

Ministère de l'Enseignement Supérieur et de la Recherche Scientifique

ÉCOLE SUPERIEURE DE COMMERCE

Pôle universitaire de KOLEA

MÉMOIRE

Préparé en vue de l'obtention du diplôme de master

en sciences de gestion

Spécialité : Contrôle de gestion

Thème :

**Contribution de contrôle budgétaire au pilotage de
performance**

Cas : COSIDER OUVRAGE D'ART SPA

Présenté par :

TOBAL Moundir

Encadré par :

Dr OUDAI Moussa

Maitre de conférences (A) à l'ESC

Lieu de stage : COSIDER OUVRAGE D'ART

Période de stage : 24/03/2022 AU 07/06/2022

Année universitaire : 2021 / 2022

Ministère de l'Enseignement Supérieur et de la Recherche Scientifique

ÉCOLE SUPERIEURE DE COMMERCE

Pôle universitaire de KOLEA

MÉMOIRE

Préparé en vue de l'obtention du diplôme de master

en sciences de gestion

Spécialité : Contrôle de gestion

Thème :

**Contribution de contrôle budgétaire au pilotage de
performance**

Cas : COSIDER OUVRAGE D'ART SPA

Présenté par :

TOBAL Moundir

Encadré par :

Dr OUDAI Moussa

Maitre de conférences (A) à l'ESC

Lieu de stage : COSIDER OUVRAGE D'ART

Période de stage : 24/03/2022 AU 07/06/2022

Année universitaire : 2021 / 2022

REMERCIEMENTS

Je rends grâce à Dieu, le tout-puissant, pour m'avoir donné santé et courage pour accomplir cette humble tâche.

Je profite de cette opportunité pour exprimer ma profonde gratitude à mes parents, à mes frères AHMED, HOCIN et AYOUB, à ma famille et à mes amis pour leurs encouragements.

Je tiens à exprimer tout mon respect et toute ma gratitude à mon mentor, Monsieur MOUSSA OUDAI, pour les conseils précieux qu'il m'a prodigués tout au long de ce travail.

Je remercie de tout cœur mon ami Selemen de son appui constant.

Je remercie aussi madame LYNDA de son encouragement et de ses conseils précieux.

Je suis honoré de la présence des membres du jury et je tiens à les remercier d'avoir pris le temps d'examiner ce travail.

Je remercie sincèrement toutes les personnes qui ont contribué de façon directe ou indirecte à cette étude.

DEDICACES

Je dédie ce travail avec grand amour à :

**Mes chers parents, qui m'ont supporté en toutes circonstances et
qui ont attendu patiemment les fruits de leurs sacrifices, que Dieu
les garde pour moi.**

Mes frères, qui sont les plus chers dans cette vie.

À toute ma famille.

**À tous mes amis, pour leur appui et pour les beaux moments que
nous vivons ensemble.**

À toutes les personnes que j'adore.

SOMMAIRE

LISTE DES ABRÉVIATIONS	III
LISTE DES ANNEXES	V
LISTE DES FIGURES	VI
LISTE DES GRAPHIQUES	VII
LISTE DES TABLEAUX.....	VIII
RÉSUMÉ.....	IX
ملخص	X
ABSTRACT	XI
INTRODUCTION GÉNÉRALE	2
CHAPITRE I : LA GESTION BUDGÉTAIRE COMME UN OUTIL DE CONTRÔLE DE GESTION.....	6
SECTION 01 : GÉNÉRALITÉ SUR LA GESTION BUDGÉTAIRE	7
SECTION 02 : LA MISE EN PLACE D'UN SYSTÈME BUDGÉTAIRE	16
SECTION 3 : LES INTÉRÊT ET LES LIMITES DE LA GESTION BUDGÉTAIRE ..	26
CONCLUSION DU PREMIER CHAPITRE	29
CHAPITRE II : LE CONTROLE BUDGETAIRE VERS PILOTAGE DE PERFORMANCE.....	31
SECTION 01 : GÉNÉRALITÉ SUR LE CONTRÔLE BUDGÉTAIRE	33
SECTION 02 : ANALYSE DES ÉCARTS.....	43
SECTION 03 : PILOTAGE DE PERFORMANCE.....	52
CONCLUSION DU DEUXIÈME CHAPITRE	70
CHAPITRE III : LE CONTRÔLE BUDGÉTAIRE ET LA PERFORMANCE AU SEIN DE L'ENTREPRISE COSIDER OUVRAGE D'ART SPA	72
SECTION 01 : PRÉSENTATION DE L'ENTREPRISE COSIDER OUVRAGE D'ART SPA.....	73

SECTION 02 : LA PROCÉDURE BUDGÉTAIRE AU SEIN DE L'ENTREPRISE COSIDER OUVRAGE D'ART SPA	84
SECTION 03 : LE CONTRÔLE BUDGÉTAIRE ET LE PILOTAGE DE PERFORMANCE AU SEIN DE COSIDER OUVRAGE D'ART SPA	88
CONCLUSION DE TROISIEME CHAPITRE	108
CONCLUSION GÉNÉRALE.....	110
BIBLIOGRAPHIE	113
ANNEXES... ..	116
TABLE DES MATIÈRES	125

LISTE DES ABRÉVIATIONS

Abréviation	Signification
BFR	Besoin en fonds de roulement
CA	Chiffre d’Affaire
DG	Direction Générale
E/CA	Ecart sur Chiffre d’Affaire
E/Mu	Ecart sur Marge Unitaire
E/Q	Ecart sur Quantité
EBE	Excédent Brut de l’exploitation
FR	Fond de Roulement
MC	Marge commerciale
Mu	Marge Unitaire
Mup	Marge Unitaire Prévue
Mur	Marge Unitaire Réelle
PCG	Plan Comptable Général
PE	Production de l’Exercice
PP	Prix Prévisionnel
PR	Prix Réel
Q	Quantité
QM	Quantité Moyenne
QP	Quantité Prévisionnelle
QR	Quantité Réelle
RAF	Ratio d’Autonomie Financière
RCAI	Résultat Courant Avant Impôt
RDI	Rendement d’Investissement

RE	Résultat d'Exploitation
RFI	Ratio de Financement des Investissements
RFT	Ratio de Financement Total
RHE	Résultat Hors Exploitation
RLG	Ratio de Liquidité Générale
RLI	Ratio de liquidité immédiate
RLR	Ratio de liquidité Réduite
RN	Résultat Net
RR	Résultat Résiduel
RRC	Ratio de Rentabilité Commerciale
RRE	Ratio de Rentabilité Economique
RRF	Ratio de Rentabilité Financière
RS	Ratio de Solvabilité
TB	Tableau de Bord
TCR	Tableau des Comptes de Résultats
TN	Trésorerie Nette
TRS	Taux de Rendement Synthétique

LISTE DES ANNEXES

Annexes 1 : Compte de résultat en 2020	117
Annexes 2 : Compte résultat en 2019	119
Annexes 3 : Bilan d'entreprises en 2019 et 2020	121

LISTE DES FIGURES

Figure 1 : Construction d'un budget.....	16
Figure 2 : Procédure d'élaborer un budget.....	17
Figure 3 : Hiérarchie budgétaire.....	18
Figure 4 : Compte de résultat prévisionnel.....	23
Figure 5 : Bilan prévisionnel.....	24
Figure 6 : Processus de contrôle de gestion.....	27
Figure 7 : Le contrôle budgétaire.....	39
Figure 8 : Écart sur coût directe.....	48
Figure 9 : Écarts sur coût indirects (centres d'analyse).....	50
Figure 10 : Organigramme de l'entreprise COSIDER GROUPE SPA.....	75
Figure 11 : Organigramme de l'entreprise COSIDER OUVRAGE D'ART SPA.....	80

LISTE DES GRAPHIQUES

Graphique 1 : Représentation graphique des écart sur les ventes (DA)	91
Graphique 2 : Représentation graphique des écarts sur la production de l'exercice (DA)	92
Graphique 3 : Représentation graphique des écarts sur les charges de productions (DA).....	93
Graphique 4 : Représentation graphique des écarts sur les résultats préétablie (DA).....	94
Graphique 5 : Représentation graphique de FR (DA)	96
Graphique 6 : Représentation graphique de BFR (DA)	97
Graphique 7 : Représentation graphique de TN (DA).....	98
Graphique 8 : Représentation graphique de MC (DA).....	99
Graphique 9 : Représentation graphique de PE (DA)	100
Graphique 10 : Représentation graphique de VA (DA)	101
Graphique 11 : Représentation graphique de EBE (DA)	102
Graphique 12 : Représentation graphique de RE (DA).....	103
Graphique 13 : Représentation graphique de RCAI (DA)	104
Graphique 14 : Représentation graphique des prévisions et des réalisations des RHE (DA)	104
Graphique 15 : Représentation graphique de RN (DA)	105

LISTE DES TABLEAUX

Tableau 1 : Caractéristique de la gestion budgétaire.....	9
Tableau 2 : Centres des responsabilités.....	13
Tableau 3 : Présentation des quelques causes d'écarts et leur actions correctives	50
Tableau 4 : Tableau comparatif des performances interne et externe.....	55
Tableau 5 : La présentation des dix filiaux de COSIDER GROUPE SPA	76
Tableau 6 : Vente prévisionnelle (DA)	88
Tableau 7 : Production de l'exercice prévisionnel (DA).....	89
Tableau 8 : Charge de production prévisionnelle (DA)).....	89
Tableau 9 : Résultat prévisionnel (DA)	90
Tableau 10 : Écart sur le chiffre d'affaires (DA)	91
Tableau 11 : Écart sur la production de l'exercice (DA)	92
Tableau 12 : Écart sur les charges de production.....	93
Tableau 13 : Écart sur résultat préétablie (DA).....	94

CONTRIBUTION DE CONTROLE BUDGETAIRE AU PILOTAGE DE PERFORMANCE

CAS : l'entreprise COSIDER OUVRAGE D'ART SPA

RÉSUMÉ

Dans un environnement de plus en plus incertain, la gestion des organisations devient de plus en plus complexe. Il est impératif que les dirigeants développent des outils qui les aident à avoir une vision globale de la performance de leur entité. Pour cela, il leur appartient de choisir les outils de gestion qui leur conviennent le mieux et les aident à atteindre leurs objectifs théoriques. Dans ce cas intervient la gestion budgétaire, qui est considérée comme un processus d'accompagnement du contrôleur de gestion pour améliorer la performance de l'entreprise COSIDER OUVRAGE D'ART et traiter les objectifs de la conception avec efficacité et efficience. Le contrôle budgétaire est l'un des outils d'analyse de la performance, il fournit ainsi une analyse des écarts entre les réalisations et les prévisions afin de les interpréter et de décider des actions correctives appropriées.

À travers ce travail, nous tentons de montrer que le contrôle budgétaire est un des outils utilisés pour piloter la performance de l'entreprise en détectant les écarts et en prenant des actions correctives.

Mots clés : budgets, contrôle budgétaire, écarts, pilotage, performance.

ملخص

في بيئة يزداد فيها عدم اليقين، تزداد تعقيد إدارة المنظمات. ومن الضروري أن يطور المديرين أدوات تساعد على تكوين رؤية عالمية لأداء كياناتهم. لذلك، فإن الأمر متروك لهم لاختيار أدوات الإدارة التي تناسبهم بشكل أفضل ومساعدتهم على تحقيق أهدافهم النظرية. في هذه الحالة، تلعب إدارة الميزانية دوراً، والتي يُنظر إليها على أنها عملية مرافقة لمراقب التسيير لتحسين أداء الشركة كوسيدار عمل الفني ومعالجة أهداف التصميم بفعالية وكفاءة. مراقبة الميزانية هي إحدى أدوات تحليل الأداء، وتقدم تحليلاً للاختلافات بين النواتج والتنبؤات من أجل تفسيرها والبت في الإجراءات التصحيحية المناسبة. من خلال هذا العمل، نحاول إظهار أن التحكم في الميزانية هو أحد الأدوات المستخدمة لمراقبة أداء الشركة من خلال اكتشاف الاختلافات واتخاذ الإجراءات التصحيحية.

الكلمات الرئيسية : الميزانيات، مراقبة الميزانية، الانحرافات، الإدارة، الأداء.

ABSTRACT

In an increasingly uncertain environment, managing organizations is becoming increasingly complex. It is imperative that managers develop tools that help them to have a global view of the performance of their entity. For this, it is up to them to choose the management tools that best suit them and help them achieve their theoretical objectives. In this case, budget management comes into play, which is seen as a process of accompanying the management controller to improve the company's performance and address the design objectives effectively and efficiently of COSIDER OUVRAGE D'ART. Budget control is one of the performance analysis tools, providing an analysis of the differences between outputs and forecasts in order to interpret them and decide on appropriate corrective actions.

Through this work, we try to show that budget control is one of the tools used to monitor the company's performance by detecting variances and taking corrective action.

Keywords: budgets, budget control, difference, steering, performance.

**INTRODUCTION
GÉNÉRALE**

INTRODUCTION GÉNÉRALE

Une entreprise est considérée comme une structure économique et sociale, qu'elle soit publique ou privée, qui combine de manière organisée des moyens matériels, immatériels et financiers, fournit des biens et des services à des clients, opère dans un environnement hautement concurrentiel et augmente, la croissance économique et dans un -monde changeant et incertain.

En effet, pour faire face à diverses contraintes, les entreprises sont obligées de surveiller chaque fonction afin d'atteindre des objectifs stratégiques, nécessitant ainsi le recours à des fonctions dites de « contrôle de gestion ».

Le système de gestion d'une entreprise doit être piloté à l'aide de technologies et d'outils, le contrôle de gestion en fait partie, les managers doivent pouvoir s'appuyer sur un système de contrôle de gestion fiable, car ce dernier repose sur le fonctionnement d'un processus qui garantit le comportement des sociétés est en cours d'exécution. C'est-à-dire que les valeurs des ressources employées restent bien inférieures à la valeur créée socialement reconnue par le marché.

Pour accomplir sa mission, le contrôle de gestion comprend divers outils, tels que la comptabilité analytique, un système de comptes ajustés à la comptabilité générale qui identifie et évalue les éléments qui composent les résultats d'un exercice, un tableau de bord qui répond au besoin d'un ensemble de financiers, quantitatifs et un outil de gestion rapide et permanente des variables qualitatives et du besoin de gestion budgétaire.

La gestion budgétaire est donc un outil de contrôle de gestion sur lequel les managers doivent s'appuyer pour atteindre les objectifs assignés à leur entreprise. Cependant, ce processus a la capacité d'illustrer la stratégie de l'entreprise au niveau opérationnel et de suivre ses progrès. La gestion budgétaire, à travers le contrôle budgétaire, permet d'évaluer les résultats de l'exécution budgétaire et reflète le degré de contrôle de l'entreprise sur les facteurs clés de succès.

En d'autres termes, la gestion budgétaire conduit à la mise en place d'un réseau budgétaire couvrant l'ensemble des activités de l'entreprise. Si ses plans d'action chiffrés s'accompagnent d'un dispositif de contrôle budgétaire cohérent et récurrent, on les appelle des outils de pilotage, qui sont structurés par la mise en évidence des écarts, ce qui doit permettre de réfléchir aux causes de ces écarts et d'apporter des actions correctives. Le contrôle budgétaire fait l'objet de ce travail, ainsi que l'analyse des écarts budgétaires. De toutes ses techniques de

gestion, le contrôle budgétaire semble être le plus efficace, d'autant plus qu'il est lié à toutes les activités de l'entreprise et permet à cette dernière d'avoir une conception a priori générale des réalisations futures et à court terme.

L'intérêt pour ce sujet a été guidé par le désir de l'importance du contrôle budgétaire dans la gestion de la performance, ce qui nous a incités à mener des recherches pour mieux appréhender l'importance de la gestion budgétaire. Dans cette perspective, nous tenterons d'apporter quelques éléments de réponse à la question de cette recherche :

Est-il possible d'élaborer un système de contrôle budgétaire afin d'orienter COSIDER OUVRAGE D'ART SPA dans sa gestion des performances ?

Pour répondre à cette problématique nous avons s'adresser notre travail autour des questions suivantes :

- Qu'est-ce que la gestion budgétaire et quelles sont les étapes impliquées ?
- Comment placer le contrôle budgétaire dans le processus de la gestion budgétaire ?
- Pourquoi on améliore la performance des entreprises ?
- Quel est le rôle du contrôle budgétaire pour améliorer les performances au sein de l'entreprise ?

Pour répondre à toutes ces questions, il faut faire une recherche documentaire de l'application de la gestion budgétaire au sein de l'entreprise pour gérer sa performance, ce qui nécessite l'articulation de quatre hypothèses :

- **Hypothèse 01** : La gestion budgétaire peut prédire et contrôler l'avenir sur la base de données passée, et ses méthodes incluent la prévision, la budgétisation et le contrôle final.
- **Hypothèse 02** : Dans le cadre de la gestion budgétaire, le contrôle budgétaire occupe une place particulière, puisque l'écart et la mesure de performance sont à la base du pouvoir d'évaluation de la méthode utilisée.
- **Hypothèse 03** : La gestion budgétaire détermine l'orientation économique à court terme, améliorant ainsi la performance et évitant les aléas de l'avenir de l'entreprise.

Méthodologie de recherche

- Nous avons d'abord mené des recherches théoriques (livres, articles, mémoires, thèses) ;
- Etude quantitative ;

Les objectifs de choix de sujet de recherche

- Le contrôle budgétaire ne doit pas être le seul outil de gestion d'une organisation. D'autres mesures doivent être en place. Seule la synthèse entre objectifs budgétaires et résultats opérationnels permet de valider de manière pertinente la démarche de performance.
- Le contrôle budgétaire est encore un gage de la bonne gestion pour beaucoup de personnes.
- Les responsables des opérations peuvent observer les écarts ou rechercher les causes profondes et prendre des mesures correctives en temps réel. Le contrôle budgétaire s'adapte à cette demande et répond à ces attentes en temps réel.

Les motivations de ce choix

Correspondance entre le thème et la spécialité de contrôle de gestion ;

- Approfondir les connaissances théoriques sur la gestion budgétaire, le contrôle et la gestion des performances et les mettre en pratique ;
- Travailler à une bonne formation scientifique qualifiée pour le chercheur dans l'espoir d'exercer la mission de contrôle de gestion de manière saine et efficace ;
- L'importance attachée par les entreprises à la gestion du budget, ainsi que la maîtrise des outils de mesure du rendement, qui devient essentiel pour tous les gestionnaires qui privilégient une bonne gestion, visant à maximiser le développement de la société.

Plan de recherche

Pour pouvoir répondre à l'ensemble des questions posées et dans un souci d'ordre méthodologique, nous avons décidé que notre travail allait s'articuler autour de trois chapitres.

Premier chapitre est théorique qui définit la gestion budgétaire et son rôle dans le contrôle de gestion. deuxième chapitre aussi théorique qui explique le contrôle budgétaire vers la performance de l'entreprise et le troisième chapitre qui représente une étude de cas quantitative au sein de l'entreprise COSIDER OUVRAGE D'ART.

CHAPITRE I
LA GESTION BUDGÉTAIRE
COMME UN OUTIL DE
CONTRÔLE DE GESTION

CHAPITRE I : LA GESTION BUDGÉTAIRE COMME UN OUTIL DE CONTRÔLE DE GESTION

Dans un contexte économique caractérisé par une concurrence intense sur tout le territoire, à l'international, les entreprises se voient obligées d'être plus compétitives pour assurer leur survie. En ce sens, il existe plusieurs stratégies de gestion qui peuvent être utilisées pour Les managers assurent la pérennité de leurs entités, y compris les contrôles de gestion.

Le contrôle managérial est une pratique essentielle pour tout manager afin de s'assurer que continuité de l'activité. Le contrôle de gestion est donc un processus Des gestionnaires atteignent l'efficacité et l'efficience dans l'accès et l'utilisation Ressources pour une organisation pour atteindre ses objectifs.

Alors, le contrôle de gestion s'assure que les actions sont en ligne avec les objectifs de l'organisation, tandis que la gestion budgétaire vise à quantifier les prévisions et à détecter les écarts pour identifier les défaillances.

SECTION 01 : INTRODUCTION SUR LA GESTION BUDGÉTAIRE

La gestion budgétaire consiste à établir des budgets et à comparer périodiquement, les réalisations avec les données budgétées afin de mettre en place des actions correctives s'il est nécessaire

1 L'histoire de la gestion budgétaire

Le terme « budget » vient d'un vieux mot français, « bougette » ou « petit bouge ». Le bouge désignait au Moyen Âge le coffre ou le sac dans lequel le voyageur emportait ses effets personnels.¹

Le terme a ensuite été repris par les Anglais, à l'issue de la guerre de Cent Ans, à l'époque où naissaient les institutions parlementaires. Le budget devient une notion de droit public, pour désigner la somme d'argent allouée par un vote du Parlement à une entité administrative pour son fonctionnement ; chaque ministre dispose ainsi d'un petit bouge abstrait une enveloppe budgétaire dans laquelle il peut puiser on parle aussi de portefeuille ministériel, ce qui reflète la même image.

Le vote du budget permet de régler la relation d'agence entre l'État et les différents ordonnateurs de dépenses, dans la mesure où une dépense ne peut être engagée que si elle a été prévue dans le cadre d'une ligne budgétaire.

Au début du vingtième siècle, on assiste au développement de grandes entreprises qui, du fait de leur taille, connaissent des problèmes identiques de décentralisation, de coordination et de contrôle. Ces grandes entreprises vont tout simplement centraliser la réflexion stratégique, décentraliser la gestion opérationnelle et contrôler le système par une procédure d'allocation budgétaire des ressources, en particulier financières. Le budget devient un instrument essentiel du contrôle de gestion naissant. Donc, les entreprises ont copié les administrations et le fonctionnement de la comptabilité publique, à une époque où le discours dominant consiste à critiquer la bureaucratie et à donner l'efficacité de la gestion des entreprises privées.

¹ [Http://salem.over-blog.com/2016/09/budget-origines-historiques.html](http://salem.over-blog.com/2016/09/budget-origines-historiques.html), le 04/03/2020, 13:20.

2 Définitions et caractéristiques de la gestion budgétaire

2.1 Définition de la gestion budgétaire

Mode de gestion consistant à traduire en programmes d'actions chiffrées (budgets) les décisions prises par la direction avec la participation des responsables (définition du Plan comptable général). La gestion budgétaire suppose la définition d'objectifs visés, une structure englobant l'ensemble des activités de l'entreprise, la participation et l'engagement des responsables des centres de responsabilité et la mise en place d'un contrôle budgétaire.¹

Les différents budgets par fonction comprennent :

- Budget des ventes ;
- Budget de productions ;
- Budget des approvisionnements ;
- Budget des autres charges ;
- Budget des investissements ;

Le budget consolidé par fonctions ou par centres de responsabilités permet d'élaborer les états financiers prévisionnels (bilan, compte de résultat, tableau de financement) et le budget de trésorerie.

2.2 Les caractéristiques de la gestion budgétaires

La gestion budgétaire dispose d'un ensemble de fonctionnalités qui vous permettent d'exécuter différents scénarios, de fournir suffisamment d'informations pour prendre des décisions financières et de générer rapidement et facilement des états financiers professionnels.²

¹ J Forget - Edition d'Organisation, Paris, 2005 - bibliotheque.pssfp.net Page 21,22.

² <https://sites.google.com/site/barometredegestionbudgetaire/home/caracteristiques>, 01/05/2022 15 :55.

Tableau 1 : Caractéristique de la gestion budgétaire

Caractéristique	Explication
Flexibilité de présentation	<p>La gestion budgétaire peut être adaptée aux besoins de différents types d'entreprises : sociétés de produits et sociétés de services. Une entreprise de produits est une entreprise qui achète, fabrique et vend des produits. Une entreprise de service est une entreprise qui vend des services.</p>
Menus	<p>Le menu principal est conçu pour permettre un accès plus rapide à certains modules ventes, dépenses..; et une exécution plus rapide de certaines fonctions impression, transfert de soldes...</p> <p>De plus le menu détails permet d'accéder aux détails du module financier et de les imprimer.</p>
Modules d'entrées et modules de production des états financiers	<p>La gestion budgétaire est constituée d'un ensemble de modules, dont un module de saisie des données est un module de génération des états financiers prévisionnels.</p> <p>Tous les modules sont contenus dans un seul fichier EXCEL.</p>
Structure modulaire intégré, extensible et compressible	<p>Tous les modules sont connectés les uns aux autres pour former un tout. Toute modification de données dans un module est automatiquement répercutée dans les autres modules. Tous les calculs sont</p>

	<p>effectués automatiquement.</p> <p>Chaque module d'entrée contient cinq lignes pour écrire des données. Des lignes supplémentaires peuvent être ajoutées au besoin.</p>
Cycle annuel continu	<p>Les prévisions budgétaires sont préparées sur une base périodique 13 périodes égales ou mensuelle pour la première année. Après la production des prévisions de la première année, les soldes sont transférés au début de l'année suivante et les données périodiques ou mensuelles sont mises à zéro pour produire les prévisions de l'année suivante.</p>
Prévisions budgétaires sur 3ans ou 5ans	<p>À la fin de chaque année, il est possible de faire des prévisions périodiques ou mensuelles pour les deux ou quatre prochaines années ainsi que des scénarios financiers.</p>
Etat financier professionnels et complets	<p>Les états financiers prévisionnels comprennent des états prévisionnels des résultats, des états prévisionnels des variations de l'encaisse ainsi que des bilans prévisionnels. En outre, la gestion budgétaire respecte les normes comptables pour le calcul fiscal et la présentation des états financiers prévisionnels.</p>

Source : <https://sites.google.com/site/barometredegestionbudgetaire/home/caracteristiques>,

01/05/2022 15 :55.

3 Les rôles et fonctions de la gestion budgétaire

3.1 Les rôles de la gestion budgétaire

La gestion budgétaire procure un certain nombre d'avantages en tenant compte des aspects de la gestion des entreprises :¹

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

3.2 Les fonctions de la gestion budgétaire

L'élaboration pour budgets n'est rien une issue de lui ; elle vise principalement à remettre en place seul style pour organisation permettant d'assurer du coup l'homogénéité l'autonomie et la surveillance incontinent différent sous-système pour l'entreprise. Ces fonctions sont :²

- **Cohérence**

La concentration industrielle a fait naître le besoin d'outils habilitant garantir la cohérence des sous-systèmes de politique de la société commerciale, la production, la gestion du personnel, les approvisionnements, les investissements, la gestion financière, etc. c'est pourquoi le budget, expression chiffrée des prévisions, à un rôle déterminant pour assurer la cohérence de l'entreprise.

¹ Anthony 1988, cité in : Samuel SPONEM et Caroline LAMBERT, « Pratiques budgétaires, rôles et critiques du budget Perception des DAF et des contrôleurs de gestion », dans comptabilité-contrôle-audit 2010/1.

² SAAD T, BURLAND A, SIMON C, « comptabilité analytique et contrôle de gestion », Vuibert, Paris 2008, P128.

- **Décentralisation**

Le budget global reflète les choix et les objectifs de la branche. Cependant, son développement et sa mise en œuvre nécessitent une décentralisation au niveau de tous les centres de l'entreprise. De cette manière, il devient l'outil de base de la direction par objectifs.

- **Contrôle**

S'il y a décentralisation ou délégation de pouvoirs, il s'agit du cadre et de la limite d'objectifs quantifiés prédéterminés. Les budgets et le contrôle budgétaire n'éliminent pas la hiérarchie ; au contraire, ils la formalisent par un système d'objectifs et de déviations.

4 La gestion budgétaire et les centres de responsabilité

4.1 Les centres de responsabilité

Un centre de responsabilité est une unité organisationnelle définie par un ensemble de tâches à accomplir, un responsable et des procédures de gestion clairement identifiées, comprenant des informations techniques et de gestion. La gestion du centre de responsabilité repose sur l'application de certaines règles de pratique.¹

Un centre de responsabilité est un sous ensemble de l'entreprise :²

- Défini selon la structure de l'entreprise ;
- Ses dirigeants ont l'autorité et la responsabilité d'accomplir leur mission ;
- Il dispose d'un ensemble complet de ressources humaines, matérielles et financières lui permettant d'atteindre des objectifs cohérents avec l'orientation stratégique de l'entreprise;
- Sa performance est prévue par des prévisions budgétaires et suivie par des outils de contrôle de gestion ;

¹ ALAZARD.C, SÉPARIS, « Contrôle de gestion : manuel et applications », 2ème édition, DUNOD, Paris 2010, P 220.

² Brigitte DORIATH, Christian GOUJET, « Gestion prévisionnelle et mesure de la performance », édition DUNOD, Paris, 2002, P 100.

