

Ministère de l'Enseignement supérieur et de la Recherche Scientifique

Université A-Mira de Bejaïa

Faculté des Sciences Economiques, des Sciences de Gestion et des Sciences Commerciales

Département des Sciences de gestion

Mémoire fin d'étude

En vue de l'obtention du diplôme de Master en science de gestion

**Option : FC : CCA**

**Thème :**

---

## **La contribution de la gestion budgétaire à la performance de l'entreprise**

**Cas pratique : SARL IBRAHIM ET FILS-IFRI**



---

**Réalisé par :**

M<sup>lle</sup>. HADDAD Ghania

**Encadré par:**

D<sup>r</sup>. BOUMOULA Samir

**Devant les membres de jury :**

**Le président :** M<sup>r</sup>. IFOURAH Houcine

**Examineur :** M<sup>r</sup>. AAZI

**Encadreur :** D<sup>r</sup>. BOUMOULA Samir Maitre de conférences HDR

Promotion 2016/2017

# Remerciements

*Nous tenons à remercier en premier lieu Dieu de nous avoir donné le courage et la patience dans la réalisation de notre travail.*

*En suite, Nos vifs remerciements sont adressés à tous ceux qui nous ont soutenus dans la réalisation de ce modeste travail et plus particulièrement :*

- Les membres de jury pour avoir accepté d'évaluer notre travail ;*
- Notre promoteur Mr BOUMOULA SAMIR pour toutes ses orientations, ses conseils durant l'année ;*
- Tout le personnel de l'entreprise « SARL IBRAHIM ET FILS-IFRI » à leur tête Mr HADIDI Lounis.*
- Tous nos enseignants (es) pour leurs efforts à transmettre le savoir.*

*En fin, nous remercions tous nos amis et tous ceux qui ont contribué de près ou de loin à l'élaboration de notre travail.*



*Dédicaces*

*Je dédie ce modeste travail :*

*Aux personnes les plus chères, tous les mots de l'univers sont incapables d'exprimer mon amour et mon affection à mes parents qui se sont donnés plusieurs années d'amour et de sacrifices, ils ont été toujours là pour moi et qui me donnent un magnifique modèle de labeur et de prévenance, j'espère qu'ils trouveront dans ce travail toute ma reconnaissance et mon amour.*

*Mon cher papa, ma chère maman si vous saviez combien je vous aime.*

*Que Dieu vous garde pour moi.*

*A mon prince frère Rabia.*

*A l'élu de mon cœur Hamza.*

*A la mémoire de mon grand père « Baba Bezza », a ma grand mère « Imma Bouha » et mon oncle « Dada LHafit » que Dieu les gardes dans son vaste paradis.*

*A tous mes cousins (es), tous mes oncles et tontes, petits (es) et grands (es) sans exception, et plus particulièrement « Souhila, Siham, Kahina, Celia, Tinhinan, Souad, kakou, Lydia, Yasmina, Warda, nana Nouara et son fils Amine ».*

*A ma cousine Zakia et son mari Lyes.*

*A mes chères copines « Zina, Saida, Sassa, Sonia, Mahdia, Siham, Sabrina, Latifa, Zineb ».*

*A toute la famille Haddad.*

*A toute personne qui m'a soutenu de près ou de loin.*

*Ghania*

## **Sommaire :**

<b>Introduction générale</b> .....	1
<b>Chapitre 1 : Aspects théoriques du contrôle de gestion</b>	
Section 1 : Notions générales sur le contrôle de gestion .....	3
Section 2 : Le contrôle de gestion et l'organisation .....	7
Section 3 : Les différents outils de contrôle de gestion .....	13
<b>Chapitre 2 : Notions, concepts et considérations théoriques générales</b>	
Section 1 : Notions de base sur la gestion budgétaire .....	21
Section 2 : Généralités sur le budget .....	28
Section 3 : Contrôle budgétaire .....	50
<b>Chapitre 3 : Généralités sur la performance</b>	
Section 1 : Notions de la performance .....	64
Section 2 : Evaluation et mesure de la performance .....	71
Section 3 : La gestion budgétaire et la performance .....	79
<b>Chapitre 4 : La gestion budgétaire et la mesure de la performance au sein de l'entreprise SARL IFRI</b> .....	
Section 1 : Présentation de l'organisme d'accueil.....	
Section 2 : La gestion budgétaire au sein d'IFRI	
Section 3 : La mesure de la performance au sein de l'entreprise IFRI	
Section 4 : Essai d'application de la méthode des moindres carrées	
<b>Conclusion générale</b>	
<b>Références bibliographiques</b>	
<b>Liste des tableaux et figures</b>	
<b>Les annexes</b>	



## Liste des abréviations

**ABC**: activity based costing

**BBZ**: budget base zero

**BFR** : besoin au fond de roulement

**CA** : chiffre d'affaire

**CF** : charge fixe

**CU** : cout unitaire

**CV** : charge variable

**DCT** : dette à court terme

**DFC** : direction finance et comptabilité

**DLMT** : dette à long moyen terme

**DRH** : direction des ressources humaines

**EBE** : excédent brut d'exploitation

**FRNG** : fonds de roulement net global

**HT**: hors taxe

**KDA** : kilo dinars

**MCV** : marge sur cout variable

**MP** : marge prévu

**MR** : marge réelle

**PET** : plastique

**Qp** : quantité prévu

**Qr** : quantité réelle

**TB**: tableau de bord

**TTC :**

**VA :** valeur ajoutée

## **Chapitre 1 : aspects théorique du contrôle de gestion**

Avec l'évolution de l'économie et des marchés plus complexes ou la demande est plus précise et inconstante, les entreprises voient la nécessité d'adapter leur système d'organisation et de production pour rester réactives et pouvoir gérer cette complexité et répondre rapidement aux attentes et aux besoins des clients ; ainsi s'accaparer d'une part de marché plus importante que les concurrents.

A partir de ces paramètres nous voyons l'apparition ou l'émergence de la notion de contrôle de gestion comme une solution indispensable et incontournable pour une meilleure maîtrise et gérance pour toute entreprise qui vise à améliorer ses performances.

L'objectif visé dans ce chapitre est focalisé sur :

- Des notions générales sur le contrôle de gestion ;
- Le contrôle de gestion et l'organisation ;
- Les différents outils de contrôle de gestion.

### **Section1 : notions générales sur le contrôle de gestion**

Le contrôle de gestion est défini comme la maîtrise et le pilotage de la performance de l'entreprise.

#### **1.1. Définition et objectifs de contrôle de gestion**

##### **1.1.1. Définition de contrôle de gestion**

De nombreuses définitions ont été données au contrôle de gestion, on distingue :

R. ANTHONY est considéré comme le père fondateur du contrôle de gestion, car il était le premier en 1965 à avoir théoriquement la discipline en définissant le contrôle de gestion comme : « le processus par lequel les gestionnaires s'assurent que les ressources sont obtenues et utilisées de manière efficace et efficiente dans la réalisation des objectifs organisationnels »<sup>(1)</sup>.

---

<sup>(1)</sup> Anthony, Deaden, 1976, cité in : le Duff R, P 194

Pour A. Burlaud et C.Simon : « le contrôle de gestion est un système de régulation des comportements de l'homme dans l'exercice de sa profession, et plus particulièrement lorsque celle-ci s'exerce dans le cadre d'une organisation »<sup>(2)</sup>.

En fin selon KHEMAKHEM : « le contrôle de gestion est le processus mis en œuvre au sein d'une organisation pour s'assurer d'une immobilisation efficace et permanente et 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 vision ou terme, des objectifs stratégiques à long terme, moyen terme et à court terme et des tactiques pour atteindre ces objectifs »<sup>(3)</sup>.

### **1.1.2. Objectifs du contrôle de gestion**

Les objectifs du contrôle de gestion, bien que contingents au type d'organisation, de culture, d'époque que l'on considère, couvert trois grands domaines :

- accomplissement des choix stratégiques délibérés ou encore exactement des décisions des managers par les personnels de l'entreprise ;
- mise sous tension – sous une forme généralement financière, mais pas exclusivement des ressources et des compétences de l'entreprise ;
- établissement simultané des objectifs, standards et normes à atteindre ou à respecter, des comportements adéquats pour y parvenir et des systèmes de mesure et de vérification des résultats ;
- le contrôle de gestion repose sur une modélisation, généralement implicite, de l'entreprise qui relie, par la médiation d'un ensemble de dispositifs, ses choix stratégiques, les comportements individuels et les résultats, il vise ainsi à rendre visible l'activité des uns et des autres.

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

Le rôle du contrôle de gestion peut se traduire selon deux optiques différentes :

---

<sup>(2)</sup> A.BURLAUD, C.SIMON, « le contrôle de gestion », éditions la découverte, collection repère n°227,1997.

<sup>(3)</sup> KHEMAKHEM.A, Ardoin. L J, « introduction au contrôle de gestion », édition Bordas, Paris-Montréal, 2001.

### **1.2.1. Dans l'optique traditionnelle**

Le contrôle de gestion peut être exercé dans une vision de vérification comptable et/ou de maîtrise de la gestion. Dans ce cadre, les tâches dévolues au contrôleur de gestion sont les suivantes <sup>(4)</sup> :

- ✓ concevoir le système d'information ;
- ✓ contribuer à la conception de la structure de l'entreprise sur la base d'une décentralisation effective de l'autorité ;
- ✓ faire fonctionner effectivement le système d'information ;
- ✓ effectuer des analyses économiques dans le but d'améliorer la rentabilité de l'organisation ;
- ✓ traduire en objectifs et en budget les propositions issues des analyses après leur adoption par la direction générale.

Autrement dit, ces tâches s'illustrent par :

- ✓ établir des plans à long terme et les budgets ;
- ✓ contribuer au choix des méthodes de prévisions ;
- ✓ établir une coordination du processus budgétaire ;
- ✓ faire respecter les délais ;
- ✓ analyser les résultats ;
- ✓ et proposer des actions correctives.

### **1.2.2. Dans l'optique rénovée**

C'est l'optique du pilotage de la performance organisationnelle. Dans ce concept, les rôles du contrôleur de gestion se développent de plus vers le conseil. En outre, de la planification financière, de l'évaluation des résultats, de la production de l'information financière, et de la collecte et l'enregistrement des données, il lui revient de conseiller et de promouvoir les nouveaux outils de gestion comme suit <sup>(5)</sup> :

- ✓ gestion par processus ou par activités ;
- ✓ réingénierie organisationnelle ;
- ✓ l'apprentissage organisationnel.

---

<sup>(4)</sup> JEAN LOUIS MALO, JEAN CHARLES MATHE, « essentiel du contrôle de gestion », édition d'organisation, Paris, P125-126.

<sup>(5)</sup> Idem.

Autrement dit, le contrôleur de gestion est le gardien du temple.

- ✓ Il veille à la cohérence des méthodes, chiffre les arbitrages en matière de prix de cession internes, par exemple, garantit le suivi des actions engagées.
- ✓ Il supervise le budget et analyse la cohérence des chiffres fournis, tout en s'assurant du respect des directives reçues ;
- ✓ Il explique la formation du résultat par l'analyse des coûts, la détérioration de la marge ;
- ✓ Il met en place les outils de pilotage dont la fonction est de permettre aux opérationnels de suivre leur activité et leur performance.

### **1.3. Les missions de contrôle de gestion**

Le contrôle de gestion, comme son nom l'indique, ne se résume pas à contrôler dans le sens de vérifier, toutefois, il a une autre mission bien plus étendue et plus complexe à la fois.

Cette mission consiste à la fois, de définir les finalités et les objectifs généraux de l'entreprise à long terme, ainsi la stratégie à adopter pour orienter la gestion vers la réalisation des objectifs fixés dans les meilleurs délais, au moindre coût et avec une qualité maximale conformément aux prévisions.

Le contrôle de gestion doit assurer plusieurs tâches : la prévision, le conseil, le contrôle et la mise au point des procédures.

- Au niveau de la prévision : le contrôle de gestion doit élaborer les objectifs, définir les moyens permettant de les atteindre et surtout préparer des plans de rechange en cas d'échec, des plans établis à l'avance. De même le contrôle de gestion doit s'assurer de la comptabilité des budgets émanant des différents services.
- Au niveau du conseil : le contrôle de gestion doit fournir aux différents centres de responsabilités les informations nécessaires à la mise en œuvre d'un ensemble de moyens permettant d'améliorer leur gestion.
- Au niveau du contrôle : le contrôle de gestion doit déterminer les responsabilités et assurer le suivi permanent de l'activité de l'entreprise en gardant la comptabilité entre eux par le biais de tableau de bord.
- Au niveau de la mise au point des procédures : la mission de contrôle de gestion consiste à élaborer les indicateurs et les uniformiser pour que la comparaison de l'entreprise avec son environnement soit homogène.

Enfin, la mission principale de contrôle de gestion pourrait se définir comme la contribution active au pilotage globale de l'organisation dans une perspective d'amélioration de la performance économique.

#### **1.4. Les limites de contrôle de gestion**

Le contrôle de gestion est un processus de pilotage qui a aussi ses limites dont nous citons quelques points ci-après :

- ✓ les techniques traditionnelles fonctionnent avec un environnement stable et prévisible ;
- ✓ les méthodes classiques ne permettent pas d'aboutir à une identification stimulante des causes profondes constituant de véritables leviers ou ressorts pour l'action ;
- ✓ le contrôle de gestion n'est pas un outil fiable pour la mesure des coûts ;
- ✓ lorsque les indicateurs sont mal choisis et conduisent à exiger l'impossible cela limite la confiance qu'on peut accorder au système de contrôle de gestion ;
- ✓ les managers ne doivent pas se contenter des indicateurs du contrôle de gestion, mais doivent aussi régulièrement constater sur place ce qui se passe dans les unités de l'entreprise ainsi qu'avec les clients, vu que les indicateurs ne détectent pas tout<sup>(6)</sup>.

### **Section 2 : le contrôle de gestion et l'organisation**

Comme les organisations sont en perpétuelle évolution concernant leurs marchés, leurs clients, leur personnel, leurs techniques, etc., il est difficile de trouver un bon compromis entre la stratégie, la structure et la motivation des personnes. Cette quête doit être permanente, puisque le fonctionnement de l'organisation n'est jamais statique.

#### **2.1. Structure des organisations et décentralisation**

Une structure d'organisation est un ensemble de chaîne de responsabilité à l'intérieur d'une entité. La décentralisation consiste à déléguer le pouvoir de décision aux échelons hiérarchiques inférieurs.

Chaque manager, quel que soit son niveau hiérarchique, est responsable d'un centre de responsabilité. Un centre de responsabilité est une partie, fraction ou subdivision d'une organisation, dont le manager est responsable d'un ensemble déterminé d'activité. Plus la position hiérarchique est élevée, plus le centre de responsabilité est étendu.

---

<sup>(6)</sup> MAHE.H de BOISLANDELLE, « dictionnaire de gestion, vocabulaire, concepts et outils », ECONOMICA, Paris.

Une décentralisation complète signifie un minimum de contraintes et un maximum de liberté pour les décisions des responsables aux niveaux les plus bas. La centralisation intégrale signifie un maximum de contraintes et un minimum de liberté pour ces mêmes responsables. La plupart des structures d'entreprise se situent entre ces deux extrêmes.

### **2.1. 1. Avantages de la décentralisation**

Les partisans de la décentralisation et de la délégation des responsabilités aux chefs des divisions, revendiquent les avantages suivants <sup>(7)</sup> :

#### ✓ **une meilleure sensibilité aux besoins locaux**

Les responsables des divisions sont mieux informés que la direction générale sur les questions concernant leurs clients, concurrents, fournisseurs, et salariés. Ils connaissent mieux les facteurs affectant les résultats de leurs activités ainsi que les moyens de réduire les coûts et d'améliorer la qualité.

#### ✓ **Rapidité de la prise de décision**

Une organisation qui délègue les décisions permet des prises de décisions rapides. Elle obtient ainsi un avantage concurrentiel sur les organisations ralenties par la remontée des décisions à prendre, à travers des échelons hiérarchiques successifs.

#### ✓ **Augmentation de la motivation**

Les responsables des divisions sont normalement plus motivés quand ils ont d'avantage d'initiative.

#### ✓ **Une meilleure formation et sélection des responsables**

La délégation des responsabilités contribue à constituer un vivier de dirigeants compétents et expérimentés, ou l'organisation peut puiser pourvoir aux plus hautes fonctions. Dans le même temps, l'organisation repère les personnes qui ne sont pas du bois dont on fait les chefs.

#### ✓ **Recentrage des responsables**

Dans le cadre de la décentralisation, le responsable d'une petite division ne se disperse pas. Une petite divisions est plus souple et réactive, à même de s'adapter rapidement à une

---

<sup>(7)</sup> BHIMANI A, DATAR S, FOSTER G, HORNGREN CH, LANGLOIS G, « contrôle de gestion et gestion budgétaire », PEARSON Education, Paris, 2006, P8.

soudaine opportunité du marché. Ainsi, la direction générale, soulagée du fardeau des décisions de routine, peut consacrer plus de temps et d'énergie à la planification stratégique pour le bien de toute l'organisation.

### **2.1. 2. Les inconvénients de la décentralisation**

Les partisans de décisions plus centralisées relèvent les inconvénients suivants de la décentralisation <sup>(8)</sup> :

#### ✓ **Incompatibilité des décisions qui risquent de ne pas être optimales**

Ceci se rencontre quand une décision avantageuse pour une division entraîne un surcout ou la perte d'avantages au niveau de l'organisation dans son ensemble. Cette situation se produit car la direction générale a renoncé à contrôler les décisions.

#### ✓ **Double emploi des activités**

Plusieurs divisions de l'organisation peuvent accomplir les mêmes activités, chacune de son côté. Par exemple, des services fonctionnels (comptabilité, relations humaines, contentieux) risquent d'être dupliqués. La centralisation des divisions permet de les regrouper, de les rationaliser et de réduire leurs effectifs.

#### ✓ **Focalisation des responsables sur la division plutôt que sur l'ensemble de l'organisation**

Les responsables de chaque division risquent de considérer comme des tiers, les responsables des autres divisions. Ils seront donc peu disposés à partager l'information ou à prêter assistance quand une autre division fera face à une urgence. Ils peuvent aussi se servir des informations dont ils disposent sur division, pour favoriser leur intérêt plutôt que celui de l'organisation. Ils peuvent, par exemple, réclamer à l'organisation plus de ressources qu'ils en ont besoin, afin de réduire leurs propres efforts.

#### ✓ **Augmentation du coût de la collecte de l'information**

Les responsables risquent de perdre trop de temps à négocier les prix de cession interne des produits transférés d'une division à l'autre.

### **2.2. Typologie des centres de responsabilité**

On peut distinguer quatre catégories <sup>(9)</sup> :

---

<sup>(8)</sup> BHIMANI A, DATAR S, FOSTER G, HORNGREN CH, LANGLOIS G, op.cit. P8

### **2.2.1. Centre de cout**

L'unité concernée doit réaliser le produit qu'elle fabrique au moindre cout, avec la meilleure qualité possible.

Plusieurs indicateurs peuvent être élaborés par le contrôle de gestion pour mesurer les performances de ces centres :

- **Cout** : cout de production, taille du lot économique, niveau des stocks ;
- **Qualité** : taux de rebut, taux de panne, critère de qualité ;
- **Délai** : délai de réponse à la demande.

### **2.2.2. Centre de chiffre d'affaires**

L'unité doit maximiser le chiffre d'affaires du produit ou de l'activité visée.

Les performances des responsables peuvent être évaluées avec deux optiques différentes :

- Dans une vision de contrôle-sanction : l'indicateur de gestion sera le volume de ventes réalisées ;
- Avec une dimension supplémentaire de conseil et d'expérience : des indicateurs sur les variables influençant les ventes sont possibles tels que le taux de remise consenti au client, le délai de paiement accordé,...etc.

Il est préalable de mettre en place des critères de gestion par rapport aux moyens mis en place plutôt que par rapport aux résultats pour apprécier la performance des responsables.

### **2.2.3. Centre de profit**

Le service doit dégager la marge maximale en améliorant les recettes des produits vendus et en minimisant les couts de ces produits.

Les centres de profit d'une entreprise devraient correspondre aux segments stratégiques définis par l'analyse stratégique, produit-marché, métier, niches, etc. les vrais centres de profit sont peu nombreux car la marge d'autonomie des responsables couvre rarement la gestion des ressources (couts, investissements) et la gestion des recettes (ventes, prix, gammes...).

Les critères de performance et de gestion sont nombreux puisque tous les domaines influencent plus ou moins directement le profit :

---

<sup>(9)</sup> ALAZARD C, SEPARI S, DCG11, « contrôle de gestion », DUNOD, Paris, 2010, P221-222.

- Résultat net, soldes intermédiaires ;
- Taux de marge, profit/chiffre d'affaires ;
- Ratio de rentabilité du capital investi, au sens d'actifs confiés à l'entité mais pas en termes de capitaux propres dont le montant échappé aux unités opérationnelles.

#### **2.2.4. Centre d'investissement**

Le service concerné doit dégager la meilleure rentabilité possible des capitaux investis tout en réalisant un profit.

Les moyens d'action portent sur le capital et les investissements choisis mais aussi sur tous les coûts contribuant à obérer le cash flow. Correspondant à des décisions stratégiques, les centres d'investissement se situent généralement au plus haut niveau hiérarchique.

Les centres d'investissements, à l'inverse des centres de profit qui ne recherchent trop souvent que des bénéfices à court terme, ont une vision à long terme.

### **2.3. Notions essentielles d'un processus de contrôle de gestion**

Dans le cadre conceptuel du contrôle de gestion, nous estimons qu'il est indispensable de présenter quelques notions essentielles tel que : la stratégie et la performance.

#### **2.3.1. La notion de stratégie**

##### **2.3.1.1. Définition**

La stratégie peut se définir comme : « un ensemble d'actions organisées en vue d'atteindre des objectifs par rapport à l'environnement. Elle se doit d'assurer la pérennité de l'organisation tout en respectant un niveau de performance satisfaisant pour ses différents partenaires (dirigeants, actionnaires, personnel...) <sup>(10)</sup>.

##### **2.3.1.2. Caractéristiques de la stratégie**

Les décisions dans les organisations présentent un certain nombre de caractéristiques qui permettent de préciser la notion de stratégie. Les décisions stratégiques <sup>(11)</sup> :

- Déterminent les orientations à long terme de l'organisation ;
- Définissent le périmètre d'activité de l'organisation. Le périmètre d'activité concerne son étendu géographique, la nature des produits et le secteur d'activité.

---

<sup>(10)</sup> ALAZARD C, SEPARI S, DCG11, « contrôle de gestion », DUNOD, Paris 2010, P231.

<sup>(11)</sup> BHIMANI A, DATAR S, FOSTER G, HORNGREN CH, LANGLOIS G, « contrôle de gestion et gestion budgétaire », PEARSON Education, Paris 2006, P16.

- Visent à obtenir un avantage concurrentiel. Il s'agit de créer un surcroît de valeur pour le client par des moyens difficilement imitable par les concurrents.

### **2.3.2. La notion de la performance**

#### **2.3.2.1. Définition**

Pour être compétitive, toute entreprise doit être performante, c'est-à-dire meilleure que ses concurrents tant dans sa stratégie que dans son organisation. En gestion, le terme de performance est défini comme l'association de l'efficacité et de l'efficience <sup>(12)</sup>.

L'efficacité consiste pour une entreprise à obtenir des résultats dans le cadre des objectifs définis. L'efficience correspond à la meilleure gestion possible des moyens, des capacités en relation avec les résultats.

La performance oblige à une vision globale interdépendante de tous les paramètres internes et externes, quantitatifs et qualitatifs, techniques et humains, physiques et financiers de la gestion.

#### **2.3.2.2. Analyse de la performance d'un processus**

L'analyse de la performance peut être envisagée de trois manières différentes <sup>(13)</sup> :

##### **➤ Par vérification et quantification de l'atteinte des objectifs**

Il faut identifier les objectifs précis quantitatifs et ou qualitatifs pour le processus, en déduire les indicateurs nécessaires pour chacun, les mesurer et les suivre périodiquement pour vérifier l'atteinte des objectifs. Chaque processus est identifié par les objectifs spécifiques et cette méthode à besoin de choisir préalablement des indicateurs pour qu'elle s'applique à tous les processus.

##### **➤ Par calcul des ressources dépensées par le processus**

Il s'agit de calculer et d'analyser la structure des coûts de tout le processus qui consomme des ressources dont il faut évaluer les coûts. Donc une analyse de chaque processus permet d'optimiser l'utilisation de ces ressources pour réduire les coûts. Cette démarche se focalise sur les coûts intrinsèques du processus, en dehors de tout autre critère ou valeur produite.

---

<sup>(12)</sup> ALAZARD C, SEPARI S, DCG11, op, cit, 2010, P16.

<sup>(13)</sup> Ibid.

➤ **Par comparaison entre les coûts engagés et la valeur ajoutée produite**

Il faut calculer la valeur du résultat et la comparer au coût du processus pour en déduire la marge opérationnelle dégagée par le processus. Cette notion de rentabilité d'un processus permet de faire des comparaisons et des améliorations sur certains processus, mais il peut être difficile d'évaluer objectivement et exhaustivement ce qu'apporte le résultat d'un processus.

### **Section 3 : les différents outils de contrôle de gestion**

Pour mener à bien son travail, le contrôleur de gestion dispose d'un ensemble d'outils de contrôle qui facilitent son travail. Dans cette partie seront présentés les principaux outils de contrôle de gestion, le choix de ces outils dépend du degré de qualification du contrôleur de gestion et de la disponibilité de l'information, et ces différents outils doivent être parfaitement maîtrisés par le contrôleur de gestion.

#### **3.1. La comptabilité générale**

La comptabilité générale représente une photographie de la situation de l'entreprise ou de ses entités à un moment donné.

Elle rend compte du résultat d'une période (compte de résultat) et la situation du patrimoine en fin de période (bilan). Peu compréhensible par les opérationnels, elle est exhaustive, complexe puisqu'elle est tenue par la législation économique et fiscale, ce qui la rend plus lourde et tardive mais régulière et sincère.

#### **3.2. La comptabilité analytique**

La comptabilité analytique est liée à la comptabilité générale, elle publie les résultats très tardivement. Elle nous permet aussi les calculs des différents coûts supportés par l'entreprise par le biais de différentes méthodes analytiques.

##### **3.2.1. Définition de la comptabilité analytique**

La comptabilité analytique est : « un outil de gestion conçu pour mettre en relief les éléments constitutifs des coûts et des résultats, de nature à éclairer les prises de décisions. Le réseau d'analyse à mettre en place, la collecte et traitement des informations qu'il suppose, dépendent des objectifs recherchés par les utilisateurs »<sup>(14)</sup>.

---

<sup>(14)</sup> DUBRULLE L, JOURDAIN A, « comptabilité analytique de gestion », DUNOD, Paris, 2007, P11.

### **3.2.2. Objectifs**

Les objectifs de la comptabilité analytique sont multiples, on peut citer les plus essentiels ci-dessous <sup>(15)</sup> :

- Contraire les couts de revient par produit ;
- Déterminer la valeur des stocks à tout moment grâce à la tenue des comptes d'inventaire permanent ;
- Déterminer le résultat analytique par produit ou groupe de produits ;
- L'établissement de prévisions dans le cadre de la gestion budgétaire ;
- Confrontation du cout de revient des produits avec leur prix de marché.

### **3.2.3. Les systèmes de calcul des couts**

#### **3.2.3.1. Méthodes des couts complets**

La méthode des couts complets qu'on appelle aussi méthode des sections homogènes ou centre d'analyse prend en compte l'ensemble des couts, qu'ils soient volumiques, de capacité, directs ou indirects. Dans tous les cas, les imputations des couts se font à l'aide d'unités d'œuvre.

#### **3.2.3.2. Méthodes des couts variables (direct costing)**

Le direct costing ne prend en compte que les couts volumiques directs ou indirects. Les couts de capacité ne sont pas affectés aux objets de cout. Cette méthode simplifie les calculs des couts puisque l'imputation des charges indirectes est limitée aux charges variables, elle permet aussi de mettre en évidence les produits les plus rentables, l'appréciation de la marge sur cout variable et la contribution du résultat.

Marge sur cout variable (MCV)= chiffre d'affaire(CA) – Charges Variable(CV)

Prix de vent= Charge Variable + Charge Fixe + Résultat

MCV = Charge Fixe + Résultat

---

<sup>(15)</sup> CHA G, PIGET P, « comptabilité analytique », ECONOMICA, Paris 1998, P 8

### **3.2.3.3. Méthode d'imputation rationnelle**

L'imputation rationnelle prend en compte l'ensemble des couts, mais traite les couts de capacité en fonction de l'activité prévue ou réelle et non de l'activité potentielle, le montant imputé dans les couts est égale à :

$$\text{Taux d'imputation rationnelle} = \text{Activité Réelle} / \text{Activité Normale}$$

**Activité réelle :** correspond au nombre d'unité d'œuvre consommées par le centre d'analyse au cours du période.

**Activité normale :** pour chaque centre d'analyse et dans le cadre d'une structure donnée, les plus fréquentes d'activité, il sert ensuite de référence.

### **3.2.3.4. Méthode des couts ciblés (Target Costing)**

Cette méthode est appelée aussi « cout objectif » est une méthode d'origine japonaise. Le cout cible constitue un objectif de cout à atteindre afin de répondre au souhaite de diriger en matière de marge et de rentabilité de l'entreprise.

Traditionnellement l'entreprise fixe sa marge a partir des couts de revient pour atteindre un prix de vent, le cible procède une logique inverse plus conforme à la théorie économique moderne. En l'occurrence le prix de vent devient le référence et le compte tenu de la marge souhaité.

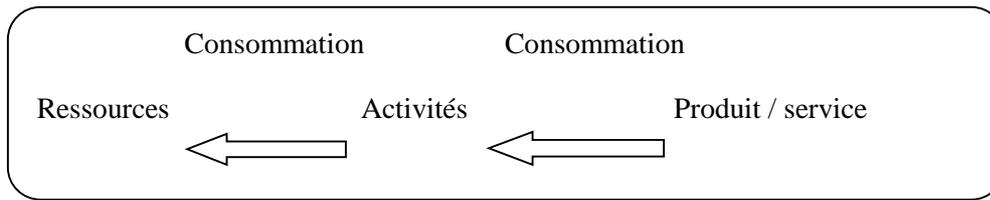
$$\text{Le cout cible} = \text{Prix de vente} - \text{Marge ciblée}$$

### **3.2.3.5. Méthode « Activity Based Costing »**

La comptabilité de gestion a connu un renouvellement conceptuel dans les années quatre-vingt. L'activity based costing (ABC) a fait son apparition suite aux fortes critiques formulées à l'encontre de la comptabilité analytique traditionnelle.

La mise en place d'une gestion des couts par les activités, oblige à raisonner en amont : les produits consomment des activités, les activités consomment des ressources. On établit une succession de lien de causalité plutôt que de répartir des couts sur des produits à partir des clés de répartition imprécises et subjectives. Comme le montre le schéma suivant :

Figure n°1 : La gestion des coûts par activités



Source : TOUFIK Saada, Alain Burlaud, Simon, « comptabilité analytique et contrôle de gestion » édition Vuiber, 2003, p 142.

La mise en place d'une gestion des coûts par la méthode « ABC » se déroule en quatre étapes :

**1<sup>ère</sup> étape :** définir les activités. La méthode ABC se fonde sur l'identification des domaines d'activités stratégique de l'entreprise. Il faut savoir définir ces activités selon un modèle simple pour qu'il puisse fonctionner et également suffisamment évolué pour qu'il soit pertinent.

**2<sup>ème</sup> étape :** identifier les charges indirectes qui vont faire l'objet du retraitement.

**3<sup>ème</sup> étape :** faire le lien entre ces charges et les activités.

**4<sup>ème</sup> étape :** faire le lien les activités et les produits.

L'ABC est avant tout une méthodologie de refonte des systèmes traditionnels. Elle s'inscrit dans un mouvement plus général de rénovation des dispositifs du contrôle, dont les tableaux de bord font également partie.

### 3.3. Tableau de bord

Le tableau de bord de gestion consacré au pilotage de la performance des centres de responsabilité de l'entreprise.

#### 3.3.1. Définition

« Le tableau de bord est un outil destiné au responsable pour lui permettre, grâce à des indicateurs présentés de manière synthétique, de contrôler le fonctionnement de son système en analysant les écarts significatifs afin de prévoir et de décider pour agir »<sup>(16)</sup>.

<sup>(16)</sup> CLAUD ALZARD, SABINE SEPARI, op, cit, 2007, p 633.

Le tableau de bord permet une visualisation des processus, du fonctionnement et des actions d'un service. Il doit être construit en prenant en compte les objectifs poursuivis et les exigences des utilisateurs. Les finalités sont souvent différentes mais complémentaires. Elles visent à optimiser les modes de production à travers un meilleur suivi des processus et des procédures, à disposer d'informations fiables pour éclairer la prise de décision.

### **3.3.2. Les objectifs du tableau de bord**

Les objectifs de tableau de bord sont <sup>(17)</sup> :

- Obtenir rapidement des indicateurs de gestion essentiels qui intéressent le responsable concerné pour guider sa gestion et en apprécier les résultats ;
- Analyser l'évolution, en temps réel, des indicateurs de gestion à l'aide d'écarts, de ratios, de clignotants... ;
- De réagir efficacement dans un court délai aux évolutions environnementales et aux écarts traduisant des dysfonctionnements ;
- De mesurer les effets des actions correctives ;
- De favoriser la communication interne transversale et par voie hiérarchique.

### **3.3.3. Le rôle de tableau de bord**

Les missions tableaux de bord varient en fonction de la forme que l'outil revêt.

En tant qu'outil d'aide à la décision, le TB a pour première vocation de fournir un ensemble d'information à un responsable pour que celui-ci puisse orienter ses décisions et ses actions en vue d'atteindre ses objectifs.

Les tableaux de bord ont également pour mission complémentaire de favoriser des événements qui interviennent en amont des résultats financiers. Il doit être réactif (ce qui suppose des périodicités de diffusion rapprochées) et contenir des indicateurs physiques en prise directe sur les variables opérationnelles (qualité, délais, flexibilité, variété) qui sont l'origine des processus de création de valeur.

Le troisième rôle fondamental du tableau de bord est celui qui est le plus débattu aujourd'hui dans la littérature (KAPLAN et NORTON, 1992, 1993, 1996, 2000 ; LORINO, 1997) <sup>(18)</sup>. Il consiste à assurer la cohérence entre la stratégie et les opérations.

---

<sup>(17)</sup> BEATRICE, FRANCIS G, « essentiel du contrôle de gestion », LEXTENSO, Paris 2009, p 121-122.

<sup>(18)</sup> T. Saada / A. Burlaud / C. Simon, « comptabilité analytique et contrôle de gestion », p23.

### **3.3.4. Le reporting**

Le reporting s'inscrit dans une longue tradition de management par le contrôle de gestion.

#### **3.3.4.1. Définition**

Le reporting permet de fournir à la hiérarchie un compte rendu périodique des actions accomplies et des résultats obtenus par unité de gestion (centre de responsabilité, filiale, usine...). C'est un outil de contrôle a posteriori, primordiale pour les entreprises dont la gestion est décentralisée.

Le reporting ne doit comparer que des données synthétiques pertinentes afin de faciliter l'intégration, leur comparaison et les prises de décisions.

#### **3.3.4.2. Les types de reporting**

On distingue deux types de reporting :

- **Reporting financier** : c'est la remontée des comptes, des états financiers, des indicateurs financiers essentiels.
- **Reporting de gestion** : c'est la remontée des principaux indicateurs de gestion, des données essentielles des tableaux de bord.

#### **3.3.4.3. Les objectifs**

Le reporting permet au supérieur hiérarchique direct ou à la direction générale d'effectuer un suivi soutenu du pilotage de la performance confié au responsable de chacune des unités de gestion <sup>(19)</sup> :

- En vérifiant la réalisation des objectifs ;
- En mesurant le poids des écarts ;
- En appréciant la pertinence des actions correctives et leurs résultats.

### **3.3.5. La gestion budgétaire**

La gestion budgétaire peut être définie comme une procédure qui englobe les techniques de prévision et d'élaboration des budgets et les méthodes de comparaison des réalisations avec les prévisions, pour mieux comprendre cette notion, nous allons consacrer le prochain chapitre pour définir la gestion budgétaire.

---

<sup>(19)</sup> BEATRICE, FRANCIS G, op. cit, p 124.

Le contrôle de gestion est un instrument de pilotage qui consiste à évaluer et analyser les résultats et les performances de l'entreprise. Il occupe une place très importante au sein de l'organisation permettant un contrôle de la situation des activités et la mise en place des actions correctives.

Le contrôle de gestion dispose d'une compilation d'outils et de système qui lui permettent de collecter, traiter et de fournir les informations pertinentes nécessaire pour aider les responsables à la prise de décisions tout au long du processus stratégique et opérationnel.

## **Introduction générale**

Dans un environnement concurrentiel de plus en plus complexe, exigeant et instable les entreprises doivent faire preuve de s'obtiennent à travers une connaissance pointue et la plus complète possible des éléments qui constituent leurs environnements interne et externe.

En effet, pour faire face aux différentes mutations, l'entreprise se voit dans l'obligation de mettre en œuvre un suivi pour les différentes fonctions dans le but d'atteindre des objectifs stratégiques d'où la nécessité de recourir à la fonction dite « contrôle de gestion ».

Donc le contrôle de gestion peut être perçue comme une amélioration des performances économiques de l'entreprise il constitue un outil permettant l'efficacité, lorsque les objectifs traces sont atteints et l'efficience, lorsque les quantités obtenues sont maximisées à partir d'une quantité de moyens pour remplir sa mission, le contrôle de gestion englobe divers outils tels que la comptabilité analytique qui est un système de comptes ajustés à la comptabilité générale, permettant d'identifier et de valoriser les éléments constitutifs du résultat de l'exercice, le tableau de bord qui est un outil qui répond aux besoins d'un pilotage rapide, permanent sur un ensemble de variables tant financiers, quantitatives que qualitatives, et la gestion budgétaire.

