responsable constate le résultat, il est trop tard pour réagir. En conséquence, ce type de contrôle, indispensable, reste insuffisant. Il devra donc être couplé avec le contrôle du plan d'actions.
- ❖ **Le pilotage** : ce type de contrôle est un contrôle continu aboutissant à des ajustements permanents. Il porte sur les éléments du plan d'actions dont la maîtrise permettra de se rapprocher au maximum du résultat final : on pilote le résultat final au travers du plan d'actions. Ce type de contrôle sera qualifié de « contrôle du pilotage »¹¹

1.7. La comptabilité de Gestion

Anciennement appelée comptabilité analytique, la comptabilité de gestion est un outil d'analyse facultatif mais extrêmement utile à l'entreprise. Elle permet de procéder au calcul de différents coûts (coûts complets, coûts partiels) et constitue, à ce titre, un véritable outil de gestion et de pilotage de l'entreprise.

La comptabilité de gestion réalise le calcul et l'analyse des coûts qui sont nécessaires à la prévision, à la mesure et au contrôle des résultats. Elle apporte aux dirigeants et aux gestionnaires de l'entreprise des informations utiles à leurs décisions et contribue à améliorer la performance de l'organisation.

La comptabilité de gestion est une comptabilité d'exploitation interne à l'entreprise et qui ne revêt d'aucune obligation légale. Elle se base sur la comptabilité générale. Cette discipline consiste à analyser les données issues de la comptabilité générale pour mieux comprendre le fonctionnement de l'entreprise : La comptabilité générale donne une vue globale des comptes

¹⁰ Selmer. C,(2015), « concevoir le tableau de bord : méthodologie, outils et modèles visuels », Dunod (4e édition), Paris, p4.

de l'entreprises ; la comptabilité analytique présente, quant à elle, une vision détaillée de chaque activité.¹²

1.7.1. Les objectifs de la comptabilité de gestion

La comptabilité analytique est un mode de traitement des données techniques et économiques pouvant avoir, selon les entreprises, des objectifs multiples :

✚ D'une part :

- Connaître les coûts des différentes fonctions assurées par l'entreprise.
- Déterminer les bases d'évaluations de certains éléments du bilan de l'entreprise.
- Expliquer les résultats en calculant les coûts des produits (biens et services) pour les comparer aux prix des ventes correspondantes.

✚ Et d'autre part :

- Etablir les prévisions des charges et des produits (les coûts préétablis et le budget d'exploitation par exemple).
- Constater la réalisation des prévisions et expliquer les écarts qui en résultent (contrôle des coûts).

1.7.2. La comptabilité analytique et le contrôle de gestion

Dans le but d'éclaircir l'idée que la comptabilité analytique est un outil du contrôle de gestion et aussi au service des dirigeants, il est nécessaire de définir au préalable la relation existante entre eux :

- Elle permet de produire de l'information nécessaire au contrôle de gestion, généralement sous forme d'informations internes ;
- Les détails que fournit la comptabilité de gestion jouent le rôle de justification des résultats obtenus et permettent d'améliorer le processus de contrôle de gestion.

1.7.3. Les méthodes de la comptabilité de gestion

La comptabilité analytique est mise en place dans l'entreprise afin de mieux interpréter les chiffres révélés par la comptabilité générale et réaliser le coût de chaque poste « produit » dans l'entreprise.

Avant donc d'exposer les différentes méthodes de calcul des coûts, utilisées par la comptabilité de gestion, nous allons d'abord définir ce concept clé qui représente le pilier de cette forme de comptabilité.

➤ Définition d'un coût

Un coût c'est la valeur d'un ensemble de consommations dont le regroupement est utile à la prise de décisions de gestion.¹³

¹² Langlois G et al., 2005, « contrôle de gestion » collection LMD et professionnels, BERTI éditions, Alger, P22.

¹³ Langlois G et al., 2005, op.cit, P31.

- Les consommations sont regroupées selon des critères de classement. Chacun des classements jugés utiles définit un « objet de coût ». ¹⁴

Les consommations peuvent notamment être classées par :

- **Produit (ou type de produits)** : les produits finis sont les objets de coûts les plus classiques.
- **Division organisationnelle** : de l'entreprise (usine, service, atelier) ; ces divisions correspondent souvent à des centres de responsabilité.
- **Client** (ou type de client, marché, canal de distribution).
- **Activité** : une activité est ensemble de tâches élémentaires de même nature accomplies en vue de contribuer à la valeur d'un produit (passer les commandes aux fournisseurs, examiner les conditions de prix, crédits, délais.). L'entreprise qui souhaite mettre en place une comptabilité analytique a le choix entre deux principaux systèmes de calcul :
- **Système des coûts complets** : qui incorpore l'ensemble des charges dans les coûts des produits/activités/centres de responsabilités.
- **Système des coûts partiels** : qui n'affecte qu'une partie des charges aux coûts.

Il importe de souligner que le choix de la méthode dépend de l'objectif poursuivi.

1.8. Le système des coûts complets

Le système des coûts complets a pour objectif de chiffrer le coût de revient en vue notamment d'établir la politique tarifaire de l'entreprise et de permettre d'expliquer le résultat de l'entreprise en comparant pour chaque produit (biens ou services) le prix de vente et le coût de revient.

Selon le système du coût complet, on peut déterminer trois méthodes de calculs des coûts, qui sont les suivantes :

- La méthode des sections homogènes (centres d'analyses) ;
- La méthode ABC (Activity Based Costing) ;
- Méthode du coût standard (préétabli).

1.9. La gestion budgétaire

Afin de réaliser ses objectifs en toute efficacité et efficience, le contrôle de gestion fait appel à la gestion budgétaire qui constitue l'un des outils les plus efficaces de pilotage à court terme des processus de l'entreprise, et qui couvre l'ensemble des activités de planification et du contrôle. Dans ce qui suit, on va aborder les différentes notions liées à la gestion budgétaire au sein de l'entreprise.

¹⁴ Langlois G et al., 2005, op.cit, P31.

1.9.1. Définitions de la gestion budgétaire

Selon **Lochard. J** (1998), la gestion budgétaire est définie comme étant « un mode de gestion consistant à traduire en programmes d'actions chiffrés, appelés « budgets », les décisions prises par la direction avec la participation des responsables.¹⁵

Quant à **Goujet et Raulet** (1997) : « la gestion budgétaire a pour utilité le chiffrage des provisions décrivant l'avenir et le dégagement d'écart entre réalisation et provision pour détecter les dysfonctionnements, repérer les corrections nécessaires et situer les responsabilités »¹⁶

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

1.9.2. Principes de la gestion budgétaire

La gestion budgétaire regroupe les différents budgets et le contrôle budgétaire. Selon Michel Gervais, six conditions sont requises pour que le système soit efficace, à savoir :¹⁷

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

1.9.3. Rôle de la gestion budgétaire

La gestion budgétaire procure un certain nombre d'avantage en tenant compte des aspects de la gestion des entreprises.

¹⁵ Lochard j, « la comptabilité analytique ou comptabilité de responsabilité », organisation, Paris, 1998.

¹⁶ GOUJET. C et RAULET. C « comptabilité analytique et contrôle de gestion », 4^{ème} édition, Dunod, paris, 1997, P41.

¹⁷ GERVAIS M., « Contrôle de gestion », Economica, Paris, 2005, P. 275

- Elle suscite une utilisation économique des moyens de production à travers le contrôle qu'elle provoque ;
- Elle prévient le gaspillage, car elle contrôle les dépenses en fonction de leur but défini et en conformité avec les autorisations données en décentralisant la décision ;
- Elle permet de déterminer en avance et pour quel montant le financement est nécessaire tout en permettant de régler le volume des dépenses dans les limites des recettes ;
- Elle permet également de prévoir les entrées et les sorties ;
- Elle contraint la direction à étudier et à programmer, en vue de l'utilisation la plus économique de la main d'œuvres, des matières et des sources des dépenses.

1.9.4. Les objectifs de la gestion budgétaire

La gestion budgétaire a plusieurs objectifs, qui sont les suivants :

- **La planification** : aider à la planification logique et absolu de l'entreprise conformément à sa stratégie à long terme ;
- **La coordination** : favoriser la coordination des différents secteurs de l'entreprise et s'assurer de la performance des méthodes ;
- **La communication** : faciliter la communication des objectifs, des opportunités et des projets de l'entreprise aux différents chefs de services ;
- **La motivation** : apporter une motivation aux responsables pour qu'ils atteignent les objectifs fixés ;
- **Le contrôle** : aide au contrôle des activités en comparant la performance au plan prévisionnel et procéder aux ajustements nécessaires ;
- **L'évaluation** : créer un cadre d'évaluation de performance des responsables dans la réalisation des objectifs individuels et ceux de l'entreprise.

Au terme de cette section, nous déduisant que le contrôle de gestion apparaît comme un élément essentiel du pilotage stratégique et opérationnel de l'entreprise. Au fil du temps, cette discipline a évolué, passant d'un simple outil de mesure de la productivité à une fonction centrale de la gouvernance des organisations. Aujourd'hui, le contrôle de gestion ne se limite plus à la seule analyse des coûts et des budgets, mais s'étend à l'animation des processus, à l'accompagnement du changement et à la communication au sein de l'entreprise.

Les missions du contrôleur de gestion se sont également diversifiées, intégrant des rôles de conseil, de formation et de gestion des systèmes d'information. Cette évolution reflète la complexité croissante des environnements économiques et la nécessité pour les entreprises de s'adapter en permanence.

Ainsi, le contrôle de gestion contribue non seulement à la maîtrise des coûts et à l'amélioration des performances, mais aussi à la cohérence des actions des différents acteurs de l'entreprise et à l'atteinte des objectifs stratégiques. C'est un levier indispensable pour assurer la compétitivité et la pérennité des entreprises dans un contexte en constante évolution.

Section 02 : Etude de la performance de l'entreprise

Dans le domaine de la gestion, la notion de performance constitue un sujet central et complexe. En effet, ce concept revêt une importance cruciale pour les managers qui doivent constamment démontrer l'efficacité de leurs unités. Cependant, comme souligné par **Kalika** et **Rival** (2008), définir précisément la performance reste une tâche ardue. Cette se propose d'explorer les diverses perspectives et définitions de la performance, reflétant son caractère multidimensionnel et son évolution au fil du temps. Nous établirons ainsi une compréhension approfondie de ce concept fondamental en gestion.

2.1. Définition de la performance

Selon les deux auteurs **Kalika** et **Rival**, (2008), la performance a toujours constitué un thème de recherche de récurrent en science de gestion, guidé par les préoccupations continues des managers soumis à l'obligation de performance des unités qu'ils dirigent. Mais comme nous l'avons déjà précisé dans notre introduction, ce concept reste encore très difficile à cerner. La performance en effet, est un construit multidimensionnel qui peut prendre plusieurs aspects en fonction de la période de référence adoptée ou des types de critères retenus.

Quant à **Brulhart** et **Moncef**, (2010), si une des conceptualisations la plus communément acceptée de la performance renvoie à l'atteinte des objectifs de l'entreprise et à la recherche de l'efficacité dans la réalisation des activités.

Pour **Baret**, (2009) l'entreprise est la performance globale qui tient compte de plusieurs dimensions, notamment la dimension économique, sociale et environnementale.

Nous reprenons dans le tableau suivant quelques définitions du concept de performance qui permettent de refléter son évolution à travers le temps.

Tableau 04 : Quelques définitions de la performance

Définition de la performance	Indicateurs utilisés	Auteurs
La performance se reflète à travers la capacité de l'entreprise à produire et maîtriser ses coûts	Indicateurs financiers comme la rentabilité, profitabilité, rendements des actifs tangibles, etc.	Jacques Brasseul, (1998)
La performance est un construit multidimensionnel qui ne peut pas être évalué sur la seule base d'indicateurs financiers	Indicateurs financiers et non financiers	Ittner et Larcker, (1998)
La performance se reflète à travers les atteintes des objectifs et à la recherche de l'efficacité dans la réalisation des activités	Indicateurs financiers et non financiers	Franck Brulhart et Moncef Btissam, (2010)
La performance se reflète à travers l'atteinte d'un résultat minimum ou acceptable ou à travers la réduction de ce qui n'est pas désirable	Indicateurs financiers et non financiers	Ndao, (2011)

Source : Réalisé par nous même à partir des définitions ci-dessus

Ce tableau nous permet de voir que la performance de l'entreprise a été initialement évaluée sur sa seule capacité à augmenter la rentabilité et à maîtriser les coûts, et qui lui permette de battre la concurrence. Mais aujourd'hui, cette acception a évolué. D'autres dimensions sont désormais considérées pour appréhender la performance d'entreprise.

En tenant compte des différentes définitions avancées par les auteurs, nous pourrions proposer la définition suivante de la performance d'entreprise : « **C'est la capacité de l'entreprise à générer des profits et des avantages pour ses différentes parties prenantes, en concevant des produits ou des services qui puissent satisfaire les clients** ».

A travers les différents travaux, on constate que la recherche de la performance globale conduit inexorablement à la dématérialisation de ce concept, rendant sa mesure encore plus difficile. Mais avant d'appréhender les différentes dimensions de la performance globale, il est bon de rappeler que pendant très longtemps la performance a été uniquement évaluée à travers des critères financiers.¹⁸

2.2. Les composants de la performance

Evoquer la performance induit donc que le jugement est porté sur l'efficacité, l'efficience et la pertinence ;¹⁹

2.2.1. L'économie

Selon **Voyer. P** l'économie est : « l'acquisition de ressources financières, humaines et matérielles appropriées, tant sur plan de la qualité que celui de la quantité au moment, au lieu et au coût le moindre.²⁰

2.2.2. Efficacité

Selon **Seprari. S, Solle. G, Le Cœur. J** « L'efficacité témoigne de l'atteinte des objectifs fixés en vérifiant tout même que ces objectifs sont les bons, c'est-à-dire qu'il correspondent à ce que pouvaient atteindre les principales parties prenantes, à savoir les clients mais aussi les salariés, la société civile, Etc.²¹

2.2.3. Efficience

Le concept de performance intègre ensuite la notion d'efficience, est-à-dire l'idée que les moyens utilisés pour mener une action à son terme ont été exploités avec un souci d'économie.²²

¹⁸ Brulhart. SF, Moncef B. 2010 « L'impact des pratiques de SCM sur la performance de l'entreprise : une étude empirique dans le contexte français », finance, contrôle et stratégie (FCS), Vol .13.N°1, pp. 33-66.

¹⁹ DRIATH.B, GOUJET.C « Gestion prévisionnelle Et Mesure de la performance », 3ème édition, DONUD, paris, 2007, p .172 .

²⁰ Guerra Fabienne. 2007, « pilotage Stratégique De L'entreprise », Edition de Boeck supérieur, paris, p 110.

²¹ SEPRI.SOLLE.G ,Le CŒUR .J , « DSCG3 management et contrôle de gestion L'essentiel en fiches »,2ème édition, DONUD ,paris,2014 ,p .57.

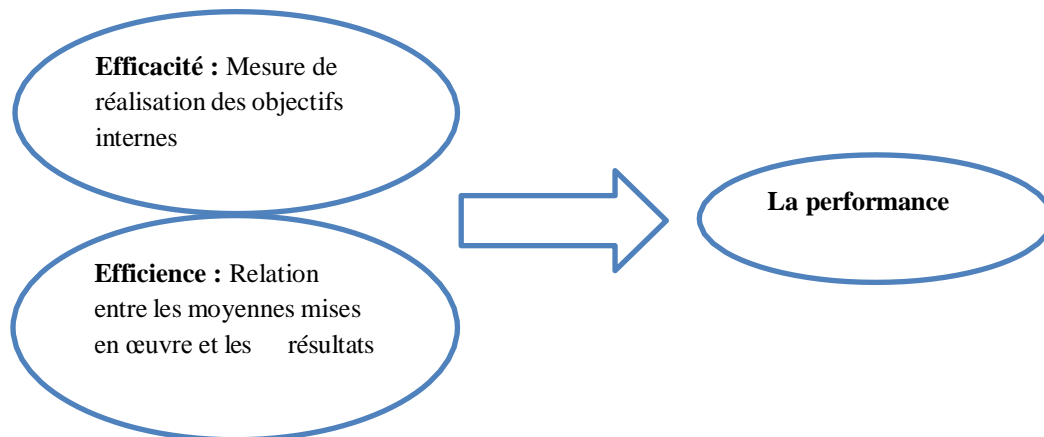
²²Bouquin. H, 2008, « le contrôle de gestion » 8ème Edition, presse universitaire de France, paris, page 75.

Selon **Bouquin. H** l'efficacité comme « le fait de maximiser la quantité obtenue de produits ou de services à partir d'une quantité donnée de ressources ». ²³

2.2.4. Pertinence

La notion de pertinence reste très subjective et difficile à mesurer. Toutefois, on pourra admettre que la pertinence est la conformité des moyens et des actions mis en œuvre en vue d'atteindre un objectif donné. Autrement dit, être atteint efficacement et d'une manière efficiente l'objectif fixé. ²⁴

Figure N 01 : Le concept d'efficacité, d'efficience, et de performance



Source : Bescos. L& AL, « contrôle de gestion et management », Montchrestien, 4^{ème} édition, paris, 1997, p. 42

Nous pouvons résumer brièvement l'efficacité, et l'efficience, dans les formules suivantes :

Efficacité = Résultats atteints / Objectifs

L'efficience = résultats atteints / Ressources utilisées

2.3. Objectif de la performance

La mesure de la performance des entreprises ne peut constituer une fin en soi, elle vise en effet une multitude d'objectif et de buts qui se regroupent comme suit : ²⁵

- Développer des produit innovants ;
- Récompenser les performances individuelles ;
- Améliorer les processus de fabrication ;
- Réduire les couts de fabrication ;
- Lancer des nouveaux produits ;
- Développer la créativité du personnel ;

²³ Bouquin. H 2008, OP, page 75.

²⁴ Demestere René. Lorino .P et Mottis .N. 2017, Op. Cit, p 28.

²⁵ CALLAT Allain, « management des entreprises », édition Hachette livre, France, 2008, p. 38.

- Respecter les délais de livraison ;
- Développer les parts de marché ;
- Améliorer le traitement des réclamations ;
- Renforcer et améliorer la sécurité au travail ;
- Identifier et évaluer les compétence-clés.²⁶

2.4 Typologies de la performance

Pour évaluer la performance d'une entreprise, il est nécessaire d'effectuer des mesures à tous les niveaux : organisationnel, économique, social, commerciale...etc.