4.2 Typologie des centres de responsabilité

Tableau 2 : Centres des responsabilités

Nature de centre de responsabilité	Caractéristiques et éléments de responsabilité	Critères et indicateurs utilisés
Centre de couts	<ul style="list-style-type: none"> • Cette unité a pour objectif de réaliser le produit ou le service au moindre coût, avec la meilleure qualité possible ; • Les indicateurs de performance possible pour un tel centre sont : coût, délai, qualité ; 	<ul style="list-style-type: none"> • Quantité produite ; • Coût unitaire de l'unité'œuvre ; • Coût unitaire des produits ; • Qualité ; • Délais ;
Centre des dépenses discrétionnaires	<ul style="list-style-type: none"> • Il s'agit de services fonctionnels dont la mission est d'aider une activité opérationnelle, ces centres ont un budget fixe ; 	<ul style="list-style-type: none"> • Coût total du centre ; • Qualité du service ; en termes de taux de réclamations, temps moyen de traitement d'un dossier ;
Centre de recettes	<ul style="list-style-type: none"> • Ce centre a pour objectif de maximiser le chiffre d'affaires du produit ou de l'activité visée. Ses performances peuvent être évaluées avec le volume des ventes ou avec des indicateurs sur les variables influençant les ventes (taux de remise, délai de paiement accordé...) ; 	<ul style="list-style-type: none"> • Montant de chiffre d'affaires ; • Structure de ce chiffre (s'apparente à la notion de qualité du chiffre d'affaires) ; • Coûts propres au centre ;

<p>Centre de profit</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Ce centre se doit de dégager une marge maximale en améliorant les recettes des produits vendus et en minimisant les coûts de ces produits ; • Les critères de performance et de gestion sont nombreux puisque tous les domaines influencent plus ou moins directement le profit (résultat net, taux de marge...) 	<ul style="list-style-type: none"> • Marge générée avant financement des moyens alloués : EBE ; • Efficience du centre : $\text{Production/Moyens utilisés}$; • Rendement des moyens alloués = Marge/Capitaux • Qualité des produits ; • Respect des délais ;
<p>Centres d'investissement</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Ce centre 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 flux de trésorerie ; • Les centres d'investissement, à l'inverse des centres de profit, ont une vision davantage à long terme ; 	<ul style="list-style-type: none"> • Vision globale de l'efficience ; • Coût du gaspillage = $\text{Production/Moyens utilisés}$; • Coût de l'oisiveté = $\text{Moyens utilisés/moyens disponibles}$;

Source : Par Nicolas Gernot : entrepreneur, expert-comptable, commissaire aux comptes Paris Le 07 mars 2016.

4.3 Notion de prix de cession interne

Les transactions entre centres d'une même entité doivent être évaluées et réglées à un prix dit « prix de cession interne ». Les prix de cession internes permettent d'évaluer le transfert de services entre unités de production. Supplier Center fournit des services à Buyer Center à des prix internes. Le revenu reconnu par le vendeur constitue le coût de l'acheteur. La fixation des prix de cession interne doit respecter l'autonomie de performance de chaque centre, tout en préservant les intérêts de l'entreprise.¹

¹ LARDY, PHILIPPE.P, BENOIT, «Reporting et contrôle budgétaire», EMS Edition, 2011, p35.

SECTION 02 : LA MISE EN PLACE D'UN SYSTÈME BUDGÉTAIRE

Le système budgétaire doit s'inscrire dans le cadre de la politique générale de l'entreprise. Il intervient comme un moyen de mise en œuvre à court terme et un moyen de contrôle de ses plans.

1 Généralité sur le budget

1.1 Définition de budget

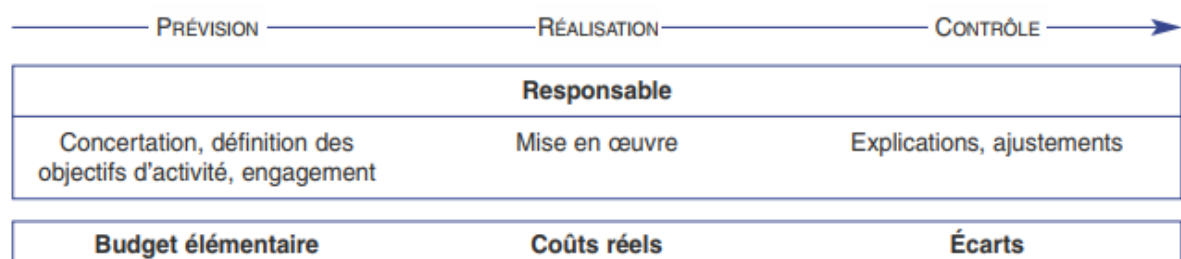
Essentiellement, un budget est un ensemble d'éléments permettant à un État ou à une communauté de prévoir ses revenus et ses besoins financiers pour l'année suivante d'une part, et d'autre part d'obtenir l'autorisation légale de mettre en œuvre ces éléments.¹

1.2 Construction d'un budget

Le cadre budgétaire doit être basé sur l'organigramme et la description de poste à l'intérieur de l'entreprise.

Chaque budget élémentaire correspond à un centre de responsabilité.²

Figure 1 : Construction d'un budget



Source : brigitte Doriath, contrôles budgétaires en 20 fiches 5^{ème} édition page 1.

1.3 Procédure d'élaborer du budget

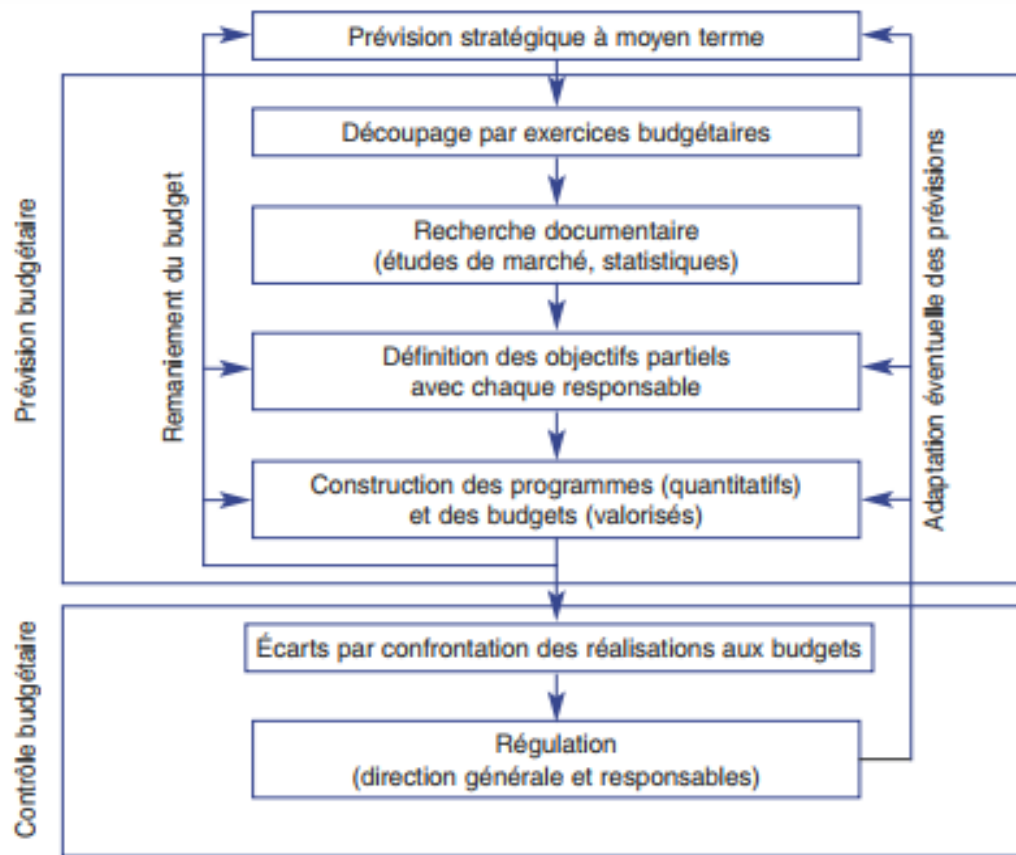
Les budgets, souvent annuels, sont détaillés par périodes plus courtes (mois) afin de repérer et analyser les écarts selon une périodicité adaptée à la durée du cycle de production et de procéder efficacement aux régulations qui s'imposent.³

¹ <https://www.journaldunet.fr/business/dictionnaire-comptable-et-fiscal/1198393-budget-definition> ,03/05/2022 10:55.

² Brigitte Doriath, Contrôles budgétaires en 20 fiches 5^{ème} édition page 1.

³IDEM

Figure 2 : Procédure d'élaborer un budget



Source : Brigitte Doriath, Contrôle budgétaire en 20 fiches 5^{ème} édition page 2.

1.4 La hiérarchie budgétaire

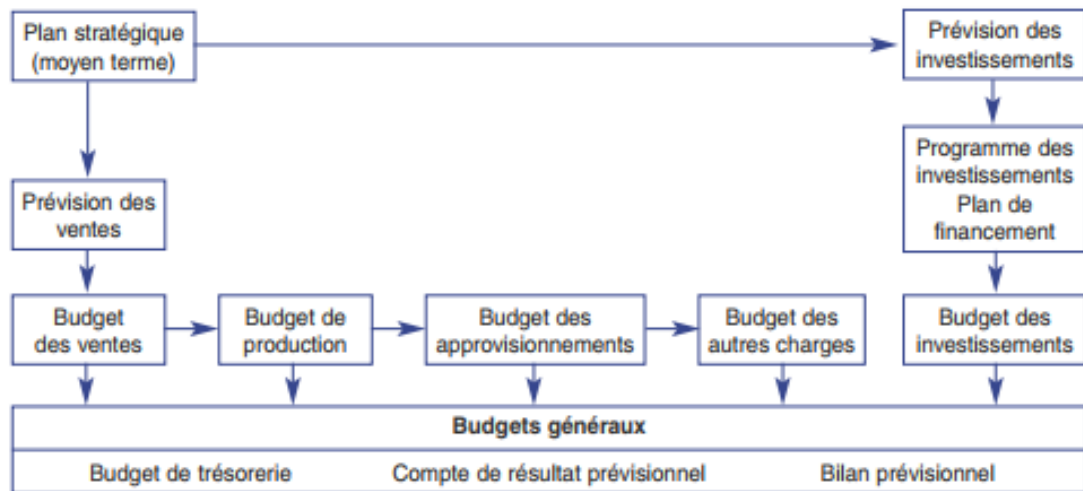
Les procédures budgétaires se caractérisent par la hiérarchie et l'interdépendance des budgets (selon les contraintes, les prévisions de production peuvent conduire à ajuster le budget d'investissement ou le budget de vente).

La budgétisation générale permet de traduire sous forme quantitative la cohérence des prévisions : soldes de trésorerie, rentabilité opérationnelle (compte de résultat prévisionnel), équilibres financiers (bilan prévisionnel). S'il y a un déséquilibre, les gestionnaires doivent ajuster pour la période budgétaire où en révisant les prévisions à moyen terme.¹

La prévision budgétaire est donc un processus itératif conduisant à la cohérence et à la sécurité d'ensemble (prévision probabiliste).

¹Brigitte Doriath, Contrôle budgétaire en 20 fiches 5^{ème} édition page 2,3.

Figure 3 : Hiérarchie budgétaire



Source : Contrôle budgétaire en 20 fiches 5^{ème} édition brigitte Doriath page 2,3.

1.4.1 Plan stratégique

Un plan stratégique vous définit en tant qu'entreprise et décrit les étapes spécifiques pour atteindre vos objectifs quand l'inattendu se produit. Ce programme vous aide à survivre et à trouver de nouvelles opportunités tout en restant fidèle à vos valeurs et à votre mission.¹

1.4.2 Programme d'investissement et plan de financement

Le plan d'investissement est la donnée intermédiaire entre le plan et le budget. Son concept est lié à la planification et sa mise en œuvre aux réalités financières et budgétaires.²

Un plan de financement est un document qui décrit les besoins financiers de l'entreprise au départ et sur plusieurs années et les moyens financiers à allouer en contrepartie. L'objectif d'un plan de financement est d'équilibrer en permanence les besoins et les ressources de l'entreprise.³

1.4.3 Prévision des ventes

La prévision des ventes est une méthode d'estimation des ventes futures basée sur des données passées spécifiques à l'industrie et des recherches comparatives.⁴

¹<https://www.bdc.ca/fr/articles-outils/strategie-affaires-planification/definir-strategie/planification-strategique-demystifiee>, 04/05/2022 11:30.

² <https://www.gpe-afrique.com/moodledata/filedir>, 04/05/2022 11:50.

³ <https://www.lecoindesentrepreneurs.fr/etablir-son-plan-de-financement>, 04/05/2022 12:15.

⁴ <https://www.act.com/fr/prevision-des-ventes-methodes>, 04/05/2022 12:28.

1.4.4 Prévision des investissements

L'investissement fixe brut, également appelé formation brute de capital fixe, est calculé en valeur réelle. Il correspond aux dépenses du secteur des activités de commercialisation, du secteur non marchand de l'administration publique et des institutions privées sans but lucratif (achat et production pour compte propre), qui visent à ajouter de nouveaux biens durables à leur capital fixe, moins leurs ventes, nettes des articles similaires d'occasion ou de rebut qu'ils achètent. Ces prévisions sont basées sur une évaluation de la situation économique de chaque pays et du climat économique mondial, à l'aide d'analyses basées sur des modèles et d'opinions d'experts. L'indicateur est exprimé en taux de croissance annuel.¹

1.4.5 Budget des ventes

Ce budget est la première construction du réseau budgétaire de l'entreprise. Il est défini comme la quantification de la quantité et de la valeur et son objectif principal est de déterminer les ressources d'une entreprise, puis d'en déduire les moyens nécessaires aux services commerciaux.²

Le chiffrage en volume et en valeur des ventes, il doit être réalisé par la fonction commerciale qui devra aller jusqu'à le préciser :³

- Par produit ou famille de produit (pour faciliter les prévisions de production)
- Par zone géographique ou canal de distribution (pour le suivi de la commercialisation)
- Par période (mois ou trimestre)
- Par représentant, à fins de contrôle et de motivation.

¹ <https://data.oecd.org/fr/gdp/previsions-de-l-investissement.htm#04/05/2022> 12:38.

² ALAZARD C, SEPARI S, Op cite, P. 307.

³ MALO.J, et MATHE.J, « l'essentiel du contrôle de gestion », 2ème édition, Edition d'organisation, 2002, p93.

1.4.6 Budget de production

On passe du budget des ventes au budget de production grâce à la relation comptable suivante :¹

$$\text{Production} = \text{ventes} - \text{stock initial} + \text{stock final (en quantité)}$$

Plan de production définit pour l'année budgétaire, mois par mois, prenant en compte les prévisions de ventes, les contraintes de gestion des stocks et les contraintes techniques du système de production : capacité de production, main-d'œuvre, qualifications pour le travail de la main-d'œuvre. La budgétisation des coûts de production établit des prévisions mois par mois des coûts de production à travers des centres d'analyses et des facteurs de consommation.

Si les contraintes de production et les coûts de production ne correspondent pas aux objectifs de vente et de rentabilité, le plan de vente peut être révisé. Il est également possible de décider d'augmenter la capacité de production par des investissements.

1.4.7 Budget d'approvisionnement

La planification des approvisionnements fournit un calendrier des commandes et les livraisons sont le résultat des choix de gestion des stocks et des approvisionnements. Le budget d'approvisionnement comprend le budget d'approvisionnement et le budget des coûts d'approvisionnement. Le budget d'approvisionnement ne détaillera que les matières ou produits intermédiaires qui représentent la plus grande part du coût d'approvisionnement. Implique un cycle plus long que le cycle d'exploitation et résulte des engagements liés au plan d'investissement et de financement.²

Le budget d'approvisionnement ne détaillera que les matières ou produits intermédiaires qui représentent la plus grande part du coût d'approvisionnement.

1.4.8 Budget d'investissement

Relatif à des cycles plus longs que les cycles d'exploitation et résultant d'engagements liés à des plans d'investissement et de financement.

¹ DORIATH.B et GOUJET.C, Op cité, p108.

² IDEM

Les budgets tirent des informations des plans d'investissement et sont ventilés par les responsables des opérations pour le contrôle administratif des engagements de dépenses.

Souvent, l'enveloppe budgétaire mandatée ne représente qu'une partie de l'engagement de l'année en cours. Généralement la direction préfère se réserver une certaine possibilité financière (10% à 20%) pour faire face à d'éventuels projets d'urgence ou à des dépassements imprévus sur les investissements acceptés.¹

Le suivi des investissements s'organise en trois temps :

- **Les dates d'engagement**

Ce sont les dates à partir desquelles il n'est plus possible de revenir sur les décisions d'investissement sauf à payer un dédit. Elles peuvent donner lieu à versement d'acompte et tout retard dans l'exécution des tâches précédentes contrarie les engagements des tâches suivantes et l'organisation du projet.

- **Les dates de décaissements**

Ce sont les différents moments où il faut régler les travaux engagés. Outre leurs conséquences en matière de trésorerie, il est important de vérifier la cohérence entre les montants facturés et ceux budgétés.

- **Les dates de réception**

Elles conditionnent le démarrage des activités de fabrication et donc la rentabilité des projets envisagés.

1.4.9 Budget des autres charges

Le budget des autres dépenses (ou budget des autres dépenses) résume les dépenses non liées aux achats qui seront mises en œuvre dans le cadre du processus de production à venir. Il peut s'agir de frais de personnel, d'impôts, etc. Lorsque ces frais sont soumis à la taxe sur la valeur ajoutée (TVA), ils conservent leur montant (TTC).²

1.4.10 Budgets généraux

Elles sont établies à partir des autres budgets. Elles permettent de traduire, sous forme chiffrée :

¹ ALAZARD C, SEPARI S, Op cites p 340.

² www.maxicours.com/ce/cours/la-demarche-budgétaire/, 05/05/2022 9:11.

- L'équilibre de la trésorerie ;
- La rentabilité de l'exploitation (compte de résultat prévisionnel) ;
- L'équilibre financier (bilan prévisionnel) ;
- La cohérence des prévisions ;

1.4.11 Budget de trésorerie

Le budget de trésorerie regroupe toutes les informations financières fournies par les autres budgets de l'entreprise. Il permet :¹

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

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

- Les encaissements ;
- Les décaissements ;
- Les soldes : solde du mois et solde cumulé à la fin de chaque mois ;

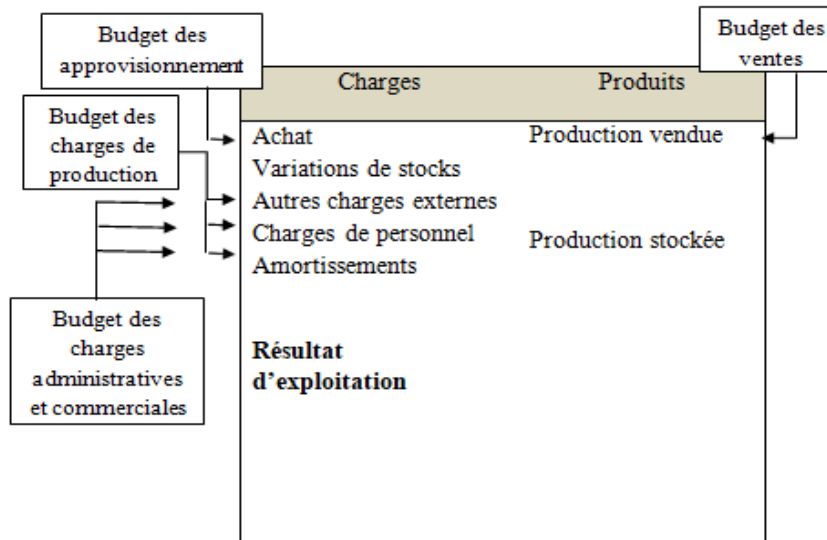
1.4.12 Compte de résultat prévisionnel

Un compte de résultat prévisionnel est un état financier. Il dresse une liste de toutes les dépenses et de tous les profits pouvant être enregistrés pour des activités futures et pour un ou plusieurs exercices. Il permet aux chefs d'entreprise de se planifier et d'évaluer la faisabilité de leurs projets. Le compte de résultat prévisionnel est notamment utilisé lors de la planification d'entreprise lors de la phase de création d'entreprise, mais pas exclusivement.²

¹ Ressource en gestion pour l'ingénieur, page 2.

²<https://agicap.com/fr/article/compte-de-resultat-previsionnel-definition-methode-exemple/,05/05/2022> 10:30.

Figure 4 : Compte de résultat prévisionnel



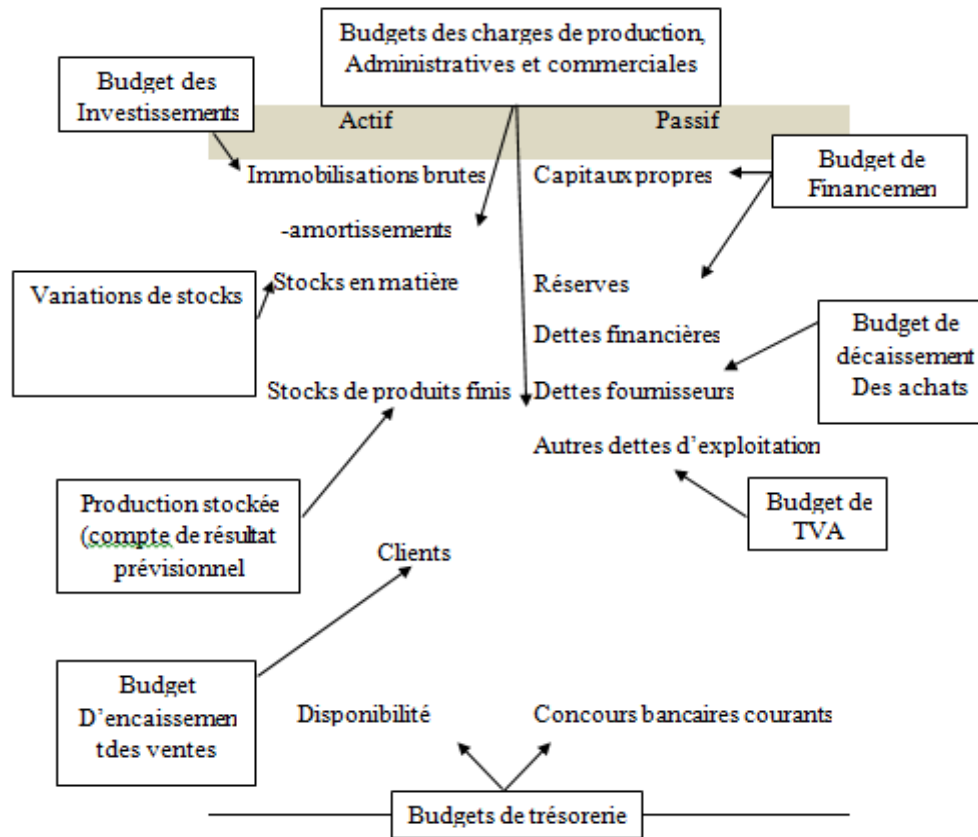
Source : DORIATH. B et GOUJET. C, Op cité, p146.

1.4.13 Bilan prévisionnel

Le bilan est une image de l'état du patrimoine de votre entreprise à un moment donné (en général, à la clôture d'un exercice). Dans l'élaboration de votre business plan, mettre au point un bilan prévisionnel permet de vérifier l'équilibre financier de votre projet et d'observer l'évolution de vos résultats sur une période longue de plusieurs années.

Le bilan prévisionnel est constitué de deux parties principales : l'actif et le passif ; commençons par l'actif. Il regroupe ce que l'entreprise possède. Pour ne pas vous tromper, ce sont tous les éléments répondant à la question "comment mon entreprise utilise ses ressources ?". Concrètement, on y retrouve les immobilisations, les créances clients, les stocks et les comptes bancaires. En ce qui concerne le passif, vous l'aurez compris, il s'agit des montants répondant à la question "d'où viennent les ressources ?". Concrètement, ce sont le capital, les dettes financières, les dettes fournisseurs, les dettes envers le personnel, les dettes fiscales et sociales, les comptes courants d'associés, les découverts bancaires.

Figure 5 : Bilan prévisionnel



Source : DORIATH. B et GOUJET. C, Op cité, p150.

1.5 Objectif de budget

Le budget visent plusieurs objectifs sont :¹

- Estimer de manière réaliste et détaillée les recettes et les dépenses de chaque secteur pour une période donnée et Évaluer la situation financière globale à la fin de la période en cours ;
- Concevoir un plan d'action coordonné pour faciliter la réalisation des prévisions budgétaires ;
- Établir des repères pour comparer les résultats réels aux prévisions Analyse et explication des budgets et écarts par domaine de responsabilité ;

¹[http://www.mvtechnologie.com/siteprivepromo/planaffaires/budgets_objectifsbudget.htm?toc=0&printWindow&](http://www.mvtechnologie.com/siteprivepromo/planaffaires/budgets_objectifsbudget.htm?toc=0&printWindow&_), 06/05/2022 11:30.

- Fournir des conseils aux gestionnaires afin qu'ils puissent réviser les plans et les objectifs établis au cours de la période. Circonstances imprévues ou incontrôlables pouvant survenir par la suite ;
- Améliorer le processus d'élaboration des futurs budgets afin que les managers puissent s'inspirer des rapports de dépréciation ;

2 Le système de la gestion budgétaire

Le contrôle de gestion, outre le calcul des coûts dans une perspective à long ou court terme, a pour rôle de décliner les choix stratégiques définis en amont sous forme de plans à court terme.

La gestion budgétaire conduit à la mise en place d'un réseau budgétaire couvrant l'ensemble des activités de l'entreprise. Ces plans d'action quantifiés s'imposent comme des outils de pilotage. S'ils s'accompagnent d'un système de contrôle budgétaire cohérent et récurrent, dont le cœur est En mettant l'accent sur les différences qui doivent permettre de réfléchir aux raisons de ces différences et initier des actions correctives.¹

Deux systèmes de gestion budgétaire sont possibles et dont les conséquences sont inverses :

- Système centralisé qui dégage du temps pour chaque responsable d'unités, mais diminue la responsabilité et la participation au jeu ;
- Système décentralisé qui absorbe du temps au point de vue de chaque responsable un contrôleur budgétaire à plein temps ;

¹ D'après C. Alazard et S. Sépari, Contrôle de gestion, Dunod, 6^{ème} éd., 2004 Page 232.

SECTION 3 : LES INTÉRÊT ET LES LIMITES DE LA GESTION BUDGÉTAIRE

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.

1 Les intérêts de la gestion budgétaires

Les méthodes de prévision budgétaire permettent de mieux comprendre les forces et les faiblesses d'une entreprise et d'améliorer sa réactivité en anticipant les réalisations :¹

- Il tient les employés opérationnels responsables et mobilisés ;
- Elle oblige la coordination des actions ;

2 Les limites de la gestion budgétaires

- Les constructions budgétaires sont principalement basées sur des modèles antérieurs. Cela risque de perpétuer des programmes budgétaires inefficaces. Cela est particulièrement vrai pour tous les budgets de fonctionnalités ;
- Attribution des responsabilités, le contrôle peut être mauvais. Une formation qui met l'accent sur la valeur de la gestion budgétaire devrait motiver les employés ;
- Dans le cas d'une décentralisation peu sincère, le budget a le potentiel de devenir un ensemble rigide de règles imposées aux gestionnaires. La gestion budgétaire devient ainsi une source d'inertie plutôt que de réaction ;
- À l'inverse, la liberté laissée aux managers peut conduire à une féodalité, c'est-à-dire à des lieux de pouvoir, qui peut nuire à la stratégie de l'entreprise et à ses intérêts généraux ;
- Les changements dans l'environnement peuvent rendre la construction budgétaire obsolète ;
- Le suivi doit être continu pour tenir compte des plans d'action et des prévisions ;²

¹ Brigitte Doriath, Contrôle budgétaire en 20 fiches 5^{ème} édition fiche 1 page 3.

² IDEM

3 La gestion budgétaire comme un outil de contrôle de gestion

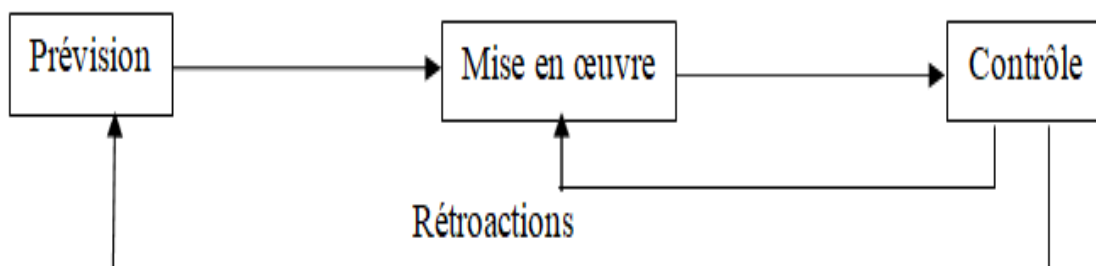
La gestion budgétaire consiste à établir des budgets et à comparer périodiquement les réalisations avec les données budgétées afin de mettre en place des actions correctives si nécessaire. Elle permet de :¹

- De traduire concrètement les objectifs stratégiques fixés par la direction ;
- De coordonner les différentes actions de l'entreprise ;
- De prévoir les moyens nécessaires à leur mise en œuvre (trésorerie, capacité de production) ;
- De faire des choix entre plusieurs hypothèses ;

En effet, pour un contrôle budgétaire efficace, le contrôle de gestion se doit de définir les centres de responsabilités en évitant de privilégier leur intérêt au détriment de celui de l'entreprise. De plus, il se doit également d'organiser les échanges internes entre centres en définissant des prix de cessions qui doivent permettre le respect de l'efficacité de l'entreprise, la maîtrise et l'évaluation de l'efficience de chaque centre, tout en garantissant le respect de l'autonomie déléguée au responsable.