La gestion budgétaire correspond à une vision technicienne du contrôle de gestion est considérée comme l'outil de gestion le plus adéquat dans le processus de planification des activités de l'entreprise. Elle se définit comme l'ensemble des techniques mises en œuvre pour établir des prévisions à court terme, généralement un an, applicable à la gestion d'une. Elle permet de confronter périodiquement les réalisations effectives aux prévisions en vue de mettre en évidence des écarts qui peuvent susciter des actions correctives. Elle englobe tous les aspects de l'activité économique de l'entreprise dans un ensemble cohérent de prévisions chiffrées. C'est donc le mode de pilotage à court terme de l'entreprise afin de réaliser ses objectifs.

La gestion budgétaire peut ainsi servir d'outil de communication et de motivation lorsqu'il est véhiculé dans l'entreprise comme un élément important dans la déclinaison de la

stratégie de l'organisation. Elle concrétise les projets de l'organisation en les exprimant sous forme de ressources financières.

La gestion budgétaire sert à contrôler les dépenses, construire les prévisions, allouer les ressources, fixer les objectifs aux différents niveaux hiérarchiques, planifier les actions, mesurer les résultats, anticiper les dérapages, motiver et récompenser les managers méritants.

Aussi la gestion budgétaire conduit à la mise en place d'un réseau de budget couvrant toutes les activités de l'entreprise. ces programmes d'actions chiffrées sont appelées à servir d'outils de pilotage s'il leur est adjoit un système de contrôle budgétaire cohérent et régulier dont le cœur et constitue par la mise en évidence d'écarts, qui doivent permettre la réflexion sur les causes de ces divergences et imiter des actions correctives.

Suites à toutes ces considérations il y a donc bien des raisons de consacrer une attention particulière à la gestion budgétaire car elle occupe une place primordiale dans la vie d'une entreprise. Dans cette perspective, la question centrale à laquelle nous tenterons d'apporter quelques éléments de réponse est : « **en quoi consiste la gestion budgétaire ? et comment contribue-t-elle à améliorer la performance de l'entreprise ?** »

Pour apporter des éléments de réponse à cette question centrale, nous avons articulé notre travail autour des questions secondaires suivantes :

- Quelle est la place occupée par la gestion budgétaire au sein d'une entreprise ?
- La gestion budgétaire influence-t-elle la performance d'une entreprise ?

Afin de répondre à cette problématique, nous suggérons les hypothèses suivantes:

-La gestion budgétaire occupe une place primordiale du fait qu'elle soit prédominante dans l'orientation et la prise de décision au sein de l'entreprise.

-La poursuite correcte du processus budgétaire : études comparatives, détermination des écarts budgétaires, permet a priori d'améliorer la performance de l'entreprise.

A fin de bien mener notre travail de recherche, nous avons scindé notre mémoire en trois chapitres. Le premier sera consacré à une étude descriptive portant sur des généralités et des concepts élémentaires relatifs à la gestion budgétaire. Le second sera orienté vers la notion, de performance ainsi que l'évaluation et la mesure de cette dernière. Le dernier

transposera nos connaissances théoriques sur un cas de terrain au sein de l'entreprise  
SARL «IBRAHIL ET FILS - IFRI».



## **Chapitre 2 : notions, concepts et considérations théoriques générales**

La planification et la localisation des moyens et des ressources dans le cadre de la réalisation d'une initiative, action ou projet sont caractérisées par l'élaboration de ce qu'on appelle le budget.

Pour un foyer, un état ou une entreprise, le budget est l'outil de toute action. Les plans et budget sont parmi les outils les plus utilisés pour planifier et maîtriser la gestion des organisations. Les recherches menées antérieurement montrent que leur usage est quasi universel dans les grandes et moyennes entreprises. La méthode budgétaire donne aux dirigeants une version de l'avenir et les met en position favorable pour pouvoir exploiter les opportunités, c'est ainsi qu'elle leur permet d'anticiper les problèmes.

Dans l'entreprise, la gestion budgétaire est une nécessité absolue, elle permet à la fois d'atteindre les objectifs tracés et de ne pas se laisser surprendre par des dérives éventuelles. Elle est considérée comme étant un système de gestion prévisionnelle, qui a pour finalité de préparer l'entreprise à exploiter les atouts et à affronter les difficultés qu'elle rencontrera dans l'avenir, cette dernière permet donc l'amélioration de la performance de l'entreprise en facilitant la communication interne entre les différents équipements.

Ce chapitre est subdivisé en trois sections, dans la première nous allons cerner les notions de base sur la gestion budgétaire, la deuxième section on va parler sur le budget et la troisième section sera consacrée au contrôle budgétaire.

### **Section 1 : notions de base sur la gestion budgétaire**

La gestion budgétaire est un fondement de base sur la planification et les prévisions à partir desquelles, les responsables de l'entreprise récupèrent des attributions. Des programmes et des moyens estimés en quantité et en valeur.

#### **1.1. Définition et objectifs de la gestion budgétaire**

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

### **1.1.1. Définition de la gestion budgétaire**

Il existe plusieurs définitions de la gestion budgétaire qui diffèrent selon les auteurs et les économistes :

Selon MYKITA et TUSZYNSKI la gestion budgétaire suppose « la participation des acteurs qui vont la faire vivre et l’animer, c’est un mode de gestion participative qui s’appuie sur le principe de décentralisation des décisions. Elle concerne tout les niveaux de l’entreprise » <sup>(1)</sup>.

Selon Hamini.A, « la gestion budgétaire est un mode de gestion qui englobe tous les aspects de l’activité de l’entreprise dans un ensemble cohérent de prévisions chiffrées » <sup>(2)</sup>.

Pour GOUJET et RAULET, « la gestion a pour utilité le chiffrage des prévisions décrivant l’avenir et le dégagement d’écarts entre réalisations et prévisions pour détecter les dysfonctionnements, repérer les corrections nécessaires et situer les responsabilités ».

La gestion budgétaire est donc un outil de prévision et de planification, qui englobe tous les aspects de l’activité de l’organisation et couvre tous ses niveaux hiérarchiques, c’est un système qui favorise la décentralisation et la délégation du pouvoir de décision aux échelons hiérarchiques inférieurs, c’est un outil de motivation et de communication qui intègre des remises en causes et apporte des actions correctives en se basant sur le contrôle permanent et l’évaluation des performances.

### **1.1.2. Les objectifs de la gestion budgétaire**

La gestion budgétaire est l’outil de contrôle le plus orienté vers l’avenir permettant à l’entreprise d’améliorer ses performances et d’éviter les aléas du futur. Elle a pour mission d’anticiper l’évolution en volume et en valeur de l’activité de l’entreprise et de prévoir les moyens et les résultats prévisionnels correspondant. Ce processus est le cœur et la finalité du contrôle de gestion par lequel l’entreprise peut : profit

-assurer une certaine sécurité à court terme et améliorer la rentabilité en augmentant le profit par le processus du contrôle entre les réalisations et les prévisions.

-avoir une ouverture d’esprit vers le dialogue, la négociation et la formation.

-inciter et engager ses acteurs à assurer leurs responsabilités.

---

<sup>(1)</sup> MYKITA P et TUSZYNSKI J, « contrôle de gestion prévision et gestion budgétaire mesure et analyse de la performance », 2002, p 15.

<sup>(2)</sup> Hamini. A, « gestion budgétaire et comptabilité prévisionnelle », édition BERTI, Alger, Algérie, 2001.

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

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

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

-le découpage et la présentation des budgets doit se calquer sur le système d'autorité (structure de l'entreprise).

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

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

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

-les prévisions budgétaires doivent pouvoir être révisés lorsqu'apparaissent de nouvelles informations <sup>(3)</sup>.

## **1.3. Les différentes étapes de la gestion budgétaire**

La gestion budgétaire est un mode de gestion prévisionnel impliquant une vision anticipée de l'avenir. Elle est définie comme une méthode de gestion, tendant à inscrire dans le cadre d'une planification à long et moyen terme, les actions à entreprendre dans le présent. Sa procédure s'articule nettement autour de trois grandes phases suivantes :

### **❖ la prévision**

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.

Avant d'entamer la démarche budgétaire, il faut déterminer « les éléments essentiels qui constituent l'armature de ce système budgétaire et qui sont notamment, les objectifs

---

<sup>(3)</sup> GERVAIS M, « contrôle de gestion », 7<sup>ème</sup> édition Economica, Paris, 2000, p 275.

stratégiques de l'organisation, la connaissance de l'environnement et de son évolution et l'identification des principaux facteurs conditionnant l'activité des différents processus de l'organisation »<sup>(4)</sup>, la prévision est une démarche rationnelle fondée sur une pratique raisonnée de simulation en fonction de différentes hypothèses.

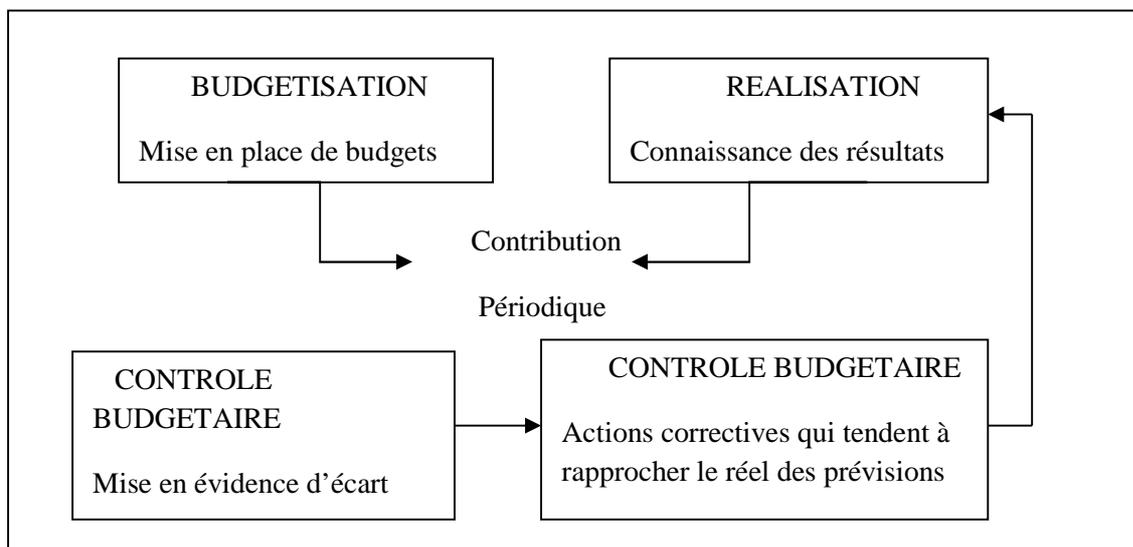
❖ **La budgétisation**

Consiste en un processus interactif permettant la valorisation des choix stratégiques retenus annuellement dans les plans opérationnels ainsi que les moyens nécessaires pour les mettre en œuvre par les différents centres de l'entreprise.

❖ **Le contrôle budgétaire**

Constitue la raison mener toute la procédure budgétaire, il assure la vérification en cours d'action et en fin d'action que les objectifs fixés sont atteints en comparant les prévisions aux réalisations. La détermination et l'analyse des écarts permettent aux responsables d'apporter ultérieurement des mesures correctives.

**Schéma n°1 : La démarche budgétaire**



Source : Alazard C et Sépari S, «contrôle de gestion, manuel et applications», 5ème édition, DUNOD, Paris, p 275

La démarche budgétaire s'appuie sur la définition des objectifs de l'entreprise qui sont traduits en objectifs opérationnels annuels ; c'est la phase de la prévision budgétaire qui guide les différents centres de responsabilité dans leurs actions. Elle permet ensuite, par la

<sup>(4)</sup> PIGE B, LARDY P, « reporting et contrôle budgétaire », 2003, p 64.

comparaison des réalisations aux prévisions d'expliquer les écarts et de procéder aux mesures correctrices nécessaires c'est la phase de contrôle budgétaire.

#### **1.4. La méthode de budgétisation**

La gestion budgétaire repose sur les trois étapes suivantes :

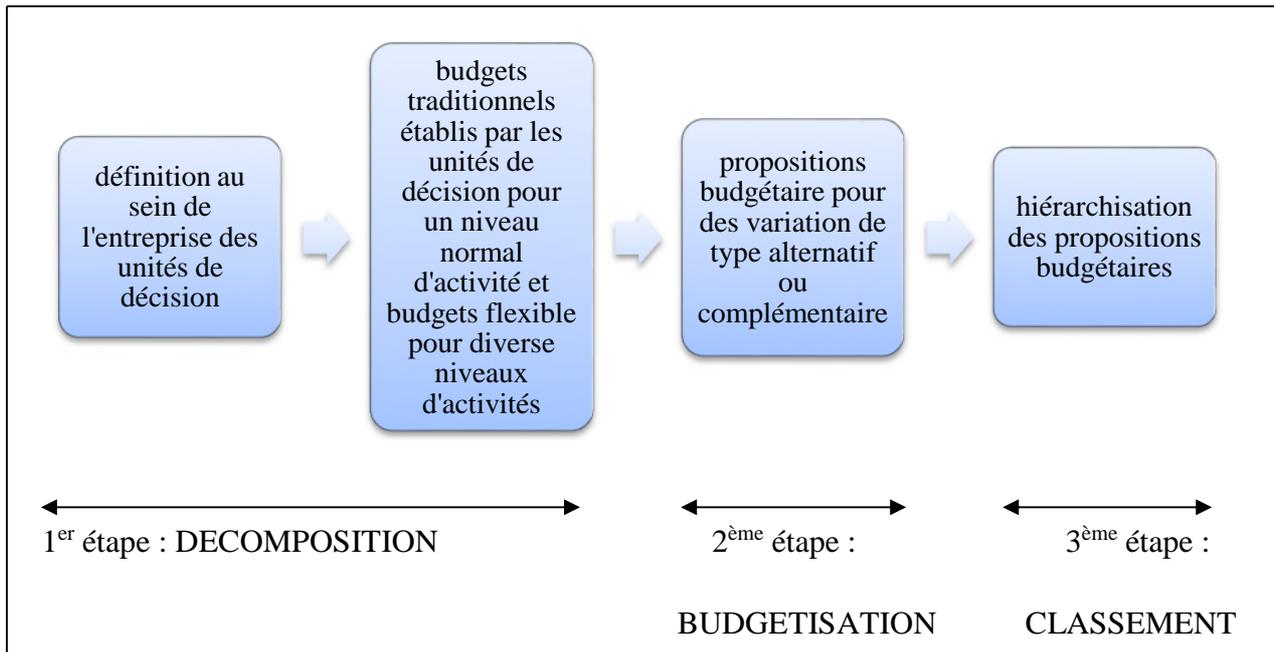
-fixation d'une enveloppe budgétaire par la direction générale souvent par reconduction majorée du budget N-1.

-proposition d'un budget par les responsables des services sur la base de l'exercice antérieur multiplié par un coefficient dont le mode de détermination correspond davantage au « pifomètre » (mélange de progression d'activités et des prix) qu'à une démarche rigoureuse.

-réparation de l'enveloppe budgétée (souvent insuffisante au regard des propositions) entre les services par négociation.

En vue de perfectionner et améliorer cette méthode, une autre a été développée qui est la méthode du budget base zéro (BBZ). Cette dernière est une technique budgétaire et de décision qui a été mise au point au début des années 70 aux Etats –Unis, chez Texas instruments. Simple dans son principe, la démarche consiste à demander aux différents responsables de prévoir leurs budgets pour l'année suivante en faisant abstraction des données passées qu'il s'agisse de l'historique des dépenses comme des précédentes enveloppes budgétaires. Il s'agit véritablement d'une remise à zéro des budgets conduisant chaque responsable à justifier des prévisions de dépenses qu'il inscrit au budget. Le principe du BBZ repose sur trois étapes

Schéma n° 2 : Les étapes de BBZ



Source : Alazard C, Sépari S, op, cit, p 521

### 1.5. Les fonctions de la gestion budgétaire

L'élaboration de budget n'est pas une fin en soi, elle vise essentiellement à mettre en place un mode de gestion permettant d'assurer à la fois la cohérence, la décentralisation et le contrôle des différents sous-systèmes de l'entreprise.

#### 1.5.1. La cohérence

La concentration industrielle a fait naître le besoin d'outils permettant d'assurer la cohérence des sous-systèmes de l'entreprise que sont la politique commerciale, la production, la gestion de personnel, les approvisionnements, les immobilisations, la gestion financière,...etc. c'est pourquoi le budget, expression déterminant pour assurer la cohérence de l'entreprise.

#### 1.5.2. La décentralisation

Le budget général traduit les choix et les objectifs de la direction générale. Mais son élaboration et son exécution nécessitent une décentralisation au niveau de tous les centres de l'entreprise. Il devient ainsi l'instrument de base de la direction par objectifs.

### **1.5.3. Le contrôle**

S'il y a décentralisation ou délégation de pouvoirs, c'est dans le cadre et la limite d'objectifs chiffre prédéterminés. Le budget et le contrôle budgétaire ne suppriment pas la hiérarchie, au contraire, ils formalisent en un système d'objectifs et d'écarts.

Chaque niveau hiérarchique rend compte de la réalisation de ses objectifs, quitte à se faire expliquer les écarts par les niveaux hiérarchique inférieure. Il y a ainsi concrescence la structure du budget, la nature des écarts constatés et l'organigramme de l'entreprise.

### **1.6. Les limites de la gestion budgétaire**

Les limites de la gestion budgétaire se présentent comme suit :

- La construction budgétaire se fonde, en grande partie, sur les modèles passés. Elle risque de pérenniser des postes budgétaires non efficaces. C'est en particulier vrai pour l'ensemble des budgets fonctionnels ;
- La désignation des responsabilités, le contrôle peuvent être mal vécus. Une formation faisant ressortir l'intérêt de la gestion budgétaire doit motiver le personnel ;
- Le budget risque, dans le cadre d'une décentralisation non sincère, de se transformer en un ensemble de règles rigides qui s'imposent aux « responsables » ;
- Les évolutions de l'environnement peuvent rendre la construction budgétaire obsolète. La veille doit être constante afin d'adapter les programmes d'actions et les prévisions.

### **1.7. Les conditions de fonctionnement**

Les conditions nécessaires au bon fonctionnement de la gestion budgétaire sont les suivants :

- Il faut définir avec précision les centres de responsabilité : les hommes, les fonctions, les moyens, les espaces géographiques, les types de centres (centre de profit, de coût,...) ;
- Il ya lieu de déterminer les liaisons entre les centres de responsabilité pour faciliter les communications économiques ;
- Il faut définir le niveau d'autonomie des responsables, les moyens sur lesquels ils ont un pouvoir et les limites de leur liberté ;
- Il est indispensable de déterminer les procédures et les unités de mesures nécessaires au contrôle de la performance de chaque centre.

### **1.8. Intérêt de la gestion budgétaire**

- La démarche de la prévision budgétaire permet une meilleure connaissance des atouts et faiblesses de l'entreprise et, par l'anticipation sur les réalisations, d'améliorer la réactivité de l'entreprise.
- Elle responsabilise et engage les personnels opérationnels ;
- Elle impose la coordination des actions entre les responsables.

## **Section 2 : Notions sur le budget**

La budgétisation s'inscrit intégralement dans le processus de finalisation de l'entreprise et en constitue la traduction concrète de la démarche stratégique. Elle est souvent annuelle et relève d'un processus itératif assurant la cohérence des objectifs et des moyens mis en œuvre par les différents centres de l'entreprise.

### **2.1. Définition du budget**

C'est un outil essentiel de la gestion budgétaire, il constitue la traduction quantitative du programme d'action proposé par les dirigeants et correspond à une allocation prévisionnelle et quantifiée d'objectifs et de moyens aux différents responsables. Il contribue à la coordination et à l'exécution de ce programme. « C'est l'expression comptable et financière des plans d'action retenus pour que les objectifs visés et les moyens disponibles à court terme (l'année en général) convergent vers la réalisation des plans opérationnels ». En ce sens, le budget peut être perçu à la fois comme un outil de planification, de coordination, mais également comme un outil de contrôle et d'aide à la décision. En effet, budgéter signifie à la fois prévoir et décider.

Selon PHILIPPE LORINO, « le budget constitue le plan d'action à un an. il doit projeter et détailler le plan opérationnel sur l'horizon proche, assurer le bouclage avec les comptes prévisionnels et crée le cadre d'un bon retour d'expérience dans le suivi de l'action (rétroaction de l'expérience sur le budget, sur le plan opérationnel et sur la vision stratégique) » <sup>(5)</sup>.

Ces définitions permettant d'aboutir à la conclusion suivante : un budget est la traduction en terme monétaire, des objectifs, des politiques et des moyens élaborés dans le cadre d'un plan, couvrant toutes les phases d'un processus.

---

<sup>(5)</sup> BOUQUIN H, « le contrôle de gestion », 5<sup>ème</sup> éd PUF, Paris, 2001, p 312.

## **2.2. Les finalités des budgets**

Le budget est :

### ➤ **Un plan d'action valorisé pour atteindre un objectif quantifié**

La finalité du travail de préparation budgétaire est de mettre au point un plan d'action qui permette d'atteindre l'objectif visé par l'entreprise à une date certaine. Cet objectif global de l'entreprise doit être quantifié à priori. Le plan d'action décidée et élaboré par l'entreprise va tenir compte des prévisions que l'entreprise fait concernant son marché, l'action de ses concurrents et l'évolution de l'économie.

### ➤ **Un engagement du responsable opérationnel à atteindre un objectif**

Le budget représente un engagement du responsable opérationnel à atteindre un objectif, selon un plan d'action qui l'a mis au point et a été approuvé par sa hiérarchie. L'analyse des budgets permet de valider cet engagement, et de s'assurer que le budget et le plan d'action proposés par les opérationnels sont jugés réalistes par d'autres professionnels qu'eux même.

## **2.3. Les caractéristiques de budget**

Le budget doit être présent sous forme de contrat, négocié, entre les opérationnels et leurs supérieurs hiérarchiques sur la base de la réalité économique et de l'ambition des objectifs. Ils constituent un instrument de planification, de coordination, de contrôle et de mesure.

### ➤ **Le budget en tant qu'instrument de planification**

Le budget constitue un outil de planification, l'établissement doit faire l'objet d'une étude très approfondie de l'entreprise. Ce programme lui permet de s'assurer que ses choix sont rationnels et adéquats à l'entreprise.

### ➤ **Le budget en tant qu'instrument de coordination**

C'est un feedback existant entre tous les services d'une entité et de leurs chefs hiérarchiques pour avoir des budgets cohérents. L'élaboration d'un ensemble de budgets cohérents est un moyen de s'assurer que les actions des différentes unités décentralisées seront compatibles.

➤ **Le budget en tant qu'instrument de contrôle et de mesure**

Il permet d'évaluer les performances de l'entreprise grâce à l'analyse des écarts entre les données réelles et les données budgétaires. Il permet ainsi la détection des anomalies et l'engagement des mesures correctives.

**2.4. Typologies des budgets**

Le budget global de l'entreprise est constitué par l'ensemble des budgets correspondant aux différentes fonctions. L'élaboration de ces derniers exige l'utilisation de nombreuses méthodes et techniques qui diffèrent d'un budget à un autre et d'une entreprise à une autre. Nous distinguons alors trois types de budgets :

**2.4.1. Les budgets fonctionnels (opérationnels)**

Ce sont des budgets liés au cycle d'exploitation de l'entreprise et comprennent :

**2.4.1.1. Le budget des ventes**

Ce budget traduit le programme prévisionnel des ventes, il s'agit de prévoir les quantités et les prix unitaires de ventes. C'est le budget pivot qui permet la coordination des autres budgets. Il constitue le point de départ à partir duquel seront déterminés les quantités à produire et les besoins en approvisionnement. Ses objectifs consistent à :

- déterminer la nature et qualité de ce qu'on veut vendre ;
- mettre en place des moyens et des méthodes pour vendre ;
- fixer les prix et les modalités de vente pour valoriser le budget.

La vente des produits génère un ensemble de charges dont il faut aussi prévoir le montant, ceci s'effectue par l'établissement du budget des frais de commercialisation, il s'agit des frais de distribution (généralement liés au chiffre d'affaire, comprennent les frais de livraison, l'emballage, frais du service après vente) et des frais marketing (comprennent les frais directement engagés pour soutenir les ventes ex : publicité et les frais d'études commerciales ex : étude de marché).

#### **2.4.1.2. Le budget de production**

C'est la présentation globale et chiffrée du programme de production. Ce dernier doit assurer la réalisation du programme prévisionnelle des ventes en tenant compte des contraintes de gestion des stocks et des contraintes techniques du système productif.

Ce budget exige l'établissement du budget des charges de production afin de prévoir le cout de production par centre d'analyse et par facteur consommé.

Le programme des ventes peut être ensuite révisé si les contraintes de production et les couts de production sont incompatibles avec les objectifs de vente, et on peut agir tout de même en augmentant les capacités productives.

#### **2.4.2. Le budget des investissements**

C'est un budget qui recense les prévisions de dépenses à court terme liées aux projets d'investissement de l'entreprise. Ça consiste à traduire en termes financiers les tranches d'investissement des différents projets prévus pour l'année à venir.

Le budget des investissements influe distinctement la trésorerie et la présentation des états financiers prévisionnels.

#### **2.4.3. Les documents de synthèse prévisionnels**

Les documents de synthèse sont constitués du budget de trésorerie et du budget général.

##### **2.4.3.1. Le budget de trésorerie**

C'est un document qui transforme les différents éléments figurants dans les budgets fonctionnels en flux de trésorerie, c'est-à-dire en encaissements et décaissements, afin de déceler les risques de déficit et les éventualités d'excédents. Son objectif est d'assurer la solvabilité de l'entreprise à court terme.

Le budget de trésorerie constitue donc un outil privilégié pour la recherche de solutions adaptées à la situation de l'entreprise.

##### **2.4.3.2. Le budget général**

Ce sont des documents de synthèse prévisionnels établis à partir des budgets précédents afin de vérifier les équilibres fondamentaux de l'entreprise.

Il est l'expression exhaustive des prévisions effectuées et la vue formalisée des objectifs de l'organisation et des moyens de les atteindre.

Il englobe le tableau de compte de résultat prévisionnel, le bilan prévisionnel et le tableau de financement prévisionnel.

➤ **Le compte de résultat prévisionnel**

« c'est un document de synthèse essentiel, tant au niveau de la prévision puisque c'est par ce compte que l'on détermine le résultat prévisionnel qu'au stade du contrôle du fait qu'il permet d'avoir une vue synthétique des écarts d'exploitation » <sup>(6)</sup>.

➤ **Le bilan prévisionnel**

Il permet de cerner l'influence des actions projetées au cours du prochain exercice sur la structure financière de l'entreprise. Il ne peut être établi qu'une fois connu le budget de trésorerie et le résultat prévisionnel.

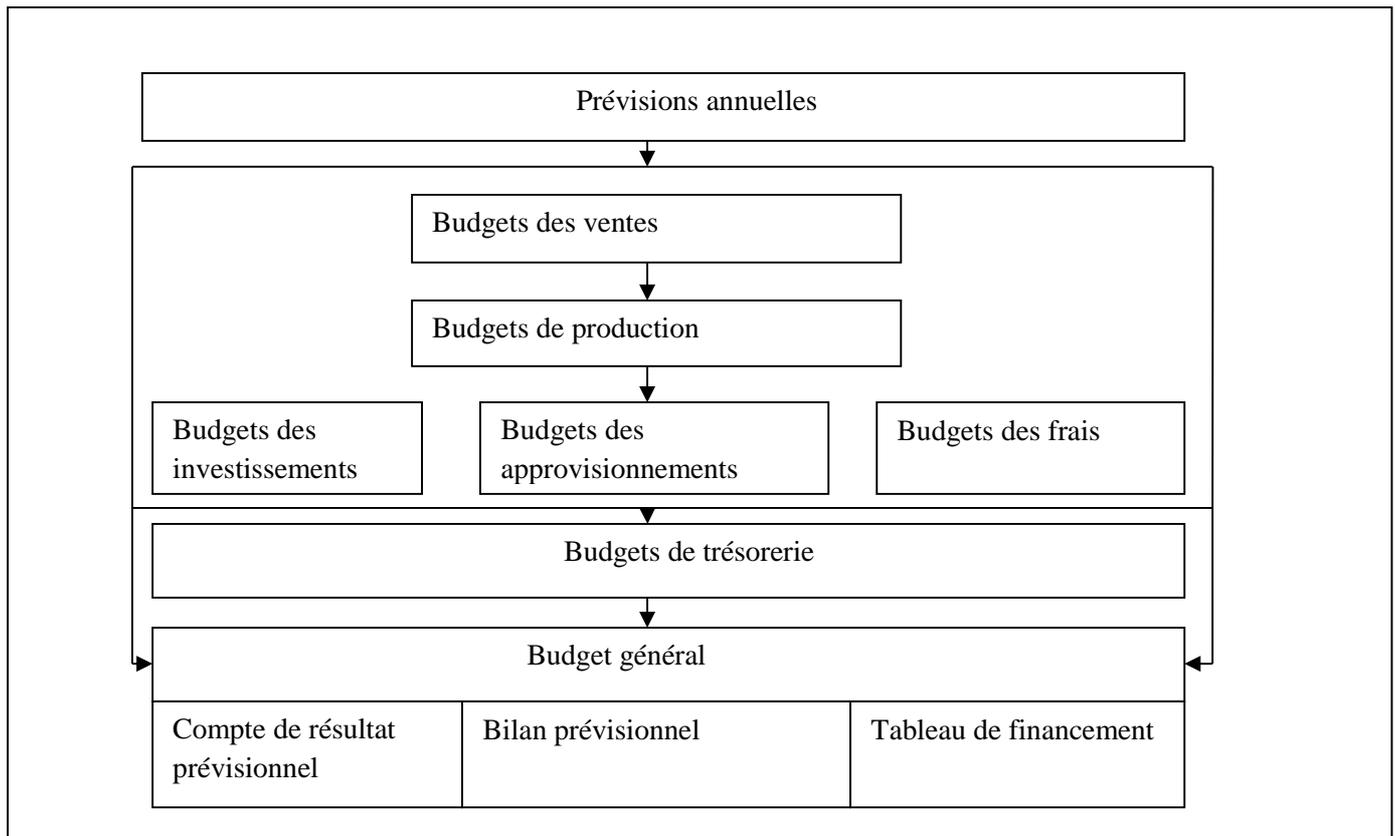
➤ **Le tableau de financement prévisionnel**

Ce tableau conduit à voir comment l'équilibre financier de la firme va évoluer.

---

<sup>(6)</sup> GERVAIS M, « le contrôle de gestion par le système budgétaire », édition Vuibert, Paris, 1987, p 126.

Schéma n°3 : L'articulation des budgets



Source : Béatrice et Grandguillot F, « l'essentiel du contrôle de gestion », 4<sup>ème</sup> éd, lextenso, Paris, 2009, p 18

## 1. Elaboration des budgets

### 2.5.1. Le budget des ventes (prévisions)

La construction du budget des ventes se réalise en deux phases :

#### 2.5.1.1. Prévisions des ventes

##### a. Principes

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

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

Le chiffrage en volume permet de situer le niveau d'activité des services commerciaux ainsi que des services de production et des approvisionnements qui les alimentent.

Le chiffrage en valeur permet d'établir les recettes de la firme et d'établir l'équilibre futur de la trésorerie <sup>(7)</sup>.

### **b. Méthodologie de la prévision**

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

#### **❖ Etude de la conjoncture globale**

Il est difficile de faire abstraction du climat économique dans lequel les ventes vont se dérouler car ce climat influe sur les possibilités d'achat, et sur les désirs d'achat.

#### **❖ Prévision du niveau des marchés de l'entreprise**

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

#### **❖ Prévision des ventes par produit : calcul de « la prévision zéro »**

Il s'agit d'obtenir une conjoncture par produit. Dans un contexte d'incertitude toutefois, l'extrapolation du passé dans le futur ne peut être assimilée à une prévision, partant de cette base, il conviendra donc de rechercher, dans l'environnement général et spécifique de la firme, tout ce qui va rendre le futur différent du passé.

#### **❖ Confrontation de la « prévision zéro » aux objectifs de la firme**

Cette étape consiste à traduire le niveau d'activité résultant de la prévision zéro en termes d'objectifs et à calculer par objectifs, l'écart entre ce qui est souhaité et ce qui est pour l'instant prévu.

#### **❖ Ajustements pour combler les écarts**

Dans le cadre d'une procédure budgétaire, l'action volontariste de l'entreprise est relativement limitée. La structure et la stratégie commerciales ont été normalement déterminées dans le cadre d'un plan à long terme et elles constituent en principe des données, à court terme.

---

<sup>(7)</sup> GERVAIS M.,..., op, cit, p 38.

❖ **Evaluation du budget des ventes**

Cette phase à intégrer les ajustements choisis dans la prévision zéro, de façon à déterminer les quantités que l'on prévoit de vendre.

Pour obtenir le budget, il faudra enfin valoriser, c'est-à-dire multiplier les quantités prévues par un prix. Le plus souvent, le prix standard utilisé correspondra au dernier prix de vente unitaire connu multiplié par un taux d'évolution tenant compte des effets de l'inflation, des conditions de marché et des intentions tarifaire de la firme <sup>(8)</sup>.

**c. Techniques de prévision**

De nombreuses techniques de prévision des ventes existent qui n'ont pas toutes les mêmes objectifs :

- Les études de marchés, les abonnements à des panels, les marchés tests sont des méthodes qui permettent de connaître au mieux la demande du produit et le marché potentiel de l'entreprise.
- Les méthodes d'extrapolation, des coefficients saisonniers, les interrogations de la force de vente de l'entreprise permettent, elle, de déterminer l'évolution des ventes du produit dans le futur.

❖ **Les ajustements**

Ces techniques s'appuient sur l'étude chiffrée des données caractérisant une variable économique. La prévision sur l'état futur de la variable est obtenue par extrapolation des tendances passées mises en évidence et dont on suppose la régularité.

L'ajustement consiste à substituer aux valeurs observées de la variable ( $Y_i$ ) une valeur calculée ( $Y_i'$ ) à l'aide de différents procédés.

Ces procédés d'ajustements peuvent être mécanique ou analytique.

➤ **Ajustement mécanique : la méthode des moyennes mobiles**

Il s'agit de présenter la série statistique en substituent à la valeur observée  $Y_i$ , une valeur ajustée  $Y_i'$  calculée de la manière suivante :

$$Y_i' = \frac{a.Y_{i-1} + b.Y_i + c.Y_{i+1}}{a+b+c}$$

---

<sup>(8)</sup> GERVAIS M.,..., op, cit, p 41-42.

Ou : a, b et c représente des coefficients de pondération dont la valeur est laissée aux choix des statisticiens.

➤ **Ajustement analytique : la méthode des moindres carrés**

Il s'agit de rechercher les paramètres de la fonction  $Y_i' = f(x)$  qui rendent la plus faible possible la somme des carrés des distances entre la valeur observée  $Y_i$  de la variable et sa valeur ajustée  $Y_i'$ .

❖ **Les séries chronologiques**

Une série chronologique est une série statistique représentant l'évolution d'une variable économique en fonction du temps.

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

❖ **Le lissage exponentiel**

Cette méthode de prévision calcule, de fait, une moyenne des observations passées, mais en les pondérant. Les observations ont un poids décroissant en fonction de leur ancienneté.

Pour une période de l'année  $t$ , la prévision des ventes est calculée selon la formule suivante :

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

Avec :

$Y_t$  : prévision de la période  $t$  ;

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

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

$\alpha$  : coefficient de pondération compris entre 0 et 1 puissance 21.

**2.5.1.2. Prévisions de la distribution**

Le budget des ventes défini, il est nécessaire de chiffrer le cout des moyens qui permettront de réaliser (de prévoir les frais de distribution). Pour mener à bien ce travail, il

faudra préalablement savoir sur la base de quels critères, les coûts commerciaux risquent dévaluer. A ce niveau, deux grandes catégories de frais semblent se dessiner :

- Il y a d'une part, les frais sur lesquels on peut jouer pour ajuster le programme des ventes, appelé les frais de marketing ;
  - Il y a d'autres parts, les autres frais de distribution.
- a. Prévision des frais de marketing (publicité, promotion, études commerciales, frais de lancement des produits nouveaux)**

Le niveau de dépenses que l'entreprise entend consacrer dans ce domaine dépend des objectifs commerciaux qu'elle se fixe pour l'année à venir : il résulte donc essentiellement d'un acte politique.

Aussi, la prévision se bornera à porter un regard critique sur le volume antérieur de ces frais et à cerner l'effet d'une augmentation ou diminution d'un décalage dans le temps. Sur le niveau des ventes espère, l'optique étant de rechercher la meilleure combinaison possible pour atteindre l'objectif commercial que l'on se fixe.

La relation qui unit les frais de marketing au niveau des ventes n'est pas toujours immédiate (possibilité de discontinuités, d'effets,...).

**b. Prévision des autres frais de distribution**

Avec cette catégorie, il existe une relation causale plus nette entre leur montant et le volume des ventes.

Trois types de comportement de frais peuvent être distingués :

- **Des frais variables** : ces frais seront généralement calculés en appliquant des pourcentages donnés (et parfaitement établies) au moment des ventes prévu.
- **Des frais semi-variables** : ils représentent une part d'activité et une part de structure..
- **Des frais fixes** : c'est-à-dire indépendants à court terme du niveau d'activité. Leur estimation consistera essentiellement à corriger le montant des charges supportées antérieurement des modifications ou des améliorations envisagées dans le futur <sup>(9)</sup>.

---

<sup>(9)</sup> GERVAIS M.,..., op, cit, 1987, p 53

### **2.5.1.3. Budgétisations des ventes et des frais de distribution**

Pour permettre, au cours de l'année de réalisation, des contrôles périodiques, la prévision commerciale doit être ventilée :

#### **a. Par centre de responsabilité**

Une telle répartition suppose de bien cerner les responsabilités de chaque cadre commercial. De plus pour ce qui est des charges, cela demande de savoir qu'elles sont celles qui peuvent être ventilées directement à tel ou tel centre et celles qui ne pourront l'être que par le biais de clés de répartition. L'efficacité du contrôle en dépend.