2.4.1. La performance organisationnelle

La performance organisationnelle concerne la manière dont l'entreprise est organisée pour atteindre ses objectifs et la façon dont elle parvient à les atteindre. Selon **M. Kalika**, professeur à Paris-Dauphine, « la performance organisationnelle porte sur la structure organisationnelle de l'entreprise et pas sur sa nature économique ou sociale ». Il propose quatre facteurs de l'efficacité organisationnelle :

- Le respect de la structure formelle : le non-respect de la structure annoncée par la direction, peut traduire un dysfonctionnement au sein de l'organisation ;
- Les relations entre les composants de l'organisation, logique d'intégration organisationnelle, on pourra pour cela se référer à l'analyse de P. **Lawrence** et J. **Lorsch** ;
- La qualité de la circulation d'informations : l'organisation doit développer des systèmes d'information permettant l'obtention d'information fiables et exhaustives, indispensables au bon fonctionnement de l'organisation ;
- La flexibilité de la structure : l'aptitude de celle-ci à changer est un facteur déterminant d'adaptation aux contraintes de l'environnement.

Dans cette conception, la performance de l'entreprise résulte de la valeur de son organisation. Cette dernière est déterminante et c'est elle qui impose ses exigences au système social. Elle structure l'emploi et l'ensemble des postes, lesquelles déterminent à leur tour les requis professionnels. Dans cette théorie, la performance a au plus spontanément tendance à s'identifier la productivité, elle-même ramenée à sa version de productivité apparente du travail, quantité produite /nombre d'heures travaillées.

2.4.2. La performance sociale

La performance sociale se définit comme la satisfaction et la qualité de vie au travail du personnel, elle mesure le niveau d'atteinte des objectifs de l'entreprise par rapport à la motivation et l'implication des salariés. Elle est généralement utilisée dans le cadre de l'évaluation du système de gestion des ressources humaines.

²⁶ SEPARI.SOLLE.G, LE CŒUR .L, « DSCG3 management contrôle de gestion l'essentiel en fiche », 2^{ème} édition, DONUD, paris, 2014, p .57.

Une structure socialement performance est un structure qui a su mettre en place un mode de prévention et de règlement des conflits efficaces. Les indicateurs sont : la rotation du personnel, l'absentéisme, la communication, etc.

2.4.3. La performance managériale

La capacité managériale peut être appréhendée comme étant l'aptitude d'un manager et des responsables opérationnels à réaliser la performance globale attendue. Etre un manager performant c'est pouvoir réaliser une bonne gestion avec des anticipations rationnelles.

2.4.4. La performance stratégique

Pour assurer sa pérennité, une organisation doit se démarquer de ses concurrents et doit, pour ce faire, se fixer des objectifs stratégique appropriés , tels que l'amélioration de la qualité de ses produit, l'adoption d'un marketing original ou l'adoption d'une technologie de fabrication plus performante . Pour la haute direction , le souci majeur à cette étape est de communiquer ses objectifs stratégiques au personnel et d'assurer leur transformation en objectifs opérationnels afin d'atteindre la performance à long terme ou performance stratégique .

2.4.5. La performance interne et la performance externe

En général, on distingue la performance externe qui s'adresse aux acteurs en relation contractuelle avec l'organisation, de la performance interne qui concerne essentiellement les acteurs de l'organisation.

La performance externe

- Est tournée principalement vers les actionnaires et les organismes financiers.
- Porte sur le résultat, présent ou futur.
- Nécessite de produire et de communiquer les informations financière.
- Génère l'analyse financière.
- Requiert une vision unique de la performance afin de coordonner les actions de chacun vers un même but.

La performance interne

- Est tournée vers les managers.
- Porte sur le processus de construction du résultat à partir des ressources de l'organisation.
- Nécessite de fournir les informations nécessaires pour la prise de décision.
- Aboutit à la définition des variables d'action.
- Donne lieu à débat entre les différentes parties pérennantes.²⁷

²⁷ DORIATH B et GOUJET C., 2007, « gestion prévisionnelle et mesure de la performance », DUNOD, paris, p 173.

2.4.6. La performance financière

La performance financière pourrait être définie comme étant la réalisation d'une bonne rentabilité, d'une croissance satisfaisante, et de création de valeurs pour l'actionnaire (Guérard S. 2006). Elle vise à assurer la stabilité du financement de l'entreprise afin de recourir le moins possible à des crédits.

La performance financière de l'entreprise dépend de la gestion des ressources financière à la disposition de l'entreprise .Cette gestion condition la rentabilisation des fonds investis à l'origine et renouvellement des opération les plus profitable à l'entreprise .Aujourd'hui l'entreprise ne cherche plus à générer des profits pour son seul compte, mais doit aussi penser aux retombées de ses activités sur l'ensemble de ses parties prenantes

Il est à noter que la performance financière de l'entreprise est corrélée avec la gouvernance de l'entreprise . Comme le dit **Miloud** (2003),²⁸ une mauvaise gouvernance peut impacter négativement sur la performance financière de l'entreprise .La bonne gouvernance permet d'établir une plus large responsabilisation, une meilleure gestion et un meilleure contrôle de l'entreprise (Corporate Gouvernance), et d'établir un comportement responsable au sein de l'entreprise.²⁹

2.4.7. La performance commerciale

La performance commerciale peut se traduire par l'atteinte des objectifs commerciaux de façon relative aux moyens engagés pour les atteindre .Elle est définie par Ouattara³⁰ comme étant « la capacité de l'entreprise à satisfaire sa clientèle, en lui proposant des biens et des services de bonne qualité, et qui sont apte à répondre aux attentes de ses clients ».

Plauchu et **Tairou**³¹ la définissent comme : « l'art d'être présent chez le bon interlocuteur au bon moment, avec une offre pertinente, qui permette d'établir des relation d'affaire durables et profitables pour l'entreprise dans un contexte de recherche permanente de l'excellence de la prestation » .

Les recherches menées autour de ce concept portent dans la grande majorité des cas, sur les différentes étapes qui permettent d'améliorer la performance commerciale de l'entreprise.

La performance commerciale de l'entreprise vise donc d'après les définitions que nous avons établies, à atteindre les objectifs initialement fixés par l'entreprise et plus particulièrement, à satisfaire les clients et à les fidéliser.³²

²⁸ Miloud, T.2003, « introductions en bourse, la structure de propriété et les créations de valeur » .Presses Universitaires de Louvain, p.202.

²⁹ Aswath Damodaran 2001, finance d'entreprise théorie et pratiques, 2ème édition, De Boeck, p617.

³⁰ Ouattara p. 2007, « Diagnostic financier et performance d'une entreprise en cote d'Ivoire » .MBA Finance d'entreprise, Ecole Supérieure de Gestion de paris : Blog Axlane : accélérateur de croissance.

³¹ Plauchu V et Tairou A. 2008, Méthodologie du diagnostic d'entrepris .L'Harmattan, p .133.

³² Corhay, A et Mbangala, M .2008, Fondements de gestion financière : Manuel et applications. Editions du CEFAL, p .264.

2.4.8. La performance concurrentielle

Les études sur la performance concurrentielle visent à trouver le meilleur positionnement pour l'entreprise par rapport à ses concurrents et à déterminer les actions nécessaires pour atteindre ses objectifs. Cette performance dépend de la capacité de l'entreprise à s'adapter aux actions concurrentielles, ce qui nécessite une compréhension approfondie du système concurrentiel. L'entreprise peut soit exploiter son potentiel existant, soit développer de nouveaux avantages concurrentiels en anticipant ou influençant les règles du jeu futures. La performance concurrentielle est donc liée à l'analyse stratégique des règles du jeu concurrentiel et à la gestion des forces concurrentielles, y compris la défense, l'ajustement de l'équilibre et l'anticipation des évolutions du secteur.³³

2.5. Mesure de et pilotage de la performance

La mesure de performance de l'entreprise s'avère être utile pour rendre compte d'abord de la performance réelle de cette dernière et de se servir des informations à des fins décisionnelles. Pour mesurer la performance de l'entreprise, il existe des indicateurs basés sur des données objectives fournissant des indications quantitatives et qualitatives concernant une situation précise de l'entreprise.

2.5.1. La mesure de la performance

Pour mesurer la performance de l'entreprise, les gestionnaires utilisent divers indicateurs en fonction des objectifs fixés. Ces indicateurs, multiples même pour un seul facteur clé, fournissent des informations fiables et pertinentes. Le choix des indicateurs est filtré par les objectifs de l'entreprise pour obtenir des données claires, non manipulables, et utiles pour alerter les dirigeants en cas de problème **Vilain, (2003).**³⁴ L'objectif ultime de toute organisation est la survie et la pérennité à long terme. Les objectifs financiers de rentabilité découlent de cet objectif stratégique et déterminent la performance économique et financière. Deux approches d'analyse de la performance sont à distinguer :

L'approche dynamique

L'approche dynamique s'intéresse à plutôt à l'évaluation de la performance dans le temps et ses mesures. Ainsi, une simple variation du chiffre d'affaire peut avoir des incidences sûres :

- La croissance du marché
- Les résultats de l'entreprise
- L'exploitation.
- Les besoins en fonds de roulement
- L'autofinancement et la liquidité de l'entreprise

³³ Lehu J.-M. 2001, stratégies de marque .com. éditions d'Organisation, Paris, P,664.

³⁴ Vilain L. 2003 ; « le pilotage de l'entreprise : l'utilisation d'un tableau de bord prospectif ». Thèse professionnelle Mastère spécialisé HEC. Ecole des mines de Paris, 73p .

L'approche statique

Les performances réalisées par une entreprise à un moment donné se rapprochent à fois par des indicateurs et par des seuils de dimension.³⁵

2.6. L'évaluation de la performance de l'entreprise

L'entreprise doit impérativement utiliser des outils d'évaluation qui permettent une analyse sur tous les aspects (Economique, financière, ressources humaines, social, organisationnel et sociétal). Afin qu'elle puisse évaluer de sa performance. Il existe deux outils pertinents parmi ces outils de mesure qui sont utilisé pour l'évaluation de la performance de l'entreprise, et nous allons les citer ci-dessous :

2.6.1. Le tableau de bord : c'est un document de synthèse qui récapitule l'ensemble des indicateurs de la performance choisis par l'entreprise. Il nous garantit le suivi de l'évaluation des indicateurs leur comparaison et analyse des résultats de ces derniers. Ceci aide à mesurer l'efficacité et l'efficience de la gestion de l'entreprise.

2.6.2. Contrôle de gestion : C'est une fonction de soutien pour la direction générale, qui est rattachée à la comptabilité de l'entreprise .En vrai, le contrôle de gestion est là pour élaborer un rapport de gestion régulier grâce au tableau de bord. Il permet de suivre également la performance de l'entreprise au niveau stratégique et opérationnel. Cela dit, le contrôle de gestion permet l'évaluation d'atteinte des objectifs fixés grâce à l'utilisation des indicateurs de performance pertinents.³⁶

2.7. Le pilotage et l'amélioration de la performance

Le contrôle de gestion a instauré une nouvelle technique en proposant des tableaux bords pour aider à la gestion et l'amélioration des processus, ces tableaux de bord sont souples et modulables et permettent de s'adapter à tous les problèmes de gestion pour le niveau opérationnel comme pour le niveau stratégique .

Les indicateurs peuvent être changés à n'importe quel moment car ils sont construisent fonction des besoins des contraintes du contexte. Le contrôle de gestion donne lieu à des indicateurs qui peuvent aider au pilotage des processus de la qualité, de l'amélioration du management de l'ensemble de l'organisation.³⁷

Selon **Germein**, le tableau de bord prospectif dispose de trois caractéristiques :

- Il sert à piloter les activités de l'organisation dans le but de créer de la valeur financière.
- Il permet de diffuser la stratégie de l'organisation.

³⁵ AROUS K & GAMMOUDI L 2012, « La mesure de la performance », le poids de la stratégie des compétences dans la vision stratégique des entreprise, colloque Ecole de commerce ISTE C ?paris p8.

³⁶ <https://visionstrategique.com/performance-de-l-entreprise-comment-l-evaluer-par-mohamed-ali-bouharb/Performance> de l'entreprise: comment l'évaluer ?

³⁷ <https://www.finyear.com/Le-pilotage-de-la-performance-essai-de-définition-a-14902.html>.

- Il consiste un outil de management global.

Certainement le tableau de bord prospectif a de nombreux atouts pour piloter et mesurer la performance ainsi que pour aligner les plans d'action avec les objectifs stratégiques, et cela en offrant une vue globale, équilibrée et synthétique des objectifs à long terme, des cibles, des plans d'action sur le terrain et des indicateurs de suivi, il se distingue des tableaux de bord classiques.³⁸

2.8. Les indicateurs de la performance

Avant d'évoquer les différents indicateurs de performance, il s'avère indispensable de définir c'est quoi l'indicateur de performance.

2.8.1. Définition

La mesure de la performance s'effectue avec des indicateurs dont les définitions varient suivant les acteurs :

Selon **Lorini. P**, un indicateur de la performance « est une information devant aider un acteur individuel ou plus généralement collectif, à conduire les cours d'une action vers l'atteinte d'un objectif ou devant lui permettre d'en évaluer le résultats ».³⁹

Selon **Markas**, définit l'indicateurs comme suite « l'indicateurs est composé de données qui sont, à la base, des faits des mesuré ou des observations sans contexte, ces données ne prennent la forme d'information qu'une fois organisées de manière à être utiles et appropriées aux décideurs pour la réalisation d'un objectif. »⁴⁰

Un indicateur est un outil de pilotage pour les dirigeants de l'entreprise, c'est une information qui permet de mesurer la performance de l'entreprise.

2.8.2. Les qualités d'un bon indicateur

Un bon indicateur doit être :

- **Pertinent** : porte sur les bons enjeux, ceux qui sont cohérents avec la stratégie de l'entreprise.
- **Accessible** : l'accès aux informations et leurs traitement doivent pouvoir se faire à un coût raisonnable.
- **Ponctuel** : l'indicateur doit être disponible à temps.
- **Lisible** : il doit être aussi facile que possible à comprendre et interpréter.
- **Contrôlable** : il doit correspondre à une réelle possibilité d'action et de réaction de la part de ceux qui le suivent.

³⁸ B. Forman & C. Gourdon, « Dictionnaire De La Qualité AFNOR », 1993, p 10.

³⁹ LORINO.P, « Méthodes et pratiques de la performance », » 3ème édition, Edition d'organisation, paris, 2003, p .130 .

⁴⁰ Marakas .M. 1999, « Decision Support System »,Prentice Hall, p 11 .

- **Finalisé** : un objectif doit lui être attaché.⁴¹

2.9. Catégories d'indicateurs de performance

Il existe plusieurs catégories d'indicateurs à savoir :

- **Les indicateurs de moyens** : Les indicateurs de moyens ont pour but d'analyser les résultats obtenus en tenant compte des différents moyens déployés dans le but de les atteindre.
- **Les indicateurs de résultats** : Les indicateurs de résultats servent à déterminer si l'activité a ou non atteint les objectifs visés ou produit voulus.
- **Les indicateurs du contexte** : Expriment des indicateurs externes à l'entreprise, ils peuvent indiquer une cause de baisse ou de hausse des indicateurs de moyens et des indicateurs de résultats.⁴²

2.10. Les différents types d'indicateurs de performance

Il existe plusieurs indicateurs de performance, à savoir :

2.10.1. Les indicateurs financiers

Les indicateurs financiers ont été présentés lors de l'analyse de performance financière, et bien qu'ils aient été utilisés depuis longtemps, ils ne permettent pas de tenir compte du coût de la capitale. De plus, ils sont influencés par les règles de la comptabilité financière. D'autre part, nous avons souligné tout au long de notre analyse que les actifs immatériels jouaient beaucoup dans la performance de l'entreprise. Or, ces indicateurs ne prenaient pas ces éléments en compte.

2.10.2. Les indicateurs de pilotage

Les indicateurs de pilotage sont des indicateurs qui permettent de faire un suivi des différentes actions menées au sein de l'entreprise et de régir au moment propice pour éviter que les mauvais résultats ne deviennent irréversibles. Les indicateurs de pilotage ne sont pas toujours présents au sein de l'entreprise d'où la nécessité de les construire et de les mesurer. Ceci repose sur la définition de certaines grandeurs telles que la marge sur coûts directs. Il est possible de citer : les indicateurs de gestion des ressources humaines et les indicateurs de climat social. Les indicateurs de gestion des ressources humaines comme leur nom l'indiquent, donnent des informations concernant la fonction Ressources Humaines.

Ils se focalisent sur les effectifs, les rémunérations, les formations des employés, etc. D'autre part, il existe d'autres indicateurs de pilotage appelés indicateurs du climat social.

⁴¹ DORIATH.B ,GOUJET.C , « gestion prévisionnelle et mesure de la performance », 3^{ème} édition DUNOD , paris, 2007 ,p .288.

⁴² Luthi Thierry. 2011, « Améliorer La performance De Votre Entreprise : 70 recommandations concrètes », Edition d'organisation, Eyrolles, paris,p 273 .

2.10.3. Les indicateurs de résultats

Ces indicateurs ont pour objectif de mesurer les résultats des actions et de les rapprocher des objectifs fixés. En d'autres termes, ces indicateurs de résultats permettent de connaître si les objectifs initialement fixés ont été atteints ou non.

2.10.4. Les indicateurs opérationnels et les indicateurs stratégiques

Il existe des indicateurs opérationnels et des indicateurs stratégiques qui permettent d'appréhender la performance de l'entreprise.

➤ **Les indicateurs opérationnels :**

Impliquent le fonctionnement de l'organisation, les interventions et l'allocation de service aux clients, les processus d'affaires, les utilisations des ressources, les résultats de production, etc. Mais ces indicateurs doivent être suivis régulièrement parce qu'ils ont une périodicité courte. Leur fiabilité dépend donc de la capacité de suivi. Pour mesurer l'atteinte des objectifs opérationnels de l'entreprise, il existe des indicateurs tels que le taux de service, la fiabilité des délais, le taux de non-conformité, les coûts du traitement d'une réclamation client, l'efficacité de la main d'œuvre, l'efficacité des équipements, le rendement matière. Ces exemples permettent de définir le respect des engagements de l'entreprise envers ses clients. Dans le but de mesurer si l'entreprise peut encore progresser, le manager peut considérer le ratio de fluidité, le coût de la qualité interne, la complexité de la production ou du processus. Au niveau des coûts, la productivité, le taux de réutilisation de composants ainsi que les gains sur achats peuvent constituer des indicateurs opérationnels dans la mesure des objectifs opérationnels qui ont été atteints par l'entreprise.

➤ **Les indicateurs stratégiques :**

Ces indicateurs, impliquent la mission et les objectifs de l'organisation. Ils sont plus complexes à traiter car ils exigent dans la grande majorité des cas, des mesures internes sur la capacité de l'organisation et ses choix de mission. D'autre part, ces indicateurs tiennent compte des mesures externes concernant les besoins et les exigences de l'environnement qui sont parfois difficiles à mesurer. Les indicateurs stratégiques peuvent correspondre aux facteurs critiques de succès de l'entreprise. Ils peuvent aussi découler des résultats des analyses et des bilans annuels traditionnels de l'entreprise.

