

**MINISTERE DE L'ENSEIGNEMENT SUPERIEUR ET DE LA RECHERCHE
SCIENTIFIQUE**

ECOLE SUPERIEURE DE COMMERCE

**Mémoire de fin de cycle en de l'obtention de Master en
sciences de gestion**

Spécialité : contrôle de gestion

Thème :

**Contribution du contrôle budgétaire à la performance d'une
entreprise**

Cas : TONIC industrie

Elaboré par

DJELLAL Faïçal

MAHROUGUI Ali Zakaria

Encadré par :

Mme. MAHDID

Lieu de stage : TONIC industrie / BOUSMAIL-TEPAZA

Période de stage : du 08/03/2018 au 10/04/2018

Année universitaire : 2017 /2018

Remerciements

Nous remercions Dieu, le tout puissant de nous avoir accordé santé et courage pour accomplir ce modeste travail.

Tout notre profond respect et gratitude à notre encadreur

Mme MAHDID pour ses orientations et ses précieux

conseils tout au long de ce travail.

Nous remercions également l'ensemble de nos enseignants,

ainsi que les membres du jury pour avoir accepté d'évaluer

notre travail.

Nos sincères considérations et remerciements sont exprimés

à notre encadreur au sein de TONIC Mr ZITIMI pour ses

aides et ses conseils tout au long de notre stage

Que toute personne ayant contribué de près ou de loin à la

réalisation de cette étude trouve ici nous sincères

remerciements.

Merci

Dédicaces

Je dédie ce modeste travail :

A mes très chers parents AHMED et MAJDA qui ont toujours été là pour moi et orienté mes pas, et continuent à me guider vers le chemin de la réussite.

A mon frère Lotfi que je respecte beaucoup

A mes adorables sœurs Oumaima et Souma que j'aime tant ;

A ma grand-mère ;

A tous mes amis qui m'ont aidé- je leur souhaite également tout le succès qu'ils méritent.

A toutes personne qui m'ont encouragé ou aidé au long de mes études.

Dédicaces

À

Ma tendre et affectueuse mère.

À

Mon brave et majestueux père.

À

Mes sœurs et frères : créateurs de rêve hors tous les repères.

À

Mon cher binôme : Faiçel

À

Mes très chers amis de l'école.

À

Tous ceux qui ont pris place dans mon cœur.

Sommaire

INTRODUCTION GENERALE	1
CHAPITRE 01 : NOTION DE LA GESTION BUDGETAIRE, CONTROLE BUDGETAIRE ET L'ANALYSE DES ECARTS	5
Section 01 : gestion budgétaire	5
Section 02 : contrôle budgétaire	15
Section 03 : analyse des écarts	24
CHAPITRE 02 : LA PERFORMANCE ET LE CONTROLE BUDGETAIRE (LES FONDEMENTS THEORIQUES ET INTERACTIONS).....	35
Section 1 : Notion de « Performance »	35
Section 2 : Mesure de la performance	44
Section 3 : Le lien entre le contrôle budgétaire et la performance	56
CHAPITRE 03: LA CONTRIBUTION DU CONTROLE BUDGETAIRE A LA PERFORMANCE DE TONIC INDUSTRIE	60
Section 01 : Présentation de l'entreprise Tonic Industrie	60
Section 02 : le contrôle budgétaire et mesure de performance de TONIC.	71
Section 03 : synthèse et perspectives	88
CONCLUSION GENERALE	92
BIBLIOGRAPHIE	94
LES ANNEXES.....	97

La liste des tableaux

N°	Intitulé	Page
1	Distinction entre performance externe et interne	43
2	processus de suivi budgétaire	72
3	Tableau des ventes et produits (CA)	73
4	tableau des achats	74
5	les charges l'exploitation	76
6	tableau des soldes intermédiaires de gestion	77

La Liste des figures

Figure N°1 : schématisation du processus de la gestion budgétaire.....	6
Figure N°2 : La procédure budgétaire.....	9
Figure N°3 : processus du contrôle budgétaire.....	17
Figure N°4 : écart de résultat.....	27
Figure N°5 : l'écart sur cout.....	29
Figure N°6 : Le concept d'efficacité, d'efficience, et de performance.....	46
Figure N°07 : organigramme générale de TONIC INDUSRIE montrant le positionnement de contrôle de gestion.....	64
Figure N°08 : Organigramme de la direction contrôle de gestion.....	69

La liste des annexes

N°	Intitulé
1	Production réalisée par unité
2	Chiffre d'affaires par produits 2015
3	compte de résultat 2015
4	Bilan 2015 (passif)
5	Bilan 2015 (actif)
6	Tableau de trésorerie 2015

La Liste des abréviations

Abréviations	Signification
AFGI	Association of Financial GuarayInsurers
BFR	Besoin en Fondde Roulement
CA	Chiffre d’Affaire
CB	Coût Budgété de l’activité Réelle.
CU	Coût d’une Unité d’œuvre.
CUP	Cout Préétabli Unitaire
CUR	Coût Unitaire Réel
EBE	Excédent Brut d’Exploitation
EVA	Economic Value Added
FR	Fond de Roulement
ISO	International Organization Standardization
MDA	Millions de Dinars Algérien
MR	Marge unitaire Réelle
MP	Marge unitaire Prévue
PP	Prix Prévu
PR	Prix Réel
Q	Nombre d’Unités d’œuvre Consommées par le Centre d’analyse
QP	Quantité Prévues
QR	Quantités Réelles
RCAI	Résultat Courant Avant Impôt
RE	Résultat d’Exploitation
RDI	Rendement De l’Investissement
RN	Résultat Net
ROE	Return On Equity
ROI	Return On Investisement
TRN	TRésorerie Nette
VA	Valeur Ajoutée

Résumé

La gestion budgétaire constitue la méthode du contrôle de gestion utilisée par les entreprises, c'est le processus par lequel l'entreprises définit ses objectifs à court terme et les moyens pour les atteindre; elle conduit à la mise en place d'un ensemble de budgets couvrant toutes les activités de l'entreprise. Ces budgets représentant des programmes d'actions chiffrés sont appelés à servir d'outils de pilotage, s'il leur est adjoit un système de contrôle budgétaire cohérent et régulier. Ce système de contrôle à pour objectif de mettre en évidence des écarts pertinents qui doivent faire l'objet de réflexion sur les causes et initier des actions correctives.

Mots clé : gestion budgétaire, budget, contrôle budgétaire.

Summary

The budgetary control constitutes the method of the management audit used by the companies, it is the process by which the companies define its short-term objectives and the means to reach them; it leads to the installation of a set of budgets covering all the activities of the Company. These budgets representing of the quantified action programs have to be used as tools for piloting, if it is assistant for them a coherent and regular budgetary monitoring system. This monitoring system with for objective to highlight relevant variations which must be the object of reflection on the causes and initiate corrective actions.

Key word: fiscal management, budget, budgetary control.

Introduction générale

Introduction générale

Les plans et les budgets sont parmi les outils les plus utilisés pour planifier et maîtriser la gestion des organisations. Les enquêtes montrent que leur usage est quasi universel dans les grandes et moyennes entreprises. La méthode budgétaire donne aux dirigeants une vision de l'avenir et les met en position favorable pour exploiter les opportunités. Elle leur permet d'anticiper les problèmes. Comme le disait un connaisseur : ' Peu d'entreprises planifient leur faillite mais beaucoup d'entreprises défaillantes ont omis de planifier '

Elle se définit comme l'ensemble des techniques mises en œuvre pour établir des prévisions à court terme généralement un an. Applicable à la gestion de l'entreprise, elle permet de confronter périodiquement les réalisations effectives aux prévisions ; en vue de mettre en évidence des écarts qui peuvent susciter des actions correctives. Elle englobe tous les aspects de l'activité économique de l'entreprise dans un ensemble cohérent de prévision chiffrée.

Les budgets sont à la fois des instruments de prévision et de coordination entre les unités décentralisées et des aides à la délégation des décisions et à la motivation des décideurs. Leur élaboration s'effectue en collaboration entre la direction, le contrôleur de gestion et les chefs de service au cours de navettes budgétaires. Donc la gestion budgétaire est une fonction qui a pour but de motiver les responsables, et à les inciter à exécuter des activités contribuant à atteindre les objectifs de l'entreprise.

La survie de telle entreprise passe nécessairement par l'amélioration de leur performance. Donc la gestion budgétaire peut être perçue comme une amélioration des performances économiques de l'entreprise. Elle constitue un outil permettant l'efficacité, lorsque les objectifs tracés sont atteints et l'efficience, lorsque les quantités obtenues sont maximisées à partir d'une quantité de moyens.

Le pilotage de la performance est nécessairement dynamique. Il est organisé dans ce que l'on appelle couramment le cycle plan, budget, analyse des résultats. Ce cycle comporte trois grandes phases ; phase de prévision qui prend en compte les objectifs de l'entreprise, les contraintes internes et externes, phase de budgétisation qui valorise les prévisions précédentes et une phase de contrôle qui confronte les prévisions et les réalisations, et qui se fait par le contrôle budgétaire.

Le contrôle budgétaire fait partie du contrôle de gestion, qui est un des trois grands dispositifs sur lesquels les dirigeants comptent pour garder la maîtrise. Malgré les critiques dont elle fait l'objet, la gestion budgétaire constitue toujours la méthode de contrôle de gestion la plus utilisée par les entreprises, mais c'est presque toutes les entreprises qui préparent un budget, les pratiques sont extrêmement variables.

Le budget étant l'un des outils financiers de mesure de la performance, les entreprises doivent par conséquent mettre en place des budgets adaptés aux objectifs qui leur sont assignés. Cependant, pour y arriver, le management de l'entreprise doit disposer d'un dispositif de contrôle budgétaire fiable afin d'assurer l'efficacité et l'efficience.

La pertinence des écarts dépend de leur définition, mais aussi de la qualité des éléments de référence c'est-à-dire des budgets. Dans un environnement instable et peu prévisible, cet aspect du problème ne peut être négligé, c'est pourquoi les actions correctives peuvent agir sur les éléments prévisionnels.

A travers ce mémoire nous allons reprendre la problématique suivante :

Comment le contrôle budgétaire peut-il contribuer à accroître la performance de l'entreprise ?

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

- quelle place occupe le contrôle budgétaire au sein de l'entreprise ?
- comment calculer et analyser les écarts ?
- le contrôle budgétaire influence-t-il la performance d'une entreprise ?
- comment les écarts obtenus à partir d'un contrôle budgétaire permettent-ils d'aboutir des actions correctives ?

Afin de répondre aux questions précédentes, nous avons proposés les hypothèses suivantes :

- Le contrôle budgétaire est un processus inévitable qui permet à l'entreprise d'être efficace et efficiente.

- les écarts obtenus par la comparaison permanente entre les résultats réels et les prévisions chiffrées aident à évaluer la performance.
- le contrôle budgétaire au sein de TONIC est dans sa phase primitive.

Intérêt et choix du sujet:

Les phénomènes sociaux, économiques, financiers nécessitent toujours une explication dans la situation où ils se trouvent.

L'analyse des écarts budgétaires nécessite une explication

L'importance de ce travail se justifie par le fait qu'il intéresse tout chercheur du domaine de Sciences Commerciales et financières, option Contrôle de gestion.

En fait, nous sommes étudiant finaliste dans cette section à l'école Supérieur de Commerce d'Alger. Ce sujet nous a intéressés car il cadre avec notre formation théorique.

Méthodologie du travail:

Pour atteindre notre objectif, nous avons procédé à la recherche documentaire qui nous permis de consulter différents documents tels que les ouvrages , les sites internet ; la recherche bibliographique nous a permis de réunir un certain nombre de références en lien direct avec la thématique étudiée. Nous avons aussi, procédé à un stage pratique au sein de TONIC industrie qui va permettre d'affirmer ou d'infirmer les hypothèses de départ.

Le plan de la recherche :

Notre plan de travail comprend trois chapitres. Le premier chapitre portera sur les concepts et notions de base sur la gestion budgétaire dans lequel nous avons développé un certain nombre de notions portant sur la gestion budgétaire en approfondissant l'analyse sur ladernière phase de la gestion budgétaire, à savoir le contrôle budgétaire. Le second chapitre vaporter sur la performance et le contrôle budgétaire : Fondements théoriques et interactions. Letroisième et dernier chapitre, est réservé au cas pratique portant sur l'application ducontrôle budgétaire et sa contribution à la performance au sein de la TONIC industrie.

Chapitre 01 : notion de la gestion budgétaire, contrôle budgétaire et l'analyse des écarts

Chapitre 01 : notion de la gestion budgétaire, contrôle budgétaire et l'analyse des écarts

Introduction

Dans toute entreprise, les dirigeants sont appelés à prendre un certain nombre de décisions assurant la bonne marche et la continuité de ses activités. Ainsi par la force des choses, il faut bien que les crédits nécessaires soient prévus, ordonnancés, répartis, comptabilisés, soumis au contrôle et à la discussion préalable.

Or, on ne peut planifier que ce qui est organisé et vérifiable. La gestion budgétaire conduit à la mise en place d'un réseau de budget couvrant toutes les activités de l'entreprise. Les processus d'actions chiffrées sont appelés à servir d'outils de pilotage dans un système de contrôle budgétaire cohérent et réguliers constitué par la mise en évidence d'écarts qui doivent permettre la réflexion sur les causes de ces divergences.

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

Section 01 : gestion budgétaire

Dans toute entreprise, les dirigeants sont appelés à prendre un certain nombre de décisions assurant la bonne marche et la continuité de ses activités. Pour une meilleure intervention, ils utilisent un procédé de direction connu sous le nom de gestion budgétaire.

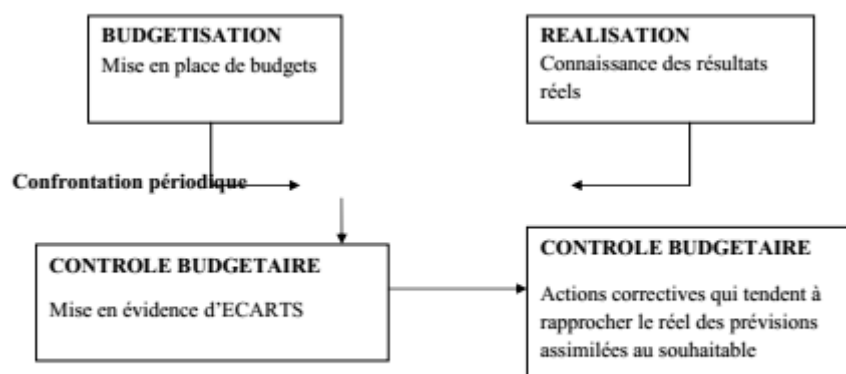
Cette section sera consacrée à la présentation des notions voisines à la gestion budgétaire, son utilité, ses objectifs et ses limites.

1-définition de la gestion budgétaire

Selon ALAZARD et SEPARI, la gestion budgétaire est définie comme : « un mode de gestion consistant à traduire en programmes d'action chiffrés « budget » les décisions prise par la direction avec la partition des responsables »¹

¹ALAZARD et SEPARI, contrôle de gestion, Edition Dunod, 2^e Edition, Paris, 2010, p255.

Figure N°1: schématisation du processus de la gestion budgétaire



Source: ALAZARD. C, SÉPARI. S « contrôle de gestion », 2^{ème} édition Dunod, Paris France 2010, P 225.

Selon Lauzel P, Teller R La gestion budgétaire est l'un des outils de planification et de maîtrise de la gestion d'une entreprise. Elle permet « la traduction du programme d'activité en termes de budget d'exploitation et la surveillance de degré de réalisation des prévisions correspondantes »¹.

Selon LOCHARD. J « La gestion budgétaire consiste à établir des budgets et à comparer périodiquement, les réalisations avec les données budgétée (prévision) afin de mettre en place des actions correctives s'il est nécessaire ».² Elle permet de :

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

FORGET. J, défini la gestion budgétaire comme suit « La gestion budgétaire suppose la définition d'objectifs ex ante, 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

¹LAUZEL P, TELLER R, « contrôle de gestion et budget », 7 ème Dallez, Paris, 1994, P.22.

²LOCHARD. J, «La gestion budgétaire : Outil de pilotage des managers», édition d'Organisation, Paris, 1998, P. 07.

Chapitre 01 : notion de la gestion budgétaire, contrôle budgétaire et l'analyse des écarts| 7

Selon le plan comptable : La gestion budgétaire est un mode de gestion consistant à traduire en programmes d'actions chiffrées (budgets) les décisions prises par la direction avec la participation des responsables.

Pour BERLAND. N, « La gestion budgétaire, technique de l'administration de l'organisation et de la gestion interne, s'appuie sur des prévisions, à partir desquelles, les responsables de l'organisation reçoivent des attributions sous forme de programmes et moyens pour un durée limitée en valeur et en quantité si possible ». ²

Les définitions précédentes insistent sur le fait que la gestion budgétaire est la réunion de deux éléments : un ensemble de budgets et une procédure de contrôle budgétaire

« La gestion budgétaire est un mode de gestion qui consiste à traduire en programme d'actions chiffrées, appelés budgets, les décisions prises par la direction avec la participation des dirigeants ». ³

« La gestion budgétaire, technique de l'administration de l'organisation et de la gestion interne, s'appuie sur des prévisions, à partir desquelles, les responsables de l'organisation reçoivent des attributions sous forme de programmes et moyens pour un durée limitée en valeur et en quantité si possible »⁴

2- Les différentes phases de la gestion budgétaire

La gestion budgétaire est «un mode de gestion prévisionnel impliquant une vision anticipée de l'avenir elle est définie comme une méthode de gestion, tendant à inscrire dans le cadre d'une planification a long et moyen terme, les actions à entreprendre dans le présent .Sa procédure s'articule nettement autour de trois grandes phases suivantes: les prévisions, la budgétisation et le contrôle»⁵.

2-1. La phase de prévision

La prévision et l'établissement du plan sont appuyés sur de nombreuses simulations :

¹ FORGET.J, «La gestion budgétaire : Prévoir et contrôler les activités de l'entreprise», édition d'Organisation, Paris, 2005, P. 21.

² BERLAND. N, «Le contrôle de budgétaire», edition LA DEOUVERTE, Paris, 2004, P. 42.

³ DORIATH.B, GOUDJET.C « gestion prévisionnelle et mesure de la performance», 3ème Edition DUNOD, Paris, 2007, P104.

⁴BERLAND. N,op. Cit, P.42.

⁵COLIN. H et PESQUEUX. Y, «Le contrôle de gestion», édition Dunod, Paris, 1998, P. 101.

Chapitre 01 : notion de la gestion budgétaire, contrôle budgétaire et l'analyse des écarts | 8

Prévoir : collecter les informations internes et externes permettant d'établir pour la période considérée un programme d'actions, une norme ¹;

Simuler : faire des hypothèses de travail pour de travail pour valider la stratégie en chiffrant. Un but à atteindre, les moyens pour y parvenir.

C'est un plan d'activité dont l'élaboration est souvent confiée au « service du budget » comprenant gestionnaires, comptables et techniciens qui seront chargés d'animer les navettes budgétaires à l'intérieur de l'entreprise. Il ne faut pas omettre d'y associer les opérationnels en amont des problèmes qui les concernent. C'est la seule façon de comprendre comment améliorer les plans d'action.

2-2. La phase de budgétisation

Il s'agit de l'inscription des données dans les budgets résultant des prévisions. En effet, les budgets sont établis généralement pour des périodes relativement courtes (généralement inférieurs à une année).

Au cours de la période, il serait parfois nécessaire de recourir à des prévisions des budgets et ce lorsque certaines données internes ou externes changent. Lorsqu'il s'agit de variation d'activité, l'adaptation est facilitée par l'établissement préalable de budgets flexibles prévus pour plusieurs niveaux d'activité.

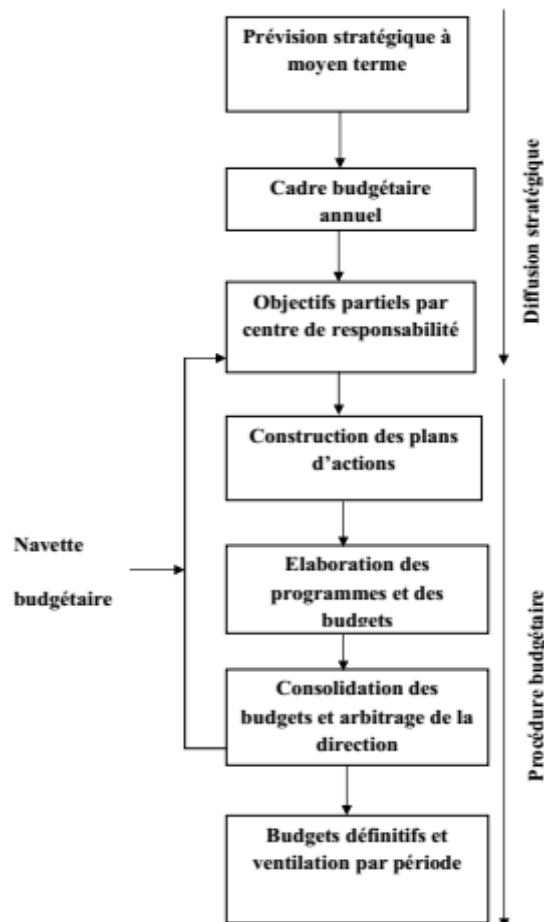
2-3. La phase de contrôle

Il s'agit d'une phase importante du fait que sans contrôle, la gestion budgétaire perd la majeure partie de son intérêt. Il s'agit en effet :

- De rapprocher les prévisions des réalisations pour faire apparaître les écarts (écart = réalisation-prévision);
- D'utiliser la connaissance de ces écarts d'une part pour corriger la gestion, et d'autre part pour corriger des prévisions ultérieures;
- De dégager des responsabilités de façon à ce que les erreurs déjà commises ne se reproduisent pas dans l'avenir.

¹ NORBERT GUEDJ, «Le contrôle de gestion pour améliorer la performance de l'entreprise», édition d'organisation, Paris, 2001, P 252

Figure N° 2 : La procédure budgétaire



SOURCE :DORIATH et COUJET gestion prévisionnelle et mesure de la performance,
éditionDunod, Paris, 2007, P 106.

3. Les principes de base de la gestion budgétaire

La gestion budgétaire est un système de prévision et de gestion reposant sur les principes suivants:¹

3-1. Le principe de totalité du système budgétaire

Dans ce principe, toutes les activités de l'entreprise doivent être budgétisées c'est-à-dire que le budget doit couvrir toutes les activités de l'entreprise ce qui implique :

- De bien préciser les missions de chaque unité de gestion ;

¹GERVAIS. M, «Contrôle de gestion»,7ème édition Economica, Paris, 2000, P. 275 - 280.

- Ainsi que de ne laisser aucune activité sans responsable.