#### **b. Par famille de production**

Plusieurs classifications sont possibles. On peut en effet retenir des critères techniques ou des critères commerciaux.

Pour ce qui est des charges, il faudra, la aussi, bien distingué entre celles qui peuvent être affectées directement à tel ou tel produit et celles qui doivent faire l'objet d'une imputation par clé de répartition.

#### **c. Par région**

Les buts sont ici de mesurer les résultats obtenus par chacune des régions et de comparer performances et efforts accomplis par les vendeurs qui en sont chargés.

#### **d. Par période**

Le choix de la période est dicté par les besoins de contrôle de la firme. Aucune entreprise ne saurait attendre un an pour vérifier ses prévisions commerciales, mais, plus les contrôles sont fréquents, plus ils sont coûteux, il y a donc un moyen terme à trouver. Bien souvent la période retenue sera le mois <sup>(10)</sup>.

### **2.5.1.4. la structure du budget des ventes**

---

<sup>(10)</sup> GERVAIS M, ..., op, cit, p 55-56-57.

Tableau n°1 : la structure du budget des ventes

	Janvier	Février	.....	Décembre
Programme d'action (quantités)				
Prix de vente				
CA (H.T)				
TVA(%)				
CA (T.T.C)				

Source : ISABELLE DE KERVILER, LOIC DE KERVELER, « le contrôle de gestion à la porter de tous », 3<sup>ème</sup> éd economica, p 62.

### 2.5.2. Budget de production

Construire un budget de production demande de « prévoir les quantités des produits à fabriquer puis de procéder à une valorisation et d'en traduire les conséquences financières dans différents budgets » <sup>(1)</sup>.

#### 2.5.2.1. Programmations de la production

La gestion budgétaire de la production comporte une phase d'étude du programme de production qui maximise le bénéfice. Des méthodes mathématiques, telles que la programmation linéaire, aident à déterminer le programme optimal.

##### a. La programmation linéaire

La programmation linéaire est la seule méthode qui permette de trouver une solution dont on soit certain qu'elle est optimale. En tenant compte de contraintes.

- La fonction économique : c'est une équation qui représente une valeur que l'on cherche à optimiser, il peut s'agir soit d'un résultat ou un chiffre d'affaire que l'on cherche à maximiser, soit d'un cout que l'on cherche à minimiser.
- Les contraintes économiques : sont décrites par des inéquations qui représentent les différentes contraintes de production.

<sup>(1)</sup> GERVAIS M, ..., op, cit, p 60.



- Charges indirectes : sont des charges communes à plusieurs activités ou à l'ensemble des produits et qui ne peuvent être imputées aux comptes des coûts qu'après une répartition préalable par le biais des clés de répartition

C'est en faisant référence à cette distinction, que bien souvent, s'effectue la valorisation du plan de production à court terme. Cette distinction, que bien souvent, s'effectue la valorisation du plan de production à court terme. Cette façon de faire induit la construction :

- d'un budget des matières consommées ;
- d'un budget de main d'œuvre productive ;
- d'un budget des frais indirectes de production.

Et par addition on obtient le programme de production en valeur ou budget de production global.

- **Elaboration du budget de matières consommées**

Les quantités de matières à consommer peuvent se déduire facilement des provisions de production déterminée précédemment et des nomenclatures techniques des produits,, la prévision de cout s'avère par contre plus délicate,, elle suppose d'avoir pris position sur la politique d'approvisionnement et stockage de la matière ; elle demande également de tenir compte des pertes et des déchets inhérents au processus de fabrication utile ; elle dépend, enfin, de manière essentielle, de l'évolution probable des prix d'achat et des prix d'achat et des politiques de vente des fournisseurs.

- **Elaboration du budget de main-d'œuvre productive**

Les heurs payés à la main-d'œuvre directe se calculent à partir des heurs productifs et non productives nécessaires pour réaliser l'activité prévue.

- **Elaboration du budget des frais indirects de production**

Ces frais concernant toutes les charges d'atelier qui ne peuvent être affectées directement aux produits fabriqués. Parmi elles, certaines évaluent en fonction du niveau d'activité telle les dépenses de matières énergétiques (électricité, charbon,...) ou de petits outillages (limes, pince,...) ce sont des charges variables.

D'autres sont indépendantes du niveau d'activité telles les charges de main-d'œuvre indirectes (chef d'atelier, magasinier...), par contre l'amortissement du matériel, les frais d'assurances ou d'entretien... correspondent à des charges fixes.

**2.5.2.3. la structure du budget de production**

**Tableau n°2 : la structure du budget de production**

Mois	Janvier	.....	Décembre
Volume fabriqué			
I. Frais directs :			
-coûts des matières premières			
-cout du personnel de fabrication			
- autres frais directs			
II. Frais indirectes :			
-cout de personnel de structure			
-frais généraux de production			
-entretien			
III. Coûts de production total (I+II)			

*Source : GERVAIS M, « contrôle de gestion », 7<sup>ème</sup> Edition Economica, Paris, 2000, p 374*

**2.5.3. Le budget des investissements**

La décision d'investir relève habituellement de projets qui portent sur plusieurs années et qui engagent l'avenir de l'entreprise sur la longue période.

Elaborer, dans le cadre d'un système budgétaire, un budget des investissements consiste donc essentiellement à traduire en termes financières (à budgétiser) les tranches d'investissement des différents projets prévues pour l'année à venir.

Le budget global annuel des investissements se subdivise en deux budgets partiels :

**a. Le budget des investissements proprement dit**

Il permet de détailler mois par mois pour les investissements retenus :

- **Les dates d'engagements** des dépenses donnant lieu le plus souvent au versement d'acomptes,, le renoncement éventuel à un engagement entraîne une indemnité,, Tout retard peut compromettre l'organisation du projet ;
- **les dates de règlements** en fonction des accords passés. elles permettent de prévoir la trésorerie en conséquence ;
- **les dates de réception** des investissements à partir desquelles l'entreprise peut disposer des investissements et donc les exploiter.

**Tableau n°3 : la structure de budget d'investissement**

Projet	Date d'engagement	Délai d'engagement	Date de début des travaux	Durée des travaux	Date de fin des travaux	Encaissement		Réception		Décaissement	
						N	N+1	N+1	N	N	N+1
						Nov	Mars	Oct	déc	fév	Mar
A											
B											

*Source : Béatrice et Francis Grandguillot, op, cit, p 93*

Il est nécessaire de budgétiser les ressources à dégager (internes ou externes) pour couvrir les prévisions de décaissement tout en respectant l'équilibre financier.

Le budget peut être élaboré de la manière suivante :

**Tableau n°4 : la structure du budget de financement**

Décaissements		Ressources					
Date	Montant	Internes			Externes		
		Autofinancement	Augmentation de capital	.....	Emprunt	Subvention	...

*Source : Béatrice et Francis Grandguillot, op, cit, p 93*

#### **2.5.4. Budget d’approvisionnement**

L’élaboration d’un budget des approvisionnements permet d’assurer que les matières consommées seront achetées en quantités voulues et au moindre coût.

##### **2.5.4.1. Prévisions des approvisionnements**

La prévision des approvisionnements est déterminée par le budget de production, elle pose essentiellement deux problèmes à résoudre :

- Quand doit-on commander (à quel rythme) ?
- Combien doit-on commander (et donc stocké) ?

Elle repose sur un processus dont les trois phases sont les suivantes :

- ✓ déterminer à partir du programme de production et des fiches de coût standard la consommation prévisionnelle de matières comme suit :

$\Sigma$  consommations unitaires de matières X quantités de produits à fabriquer

- ✓ Classer les matières en fonction de leurs valeurs en utilisant la méthode 20/80 ou la méthode ABC ??

- **La méthode 20/80 :**

Environ 80% du montant total de la consommation seraient réalisés à l’aide de 20% des éléments référencés dans la nomenclature et 80% des références ne représentent que 20% des consommations.

- **La méthode ABC :**

Consiste également à sélectionner les références en fonctions de l'importance de la consommation, mais elle répartit les références en trois groupes :

Groupe A : 10% des références qui représentent 70% des consommations ;

Groupe B : 30% des références pour 20% des consommations ;

Groupe C : 60% des références pour 10% des consommations.

Pour appliquer la méthode ABC il faut :

-Classer les matières par valeur décroissante.

-Calculer la valeur cumulée.

-Calculer les pourcentages en fonction du nombre de matières et de leurs cumulés.

-Tracer la courbe ABC et distinguer les trois catégories de matières.

- ✓ Appliquer sur les matières présentant les plus grandes valeurs, des modèles de gestion des stocks. ces modèles visent à déterminer des quantités optimales à commander qui minimisent le cout total des stocks,, le modèle WILSON est le plus simple et le plus utilisé,, il repose sur les hypothèse suivantes :

-Les consommations de matières sont régulières et constantes durant la période prévisionnelle et leur montant est connu avec certitude au début de cette période.

-L'entreprise ne détient pas un stock de sécurité.

-Les commandes se font à des quantités constantes.

-Le prix d'achat des matières et le cout de lancement des commandes sont indépendants de la quantité à commander.

-Les couts lies aux stocks sont de deux sortes :

**Le cout de possession de commande**, qui regroupe l'ensemble des couts générés par le maintien des articles en stock (cout des locaux occupés, de gardiennage, etc.).

**Le cout de passation d'une commande**, qui correspond aux frais engagés pour chaque commande (élaboration d'un bon de commande, communications téléphoniques, etc.).

Selon le modèle WILSON, le cout total des stocks s'obtient par sommation des couts de possession et de passation de commande. Il vise à déterminer la quantité à commander qui minimise le cout total des stocks.

#### **2.5.4.2. La budgétisation des approvisionnements**

Deux méthodes sont habituellement proposées :

##### **a. La méthode graphique**

Elle consiste à porter sur un graphique, en abscisses, le temps et en ordonnées, les consommations cumulées puis les livraisons successives additionnées au stock initial.

##### **b. La méthode comptable**

Elle convient à inscrire tous les mouvements prévus dans une fiche de stock, de façon à déterminer les points de rupture, puis à envisager les dates de commandes qui permettraient de les éviter.

Un budget des approvisionnements donne, en principe, des informations sur les éléments suivants : commandes, entrées en stock, sorties en stock, niveaux de stock. Cela conduit habituellement à présenter quatre documents :

- Un budget des commandes (ou des achats) ;
- Un budget de livraisons ;
- Un budget des consommations ;
- Un budget des stocks.

Tableau n°5 : La structure du budget des approvisionnements

Mois	Janvier	.....	Décembre	Total
Commandes				
Livraisons				
Consommations				
Stock (fin de mois)				

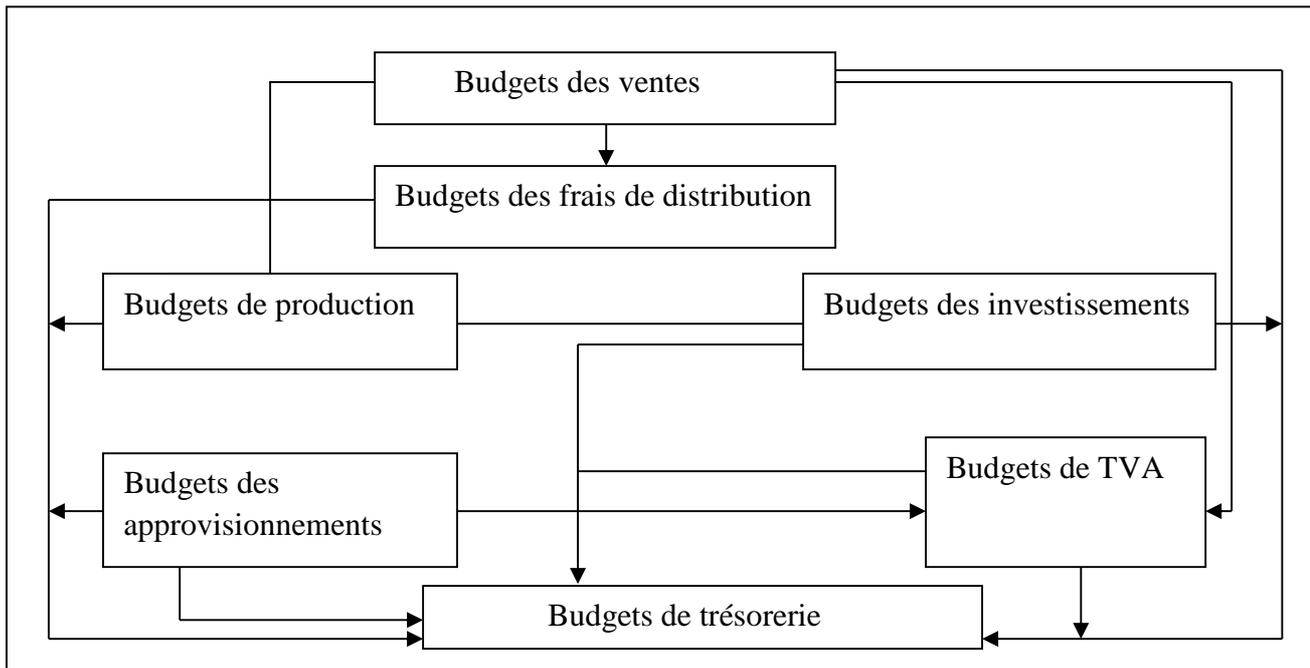
Source : Langlois L, Bonnier C, Bringer M, « contrôle de gestion », Edition FOUCHER, Paris, 2006, p 259

### 2.5.5. Le budget de trésorerie

Le budget de trésorerie est « la transformation des charges et des produits de tous les budgets précédents en encaissant et en décaissant » <sup>(13)</sup>. Il ne peut être établi qu'une fois l'ensemble de la démarche budgétaire d'un exercice élaborée et les différents budgets approuvés. Il permet de vérifier la cohérence du système budgétaire de l'entreprise avant l'établissement du budget général, d'anticiper les difficultés ponctuelles de trésorerie et de dégager, mois par mois, les impasses ou les excédents de trésorerie qui nécessitent des ajustements.

<sup>(13)</sup> ALAZARD C, SEPARI S, « contrôle de gestion, manuel et application », 5<sup>ème</sup> édition, Paris, 2001, p 86.

Schéma n°4 : incidence des budgets sur trésorerie



Source : Langlois L, Bonnier C, Bringer M, op, cit, p 286

Dans la pratique, le budget de trésorerie est précédé par trois budgets préparatoires :

**a. Le budget des encaissements**

Il s'agit des recettes de l'entreprise échelonnées dans le temps, qu'elles soient des ventes, d'autres produits d'exploitation financière ou non courant que l'entreprise envisage d'encaisser.

**b. Le budget des décaissements**

Il regroupe les dépenses figurant dans les budgets de charges selon leur mode de règlement, le budget doit être réalisé après avoir élaboré le budget de la TVA.

**c. Le budget de la TVA**

Le budget de la TVA a pour objectif de déterminer la situation de l'entreprise (débitrice ou créditrice) vis-à-vis des autorités fiscales. Il s'agit de déterminer la base fiscale de l'entreprise ou sa créance à l'égard du trésor public.

## 2.5.6. Document de synthèse prévisionnel

### 2.5.6.1. Le compte de résultat prévisionnel

Est un document de synthèse essentiel d'abord au niveau de la prévision puisqu'il nous permet de déterminer le résultat prévisionnel, ensuite au stade du contrôle car il permet d'avoir une vue synthétique des écarts d'exploitation.

**Tableau n°6 : la structure de résultat prévisionnel**

Charges			Produits		
	N	N – 1		N	N – 1
Charges d'exploitation			Produits d'exploitation		
Charges financières			Produits financières		
Charges exceptionnelles			Produits exceptionnelles		
Participation des salariés					
Impôts sur les bénéfices					
Solde créditeur : bénéfice			Solde débiteur : perte		
Total					

*Source : DISLE C, MAESO R, MEAU M, « introduction à la comptabilité manuel et application », 2<sup>ème</sup> édition Dunod, Paris, 2009, p 434*

### 2.1. Bilan prévisionnel

Présenté comme un bilan traditionnel, il permet de prévoir les conséquences des actions envisagées en l'année N+1 sur la structure financière de la firme (évolution de fonds du roulement, évolution du besoin en fonds de roulement, rentabilité des capitaux investis,...etc.).

Il ne peut être construit qu'une fois connus le résultat prévisionnel et le budget de trésorerie.

**Tableau n°7 : la structure de bilan prévisionnel**

Actif				Passif			
	N			N - 1		N	N - 1
	Brut	Amortis et dépréciation	Net	Net		Net	Net
Actif immobilisé					Capitaux propres		
Actif circulant					Prévisions		
					Dettes		
Régularisations					Régularisations		
Total					Total		

*Source : DISLE C, MAESO R, MEAU M, op, cit, p 431*

Pour élaborer tout les budgets, il est nécessaire d'établir des prévisions d'activités, de vente, de production et de synthétiser tous les éléments de cout grâce à des techniques et des modèles en amonts qui représentent les choix de gestion de l'entreprise.

La démarche budgétaire est bouclée par l'établissement des documents de synthèse prévisionnelle.

En matière de gestion, ils constituent le prolongement logique des différents budgets.

### **Section 3 : Contrôle budgétaire**

Le fait de se fixer un budget, précisant l'objectif vers lequel on veut aller et les plans d'actions pour y parvenir, ne garantit pas que l'on obtienne les résultats souhaités, car l'environnement n'est jamais parfaitement prévisible.

Pour tendre vers les résultats escomptés, les budgets devront être assortis d'une procédure de contrôle budgétaire qui permet à l'entreprise de comparer ses réalisations aux prévisions.

#### **3.1. Définition de contrôle budgétaire**

Le contrôle est un instrument essentiel de la gestion budgétaire qui consiste en la comparaison permanente des résultats réels et des prévisions différées figurant aux budgets afin de <sup>(14)</sup> :

- Déterminer les écarts ;
- Rechercher les causes de ces écarts ;
- Informers les différents niveaux hiérarchiques ;
- Prendre des mesure correctives ;
- Apprécier l'activité des responsables budgétaire.

Ceci va permettre de :

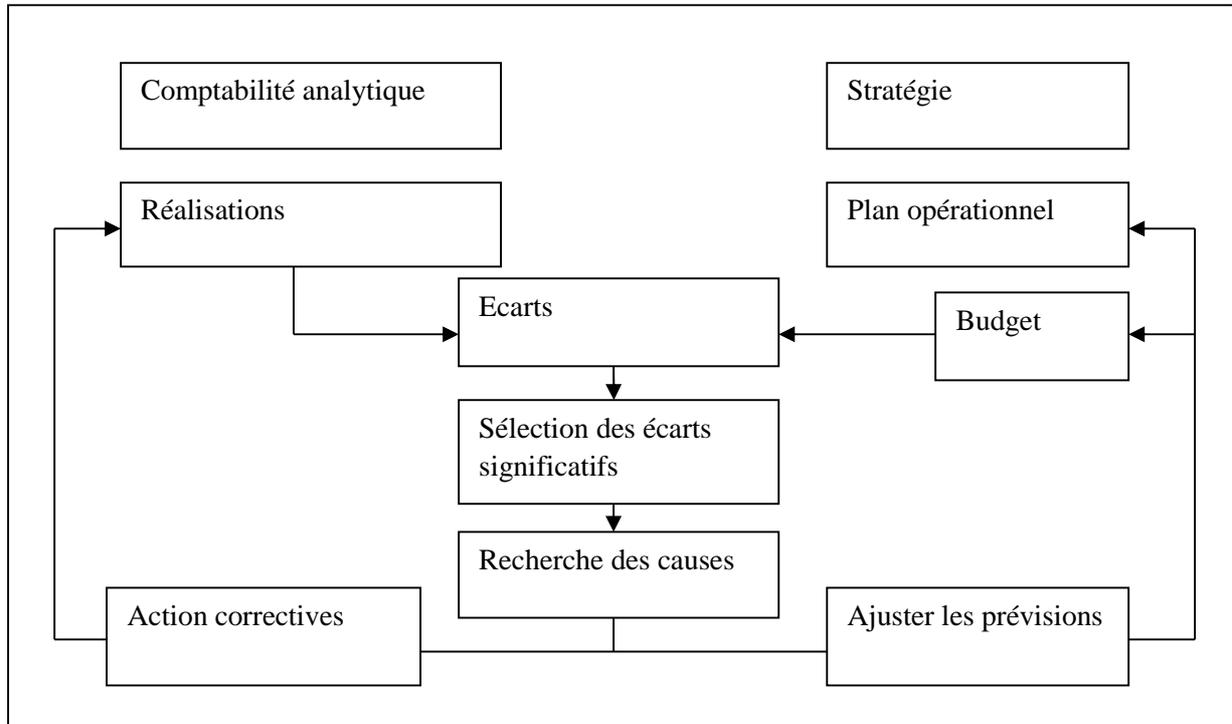
- Piloter les activités et maîtriser le budget ;
- Gérer à l'avance et par anticipation les écarts constatés ;
- Faire vivre le processus du contrôle comme une pratique utile acceptable et compréhensible par tous.
- Optimiser l'utilisation des ressources.

---

<sup>(14)</sup> Béatrice et Grandguillot F, « essentiel de contrôle de gestion », 4<sup>ème</sup> éd Lextenso, 2009, Paris, p 63.

Il s'agit d'un outil de pilotage permettant de repérer les anomalies et favoriser le choix des actions correctives appropriées.

**Schéma n°5 : processus du contrôle budgétaire**



Source : Langlois L, Bonnier C, Bringer M, op, cit, p 300.

**3.2.Caractéristique du contrôle budgétaire**

Le contrôle budgétaire a plusieurs caractéristiques qui le rendent performant parmi celles-ci nous avons :

- **Le contrôle budgétaire est une composante du contrôle de gestion**

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

- **Le contrôle budgétaire est un contrôle rétrospectif**

Le contrôle budgétaire s'intéresse à la période en comparant les réalisations aux prévisions traduites dans les budgets et en analysant les écarts.

- **Il a une dominante financière**

Le contrôle s'appuie sur une approche comptable de l'organisation et fournit des indicateurs financiers (exprimés en unités monétaires).

- **Il informe les responsables sur le degré de réalisation des budgets**

Il permet ainsi :

- d'évaluer la performance des acteurs ;
- de procéder aux régulations nécessaires.

### **3.3.Les conditions d'efficacité et les qualités d'un contrôle budgétaire**

Un contrôle budgétaire pertinent s'appuie sur l'ensemble des budgets établis pour formaliser le fonctionnement qui est une confrontation périodique entre des données préétablies et les réalisations pour mettre en évidence des écarts.

#### **3.3.1. Les conditions d'efficacité du contrôle budgétaire**

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

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

Sous ces conditions, le contrôle budgétaire pourra pleinement être perçu par les responsables opérationnels comme un service qui les aide à maîtriser et à améliorer leur gestion.

#### **3.3.2. Les qualités du contrôle budgétaire**

Le bon contrôle d'une organisation, ou d'un système, est la condition fondamentale de son efficacité et de sa survie. Son objet est de comparer les résultats aux prévisions afin d'agir au mieux dans l'intérêt de l'entreprise. Il repose sur la mise en place d'un système d'informations. Ce dernier doit avoir les caractéristiques suivantes :

- **La rapidité** : si les responsables opérationnels doivent prendre des décisions à la suite du contrôle budgétaire, les informations nécessaires doivent être fournies rapidement. Afin d'améliorer la disponibilité des informations, il peut s'avérer utile de renoncer à une précision extrême pour recourir à certaines estimations. En effet, une information très précise mais obtenue tardivement ne permet pas au suivi budgétaire d'atteindre son but ;
- **La fiabilité** : la rapidité ne doit pas conduire l'entreprise à obtenir des informations immédiatement mais totalement fausses. Les informations doivent être de qualité. Il suffit de trouver un optimum entre rapidité et fiabilité ;
- **Le cout pondéré** : il faut tenir compte du cout de mise en place de l'organisation, de son cout de fonctionnement pour la saisie et le traitement des données, et du cout consacré à l'élaboration et au suivi du système par les responsables concernés.

### **3.4. Rôle et principes du contrôle budgétaire**

#### **3.4.1. Rôle du contrôle budgétaire**

Le rôle principal du contrôle budgétaire consiste à agir pour améliorer les performances, il impose à toute entreprise un « code de bon conduite »<sup>(15)</sup> :

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

#### **3.4.2. Principes du contrôle budgétaire**

Selon Alazard, les principes du contrôle budgétaire peuvent être présentés comme suit<sup>(16)</sup> :

- Un contrôle budgétaire pertinent s'appuie sur l'ensemble des budgets établis pour formaliser le fonctionnement à court terme de l'entité.

---

<sup>(15)</sup> Alazard C et Separi S, « contrôle de gestion », DUNOD, Paris, 2007, p 393.

<sup>(16)</sup> Alazard C, Separi S, ..., op, cit, p 510.

-La mise en place de budget s'accompagne très souvent d'une décentralisation des responsabilités par création de centres de responsabilité de nature différente.

Chaque responsable est alors jugé sur sa capacité à, par exemple :

- Respecter des consommations de ressources pour les responsables de centre des coûts,
- Dégager les surplus financiers pour les responsables de centre de profit, tout en respectant les objectifs du volume.

Pour éviter l'analyse systémique de tous les écarts, on pratique bien souvent une gestion par exception. Un tel principe consiste à ne s'intéresser qu'aux écarts sortant d'un seuil de tolérance préalablement défini. Chaque responsable doit donc préciser, rubriquer par rubrique, le niveau de ces seuils.

### **3.5. Différents étapes du contrôle budgétaire**

Il est important que les résultats obtenus par les chefs des centres de responsabilités aillent dans le sens des objectifs et des budgets alloués. Pour y parvenir, des modalités de suivi sont à mettre en œuvre. D'une manière générale, on distingue trois étapes pour effectuer un contrôle budgétaire :

#### **❖ Le contrôle avant l'action (à priori)**

Implique un flux d'informations important. Il doit agir avant que les écarts n'apparaissent entre les prévisions et les réalisations. Ce contrôle permet :

- Aux cadres opérationnels, de simuler les conséquences de leurs décisions avant même de s'engager dans l'action ;
- Aux supérieurs hiérarchiques, de limiter les frontières de leurs délégations de pouvoir en simulant le fonctionnement de leur propre domaine de responsabilité constitué de plusieurs unités auxquelles ils ont délégués une partie de leur propre pouvoir de décision. Donc, cette fonction du contrôle à priori est très étroitement liée à la simulation, qui constitue aujourd'hui l'une des fonctions de la budgétisation.

#### **❖ Le contrôle pendant l'action**

C'est un contrôle opérationnel, consistant à fournir les informations nécessaires de manière quasi-permanente pour conduire les actions jusqu'à leur terme. S'appuyant sur des réalisations concrètes, ce type de contrôle doit être placé au niveau même des opérations. En d'autres termes, ce contrôle consiste à évaluer la position (situation) d'une activité de façon à

déterminer ou elle se dirige en fonction des programmes existants, quels objectifs elle devait avoir et, si nécessaire, de réviser les plans élaborés pour les atteindre.

❖ **Le contrôle après l'action (à posteriori)**

Le contrôle à posteriori ne permet plus de corriger les actions, sa fonction consiste essentiellement en une mesure des résultats et donc en une évaluation des performances dans le cadre d'une entreprise organisée en centres de responsabilités. Le contrôle budgétaire est susceptible d'assurer cette fonction dans la mesure où il s'appuie sur deux types d'informations :

- Des informations synthétiques permettant de comparer la situation finale à celle qui était attendue ;
- Des informations ponctuelles (conjoncturelles) consistant à faire ressortir les événements imprévus ainsi que leurs causes et leurs conséquences sur l'écart constaté entre la situation réelle (finale) et la situation désirée.

**3.6. Les supports du contrôle budgétaire**

**3.6.1. Le tableau de bord**

Le tableau de bord est l'instrument qui permet au responsable d'effectuer en permanence un contrôle sur les recettes et les dépenses liées à sa zone d'investigation. Il attire son attention sur des points clés, fait apparaître ce qui a un caractère anormal ou ce qui a une incidence importante sur le résultat de l'entreprise. En un mot il donne au responsable les informations qui lui sont indispensables pour agir à court terme.

**3.6.2. Les rapports de contrôle**

Le contrôle budgétaire nécessite périodiquement l'établissement d'un compte rendu d'activité qui sera transmis au supérieur hiérarchique. Ce rapport se présente, sous forme standardisée indiquée <sup>(17)</sup> :

- Les variables de contrôle choisies et les cibles correspondantes ;
- Le résultat pour chaque variable contrôlée ;
- Les mesures prises afin de réorienter l'action vers le droit chemin de l'objectif.

---

<sup>(17)</sup> Gervais M.,..., op, cit, 1987, p 164.

Le responsable supérieur étudie les informations reçues et de fait les consolides afin d'en auprès de certains responsables budgétaire en fonction des résultats qu'il obtient puis transmet au supérieur jusqu'à parvenir au budget global.

### **3.6.3. Les réunions de suivi budgétaire**

Des examens synthétiques des comptes devront se tenir mensuellement afin d'apprécier le degré de conformité de l'exécution et l'état d'avancement des mesures décidées.

A ces réunions, participent autour du contrôleur de gestion, les responsables budgétaires d'un niveau hiérarchique donné et leur supérieur pour rendre compte des écarts constatés puis les actions correctives nécessaires. Ces réunions pourront avoir comme support : l'information, les rapports de contrôle, un système de tableau de bord informatisé ou un processus plus informel.

Le contrôle budgétaire consiste en la confrontation périodique des réalisations avec les budgets, mettant en évidence des écarts qui sont analysés afin d'entreprendre les mesures de la régulation nécessaires. Il permet d'identifier les causes et les responsabilités internes et externes.

### **3.7.Modalité de contrôle budgétaire « analyse des écarts »**

Le contrôle budgétaire consiste à assurer le bon suivi budgétaire qui ne doit pas se limiter à la préparation d'un état comparatif des résultats réels et des prévisions au budget. En effet, à la suite de la confection d'états comparatifs des résultats réels et prévisionnels avec la mise en évidence des écarts significatifs, il faut procéder à l'analyse de ces derniers afin de dégager les causes inhérents et mener les actions correctives qui s'imposeront.

#### **3.7.1. Définition d'un écart**

L'écart se définit comme « la différence entre une donnée de référence et une donnée constaté »<sup>(18)</sup>. Les écarts sont calculés par la différence entre les éléments réels et les éléments budgétés. Ils permettant de constater un écart favorable ou défavorable pour l'entreprise.

Le calcul et l'analyse des écarts entre les réalisations et les prévisions font partie du contrôle de gestion. Ils ont pour but d'expliquer les divergences entre ce qui a été prévu et les réalisations effectives afin d'entreprendre les mesures correctives.

---

<sup>(18)</sup> CU AUBERE T, MULLER J, « contrôle de gestion », Edition Dupond, Paris, p 195

### 3.7.2. Principe d'élaboration d'un écart budgétaire

La mise en évidence d'écart répond aux besoins de suivi des entités à piloter. Elle est par nature contingente. Nous tenons à positionner quelques principes conventionnels de construction des écarts :

- **Principe 1 :** un écart est la différence entre la valeur constaté de la donnée et la valeur de référence de cette même donnée. La valeur constatée est en général la valeur réelle telle qu'elle apparait en comptabilité de gestion. La valeur de référence peut être une valeur budgétaire, 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 précoce.
- **Principe 2 :** un écart se définit par le signe (+) ou (-), une valeur et un sens (favorable ou défavorable). En effet, dans l'analyse des écarts, un écart de même valeur algébrique n'a pas le même sens selon qu'il s'agisse d'une charge ou d'un produit.
- **Principe 3 :** la décomposition d'un écart cherche toujours à isoler l'influence d'une seule composante par sous écart calculé, une donnée constitué de **n** composantes oblige à la mise en évidence de **n** sous écarts.
- **Principe 4 :** toute donnée constituée par le produit d'un élément monétaire par un élément qui exprime un volume doit se décomposer en deux écarts (application troisième principe) définit comme suit :

Écart /éléments monétaires = (éléments monétaires réels – éléments monétaires prévus) x données volumique réelle.

Écart /éléments volumiques = (éléments volumiques réels – éléments volumiques prévus) x

Eléments monétaires prévus.

Ces règles simples permettent ainsi le calcul et la décomposition de n'importe quelle présentation du budget <sup>(19)</sup>.

### 3.7.3. Les cause des écarts

Tout écart a une double cause : facteur prix/couts et facteur quantité. Il convient d'expliquer les variations de prix, de couts, de consommations, des volumes produits et

---

<sup>(19)</sup>Alazard C, Separi S,..., op, cit, 2001, p 483.

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 interne et externe.

**a. Causes internes des écarts**

Sont les suivantes :

- **Phase décisionnelle** : prévision irréalistes des ventes, des couts ;
- **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, licenciements, embauches ratées, changement de structure, climat social, ambiance, contrôle de gestion défaillant.

**b. Causes externes des écarts**

Sont les suivantes :

- **Evolution 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 ;
- **Evolution technique** : immobilisations obsolètes, méthodes et processus périmés ou couteux ;
- **Evénements politiques** : les conflits politiques, les crises de guerres.

**3.7.4. Calcul et analyse des écarts**

L'analyse part d'un écart global sur résultat avant d'être décomposée sur les différents domaines (production, commercial et service fonctionnel). L'intérêt d'une telle analyse ne réside pas dans le calcul à proprement parler de l'écart sur résultat, mais dans la décomposition qui peut en être faite et qui peut en être faite et qui doit permettre de piloter et de maîtriser le fonctionnement des trois grands pôles opérationnels.

**3.7.4.1. Calculs des écarts**

Les écarts sont déterminés, de telle sorte que leur somme traduise l'écart de résultat s'écrit :

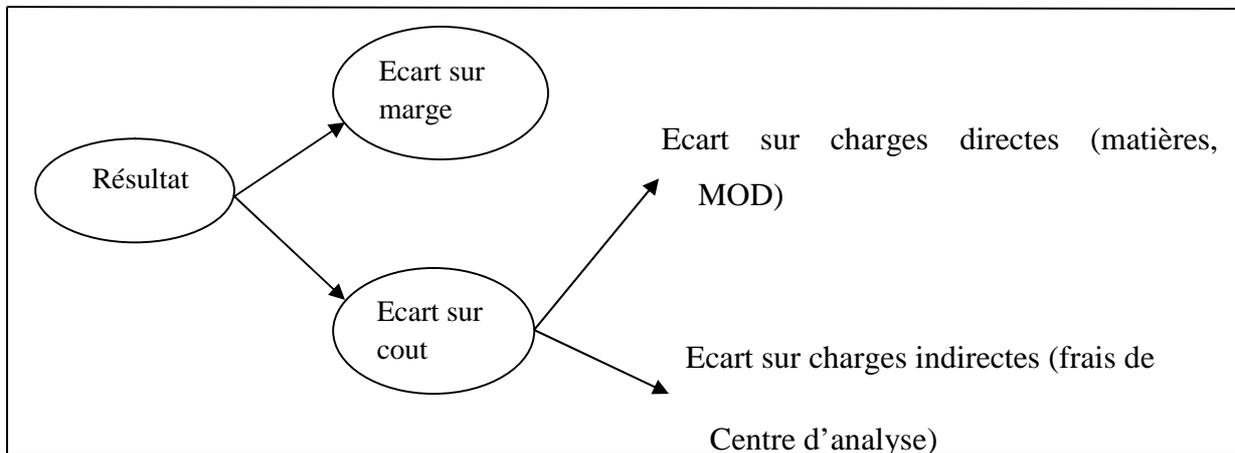
$$\text{Ecart de résultat} = \text{résultat réel} - \text{résultat prévisionnel}$$

$$\text{Ecart de résultat} = (\text{CA réel} - \text{cout réel}) - (\text{CA prévisionnel} - \text{cout prévisionnel})$$

L'écart de résultat est constitué de trois composantes associées chacune à une entité responsable :

- Les ventes dans la responsabilité incombent aux responsables commerciaux ;
- Les coûts de productions dont la maîtrise est prise en charge par responsable des centres des coûts ;
- Les frais généraux dont le suivi est de la responsabilité des services fonctionnels et administratifs.

### Schéma n°6 : présentation de l'écart sur le résultat



Source : Dorith. B, Lozato. M, et ALL « comptabilité et gestion des organisations », 6eme Edition, Dunod, Paris, 2008, P318.

#### a. Ecart sur marge

La marge qui sert de base au calcul est la différence : chiffre d'affaire – cout préétabli.

Ecart/marge = la marge réelle – la marge prévue

$$= (mr * Qr) - (mp * Qp)$$

Avec :

**mr** : marge unitaire réelle = prix réel – cout préétabli unitaire

**mp** : marge unitaire prévue = prix prévu – cout préétabli unitaire

**Q<sub>r</sub>** : quantités réelles

**Q<sub>p</sub>** : quantité prévues

**b. Ecart sur le cout**

Pour chaque cout l'écart s'écrit sous la forme suivante :

Ecart sur cout = cout réel – cout prévu

Pour vérifier on doit retrouver l'égalité suivante :

Ecart sur résultat = écart sur marge – écart sur cout

**3.7.4.2. Analyses des écarts**

Chaque écart calculé peut être analysé de la manière suivante :

Ecart = écart sur quantité + écart sur prix ou sur cout unitaire

**Tableau n°8 : calcul et objectif des sous-écarts**

<b>Ecart</b>	<b>Objectif</b>	<b>calcul</b>
Ecart sur quantité	Mesurer l'effet de vente ou de consommation de facteurs plus ou moins importants	$(Q_r - Q_p) * P_p$
Ecart sur prix ou sur cout unitaire	Mesurer l'effet de variation de prix ou de variation de couts unitaires	$(P_r - P_p) * Q_r$

Source : DORITH.B, LOZATO.M et ALL, « comptabilité et gestion des organisations », 6eme édition, Dunod, Paris, 2008, P317.

**a. Analyse de l'écart sur marge**

L'analyse de l'écart sur marge donne :

Ecart sur quantité = (Quantité réelle – Quantité prévisionnel) x Marge prévisionnel.

Ecart sur prix = (Prix réel – Prix prévisionnel) x Quantité réelle.