Il a été noté toutefois, que les indicateurs stratégiques peuvent aussi être exploités pour informer les dirigeants sur les dossiers stratégiques, le degré d'avancement des étapes, les coûts des différentes étapes et les résultats qui ont été obtenus. Ces indicateurs stratégiques se présentent donc sous-forme de pourcentage d'avancement, ou sous forme de réalisations majeures. Ils sont principalement exploités pour donner de la valeur au tableau de bord stratégique.⁴³

⁴³ Vilain L. 2003 ; « Le pilotage de l'entreprise : l'utilisation d'un tableau de bord prospectif ». Thèse professionnelle Mastère spécialisé HEC .Ecole des Mines de paris, 73P.

2.10.5. Les indicateurs de marché

Le manager peut aussi évaluer la performance de l'entreprise en se référant aux indicateurs de marché c'est-à-dire qui permettent de connaître les variables origines du chiffre d'affaire. Ces derniers peuvent en effet être générés par les clients fidèles ou les nouveaux clients. Une fois que l'origine du chiffre d'affaire a été identifiée, l'entreprise peut connaître les performances des activités commerciales et marketing et d'apprécier par la même occasion sa part du marché. Les principaux indicateurs de marché que nous pouvons citer sont le degré de satisfaction du client, l'étude de la concurrence, le chiffre d'affaire généré par les clients fidèles, les chiffres d'affaires générés par les nouveaux clients, et la rentabilité des campagnes publicitaires.

2.10.6. Les indicateurs de la rentabilité

La rentabilité est un indicateur qui représente la capacité d'une entreprise à réaliser des bénéfices à partir des moyens mis en œuvre. Selon **Hoarou** (2004) , « la rentabilité est l'aptitude de l'entreprise à accroître la valeur des capitaux investis, autrement dit à dégager un certain niveau de résultat ou de revenu pour un montant donné de ressources engagées dans l'entreprise ». On s'intéressera aux deux grandes catégories de rentabilité :

- **La rentabilité économique**

La rentabilité économique mesure l'utilisation des capitaux investis par l'entreprise sans tenir compte de la façon dont ils sont financés < emprunt, apports des actionnaires ou autofinancement. HUBERT B, 2004, p 189.

$$\text{Rentabilité économique} = \frac{\text{Résultat d'exploitation net d'impôt}}{\text{Capitaux investis}} \\ \text{CI Immobilisation brut plus BFRE}$$

La rentabilité économique mesure la rentabilité des capitaux engagés, c'est-dire la capacité de l'entreprise à générer des bénéfices à partir des capitaux investis.

- **La rentabilité financière**

La rentabilité financière mesure la capacité des capitaux investis par les actionnaires < et éventuellement, les associés ont dégagé un certain profit.

$$\text{La Rentabilité financière} = \frac{\text{Résultat net de l'exercice}}{\text{Capitaux propres}}$$

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

La formule de l'effet de levier est la suivante :

Effet de levier (Rentabilité de l'entreprise – Taux d'intérêt) × Dettes / Capitaux Propres

- Si la **Rentabilité Economique est supérieure à i (Taux d'intérêt)** : l'effet de levier est positif. L'excédent de rentabilité économique bénéficie aux actionnaires ; la rentabilité des capitaux propres accroit avec l'endettement.
- Si la **Rentabilité Economique est inférieure à i (Taux d'intérêt)** : l'effet de levier est négatif. La rentabilité économique est insuffisante pour absorber le cout des dettes, le paiement d'intérêt pénalise les actionnaires qui constatent une diminution de leur rentabilité.
- Si la **Rentabilité Economique égal à i (Taux d'intérêt)** : l'effet de levier est nul. L'endettement n'a pas d'effet sur la rentabilité financière. Dans ce cas, il y a neutralité de la structure financière.

La profitabilité

La profitabilité est donc un ratio entre le résultat et le chiffre d'affaires réalisé. Après avoir obtenu ce ratio, l'entreprise se doit d'analyser son résultat plus en détail, ce qui lui permettra de savoir ce qui impacte le plus son résultat et donc son taux de profitabilité.

Taux de Profitabilité = (Résultat Net Comptable / Chiffre d'affaires) × 100

L'autofinancement

L'autofinancement représente les ressources internes laissées à la disposition de l'entreprise après avoir rémunéré les associés (les dividendes). La politique de distribution des dividendes affecte donc l'autofinancement. Ce dernier sert à financer les investissements, le remboursement des emprunts et à renforcer le Fond de Roulement. L'autofinancement se détermine par la relation suivante :⁴⁴

Autofinancement = Capacité d'autofinancement – Dividendes payés

Au terme de ce chapitre, nous pouvons dire que le contrôle de gestion un outil essentiel pour améliorer la performance d'une entreprise. Il permet aux dirigeants de prendre des décisions éclairées en temps réel, en utilisant des informations précise en pertinentes. Le contrôle de gestion aide à identifier les domaines à améliorer et à ajuster la stratégie en conséquence, ce qui contribue à une augmentation de la productivité et de la rentabilité. De plus, il aide à établir des objectifs clairs et mesurables, ce qui favorise la collaboration et la motivation des employés. Pour mesurer la performance globale d'une entreprise, nous devons prendre en compte les différents types de performance à travers les différents indicateurs. Le contrôle de gestion permet de mesurer et d'évaluer régulièrement les performances, ce qui permet de corriger les erreurs et de s'adapter aux changements du marché. Le contrôle de gestion est un outil puissant qui aide les entreprises à atteindre leurs objectifs en améliorant leur performance globale.

⁴⁴ Grand Guillot Beatrice et Francis, « l'analyse financière », 12^{ème} édition Gaulino Lexstenso, 2014-2015, p75.

Chapitre II :
**L'élaboration d'une démarche
budgétaire au sein de
L'entreprise**

Chapitre II: L'élaboration d'une démarche budgétaire au sein de l'entreprise

L'élaboration d'une démarche budgétaire au sein de l'entreprise est un processus essentiel pour assurer sa performance et sa pérennité. Le budget en tant qu'outil de gestion, permet de planifier, coordonner et contrôler les activités de l'entreprise sur une période donnée.

La démarche budgétaire se compose de plusieurs étapes clés, depuis la définition des objectifs stratégiques jusqu'au suivi et à l'analyse des écarts entre les prévisions et les réalisations. Elle implique l'ensemble des services de l'entreprise et nécessite une communication et une coordination efficaces.

Le contrôle budgétaire, quant à lui, est un élément central de la démarche budgétaire. Il consiste à mesurer et analyser les écarts entre les prévisions budgétaires et les réalisations, afin d'identifier les dérives et de mettre en place des actions correctives. Le contrôle budgétaire permet ainsi d'évaluer la performance de l'entreprise et de l'orienter vers l'atteinte de ses objectifs.

Dans ce chapitre, nous allons étudier en détail les différentes étapes de l'élaboration au sein de l'entreprise, en mettant l'accent sur le rôle du contrôle budgétaire comme outil de mesure de la performance.

Section 01 : La démarche budgétaire

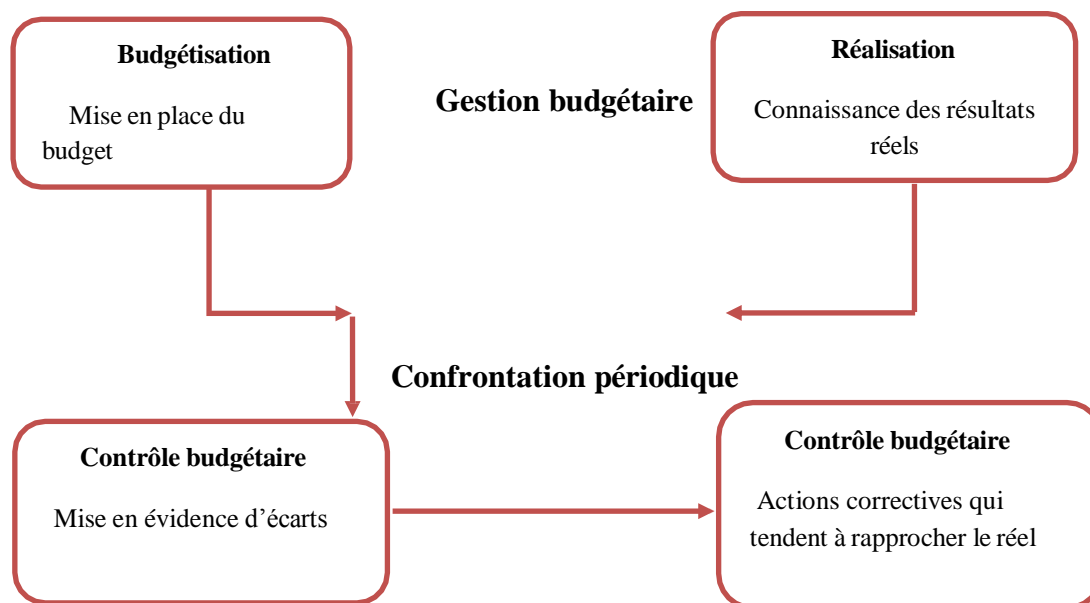
La démarche budgétaire basée sur l'organisation fonctionnelle de l'entreprise établit les conditions de communication entre les responsables des fonctions ou autres centres de responsabilité et leur hiérarchie, tant lors de la conception des prévisions que lors de l'analyse des réalisations. Ainsi, elle peut servir de moyen d'animation et de prise de responsabilité. En règle générale, la gestion budgétaire implique trois étapes principales : la prévision, la budgétisation et le contrôle budgétaire.

1.1 Les phases de la démarche budgétaire

La démarche budgétaire désigne l'ensemble des étapes et des procédures mises en place dans une entreprise pour élaborer, suivre et contrôler les budgets. Elle permet de planifier les ressources financières nécessaires à la réalisation des objectifs de l'entreprise, d'allouer ces ressources de manière optimale et de mesurer la performance financière en comparant les résultats réels aux objectifs budgétaires fixés.

La démarche budgétaire comprend généralement trois phases principales, à savoir : la prévision, la budgétisation et le contrôle budgétaire. Avant de présenter ces différentes phases, le graphique ci-après résume le contenu de chacune de ces différentes phases.

La figure suivante illustre les différentes étapes à suivre afin de réaliser une gestion budgétaire.

Figure N° 02 : Présentation de la gestion budgétaire

Source : Alazard C, Sépari S, " **Contrôle de gestion, manuel et application** ", Dunod, Paris, 2007, P.342

1.1.1. Première phase : « La prévision »

La prévision budgétaire est un processus itératif qui conduit l'ensemble de l'entreprise à la cohérence et à la sécurité (prévision probabilistes). C'est une étape préalable de la gestion budgétaire qui consiste à définir les objectifs stratégiques de l'entreprise, ainsi que les moyens d'y parvenir en tenant compte de l'évolution de son environnement interne et externe.

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

➤ Fixation des objectifs de l'entreprise

La gestion budgétaire, comme étant une gestion prévisionnelle à court terme. Cette étape de fixation des objectifs dirige tout le travail budgétaire et l'activité de l'entreprise pour l'année à venir.

Les objectifs à atteindre sont souvent négociés par les responsables de centres de responsabilités avec sa hiérarchie pour la collecte des informations nécessaires, afin de commencer la démarche budgétaire et définir le cadre dans lequel les budgets doivent être préparés. Ces informations doivent couvrir en particulier :

- Les objectifs de l'entreprise pour l'année à venir, en termes financière et en termes d'activités ;
- Des prévisions chiffrées sur l'environnement (évolution de la conjoncture, prix, taux d'intérêt, etc.) ;
- Des politiques à mettre en œuvre (lancement d'un nouveau produit, abandon de la sous-traitance, etc.)

➤ Les différentes techniques de prévision

Pour élaborer tous les budgets et leur articulation, il est nécessaire, en amont, d'établir des prévisions d'activité, de vente, de production et de synthétiser tous les éléments de coût grâce à des techniques et des modèles qui représentent les choix de gestion de l'entreprise.

Dans cette partie, nous présentant seulement trois éléments essentiels qui sont : prévisions de vente, de production et d'approvisionnement.

✚ La prévision des ventes

La prévision des ventes ou budget de vente consiste à déterminer les ventes futures en quantité et en valeur, source indispensable au fonctionnement de l'entreprise. Pour parvenir à des prévisions précises de ventes il convient de recourir à des méthodes de prévisions : les ajustements, les séries chronologiques et le lissage exponentiel

❖ Les ajustements

Les techniques d'ajustement s'appuient sur l'étude chiffrée des données caractérisant les ventes passées du produit. La vente future est obtenue par extrapolation des tendances passées. L'ajustement consiste à substituer aux valeurs observées de la variable (y_i) une valeur calculée (\hat{y}_i) à l'aide de différents procédés (graphiques, mécaniques ou analytiques), on va présenter ici seulement les deux derniers.

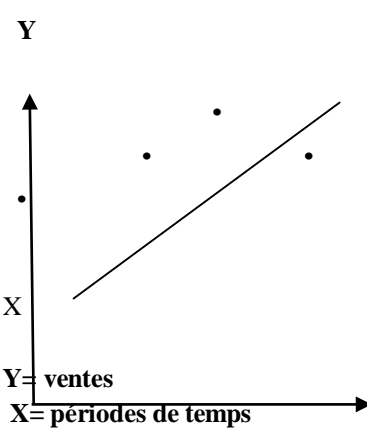
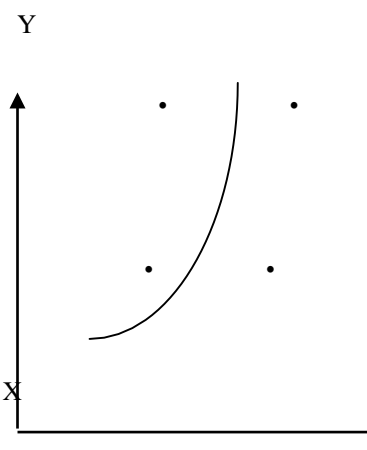
✚ L'ajustement analytique : la méthode des moindres carrée

La méthode des moindres carrés ordinaire « est une méthode d'ajustement linéaire qui fournit une équation de droite de type $y = ax + b$, y représentant la valeur ajustée (les quantités vendues) et x la période observée (le range de l'année) ». Elle consiste à déterminer la droite théorique dont les coordonnées sont la moyenne arithmétique de toutes les données. On calcule la droite d'ajustement par ces deux méthodes :

- La tendance linéaire : $y = ax + b$;
- La tendance exponentielle : $y = B \cdot A^x$

Le calcul de la tendance linéaire et la tendance exponentielle est présenté dans le tableau suivant :

Tableau N°05 : Calcul de la tendance linéaire et la tendance exponentielle.

Tendance	Représentation graphique de l'évolution des ventes	Ajustement par la méthode des moindres carrés
<p>Tendance linéaire</p> <p>Les ventes augmentent d'un nombre sensiblement égal par période</p>	 <p>Y = ventes X = périodes de temps</p>	<p>Equation de la droite : $Y = aX + b$</p> <p>a = coefficient directeur (pente de la droite)</p> <ul style="list-style-type: none"> Formules d'ajustement linéaire : $A = \frac{\sum_{i=1}^n (xi - \bar{x})(yi - \bar{y})}{\sum_{i=1}^n (xi - \bar{x})^2}$ $b = \bar{y} - a\bar{x}$ <ul style="list-style-type: none"> L'équation trouvée servira à prévoir les ventes pour les périodes futures à condition que la tendance linéaire se poursuive
<p>Tendance exponentielle</p> <p>Les ventes augmentent selon un taux sensiblement constant</p>	 <p>y = ventes x = périodes de temps</p>	<p>Equation de la courbe : $y = b \cdot a^x$</p> <p>a = coefficient multiplicateur</p> <ul style="list-style-type: none"> Forme logarithmique de l'équation : $\log y = X \log a + \log b$ <p>On peut écrire : $Y = \log y$; $A = \log a$; $B = \log b$</p> <p>Donc : $Y = A x + B$</p> <ul style="list-style-type: none"> Formules d'ajustement linéaire : $A = \frac{\sum_{i=1}^n (xi - \bar{x})(yi - \bar{y})}{\sum_{i=1}^n (xi - \bar{x})^2}$ $B = Y - A$ <ul style="list-style-type: none"> L'équation trouvée servira à prévoir les ventes pour les périodes futures à condition que la tendance exponentielle se poursuive

Source : GRANDGUILLOT Béatrice et Francis, 2009, « L'essentiel du contrôle de gestion », 4^{ème} édition, édition L'extenso, Paris, P46.

✚ Les séries chronologiques

• Définition de la série chronologique

Une série chronologique est une série statistique représentant l'évolution d'une variable économique en fonction du temps¹. L'étude des séries chronologiques est utile lorsque l'on cherche à analyser, comprendre ou encore prévoir un phénomène évoluant dans le temps. Ce type de séries est donc utilisé fréquemment dans les prévisions des ventes car ce sont des données statistiques faciles à obtenir. Le but est donc de tirer des conclusions à partir des séries observées.

¹ ALAZARD Claude, SEPARI Sabine, Op. Cit, P 261

- **Les composantes d'une série chronologique**

- **La tendance à long terme ou trend (T)** : il exprime la tendance du phénomène sur le long terme.
- **Le mouvement cyclique (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 (S)** : Ce sont des fluctuations périodiques qui se superposent au mouvement cyclique et dont les causes sont multiples : congés annuels, phénomènes de mode de vie, facteurs climatiques, etc. Elles obligent au calcul de coefficients saisonniers.
- **Les variations résiduelles ou accidentelles (E)** : Ce sont des variations de faible amplitude imprévisibles telles que des grèves, des accidents.²

- ✚ **Prévision par la méthode du lissage exponentiel**

Le lissage exponentiel « consiste à déterminer une tendance à partir des données des périodes passées mais, en accordant plus d'importance au passé récent et moins au passé éloigné »³ elle suppose de choisir correctement le coefficient du lissage. Pour le déterminer, il faut essayer de faire en sorte que, sur les données passées, l'écart entre les réalisations et les prévisions résultant du lissage soit le plus petit possible⁴.

- **Ajustement mécanique : méthode des moyennes mobiles**

Les moyennes mobiles « sont une méthode empirique d'ajustement qui permet de montrer la tendance lorsqu'un ajustement linéaire ne convient pas »⁵ Ajuster à partir d'une série de moyennes mobiles en utilisant la méthode des moindres carrés. Leur calcul revenait à remplacer une série de plusieurs données par leur moyenne sur des périodes correspondant habituellement à une année, en glissant une période à chaque pas de calcul. La moyenne mobile dite centrée correspond alors au milieu de la période considéré

Soit :

- **Y**= ventes ;
- **P**= Nombre de périodes
- **M**= Moyenne mobile non centrée ;
- **MMC**=Moyenne mobile centrés.