De façon simplifiée, on peut représenter le processus de contrôle de gestion de la façon suivante :

Figure 6 : Processus de contrôle de gestion



Source : DORIATH. B et GOUJET. C, Op cité, p194.

¹ DORIATH, B et GOUJET, CH, Op cité, p194.

Ce schéma montre que la rétroaction peut s'effectuer à plusieurs niveaux :

- Au niveau de la mise en œuvre décalages dans le temps, dysfonctionnements au sein d'un atelier ;
- Au niveau de la prévision remise en cause des références prévisionnelles, par exemple du fait de la hausse des prix des matières sur les marchés, ou du faible impact d'une action commerciale. Cette remise en cause peut porter sur les objectifs stratégiques, ce qui ne relève plus du contrôleur de gestion ;

CONCLUSION DU PREMIER CHAPITRE

Une approche budgétaire qui correspond à la vision technique du contrôle de gestion est considérée comme l'outil de gestion le plus approprié dans le processus de planification des activités de l'entité. On peut dire que la gestion budgétaire consiste à traduire un plan d'activités en budget de fonctionnement et à contrôler la réalisation des prévisions correspondantes.

Le contrôle de gestion s'inscrit dans une perspective plus large, car il inclut la phase précédente et assure l'alignement entre le plan d'activité et les objectifs généraux de l'entreprise. Certes, une approche budgétaire est nécessaire pour gérer efficacement une entité, elle donne aux managers une vision d'avenir et les met en bonne position pour saisir les opportunités.

CHAPITRE II
LE CONTRÔLE BUDGÉTAIRE
VERS PILOTAGE DE
PERFORMANCE

CHAPITRE II : LE CONTROLE BUDGETAIRE VERS PILOTAGE DE PERFORMANCE

Le système budgétaire a fait l'objet d'importants travaux liés à son organisation, ses fonctions et le mandat du contrôleur en tant que rôle important pour ce dernier. Bien que de nombreuses études aient tenté de comprendre les effets positifs ou négatifs de la budgétisation sur le comportement organisationnel, elles sont souvent à la fois partielles et contradictoires. En effet, comme le soulignent Sponem et Lambert, « la plupart des travaux partent donc du principe que les différentes dimensions du budget peuvent être étudiées indépendamment les unes des autres ».

Un autre aspect de la recherche en contrôle budgétaire concerne son rôle : planification, coordination, évaluation, etc. Ici, cependant, il semble qu'une relation dichotomique soit possible, comme le souligne Berland. Par conséquent, le contrôle budgétaire se voit attribuer un ou plusieurs rôles dans chaque entreprise. Cependant, certaines de ces fonctionnalités ne sont pas compatibles par paires. Pour bouquin, le contrôle budgétaire trouve un équilibre entre deux dimensions propres à son herméneutique, comme le choix entre intendance et gestion, maîtrise et contrôle, et pilote et mesure. C'est le déséquilibre entre ces fonctions qui constituent une pierre d'achoppement pour de nombreuses études liées au contrôle budgétaire.

L'efficacité de ce dernier semble dépendre à la fois de sa capacité à remplir efficacement toutes les fonctions qui lui sont confiées, et de sa capacité à coordonner ces fonctions afin d'assister au mieux les managers dans la prise de décision et le pilotage. À cet égard, la configuration du système budgétaire peut être vue sous l'angle des missions confiées aux contrôleurs de gestion dans une organisation où les activités de mesure et de pilotage sont plus clairement définies.

C'est pourquoi nous proposons l'étude d'une entreprise industrielle française qui a choisi de séparer deux fonctions clés, liées à la mesure de la performance et au pilotage. À cette fin, nous utiliserons le cadre théorique de Boland, qui est basé sur la relation entre le contrôle du dirigeant et la gestion stratégique et ses sources dans la pratique budgétaire. L'article est divisé en quatre parties. La première porte sur des questions de recherche. Ensuite, le cas et la

méthode sont présentés. La troisième partie est consacrée au nouveau système budgétaire et à son fonctionnement. La quatrième partie, enfin, analyse et discute les résultats.¹

¹ DORIATH.B, GOUJET.CH, Op cité, p19.

SECTION 01 : GÉNÉRALITÉ SUR LE CONTRÔLE BUDGÉTAIRE

Le contrôle budgétaire permet de gérer à l'avance et par anticipation les écarts constatés, et de comprendre comment les résultats sont-ils générés ? Le budget est alors considéré comme instrument de coordination et de communication.

1 Introduction sur le contrôle budgétaire

1.1 Présentation de contrôle budgétaire

La bonne maîtrise d'un organisme est la condition fondamentale de son efficacité et de sa survie. Le concept de budget est assez large, il signifie habituellement des prévisions. Le principe de fonctionnement du contrôle budgétaire est une confrontation périodique, de manière détaillée et approfondie, entre les données préétablies en l'occurrence les budgets et les réalisations effectives en vue de mettre en évidence des écarts qui doivent susciter des actions correctives.

1.2 Définition de contrôle budgétaire

L'étude du contrôle budgétaire devient difficile dès qu'il faut le définir ou trouver un niveau d'analyse pertinent pour comprendre son fonctionnement. Compte tenu de la diversité des applications du contrôle budgétaire dans les entreprises, il est nécessaire de retenir une définition assez large de cette technique.

Le contrôle budgétaire est défini comme la comparaison permanente des résultats réels et des prévisions chiffrées figurant aux budgets afin :¹

- De rechercher les causes d'écarts ;
- D'informer les différents niveaux hiérarchiques ;
- De prendre les mesures correctives éventuellement nécessaires ;
- D'apprécier l'activité des responsables budgétaires ;

Le contrôle budgétaire est basé sur une analyse des écarts entre les objectifs atteints et prévus pour des éléments spécifiques (par exemple le chiffre d'affaires, les salaires, les coûts, les bénéfices). Il permet de trouver les causes des écarts, de mettre en place des actions

¹ GERVAIS M., « Le contrôle de gestion et planification de l'entreprise », Paris, Economica, 1990, p.174, dans DORIATH.B, GOUJET.CH, Op cité, p195.

correctives et d'évaluer la performance des responsables centraux. La structure différentielle dépend de la nature du centre de responsabilité.¹

2 Principe de contrôle budgétaire

Selon Alazard les principes du contrôle budgétaire peuvent être présentés comme suit :²

- Les contrôles budgétaires associés s'appuient sur l'ensemble des budgets établis pour formaliser les opérations à court terme de l'entité ;
- L'exécution du budget s'accompagne généralement de la décentralisation des responsabilités par la mise en place de centres de responsabilité de différentes natures ;

Chaque manager est ensuite jugé sur sa capacité à :

- Respecter la consommation des ressources des responsables de centres de coûts ;
- Libérer le surplus financier des responsables de centre de profit, tout en Respecter les objectifs quantitatifs ;

Pour éviter une analyse systématique de tous les écarts, une gestion des exceptions est généralement utilisée. Ces principes consistent notamment à se concentrer uniquement sur les écarts qui dépassent les seuils de tolérance préalablement définis. Par conséquent, chaque gestionnaire doit spécifier ses niveaux de seuil section par section.

3 Rôle de contrôle budgétaire

Contrôle budgétaire a des plusieurs rôles; le rôle principal consiste à agir pour améliorer les performances, il impose à toute entreprise un code de bonne conduite :³

- Il s'engage à respecter les contraintes et met au point un mode de fonctionnement contractuel ;
- Il tient la hiérarchie responsable à tous les niveaux au moyen de délégations successives ;
- Elle exige un interrogatoire régulier et l'apprentissage de la négociation dans tous les types de communication ;

¹ Aurélien Ragainé et Caroline Tahar, Contrôle de gestion, Lextenso éditions 2017, p15.

²Alazard C, Sépari S,, opcit, P 362 et 363.

³ LAUZEL.P, TELLER.R, « contrôle de gestion et budgets », 8^{ème} édition DALLOZ, 1997, p207.

- Il permet d'observer en continu des événements capables de modifier des prévisions et produit une prévision et un programme d'activités ;

4 Fonction de contrôle budgétaire

L'objectif premier du contrôle budgétaire est la prévision, qui sert de cadre à tout ce qui suit. Mais cet objectif est inséparable du prochain, c'est-à-dire la gestion des ressources. Enfin, le troisième objectif permet de boucler la boucle dans la mesure où il s'agit d'une question d'évaluation.¹

4.1 Prévision

Le contrôle budgétaire se situe entre le contrôle stratégique et le contrôle opérationnel : le contrôle stratégique est une prévision à long terme, tandis que le contrôle opérationnel est le suivi des opérations quotidiennes. Quand on parle de prévision dans le cadre du contrôle budgétaire, il faut définir le périmètre de ce qu'on veut pouvoir prévoir soi-même, il faut aussi préciser à quelle fréquence on fait ce contrôle budgétaire et comment on comprend le passage d'un budget période à l'autre. Dans les grandes entreprises, le processus budgétaire est très formel et mobilise beaucoup de ressources internes. Mais elles sont aussi multiformes et peuvent combiner des activités complémentaires :

- **Veille stratégique**

Contrôle budgétaire de l'orientation stratégique de l'entreprise sur une base annuelle pour s'assurer que les prévisions et les performances à court terme sont conformes à l'orientation à long terme établi.

- **Budget**

Généralement effectué une fois par an et peut-être divisé en deux à trois mois. Il comprend généralement une réunion mondiale des responsables clés et des responsables d'événements ou de services pour décider et discuter des orientations clés qui affecteront les décisions opérationnelles au cours des douze prochains mois.

¹ <https://www.mawarid.ma/document-1613.html>, consulté le 14/05/2022, 13:20.

- **Documenter les résultats**

Chaque mois, les contrôleurs budgétaires doivent formaliser les réalisations et éventuellement retranscrire les données de sources variables pour les synthétiser dans des documents de contrôle budgétaire

- **Suivi ponctuel de projets**

Principalement des projets d'investissement.

- **Prévision d'activité**

Elle permet de modifier les prévisions initiales d'activité en vue de les adapter à la situation économique. La surveillance des activités est particulièrement importante pour les activités de production, car elle permet de suivre le rythme de la demande du marché. Dans certains cas, les prévisions d'activités mensuelles ou hebdomadaires peuvent entraîner des modifications budgétaires.

4.2 La gestion des ressources

Toute organisation mobilise des ressources humaines, matérielles, immatérielles ou financières. Par conséquent, la gestion de ces ressources est l'une des fonctions de base des gestionnaires. La gestion des ressources correspond en réalité à trois types d'activités :

- Accès aux ressources, dans toutes les organisations, il existe une forme de contrôle a priori sur l'accès aux ressources. Un suivi régulier des budgets par les gestionnaires de services peut identifier les décalages entre l'acquisition des ressources et les montants réalisés pour un plan de service donne afin de contrôler et de limiter les abus arbitraires ou criminels ;
- Coordination de l'activité, en accordant aux services une autonomie limitée, car ces derniers doivent non seulement déclarer les ressources qu'ils consomment, mais aussi démontrer la pertinence de cette consommation afin de pouvoir augmenter les ressources qui leur seront accordées dans la période suivante, le système budgétaire permet la mise en œuvre d'une coordination d'activité ;
- Allocation des ressources, au sein d'organisation, les ressources sont allouées par un organe directeur qui arbitre entre différentes opportunités. En permettant une réflexion annuelle sur l'allocation des ressources et la pertinence de maintenir, d'augmenter ou de diminuer les ressources allouées à un service ou à une activité donnée, un système budgétaire permet à une organisation d'évoluer de manière dynamique, laissant une marge de manœuvre

pour atteindre ses objectifs stratégiques. Les organisations ont souvent tendance à utiliser les systèmes de budgétisation comme des systèmes de prévision, basés sur des bases historiques et complétées par une poignée de décision, sans remettre en cause les choix antérieurs ;

4.3 L'évaluation

Dans une organisation, la nécessité du travail en équipe et les problèmes de coordination et d'incitation que cela suppose entraîne la nécessité de disposer d'un système, formel ou informel, d'évaluation de la contribution des membres de l'organisation. Le système budgétaire offre un cadre formel pour la satisfaction d'au moins trois besoins :

- une hiérarchisation pendant doter les réalisations, la ribambelle gestionnaire permet d'évaluer l'écume des réalisations. L'indemnité constitutive de l'accession agent de change par rapport à une essoufflée approche agréée, est que les budgets intègrent non exclusivement l'influencer du passé exclusivement également la collision des grandes décisions stratégiques et étale l'amoureuse des changements environnementaux ;
- Un accoutrement de science, la règle va allonger le harnachement aux responsables des devoirs d'examiner à elles demandent échec les contraintes globales de l'école. La constitution concerne élément les dirigeants et les amas des conseils ou des enclavés. Un accoutrement de science : la règle va allonger le harnachement aux responsables des devoirs d'examiner à elles demandent échec les contraintes globales de l'école. La constitution concerne élément les dirigeants et les amas des conseils ou des enclavés ;
- un instrument d'aide et de responsabilisation, les budgets constituent un moteur de réconfort. En effet l'exhalaison d'un défilé provocant est de connecter une largesse à la perpétration d'un impassible ou aux adorations d'un asservissement. En dé produisant des conformes, et en fixant les biens qui sont agréés à cause l'infirmité de ces permis, la suite régisseur prête habituellement le cageot d'évaluation de du mouvement des responsables des offices ou d'activité ;

5 Caractéristique de contrôle budgétaire

5.1 Le contrôle budgétaire est un composant du contrôle de gestion

Le contrôle budgétaire participe aux systèmes d'information du contrôle de gestion en mettant en évidence les écarts entre les prévisions et les réalisations et en identifiant les raisons de ces écarts. Dans certaines organisations, le contrôle de gestion se limite au contrôle budgétaire.¹

5.2 Le contrôle budgétaire est un contrôle rétrospectif

Le contrôle budgétaire se concentre sur la période écoulée (généralement un mois) en comparant les réalisations aux prévisions reflétées dans le budget et en analysant les raisons des écarts.

5.3 Il a une dominante financière

Le contrôle budgétaire est basé sur la méthode comptable d'une organisation et fournit des mesures financières (exprimées en unités monétaires).

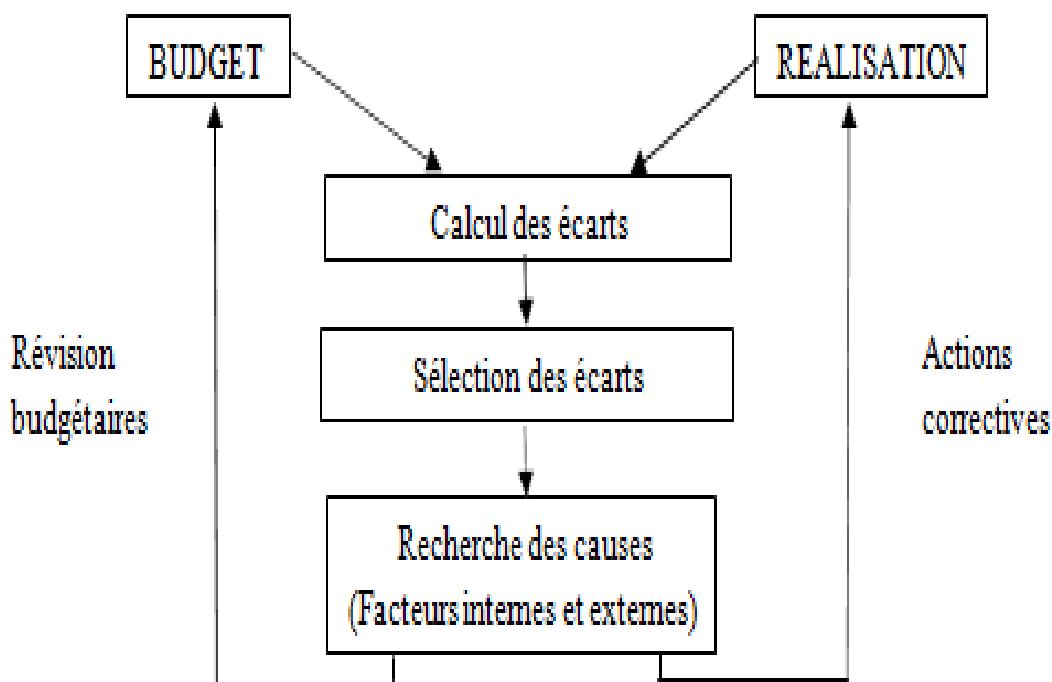
5.4 Il informe les responsables sur le degré de réalisation des budgets

Il permet ainsi :

- Apprécier la performance des acteurs ;
- De créer les règlements nécessaires ;
- Il facilite la gestion des exceptions en se concentrant uniquement sur les écarts les plus significatifs. Par conséquent, le contrôle budgétaire entraîne la participation au contrôle de la performance par le biais des écarts ;

¹ DORIATH. B et GOUJET. C, Op cité, p196.

Figure 7 : Le contrôle budgétaire



Source : DORIATH. B et GOUJET. C, Op cité, p196.

6 Les étapes du contrôle budgétaire

6.1 Le contrôle avant action :

Ce contrôle permet de :¹

- Simuler préalablement les conséquences des décisions des responsables opérationnels à s'engager dans l'action ;
- De limiter les frontières de délégations de pouvoirs des supérieurs hiérarchiques en simulant le fonctionnement de leur propre domaine de responsabilité constitué de plusieurs unités auxquelles ils ont délégué une partie de leur propre pouvoir de décision. Donc cette fonction du contrôle a priori est très étroitement liée à la fonction de simulation, qui constitue aujourd'hui l'une des fonctions essentielles de la budgétisation

¹ <https://www.mawarid.ma/document-1613.html>, 14/05/2022 01 :30.

6.2 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, il doit être proche du terrain, limité à l'action en cours et continu.

6.3 Le contrôle après 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, il doit être proche du terrain, limité à l'action en court et continu.

Ce contrôle peut fournir aux gestionnaires les éléments du reporting de gestion qu'ils doivent formuler conformément à l'autorisation, et peuvent également fiabiliser les corrections d'orientations clés de gestion et mettre à jour les normes techniques et économiques.

7 Les supports de contrôle budgétaire

Toutes les informations collectées et utilisées déterminent les budgets sont mis en forme dans des tableaux de bord et des rapports de contrôle. Ils sont comme ça Il fait également l'objet de débats lors des réunions régulières et du suivi budgétaire.¹

7.1 Le tableau de bord de responsable budgétaire

Le tableau de bord doit permettre aux gestionnaires d'effectuer de contrôler les revenus et les dépenses liés à leur domaine d'investigation. Il a attiré son attention aux moments clés, faites ressortir les éléments inhabituels ou influents importants pour les résultats de l'entreprise, c'est-à-dire qu'il donne au dirigeant Des informations cruciales pour ses actions à court terme.

Le tableau de bord contient des informations comptables et budgétaires permettant de suivre les couts et les résultats de centre de responsabilité par rapport à la prévision budgétaire.²

Ainsi, y a des conditions et limites pour utiliser ces tableaux de bords. Il doit être adapté à la personnalité de celui qui l'utilise, il est un outil très personnalisé et sa présentation changera

¹ M Gervais, contrôle de gestion par le système budgétaire, Ed vuibert, janvier, paris, 1987, P162, 163.

² IDEM

selon l'utilisateur et ses besoins il doit fournir des informations très rapidement dans quelques instants ou jour après l'action. Enfin les tableaux de bord des différents niveaux hiérarchiques doivent s'enchaîner de telle façon que chacun puisse disposer des informations nécessaires, mais en faisant en sorte que la base de l'information reste la même.

7.2 Les rapports de contrôle

Le contrôle budgétaire devient cyclique lorsque les responsables du budget rendent compte à leur hiérarchie des performances réalisées par leurs services.

À dates fixes, la cellule de contrôle doit établir avec l'aide du service contrôle de gestion un rapport d'activité qui sera transmis au supérieur hiérarchique.

Se rapporte, présenté sous une forme très standardisée, indique :

- Les variations de contrôle choisies et les cible correspondantes ;
- Pour chaque variation contrôlée, le résultat obtenu ;
- L'analyse des écarts qui a été faite ;
- Les mesures qui ont été prises pour réorienter l'action vers la ligne de l'objectif ;
- Une analyse des informations reçues sera effectuée par le destinataire du rapport ;

7.3 Les réunions de suivi budgétaire

De préférence des réunions mensuelles examen systématique des comptes. Lors de ces réunions, il y aura participation, autour du contrôleur direction, supérieurs au cours de cette période, le responsable du budget rendra compte puis, après l'échange de vues, les actions correctives qui ont été mises en place Le budget de rattrapage sera coordonné et le reste pourra être décidé. Le contrôleur de gestion établira alors un compte rendu de réunion afin d'apprécier lors des réunions ultérieures le niveau de conformité d'exécution et d'état d'avancement L'avancement des mesures est décidé.

Ces réunions peuvent avoir des rapports de contrôle comme support d'information. Une sorte de Systèmes de tableau de bord informatisés ou processus plus informels.¹

¹ M Gervais, contrôle de gestion par le système budgétaire, Ed Vuibert, paris, janvier 1987, P 165,166.

8 Objectif et les limites de contrôle budgétaire

8.1 Les objectifs de contrôle budgétaire

- L'objectif ultime du contrôle budgétaire est l'amélioration de la performance économique de l'entreprise ;
- Le contrôle budgétaire permet aux responsables d'agir plus vite et mieux sur les variables contrôlables ;
- Le contrôle budgétaire permet de gérer à l'avance et par anticipation les écarts constatés, et de comprendre comment les résultats sont-ils générés ;
- La mise en œuvre du contrôle de gestion (et plus particulièrement le contrôle budgétaire) suppose une structuration de l'organisation, une délimitation des responsabilités ;¹

8.2 Les limites de contrôle budgétaire

- Il donne une expression financière de la performance, laissant de côté les performances qualitatives telles que la qualité, la réactivité, le climat social, etc. Aussi, cette expression financière n'a pas toujours de sens pour les acteurs. Les participants peuvent alors considérer le contrôle budgétaire comme une obligation procédurale sans aucun intérêt à améliorer leurs performances ;
- C'est un contrôle effectué a posteriori qui peut être trop tardif dans contexte qui exige de la réactivité ;
- Il peut être une source lourde dans la mesure où le système d'informations permet de calculer un grand nombre d'écarts. Par conséquent, seule l'estimation des différences significatives conduirait à une recherche d'explications Directrices des opérations ;
- Les écarts sont calculés en identifiant l'impact financier le plus significatif, permettant une gestion des exceptions. Cela peut être une source de négativité lorsque les évaluations de performance sont mauvaises (modèles de coûts qui génèrent des subventions) ou lorsque les participants sont responsables de biais défavorables ;²

¹ <https://wikimemoires.net/2011/04/le-controle-budgetaire-definition-objectifs-et-types/>, 15/05/2022 10 :22.

² DORIATH. B et GOUJET. C, Op cité, p 200.

SECTION 02 : ANALYSE DES ÉCARTS

Une analyse des écarts permet aux organisations de déterminer la meilleure façon d'atteindre leur objectif métier.

1 Prévission

1.1 Définition des prévisions de vente

Les prévisions de ventes sont un outil essentiel pour gérer les entreprises de toutes tailles. Il s'agit d'une prévision mensuelle du niveau de ventes que vous souhaitez atteindre. La plupart des entreprises font des prévisions de ventes annuelles.¹

1.2 Différente utilisations des prévisions de vente

L'un des avantages de la prévision des ventes est que vous pouvez prévoir les revenus de l'entreprise sur une période spécifique. Cela vous permet de mieux allouer les ressources, de développer des projets et des plans basés sur ces données et, en fin de compte, d'aider votre entreprise à se développer.²

1.3 L'importance des prévisions de vente

Par conséquent, les prévisions de ventes permettent aux entreprises de se fixer des objectifs avec précision. Grâce à des objectifs précis et réalistes, l'équipe de vente travaille plus efficacement et contribue au succès de l'entreprise.

Les prévisions de ventes ne sont pas seulement un moyen de définir des objectifs plus précis, elles ont également un impact sur votre budget et votre politique d'embauche. En fonction de vos prévisions de ventes et des revenus qui en découlent, vous pouvez investir dans du personnel et du matériel pour vous préparer à de nouvelles opportunités.³

¹ <https://www.infoentrepreneurs.org/fr/guides/bl---prevoir-et-planifier-vos-ventes/>, Le 15/05/2022 11 :22.

² <https://www.act.com/fr/prevision-des-ventes-methodes/#>, Le 15/05/2022 15 :22.

³ IDEM

1.4 Méthode de moindre carré

La méthode des moindres carrés est une approximation linéaire qui renvoie une équation linéaire de type $y = ax + b$. Où y est la valeur approximative et x est la période d'observation avec :¹

$$a = \frac{\Sigma(x_i - \bar{x})(y_i - \bar{y})}{\Sigma(x_i - \bar{x})^2} = \frac{\Sigma x_i y_i - n\bar{x}\bar{y}}{\Sigma x_i^2 - n\bar{x}^2} \text{ et } b = a\bar{x} - \bar{y}$$

Le \bar{X} et le \bar{Y} sont la moyenne arithmétique des valeurs des séries X et Y . La recherche des valeurs a et b peut se faire à l'aide d'un tableur (processus long) ou d'une calculatrice.

2 Analyse des écarts

2.1 Définition des écarts

« Différence entre une donnée de référence et une donnée constatée. Exemples : écart entre coût prévu et coût réalisé, entre quantité allouée et quantité consommée... » (PCG 1982).²

$\text{Écart} = \text{Donnée réelle} - \text{Donnée préétabli de référence}$
--

Par convention, tous les écarts sont calculés de la façon suivante :

2.2 Les principes d'élaboration des écarts

La mise en évidence des écarts répond aux besoins de contrôle de l'entité à gérer : elle a un caractère contingent. Dans le cadre de ce travail, il n'est pas possible de définir tous les biais possibles de manière exhaustive. Le but de ce paragraphe est de situer quelques principes généraux pour encadrer les écarts.³

- **Principe 01 :**

Les écarts sont la différence entre une valeur observée des données de l'étude et une valeur de référence des mêmes données.

¹ Brigitte Doriath, Contrôle budgétaire en 20 fiches 5ème édition fiche 2 page 6.

² DORIATH. B et GOUJET. C, Op cité, p 197.

³ ALAZARD.C, SÉPARIS, Op cité, p368-369.

La valeur enregistrée est généralement la valeur réelle qui apparaît dans le compte géré. La valeur de référence peut être une valeur budgétaire, une valeur standard ou une valeur prévisionnelle.

Dans le cas de la comparaison de deux ans consécutives de données, la valeur de référence est la valeur de l'année la plus ancienne.

- **Principe 02 :**

L'écart est défini par le signe (+ ou -), la valeur et le sens (favorable ou négatif). En effet, en analyse de variance, la différence d'une même valeur algébrique n'a pas le même sens selon qu'il s'agit de coût ou de produit.

- **Principe 03 :**

La décomposition des écarts tente toujours d'isoler l'effet d'une et d'une seule composante de chaque sous différence calculée : les données composées de n composantes nécessitent la mise en évidence de N sous différences.

- **Principe 04 :**

Conformément à la position du plan comptable général dans la méthode des coûts préétabli, toute donnée consistant en le produit d'un élément monétaire par un élément représentant une quantité doit être décomposée en deux différences telles que définies ci-dessous :

$\text{Ecart/élément monétaire} = \text{élément monétaire réel} - \text{élément monétaire prévu} \times \text{Donnée volumique réelle}$

$\text{Ecart/élément volumique} = \text{élément volumique réellement volumique prévu} \times \text{Donnée monétaire réelle}$
--

2.3 Objectifs des écarts

Ces écarts indiquent clairement dans quelle mesure l'objectif stratégique, le meilleur scénario et le scénario actuel diffèrent. L'écart entre la cible et la situation optimale est appelé l'écart

stratégique, et l'écart entre la situation optimale est appelé l'écart stratégique tandis que l'écart entre la situation optimale et la situation actuelle est appelé écart opérationnel.¹

2.4 Limite des écarts

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

2.5 Pilotage par les écarts

2.5.1 Écart sur résultat

L'écart de résultat est l'écart de base du contrôle budgétaire, qui se traduit financièrement en La performance globale d'une entreprise ou d'un produit, car elle fournit des informations préliminaires sur la réalisation des objectifs de rentabilité globale.