**b. Analyse de l'écart sur couts**

➤ **Analyse de l'écart sur charges directes :**

Les écarts sur charges directes s'analysent de la façon suivante :

Écart sur quantité = (Quantité réelle – Quantité prévisionnel) x cout unitaire prévisionnel.

Écart sur prix = (Cout unitaire réel – Cout unitaire prévisionnel) x quantité réelle.

➤ **Analyse de l'écart sur charges indirectes :**

C'est la différence entre le cout réel du fonctionnement du centre et le cout prévu pour le niveau de production.

Le budget d'un centre d'analyse est constitué de :

- Prévision de charge variable et charges fixes ;
- D'une activité mesurée par des unités d'œuvre ;
- D'un rendement, c'est-à-dire rapport entre activités et production.

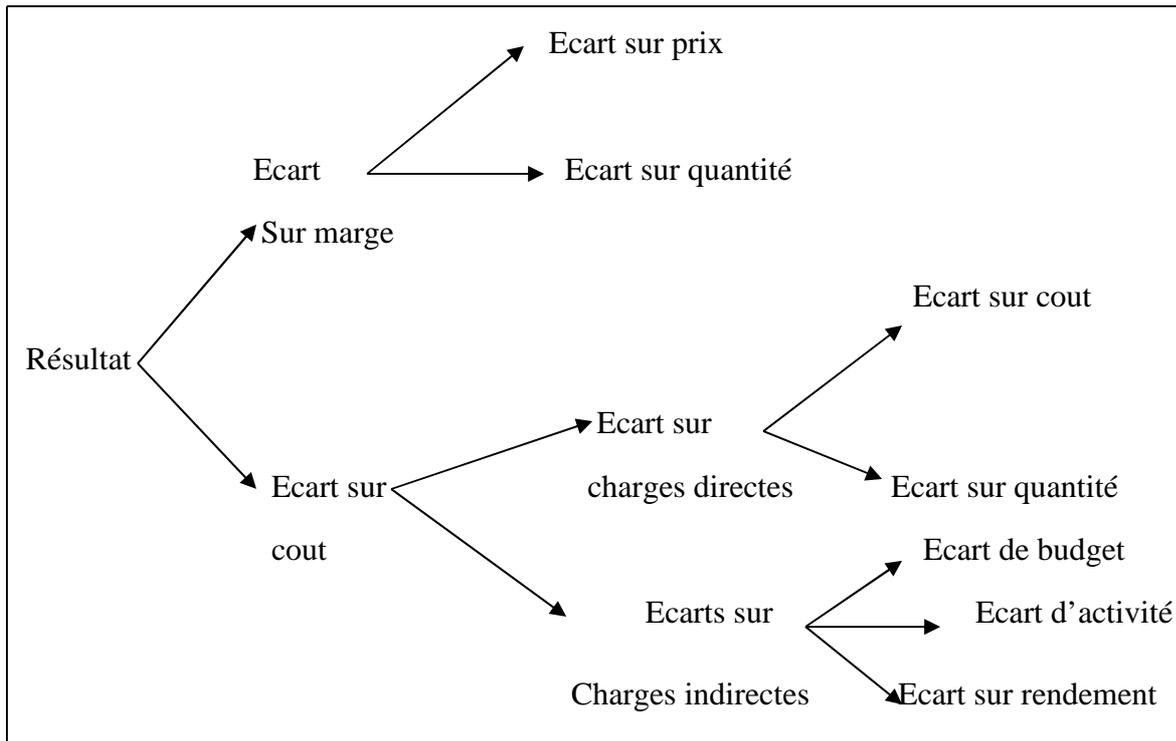
La décomposition de cet écart fait appel à la notion du budget flexible, qui représente le cout de fonctionnement d'un centre d'analyse.

Écart sur le budget (ou écart sur cout variable) = frais réels – le budget flexible.

Écart sur activité = cout prévisionnel – cout d'imputation rationnelle.

Écart sur rendement = cout de production réel – la production évaluée au cout préétabli.

Schéma n°7 : la décomposition des écarts



Source :dorith B, Lozato M et all, « comptabilité et gestion des organisations », 6eme édition, DUNOD , Paris, 2008, p 322.

3.7.4.3. Interprétations des écarts

« Les écarts n'ont d'autre rôle que de mettre en évidence des phénomènes. Mais ils ne sont pas en eux-mêmes porteurs de toutes les explications »<sup>(20)</sup>.

Les écarts calculés doivent être qualifiés de « favorable » ou « défavorable », selon qu'ils traduisent un impact positif ou un impact négatif sur l'organisation : les signes obtenus lors n'ayant pas toujours la même signification.

En effet :

- Un écart sur marge positif traduit une situation favorable ;
- Un écart sur cout positif traduit une situation défavorable.

3.8. Les avantages du contrôle budgétaire

Parmi les avantages du contrôle budgétaire on distingue<sup>(21)</sup> :

<sup>(20)</sup> ARDOIN L, MICHEL D, SCHMIDT J, « le contrôle de gestion », édition Union, 1985, p 130.

<sup>(21)</sup> Leopaul Lauzon, Michel Bernard, Franciene Gélina, « contrôle de gestion », Edition Gaëtan Morin, Paris, 1980, p 32.

- **La maximisation de profit :** le contrôle budgétaire vise à la maximisation des bénéfices de l'entreprise. Pour atteindre cet objectif, une bonne planification et la coordination des différentes fonctions est requise.
- **L'harmonisation :** le travail des différents départements et secteurs est correctement harmonisé. Les budgets des différents départements ont une incidence l'un sur l'autre.
- **Exactitude des plans :** les plans, les politiques et les objectifs sont décidés par la direction. Tous les efforts sont mis ensemble pour atteindre l'objectif commun de l'organisation. Chaque département vise un objectif précis. Les efforts dirigés vers la réalisation proviennent des plans exacts.
- **L'économie des dépenses :** la planification des dépenses sera méthodique et les finances seront mises à une utilisation optimale.
- **Frais diminue :** dans le monde concurrentiel de nos jours le contrôle budgétaire a un rôle important à jouer. Chaque homme d'affaires tente de réduire les coûts de production pour augmenter les ventes.

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



## Chapitre 3 : Généralités sur la performance

La performance est un concept difficile à cerner et mesurer. Ceci revient à son caractère multiple qui la rend appréhendée de plusieurs manières. Elle intéresse de nombreuses disciplines tant des sciences humaines et sociales que des pures ou appliquées (économie, gestion, finance, comptabilité, les sciences des organisations, les systèmes d'informations ou la gestion des opérations). Sa conception reste donc tributaire de plusieurs critères variant selon le domaine de son application.

Ce chapitre est subdivisé en trois sections, la première portera sur notions de la performance, la deuxième sera consacrée à l'évaluation et mesure de la performance et la dernière se focalisera sur la relation entre la gestion budgétaire et la performance de l'entreprise.

### Section 1 : notions de la performance

La performance de l'organisation demeure un enjeu central pour la recherche en gestion. Dans de nombreuses analyses, la justification principale de l'objet étudié repose sur son lien supposé, voir simplement postulé, avec la performance de l'entreprise, cependant les données économiques ne sont pas toujours accessibles et les évaluations subjectives de la performance deviennent alors le seul recours pour les chercheurs.

#### 1.1. Définition et types de performance

##### 1.1.1. Définition :

La performance est souvent difficile à définir, mais certains auteurs ont réussi à la définir de différentes manières telles que :

Selon BOURGUIGNON, la performance est « la réalisation des objectifs organisationnels, quelques soient la nature et la variété de ces objectifs. Cette réalisation peut se comprendre au sens strict (résultat, aboutissement) ou au sens large du processus qui mène au résultat » <sup>(1)</sup>.

Pour MACHESNAY « la performance de l'entreprise peut se définir comme le degré de réalisation du but recherché » <sup>(2)</sup>.

---

<sup>(1)</sup> BOURGUIGNON A, « peut-on définir la performance ? », revue française de la comptabilité, n°269.

<sup>(2)</sup> MACHESNAY, « économie d'entreprise », édition EYROLLES, Paris 1991, p 38.

Chandler a défini la performance comme « une association entre l'efficacité fonctionnelle et l'efficacité stratégique. L'efficacité fonctionnelle consiste à améliorer les produits, les achats, les processus de production, la fonction marketing et les relations humaines au sein de l'entreprise. L'efficacité stratégique consiste à devancer les concurrents en se positionnant sur un marché en croissance ou en se retirant d'un marché en phase de déclin ».

Pour résumer la performance est une notion relative (résultat d'une comparaison), multiple (diversités des objectifs) et subjective (dépendant de l'acteur qui l'évalue).

### **1.1.2. Les types de performance**

La performance de l'organisation est appréciée différemment selon les acteurs, clients, salariés, actionnaires, managers, prêteurs de fond, car ils ont des objectifs différents. Ainsi, on distingue deux types de performance :

➤ **performance interne :**

Est celle qui concerne essentiellement les acteurs de l'organisation. L'information financière, qui privilégie une communication sur la rentabilité et les grands équilibres de l'entreprise, demeure l'information privilégiée en termes de performance, en particulier pour les actionnaires.

Cependant, les managers de l'organisation qui pilotent la performance, et qui sont responsables, s'intéressent plus au processus d'atteinte des résultats. Il s'agit pour eux de prendre, d'organiser et de mettre en œuvre l'ensemble des décisions de valorisation des ressources internes et externes afin d'atteindre les objectifs de l'entreprise.

➤ **Performance externe :**

S'adresse de façon générale aux acteurs en relation contractuelle avec l'organisation. Elle concerne principalement les actionnaires et les organismes financiers, et porte sur le résultat présent et futur.

La comparaison entre ces deux types de performance se résume dans le tableau qui suit :

**Tableau n°09 : Comparaison entre la performance interne et externe**

<b>Performance interne</b>	<b>Performance externe</b>
Est tournée vers les managers.	Est tournée vers les actionnaires et les organismes financiers.
Porte sur le processus de construction du résultat à partir des ressources de l'organisation.	Porte sur le résultat, présent ou futur.
Nécessité de fournir les informations nécessaires à la prise de décision.	Nécessité de produire et de communiquer les informations financières.
Aboutit à la définition des variables d'action.	Génère l'analyse financière des grands équilibres.
Requiert une vision unique de la performance afin de coordonner les actions de chacun vers un même but.	Donne lieu à un débat entre les différentes parties prenantes.

*Source : B.Doriah, C.Goujet ; « gestion prévisionnelle et mesure de la performance », 3<sup>éd</sup> Dunod, Paris, 2007, P 173-174.*

## 1.2. Les différentes approches de la performance

Les chercheurs se sont beaucoup intéressés aux sources de performance des entreprises. Selon Ngobo et Stephany (2001, pp.91-93), au moins trois grandes écoles de pensée peuvent être relevées :

- La première issue des travaux de Masson (1939) et Bain (1951-1956) considère que la structure industrielle ou du marché (exemple : le degré de concentration, le niveau des dépenses publicitaires, les barrières à l'entrée), influence le type de stratégies adoptées par les entreprises (exemple : choix de niveau de prix ou de qualité), qui elles mêmes expliquent le niveau de performance atteint par l'entreprise. Selon l'approche industrielle, une entreprise performante est celle qui arrive à réaliser un bon positionnement sur des marchés de produits et qui s'y maintient par différentes barrières à l'entrée (Porter 1977). Par conséquent, même si les entreprises peuvent être différentes, les facteurs sectoriels ou de marché dans lequel elles évoluent, peuvent

affecter le niveau moyen de leur rentabilité. Les auteurs ont souvent qualifié cet ensemble de facteurs : *industry effects* ou effets spécifiques au secteur. Ces effets résultent des obstacles structurels à la concurrence qui affectent les entreprises dans un même secteur. Certains secteurs auront tendance à rehausser la performance de toutes les entreprises alors que d'autres auront tendance à la réduire.

- Selon l'école de Chicago (opposée à certains postulats et certaines propositions du courants néoclassique traditionnel), les entreprises sont différentes les unes des autres dans la mesure où les individus et les équipes qui composent n'ont pas les mêmes compétences. Ceci implique donc qu'il peut exister des différences de performances entre les entreprises notamment quand elles sont plus efficaces que leurs concurrents (Demsetz, 1975). Il peut, par contre, y avoir des tendances communes (liées à l'appartenance à un même secteur) mais si celles-ci seront transitoires et peu importantes dans la mesure où la structure du marché n'affecte pas de manière considérable l'entrée, la sortie ou l'imitation. En effet, ce courant postule que tous les marchés sont approximativement concurrentiels et que les économies d'échelles sont négligeables (Demsetz, 1973).
- Un troisième courant de pensée, plus développé en management stratégique, qualifié de *Ressource-based View* (Wernerfelt 1984) ou approche par les ressources, oppose également une explication à partir de la spécificité de chaque entreprise. Il diffère toutefois de l'école de Chicago dans la mesure où les économistes de Chicago n'admettent que les différentiels d'efficacité et non la possibilité que des rentes puissent résulter des différentiels d'efficacité (c'est-à-dire de l'innovation ou des produits de qualité).

En particulier, selon Ngobo et Stephany (2001, p93), la théorie des ressources considère que c'est le marché des facteurs et moins celui des produits (Porter, 1980) qui définit le succès des entreprises. Ce sont, particulièrement, les ressources (d'une grande valeur d'usage, rares et difficile à imiter) dont dispose l'entreprise qui expliquent son succès. Ces ressources sont des entités tangibles et intangibles qui permettent à une firme de produire une offre qui a de la valeur pour un certain nombre de segments de marchés. Ces différences sont généralement désignées par firme « *spécifique effets* », ces effets sont liés aux différences d'efficacité (Demsetz, 1973) et d'efficacité entre les entreprises. Ils incluent toutes les différences possibles entre les entreprises : différences de part de marché, de configuration d'activités, de capital

marque ou de compétence managériales. Ce sont ces différences qui confèrent aux entreprises différentes positions concurrentielles dans un secteur.

En d'autres termes, les entreprises performantes sont celles qui disposent de meilleures ressources et compétences qui leur permettent ensuite de produire de manière efficace et/ou efficiente des offres qui ont une certaine valeur aux yeux des clients.

### 1.3. Les critères de mesure de la performance

La mesure de la performance regroupe plusieurs dimensions :

- **Efficacité** : se définit comme la capacité d'une organisation à atteindre les objectifs qu'elle s'est fixés. On peut l'apprécier par rapport à des objectifs de référence qui peuvent être exprimés en termes physiques (augmentation de la productivité, amélioration de la qualité grâce à la réduction des rebuts...) ou en termes monétaires (augmentation de chiffre d'affaire, augmentation de la marge...).
- **Efficienc**e : se définit comme la capacité de minimiser les moyens employés pour un résultat donné. L'appréciation de l'efficienc renvoie à la notion de productivité, rapport entre la productivité physique réalisée et ce qu'il a fallu consommer, dépenser ou encore utiliser pour l'obtenir.
- **Economie** : se procurer les ressources nécessaires au moindre cout.
- **Rentabilité** : considérer comme une des références fondamentales qui orientent les décisions et les comportements d'une entreprise <sup>(3)</sup>.

La mesure de la performance ne peut être liée à un simple indicateur de résultat :

-il est nécessaire de le comparer à un référentiel (objectifs fixés, réalisations passés...etc.) ;

-il faut construire un ensemble d'indicateurs de performance, cohérents entre eux, en référence aux champs de responsabilité et permettant de ressortir les causes de la performance.

### 1.4. Les dimensions de la performance

Avec les enjeux concurrentiels d'aujourd'hui, la performance des entreprises comprend plusieurs dimensions qui sont étroitement liées. Ces dimensions trouvent leurs origines dans les différentes attentes des parties prenantes. Parmi elles, on trouve :

---

<sup>(3)</sup> Bouquin H, « le contrôle de gestion », presse universitaire de France, collection gestion, 6<sup>ème</sup> éd, Paris, p 508.

#### **1.4.1. La performance économique**

Correspond aux résultats présentés par la comptabilité. Il s'agit essentiellement des soldes intermédiaires de gestion.

#### **1.4.2. La performance financière**

Est profondément reliée à la performance économique, elle est mesurée par plusieurs ratios, tel que : le taux de rendement des capitaux investis, le résultat résiduel et la valeur ajoutée économique.

#### **1.4.3. La performance stratégique**

Pour assurer sa continuité, l'entreprise doit se démarquer de ses concurrents et doit, pour ce faire, se fixer des objectifs stratégiques appropriés, tels que l'amélioration de la qualité de ses produits, l'adoption d'un marketing original ou l'adoption d'une technologie de fabrication plus performante <sup>(4)</sup>.

#### **1.4.4. La performance organisationnelle**

Selon les études de Taylor et de Fayol, la performance organisationnelle concerne la manière dont l'entreprise est organisée pour atteindre ses objectifs et la façon dont elle parvient à les atteindre.

#### **1.4.5. La performance sociale**

Au niveau de l'organisation, la performance sociale est souvent définie comme le rapport entre son effort social et l'attitude de ses salariés. Cependant, cette dimension de la performance est difficile à mesurer quantitativement. Elle est aussi définie comme le niveau de satisfaction atteint par l'individu participant à la vie de l'organisation.

#### **1.4.6. La performance humaine**

La question de la performance humaine est une préoccupation fondamentale pour toute équipe dirigeante actuellement. Elle est perçue, aussi bien du côté des dirigeants de l'entreprise que du côté des salariés, comme le facteur essentiel contribuant à la performance économique de l'entreprise.

Avant on n'exigeait au salarié que la force de travail, on exige de lui aujourd'hui une implication directe, intellectuelle et psychologique dans son travail. Ceci se traduit au niveau des ressources humaines par des interrogations autour des notions de motivation, d'autonomie

---

<sup>(4)</sup> BARRETTE JACQUES et BARRETTE JOCELYN, « gestion de la performance : liée la stratégie aux opérations », Revue internationale de gestion, volume 24, numéro 04, 2000, p 15.

et de responsabilisation. La performance passe alors par une redéfinition individuelle collective des règles régulant les rapports entre les salariés et l'entreprise.

### **1.5. Les objectifs de la performance**

- développer des produits innovants ;
- récompenser les performances individuelles ;
- améliorer les processus de fabrication ;
- réduire les coûts de fabrication ;
- améliorer l'ambiance au travail ;
- lancer de nouveaux produits ;
- respecter les délais de livraison ;
- développer la création du personnel ;
- améliorer le traitement des réclamations ;
- développer les parts de marché ;
- renforcer et améliorer la sécurité au travail ;
- Identifier et évaluer les compétences-clés.

### **1.6. Les caractéristiques de la performance**

La performance réunit un certain nombre de caractéristiques à savoir :

#### **➤ La performance est un support à des jugements**

La performance reste une affaire de perception. Pour un dirigeant, elle pourra être la rentabilité ou la comptabilité de son entreprise ; pour un employé, elle pourra être le climat de travail et pour un client, la qualité des services rendus.

#### **➤ Les composantes de la performance évoluent dans le temps**

Les critères d'évaluation internes et externes changent. Ainsi des facteurs clés de succès d'une entreprise durant la phase d'innovation peuvent se révéler incompatibles avec ceux exigés pendant une phase de développement.

#### **➤ La performance comme indicateur de pilotage**

La performance se pilote. Plusieurs auteurs recommandent aux dirigeants une grille de lecture de l'entreprise contenant des indicateurs, qui complètent et s'éclairent mutuellement et qui sont reliés à des objectifs multiples. Ensuite, la performance a un effet rétroactif sur l'organisation, car elle opère sur le comportement des dirigeants lors du pilotage de celle-ci.

Si les résultats sont en dessus des objectifs, les responsables vont réviser les choix stratégiques.

➤ **La performance est riche de composantes antinomiques**

Elle se compose d'un ensemble de paramètres complémentaires et parfois contradictoires, cela se vérifie quand le dirigeant cherche à minimiser les couts tout en veillant à améliorer la qualité des produits et à maintenir le morale des salariés.

**Section 2 : évaluation et mesure de la performance**

La mesure de la performance reste l'un des seuls terrains possibles d'évaluation, de comparaison et de choix qui puissent à la foi réduire l'arbitraire et ultimement informer sur la pertinence même des organisations et de leurs programmes. Plusieurs entreprises ont décidé de relever le défi de l'imputabilité par la mesure des résultats.

**2.1.Critères de mesure de la performance**

La mesure de la performance est fondamentale à tout système organisationnel ou l'on veut baliser, suivre et évaluer la progression vers des objectifs. On distingue plusieurs critères telle que :

**2.1.1. L'efficacité**

L'efficacité décrit la capacité d'une personne, d'un groupe ou d'un système à arriver à ses buts qu'on lui fixés. Etre efficace serait donc produire des résultats escomptés et réaliser des objectifs fixés. Elle s'apprécie par rapport à des objectifs de référence qui peuvent être exprimés en termes physiques (augmentation de la productivité, amélioration de la qualité grâce à la réduction des rebuts...etc.).

**2.1.2. L'efficience**

Désigne le fait pour une entreprise de réaliser ses objectifs avec le minimum de moyens engagés possibles. Elle traduit donc la productivité d'une entité car elle met en rapport les résultats obtenus et les ressources consommées. L'efficience peut également être exprimée par plusieurs autres notions telles que :

- la productivité : elle désigne le rapport entre une production et les facteurs de production qui ont permis de l'obtenir.
- la profitabilité : c'est le rapport d'un profit aux couts qui lui sont associés.

### 2.1.3. La rentabilité

La rentabilité est la capacité d'un capital à dégager un revenu. Il s'agit donc de mettre en relation les revenus réalisés ou prévus dans une entreprise et les capitaux engagés pour les obtenir. En général, elle est présentée comme une des références fondamentales qui orientent les décisions et les comportements des entreprises. On distingue deux types de rentabilité :

#### ➤ La rentabilité financière

La rentabilité financière ou encore appelé la rentabilité des capitaux propres est l'expression du résultat net rapporté aux capitaux propres investi par les actionnaires. Elle traduit une vision plus étroite des performances, puisqu'elle aborde ces dernières du point de vue des propriétaires.

#### ➤ La rentabilité économique

Est une mesure de la performance économique de l'entreprise dans l'utilisation de l'ensemble de son capital « employé » c'est-à-dire de l'ensemble de son actif financé par « les capitaux stables ». Cette mesure est donc utile dans le cadre de comparaison de rentabilité entre plusieurs entreprises.

La rentabilité est aujourd'hui associée à toute action économique mettant en œuvre des moyens matériels, humains et financiers. On peu plus précisément pour ce qui concerne l'entreprise définir la rentabilité comme l'aptitude de cette dernière à dégager des résultats en rapport avec les moyens mis à sa disposition.

## 2.2. Définition et construction d'un indicateur de performance

### 2.2.1. Définition d'un indicateur de performance

Un indicateur de performance est une information devant aider un acteur, individuel ou plus généralement collectif, à conduire le cours d'une action vers l'atteinte d'un objectif ou devant lui permettre d'en évaluer le résultat.

Avec cette définition, on voit d'emblée ce que l'indicateur n'est pas une mesure « objectif », attribut du phénomène mesuré indépendant de l'observateur, mais il est construit par l'acteur, en relation avec le type d'action qu'il conduit et les objectifs qu'il poursuit. L'indicateur n'est pas nécessairement un chiffre : il peut prendre toute forme informationnelle répondant à l'une ou l'autre des deux fonctions évoquées dans la définition (conduite de l'action, évaluation de résultat) : jugement qualitatif, signe binaire oui/non, graphique...

Un indicateur est plus qu'une simple donnée. C'est un outil de gestion élaboré, réunissant une série d'informations, notamment :

- Sa raison d'être : l'objectif stratégique auquel il se rattache, la cible chiffrée et datée qui lui est impartie, éventuellement des références comparatives, par exemple le résultat d'un benchmarking ;
- La désignation d'un acteur chargé de le produire (celui qui accède le plus facilement aux informations requises) ;
- La désignation d'un acteur responsable de la performance ainsi représentée ;
- La périodicité de production et de suivi de l'indicateur ;
- Sa définition technique : la formule et les conventions de calcul, les sources d'informations nécessaires à sa production (applications informatiques, bases de données, saisies manuelles) ;
- Les modes de segmentation pour décomposer une agrégée de l'indicateur en formes plus détaillées (exemple : segmentation géographique, décomposition par territoires, segmentation par types de marchés, segmentation par lignes de produits...) ;
- Les modes de suivi (budgété, réel, écart budgété/réel, historique sur N mois, comparaison même période année antérieure...) ;
- Le mode de présentation (chiffres, tableau, graphiques, courbes...) ;
- La liste de diffusion.

### 2.2.2. Construction d'un indicateur de performance

La construction d'un indicateur de performance comprend généralement les étapes suivantes :

- **Etape 1** : choix des variables qui reflètent les objectifs financiers de la direction générale. Est-ce que c'est le résultat d'exploitation, le résultat net, le taux de rendement des actifs ou le chiffre d'affaire, qui est la meilleure expression de la performance financière d'une division ?
- **Etape 2** : définition des paramètres des variables de l'étape 1. Par exemple, les actifs sont-ils représentés par l'actif total ou par l'actif net (actif total moins dettes) ?
- **Etape 3** : choix d'une méthode d'évaluation des paramètres des variables de l'étape 1. Par exemple, les actifs sont-ils évalués au cout historique, à la valeur de marché actuelle ou à la valeur actualisée ?

- **Etape 4 :** définition d'un objectif de référence pour la performance. Par exemple, toutes les divisions doivent-elles avoir comme référence le même taux de rendement attendu des actifs ?
- **Etape 5 :** choix de la périodicité des retours d'information. Par exemple, les comptes rendus de la performance des unités de production doivent-ils être transmis à la direction générale, tous les jours, chaque semaine ou chaque mois ?

### 2.3. Les indicateurs de performance

Un indicateur de performance est une mesure d'un aspect critique de la performance globale d'une organisation en permettant de représenter ses progrès et ses points faibles.

#### 2.3.1. Les indicateurs économiques

Les soldes intermédiaires de gestion permettent d'analyser l'évolution des différents postes dans le temps et de juger la performance de l'entreprise.

##### 2.3.1.1. La marge commerciale

La marge commerciale ou encore appelé marge brute, est la différence entre le montant des ventes de marchandises et le cout d'achat de ces dernières. Elle concerne les entreprises exerçant une activité commerciale.

Marge commercial= vente des marchandises – cout d'achat des marchandises

##### 2.3.1.2. La production de l'exercice

La production de l'exercice est la valeur de tout ce qui a été réalisé (produit). Elle concerne les entreprises industrielles, artisanales et prestataires de service.

Production de l'exercice= production vendue + production stockée + production immobilisée

##### 2.3.1.3. La valeur ajoutée (VA)

Représente la contribution productive ou la valeur économique créée par l'entreprise.

Valeur ajoutée= production – consommations en provenance des tiers

#### 2.3.1.4. Le résultat d'exploitation

Ce solde correspond aux ressources additionnelles permettant le financement des investissements futurs et l'efficacité de l'exploitation après la soustraction des charges financières.

Résultat d'exploitation = EBE + autres produits d'exploitation – autres charges d'exploitation + reprise sur amortissements et provisions d'exploitation + transfert de charges d'exploitation – dotations aux amortissements et provisions

#### 2.3.1.5. Le résultat financier

Le résultat financier exprime le résultat réalisé par une entreprise en raison de sa situation financière et des choix qu'elle a effectués en matière de financement. Il ne prend en compte que les produits et charges financiers.

Résultat financier = produits financiers – charges financières

#### 2.3.1.6. Le résultat courant avant impôt

Il mesure l'activité de l'entreprise en intégrant les éléments d'exploitations et financières mais sans tenir compte des activités exceptionnelles.

Résultat courant avant impôt = résultat d'exploitation + ou – résultat financier

#### 2.3.1.7. Le résultat exceptionnel

Le résultat exceptionnel exprime le résultat réalisé par une entreprise en raison des événements non récurrents qui ont pris naissance au cours de l'exercice considéré. Il ne prend en compte que les produits et charges exceptionnels.

Résultat exceptionnel = produits exceptionnels – charges exceptionnelles

#### 2.3.1.8. Le résultat net

Le résultat net d'une entreprise est déterminé sur une période donnée. Il est égal à la différence constatée sur cette période entre les produits et les charges auxquelles s'ajoute l'impôt sur les sociétés. Ce solde permet aux actionnaires et aux analystes financiers d'apprécier la performance et la rentabilité de l'entreprise.

Résultat net = résultat courant avant impôt + ou – résultat exceptionnel – IBS

### 2.3.1.9. L'excédent brut d'exploitation

Correspond au résultat brut lié à l'activité opérationnelle de l'entreprise, il désigne la véritable rentabilité d'exploitation.

$$\text{EBE} = \text{valeur ajoutée} + \text{subvention d'exploitation} - \text{charges personnel} - \text{impôts et taxes}$$

### 2.3.2. Les indicateurs financiers

Historiquement, et au moins aux Etats-Unis, la performance à depuis longtemps été mesurée grâce à des indicateurs financiers dans le but est de donner une image de l'entreprise qui soit le reflet de la richesse des actionnaires. Il existe trois types d'indicateurs financier :

#### 2.3.2.1. Le taux de rendement des capitaux investis

Est le rapport entre une évaluation comptable du résultat et une évaluation comptable des capitaux investis. Sa formule est la suivante :

$$\text{ROI} = \text{bénéfice} / \text{total actif}$$

#### 2.3.2.2. La valeur ajoutée économique

Le concept original s'appelle le revenu résiduel, le but de l'EVA est similaire à celui du ROI, il s'agit de mesurer la création de richesse ou de valeur. Le ROI mesure la création de richesse en deux étapes, calcul du ROI, puis comparaison avec le cout du capital, l'EVA le fait en une seule étape. Dans sa formule la plus simple, l'EVA se calcule de la façon

$$\text{EVA} = \text{bénéfice} - (\text{total actif} \times \text{taux du cout du capital})$$

#### 2.3.2.3. Le taux de rentabilité financière ROE (return on equity)

La rentabilité des actionnaires s'appelle le « return on equity » et de définit par le ratio bénéfice divisé par les capitaux propres.

$$\text{ROE} = \text{bénéfice} / \text{capitaux propres}$$

#### 2.3.2.4. Le résultat résiduel

Est le résultat diminué du rendement minimal exigé des capitaux

$$\text{Résultat résiduel} = \text{résultat} - (\text{taux de rendement exigé} \times \text{capitaux investis})$$

### 2.3.2.5. Le taux de marge bénéficiaire

Est un indicateur financier très utilisé, il nous permet d'apprécier le rendement de chaque dinar de chiffre d'affaires engagé.

$$\text{Taux de marge bénéficiaire} = \text{résultat de l'exercice} / \text{chiffre d'affaires}$$

## 2.4. Les outils de pilotage de la performance

Pour piloter la performance divers outils sont à la disposition des managers, qui diffèrent selon les objectifs de l'entreprise.

### 2.4.1. Les prix de cession interne

Les prix de cession interne constituent un système de pilotage de la performance dans la mesure où ils créent un système d'émulation en incitant chaque centre de responsabilité à réduire ses coûts ou en exposant les centres de responsabilités à une concurrence externe. Ils permettent donc d'accroître l'efficacité de l'entreprise en responsabilisant les acteurs <sup>(5)</sup>.

### 2.4.2. Cout cible « Target costing »

Le cout cible est un outil de pilotage de la performance qui privilégie la demande des clients. C'est un outil de contrôle stratégique et respecte les conditions du marché <sup>(6)</sup> :

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

$$\text{Cout cible} = \text{prix de vente (prix de marché)} - \text{profit cible (souhaité)}$$

<sup>(5)</sup> DORIATH BRIGITTE, « contrôle de gestion en 20 fichiers », 5<sup>ème</sup> édition, DUNOD, Paris, 2008, p 137.

<sup>(6)</sup> De Ronge Y, « comptabilité de gestion », Boeck, Bruxelles, 1998, p 414.

### **Section 3 : la gestion budgétaire et la performance de l'entreprise**

L'objet de cette section est de faire apparaître la relation entre la gestion budgétaire et la performance d'une entité.

#### **3.1. Le lien général entre la gestion budgétaire et la performance**

Les budgets sont établis pour les responsables à atteindre les objectifs de l'entreprise. C'est un guide de chaque utilisateur puisqu'il rassemble l'ensemble des ressources de l'entreprise et explique comment les utiliser d'une façon optimale afin d'atteindre les objectifs tracés. La gestion budgétaire, y compris l'établissement des différents budgets des services et départements, constitue un outil de contrôle à priori sur lequel les responsables s'organisent et prennent des décisions.

Enfin, le budget constitue la référence de l'évaluation de son entreprise puisqu'il mesure la performance de son entreprise par rapport à la bonne ou la mauvaise exécution des budgets.

#### **3.2. La contribution de la gestion budgétaire comme outil de la performance**

Les dirigeants doivent s'assurer que les moyens qui ont été mis en œuvre sont bien conformes à leurs plans, après avoir au préalable planifié pour atteindre leurs objectifs. Puis, ils doivent comparer les résultats réels aux résultats prévus pour entreprendre les mesures correctives nécessaires. Cette comparaison fait généralement apparaître des écarts ayant pour origine des standards non réalistes.

Quelle que soit l'origine de l'écart, une cause systématique peut être le facteur humain. De même, la connaissance de la motivation des hommes est un élément très important dans la mesure de la performance.

##### **3.2.1. La contrôlabilité**

Evaluer la performance d'un individu implique l'idée de quantification de certains éléments qui servent de base à cette mesure, il peut effectivement contrôler. Cela ne signifie pas qu'il s'agit de mesurer uniquement les charges variables. En effet, toute dépense doit être contrôlée par quelqu'un dans l'entreprise. La dépense est contrôlable, si elle est engagée par une personne de l'entreprise, quel que soit son niveau hiérarchique.

Par exemple, le loyer est une charge fixe non contrôlable par le service de production, mais elle l'est pour le chef de service des équipements puisque c'est lui qui est supposé avoir choisi l'implantation et négocié sa valeur. La notion de responsabilité suppose donc le

pouvoir par une personne d'engager la dépense, l'acceptation par elle du montant de cette dépense et l'obligation qui en découle.

### **3.2.2. Le niveau de tolérance et la sensibilité de l'écart**

Un standard sert à mesurer une performance. Néanmoins, la qualité de la quantification doit être assurée pour que son appréciation soit la plus objective possible. Pour ce faire, un dispositif d'évaluation doit se caractériser par sa fidélité, sa sensibilité et son exactitude.

- **Fidélité :** l'indicateur doit toujours donner la même réponse lorsque les situations mesurées sont strictement identiques. Cette qualité dépend souvent de la précision de la définition des éléments constitutifs de l'indicateur (qu'est-ce qu'une « absence », qu'est-ce qu'un « défaut » ?) ; et de la rigueur des procédures de saisie et de traitement de l'information.
- **Exactitude :** pour une exactitude de la mesure de la performance, il faut que la référence soit correcte. Donc, le standard doit être évalué de la manière la plus objective possible en écartant toutes les informations erronées. Au niveau des résultats, le calcul permet de dégager un intervalle de performance acceptable et non une performance absolue.
- **Sensibilité :** dans le but d'être interprétable, un écart doit être significatif. L'estimation de cette signification résulte souvent de l'expérience des responsables. Par exemple un écart de 5% sur un rendement peut être très important dans certaines activités alors qu'il l'est moins dans d'autres.

Il est difficile pour les entreprises de mesurer, d'évaluer et d'analyser sa performance. C'est une utilisation de différents outils complémentaire qui va aujourd'hui, permettre aux dirigeants d'entreprises de suivre en temps réel ses difficultés de gestion et de mettre en place, quasi instantanément, des actions correctives sur les causes de ce dysfonctionnement.

Le contrôle répond à ces enjeux en permettant une mesure, ainsi qu'un pilotage actif de la performance d'entreprise. C'est un instrument très répandu dans les entreprises qui ont pour but de décliner dans les différents centres de responsabilité, la stratégie et les différents objectifs de l'entreprise, ainsi que d'aider à leurs réalisations par les opérationnels. En cours d'année, il fournit la base sur laquelle les managers peuvent s'appuyer pour s'assurer du bon déroulement des opérations. Il permet de mettre en évidence des écarts qui vont servir de signaux pour identifier la source des difficultés ou des bonnes performances.

Par ailleurs, pour mieux comprendre les enjeux de la gestion budgétaire et sa capacité de contribuer à l'amélioration des performances, le prochain chapitre qui constitue un cas pratique réalisé au sein de l'entreprise «SARL IBRAHIM ET FILS-IFRI», permettra d'éclaircir au mieux ces deux notions : la gestion budgétaire et la performance.

## **Chapitre 4 : La gestion budgétaire et la mesure de la performance au sein de l'entreprise IFRI**

Dans les chapitres précédents, nous avons abordé les différents aspects théoriques concernant le contrôle de gestion et la gestion budgétaire, cependant une présentation théorique ne sera jamais complète si elle ne comporte pas un appui pratique. Pour cela, il est temps de mener une analyse concrète sur l'entreprise que nous avons retenue, il s'agit de traduire nos connaissances théoriques sur un cas réel. Nous aborderons dans ce chapitre en premier lieu, la présentation de l'organisme d'accueil. Ensuite la gestion budgétaire et, nous étudierons les outils de performance de l'entreprise IFRI lieu de notre stage.

### **Section 01: Présentation générale de l'entreprise IFRI**

Durant notre stage pratique, on a pu connaître la Sarl Ibrahim & fils « IFRI », et pour une présentation générale de cette entreprise, on a consacré ce chapitre composé de trois sections précisant successivement son historique, son cadre juridique et sa situation géographique, y compris ses missions et ses activités, dans le même courant nous traiterons les moyens et l'organisation d'IFRI, enfin, on termine par l'organigramme de l'entreprise, ainsi, l'organigramme de « la direction des achats».

#### **1.1. Historique et évolution de l'entreprise**

La SARL Ibrahim & fils « IFRI » est une société à caractère industriel, elle est spécialisée dans la production des eaux minérales et des boissons diverses, elle contribue au développement du secteur agro-alimentaire à l'échelle national.