Le calcul des moyennes mobiles est présenté par le tableau suivant :

² ALAZARD Claude, Ibid, P 262

³ Gervais Michel, 1987, « Contrôle de gestion par le système budgétaire », édition Vuibert, Paris, P46

⁴ LANGLOIS Georges et al, Op.Cit, P346.

⁵ LANGLOIS Georges et al, « Contrôle de gestion manuel et applications DCG11 », Foucher, Paris, P196

Tableau N° 06 : Le calcul des moyennes mobiles

Nombre de périodes sur un an	Nombre de périodes sur un an	formules
Trimestrielles	4 P=4	$m1 = (y1 + y2 + y3 + y4)/p$ $MMC1 = m1 + m2 /2$ $m2 = (y2 + y3 + y4 + y5)/p$ $MMC2 = m2 + m3 /2$ $m3 = (y3 + y4 + y5 + y6)/P$
Mensuelles	12 P=12	$m1 = (y1 + y2 + y3 + \dots + y12) /p$ $MMC1 = m1 + m2 /2$ $m3 = (y2 + y3 + y4 + \dots + y13) /p$ $MMC2 = m2 + m3 /2$ $m3 = (y3 + y4 + y5 + \dots + y14) /$

Source : GRANDGUILLOT Béatrice et Francis, 2009, « **L'essentiel du contrôle de gestion** », 4ème édition, édition Lextenso, Paris, P4

Cette méthode élimine les contingences en lissant les informations observées, mais elle supprime les informations au début et à la fin de la séquence. De plus, cela ne donne pas une ligne droite avec une équation connue qui peut être facilement utilisée pour la prédiction. C'est pourquoi la méthode des moindres carrés est privilégiée pour l'ajustement.⁶

Les prévisions de production

Lors de l'élaboration du budget de production, la fonction de production doit rechercher l'organisation la plus efficace pour réaliser la production, de services nécessaires à la réalisation du budget des ventes et de la politique de stockage dans le cadre des choix stratégique

Le programme de production est défini comme étant « les qualités à produire qui doivent être harmonisées avec le programme des ventes. Les qualités produites sont cependant limitées par la capacité de production. Par ailleurs, les ventes sont sujettes à des variations saisonnières, alors que la production exige plus de régularité. Il y'a donc nécessité d'une harmonisation dans le temps »⁷.

Il y'a plusieurs objectifs qui peuvent répondre à ce programme de production et parmi ces objectifs, nous citons :

⁶Alazard C, Sépari S, op.cit., Paris, 2010, P.261

⁷ LANGLOIS Georges et al, Op.Cit, P346

- Maîtriser les flux de matières, des composantes, entrant dans le processus de production et des produits ;
- Optimiser les capacités de production ;
- Organiser le travail selon le choix stratégique adapté ;
- Améliorer la qualité des produits ;
- Minimiser les coûts ;
- Satisfaire la clientèle, en adaptant rapidement les capacités de production à l'évolution de la demande⁸

✚ **La prévision d'approvisionnement et la gestion des stocks**

Nous allons commencer par la présentation des stocks.

❖ **Les différents types de stock**

Pour une bonne maîtrise des stocks, l'entreprise utilise différents indicateurs de gestion des stocks :

- **Le stock actifs (SA) :** Le stock actif est : « la quantité de produits qui entre en stock à chaque livraison et qui est consommée. Elle est aussi appelée quantité économique »⁹. Le stock actif dépend de la cadence d'approvisionnement, et son niveau décroît en fonction du nombre de commandes.
- **Le stock sécurité (SS) :** 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 un retard de livraison¹⁰
- **Le stock de réapprovisionnement (le Stock d'alerte SR) :** Le stock de réapprovisionnement est le niveau du stock qui entraîne le déclenchement de la commande. Il inclut le stock de sécurité s'il existe¹¹.

Stock d'alerte = (Vitesse de consommation × Dé) + stock de sécurité

❖ **Les coûts liés à la gestion des stocks**

Ils sont nombreux mais nous les regrouperons en trois grands types.⁴

- **Les coûts liés à la commande :** Passer une commande crée des charges : certaines sont directes et assez faciles à évaluer comme les frais de courrier ou de télex, d'autres plus indirectes et difficiles à cerner comme le suivi de commandes aux spécifications particulières que les services techniques doivent contrôler chez le

⁸GRANDGUILLOT Beatrice et Francis, 9^{ème} édition, Op.Cit, P57

⁹ ALAZARD Claude, SEPARI Sabine, Op, Cit, P280.

¹⁰ Ibid, P281

¹¹ Ibid, P282

fournisseur. L'ensemble de ses charges forment le coût d'obtention des commandes et ce coût est fonction du nombre de commandes.

- **Les coûts liés à la possession des stocks :** Posséder un stock entraîne deux conséquences, il faut le loger et il faut le financer. Ces deux obligations génèrent des charges.
 - Le loyer des entrepôts, les assurances, le gardiennage et les suivis administratifs qu'en découlent sont constitutifs des coûts du logement ;
 - Le coût financier s'analyse comme le coût des ressources nécessaires au financement des besoins en fonds de roulement générés par l'existence du stock
- **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.¹²

1.2. La deuxième phase « budgétisation »

Cette étape consiste à inscrire dans les budgets les données résultant des prévisions. C'est pourquoi les budgets sont établis pour des périodes relativement courtes, la période généralement retenue est le moins.

En cours de période budgétaire, on peut opérer des révisions de budgets dans certaines circonstances, notamment extérieures, changent. Lorsqu'il s'agit de variations d'activité (changement des niveaux de production) l'adaptation est facilitée par l'établissement préalable de budgets flexibles prévus pour plusieurs niveaux d'activité.

1.2.1. Définition de budget

Selon **Bouquin. H** « le budget est l'expression comptable et financière des plans d'action retenus pour que les objectifs visés et les moyens disponibles sur le court terme (l'année en général) convergent vers la réalisation des plans opérationnels ».

Le budget est un programme à court terme détaillé, coordonné et valorisé permettant d'atteindre grâce à des moyens antérieurs définis, les objectifs issus de la stratégie de l'entreprise.

Dans son sens courant, le budget est un état des prévisions des recettes et des dépenses employées dans le cadre de la gestion d'une entreprise. C'est l'expression quantitative et financière d'un programme d'action envisagée pour une période égale ou inférieure à une année (budget annuel, semestriel, trimestriel).¹³

¹² GRANDGUILLOT Béatrice et Francis, 4^{ème} édition, Op. Cit, P 70.

¹³ De rongé Y, Cerrada k, OP. Cit, p. 120.

1.2.2. Objectifs des budgets

La construction de budget répond à plusieurs objectifs, à savoir :

❖ 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 ;

- Ils permettent de repérer, à court terme les contraintes externes ou internes et les opportunités ;
- Ils assurent la cohérence des décisions et des actions des différents centres de responsabilité ;
- Ils permettent de vérifier a priori que la construction budgétaire respecte les équilibres fondamentaux de l'entreprise.

❖ Les budgets sont des outils de communication, de 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 ;
- Ils installent la responsabilisation et la motivation des hommes dans le cadre d'une décentralisation par la négociation des objectifs et des moyennes mises en œuvre.

❖ Les budgets sont des outils de contrôle et de mesure

- Ils permettent le contrôle de gestion par la détermination des écarts entre réalisation et Prévisions.
- Il permet d'éviter les imperfections de l'entreprise grâce à l'analyse des écarts entre les données réelles et les données budgétaires, il permet ainsi de détection des anomalies et l'engagement des mesures correctives.

1.2.3. Les rôles du budget

Le budget joue trois rôles classiques et un quatrième plus subtil à savoir :

- Un instrument de coordination et de communication ;
- Un outil essentiel de gestion prévisionnelle ;
- Un outil de délégation et de motivation ;
- Un outil d'apprentissage au management¹⁴

1.2.4. Les caractéristiques des budgets

Le budget doivent représenter une sorte contrat négocié entre les opérationnels et leurs supérieurs hiérarchiques, sur la base de réalité économique et de l'ambition des objectifs. Ils constituent un instrument de planification, de coordination, de contrôle et des mesures.

¹⁴ Doriath B, Goujet C, op cite, p105

- **Instrument de planification** : Le budget constitue un outil de planification, permettant à l'entreprise de s'assurer que ses choix sont rationnels. Il oblige les responsables à faire des études avant de prendre des décisions.
- **Instrument de coordination** : L'intégration d'une gestion budgétaire au sein d'une entreprise implique la participation de tous les employés des différents services, et un échange d'information entre eux, est requis pour présenter un budget général cohérent.
- **Instrument de mesure** : Le budget permet d'évaluer les performances de l'entreprise de l'entreprise, grâce à l'analyse des écarts, entre les données réelles et les données budgétées. Il permet ainsi la détection des anomalies, la recherche des causes et l'engagement des mesures correctives.

1.2.5. Les avantages des budgets

La méthode budgétaire présente de nombreux intérêts. Les arguments avancés traditionnellement en faveur de cette méthode sont :

- La réduction des coûts.
- L'organisation meilleure.
- Le contrôle de trésorerie plus éclairé
- La gestion commerciale plus éclairée.
- La politique générale établie en connaissance de cause.
- La rentabilité et l'harmonie sociale.

Cette diversité souligne la richesse de la méthode budgétaire, elle est pour une grande part de la variété du mode d'application dans la pratique pour chaque entreprise, selon sa structure, sa direction et la nature de ses problèmes de gestion sous généralisée de façon abusive.¹⁵

1.2.6. Typologie des budgets

On distingue trois types de budget, à savoir :

- Le budget fonctionnel (opérationnel) :
- Les budgets des investissements :
- Le budget de synthèse (financière) :

➤ Le budget fonctionnel

Le budget des ventes : Le budget des ventes est le premier budget à élaborer, c'est le budget de départ, il permet de constituer les autres budgets. Il est défini « comme un chiffrage au volume et en valeur dont le but premier est de déterminer les ressources de l'entreprise et dans un deuxième temps de traduire les moyens nécessaires aux services commerciaux.¹⁶

¹⁵ Doriath B, Goujet C, op cite, p105

¹⁶ Alazard C et Sépari S, op.cit., 2007, P.440

Selon **Mayer J**, l'élaboration du budget des ventes est, « la prévision des ventes peut être définie comme établissement par avance des ventes en quantité et en valeur compte tenu des contraintes que l'entreprise exerce sur ces contraintes ».¹⁷

Le budget de production : Le budget de production est la représentation chiffrée de l'activité productive annuelle. Elle découle des décisions prises au niveau des budgets de vente et des politiques de gestion des stocks de l'entreprise. Une fois les ventes déterminées, nous déterminons la quantité à produire, l'atelier où elle sera produite, la quantité de matière première à consommer, ainsi que le nombre d'employés et d'heures travaillées.

De plus, lors de l'élaboration d'un budget de production, il ne faut pas oublier que la production est contrainte par la capacité de production de l'entreprise, il faut donc des méthodes et des techniques scientifiques pour gérer et optimiser l'organisation du travail et de la production.

➤ **Le budget d'approvisionnement**

Le budget d'approvisionnement est complètement dépendant des techniques de gestion des stocks, il nécessite que l'entreprise ait déterminé quelles références étaient précisément suivies, quelle en serait la consommation attendue sur l'année et quel type de gestion des stocks serait pratiqué : gestion calendaire ou gestion à point de commande.

Ces éléments arrêtés, un chiffrage des achats est possible qui est toujours complété par des prévisions en date de commande, de livraison et de consommation.

En effet, cette budgétisation doit faire apparaître, dans le temps, c'est-à-dire chaque mois, l'échelonnement des prévisions en termes de commande, de livraison, de consommation et de niveau de stock. Ce travail doit être effectué sous deux formes :

- En quantité : sous cette forme, le budget offre plus d'intérêt pour les services d'approvisionnement qui devront contrôler son suivi.
- En valeur : les quantités précédentes sont valorisées par un coût unitaire standard¹⁸.

➤ **Le budget d'investissement**

Le budget des investissements est défini comme « un ensemble de dépenses immobilisées ou non autour d'un projet ayant sa propre justification économique »¹⁹. Le budget des investissements, dans le cadre de l'exercice budgétaire, détaille mois par mois :²⁰

- 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 à la mise en œuvre matérielle du projet ;

¹⁷ Mayer J, « Gestion budgétaire », 9^{ème} édition Bordas, Paris, 1984, p.42.

¹⁸ Béatrice, Grandguillot F...Op.cit, p. 83.

¹⁹ Berland N, De Rongé Y, ..Op.cit.P. 287.

²⁰ Doriath B, « Contrôle de gestion », ...op .Cit, p. 59.

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

1.2.7. Les états financiers prévisionnels

Ces états comportent trois éléments de budgets : le budget de trésorerie, le bilan prévisionnel, et le compte de résultats prévisionnel.

✚ Le budget de trésorerie

C'est «la transformation des charges et des produits de tous les budgets précédents en encaissements et en décaissements »²¹. Le budget de trésorerie est un « ensemble des prévisions de recettes et des dépenses pour la période budgétaire, son élaboration commence par la préparation d'un budget des recettes mensuelles (encaissements) et d'un budget des dépenses mensuelles (décaissements) ». ²²

Dans une optique strictement budgétaire, le budget de trésorerie répondre à plusieurs impératifs :

- Prévoir les encaissements et les décaissements.
- Assurer l'équilibre entre les encaissements et le décaissement ;
- Connaître le solde de fin de période budgétaire.²³

✚ Le bilan

Le bilan prévisionnel représente l'image de l'entreprise en fin d'année, aussi est un outil de gestion de l'entreprise, il permet de :

- Prévoir l'activité pendant la période.
- Contrôler la réalisation des budgets avec les données réelles pour la même période.
- Vérifier si les prévisions se réalisent.
- Vérifier l'équilibre financier de l'entreprise

✚ Compte de résultat

Le compte de résultat prévisionnel est un tableau financier reflètent en liste le niveau de l'activité économique sur un exercice comptable, il permet pour une entreprise de²⁴ :

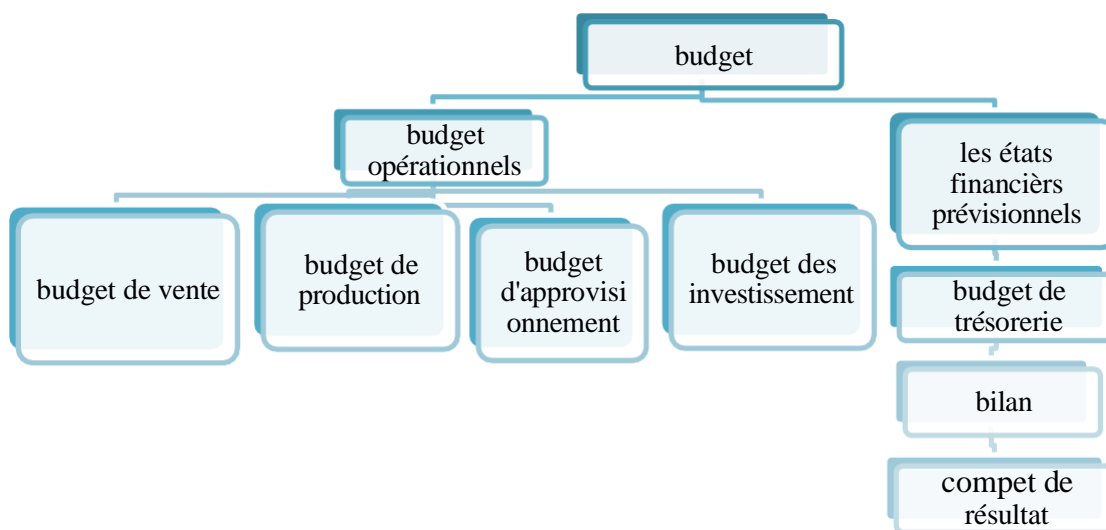
- Prévoir l'activité pendant la période.
- Evaluer les résultats prévisionnels.
- Mesurer l'équilibre dans la formation du résultat.
- Contrôler la réalisation des budgets avec les données réelles du compte de résultat pour la même période.²⁵

²¹ Alazard C, Sépari S, 2007, P.453.

²² Langlois G, Bonnier C, Bringer M « contrôle de gestion », ...op.cit., P. 286.)

²³ Michel GERVAIS, « Contrôle de gestion », 7ème édition Economica, paris, 2000 , p .275.

²⁴ 1 Ibid., P.119.

Figure N°03 : Les types de budget

Source : Elaboré par nous même

Section 02 : Contrôle budgétaire outil de mesure de la performance d'entreprise

Le contrôleur de gestion a pour responsabilité la définition et la production d'une information permettant aux différents services, centre de responsabilité, atelier ou groupe de projet d'élaborer un diagnostic sur leur performance et d'agir dans le sens de son amélioration. Pour se faire, il utilise différents outils à savoir le contrôle budgétaire qui se déroule en plusieurs phases : collecte de l'information, calcul des écarts, recherche des causes, imputation des responsabilités et mise en œuvre d'actions correctrices. Le contrôle budgétaire a pour objectif :²⁶

- La mesure, et l'appréciation de la performance par le calcul des écarts entre les réalisations et les prévisions ;
- Et l'amélioration de la performance par le déclenchement et l'orientation des actions correctrices.

Pratiquement tous les budgets traduisent les objectifs du centre de responsabilité et les moyens de les atteindre le centre a planifié l'adoption pour atteindre ses objectifs. Une fois ce budget exécuté, le contrôle des budgets, voire des calculs de variance, permettent d'évaluer la performance de ces centres, par conséquent, la performance du gestionnaire. Donc, le respect du budget montre le but de l'entreprise en termes d'utilisation du budget ressources et respecter les prévisions, ainsi l'entreprise est donc dite efficiente.

²⁵ DORIATH, B.Op.cit., P.01.

²⁶ KHEMAKHEM.A, ARDOIN.J-L, Op. cit, P 119.

2.1. Les écarts

L'écart se définit comme « la différence entre une donnée de référence et une donnée constatée. Exemple : écart entre coût prévu et coût réalisé, entre quantité allouée et quantité consommée.²⁷

Donc, les écarts peuvent être comme la différence entre une donnée de constaté et une donnée de référence. Chaque mois, les données réelles sont mises en regard des données prévisionnelles pour calculer les écarts.