3-2. Le principe de couplage du système budgétaire avec le système de décision

Le système budgétaire doit coïncider avec le partage de responsabilités. En effet, pour qu'il soit un ensemble d'actions programmées à court terme, le système budgétaire doit déboucher sur des budgets par centres de responsabilités. En d'autres termes, le découpage budgétaire doit être claqué sur le partage de responsabilités et du pouvoir de décision.

3-3. Le principe de contrôlabilité des éléments du budget

Selon ce principe, les éléments budgétaires doivent être soumis à un contrôle qui détecte si les éléments d'un budget dépendent du responsable du centre de responsabilité (ce sont des éléments contrôlables) ou bien des éléments sur lesquels ce responsable n'a aucune possibilité d'action (ce sont des éléments non contrôlables). En effet, le respect de ce principe fondamental est d'assurer si la présentation du budget des centres de responsabilités sépare entre ces deux éléments (contrôlables et non contrôlables). Dans ce cas, il est évident que ces derniers éléments figurent dans le budget à titre d'information et ne doivent, en aucune façon, être pris en considération pour l'évaluation des performances.

3-4. Le principe de non remise en cause des politiques et des stratégies de l'entreprise

Dans la mesure où le budget est l'aboutissement du cycle de planification, la budgétisation découle de la planification opérationnelle et consiste à:

- Détailler le programme d'activités correspondant à la première année du plan;
- Affecter les responsabilités et allouer les ressources nécessaires aux différentes unités de gestion en vue de la réalisation des objectifs de l'organisation.

3-5. Le principe du couplage du système budgétaire avec le style de management et la politique du personnel

Le processus de budgétisation et de contrôle doit être cohérent avec le style de management et de la politique de personnel de l'entreprise. Lorsque la structure est décentralisée et participative, les budgets sont négociés selon une procédure ascendante et itérative. Dans le type de management participatif et décentralisé, les forces de motivation doivent avoir pour principal effet d'inciter les responsables à proposer les objectifs convergeant avec les objectifs généraux de l'entreprise et conformes à la politique générale ainsi qu'à la stratégie déterminée dans le cadre du plan à long et moyen terme.

3-6. Le principe de contrôle par exception

L'analyse des écarts entre les résultats attendus (objectifs) et les résultats obtenus n'est pas une fin en soi. En réalité, les écarts doivent jouer un rôle de signal d'alerte et permettre au pilote de l'unité concernée de :

- Déceler les points de distorsion dans la réalisation du programme orienté vers les objectifs de l'unité ;
- D'imaginer et de conduire les actions correctives.

Cette gestion par exception permet de mettre en lumière les points déterminants, ceux qui appellent à une attention particulière en raison de leur répercussion par rapport aux objectifs, d'éviter la dispersion de l'attention et la confusion qui résulte du non hiérarchisation des problèmes ainsi d'économiser du temps et de l'argent.

4. Les objectifs de la gestion budgétaire

Les principaux objectifs de la gestion budgétaire peuvent être énumérer comme suit¹:

•**La Planification** : Aider à la planification logique et systématique de l'entreprise conformément à sa stratégie à long terme.

•**La Coordination** : Favoriser la coordination des différents secteurs de l'entreprise et s'assurer de la performance des méthodes.

•**La Communication** : Faciliter la communication des objectifs, des opportunités et des projets de l'entreprise aux différents chefs de service.

•**La Motivation** : Apporter une motivation aux responsables pour qu'ils atteignent les objectifs fixés.

•**Le Contrôle** : Aider ou contrôle des activités en comparant la performance au plan prévisionnel et procéder aux ajustements nécessaires.

•**L'Evaluation** : Créer un cadre d'évaluation de la performance des responsables dans la réalisation des objectifs individuels et ceux de l'entreprise

5. Les limites de la gestion budgétaire

La gestion budgétaire suppose une dynamique de l'organisation, fondée sur la délégation de la motivation des acteurs, en vue d'atteindre les objectifs de l'organisation. Cette hypothèse d'une convergence des intérêts entre l'entreprise dans son ensemble et

¹BROOKSON. S, «Gérer un budget», édition Mango Pratique, Paris, 2001, P. 09.

chacune des unités qui la composent, est cependant mise à l'épreuve par les faits. Le contrôle budgétaire est donc critiqué pour les dysfonctionnements qu'il peut générer.¹

- **Le processus budgétaire peut se traduire en un processus conservateur et figé.**

En effet, la construction budgétaire se fonde sur l'organisation existante et, le plus souvent, sur une extrapolation du passé. On peut craindre que s'installe l'habitude pour chaque responsable de négocier des moyens au moins égaux à ceux de l'exercice.

Dans le même ordre d'idées, on peut craindre que le respect de budget devienne une fin en soi. Ce comportement peut se justifier dans un univers prévisible et en supposant que la construction budgétaire soit sans défaut. Dans un univers plus mouvant, il agirait au détriment de toute réactivité face à des événements imprévus. La procédure budgétaire se fige et devient conventionnelle mobilisant faiblement les responsables opérationnels.

- **La délégation des responsabilités peut introduire des effets pervers**

Certains responsables peuvent ne pas accepter le contrôle qui suit l'engagement budgétaire. C'est particulièrement vrai lorsque la décentralisation est faible et qu'un certain nombre d'objectifs et de décisions ont été assignés.

A l'inverse, le processus de décentralisation, lorsqu'il est fort, peut introduire de véritables « féodalités », le responsable visant la satisfaction d'objectifs propres à l'unité qu'il dirige, voire d'objectifs personnels, au détriment de l'objectif de l'entreprise.

- **La gestion budgétaire privilégie une vision financière, à court terme**

Une fois élaborés, les budgets ont une expression financière à l'horizon d'une année. Ils effacent donc la dimension qualitative des plans d'action, en particulier lorsqu'elle joue sur l'interaction entre plusieurs centres de responsabilité.

Par exemple, l'objectif de rentabilité par une baisse des coûts peut se traduire, au niveau du centre achats, par une baisse des prix au détriment de la qualité des matières intégrées dans les produits.

¹DORIATH.B, GOUDJET.C, op. Cit, P 116.

L'horizon annuel des budgets peut encourager une vision à court terme au détriment du moyen terme ou de la considération du cycle de vie d'un produit ou d'un investissement.

6- L'utilité de la gestion budgétaire

Une gestion budgétaire a pour utilité un chiffrage des prévisions concernant l'avenir et le dégagement d'écarts entre réalisations et prévisions pour détecter des dysfonctionnements, repérer les corrections nécessaires et donner des critères d'évolution des résultats.

La démarche de prévision budgétaire permet une meilleure connaissance des atouts et faiblesses de l'entreprise ainsi qu'une meilleure anticipation sur les réalisations et l'amélioration de la réactivité de l'entreprise, elle permet aussi :

- De réaliser aux différents niveaux de l'entreprise l'équilibre idéal et de forcer la coordination des actions ;
- De mettre en mesure la direction de prévenir les événements au lieu de les subir ;
- D'analyser des distorsions constatées qui peuvent permettre à l'avenir d'éviter le gaspillage, ou peut conduire à une modification de la politique d'achat, de la politique des ventes, ou d'un processus de fabrication ;
- Modifier les procédures et les relations dans l'organisation en les orientant vers la réalisation des objectifs de celle-ci.

7- Les méthodes de budgétisation quatre types de méthodes peuvent être distingués

7-1. La méthode du budget a base zéro

Le budget base zéro consiste à faire abstraction totale du passé de l'entreprise, ou d'un centre, et à calculer un budget dans l'optique d'une recréation d'entreprise. Cette technique a pour but essentiel de remettre systématiquement et intégralement en cause tous les comportements, les habitudes, les a priori, les usages et coutumes internes, autrement dit à repartir à zéro .¹

¹LOCHARD. J, op.cit, P. 107.

Cette méthode consiste à demander aux responsables des unités décisionnelles de justifier les moyens alloués aux objectifs prévus et aux services rendus, en partant de «zéro», c'est-à-dire en faisant abstraction de la valeur du budget de l'année précédent.¹

7-2. La méthode classique

Elle repose sur les trois étapes suivantes :

- Fixation d'une enveloppe budgétaire par la direction générale souvent par reconduction majorée du budget N-1;
- Proposition d'un budget par les responsables des services sur la base de l'exercice antérieur multipliée par un coefficient dont le mode de détermination correspond davantage au « pifomètre » (mélange de progression d'activité et des prix) qu'à une démarche rigoureuse;
- Répartition de l'enveloppe budgétée (souvent insuffisante au regard des propositions) entre les services par négociation.

7-3. Méthode du Budget à Base d'Activité

Selon la méthode du budget à base d'activité: « L'allocation des ressources ne se fait plus seulement en fonction d'indicateurs de volume, mais en fonction des caractéristiques des produits ou des services. Sa finalité est d'explicitier le processus de création de valeur au sein des centres de responsabilité de l'entreprise. Cette méthode vise à comprendre les activités et les relations qui les unissent à la stratégie globale de l'entreprise en ayant recours à une analyse en termes de processus »²

Le budget à base d'activité représente une méthode d'élaboration des budgets selon les différentes activités de l'entreprise, elle permet, ainsi, de mieux visualiser les coûts de l'entreprise en traduisant la consommation des activités.

7-4. Méthode du budget programme

Le budget-programme est le reflet d'un processus qui met en valeur des fins à atteindre et se traduit en dépenses nécessaires.

¹GERBAIX.s, Le contrôle de gestion, Edition Presses Universitaires de France, 2^e Edition, Paris, 2006,p83.

² FORGET.J,op.cit ,p14.

Chapitre 01 : notion de la gestion budgétaire, contrôle budgétaire et l'analyse des écarts| 15

Selon WEGMANN : « Surtout appliqué aux administrations publiques, le budget programme est construit à partir d'un regroupement de postes réalisé en fonction du programmes auquel il est destiné. ¹

En d'autres termes, le budget programme représente l'allocation des ressources en fonction des objectifs.

Section 02 : contrôle budgétaire

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

Dans le but de rapprocher les résultats attendus, il est souhaitable de procéder au contrôle qui est la troisième étape de la gestion budgétaire après la prévision et la budgétisation.

1- Définition

GERVAIS. M définit le contrôle budgétaire comme la comparaison permanente des résultats réels et des prévisions chiffrées figurant aux budgets afin² :

- De rechercher la (ou les) cause(s) d'écarts,
- D'informer les différents niveaux hiérarchiques,
- De prendre les mesures correctives éventuellement nécessaires,
- D'apprécier l'activité des responsables budgétaires.

Le contrôle budgétaire est une phase de la gestion budgétaire consistant à une comparaison permanente entre les résultats budgétaires et les résultats réels. Selon Langlois G., Bonnier C., et Bringer M., « le contrôle budgétaire est une procédure qui compare à posteriori les réalisations avec les prévisions du budget d'un centre de responsabilité. »³

¹WEGMAN.G, Pilotage des couts et des performance Edition EMS, Cormelles-le-Royal, 2006, p120.

²GERVAIS. M, «Le contrôle de gestion et planification de l'entreprise», Edition Economica, Paris, 1990, P. 123.

³LANGLOIS G., BONNIER C., BRINGER M., « Contrôle de gestion », Berti éditions, Alger, 2008, P. 299.

Chapitre 01 : notion de la gestion budgétaire, contrôle budgétaire et l'analyse des écarts| 16

Ainsi, le contrôle budgétaire prévient les responsables sur le degré de réalisation des budgets afin d'évaluer la performance des acteurs et de procéder aux modifications nécessaires.

Le contrôle est un instrument essentiel de la gestion budgétaire qui consiste en la comparaison permanente des résultats réels et des prévisions différées figurant aux budgets afin de ¹ :

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

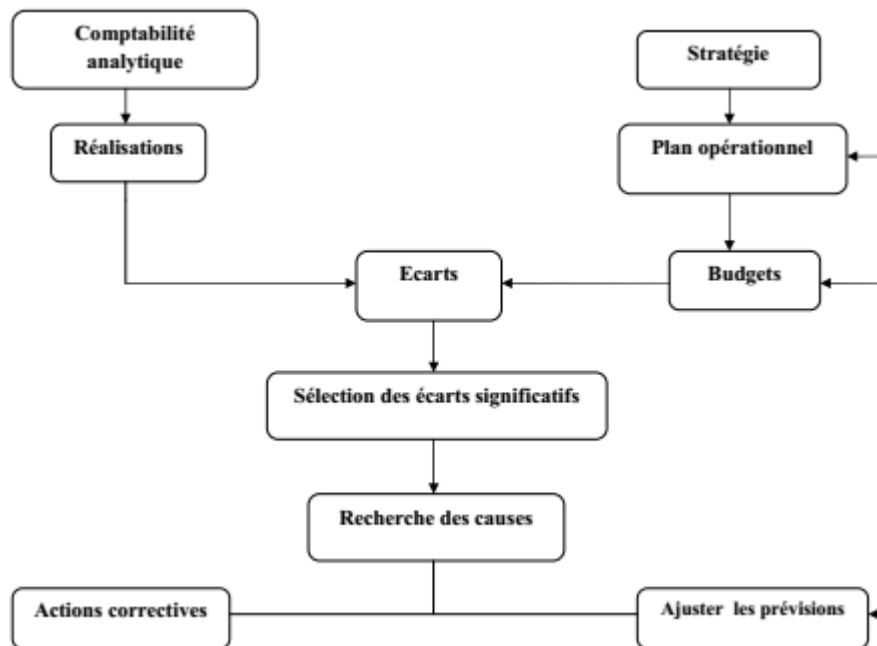
Ceci va permettre de :

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

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

¹ BÉATRICE et GRANDGUILLOT F, « essentiel de contrôle de gestion », 4ème éd Lextenso, 2009, Paris, p 63.

Figure N°3 : processus du contrôle budgétaire.



Source : G. Langlois, « contrôle de gestion et gestion budgétaire », édition Pearson, Paris, 2006, P 300.

2- Rôle du contrôle budgétaire

Le rôle principal du contrôle budgétaire consiste à agir pour améliorer les performances, il impose à toute entreprise un « code de bon conduite »¹ :

-Il oblige à respecter les contraintes et développe un mode de fonctionnement contractuel ;

-Il responsabilise la hiérarchie à tous les niveaux par le jeu de délégations successives ;

-Il oblige à une remise en cause régulière et à l'apprentissage de la négociation dans tout les types de communication ;

-Il permet l'observation continue des événements capables de modifier les prévisions;

¹ALAZARD C et SEPARI S, « contrôle de gestion », DUNOD, Paris, 2007, p 393.

-Il réalise une prévision et établit un programme d'activité.

3-Les fonctions du contrôle budgétaire

Le contrôle budgétaire assume une double fonction : la fonction de contrôle et celle de régulation.

A. La fonction du contrôle: permet de vérifier, tout au long de l'exercice budgétaire, que les objectifs sont bien tenus, selon les normes techniques et les normes de coûts et de capitaux à mettre en œuvre, sur la base desquels les budgets ont été arrêtés, c'est -à-dire: les résultats chiffrés globaux, les résultats de chaque fonction et de chaque centre de responsabilité et le degré de réalisation des actions de progrès prévues dans le budget:

- Pour le contrôle des résultats globaux et des résultats par fonction et par centre de responsabilité, les résultats sont rapprochés des prévisions et des écarts sont calculés;

- Pour le calcul du degré de réalisation des actions de progrès, la mesure consiste à faire le point quantitatif et qualitatif de l'avancement de ces actions.

B. La fonction de régulation: est appelée à jouer lorsque la fonction du contrôle a permis de détecter des "écarts" entre ce qui devait se passer selon le budget et ce qui s'est passé réellement; la fonction de régulation consiste alors à alerter les responsables et à susciter les actions correctives consistant en des actions de "rattrapage" destinées à repositionner l'entreprise ou l'unité de gestion pilotée par le responsable (centre de responsabilité) sur sa trajectoire conduisant aux objectifs, soit par une révision des objectifs.

4-Les objectifs du contrôle budgétaire

Les systèmes de contrôle sont utilisés pour de multiples objectifs : suivi, apprentissage, signal, contraintes, surveillance, motivation et autres. Le contrôle budgétaire de son côté a pour objectif de :¹

- Permettre la comparaison des réalisations avec les prévisions ;

- Déceler les écarts significatifs, les analyser et prendre des mesures correctives qui regroupent les aspects principaux du contrôle de gestion ;

¹GERVAIS.M,op.Cit,p20.

Chapitre 01 : notion de la gestion budgétaire, contrôle budgétaire et l'analyse des écarts| 19

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

5- Les caractéristiques du contrôle budgétaire

Les caractéristiques du contrôle budgétaire sont comme suit :

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

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

- **La rapidité :** si les responsables opérationnels doivent prendre des décisions à la suite du contrôle budgétaire, les informations nécessaires doivent être fournies rapidement. Afin d'améliorer la disponibilité des informations, il peut s'avérer utile de renoncer à une précision extrême pour recourir à certaines estimations. En effet,

une information très précise mais obtenue tardivement ne permet pas au suivi budgétaire d'atteindre son but ;

- **La fiabilité** : la rapidité ne doit pas conduire l'entreprise à obtenir des informations immédiatement mais totalement fausses. Les informations doivent être de qualité. Il suffit de trouver un optimum entre rapidité et fiabilité ;
- **Le cout pondéré** : il faut tenir compte du cout de mise en place de l'organisation, de son cout de fonctionnement pour la saisie et le traitement des données, et du cout consacré à l'élaboration et au suivi du système par les responsables concernés.

6-Les conditions et les avantages du contrôle budgétaire

Dans ce qui suit nous allons nous intéresser aux conditions d'efficacité et aux avantages du contrôle budgétaire :

6-1.Les conditions d'efficacité d'un contrôle budgétaire

- Ne pas considérer les budgets comme une fin en soi;
- Faire participer toutes les personnes responsables;
- Fixer des objectifs et des politiques réalistes compte tenu de la conjoncture et des ressources détenus par l'entreprise;
- Tenir responsable les employés seulement pour les éléments dont ils ont le contrôle entier;
- Préparer les budgets sur une base régulière et continue;
- Fournir les résultats rapidement aux personnes responsables;
- Faire en sorte que les budgets ne deviennent par une simple formalité, une routine;
- Prendre rapidement des mesures correctives pour rectifier les points faibles ;
- S'assurer que les budgets ne soient pas comme des moyens de répression.
- Sous ces conditions, le contrôle budgétaire pourra pleinement être perçu par les responsables opérationnels, comme un service qui les aide à maîtriser et améliorer leur gestion.

6-2.Les avantages du contrôle budgétaire

Parmi les avantages du contrôle budgétaire on distingue¹:

¹ LAUZON. L-P, BERNARD. M ET GELINE. F, «Contrôle de gestion», Edition Gaëtan Morin, Paris, 1980, P.123.

- **La maximisation du profit** : le contrôle budgétaire vise à la maximisation des bénéfices de l'entreprise. Pour atteindre cet objectif, une bonne planification et la coordination des différentes fonctions est requise.
- **L'harmonisation** : le travail des différents départements et secteurs est correctement harmonisée. Les budgets des différents départements ont une incidence l'un sur l'autre.
- **Exactitude des plans** : les plans, les politiques et les objectifs sont décidés par la direction. Tous les efforts sont mis ensemble pour atteindre l'objectif commun de l'organisation. Chaque département vise un objectif précis. Les efforts dirigés vers la réalisation proviennent des plans exacts.
- **L'économie des dépenses** : La planification des dépenses sera méthodique et les finances seront mises à une utilisation optimale.

7-Étapes du contrôle budgétaire

Le contrôle budgétaire passe par trois étapes relatives à l'action soit : avant, pendant et après l'action. Cette méthode consiste :

- A comparer les réalisations aux prévisions aux différents échelons jugés convenables;
- A analyser et à contrôler les écarts constatés ;
- A provoquer les actions correctives qui s'imposent.

7-1. Le contrôle avant l'action (à priori)

Le contrôle avant l'action est anticipatif. Il est assuré au cours de la budgétisation. Cette étape a pour but d'améliorer la préparation de l'action et d'accroître son efficacité.

7-2. Le contrôle pendant l'action (à priori)

Il a pour but de repérer rapidement les décalages significatifs entre les prévisions et les réalisations de façon à mettre en œuvre les actions correctives nécessaires. Pour sa mise en œuvre il faut fournir de façon permanente et rapide,aux opérationnels les informations sur les réalisations et cibler l'origine des problèmes en utilisant la technique de l'analyse des écarts.

7-2. Le contrôle après l'action (à posteriori)

Le contrôle à posteriori ne permet plus de corriger les actions, sa fonction consiste essentiellement en une mesure des résultats et donc en une évaluation des performances

Chapitre 01 : notion de la gestion budgétaire, contrôle budgétaire et l'analyse des écarts| 22

dans le cadre d'une entreprise organisée en centres de responsabilités. Le contrôle budgétaire est susceptible d'assurer cette fonction dans la mesure où il s'appuie sur deux types d'informations :

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

8- Les supports du contrôle budgétaire (les outils)

8-1. Le tableau de bord

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

8-2. Les rapports de contrôle

Le contrôle budgétaire devient périodique lorsque le responsable d'un budget rend compte à sa hiérarchie des performances obtenues dans son département.

A date fixe, l'unité contrôlée se doit d'établir, avec l'aide du service de contrôle de gestion, un compte rendu d'activité qui sera transmis au supérieur hiérarchique.

Ce rapport présenté sous une forme très standardisée, indique :

- Les variables de contrôle choisies et les cibles correspondantes ;
- Pour chaque variable contrôlée, le résultat obtenu ;
- L'analyse des écarts qui a été faite ;
- Les mesures qui ont été prises pour réorienter l'action vers la droite ligne de l'objectif.

Le destinataire du rapport effectue une analyse des informations reçues, puis procède à leur consolidation, de façon à dégager les écarts caractéristiques de son département.

En fonction des résultats auxquels il parvient, il adresse éventuellement à certains responsables budgétaires des demandes d'explication complémentaires, puis il transmet à son supérieur hiérarchique la synthèse des contrôles effectués.

De proche en proche, on parviendra ainsi au budget global qui ne peut être contrôlé que par la direction générale, après agrégation des données issues de différents comptes rendus.

Lorsque le tableau de bord des différentes unités est réalisé sur une base commune et totalement informatisée, l'actualisation d'une donnée dans le tableau de bord d'un service entraînera l'actualisation automatique des autres documents concernés par cette donnée. Dès cet instant, pour mettre à jour les tableaux de bord des supérieurs hiérarchiques, il n'est plus nécessaire de recourir aux rapports de contrôle. Ces derniers apparaîtront alors comme une procédure administrative superflue et l'on se contentera des réunions de suivi budgétaire

8-3. Les réunions de suivi budgétaire

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

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

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

Toutes les informations qui sont collectées et utilisées pour déterminer les écarts par rapport aux budgets sont mises en forme dans des tableaux de bord et des rapports de

contrôle. Elles font également l'objet de débats lors des réunions périodiques de suivi budgétaire. ¹

Section 03 : analyse des écarts

1- Définition

Selon Jacques Margerin l'écart c'est résultat obtenu entre les objectifs prévus (prévision) d'une période qui fournis aux responsables les informations exploitables sélectives et significatives²

L'écart se définit comme «la différence entre une donnée de référence et une donnée constatée. Exemple: écart entre coût prévu et coût réalisé, entre quantité allouée et quantité consommée »³.