La naissance de cette organisation remonte à l'année de 1986 quand elle était « *LIMONADERIE IBRAHIM* » spécialisée dans la production de boissons gazeuses en emballage verre, créée par les fonds propres de M. Ibrahim Laid. Depuis cette date, la famille a capitalisé une riche expérience dans le domaine des boissons ; ce n'est que dix ans plus tard, en 1996, que l'entreprise hérite un statut juridique de SNC (Société Non Collectif) puis le statut de la SARL (Société à responsabilité limitée) composé de plusieurs associées.

La SARL Ibrahim & fils IFRI, à caractère familiale (les gérants sont Ibrahim Laid et ses cinq fils), inaugure son premier atelier d'embouteillage d'eau minérale en bouteilles en polyéthylène téréphtalate (PET) le 20 juillet 1996. A cette date, plus de vingt (20) millions de bouteilles ont été commercialisées sur l'ensemble du territoire national. Ce chiffre atteint 48 millions d'unités en 1999, puis 252 millions de litres en 2004. La production franchira le cap des 541 378 351 millions de litres dans toute la gamme des produits IFRI en 2012.

### **1.2. Cadre juridique**

La société prend la forme juridique « société à Responsabilité Limitée » (**SARL**). - Son capital est de 1.293.000.000.00 DA.

- Numéro de registre de commerce est : 98B0182615.
- Numéro d'article d'imposition : 06360646615.
- Numéro d'identifiant fiscale : 099806018261598.

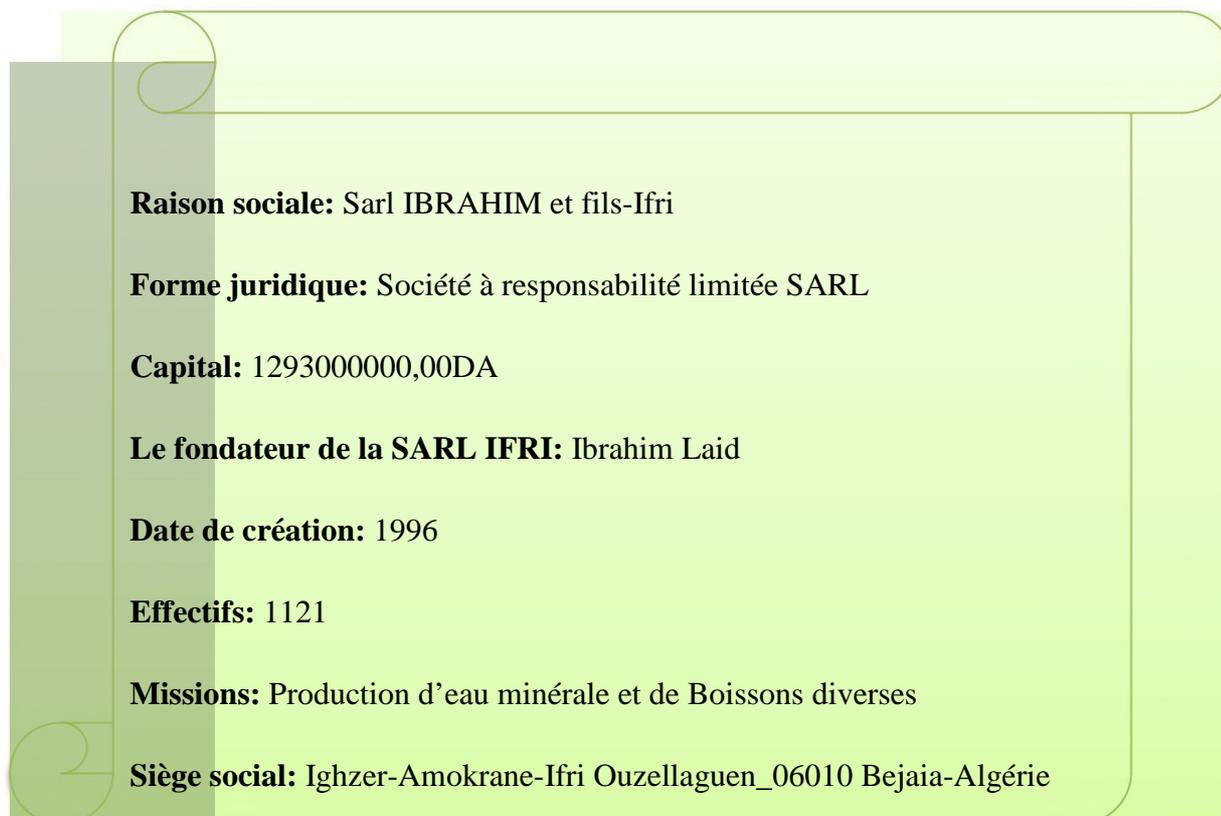
### **1.3. La situation géographique**

\* **Site Ighzer Amokrane** : La SARL Ibrahim & fils « IFRI » est situé à dans la commune de Ighzer–Amokrane, Daïra d'Ifri Ouzellaguen dans la wilaya de Bejaïa dans le nord de l'Algérie. Elle est localisée au sud – ouest de l'agglomération d'Ighzer Amokrane, soit à 400 mètres de la R.N. n° 26. Elle est implantée à l'entrée-Est de la vallée de la Soummam, en contre bas du massif montagneux de Djurdjura qui constitue son réservoir naturel d'eau.

\* **Site Zone activité TAHARACHT AKBOU** : L'activité secondaire de production de JUS

IFRUIT est implanté à la zone Taharcht Akbou sur un site de 20 Hectares destiné à recevoir les projets d'extension dans la gamme sodas ; jus etc.

**Figure n°2 : Fiche signalétique de la SARL Ibrahim et fils IFRI**



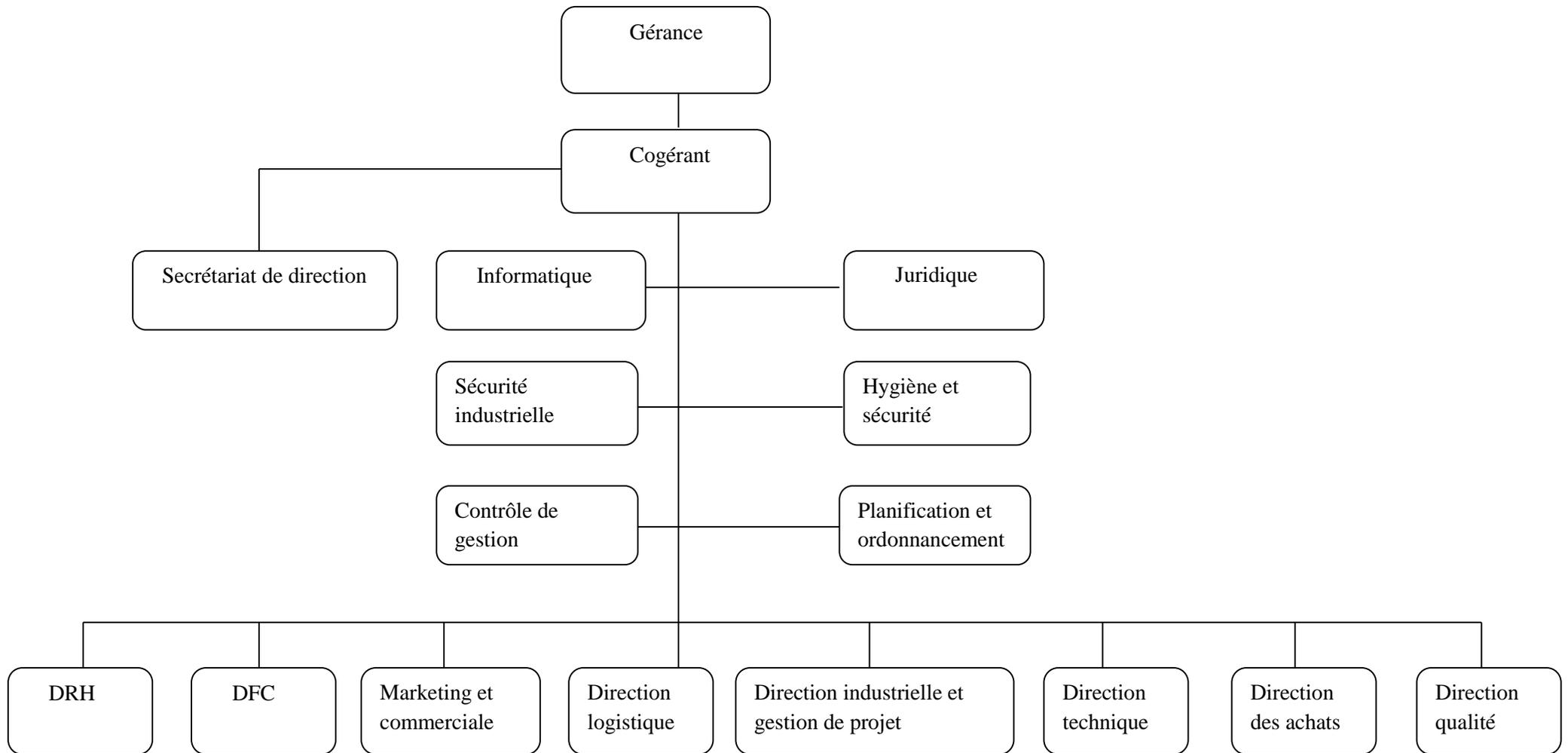
**Téléphone:** 00 213 34 35 12 66

**E-mail:** ifri@ifri-dz.com ; **Site Web:** www.ifri-dz.com

*Source : Documents internes de l'entreprise IFRI*

#### **1.4. Présentation de l'organigramme de la SARL IBRAHIM et FILS – IFRI**

**Schéma n°8 : organigramme de la SARL IFRI.**



*Source : document interne de l'entreprise IFRI*

## **1.5. Missions & activités**

Pour mieux s'informer sur le domaine d'activité et les missions exercées par la Sarl Ibrahim et fils-Ifri, on abordera dans cette section les principaux missions tout en précisant les objectifs fondamentaux de la Sarl, puis les activités qu'elle pratique et on termine par citer ses principaux clients.

### **1.5.1. Missions**

L'entreprise IFRI a pour mission essentielle *la production et la commercialisation* des produits agro-alimentaires. « IFRI » est spécialisée dans la production d'eau minérale et de boissons diverses en emballage *verre* et *PET*.

La finalité de l'entreprise est d'être leader dans le domaine des eaux minérales tout en renforçant progressivement ses positions dans le segment des boissons diverses et de développer ses capacités à l'international.

La Sarl IFRI a fixé ses objectifs à court, moyen et long terme à l'effet de guider de plus en plus son parcours vers l'amélioration continue dans tous les secteurs (sociale, économique, financier et productif), d'ailleurs elle a permis à la région de connaître un développement abondant surtout dans la réduction du taux de chômage. En terme financier elle vise l'amélioration de la rentabilité, la trésorerie et surtout le rapport qualité/prix, et enfin avoir une image de marque à partir d'un bon plan marketing.

### **1.5.2. Activités**

La société travaille 24/24 Heures avec des lignes de production automatisées et équipées des systèmes de contrôle de qualité de dernière génération dans toutes les étapes de la production.

Grâce aux options technologiques qui ont prévalu lors du choix des équipements de production et de contrôle, IFRI accroit sans cesse ses capacités.

En 2010, la production de l'entreprise a franchi les 536 millions de bouteilles, l'équivalent de 503 millions de litres.

Elle veille au respect des normes d'hygiène, de sécurité et environnementales les plus strictes afin de diversifier sa gamme de production à savoir :

\* L'eau minérale naturelle

\* Les sodas

\* L'eau minérale gazéifiée

\* Les boissons fruitées

\* Produit énergétique

\* Les boissons fruitées au lait

Ayant couvert les besoins du marché national, grâce à une gamme de produits tellement diversifiée, IFRI est partie à la conquête de nouveaux marchés dans le monde.

Aujourd'hui exporte ses produits vers la France, l'Angleterre, l'Espagne, l'Italie, l'Allemagne, la Belgique, le Luxembourg...par ailleurs, plusieurs contrats sont en phase de finalisation avec des partenariats étrangers soucieux d'acquérir ses produits.

Son portefeuille client englobe, non seulement l'ensemble de la population service grâce au réseau de distribution appui par une force de vente, mais aussi, les institutions et organismes publiques, les grandes comptes et autres clients particuliers importants.

### **1.6. Les moyens et l'organisation d'IFRI**

Les moyens de l'entreprise IFRI peuvent être classés selon deux catégories : humains et matériels, on va les détaillés dans la présente section ; on traitera par la suite son organisation en précisant ses différentes structures, et on conclura par l'organigramme de la SARL, ainsi celui du service « *Approvisionnement* », là où nous avons fait notre stage pratique.

### **1.7. Les moyens de la SARL Ibrahim et fils « IFRI »**

Les moyens de la SARL-IFRI sont répartis comme suit :

#### **1.7.1. Les moyens humains**

La SARL Ibrahim et fils IFRI fait fonctionner un nombre de travailleur qui a déjà franchis les milles(1000) salariés, dont la répartition est représentée dans le tableau suivant qui englobe dans ses lignes et colonnes l'effectif par sexe et par catégorie socioprofessionnelle.

**Tableau n°10 : Effectif par sexe et par catégorie socioprofessionnelle à IFRI**

<i>Catégorie socio- Professionnelle</i>	<i>Masculin</i>	<i>Féminin</i>	<i>Total</i>
Cadres dirigeants	08	01	09
Cadres supérieurs	20	03	23
Cadres	45	05	50
Maitrises	190	28	218
Exécutions	787	26	813
Pré-emploi	04	04	08
<b><i>Total</i></b>	<b><i>1054</i></b>	<b><i>67</i></b>	<b><i>1121</i></b>

*Source : document interne de l'entreprise IFRI*

**Tableau n°11 : Catégories de clients de la Sarl IFRI**

N°	Catégorie de client
01	Exclusivités
02	Dépositaires
03	Société de CATERING
04	Société publiques
05	Institutions Militaires
06	Institutions Publiques
07	Exportations
08	Hôtels
09	Compagnies aériennes
10	Centres commerciaux



Source : documents de la Sarl IFRI

### **1.7.2. Les moyens matériels**

L'entreprise est dotée des moyens matériels appropriés.

#### **a. Présentation du potentiel de production :**

SARL Ifri dispose de dix (10) chaînes de production qui sont :

- \* « **Combi 12** » Une ligne de production d'eau minérale naturelle en emballage PET de 1.5L.
- \* « **Combi 20** » Une ligne de production d'eau minérale naturelle en emballage PET de 1.5L.
- \* « **KSB** » Une ligne de production d'eau minérale naturelle en emballage PET de 0.5L et 1.5L.
- \* « **KRONES 1** » Une ligne de production d'eau minérale fruitée en emballage verre de 0.25L.
- \* « **KRONES 2** » Une ligne de production d'eau minérale naturelle et d'eau minérale naturelle gazéifiée en emballage verre de 0.25L et 1L, de sodas (orange, pomme, pomme verte, citron, citron vert, fraise, bitter) de 0.25L et 1L.
- \* « **CSD** » Une ligne de production de boissons d'eau minérale naturelle gazéifiée de 0.33L et 1.25L, de différents sodas en emballage PET de 0.33L, 1.25L et 2L.
- \* « **SASSIB** » Une ligne de production d'eau minérale naturelle en emballage PET 0.5L, 1.5L, d'eau minérale naturelle en bouchon SPORT de 0.5L, d'eau minérale naturelle JUNIOR en bouchon Sport de 0.33L, d'eau minérale Air Algérie de 0.33L.
- \* « **Aseptique** » Une ligne de production aseptique de jus **Ifruit** en emballage PET (Mangue, fruits tropical, raisin et mure, orange citron carotte, melon ananas, pêche abricot) de 0.33L, 1L et 2L, de boissons au jus et au lait (pomme fraise, orange mangue) de 0.20L, 0.33L et 1L, de boissons Biscuit 10 Fruits de 0.33L et 1L, de boissons Isotonique (fraise-ananas, cerise) AZERO de 0.5L, et Jus d'Orange et de Pomme de 0.20L et 1L.
- \* « **KRONES M** » Une ligne de production d'eau minérale naturelle en emballage verre de 0.25L, 0.5L et 1L, et d'eau minérale naturelle gazéifiée de 0.25L, 0.5L et 1L.
- \* « **KSB 18-2** » Une nouvelle ligne de production aseptique de sodas de 1L et 2L.

#### **b. Superficie Bâtie :**

\* **9** Hangars de production dont, 7 de 3000 M<sup>2</sup> chacun, 1 de 14000 M<sup>2</sup> pour la production de jus aseptique Ifruit et 1 de 35000 M<sup>2</sup> pour la production de sodas.

\* **4** Hangars de stockage de Matière première dont, 2 de 3500 M<sup>2</sup> chacun (1200 M<sup>3</sup> est sous froid), et 2 de 4500 M<sup>2</sup> chacun (3500 M<sup>3</sup> est sous froid).

\* **3** Hangars de stockage de produits finis dont, 2 de 3500 M<sup>2</sup> chacun et 1 de 17000 M<sup>2</sup>.

**c. Transport et logistique :**

\* **302** camions de distribution (brasseurs) dont :

- 185 de 2.5 tonnes (125 de Hyundai HD 35 et, 60 de IVECO)
- 42 de 1.5 tonnes (Hyundai HD 100)
- 75 de 1 tonne (Hyundai HD 72)

\* **210** Charrions élévateurs de 1.5 tonne à 25 tonnes dont, 26 sont réservés aux dépositaires.

**1.8. L'organisation de la Sarl Ibrahim & fils IFRI**

Nous allons identifier ci-après la structure générale et les différentes activités de chaque service de la Sarl IFRI :

**1.8.1. Les structures de la Sarl IFRI**

La structure organisationnelle des différentes fonctions de l'entreprise ainsi que leurs missions peut être présentée comme suit :

**\* La Gérance**

Elle est dirigée et coordonnée par un gérant et quatre (04) cogérants qui assurent et appliquent les décisions prises dans les différentes assemblées générales des associés. Elle a pour mission la coordination des travaux entre les différents services, s'assurer auprès des collaborateurs directs de l'exécution parfaite de ces travaux, et fixer les grandes orientations en termes d'objectifs.

**\* Secrétariat de la direction**

C'est l'organe d'accueil, il est chargé de l'enregistrement des courriers (arrivés et départ), notamment les fax du dépistage du courrier aux différents services et directions, de la réception et orientation des clients, et aussi la réception et enregistrement des appels téléphoniques.

**\* Service hygiène et sécurité**

Il a pour mission :

- Veiller à la prévention en matière de sécurité ;
- Intervenir en cas d'incendie ou d'accident ;

**\* Service informatique**

Il a pour mission :

- Le développement et la réalisation des projets informatiques ;
- L'introduction de nouvelles technologies ;
- La maintenance du système informatique ;
- L'administration du réseau ;
- La sauvegarde et l'archivage des données de l'entreprise.

**\* Service contrôle de gestion**

L'objectif principal de ce service est d'assurer le suivi et le contrôle des résultats de la société dans les différentes activités et fonctions. Son rôle est :

- Analyser les données pour alerter en cas d'écarts anormaux par rapport aux résultats attendus ou aux normes lorsqu'elles existent ;
- Collecter des informations concernant les différents budgets prévisionnels (budget de dépenses, trésorerie prévisionnelle / budget d'investissement). Elle veille à leur bonne préparation en collaboration avec les directions concernées et elle veille en principe à l'état des réalisations au fur et à mesure ;
- Le suivi de la performance ;
- La comparaison permanente des résultats réels et des prévisions chiffrées.

**\* Service sécurité industrielle**

Son rôle est :

- Assurer la sécurité des installations des biens ;
- Assurer le maintien de l'équipement de protection individuelle.

**\* Service juridique**

Il a pour mission :

- Le conseil juridique des différents services de la Sarl IFRI ;
- Le règlement des différentes affaires juridiques ;
- Il s'occupe de tout ce qui est juridique (suivi des clients, fournisseurs, réclamations...).

**\* Service planification & ordonnancement**

Son rôle est :

- Planifier les tâches de chaque ligne de production par semaine ;
- Réaliser et suivre les tableaux de bord pour chaque ligne de production, par volumes, par jours, par semaines, par mois, par trimestres, par semestres et par années ;
- Il est garant du mouvement des stocks des matières premières.

**\* Direction Commerciale & Marketing**

Les services liés à cette direction sont les suivants : « ventes & opérations marché », « export », « marketing ».

Cette direction s'occupe de :

- Etablir les formats et les ordres de versements pour les clients ;
- Recevoir les bons de commande des clients ;
- Etablir et viser les factures et les bons de livraison ;
- L'établissement des factures et des bons de livraisons ;

**\* Direction des Achats**

Cette direction est composée de services suivants : « achats locaux », « achats étrangers », « transit ».

Elle prend en charge la gestion des achats, et assure la suivi des commandes jusqu'à leur satisfaction en conciliant délais avec l'urgence des boissons au moindre coût.

**\* Direction des Ressources Humaines**

Elle est subdivisée en quatre services principaux : « personnel », « service paie », « cellule performance », « moyens généraux ». Parmi ses missions :

- Veille à la bonne tenue des stocks ;
- Suivi des mouvements de la carrière du personnel ;
- Elaboration de la paie
- Veiller à la gestion des moyens généraux et les espaces verts.

**\* Direction Technique**

Cette direction est subdivisée en services suivants : « département technique », « utilité », « maintenance », « automatisme ».

Elle s'occupe de toutes les tâches techniques concernant la production, à cet effet elle :

- Veille au bon fonctionnement des équipements de production;
- Réglages des machines et assurer ses maintenances ;
- Assure la maintenance et l'entretien des véhicules.

**\*Direction Industrielle & gestion de projet**

Cette direction contient les services suivants : « production », « équipe projet », « gestion des stocks pièces des rechanges ».

Parmi ses missions on distingue :

- La production ;
- La gestion des projets ;
- La gestion des équipements de tous les projets ;
- La gestion de stock pièces de rechange.

**\* Direction Qualité**

Elle comprend les services suivants : « recherche et développement », « laboratoire contrôle de qualité », « siroperie, NEP, entretien des utilités », « assurance qualité ».

Sa mission principale est :

- La mise en place des procédures de travail de chaque structure ;
- Responsable de laboratoire ;
- D'assurer l'établissement, la mise en œuvre et l'entretien des processus nécessaires au système de management de la qualité ;
- Contrôle physicochimique de la matière première, des eaux des forages, et des échantillons des produits finis et leur analyses ;
- De représenter l'organigramme auprès des parties externes relatif au système de management et de qualité.

**\* Direction Comptabilité & Finances**

Elle contient les deux services : « comptabilité analytique & générale », « Finances ».

Son rôle est :

- Etablir les situations financières ;
- Assurer la confrontée des opérations comptables ;
- Planifier les financements et les investissements ;
- Gérer les recettes et les dépenses.

**\*Direction Logistique**

Les services de cette direction sont répartis comme suit : « Gestion de stock de matières premières », « Gestion de stock produits finis », « Gestion de stock d’emballages », « gestion des déchets ».

Les principales activités de cette direction sont :

- La coordination des activités des magasins ;
- Veiller à la bonne tenue des stocks ;
- Le contrôle des différents documents relatifs aux entrées et sorties dans les différents magasins.

**Section 2 : la gestion budgétaire au sein de la SARL –IFRI**

La gestion budgétaire est élaborer par le contrôleur de gestion, il s’agit d’un outil de pilotage permettant de repérer les anomalies, afin d’aider à choisir les actions correctives appropriées

L’analyse des écarts consiste à :

- Déterminer les couts souhaités ;
- Comparer les couts souhaités aux coûts constatés ;
- Mettre en évidence les écarts ;
- Valoriser les écarts et procéder à leur interprétation ;
- Identifier les responsabilités.

**2.1. La gestion budgétaire au sein de l’entreprise IFRI**

Est un plan ou un état prévisionnel des recettes et de dépenses présumées qu’une personne aura à encaisser et à effectuer pendant une période donnée.

**2.1.1 L’objectif**

Il sert à la fois à déterminer les montant qui seront nécessaire à la mise en place des projets majeurs, tels que achat d’une immobilisation (machine, voiture...), ou l’engagement

de personnel, et à établir un plan global à court et moyen terme des recettes et dépenses d'une entreprise. Il servira ensuite d'étalon de mesure lors de l'évaluation des performances de l'entreprise et permettra de mettre en lumière les problèmes, discordances ou dysfonctionnements et ce, à tous les niveaux.

### **2.1.2 La démarche budgétaire**

Cette procédure décrit les différentes phases d'élaboration du budget.

La préparation de budget de l'année 2015 se fait au mois de septembre à novembre 2016 par la demande à toutes les directions de préparer les besoins de 2015 c'est-à-dire chaque direction présente les prévisions de l'année 2015.

### **2.1.3 Les rubriques du budget**

La structure du budget de l'entreprise est la suivante :

- Budget de vente (prévisions de vente ou le CA prévisionnel) ;
- Budget de production ;
- Budget des investissements
- Budget des approvisionnements ;
- Budget de trésorerie
- Budget des frais généraux.

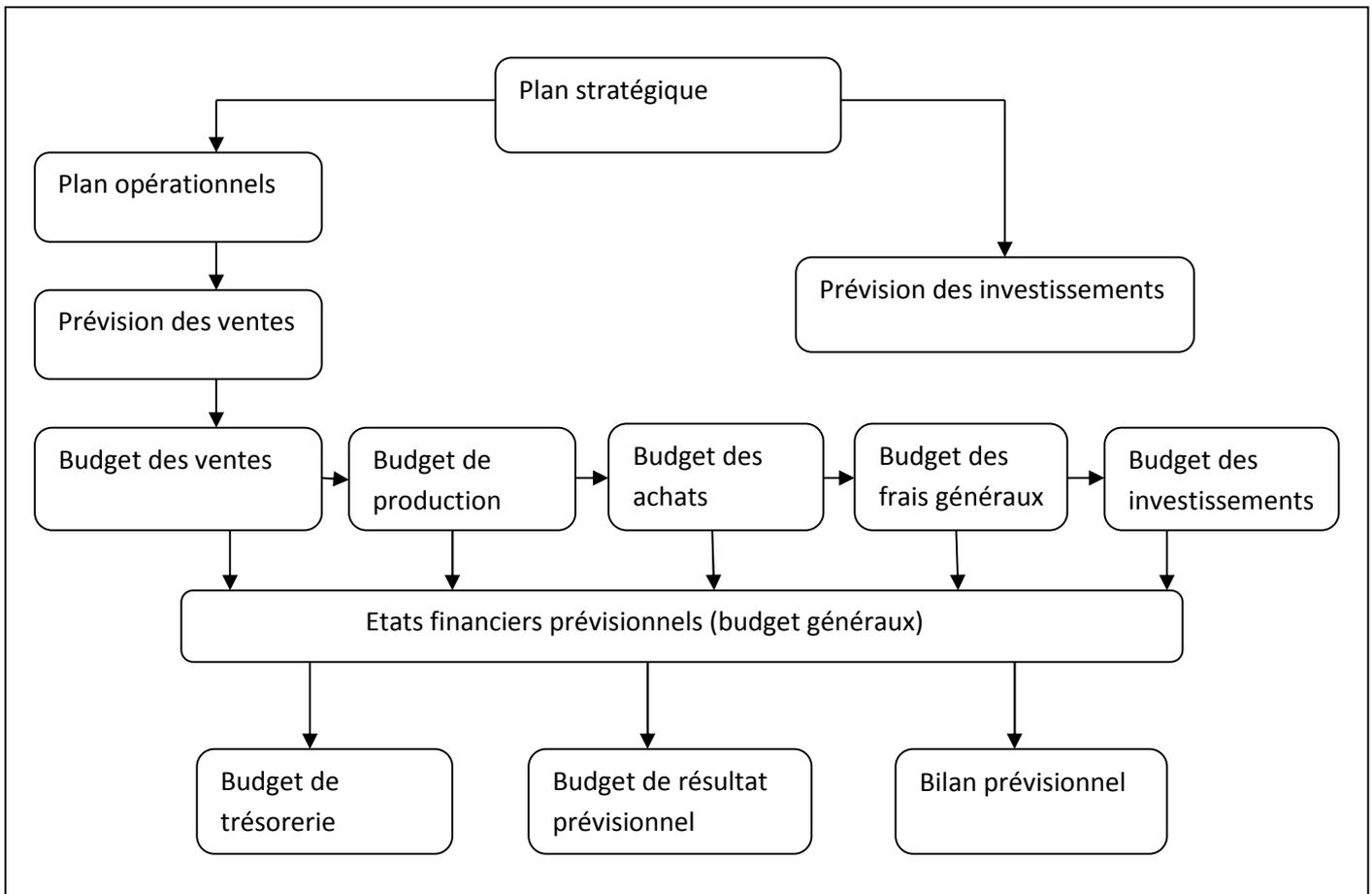
#### **➤ Interdépendance des budgets**

Les budgets sont établis dans un certain ordre. Ainsi, le budget des ventes est le premier construit. C'est en effet les prévisions de vente qui conditionnent les prévisions de production, et éventuellement, de nouveaux investissements.

L'ensemble des budgets permettra l'élaboration des états financiers prévisionnels :

- Le compte de résultat prévisionnel où sont reportés les charges et les produits résultat des budgets ;
- Le bilan prévisionnel, projection de la structure financière de l'entreprise ;
- Le budget de trésorerie qui prévoit les soldes de trésorerie compte tenu des engagements de recettes et de dépenses.

**Schéma n°9 : Interdépendance des budgets à IFRI**



*Source : document interne de l'entreprise IFRI*

Fera l'objet de l'étude du plan budgétaire de l'exercice 2015 de l'entreprise IFRI, dans la quelle nous présenterons les démarches qui ont été suivies pour l'élaboration des différents budgets.

### **2.2.1 Le budget des ventes**

Le budget des ventes est le budget moteur du processus budget. En effet une fois qu'on arrive à prévoir les ventes pour les périodes à venir, le processus des autres budgets tels que le budget des approvisionnements, le budget d'investissement, le budget des frais généraux...etc, peut être mis en place.

#### **2.2.1.1 Constructions de budget des ventes**

Le budget principale des ventes est un budget d'objectif est souvent accompagné par un budget des frais commerciaux qui est un budget de moyens.

- **La démarche de fixation des objectifs de vente**

Le chiffre d'affaire prévisionnel sera obtenu à partir des prévisions de ventes de chaque produit.

Pour la fixation des objectifs de l'année 2015, en tenant compte :

- ✓ Des contraintes externes imposées par le marché (client, concurrents), et par la conjoncture économique ;
- ✓ Des contraintes internes (politique commerciale choisie, réseau de vente et la capacité de production) ;
- ✓ De l'analyse de la réalisation.

**Exemple :** les ventes prévisionnelles mensualisées de produit SODA CITRON 2.00L pour l'année 2015

**Tableau n°12 : Ventes prévisionnelles mensualisées**

<b>Mois</b>	<b>Quantité (Hectolitre)</b>	<b>C.A HT (Brut)</b>	<b>% en Valeur</b>
<b>Janvier</b>	<b>467 026</b>	<b>992 737 347</b>	<b>5,98%</b>
<b>Février</b>	<b>455 552</b>	<b>921 201 694</b>	<b>5,55%</b>
<b>Mars</b>	<b>600 390</b>	<b>1 201 726 752</b>	<b>7,24%</b>
<b>Avril</b>	<b>647 876</b>	<b>1 343 286 163</b>	<b>8,10%</b>
<b>Mai</b>	<b>739 082</b>	<b>1 595 885 578</b>	<b>9,62%</b>
<b>Juin</b>	<b>808 448</b>	<b>1 747 544 600</b>	<b>10,53%</b>
<b>Juillet</b>	<b>743 287</b>	<b>1 627 435 666</b>	<b>9,81%</b>
<b>Août</b>	<b>931 131</b>	<b>1 951 811 234</b>	<b>11,76%</b>
<b>Septembre</b>	<b>771 607</b>	<b>1 709 917 250</b>	<b>10,31%</b>
<b>Octobre</b>	<b>723 240</b>	<b>1 493 601 536</b>	<b>9,00%</b>

**Chapitre 04 : La gestion budgétaire et la mesure de la performance au sein de la SARL IFRI**

<b>Novembre</b>	<b>513 432</b>	<b>1 057 219 934</b>	<b>6,37%</b>
<b>Décembre</b>	<b>466 202</b>	<b>949 808 400</b>	<b>5,72%</b>
<b>Total</b>	<b>7 867 273</b>	<b>16 592 176 154</b>	<b>100,00%</b>

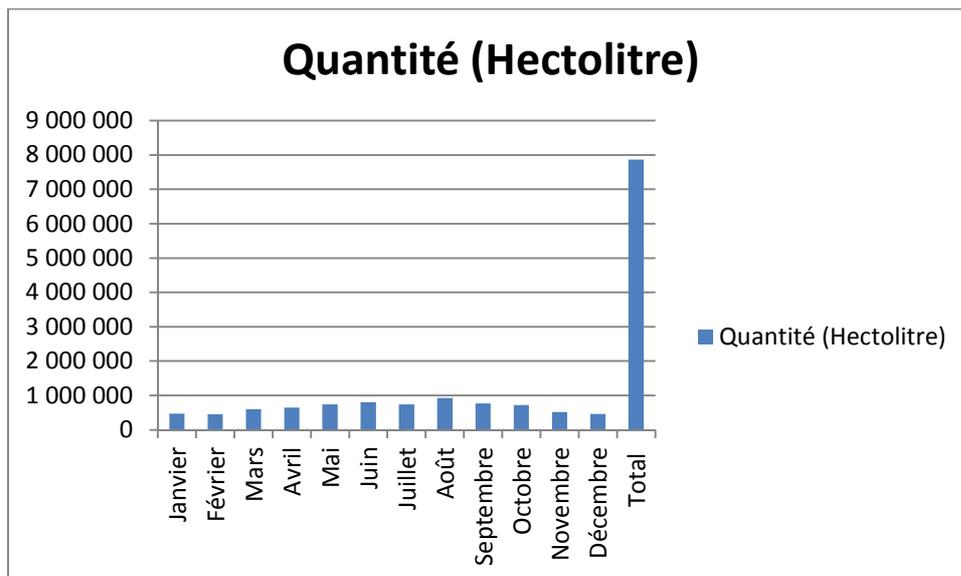
*Source : document internes de l'entreprise IFRI*

**Commentaire :**

Le tableau ci-dessus montre que les prévisions des ventes ont connu une augmentation pendant le mois de mai jusqu'au mois de septembre (saisonnalités des ventes).

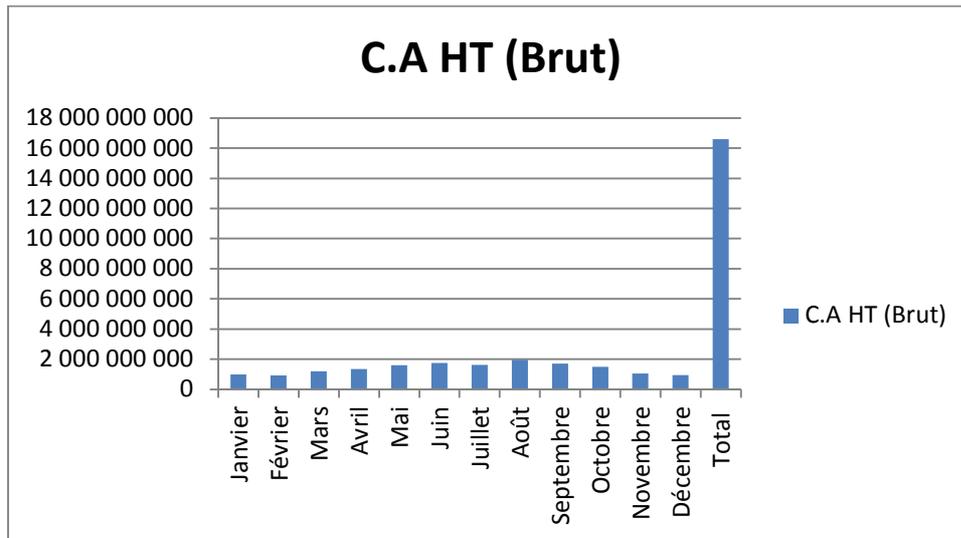
Les figures suivantes représentent la variation des ventes prévisionnelles mensualisées en valeur et en quantité

**Figure n°3 : les ventes prévisionnelles mensualisées (quantité)**



*Source : établis par nous même à partir des documents internes de l'entreprise IFRI*

**Figure n°4 : les ventes prévisionnelles mensualisées (KDA)**



*Source : établis par nous même à partir des documents internes de l'entreprise IFRI*

**2.2.1.2 Historique des réalisations des ventes en valeur de l'année 2014 ainsi que les prévisions de l'exercice 2015**

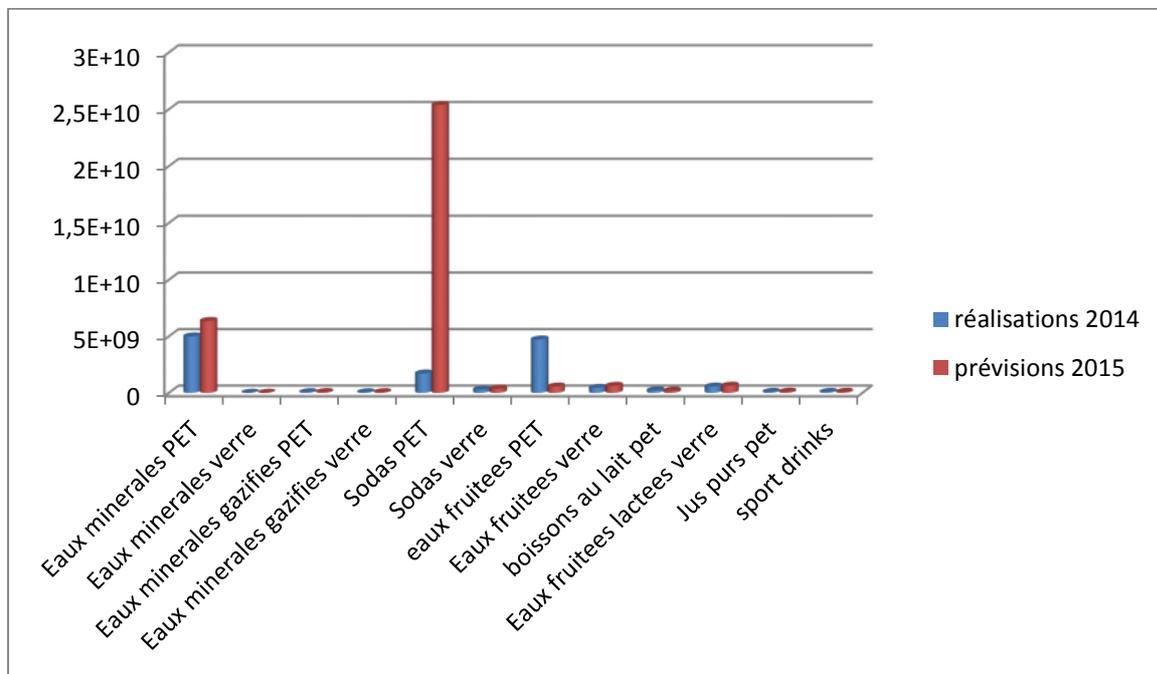
**Tableau n°13 : Historique et prévisions des ventes**

Famille de produit	Réalisations 2014	Prévisions 2015
EAUX MINERALES PET	4989135834.80	6356149548
EAUX MINERALES VERRE	10837087.28	10481160
EAUX MINERALES GAZIFIEES PET	59837321.97	68165879
EAUX MINERALES GAZIFIEES VERRE	52687142.97	59575720
SODAS PET	1714219736.47	25372441164
SODAS VERRE	282131147.79	363456000
EAUX FRUITEES PET	4721071632.18	5573838097
EAUX FRUITEES VERRE	445285960.34	620169120

BOISSONS AU LAIT PET	210672985.75	183562798
EAUX FRUITEES LACTEES VERRE	553850579.81	631000886
JUS PURS PET	84428223.22	99304934
SPORT DRINKS	82302227.50	89230848

*Source : établis par nous même à partir des documents internes de l'entreprise IFRI*

**Figure n° : Historique et prévisions des ventes**



*Source : établis par nous même à partir des documents internes de l'entreprise IFRI*

**Commentaire :**

On observe que les montants des prévisions pour l'année 2015 sont supérieurs à ceux des réalisations de 2014 pour tous les produits. Dans le cas d'eaux minérales PET, et l'eau fruités PET ; les prévisions sont un peu plus supérieures que les réalisations. En revanche, dans le cas de SODAS PET les prévisions sont plus grandes que les réalisations. Tandis que, pour le reste des produits les réalisations et les prévisions sont presque dans le même niveau.