2.2. Les limites des écarts

Cette méthode représente plusieurs limites, qui sont énumérées ci-après :

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

2.3. Les principes d'élaboration des écarts

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 ²⁸ :

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 et d'une seule composante par sous-écart calculé : une donnée constituée de n composantes oblige à la mise en évidence de « n sous-écarts » ;

²⁷ Lochard J. « La gestion budgétaire : outil de pilotage des managers », Edition d'organisation, Paris, 1998, P37

²⁸ Alazard C, Sabine S,...op.cit., P. 368-369

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, qui sont illustré dans les équations suivantes :

$$\text{Écart/Éléments Monétaires} = (\text{Élément monétaire réel} - \text{Élément monétaire prévu}) \times \text{Donnée Volumique réelle}$$

$$\text{Écart/Éléments volumiques} = (\text{Élément volumique réel} - \text{Élément volumique prévu}) \times \text{Élément Monétaire prévu}$$

Donnée

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

2.4. Calcul et analyser des écarts

La base du contrôle budgétaire est l'analyse des écarts entre ce qui a été prévu (les objectifs) et ce qui est réalisé (le réel). Cela consiste à analyser les différences constatées entre les données prévisionnelles et les données réelles afin de rechercher leurs causes et mesurer

$$\text{Ecart} = \text{Donnée réelle} - \text{Données préétablie}$$

leurs impacts, d'identifier les responsabilités (internes ou externes), et informer les acteurs afin qu'ils prennent les mesures correctives nécessaires. Les écarts comparent les réalisations aux prévisions, un écart se calcule par :

2.4.1. L'analyse de l'écart sur chiffres d'affaires

L'écart sur chiffre d'affaires « est la différence entre le chiffre d'affaires réel et le chiffre d'affaires prévu »⁶. La différence de chiffre d'affaires doit être étudiée en fin de période comme suit :²⁹

$$\text{Ecart/chiffre d'affaires} = \text{chiffre d'affaires réel} - \text{chiffre d'affaires prévu.}$$

²⁹ Doriath B, « Contrôle de gestion », ... op.cit., P. 76.)

Un écart négatif est défavorable car le chiffre d'affaires réalisé est inférieur à celui prévu par l'entreprise. Par contre Un écart sur chiffre d'affaires positif est favorable car le chiffre d'affaires réalisé est supérieur à celui prévu. L'analyse de l'écart sur

$$\text{Ecart/Vol} = (\text{Quantité réelle} - \text{Quantité budgété}) * \text{Prix budgété}$$

Chiffre d'affaires constitué en deux compositions ; écart sur prix et un écart sur volume (quantité). Cette décomposition est faite de la manière suivante :

$$\text{Ecart/ Prix} = (\text{Prix réel} - \text{Prix budgété}) * \text{Quantité réelle}$$

$$\text{Ecart /Vol} = (\text{Quantité réelle} - \text{Quantité budgété}) * \text{prix budgété}$$

Source : Alazard C, Sabine S, « contrôle de gestion, manuel et application », Dunod, Paris, 2007, P. 382

2.4.2. L'analyse des écarts sur marge

L'écart de marge « est la différence entre la marge sur coût préétabli de la production réelle et la marge sur coût préétabli de la production prévue »³⁰. La marge est généralement retenue comme mesure de la performance d'un centre de responsabilité. Elle est le résultat de la différence entre les ventes et les coûts. L'écart sur marge est souvent calculé par « la différence entre marge réelle et marge prévue ».

$$\text{E/Marge} = \text{Marge sur le coût préétabli réelle} - \text{la marge sur coût préétabli prévue}$$

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

$$\text{Marge prévue} = (\text{prix de vente prévisionnel} - \text{coût de revient prévisionnel}) * \text{Quantité prévue}$$

³⁰ Doriath B, OP .cit.,P.76

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

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

$$\text{Ecart sur quantité} = (\text{quantité réelle} - \text{quantité prévue}) * \text{Marge Prévues}$$

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

2.4.3. L'analyse de l'écart sur coût de matière

Le coût de matière est le résultat du produit d'une quantité fabriquée et son prix de fabrication, ça veut dire :

- **Cas des Productions réelles :**

$$\text{Production réel} = \text{quantités réelles} * \text{coût unitaire réel}$$

- **Cas des prévisions :**

$$\text{Production prévu} = \text{quantité prévues} * \text{coût unitaire réel}$$

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

$$\text{Ecart/ coût de matière global} = (\text{quantité réelle} * \text{prix réel}) - (\text{quantité prévisionnelle} * \text{prix prévisionnel})$$

L'écart globale ou totale est décomposé à partir de la formule précédente en peut distinguer entre deux causes qui expliquent cet écart :

$$\text{Ecart / quantité} = (\text{Quantité réelle} - \text{Quantité prévisionnelle}) * \text{Prix Prévisionnel}$$

$$\text{Ecart / prix} = (\text{Prix réel} - \text{prix prévisionnel}) * \text{Quantité réelle}$$

2.5. Les causes des écarts

Chaque écart a une double cause : facteur prix/coûts et facteur quantité. Il convient d'expliquer les variations de prix, de coûts, de consommations, des volumes produits et vendus. Pour agir, prendre des décisions, il est bon de faire un inventaire des raisons des écarts. L'analyse des causes peut faciliter les actions correctives à entreprendre. Les causes principales sont d'ordre externe et interne.

2.5.1. Causes externes des écarts

Les causes externes de ces écarts sont :

- Évolution technique : immobilisation obsolète, méthodes et processus périmés ou Couteux ;
- Évolution technologique : produits nouveaux ou produits passant en quelques semaines en déclin ;
- Lois de finances : dont les effets sont loin d'être négligeables sur la gestion budgétaire, quel que soit le pays ;
- Événements politique : les conflits politiques, les crises de guerres ;
- Saute d'humeur du marché : modes, crises écologiques soudaines ;

2.5.2. Cause interne des écarts

Les causes internes de ces écarts sont :

- **Phase action** : accidents, pannes, grèves, machines mal réglées, vieillesse des matériels, mauvaise qualité des approvisionnements, formation du personnel insuffisante, implication insuffisante, conditions de travail ;
- **Événements internes** : départs, décès, embauches ratées, changement de structure, climat social, contrôle de gestion défaillante ;
- **Phase décisionnelle** : prévisions irréalistes des ventes, des coutes.

2.6. L'interprétation des écarts et la mise en œuvre des actions correctives des écarts³¹

Lorsque nous allons interpréter les écarts, nous procéderons ensuite à la mise en place des mesures correctives.

³¹GERVAIS Michel, 9ème édition, Op.Cit, P 627-628.

2.6.1. Interprétation des écarts

L'interprétation du signe varie suivant le coté de résultat concerné :

Ecart > 0

- Ecart favorable pour le chiffre d'affaires.
- Ecart défavorable pour les charges.

Ecart < 0

- Ecart défavorable pour le chiffre d'affaires
- Ecart favorable pour les charges. L'écart constaté permet de conclure si l'entreprise atteint ou non les objectifs fixés. Ainsi si :
 - **L'écart constaté est nul**, cela veut dire que l'entreprise a atteint de justesse ses objectifs.
 - **L'écart est défavorable**, cela signifie que l'entreprise en question n'a pas atteint ses objectifs de vente. Cette situation peut s'expliquer par diverses raisons et causes auxquelles l'entreprise doit faire face afin de prendre des mesures correctives avant que la situation ne s'aggrave ;
 - **L'écart est favorable**, ceci signifie que l'entreprise a dépassé les objectifs qu'elle s'est fixé. Ce qui est synonyme de l'efficacité réalisée. Ceci a un effet positif sur la situation financière de l'entreprise. Cependant, cette situation ne l'empêche pas de chercher la cause de ce dépassement, à savoir si l'écart est dû à la bonne gestion, et dans ce cas, nous pouvons dire que l'entreprise est efficace, efficiente et performante mais si cela est dû à un imprévu, cela doit faire l'objet de nouvelles prévisions pour éviter que ce même imprévu ait un impact négatif sur l'entreprise

2.6.2. La mise en œuvre des actions correctives

La mise en œuvre des actions correctives constitue la nature des actions de correction et les Caractéristiques d'une bonne action corrective

▪ **Nature de l'action corrective**

Elle peut consister à réviser le niveau du standard (la prévision est devenue irréaliste). Ensuite elle peut correspondre aussi à la mise en œuvre d'actions d'amélioration visant :

- A infléchir le résultat attendu (contrôle dit anticipé : les résultats sont prédits et l'action corrective est mise en œuvre avant que l'opération ne soit entièrement terminée) ;
- A influencer les réalisations ultérieures (contrôle dit a posteriori : les résultats étant comparés aux standards une fois la tâche accomplie, l'action corrective ne concerne que le déroulement d'une tâche nouvelle).

Pour élaborer une action appropriée, il faut donc cerner, dès la mise en évidence de l'écart, les causes probables qui lui sont associées.³²

▪ **Caractéristiques d'une bonne action corrective**

Une action corrective efficace doit être rapide et adaptée.³³

✓ **Rapide**

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

✓ **Adaptée**

L'action corrective doit porter sur le déterminant qui exerce l'influence la plus grande sur les résultats. Il est nécessaire aussi d'utiliser une force adéquate de correction, sous peine d'aboutir à des résultats opposés et/ou indésirables, la correction ne doit être ni trop forte, ni trop faible.

Au terme de ce chapitre, nous pouvons conclure que la gestion budgétaire joue un rôle crucial dans le contrôle de gestion et est une nécessité incontournable pour toute entreprise. Cette présentation a permis à l'entreprise d'atteindre ses objectifs et de faire face aux difficultés qu'elle pourrait rencontrer à l'avenir. Elle met en évidence une démarche composée de la prévision, de la budgétisation et du contrôle.

La démarche de gestion budgétaire se clôture par le contrôle budgétaire, qui consiste à comparer périodiquement les prévisions avec les réalisations effectives. Cela permet d'analyser les écarts constatés et de prendre les mesures correctives nécessaires pour réaligner les résultats sur les objectifs fixés. Le contrôle budgétaire est donc un outil essentiel pour évaluer la performance financière de l'entreprise et assurer sa gestion efficiente.

En somme, la gestion budgétaire est un processus dynamique qui permet à l'entreprise de planifier ses ressources, de coordonner ses activités et de mesurer sa performance. Elle offre une vision prévisionnelle essentielle et favorise une prise de décision éclairée. La mise en œuvre rigoureuse de la démarche budgétaire permet à l'entreprise de mieux anticiper les défis futurs et d'optimiser sa gestion dans un environnement en constante évolution.

³² GERVAIS Michel, 9^{ème} édition, Op.Cit, P 630

³³ Idem, P630

Chapitre III :

**La contribution du contrôle
budgétaire à la performance
financière de l'entreprise**

AGRODIV

Chapitre III : La contribution du contrôle budgétaire à la performance financière de l'entreprise AGRODIV

Le contrôle budgétaire est un outil de gestion essentiel qui permet aux entreprises de planifier, de surveiller et d'ajuster leurs performances financières en fonction des objectifs fixés. En fournissant une structure pour la planification financière, il aide à identifier les écarts entre les prévisions et les réalisations, permettant ainsi aux gestionnaires de prendre des mesures correctives en temps opportun. Cette méthode favorise une utilisation optimale des ressources, améliore l'efficacité opérationnelle et soutient la prise de décisions stratégiques.

Dans ce chapitre, nous explorerons la contribution du contrôle budgétaire à la performance financière de l'entreprise AGRODIV. En appliquant les concepts théoriques étudiés précédemment, nous analyserons comment un contrôle budgétaire rigoureux peut améliorer l'efficacité financière et opérationnelle de l'entreprise.

À travers ce chapitre, nous allons analyser comment l'entreprise AGRODIV gère son budget face aux changements économiques et sociaux. Pour cela, nous utiliserons des outils de gestion prévisionnelle, tels que la méthode des moindres carrés. Nous examinerons les documents pertinents pour comprendre comment l'entreprise utilise ces outils pour améliorer ses activités et prendre des décisions éclairées. Cette analyse nous permettra de mettre en lumière les stratégies budgétaires de Général Emballage et leur impact sur la performance financière de l'entreprise.

Section 01 : Présentation de l'organisme d'accueil : SPA AGRODIV SOUMMAM

Dans cette section, nous présenterons l'entreprise AGRODIV Soummam. Nous fournirons une vue d'ensemble de son historique, de ses activités principales et de sa structure organisationnelle. Cette présentation détaillera également les missions, les valeurs et les objectifs stratégiques de l'entreprise, offrant ainsi un contexte clair pour l'analyse ultérieure de ses pratiques budgétaires et de leur impact sur sa performance financière.



1.1. Un aperçu historique sur la SPA AGRODIV

La SPA AGRODIV, aussi appelée « C.I.C LES MOULINS DE LA SOUMMAM – SIDI AICH », est un complexe industriel et commercial de la filiale Céréales des Hauts Plateaux S.P.A. – Sétif, implanté dans la commune de Sidi Aïch, près de la gare ferroviaire et de la route nationale RN 26, à 45 km au nord-ouest du chef-lieu de la wilaya de Béjaïa.

Cette société nationale de semoulerie et minoterie, qui fabrique des pâtes alimentaires et du couscous, a été créée par l'ordonnance **68-99** du 26/04/1968, modifiant le décret N°65-89 du 25/03/1965. AGRODIV est chargée du suivi des projets d'industries alimentaires, des réalisations et de la régulation du marché national en produits alimentaires et dérivés.

En juillet 1982, l'unité de production de Sidi Aïch a été mise en service. En novembre 1982, la S.N. SEMPAC (Société Nationale des Semouleries, Minoteries, Fabrication de Pâtes Alimentaires et Couscous) a été touchée par l'opération de restructuration des entreprises publiques, donnant naissance à plusieurs entités, dont AGRODIV.

- L'ENIAL (Entreprise Nationale de développement des Industries Alimentaires) ;
- ERIAD (Entreprise des Industries Alimentaires Céréalières et Dérivés) qui se divise en (05) cinq entités régionales suivantes :
 - ERIAD -- Alger;
 - ERIAD – Sétif;
 - ERIAD – Constantine;
 - ERIAD – Tiaret;
 - ERIAD – Sidi Bel Abbés.

En 1991, l'entreprise "LES MOULINS DE LA SOUMMAM - SIDI AICH" est désignée comme unité de production et commerciale. En octobre 1997, suite à une filialisation, le patrimoine et les activités de l'ERAD Sétif sont gérés et exploités par dix filiales érigées en sociétés par action, dont le groupe détient 100% du capital.

En 2016, dans le cadre de la restructuration du secteur public marchand de l'État, trois SGP (CEGRO, COJUB et TRAGRAL) fusionnent et sont absorbées, donnant naissance au groupe AGRO-INDUSTRIE (AGRODIV). La filiale "LES MOULINS DE LA SOUMMAM - SIDI AICH" devient alors un complexe industriel et commercial rattaché à la filiale Céréales des Hauts Plateaux - SPA.

Cette filiale comprend deux unités de production à Sidi Aiche et Kherrata. L'unité de production de Sidi Aich, située au nord-ouest de la wilaya de Bejaïa sur une surface de 6 hectares, a été construite en juillet 1982. Elle a été rénovée à 100% avec une extension de capacité, portant sa production à 3000 quintaux par jour de blé trituré. Elle est également équipée d'une nouvelle semoulerie à deux lignes d'une capacité de production de 4400 quintaux par jour de blés triturés, entrée en production à la fin du premier semestre 1995. En octobre 1997, la filiale "Les Moulins de Soummam / SPA" est créée avec un capital de

3.800.000.000 DA, dont le siège social est implanté à Sidi Aich pour des raisons de rentabilité économique.

1.2. Activités, capacité et clients de l'entreprise AGRODIV

Dans cette section, nous explorerons les activités, la capacité de production et la clientèle de l'entreprise AGRODIVE. Comprendre ces aspects essentiels de l'entreprise nous permettra d'avoir un aperçu clair de son fonctionnement et de son positionnement sur le marché. Nous examinerons en détail les différentes activités que mène AGRODIVE, sa capacité de production ainsi que sa base de clients, mettant en lumière les éléments clés qui contribuent à son succès dans le secteur de la transformation des céréales.

1.2.1. Activités de AGRODIVE

La SPA AGRODIVE se spécialise dans la transformation des céréales, mettant principalement l'accent sur le blé dur et le blé tendre. Cette transformation implique un processus méticuleux qui permet à l'entreprise de produire une gamme variée de produits dérivés.

En particulier, AGRODIVE est engagée dans la production et la commercialisation de semoule de qualité supérieure, ainsi que de semoule courante pour répondre aux différents besoins du marché. De plus, l'entreprise produit également une gamme de farines, comprenant la farine supérieure, la farine panifiable et la farine de blé dur, offrant ainsi une diversité de choix aux consommateurs. Ces produits sont récapitulés dans la liste suivantes :

- Semoule supérieure
- Semoule courante
- Farine supérieure
- Farine panifiable
- Farine de blé dur

Cette large gamme de produits dérivés constitue le cœur de l'activité de la SPA AGRODIVE, démontrant son engagement envers la qualité et la diversité dans le domaine de la transformation des céréales.

1.2.2. La capacité de production de AGRODIV

AGRODIV joue un rôle essentiel dans le secteur de la transformation des céréales. Sa capacité de trituration impressionnante de **7400 quintaux** par jour, répartie entre la production de farine à partir de blés tendres et de semoule à partir de blés durs, en fait un acteur majeur sur le marché. De plus, son infrastructure de stockage robuste, capable de stocker jusqu'à 12500 quintaux de blés en matière première et environ 15000 quintaux de produits finis, lui permet de répondre efficacement à la demande. Enfin, avec un effectif actuel de 170 agents répartis entre ses deux unités, AGRODIVE démontre son engagement envers ses employés et sa capacité à gérer ses opérations avec succès.

1.2.3. Les catégories des clients

Les clients représentent une part importante de la clientèle de l'entreprise et jouent un rôle crucial dans son succès sur le marché. Parmi ces catégories de clients figurent :

- Grossistes ;
- Détaillants ;
- Boulangers ;
- Consommateurs ;
- Éleveurs ;
- Fabriquants d'aliments de bétail ;
- État et démembrements.

1.3. Les différentes structures de la SPA AGRODIVE

Les missions de la filiale seront réparties comme suit :

1.3.1. La Direction Générale

La Direction Générale constitue le cœur de la filiale, jouant un rôle central dans la mise en œuvre des stratégies et des décisions. Elle se compose de plusieurs entités qui contribuent à son bon fonctionnement.

➤ Directeur Général

Le Directeur Général est le moteur de la filiale, chargé de garantir l'application des résolutions prises par les divers conseils d'administration. Sa principale responsabilité réside dans la coordination efficace des opérations de l'entreprise.

➤ Assistance de Direction

Sous la supervision d'une secrétaire, l'Assistance de Direction assure un soutien administratif essentiel. Ses fonctions incluent la gestion des dossiers confidentiels, le traitement du courrier et l'accueil des visiteurs, contribuant ainsi au bon déroulement des activités.

➤ Structure Audit Qualité

Cette entité est dédiée à la préservation des normes de qualité internationales. Son objectif est de répondre aux attentes des clients en assurant la conformité des produits aux normes établies, tout en maîtrisant les processus de production.