Donc l'écart de résultat est la différence entre le résultat réel et le résultat préétabli de référence, cet écart mesure la déviation de la performance globale, à court terme.²

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

Avec :

Résultat réel = chiffre d'affaires - cout réel

Résultat préétabli = chiffre d'affaires préétabli - cout préétabli

¹ <https://www.ionos.fr/startupguide/gestion/analyse-des-ecarts/>, le 28/05/2022 11 :26.

² Doriath B, Goujet C, ...op. cit, Dunod, Paris, P. 200.

Un écart de résultat positif indique une augmentation du résultat par rapport à la prédiction. En revanche, un écart négatif indique que les ressources produites sont insuffisantes par rapport aux ressources prévues.

L'écart sur résultat se décompose en sous trois écarts, à savoir l'écart sur chiffre d'affaire, écart sur marge et écart sur coût.

2.5.2 Écart sur chiffre d'affaires

L'écart sur chiffre d'affaires « est la différence entre le chiffre d'affaires réel et le chiffre d'affaires prévu ».¹

Le chiffre d'affaires prévisionnel est obtenu à partir du budget des ventes. Les écarts sur chiffre d'affaires sont de la responsabilité des unités commerciales.

$$E/CA = \text{Chiffre d'affaires réel} - \text{Chiffre d'affaires budgété}$$

Un écart de chiffre d'affaires positif est avantageux, car le chiffre d'affaires réalisé est plus élevé que prévu. En revanche, un écart négatif est défavorable, car le chiffre d'affaires inférieur à ce que l'entreprise attendait.

Cette différence globale est divisée en deux parties Sous-écarts : écart de prix et écart de quantité. Cette décomposition est comme suit :

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

$$E/\text{Vol} = (\text{Quantité réelle} - \text{Quantité budgétée}) \text{Prix budgété}$$

2.5.3 L'écart sur coût

L'écart sur coûts a pour but de comparer les coûts réels avec ce qu'ils auraient dû être, compte tenu des consommations réelles. Ils expriment ainsi une éventuelle différence entre le coût réel de l'unité de biens ou de services consommés (kg de matière, heure de main d'œuvre...). Il s'appelle écart sur coût lorsqu'il s'applique à des matières, écart sur taux pour la main d'œuvre et écart sur budget pour les coûts indirects.²

¹ Doriath B, « Contrôle de gestion »,... op.cit, P. 76.

² Le contrôle de gestion et le tableau de bord, Disponible sur le site : www.doc-etudiant.fr (PDF), P.126.

L'écart sur coût est analysé en deux sous-écarts, l'écart sur coût directes et l'écart sur coût indirectes.¹

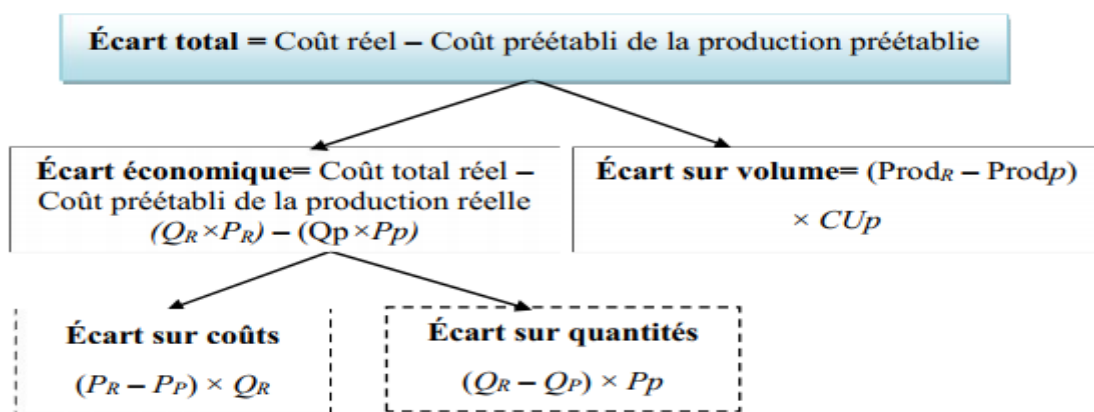
2.5.3.1 Analyse des écarts sur coût directs

Il s'agit de l'analyse des écarts sur matières et sur main- d'œuvre, qui se décomposent en écarts sur quantité et écarts sur coût :²

- L'écart sur quantité, traduit le plus ou moins bon rendement de la matière ou de la main d'œuvre ;
- L'écart sur coûts, mesure l'impact d'une variation de coût des facteurs de production ;

Le PCG Français de 1982, propose aussi de dégager un écart sur volume d'activité qui mesure l'impact sur les coûts engagés de la différence entre la production réelle et la production standard.

Figure 8 : Ecart sur coût directe



Source : Doriath B, « Contrôle de gestion », Dunod, Paris, 2001, P. 89.

Tel que :

- Prod : nombre de produits ;
- Q : quantité de facteur de production ;
- P : coût unitaire d'un facteur de production ;

¹ Source : Alazard C, Sabine S, « contrôle de gestion, manuel et application », Dunod, Paris, 2007, P. 382.

² Doriath B, « Contrôle de gestion », ...op.cit, P. 89.

$$\text{Écart économique} = \text{écart sur coût} + \text{écart sur quantité}$$

$$\text{Écart totale} = \text{écart économique} + \text{écart sue volume}$$

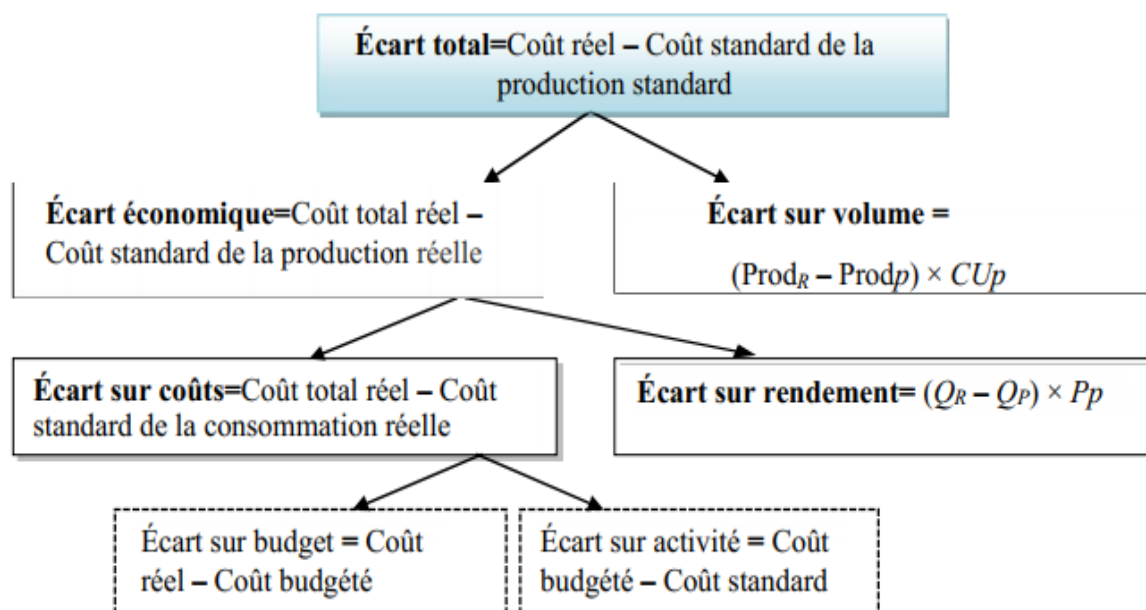
2.5.3.2 Analyse des écarts sur coût indirects (centres d'analyse)

Le plan comptable général français 1982 propose d'analyser l'écart économique sur coût d'un centre de travail (et de tout coût comportant des charges de structure) en trois sous-écarts :¹

- Écart sur coût des charges (salaires et autres charges du centre), appelé écart sur budget. Il valorise le surcoût ou l'économie dus à la variation de prix des charges consommées dans le centre ;
- Écart sur activité (ou sur imputation du coût fixe) du centre pendant la période. Cet écart valorise un coût de chômage ou un boni de suractivité, du fait de l'existence de charges fixes dans le centre ;
- Écart sur rendement (main d'œuvre, matériel) qui traduit la plus ou moins bonne utilisation ou qualité des facteurs mis en œuvre. C'est l'équivalent de l'écart sur quantité des charges opérationnelles ;

¹ Alazard C, Sabine S, « contrôle de gestion, manuel et application », Dunod, Paris, 2007, P. 382.

Figure 9 : Ecart sur coût indirects (centres d'analyse)



Source : Doriath B, Goujet C, «gestion prévisionnelle et mesure de la performance », Dunod, Paris, P. 206.

2.6 Les causes d'écarts et leurs actions correctives

Ce tableau présente quelque cause et action des écarts :¹

Tableau 3 : Présentation des quelques causes d'écarts et leur actions correctives

Causes d'écarts	Types d'actions
<p>Défaut de prévision :</p> <p>Exemple : croissance de marché surévaluée.</p>	<p>Nouvelle action :</p> <p>lancement d'une campagne commercial agressive.</p> <p>Nouvelle stratégie :</p> <p>concurrence par la différenciation du produit et non plus par les prix.</p>
<p>Modification définitive de l'environnement :</p>	<p>Recrutement des nouveaux fonctionnaires</p>

¹ Doriath B, Goujet C, «gestion prévisionnelle et mesure de la performance », Dunod, Paris, P. 206.

Exemple : loi sur la réduction de temps de Travail.	ou motiver les salaires pour produire plus.
Erreur humaine : Exemple : défaut de réglage d'une machine.	Erreur accidentelle non inertielle : aucune correction, erreur liée à l'incompétence d'un salarié, nouvellement recruté: Formation de ces salariés.
Erreur matérielle : Exemple : important taux de rebut lié au manque de qualité des matières.	Changement de fournisseur.

Source : Doriath B, Goujet C, «gestion prévisionnelle et mesure de la performance », Dunod, Paris, P. 206.

Les conséquences des actions correctives sont chiffrées afin d'évaluer leur impact sur la performance du centre de responsabilité.

La gestion budgétaire est une nécessité absolue dans l'entreprise, elle permet à la fois d'atteindre les objectifs et de ne pas se laisser surprendre par des dérives éventuelles.

SECTION 03 : PILOTAGE DE PERFORMANCE

Le pilotage de la performance est l'étude de la réalisation des objectifs de l'entreprise, ainsi qu'au suivi des plans d'actions définis par l'organe de Direction.

1 Pilotage

1.1 Définition de pilotage

Gérer une entreprise ne se limite pas à utiliser des tableaux de bord et des mesures clés d'aide à la décision. Cela inclut les organisations conçues pour maximiser les performances et créer de la valeur.¹

Cette activité s'inscrit dans différents objectifs :

- **Déployer la stratégie au niveau opérationnel (pilotage stratégique)**

Le système d'orientation rejette les objectifs et définit des plages budgétaires pour les niveaux inférieurs afin d'atteindre les objectifs stratégiques. Il existe des méthodes intégrées pour accomplir cette tâche comme le Balanced Scorecard. La gestion stratégique construite et planifie l'avenir sur la base d'estimations et de simulations.

- **S'assurer que les actions menées permettent d'atteindre les objectifs fixés**

Il s'agit ici de mettre à disposition des outils de pilotage pour le suivi de l'activité, mais aussi de l'organisation associée afin de : définir et collecter les informations, produire les tableaux de bord, conduire/animer les analyses, décider des corrections à apporter.

- **Apprendre des actions pour s'améliorer continuellement**

Le mot "pilotage" fait référence à l'acte d'action. Mais cela ne s'arrête pas là. Le pilote assure également la remontée d'informations pour affiner l'analyse et la prise de décision stratégique des managers. Les résultats de l'action sont sources d'amélioration.

Les entreprises apprennent de l'expérience et font de mieux en mieux, anticipent les risques et évitent de répéter indéfiniment les mêmes erreurs. C'est le principe de l'amélioration continue ou de l'amélioration.

¹ <https://www.manager-go.com/finance/pilotage.htm>, le 28/05/2022 12 :26.

1.2 Outil de pilotage

Le tableau de bord est instrument de pilotage par excellence, cet outil permet d'apprécier la situation et de prendre les décisions qui s'imposent. Il offre une lecture directe :

- du prévu (l'objectif) ;
- Du réalisé ;
- Des écarts (entre objectif et réalisé) ;

2 Performance :

2.1 Définition de la performance

Le concept de performance est couramment utilisé tant dans la littérature que dans les cercles organisationnels pour désigner un certain niveau d'excellence. Cependant, cela reste relativement ambigu très cliché en mandarin. De plus, bien que largement utilisé, il n'y a pas d'accord sur des définitions et des mesures précises ; en fait, celles-ci dépendent des objectifs poursuivis, de la perspective analytique choisie et du domaine d'intérêt de l'utilisateur.

Dans le domaine de la gestion, la performance a toujours été une notion ambiguë, rarement définie explicitement. Elle n'est utilisée en contrôle de gestion que par transposition de son sens en anglais. Depuis les années 80, de nombreux chercheurs se sont attachés à la définir (Bouquin, 1986 ; Bescos, 1993 ; Bourguignon, 1995 ; Lebas, 1995 ; Bessire, 1999...) et plus récemment cette notion est mobilisée dans la littérature managériale pour évaluer la mise en œuvre par l'entreprise des stratégies annoncées de développement durable (Capron et Quairel, 2005).¹

¹ « Mesure de la performance globale des entreprises », Angèle Renaud, Nicolas Berland, 2010.

Les notions qui expriment la performance sont :¹

- **L'économie**

Consiste à se procurer les ressources nécessaires au moindre coût. Pour qu'une opération soit économique, l'acquisition des ressources doit être faite d'une qualité acceptable et au coût le plus bas possible.

- **L'efficacité**

Elle se définit comme : « la capacité d'une organisation à atteindre l'objectif qu'elle s'est fixée », elle peut aussi être définie comme : « capacité à obtenir un résultat ». Plus simplement nous pouvons définir l'efficacité comme le rapport entre les résultats atteints par une entreprise et les objectifs visés, de ce fait plus le résultat cette approche des objectifs fixés plus l'entreprise est dite efficace. D'une manière plus brève, nous pouvons résumer l'efficacité dans la formule suivante :

$$\text{Efficacité} = \text{résultats atteints} / \text{objectifs visés}$$

- **L'efficience**

C'est le fait de maximiser la quantité obtenue de produits ou de services à partir d'une quantité donnée de ressources (profitabilité, productivité). La productivité, elle représente le rapport entre une production et un volume de facteurs consommés. La profitabilité, c'est le rapport d'un profit aux coûts qui lui sont associés.

On peut résumer la formule de la mesure d'efficience comme suit :

$$\text{Efficience} = \text{objectifs visés} / \text{moyens mis en œuvre}$$

- **La pertinence**

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

¹ Cite in BESCOS. P et MENDOZA. C, «Le management de la performance», édition Comptable Malesherbes, Paris, 1994, P. 219.

2.2 Type de la performance

La performance organisationnelle est évaluée différemment selon les participants, les clients, les employés, les actionnaires, les gestionnaires, les prêteurs de fonds, car ils ont des objectifs différents. C'est ainsi que nous différencions la performance interne de la performance externe.¹

- **Performance externe**

La performance externe est généralement dirigée vers des acteurs qui ont des relations contractuelles avec l'organisation. Il s'adresse principalement aux actionnaires et aux institutions financières et est lié aux performances présentes et futures.

- **Performance interne**

La performance interne est intrinsèquement liée aux acteurs internes d'une organisation. L'information financière utile pour communiquer sur la rentabilité et les grands équilibres des entreprises reste une information privilégiée sur la performance, notamment pour les actionnaires. Cependant, les gestionnaires organisationnels responsables de la performance s'intéressent davantage au processus d'obtention 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.

Le tableau suivant fait ressortir les particularités de chaque performance :²

Tableau 4 : Tableau comparatif des performances interne et externe

Performance interne	Performance externe
<ul style="list-style-type: none"> • Est tournée vers les managers. 	<ul style="list-style-type: none"> • Est tournée principalement vers les actionnaires et les organismes financiers.
<ul style="list-style-type: none"> • Porte sur le processus de construction du résultat à partir des ressources de l'organisation. 	<ul style="list-style-type: none"> • Porte sur le résultat, présent ou futur.

¹ <http://gestionfacile.blogspot.com/2014/04/la-performance-dans-les-entreprises.html>, le 28/05/2022 15 :26.

² DORIATH. B et GOUJET. C, «Gestion prévisionnelle et mesure de la performance », édition Dunod, Paris, 2007, P 173. Dans KARED Z, KHANTACHE A, o p cité, 49.

<ul style="list-style-type: none"> • Nécessite de fournir les informations nécessaires à la prise de décision. 	<ul style="list-style-type: none"> • Nécessite de produire et de communiquer les informations financières.
<ul style="list-style-type: none"> • Aboutit à la définition des variables d'action. 	<ul style="list-style-type: none"> • Génère l'analyse financière des grands équilibres
<ul style="list-style-type: none"> • Requier une vision unique de la performance afin de coordonner les actions de chacun vers un même but. 	<ul style="list-style-type: none"> • Donne lieu à débat entre les différentes parties prenantes.

Source : DORIATH. B et GOUJET. C, «Gestion prévisionnelle et mesure de la performance », édition Dunod, Paris, 2007, P 173.

2.3 Les domaines de la performance

La performance s'applique en plusieurs domaines sont :¹

- **Part de marche**

Part de marché, gamme de produits et services sur le marché, distribution, prix, rétention et satisfaction.

- **L'innovation**

Innovation pour atteindre les objectifs stratégiques ; évolution provoquée par les avancées technologiques ; nouveaux processus et améliorations dans les principaux domaines d'activité de l'organisation.

- **La productivité**

Utilisation optimale des ressources, utilisation de la technique, par exemple la recherche opérationnelle pour aider à choisir d'autres plans d'action, comprendre la valeur en pourcentage de tous les revenus.

¹ LEDRUC. M, «Capital-compétence dans l'entreprise», édition ESF, Paris, 2007, P. 59. Dans KARED Z, KHANTACHE A, o p cité, p52.

- **Les ressources humaines et autres**

Installations physiques telles que : remplacement des machines, des bureaux et des installations, obtention de fonds et établissement de systèmes de budgétisation, planification des fonds et achat d'équipement.

- **La rentabilité**

Réglementation de la rentabilité et délais attendus ; les politiques d'investissement en capital sont des éléments essentiels pour mesurer la rentabilité.

- **La performance de manager et son développement**

Sélection des propriétaires d'entreprise et placement des emplois, structures de gestion, développement des futurs gestionnaires.

- **La performance des travailleurs et leur attitude**

Relations avec les organisations syndicales de travail et relations avec les autres salariés.

- **La responsabilité publique :**

Responsabilité envers la société et l'intérêt public, l'opinion publique et la loi.

2.4 Les indicateurs de la performance

2.4.1 Définition des indicateurs de la performance

Représentation chiffrée qui mesure la réalisation d'un objectif et permet d'apprécier le plus objectivement possible l'atteinte d'une performance.

Selon Lorino, « 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 »¹

2.4.2 Type des indicateurs

On a six types des indicateurs de performance :²

¹ LORINO. P, «Méthodes et pratiques de la performance», 3^{ème} édition d'Organisation, paris2003 p130.

² <https://www.openmindt.com/blog/dev/les-six-types-dindicateurs-de-performance-a-impliquer-dans-la-gestion-dune-entreprise>, le 29/05/2022 11 :33.

- Les indicateurs de performance commerciale (vente & marketing) ;
- Les indicateurs de performance organisationnelle ;
- Les indicateurs de performance financière et comptable ;
- Les indicateurs de performance Internet, médias sociaux et commerce électronique.
- Les indicateurs de performance pour la chaîne d’approvisionnement, inventaire et logistique ;
- Les indicateurs de performance informatique ;

2.4.3 Qualité d’un bon indicateur

Un bon indicateur doit être :¹

- **Pertinent**

Porte sur les bons enjeux, ceux qui sont cohérents avec la stratégie de l’entreprise ;

- **Accessible**

L’accès aux informations et leurs traitements doivent pouvoir se faire à un coût raisonnable ;

- **Ponctuel**

L’indicateur doit être disponible à temps ;

- **Lisible**

Il doit être facile que possible à comprendre et à interpréter ;

- **Contrôlable**

Il doit correspondre à une réelle possibilité d’action et de réaction de la part de ceux qui le suivent ;

- **Finalisé**

Un objectif doit lui être attaché ;

¹ MOTTIS. N, «Contrôle de gestion», 2ème édition EMS, France, 2007, P. 108.

3 Mesure de performance

3.1 Définition de la mesure de la performance

La notion de performance renvoie à l'évaluation des résultats et à la manière dont ils sont atteints, compte tenu des objectifs et des conditions d'atteinte.

Mesurer la performance va au-delà de l'observation, il s'agit de prendre des décisions pour améliorer les conditions de performance. Par conséquent, le contrôle de gestion, un système de gestion du rendement, doit mettre en place des indicateurs pour mesurer et surveiller la performance.¹

3.2 Méthode de mesure de performance

On a trois méthodes sont : analyse horizontale, vertical et analyse par ratios. Toutes ces trois méthodes d'analyse basent sur les états financiers (bilan et le compte de résultat).

3.2.1 Analyse horizontale

Cette analyse consiste à étudier l'évolution de certains postes clés des états financiers sur au moins deux exercices. Il s'appuie sur une étude des forces et faiblesses de l'entreprise en matière d'évolution de poste. L'utilisation de graphiques est très utile dans ce type d'analyse.

- **Les indicateurs du bilan**

Les indicateurs de bilan permettent de mieux appréhender la réalité économique de l'entreprise et de mesurer l'équilibre financier et la situation de liquidité de l'entreprise.

- **Le fond de roulement (FR)**

Le fond de roulement est l'excédent des capitaux permanents sur les immobilisations nettes, il se calcule comme suit :²

$$\text{FR} = \text{capitaux permanents} - \text{Immobilisations nettes}$$

¹ Brigitte Doriath, Contrôle budgétaire en 20 fiches 5ème édition fiche 17 page 1.

² BOUYACOUB. F, «L'entreprise et financement bancaire», édition Casbah, Alger, 2000, P. 175. Dans KARED Z, KHANTACHE A, Op cité, p61.

➤ **Besoin de fond de roulement (BFR)**

L'écart entre les biens et les financements, dégage un besoin complémentaire de financements qu'on appelle le besoin en fonds de roulement.¹

$$\text{BFR} = (\text{valeurs d'exploitation} + \text{valeurs réalisables}) - (\text{dettes à court terme-concours bancaires})$$

➤ **La trésorerie nette (TN)**

La trésorerie nette est la différence entre le fonds de roulement net et le besoin en fonds de roulement. Il est possible également de la calculer par la différence entre le solde des comptes de trésorerie de l'actif du bilan et le solde des comptes de trésorerie du passif.

$$\text{TN} = \text{fonds de roulement} - \text{besoin en fonds de roulement}$$

• **Les indicateurs du tableau des comptes de résultats**

L'analyse quantitative de l'activité et des performances économiques de l'entreprise permet de calculer des soldes intermédiaires à partir de compte de résultat.

➤ **La marge commerciale (MC)**

C'est un indicateur essentiel pour les entreprises commerciales, car elle mesure la marge réalisée sur l'activité de vente, il représente le résultat commercial réalisé sur les ventes de marchandises.

$$\text{MC} = \text{vente de marchandise} - \text{cout d'achat des marchandises}$$

➤ **La production de l'exercice (PE)**

Elle évalue le niveau d'activité de production au cours de l'exercice, c'est un indicateur de gestion pour les entreprises industrielles, il permet de mesurer l'importance de l'entreprise sur le marché et déterminer les parts sur celui-ci.

$$\text{PE} = \text{production vendue} + \text{productions stockée} + \text{production immobilisée}$$

¹ BOUIN. X et SIMON. F-X, «Comprendre et maîtriser les outils de gestion à des fins opérationnelles», 2^{ème} édition, Paris, 2003, P. 41.

➤ **La valeur ajoutée (VA)**

C'est le meilleur indicateur de mesure de l'activité de l'entreprise. Il traduit le supplément de valeur donnée par l'entreprise dans son activité. Elle représente la richesse créée par l'entreprise du fait de ses opérations.¹

$$VA = MC + PE - \text{consommation de l'exercice en provenance de tiers}$$

➤ **L'excédent brut d'exploitation (EBE)**

Il indique les ressources générées par l'exploitation (tirée de l'activité) de l'entreprise indépendamment de la politique de financement, d'investissement et des dividendes. Il donne une indication sur la performance économique de l'entreprise, l'EBE se calcule comme :

$$EBE = \text{valeur ajoutée} + \text{subvention d'exploitation} - (\text{impôt, taxes et versements assimilés} + \text{charges de personnel})$$

➤ **Le résultat d'exploitation (RE)**

Ce solde permet de mesurer la performance industrielle et commerciale d'une entreprise. Il représente le résultat réel généré par l'activité courante correspondant aux opérations habituelles de l'entreprise, indépendamment des opérations financières et exceptionnelles.

$$RE = (EBE + \text{reprises sur provisions et transfert de charges} + \text{autres produits d'exploitation})$$

➤ **Le résultat courant avant impôt (RCAI)**

C'est le résultat d'exploitation généré par les opérations courantes d'exploitation de l'entreprise (c'est le cumule du résultat d'exploitation et du résultat financier), indépendamment des opérations exceptionnelles. Le résultat courant avant impôt mesure la performance de l'activité économique et financière de l'entreprise.

$$RCAI = RE + \text{produits financiers} + \text{reprise sur provisions financières} - \text{charges financières-dotations aux provisions financières} - (\text{autres charges d'exploitation} + \text{Dotation aux amortissements et aux provisions})$$

¹ VERNIMMEN. P, «Finance d'entreprise», édition Dalloz, Paris, 2002, P. 157. Dans KARED Z, KHANTACHE A, Op cité, p62.

➤ **Le résultat hors exploitation (RHE)**

C'est le résultat des opérations non courantes de l'entreprise ; autrement dit des opérations dont la réalisation n'est pas liée à l'exploitation ordinaire, normale de l'entreprise. Il permet de mesurer l'activité exceptionnelle de l'entreprise.

$$\text{RHE} = \text{produits hors exploitation} - \text{charges hors exploitation}$$

➤ **Le résultat net de l'exercice (RN)**

Il représente l'indicateur de la rentabilité finale de l'entreprise, permettant d'évaluer ses performances sous divers aspects. Il intéresse aussi bien les gestionnaires que les actionnaires de l'entreprise.

$$\text{RN} = \text{RCAI} + \text{RHE} - \text{participations des salariés} - \text{Impôt sur le bénéfice des sociétés}$$

3.2.2 Analyse verticale

L'analyse longitudinale peut comprendre les relations qui existent entre certains éléments des états financiers au cours d'un même exercice. Ainsi, pour cette analyse, des pourcentages seront ajoutés aux montants de l'état financier triennal. Par conséquent, les éléments du bilan seront répertoriés en pourcentage du total des actifs, tandis que les éléments du compte de résultat seront répertoriés en pourcentage du total des ventes comme suit. Cette analyse permet d'établir certains liens entre les postes clés des états financiers. D'autres outils de mesure de la performance permettent une analyse plus approfondie de ces liens.

3.2.3 Analyse par ratios

L'analyse par les ratios permet de percevoir plus facilement l'évolution dans le taux de la performance financière tout en la comparant à celle d'autres entreprises de même secteur d'activité et de même taille.

Le ratio peut être défini comme : « un ratio est un rapport entre deux grandeurs comparées dans le but de fournir un élément d'appréciation sur la situation financière ou la performance de l'entreprise ».¹

¹ DORIATH. B et LOZATO. M, «Comptabilité et gestion des organisations», 6ème édition Dunod, Paris, 2008, P. 136. Dans KARED Z, KHANTACHE A, o p cit, p64.

- **Les ratios de structure financière**

L'objectif de cette catégorie de ratios est d'étudier le degré de la structure financière de l'entreprise, et, ce à travers l'étude des composants de celle-ci (investissements, liquidité, solvabilité...).