Donc, l'écart à pour fonction de comparer les réalisations aux prévisions de chaque centre de responsabilité afin de vérifier leurs performances. Cette comparaison permet d'évaluer le pilotage des opérations et attire l'attention sur les zones critiques. Tous les écarts sont calculés de la manière suivante :

$$\text{Écart} = \text{donnée réelle} - \text{donnée préétablie de référence}$$

Un écart calculé est systématiquement qualifié par le terme favorable ou défavorable afin d'en faciliter l'interprétation par un tiers, il doit en outre correspondre à un acteur, le plus souvent un responsable, qui a les moyens d'agir sur la cause de l'écart.

L'action du contrôle de gestion pourra se limiter aux écarts les plus significatifs, permettant une gestion par exception⁴

- Un écart **positif** signifie que le résultat est supérieur aux prévisions. C'est un écart favorable, et **néгатif** dans le cas opposé.

¹GERVAIS. M, op.cit, P. 162.

² JACQUES MARGERIN, la gestion budgétaire, Paris, 1986, p52.

³ DORIATH.B, GOUDJET.C,op.Cit,P77.

⁴Ibid, P63.

Chapitre 01 : notion de la gestion budgétaire, contrôle budgétaire et l'analyse des écarts| 25

- L'analyse d'un écart a pour objet d'identifier les causes de l'écart sur le résultat. La méthode consiste à diviser l'écart principale en sous-écart, chaque sous-écart correspond à l'une des causes.

2- Principe d'élaboration d'un écart budgétaire

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

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

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

Ecart /éléments volumiques = (éléments volumiques réels – éléments volumiques prévus) x Eléments monétaires prévus.
--

Ces règles simples permettent ainsi le calcul et la décomposition de n'importe quelle présentation du budget .¹

3- Calculs des écarts

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

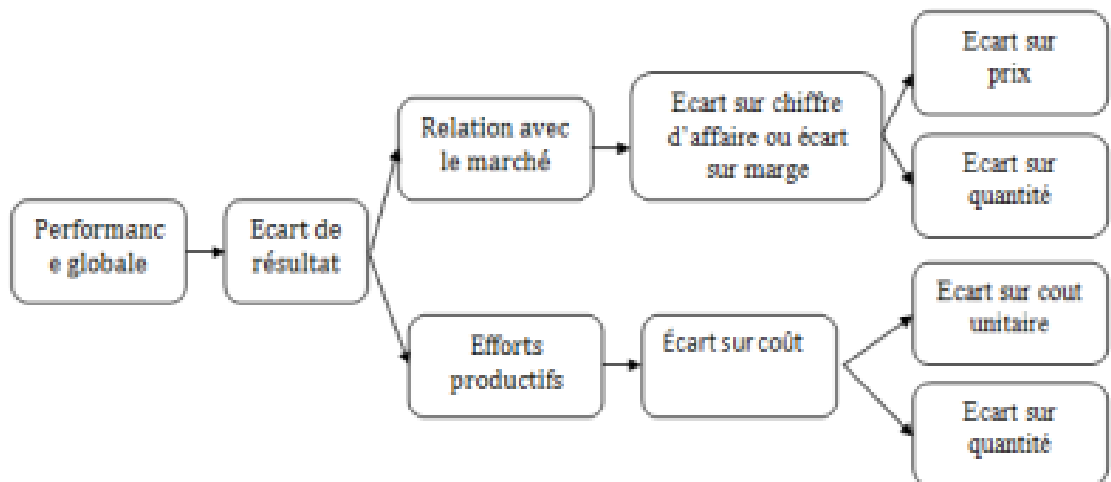
$$\text{Ecart de résultat} = \text{résultat réel} - \text{résultat prévisionnel}$$

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

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

- Les ventes dans la responsabilité incombent aux responsables commerciaux ;
- Les couts de productions dont la maîtrise est prise en charge par responsable des centres des couts ;

Figure N°4 : écart de résultat



Source : DORIATH. B et GOUJET C, Gestion prévisionnelle et mesure de la performance, 3ème édition Dunod, Paris, 2007, P. 202.

¹ALAZARD C, SEPARI S, 2001, « contrôle de gestion, manuel et application », 5ème édition, Paris, p 483.

3-1. Ecart sur marge :

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

$$\begin{aligned} \text{Ecart/marge} &= \text{la marge réelle} - \text{la marge prevue} \\ &= (\text{MR} * \text{QR}) - (\text{MP} * \text{QP}) = (\text{PR} - \text{CUP}) * \text{QR} - (\text{PP} - \text{CUP}) * \text{QP} \end{aligned}$$

Avec :

MR : marge unitaire réelle = prix réel (**PR**) – cout préétabli unitaire (**CUP**)

MP : marge unitaire prévue = prix prévu (**PP**) – cout préétabli unitaire (**CUP**)

QR : quantités réelles

QP : quantité prévues

3-1-1. Ecart sur volume des ventes ou sur quantités

L'écart sur quantité mesure l'impact financier de l'écart des ventes en volume.

$$\text{Écart sur volume des ventes(ou sur quantités)} = (\text{QR} - \text{QP}) * \text{MP}$$

Tel que :

QR: Quantité Réelle ;

QP: Quantité Prévue ;

MP:marge unitaire prévue.

3-1-2. Ecart sur marge unitaire ou écart sur prix

L'écart sur marge unitaire ou sur prix évalue l'impact financier des variations de prix sur le marché par rapport aux prévisions.

$$\text{Écart sur marge unitaire (ou sur prix)} = (\text{MR} - \text{MP}) * \text{QR}$$

$$\begin{aligned} &= [(PR - CUP) - (PP - CUP)] * QR && \text{tel que : PR : Prix Réel ;} \\ &= (PR - CUP - PP + CUP) * QR && \text{PP : Prix Prévu ;} \\ &= (PR - PP) * QR && \text{CUP : Cout Préétabli Unitaire ;} \\ &= \text{écart sur prix de vente} && \text{QR: Quantité Réelle ;} \end{aligned}$$

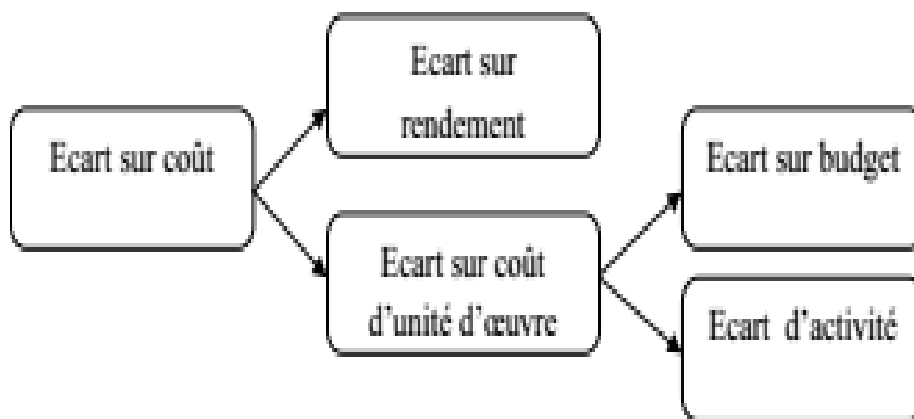
3-2. Ecart sur coût

Le coût d'un produit (ou d'un service) est composé de charges directes (consommation des matières, de main d'œuvres) et de charges indirectes qui sont regroupées dans des centres d'analyse. Les écarts sur coûts sont développés en fonction des centres de responsabilité de l'entreprise, tel que :¹

$$\text{Ecart sur coût} = \text{Coût Réel} - \text{Coût Prévu}$$

L'écart sur coût se décompose à son tour en un écart sur charges directes et un écart sur centres d'analyse.

Figure N°5 : l'écart sur cout.



Source : élaboré par les étudiants

¹DORIATH. B, GOUJET. C, op.cit, P. 225 et P. 243.

3-2-1. L'analyse des écarts sur coûts directs

L'écart global est déterminé par la différence entre le coût constaté et le coût préétabli de la production réelle. Le coût préétabli est déterminé à partir de la fiche de coût standard. Cet écart s'analyse en deux sous écarts :

3-2-1-1. Ecart sur coût unitaire

L'écart sur coût unitaire d'un facteur de production (matières, MOD) mesure l'impact total sur les coûts de la hausse ou de la baisse par rapport aux prévisions du coût de ce facteur.

$$\text{Ecart sur coût unitaire} = (\text{CUR} - \text{CUP}) * \text{QR}$$

Avec:

CUR: Coût Unitaire Réel;

CUP: cout préétabli unitaire;

QR: Quantité Réelle.

3-2-1-2. Ecart sur quantité

L'écart sur quantité d'un facteur de production mesure l'impact total sur les coûts du plus au moins bon rendement de ce facteur.

$$\text{Ecart sur quantité} = (\text{QR} - \text{QP}) \times \text{CUP}$$

Avec :

QR: Quantité Réelle;

QP: Quantité Prévisionnelle;

CUP: cout préétabli unitaire.

3-2-2. Ecart sur centre d'analyse

L'écart sur coût du centre d'analyse peut être décomposé en un écart sur quantité, ou écart sur rendement, et un écart sur coût de l'unité d'œuvre.

$$\text{Ecart sur Coût Total du Centre} = \text{Ecart sur Quantité} + \text{Ecart sur Coût des Unités d'œuvre}$$

Or : le coût de l'unité d'œuvre dépend de deux facteurs :

- ✓ Le prix des facteurs ;
- ✓ Le niveau d'activité.

3-2-2-1. Ecart sur Quantité (rendement)

C'est un écart sur quantité ; il exprime la plus au moins bonne utilisation des facteurs de production mis en œuvre dans le centre d'analyse.

$$\text{Ecart de Rendement} = (QR - QP) * CUP$$

Avec:

Q: Nombre d'Unités d'œuvre Consommées par le Centre d'analyse;

CU: Coût d'une Unité d'œuvre.

3-2-2-2. Ecart sur Coût des Unités d'œuvre

3-2-2-2-1. Ecart sur budget

Il exprime la différence de coût du centre d'analyse due à la variation du prix des facteurs consommés par ce centre.

$$\text{Ecart sur Budget} = \text{Coût Réel} - \text{Coût Budgété pour l'activité Réelle}$$

$$= QR * CUR - CB$$

$$\text{Coût Budgété (CB)} = CVUP * QR + CFP$$

Tel que:

CVUP: Coût Variable Unitaire Prévu d'une Unité d'œuvre;

QR: Nombre d'Unités d'œuvre Réellement Consommées;

CFP: Charges Fixes Prévues.

3-2-2-2. Ecart d'activité :

Il mesure l'impact de la plus ou moins bonne absorption des charges fixes liées au niveau d'activité. C'est un écart de sous ou suractivité.

$$\text{Ecart d'activité} = \text{Coût Budgété de l'activité Réelle} - \text{Coût Préétabli de l'activité Réelle}$$

$$= \text{CB} - \text{QR} * \text{CUP}$$

On peut aussi calculer directement un coût de sous ou de suractivité:

$$\text{Ecart d'activité} = \text{Charges Fixes Prévues} * (1 - C)$$

$$C = \text{Activité Réelle} / \text{Activité Normale}$$

Avec :

C : Coefficient d'activité ;

CB : Coût Budgété de l'activité Réelle.

4. Les raisons des écarts

Pour agir, prendre des décisions, il est bon de faire un inventaire-bien partiel-des raisons des écarts. L'analyse des écarts peut faciliter les actions correctives à entreprendre.

Selon Alcouffe. S Les causes principales sont les suivantes ¹:

- les prévisions et/ou les standards ont été mal évalués ;
- certains facteurs de production ont été substitués les uns aux autres, par exemple : un personnel trop qualifié a été utilisé pour effectuer certaines tâches basiques ;
- la fréquence réelle des changements de production a été plus importante (moins importante) que prévue, entraînant une hausse (ou une baisse) des temps improductifs et une baisse (ou une hausse) des cadences. En effet plus la série de production est longue, et plus les temps improductifs sont réduits ;
- les phénomènes de panne de machine, eux même liés à de nombreux autres facteurs, tel que les volumes de production, la complexité des opérations, la fiabilité des équipements, la politique de maintenance, etc.

¹ALCOUFFE. S, « contrôle de gestion sur mesure » édition Dunod, Paris, 2013, P 41P 52.

- la mauvaise qualité des matières utilisées en production, ou leur manque de disponibilité que ce soit au niveau même de l'entreprise ou chez les fournisseurs.

5-Les actions correctives

Le contrôle budgétaire est un moyen de pilotage dont l'un des buts est de maintenir ou de rectifier les trajectoires pour atteindre les objectifs. Il s'agit, pour chaque responsable, à son niveau, avec les autres responsables et le contrôleur de gestion, de décider les actions correctives nécessaires. Le contrôle budgétaire est système destiné à améliorer les performances de l'entreprise et dégager des profits. Il appartient à l'entreprise d'entreprendre des actions correctives compte tenu des écarts constatés et de leurs causes détectées pour améliorer sa gestion. Parmi ces actions nous citons¹ :

- détecter des goulots d'étranglements;
- L'utilisation rationnelle des moyens de production;
- L'aménagement du temps de travail, d'entretien, de repos;
- Sélectionner les fournisseurs et modifier les méthodes de travail avec certains d'entre eux;
- Investir, désinvestir, embaucher, sous-traiter, muter ou licencier;
- Délocaliser;
- Proposer des modifications de procédures, de structures, de réseaux et traitement d'informations;

Les propriétés de l'action corrective²

Pour être efficace, une action corrective doit être :

- **Rapide** : Une mesure effectuée après une période de temps trop longue peut conduire à une action corrective mal adaptée. En effet, en prenant en compte des observations dépassées, elles risquent d'amener des déséquilibres plus grands. L'élaboration d'un système budgétaire performant demandera donc:
 - de savoir quel est l'intervalle de temps acceptable entre l'apparition d'un dérèglement et sa correction ;
 - de savoir, comme objectif constant le souci de le réduire encore d'avantage.

¹LOCHARD. J, op.cit, P. 142.

²M.GERVAIS, «contrôle de gestion par le système budgétaire», édition Dunod, Paris, France 1987 p167.

- **Adaptée** :L'action corrective ne doit porter que sur des variables qui ont une influence déterminante sur le résultat et encore faut-il bien doser la force de correction.

Si l'action ne se fonde pas sur des points auxquels le résultat est sensible ou si elle est mal dosée ,des situations de moindre performance apparaîtront.

Conclusion

Au terme de ce premier chapitre , il est possible de dire que la gestion budgétaire est le processus par lequel l'entreprise définit ses objectifs à court terme et les moyens pour les atteindre.son efficacité implique la mise en œuvre d'une démarche cohérenteconsiste à établir des budgets et à comparerpériodiquement les réalisations avec les données budgétées.

Le contrôle budgétaire est une procédure qui focalise sur la comparaison des réalisations aux prévisionsbudgétaires, sur l'analyse des écarts constatés, sur l'engagement à temps des mesurescorrectives, des tendances observées.

Le contrôle budgétaire permet de faire la comparaison entre la réalisation et la prévision et de mettre en évidence des différences appelées écarts. L'analyse de ces écarts peut s'effectuer à tous les niveaux de l'entreprise en partant de la direction générale qui s'intéresse aux grands équilibres du compte de résultat jusqu'à chaque centre de responsabilité dont la performance réalisée est comparéeà la performance attendue.

Chapitre 02 : La performance et le contrôle budgétaire (Les fondements théoriques et interactions)

Chapitre 02 : La performance et le contrôle budgétaire (Les fondements théoriques et interactions)

Introduction

Depuis plusieurs années, la performance tend à être abordée dans une logique plus globale que la seule appréciation de la rentabilité pour l'entreprise ou pour l'actionnaire. La performance de l'entreprise résulte aussi de son intégration dans un milieu dont il importe de comprendre et de maîtriser les règles de jeu.

Pour faire face à la concurrence et perdurer dans un monde en perpétuelle mutation, les dirigeants des entreprises éprouvent le besoin d'apprécier la performance de leur organisation, des processus, des activités et de leurs différentes directions. Toutefois appréhender la performance et l'évaluer n'est pas chose aisée.

L'objectif de ce chapitre est d'exposer dans une première section le concept général de la performance et les indicateurs de mesure de celle-ci dans ses diverses dimensions, la deuxième section se focalisera sur le mesure de performance et ses indicateurs et dans la troisième section nous allons déterminer le lien entre le contrôle budgétaire et la performance.

Section 1 : Notion de « Performance »

Le terme performance est couramment utilisé dans l'appréciation de contrôle de gestion, il était toujours un concept polysémique dont sa définition varie pour chacun d'entre nous.

Alors vue son importance, il est nécessaire dans cette section de éclaircir ce concept, nous allons commencer par le définir, ensuite donner ses objectifs, ses types, ses mesures enfin ses indicateurs.

1. Définitions de la performance

La notion de performance est multidimensionnelle et difficile à définir, mais dans ce passage on va recenser les différents auteurs qu'ont réussis à la définir de différentes manières telles que :

Selon LORINO Philippe : « la performance dans l'entreprise est tout ce qui contribue à améliorer le couple valeur-coût, c'est-à-dire à améliorer la création nette de valeur (à

contrario, n'est pas forcément performance ce qui contribue à diminuer le coût ou à augmenter la valeur, isolément, si cela n'améliore pas le solde valeur-coût.) »¹.

ANGELE Dohou et NICILAS Berland: « la performance a longtemps été réduite à sa dimension financière. Cette performance consiste à réaliser la rentabilité souhaitée par les actionnaires avec le chiffre d'affaire et la part de marché qui préservent la pérennité de l'entreprise. Mais depuis quelques années, on est schématiquement passé d'une représentation financière de la performance à des approches plus globales incluant des dimensions sociale et environnementale.»².

Selon Machesenay : «la performance de l'entreprise peut se définir comme le degré de réalisation du but recherché »³.

ALBANES (1978) qui définit la performance comme «la raison des postes de gestion, elle implique l'efficience et l'efficacité »⁴

Pour Henri Mahe DE BOISLANDELLE, le terme performance véhicule des sens différents selon les utilisateurs :⁵

La performance est un succès : c'est une fonction des représentations de la réussite. Aussi elle varie en fonction des représentations que s'en font les acteurs et de manière globale l'organisation toute entière.

La performance est un résultat : la performance est mesurée en comparant un résultat obtenu à l'objectif fixé. Elle est entendue comme l'évaluation ex-post des résultats obtenus.

La performance est une action : la performance est un processus et non un résultat. Elle est capturée à partir des moyens, des compétences et des qualités mises en œuvre pour parvenir à des résultats.

Selon BOURGUIGNON, la performance est « la réalisation des objectifs organisationnels, quel que soit la nature et la variété de ces objectifs. Cette réalisation

¹LORINO PHILIPPE, « Méthodes et pratiques de la performance », 3ème Édition d'organisation, France, 2003, p.5.

²ANGELE DOHOU et NICILAS BERLAND, «Mesure de la performance globale des entreprises », 28ème congrès de l'IFC, 23-24-25 mai 2007, IAE, Poitiers.p.3.

³MACHESNY, « économie d'entreprise », édition EYROLLES, Paris 1991, P 38.

⁴PAYETTE.A, «Efficacité des gestionnaires et des organisations»,2007, P157.

⁵BESCOS P et MENDOZA C, « le management de la performance », édition comptable Malesherbes, paris, 1994, P.219.

peut se comprendre au sens strict (résultat, aboutissement) ou au sens large du processus qui mène au résultat »¹.

Pour LEBAS la performance n'existe pas de façon intrinsèque, elle est définie par les utilisateurs de l'information par rapport au contexte décisionnel caractérisé par un domaine et un horizon de temps.²

Pour KHEMAKHEM : « la performance d'un centre de responsabilité (atelier, service, unité, entreprise, branche.....etc.) désigne l'efficacité et la productivité dans laquelle ce centre de responsabilité a atteint les objectifs qu'il avait acceptés»³.

Le concept de performance est difficile à cerner, car il est relatif et propre à chaque organisation. Mais après les définitions précédentes on peut conclure que la performance renvoie à l'atteinte des objectifs fixés, au moindre coût, en cohérence avec la vision de l'entreprise.

2. Les concepts de la performance

la performance est associée aux notions suivantes :

2-1. Efficacité

L'efficacité se définit par rapport à un objectif donné; elle indique à quel point l'objectif est atteint; elle est complètement indépendante du coût. L'évaluation de l'efficacité ne tient aucunement compte des frais de gestion ni des coûts de production⁴, elle peut aussi être définie comme : « capacité à obtenir un résultat »⁵.

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 se rapproche des objectifs fixés plus l'entreprise est dite efficace. D'une manière plus brève, nous pouvons résumer l'efficacité dans la formule suivante :

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

¹BOURGUINON A, « peut-on définir la performance ? », revue française de la comptabilité, n°269.

²LEBAS.M, « oui, il faut définir la performance », Revue française de comptabilité, n°269, JUILLET-AOÛT 1995 P68

³KHEMAKHEM.A, « la dynamique du contrôle de gestion », édition Dunod, Paris, France P311.

⁴MALO J.L. et MATHE J.CH, « L'essentiel du contrôle de gestion », Édition d'organisation, 1998, pp125-127

⁵DORIATH.B et GOUJET. C, op.cit, P. 82.

2-2. L'efficacité

«On entend par efficacité le rapport, entre les biens ou les services produits, d'une part, et les ressources utilisées pour les produire, d'autre part. Dans une opération basée sur l'efficacité, pour tout ensemble de ressources utilisé, le produit obtenu est maximum, ou

encore les moyens utilisés sont minimaux pour toutes qualité et quantité données de service »¹.

Selon DORIATH se définit comme «la capacité de minimiser les moyens employés pour un résultat donné »². L'appréciation de l'efficacité renvoie à la notion de productivité, rapport entre la productivité physique réalisée et ce qu'il a fallu consommer, dépenser ou encore utiliser pour l'obtenir.

On peut dire que l'efficacité : C'est le fait de maximiser la quantité obtenue de produits ou de services à partir d'une quantité donnée de ressources (rentabilité, productivité).

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

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

2-3. 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. Ce concept signifie que l'entreprise minimise les moyens mis en œuvre pour atteindre les objectifs fixés.

2-4. La pertinence

Selon TAHON « la pertinence est l'articulation entre les objectifs et les moyens »³.

Mais 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 efficace l'objectif fixé.

¹BECOUR J-C, BOUQUIN H., « Audit opérationnel : efficacité, efficacité ou sécurité », 2eme Édition Économica, Paris, 1996, p.112.