➤ **Structure Contrôle de Gestion**

Composée d'un expert en gestion, cette structure est chargée de surveiller et d'évaluer les performances de la filiale. Elle établit également les rapports d'activités et de gestion, y compris le calcul des coûts, contribuant ainsi à une gestion financière efficace.

- **Structure Audit Interne** : Cette entité est responsable de mener des enquêtes sur les situations délicates au sein de la filiale. Les rapports produits sont ensuite transmis au PDG pour éclairer les prises de décision stratégiques.
- **Conseil Juridique** : Intervenant dans les litiges et les conflits juridiques, ce service veille à la protection des intérêts de l'entreprise dans ses relations avec les parties prenantes externes.
- **Structure Hygiène et Sécurité** : Cette structure assure la propreté et la sécurité des environnements de travail au sein de l'unité de production. Elle supervise également le contrôle des produits et des échantillons dans les installations.

1.3.2. Structure Administration et Finances

Cette structure est chargée de gérer les ressources humaines, les finances et tous les travaux administratifs de l'unité. Elle se divise en deux services principaux, chacun ayant des responsabilités spécifiques.

- ✚ **Service Comptabilité & Finances** : Ce service assure l'intégrité des opérations comptables et financières de l'unité. Ses missions incluent la garantie de la conformité des opérations comptables, l'établissement des situations de trésorerie, la planification des financements et des investissements, ainsi que la gestion et la comptabilisation des recettes et des dépenses.
- ✚ **Service Gestion des Ressources Humaines** : Ce service est dédié à la gestion du capital humain de l'entreprise. Il veille à la bonne tenue des dossiers du personnel, suit les mouvements du personnel et leur évolution de carrière, et participe à l'élaboration des prévisions en matière d'effectifs, contribuant ainsi à une gestion efficace et équilibrée des ressources humaines.

1.3.3. Structure Exploitation

Cette structure est essentielle à la gestion opérationnelle de l'unité de production. Elle se compose de trois services clés, chacun jouant un rôle crucial dans le processus de production.

- ✚ **Service Production** : Ce service est chargé de superviser et de contrôler les statistiques de la production. Il est également responsable de la gestion du carnet de bord de la production, assurant ainsi un suivi rigoureux et efficace de toutes les activités de production.
- ✚ **Service Gestion des Stocks & Approvisionnement** : Ce service coordonne les activités des magasiniers et assure la gestion efficace des stocks. Il contrôle les différents documents relatifs aux entrées et sorties de marchandises des divers

magasins, garantissant ainsi une gestion optimale des stocks et des approvisionnements.

- ✚ **Service Maintenance** : Ce service propose et met en œuvre des actions correctives pour résoudre les problèmes de maintenance sur les équipements. Il veille également à l'amélioration continue des performances et des méthodes du service de maintenance, assurant ainsi un fonctionnement optimal des équipements de production.

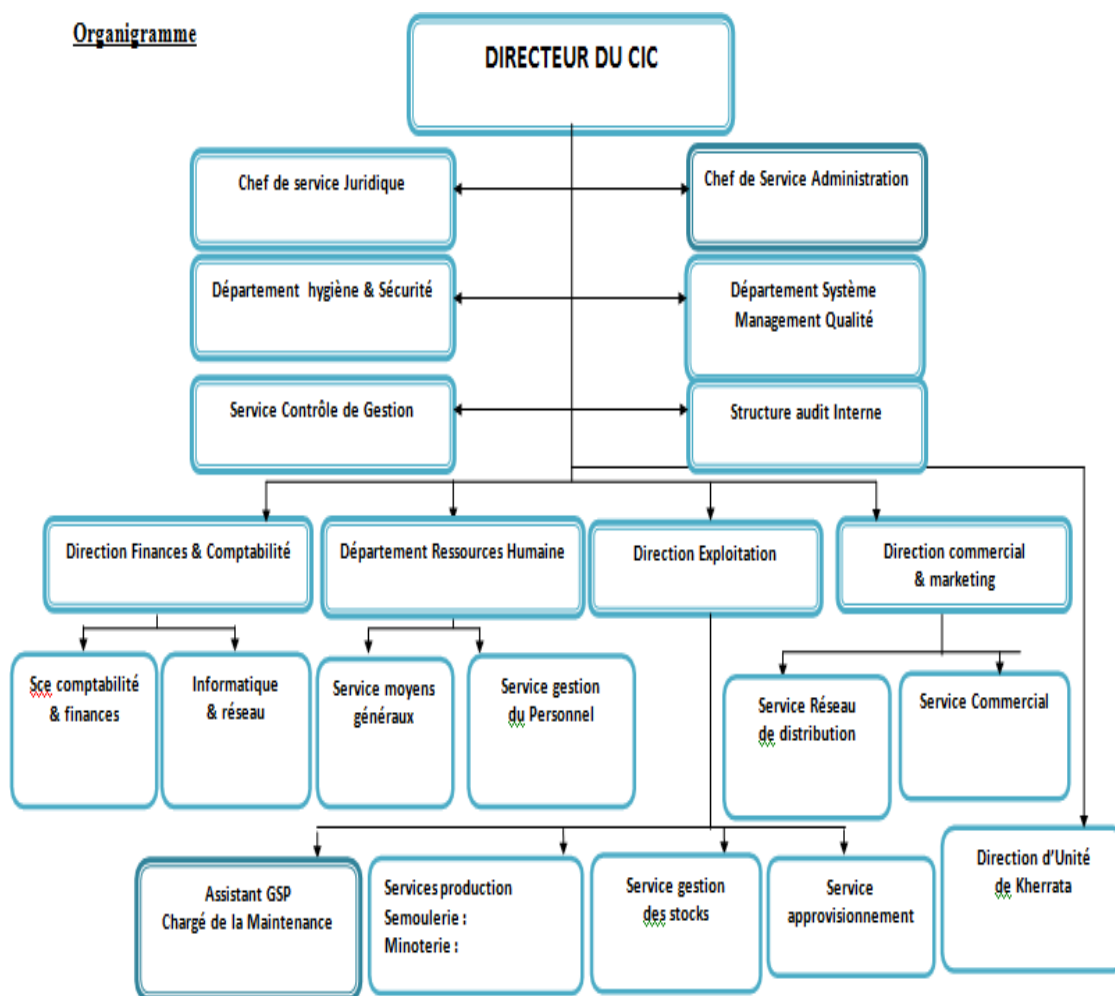
1.3.4. Structure Commerciale et Marketing

Cette structure est chargée de promouvoir et de commercialiser les produits fabriqués par l'entreprise. Elle se compose de deux services principaux, chacun contribuant à la croissance et au succès commercial de l'entreprise.

- ❖ **Service Marketing** : Ce service est responsable de l'étude de marché et de la promotion des ventes des produits de l'entreprise. Il analyse les tendances du marché et développe des stratégies de marketing pour accroître la visibilité et la demande des produits.
- ❖ **Service Commercial** : Ce service est chargé de commercialiser les produits fabriqués par l'unité. Il se compose de trois centres de distribution, assurant ainsi une couverture optimale du marché et une accessibilité maximale aux consommateurs.

Le schéma ci-dessus récapitule l'organigramme de l'entreprise AGRODIV.

Figure N°4: Schéma Organigramme de la SPA AGRODIV (CIC les Moulins de la Soummam



Source : Réalisé à partir des documents fournis par l'entreprise AGRODIV

Section 02 : La gestion budgétaire au sein de l'entreprise AGRODIV

La gestion budgétaire est un pilier fondamental de la stratégie financière d'une entreprise. Chez AGRODIV, cette pratique est essentielle pour planifier, contrôler et évaluer les ressources financières. La rigueur dans l'élaboration des budgets et leur suivi permet à AGRODIV d'optimiser ses coûts, de maximiser ses profits et de s'assurer une croissance durable. Cette section examine les processus de gestion budgétaire adoptés par l'entreprise, y compris la planification, l'exécution et le contrôle des budgets, ainsi que les outils et méthodes utilisés pour garantir une gestion financière efficace et transparente.

2.1. La prévision au sein de l'entreprise AGRODIV

La SPA AGRODIV, comme beaucoup d'entreprises en Algérie, utilise un système budgétaire annuel avec des budgets mensuels et un suivi mensuel par le service de contrôle de gestion pour ajuster les objectifs et les résultats.

2.1.1. La prévision de budget des ventes

Le budget des ventes est effectivement le premier budget élaboré dans l'entreprise "AGRODIV" par le service commercial. Pour établir ces budgets, il est nécessaire d'avoir une estimation préalable des quantités qui seront vendues sur le marché, obtenue grâce à des techniques de prévision. Pour développer un système de prévision permettant de suivre l'évolution des ventes, il est possible d'utiliser la méthode des moindres carrés. Cette méthode consiste à ajuster les prévisions aux réalisations réelles.

2.2. La méthode utilisée

La nature des données dont nous disposons nous oriente vers le choix de la méthode des moindres carrés. L'objectif de cette étude est d'estimer les ventes mensuelles de l'année (N+1). Étant donné l'importance de ces estimations, nous avons besoin d'une méthode qui fournisse des prévisions plus proches de la réalité. Sur cette base, la méthode qui répond le mieux à nos exigences est la méthode des moindres carrés.

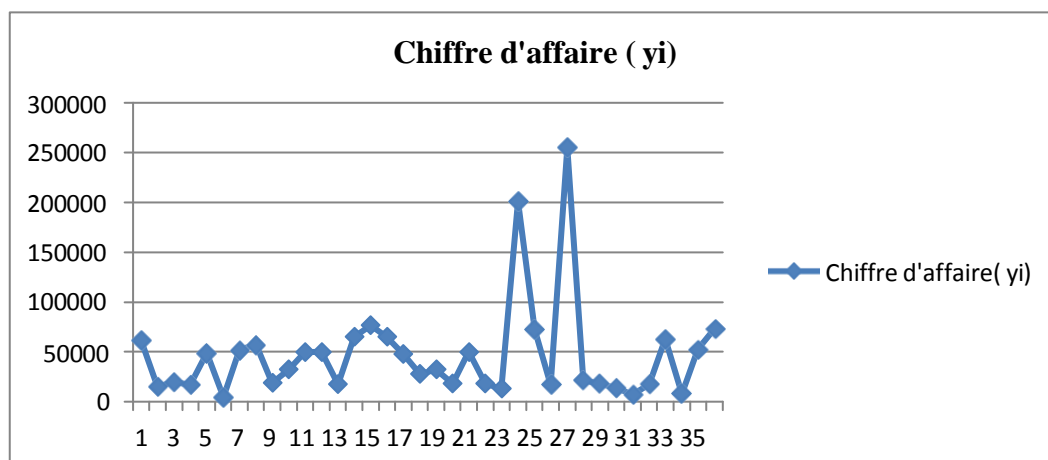
2.3. L'analyse des ventes de la production globale de l'entreprise :

Afin d'élaborer les prévisions, nous allons étudier l'historique des ventes de la production globale des produits fabriqués par, pour la période s'étalant du janvier 2021 jusqu'à décembre 2023.

❖ L'évolution de la production globale

Afin de simplifier notre étude de cas sur la détermination des prévisions de ventes pour l'année N+1, nous avons utilisé Excel. Grâce à cet outil, nous avons pu créer le graphique ci-dessous, qui représente l'évolution des ventes mensuelles au cours des trois dernières années : 2021, 2022 et 2023.

Graphe N°01 : L'évolution des ventes des produit pour les années (2021-2022-2023)



Source : préparé par nous propres soins, à partir des données de l'entreprise

Ce graphique représente l'évolution du chiffre d'affaires mensuel (y_i) sur une période de 36 mois, couvrant les années 2021, 2022 et 2023. Il met en évidence des fluctuations importantes tout au long de cette période, avec des variations marquées entre les mois.

On observe des pics significatifs aux mois 23 et 26, où le chiffre d'affaires atteint environ 250,000, bien au-dessus des autres valeurs. Ces augmentations spectaculaires indiquent probablement des événements ou des ventes exceptionnelles durant ces mois. Par contraste, plusieurs mois présentent des valeurs très basses, proches de zéro, suggérant des périodes de très faible activité ou des difficultés opérationnelles.

En dehors des mois de pics, la majorité des valeurs de chiffre d'affaires se situent en dessous de 50,000, avec une tendance à des augmentations et diminutions récurrentes, mais sans schéma de saisonnalité clair. Les variations marquées du chiffre d'affaires peuvent être dues à des facteurs externes comme des événements économiques, des promotions de ventes, des changements de marché ou des événements spécifiques à l'entreprise.

Pour mieux comprendre ces fluctuations, il serait pertinent de mener une analyse approfondie des mois présentant des pics significatifs pour identifier les facteurs spécifiques qui ont conduit à ces augmentations. De même, étudier les périodes de creux pourrait révéler des opportunités pour améliorer la stabilité des ventes. Une telle analyse permettrait à l'entreprise de mieux planifier et stabiliser ses ventes futures.

❖ **Calcul des prévisions de ventes pour la production globale**

Le calcul des prévisions des ventes pour la production globale nécessite de déterminer la méthode adaptative en fonction du chiffre d'affaires pendant ces trois exercices 2021, 2022, 2023. La mise en place de la méthode des moindres carrés en utilisant les Coefficients saisonniers au sein de la SPA AGRODIV, nous permet facilement de Prévoir les ventes de l'année 2024.

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

La méthode des moindres carrés est souvent utilisée pour estimer les paramètres d'un modèle en minimisant les écarts entre les valeurs observées et les valeurs prédites. Cette approche objective permet d'évaluer l'ajustement du modèle aux données, facilitant ainsi des décisions fondées sur une analyse quantitative. Dans ce qui suit, nous procéderons à l'estimation de la fonction des moindres carrés.

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

Tableau N°07 : Les calculs pour déterminer les estimateurs a et b

Année	mois(xi)	CA (yi)	xi*yi	xi ²	xi- \bar{x}	yi- \bar{y}	(xi- \bar{x})(yi- \bar{y})	(xi- \bar{x}) ²
2021	1	61 273	61273	1	-17,5	11 378	-199115	306,25
	2	15 062	30124	4	-16,5	-34 833	574744,5	272,25
	3	20 039	60117	9	-15,5	-29 856	462768	240,25
	4	17 061	68244	16	-14,5	-32 834	476093	210,25
	5	48 746	243730	25	-13,5	-1 149	15511,5	182,25
	6	46 086	276516	36	-12,5	-3 809	47612,5	156,25
	7	52 077	364539	49	-11,5	2 182	-25093	132,25
	8	57 277	458216	64	-10,5	7 382	-77511	110,25
	9	18 777	168993	81	-9,5	-31 118	295621	90,25
	10	32 550	325500	100	-8,5	-17 345	147432,5	72,25
	11	49 760	547360	121	-7,5	-135	1012,5	56,25
	12	50 188	602256	144	-6,5	293	-1904,5	42,25
2022	13	17 609	228917	169	-5,5	-32 286	177573	30,25
	14	65 237	913318	196	-4,5	15 342	-69039	20,25
	15	76 873	1153095	225	-3,5	26 978	-94423	12,25
	16	65 081	1041296	256	-2,5	15 186	-37965	6,25
	17	47 709	811053	289	-1,5	-2 186	3279	2,25
	18	27 972	503496	324	-0,5	-21 923	10961,5	0,25
	19	32 456	616664	361	0,5	-17 439	-8719,5	0,25
	20	18 414	368280	400	1,5	-31 481	-47221,5	2,25
	21	50 144	1053024	441	2,5	-4 819	-12047,5	6,25
	22	18 229	401038	484	3,5	54 963	192370,5	12,25
	23	13 161	302703	529	4,5	-36 734	-165303	20,25
	24	201 131	4827144	576	5,5	151 236	831798	30,25
2023	25	72 736	1818400	625	6,5	22 841	148466,5	42,25
	26	16 965	441090	676	7,5	-32 930	-246975	56,25
	27	255 067	6886809	729	8,5	205 172	1743962	72,25
	28	21 616	605248	784	9,5	-28 279	-268650,5	90,25
	29	18 179	527191	841	10,5	-31 716	-333018	110,25
	30	13 878	416340	900	11,5	-36 017	-414195,5	132,25
	31	7 396	229276	961	12,5	-42 499	-531237,5	156,25
	32	17 556	561792	1024	13,5	-32 339	-436576,5	182,25
	33	63 061	2081013	1089	14,5	13 166	190907	210,25
	34	80 875	2749750	1156	15,5	30 980	480190	240,25
	35	52 784	1847440	1225	16,5	2 889	47668,5	272,25
	36	73 212	2635632	1296	17,5	23 317	408047,5	306,25
Somme	666	1 796 237	36226877	16 206	0	0	2302792,5	3885
moyenne	18,5	49 895						

Source : préparé par nous propres soins, à partir des données de l'entrepris

D'après le tableau précédent :

- On a : $\bar{x} = 18.5$ et $\bar{y} = 49\,895$;
- On a aussi, l'équation de la droite : $y = ax + b$

Donc :

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

$$a = \frac{36226877 - (36)(18.5)(49895)}{16206 - (36)(18.5)^2}$$

à la fin, on aura :

$$a = 771.38$$

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

$$b = 49895 - (771.38)(18.5) = 35624.47$$

$$b = 35624.47$$

On peut calculer (a) aussi avec l'équation suivante :

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

On aura

$$a = 771.38$$

D'un autre côté, on a :

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

En remplaçant, on aura

$$b = 35624.47$$

Donc l'équation de la tendance est :

$$y = 771.38x + 35624.47$$

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

- **Exemple :** Pour calculer l'observation ajustée du mois de janvier 2023, il faut remplacer x par 37.

$$Y = 771.38(37) + 35624.47$$

En suivant le même exemple, nous avons obtenu les résultats présentés dans le tableau suivant :

Tableau N° 08: Tableau représentant les calculs des tendances de l'année 2024

Désignation	Estimateur a	X	Estimateur b	La tendance
janvier	771,38	37	35624,47	64165,53
février	771,38	38	35624,47	64936,91
mars	771,38	39	35624,47	65708,29
avril	771,38	40	35624,47	66479,67
mai	771,38	41	35624,47	67251,05
juin	771,38	42	35624,47	68022,43
juillet	771,38	43	35624,47	68793,81
aout	771,38	44	35624,47	69565,19
septembre	771,38	45	35624,47	70336,57
octobre	771,38	46	35624,47	71107,95
novembre	771,38	47	35624,47	71879,33
décembre	771,38	48	35624,47	72650,71

Source : préparé par nous propres soins, à partir des données de l'entreprise

❖ **Calcul des coefficients saisonniers**

Pour calculer les prévisions de ventes pour la production globale, nous avons développé une méthode des moindres carrés en utilisant le calcul des coefficients saisonniers, adaptée à l'évolution du chiffre d'affaires sur les exercices 2021, 2022 et 2023. Cette approche nous permet de prévoir facilement les ventes pour l'exercice 2024 dans le cadre de la SPA « AGRODIV ».

$$E \text{ TREND} = \text{valeur observé } y_i / \text{valeur ajustée } y_i'$$

Après avoir calculé les tendances de chaque mois, nous prenons la moyenne des tendances, représente le coefficient saisonnier non rectifié. Ensuite nous calculons les coefficients saisonniers rectifiés comme suit.