**2.2.1.3 Présentations des prévisions et des réalisations des ventes**

**Tableau n°14 : Les prévisions et les réalisations des ventes de l'exercice 2015**

**Unité : KDA**

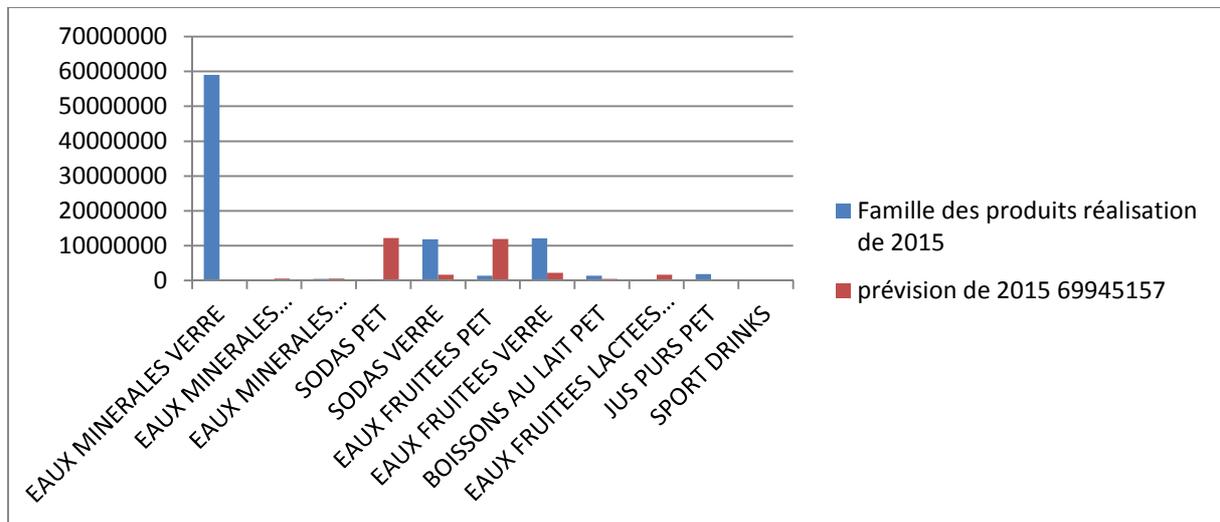
Famille des produits	Réalisation de 2015		Prévisions de 2015		Ecart réel / prévision 2015				taux de réalisation%
	Qté pack	Valeur	Qté pack	Valeur	Qté pack	%	Valeur	%	
<b>Eaux minérales PET</b>	59046637	5 126 781 657,06	69945157	6 356 149 548	-10 898 520	-15,6%	-1 229 367 890	-19,34	80.65%
<b>EAUX MINERALES VERRE</b>	99 385	11 107 449,49	99 000	10 481 160	385	0,39%	626 289,49	5,98%	105.97%
<b>EAUX MINERALES GAZIFIEES PET</b>	472 801	47 592 306,36	520 056	68 165 879	-47 255	-9,09%	-20 573 572,64	-30,2%	69.82%
<b>EAUX MINERALES GAZIFIEES VERRE</b>	362 473	42 338 711,79	560 340	59 575 720	-197 867	-35,3%	-17 237 008,21	-28,9%	71.06%
<b>SODAS PET</b>	11 866 499	2 348 578 614,05	12 204 744	2 537 241 164	-338 245	-2,77%	-188 662 549,95	-7,44%	92.56%

**Chapitre 04 : La gestion budgétaire et la mesure de la performance au sein de la SARL IFRI**

<b>SODAS VERRE</b>	1 393 642	282 021 851,89	1 700 000	363 456 000	-306 358	-18,02%	-81 434 148,11	-22,4%	77.59%
<b>EAUX FRUTEES PET</b>	12 074920	5 292 830 030,03	11 899 810	5 573 838 097	175 110	1,47%	-281 008 066,97	-5,04%	94.95%
<b>EAUX FRUTEES VERRE</b>	1 424 903	387 251 203,30	2 166 000	620 169 120	-741 097	-34,22%	-232 917 916,70	-37,6%	62.44%
<b>BOISSONS AU LAIT PET</b>	330 761	116 261 521,88	510 188	183 562 798	-179 427	-35,17%	-67 301 276,12	-36,7%	63.33%
<b>EAUX FRUTEES LACTEES VERRE</b>	1 801 666	657 686 440,34	1 634 040	631 000 886	167 626	10,26%	26 685 554,34	4,23%	104.23%
<b>JUS PURS PET</b>	247 109	95 549 696,25	180 096	99 304 934	67 013	37,21%	-3 755 237,75	-3,78%	96.22%
<b>SPORT DRINKS</b>	118 744	41 660 189,76	135 100	89 230 848	-16 356	-12,11%	-47 570 658,24	-53,3%	46.68%
<b>TOTAL VENTES</b>	89 239 540	14 449 659 672,20	101 554 531	16 592 176 154	-12 314 991	-12,13%	-2 142 516 481,80	-12,9%	87.09%

*Source : établis par nous même à partir des documents internes de l'entreprise IFRI*

Figure n°6 : Présentation des prévisions et des réalisations des ventes



Source : établis par nous même à partir des documents internes de l'entreprise IFRI

### Commentaire :

Ces représentations ci-dessus nous montrent que l'entreprise IFRI a atteint ces objectifs en termes de chiffre d'affaire et de volume pour les produits suivants (eaux minérales verre, eaux fruitées PET, eaux fruitées lactées verre, jus purs PET), mais pas pour les autres produits.

#### ❖ Calcul de taux de réalisation

Taux de réalisation = (réalisation / prévision) x 100

#### 2.2.1.4 Analyses et interprétation des écarts sur ventes pour l'année 2015

Cette analyse nous permettra d'étudier les réalisations et les prévisions, et faire apparaître des écarts auxquels nous donnerons des explications, par famille de produits.

Le chiffre d'affaire réalisé durant l'année 2015 un chiffre d'affaire de **14 449 659 672,20 KDA** contre **16 592 176 154 KDA** prévus, soit une baisse de **-12 314 991 KDA** (écart défavorable) qui présente un pourcentage de **-12.91%**.

Le taux de réalisation de CA par rapport aux prévisions annuelle est faible de **87.09%**, ce qui implique que l'entreprise n'a pas atteint son objectif.

En analysant cet écart par produit (on prend quelque produit) on aura ce qui suit :

▪ **Eaux minérales PET**

Ce produit a réalisé un chiffre d'affaire de **5 126 781 657.06 KDA** contre **6356 149 548 KDA** prévus, soit **59046637** bouteilles vendu contre **69945157** prévus, soit un écart défavorable de **-1 229 367 890 KDA** en valeur et **-10 898 520** en quantité.

Le taux de réalisation est de **80.65%** par rapport aux prévisions des ventes.

▪ **Eaux fruitées lactées verre**

Ce produit a réalisé un CA de **657 686 440,34 KDA** contre **631 000 886 KDA** prévus, soit un écart favorable de **26 685 554.34 KDA**.

Le taux de réalisation est de **104.23%**, soit une hausse de **4%**, donc pour ce produit l'entreprise a atteint son objectif.

### **Explication des écarts**

#### **Ecarts positifs**

Ces écarts sont dus :

- A la qualité et les renommées des produits de l'entreprise IFRI ;
- Aux prix raisonnables des produits (la qualité pour un prix raisonnable) ;
- A une forte sollicitation de certains produits ;
- A la disponibilité de certains produits au cours de cette période dans la majorité des points de ventes, ce qui a augmenté les ventes.

#### **Ecarts négatifs**

Ces écarts sont dus :

- Saisonnalité des ventes de certains produits de l'entreprise ;
- Le ralentissement des ventes de certains produits dans cette période ;

**Exemple :** prenons l'exemple de produit finis SODA CITRON 2.00L pour présenter le budget de ventes annuelles de ce produit par zone géographique (EST, CENTRE, OUEST, SUD)

**Tableau n°15 : budget annuel des ventes du produit SODA CITRON 2.00 par zone géographique (le premier trimestre de l'année 2015)**

	Janvier				Février				Mars				Avril			
	EST	CENT RE	OUEST	SUD	EST	CENT RE	O	SUD	EST	CENT RE	OUEST	SUD	EST	CENT RE	OUEST	SUD
Réalisation (en Qté)	7 500	7 500	10 000	5 000	6 000	8 000	0	6 500	8 000	8 050	9 000	6 000	12 000	10 000	15 000	9 000
CA (HT)	270000 0	270000 0	360000 0	180000 0	219000 0	292000 0	0	2372500 0	336000 0	338100 0	378000 0	252000 0	6000000 0	500000 0	750000 0	4500000
TVA 17%																
CA(TTC )	315900 0	315900 0	421200 0	210600 0	256230 0	341640 0	0	2775825	393120 0	395577 0	442260 0	294840 0	7020000	585000 0	877500 0	5265000

*Source : document interne de l'entreprise IFRI*

### Commentaire

Ce tableau nous montre que l'entreprise a connu une progression des ventes au mois d'avril ;

On constate aussi que au mois de janvier l'entreprise à marquer une hausse de chiffre d'affaire dans la zone **ouest**, si on passe au mois de février on trouve l'augmentation est au **centre**, au mois de mars la progression des ventes est a l'**ouest**, en fin le CA d'affaire de mois d'avril a connu une évolution a l'**ouest**.



**2.2.1.5 budgets des frais commerciaux**

**Tableau n°16 : présentation de budget des frais commerciaux (budget des moyens) de premier trimestre de l'année 2015**

**Unité : KDA**

<b>Frais</b>	<b>Janvier</b>	<b>Février</b>	<b>Mars</b>	<b>Avril</b>	<b>Total</b>
<b>1. Publicité :</b>					
<b>Montant (HT)</b>	0	3 500 000	0	1 500 000	5 000 000
<b>TVA 17%</b>	0	595 000	0	255 000	850 000
<b>Total (TTC) :</b>	0	4 095 000	0	1 755 000	5 850 000
<b>2. Salaires :</b>					
<b>Salaires nets</b>	500 000	500 000	500 000	500 000	2 000 000
<b>Charges sociales</b>	0	90 000	90 000	90 000	270 000
<b>IRG</b>	0	60 000	60 000	60 000	180 000
<b>Total Salaires :</b>	500 000	650 000	650 000	650 000	2 450 000
<b>3. Transports :</b>					

**Chapitre 04 : La gestion budgétaire et la mesure de la performance au sein de la SARL IFRI**

<b>2.3% du CA</b>	200 000	250 000	370 000	320 000	1 140 000
<b>TVA 17 %</b>	34 000	42 500	62 900	54 400	193 800
<b>Total (TTC) :</b>	234 000	292 500	432 900	374 400	1 333 800
<b>4. Emballages et autres frais :</b>					
	239 130.43	298 913.04	442 391.30	382 608.69	1 363 043.46
<b>2.7 % du CA</b>	40 652.17	50 815.21	75 206.52	65 043.47	231 717.37
<b>TVA 17%</b>	279 782.60	349 728.25	517 597.82	447 652.16	1 594 760.83
<b>Total (TTC) :</b>					
<b>Total général</b>	<b>13 437 619.56</b>	<b>1 013 782.6</b>	<b>5 387 228.25</b>	<b>3 227 052.16</b>	<b>22 457 121.66</b>

*Source : établis par nous même à partir des documents internes de l'entreprise IFRI*

## **Commentaire**

Les frais de publicité représentent la part la plus importante par rapport aux autres frais avec un montant de **5 850 000 KDA**, suivi par les frais des salaires à **2 450 000 KDA**, en suite les frais d'emballages et autres frais qui s'élèvent à **1 594 760.83 KDA**, en fin les frais de transport qui occupent que **1 333 800 KDA**.

### **2.2.2 Le budget de production**

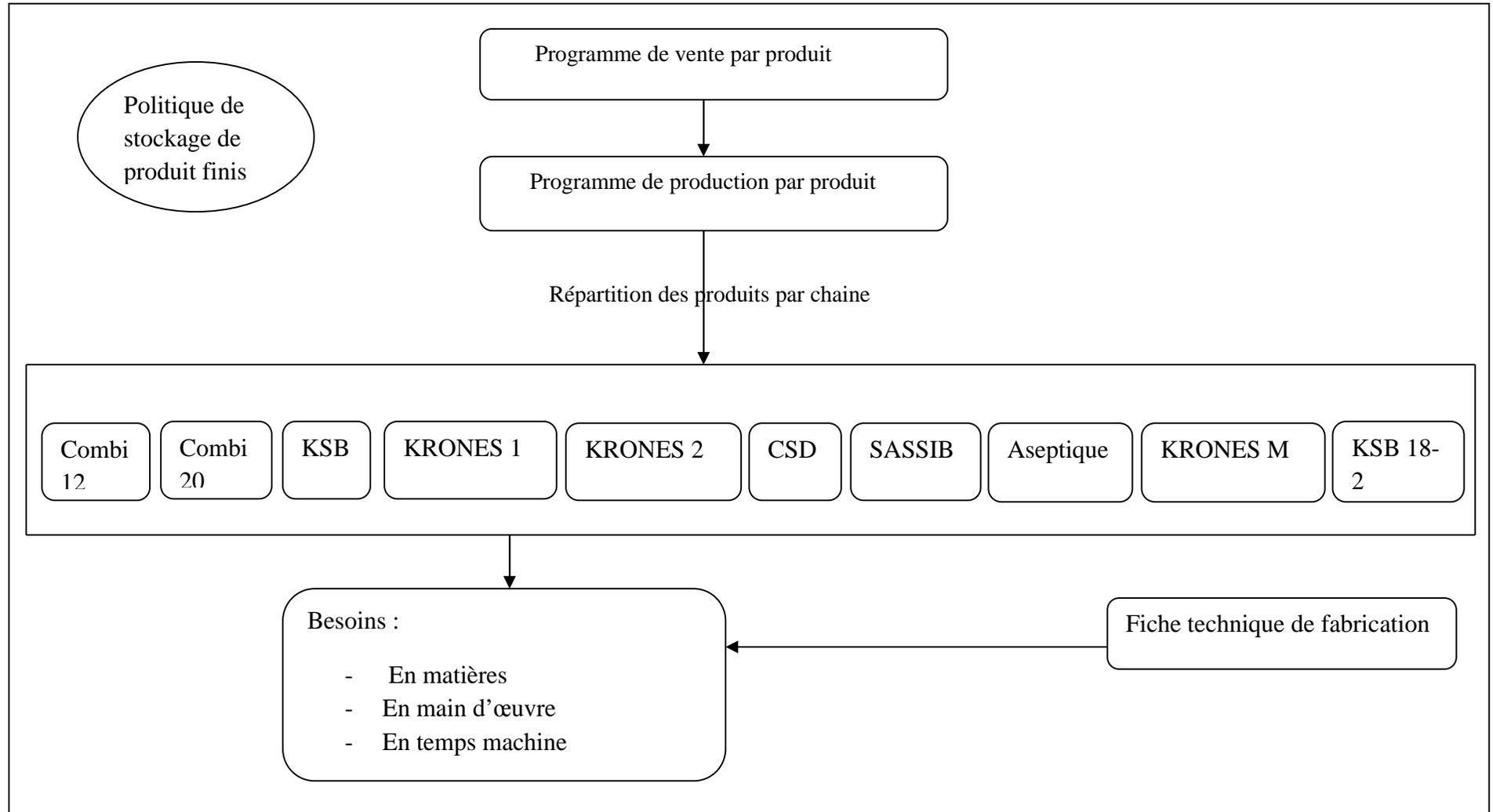
A la réception des prévisions des ventes en quantité, la direction industrielle détermine :

- ❖ Un plan de production annuel pour l'année 2015, en fonction des stocks disponibles en fin d'année 2014, et des objectifs de stock à fin de 2015 (stock de couverture) et des contraintes techniques du système productif.

L'élaboration des programme de production fait appel à de nombreux outils souvent très techniques, on peut citer par :

- La programmation linéaire ;
- L'ordonnancement des taches ;
- Les nomenclateurs et les familles des produits ;
- La gestion de la main d'œuvre.

Schéma n°9 : le schéma de la budgétisation de la production



Source : document interne de l'entreprise.



**2.2.2.1 Evolution du programme de production**

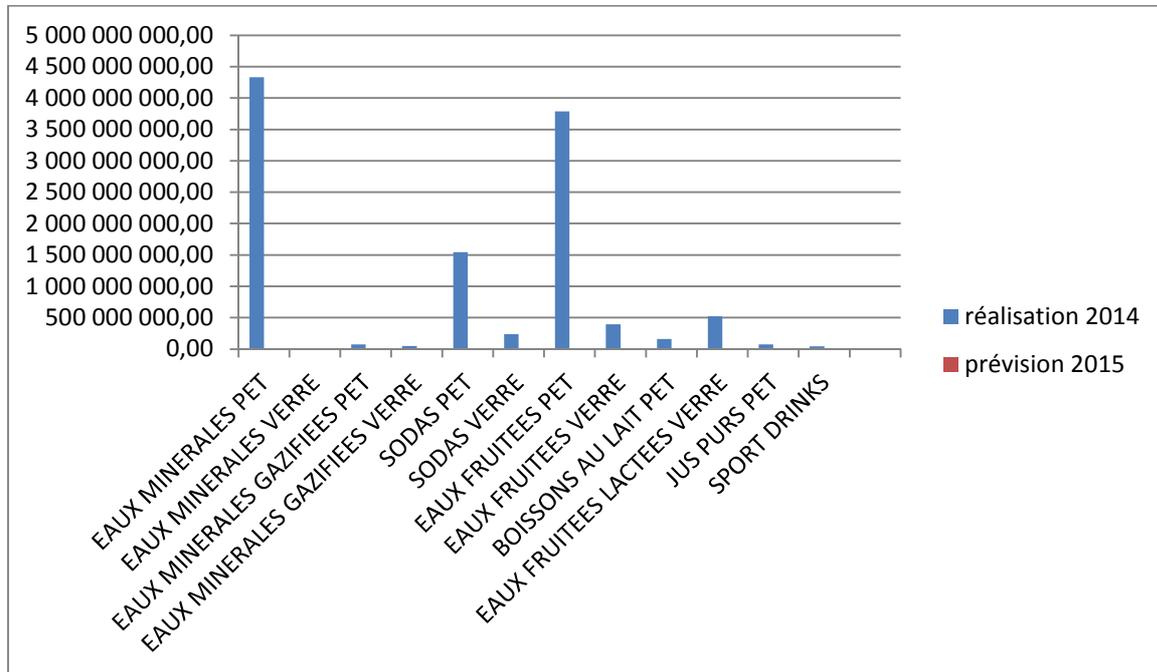
**Tableau n°17 : Evolution du programme de production**

**Unité : KDA**

<b>Famille de produit</b>	<b>Réalisations 2014</b>	<b>Prévisions 2015</b>
EAUX MINERALES PET	4 332 391 982,90	546 662 180
EAUX MINERALES VERRE	8 539 172,19	9 505 112
EAUX MINERALES GAZIFIEES PET	72 678 531,55	40 120 420
EAUX MINERALES GAZIFIEES VERRE	47 752 563,51	50 506 200
SODAS PET	1 545 815 522,61	3 000 655 920
SODAS VERRE	237 891 545,79	280 550 914
EAUX FRUITEES PET	3 787 022 250,29	6 560 700 900
EAUX FRUITEES VERRE	393 337 965,86	4 345 500 120
BOISSONS AU LAIT PET	163 708 637,49	200 660 500
EAUX FRUITEES LACTEES VERRE	521 749 685,73	700 000 000
JUS PURS PET	73 011 355,92	90 300 000
SPORT DRINKS	42 171 400,80	35 900 700

*Source : document interne de l'entreprise IFRI*

Figure n°7 : Evolution du programme de production



Source : établis par nous même à partir des documents internes de l'entreprise IFRI

**Commentaire :**

L'entreprise IFRI fait ses prévisions de l'année 2015 par rapport aux réalisations de 2014 pour chaque produit c'est-à-dire fixation des objectifs à atteindre en 2015, on remarque que les prévisions de 2015 sont supérieures aux réalisations de 2014 pour la plupart des produits.

**2.2.2.2 Présentation des prévisions et des réalisations de production**

**Tableau n°18 : les prévisions et les réalisations de production pour l'exercice 2015**

**Unité : KDA**

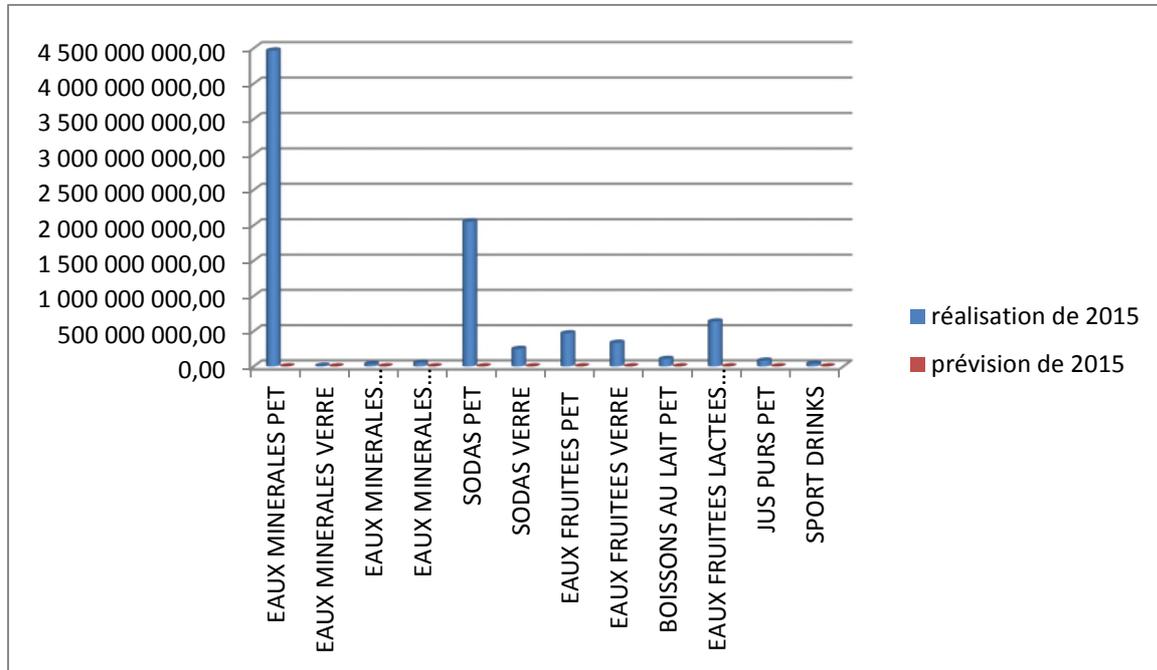
Famille des produits	Réalizations de 2015		Prévisions de 2015		Ecart				Taux de réalisation %
	Qté pack	Valeur	Qté pack	Valeur	Qté pack	%	Valeur	%	
EAUX MINERALES PET	59 991 267	4 466 620 171,15	60 000 000	5 466 621 800	- 8733	-0.014	-1 000 001 628	-18.29	81.71
EAUX MINERALES VERRE	105 565	9 445 010,55	112 600	9 505 112	-7035	-6.25	-60 101.45	-0.63	99.37
EAUX MINERALES GAZIFIEES PET	358 955	33 001 346,46	400 000	40 120 420	-41 045	-10.26	-7 119 073.54	-17.74	82.26
EAUX MINERALES GAZIFIEES VERRE	527 250	51 709 500,20	452 500	50 506 200	74 750	16.52	1 203 300.2	2.38	102.38
SODAS PET	12 157 672	2 052 664 827,57	13 150 700	3 000 655 920	-993 028	-7.55	-947 991 092.4	-31.59	68.41
SODAS VERRE	1 407 904	247 456 814,17	2 500 900	280 550 914	-1 092 996	-43.70	-33 094 099.83	-11.80	88.20
EAUX FRUITEES PET	12 074 893	468 878	15 000		-2	-19.50	-	-31.88	68.12

**Chapitre 04 : La gestion budgétaire et la mesure de la performance au sein de la SARL IFRI**

		676,30	000	6 560 700 900	925 107		2 091 822 223.7		
EAUX FRUITEES VERRE	1 354 973	334 900 902,01	2 300 225	4 345 500 120	-945 252	-41.09	-4010599217.99	-92.29	7.71
BOISSONS AU LAIT PET	306 119	104 668 402,55	400 200	200 660 500	-94 081	-23.51	-95 992 097.45	-47.83	52.16
EAUX FRUITEES LACTEES VERRE	1 808 482	636 998 384,29	1 900 500	700 000 000	-92 018	-4.84	-63 001 615.71	-9.00	91
JUS PURS PET	230 557	81 472 952,27	300 928	90 300 000	-70 371	-23.38	-8 827 047.73	-9.77	90.22
SPORT DRINKS	129 404	37 903 760,23	100 500	35 900 700	28 904	28.76	2 003 060.23	5.58	105.58
<b>Total</b>	<b>90 453 041</b>	<b>12 525 720747,75</b>	<b>96 619 053</b>	<b>20 781 022 586</b>	<b>-6 166 012</b>	<b>6.38</b>	<b>- 8 255 301 838.25</b>		<b>60.27</b>

*Source : établis par nous même à partir des documents internes de l'entreprise IFRI*

Figure n°8 : Les prévisions et les réalisations de production pour l'exercice 2015



Source : établis par nous même à partir des documents internes de l'entreprise IFRI

### Commentaire

D'après le calcul des écarts par la différence entre les réalisations et les prévisions on remarque que l'entreprise n'a pas atteints ses objectifs sauf pour les deux produits (eaux minérales gazéifiées verre, sport drinks)

### Interprétation et analyse des écarts sur production pour l'année 2015

Les réalisations de l'année 2015 en valeur est de **12 525 720 747,75 KDA** contre **20 781 022 586 KDA** prévus, soit une régression de **-8 255 301 838.25** c'est-à-dire un écart défavorable.

Le taux de réalisation est de **60.27%** par rapport aux objectifs fixés.

On prend deux produits pour analyser leurs écarts :

▪ **Sport drinks**

Ce produit a réalisé **37 903 760,23 KDA** contre **35 900 700 KDA** prévus, soit **129 404** bouteilles produite contre **100 500** bouteilles prévus.

Le taux de réalisation est de **105.58 %** des prévisions c'est-à-dire une augmentation de **5%**.

▪ **Boissons au lait PET**

Ce produit a réalisé **104 668 402,55 KDA** contre **200 660 500 KDA** prévus, soit une régression de **-94 081 KDA**.

Le taux de réalisation est de **52.16%**.

**Ces écarts sont expliqués par :**

**Ecarts négatif (défavorable)**

Ces écarts sont dus :

- Un défaut de qualité ;
- Une surconsommation de matière première
- Augmentation des déchets.

**Ecarts positifs (favorable)**

- Journées non programmées travaillées ;
- Achats de nouvelles machines.

**2.2.3 Budget des frais généraux**

Les frais généraux recouvrent les charges fixes, sans rapport direct avec le volume d'activité :

Salaires, charges sociales,... etc.

**2.2.3.1 le budget des frais généraux**

**Tableau n°19 : le budget des frais généraux (charges opérationnelles)**

**Unité : KDA**

<b>Désignation</b>	<b>Réalisations 2015</b>	<b>Prévisions 2015</b>	<b>Ecart</b>	<b>Taux de réalisation</b>
<b>Achats consommés</b>	8 432 043 871 .25	9 627 463 112	-1 195 419 240.75	87.58
<b>Services extérieurs</b>	1 018 458 623.41	2 040 162 517	-1 021 703 893.59	49.92
<b>Charges de personnel</b>	1 124 436 473.88	1 232 200 420	-107 763 946.12	91.25
<b>Impôts et taxes</b>	157 840 372.80	150 325 700	7 514 672.8	105
<b>Autres charges opérationnelles</b>	549 189 400.23	590 190 456	-41 001 055.77	93.05
<b>Charges financières</b>	123 351 163.36	137 229 062	-13 877 898.64	89.88
<b>Dotation aux amortissements</b>	1 056 134 027.93	1 196 161 100	-140 027 072.07	88.29
<b>Total</b>	<b>12 461 453 932.86</b>	<b>14 973 732 367</b>	<b>-2 512 278 434.14</b>	<b>83.22</b>

*Source : établis par nous même à partir des données de l'entreprise IFRI*

**Interprétation**

L'entreprise n'a pas atteint ses objectifs de l'année 2015 ou elle a marqué un écart défavorable de **-2 512 278 434.14 KDA**.

Cet écart s'explique par :

- **Achats consommés** : les réalisations s'élèvent à **8 432 043 871 .25 KDA** par rapport a **9 627 463 112 KDA**, soit un écart négatif **-1 195 419 240.75 KDA**.
- **Services extérieurs** : s'élèvent à **1 018 458 623.41 KDA**, soit une baisse de **-1 021 703 893.59 KDA**, le taux de réalisation est faible de **49.92%**, cela est due à la baisse des couts d'entretien.

**Chapitre 04 : La gestion budgétaire et la mesure de la performance au sein de la SARL IFRI**

- **Charges de personnel** : ils s'élèvent à **1 124 436 473.88 KDA** contre **1 232 200 420 KDA** prévus.
- **Impôts et taxes** : elles enregistrent une hausse de **5%** par rapport aux prévisions, due à la hausse des taxes sur profits.
- **Autres charges opérationnelles** : elles enregistrent un écart négatif de **-41 001 055.77 KDA**, le taux de réalisation est de **93.05%**.
- **Charges financières** : l'entreprise a marquée comme réalisation **123 351 163.36 KDA** contre **137 229 062 KDA** prévus.

Le taux de réalisation est de **89.88%**.

- **Dotation aux amortissements** : le montant réalisé par rapport aux prévisions est de **1 056 134 027.93 KDA** avec un taux de réalisation de **88.29%**

**Exemple** : les dépenses prévisionnelles de fonctionnement des services administratifs de l'entreprise IFRI pour le premier semestre de l'année 2015, sont présentées dans le tableau suivant :

**Tableau n°20 : le budget prévisionnel de fonctionnement des services administratifs**

**Unité : KDA**

	<b>Janvier</b>	<b>Février</b>	<b>Mars</b>	<b>Avril</b>	<b>Mai</b>	<b>Juin</b>
<b>Salaires et charges sociales</b>	<b>60 000</b>	<b>61 000</b>	<b>60 000</b>	<b>62 000</b>	<b>61 000</b>	<b>61 000</b>
<b>Frais de gestion courante</b>	<b>20 000</b>	<b>23 000</b>	<b>25 000</b>	<b>22 000</b>	<b>22 000</b>	<b>24 000</b>
<b>Frais services administratifs</b>	<b>5 000</b>	<b>5 000</b>	<b>6 000</b>	<b>5 000</b>	<b>5 000</b>	<b>5 000</b>
<b>Total mensuel</b>	<b>85 000</b>	<b>89 000</b>	<b>90 000</b>	<b>88 000</b>	<b>88 000</b>	<b>90 000</b>

*Source : document interne de l'entreprise IFRI*

**Commentaire**

On remarque que l'évolution est marquée par les salaires et charges sociales, le budget est plus élevé au mois de mars et juin par rapport aux autres de **90 000 KDA**.

**2.2.4 Le budget d'approvisionnement**

L'approvisionnement d'IFRI consiste essentiellement à l'achat des matières et fournitures nécessaires pour subvenir aux besoins de la production des produits finis de l'entreprise.

**2.2.4.1 Présentation des réalisations et prévisions des achats**

**Tableau n°21 : les réalisations et prévisions des matières et fournitures importés en 2015**

**Unité : KDA**

Matières et fournitures	Réalisations	Prévisions	Ecart	%
AROME	118 000	100 000	18 000	118
PULPE	118 000	120 000	-2 000	98.33
CONCENTRE	2 600 000	2 200 000	400 000	118.18
CAPSULES & BOUCHONS	300 000	350 000	-50 000	85.71
ETIQUETTE	230 000	250 000	-20 000	92
RESINE	397 330	300 000	97 330	132.44
AUTRES MATIERES PREMIERES	170 000	120 000	50 000	141.67
EMBALLAGES PERDUS DIVERS	150 000	200 000	-50 000	75
EMBALLAGES RECUPERABLES	160 000	170 000	-10 000	94.11
PIECES DE RECHANGE	105 000	1 00 000	5 000	105

**Chapitre 04 : La gestion budgétaire et la mesure de la performance au sein de la SARL  
IFRI**

INDUST.				
PIECES DE RECHANGE AUTO	43 116	30 000	13 116	143.72
<b>Total</b>	<b>43 914 446</b>	<b>3 940 000</b>	<b>451 446</b>	<b>1 114.57</b>

*Source : établis par nous même à partir des documents internes de l'entreprise IFRI*

**Interprétation**

Le volume global des achats réel importées pour l'année 2015 s'élève à **43 914 446 KDA** contre **3 940 000 KDA** prévu.

Le taux de réalisation est de **1 114.57%** par rapport aux prévisions, soit un écart positif de **451 446 KDA**. Cette hausse est due a l'augmentation des achats des matières et fournitures (ex : pièces de rechanges).

**Tableau n°22 : les réalisations et prévisions des matières et fournitures locaux en 2015**

**Unité : KDA**

<b>Matières et fournitures</b>	<b>Réalisations 2015</b>	<b>Prévisions 2015</b>	<b>Ecart</b>	<b>Taux de réalisation en %</b>
AROME	5 522	5 000	522	101.44
PULPE	40 119	38 000	2 119	105.58
CONCENTRE	294 226	250 000	44 226	117.69
SUCRE	1 360 892	1 468 000	-107 108	92.70
COLORANT	5 203	5 600	30 000	92.91
CONSERVATEUR	44 597	30 000	14 597	148.66
EDULCORANT	2 230	1 500	730	148.67
STABILISANT	22 298	25 000	-2 702	89.19
GAZ C02	111 492	120 000	-8 508	92.91
PREFORME	2 747 456	1 057 500	1 689 956	259.81
CAPSULES &	210 190	200 250	9 940	104.96

**Chapitre 04 : La gestion budgétaire et la mesure de la performance au sein de la SARL  
IFRI**

BOUCHONS				
ETIQUETTE	115 426	120 000	-4 574	96.19
COLLE	25 272	30 000	-4 728	84.24
AUTRES MATIERES PREMIERES	90 190	100 000	-9 810	90.19
EMBALLAGES PERDUS DIVERS	152 596	150 000	2 596	101.73
EMBALLAGES RECUPERABLES	175 000	180 000	-5 000	97.22
PRODUITS CHIMIQUES INDUSTRIELS	120 242	100 200	20 042	120
PIECES DE RECHANGE INDUST.	60 415	70 000	-9 585	86.31
PIECES DE RECHANGE AUTO	80 000	80 000	0	100
CARBURANTS & LUBRIFIANTS	239 548	220 000	19 548	108.88
<b>Total</b>	<b>4 902 914</b>	<b>4 251 050</b>	<b>1 682 261</b>	<b>115.33</b>

*Source : établis par nous même à partir des documents internes de l'entreprise IFRI*

### **Interprétation**

Le programme achat locaux pour l'exercice 2015 d'un montant de **4 902 914 KDA** est en hausse de **15%** par rapport à la prévision de l'exercice, en raison de la hausse des consommations de **Preforme**.

### 2.2.5 Le budget de trésorerie

Dans l'ensemble de processus budgétaire, le budget de trésorerie apparaît comme une résultante des principaux budgets opérationnels. C'est un document de synthèse, des encaissements et décaissements qui permettent de vérifier la cohérence entre hypothèses budgétaire et la solvabilité de l'entreprise.