²DORIATH.B et GOUJET. C., Op.cit, P 313.

³TAHON.C, Evaluation des performances des systèmes de production , Edition Hermès science publication, Paris , 2003, P31.

3. Les caractéristiques de la performance

DORIAH et GOUJET mettent en évidence trois caractéristiques fondamentales de la performance :¹

- Elle se traduit par une réalisation (ou un résultat)

La performance est donc le résultat d'actions coordonnées, cohérentes entre elles, qui ont mobilisé des moyens (personnel, investissements), ce qui suppose que l'organisation dispose d'un potentiel de réalisations (compétences du personnel, technologies, organisation, fournisseurs, etc.).

- Elle s'apprécie par une comparaison

La réalisation est comparée aux objectifs, grâce à un ensemble d'indicateurs, chiffrés ou non. La comparaison suppose une forme de compétition : faire mieux que lors de la période précédente, rejoindre ou dépasser les concurrents. Elle donne lieu à une interprétation, jugement de valeur qui peut différer en fonction des acteurs concernés (actionnaires, dirigeants, syndicalistes).

4. Les objectifs de la performance

La mesure de la performance des entreprises ne peut constituer une fin en soi, elle vise en effet une multitude d'objectifs et de buts qui se regroupent comme suit² :

- Développer des produits innovants.
- Récompenser les performances individuelles.
- Améliorer les processus de fabrication.
- Réduire les coûts de fabrication.
- Lancer de nouveaux produits.
- Respecter les délais de livraison.
- Développer la créativité du personnel.
- Améliorer le traitement des réclamations.

¹DORIAH.B,GOUJET.C, Op.cit ,P172.

²CALLAT ALLAIN, « Management des entreprises », Édition Hachette Livre, France 2008, p.38.

- Développer les parts de marché.
- Renforcer et améliorer la sécurité au travail.
- Identifier et évaluer les compétences-clés.

5. La typologie de la performance

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

5-1. La performance organisationnelle

Selon TAYLOR et FAYOL La performance organisationnelle concerne la manière dont l'entreprise est organisée pour atteindre ses objectifs et la façon dont elle parvient à les atteindre. M. Kalika, professeur à Paris-Dauphine, propose quatre facteurs de l'efficacité organisationnelle¹:

- le respect de la structure formelle;
- les relations entre les composants de l'organisation (logique d'intégration organisationnelle);
- la qualité de la circulation d'informations;
- la flexibilité de la structure.

Dans cette conception, la performance de l'entreprise résulte de la valeur de son organisation. Cette dernière est déterminante et c'est elle qui impose ses exigences au système social. Elle structure l'emploi et l'ensemble des postes, lesquelles déterminent à leur tour les requis professionnels.

5-2. La performance stratégique et la performance concurrentielle

Selon BARETTE et BERARD « Pour assurer sa continuité, l'entreprise doit se démarquer de ses concurrents et doit, pour ce faire, se fixé des objectifs stratégiques appropriés, tels que l'amélioration de la qualité de ses produits, l'adoption d'un marketing original ou l'adoption d'une technologie de fabrication plus performante. Pour la haute

¹MARIE CAROLINE MORAND, « La performance globale et ses déterminants », 2008, www.cerg.acversailles.fr/spip.php?article282

direction, le souci majeur est de communiquer ses objectifs stratégiques au personnel et d'assurer leur transformation en objectifs opérationnels »¹.

SADEG a défini la performance stratégique comme étant la capacité des dirigeants à gérer stratégiquement la performance de leur opérationnel qui détermine véritablement la performance de l'entreprise au cours des prochaines années.²

La performance à long terme est reliée à la capacité à remettre en cause des avantages acquis pour éviter l'échec d'un bon concept, à la définition d'un système de volonté visant le long terme et à la capacité de l'entreprise à trouver des ressources de valeur, créatrices de marge. C'est en détectant les caractéristiques changeantes des systèmes concurrentiels de chacune des activités d'entreprise, ou en anticipant sur des bases nouvelles de différenciation, que les entreprises peuvent s'approprier des sources potentielles de performance.

La performance concurrentielle dépend essentiellement de l'analyse stratégique des règles du jeu concurrentiel. Mettant l'accent sur la compréhension de l'environnement, cette approche a eu, spontanément, une tendance à identifier la performance globale de la compétitivité.

5-3. La performance financière

D'après MARTORY et autres « La performance financière décrit l'efficacité dans la mobilisation et l'emploi des ressources financières. Par exemple, les progrès dans la gestion de la trésorerie de meilleurs placements peuvent expliquer à eux seuls un accroissement du résultat. »³

Donc Une entreprise est dite performante financièrement, si elle a la capacité d'atteindre ses objectifs financiers, qui sont essentiellement la maximisation de sa création de valeur , et la garantie d'un meilleur contrôle des opérations et particulièrement les opérations financières. La performance financière est mesurée à l'aide de plusieurs indicateurs tels que : le taux de rendement des capitaux investis (ROI), le résultat résiduel (RR) et la valeur ajoutée économique (EVA).

¹BARRETTE JACQUES et BARRETTE JOCELYN, « gestion de la performance : liée la stratégie aux opérations », Revue internationale de gestion, volume 24, numéro 04, 2000, p 15.

² SADEG.M, Performance des entreprises et intégration à IPéconomie mon di ale. Revue des sciences commerciales et de la gestion, N°03, Avril 2004, p71

³MARTORY.B et autres, Piloter les performances RH, Edition Liaisons, Rueil-Malmaison, 2008, p23.

5-4. La performance sociale

La performance sociale est définie comme étant « la traduction effective dans la pratique des objectifs sociaux d'une institution, conformément aux valeurs sociales reconnues. Ces objectifs sont notamment de servir durablement un nombre croissant de pauvres et d'exclus, d'améliorer la qualité et l'adéquation des services financiers, d'améliorer la situation économique et sociale des clients et de garantir la responsabilité sociale envers les clients, les employés, la communauté et l'environnement »¹

Il est de plus en plus reconnu que l'entreprise n'est pas durablement performante financièrement si elle n'est pas performante humainement et socialement. Donc la performance sociale est le résultat d'une entreprise dans les domaines qui ne relèvent pas directement de l'activité économique, mais liées aux compétences, à la capacité d'initiative, à l'autonomie, à l'adhésion des salariés, le turnover, l'absentéisme et les retards au travail

5-5. La performance Sociétale

La performance Sociétale d'une entreprise peut être définie comme un ajustement entre les pressions sociétales et les réponses apportées par l'entreprise. Ces pressions sociales concernent :

- La protection et l'épanouissement du facteur humain au travail ;
- La préservation de l'environnement et des ressources naturelles ;
- La défense et promotion des intérêts du consommateur ;
- Le respect de l'éthique des affaires ;
- La protection des valeurs et des intérêts particuliers (minorités, groupes ethniques et religieux).

La performance sociétale nous renvoie au concept de l'entreprise citoyenne : l'obligation de répondre de ses actions, d'en justifier et d'en supporter les conséquences. Ainsi, une entreprise qui assume ses responsabilités sociales, est celle qui :

- Reconnaît, d'une part, les besoins et les priorités des intervenants de la société ;

¹ DUCAASSY et MONTANDRUS .S, Performance sociale : quelle influence de l'actionnaire ? Revue Gestion, N°11, 2015, p112.

- Évalue les conséquences de ses actions sur le plan social afin d'améliorer le bien-être de la population en général tout en protégeant les intérêts de son organisation et de ses actionnaires.¹

Certains auteurs insistent sur la nécessité d'introduire la notion de performance sociétale à côté de la performance économique et financière. En effet, la responsabilité sociale de l'entreprise oscille entre deux extrêmes : l'un réduit la performance de l'entreprise à l'obtention d'un profit maximal pour ses actionnaires, et l'autre étend la responsabilité de la firme à tous les acteurs ayant un intérêt dans l'entreprise. C'est pourquoi la notion de performance sociétale s'associe avec les valeurs de solidarité de justice sociale, d'équité..., dans le cadre d'un concept d'efficacité pluriel et multidimensionnel.

Selon DORIATH et GOUJET l'appréciation de la performance se diffère selon les clients, salariés, actionnaires, managers, prêteurs de fonds, car ils ont des objectifs différents. Cela nous permet de distinguer deux types de performance²:

Performance externe : Elle s'adresse de façon générale aux acteurs en relation contractuelle avec l'organisation, elle est principalement tournée vers les actionnaires et les organismes financiers et porte sur le résultat présent et futur.

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

Le tableau suivant résume la spécificité de la performance interne et externe

Tableau N°1 : Distinction entre performance externe et interne.

Performance externe	Performance interne
Est tourné principalement vers les actionnaires et les organismes financiers.	Est tourné vers les managers.
Porte sur le résultat, présent ou futur.	Porte sur le processus de construction durésultat à partir des ressources del'organisation
Nécessite de produire et de communiquer	Nécessite de fournir les informations

¹Samuel MERCIER, « une typologie de la formalisation de l'éthique en entreprise : l'analyse de contenu de 50 documents » Papier de recherche, FARGO/LATEC, Université de Bourgogne, 1998, p.7.

²DORIATH.B, et GOUJET.C , Op.cit 173

les informations financières.	nécessaires à la prise de décision.
Génère l'analyse financière des grands équilibres.	Aboutit à la définition des variables d'action.
Donne lieu à débats entre les différentes parties prenantes.	Requiert une vision unique de la performance afin de coordonner les actions de chacun vers un même but.

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

Section 2 : Mesure de la performance

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

Dans ce sens, la deuxième section abordera le système de mesure de performance. On commencera par la notion de « mesure », ensuite les différents indicateurs de mesure seront exposés pour déterminer avec les divers axes de mesure.

1. Mesure de la performance

1-1. Définition de mesure de la performance

RAVIART David et THAON Christian ont écrit sur le sujet de la mesure de la performance de l'entreprise que « la performance n'existe que si on peut la mesurer »¹.

KHEMAKHEM définit que : « la mesure de la performance permet d'apprécier les résultats d'intégration des objectifs organisationnels. Elle est aussi destinée à associer des actions positives ou négatives à ce comportement « responsable » des membres de l'entreprise »².

Pour MAHE H DE BOISLANDELLE, la mesure de la performance « est une mesure ex-post des résultats obtenus ce qui signifie le degré d'accomplissement des objectifs par une entreprise. »³

¹RAVIART.D et THAON. C, «Comment piloter la performance», édition L'HARMATTAN, Paris, 1999, P. 78.

²KHEMAKHEM. A, op.cit, P. 343.

³MAHE H DE BOISLANDELLE, Dictionnaire de gestion, vocabulaire, concepts et outils, édition Economica, Paris, 1998., P. 319.

Pour FERNANDEZ, la mesure est : «l'Action de déterminer la valeur de certaines grandeurs par comparaison avec une grandeur de même espèce prise comme terme de référence (étalon, unité). »¹

Un système de mesure de la performance peut toucher, en plus des aspects comptables et budgétaires (les ressources financières), les aspects managériaux (les ressources humaines, matérielles et informationnelles), les aspects professionnels et spécialisés des tâches, il permet de délivrer une évaluation équilibrée de la performance de l'organisation, c'est-à-dire pondérée de tous les éléments le constituant. Plus précisément, Il s'agit d'un système qui permet de prendre des décisions et de mener des actions avisées à la lumière de l'efficacité et l'efficacité des actions passées, grâce à l'acquisition, vérification, le tri, l'analyse, l'interprétation et la diffusion des données appropriées.

En effet, un système de mesure doit accomplir les missions suivantes :

- Apprécier, gérer et améliorer la performance;
- Formuler et clarifier la stratégie;
- Mettre en valeur le dialogue stratégique;
- Améliorer la prise de décision et la classification des priorités;
- Stimuler la motivation et l'apprentissage.

1-2. L'importance de la conception d'un système d'évaluation

Importance de l'évaluation de la performance se résume par les points suivants :

- L'évaluation de la performance représente une source d'incitation et de motivation pour les membres de l'organisation. Le caractère est renforcé par la mise en place d'un système de sanctions/récompenses indexés sur la performance ainsi définie;
- La fonction contrôle de gestion et l'évaluation de la performance sont strictement liées entre elles, cette dernière propose les meilleurs moyens d'identifier les écarts ;
- L'évaluation de la performance constitue un moyen nécessaire à l'amélioration de la rentabilité de l'organisation, car elle fait ressortir les points forts à renforcer et les points faibles.

¹ FERNANDEZ.A, Les nouveaux tableaux de bord des managers, Edition Eyrolles 6^e Edition, Paris, 2010, p33.

1-3. Critères de mesure de la performance

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

1-3-1. L'efficacité

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

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

1-3-2. L'efficience

Malo et Mathe (2000) définirent l'efficience comme la mesure d'absence de gaspillage dans l'emploi de ressources (humaines, techniques, financières et autres) tout en étant efficace¹. L'efficience Désigne le fait pour une entreprise de réaliser ses objectifs avec le minimum demoyens engagés possibles. Elle traduit donc la productivité d'une entité car elle met enrapport les résultats obtenus et les ressources consommées. L'efficience peut également êtreexprimée par plusieurs autres notions telles que :

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

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

- **La rentabilité**

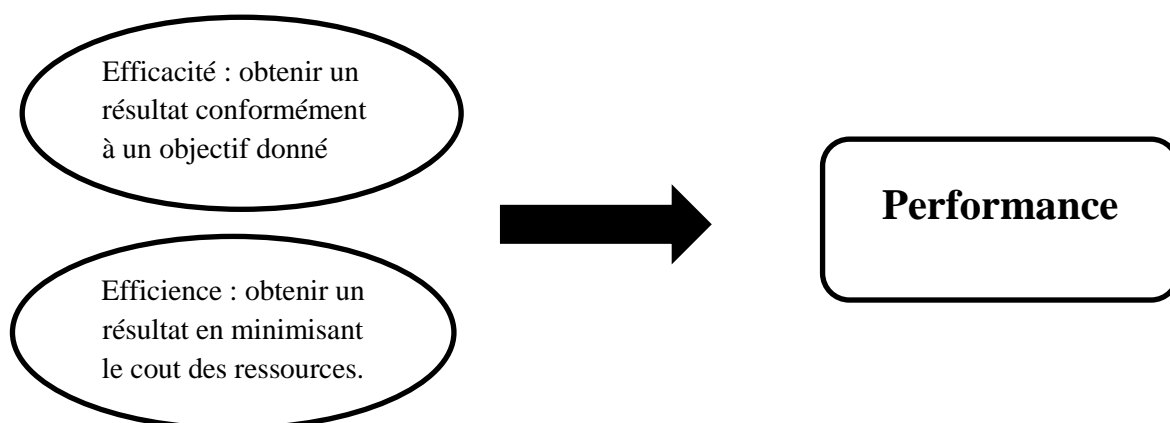
Pour BOUQUIN H la rentabilité « est considérer comme une des références fondamentales qui orientent les décisions et les comportements d'une entreprise »².

¹MALO J-L.et MATHE.J.C., « L'essentiel du contrôle de gestion », Edition d'Organisation, 2ème édition, Paris, 2000, p.106

²Bouquin H, « le contrôle de gestion », presse universitaire de France, collection gestion, 6ème éd, Paris, p 508.

La rentabilité est la capacité d'un capital à dégager un revenu. Donc c'est le rapport d'un profit aux capitaux investis pour l'obtenir Bénéfice distribuable.

Figure N°6 :Le concept d'efficacité, d'efficience, et de performance



Source :BESCOS P.L et AL, « Contrôle de Gestion et Management », Montchrestien, 4ème édition, Paris, 1997, p 42

On distingue deux types de rentabilité : la rentabilité financière et la rentabilité économique.

- La rentabilité financière

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

- La rentabilité économique

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

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

2- Indicateur de mesure de performance

2-1 Définition d'un indicateur

Faisant référence à la norme ISO 8402, un indicateur est une « information choisie, associée à un phénomène, destinée à en observer périodiquement les évolutions au regard d'objectifs périodiquement définis ».

L'AFGI (Association of Financial GuarayInsurers, 92) propose la définition suivante:¹
« Un indicateur de performance est une donnée quantifiée qui mesure l'efficacité et/ou l'efficience de tout ou partie d'un processus ou d'un système (réel ou simulé), par rapport à une norme, un plan, ou un objectif, déterminé et accepté dans le cadre d'une stratégie d'entreprise. ».

D'après cette définition on retient cinq mots clés qui peuvent définir un indicateur de performance : donnée quantifiée, qui mesure l'efficacité, objet, critère et le cadre de mesure. Une donnée quantifiée exprimera la valeur d'une grandeur et cela implique la détermination de l'unité de mesure.

Selon LORENO 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 résultat².

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

2-2 Construction d'un indicateur de performance

La construction d'un indicateur de performance comprend généralement les étapes suivantes ³:

¹AFGI « indicateur de performance », Edition hermes Science Europe Ltd, Paris, France 2001 P.150.

²LORINO. P, « méthodes et pratiques de la performance », édition d'organisation, 3eme édition, Paris, 2003, P130.

³LANGLOIS. G, « contrôle de gestion et gestion budgétaire », 4eme édition, 2009, P 36.

•**Etape 01** : choix des variables qui reflètent les objectifs financiers de la direction générale. Est-ce que c'est le résultat d'exploitation, le résultat net, le taux de rendement des actifs ou le chiffre d'affaires, qui est la meilleure expression de la performance financière d'une division ?

•**Etape 02** : définition des paramètres des variables de l'étape 01. Par exemple, les actifs sont-ils représentés par l'actif total ou par l'actif net (actif total moins dettes) ?

•**Etape 03** : choix d'une méthode d'évaluation des paramètres des variables de l'étape 01. Par exemple, les actifs sont-ils évalués au coût historique, à la valeur de marché actuelle ou à la valeur actualisée ?

•**Etape 04** : définition d'un objectif de référence pour la performance. Par exemple, toutes les divisions doivent-elles avoir comme référence le même taux de rendement attendu des actifs ?

•**Etape 05** : choix de la périodicité des retours d'information. Par exemple, les comptes rendus de la performance des unités de production doivent-ils être transmis à la direction générale, tous les jours, chaque semaine ou chaque mois ? Ces cinq étapes ne sont pas consécutives. Les problèmes qu'elles soulèvent sont liés et un décideur reviendra souvent plusieurs fois sur chacune d'entre elles avant d'arrêter la définition de l'indicateur. Les réponses aux questions posées lors de chaque étape dépendent de l'opinion de la direction sur le rapport avantage-coût de chaque option et sur la meilleure réponse apportée aux critères de convergence des intérêts, d'incitation à l'effort et d'autonomie des divisions.

2-3 Les qualités d'un indicateur de performance

Un bon indicateur doit être¹:

•**Pertinent** : l'indicateur doit correspondre à un objectif, de plus il doit répondre au besoin de mesure, avoir une signification dans le contexte d'étude ou de gestion, il doit vouloir dire quelque chose pour ses utilisateurs et être utilisé dans ce contexte²

•**Accessible** : l'accès aux informations et leurs traitements doivent pouvoir se faire à un coût raisonnable ;

•**Ponctuel** : l'indicateur doit être disponible à temps ;

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

² Pierre Voyer, «*tableau de bord de gestion et indicateur de performance* », 2ème édition, 1999, p .69.

- **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.

2-4. La classification des indicateurs de performance

Nous pouvons classer les indicateurs de performance selon leurs natures en deux catégories :

2-4-1. Indicateur non financier

A fin de mieux contrôler l'effet de nos décisions et action, de nombreux indicateurs financiers ont été développés. Même s'ils accomplissent leur but, ces baromètres financiers ne réfléchissent pas le portrait global d'une compagnie, ni son habilité à satisfaire pleinement ses clients. Donc, nous présenterons certains indicateurs non financiers :

- Livraison à temps ;
- Satisfaction de la demande : Nombre de commandes expédiées ;
- Exactitude des demandes : Nombre total de commandes expédiées sans erreurs ;
- Cycle de temps des commandes : Date réelle d'expédition du client ;
- Erreur de facturation : Nombre de factures erronées.

2.4.2. Indicateurs financier

Un indicateur financier est un outil employés pour déterminer la santé financière d'une entreprise il offre la possibilité de comparer les prestations d'une entreprise par rapport à son secteur d'activité.

2-5 Les différents indicateurs de la performance

2.5.1. Les indicateurs de performance économique

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

➤ La marge commerciale

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

Marge commerciale = vente des marchandises – coût d'achat des marchandises

➤ **La production de l'exercice**

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

$$\text{Production de l'exercice} = \text{production vendue} + \text{production stockée} + \text{production immobilisée}$$

➤ **La valeur ajoutée**

La valeur ajoutée représente la contribution productive ou la valeur économique créée par l'entreprise.

$$\text{Production de l'exercice} = \text{production vendue} + \text{production stockée} + \text{production immobilisée}$$

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

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

$$\text{Valeur ajoutée} = \text{production} - \text{consommation en provenance des tiers}$$

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

➤ **Le résultat d'exploitation**

Le résultat d'exploitation mesure la performance industrielle et commerciale d'une entreprise, on obtient donc un solde de gestion qui mesure la capacité pour une entreprise à dégager des ressources nettes du fait de son activité de production.

$$\text{Résultat d'exploitation} = \text{EBE} + \text{autres charges d'exploitation} - \text{autres charges d'exploitation} + \text{reprise sur amortissement et provisions} + \text{transfert de charges d'exploitation} - \text{dotation aux amortissements et provisions.}$$

➤ **Le résultat financier**

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

$$\text{Résultat financier} = \text{produits financiers} - \text{charges financières}$$

➤ **Le résultat courant avant impôt**

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

$$\text{Résultat courant avant impôt} = \text{résultat d'exploitation} + \text{ou} - \text{résultat financier}$$

➤ **Le résultat exceptionnel**

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

$$\text{Résultat exceptionnelle} = \text{produits exceptionnelle} - \text{charges exceptionnelle}$$

➤ **Le résultat net**

Le résultat net donne une idée très approximative de la capacité d'une firme à réaliser des profits. Ce solde permet aux actionnaires et aux analystes financiers d'apprécier la Performance et la rentabilité de l'entreprise.

$$\text{Résultat net} = \text{résultat courant avant impôt} + \text{ou} - \text{résultat exceptionnel} - \text{impôt sur le bénéfice sociale}$$

2-5-2. Les indicateurs de performance financière

Performance est mesuré grâce à des indicateurs financiers dans le but est de donner une image de l'entreprise qui soit le reflet de la richesse des actionnaires Il est existe plusieurs indicateurs financiers, ils sont comme suit :

➤ **Le taux de rendement des capitaux investis**

Le taux de rendement des capitaux investis (ou rendement de l'investissement RDI, ou retour investissement ROI) est tout simplement le ratio du bénéfice divisé par la totalité des actifs. En conséquence devrait s'appeler la rentabilité des actifs. En effet, financièrement parlant, l'actif est égale au passif, et le passif correspond à l'ensemble des sources de financement d'une entreprise que ce financement provienne des capitaux propre ou de l'endettement¹.