- **CSNR** : coefficient saisonnier non rectifié
- **TCSNR** : total des coefficients saisonniers non rectifié

$$\text{le coefficient saisonnier rectifié} = \text{CSNR} * 12 / \text{TCSNR}$$

Pour calculer les valeurs ajustées des mois des années ,2021 et 2022, 2023 nous utiliserons l'équation précédente $y = 771,38x + 35624,47$. Nous allons remplacer les valeurs de x de 1 jusqu' à 36 pour chaque mois de ces années.

Tableau N°09 : Tableau représentant les calculs des tendances des années 2021, 2022, 2023 (en DA)

	Estimation	X	Estimateur b	La tendance
1	771,38	1	35 624,47	36395,85
2	771,38	2	35 624,47	37167,23
3	771,38	3	35 624,47	37938,61
4	771,38	4	35 624,47	38709,99
5	771,38	5	35 624,47	39481,37
6	771,38	6	35 624,47	40252,75
7	771,38	7	35 624,47	41024,13
8	771,38	8	35 624,47	41795,51
9	771,38	9	35 624,47	42566,89
10	771,38	10	35 624,47	43338,27
11	771,38	11	35 624,47	44109,65
12	771,38	12	35 624,47	44881,03
13	771,38	13	35 624,47	45652,41
14	771,38	14	35 624,47	46423,79
15	771,38	15	35 624,47	47195,17
16	771,38	16	35 624,47	47966,55
17	771,38	17	35 624,47	48737,93
18	771,38	18	35 624,47	49509,31
19	771,38	19	35 624,47	50280,69
20	771,38	20	35 624,47	51052,07
21	771,38	21	35 624,47	51823,45
22	771,38	22	35 624,47	52594,83
23	771,38	23	35 624,47	53366,21
24	771,38	24	35 624,47	54137,59
25	771,38	25	35 624,47	54908,97
26	771,38	26	35 624,47	55680,35
27	771,38	27	35 624,47	56451,73
28	771,38	28	35 624,47	57223,11
29	771,38	29	35 624,47	57994,49
30	771,38	30	35 624,47	58765,87
31	771,38	31	35 624,47	59537,25
32	771,38	32	35 624,47	60308,63
33	771,38	33	35 624,47	61080,01
34	771,38	34	35 624,47	61851,39
35	771,38	35	35 624,47	62622,77
36	771,38	36	35 624,47	63394,15

Source : préparé par nous propres soins, à partir des données de l'entreprise

Tableau N°010 : Tableau représentant les calculs des coefficients saisonniers pour les années, 2021, 2022 ,2023.

	Désignation	janvier	février	mars	avril	mai	juin	juillet	août	septembre	octobre	novembre	décembre	total
2021	valeur observée	61 273	15 062	20 039	17 061	48 746	46 086	52 077	57 277	18 777	32 550	49 760	50 188	468 898
	valeur ajustée	36 396	37 167	37 939	38 710	39 481	40 253	41 024	41 796	42 567	43 338	44 111	44 881	487 662
	trend	1,68	0,41	0,53	0,44	1,23	1,14	1,27	1,37	0,44	0,75	1,13	1,11	
2022	Valeur observée	17 609	65 237	76 873	65 081	47 709	27 972	32 456	18 414	50 144	18 229	13 161	201 131	634 016
	valeur ajustée	45 652	46 424	47 195	47 967	48 738	49 509	50 281	51 052	51 823	52 595	53 366	54 138	598 740
	trend	0,39	1,41	1,63	1,36	0,98	0,56	0,65	0,36	0,97	0,35	0,25	3,72	
2023	Valeur observée	72 736	16 965	255 067	21 616	18 179	13 878	7 396	17 556	63 061	80 875	52 784	73 212	693 325
	valeur ajustée	54 909	55 680	56 452	57 223	57 994	58 766	59 537	60 309	61 080	61 851	62 623	63 394	303 857
	trend	1,32	0,3	4,52	0,38	0,13	0,24	0,12	0,29	1,03	1,31	0,84	1,15	
Total des trends		3,39	2,12	6,68	2,18	2,34	1,94	2,04	2,02	2,44	2,41	2,22	5,98	
coefficient saisonniers non rectifié		1,13	0,71	2,23	0,73	0,78	0,65	0,68	0,67	0,81	0,80	0,74	1,99	11,92
coefficient saisonniers rectifié		1,14	0,71	2,24	0,73	0,79	0,65	0,68	0,68	0,82	0,81	0,74	2,01	

Source : préparé par nous propres soins, à partir des données de l'entreprise

❖ Calcul des prévisions

Après avoir calculé les tendances mensuelles de l'année 2024, et ainsi leurs coefficients saisonniers, nous avons calculés les prévisions mensuelles de l'année 2024 en faisant le produit de la tendance de chaque mois avec le coefficient correspond.

Tableau N°11 : tableau représentant les calculs des prévisions pour la production globale pour l'année 2024 (en DA)

mois	la tendance	coefficient saisonniers	prévision 2024
Janvier	64 166	1,14	46 424
février	64 937	0,71	44 313
mars	65 708	2,24	27 085
avril	66 480	0,73	40 027
mai	67 251	0,79	42 137
juin	68 022	0,65	37 983
juillet	68 794	0,68	36 482
août	69 565	0,68	43 769
septembre	70 337	0,82	40 505
octobre	71 108	0,81	48 534
novembre	71 879	0,74	42 203
décembre	72 651	2,01	37 983

Source : préparé par nous propres soins, à partir des données de l'entreprise

➤ **Comparaison entre les réalisations et les prévisions**

Après avoir calculé les prévisions mensuelles de l'année 2023, nous avons optes pour une comparaison entre nos prévisions et les réalisations de cette même année récapitulant les données en valeur, les CA des réalisations de l'entreprise sont présentés dans l'annexe que nous représentons dans le tableau suivant :

Tableau N°12 : La comparaison entre nos prévisions et les réalisations pour la production globale pour l'année 2024 (en DA)

Mois	Réalisation 2024	Prévision 2024	Taux d'évolution
janvier	39 619	46 424	85%
février	25 816	44 313	58%
mars	19 852	27 085	73%
Avril		40 027	0%
Mai		42 137	0%
Juin		37 983	0%
Juillet		36 482	0%
Aout		43 769	0%
Septembre		40 505	0%
Octobre		48 534	0%
Novembre		42 203	0%
décembre		37 983	0%
Total	85 287	487 445	216%

Source : préparé par nous propres soins, à partir des données de l'entreprise

$$\text{Taux de réalisation} = \text{réalisations} / \text{Prévisions} * 100$$

$$\text{Taux de réalisation} = 85\,287 / 117\,822 / * 100 = 72.39\%$$

Nous avons observé que le taux de réalisation de nos prévisions globales pour les trois premiers mois de l'année 2024 est de 72,39 %. Toutefois, les prévisions pour les mois de janvier et mars sont nettement inférieures aux réalisations, contrairement au mois de février où les prévisions sont plus proches de la réalité.

Section 03 : Le contrôle budgétaire et mesure de la performance financière au sein de AGRODIV

Cette section se concentre sur l'analyse de la contribution du contrôle budgétaire à la performance de l'entreprise AGRODIV, spécialisée dans le domaine de l'agroalimentaire. En mettant l'accent sur la prévision budgétaire et son impact sur les résultats financiers, cette section examine en détail la méthodologie utilisée pour établir les prévisions de vente, en se basant sur les données historiques et en appliquant la méthode des moindres carrés. De plus, elle explore la démarche de contrôle budgétaire adoptée par l'entreprise et analyse les écarts entre les prévisions et les réalisations, offrant ainsi un aperçu des défis et des opportunités rencontrés dans la gestion financière de l'entreprise AGRODIV.

3.1. Le contrôle budgétaire

Le processus de contrôle des budgets et des résultats chez « AGRODIV » commence par l'identification des écarts. Le contrôle budgétaire implique une comparaison régulière (mensuelle) entre les réalisations et prévisions.

3.1.1. L'écart sur le chiffre d'affaires net

L'écart global sur les chiffres d'affaires se calcule en soustrayant le chiffre d'affaires réalisé du chiffre d'affaires prévu, puis en divisant le résultat par le chiffre d'affaires prévu, le tout multiplie par 100 pour obtenir un pourcentage.

$$E/CAN = CAN \text{ réel} - CAN \text{ prévisionnel.}$$

Cet écart global se décompose en deux sous écarts calculés comme suit :

$$\begin{aligned} \text{Écart sur quantité} &= (\text{Quantité réelle} - \text{Quantité prévue}) \times \text{Prix unitaire prévu} ; \\ E/Q &= (QR - QP) \times PUP ; \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{Écart sur prix} &= (\text{Prix unitaire réel} - \text{Prix unitaire prévu}) \times \text{Quantité réelle} ; \\ E/P &= (PUR - PUP) \times QR \end{aligned}$$

Les ventes réelles du mois de janvier 2024 sont données dans le tableau ci-dessous et rapprochées du montant des prévisions, sachant que la société « AGRODIV » ne considère pas les prix de ventes prévisionnels comme des prix de ventes réels (les Prix de ventes prévisionnels et les prix de ventes réels sont différents).

Tableau N°13 : calculs des écarts globaux sur chiffre d'affaires des mois de janvier, février et mars 2023

Les écarts globaux entre la réalisation et prévisions se calcul comme suit :

production globale	Réalisation			Prévision			Ecart globale	taux de réalisation
	Quantité	prix unitaire	can	Quantité	prix unitaire	can	Ecart globale	
janvier	39 619	2 745	108 754 155	46 424	3 500	162 484 000	-53 729 845	67%
février	25 816	3 045	78 609 720	44 313	3 500	155 095 500	-76 485 780	51%
mars	19 852	3 273	64 975 596	27 085	3 500	94 797 500	-29 821 904	67%
total	85 287	2 958	252 339 471	117 822	3 500	412 377 000	-160 037 529	

Source : préparé par nous propres soins, à partir des données de l'entreprise

$$\text{Ecart/chiffre d'affaires net} = \text{chiffre d'affaires net Réel} - \text{chiffre d'affaires net prévisionnel}$$

• **Janvier :**

$$108\,754\,155 - 162\,484\,000 = -53\,729\,845$$

-53 729 845 **Défavorable**

$$\text{Taux de réalisation} = \text{Réalisation/prévisions}$$

$$108\,754\,155 / 162\,484\,000 = 67\%$$

• **Février :**

$$78\,609\,720 - 155\,095\,500 = -76\,485\,780$$

-76 485 780 **Défavorable**

$$\text{Taux de réalisation} = \text{Réalisation/prévisions}$$

$$78\,609\,720 / 155\,095\,500$$

$$= 51\%$$

• **Mars :**

$$64\,975\,596 - 94\,797\,500 = -29\,821\,904$$

-29 821 904 **Défavorable**

$$\text{Taux de réalisation} = \text{Réalisation/prévisions}$$

$$64\,975\,596 / 94\,797\,500 = 67\%$$

Analyse

D'après les données du tableau ci-dessous, on observe des écarts négatifs sur les chiffres d'affaires pour les mois de janvier, février et mars, respectivement de -53 729 845, -76 485 780 et -29 821 904. Cette baisse est attribuable à une hausse de 6% des coûts des matières premières, combinée à une augmentation de 10% des prix de vente, ce qui a conduit à une perte de clients en raison des prix plus élevés sur le marché par rapport à l'année précédente (une augmentation de 4% à 5%). Cela a entraîné une diminution du volume des ventes.

Tableau N°14 : La décomposition des écarts sur chiffre d'affaires (en DA)

Production globale	janvier	février	mars
E/Prix	-29 912 345	-11 746 280	-4 506 404
E/Quantité	-23 817 500	-64 739 500	-25 315 500
Ecart total	-53 729 845	-76 485 780	-29 821 904

Source : préparé par nous propres soins, à partir des données de l'entreprise

3.2. Ecart sur prix

Ecart/ prix = (prix unitaire réel - prix unitaire prévue) × quantité réelle.

$$E/P = (PUR - PUP) \times QR$$

- **Janvier :**

$$(2745 - 3\,500) \times 3\,919 = -29\,912\,345$$

- **Février :**

$$(3045 - 3\,500) \times 25\,816 = -11\,746\,280$$

- **Mars :**

$$(3\,273 - 3\,500) \times 19\,82 = -4\,506\,404$$

Analyse :

En examinant la variance des prix, nous avons identifié des écarts négatifs pour les mois de janvier février mars, qui s'élèvent respectivement à -29 912 345, -11 746 280, -4 506 404. Ces écarts sont principalement dus au fait que l'entreprise a pris la décision d'augmenter ses prix de 10% sans avoir effectué une analyse approfondie du taux réellement appliqué .il aurait été judicieux d'évaluer précisément l'impact de cette augmentation sur la demande et la compétitivité de l'entreprise avant de prendre une décision.

3.3. Ecart sur quantité

Ecart/ quantité = (quantité réel - quantité prévu) × prix unitaire prévue.

$$E/Q = (QR - QP) \times PUP$$

- **Janvier :**

$$(39\,619 - 46\,424) \times 3\,500 = -23\,817\,500$$

- **Février :**

$$(25\,816 - 44\,313) \times 3\,500 = -64\,739\,500$$

- **Mars :**

$$(19\,852 - 27\,085) \times 3\,500 = -25\,315\,500$$

Analyse :

L'écart sur quantité mesure la différence entre les quantités réelles vendues et les quantités prévues ou attendues. Dans le cas présent, nous observons des écarts défavorables pour les trois mois de janvier, février et mars avec des valeurs de -23 817 500, -64 739 500 et -25 315 500 respectivement.

Cela indique que les ventes réelles ont été au-delà des prévisions ou des attentes pour ces périodes. Ces écarts négatifs suggèrent que l'entreprise a vendu moins que prévu, ce qui peut affecter négativement le chiffre d'affaires et les résultats financiers

L'analyse de ces écarts de quantité permet d'identifier les raisons de cette sous performance, comme des problèmes de production, des difficultés logistiques, des fluctuations de la demande ou une concurrence accrue. Ces informations peuvent aider l'entreprise à prendre des mesures correctives, à ajuster ses prévisions et à élaborer des stratégies pour améliorer ses performances futures.

Les pratiques de la gestion budgétaire d'AGRODIV, correspond l'ensemble des techniques adoptée pour établir des prévisions à court terme. Le contexte concurrentiel du complexe se caractérisé par l'existence de plusieurs moulins privés occupent une place importante sur le marché régional et national du fait que les clients de le complexe distribuent ses produits à l'échelle nationale.

En conclusion, nous avons essayé d'appliqué la méthode des moindres carrées sur les produits des semoules, pour calculer les prévisions de l'année 2024 à base des réalisations des trois années 2021, 2022, 2023 .Cette méthode est pertinente pour établir le budget des ventes de SPA sidi-aiche. En ce qui concerne la comparaison entre les réalisations et les prévisions, nous constatons un taux de réalisation globalement très satisfaisant.

3.4. Le plan des actions correctives

Afin d'améliorer les performances de l'entreprise suite à l'observation d'écarts défavorables dans les ventes pour les mois de janvier, février et mars, nous avons élaboré un plan d'actions correctives.

- **Optimisation de la production :** Identifier et résoudre les inefficacités de production pour améliorer la productivité et la qualité des produits, renforçant ainsi la compétitivité de l'entreprise.
- **Amélioration de la chaîne d'approvisionnement :** Consolider les relations avec les fournisseurs afin de réduire les retards et d'optimiser la logistique, garantissant une livraison plus efficace des produits.
- **Ajustement des prévisions de vente :** Utiliser des données actualisées pour ajuster les prévisions de vente, permettant ainsi à l'entreprise d'anticiper la demande et de mieux gérer les niveaux de stock.

- **Revitalisation des stratégies marketing** : Réévaluer les stratégies marketing pour mieux cibler les segments de marché les plus rentables, favorisant ainsi une croissance soutenue des ventes.
- **Formation du personnel** : Offrir une formation supplémentaire pour améliorer les compétences en vente et en service client, renforçant ainsi la satisfaction des clients et la fidélité à la marque.

En mettant en œuvre ces actions, l'entreprise peut corriger les écarts de quantité et améliorer ses performances à l'avenir.

Conclusion générale

Conclusion générale

Le contrôle de gestion permet d'assurer le pilotage de la performance des entreprises, à différents niveaux. Le contrôle de gestion se définit comme un processus qui permet d'atteindre les objectifs par la mise en place d'actions spécifiques. Véritable garde-fou. Le contrôle de gestion planifie la comparaison des performances réelles et prévues, la mesure de la différence entre les deux, l'identification des causes ayant conduit à cette différence et la prise de mesures correctives pour minimiser ou supprimer cette différence.

Le contrôle budgétaire n'est pas que synonyme de maîtrise du budget, c'est aussi un véritable outil de vérification. Il permet de vérifier la performance des différents centres de responsabilité. Le contrôle budgétaire permet de comparer les réalisations avec les prévisions. Déceler les écarts significatifs, les analyser et prendre des mesures correctrices regroupent les aspects principaux du contrôle de gestion.

Tout au long de ce travail, nous avons montré l'importance de gestion budgétaire qui est devenu indispensable au sein de toute entreprise. Nous avons également étudié le rôle que joue dans la mesure de la performance financière de l'entreprise. Nous avons cherché à répondre à notre problématique en apportant des éléments de réponse pertinents.

Afin de répondre à notre problématique et d'appliquer les connaissances théoriques des deux premiers chapitres de ce travail, nous avons effectué un stage au sein de l'entreprise publique **AGRODIV** à Sidi Aich. Cette expérience nous a permis d'évaluer la gestion et le contrôle budgétaires ainsi que de proposer des mesures correctives.

En analysant les hypothèses formulées dans le cadre de notre problématique, ainsi que les résultats de nos recherches bibliographiques et de notre stage pratique, nous avons obtenu les résultats suivants :

Lors de notre stage au sein de AGRODIV, nous avons observé que la gestion budgétaire est cruciale pour traduire les objectifs à court terme de la direction en budgets prévisionnels. Ces budgets sont ensuite comparés aux réalisations de l'entreprise, ce qui met en évidence des écarts budgétaires. L'analyse de ces écarts pousse les responsables à proposer des mesures correctives pour prendre des décisions pertinentes et assurer une gestion continue et maîtrisée de l'entreprise. Ces observations confirment notre première hypothèse de recherche.