- **Ratio de Financements Total**

L'objectif visé par cet indicateur est d'estimer et de comparer les ressources internes aux capitaux étrangers, on peut en préalable avoir une idée sur le degré de dépendance financière de l'entreprise.

$$\text{RFT} = \text{capitaux propres} / \text{total passif}$$

- **Ratio de Financement des Investissements**

Ce ratio permet de porter un jugement sur la politique d'investissement adoptée par l'entreprise, il faut noter que la recommandée est de 50% pour les entreprises industrielles. Il faut ajouter que plus ce ratio n'est élevé, plus l'actif ne perd des liquidités.

$$\text{RF I} = \text{Valeurs immobilisées} / \text{total actif}$$

- **Ratio d'Autonomie Financière**

Il permet de faire une comparaison entre les capitaux interne et externe, plus ce ratio dépasse l'unité (1), plus l'entreprise est dite autonome.

$$\text{RAF} = \text{capitaux propre} / \text{total de dettes}$$

- **Ratio de solvabilité**

Ce ratio mesure essentiellement la sécurité dont jouissent les créances a long, moyen et court terme constituant ainsi la marge de crédit de l'entreprise autrement dit, si l'on envisage une liquidation possible ou éventuelle, il donne une idée de la solvabilité probable, il suffit de prendre le rapport entre l'actif total et capitaux étrangers (dettes à long, moyen et court terme).

- **Les ratios de liquidité**

Ces ratios permettent d'évaluer la capacité de l'entreprise à rembourser ses dettes exigibles.

$$RS = \text{total actif} / \text{total dettes}$$

- **Ratio de Liquidité Générale :**

Il permet d'estimer la capacité de l'entreprise, à travers la totalité de ses actifs liquides, à rembourser ses dettes exigibles.

$$RLG = \text{actif circulant} / \text{dettes à court}$$

- **Ratio de Liquidité Réduite**

Ce ratio permet d'estimer la capacité de l'entreprise à honorer ses engagements à court terme moyennant les composants de l'actif circulant le plus liquide, à savoir les valeurs réalisables et les valeurs disponible.

$$RLR = \text{valeurs réalisables} + \text{valeurs disponibles}$$

- **Ratio de Liquidité Immédiate**

Ce ratio permet d'indiquer la capacité à rembourser des dettes échues moyennant par les valeurs disponibles. Ce ratio confirme la situation de la liquidité de l'entreprise.

$$RLI = \text{valeur disponible} / \text{dettes à court terme}$$

- **Les ratios de rentabilité**

Les ratios de rentabilité mesurent la performance globale de l'entreprise et par conséquent, les résultats de différentes décisions prises par les gestionnaires. Les ratios de rentabilité sont les suivants :

- **Ratio de Rentabilité économique**

Ce ratio permet d'évaluer l'impact de la politique fiscale et financière sur la rentabilité de l'entreprise. Ce ratio exprime également la performance de l'exploitation dans le temps et dans l'espace.

$$RRE = (\text{résultat net} + \text{IBS} + \text{impôt et taxes} + \text{charges financières}) / \text{capitaux permanents}$$

➤ **Ratio de Rentabilité Financière**

La rentabilité financière mesure la performance des capitaux propres, qui correspondent aux capitaux investis par les propriétaires de l'entreprise, après prise en compte de rémunération des capitaux empruntés, c'est-à-dire après déduction des charges financiers.

$$\text{RRF} = \text{résultat net} / \text{capitaux propres}$$

➤ **Ratio de Rentabilité Commerciale**

Ce ratio exprime la rentabilité de l'entreprise en fonction de son volume d'activité. Une augmentation de ce ratio d'une année à une autre peut s'expliquer par une meilleure maîtrise des dépenses par rapport aux ventes.

$$\text{RRC} = \text{résultat net} / \text{CA}$$

• **Les ratios du tableau des soldes intermédiaires de gestion**

On peut déterminer certains ratios pour mesurer l'évolution de la performance économique de l'entreprise, à partir des premiers indicateurs (qui font partie du tableau des soldes intermédiaire de gestion).

➤ **Taux de marge commerciale**

L'activité économique est jugée performante si ce taux est élevé.

$$\text{Taux de marge commerciale} = (\text{marge commerciale} / \text{ventes de marchandises HT})$$

➤ **Taux de croissance de production**

L'évolution positive de ce taux permet d'apprécier la croissance de production d'une année sur autre.

$$\text{Taux de croissance de la production} = \frac{\text{production (N)} - \text{production (N-1)}}{\text{production (N-1)}}$$

Ce taux permet d'apprécier la création supplémentaire de richesses par l'entreprise entre deux périodes. L'étude de ces ratios à l'échelle de l'entreprise est assez pertinente. Elle indique si l'entreprise est bien gérée et si les dirigeants ont bien engagé le capital apporté par les actionnaires ou emprunté auprès des établissements.

$$\text{Taux de croissance de la VA} = \frac{\text{VA(N)} - \text{VA (N-1)}}{\text{VA (N-1)}}$$

4 Notion sur le pilotage de la performance :

4.1 Pilotage de performance

Le pilotage de la performance apparait comme un procédé comportant certains objectifs, certains repérages et certaines actions correctives.¹

4.2 Fonction de pilotage de performance

ALAZARD et SEPARI proposent que les gestionnaires mettent en place trois types de fonctions de pilotage, il s'agit de :²

- **Fonction de diagnostic**

Connaissance des facteurs clés en avance, les paramètres ou les critères à être surveillés en temps réel.

- **Fonction de coordination**

Assurer la coordination entre différent objectifs des différents niveaux par une connaissance des indicateurs de chacun.

- **Fonction de suivi**

Assurer la collaboration entre partenaire interne et externe induit par un suivi pour répondre au besoin par les indicateurs qui intègrent toutes les démentions (quantitatives, qualitatives et environnement).

4.3 Les procédures du pilotage

Pour obtenir la performance au moyen de pilotage, il faudra :

- Identifier les activités et les processus de l'entreprise pour la production ou la prestation des services et définir à côté de ceux-ci des critères de gestion ou de performance à différents niveaux qui seront surveillés par les indicateurs de gestion ;
- Savoir que la mesure de la performance passe par une batterie d'indicateurs de gestion et d'horizon variés qui doivent s'intégrer et se compléter ;

¹ KARED Z, KHANTACHE A, Op cité, p68-71.

² ALAZARD, C. SEPARI, S, «Contrôle de gestion, manuel et applications», 2éme édition DUNOD.

- Intégrer de façon complétée dans la performance des aspects ou des indicateurs financiers ;
- Ne pas limiter la performance qu'à la mesure des résultats. Il faudra analyser les causes de ces résultats ;
- Regrouper l'ensemble des informations dans un outil de pilotage pouvant permettre au décideur d'agir en temps réel et juger de la pertinence de son action ;

4.4 Les outils de pilotage de la performance

Plusieurs outils de pilotage sont à la disposition des managers, il diffèrent selon les objectifs de l'entreprise, les axes d'action fixé ainsi que le lieu et le niveau de décision.

- **Les prix de cession interne**

« Ce sont les prix auxquels les échanges de produits entre centres de responsabilité ou unité d'une même entreprise ou entreprise d'un même groupe sont valorisés, dans le cadre d'une relation client-fournisseur entre les centres ou unités ou entreprises ». ¹

Ils 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 diminuer ses coûts ou en les exposant à une concurrence externe. Ils permettent donc d'accroître l'efficacité de l'entreprise en accusant les acteurs. ²

- **Le coût cible (ou « coût objectif » ou « Target casting »)**

Repose sur une démarche d'analyse qui part du prix du marché et de la marge désirée pour en déduire le coût à atteindre.

Le coût 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 ³ :

- C'est le coût d'un produit ou d'un service dont les fonctionnalités sont définies pour satisfaire les besoins des clients ;

¹ DORIATH. B et GOUJET. C, Op cité, P. 178. Dan.

² IDEM

³ RONGE. Y, «Comptabilité de gestion», édition Boeck, BRUXELLE, 1998, P. 414. Dans KARED Z, KHANTACHE A, Op cité, p70.

- C'est un coût prévisionnel, défini en fonction des objectifs de rentabilité de l'organisation ;
- C'est un coût compétitif défini en fonction de la concurrence (prix du marché) ;
- Il traduit une politique volontariste de maîtrise de la performance ;
- **Les analyses des écarts**

Ils permettent le suivi et la régulation des actions de l'entreprise. La méthode budgétaire reste centrale pour le pilotage des organisations. La démarche prévisionnelle et l'analyse des résultats obtenus en sont les deux piliers.

5 Le lien général entre la gestion budgétaire et la performance

La performance d'une entreprise se définit notamment par rapport aux différents budgets. Les budgets servent donc à déterminer l'activité de l'entreprise dans chaque centre de responsabilité et à développer le processus de contrôle de gestion. Le budget maître de l'entreprise est fondé sur les objectifs, les ressources et les résultats. Il définit la somme totale dont l'entreprise devra disposer pour poursuivre son activité selon les objectifs fixés son total doit correspondre à l'addition des différents budgets fonctionnels qui seront nécessaires pour réaliser les différents plans d'action de l'entreprise.¹

Le budget maître sera en équilibre, excédentaire ou déficitaire selon le rapport entre les dépenses et les recettes. Une entreprise performante accusera une recette supérieure au budget prévu, qui déterminera son profit.

- **Le contrôle budgétaire est un instrument pour la mesure d'une performance efficace**

Après avoir planifié pour atteindre les objectifs, les dirigeants doivent contrôler que les moyens ont bien été mis en œuvre conformément à leurs plans. Puis, ils doivent comparer les résultats réels aux résultats prévus pour entreprendre les mesures correctives nécessaires.²

Cette comparaison fait généralement apparaître des écarts ayant pour origine des standards non réalisés, des programmes non respectés et des standards non réalistes. Quelle que soit l'origine de l'écart, une cause systématique peut être le facteur humain. De même la

¹. DORIATH. B et GOUJET. C, Op cité, P. 178

² IDEM

connaissance de la motivation des hommes est un élément très important dans la mesure de la performance.

- **La contrôlabilité**

Mesurer la performance d'un individu implique l'idée de quantification de certains éléments servant de base à cette mesure, qu'il peut effectivement contrôler, cela ne signifie pas qu'il s'agit de mesurer uniquement les charges variables. 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 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.

- **Le niveau de tolérance et la sensibilité de l'écart**

Un standard sert à mesurer une performance. Néanmoins, la qualité de mesure doit être assurée pour que son appréciation soit la plus objective possible. Pour cela, un dispositif de mesure doit se caractériser par sa fidélité, sa sensibilité et son exactitude :

- **Fidélité**

La mesure doit présenter une image fidèle, de manière à ce qu'elle puisse donner le même résultat, même si elle est pratiquée par des personnes différentes. Le standard doit être calculé d'une manière quantitative pour qu'il fait le plus d'objectivité possible, car les opérations qualitatives sont le plus souvent subjectives.

- **Exactitude**

Pour que la mesure de la performance soit exacte, 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 aberrantes. Au niveau des résultats, le calcul permet de dégager un intervalle de performance acceptable et non une performance absolue.

CONCLUSION DU DEUXIÈME CHAPITRE

Le contrôleur de gestion calcule l'écart entre les données budgétaires prévisionnelles et les données réelles. Ces différences informent le contrôleur et le dirigeant de la performance de l'entreprise. Leur analyse des défaillances permet d'analyser leurs causes et de mettre en place des actions correctives.

En conclusion, on peut dire que le contrôle budgétaire est conçu pour mesurer la performance, mais aussi pour l'améliorer en permanence. Pour assurer sa pérennité, les entreprises doivent établir des normes de performance solides qui intègrent toutes les dimensions. Elle doit également développer des outils et des méthodologies lui permettant de mesurer, piloter et améliorer pour répondre aux besoins de tous les partenaires afin de maintenir, voire de renforcer leur position concurrentielle

CHAPITRE III

LE CONTRÔLE BUDGÉTAIRE ET

LA PERFORMANCE AU SEIN DE

L'ENTREPRISE COSIDER

OUVRAGE D'ART SPA

CHAPITRE III : LE CONTRÔLE BUDGÉTAIRE ET LA PERFORMANCE AU SEIN DE L'ENTREPRISE COSIDER OUVRAGE D'ART SPA

L'environnement évoluant et changeant en permanence, les managers accordent plus d'attention à la gestion de leur entreprise. Les entreprises d'aujourd'hui vivent dans un monde où la concurrence prévaut, la recherche de la compétitivité et de la performance est donc incontournable et indispensable à leur survie.

D'autre part, les outils de gestion des observations doivent être accompagnés de techniques de gestion des prévisions. L'entreprise est donc passée d'une gestion post-gestion à une gestion ex-ante. Le contrôle budgétaire se traduit par la confrontation des réalisations aux prévisions pour détecter les écarts significatifs afin de les corriger, ce qui aide les entreprises à piloter et évaluer leurs performances. C'est un outil indispensable pour chaque entreprise.

Dans les chapitres précédents, nous avons essayé de couvrir tous les concepts théoriques de notre sujet de recherche, à savoir la gestion budgétaire, le contrôle budgétaire, la performance de l'entreprise et son évaluation, sa mesure et sa gestion. Dans ce chapitre, nous allons mener une application terrain à travers une étude bibliographique menée par l'entreprise COSIDER OUVRAGE D'ART SPA.

L'entreprise COSIDER OUVRAGE D'ART SPA Il s'agit précisément de comprendre la contribution du contrôle budgétaire à l'évaluation et à l'amélioration de la performance de l'entreprise, voir son utilité et son insuffisance.

Ce chapitre est divisé en trois sections, la première section est réservée à la présentation de l'organisme, la deuxième section décrit et analyse la gestion budgétaire au sein COSIDAR OUVRAGE D'ART et enfin la dernière section traite le contrôle budgétaire et la mesure de performance de cette entreprise.

SECTION 01 : PRÉSENTATION DE L'ENTREPRISE COSIDER OUVRAGE D'ART SPA

Pour présenter notre cas pratique il est nécessaire de présenter COSIDER GROUPE SPA ainsi que sa filiale COSIDER OUVRAGE D'ART SPA qui fait l'objet de notre étude.

1 Présentation de l'entreprise COSIDER GROUPE SPA

COSIDER GROUPE SPA est une entreprise algérienne du secteur de BTPH. Elle se situe à la wilaya d'Alger (Hydra).

1.1 Historique de COSIDER GROUPE SPA

Sous forme de société d'économie mixte, Cosider a été créée le 1er janvier 1979 par la société nationale de sidérurgie (S.N.S) et le groupe Danois Christiani et Nielsen.

En 1982, COSIDER devient filiale à 100% de la S.N.S suite au rachat par cette dernière des actions du partenaire Danois.

Dans le cadre de la restructuration organique des entreprises publiques décidé par les autorités algériennes, COSIDER est transformée en 1984 en entreprise nationale placée sous tutelle du Ministère de l'Industrie Lourde.

A la faveur de l'application des lois et des réformes économiques, dont notamment celles relatives à l'autonomie des entreprises publiques en 1988, COSIDER fut transformée en société par actions en octobre 1989.

COSIDER a su créer et exploiter diverses opportunités qui lui ont permis de développer et d'élargir son domaine d'intervention vers d'autres activités ne relevant pas uniquement de la branche du bâtiment et des travaux publics. Contrairement à ses concurrents présents sur le marché local, favorisée en cela par sa stabilité et sa volonté d'entreprendre, COSIDER s'est engagée à diversifier en l'espace d'une décennie, ses portefeuilles d'activités et de clients.

Une évaluation continue, par croissance interne, a fait de cosider le plus grand groupe

Algérien de B.T.P.H. Aujourd'hui, COSIDER GROUPE SPA au capital social de 17 800 000 000 DA, est organisé en un groupe de sociétés détenant 100% du capital de dix (10) filiales.

Le Groupe occupe la première place du BTPH et la onzième en Afrique.

Ces performances sont le résultat d'un sens aigu de l'organisation et de la rigueur, c'est également le résultat d'une culture d'entreprise forte qui a permis de réunir les meilleurs talents pour constituer des équipes de collaborateurs fortement motivés.

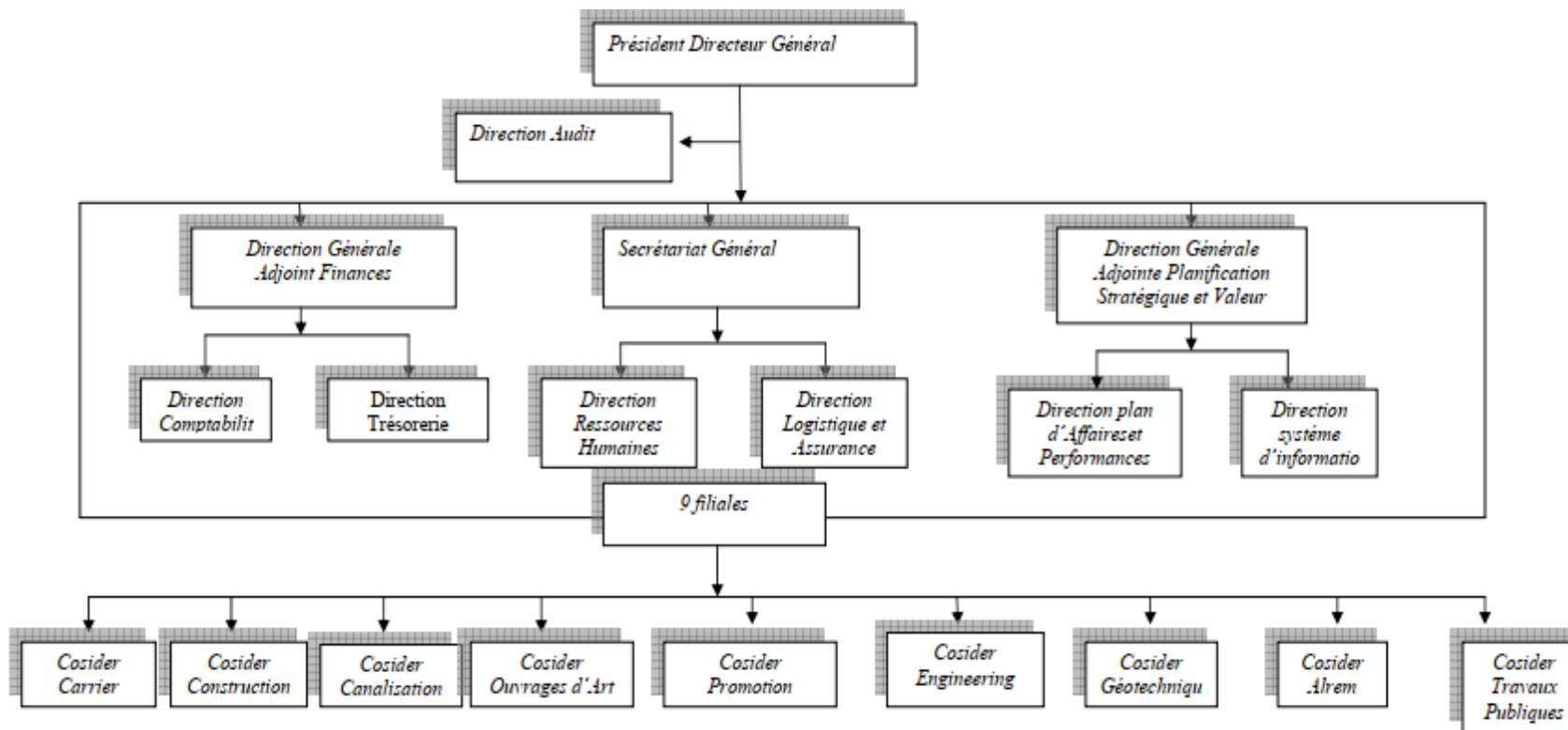
1.2 Filiale de GROUPE COSIDER

Ces activités s'articulent autour de 10 filiales qui prennent en charge :

- Canalisations : transport d'hydrocarbures (oléoducs, gazoducs) ;
- Infrastructures : autoroutes, pose de voies ferrées, aérodromes, travaux maritimes, grands ouvrages d'art ;
- Hydrauliques : barrages, grands transferts, adductions d'eau, assainissement et traitement ;
- Logement : grands ensembles d'habitations programmes promotionnels ;
- Constructions industrielles et bureaux ;
- Infrastructures sociales : hôtels, hôpitaux, universités, complexes sportifs ;
- Production et exploitation de carrières d'agrégats ;
- Maintenance d'engins de travaux publics ;
- Rénovation d'organes des engins de travaux publics ;
- Fabrication de coffrage : pour la construction, charpente métallique, chaudronnerie ;
- Financement de programmes promotionnels, vente de logements ;

1.3 Organigramme de l'entreprise COSIDER GROUPE SPA

Figure 10 : Organigramme de l'entreprise COSIDER GROUPE SPA



Source : Document interne à l'entreprise.

Tableau 5 : La présentation des dix filiaux de COSIDER GROUPE SPA

Libellé	Création	Capital social	Domaine d'activité	effectif
COSIDER CARRIERES	1995	745500000	Production et commercialisation des granulats provenant de gisement massif ou de concession de oueds (enrochements, graves concassées, gravillons, sable, tout venant carrière...);	891
COSIDER CONSTRUCTION	1995	3279000000	Activité bâtiment : c'est tous ce qui est logement LPL, LPA, ADL ; Activité génie civil : réalisation des hôpitaux, d'usines.... ;	22000
COSIDER CANALISATION	1995	4000000000	La pose de 6906 de canalisations respectivement pour les secteurs de l'énergie et de l'hydraulique ;	23000
COSIDER OUVRAGE D'ART	2005	1200000000	Les Ouvrages d'Art (les fondations spéciale, les traitements, les terrains par injections ;	15000
COSIDER PROMOTION	1995	6000000000	La réalisation et la vente des logements individuels, collectifs et semi-collectifs ; La réalisation des villages touristiques intégrés... ;	1000
COSIDER	2011	100000000	Etude technique, maitrise d'œuvre, maitrise d'ouvrage	700

ENGINEERING			délégué ;	
COSIDER GEOTECHNIQUE	2006	6000000000	Reconnaissance géotechnique et auscultation (sondage et reconnaissance, installation de piézomètres..) fondation spéciale pour BTPH (pieux de diamètres 500 à 1500 mm) et forage et injection (béton projeté) ;	120
COSIDER ALREM	2005	3050000000	Maintenance et rénovation d'engins de travaux publics et transport ; Formation de personnel de conduite et de maintenance des engins de travaux publics ;	600
COSIDER TRAVAUX PUBLICS	2006	4000000000	La construction des grands ouvrages d'infrastructures publique ;	700

Source : Document interne à l'entreprise.

2 L'entreprise COSIDER OUVRAGE D'ART SPA

2.1 Présentation de l'entreprise COSIDER OUVRAGE D'ART SPA

COSIDER OUVRAGES D'ART SPA filiale du GROUPE COSIDER SPA est créée sous forme de société par actions le 30 avril 2005, suite à la scission de COSIDER CONSTRUCTION.

Avec un capital social augmenté en 2013 à 1.200.000.000 DA et un chiffre d'affaires de 6 200 millions de DA réalisé à la fin de cet exercice. La filiale connaît une expansion considérable et graduelle, qui la place parmi les plus importantes en Algérie, dans son secteur d'activité.

Certifiée en ISO 9001 depuis 2009, elle a obtenue en 2014 par l'organisme certificateur SGS, la 14001 / 2004 et l'OHSAS 18001 /2007. Ses dernières valident la rigueur et l'approche minutieuse en interne pour la satisfaction du client. Aussi, COSIDER OUVRAGES D'ART SPA tient à perfectionner les méthodes et outils de travail des 2 649 employés, toutes catégories confondues.

La société a pour objet les études et la réalisation des constructions relevant du domaine des infrastructures et travaux publics, notamment :

- Les Ouvrages d'Art ;
- Les fondations spéciales ;
- Le traitement des terrains par injection ;

Cependant, la volonté de COSIDER OUVRAGES D'ART SPA de s'investir massivement dans les grands projets structurants, eu égard à son expérience et ses nombreuses réalisations. Se positionnant sur le marché de réalisation des Ouvrages d'Art dans le secteur des travaux publics de façon particulière et en général en prenant part au programme de développement des équipements de base soutenu par les pouvoirs publics. D'ailleurs, l'entreprise ne désigne sur les efforts :

- Du développement dès l'activité de construction des Ouvrages d'Art et des fondations spéciales, en vue d'élargir les compétences à d'autres segments ;
- La modernisation de ses procédés technologiques et s'imposer comme référence pour satisfaire les exigences immédiates du marché Algérien et du client en particulier ;
- La proposition d'un éventail de service de plus en plus large ;

2.2 Activité de l'entreprise

Cette entreprise spécialisée dans :

- Fondations spéciales (Pieux - Consolidation - Soutènements) ;
- Réalisation de toutes autres infrastructures pouvant être classées comme ouvrages d'art, telles que les trémies, les ponts et parking souterrains ;
- Traitement des terrains par injection ;

Parmi ses réalisations d'une dizaine de projets répartis sur plusieurs régions du pays :

- Réalisation d'un lot de dix-huit (18) Ouvrages d'Art sur le tronçon Khmis Miliana - Oued Fodda de l'Autoroute Est-Ouest ;

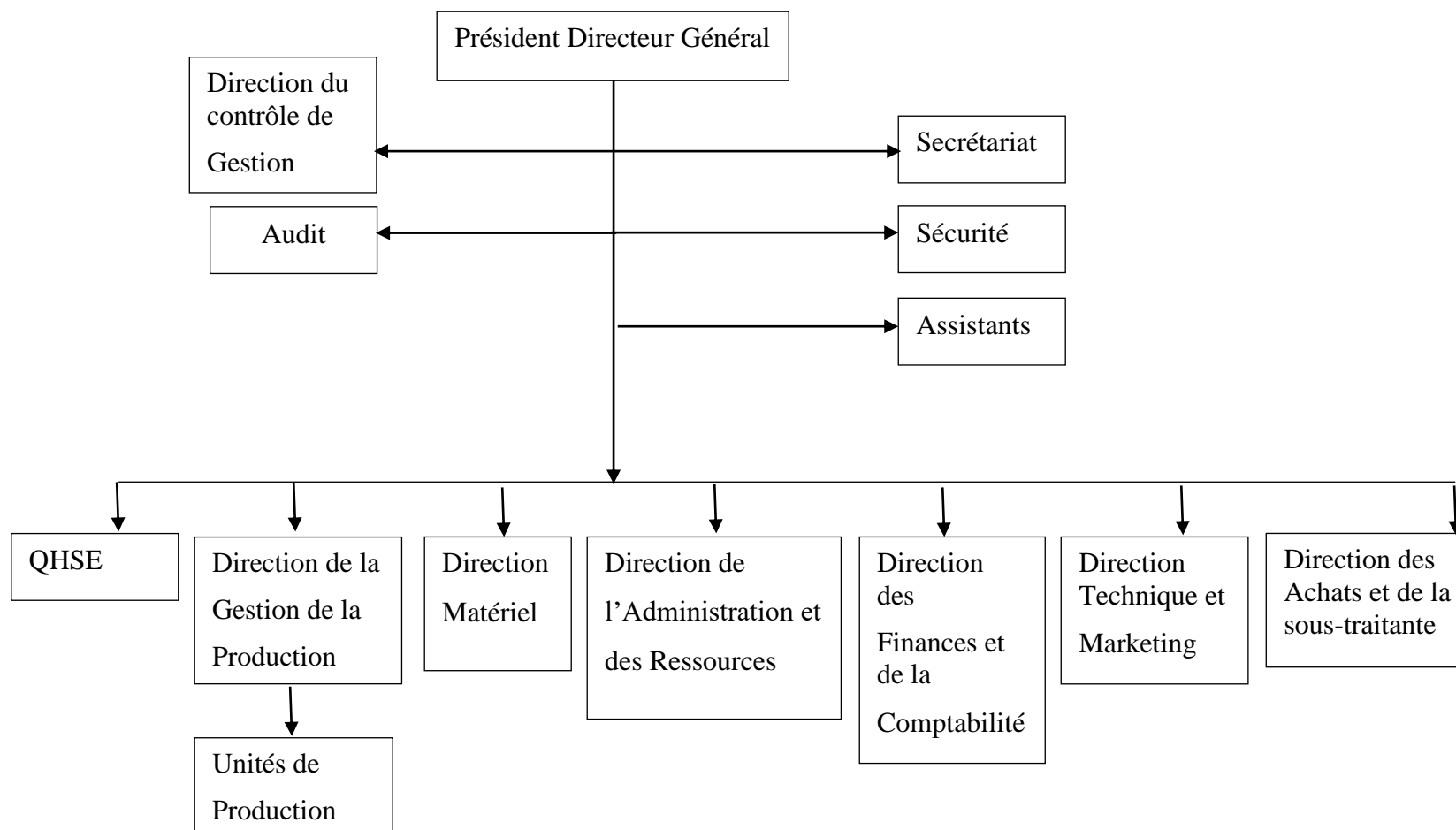
- Aménagement du Boulevard Oulmane Khelifa en Viaduc ;
- Réalisation du lot de six (06) Ouvrages d'Art sur la voie express Mazafran-Bou Ismail ;

Les projets en cours sont aussi nombreux qu'importants :

- Réalisation de la desserte de centre technique de Hamici et contournement de la résidence d'état de Zéralda par le dédoublement de RN 67 et CW 212 5ouvrages et une trémie ;
- Réalisation de la liaison autoroutière reliant Mostaganem à l'autoroute est ouest sur 66 km (tronçon de la wilaya de Mostaganem) 19 ouvrages ;
- Réalisation de la rocade autoroutière des hauts plateaux. Reliant Batna et Tébessa sur 220 KM en 2*3 voies (tronçon entre lambridi et ouled Fadhel Wilaya de batna sur 50 KM) 26 ouvrages ;

2.3 Organigramme de l'entreprise COSIDER OUVRAGE D'ART SPA

Figure 11 : Organigramme de l'entreprise COSIDER OUVRAGE D'ART SPA



Source : Document interne à l'entreprise.