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

➤ **La valeur ajoutée économique**

Le concept original s'appelle le revenu résiduel, le but de l'EVA est similaire à celui du ROI, il s'agit de mesurer la création de richesse ou de valeur. Le ROI mesure la création de richesse en deux étapes, calcul du ROI, puis comparaison avec le coût du capital, l'EVA le fait en une seule étape. Dans sa formule la plus simple, l'EVA se calcule de la façon suivante² :

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

➤ **Le taux de rentabilité financière ROE (return on equity)**

La rentabilité des actionnaires s'appelle le « return on equity » et se définit par le ratio bénéfice divisé par les capitaux propres³.

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

➤ **Le résultat résiduel**

Le résultat résiduel est le résultat diminué du rendement minimal exigé des capitaux⁴.

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

¹HIRSCH. D, « le grand livre du contrôle de gestion », édition eyrolles, Paris, 2013, P 174.

²Ibid, P 189

³Ibid, P 190.

⁴LANGLOIS. G, op. Cit, P 41.

➤ **Le taux de marge bénéficiaire**

Le taux de marge bénéficiaire est un indicateur financier très utilisé, il nous permet d'apprécier le rendement de chaque dinar de chiffre d'affaires engagé.¹

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

➤ **Le ratio Q**

Ce ratio Q proposé par Tobin, constitue dans son principe une mesure de l'ensemble des rentes anticipées sur un horizon infini. Cette mesure se fait en rapportant la somme des valeurs des titres détenus par les investisseurs financiers (actionnaires et créanciers) au montant des capitaux qu'ils ont investis. La valeur des capitaux investis est mesurée par le coût de remplacement des actifs financiers, le plus souvent évalué à partir des immobilisations².

$$\text{Q de Tobin} = \text{valeur du marché (capitaux propres dettes financières)} / \text{coût de remplacement des actifs}$$

3. Les axes de mesure de la performance

La mesure de performance peut s'effectuer pour l'ensemble d'une organisation tel que : actionnaires, clients, personnel, partenaires, le public, le processus interne, le système de qualité et le système d'information³

3-1. Les clients : Une entreprise, quel que soit sa taille ou son secteur d'activité, ne vit que grâce à ses clients. Il s'agit en effet de les satisfaire, c'est-à-dire de leur donner envie de venir acheter chez vous et de ne pas trop regarder du côté de la concurrence qui lui fait des appels du pied. Passer d'une logique produit « on fait ce que l'on sait faire » à un logique client « on fait ce que les clients attendent » est une véritable révolution des principes de l'entreprise.

¹Ibid, P 44.

²CHUNGK. H et PRUIT S. W, « a simple approximation oh Tobin's Q, financial management », volume 23,N°3, 1994, PP 71-74.

³<https://www.piloter.org/performance-entreprise/performance-globale.htm>

3-2. Le personnel: La réactivité de l'entreprise dépend essentiellement de la participation de son personnel c'est ainsi FERNANDEZ a lié la performance du personnel à trois (03 éléments Motivation et fidélisation : ¹

- **La motivation du personnel** est un réel sujet de préoccupation des managers. En effet, l'entreprise réactive ne fonctionne qu'avec l'engagement de l'ensemble des hommes. Mais pour innover, servir toujours mieux le client, et aller de l'avant dans un univers incertain il faut être motivé.

- **Responsabilisation et apprentissage collectif** : L'autonomie, la responsabilité l'élargissement des tâches, en fait tout ce qui contribue à augmenter l'intérêt du travail, sont des facteurs importants de motivation pour de nombreux employés. Cela correspond tout a fait à l'évolution des rôles et des métiers au se in de l'entreprise orientée client, dont la réactivité est directement dépendante de la capacité des personnes à prendre rapidement des décisions à tous les niveaux.

- **Reconnaissance et confiance** : Les entreprises qui réussissent ont compris l'importance de la reconnaissance et de a confiance. Etre responsable, c'est montrer que l'on comprend l'investissement de chacun. La confiance c'est partager l'information stratégique et réellement déléguer le pouvoir d'action.

3.3. Les actionnaires :La création de valeur pour l'actionnaire est devenue le principal objectif pour de nombreux dirigeants. Les entreprises ont de plus en plus besoin de capitaux frais pour financer les restructurations, les projets de développement, les compagnes d'acquisition dans les domaines clés. Par ailleurs, les investisseurs sont légitimement à la recherche de la meilleure rentabilité et sont prompt à délaisser un « vecteur » peu porteur. Les fonds de pension, puisque il s'agit d'une des principales forces de pression sur les entreprises, ont des comptes à rendre à leurs adhérents. Pour attirer les capitaux, l'entreprise n'a moyen que de présenter un niveau acceptable de création de valeur.

Il en existe de nombreuses variantes mais dans tous les cas communiquer a rentabilité des capitaux investis. Pour de nombreux dirigeants, l'amélioration de l'indice (EVA) est le principal objectif et toutes les divisions opérationnelles sont mises à contribution. ¹

¹FERNANDEZ.A, Op.cit, pp 41-42.

3.4. Les partenaires : Plus aucune entreprise ne conçoit et ne produit toute seule dans son coin, à chacun des maillons de la chaîne de conception et de la production, interviennent des partenaires (fournisseurs, soustraitants...) spécialistes d'un aspect ou d'un autre du processus. Il s'agit d'une véritable coopération qui doit être pilotée pour garantir la continuité de la chaîne de valeurs ajoutées.

3.5. Le public : Le développement durable et la responsabilité sociale des entreprises ne sont pas de vains mots. Même si le « green washing » a encore de beaux jours devant lui, il est désormais certain qu'à l'heure des réseaux sociaux, le public ne restera pas inactif et une mauvaise renommée est vite construite.

3.6. Les processus internes et le système qualité : Un processus, quel qu'il soit, est toujours d'une certaine manière connecté au client. La performance globale de l'entreprise est bien directement dépendante de l'efficacité et de la qualité de tous les processus en action.

3.7. Le système d'information : C'est devenu le pivot de toutes les entreprises. Il s'agit plus de se focaliser sur les traitements sensés rationaliser les procédures de l'entreprise.

Aujourd'hui l'enjeu est à deux niveaux :

- La capacité de mettre en place des processus originaux.
- La mise en disposition d'un maximum de données de qualité pour faciliter la prise de décision à tous les niveaux de l'entreprise.

Section 3 : Le lien entre le contrôle budgétaire et la performance

Le contrôle de gestion est un outil de pilotage de la performance de l'entreprise, en effet, avec son action de participation à l'élaboration et à la déclinaison des stratégies, il a pour objectif de permettre à l'organisation d'atteindre ses objectifs et d'être ainsi efficace et efficiente. De ce fait, il utilise différents outils pour s'assurer de la performance des autres fonctions, et ainsi de la performance globale de l'organisation.

L'élaboration des budgets qui est l'un des outils du contrôle de gestion permet à l'organisation de réguler son activité en fonction de ses besoins, et ses investissements futurs. Le respect du budget permet à l'organisation d'être plus performante en termes d'utilisation des ressources et de respect des prévisions.

¹FERNANDEZ.A, Op.cit pp41 – 42.

Le contrôle budgétaire est un dispositif central du contrôle de gestion. Il a participé à l'émergence des grandes organisations, c'est un outil d'aide à la décision, ses principaux objectifs visent à mesurer les performances financières de l'entreprise, à surveiller l'exercice des délégations et à coordonner les activités des différentes unités. Les informations utiles à son application sont fournies par les différentes comptabilités. Ces données facilitent la détermination et l'analyse des écarts. Une fois les prévisions réalisées et les objectifs déclinés sur chaque centre de responsabilité, l'entreprise peut entamer la phase de contrôle proprement dite. A intervalles réguliers, les prévisions vont être comparées aux objectifs afin de déterminer des écarts qui seront autant de clignotants incitant à entreprendre des actions correctrices. Cette phase d'évaluation fait appel à un triple choix:

- choix des écarts à mettre en évidence. Les écarts sont très nombreux, il n'est pas possible de les envisager tous car on court le risque de diluer l'information pertinente. Il faut donc faire un choix. Sont généralement retenus, les écarts les plus significatifs. Il est peut être aussi plus pertinent de retenir ceux qui font sens avec la stratégie. Un choix s'impose alors.¹
- Détermination des écarts contrôlables par le responsable. Dans quelle mesure un responsable a-t-il la possibilité d'agir sur les variables qui entrent dans la détermination de l'écart ? Ce choix n'est pas toujours aisé.
- Quelle correction entreprendre une fois l'écart constaté? L'interprétation d'un écart n'est pas toujours chose facile. Si les variables d'action ne sont pas correctement déterminées, l'écart peut rester une simple constatation et les écarts positifs succèdent aux écarts négatifs sans qu'un véritable apprentissage n'ait lieu. Il est donc, à nouveau, nécessaire de déterminer les variables qui font sens par rapport à la stratégie, dire celles sur lesquelles on va agir. Par-là se pose la question de causalités de ces écarts pour l'entreprise.

Conclusion

La performance, malgré sa complexité, endosse aujourd'hui un rôle vital pour les entreprises. Il est néanmoins difficile pour elles de mesurer, d'évaluer et d'analyser sa performance. C'est une utilisation de différents outils complémentaires qui va aujourd'hui permettre aux dirigeants d'entreprise de suivre en temps réel ses difficultés de gestion et de mettre en place, quasi instantanément, des actions correctives sur les causes de ce dysfonctionnement.

¹Berland N, « Mesurer et piloter la performance », édition E-book, France (2009), P87

Le contrôle budgétaire répond à ces enjeux en permettant une mesure, ainsi qu'un pilotage actif de la performance d'entreprise. C'est un instrument qui a pour but de décliner dans les différents centres de responsabilité, la stratégie et les différents objectifs de l'entreprise, ainsi que d'aider à leurs réalisations par les opérationnels. Cependant, le contrôle budgétaire présente quelques insuffisances, il convient de le compléter alors par d'autres instruments mieux adaptés aux problématiques de pilotage actuelles des entreprises, sous la forme de tableaux de bords ou de balanced scorecard.

**Chapitre 03: La contribution du
contrôle budgétaire à la
performance de TONIC INDUTRIE**

Chapitre 03: La contribution du contrôle budgétaire à la performance de TONIC INDUSTRIE

Introduction

Les entreprises modernes utilisent de nos jours les budgets comme un outil d'ajustement organisationnel. Comme nous avons pu le voir précédemment, après avoir détaillé dans ces deux premiers chapitres, les fondements théoriques de la gestion budgétaire et les mesures d'analyse de la performance, nous allons essayer de comprendre la démarche du contrôle budgétaire et comment cette dernière contribue-t-elle à l'amélioration de la performance de celle-ci ?

Section 01 : Présentation de l'entreprise Tonic Industrie

1. Historique

Tonic Industrie a été créée ex NIHILO en date du 11/04/2011 par l'assemblée générale et conformément à la résolution du CPE n°06/109 du 06/01/2011.

Cette assemblée générale clôturée en date du 08 juin 2011 a décidé entre autre :

- L'absorption des dix ex SARL Tonic Emballage par l'EPE Tonic Industrie à compter du 30/06/2011.
- L'augmentation du capital de 29.999.000.000,00 DA, pour le porter à 30.000.000.000,00 DA.
- La mise en conformité des statuts et registre de commerce de l'EPE suite à l'opération d'absorption des dix ex SARL Tonic Emballage.
- La régularisation de la situation du patrimoine rétrocedé.
- De donner mandat au conseil d'administration à l'effet de procéder aux formalités de radiation des registres de commerce des dix ex SARL Tonic Emballage auprès du CNRC à partir du 30/06/2011.
- Le transfert du siège de l'entreprise vers la zone industrielle de Bou-Ismaïl.

Ainsi la période du 14 avril au 30 juin 2011 a été consacrée à la mise en place de l'organisation de la nouvelle EPE et au diagnostic des grands problèmes que connaît l'entreprise.

Il a été décidé aussi de faire continuer l'activité des dix ex SARL Tonic Emballage tant que telles.

2. Présentation de Tonic-industrie

Tonic industrie est une Entreprise Publique Economique Algérienne SPA, leader de l'industrie de papier, de l'emballage et des arts graphiques au capital social de 30 000 000 000 DA. Elle est issue de l'absorption, en 2011, des dix SARL de l'ex Tonic Emballage et emploie près de 3000 personnes, dans 10 unités d'exploitation modernes

La Société de Gestion des Participations de l'Etat Chimie-Pharmacie « SGP GEPHAC SPA » en est l'unique actionnaire.

Après la transformation juridique de celle-ci, Tonic Industrie est devenue filiale du Groupe Algeria Chemical Spécialités Spa. De la transformation du papier à la production du carton en passant par l'édition et l'impression, elle couvre un large champ d'activités de productions intermédiaires et finales.

L'entreprise se veut un acteur majeur de la filière papetière de par son apport direct en produits d'emballages finis et du papier destiné à la transformation, dispose d'une unité de recyclage de vieux papiers collectés par ses moyens propres et par un vaste réseau externe couvrant le territoire national.

Tonic Industrie, dont le siège est sis dans la zone industrielle de **Bou Ismail, wilaya de Tipaza**, d'une superficie de 122000 m², ce site regroupe les ateliers de fabrication et de transformation de carton ondulé, Emballage souple, alvéoles, boîtes pliantes, enveloppes, sac, gobelets, pots en plastique, l'imprimerie sur support et une unité sapeurs-pompier.

Dispose aussi une autre zone **la zone El wancharis, Chaïba** d'une superficie de 246000 m² à environ 5 km de premier site, sur ce terrain clôturé et sécurisé sont implantés : l'unité de récupération et de tri de déchets de papier, l'unité de fabrication de papier tissu (papier ouate), l'unité de fabrication de papier pour carton ondulé, l'unité de transformation de papier tissu, l'unité logistique et la station d'épuration et de recyclage des eaux usées.

Les Domaines de compétence sont:

➤ L'activité de production :

- Fabrication de papiers ouate (tissu).
- Fabrication de papiers pour carton ondulé (liner).
- Fabrication de cellulose moulée (Alvéoles).

➤ L'activité de Transformation :

- Fabrication de caisses en carton ondulé.
- Fabrication de sacs de petite et moyenne contenance standards et personnalisés.
- Fabrication de mandrins en carton gris –gris.
- Fabrication de boites en carton compact (emballage pour pâtisserie, fromage, étuis pharmaceutiques, pochettes à CD etc).
- Fabrication de gobelets (pour café et autres boissons).
- Fabrication d’enveloppes et de rames et de ramettes en papier.
- Fabrication d’emballage souple de conditionnement de produits alimentaires.
- Transformation papier tissu (serviettes en papier, papier Hygiénique....).
- **l’activité récupération de papier et carton.**
- L’entreprise assure une activité de récupération de papiers et cartons pour les besoins de ses unités de production.
- **L’activité prestations de service :**
- Impression numérique grand format sur tout support (habillage, véhicule, support publicitaires).
- location de moyens de transport, de levage et de manutention.

3. Stratégie de l’entreprise TONIC

TONIC INDUSTRIE accélère la mise à niveau et la réhabilitation de ses équipements de production et la formation de son personnel pour tirer profit de la forte croissance du marché du papier et de l’emballage en Algérie et dans les pays limitrophes et de la généralisation attendue des emballages et techniques de production plus respectueux de l’environnement Tonic Industrie allie performance et responsabilité pour engager une nouvelle étape de mise à niveau, Réhabilitation et conquête en contribuant à construire une véritable industrie papetière en Algérie avec un véritable développement durable.

➤ **Les axes stratégiques :**

1-Aspects qualitatifs :

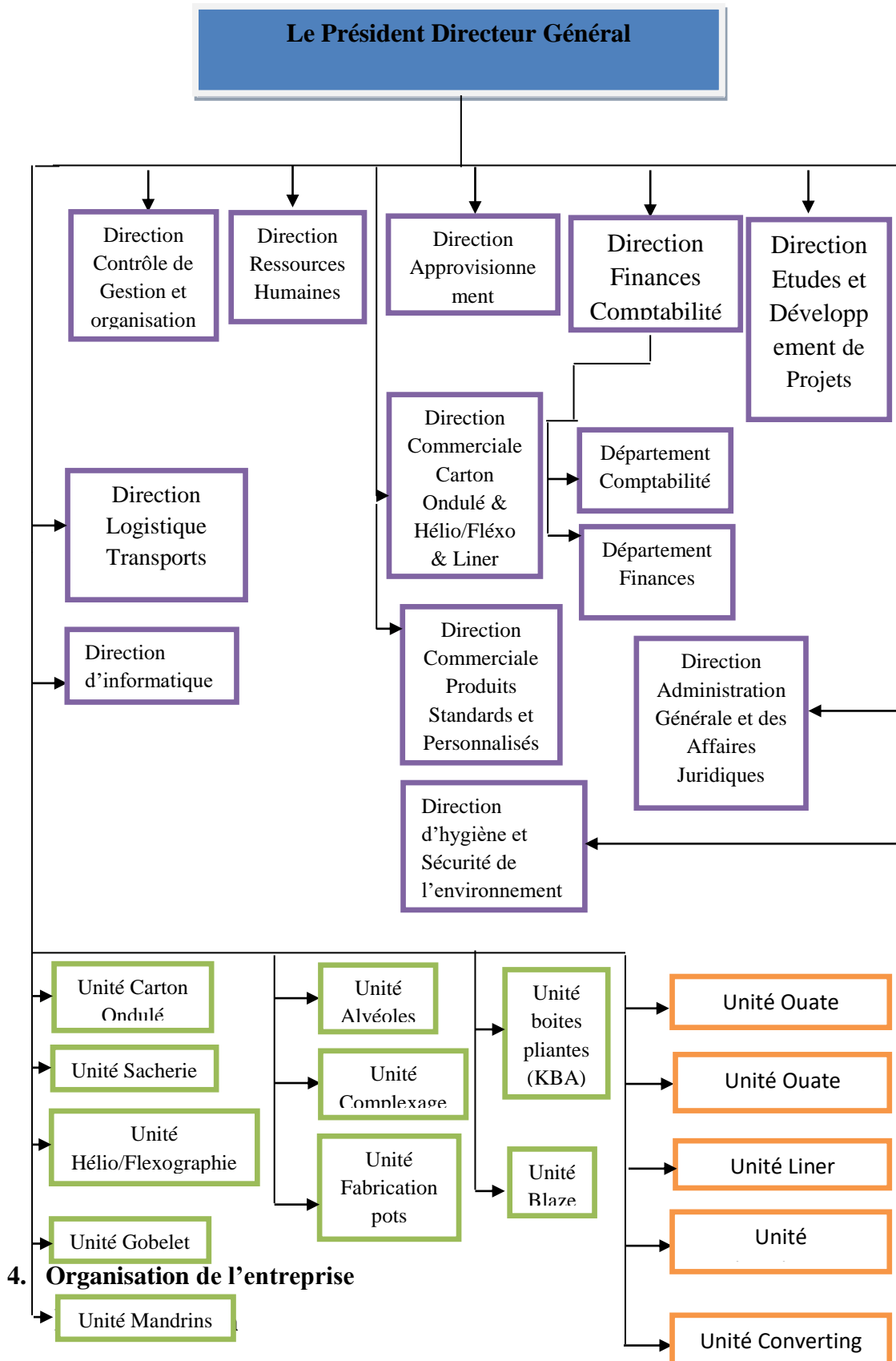
- Diversifier la gamme des produits.
- Améliorer la qualité des produits finis
- Stabiliser et sécuriser le fonctionnement de l’outil de production.
- Améliorer la qualité du papier.

- Protéger l'environnement et se conformer à la réglementation en vigueur.

2- Aspects quantitatifs :

- Augmenter la production.
- Améliorer la compétitivité de l'entreprise à l'horizon moyen et court terme.
- Accroître les parts de marché.
- Booster les exportations.
- Améliorer les résultats économiques de l'entreprise.

Figure N°07 : organigramme générale de TONIC INDUSRIE montrant le positionnement de contrôle de gestion



L'unité de récupération dont la capacité de production est de 100 tonnes par jour, est scindée en deux ateliers, l'un consacré au papier, l'autre au carton. Dotée d'équipements de pointe à l'image de la tromelle, du broyeur ou encore de la guillotine, cette unité dispose d'un personnel expérimenté et qualifié chargé de trier et de mettre en balle le papier.

Une fois la mise en balle effectuée, l'unité transfère le papier trié vers différentes unités de production. Ainsi, plus de 60 000 tonnes sont traitées chaque année.

Les moyens de l'unité :

Flotte :

- 173 camions de grand tonnage (20 tonnes)
- 90 camions de moyen tonnage (7 à 10 tonnes)
- 94 fourgons

Récupérateur :

- 157 récupérateurs constitués en micro entreprises
- 10 récupérateurs grandes entreprises (OMPS, GIPEC, ANEP, CASBAH EDITION,)
- 94 fourgons

Accréditation :

Pour être agréé en qualité de récupérateur par Tonic Industrie, il faut fournir un dossier administratif et les coordonnées fiscales. Il faut aussi disposer d'un local de stockage et de moyens de transport.

➤ **Transformation**

- **Unité fabrication papier ouate**

D'une capacité de production de 60 tonnes par jours, l'unité est chargée du traitement et du désencrage du papier afin de produire des bobines mères dont chacune peut atteindre 2,5 tonnes.

Deux types de papiers sont produits

- Le MG Brun destiné à l'unité sacherie interne
- Le papier Tissu pour la production de produits sanitaires.
- **Unité transformation papier ouate**

L'unité est spécialisée dans la fabrication des produits sanitaires et domestiques (papier hygiénique, essuie tous, papier mouchoirs, serviettes de tables...). Sa capacité de production est de 13 000 tonnes tous produits confondus.

➤ **Production**

L'entreprise produit les produits suivants dans des différentes unités :

• **Plateaux Alvéoles/Cellulose Moulée**

Cette unité qui produit à partir du déchet de papier journal des plateaux d'alvéoles pour les œufs. Dispose d'une capacité de production de 10 000 T/an.

• **Papier d'emballage**

D'une capacité théorique de 140.000 tonnes, cette unité fabrique à partir de déchet de papier carton, cartonnage et kraft du papier liner de différentes catégories tels que papier pour ondulé, papier cannelure (fluting), papier couverture (test liner), papier d'emballage et le papier gris pour fabrication de mandrins.

• **Papier Hygiénique**

Cette unité est composé de deux ateliers ; le 1er atelier fabrique à partir du déchet de papier blanc, des bobines de papier ouates ou papier tissu destiné principalement aux unités de transformation. Sa capacité de production est de 28 000 T/an, le 2ème atelier transforme le papier tissu en rouleaux de papier hygiénique, en papier essuie-tout, en serviettes de tables et en papier mouchoir. Ces produits peuvent être personnalisés ou standards. Cette unité dispose d'une capacité de production de 13 000 T/an.