**Tableau n°23 : budget de trésorerie 2015**

**Unité : KDA**

Libellés	Réalisations annuels	Prévisions annuels	Ecart	Taux de réalisatio n%
<b>Solde au 01-01- 2015.... (1)</b>	4 596158907	5494113038	-897954131	83.65%
<b>Recette :</b>				
Encaissement sur ventes	14160204014	15 190788632	-1030584618	93.21%
Autres encaissements	2150986470	2144387541	6598929	100.3%
<b>Total recettes.... (2)</b>	16311190484	17335176173	-1023985689	94.09%
<b>Dépenses :</b>				
Remboursement crédits bancaires	130889170	145924844	-15035674	89.69%
Règlement fournisseurs immobilisé	651542000	624000000	27542000	104.41%
Règlement fournisseurs stocks	151487256	125353624	26 133 632	120.84%
Règlement fournisseurs services	190548102	201070764	-10 522 662	94.76%
Règlement dettes d'exploitations, dont :				
Personnel et organismes sociaux	791303254	790948352	354 902	100%
Etat, collectivités et compte rattachés	108012550	111792912	-3 780 362	96.62%

**Chapitre 04 : La gestion budgétaire et la mesure de la performance au sein de la SARL  
IFRI**

Charges financières	123351163	124699184	-1 348 021	98.92%
Opérations groupe	228278011	201009888	27 268 123	113.56%
Autres dépenses	653878952	704245655	-50 366 703	92.85%
<b>Total dépenses... (3)</b>	<b>3906500708</b>	<b>3987545126</b>	<b>-81 044 418</b>	<b>97.97%</b>
<b>Solde au 31-12-2015....[(1+2)-3]</b>	<b>17 000 848 683</b>	<b>18 841 744 085</b>	<b>-1 840 895 402</b>	<b>90.23%</b>

*Source : établis par nous à partir des documents internes de l'entreprise IFRI.*

### **Interprétation**

A la lecture des données contenues dans le tableau ci-dessus, on remarque que l'entreprise au 31-12-2015 a un excédent de trésorerie net de **17 000 848 638 KDA.**

La trésorerie de l'entreprise dégage des écarts défavorables durant l'exercice 2015 justifiés par :

- La baisse des encaissements ;

Et des écarts favorables qui peut être justifiés par :

- La baisse des sommes versée aux fournisseurs ;
- La hausse des autres encaissements.

**2.2.6.1 Le compte de résultat et solde intermédiaire de gestion pour l'année 2015**

**Tableau n°24 : compte de résultat pour l'année 2015**

**Unité : KDA**

<b>Désignation</b>	<b>Réalisations 2015</b>	<b>Prévisions 2015</b>	<b>Ecart</b>	<b>Taux de réalisation %</b>
Ventes et produits annexes	14 249 791 210	15 230 800 220	-981 009 010	93.56
Variation stocks produits finis et en cours	95 452 755.65	199 520 780	-104 068 024.35	47.84
Production immobilisée	104 415 706.38	1 161 855 154	-1 057 439 447.62	8.98
Subventions d'exploitation	0	0	0	0
<b>PRODUCTION DE L'EXERCICE (1)</b>	<b>14 449 659 672.20</b>	<b>16 592 176 154</b>	<b>-2 142 516 481.8</b>	87.09
Achats consommés	8 432 043 871.25	9 627 463 112	1 195 419 240.75	87.58
Services extérieurs et autres consommations	1 018 458 623.41	2 040 162 517	-1 021 703 893.59	49.92
<b>CONSOMMATIONS DE L'EXERCICE (2)</b>	<b>9 450 502 494.66</b>	<b>11 667 625 629</b>	<b>-2 217 123 134.34</b>	81
<b>VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION(1)-(2)</b>	<b>4 999 157 177.54</b>	<b>4 924 550 525</b>	<b>74 606 652.54</b>	101.51
Charges de personnel	1 124 436 473.88	1 232 200 420	-107 763 946.12	91.25
Impôts, taxes et versements assimilés	157 840 372.80	150 325 700	7 514 672.8	105
<b>EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION</b>	<b>3 716 880 330.86</b>	<b>3 542 024 405</b>	<b>174 855 925.86</b>	104.93
Autres produits opérationnels	40 350 282.61	30 150 154	10 200 128.61	133.83
Autres charges opérationnels	549 189 400.23	590 190 456	-41 001 055.77	93.05

**Chapitre 04 : La gestion budgétaire et la mesure de la performance au sein de la SARL  
IFRI**

Dotation aux Amortissements & Provisions	1 056 134 027.93	1 196 161 100	-140 027 072.07	88.29
Reprise sur pertes de valeur et provisions	20 897 024.69	15 615 000	5 282 024.69	133.82
<b>RESULTAT OPERATIONNEL(3)</b>	<b>2 172 804 210</b>	<b>1 801 438 003</b>	<b>371 366 207</b>	120.61
Produits financiers	49 286 954.08	39 750 113	9 536 841.08	124
Charges financières	123 351 163.36	137 229 062	-13 877 898.64	89.88
<b>RESULTAT FINANCIER(4)</b>	<b>- 74 064 209.28</b>	<b>-97 478 949</b>	<b>23 414 739.72</b>	75.98
<b>RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS(3)+(4)</b>	<b>2 098 740 000.72</b>	<b>1 703 959 054</b>	<b>394 780 946.72</b>	123.17
Impôts exigibles sur résultats ordinaires	395 663 685.18	400 254 410	-4 590 724.82	98.85
Impôts différés (variations) sur résultats ordinaires	321 429.51	301 420	20 009.51	106.63
<b>TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES</b>	<b>15 058 790 581.93</b>	<b>16 700 270 210</b>	<b>-1 641 479 628.07</b>	90.17
<b>TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES</b>	<b>12 856 796 188.53</b>	<b>14 804 419 000</b>	<b>-1 947 622 811.47</b>	86.84
<b>RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES</b>	<b>2 201 994 393.40</b>	<b>1 895 851 210</b>	<b>306 143 183.4</b>	116.15
<b>RESULTAT NET DE L'EXERCICE</b>	<b>2 201 994 393.40</b>	<b>1 895 851 210</b>	<b>306 143 183.4</b>	116.15

*Source : établis par nous même à partir des documents internes de l'entreprise IFRI*

## **Interprétation**

**Production de l'exercice :** la valeur réelle de production est de **14 449 659 672.20 KDA** par rapport à la prévision qui s'élève à **16 592 176 154 KDA**.

**Consommation de l'exercice :** les achats consommés évalué à **9 450 502 494.66 KDA** par rapport à la prévision.

**La valeur ajoutée d'exploitation (VAE) :** la valeur ajoutée prévisionnel de l'exercice connaîtra une amélioration de **1.51%**.

**Excédent brut d'exploitation (EBE) :** l'entreprise dégagera au titre de l'exercice un EBE positif de **3 716 880 330.86 KDA**, soit une amélioration de **4.93%** par rapport aux prévisions.

**Résultat opérationnel :** sur la base des différents programmes retenus, le résultat opérationnel atteindra **2 172 804 210 KDA**, soit une progression de **20%**.

**Résultat financier :** l'entreprise a marqué un résultat financier négatif de **- 74 064 209.28**, la cause principale est l'augmentation des charges financières.

**Résultat net de l'exercice :** l'activité de l'entreprise dégagera au titre de l'exercice un résultat net positif de **2 201 994 393.40 KDA**, soit **16%** par rapport aux prévisions de l'année.

## **Section 3 : la mesure de la performance au sein de l'entreprise IFRI**

### **3.1. Les indicateurs de la performance**

#### **3.1.1 Les indicateurs économiques**

##### **a. chiffre d'affaire**

Le chiffre d'affaire de cette entreprise représente le total des services facturés sur un exercice.

**La production de l'exercice = chiffre d'affaire = 14 449 659 672**

**Tableau n°25 : le chiffre d'affaire**

<b>Rubrique</b>	<b>2014</b>	<b>2015</b>	<b>Var %</b>
<b>Chiffre d'affaires</b>	13 206 459 880	14 449 659 672	9 %

*Source : établis par nous même à partir des documents internes de l'entreprise IFRI*

Le chiffre d'affaire réalisé en 2015 est de **14 449 659 672 KDA** soit **+9%** par rapport à 2014.

**b. La valeur ajoutée :**

La valeur ajoutée représente la richesse nouvelle produit qui pourra être répartie sous forme de revenus. Elle est comme suit :

**Valeur ajoutée = production de l'exercice – consommation de l'exercice**

$$\text{VA 2014} = 13\,206\,459\,880 - 9\,450\,502\,494.66 = 4\,999\,157\,177.34$$

$$\text{VA 2015} = 14\,449\,659\,672 - 10\,218\,403\,506.31 = 4\,231\,256\,165.69$$

**Tableau n°26 : la Valeur ajoutée**

Rubrique	2014	2015	VAR %
Valeur ajoutée	4 231 256 165.69	4 999 157 177.54	18

*Source : établis par nous même à partir des documents internes de l'entreprise IFRI*

**Interprétation**

La valeur ajoutée affiche un résultat positif de 4 999 157 177.54, soit une augmentation de 18% par rapport à 2014. Cette hausse est due à l'augmentation du CA de 1 243 199 792 et d'autre part la baisse des consommations et service.

**c. Excédent brut d'exploitation :**

L'excédent brut d'exploitation d'une entreprise, également nommé bénéfice brut d'exploitation est la ressource d'exploitation dégagée au cours d'une période par l'activité principale de l'entreprise. Sa formule est la suivante :

**Excédent brut d'exploitation = valeur ajoutée + subvention d'exploitation – charge du personnel – impôt et taxes.**

$$\text{EBE 2014} = 4\,231\,256\,165.69 - 1\,240\,922\,231.62 - 51\,072\,230.05 = 3\,041\,406\,164.12$$

$$\text{EBE 2015} = 4\,999\,157\,177.54 - 1\,124\,436\,473.88 - 157\,840\,372.80 = 3\,716\,880\,330.86$$

**Tableau n°27 : l'excédent brut d'exploitation**

Rubrique	2014	2015	VAR%
Excédent brut d'exploitation	3 041 406 164.12	3 716 880 330.86	22

*Source : établis par nous même à partir des documents internes de l'entreprise IFRI*

**Interprétation**

L'excédent brut d'exploitation de l'exercice 2015 a augmenté de 675 474 166.74, soit un pourcentage de 22% par rapport à 2014 du a la baisse des impôts et taxe de 17%

**d. Résultat opérationnel**

Le résultat opérationnel est le résultat réalisée sur les opérations d'exploitation de l'entreprise, il permet de mesurer la rentabilité économique des moyens d'exploitation, il est calculé par la formule suivante :

$$\begin{aligned} \text{Résultat opérationnel} &= \text{excédent brut d'exploitation} + \text{autres produits opérationnels} \\ &\quad - \text{autres charges opérationnels} - \text{dotation aux amortissements} \\ &\quad + \text{reprises sur perte de valeur.} \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{RO 2014} &= 3\,041\,406\,164.12 + 35\,240\,729.76 - 214\,744\,746.23 - 1\,009\,112\,932.46 \\ &+ 12\,009\,256 = 1\,562\,506\,080.93 \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{RO 2015} &= 3\,716\,880\,330.86 + 40\,350\,282.61 - 549\,189\,400.23 - 1\,056\,134\,027.93 \\ &+ 20\,897\,024 = 2\,172\,804\,210 \end{aligned}$$

**Tableau n°28 : le résultat opérationnel**

Rubrique	2014	2015	VAR %
Résultat opérationnel	1 833 081 814.19	2 172 804 210	2%

*Source : établis par nous même à partir des documents internes de l'entreprise IFRI*

### **Interprétation**

Le résultat opérationnel de l'entreprise a connu une augmentation de 2% par rapport à l'année précédente qui s'explique par l'augmentation des autres produits opérationnels de 14%.

#### **e. Résultat financier.**

Le résultat financier est le résultat réalisé par une entreprise en raison de sa situation financière et des choix qu'elle a effectués en matière de financement. Il ne prend en compte que les produits et charges financiers.

**Résultat financier = produit financiers – charges financiers**

**RF 2014** = 123 568 009.03- 59 635 325.96 = 63 932 683.07

**RF 2015** = 49 286 954.08-123 351 163.36 = - 74 064 209.28

**Tableau n°29 : résultat financier**

Rubrique	2014	2015	VAR %
Résultat financier	63 932 683.07	-74 064 209.28	- 215

*Source : établis par nous même à partir des documents internes de l'entreprise IFRI.*

### **Interprétation**

Le résultat affiche un résultat négatif (- 74 064 209.28) qui s'explique par les réajustements des dettes fournisseurs.

#### **f. Résultat courant avant impôt :**

Profit d'exploitation (net d'amortissement) et profit financier. Le RCAI est donc déterminé en partie par la position d'amortissement et la structure financier.

**Résultat courant avant impôt = résultat opérationnel + résultat financier**

**RCAI 2014** = 1 833 081 814.19 +63 932 683.07 = 1 897 014 497.26

**RCAI 2015** = 2 172 804 210-74 064 209.28= 2 098 740 000.72

**Tableau n°30: Résultat courant avant impôt**

Rubrique	2014	2015	VAR %
Résultat courant avant impôt	1 897 014 497.26	2 098 740 000.72	10 %

*Source : établis par nous même à partir des documents internes de l'entreprise IFRI*

**Interprétation**

Résultat courant avant impôt affiche une progression de 2098 740 000.72 KDA par rapport à 2014.

**g. Résultat net de l'exercice**

Profit résultant de tous les aspects de l'activité économique. La répartition de ce profit est l'objet de la discussion entre les actionnaires en assemblée général.

**Résultat net** = Résultat courant avant impôt exigibles sur résultats ordinaires – impôts différé.

$$\text{RN 2014} = 1\,897\,014\,497.26 - 586\,586\,125.05 = 1\,310\,428\,372.21$$

$$\text{RN 2015} = 15\,058\,790\,581.93 - 12\,856\,796\,188.53 = 2\,201\,994\,393.40$$

**Tableau n°31 : le résultat net**

Rubrique	2014	2015	VAR %
le résultat net	1 310 428 372.21	2 201 994 393.40	20 %

*Source : établis par nous même à partir des documents internes de l'entreprise IFRI*

**Interprétation**

Le résultat net de l'exercice 2015 enregistre une évolution de 20% par rapport à 2014 due à l'avantage d'impôts qui connaît une baisse de 28 %.

**3.1.2. Les indicateur de performance financière :**

**a. Le taux de rendement des capitaux investis (ROI) :**

Ce paramètre mesure le rendement des capitaux investis

$$\text{ROI} = \text{résultat net} / \text{total actif}$$

$$\text{ROI 2014} = 1\,310\,428\,372.21 / 22\,025\,135\,289.68 = 16\%$$

$$\text{ROI 2015} = 2\,201\,994\,393.4 / 22\,517\,791\,719.60 = 27\%$$

**Interprétation :**

En 2014 ; le résultat de ce ratio est de 16 %, il est passé par la suite en 2015 à 27% cette augmentation est due à la hausse du résultat de 20% quant à l'actif a augmenté seulement de 2%.

**b. Le taux de rentabilité financière (ROE)**

Ce paramètre mesure la capacité à rentabiliser les fonds mis à la disposition de l'entreprise par les actionnaires.

$$\text{ROE} = \text{résultat de l'exercice} / \text{capitaux propres}$$

$$\text{ROE 2014} = 1\,310\,428\,372.21 / 12\,598\,768\,364.59 = 10\%$$

$$\text{ROE 2015} = 2\,201\,994\,393.40 / 13\,591\,058\,051.65 = 16\%$$

**Interprétation**

En 2014, le résultat de ce ratio est de 10%, il est passé par la suite en 2015 à 16%, cette augmentation est due à la hausse du résultat de l'exercice, et la hausse des capitaux propres.

**c. Le taux de marge bénéficiaire**

Ce ratio mesure la part du résultat en chiffre d'affaire, il traduit la contribution de chaque vente en chiffre d'affaire.

$$\text{Le taux de marge bénéficiaire} = \text{résultat de l'exercice} / \text{chiffre d'affaire}$$

$$\text{Le taux de marge bénéficiaire 2014} = 1\,310\,428\,372.21 / 13\,206\,459\,880 = 9\%$$

$$\text{Le taux de marge bénéficiaire 2015} = 2\,201\,994\,393.40 / 14\,449\,659\,672 = 15\%$$

**Interprétation**

En 2014, le résultat de marge bénéficiaire est de 9%, il est passé par la suite en 2015 à 15%, cette augmentation est due à la hausse du résultat de l'exercice, et à la hausse du CA.

En vue d'une meilleure connaissance du degré de performance de l'entreprise, une évolution de l'état de la structure financière en termes de stabilité et d'équilibre, nous parait indispensable.

➤ **Le fond de roulement net global (FRNG)**

Le fond de roulement net global représente l'excédent de ressources durables qui finance une partie des besoins de financement du cycle d'exploitation.

**FRNG = actif circulant - DCT**

**FRNG 2014** = 11 502 036 153.58 - 5 946 529 125.36 = 5 555 507 028.22

**FRNG 2015** = 12 441 017 430,60 - 6 403 809 197,15 = 6 037 208 233.45

**Interprétation**

Le fond de roulement de l'entreprise est positif pour les deux années, cela signifie que l'entreprise a pu préserver le financement de l'intégralité de ses immobilisations aux moyens des ressources stable et dispose d'une marge de sécurité.

➤ **Le besoin en fond de roulement BFR**

Le besoin en fond de roulement est la partie, à un moment donnée des besoins de financement du cycle d'exploitation qui n'est pas financé par les dettes liées aux cycles d'exploitation .il se calcul comme suit :

**BFR = (valeur d'exploitation + valeur réalisables) – (dette à court terme – passif de trésorerie)**

**BFR 2014** = (2 003 987 857.03+ 7 001 362 003.56)-(5 253 698 124.25- 6 900 235.85)

= 9 005 349 860.59 – 5 426 797 888.4 = 3 758 551 972.19

**BFR 2015** = (2 509 313 814,06 - 6 198 392 034,48) – (6 403 809 197,15-7 900 389,10)

= 8 707 705 848.54 – 6 395 908 961.3 = 2 311 796 887.24

### Interprétation

Les besoins d'exploitation sont plus importants que les ressources d'exploitation, c'est pour cela que l'entreprise dégage un BFR positif durant les deux exercices 2014 et 2015.

➤ **La trésorerie**

La trésorerie nette est la résultante de la comparaison, à une date donnée, du FRNG et du BFR. Elle exprime l'excédent ou l'insuffisance du FRNG après financement du BFR.

$$\text{Trésorerie} = \text{FRNG} - \text{BFR}$$

$$\text{Trésorerie 2014} = 5\,555\,507\,028.22 - 3\,758\,551\,972.19 = 1\,796\,955\,056.03$$

$$\text{Trésorerie 2015} = 6\,037\,208\,233.45 - 2\,311\,796\,887.24 = 3\,725\,411\,346.21$$

### Interprétation

En 2015 l'excédent

➤ **Ratios de structure financière**

L'analyse de ces ratios nous permettra de porter un jugement sur la structure financière de l'entreprise.

**Tableau n°32 : Ratios de la structure financière**

Ratios	Formules	2014	2015
Ratio de financement permanent	$R = \frac{\text{Capitaux permanents}}{\text{Actif immobilisé}}$	1.43	1.25
Ratio d'autonomie financière	$R = \frac{\text{Capitaux propres}}{\text{Total des dettes}}$	6.09	5.69
Ratio de capacité de remboursement	$R = \frac{\text{DLMT}}{\text{CAF}}$	0.49	0.56
Ratio d'endettement	$R = \frac{\text{Total des dettes}}{\text{...}}$	0.12	0.19

	Total des actifs		
--	------------------	--	--

*Source : établis par nous même à partir des documents internes de l'entreprise IFRI*

**Interprétation**

- **Ratio de financement permanent** : ce ratio mesure la couverture des emplois stables par les ressources stables, il est en régression par rapport à 2014 du fait des nouvelles acquisitions.
- **Ratio d'autonomie financière** : ce ratio enregistre une diminution par rapport à l'année 2014. Il mesure la capacité de la société à faire face à son endettement.
- **Ratio de capacité de remboursement** : ce ratio exprime la capacité de remboursement des capitaux à terme, en utilisant la capacité d'autofinancement généré par l'exploitation. Ce ratio enregistre une amélioration, passant ainsi de 0.49 à 0.56 du fait du remboursement des dettes.
- **Ratio d'endettement le ratio d'endettement** : la société enregistre une légère amélioration par rapport à 2014, ce ration doit être le plus faible possible.

**Tableau n°33 : Ratio de liquidité (trésorerie)**

Ratios	Formules	2014	2015
Ratio de liquidité générale	$R = \frac{\text{Actif circulant}}{\text{DCT}}$	4.36	5.96
Ratio de liquidité réduite	$R = \frac{\text{VR} + \text{VD}}{\text{DCT}}$	2.96	3.96
Ratio de liquidité immédiate	$R = \frac{\text{VD}}{\text{VCT}}$	5.26	6.85

*Source : établis par nous même à partir des documents internes de l'entreprise IFRI*

**Interprétation**

- **Ratio de liquidité générale** : ce ratio signifie que l'entreprise pourra répondre à ses engagements à court terme grâce à son actif circulant. Ce ratio est supérieur à 1 pour les deux années, mais a connu une légère régression par rapport à 2014.

- **Ratio de liquidité réduite** : ce ratio est supérieur à 1 pour l'année 2014 et 2015. Il signifie que l'entreprise arrive à rembourser ses dettes grâce à ses liquidités et l'encaissement de ses créances.
- **Ratio de liquidité immédiate** : ce ratio montre que l'entreprise peut faire face à ses engagements à court terme en faisant appel uniquement à ses disponibilités, cela signifie que cette entreprise dispose d'une trésorerie abondante, dans ce cas l'entreprise doit sélectionner les placements les plus rentables pour dégager des produits financiers.

**Tableau n°34: Ratio de solvabilité**

Ratio	Formule	2014	2015
Ratio de solvabilité générale	$R = \frac{\text{Total actif}}{\text{Total dettes}}$	8	9

*Source : établis par nous même à partir des documents internes de l'entreprise IFRI*

### **Interprétation**

Le ratio de solvabilité a enregistré une appréciation par rapport à 2014, ce qui signifie que l'entreprise est en mesure de rembourser rapidement ses dettes si elle devrait cesser brutalement toute activité.

#### ➤ **La capacité d'autofinancement**

La capacité d'autofinancement constitue un surplus monétaire potentiel et non disponible dégagé par l'activité de l'entreprise, car elle est calculée en faisant abstraction des délais d'encaissements de produits et des délais de décaissement des charges qui la composent.

**Tableau 35° : La capacité d'autofinancement**

Rubrique	2014	2015
La capacité d'autofinancement	1 100 417 980	1 168 425 952.33

*Source : établis par nous même à partir des documents internes de l'entreprise IFRI*

### **Interprétation**

La capacité d'autofinancement de l'exercice 2015 a connu une augmentation de **68 007 972.33 KDA** par rapport a 2014, justifiée par la hausse du résultat de l'exercice et des dotations aux amortissements.

La capacité d'autofinancement est positif, elle permet à l'entreprise de renouveler ses investissements, payer ces dettes et rémunérer les actionnaires.

## **Section 4 : Essai d'application d'une méthode de prévision (MONDRES CARREES)**

La méthode des moindres carrées permet de connaître le CA des 12 derniers mois.

### **1. Définition de la série chronologique**

Pour déterminer les prévisions des ventes de l'exercice 2016 on définit une série chronologique à analyser on s'appuyant sur l'historique des réalisations des ventes pour les exercices 2014 et 2015 d'un produit que nous avons choisi par sondage. Le produit en question est le SODA CITRON 2.00L dont on présentera l'historique des ventes dans le tableau ci-dessous :

**Tableau 36° : historique des ventes du SODA CITRON**

Ventes réelles /mois	2014	2015
1	400 000	460 000
2	520 000	500 000
3	500 000	600 400
4	630 000	700 000
5	800 000	720 000
6	700 240	800 450
7	633 500	740 000
8	870 620	950 000
9	707 830	775 600
10	527 300	722 000
11	510 000	515 650
12	320 320	340 800
Total	7 119 810	7 824 900

*Source : établis par nous même à partir des documents internes de l'entreprise IFRI*

### **2. Détermination de la fonction des moindres carrées**

Le tableau ci-dessus nous permettra de calculer les estimateurs **a** et **b** de la fonction des moindres carrées.

**Tableau n°37 : calcul des estimateurs a et b**

Années	(Mois) x <sub>i</sub>	(réalisation) y <sub>i</sub>	X <sub>i</sub>	Y <sub>i</sub>	X <sub>i</sub> Y <sub>i</sub>	X <sub>i</sub> <sup>2</sup>
2014	1	400 000	-11.5	-222 696.25	2 561 006.88	132.25
	2	520 000	-10.5	-102 696.25	1 078 310.63	110.25
	3	500 000	-9.5	-122 696.25	1 165 614.38	90.25
	4	630 000	-8.5	-7 303.75	62 081.88	72.25
	5	800 000	-7.5	-177 303.75	1 329 778.13	56.25
	6	700 240	-6.5	-77 543.75	504 034.38	42.25
	7	633 500	-5.5	10 803.75	-59 420.63	30.25
	8	870 620	-4.5	247 923.75	-1 115 656.88	20.25
	9	707 830	-3.5	85 133.75	-297 968.13	12.25
	10	527 300	-2.5	-95 396.25	238 490.63	6.25
	11	510 000	-1.5	-112 696.25	169 044.38	2.25
	12	320 320	-0.5	-302 376.25	151 188.13	0.25
2015	13	460 000	0.5	-162 696.25	-81 348.13	0.25
	14	500 000	1.5	-122 696.25	-184 044.38	2.25
	15	600 400	2.5	-22 296.25	-55 740.63	6.25
	16	700 000	3.5	77 303.75	270 563.13	12.25
	17	720 000	4.5	97 303.75	437 866.88	20.25
	18	800 450	5.5	177 753.75	977 645.63	30.25
	19	740 000	6.5	117 303.75	762 474.38	42.25
	20	950 000	7.5	327 303.75	2 454 778.13	56.25
	21	775 600	8.5	152 903.75	1 299 681.88	72.25
	22	722 000	9.5	99 303.75	943 385.63	90.25
	23	515 650	10.5	-107 046.25	-1 123 985.63	110.25
	24	340 800	11.5	-281 896.25	-3 241 806.88	132.25
<b>Somme</b>	<b>300</b>	<b>14 944 710</b>	-	-	<b>19 776 929.41</b>	<b>1150</b>
<b>Moyenne</b>	<b>12.50</b>	<b>622 696.25</b>	-	-	-	-

*Source : établis par nous même à partir des documents internes de l'entreprise IFRI*

Il faut tout d'abord élaborer les moyennes de  $X_i$  et de  $Y_i$ . Pour rappel la moyenne se calcule par le total / quantité.

Pour trouver les moyennes de X et Y :

$X_i$  = somme des  $x_i/24$  (car 24 ligne dans le tableau), soit : **300 / 24 = 12.5**

$Y_i$  = somme des  $y_i/24$  (car 24 ligne dans le tableau), soit : **14 944 710 / 24 = 622 696.25**

**Calcul des estimations a et b :**

**Estimateur a** =  $\sum (X_i Y_i) / \sum X_i^2$

**a** = 19 776 929.41 / 1150

**a = 17 197.33**

**Estimateur b** = moyenne de  $y_i - a \times$  moyenne de  $x_i$

**b** = 622 696.25 – (17 197.33 x 12.50)

**b = 407 729.63**

La fonction des moindres carrées se présente comme suit :

**Y = (17 197.33) x + 407 729.63.**

### 1.3 Calcul de la tendance

**Tableau n°38 : calcul de la tendance**

Mois (x)	Application	La tendance (Y)
<b>25</b>	(17 197.33) 25 + 407 729.63	837 662.88
<b>26</b>	(17 197.33) 26 + 407 729.63	854 860.81
<b>27</b>	(17 197.33) 27 + 407 729.63	872 057.54
<b>28</b>	(17 197.33) 28 + 407 729.63	889 254.87
<b>29</b>	(17 197.33) 29 + 407 729.63	906 452.2
<b>30</b>	(17 197.33) 30 + 407 729.63	923 649.53
<b>31</b>	(17 197.33) 31 + 407 729.63	940 846.86
<b>32</b>	(17 197.33) 32 + 407 729.63	958 044.19

**Chapitre 04 : La gestion budgétaire et la mesure de la performance au sein de la SARL IFRI**

<b>33</b>	(17 197.33) 33 + 407 729.63	975 241.52
<b>34</b>	(17 197.33) 34 + 407 729.63	992 438.85
<b>35</b>	(17 197.33) 35 + 407 729.63	1 009 636.18
<b>36</b>	(17 197.33) 36 + 407 729.63	1 026 833.51

*Source : établis par nous même à partir des documents internes de l'entreprise IFRI*

La tendance se calcul comme suit :

$Y = a x + b$
---------------

➤ **Calcul du coefficient saisonnier**

**Tableau n°39 : calcul de coefficient saisonnier**

<b>Mois</b>	<b>Les quantités 2014</b>	<b>Ventes réelles 2015</b>	<b>Moyenne (*)</b>	<b>Coefficient % (**)</b>
<b>1</b>	400 000	460 000	430 000	69.05%
<b>2</b>	520 000	500 000	510 000	81.90%
<b>3</b>	500 000	600 400	550 200	88.36
<b>4</b>	630 000	700 000	665 000	106.79
<b>5</b>	800 000	720 000	760 000	122.05
<b>6</b>	700 240	800 450	750 345	120.5
<b>7</b>	633 500	740 000	686 750	110.29
<b>8</b>	870 620	950 000	910 310	146.19
<b>9</b>	707 830	775 600	741 715	119.11
<b>10</b>	527 300	722 000	624 650	100.31
<b>11</b>	510 000	515 650	512 825	82.36
<b>12</b>	320 320	340 800	330 560	53.09

*Source : établis par nous même à partir des documents internes de l'entreprise IFRI*

(\*) Principe de calcul de la moyenne des ventes : on additionne les quantités réelles des ventes des deux périodes pour le même mois, puis le total est divisé par deux.

Application numérique :  $(400\ 000 + 460\ 000) / 2 = 430\ 000$

**Chapitre 04 : La gestion budgétaire et la mesure de la performance au sein de la SARL IFRI**

(\*\*) Principe de calcul du coefficient saisonnier : on divise la moyenne des ventes réelles sur la moyenne des réalisations ( $y_i$ ), puis le résultat est multiplié par cent (100)

Application numérique :  $(430\ 000 / 622\ 696.25) \times 100 = 69.05\%$

➤ **Calcul des prévisions pour la période 2016**

**Tableau n°40 : calcul des prévisions des ventes en volume de SODA CITRON pour l'année 2016**

Mois	Tendance	Coefficients saisonnier %	Prévisions (tendance x coefficient)
25	837 662.88	69.05	578 406
26	854 860.81	81.90	700 131
27	872 057.54	88.36	770 550
28	889 254.87	106.79	949 635
29	906 452.2	122.05	1 106 325
30	923 649.53	120.5	1 112 997
31	940 846.86	110.29	1 037 660
32	958 044.19	146.19	1 400 565
33	975 241.52	119.11	1 161 610
34	992 438.85	100.31	995 515
35	1 009 636.18	82.36	831 536
36	1 026 833.51	53.09	545 146
<b>Total</b>			<b>11 190 076</b>

*Source : établis par nous même à partir des documents internes de l'entreprise IFRI*

Nous venons de voir dans ce chapitre l'élaboration des budgets de l'entreprise IFRI, puis nous avons mené un contrôle budgétaire en comparant les prévisions et les réalisations pour l'exercice 2015, pour calculer et analyser les écarts. Ensuite, nous avons calculé les indicateurs de la performance, désigné un jugement et connaître le lien entre la gestion budgétaire et la performance de l'entreprise. En fin nous avons fait un essai d'application de la méthode des moindres carrées.

## **Conclusion générale**

Tout au long de ce travail, nous avons tenté d'apporter des éléments de réponse, que nous jugerons essentiel, à la question de départ « en quoi consiste la gestion budgétaire ? et comment contribue-t-elle à améliorer la performance de l'entreprise.

Pour cela, nous avons essayé de présenter la méthode de détermination des prévisions, analyse des différents écarts de réalisation et enfin de comprendre le principe de mise en œuvre des actions correctives au sein de l'entreprise IBRAHIM ET FILS-IFRI.

Le contrôle de gestion est considéré comme la maîtrise et le pilotage de la performance d'une entreprise, c'est le processus par lequel les managers vérifient que les ressources sont obtenus et utilisés avec efficacité et efficience dans l'accomplissement des buts tracés par l'organisation, à l'aide des différents outils dont il dispose, qu'on a éclairci dans le premier chapitre, et qu'on récapitulera ici, tel la comptabilité analytique, tableau de bord, la gestion budgétaire.

Cette dernière est l'outil privilégié du contrôle de gestion vu son importance considérable au sein de l'organisation. Ainsi le budget est un moyen de fixer des objectifs communs à l'ensemble de l'organisation et va ainsi permettre une harmonisation entre les objectifs individuels.

L'objet principal de notre travail consisterait à analyser la contribution de la gestion budgétaire à la performance de l'entreprise.

Au terme de notre étude pratique, nous avons constaté et dégager un certains nombres de constats qui nous sont permis de vérifier les hypothèses de recherche.

Le contrôle de gestion de l'entreprise IFRI s'appuie sur la gestion budgétaire qui permet de mesurer le degré d'accomplissement des objectifs qui seront traduits sous forme de budget prévisionnel qui fait l'objet d'une étude comparative avec les réalisations, conduisant à des écarts budgétaires. De ce fait la première hypothèse est affirmée.

La gestion budgétaire joue un rôle primordial dans l'amélioration de la performance de l'entreprise, la pertinence de la prévision a été affirmée par l'élaboration du processus budgétaire qui a déterminé les écarts ainsi que leur analyse ce qui affirme la seconde hypothèse.

Après l'étude et l'analyse du système budgétaire de IFRI, nous avons clairement constaté que ce système doit être remis en cause afin d'améliorer son déroulement, pour cela l'entreprise devrait donner plus d'importance à la fonction contrôle budgétaire, cette fonction permettrait d'appréhender les problèmes d'exploitation, de prendre des décisions de gestion.

Pour mieux mesurer la performance nous avons fait une analyse des indicateurs.

Puis nous avons proposé une méthode de prévision du CA, cette méthode est faite dans le but de mesurer le CA pour l'année 2016.

Comme tout travail humain, notre mémoire comporte des insuffisances, un tel sujet demande plus de temps, d'approfondissement et d'analyse.

Enfin, nous pouvons dire que ce mémoire a contribué à l'amélioration de nos connaissances personnel dans le domaine du contrôle de gestion en terme général et la gestion budgétaire en particulier, un enrichissement que nous mettrons à profit de notre vie.

## **Bibliographie**

### **Ouvrage**

ALAZARD C, SEPARI S, 2001, « contrôle de gestion, manuel et application », 5<sup>ème</sup> édition, Paris.

ALAZARD C, SEPARI S, DCG11, 2010, « contrôle de gestion », DUNOD, Paris.

B.Doriah, C.Goujet, 2007, « gestion prévisionnelle et mesure de la performance », 3<sup>éd</sup> Dunod, Paris.

BEATRICE, FRANCIS G, 2009, « essentiel du contrôle de gestion », LEXTENSO, Paris.

Bouquin H, « le contrôle de gestion », presse universitaire de France, collection gestion, 6<sup>ème</sup> éd, Paris.

GERVAIS M, 1987, « le contrôle de gestion par le système budgétaire », édition Vuibert, Paris.

BHIMANI A, DATAR S, FOSTER G, HORNGREN CH, LANGLOIS G, 2006, « contrôle de gestion et gestion budgétaire », PEARSON Education, Paris.

BOUQUIN H, 2001, « le contrôle de gestion », 5<sup>ème</sup> éd PUF, Paris.

CHA G, PIGET P, 1998, « comptabilité analytique », ECONOMICA, Paris.

CU AUBERE T, MULLER J, « contrôle de gestion », Edition Dupond, Paris.

De Ronge Y, 1998, « comptabilité de gestion », Boeck, Bruxelles.

DISLE C, MAESO R, MEAU M, 2009, « introduction à la comptabilité manuel et application », 2<sup>ème</sup> édition Dunod, Paris.

DORIATH BRIGITTE, 2008, « contrôle de gestion en 20 fichiers », 5<sup>ème</sup> édition, DUNOD, Paris.

Dorith. B, Lozato. M, et ALL, 2008, « comptabilité et gestion des organisations », 6<sup>eme</sup> Edition, Dunod, Paris.

DUBRULLE L, JOURDAIN A, 2007, « comptabilité analytique de gestion », DUNOD, Paris.

Hamini. A, 2001, « gestion budgétaire et comptabilité prévisionnelle », édition BERTI, Alger, Algérie.

ISABELLE DE KERVILER, LOIC DE KERVELER, « le contrôle de gestion à la porter de tous », 3<sup>ème</sup> éd economica.

JEAN LOUIS MALO, JEAN CHARLES MATHE, « essentiel du contrôle de gestion », édition d'organisation, Paris.

KHEMAKHEM.A, Ardoin. L J, 2001, « introduction au contrôle de gestion », édition Bordas, Paris-Montréal.

Langlois L, Bonnier C, Bringer M, 2006, « contrôle de gestion », Edition FOUCHER, Paris.

Leopaul Lauzon, Michel Bernard, Franciene Géline, 1980, « contrôle de gestion », Edition Gaëtan Morin, Paris.

MACHESNAY, 1991, « économie d'entreprise », édition EYROLLES, Paris.

MYKITA P et TUSZYNSKI J, 2002, « contrôle de gestion prévision et gestion budgétaire mesure et analyse de la performance ».

PIGE B, LARDY P, 2003, « reporting et contrôle budgétaire ».

T. Saada / A. Burlaud / C. Simon, « comptabilité analytique et contrôle de gestion».

Anthony, Deaden, 1976, cité in : le Duff R, P 194.