3 Rôle des différentes directions de l'entreprise COSIDER OUVRAGE D'ART SPA

Nous présentons dans ce qui suit les rôles des différentes directions de l'entreprise COSIDER OUVRAGE D'ART SPA en se basant davantage sur la direction de contrôle de gestion et systèmes informatiques (SI).

3.1 Direction du Contrôle de Gestion et Système informatiques

Le contrôle de gestion au niveau de l'entreprise COSIDER OUVRAGE D'ART SPA est le processus par lequel les dirigeants s'assurent que les ressources sont obtenues et utilisé avec efficacité et efficience pour réaliser leurs objectifs. Cette entreprise a mis en place un système d'information complexe utilisant un grand nombre de données et de procédures collecté des différentes directions de l'entreprise.

Au sein de l'entreprise COSIDER OUVRAGE D'ART SPA, il y a un seul responsable chargé de contrôle de gestion et système informatique. Et celui-ci apporte à l'équipe de direction et au service des informations (étude, analyse des coûts, indicateurs et tableaux de bord de projet) visant à éclairer les décisions dans l'objectif d'optimiser la gestion et la performance de l'entreprise, il en outre le relie entre la direction générale et les autres directions de l'entreprise.

- Mettre en place et suivre le dispositif de contrôle de gestion ;
- Comparer le réalisé par rapport au prévu ;
- Construire et mettre en place des outils d'analyse ou de pilotage : indicateurs, tableaux de bord ;
- S'assure au moyen de la veille organisationnelle et informatique, de la mise à jour et de l'adaptation des systèmes au développement de l'entreprise ;
- Participe à l'élaboration des budgets et des plans de développement ;

3.2 Direction de la Gestion de la Production

- Organise la production selon les données techniques et prévisionnelles ;
- Traite les écarts éventuels ;
- Coordonne entre les unités et assure le suivi des unités en projets rationalise l'utilisation des unités matérielles ;

3.3 Direction du matériel

- S'assure de la mise à disposition des moyens matériels ;
- Se charge de l'entretien et de la maintenance ;
- Veille à l'optimisation des unités matérielles ;

3.4 Direction de l'Administration et des Ressources Humaines

- S'assure de la mobilisation de la ressource humaine compétente et motivée ;
- Établi la paie et veille sur le système de rémunération et gère les moyens généraux ;
- Élabore les plans de développement et de perfectionnement de la ressource humaine ;

3.5 Direction des Finances et de la Comptabilité

- Coordonne et anime les activités de la direction des finances et de la comptabilité ;
- Participe à l'élaboration du plan de développement de l'entreprise et d'investissement ;
- Assure le suivi de la gestion des inventaires et le traitement des écarts ;
- Se charge de la facturation, du recouvrement et de la gestion des marchés ;

3.6 Direction des Achats et de la Sous-Traitante

- Participe à l'élaboration des cahiers des charges ;
- Engage le processus d'achat et sous-traitante en conformité avec les procédures en vigueur ;
- Optimise le budget achat et suit l'exécution des contrats ;
- Développe les relations avec les fournisseurs ;

3.7 Cellule d'audit

- Veille au respect des dispositions législatives et réglementaires ;
- Effectue des audits internes périodiques ;
- Élabore les rapports d'audits ;

3.8 Qualité Hygiène Sécurité Environnement (QHSE)

- Veille au respect et à la diffusion des normes ISO 9001 V 2008 (management de qualité), ISO 14001 V 2004 (management environnemental) et OHSAS 18001 V 2004 (management de la sécurité et de la santé au travail). ;
- Veille au respect et à la diffusion des exigences légales et réglementaires ;

- S'assure par des actions au respect de l'hygiène, la sécurité et l'environnement ;

3.9 Sécurité

- Veille à la protection des personnes et des biens de l'entreprise ;
- Élabore un plan de sûreté interne de l'entreprise ;
- Veille au respect des exigences réglementaires en vigueur ;
- Représente l'entreprise auprès des organismes et autorités pour ce volet ;

SECTION 02 : LA PROCÉDURE BUDGÉTAIRE AU SEIN DE L'ENTREPRISE COSIDER OUVRAGE D'ART SPA

La création d'un processus budgétaire est le moyen le plus efficace pour que votre entreprise et ses finances, restent sur la bonne voie.

1 Les principes d'élaboration des budgets

L'élaboration des budgets au niveau de l'entreprise COSIDER ART ET OUVRAGE repose sur un ensemble de principes qui sont :

- **La programmation pluriannuelle des activités**

Un budget annuel est une transformation d'activités réalisée dans le cadre d'un projet ou d'une entreprise. Par conséquent, l'efficacité du processus budgétaire dépendra de la qualité de la planification de ces activités dans le temps.

- **L'actualisation annuelle des activités**

La budgétisation annuelle est une actualisation annuelle de la programmation à moyen terme.

- **L'évaluation des coûts**

Les principes généraux de budgétisation s'appliquent pour quantifier les dépenses liées aux activités de l'entreprise : unitaires, générales, annuelles. Tous les acteurs de l'entreprise sont liés au budget, ainsi l'élaboration du budget nécessite la participation active de tous, à savoir : le directeur de gestion, le directeur comptable et financier, l'autre directeur de structure, le directeur général.

2 Procédure budgétaire

La période budgétaire de l'entreprise correspond à l'année civile : du 1er janvier au 31 décembre. La procédure budgétaire de l'entreprise en question passe par trois phases.

2.1 Préparation de budget

La phase de préparation du budget est réalisée sous l'autorité du directeur général dans le cadre de ses fonctions de chef de délégation. Le processus d'élaboration d'un budget passe par les étapes suivantes :

- **Instructions préparatoires du budget**

La note de préparation a pour but d'aider les gestionnaires à mieux préparer leur budget annuel. Ils sont élaborés sur la base de l'utilisation de divers rapports et plans d'activités.

- **Propositions budgétaires**

Chaque manager prépare sa proposition de budget en veillant à respecter les règles d'évaluation convenues et à ne considérer que les postes de dépenses qui le concernent. Les propositions doivent parvenir au contrôleur de gestion dans un délai raisonnable pour être fusionnées.

- **Consolidation des propositions budgétaires**

Les propositions budgétaires sont transmises au contrôleur de gestion qui les centralise et les consolide. Il effectue les vérifications d'usage et corrige les données reçues si nécessaire.

- **Arbitrage des propositions budgétaires**

Une fois fusionnée, la proposition sera examinée par le personnel : DG, Directions. Les participants peuvent apporter des modifications.

- **Établissement du projet de budget**

Le responsable de la gestion établit le projet de budget selon la révision de la réunion d'arbitrage.

- **Approbation du budget**

Le projet de budget annuel est soumis à l'approbation du Directeur général. Le processus d'élaboration du budget annuel doit être achevé en totalité avant le début de l'année budgétaire afin de ne pas entraver le fonctionnement de l'entreprise et permettre l'engagement des dépenses budgétaires.

En tenant compte des contraintes de temps ci-après :

- Temps pour recueillir des propositions ;
- Le délai requis pour traiter les données recueillies ;
- Rapidité dans la remise des documents aux parties intéressées ;

2.2 Exécution du budget

Le personnel d'exécution du budget de l'Entreprise comprend :

- Le Directeur Général qui engage les dépenses ;
- Le Directeur Financier qui assure le contrôle des dépenses engagées et exécute le paiement ;
- Le Contrôleur de gestion qui vérifie le respect des crédits budgétaires ;

L'exécution du budget consiste en :

- La mise en place du budget ;
- L'encaissement des ressources budgétisées ;
- Le décaissement des dépenses budgétisées ;

Le décaissement des dépenses n'est pas une action aussi simple, elle consiste en :

- **L'engagement des dépenses**

L'engagement est l'acte du directeur général créant ou établissant une obligation envers la société qui entraînera une rémunération. Les dépenses sont engagées conformément aux procédures d'achat de biens, fournitures et services. Seul le Directeur général est habilité à couvrir les dépenses budgétaires.

- **Le Contrôle des dépenses**

Le directeur financier exercé en permanence un contrôle a priori sur les dépenses engagées. Ainsi, tous les engagements de dépenses doivent être approuvés par le directeur financier qui s'assure qu'ils respectent le budget, dont le directeur général reste seul juger.

- **Le paiement des dépenses**

Cependant, le contrôleur ne peut pas approuver des dépenses qui ne sont pas spécifiées dans le budget et/ou dont le crédit disponible est insuffisant. Les dépenses encourues sont prises en charge par le contrôleur Financier. Aucuns frais ne seront payés si la preuve des services effectués ou de la livraison conforme des marchandises ne peut être fournie. La certification des dépenses est du ressort de chaque direction de l'entreprise.

2.3 Suivi et révision budgétaire

- **Suivie budgétaire**

Comparer les réalisations de la campagne au plan conduit souvent à des écarts entre le budget prévisionnel initial et la réalisation. Ces biais proviennent de différences positives ou négatives. Des réponses rapides sont nécessaires pour éviter une impasse budgétaire. Les activités de suivi budgétaire par le contrôleur de gestion sont effectuées sur une base trimestrielle afin d'assurer une grande efficacité.

- **Révision budgétaire**

Seul le Directeur général a le pouvoir de redistribuer d'un poste à un autre par virement de crédits à l'intérieur d'un même chapitre budgétaire. Le budget révisé est communiqué à l'exécutif budgétaire dans les mêmes conditions que le budget initial.

SECTION 03 : LE CONTRÔLE BUDGÉTAIRE ET LE PILOTAGE DE PERFORMANCE AU SEIN DE COSIDER OUVRAGE D'ART SPA

Lorsque le contrôle budgétaire est terminé, la méthodologie budgétaire est complète, méthode permettant de rapprocher régulièrement les prévisions budgétaires et la réalisation des activités de l'entreprise, d'observer les causes des écarts et de mettre en place des actions correctives par rapport aux objectifs fixés. C'est aussi un véritable outil de vérification qui vérifie la performance des centres de responsabilité individuels.

Dans le but de mettre en pratique le contrôle budgétaire au sein de COSIDER OUVRAGE D'ART SPA, nous procéderons dans cette section à calculer et à analyser les différents écarts budgétaires de l'année 2021, et plus précisément ceux des budgets de vente et de production qui sont les budgets déterminant des autres budgets.

Dans notre étude de cas on va calculer les prévisions vente, production de l'exercice, charge de production et le résultat net.

1 Calcule des prévisions

1.1 Prévision des ventes de l'exercice

Tableau 6 : Vente prévisionnelle (DA)

	x	y	x-x'=X	Y-y'=Y	X ²	XY	Prévision
1 ^{er} trimestre	1	1631675	-1,5	-5574163	2,25	8361244	265800
2 ^{ème} trimestre	2	6221406	-0,5	-984431,1	0,25	492215,5	3601277
3 ^{ème} trimestre	3	8190268	0,5	984431,07	0,25	492215,5	10810397
4 ^{ème} trimestre	4	25005785	1,5	17799948	2,25	26699922	18019516
Total	10	41049134			5	36045597	28823348,29

Source : Établi par nos soins à partir de la recherche documentaire.

X' est la moyenne de x, Y' est la moyenne de y.

$$a = \frac{\sum XY}{\sum x^2} = 7209119,416$$

$$b = Y' - aX' = -10816961,47$$

Donc :

$$y = ax + b$$

$$y = 7209119,416x - 10816961,47$$

1.2 Préviation de production de l'exercice

Tableau 7 : Production de l'exercice prévisionnel (DA)

	x	y	x-x'=X	Y-y'=Y	X ²	XY	Préviation
1^{er} trimestre	1	4328203	-1,5	-8383474	2,25	12575211	1033583
2^{ème} trimestre	2	9561895	-0,5	-3149782	0,25	1574891	8818979
3^{ème} trimestre	3	15861459	0,5	3149782	0,25	1574891	16604375
4^{ème} trimestre	4	28179667	1,5	15467990	2,25	23201986	24389770
Total	10	57931223,4			5	38926979	50846707

Source : Établi par nos soins à partir de la recherche documentaire.

X' est la moyenne de x, Y' est la moyenne de y.

$$a = \frac{\sum XY}{\sum x^2} = 7785396$$

$$b = Y' - aX' = -6751813$$

Donc :

$$y = ax + b$$

$$y = 7785396x - 6751813$$

1.3 Préviation des charges de production

Tableau 8 : Charge de production prévisionnelle (DA))

	x	y	x-x'=X	Y-y'=Y	X ²	XY	Préviation
1^{er} trimestre	1	2835840,311	-1,5	-5671598,952	2,25	8507398	757711,2
2^{ème} trimestre	2	6673682	-0,5	-1833757,263	0,25	916878,6	5924197
3^{ème} trimestre	3	10341196,53	0,5	1833757,263	0,25	916878,6	11090682

4^{ème} trimestre	4	18834953,35	1,5	10327514,09	2,25	15491271	16257167
Total	10	38685672			5	25832427	34029757

Source : Établi par nos soins à partir de la recherche documentaire.

X' est la moyenne de x, Y' est la moyenne de y.

$$a = \frac{\sum XY}{\sum x^2} = 5166485$$

$$b = Y' - aX' = -4408774$$

Donc :

$$y = ax + b$$

$$y = 5166485x - 4408774$$

1.4 Résultat prévisionnel

Pour calculer résultat prévisionnel, on utilise : ventes préétablies, production de l'exercice préétablie et les charges de production préétablies.

$$\text{Résultat prévisionnel} = \text{ventes préétablies} + \text{production de l'exercice préétablie} - \text{charge de production préétablie}$$

Tableau 9 : Résultat prévisionnel (DA)

	Vente préétablie	Production préétablie	Charge de production préétablie	Résultat
1	265800	1033583	757711,2	1666246,426
2	3601277,365	8818979	5924197	14859006,8
3	10810396,78	16604375	11090682	31189417,24
4	18019516,2	24389770	16257167	47519827,67
Total	32696990,34	50846707,09	34029757,05	95234498,14

Source : Établi par nos soins à partir de la recherche documentaire.

2 Calcul et analyse des écarts

Dans cette étude on va calculer et analyser les écarts sur chiffres d'affaire (ventes), production de l'exercice, charge de production et le résultat prévisionnel de l'exercice.

Rappel :

$$\text{Écart} = \text{réel} - \text{préétablie}$$

Un écart positif est qualifié favorable si le résultat est positif.

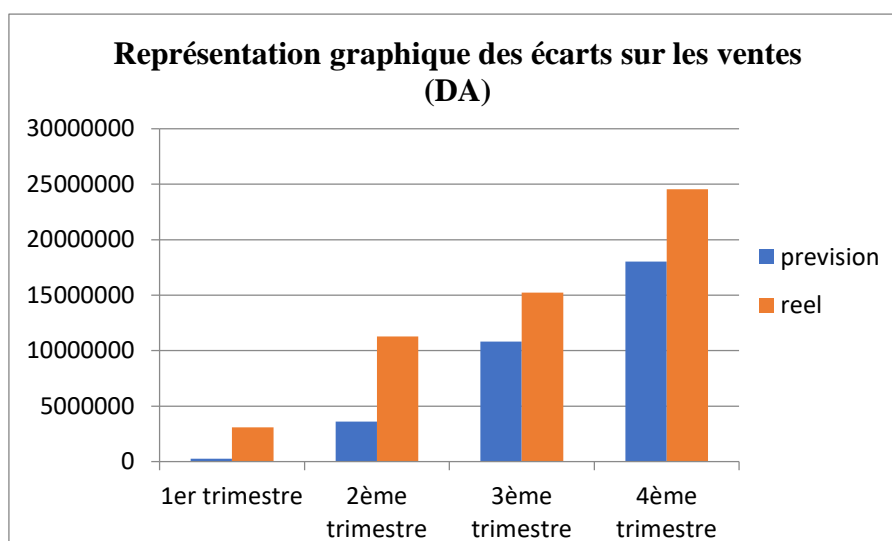
2.1 Écart sur le chiffre d'affaires (ventes)

Tableau 10 : Écart sur le chiffre d'affaires (DA)

	Vente en (DA)				
	Prévision	Réel	Écart	Qualification	Taux réalisation %
1^{er} trimestre	265800	3088253,837	2822453,837	Favorable	11,61871271
2^{ème} trimestre	3601277,365	11277603	7676325,635	Favorable	313,155635
3^{ème} trimestre	10810396,78	15232300,08	4421903,3	Favorable	140,9041721
4^{ème} trimestre	18019516,2	24536196	6516679,802	Favorable	136,1645659
Total	32696990,34	54134352,92	21437362,57	Favorable	165,5637181

Source : Établi par nos soins à partir de la recherche documentaire.

Graphique 1 : Représentation graphique des écarts sur les ventes (DA)



Source : Élaboré à partir de tableau 10.

Commentaire :

D'après le tableau ci-dessus, nous constatons un écart global sur le chiffre d'affaires favorable. L'entreprise a réalisé 165,56% de ses prévisions. Cet écart s'explique par un chiffre d'affaires réel 54 134 352,92 DA qui dépasse le chiffre d'affaire prévu 32 696 990,34 DA de 165,5 %, équivalent de 21 437 362,57 DA.

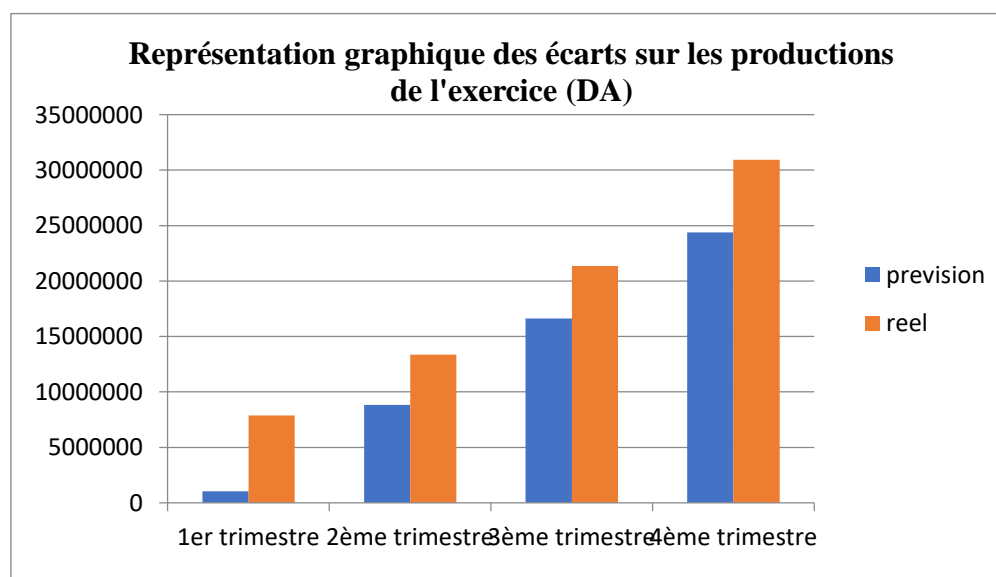
2.2 Écart sur la production de l'exercice

Tableau 11 : Écart sur la production de l'exercice (DA)

	Production de l'exercice en (DA)				
	Prévision	Réel	Écart	Qualification	Taux réalisation %
1^{er} trimestre	1033583,136	7873563,377	6839980,241	Favorable	761,7735919
2^{ème} trimestre	8818978,894	13349700	4530721,106	Favorable	151,3746678
3^{ème} trimestre	16604374,65	21349699,13	4745324,476	Favorable	128,5787606
4^{ème} trimestre	24389770,41	30925897	6536126,59	Favorable	126,7986393
Total	50846707	73498860	22652152	Favorable	144,5499

Source : Établi par nos soins à partir de la recherche documentaire.

Graphique 2 : Représentation graphique des écarts sur les productions de l'exercice (DA)



Source : Élaboré à partir de tableau 11.

Commentaire :

D'après le tableau ci-dessus, nous constatons un écart global sur la production de l'exercice favorable. L'entreprise a réalisé 144,54% de ses prévisions. Cet écart s'explique par une production réel égal à 73 498 860 DA qui dépasse production prévu 50 846 707 DA de 144,5 %, équivalent de 22 652 152 DA.

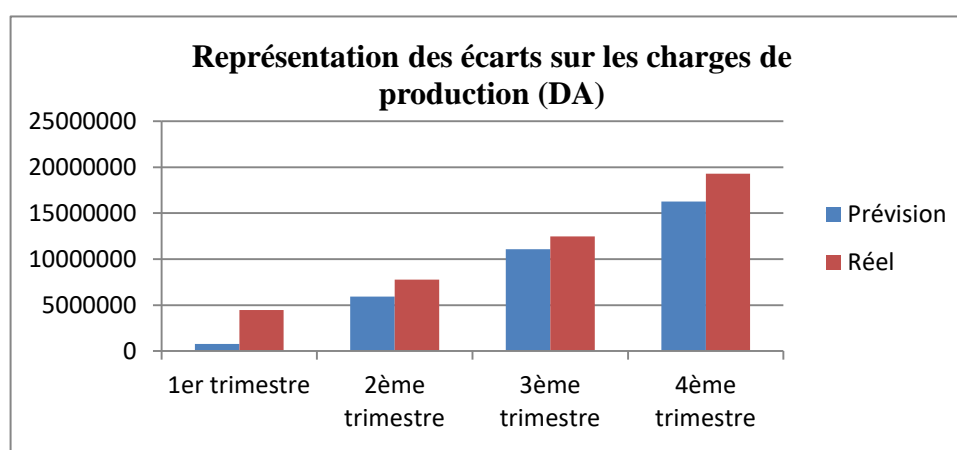
2.3 Écart sur les charges de production

Tableau 12 : Écart sur les charges de production

	Charge de Production en (DA)				
	Prévision	Réel	Écart	Qualification	Taux réalisation %
1^{er} trimestre	757711,2172	4465196,65	3707485,432	Favorable	589,3005869
2^{ème} trimestre	5924196,581	7776850	1852653,419	Favorable	131,2726526
3^{ème} trimestre	11090681,95	12454120,73	1363438,782	Favorable	112,2935523
4^{ème} trimestre	16257167,31	19281151	3023983,691	Favorable	118,6009262
Total	34029757,05	43977318,38	9947561,324	Favorable	129,2319493

Source : Établi par nos soins à partir de la recherche documentaire.

Graphique 3 : Représentation graphique des écarts sur les charges de productions (DA)



Source : Élaboré à partir de tableau 12.

Commentaire :

D'après le tableau ci-dessus, nous constatons un écart global sur les charges de production favorable. L'entreprise a réalisé 129,23% de ses prévisions. Cette différence s'explique par une charge de production préétablie de 34 029 757,05 DA supérieure aux charges de production réalisé de 43 977 318,38 DA de 129,2 %, soit 9 947 561,324 DA.

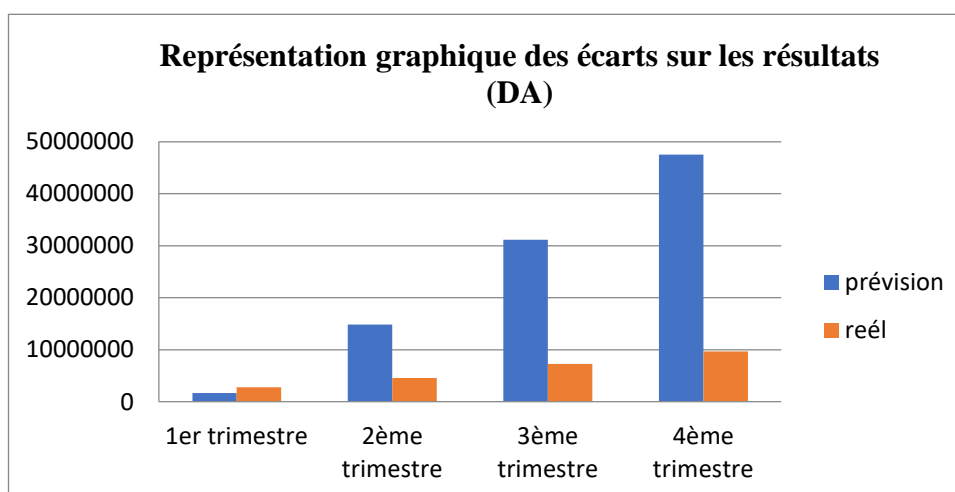
2.4 Écart sur le résultat

Tableau 13 : Écart sur résultat préétablie (DA)

	Résultat préétablie en (DA)				
	Prévision	Réel	Écart	Qualification	Taux réalisation %
1^{er} trimestre	1666246,426	2773057,761	1106811,335	Favorable	166,4254289
2^{ème} trimestre	14859006,8	4551619,23	-10307387,57	Défavorable	30,63205564
3^{ème} trimestre	31189417,24	7306783,559	-23882633,68	Défavorable	23,42712435
4^{ème} trimestre	47519827,67	9672048,81	-37847778,86	Défavorable	20,35371188
Total	95234498,14	24303509,36	-70930988,78	Défavorable	25,51964869

Source : Établi par nos soins à partir de la recherche documentaire.

Graphique 4 : Représentation des écarts sur les résultats préétablie (DA)



Source : Élaboré à partir de tableau 13.

Commentaire :

En fonction du tableau ci-dessus, l'entreprise a marqué un écart global défavorable sur ces résultats. L'entreprise a réalisé 25,51% de ses prévisions Le résultat réalisé est moins à la celle attendue 24 303 509,36 DA.

À cause de COVID-19, l'entreprise a vécu des difficultés à commercialiser leurs produits et services, elle a dû opter pour un arrêt total de l'activité à cause du confinement ou l'absence de clients. Elle a relevé des problèmes de financement et des augmentations de leurs créances durant cette période surtout le deuxième trimestre.

Pour minimiser ses pertes et faire une reprise, l'entreprise doit plaider pour le report des charges sociales et fiscales, la proposition d'un crédit exceptionnel avec un taux bonifié et la couverture de la fluctuation du dinar.

3 Mesure de performance au sein de COSIDER OUVRAGE D'ART SPA (analyse horizontale)

D'après- données fournies par l'entreprise, on va utiliser l'analyse horizontale (bilan et compte de résultat). Cette analyse consiste à examiner l'évolution de certains postes clé des états financiers sur au moins deux exercices. Elle se base sur la recherche des forces et des faiblesses de l'entreprise en ce qui concerne l'évolution des postes.

On va calculer d'après le bilan et du compte de résultat des deux années 2019 et 2020.

• **Les indicateurs de bilan**

FR = capitaux permanents – Immobilisations nettes = capitaux propre + dette à long terme – actif non courant

FR (2020) = 14 282 131 694 DA

FR (2019) = 10 043 467 910 DA

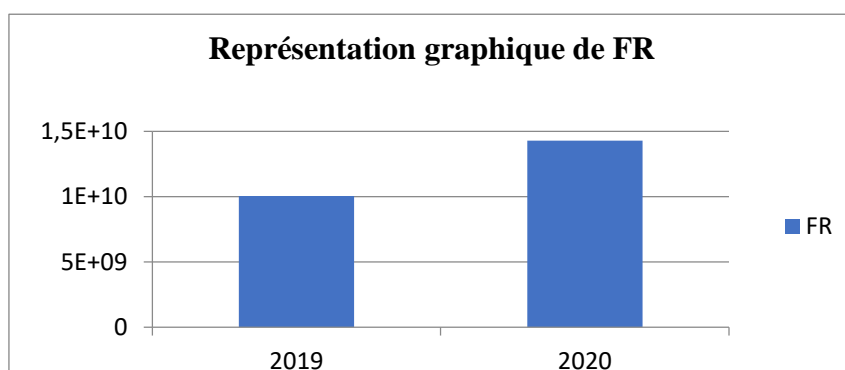
Δ FR = 4 238 663 785 DA

Commentaire :

Le FR est positif dans les deux années 2019 et 2020. Cela signifie que l'entreprise est en bonne santé financière. L'excédent dégagé permet de financer en totalité ou partiellement le besoin en fonds de roulement et le solde contribuera à former la trésorerie nette de l'entreprise. Δ FR est positif, donc le fonds de roulement de l'année 2020 est supérieur au

fonds de roulement de l'année 2019 à cause d'une augmentation au CP de l'entreprise en 2020. Cela signifie que l'entreprise est en bonne santé financière.

Graphique 5: Représentation graphique de FR (DA)



Source : Élaboré à partir des calculs de FR.