• **Rame et Ramettes en papier**

Cette unité se dispose de deux ateliers ; le 1er atelier produit des rames de papier, des enveloppes, du papier nappe et assure la prestation de complexage pour la fabrication des gobelets etc. Sa capacité de production est de 12 000 T/an, le 2ème atelier transforme le papier liner en tubes en carton appelés mandrins de diamètre variant de 30 mm à 273 mm. La capacité de production est de 2 600 T/an.

• **Caisses en carton ondulé**

Cette unité produit à partir du papier liner des caisses en carton de différentes dimensions destinées à l'emballage des produits industriels et alimentaires tels frigidaires, cuisinières, climatiseurs et des caisses pour l'emballage de produits laitiers (yaourt, fromage etc..). Sa capacité de production est de 90 000 T/an.

• Boîtes pliantes (Imprimerie)

Unité d'impression et de transformation de carton compact. Elle fabrique des produits standards tels que les boîtes de fromage, pizza, gâteaux, pâtisserie, barquettes de frites, assiettes, blocs note, cahiers scolaires etc. Elle fabrique aussi des produits personnalisés tels les étuis, assiettes alimentaires personnalisées, étiquettes, notices pharmaceutiques, pochette à CD, revues, calendriers à spirale etc. Cette unité dispose d'une capacité de production de 13 000 T/an.

• Sacs en Papier

Cette unité produit des sacs de petite et de moyenne contenance de formes et dimensions multiples tels sacs standards pour les croissants, poulets rôtis, zlabia, sandwiches, à pain, pharmacie, sacs shopping et autres sacs pour l'industrie agroalimentaire. La capacité de production est de 8 000 T/an.

• Gobelets & pots

Cette unité se compose de deux ateliers, le 1er atelier produit des gobelets à café, à boisson, à glaces et réalise des prestations d'habillage des pots en plastique. La capacité de production est de 1 300 T/an le 2ème atelier produit des pots en plastique avec couvercles de différentes capacités (0.5 kg, 0.55 kg et 1kg). La capacité de production est de 9 000 000 u/an.

• Emballage souple (Hélio / Flexographie)

Cette unité produit les différents types d'emballage souple à base de papier et film en plastique des produits alimentaires tels tablettes de chocolat, cornets de glace, gaufrettes, biscuits etc. Sa capacité de production est de 8 000 T/an.

• Impression Numérique

Cette unité est Spécialisée dans l'impression numérique grand format sur tout type de support (habillage de véhicules, supports publicitaires). Sa capacité de production est de 250 000 m²/an.

➤ **Commercialisation**

• **Direction Commerciale**

La direction Commerciale est chargée de commercialiser les produits standards, les produits personnalisés et les produits carton ondulé. A ce titre, elle participe activement à l'amélioration de la qualité des produits et à la satisfaction entière d'une clientèle exigeante.

• **Direction Marketing**

Le service Marketing de Tonic Industrie est chargé d'identifier les besoins des clients afin d'y répondre de manière efficace. Comprendre le client et être à l'écoute permanente de notre environnement sont, entre autres, les principales missions de cette structure.

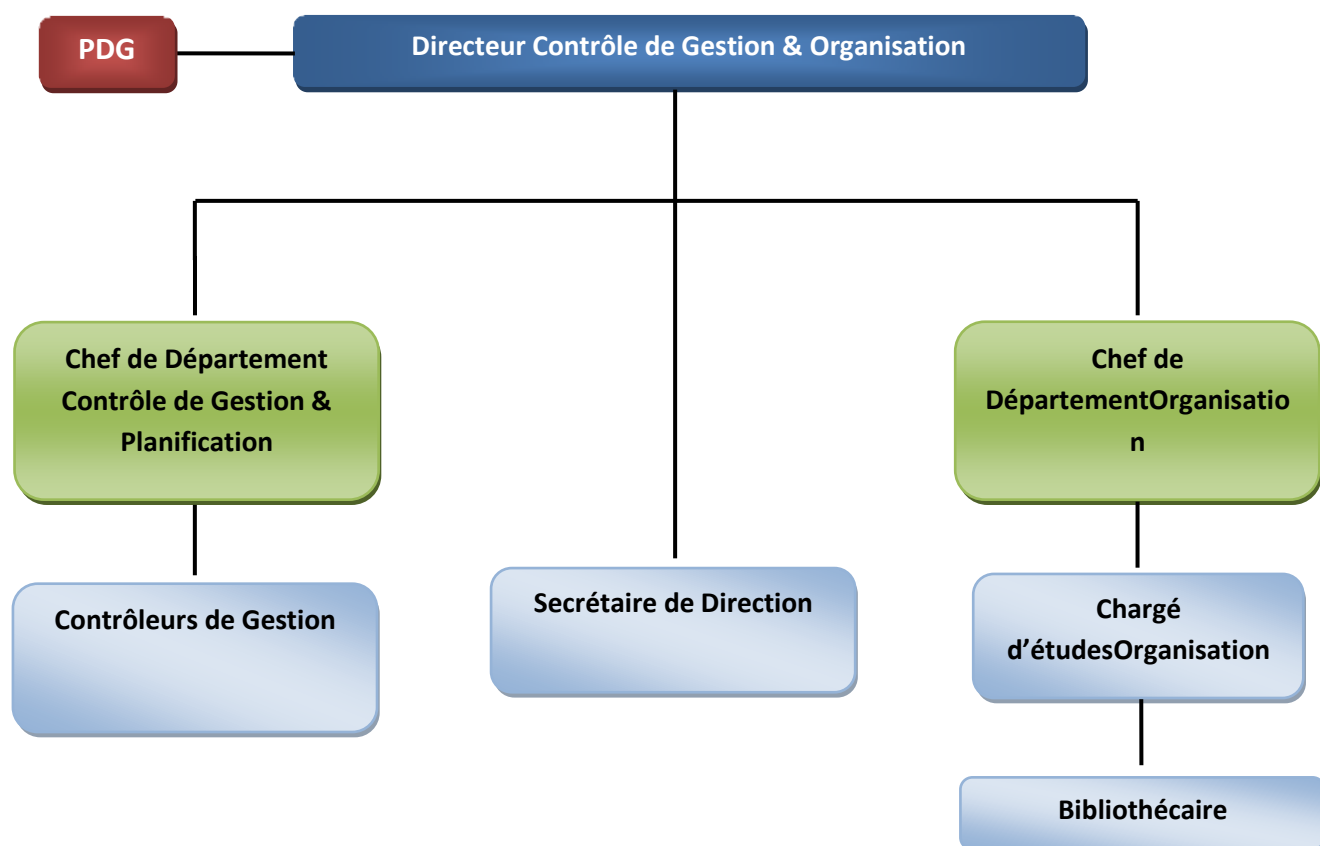
• **Environnement**

Pour une économie d'eau potable Tonic Industrie dispose d'une station de traitement des eaux. D'une capacité de 5000 m³par jour.

Cette unité permet à Tonic Industrie de recycler les eaux usées et de récupérer la fibre et de réduire, de la sorte, la consommation d'eau qui passe de 36 m³ à 10-12 m³.

De plus, Tonic Industrie contribue à l'alimentation en eau potable la ville de Bou Ismail.

Figure N°08 : Organigramme de la direction contrôle de gestion



5. Missions et tâches

Les missions et les tâches du contrôleur de gestion sont mentionnées ci-dessous :

➤ Missions

- Le contrôleur de gestion aide la direction à définir la stratégie, à partir d'outils de pilotage qu'il met en place. Il établit des prévisions d'activité et fait des préconisations pour améliorer la performance et la compétitivité de l'entreprise.
- Concevoir et mettre en œuvre des méthodes et outils de gestion permettant de garantir l'utilisation efficiente des ressources de l'établissement et l'exercice des fonctions de pilotage et de contrôle par le management.
- Il contrôle, mesure et analyse en permanence l'activité de l'entreprise.

➤ Tâches :

- Participer à la fixation des objectifs de la Direction et Elaboration du budget et business plan de l'unité.

- Vérifier à tout moment, que les efforts de l'entité concourent vers la réalisation de ces objectifs ;
- Mesurer les résultats réels et les comparer aux objectifs et aux réalisations des périodes antérieures.
- Mise en place d'un système de suivi et contrôle budgétaire et analyse des écarts afin de prendre des décisions correctives.
- Définir et documenter l'organisation, les outils et les procédures de contrôle de gestion.
- Mise en place et élaboration des différents tableaux de bords d'aide à la prise de décision et rédaction de synthèses explicatives.
- Mise en place d'un nouveau système d'information :
 - Suivi périodique (journalier, hebdomadaire, mensuel, trimestriel, semestriel et annuel) de la production physique et valorisée, des stocks produits finis, matières premières et des consommations, des frais généraux, des principaux agrégats de gestion (Chiffre d'affaires, prestations, consommations intermédiaires, valeur ajoutée, les frais du personnel, l'E.B.E, les résultats opérationnel et net, l'effectif).
 - Elaboration et mise en place des canevas mensuels de suivi des rebuts et contrôle qualité, parc machine, capacité de production théorique et réelle, manque à produire et manque à gagner.... etc.
 - Suivi permanent du processus de fabrication et des normes de fabrication et de consommation.
 - Participer à des inventaires périodiques (mensuel, trimestriel, semestriel et annuel) des biens de l'unité ou la structure.
 - Elaboration et suivi périodique des principaux agrégats de gestion et ratios financiers.
 - Transmission des informations reliant toute l'activité de l'unité par un système de réseau interne en collaboration avec la structure informatique.
 - Suivi périodique (journalier, hebdomadaire, mensuel, trimestriel, semestriel et annuel) du chiffre d'affaires, recettes et créances par structure par agent commercial et par agent recouvrement.
 - Analyse et diagnostic des unités et par famille de produits (force, faiblesse, opportunités, menaces).

- Suivi permanent de l'activité de toutes les structures opérationnelles et fonctionnelles : (approvisionnement, administration générale, juridique, ressources humainesetc.).
- Suivi permanent de l'état d'avancement des investissements et de réhabilitation.
- Sensibilisation du personnel sur l'importance de la fiabilité des informations transmises, la maîtrise des consommations et les coûts de production ainsi que le manque à produire.
- Calcul de la part de marché mensuel et annuel.
- Contrôle des coûts de production et coût de revient.
- La veille sur l'application des procédures internes de gestion.

Section 02 : le contrôle budgétaire et mesure de performance de TONIC.

1. Les pratiques de contrôle budgétaire au sein de l'entreprise TONIC

1-2. Elaboration du budget

La démarche budgétaire consiste à établir les programmes d'action chiffrés (budget).

Les budgets sont établis dans un certain ordre. Ainsi, le budget des ventes est le premier construit. C'est en effet les prévisions de vente qui conditionnent les prévisions de production, et éventuellement, de nouveaux investissements.

A. Le budget des ventes

Il traduit le programme prévisionnel des ventes. Il peut être présenté par produit, par représentation, par région, etc. C'est un budget essentiel, car c'est à partir de lui que seront déterminés les quantités à produire et les besoins en approvisionnement.

Il peut comporter plusieurs rubriques :

- Quantité à vendre.
- Chiffres d'affaire HT.
- Chiffres d'affaire TTC.

B. Le budget de production

Il valorise le programme de production. Ce dernier repose sur les prévisions des ventes mais il tient compte des contraintes liées à la capacité de production (Taux d'utilisation des capacités le TUC).

La valorisation est faite au coût préétabli.

Le budget de production détermine le budget des approvisionnements, le budget des Investissements et celui d'autres charges.

C. Le budget des approvisionnements

Il reprend les achats de matières/approvisionnements nécessaires à la production. Le budget est établi en fonction du programme d’approvisionnement.

D. Le budget de trésorerie

L’équilibre de la trésorerie est primordial. Deux objectifs sont sous-jacents à l’établissement de la trésorerie prévisionnelle : assurer la solvabilité à court terme et/ou optimiser les placements de trésorerie.

E. 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 si nécessaire. Elle permet :

- 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).

2-2. Le contrôle budgétaire

Le contrôle budgétaire permet de comparer les réalisations avec les prévisions. Déceler les écarts significatifs, les analyser et prendre des mesures correctrices regroupent les aspects principaux du contrôle de gestion.

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

Tableau N°02 : processus de suivi budgétaire

Elément constatés	Elément préétablis	Ecart	
CA Réel	CA Prévu	Ecart sur CA	
- Coût de Revient	- Coût de Revient Préétabli	Ecart sur Coût	
=, Résultat Constaté	= résultats Prévu	Ecart sur Résultat	

2. La démarche d'interprétation du contrôle budgétaire

2-1. les écarts sur chiffre d'affaire

Tableau N°3 : Tableau des ventes et produits (CA)Valeur en MDA

TYPE DE PRODUITS	Réalisation 2014	Prévision 2015	Réalisation 2015	Taux % de réalisation T.R.O	Taux % d'Evolution
C.A PRODUITS CARTONS ONDULES, HELIO, LINER	1 344	1 990	938	47%	-30%
C.A PRODUITS STANDARDS ET PERSONNALISES	1 482	2 422	1 493	61,56%	0,61%
C.A PRESTATIONS	140	216	124	57%	-11%
C.A EXPORTATIONS	820 553 € 87 MDA	2 491 620 € 265 MDA	960 734 € 103 MDA	38%	17%
Chiffre d'Affaires / EPE TONIC INDUSTRIE SPA / en MDA. H.T	3 055	4 627	2 658	57%	-13%

Source : document interne de la direction contrôle de gestion.

T.R.O : TAUX de réalisation d'objectif

T.R.O = réalisation 2015/prévision 2015

Evolution = (réalisation 2015/prévision 2015) -1

Taux par rapport CA = CA par produit/ CA global

a)Analyse des évolutions du tableau

Le chiffre d'affaire affiche durant cette période un montant total de 2658 MDA, soit une diminution de 13% par rapport l'année 2014 et 57% d'objectif (prévision).

Cela est induit par quelque imprévus tel que :

- ✓ Diminution du CA des produits cartons ondules, hélio, liner de 30%
- ✓ Diminution des prestations de 11% par rapport l'année 2014.

Les exportations durant l'exercice 2015 sont 960 734 € équivalent à un montant de 103 MDA, ce qui représentent 3% par rapport aux chiffres d'affaires globales de l'entreprise.

Par rapport à l'exercice précédent, les exportations ont évolué de 18% a cause de l'exportation de déchet papier à la Chine et Tunisie.

b) Interprétation des écarts budgétaire du tableau ci-dessus

Les réalisations du chiffre d'affaires sont inférieures par rapport aux prévisions fixées par l'entreprise durant l'année 2015. Cette dernière s'est fixée comme objectif 4627 MDA, mais la réalisation était de 2658 MDA, dégageant ainsi un écart négatif de : -1969 KDA, quiest dû à ruptures de stock de matière première pour la totalité des unités pour insuffisance de trésorerie, cette situation a touché principalement l'unité carton ondulé dont des arrêts sont évalué à plus de six (06) mois avec un manque à gagner de 12 585 tonnes.

Taux de réalisation d'objectif des chiffres d'affaire de l'exportation est à 38%, cela est induit par l'absence totale d'approvisionnement de la matière première suit a les problèmes de trésorerie.

2-2. les écarts sur les achats

Tableau N°4: tableau des achats.

Désignation	Exercice 2014	Exercice 2015	Prévision 2015	T.R.O En %	Taux % d'Evolution
1- Total des achats locaux	600	349	699	49,92 %	- 41,83 %
Matière première	240	132	280	47,14 %	- 45 %
Consommables	300	139	350	37,71 %	- 53,66 %
Pièces de rechange	60	79	69	114,49 %	31,66 %
2- Total des achats à l'importation	659	1042	1631	63,88 %	58,11 %
Matière première	198	29	326	8,89 %	-85,35 %

Consommables et Pièces de rechange	461	1013	1305	77,62 %	119,73 %
Total	1259	1391	2330	59,69 %	10,48 %

Source : document interne de la direction contrôle de gestion.

a) Analyse des évolutions du tableau ci-dessus

Le montant global des achats de l'entreprise pour l'exercice 2015 est de 1 391 MDA soit un taux de réalisation de 50% par rapport aux prévisions 2015 et une augmentation de 11% par rapport à l'exercice précédent (2014).

Diminution des achats locaux de 41,83% par rapport l'année écoulée suite essentiellement a:

- ✓ La diminution des matières premières de 45%.
- ✓ La Décroissance importante des consommables de 53,66%.

Nous enregistrons une augmentation des achats à l'importation de 58,11%, malgré la diminution importante des matières premières importées de 85,35 %.

L'augmentation des achats à l'importation est induite par la hausse des consommables et pièces de rechange importées de 119,73%. Cette augmentation est due principalement à l'achat de pièces de rechange pour les unités ouate, sacherie et carton ondulé

b) Interprétation des écarts budgétaire du tableau ci-dessus

- ✓ Taux de réalisation d'objectif des achats locaux des pièces de rechange est à 114,49% est du a les pannes des machines de production causés par les coupures d'électricité au niveau de BOUSMAIL, ce que oblige l'entreprise a commander des pièces de rechange auprès des fournisseurs locaux tel que Schneider et Atlas.
- ✓ Taux de réalisation d'objectif des achats de l'importation des matières premières est à 8,89%, cela est expliqué par le manque d'approvisionnement dû aux problèmes de trésorerie et l'arrêt de l'unité Liner pour une période de six mois dans le cadre de la réhabilitation et de la mise à niveau. Cette situation a forcé l'entreprise a annuler de lettres de crédit de fournisseurs étrangers et a supprimer des livraisons d'input au niveau local notamment le déchet papier en carton, colle d'amidon et autres.

2-3. les écarts sur charges d'exploitation

Tableau N°5 : les charges l'exploitation.

Désignation	Réalisation 2014	Prévision 2015	Réalisation 2015	Taux de réalT.R.O	Taux % d'Evolution
Achats consommés(1)	1 689	2 330	1687	72%	-0,12%
Services extérieurs (2)	544	375	459	122%	-16%
Consommation de l'exercice (1+2)	2 233	2 705	2 146	79%	-4%
Charges du personnel	1 792	1 728	1 813	105%	1%
Impôts et taxes et versements assimilés	71	75	39	52%	-45%
Autres charges opérationnelles	90	0	31	0%	-65%
Charges financières	99	25	137	548%	38%
Dotations aux amortissements, provisions,	912	900	856	95%	-6%
TOTAL	4377	5433	5022	92%	15%

Source : document interne de la direction contrôle de gestion.

a) Analyse des évolutions du tableau ci-dessus :

Les charges d'exploitation ont progressé de 15 % par rapport l'année écoulée et de 92% de sont objectif grâce a l'augmentation des charges financière de 38%, malgré la diminution importante des impôts et taxes de 45% et des autres charges opérationnelles de 65%.

b) Interprétation des écarts budgétaire du tableau ci-dessus :

Consommation de l'exercice :

Le niveau des consommations pour l'exercice 2015 est de 2 146 MDA soit une réalisation de 79 % par rapport au budget de la même période et une amélioration de 4% par rapport aux réalisations de l'exercice 2014. Cette amélioration est due à principalement à la baisse de la production de -386 MDA soit un taux de -13% ainsi qu'à la baisse de la facture d'importation suite au problème de trésorerie, néanmoins un travail a été initié afin de consommer les stocks de matières premières et consommables antérieures de moindre qualité.

Charges du personnel :

Les frais du personnel pour l'année 2015 sont de 1 813 MDA soit une hausse de 1% par rapport à l'exercice précédent et un taux de réalisation de 105% par rapport au budget de la période cette augmentation due à principalement à les indemnités pour les départs en retraites.

Impôts et taxes:

Taux de réalisation d'objectif Impôts et taxes est de 52 % est du a la baisse de chiffre d'affaire réalisé.

Autres charges opérationnelles :

Les Autres charges opérationnelles de l'année 2015 sont de 31 MDA avec un taux de réalisation de 0 %, car l'entreprise n'avait pas des budgets prévisionnels pour les charges extraordinaire avant l'année 2017.

Charges financières :

Taux de réalisation d'objectif des charges financières est à 548 %, suit à des paiements des charges financières cumulées a la banque, après cette dernière a refusé de prolonger la date de paiement.

Dotations aux amortissements et aux provisions :

L'écart est négatif de (-4) MDA, ce résultat est dû au non réception de certains projets d'investissements dans les délais.

2-4. les écarts sur les soldes intermédiaires

Tableau N°6 : tableau des soldes intermédiaires de gestion

Désignation	Réalisation 2014	Prévision 2015	Réalisation 2015	Taux de réalisation T.R.O	Taux % d'Evolution
Valeur Ajoutée	701	2 377	403	17%	-43%
Excédent Brut d'Exploitation	-1 162	574	-1 449	-253%	- 25%
Résultat Opérationnel	-2 065	-326	-1 822	-559%	-12%
Résultat Financier	-91	-25	-132	-528%	- 45%
Résultat Net des Activités Ordinaires	-1 648	-351	-1 543	-439%	6%

Source : document interne de la direction contrôle de gestion.

a)Analyse des évolutions du tableau ci-dessus :

La valeur ajoutée générée durant l'exercice 2015 est de 403 MDA soit 15% du chiffre d'affaires. Elle a enregistré une diminution de 43%, par rapport aux réalisations de l'année 2014, suite à la baisse des ventes de 13%.

L'excédent Brut d'Exploitation affiche un montant négatif de (-1 449) MDA pour l'exercice 2015 avec une diminution de 25% par rapport aux réalisations de l'exercice 2014. Cette baisse est causée par la décroissance de volume de production due à l'absence de l'approvisionnement.

Résultat financier de l'exercice de l'année 2015 est de (-132) MDA, soit une diminution de (-45) %, par rapport à l'année écoulée, la baisse est due à la constatation des intérêts sur CMT BNA.

TONIC industrie a dégagé un résultat net déficitaire de (-1543) MDA, cela est induit par :

- ✓ le résultat opérationnel négatif de (-1 822)

✓ le résultat financier négatif de (-132)

b) Interprétation des écarts budgétaire du tableau ci-dessus :

Taux de réalisation d'objectif de la valeur ajoutée est à 17%, et comme la valeur ajoutée est la différence entre la production et la consommation alors l'écart s'explique comme suite, l'entreprise n'est pas arrivé à contrôler ces consommation.

Taux de réalisation d'objectif de l'excédent Brut d'Exploitation est à (-253) %, est ceci lié à l'augmentation de la masse salariale et la chute du volume de production a cause de manque de financement surtout en termes de matières premières importées.

Taux de réalisation d'objectif de résultat opérationnel est de (-559) %, est expliqué par la sous-utilisations de capacités de production malgré les investissements engagé par l'entreprise pour la réparation et réhabilitation des unités de production.

Taux de réalisation d'objectif de résultat net des activités ordinaires est à (-439)%, c'est une faute de surestimation de la part du personnel.