L'écart de quantité mesure la différence entre les quantités réellement vendues et celles prévues ou attendues. Pour les trois premiers mois de l'année, janvier, février et mars, nous constatons des écarts défavorables de -23 817 500, -64 739 500 et -25 315 500 respectivement, ce qui signifie que les ventes réelles ont été inférieures aux prévisions. Ces

écarts négatifs peuvent avoir un impact négatif sur le chiffre d'affaires et les résultats financiers de l'entreprise.

Analyser ces écarts permet d'identifier les raisons de cette sous-performance, telles que des problèmes de production, des difficultés logistiques, des fluctuations de la demande ou une concurrence accrue. Ces informations sont cruciales pour prendre des mesures correctives, ajuster les prévisions et élaborer des stratégies visant à améliorer les performances futures.

Dans le contexte concurrentiel actuel, caractérisé par la présence de plusieurs moulins privés sur le marché régional et national, il est essentiel pour AGRODIV d'optimiser ses pratiques de gestion budgétaire. Ainsi, l'application de la méthode des moindres carrés sur les ventes de semoule peut aider à établir des prévisions plus précises pour l'année 2024, en se basant sur les réalisations des années précédentes.

En ce qui concerne les actions correctives, un plan a été élaboré pour améliorer les performances de l'entreprise. Cela inclut l'optimisation de la production pour résoudre les inefficacités, l'amélioration de la chaîne d'approvisionnement pour garantir une livraison plus efficace, l'ajustement des prévisions de vente pour anticiper la demande, la revitalisation des stratégies marketing pour cibler les segments rentables et la formation du personnel pour améliorer les compétences en vente et en service client. En mettant en œuvre ces actions, AGRODIV peut corriger les écarts de quantité et améliorer ses performances à l'avenir.

Ce travail nous a permis d'enrichir nos connaissances en les appliquant au monde professionnel grâce à notre stage pratique. Bien que le stage ait été court et que nous ayons manqué de certaines données, cette expérience a été très précieuse. Avec plus de temps et d'informations, nous aurions certainement pu obtenir de meilleurs résultats.

Bibliographie

Ouvrages

- Alazard C, Sabine S,..op.cit.
- Alazard C, Sépari S, op.cit., Paris, 2010, P.26
- ALAZARD Claude, SEPARI Sabine, Op. Cit, P 261
- ALAZARD. C et SEPARI S., [2010] ; « DCG 11 : Contrôle de gestion : Manuel et Applications », 2e édition, Ed DUNOD, Paris,
- Alazard. C et Separi S., [2010] ; « DCG 11 : Contrôle de gestion : Manuel et Applications »
- Anthony et Dearden J., « le contrôle de gestion et planification de l'entreprise », 3e édition, Ed. dunod, Paris, p7.
- Aswath Damodaran 2001, finance d'entreprise théorie et pratiques, 2ème édition, De Boeck, p617.
- Berland N, De Rongé Y, ..Op.cit.
- Bringer M « contrôle de gestion », ...op.cit.,)
- CAALLAT Allain, « management des entreprises », édition Hachette livre, France,
- Corhay, A et Mbangala, M .2008, Fondements de gestion financière : Manuel et applications. Editions du CEFAL, p .264. ¹ Lehu J.-M. 2001, stratégies de marque .com. éditions d'Organisation, paris,
- De rongé Y ,Cerrada k, OP .Cit,
- Demestere René. Lorino .P et Mottis .N. 2017, Op. Cit,
- DORIATH B et GOUJET C., 2007, « gestion prévisionnelle et mesure de la performance », DUNOD, paris,
- Doriath B , « Contrôle de gestion », ...op .Cit, p . 59.
- Doriath B, Goujet C, op cite,
- DORIATH.B ,GOUJET.C , « gestion prévisionnelle et mesure de la performance », 3ém édition DUNOD , paris, 2007 ,p .288.
- ERVAIS M., « Contrôle de gestion », Economica, Paris, 2005, P. 275
- G Bouquin. H 2008, OP, page 75
- Gaulino Lexstenso, 2014-2015, p75
- Gervais Michel, 1987, « Contrôle de gestion par le système budgétaire », édition Vuibert, Paris,
- GERVAIS Michel, 9 éme édition, Op.Cit,
- GOUJET. C et RAULET. C « comptabilité analytique et contrôle de gestion »,4éme édition, Dunod, paris,1997.
- Grand Guillot Beatrice et Francis, « l'analyse financière », 12ème édition
- GRANDGUILLOT Béatrice et Francis, 4 éme édition, Op. Cit,
- GRANDGUILLOT Beatrice et Francis, 9 éme édition, Op. Cit,
- Hervé ARNOUD ; « Le contrôle de gestion... en action » ; édition Liaisons
- Kemakhen. A &Lardoï (2001), « Introduction au contrôle de gestion », Edition bordas, Paris- Montréal,

- KHEMAKHEM.A, ARDOIN.J-L, Op. cit,
- LANGLOIS Georges et al, « Contrôle de gestion manuel et applications DCG11 », Foucher, Paris,
- Lochard j, « la comptabilité analytique ou comptabilité de responsabilité », organisation, Paris, 1998
- Lochard J. « La gestion budgétaire : outil de pilotage des managers », Edition d'organisation, Paris, 1998
- LORINO.P, « Méthodes et pratiques de la performance », » 3ème édition, Edition d'organisation, paris, 2003
- Luthi Thierry. 2011, « Améliorer La performance De Votre Entreprise : 70 recommandation concrètes », Edition d'organisation, Eyrolles, paris, .
- Marakas .M. 1999, « Decision Support System »,Prentice Hall .
- Mayer J , « Gestion budgétaire », 9ème édition Bordas, p Béatrice, Grandguillot F ...OP.cit.
- Michel GERVAIS, « Contrôle de gestion », 7ème édition Economica, paris, 2000.
- Miloud, T.2003, « introductions en bourse, la structure de propriété et les créations de valeur » .Presses Universitaires de Louvain,
- Ouattara p. 2007, « Diagnostic financier et performance d'une entreprise en cote d'Ivoire » .MBA Finance d'entreprise, Ecole Supérieure de Gestion de paris : Blog Axlane : accélérateur de croissance.
- Plauchu V et Tairou A. 2008, Méthodologie du diagnostic d'entrepris .L'Harmattan.
- SEPARI.SOLLE.G, LE CŒUR .L, « DSCG3 mangement contrôle de gestion l'essentiel en fiche »,2ème édition, DONUD, paris, 2014.
- Vilain L. 2003 ; « Le pilotage de l'entreprise : l'utilisation d'un tableau de bord prospectif » .Thèse professionnelle Mastère spécialisé HEC .Ecole des Mines de paris.

Documents

- Document interne de l'entreprise AGRODIVE

Sites web :

- <https://visionstrategique.com/performance-de-l-entreprise-comment-l-evaluer-par-mohamed-ali-bouharb/Performance> de l'entreprise: comment l'évaluer ?
- <https://www.finyear.com/Le-pilotage-de-la-performance-essai-de-définition-a-14902.html>.is ,73p . B. Forman & C. Gourdon, « Dictionnaire De La Qualité AFNOR », 1993, p 10.
- <http://bibliotheque.pssfp.net/livres/CONTROLE-DE-GESTION-MANUEL-ET-APPLICATIONS.pdf>

- <https://visionstrategique.com/performance-de-l-entreprise-comment-l-evaluer-par-mohamed-ali-bouharb/Performance> de l'entreprise: comment l'évaluer ?
- https://www.dunod.com/sites/default/files/atoms/files/Feuilletage_225.pdf
- [https : // www.memoireonline.com](https://www.memoireonline.com) consulté 04 avril 2024

Annexes

Annexes :

➤ **Annexe N°1 :**

Production globale (2021) :

Désignation	Production 2021	Production 2022	Production 2023
janvier	61273	17609	72736
février	15062	65237	16965
mars	20039	76873	255067
avril	17061	65081	21616
mai	48746	47709	18179
juin	46086	27972	13878
juillet	52077	32456	7396
aout	57277	18414	17556
septembre	18777	50144	63061
octobre	32550	18229	80875
novembre	49760	13161	52784
décembre	50188	201131	73212
cumul	468896	634016	693325

➤ **Annexe N°2 :**

Prévision de la production globale (2024)

Mois	production globale	PMP	CA (DA)
Janvier	46424	3500	162484000
février	44313	3500	155095500
mars	27085	3500	94797500
avril	40027	3500	140094500
mai	42137	3500	147479500
juin	37983	3500	132940500
juillet	36482	3500	127687000
aout	43769	3500	153191500
septembre	40505	3500	141767500
octobre	48534	3500	169869000
novembre	42203	3500	147710500
décembre	37983	3500	132940500

➤ **Annexe N°3 :**

Réalisation (2024)

Mois	production	PV	Chiffre
janvier	39 619	2 745	108 766 080
février	25 816	3 045	78 610 800
mars	19 852	3 273	64 971 713
avril			
mai			
juin			
juillet			
aout			
septembre			
octobre			
novembre			
décembre			
total	85 287	9 063	252 348 593

Liste des tableaux

Liste des tableaux

N°	Titre	Page
01	L'évolution des missions attribuées au contrôleur de gestion	07
02	Les qualités du contrôleur de gestion	08
03	Les objectifs du contrôle de gestion	11
04	Quelques définitions de la performance	17
05	Calcul de la tendance linéaire et la tendance exponentielle.	34
06	Le calcul des moyennes mobiles	36
07	Les calculs pour déterminer les estimateurs a et b	61
08	Tableau représentant les calculs des tendances de l'année 2024	63
09	Tableau représentant les calculs des tendances des années 2021 ,2022 ,2023(en DA)	64
10	Tableau représentant les calculs des coefficients saisonniers pour les années, 2021, 2022 ,2023.	65
11	tableau représentant les calculs des prévisions pour la production globale pour l'année 2024 (en DA)	65
12	La comparaison entre nos prévisions et les réalisations pour la production globale pour l'année 2024 (en DA)	66
13	calculs des écarts globaux sur chiffre d'affaires des mois de janvier, février et mars 2024	67
14	La décomposition des écarts sur chiffre d'affaires (en DA)	68

Liste des figures

Listes des figures

N°	Titre	page
Figure N°01	Le concept d'efficacité, d'efficience, et de performance	19
Figure N°02	présentation de la gestion budgétaire.	32
Figure N°03	Les types de budget	43
Figure N°04	Schéma Organigramme de la SPA AGRODIV (CIC les Moulins de la Soummam	57
Figure N°05	L'évolution des ventes des produits pour les années (2021-2022-2023)	59

Table des matières

Table des matières :

Remerciement

Dédicaces

Sommaire

Liste des abréviations

Introduction générale..... 1

Chapitre I : Généralités sur le contrôle de gestion et la performance de l'entreprise 4

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

1.1. Historique et définition de contrôle de gestion 4

1.2. Définition du contrôle de gestion..... 6

1.3 Les missions actuelles du contrôleur de gestion 6

1.3.1 Les compétences requises 8

1.4 Les objectifs actuels du contrôle de gestion..... 9

1.4.1 Maîtrise de la gestion 9

1.4.2 Maîtrise de l'activité..... 9

1.4.3 Maîtrise de la rentabilité..... 10

1.4.4 Maîtrise de l'évolution de l'entreprise..... 10

1.4.5 Projection dans le futur..... 10

1.4.6 Le contrôle de gestion 10

1.4.7 Réponses aux objectifs économiques 10

1.5. Le Contrôle de Gestion et l'Audit..... 11

1.5.1 Audit financier 11

1.5.2 Audit opérationnel..... 11

1.6. La mise sous contrôle d'une activité..... 12

1.7. La comptabilité de Gestion 12

1.7.1. Les objectifs de la comptabilité de gestion 13

1.7.2. La comptabilité analytique et le contrôle de gestion..... 13

1.7.3. Les méthodes de la comptabilité de gestion..... 13

1.8. Le système des coûts complets 14

1.9. La gestion budgétaire 14

1.9.1. Définitions de la gestion budgétaire 15

1.9.2. Principes de la gestion budgétaire..... 15

1.9.3. Rôle de la gestion budgétaire 15

1.9.4. Les objectifs de la gestion budgétaire	16
Section 02 : Etude de la performance de l'entreprise	17
2.1. Définition de la performance	17
2.2. Les composants de la performance	18
2.2.1. L'économie	18
2.2.2. Efficacité	18
2.2.3. Efficience	18
2.2.4. Pertinence	19
2.3. Objectif de la performance	19
2.4 Typologies de la performance	20
2.4.1. La performance organisationnelle	20
2.4.2. La performance sociale	20
2.4.3. La performance managériale	21
2.4.4. La performance stratégique	21
2.4.5. La performance interne et la performance externe	21
2.4.6. La performance financière	22
2.4.7. La performance commerciale	22
2.4.8. La performance concurrentielle	23
2.5. Mesure de et pilotage de la performance	23
2.5.1. La mesure de la performance	23
2.6. L'évaluation de la performance de l'entreprise	24
2.6.1. Le tableau de bord	24
2.6.2. Contrôle de gestion	24
2.7. Le pilotage et l'amélioration de la performance	24
2.8. Les indicateurs de la performance	25
2.8.1. Définition	25
2.8.2. Les qualités d'un bon indicateur	25
2.9. Catégories d'indicateurs de performance	26
2.10. Les différents types d'indicateurs de performance	26
2.10.1. Les indicateurs financiers	26
2.10.2. Les indicateurs de pilotage	26
2.10.3. Les indicateurs de résultats	27
2.10.4. Les indicateurs opérationnels et les indicateurs stratégiques	27

2.10.5. Les indicateurs de marché.....	28
2.10.6. Les indicateurs de la rentabilité.....	28
Chapitre II: L'élaboration d'une démarche budgétaire au sein de l'entreprise	31
Section 01 : La démarche budgétaire.....	31
1.1 Les phases de la démarche budgétaire	31
1.1.1. Première phase : « La prévision »	32
1.2. La deuxième phase « budgétisation ».....	38
1.2.1. Définition de budget.....	38
1.2.2. Objectifs des budgets	39
1.2.3. Les rôles du budget	39
1.2.4. Les caractéristiques des budgets	39
1.2.5. Les avantages des budgets	40
1.2.6. Typologie des budgets.....	40
1.2.7. Les états financiers prévisionnels.....	42
Section 02 : Contrôle budgétaire outil de mesure de la performance d'entreprise	43
2.1. Les écarts	44
2.2. Les limites des écarts	44
2.3. Les principes d'élaboration des écarts	44
2.4. Calcul et analyser des écarts	45
2.4.1. L'analyse de l'écart sur chiffres d'affaires.....	45
2.4.2. L'analyse des écarts sur marge.....	46
2.4.3. L'analyse de l'écart sur coût de matière.....	47
2.5. Les causes des écarts.....	48
2.5.1. Causes externes des écarts	48
2.5.2. Cause interne des écarts	48
2.6. L'interprétation des écarts et la mise en œuvre des actions correctives des écarts.....	48
2.6.1. Interprétation des écarts	49
2.6.2. La mise en œuvre des actions correctives	49
Chapitre III : La contribution du contrôle budgétaire à la performance financière de l'entreprise AGRODIV	52
Section 01 : Présentation de l'organisme d'accueil : SPA AGRODIV SOUMMAM.....	52
1.1. Un aperçu historique sur la SPA AGRODIV.....	53

1.2.	Activités, capacité et clients de l'entreprise AGRODIV	54
1.2.1.	Activités de AGRODIVE	54
1.2.2.	La capacité de production de AGRODIV.....	54
1.2.3.	Les catégories des clients	55
1.3.	Les différentes structures de la SPA AGRODIVE	55
1.3.1.	La Direction Générale	55
1.3.2.	Structure Administration et Finances.....	56
1.3.3.	Structure Exploitation	56
1.3.4.	Structure Commerciale et Marketing	57
Section 02 :	La gestion budgétaire au sein de l'entreprise AGRODIV	58
2.1.	La prévision au sein de l'entreprise AGRODIV	58
2.1.1.	La prévision de budget des ventes	59
2.2.	La méthode utilisée	59
2.3.	L'analyse des ventes de la production globale de l'entreprise.....	59
Section 03 :	Le contrôle budgétaire et mesure de la performance financière au sein de	
	AGRODIV.....	66
3.1.	Le contrôle budgétaire	67
3.1.1.	L'écart sur le chiffre d'affaires net.....	67
3.2.	Ecart sur prix.....	69
3.3.	Ecart sur quantité	69
3.4.	Le plan des actions correctives	70
	Conclusion générale	72
	Bibliographie	
	Annexes	
	Liste des tableaux	
	Liste des figures	
	Table des matières	
	Résumé	

Résumé :

Ce mémoire explore l'importance du contrôle de gestion et du contrôle budgétaire dans le pilotage de la performance des entreprises. En se basant sur une méthodologie combinant une analyse théorique et empirique, incluant une recherche documentaire, des questionnaires adressés aux banques locales, et un stage pratique à l'entreprise AGRODIV, l'étude examine l'impact de ces pratiques sur la rentabilité et la gestion financière de l'entreprise. Les résultats montrent que la gestion budgétaire est cruciale pour traduire les objectifs à court terme en budgets prévisionnels, identifiant ainsi les écarts budgétaires et proposant des mesures correctives pour une gestion plus efficace de l'entreprise. En outre, l'analyse des écarts de quantité dans les ventes met en évidence des défis potentiels tels que des problèmes de production ou des fluctuations de la demande, nécessitant des actions correctives telles que l'optimisation de la production, l'amélioration de la chaîne d'approvisionnement et la revitalisation des stratégies marketing. Cette étude enrichit les connaissances théoriques par leur application pratique dans le monde professionnel, soulignant l'importance d'une gestion budgétaire efficace pour assurer la pérennité et la croissance des entreprises.

Mots clés : Contrôle de gestion, contrôle budgétaire, performance, écarts budgétaires, la MCO ACRODIV

Summary:

This thesis explores the importance of management control and budgetary control in driving business performance. Based on a methodology combining theoretical and empirical analysis, including documentary research, questionnaires addressed to local banks, and a practical internship at the company AGRODIV, the study examines the impact of these practices on profitability and financial management. The results show that budgetary management is crucial for translating short-term objectives into budget forecasts, thereby identifying budget variances and proposing corrective measures for more effective business management. Additionally, the analysis of quantity variances in sales highlights potential challenges such as production issues or demand fluctuations, requiring corrective actions such as production optimization, supply chain improvement, and revitalization of marketing strategies. This study enriches theoretical knowledge through practical application in the professional world, emphasizing the importance of effective budgetary management to ensure the sustainability and growth of businesses.

Keywords: Management control, budgetary control, performance, budget variances, Ordinary Least Squares method (OLS), AGRODIV.