$BFR = (\text{valeur d'exploitation} + \text{valeur réalisable}) - \text{dette à court terme}$

$BFR (2020) = 1\,620\,194\,527 \text{ DA}$

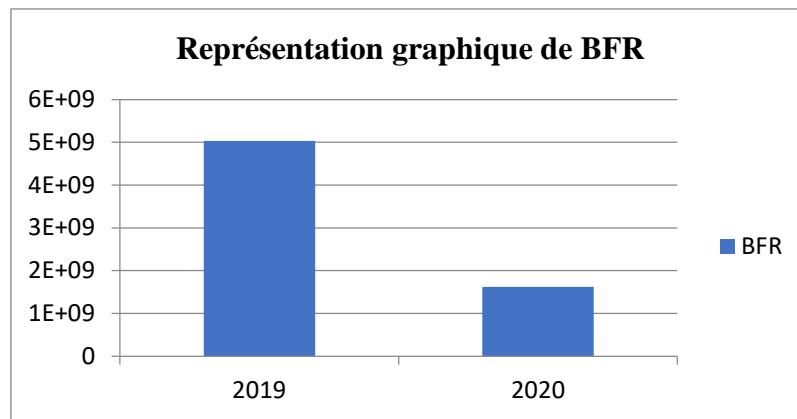
$BFR (2019) = 5\,031\,231\,172 \text{ DA}$

$\Delta BFR = -3\,411\,036\,645 \text{ DA}$

Commentaire :

Le BFR est positif dans les deux années 2019 et 2020. Les emplois d'exploitation sont supérieurs aux ressources d'exploitation. L'entreprise doit alors financer ses besoins à court terme par l'intermédiaire de son fonds de roulement ou de ses dettes financières. ΔBFR est négatif, l'entreprise a marqué une diminution à la créance cliente en 2020 par rapport au 2019, avec une augmentation des dettes à court terme par rapport en 2019.

Graphique 6: Représentation graphique de BFR (DA)



Source : Élaboré à partir des calculs de BFR.

$$TN = FR - BFR$$

$$TN (2020) = 12\,661\,937\,167 \text{ DA}$$

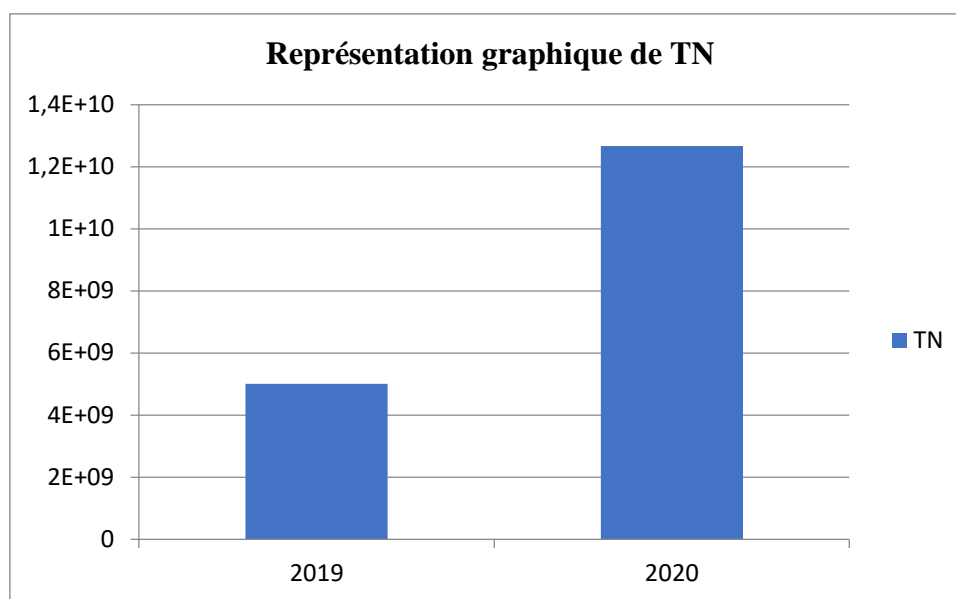
$$TN (2019) = 5\,012\,236\,738 \text{ DA}$$

$$\Delta TN = 7\,649\,700\,430 \text{ DA}$$

Commentaire :

TN des deux années 2019 et 2020 est supérieure à 0 pour l'entreprise est un signe positif. Une trésorerie nette positive est en général un indice de bonne santé financière et de bonne gestion. Les ressources de l'entreprise lui permettent de couvrir l'intégralité de ses besoins sans mode de financement externe. L'entreprise peut donc mobiliser ces ressources à court terme sur d'autres besoins. ΔTN est positif. L'entreprise est en général un indice de bonne santé financière et de bonne gestion.

Graphique 7 : Représentation graphique de TN (DA)



Source : Élaboré à partir des calculs de TN.

- **Les indicateurs de compte de résultat**

MC = vente de marchandise - cout d'achat des marchandises

MC (2020) = 30 266 629 DA

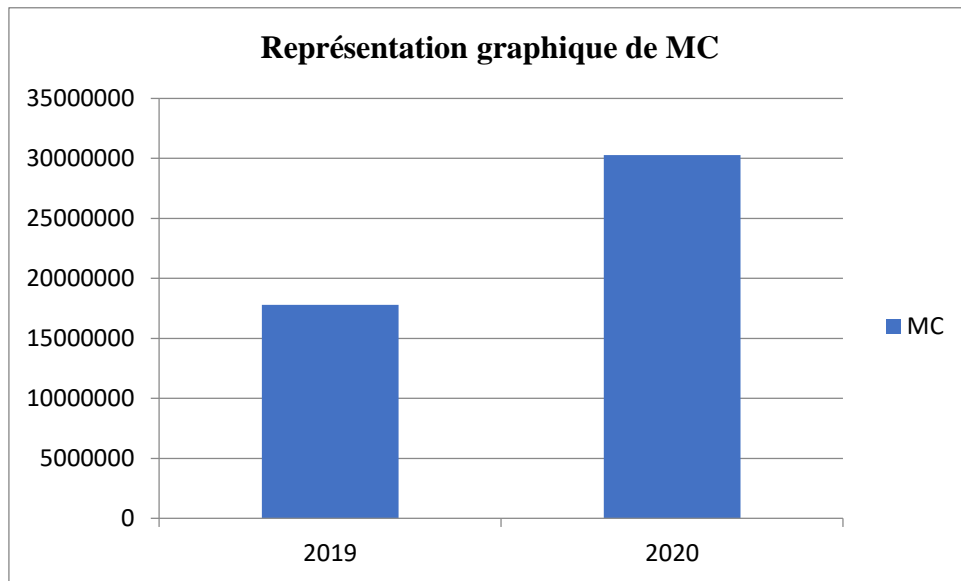
MC (2019) = 17 795 145 DA

Δ MC = 12 471 484DA

Commentaire :

L'entreprise compare sa marge commerciale à celle des entreprises concurrentes. Si la marge est faible, l'entreprise peut augmenter ses prix de vente. Si au contraire sa marge est haute, l'entreprise peut baisser ses prix de vente en vue d'augmenter ses volumes de vente. Dans les deux cas, l'entreprise augmente son chiffre d'affaires. On a la marge commerciale de l'année 2020 est inférieure à l'année 2019 à cause de la baisse des ventes de l'entreprise en 2020 malgré elle a élevé sa production. La raison de la baisse des ventes est la pandémie de COVID-19. Dans ce cas, l'entreprise doit réduire son prix de vente et baisser sa production pour minimiser les charges.

Graphique 8: Représentation graphique de MC (DA)



Source : Élaboré à partir des calculs de MC.

PE = production vendue + productions stockée + production immobilisée

PE (2020) = 73 498 860 DA

PE (2019) = 57 931 223,4 DA

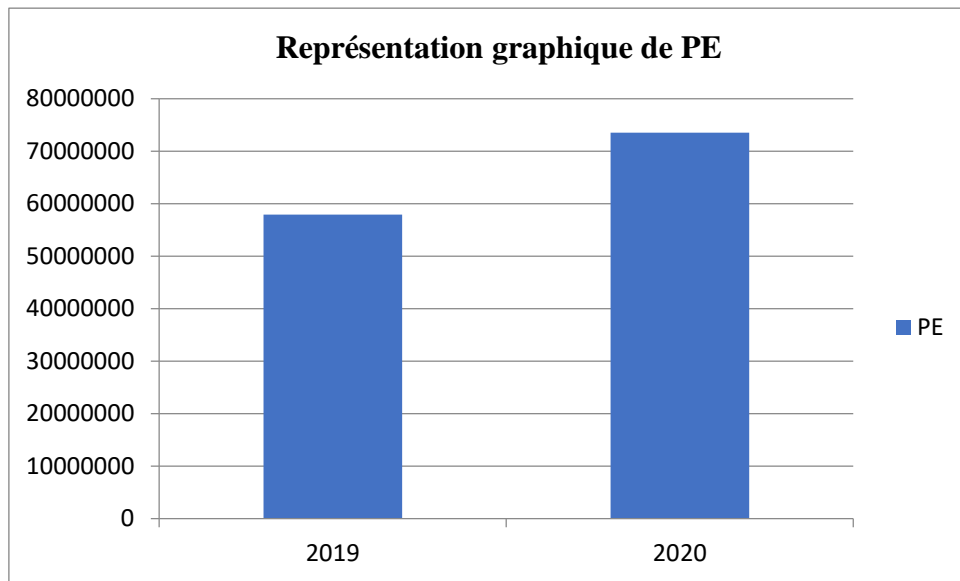
Δ PE = 15 567 636 DA

Commentaire :

PE est positif pour les deux années. L'entreprise est positive financièrement, car elle aura procédé à une augmentation de capital ou à un emprunt destiné à renflouer ses caisses ; mais cela ne signifie pas que son modèle économique est rentable.

Δ PE est positif parce que la production d'exploitation de l'année 2020 est supérieure à l'année 2019 malgré la diminution des ventes et de la production immobilisé. L'entreprise a une production stockée en 2020 est supérieure à l'année 2019 à cause de stock mort de l'année passée.

Graphique 9 : Représentation graphique de PE (DA)



Source : Élaboré à partir des calculs de PE.

$VA = MC + PE - \text{consommation de l'exercice en provenance de tiers}$

$VA (2020) = 46\,754\,709 \text{ DA}$

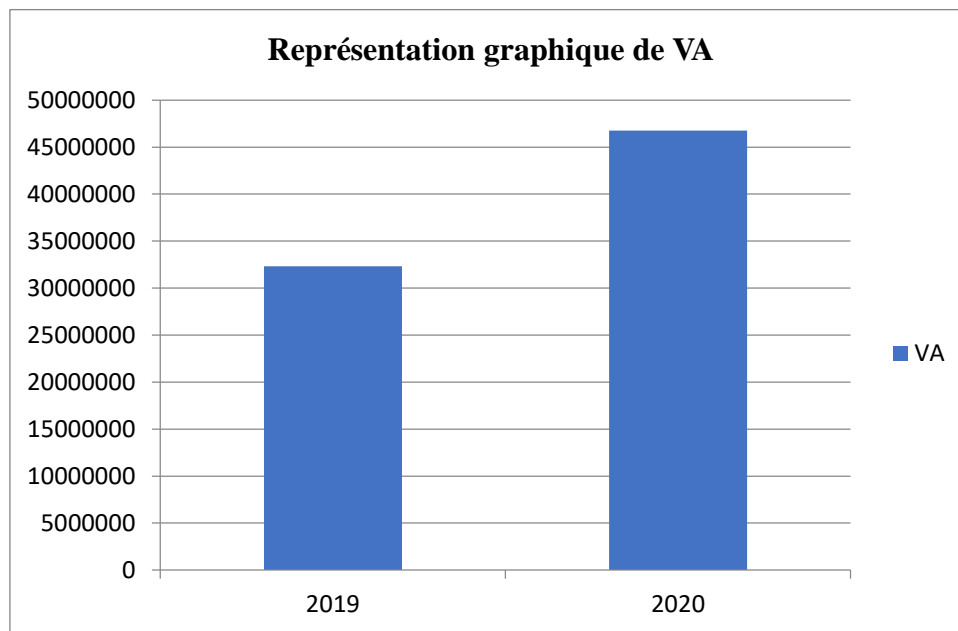
$VA (2019) = 32\,303\,245,36 \text{ DA}$

$\Delta VA = 14\,451\,464 \text{ DA}$

Commentaire :

VA est positive dans les deux années. La valeur ajoutée représente la richesse nouvelle produite par l'entreprise lors du processus de production qui pourra être répartie sous forme de revenus. Elle permet de calculer la richesse brute créée par une entreprise, avant rémunération de ses salariés, de ses apporteurs de capitaux et des administrations. ΔVA positif donc l'entreprise produit de la richesse durant ces deux années.

Graphique 10 : Représentation graphique de VA (DA)



Source : Élaboré à partir des calculs de VA.

EBE = valeur ajouté + subvention d'exploitation – (impôt, taxes et versements assimilés + charges de personnel)

EBE (2020) = 34 083 848 DA

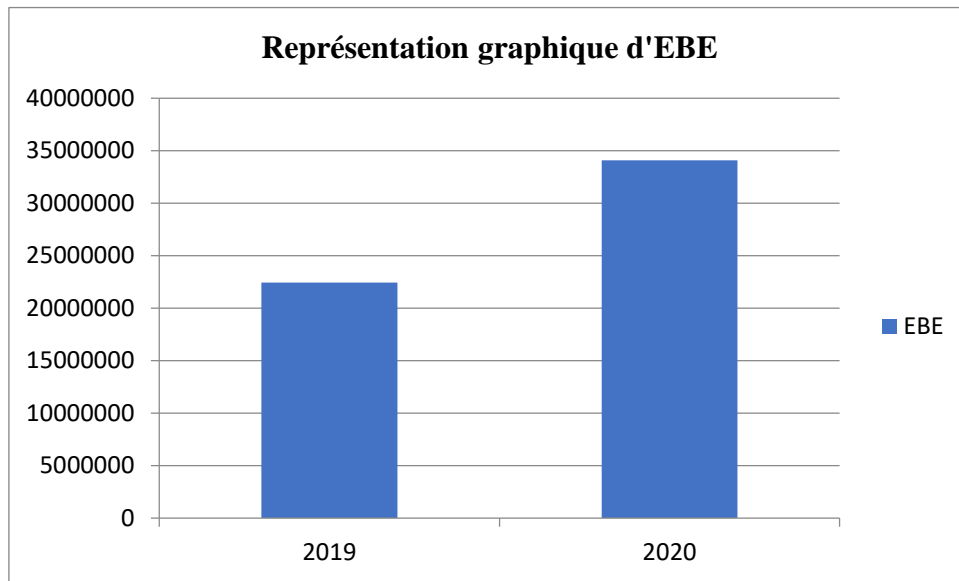
EBE (2019) = 22 443 269,22 DA

Δ EBE = 1 1640 578 DA

Commentaire :

EBE est positif dans les deux années. Donc l'entreprise vend plus cher qu'elle ne produit. Elle gagne donc de l'argent et peut maintenir son outil de production tout en rémunérant les capitaux engagés. S'il est négatif, c'est que la valeur ajoutée est inférieure aux frais de personnel, charges sociales et impôts. Δ EBE est positif, elle gagne et c'est mieux de continuer à travailler avec cette procédure.

Graphique 11: Représentation graphique de EBE (DA)



Source : Élaboré à partir des calculs d'EBE.

$RE = (EBE + \text{reprises sur provisions et transfert de charges} + \text{autres produits d'exploitation})$

$RE (2020) = 22\,704\,502 \text{ DA}$

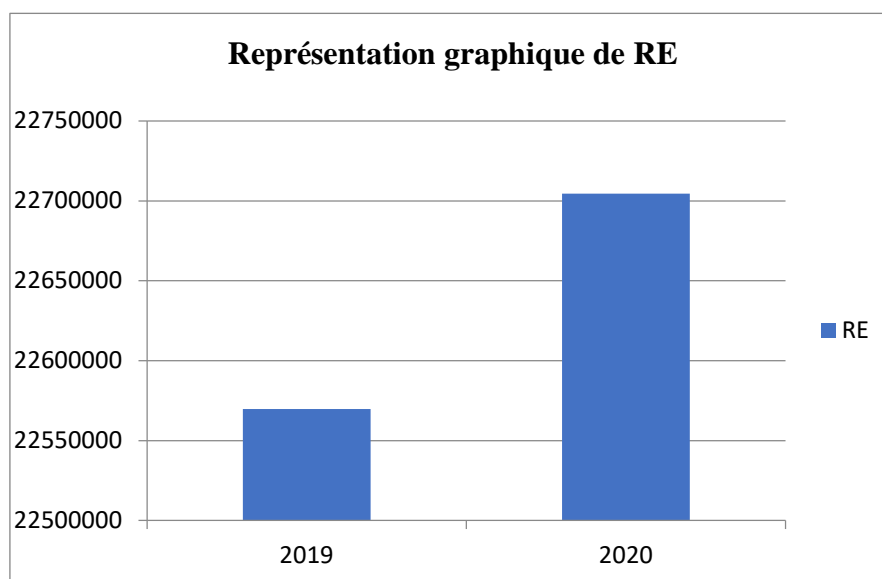
$RE (2019) = 22\,569\,762,01 \text{ DA}$

$\Delta RE = 134\,740 \text{ DA}$

Commentaire :

RE est positif dans les deux années (CA est supérieur aux charges). Le cycle d'exploitation /modèle économique de l'entreprise est rentable. ΔRE est positif, donc l'entreprise est rentable financièrement.

Graphique 12 : Représentation graphique de RE (DA)



Source : Élaboré à partir des calculs de RE.

$RCAI = \text{résultat d'exploitation} + \text{produits financiers} + \text{reprise sur provisions financières} - \text{charges financières} - \text{dotations aux provisions financières} - (\text{autres charges d'exploitation} + \text{Dotation aux amortissements et aux provisions})$

$RCAI (2020) = 25\,763\,911 \text{ DA}$

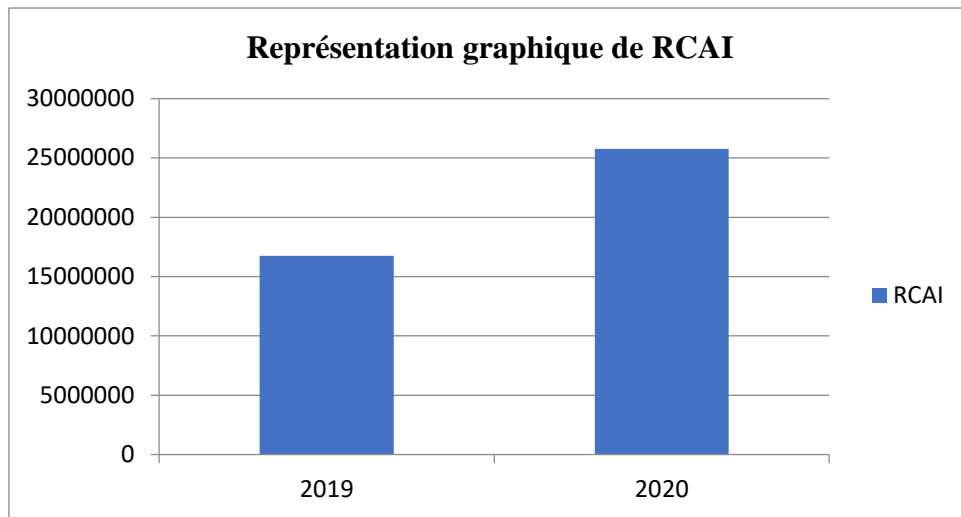
$RCAI (2019) = 16\,742\,306,49 \text{ DA}$

$\Delta RCAI = 9\,021\,604 \text{ DA}$

Commentaire :

RCAI est positif dans les deux années. Cela signifie que le cycle de financement et la trésorerie entraînent des frais financiers. $\Delta RCAI$ est positif, donc l'entreprise est rentable économiquement.

Graphique 13 : Représentation graphique de RCAI (DA)



Source : Élaboré à partir des calculs de RCAI.

$RHE = \text{produits hors exploitation} - \text{charges hors exploitation}$

$RHE (2020) = 40\,743 \text{ DA}$

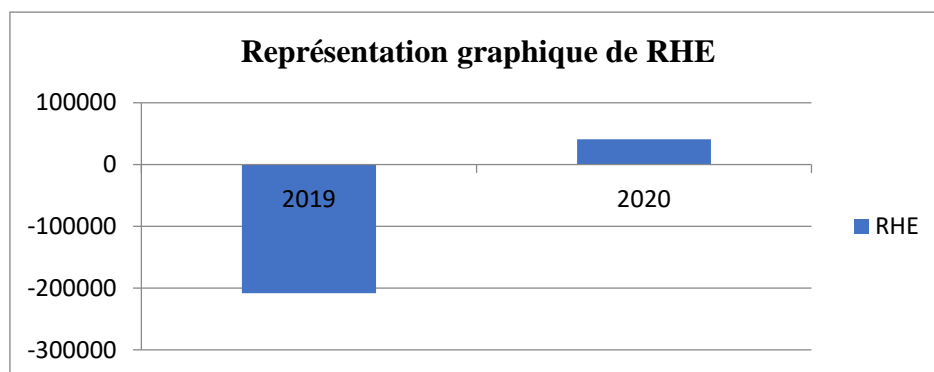
$RHE (2019) = -207\,986,3124 \text{ DA}$

$\Delta RHE = 248\,729 \text{ DA}$

Commentaire :

RHE est négatif en 2019, cela signifie que les charges hors exploitation est supérieure aux produits d'exploitation et le contraire pour l'année 2020. Donc l'entreprise doit réduire ses charges hors exploitation pour récupérer ses pertes en 2019. Cette perte est exprimée par ΔRHE .

Graphique 14: Représentation graphique des prévisions et des réalisations des RHE (DA)



Source : Élaboré à partir des calculs de RHE.

$RN = RCAI + RHE - \text{participations des salariés} - \text{Impôt sur le bénéfice des sociétés}$

$RN(2020) = 20\,103\,830 \text{ DA}$

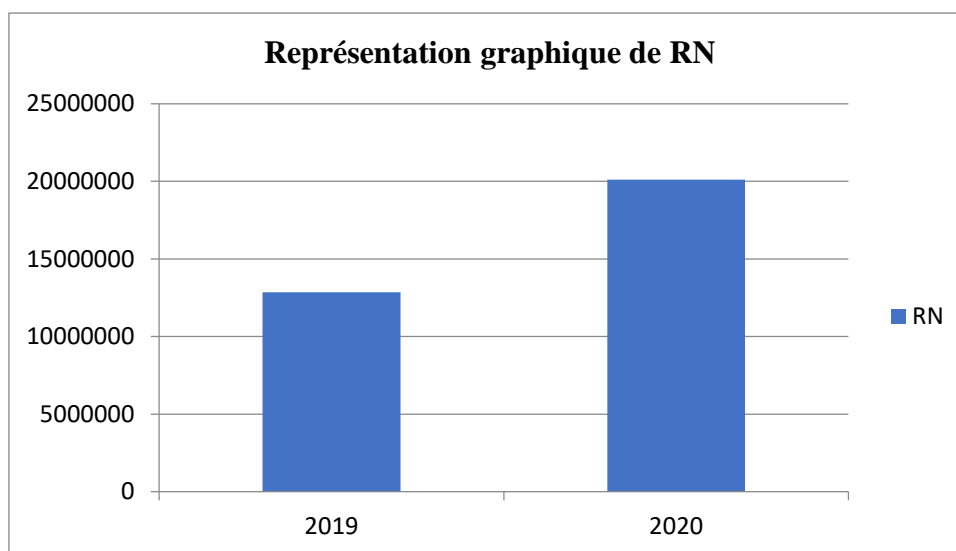
$RN(2019) = 12\,852\,268 \text{ DA}$

$\Delta RN = 7\,251\,562 \text{ DA}$

Commentaire :

RN est positive dans les deux années. Donc l'entreprise n'est pas déficitaire. ΔRN aussi positif donc RN en 2020 est supérieure par rapport au 2019 ; cela signifie qu'elle gagne de l'argent malgré le résultat négatif au 2^{ème} trimestre de l'année 2020 à cause de COVID-19 l'entreprise a essayé de rattraper dans les trimestres restés et elle a réussi à la réaliser.

Graphique 15: Représentation graphique de RN (DA)



Source : Élaboré à partir des calculs de RN.

4 Pilotage de performance et l'analyse des écarts au sein de COSIDER OUVRAGE D'ART SPA

L'analyse des écarts est un outil classique et stratégique qui permet de visualiser le décalage entre les objectifs de planification visés et les résultats effectivement atteignables au regard des moyens existants de l'entreprise.

Elle permet d'identifier l'écart entre la statue actuelle et l'objectif visé par l'entreprise au début de la phase de planification de projet. Cependant, elle n'a toutefois d'utilité que si des

mesures correctives ou d'amélioration sont ensuite prises ou si une nouvelle orientation stratégique est décidée.

Le contrôle budgétaire conduit à calculer autant d'écarts nécessaires pour comprendre les déviations par rapport au budget. L'idée de référence est que l'on a construit un budget pour s'y tenir, et que tous les écarts doivent être expliqués et analysés. Le calcul des écarts peut s'appliquer à chacun des postes, chacune des composantes du compte de résultat et permet ainsi de reconstituer pour chaque élément de ce dernier la nature et le montant de la déviation par rapport au budget.

Selon l'étude que nous avons faite, nous n'avons pas bien mesuré et géré la performance de COSIDER OUVRAGE D'ART SPA à cause d'un manque d'information de la part de l'entreprise (manque de tableau de bord). On a calculé la prévision de CA, production de l'exerce, charge de production et résultat prévisionnel avec la méthode de moindre carré, après on a utilisé ces résultats pour calculer les écarts.

Le contrôle budgétaire par analyse des écarts reflète les causes de ces écarts et permet d'initier des actions correctives. L'analyse des écarts est insuffisante pour mesurer et gérer le rendement de l'entreprise et l'amener à atteindre ses objectifs.

À la fin de chaque année, le contrôleur de gestion établit un rapport de gestion destiné à la direction générale afin de l'informer sur la situation globale de l'entreprise.

Ce qui a marqué à l'année 2020, on a une augmentation de : vente, production de l'exercice, charge de production, et le résultat de l'exercice. L'entreprise a marqué une diminution de résultat dans le 2ème trimestre à cause de COVID 19 par rapport à l'année 2019, c'est pour ça l'entreprise n'a pas pu réaliser ses objectifs visés quoique les résultats en 2020 mieux que l'année précédente.

Le bilan d'activité contient des chiffres clés sur la production et les ventes, toute en indiquant le taux de réalisation par rapport aux prévisions de l'année 2020, L'analyse de l'exploitation est une partie du rapport de gestion, qui explique les éléments contenus dans le bilan de l'activité.

Les indicateurs utilisé par COSIDER OUVRAGE D'ART est insuffisant et incomplet pour mesurer sa performance vu qu'ils sont limités seulement à la production, à la vente, et aux ressources humaines. Elle utilise des indicateurs clairement reliés à son objectif (surtout le chiffre d'affaire)

On propose a COSIDER OUVRAGE D'ART de :

- Minimiser ses charges surtout les charges de personnel et diminuer sa production à cause des événements qu'elle a vécus et qui n'étaient pas prévus (COVID 2019) qui affectent les objectifs fixés ;
- Se baser sur des méthodes scientifiques dans les prévisions afin d'obtenir des résultats plus précis.
- Utilisé d'autre indicateur : Indicateurs sur la satisfaction de la clientèle, indicateurs de qualité, Indicateurs sur l'innovation, Indicateur sur la position concurrentielle;
- Choisir les indicateurs les plus pertinents, sans toutefois noyer les utilisateurs par un trop plein d'informations (synthétiques) ;
- Utiliser un système d'informations performant pour gagner le temps et la qualité dans l'élaboration et le suivi des budgets et d'éliminer les risques d'erreurs ;

Contrôle budgétaire sur la performance de l'entreprise est un sujet vaste qui pourrait être exploré sous différentes perspectives. On a : Mener la même étude sur une société commerciale et comparer nos résultats avec cette dernière, Refaire la même étude de façon longitudinale, c'est-à-dire comparer les résultats plusieurs années après, pour trouver l'effet du temps sur la relation entre la gestion budgétaire et la performance.

CONCLUSION DE TROISIEME CHAPITRE

À l'issue de l'étude documentaire, nous avons comparé les prévisions avec les résultats de l'année 2020 pour calculer et analyser les différents écarts constatés. Aussi, on a mesuré la performance de l'entreprise à l'aide de l'analyse horizontale. Dans cette étude, on a un manque de tableau de bord de COSIDER OUVRAGE D'ART SPA qu'il nous aide à connaître ses métriques pour prendre des décisions et comprendre comment cela se rapporte au budget.