3- La mesure de la performance

3-1. Les indicateurs de performance économique :

A. Production de l'exercice

Production de l'exercice = production vendue + production stockéeou déstockée + production immobilisée

Production de l'exercice =2658 + (- 110) + 0

Production de l'exercice = 2548 MDA

Interprétation:

La production de l'exercice de **2548 MDA** reflète le volume d'activité de l'entreprise. Ce qui permet de créer de la valeur ajoutée, c'est un indicateur de la performance industrielle.

B. La valeur ajoutée (VA)

Valeur ajoutée= production de l'exercice– consommations de l'exercice

Ainsi :

Consommation de l'exercice = achats consommés +services extérieurs+ autres services extérieurs
--

Consommation de l'exercice= $1687 + 459 = 2146$

Valeur ajoutée = $2548 - 2146$

Valeur ajoutée= 403 MDA

Interprétation:

Le résultat positif indique que l'entreprise étudiée présente une performance de fait que la valeur ajoutée représente la richesse dégagée par celle-ci.

C. Excédent Brut d'exploitation (EBE)

Excédent Brut d'exploitation = Valeur Ajoutée + Subventions d'exploitation– Charges de personnel – impôts, Taxes et versements assimilés

EBE = $403 + 0 - 1813 - 39$

EBE = - 1449 MDA

Interprétation:

Excédent Brut d'exploitation (EBE) est négatif, ce résultat est dû à deux raisons :

- D'une valeur ajoutée faible (403 MDA) ;
- De charges de personnel trop importantes (1813 MDA).

D. Le résultat d'exploitation (RE)

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

$$\text{Résultat d'exploitation} = (-1449) + 357 - 31 + 158 + 0 - 856$$

Résultat d'exploitation = - 1822 MDA

Interprétation:

Le résultat d'exploitation de l'entreprise est négatif (**Résultat d'exploitation = - 1822 MDA**) c'est à dire les produits sont inférieur aux charges de l'entreprise, celle-ci n'est pas rentable. Elle doit revoir son modèle économique.

F. Résultat financier

Résultat financier = produits financiers – charges financières

$$\text{Résultat financier} = 5 - 137$$

Résultat financier = - 132 MDA

Interprétation:

Le résultat financier est négatif qui est dû au manque des produits financiers. Néanmoins, ceci

ne veut pas pour autant dire de l'entreprise n'est pas performante. En effet, cet indicateur est lié aux opérations de financement et non à l'exploitation.

G. Le résultat courant avant impôt (RCAI)

RCAI = résultat d'exploitation + quotes parts de résultats sur opérations faites en commun + produits financiers – quotes parts de résultat sur opérations faites en commun – charges financières

$$\text{RCAI} = (-1822) + 0 + 5 - 0 - 137$$

$$\text{RCAI} = -1954 \text{ MDA}$$

Interprétation:

Le résultat courant avant impôt (RCAI) est négatif, cela signifie que le cycle de financemen et la trésorerie entraînent des frais financier.

H. Le résultat net (RN)

$$\text{R.N} = \text{Résultat courant avant impôt} + \text{ou-résultat exceptionnel} - \text{IBS}$$

$$\text{R.N} = 3068 - 4611$$

$$\text{R.N} = -1543 \text{ MDA}$$

Interprétation:

Nous constatons, après avoir calculé le résultat net de l'exercice que l'entreprise est déficitaire, autrement-dit, son résultat net est négatif qui sera inséré dans le passif du bilan comme étant un report à nouveau négatif qui pourrait etre absorber au fur et à mesure des exercices suivants en cas de réalisation des bénéfices.

3-2. Les indicateurs de performance financière

A. Le taux de rendement des capitaux investis (ROI)

Le Taux de rentabilité économique exprime la rentabilité réalisée par l'entreprise quelque soit l'origine des ressources qui ont été utilisé(interne et externe). Il se calcul comme suit :

$$\text{Taux de rendement des capitaux investis (ROI)} = \frac{\text{résultat d'exploitation}}{\text{capitaux investis}}$$

$$\text{Taux de rendement des capitaux investis (ROI)} = -1822 / 2156$$

$$\text{Taux de rendement des capitaux investis (ROI)} = -84.5 \%$$

Interprétation:

Taux de rendement des capitaux investis (ROI) est négatif, cela signifie que l'entreprise n'a pas réalisé de retour sur son capital investi et a perdu son argent.

B. La rentabilité (ROE)

$$\text{ROE} = \text{Résultat de l'exercice} / \text{Capitaux propres}$$

$$\text{ROE} = -1543 / 18\ 035$$

$$\text{ROE} = - 8.55 \%$$

Interprétation:

La rentabilité (ROE) est négative, cela signifie une diminution de **8.55 %** des capitaux propres pour l'année à venir.

C. Le taux de marge bénéficiaire

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

$$\text{Taux de marge bénéficiaire} = -1449 / 2658$$

$$\text{Taux de marge bénéficiaire} = - 54.51 \%$$

Interprétation:

Taux de Marge Bénéficiaire est négatif, Ce qui montre que TONIC INDUSTRIE a eu durant cette année un résultat négatif. Donc les actionnaires ne peuvent prétendre attendre une distribution de dividende.

D. Le fond de roulement (FR)

c'est la part des capitaux permanents que la société consacre au financement de son cycle d'exploitation autrement dit son actif circulant, son mode de calcul est :

$$\text{FR} = \text{Actif circulant} - \text{Dettes à court terme}$$

$$\text{FR} = 7632 - 13\ 098$$

$$\text{FR} = - 5466 \text{ MDA}$$

Interprétation:

Fonds de roulement négatif signifie que les ressources à long terme ne seront pas suffisantes pour financer le fonctionnement normal de l'entreprise. C'est en revanche, l'activité d'exploitation qui devra financer l'entreprise.

E. Le Besoin en fonde roulement (BFR)

il représente un besoin exprimé par l'exploitation de l'entreprise, il est estimé par la formule suivante :

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

$$\text{BFR} = 7\,436 - 12\,871$$

$$\text{BFR} = - 5\,435 \text{ MDA}$$

Interprétation:

Le BFR est négatif, cela signifie que l'entreprise est en bonne santé financière et dispose de suffisamment d'argent pour être capable d'honorer ses dettes de court terme.

F. La trésorerie nette (TRN)

elle représente tous ce qui reste à l'entreprise à la fin de l'année après avoir financer ses actifs fixes et son exploitation. Sa formule est la suivante

$$\text{TRN} = \text{Fond de Roulement} - \text{besoin de fond de Roulement}$$

$$\text{TRN} = - 5\,466 - (-) 5\,435$$

$$\text{TRN} = - 31 \text{ MDA}$$

Interprétation:

L'entreprise ne dispose pas des ressources suffisantes pour faire face à ses besoins. Sa situation financière est déficitaire et elle doit absolument avoir recours à des modes de financements à court terme pour palier cette situation (découvert bancaire). Cette situation ne peut être que temporaire et représente un réel danger pour l'entreprise si elle devient structurelle : elle laisse présager un risque de faillite.

G. Ratios de structure financière

1. Taux d'endettement

$$\text{Taux d'endettement} = (\text{Dettes totales} / \text{Total Actif}) \times 100$$

$$\text{Taux d'endettement} = (17\,681 / 35\,716) \times 100$$

$$\text{Taux d'endettement} = 50\%$$

Interprétation:

On a **R (50%)** est inférieur à 1, cela signifie que la majeure partie de l'actif est financée par des capitaux propres.

2. Autonomie financière

$$\text{Autonomie financière} = \text{Fonds propres} / \text{Dettes totales}$$

$$\text{Autonomie financière} = 18\,035 / 17\,681$$

$$\text{Autonomie financière} = 1.02$$

Interprétation:

On a **R (1.02)** est supérieur à 1, l'entreprise peut rembourser la totalité de ses dettes par ses capitaux propres donc elle est indépendante financièrement.

3. Ratio de financement permanent

$$\text{Ratio de financement permanent} = \text{Capitaux permanent} / \text{Actif immobilisé}$$

$$\text{Capitaux permanent} = \text{Capitaux propres} + \text{dettes à long terme}$$

Ratio de financement permanent = $22617 / 22\ 396$

Ratio de financement permanent = 1.01

Interprétation:

Le ratio de financement permanent est supérieur à 1, l'entreprise a pu financer la totalité de ses immobilisations tout en dégageant un fond de roulement positif.

4. Ratio de financement propre

Ratio de financement propre = Capitaux propres/ Actif immobilisé

Ratio de financement propre = $18\ 035 / 22\ 396$

Ratio de financement propre = 0.8

Interprétation:

Le ratio de financement propre est supérieur à 1/2 cela signifie que la totalité de l'actif fixe est financé par les capitaux propre.

H. Ratios de liquidités (Trésorerie)

1. Ratio de liquidité générale

Ratio de liquidité générale = Actif circulant /DCT

Ratio de liquidité générale = $7\ 632 / 13098$

Ratio de liquidité générale = 0.58

Interprétation:

On a **R (0.58)** est inférieur à 1, le F.R. est négatif et l'entreprise n'est pas capable de faire face à ses engagements à court terme pour autant que les délais soient les mêmes.

2. Ratio de liquidité réduite

$$\text{Ratio de liquidité réduite} = (\text{Actif circulant} - \text{Stocks}) / \text{Passif à court terme}$$

Ratio de liquidité réduite = 5 185 / 13 098

$$\text{Ratio de liquidité réduite} = 0.39$$

Interprétation:

On a **R (0.39)** est inférieur à 1, donc l'entreprise est obligée de vendre les stocks pour payer ses dettes à court terme.

3. Ratio de liquidité immédiate

$$\text{Ratio de liquidité immédiate} = \text{Disponible} / \text{Passif à court terme}$$

Ratio de liquidité immédiate = 196 / 13 098

$$\text{Ratio de liquidité immédiate} = 0.01$$

Interprétation:

On a **R (0.01)** est sensiblement inférieur à 0.5, la trésorerie est serrée ou tendue c'est-à-dire insolvable de ne pas payer ses dettes à court terme, danger de faillite, perte de confiance et demande des reculs auprès des fournisseurs.

Section 03 : synthèse et perspectives

Après notre enquête menée sur la thématique du contrôle budgétaire au sein de l'entreprise TONIC INDUSTRIE on a révélé les points suivants:

1. Points faible

- Pour le contrôle budgétaire le groupe adopte des outils classiques, simples, et avec des indicateurs qui renseignent sur la performance passée. Ce qu'on appelle le manque d'innovation des outils du contrôle budgétaire.
- TONIC INDUSTRIE ne dispose pas d'une comptabilité analytique dans le domaine de gestion. Malgré son importance et son poids dans le domaine de gestion et de management en général, et dans le domaine de la maîtrise des coûts et du budget en particulier qui lui permet d'avoir avec précision ses coûts et encore moins des coûts ventilés sur les différents centres de responsabilités, elle se limite à proposer des coûts globaux et généraux, qui s'avèrent parfois loin de la réalité.
- Un manque des plans de formation.
- Le taux de rotations des cadres est très élevé (les démissions) du principalement à les salaires.
- Vieillesse de parc des machines pour quelques unités
- En observant les missions assignées à la structure Audit et contrôle de gestion qui sont:
 - La mise en œuvre d'un système de mesure de performance, qui tient compte de la qualité du travail réalisé.
 - Elaboration des tableaux de bord mensuels du groupe.
 - Contribution à l'élaboration des rapports d'activité trimestriels, semestriels et annuels de TONIC INDUSTRIE.
 - Préparation et réalisation des missions de contrôle et la rédaction des rapports.
 - La préparation des plans, budgets et comptes d'exploitation prévisionnels consolidés, ainsi que leur actualisation périodique.
 - Le suivi et le contrôle budget.

- Mettre à la disposition des services de l'audit, toutes les informations susceptibles d'orienter leurs activités.
- Assurer la maîtrise d'œuvre des systèmes d'information nécessaire au contrôle budgétaire

On constate que, la majeure partie des missions assignées aux contrôleurs sont des missions de traitement et d'élaboration de données en provenance des tableaux de bord et du contrôle budgétaire et autres sources, ce qui absorbe considérablement leurs temps de travail (environ 80% de leurs temps), leur laissant peu de temps (20%) pour être dévoués à rechercher les origines des écarts et à l'analyse et la proposition de solutions pour rapprocher les prévisions des réalisations.

Ce qui se traduit par une sous exploitation du potentiel de la fonction contrôle de gestion en générale, et celui de contrôle budgétaire en particulier

2. Les Points forts

- Le contrôle se fait par plusieurs personnes ;
- Bonne connaissance de tous les enjeux stratégiques budgétaires et du territoire.
- Flotte technologique importante.
- Bon contact avec ces clients (tout ce qui concerne le paiement);
- Le service audit et contrôle de gestion qui est chargé du contrôle budgétaire et composée d'une équipe de jeunes (80% des travailleurs sont entre 25 et 35 ans), dynamiques et ambitieux et d'un responsable qualifié.

3. Les opportunités

- TONIC industrie occupe un endroit stratégique.
- TONIC industrie détient plus de 40 % de marché de quelques produits tels que : papier ouate.
- La bonne répétition de TONIC à l'échelle nationale.

4. Les menaces

- Concurrence rude et déloyale concernant certains produits tels que : Goblet et Sac papier.
- Limitation de l'implantation des matières premières nécessaires pour TONIC industrie.
- Le non achèvement de la station de traitement de la pollution qui peut entraîner diverses injonctions et poursuites des autorités administratives et judiciaires.

5. Les recommandations

- Lancement d'opérations de sous-traitance au niveau national pour la maintenance, la réparation et la pièce de rechange.
- Poursuite des opérations d'investissements dans la limite des montants alloués par rubriques.
- Révision de l'organigramme de l'entreprise et des unités devant permettre la rationalisation des effectifs, une meilleure organisation et coordination des activités de l'entreprise.
- L'implantation d'un ERP, ce qui permettra d'asseoir définitivement le système d'informations de l'entreprise.
- La mise en place de la comptabilité analytique pour la maîtrise des coûts et prix de revient des produits.
- Assurer une croissance des résultats (CA, VA, EBE, Résultat Net) ; la stabilisation doit se faire à travers une politique de réduction des charges et une augmentation des parts de marchés, il faut que cette croissance impulsée par l'augmentation des ventes de l'ensemble des produits, s'accompagne par une rationalisation des charges de fonctionnement des structures.
- Elaboration d'un plan de formation et d'encadrement supérieur face aux difficultés et qui n'arrive pas à développer un bon management.
- Redéploiement des effectifs jugés pléthoriques dans d'autres unités qui enregistrent un déficit en matière d'effectif.
- Recrutement des cadres compétents pour faire face au manque critique des compétences techniques particulièrement au niveau de l'ingénierie.
- le départ volontaire d'effectif disponible pour minimiser la masse salariale.
- L'accompagnement financier Tonic industrie souffre d'un manque crucial en terme de disponibilité de trésorerie, ainsi un accompagnement financier est nécessaire à la réalisation du programme d'améliorations de la sécurité des biens et des personnes .

Conclusion générale

Conclusion générale

Tout au long de ce travail, nous avons tenté d'apporter des éléments de réponse, que nous jugeons essentiel, à la question de départ « en quoi consiste le contrôle budgétaire ? et comment contribue-t-il à améliorer la performance de l'entreprise ».

La gestion budgétaire est une fonction partielle du contrôle de gestion c'est un processus par lequel l'entreprise définit ses objectifs à court terme et les moyens pour les atteindre. Elle a pour mission la prévision, la budgétisation et le contrôle budgétaire. La gestion prévisionnelle permet de traduire les objectifs tracés par l'entreprise en des programmes à l'aide de différentes techniques de prévision. Ces programmes sont ensuite chiffrés et présentés sous forme de budgets qui constituent un outil de délégation, de motivation, de coordination et de communication entre les responsables de l'entreprise. La démarche de la gestion budgétaire s'achève par un contrôle budgétaire qui permet de gérer à l'avance et par anticipation les écarts constatés, et de comprendre comment les résultats sont-ils générés, de porter un jugement éclairé sur la performance de chacun des responsables orienté vers la prise de décision.

L'objectif principal de notre travail consistait à analyser la contribution du contrôle budgétaire à la performance de l'entreprise.

L'étude de cas que nous avons menée au sein de TONIC industrie a permis de confronter nos acquis théoriques à la réalité du terrain. Aussi, nous sommes parvenus aux constats suivants:

Le contrôle budgétaire est un mode de gestion à court terme qui traduit la stratégie en termes monétaires correspondant à l'exploitation du budget afin de planifier et contrôler les performances des managers et plus globalement de l'entreprise. Cette gestion s'appuie sur un pilotage symbolisé par une boucle rétroactive. Le contrôle budgétaire informe les responsables sur le degré de réalisation des budgets ainsi il permet d'évaluer la performance des. Un contrôle budgétaire pertinent s'appuie sur des budgets établis pour formaliser le fonctionnement qui est une confrontation périodique entre des données préétablies et des réalisations pour mettre en évidence des écarts.

Le bon contrôle d'une Organisation ou d'un système est la condition fondamentale de son efficacité et de sa survie. Ainsi, la première hypothèse est vérifiée.

Conclusion générale | 93

Un contrôle budgétaire efficace est finalisé par l'identification des actions correctives, ces actions aident à corriger les dysfonctionnements et améliorer la performance de l'entreprise. Donc deuxième hypothèse est également affirmée.

D'après les résultats obtenus, nous avons constaté que le contrôle budgétaire au sein TONIC industrie est inefficace et reste toujours dans la phase primitive, cela est expliqué par les prévisions trompeuses et non maîtrisables, Mais les dirigeants de TONIC essayent toujours de développer et améliorer les outils utilisés dans le suivi budgétaire focalisant principalement sur la comptabilité analytique. Donc notre troisième hypothèse est partiellement confirmée.

Notre travail de recherche est loin d'être traité dans sa globalité en raison de la durée du stage au sein de TONIC industrie qui reste toutefois insuffisante vu l'étendue du sujet car la gestion budgétaire s'avère très vaste. Ajoutant à cela, la difficulté d'accès aux informations propres à TONIC sous prétexte de confidentialité.

Finalement, nous admettons qu'au cours de la réalisation de ce travail, nous avons acquis de nouvelles connaissances et enrichi notre savoir. Il est évident que ce mémoire ne répond pas à toutes les questions qu'on a posé sur le contrôle budgétaire qui est un sujet vaste qui pourrait être exploré sous différentes perspectives. En voici quelques unes :

Réaliser la même recherche sur une entreprise au secteur des services, et comparer les résultats de notre étude avec cette dernière.

- Refaire la même étude, d'une façon longitudinale, c'est-à-dire après quelques années et comparer les résultats pour en savoir l'effet de temps sur la relation du contrôle budgétaire sur la performance.

Bibliographie

➤ Les ouvrages

1. ALAZARD et SEPARI, « contrôle de gestion », Edition Dunod, 2^e Edition, Paris, 2010.
2. ALAZARD C et SEPARI S, « contrôle de gestion », DUNOD, Paris, 2007.
3. ALAZARD C, SEPARI S, 2001, « contrôle de gestion, manuel et application », 5^{ème} édition, Paris.
4. ALCOUFFE. S, « contrôle de gestion sur mesure » édition Dunod, Paris, 2013.
5. BECOUR J-C, BOUQUIN H., « Audit opérationnel : efficacité, efficience ou sécurité », 2^{eme} Édition.
6. BERLAND. N, «Le contrôle de budgétaire», edition LA DEOUVORTE, Paris, 2004.
7. BESCOS P et MENDOZA C, « le management de la performance », édition comptable Malesherbes, paris, 1994.
8. BROOKSON. S, «Gérer un budget», édition Mango Pratique, Paris, 2001.
9. BOUQUIN H, « le contrôle de gestion », presse universitaire de France, collection gestion, 6^{ème} éd, Paris.
10. BÉATRICE et GRANDGUILLOT F, « essentiel de contrôle de gestion », 4^{ème} éd Lextenso, 2009, Paris.
11. CALLAT ALLAIN, « Management des entreprises », Édition Hachette Livre, france 2008.
12. CHUNGK. H et PRUIT S. W, « a simple approximation oh Tobin's Q, financial management », volume 23,N°3, 1994.
13. COLIN. H et PESQUEUX. Y, «Le contrôle de gestion», édition Dunod, Paris, 1998.
14. DORIATH.B, GOUDJET.C « gestion prévisionnelle et mesure de la performance», 3^{ème} Edition DUNOD, Paris, 2007.
15. FERNANDEZ.A, Les nouveaux tableaux de bord des managers, Edition Eyrolles 6^e Edition, Paris, 2010.
16. FORGET.J, «La gestion budgétaire : Prévoir et contrôler les activités de l'entreprise», édition d'Organisation, Paris, 2005.
17. GERVAIS. M, «Contrôle de gestion»,7^{ème} édition Economica, Paris, 2000.

18. GERBAIX.M, Le contrôle de gestion, Edition Presses Universitaires de France, 2^e Edition, Paris, 2006.
19. GERVAIS. M, «Le contrôle de gestion et planification de l'entreprise», Edition Economica, Paris, 1990.
20. GERVAIS M,«contrôle de gestion par les système budgétaire», édition Dunod,Paris,France ,1987.
21. HIRSCH. D, « le grand livre du contrôle de gestion », édition eyrolles, Paris, 2013.
22. JACQUES MARGERIN, la gestion budgétaire, Paris, 1986.
23. KHEMAKHAM.A,«la dynamique du contrôle de gestion»,édition Dunod ,Paris,France.
24. LANGLOIS G., BONNIER C., BRINGER M., « Contrôle de gestion », Berti éditions, Alger, 2008.
25. LANGLOIS. G, « contrôle de gestion et gestion budgétaire »,4ème édition ,2009.
26. LAUZEL P, TELLER R, « contrôle de gestion et budget », 7 ème Dallez, Paris, 1994.
27. LAUZON. L-P, BERNARD. M ET GELINE. F, «Contrôle de gestion», Edition Gaëtan Morin, Paris, 1980.
28. LOCHARD. J, «La gestion budgétaire : Outil de pilotage des managers», édition d'Organisation, Paris, 1998.
29. LORINO PHILIPPE, « Méthodes et pratiques de la performance », 3eme Édition d'organisation, France, 2003.
30. MACHESNY, « économie d'entreprise », édition EYROLLES, Paris 1991.
31. MALO J.L.et MATHE J.CH, « L'essentiel du contrôle de gestion », Édition d'organisation, 1998.
32. MALO J-L.et MATHE.J.C., « L'essentiel du contrôle de gestion », Edition d'Organisation, 2ème édition, Paris, 2000.
33. MARIE CAROLINE MORAND, « La performance globale et ses déterminants », 2008,
34. MOTTIS. N, «*Contrôle de gestion*», 2ème édition EMS, France, 2007.
35. NORBERT GUEDJ, «Le contrôle de gestion pour améliorer la performance de l'entreprise», édition d'organisation, Paris, 2001.
36. PAYETTE.A, «Efficacité des gestionnaires et des organisations»,2007.
37. Pierre Voyer, « tableau de bord de gestion et indicateur de performance », 2ème édition, 1999.