### **Revue**

A.BURLAUD, C.SIMON, « le contrôle de gestion », éditions la découverte, collection repère n°227,1997

BARRETTE JACQUES et BARRETTE JOCELYN, « gestion de la performance : liée la stratégie aux opérations », Revue internationale de gestion, volume 24, numéro 04, 2000, p 15.

BOURGUINON A, « peut-on définir la performance ? », revue française de la comptabilité, n°269.

### **Dictionnaire**

MAHE.H de BOISLANDELLE, « dictionnaire de gestion, vocabulaire, concepts et outils », ECONOMICA, Paris.

### **Mémoire**

TAFATTE A, « Impact de la gestion budgétaire sur la performance de l'entreprise », option comptabilité, contrôle et audit, Université de Bejaïa, 2013/2014.

BARADACHE. K, SABOUR. O, « La gestion budgétaire : outil de contrôle de gestion », Université A. Mira-Bejaia, 2011/2012

SALIHA. O, « La gestion budgétaire au sein des entreprises », Tizi-Ouzou, 2010.

### **Site Web**

<http://www.doc-étudiant.fr>

<http://www.memoireonline.com>

[www.foad.refer.org](http://www.foad.refer.org)

[www.ebockbrowsee.net](http://www.ebockbrowsee.net)

## **Autres documents**

Documents interne de l'entreprise.

**ETAT COMPARATIF PRODUCTION & CHIFFRE D'AFFAIRES 2015/2014**

<b>1-PRODUCTION</b>	<b>Année: 2015</b>		<b>Année: 2014</b>		<b>EVOLUTION 2015/2014</b>			
<b>Famille de Produits</b>	<b>Qtité Packs</b>	<b>Valeur</b>	<b>Qtité Packs</b>	<b>Valeur</b>	<b>Qtité Packs</b>	<b>%</b>	<b>VALEUR</b>	<b>%</b>
EAUX MINERALES PET	59 991 267	4 466 620 171,15	57 865 517	4 332 391 982,90	2 125 750	103,67%	<b>134 228 188,25</b>	103,10%
EAUX MINERALES VERRE	105 565	9 445 010,55	95 645	8 539 172,19	9 920	110,37%	905 838,36	110,61%
EAUX MINERALES GAZIFIEES PET	358 955	33 001 346,46	635 970	72 678 531,55	-277 015	56,44%	-39 677 185,09	45,41%
EAUX MINERALES GAZIFIEES VERRE	527 250	51 709 500,20	487 413	47 752 563,51	39 837	108,17%	3 956 936,69	108,29%
<b>SODAS PET</b>	12 157 672	2 052 664 827,57	8 501 910	1 545 815 522,61	<b>3 655 762</b>	<b>143,00%</b>	<b>506 849 304,96</b>	<b>132,79%</b>
SODAS VERRE	1 407 904	247 456 814,17	1 347 472	237 891 545,79	60 432	104,48%	9 565 268,38	104,02%
<b>EAUX FRUITEES PET</b>	12 074 893	4 468 878 676,30	10 478 705	3 787 022 250,29	<b>1 596 188</b>	<b>115,23%</b>	<b>681 856 426,01</b>	<b>118,01%</b>
EAUX FRUITEES VERRE	1 354 973	334 900 902,01	1 631 350	393 337 965,86	-276 377	83,06%	-58 437 063,85	85,14%
BOISSONS AU LAIT PET	306 119	104 668 402,55	524 262	163 708 637,49	-218 143	58,39%	-59 040 234,94	63,94%
EAUX FRUITEES LACTEES VERRE	1 808 482	636 998 384,29	1 522 172	521 749 685,73	286 310	118,81%	115 248 698,56	122,09%
JUS PURS PET	230 557	81 472 952,27	180 454	73 011 355,92	50 103	127,76%	8 461 596,35	111,59%
SPORT DRINKS	129 404	37 903 760,23	148 282	42 171 400,80	-18 878	87,27%	-4 267 640,57	89,88%
<b>TOTAL PRODUCTION</b>	<b>90 453 041</b>	<b>12 525 720 747,75</b>	<b>83 419 152</b>	<b>11 226 070 614,64</b>	<b>7 033 889</b>	<b>108,43%</b>	<b>1 299 650 133,11</b>	<b>111,58%</b>

<b>2-VENTES</b>	<b>Année: 2015</b>		<b>Année: 2014</b>		<b>EVOLUTION 2015/2014</b>			
<b>Famille de Produits</b>	<b>Qtité Packs</b>	<b>Valeur</b>	<b>Qtité Packs</b>	<b>Valeur</b>	<b>Qtité Packs</b>	<b>%</b>	<b>VALEUR</b>	<b>%</b>
EAUX MINERALES PET	59 046 637	5 126 781 657,06	57 455 209	4 989 135 834,80	1 591 428	102,77%	137 645 822,26	102,76%
EAUX MINERALES VERRE	99 385	11 107 449,49	92 292	10 837 087,28	7 093	107,69%	270 362,21	102,49%
EAUX MINERALES GAZIFIEES PET	472 801	47 592 306,36	490 723	59 837 321,97	-17 922	96,35%	-12 245 015,61	79,54%
EAUX MINERALES GAZIFIEES VERRE	362 473	42 338 711,79	501 100	52 687 142,97	-138 627	72,34%	-10 348 431,18	80,36%
<b>SODAS PET</b>	11 866 499	2 348 578 614,05	8 207 140	1 714 219 736,47	<b>3 659 359</b>	<b>144,59%</b>	<b>634 358 877,58</b>	<b>137,01%</b>
SODAS VERRE	1 393 642	282 021 851,89	1 350 311	282 131 147,79	43 331	103,21%	-109 295,90	99,96%
<b>EAUX FRUITEES PET</b>	12 074 920	5 292 830 030,03	10 450 426	4 721 071 632,18	<b>1 624 494</b>	<b>115,54%</b>	<b>571 758 397,85</b>	<b>112,11%</b>
EAUX FRUITEES VERRE	1 424 903	387 251 203,30	1 620 466	445 285 960,34	-195 563	87,93%	-58 034 757,04	86,97%
BOISSONS AU LAIT PET	330 761	116 261 521,88	585 520	210 672 985,75	-254 759	56,49%	-94 411 463,87	55,19%
EAUX FRUITEES LACTEES VERRE	1 801 666	657 686 440,34	1 516 154	553 850 579,81	285 512	118,83%	103 835 860,53	118,75%
JUS PURS PET	247 109	95 549 696,25	157 632	84 428 223,22	89 477	156,76%	11 121 473,03	113,17%
SPORT DRINKS	118 744	41 660 189,76	130 786	82 302 227,50	-12 042	90,79%	-40 642 037,74	50,62%
<b>TOTAL VENTES</b>	<b>89 239 540</b>	<b>14 449 659 672,20</b>	<b>82 557 759</b>	<b>13 206 459 880,08</b>	<b>6 681 781</b>	<b>108,09%</b>	<b>1 243 199 792,12</b>	<b>109,41%</b>



<b>LIBELLES</b>	<b>MONTANT</b>
<b>1- SOLDE AU 01/01/2015</b>	<b>4 596 158 907</b>
<b>2- RECETTES</b>	
- Encaissements sur ventes	14 160 204 014
- Autres encaissements	215 098 6470
<b>TOTAL RECETTES</b>	<b>163 111 904 84</b>
<b>3- DEPENSES</b>	
- Remboursement crédits bancaires	130 889 170
- Règlement dettes d'immobilisations	651 542 000
- Règlement dettes de stocks & services	151 487 256+190 548 102
- <b>Règlement dettes d'exploitation</b>	
<b>Dont :</b>	
- Personnel & organismes sociaux	791 303 254
- etat, collectivité et compte rattachés	108 012 550
- Frais financiers	123 351 163
- Groupe & associés	228 278 011
- Autres dépenses	653 878 952
<b>TOTAL DEPENSES</b>	<b>390 650 0708</b>
<b>SOLDE AU 31/12/2015</b>	<b>17 000 848 683</b>

**BUDGET D'APPROVISIONNEMENT ANNEE 2015**

en KDA

<b>MATIERES ET FOURNITURES</b>	<b>MONTANT</b>		
	<b>IMPORT</b>	<b>LOCAL</b>	<b>TOTAL</b>
AROME	118 000	5 522	<b>123 522</b>
PULPE	118 000	40 119	<b>158 119</b>
CONCENTRE	2 600 000	294 226	<b>2 894 226</b>
SUCRE		1 360 892	<b>1 360 892</b>
COLORANT		5 203	<b>5 203</b>
CONSERVATEUR		44 597	<b>44 597</b>
EDULCORANT		2 230	<b>2 230</b>
STABILISANT		22 298	<b>22 298</b>
GAZ C02		111 492	<b>111 492</b>
PREFORME		2 747 456	<b>2 747 456</b>
CAPSULES & BOUCHONS	300 000	210 190	<b>510 190</b>
ETIQUETTE	230 000	115 426	<b>345 426</b>
COLLE		25 272	<b>25 272</b>
RESINE	397 330		<b>384 330</b>
AUTRES MATIERES PREMIERES	170 000	90 190	<b>260 190</b>
EMBALLAGES PERDUS DIVERS	150 000	152 596	<b>302 596</b>
EMBALLAGES RECUPERABLES	160 000	175 000	<b>335 000</b>
PRODUITS CHIMIQUES INDUSTRIELS		120 242	<b>120 242</b>
PIECES DE RECHANGE INDUST.	105 000	60 415	<b>165 415</b>
PIECES DE RECHANGE AUTO	43 116	80 000	<b>123 116</b>
CARBURANTS & LUBRIFIANTS		239 548	<b>238 886</b>
<b>TOTAL</b>	<b>4 391 446</b>	<b>5 902 914</b>	<b>10 280 698</b>

N° CPTE	DESIGNATION	Clôture	MONTANT
70	-Ventes & produits annexes		14 249 791 210
72	-Variation stocks prod finis & encours		95 452 755.65
73	-Production de l'entreprise pour elle-même		104 415 706.38
74	- Subventions d'exploitation		
	<b>PRODUCTION DE L'EXERCICE</b>		<b>14 449 659 672.20</b>
60	- Achats consommés		8 432 043 871.25
61-62	- Services extérieurs & autres consommation		1 018 458 623.41
	<b>CONSOMMATIONS DE L'EXERCICE</b>		<b>9 450 502 494.66</b>
	<b>VALEUR AJOUTEE</b>		<b>4 999 157 177.54</b>
63	- Charges de personnel		1 124 436 473.88
64	- Impots et taxes		157 840 372.80
	<b>EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION</b>		<b>3 716 880 330.86</b>
75	- Autres Produits opérationnels		40 350 282.61
65	- Autres charges opérationnelles		549 189 400.23
68	- Dotation aux amort, prov & pertes valeurs		1 056 134 027.93
78	- Reprise sur provisions & pertes de valeurs		20 897 024.69
	<b>RESULTAT OPERATIONNEL</b>		<b>2 172 804 210</b>
76	- Produits financiers		49 286 954.08
66	- Frais financiers		123 351 163.36
	<b>RESULTAT FINANCIER</b>		<b>-74 064 209.28</b>
	<b>RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS</b>		<b>2 098 740 000.72</b>
695	- Impots exigibles sur résultat ordinaire		395 663 685.18
692-693	- Impots différés		321 429.51
	<b>TOTAL PRODUITS ACTIVITES ORDINAIRES</b>		<b>15 058 790 581.93</b>
	<b>TOTAL CHARGES ACTIVITES ORDINAIRES</b>		<b>12 856 796 188.53</b>
	<b>RESULTAT NET ACTIVITES ORDINAIR</b>		<b>2 201 994 393.40</b>
	<b>RESULTAT NET DE L'EXERCICE</b>		<b>2 201 994 393.40</b>

## Liste des schémas

<b>Schéma n°1</b> : la démarche budgétaire.....	24
<b>Schéma n°2</b> : les étapes de BBZ .....	26
<b>Schéma n°3</b> : l'articulation des budgets.....	33
<b>Schéma n°4</b> : incidence des sur la trésorerie.....	48
<b>Schéma n°5</b> : processus de contrôle budgétaire.....	52
<b>Schéma n°6</b> : présentation de l'écart sur le résultat.....	60
<b>Schéma n°7</b> : la décomposition des écarts.....	63
<b>Schéma n°8</b> : organigramme de l'entreprise IFRI.....	85
<b>Schéma n°9</b> : interdépendance des budgets à IFRI.....	96
<b>Schéma n°10</b> : la budgétisation de la production.....	110

## Liste des figures

<b>Figure n°1</b> : la gestion des couts par activités.....	17
<b>Figure n°2</b> : fiche signalétique de la SARL IBRAHIM et FILS- IFRI.....	85
<b>Figure n°3</b> : les ventes prévisionnelles mensualisées (quantité).....	98
<b>Figure n°4</b> : les ventes prévisionnelles mensualisées (KDA).....	99
<b>Figure n°5</b> : historique et prévisions des ventes.....	100
<b>Figure n°6</b> : présentation des prévisions et des réalisations des ventes.....	104
<b>Figure n°7</b> : évolution du programme de production .....	113
<b>Figure n°8</b> : prévisions et réalisations de production de 2015.....	115

## Liste des tableaux

<b>Tableau n°1</b> : la structure de budget des ventes .....	39
<b>Tableau n°2</b> : la structure de budget de production .....	42
<b>Tableau n°3</b> : la structure de budget d'investissement.....	43
<b>Tableau n°4</b> : la structure de budget de financement.....	44
<b>Tableau n°5</b> : la structure de budget des approvisionnements .....	47
<b>Tableau n°6</b> : la structure de budget de résultat prévisionnel.....	49
<b>Tableau n°7</b> : la structure de budget de bilan prévisionnel.....	50
<b>Tableau n°8</b> : calcul et objectifs des sous-écarts.....	61
<b>Tableau n°9</b> : comparaison entre la performance interne et externe.....	68
<b>Tableau n°10</b> : effectif par sexe et par catégorie socioprofessionnelle à IFRI.....	87
<b>Tableau n°11</b> : catégories de clients de la SARL IFRI.....	88
<b>Tableau n°12</b> : ventes prévisionnelles mensualisées.....	97
<b>Tableau n°13</b> : historique et prévisions des ventes.....	99
<b>Tableau n°14</b> : les prévisions et les réalisations des ventes de l'exercice 2015.....	102
<b>Tableau n°15</b> : budget annuel des ventes du produit SODA CITRON par zone géographique.....	106
<b>Tableau n°16</b> : présentation de budget des frais commerciaux .....	107
<b>Tableau n°17</b> : évolution de programme de production.....	112
<b>Tableau n°18</b> : les prévisions et les réalisations de production pour 20.....	114
<b>Tableau n°19</b> : le budget des frais généraux.....	118
<b>Tableau n°20</b> : le budget prévisionnel de fonctionnement des services administratifs...	119
<b>Tableau n°21</b> : les réalisations et prévisions des matières et fournitures importés.....	120

<b>Tableau n°22</b> : les réalisations et prévisions des matières et fournitures loca.....	121
<b>Tableau n°23</b> : budget de trésorerie.....	123
<b>Tableau n°24</b> : compte de résultat.....	124
<b>Tableau n°25</b> : chiffre d'affaire.....	127
<b>Tableau n°26</b> : la valeur ajoutée.....	127
<b>Tableau n°27</b> : l'excédent brut d'exploitation.....	128
<b>Tableau n°28</b> : résultat opérationnel.....	129
<b>Tableau n°29</b> : résultat financier.....	129
<b>Tableau n°30</b> : résultat courant avant impôt.....	130
<b>Tableau n°31</b> : résultat net.....	131
<b>Tableau n°32</b> : ratios de la structure financière.....	134
<b>Tableau n°33</b> : ratio de liquidité.....	135
<b>Tableau n°34</b> : ratio de solvabilité.....	135
<b>Tableau n°35</b> : la capacité d'autofinancement.....	136
<b>Tableau n°36</b> : historique des ventes du SODA CITRON.....	137
<b>Tableau n°37</b> : calcul des estimateurs.....	138
<b>Tableau n°38</b> : calcul de la tendance.....	139
<b>Tableau n°39</b> : calcul de coefficient saisonnier .....	140
<b>Tableau n°40</b> : calcul des prévisions des ventes en volume pour 2016.....	141

## sommaire

Introduction générale.....	<b>Erreur ! Signet non défini.</b>
Chapitre 1 : aspects théorique du contrôle de gestion.....	<b>Erreur ! Signet non défini.</b>
Section1 : notions générales sur le contrôle de gestion .....	<b>Erreur ! Signet non défini.</b>
1.1. Définition et objectifs de contrôle de gestion .....	<b>Erreur ! Signet non défini.</b>
1.1.1. Définition de contrôle de gestion.....	<b>Erreur ! Signet non défini.</b>
1.1.2. Objectifs du contrôle de gestion .....	<b>Erreur ! Signet non défini.</b>
1.2. Le rôle du contrôle de gestion.....	<b>Erreur ! Signet non défini.</b>
1.2.1. Dans l’optique traditionnelle .....	<b>Erreur ! Signet non défini.</b>
1.2.2. Dans l’optique rénovée .....	<b>Erreur ! Signet non défini.</b>
1.3. Les missions de contrôle de gestion.....	<b>Erreur ! Signet non défini.</b>
1.4. Les limites de contrôle de gestion.....	<b>Erreur ! Signet non défini.</b>
Section 2 : le contrôle de gestion et l’organisation.....	<b>Erreur ! Signet non défini.</b>
2.1. Structure des organisations et décentralisation .....	<b>Erreur ! Signet non défini.</b>
2.1. 1. Avantages de la décentralisation .....	<b>Erreur ! Signet non défini.</b>
2.1. 2. Les inconvénients de la décentralisation .....	<b>Erreur ! Signet non défini.</b>
2.2. Typologie des centres de responsabilité.....	<b>Erreur ! Signet non défini.</b>
2.2.1. Centre de cout .....	<b>Erreur ! Signet non défini.</b>
2.2.2. Centre de chiffre d’affaires.....	<b>Erreur ! Signet non défini.</b>
2.2.4. Centre d’investissement.....	<b>Erreur ! Signet non défini.</b>
2.3. Notions essentielles d’un processus de contrôle de gestion.....	<b>Erreur ! Signet non défini.</b>
2.3.1. La notion de stratégie .....	<b>Erreur ! Signet non défini.</b>
2.3.1.1..... Définition	<b>Erreur ! Signet non défini.</b>
2.3.1.2..... Caractéristiques de la stratégie	<b>Erreur ! Signet non défini.</b>
2.3.2. La notion de la performance .....	<b>Erreur ! Signet non défini.</b>
2.3.2.1..... Définition	<b>Erreur ! Signet non défini.</b>
2.3.2.2.....Analyse de la performance d’un processus	<b>Erreur ! Signet non défini.</b>

Section 3 : les différents outils de contrôle de gestion .....	<b>Erreur ! Signet non défini.</b>
3.1. La comptabilité générale.....	<b>Erreur ! Signet non défini.</b>
3.2. La comptabilité analytique.....	<b>Erreur ! Signet non défini.</b>
3.2.1. Définition de la comptabilité analytique .....	<b>Erreur ! Signet non défini.</b>
3.2.2. Objectifs.....	<b>Erreur ! Signet non défini.</b>
3.2.3. Les systèmes de calcul des couts .....	<b>Erreur ! Signet non défini.</b>
3.2.3.1..... Méthodes des couts complets	<b>Erreur ! Signet non défini.</b>
3.2.3.2..... Méthodes des couts variables (direct costing)	<b>Erreur ! Signet non défini.</b>
3.2.3.3..... Méthode d'imputation rationnelle	<b>Erreur ! Signet non défini.</b>
3.2.3.4..... Méthode des couts ciblés (Target Costing)	<b>Erreur ! Signet non défini.</b>
3.2.3.5..... Méthode « Activity Based Costing »	<b>Erreur ! Signet non défini.</b>
3.3. Tableau de bord.....	<b>Erreur ! Signet non défini.</b>
3.3.1. Définition.....	<b>Erreur ! Signet non défini.</b>
3.3.2. Les objectifs du tableau de bord .....	<b>Erreur ! Signet non défini.</b>
3.3.3. Le rôle de tableau de bord .....	<b>Erreur ! Signet non défini.</b>
3.3.4. Le reporting .....	<b>Erreur ! Signet non défini.</b>
3.3.4.1..... Définition	<b>Erreur ! Signet non défini.</b>
3.3.4.2..... Les types de reporting	<b>Erreur ! Signet non défini.</b>
3.3.4.3..... Les objectifs	<b>Erreur ! Signet non défini.</b>
3.3.5. La gestion budgétaire.....	<b>Erreur ! Signet non défini.</b>
Chapitre 2 : notions, concepts et considérations théoriques générales .....	<b>Erreur ! Signet non défini.</b>
Section 1 : notions de base sur la gestion budgétaire .....	<b>Erreur ! Signet non défini.</b>

1.1.	Définition et objectifs de la gestion budgétaire .....	<b>Erreur ! Signet non défini.</b>
1.1.1.	Définition de la gestion budgétaire.....	<b>Erreur ! Signet non défini.</b>
1.1.2.	Les objectifs de la gestion budgétaire.....	<b>Erreur ! Signet non défini.</b>
1.2.	Les principes de base de la gestion budgétaire .....	<b>Erreur ! Signet non défini.</b>
1.3.	Les différentes étapes de la gestion budgétaire.....	<b>Erreur ! Signet non défini.</b>
1.4.	La méthode de budgétisation .....	<b>Erreur ! Signet non défini.</b>
1.5.	Les fonctions de la gestion budgétaire.....	<b>Erreur ! Signet non défini.</b>
1.5.1.	La cohérence.....	<b>Erreur ! Signet non défini.</b>
1.5.2.	La décentralisation.....	<b>Erreur ! Signet non défini.</b>
1.5.3.	Le contrôle.....	<b>Erreur ! Signet non défini.</b>
1.6.	Les limites de la gestion budgétaire.....	<b>Erreur ! Signet non défini.</b>
1.7.	Les conditions de fonctionnement .....	<b>Erreur ! Signet non défini.</b>
1.8.	Intérêt de la gestion budgétaire .....	<b>Erreur ! Signet non défini.</b>
	Section 2 : Notions sur le budget.....	<b>Erreur ! Signet non défini.</b>
2.1.	Définition du budget .....	<b>Erreur ! Signet non défini.</b>
2.2.	Les finalités des budgets .....	<b>Erreur ! Signet non défini.</b>
2.3.	Les caractéristiques de budget .....	<b>Erreur ! Signet non défini.</b>
2.4.	Typologies des budgets.....	<b>Erreur ! Signet non défini.</b>
2.4.1.	Les budgets fonctionnels (opérationnels).....	<b>Erreur ! Signet non défini.</b>
2.4.1.1.	.....Le budget des ventes	<b>Erreur ! Signet non défini.</b>
2.4.1.2.	.....Le budget de production	<b>Erreur ! Signet non défini.</b>
2.4.2.	Le budget des investissements.....	<b>Erreur ! Signet non défini.</b>
2.4.3.	Les documents de synthèse prévisionnels .....	<b>Erreur ! Signet non défini.</b>
2.4.3.1.	.....Le budget de trésorerie	<b>Erreur ! Signet non défini.</b>
2.4.3.2.	.....Le budget général	<b>Erreur ! Signet non défini.</b>
2.	Elaboration des budgets.....	<b>Erreur ! Signet non défini.</b>
2.5.1.	Le budget des ventes (prévisions) .....	<b>Erreur ! Signet non défini.</b>

2.5.1.1.....	Prévisions des ventes	
.....		<b>Erreur ! Signet non défini.</b>
2.5.1.2.....	Prévisions de la distribution	
.....		<b>Erreur ! Signet non défini.</b>
2.5.1.3.....	Budgétisations des ventes et des frais de distribution	
.....		<b>Erreur ! Signet non défini.</b>
2.5.1.4.....	La structure du budget des ventes	
.....		<b>Erreur ! Signet non défini.</b>
2.5.2.	Budget de production.....	<b>Erreur ! Signet non défini.</b>
2.5.2.1.....	Programmations de la production	
.....		<b>Erreur ! Signet non défini.</b>
2.5.2.2.....	La budgétisation de la production	
.....		<b>Erreur ! Signet non défini.</b>
2.5.3.	Le budget des investissements.....	<b>Erreur ! Signet non défini.</b>
2.5.4.	Budget d'approvisionnement.....	<b>Erreur ! Signet non défini.</b>
2.5.4.1.....	Prévisions des approvisionnements	
.....		<b>Erreur ! Signet non défini.</b>
2.5.4.2.....	La budgétisation des approvisionnements	
.....		<b>Erreur ! Signet non défini.</b>
2.5.5.	Le budget de trésorerie .....	<b>Erreur ! Signet non défini.</b>
2.5.6.	Document de synthèse prévisionnel .....	<b>Erreur ! Signet non défini.</b>
2.5.6.1.....	Le compte de résultat prévisionnel	
.....		<b>Erreur ! Signet non défini.</b>
	Est un document de synthèse essentiel d'abord au niveau de la prévision puisqu'il nous permet de déterminer le résultat prévisionnel, ensuite au stade du contrôle car il permet d'avoir une vue synthétique des écarts d'exploitation.....	<b>Erreur ! Signet non défini.</b>
2.1. ....	Bilan prévisionnel	
.....		<b>Erreur ! Signet non défini.</b>
Section 3 :	Contrôle budgétaire .....	<b>Erreur ! Signet non défini.</b>
3.1.	Définition de contrôle budgétaire .....	<b>Erreur ! Signet non défini.</b>

3.2.	Caractéristique du contrôle budgétaire .....	<b>Erreur ! Signet non défini.</b>
3.3.	Les conditions d'efficacité et les qualités d'un contrôle budgétaire..	<b>Erreur ! Signet non défini.</b>
3.3.1.	Les conditions d'efficacité du contrôle budgétaire...	<b>Erreur ! Signet non défini.</b>
3.3.2.	Les qualités du contrôle budgétaire .....	<b>Erreur ! Signet non défini.</b>
3.4.	Rôle et principes du contrôle budgétaire .....	<b>Erreur ! Signet non défini.</b>
3.4.1.	Rôle du contrôle budgétaire.....	<b>Erreur ! Signet non défini.</b>
3.4.2.	Principes du contrôle budgétaire .....	<b>Erreur ! Signet non défini.</b>
3.5.	Différents étapes du contrôle budgétaire .....	<b>Erreur ! Signet non défini.</b>
3.6.	Les supports du contrôle budgétaire .....	<b>Erreur ! Signet non défini.</b>
3.6.1.	Le tableau de bord .....	<b>Erreur ! Signet non défini.</b>
3.6.2.	Les rapports de contrôle .....	<b>Erreur ! Signet non défini.</b>
3.6.3.	Les réunions de suivi budgétaire .....	<b>Erreur ! Signet non défini.</b>
3.7.	Modalité de contrôle budgétaire « analyse des écarts »...	<b>Erreur ! Signet non défini.</b>
3.7.1.	Définition d'un écart.....	<b>Erreur ! Signet non défini.</b>
3.7.2.	Principe d'élaboration d'un écart budgétaire.....	<b>Erreur ! Signet non défini.</b>
3.7.3.	Les cause des écarts .....	<b>Erreur ! Signet non défini.</b>
3.7.4.	Calcul et analyse des écarts .....	<b>Erreur ! Signet non défini.</b>
3.7.4.1.	..... Calculs des écarts	<b>Erreur ! Signet non défini.</b>
3.7.4.2.	..... Analyses des écarts	<b>Erreur ! Signet non défini.</b>
3.7.4.3.	..... Interprétations des écarts	<b>Erreur ! Signet non défini.</b>
3.8.	Les avantages du contrôle budgétaire .....	<b>Erreur ! Signet non défini.</b>
Chapitre 3 : Généralités sur la performance .....		<b>Erreur ! Signet non défini.</b>
Section 1 : notions de la performance .....		<b>Erreur ! Signet non défini.</b>
1.1.	Définition et types de performance.....	<b>Erreur ! Signet non défini.</b>
1.1.1.	Définition :.....	<b>Erreur ! Signet non défini.</b>
1.1.2.	Les types de performance .....	<b>Erreur ! Signet non défini.</b>
1.2.	Les différentes approches de la performance.....	<b>Erreur ! Signet non défini.</b>
1.3.	Les critères de mesure de la performance .....	<b>Erreur ! Signet non défini.</b>

1.4.	Les dimensions de la performance.....	<b>Erreur ! Signet non défini.</b>
1.4.1.	La performance économique .....	<b>Erreur ! Signet non défini.</b>
1.4.2.	La performance financière.....	<b>Erreur ! Signet non défini.</b>
1.4.3.	La performance stratégique .....	<b>Erreur ! Signet non défini.</b>
1.4.4.	La performance organisationnelle .....	<b>Erreur ! Signet non défini.</b>
1.4.5.	La performance sociale.....	<b>Erreur ! Signet non défini.</b>
1.4.6.	La performance humaine .....	<b>Erreur ! Signet non défini.</b>
1.5.	Les objectifs de la performance .....	<b>Erreur ! Signet non défini.</b>
1.6.	Les caractéristiques de la performance .....	<b>Erreur ! Signet non défini.</b>
	Section 2 : évaluation et mesure de la performance .....	<b>Erreur ! Signet non défini.</b>
2.1.	Critères de mesure de la performance.....	<b>Erreur ! Signet non défini.</b>
2.1.1.	L'efficacité.....	<b>Erreur ! Signet non défini.</b>
2.1.2.	L'efficience.....	<b>Erreur ! Signet non défini.</b>
2.1.3.	La rentabilité.....	<b>Erreur ! Signet non défini.</b>
2.2.	Définition et construction d'un indicateur de performance .....	<b>Erreur ! Signet non défini.</b>
2.2.1.	Définition d'un indicateur de performance .....	<b>Erreur ! Signet non défini.</b>
2.2.2.	Construction d'un indicateur de performance .....	<b>Erreur ! Signet non défini.</b>
2.3.	Les indicateurs de performance .....	<b>Erreur ! Signet non défini.</b>
2.3.1.	Les indicateurs économiques.....	<b>Erreur ! Signet non défini.</b>
2.3.1.1.	..... La marge commerciale	<b>Erreur ! Signet non défini.</b>
2.3.1.2.	..... La production de l'exercice	<b>Erreur ! Signet non défini.</b>
2.3.1.3.	..... La valeur ajoutée (VA)	<b>Erreur ! Signet non défini.</b>
2.3.1.4.	..... Le résultat d'exploitation	<b>Erreur ! Signet non défini.</b>
2.3.1.5.	..... Le résultat financier	<b>Erreur ! Signet non défini.</b>
2.3.1.6.	..... Le résultat courant avant impôt	<b>Erreur ! Signet non défini.</b>

2.3.1.7.....	Le résultat exceptionnel	
.....		<b>Erreur ! Signet non défini.</b>
2.3.1.8.....	Le résultat net	
.....		<b>Erreur ! Signet non défini.</b>
2.3.1.9.....	L'excédent brut d'exploitation	
.....		<b>Erreur ! Signet non défini.</b>
2.3.2. Les indicateurs financiers .....		<b>Erreur ! Signet non défini.</b>
2.3.2.1.....	Le taux de rendement des capitaux investis	
.....		<b>Erreur ! Signet non défini.</b>
2.3.2.2.....	La valeur ajoutée économique	
.....		<b>Erreur ! Signet non défini.</b>
2.3.2.3.....	Le taux de rentabilité financière ROE (return on equity)	
.....		<b>Erreur ! Signet non défini.</b>
2.3.2.4.....	Le résultat résiduel	
.....		<b>Erreur ! Signet non défini.</b>
2.3.2.5.....	Le taux de marge bénéficiaire	
.....		<b>Erreur ! Signet non défini.</b>
2.4. Les outils de pilotage de la performance .....		<b>Erreur ! Signet non défini.</b>
2.4.1. Les prix de cession interne .....		<b>Erreur ! Signet non défini.</b>
2.4.2. Cout cible « Target costing ».....		<b>Erreur ! Signet non défini.</b>
<b>Section 3 : la gestion budgétaire et la performance de l'entreprise</b>		
<b>Erreur ! Signet non défini.</b>		
3.1. Le lien général entre la gestion budgétaire et la performance ....		<b>Erreur ! Signet non défini.</b>
3.2. La contribution de la gestion budgétaire comme outil de la performance.....		<b>Erreur ! Signet non défini.</b>
3.2.1. La contrôlabilité.....		<b>Erreur ! Signet non défini.</b>
3.2.2. Le niveau de tolérance et la sensibilité de l'écart.....		<b>Erreur ! Signet non défini.</b>
<b>Chapitre 4 : La gestion budgétaire et la mesure de la performance au sein de l'entreprise IFRI</b>		
<b>Erreur ! Signet non défini.</b>		
<b>Section 01: Présentation générale de l'entreprise IFRI .....</b>		
<b>Erreur ! Signet non défini.</b>		
1.1. Historique et évolution de l'entreprise.....		<b>Erreur ! Signet non défini.</b>
1.2. Cadre juridique.....		<b>Erreur ! Signet non défini.</b>

1.3.	La situation géographique.....	<b>Erreur ! Signet non défini.</b>
1.4.	Présentation de l'organigramme de la SARL IBRAHIM et FILS – IFRI .....	<b>Erreur ! Signet non défini.</b>
1.5.	Missions & activités.....	<b>Erreur ! Signet non défini.</b>
1.5.1.	Missions.....	<b>Erreur ! Signet non défini.</b>
1.5.2.	Activités.....	<b>Erreur ! Signet non défini.</b>
1.6.	Les moyens et l'organisation d'IFRI .....	<b>Erreur ! Signet non défini.</b>
1.7.	Les moyens de la SARL Ibrahim et fils « IFRI » .....	<b>Erreur ! Signet non défini.</b>
1.7.1.	Les moyens humains .....	<b>Erreur ! Signet non défini.</b>
1.7.2.	Les moyens matériels .....	<b>Erreur ! Signet non défini.</b>
1.8.	L'organisation de la Sarl Ibrahim & fils IFRI.....	<b>Erreur ! Signet non défini.</b>
1.8.1.	Les structures de la Sarl IFRI .....	<b>Erreur ! Signet non défini.</b>
Section 2 : la gestion budgétaire au sein de la SARL –IFRI .....		<b>Erreur ! Signet non défini.</b>
2.1.	La gestion budgétaire au sein de l'entreprise IFRI .....	<b>Erreur ! Signet non défini.</b>
2.1.1	L'objectif.....	<b>Erreur ! Signet non défini.</b>
2.1.2	La démarche budgétaire .....	<b>Erreur ! Signet non défini.</b>
2.1.3	Les rubriques du budget .....	<b>Erreur ! Signet non défini.</b>
2.2	Présentation des budgets, analyses et explication des écarts	<b>Erreur ! Signet non défini.</b>
2.2.1	Le budget des ventes .....	<b>Erreur ! Signet non défini.</b>
2.2.1.1	Constructions de budget des ventes.....	<b>Erreur ! Signet non défini.</b>
2.2.1.2	Historique des réalisations des ventes en valeur de l'année 2014 ainsi que les prévisions de l'exercice 2015.....	<b>Erreur ! Signet non défini.</b>
2.2.1.4	Analyses et interprétation des écarts sur ventes pour l'année 2015.....	<b>Erreur ! Signet non défini.</b>
2.2.1.5	budgets des frais commerciaux .....	<b>Erreur ! Signet non défini.</b>
2.2.2	Le budget de production.....	<b>Erreur ! Signet non défini.</b>
Section 3 : la mesure de la performance au sein de l'entreprise IFRI .....		<b>Erreur ! Signet non défini.</b>
3.1.	Les indicateurs de la performance .....	<b>Erreur ! Signet non défini.</b>
3.1.1	Les indicateurs économiques .....	<b>Erreur ! Signet non défini.</b>
3.1.2.	Les indicateur de performance financière : .....	<b>Erreur ! Signet non défini.</b>

4. Essai d'application d'une méthode de prévision (MONDRES CARREES).....**Erreur ! Signet non défini.**

4.1. Définition de la série chronologique .....**Erreur ! Signet non défini.**

4.2. Détermination de la fonction des moindres carrées .....**Erreur ! Signet non défini.**

➤ Calcul du coefficient saisonnier .....**Erreur ! Signet non défini.**

➤ Calcul des prévisions pour la période 2016 .....**Erreur ! Signet non défini.**

Conclusion générale.....

Bibliographie

Liste des tableaux

Liste des schémas et des figures

Annexes

## Résumé

L'intérêt de notre travail est d'explorer le niveau de contribution de gestion à l'amélioration de la performance de l'entreprise, ce qui nous a incités à faire des recherches pour mieux assimiler l'importance de la gestion budgétaire. Pour ce faire une étude pratique au sein de l'entreprise SARL IBRAHIM ET FILS-IFRI a été réalisé. Nous avons constaté que la gestion budgétaire d'IFRI permet de mesurer le degré d'accomplissement des objectifs qui seront traduits sous forme de budget prévisionnels. Ces budgets feront l'objet d'une étude comparative avec les réalisations de l'entreprise.

Ce qui va dégager des écarts budgétaires. Ces derniers mènent les responsables de l'entreprise à proposer des actions correctives après avoir analysé les causes de ces écarts dans l'objectif de prendre des décisions pertinentes et d'améliorer sa performance.

## ملخص

قيمة العمل لدينا هي لاستكشاف مستوى المساهمة الإدارية لتحسين أداء الشركة، الأمر الذي دفعنا لإجراء البحوث على استيعاب أفضل لأهمية تسيير الميزانية. عند قيامنا بدراسة عملية داخل الشركة ش.د.م.م إبراهيم و أولاده-افري وجدنا أن تسيير ميزانية الشركة يقيس درجة النجاح في تحقيق الأهداف المترجمة في شكل الميزانية المتوقعة، و تقارن هذه التوقعات مع انجازات الشركة. و هذا ما أدى إلى خلق ثغرات في الميزانية، مما يجعل المسؤولين يقترحون تدابير تصحيحية بعد تحليل أسباب هذه الخلافات، و ذلك من اجل اتخاذ قرارات لتحسين الأداء.