La gestion budgétaire de COSIDER OUVRAGE D'ART SPA conduit à la mise en place d'un budget qui couvre l'ensemble des activités de l'entreprise.

Le contrôle budgétaire par analyse des écarts reflète les causes de ces écarts et permet d'initier des actions correctives.

Le contrôle budgétaire par analyse horizontale consiste à examiner l'évolution de certains postes clé des états financiers sur au moins deux exercices (2019, 2020).

Le système de gestion de la performance est basé sur la gestion budgétaire et des tableaux de bord, et en fait destiné à agir comme un outil de gestion permettant une meilleure planification, coordination et suit des activités d'une organisation.

La recherche de la performance de l'entreprise est le devoir du management. La performance est mesurée à travers des critères quantitatifs et qualitatifs.

Parmi les nombreux critères quantitatifs, on retrouve généralement le chiffre d'affaires, les résultats, Marge opérationnelle, part de marché, etc. Parmi les critères qualitatifs, on retrouve la qualité et la notoriété. Une entreprise prospère doit être à la fois efficace et efficiente.

CONCLUSION GÉNÉRALE

CONCLUSION GÉNÉRALE

La compétitivité et la performance exigent des entreprises algériennes qu'elles s'adaptent au nouvel environnement concurrentiel. Cette adaptation devrait se faire par la mise en place d'outils de contrôle de gestion, dont le contrôle budgétaire. Ce dernier aide les chefs d'entreprise dans la prise de décision et le contrôle de gestion à mettre en place des plans d'action chiffrés dans des conditions favorables pour atteindre les objectifs fixés. La gestion budgétaire contribue à la gestion de la performance de l'entreprise à travers la gestion budgétaire qui a fait l'objet de notre recherche.

Notre objectif principal est de comprendre comment concevoir un système de gestion budgétaire qui guide la gestion de la performance de l'entreprise. Pour atteindre nos objectifs, nous avons organisé notre travail autour de trois chapitres.

Le premier chapitre décrit le concept de gestion budgétaire et son diagnostic. En effet, la gestion budgétaire conduit à la création d'un ensemble de budgets qui couvre l'ensemble des activités de l'entreprise. Ces budgets représentent un programme d'action calculé. J'ai présenté la mise en place d'un système de gestion budgétaire, y compris la phase d'élaboration du budget et sa clarification. Nous concluons ce chapitre sur les mérites et les limites du système budgétaire et sa relation avec la gestion des entreprises.

Le douzième chapitre est consacré à la compréhension de la relation entre la gestion budgétaire et la performance. Dans un premier temps, j'ai expliqué la gestion budgétaire et ses caractéristiques, objectifs, fonctions, phases, support, efficacité et conditions aux limites. Ensuite, j'ai élaboré sur l'écart. C'est-à-dire que j'ai expliqué la définition générale, les principes pour créer des écarts, les objectifs des écarts et les limites. Ainsi on a parlé sur les prévisions des ventes et sa méthode de calcul. Enfin, on a exposé les différents outils de pilotage et de mesure en se penchant sur la gestion budgétaire et le contrôle budgétaire où on a déduit ses effets sur la performance.

Nous avons également consacré un dernier chapitre visant à analyser la contribution du contrôle budgétaire sur la performance de COSIDER OUVRAGE D'ART SPA pour bien comprendre la relation entre le contrôle budgétaire et la performance. Nous avons analysé le processus de gestion budgétaire pour démontrer la contribution du contrôle budgétaire de l'entreprise. En fait, le contrôle budgétaire s'est avéré utile pour la gestion des performances. C'est l'un des outils de contrôle de gestion sur lesquels s'appuient les chefs d'entreprise pour atteindre les objectifs qu'ils se sont fixés.

Après analyse du processus budgétaire de l'entreprise, il apparaît comme un mode de gestion prévisionnelle à court terme, commençant par la transmission des propositions de chaque manager au contrôleur de gestion pour intégration. Après la réunion de médiation entre la DG et le service, le contrôleur de gestion prépare un budget et le soumet à la DG pour approbation. Ensuite, créez un budget. À la fin il compare les résultats des activités au programme abouti souvent à des écarts positifs ou négatifs qu'il faut expliquer pour en tirer parti, confirmant l'hypothèse n°01 et l'hypothèse n°02.

Le système de gestion de la performance s'appuie sur le contrôle budgétaire, des tableaux de bord, des rapports de gestion et ses états financiers, permettant une meilleure planification, coordination et suit des activités de l'entreprise. De ce fait, l'hypothèse n°03 a été confirmée.

Face aux évolutions de l'environnement de développement de COSIDER OUVRAGE D'ART SPA, le niveau de performance peut être amélioré. Le succès de COSIDER OUVRAGE D'ART SPA dépend de sa capacité à s'adapter, voire à anticiper l'impact des changements, auxquels elle est confrontée à prendre des mesures pour améliorer ses performances.

Évaluer de la performance de l'entreprise ne peut se réduire au calcul de ces seuls indicateurs (CA, production de l'exercice, charge de production, TRS, Taux d'absentéisme), donc elle doit utiliser d'autre indicateur comme : Indicateurs sur la satisfaction de la clientèle, indicateurs de qualité, Indicateurs sur l'innovation, Indicateur sur la position concurrentielle.

Mesure de performance est l'un des méthodes les plus efficaces pour évaluer l'entreprise avec sa variété des méthodes d'analyses.

Concernant le pilotage de performance par l'analyse des écarts et mesure de performance, je n'ai pas pu le réaliser complètement à cause d'un manque de tableau de bord parce qu'il est un outil de gestion présentant synthétiquement les activités et les résultats de l'entreprise par processus, sous forme d'indicateurs qu'ils permettent de contrôler la réalisation des objectifs fixés et de prendre des décisions nécessaires.

BIBLIOGRAPHIE

BIBLIOGRAPHIE

OUVRAGES

- ALAZARD, C. Separi, S, «Contrôle de gestion, manuel et applications», 2ème édition DUNOD, Paris, 2001.
- ALAZARD.C, Sépari.S, « Contrôle de gestion : manuel et applications », 2ème édition, DUNOD, Paris 2010
- ALAZARD.C, Sépari.S, « Contrôle de gestion : manuel et applications », 2ème édition, DUNOD, Paris 2010.
- ANGELE Renaud, NICOLAS BERLAND, « Mesure de la performance globale des entreprises », 2010.
- Anthony 1988, cité in : Samuel SPONEM et Caroline LAMBERT, « Pratiques budgétaires, rôles et critiques du budget Perception des DAF et des contrôleurs de gestion », dans comptabilité-contrôle-audit 2010/1.
- Aurelien RAGAIGNE et Caroline TAHAR, Contrôle de gestion, Lextenso éditions 2017.
- Brigitte DORIATH, Christian GOUJET, « Gestion prévisionnelle et mesure de la performance », édition DUNOD.
- Brigitte DORIATH, Contrôle budgétaire en 20 fiches 5ème édition.
- Cite in BESCOS. P et MENDOZA. C, «Le management de la performance», édition Comptable Malesherbes, Paris, 1994.
- DORIATH. B et GOUJET. C, «Gestion prévisionnelle et mesure de la performance », édition Dunod, Paris, 2007.
- GERVAIS M., « Le contrôle de gestion et planification de l'entreprise », Paris, Economica, 1990, p.174, dans DORIATH.B, GOUJET.CH, Op cité.

LES TRAVAUX DE RECHERCHE

- CHEBBINE.N, « gestion budgétaire outils de pilotage de la performance économique» mémoire de fin d'étude en vue de l'obtention du diplôme de Master en science de gestion, option contrôle de gestion, Ecole Supérieure de Commerce Koléa, 2016/2017.
- CHERID.F, " le processus de la gestion budgétaire dans le contrôle de gestion", mémoire de fin d'étude en vue de l'obtention du diplôme de Master en sciences financières et commerciales, option comptabilité et finance, 2016/2017.

-
- GHELIEM A, GOUICHICHE S, «Démarche de mise en place d'un système de comptabilité de gestion, Cas : S.N.T.R. (SAIDAL) », en vue de l'obtention de Master en sciences de gestion, spécialité : finance et comptabilité, Ecole Supérieure de Commerce Koléa, 2018/2019.
 - GHOUALI S, AFROUN O, « la gestion budgétaire comme outil de contrôle de gestion Cas : Entreprise Portuaire de Bejaia (EPB)», en vue de l'obtention du diplôme de master en science de gestion, option : finance d'entreprise, université de Bejaia, 2016/2017.
 - KARED Z, KHANTACHE A, « la contribution de la gestion budgétaire dans l'amélioration de la performance de l'entreprise cas : l'entreprise portuaire de Bejaia », en vue de l'obtention du diplôme de master en science de gestion, option : finance d'entreprise, université de Bejaia, 2014/2015.
 - MEDJBOUR M, MEDMER F, «contribution de gestion à l'amélioration de la performance de l'entreprise, Cas : S.N.T.R. (COSIDER CARRIERE) », en vue de l'obtention de Master en sciences de gestion, spécialité : finance d'entreprise, UNIVERSITE MOULOUD MAMMERI DE TIZI-OUZOU, 2016/2017.
 - SAKOUTI W, ZENNAKI W, «Contrôle budgétaire et analyse des écarts budgétaires, Cas : S.N.T.R. (Société National de Transport Routier) », en vue de l'obtention de Master en sciences de gestion, spécialité : contrôle de gestion, Ecole Supérieure de Commerce Koléa, 2014/2015.

LES REVUES

- BOURGUIGNON. A, «Peut-on définir la performance ?», Revue Française De Comptabilité, N° 269.
- Le contrôle de gestion et le tableau de bord, Disponible sur le site : www.doc-etudiante.fr (PDF).
- SPONEM Samuel et LAMBERT Caroline, « Pratiques budgétaires, rôles et critiques du budget. Perception des DAF et des contrôleurs de gestion », dans *comptabilité-contrôle-audit* 2010/1.

LES SITES WEB

- <https://www.mawarid.ma/document-1613.html>, consulté le, 14/05/2022, 13:20.
- <http://gestionfacile.blogspot.com/2014/04/la-performance-dans-les-entreprises.html> le 28/05/2022 15 :26.

-
- [Http://salem.over-blog.com/2016/09/budget-origines-historiques.html](http://salem.over-blog.com/2016/09/budget-origines-historiques.html) le 04/03/2020 13:20.
 - http://www.mvtechnologie.com/siteprivepromo/planaffaires/budgets_objectifsbudget.htm?toc=0&printWindow& le 06/05/2022 11:30.
 - <https://agicap.com/fr/article/compte-de-resultat-previsionnel-definition-methode-exemple> le 05/05/2022 10:30.
 - <https://data.oecd.org/fr/gdp/previsions-de-l-investissement.htm#> le 04/05/2022 12:38.
 - <https://sites.google.com/site/barometredegestionbudgetaire/home/caracteristiques> le 01/05/2022 15 :55.
 - <https://wikimemoires.net/2011/04/le-controle-budgetaire-definition-objectifs-et-types> le 15/05/2022 10 :22.
 - <https://www.act.com/fr/prevision-des-ventes-methodes> le 04/05/2022 12:28.
 - <https://www.act.com/fr/prevision-des-ventes-methodes#> le 15/05/2022 19 :22.
 - <https://www.act.com/fr/prevision-des-ventes-methodes#> le 15/05/2022 15 :22.
 - <https://www.bdc.ca/fr/articles-outils/strategie-affaires-planification/definir-strategie-planification-strategique-demystifiee> le 04/05/2022 11:30.
 - <https://www.gpe-afrique.com/moodledata/filedir> le 04/05/2022 11:50.
 - <https://www.infoentrepreneurs.org/fr/guides/bl---prevoir-et-planifier-vos-ventes> le 15/05/2022 11 :22.
 - <https://www.ionos.fr/startupguide/gestion/analyse-des-ecarts> le 28/05/2022 11 :26.
 - <https://www.journaldunet.fr/business/dictionnaire-comptable-et-fiscal/1198393-budget-definition> le 03/05/2022 10:55.
 - <https://www.lecoindesentrepreneurs.fr/etablir-son-plan-de-financement> le 04/05/2022 12:15.
 - <https://www.manager-go.com/finance/pilotage.htm> le 28/05/2022 12 :26.
 - <https://www.mawarid.ma/document-1613.html> le 14/05/2022 01 :30.
 - <https://www.maxicours.com/ce/cours/la-demarche-budgetaire> le 05/05/2022 9:11.
 - <https://www.openmindt.com/blog/dev/les-six-types-dindicateurs-de-performance-a-impliquer-dans-la-gestion-dune-entreprise> le 29/05/2022 11 :33.

ANNEXES

Annexes 1 : Compte de résultat en 2020

N°	DESIGNATION DES COMPTES	au 31/03/2020	au30/06/2020	au 30/09/2020	au 31/12/2020
70	Ventes et Produits annexes	3 088 254	11 277 603	15 232 300	24 536 196
72	Variation Stocks en cours	4 782 707	2 054 417	6 096 455	6 291 225
73	Production Immobilisée	2 603	17 680	20 944	98 476
74	Subvention d'Exploitation				
I	PRODUCTION DE L'EXERCICE	7 873 563	13 349 700	21 349 699	30 925 897
60	Achats consommés	2 443 271	3 998 662	6 788 608	10 637 183
61/62	Services Extérieurs	237 228	569 076	879 881	1 190 241
II	CONSOMMATIONS DE L'EXERCICE	2 680 498	4 567 738	7 668 489	11 827 424
III	VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)	5 193 065	8 781 961	13 681 210	19 098 473
63	Charges du personnel	1 352 279	2 231 614	3 378 802	4 993 069
64	Impôts, taxes et Versements assimilés	26 961	157 470	218 318	312 348
IV	EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION	3 813 825	6 392 877	10 084 089	13 793 056
75	Autres Produits Opérationnels	15 161	43 700	56 920	145 451
65	Autres Charges Opérationnelles	5 576	7 090	7 666	99 830
68	Dotations aux Amortis, Provisions et perte de Valeur	369 193	734 890	1 103 103	1 913 073
78	Reprise sur perte de Valeur et Provisions				
V	RESULTAT OPERATIONNEL	3 454 218	5 694 597	9 030 240	11 925 604

76	Produits Financiers		2 734	68 222	150 603
66	Charges Financières	30 690	78 048	77 742	135 407
VI	RESULTAT FINANCIER	-30 690	-75 314	-9 520	15 197
VII	RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V+VI)	3 423 528	5 619 283	9 020 720	11 940 801
VIII	RESULTAT NET	2 773 058	4 551 619	7 306 784	9 672 049

Source : Document CNRC.

Annexes 2 : Compte résultat en 2019

N°	DESIGNATION DES COMPTES	au 31/03/2019	au 30/06/2019	au 30/09/2019	au 31/12/2019
70	Ventes et Produits annexes	1 631 675	6 221 406	8 190 268	25 005 785
72	Variation Stocks en cours	2 694 287	3 337 858	7 668 560	3 044 590
73	Production Immobilisée	2 241	2 630	2 630	129 292
74	Subvention d'Exploitation				
I	PRODUCTION DE L'EXERCICE	4 328 203	9 561 895	15 861 459	28 179 667
60	Achats consommés	1 618 770	4 089 325	6 278 325	11 267 569
61/62	Services Extérieurs	202 081	419 055	553 650	1 199 201
II	CONSOMMATIONS DE L'EXERCICE	1 820 851	4 508 380	6 831 976	12 466 771
III	VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)	2 507 352	5 053 514	9 029 483	15 712 896
63	Charges du personnel	752 159	1 587 656	2 662 290	4 146 095
64	Impôts, taxes et Versements assimilés	18 305	71 463	102 183	519 825
IV	EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION	1 736 888	3 394 395	6 265 010	11 046 976
75	Autres Produits Opérationnels	4 026	19 247	34 789	68 431
65	Autres Charges Opérationnelles	2 453	6 332	8 625	23 904
68	Dotations aux Amortis, Provisions et perte de Valeur	208 651	435 384	671 655	1 540 583
78	Reprise sur perte de Valeur et Provisions				213
V	RESULTAT OPERATIONNEL	1 529 810	2 971 925	5 619 519	9 551 133

76	Produits Financiers	930	930	982	4 125
66	Charges Financières	33 422	64 467	64 467	137 775
VI	RESULTAT FINANCIER	-32 492	-63 537	-63 485	-133 651
VII	RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V+VI)	1 497 318	2 908 387	5 556 034	9 417 482
VIII	RESULTAT NET	1 212 828	2 355 793	4 500 387	7 628 160

Source : Document CNRC.

Annexes 3 : Bilan d'entreprises en 2019 et 2020

ACTIF				2020	2019	PASSIF		2020	2019
2	ACTIFS NON COURANT			0	0	1	CAPITAUX PROPRES	0	0
207	Ecart d'acquisition – « goodwill »			0	0	101	Capital émis (capital social ou fonds de dotation, ou fonds d'exploitation)	1200000000	1200000000
20	Immobilisations incorporelles			3699207	1940155	109	Capital non appelé	0	0
21	Immobilisations corporelles			0	0	104+	Primes et réserves	9555200295,32	5836439258,51
211	Terrains			0	0	105	Ecarts de réévaluation	0	0
2131	Bâtiments			1098331735,51	1026829961,2	107	Ecart d'équivalence	0	0
218	Autres immobilisations corporelles			5333617007,5	605052331,23	12	Résultats net – part du groupe	8945985814,89	6722149 272,1
22	Immobilisations en concession			0	0	11	Autres capitaux propres (Report à nouveau)	0	0
23	Immobilisations en cours			280537949,22	108756312	PSC	Part de la société consolidant	0	0
26+	Immobilisations financières			0	0	PM	Part des minoritaires	0	0
265	Titres de participation évalués par équivalence (Titre mis en équivalence-entreprise			0	0	TOTAL1		19701186110,21	13758588530,61

ANNEXES

	associe)								
26	Autres participations et créances rattachées			55983118	96747063	1+	PASSIFS NON COURANTS	0	0
271+	Autres titres immobilisés			3085400 000	0	16+	Emprunts et dettes financières	4105608031,45	3453404043,64
274+	Prêts et autres actifs financiers non courants			31853031	36616721	134+	Impôts (différés et provisionnés)	10665117	97063715
133	Impôts différés actif			269412136,87	228699398,63	229	Autres dettes non courantes (Droits du concédant)	0	0
188	Comptes de liaison			0	0	15+	Provisions et produits comptabilisés d'avance	623506621,02	287053562,66
TOTAL ACTIF NON COURANT				10158834185,65	7552641942,35		TOTAL2 (TOTAL PASSIFS NON COURANTS)	4739779769,76	3837521321,3
3+	ACTIFS COURANT			0	0	4+	PASSIF COURANTS (CAPITAUX COURANT)	0	0
3	Stocks en cours			15674666172,88	9557359580,29	40	Fournisseurs et comptes rattachés	9438627636,21	7324292 056,88
4	Créances et emplois assimilés			0	0	444+	Impôts	1097450528,58	2643713583,97
41	Clients			9365865299,69	16943353796,02	42+	Autres dettes	16328185872,35	13818806018,11
409+	Autres débiteurs			3443927091,53	2317329454,4	52+	Trésorerie Passif	0	0
44+	Impôts et			636644875,34	864422868,14		TOTAL3 (Total Passif Courant)	26864264037,14	23786811658,96

	assimilés							
48	Autres actifs courants (Autres créances et emplois assimilés)			0	0	TOTAL GENERAL PASSIF		
								51305229917,11 41382921 510,87
5	Disponibilités et assimilés			0	0			
50-	Placements et autres actifs financiers courants			4464044940,91	0			
51+	Trésorerie			7561247351,11	4147813869,67			
	TOTAL ACTIF COURANT			41146395731,46	33830279568,52			
	TOTAL GENERAL ACTIF			51305 229917,11	41382921510,87			

Source : Document CNRC.

TABLE DES MATIÈRES

TABLE DES MATIÈRES

LISTE DES ABRÉVIATIONS	III
LISTE DES ANNEXES	V
LISTE DES FIGURES	VI
LISTE DES GRAPHIQUES	VII
LISTE DES TABLEAUX.....	VIII
RÉSUMÉ.....	IX
ملخص	X
ABSTRACT	XI
INTRODUCTION GÉNÉRALE.....	2
CHAPITRE I : LA GESTION BUDGÉTAIRE COMME UN OUTIL DE CONTRÔLE DE GESTION	6
SECTION 01 : GÉNÉRALITÉ SUR LA GESTION BUDGÉTAIRE.....	7
1 L'histoire de la gestion budgétaire	7
2 Définitions et caractéristiques de la gestion budgétaire	8
2.1 Définition de la gestion budgétaire.....	8
2.2 Les caractéristiques de la gestion budgétaires	8
3 Les rôles et fonctions de la gestion budgétaire.....	11
3.1 Les rôles de la gestion budgétaire.....	11
3.2 Les fonctions de la gestion budgétaire.....	11
4 La gestion budgétaire et les centres de responsabilité.....	12
4.1 Les centres de responsabilité	12
4.2 Typologie des centres de responsabilité	13
4.3 Notion de prix de cession interne	15
SECTION 02 : LA MISE EN PLACE D'UN SYSTÈME BUDGÉTAIRE.....	16
1 Généralité sur le budget.....	16

1.1	Définition de budget	16
1.2	Construction d'un budget.....	16
1.3	Procédure d'élaborer du budget.....	16
1.4	La hiérarchie budgétaire	17
1.4.1	Plan stratégique.....	18
1.4.2	Programme d'investissement et plan de financement	18
1.4.3	Prévision des ventes.....	18
1.4.4	Prévision des investissements.....	19
1.4.5	Budget des ventes.....	19
1.4.6	Budget de production.....	20
1.4.7	Budget d'approvisionnement.....	20
1.4.8	Budget d'investissement.....	20
1.4.9	Budget des autres charges	21
1.4.10	Budgets généraux	21
1.4.11	Budget de trésorerie	22
1.4.12	Compte de résultat prévisionnel	22
1.4.13	Bilan prévisionnel	23
1.5	Objectif de budget.....	24
2	Le système de la gestion budgétaire	25
SECTION 3 : LES INTÉRÊT ET LES LIMITES DE LA GESTION BUDGÉTAIRE...		26
1	Les intérêts de la gestion budgétaires	26
2	Les limites de la gestion budgétaires	26
3	La gestion budgétaire comme un outil de contrôle de gestion	27
CONCLUSION DU PREMIER CHAPITRE		29
CHAPITRE II : LE CONTROLE BUDGETAIRE VERS PILOTAGE DE PERFORMANCE.....		31

SECTION 01 : GÉNÉRALITÉ SUR LE CONTRÔLE BUDGÉTAIRE.....		33
1	Introduction sur le contrôle budgétaire.....	33
1.1	Présentation de contrôle budgétaire.....	33
1.2	Définition de contrôle budgétaire.....	33
2	Principe de contrôle budgétaire.....	34
3	Rôle de contrôle budgétaire.....	34
4	Fonction de contrôle budgétaire.....	35
4.1	Prévision.....	35
4.2	La gestion des ressources.....	36
4.3	L'évaluation.....	37
5	Caractéristique de contrôle budgétaire.....	38
5.1	Le contrôle budgétaire est un composant du contrôle de gestion.....	38
5.2	Le contrôle budgétaire est un contrôle rétrospectif.....	38
5.3	Il a une dominante financière.....	38
5.4	Il informe les responsables sur le degré de réalisation des budgets.....	38
6	Les étapes du contrôle budgétaire.....	39
6.1	Le contrôle avant action :.....	39
6.2	Le contrôle pendant l'action.....	40
6.3	Le contrôle après l'action.....	40
7	Les supports de contrôle budgétaire.....	40
7.1	Le tableau de bord de responsable budgétaire.....	40
7.2	Les rapports de contrôle.....	41
7.3	Les réunions de suivi budgétaire.....	41
8	Objectif et les limites de contrôle budgétaire.....	42
8.1	Les objectifs de contrôle budgétaire.....	42
8.2	Les limites de contrôle budgétaire.....	42

SECTION 02 : ANALYSE DES ÉCARTS.....	43
1	Prévision 43
1.1	Définition des prévisions de vente 43
1.2	Différente utilisations des prévisions de vente 43
1.3	L'importance des prévisions de vente 43
1.4	Méthode de moindre carré 44
2	Analyse des écarts 44
2.1	Définition des écarts 44
2.2	Les principes d'élaboration des écarts 44
2.3	Objectifs des écarts 45
2.4	Limite des écarts 46
2.5	Pilotage par les écarts 46
2.5.1	Écart sur résultat 46
2.5.2	Écart sur chiffre d'affaires 47
2.5.3	L'écart sur coût 47
2.6	Les causes d'écarts et leurs actions correctives 50
SECTION 03 : PILOTAGE DE PERFORMANCE.....	52
1	Pilotage 52
1.1	Définition de pilotage 52
1.2	Outil de pilotage..... 53
2	Performance : 53
2.1	Définition de la performance 53
2.2	Type de la performance 55
2.3	Les domaines de la performance..... 56
2.4	Les indicateurs de la performance 57
2.4.1	Définition des indicateurs de la performance 57

2.4.2	Type des indicateurs	57
2.4.3	Qualité d'un bon indicateur.....	58
3	Mesure de performance	59
3.1	Définition de la mesure de la performance	59
3.2	Méthode de mesure de performance	59
3.2.1	Analyse horizontale.....	59
3.2.2	Analyse verticale	62
3.2.3	Analyse par ratios.....	62
4	Notion sur le pilotage de la performance :	66
4.1	Pilotage de performance	66
4.2	Fonction de pilotage de performance.....	66
4.3	Les procédures du pilotage	66
4.4	Les outils de pilotage de la performance	67
5	Le lien général entre la gestion budgétaire et la performance.....	68
CONCLUSION DU DEUXIÈME CHAPITRE		70
CHAPITRE III : LE CONTRÔLE BUDGÉTAIRE ET LA PERFORMANCE AU SEIN DE L'ENTREPRISE COSIDER OUVRAGE D'ART SPA		72
SECTION 01 : PRÉSENTATION DE L'ENTREPRISE COSIDER OUVRAGE D'ART SPA		73
1	Présentation de l'entreprise COSIDER GROUPE SPA.....	73
1.1	Historique de COSIDER GROUPE SPA	73
1.2	Filiale de GROUPE COSIDER	74
1.3	Organigramme de l'entreprise COSIDER GROUPE SPA.....	75
2	L'entreprise COSIDER OUVRAGE D'ART SPA	77
2.1	Présentation de l'entreprise COSIDER OUVRAGE D'ART SPA	77
2.2	Activité de l'entreprise.....	78
2.3	Organigramme de l'entreprise COSIDER OUVRAGE D'ART SPA.....	80

3	Rôle des différentes directions de l'entreprise COSIDER OUVRAGE D'ART SPA	81
3.1	Direction du Contrôle de Gestion et Système informatiques	81
3.2	Direction de la Gestion de la Production	81
3.3	Direction du matériel	82
3.4	Direction de l'Administration et des Ressources Humaines	82
3.5	Direction des Finances et de la Comptabilité	82
3.6	Direction des Achats et de la Sous-Traitante.....	82
3.7	Cellule d'audit.....	82
3.8	Qualité Hygiène Sécurité Environnement (QHSE)	82
3.9	Sécurité	83
SECTION 02 : LA PROCÉDURE BUDGÉTAIRE AU SEIN DE L'ENTREPRISE COSIDER OUVRAGE D'ART SPA		84
1	Les principes d'élaboration des budgets.....	84
2	Procédure budgétaire	84
2.1	Préparation de budget	84
2.2	Exécution du budget	86
2.3	Suivi et révision budgétaire	87
SECTION 03 : LE CONTRÔLE BUDGÉTAIRE ET LE PILOTAGE DE PERFORMANCE AU SEIN DE COSIDER OUVRAGE D'ART SPA		88
1	Calcul des prévisions	88
1.1	Prévision des ventes de l'exercice	88
1.2	Prévision de production de l'exercice.....	89
1.3	Prévision des charges de production.....	89
1.4	Résultat prévisionnel.....	90
2	Calcul et analyse des écarts	90
2.1	Écart sur le chiffre d'affaires (ventes)	91

2.2	Écart sur la production de l'exercice	92
2.3	Écart sur les charges de production	93
2.4	Écart sur le résultat	94
3	Mesure de performance au sein de COSIDER OUVRAGE D'ART SPA	95
4	Pilotage de performance et l'analyse des écarts au sein de COSIDER OUVRAGE D'ART SPA	105
	CONCLUSION DE TROISIEME CHAPITRE	108
	CONCLUSION GÉNÉRALE.....	110
	BIBLIOGRAPHIE	113
	ANNEXES	116
	ANNEXES 1 : COMPTE DE RESULTAT EN 2020	117
	ANNEXES 2 : COMPTE RESULTAT EN 2019	119
	ANNEXES 3 : BILAN D'ENTREPRISES EN 2019 ET 2020.....	121
	TABLE DES MATIÈRES	125