38. RAVIART.D et THAON. C, «Comment piloter la performance», édition L'HARMATTAN, Paris, 1999.
39. TAHON.C, Evaluation des performances des systèmes de production , Edition Hermès science publication, Paris , 2003.
40. WEGMAN.G, «Pilotage des couts et des performance», Edition EMS, Cormelles-le-Royal, 2006.

➤ **Les revues et les articles**

1. AFGI « indicateur de performance », Edition hermes Science Europe Ltd, Paris, France 2001.
2. ANGELE DOHOU et NICILAS BERLAND, «Mesure de la performance globale des entreprises », 28eme congrès de l'IFC, 23-24-25 mai 2007, IAE, Poitier.
3. BARRETTE JACQUES et BARRETTE JOCELYN, « gestion de la performance : liée la stratégie aux opérations », Revue internationale de gestion, volume 24, numéro 04, 2000.
4. BOURGUINON A, « peut-on définir la performance ? », revue française de la comptabilité, n°269.
5. DUCAASSY et MONTANDRUS .S, Performance sociale : quelle influence de l'actionnaire ? Revue Gestion, N°11, 2015.
6. LEBAS.M, “ oui, il faut definer la performance”, Revue français de comptabilité, n°269, JUILLET-AOUT 1995.
7. MARTORY.B et autres, Piloter les performances RH, Edition Liaisons, Rueil-Malmaison, 2008.
8. SADEG.M, Performance des entreprises et intégration à IPéconomie mon di ale. Revue des sciences commercia les et de la gestion, N°03, Avril 2004.
9. SAMUEL MERCIER, « une typologie de la formalisation de l'éthique en entreprise : l'analyse de contenu de 50 documents » Papier de recherche, FARGO/LATEC, Université de Bourgogne, 1998.

➤ **Dictionnaire**

MAHE H DE BOISLANDELLE, Dictionnaire de gestion, vocabulaire, concepts et outils.

➤ **Sites**

1. www.cerg.acversailles.fr/spip.php?article282.html
2. <https://www.piloter.org/performance-entreprise/performance-globale.htm>

Les Annexes

ANNEXEN°1 : Production réalisée par unité

Unité de production	Réalisation Exercice 2015						
	Réalisation 2014	Budget 2015	Réalisation 2015	TRO	Evolution 2014-2015	Taux d'évolution 2015/2014	Taux par rapport à la production globale 2015
Récupération	22 477	50 307	23 498	47%	1 021	5%	39%
Papier d'Emballage (Liner)	4 396	6 404	6 999	109%	2 603	59%	19%
Fabrication Papier ouate	9 191	14 400	8 942	62%	-249	-3%	24%
Transformation papier ouate	1 803	3 000	1 410	47%	-393	-22%	4%
Cellulose moulée	2 958	3 780	2 822	75%	-136	-5%	8%
Sous total (1)	18 348	27 584	20 173	73%	1 825	10%	55%
Carton Ondulé	15 161	23 200	10 615	46%	-4 546	-30%	29%
Complexage papier	1 907	3 792	2 075	55%	168	9%	5,68%
Mandrins	477	797	205	26%	-272	-57%	0,56%
Imprimerie	3 182	3 936	1 879	48%	-1 303	-41%	5,14%
Sacherie	1 258	2 364	793	34%	-465	-37%	2,17%
Hélio -flexographie	622	878	663	76%	41	7%	1,82%
Gobelets	126	56	87	155%	-39	-31%	0,24%
Fabrication pots	21	24	29	123%	8	38%	0,08%
Sous total (2)	22 754	35 047	16 346	47%	-6 408	-28%	45%
Total Général Hors Récupération	41 103	62 631	36 522	58%	-4 581	-11%	100%

ANNEXES °2 : Chiffre d'affaires par produits 2015

Q : Tonne

V : MDA

EPE TONIC INDUSTRIE SPA		Réalisation 2014		Prévision 2015		Réalisation 2015		Taux % de réalisation/Prévisions		Taux % d'Evolution 2014-2015	
UNITES	TYPE DE PRODUITS	Q	V	Q	V	Q	V	Q	V	Q	V
Carton Ondulé	Caisse en carton ondulé	14 724	1 263	20 700	1 760	9 629	870	46,52%	49,44%	-34,60%	-31,11%
Hélio/Flexo	Emballage souple	141	50	301	101	198	48	65,86%	47,42%	40,88%	-4,39%
Liner	Papier liner	721	31	3 000	129	454	20	15,12%	15,35%	-37,10%	-36,41%
Total Produits Ondulé		15 586	1 344	24 001	1 990	10 281	938	42,84%	47,14%	-34,04%	-30,21%
Fabrication de papier ouate	Papier tissu	6 041	580	9 600	957	6 513	627	67,85%	65,58%	7,81%	8,24%
Transformation de papiers	Papier Sanitaire et Domestique	1 694	247	3 000	458	1 801	236	60,03%	51,40%	6,29%	-4,44%
Sacherie Perso	Sacs en papier PER	399	101	483	126	318	82	65,83%	65,16%	-20,25%	-18,45%
Sacherie STD	Sacs en papier STD	745	83	1 680	192	640	79	38,12%	41,33%	-14,09%	-4,36%
Imprimerie Perso	Boîte pliante per	1 439	223	2 455	293	1 523	215	62,03%	73,37%	5,84%	-3,34%
Imprimerie Std	Boîte STD	1 203	87	901	79	445	40	49,42%	49,95%	-62,97%	-54,37%
Carton Ondulé Std	Boîte A Pizza Micro	0	0	501	42	233	16	46,48%	38,58%	-	-
Fabrication Pot en plastique	Pots en plastique	37	13	21	10	391	13	1897,44%	135,96%	945,45%	2,92%
Gobelet	Gobelet perso	29	12	29	12	19	8	67,53%	71,33%	-33,24%	-32,17%
Gobelet Std	Gobelet Std	39	9	31	7	165	34	530,94%	493,12%	323,85%	261,50%
Cellulose Moulée	Alvéoles	2 629	94	3 108	111	2 128	84	68,46%	76,24%	-19,06%	-10,06%
Mandrins	Mandrins	134	11	589	46	33	1	5,55%	2,24%	-75,60%	-90,93%
Complexage de papier	Ramettes +Nappes pochettes	156	16	691	80	430	49	62,29%	61,82%	175,96%	211,73%
HELIO	Papier paraffine	0	0	24	3	0	0	0,00%	0,00%	-	-
Blaize	Impression numérique	0	0	3 999	6	0	0	0,00%	0,00%	-	-
FRAIS DE TRANSPORT		0	6	0	0	0	7	-	-	-	4,51%
Total Standards et personnalisés		14 545	1 482	27 112	2 422	14 639	1 491	53,99%	61,56%	0,65%	0,61%
Chiffre d'Affaires / EPE TONIC INDUSTRIE SPA / en MDA. H.T (Hors Prestations et Exportations)		2 826		4 412		2 431		55,10%		-13,97%	

ANNEXE N°3 : compte de résultat 2015

Désignation	Exercice 2015			Taux d'évolution	
	Exercice 2014	Prévisions	Réalisations		Taux de réalisation
Ventes et produits annexes	3 055	4 627	2 658	57%	-13%
	-121	455	-110	-24%	-9%
1. Production de l'exercice	2 934	5 082	2 548	50%	-13%
Achats consommés	1 689	2 330	1 687	72%	-0,12%
Services extérieurs et autres consommation	544	375	459	122%	-16%
2. Consommation de l'exercice	2 233	2 705	2 146	79%	-4%
3. Valeur Ajoutée	701	2 377	403	17%	-43%
Charges de personnel	1 792	1 728	1 813	105%	1%
Impôts, taxes et versements assimilés	71	75	39	52%	-45%
4. Excédent Brut d'Exploitation	-1 162	574	-1 449	-253%	25%
Autres produits opérationnels	99	0	357	-	261%
Autres charges opérationnelles	90	0	31	-	-65%
Dotations Amortissements, Provision, Pert val	912	900	856	95%	-6%
Reprises sur perte de valeurs et Provision		0	158	-	-
5. Résultat Opérationnel	-2 065	-326	-1 822	559%	-12%
Produits financiers	8	0	5	-	-38%
Charges financières	99	25	137	548%	38%
6. Résultat Financier	-91	-25	-132	528%	45%
7. Résultat Ordinaire avant Impôts	-2 156	-351	-1 954	557%	-9%
Impôts exigibles sur résultat ordinaire		0		-	-
Impôts différés sur résultat ordinaire	508	0	410	-	-19%
Total produits des activités ordinaires	4 060	5 083	3068	60%	-24%
Total charges des activités ordinaires	5 708	5 433	4 611	85%	-19%
8. Résultat Net des Activités Ordinaires	-1 648	-351	-1 543		-6%
10. Résultat Net de l'Exercice	-1 648	-351	-1 543		-6%

ACTIF

Libelle	Note	Brut (N)	Amor / Prov. (N)	N E T (2015)	N E T (2014)
ACTIFS NON COURANTS					
Ecart d'acquisition-goodwill positif ou négatif					
Immobilisations incorporelles		7 577 285,18	1 828 411,24	5 948 873,92	6 185 283,09
Immobilisations corporelles					
Terrains		5 788 298 000,00		5 788 298 000,00	5 788 298 000,00
Batiments		4 982 989 850,78	797 950 472,57	3 784 999 378,21	3 930 998 982,88
Autres immobilisations corporelles		29 190 445 299,80	19 180 717 108,03	10 009 728 191,77	10 581 580 727,47
Immobilisations Excédentaires	0	487 034 829,88	283 030 957,23	204 003 872,43	204 003 872,43
Immobilisations en cours		4 588 157 808,81		4 588 157 808,81	4 538 882 822,45
Immobilisations financières					
Titres mis en équivalence					
Autres participations et créances rattachées					
Autres titres immobilisés					
Prêts et autres actifs financiers non courants		7 454 913,07		7 454 913,07	18 518 228,79
Impôts différés actif		3 877 058 882,61		3 877 058 882,61	3 285 422 398,41
Compte de liaison Actif	0				
TOTAL ACTIF NON COURANT	0	48 308 814 447,89	20 222 988 949,07	28 085 847 498,82	28 327 448 215,52
ACTIFS COURANTS					
Stocks et encours		2 458 152 315,33	48 554 807,80	2 447 597 507,53	2 857 020 000,87
Créances et emplois assimilés					
Clients	0	2 858 233 498,22	1 285 270 812,34	1 592 962 685,88	1 704 371 221,27
Autres débiteurs	0	998 010 887,35		998 010 887,35	889 619 948,77
Impôts et assimilés		2 797 523 188,30		2 797 523 188,30	2 389 994 193,75
Autres créances et emplois assimilés					
Disponibilités et assimilés					
Placements et autres actifs financiers courants					
Tresorerie		198 320 373,88		198 320 373,88	251 704 154,48
TOTAL ACTIF COURANT	0	8 948 240 229,08	1 313 825 420,14	7 832 414 802,94	7 872 709 519,12
TOTAL GENERAL ACTIF	0	57 252 854 670,97	21 536 792 369,21	35 716 062 301,76	36 000 155 794,64

PASSIF

Libelle	Note	Montant Période 2015	Montant Période 2014
CAPITAUX PROPRES			
Capital émité		30 000 000 000,00	30 000 000 000,00
Capital non appelé		7 710 764 414,09	7 710 764 414,09
Primes et réserves - Réserves consolidées (1)		-6 476 818 230,04	-6 476 818 230,04
Ecart de réévaluation			
Ecart d'équivalence (1)			
Résultat net - Résultat net part du groupe (1)		-1 648 636 672,90	-1 648 430 623,08
Autres capitaux propres - Report à nouveau		-41 650 118 421,19	-40 178 511 346,33
Compte de liaison Actif			
Part de la société coopérative (1)			
Part des minoritaires (1)			
TOTAL I		18 036 291 189,96	19 407 004 214,64
PASSIFS NON-COURANTS			
Emprunts et dettes financières		3 653 090 319,04	3 263 667 297,95
Impôts (différés et provisionnés)		368 042 041,47	368 042 041,47
Autres dettes non courantes			
Provisions et produits constatés d'avance		561 477 711,18	649 605 174,95
TOTAL II		4 582 610 071,69	4 281 314 514,37
PASSIFS COURANTS:			
Fournisseurs et comptes rattachés			
Impôts		1 684 506 159,48	1 491 649 717,55
Autres dettes		10 636 506 067,77	10 034 031 265,00
Trésorerie nette			
Autres dettes		551 480 026,23	602 546 614,92
Trésorerie passif		226 688 786,63	183 609 468,16
TOTAL III		13 098 161 040,11	12 311 837 065,63
TOTAL GENERAL PASSIF (I+II+III)		35 716 062 301,76	36 000 166 794,64

TABLEAUX DES FLUX DE TRÉSORERIE

Libelle	NOTE	Montant (Période N)	Montant (Période N-1)
Flux de trésorerie provenant des activités opérationnelles			
Encaissements reçus des clients		2 741 213 592,34	3 513 820 388,13
Sommes versées aux fournisseurs et au personnel		3 513 820 388,13	-3 188 741 818,18
Intérêts et autres frais financiers payés		178 533 051,83	-125 835 245,30
Impôts sur les résultats payés		410 098 488,47	
Flux de trésorerie avant éléments extraordinaires		-1 361 638 314,09	219 443 324,67
Flux de trésorerie liés à des éléments extraordinaires (A préciser)		-371 980 848,71	28 912 330,44
Flux de trésorerie net provenant des activités opérationnelles (A)		-1 733 617 160,80	28 912 330,44
Flux de trésorerie provenant des activités d'investissement			
Décaissements sur acquisition d'immobilisations corporelles ou incorporelles		2 351 380 617,08	-8 094 342 093,04
Encaissements sur cessions d'immobilisations corporelles ou incorporelles		2 430 277 980,03	5 721 318 512,37
Décaissements sur acquisition d'immobilisations financières		1 180 330,00	-11 945 301,59
Encaissements sur cessions d'immobilisations financières		10 241 645,72	500 000,00
Intérêts encaissés sur placements financiers		4 597 024,09	5 819 755,43
Dividendes et quote-part de résultats reçus			
Flux de trésorerie net provenant des activités d'investissement (B)		92 555 882,78	5 715 490 988,21
Flux de trésorerie provenant des activités de financement			
Encaissements suite à l'émission d'actions			
Dividendes et autres distributions effectuées			
Encaissements provenant d'emprunts		145 045 027 498,81	8 302 321 984,08
Remplacements d'emprunts ou d'autres assimilés		144 655 604 475,72	-8 028 320 758,45
Flux de trésorerie net provenant des activités de financement (C)		389 423 021,09	274 001 185,63
Incidence des variations des taux de change sur liquidités et quasi-liquidités			
Variation de trésorerie de la période (A+B+C)		-1 251 638 458,93	6 018 404 482,28
Trésorerie et équivalents de trésorerie à l'ouverture de l'exercice		68 094 688,30	-74 933 580,08
Trésorerie et équivalents de trésorerie à la clôture de l'exercice		-30 309 383,82	68 094 688,30

Table des matières

INTRODUCTION GENERALE	1
CHAPITRE 01 : NOTION DE LA GESTION BUDGETAIRE, CONTROLE BUDGETAIRE ET L'ANALYSE DES ECARTS	5
Introduction	5
Section 01 : gestion budgétaire.....	5
1-définition de la gestion budgétaire.....	5
2- Les différentes phases de la gestion budgétaire.....	7
2-1. La phase de prévision	7
2-2. La phase de budgétisation.....	8
2-3. La phase de contrôle	8
3. Les principes de base de la gestion budgétaire	9
3-1. Le principe de totalité du système budgétaire.....	9
3-2. Le principe de couplage du système budgétaire avec le système de décision.....	10
3-3. Le principe de contrôlabilité des éléments du budget	10
3-4. Le principe de non remise en cause des politiques et des stratégies de l'entreprise	10
3-5. Le principe du couplage du système budgétaire avec le style de management et la politique du personnel.....	10
3-6. Le principe de contrôle par exception	11
4. Les objectifs de la gestion budgétaire.....	11
5. Les limites de la gestion budgétaire.....	11
6- L'utilité de la gestion budgétaire	13
7- Les méthodes de budgétisation quatre types de méthodes peuvent être distingués	13
7-1. La méthode du budget a base zéro	13
7-2. La méthode classique	14
7-3. Méthode du Budget à Base d'Activité	14
7-4. Méthode du budget programme.....	14
Section 02 : contrôle budgétaire	15
1- Définition	15
2- Rôle du contrôle budgétaire	17
3-Les fonctions du contrôle budgétaire	18
4-Les objectifs du contrôle budgétaire	18
5-Les caractéristiques du contrôle budgétaire	19
6-Les conditions et les avantages du contrôle budgétaire.....	20
6-1.Les conditions d'efficacité d'un contrôle budgétaire	20
6-2.Les avantages du contrôle budgétaire	20
7-Étapes du contrôle budgétaire	21
7-1. Le contrôle avant l'action (à priori)	21
7-2. Le contrôle pendant l'action (à priori).....	21
7-2. Le contrôle après l'action (à posteriori)	21
8- Les supports du contrôle budgétaire (les outils)	22
8-1. Le tableau de bord.....	22
8-2. Les rapports de contrôle.....	22
8-3.Les réunions de suivi budgétaire	23
Section 03 : analyse des écarts.....	24
1- Définition	24

2- Principe d'élaboration d'un écart budgétaire	25
3- Calculs des écarts	26
3-1. Ecart sur marge :	27
3-1-1. Ecart sur volume des ventes ou sur quantités	27
3-1-2. Ecart sur marge unitaire ou écart sur prix	27
3-2. Ecart sur coût	28
3-2-1. L'analyse des écarts sur coûts directs	29
3-2-1-1. Ecart sur coût unitaire	29
3-2-1-2. Ecart sur quantité	29
3-2-2. Ecart sur centre d'analyse	29
3-2-2-1. Ecart sur Quantité (rendement)	30
3-2-2-2. Ecart sur Coût des Unités d'œuvre	30
3-2-2-2-1. Ecart sur budget	30
3-2-2-2-2. Ecart d'activité :	31
4. Les raisons des écarts	31
5- Les actions correctives	32
Conclusion	33

CHAPITRE 02 : LA PERFORMANCE ET LE CONTROLE BUDGETAIRE (LES FONDEMENTS THEORIQUES ET INTERACTIONS)..... 35

Section 1 : Notion de « Performance »	35
1. Définitions de la performance	35
2. Les concepts de la performance	37
2-1. Efficacité	37
2-2. L'efficacité	38
2-3. L'économie	38
2-4. La pertinence	38
3. Les caractéristiques de la performance	39
4. Les objectifs de la performance	39
5. La typologie de la performance	40
5-1. La performance organisationnelle.....	40
5-2. La performance stratégique et la performance concurrentielle	40
5-3. La performance financière.....	41
5-4. La performance sociale.....	42
5-5. La performance Sociétale	42
Section 2 : Mesure de la performance	44
1. Mesure de la performance.....	44
1-1. Définition de mesure de la performance.....	44
1-2. L'importance de la conception d'un système d'évaluation	45
1-3. Critères de mesure de la performance	46
1-3-1. L'efficacité.....	46
1-3-2. L'efficacité	46
2- Indicateur de mesure de performance	48
2-1 Définition d'un indicateur.....	48
2-2 Construction d'un indicateur de performance	48
2-3 Les qualités d'un indicateur de performance	49
2-4. La classification des indicateurs de performance	50
2-4-1.Indicateur non financier.....	50
2.4.2. Indicateurs financier	50
2-5 Les différents indicateurs de la performance	50

2.5.1. Les indicateurs de performance économique	50
2-5-2. Les indicateurs de performance financière.....	52
3. Les axes de mesure de la performance.....	54
3-1. Les clients :	54
3-2. Le personnel	55
3.3. Les actionnaires :	55
3.4. Les partenaires :.....	56
3.5. Le public :.....	56
3.6. Les processus internes et le système qualité :.....	56
3.7. Le système d'information	56
Section 3 : Le lien entre le contrôle budgétaire et la performance	56
Conclusion.....	57

CHAPITRE 03: LA CONTRIBUTION DU CONTROLE BUDGETAIRE A LA PERFORMANCE DE TONIC INDUSTRIE 60

Introduction	60
Section 01 : Présentation de l'entreprise Tonic Industrie	60
1. Historique.....	60
2. Présentation de Tonic-industrie.....	61
3. Stratégie de l'entreprise TONIC.....	62
4. Organisation de l'entreprise.....	64
5. Missions et tâches	69
Section 02 : le contrôle budgétaire et mesure de performance de TONIC.	71
1. Les pratiques de contrôle budgétaire au sein de l'entreprise TONIC.....	71
1-2. Elaboration du budget	71
A. Le budget des ventes.....	71
B. Le budget de production	71
C. Le budget des approvisionnements.....	72
D. Le budget de trésorerie	72
E. La gestion budgétaire	72
2-2. Le contrôle budgétaire	72
2. La démarche d'interprétation du contrôle budgétaire	73
2-1. les écarts sur chiffre d'affaire.....	73
Tableau N°3 : Tableau des ventes et produits (CA)Valeur en MDA.....	73
2-2. les écarts sur les achats	74
2-3. les écarts sur charges d'exploitation	76
2-4. les écarts sur les soldes intermédiaires	78
3- La mesure de la performance	79
3-1. Les indicateurs de performance économique :	79
A. Production de l'exercice	79
B. La valeur ajoutée (VA)	79
C. Excédent Brut d'exploitation (EBE)	80
D. Le résultat d'exploitation (RE)	80
F. Résultat financier.....	81
G. Le résultat courant avant impôt (RCAI)	81
H. Le résultat net (RN)	82
3-2. Les indicateurs de performance financière	82
A. Le taux de rendement des capitaux investis (ROI)	82
B. La rentabilité (ROE).....	83

C.	Le taux de marge bénéficiaire	83
D.	Le fond de roulement (FR)	83
E.	Le Besoin en fonds roulement (BFR)	84
F.	La trésorerie nette (TRN)	84
G.	Ratios de structure financière	85
1.	Taux d'endettement.....	85
2.	Autonomie financière.....	85
3.	Ratio de financement permanent	85
4.	Ratio de financement propre.....	86
H.	Ratios de liquidités (Trésorerie).....	86
1.	Ratio de liquidité générale	86
2.	Ratio de liquidité réduite	87
3.	Ratio de liquidité immédiate	87
Section 03 : synthèse et perspectives.....		88
1.	Points faibles.....	88
2.	Les Points forts	89
3.	Les opportunités	89
4.	Les menaces	89
5.	Les recommandations	90
CONCLUSION GENERALE		92
BIBLIOGRAPHIE		94
LES ANNEXES.....		97

