

**Ecole Supérieure de Gestion et d'Economie Numérique**



**Mémoire de fin d'études en vue de l'obtention du diplôme de  
Master en Sciences Commerciales**

**Spécialité : Audit et contrôle de gestion**

**THEME :**

**La gestion budgétaire comme outil  
d'analyse de la performance d'entreprise  
ETUDE DE CAS : ENIE Photovoltaïque**

**Présenté par :**

**M. Yacine Malki**

**Encadreur :**

**Dr. Ziani Imen Hiba**

**Maître de conférences "B"**

**Promotion N° 01**

**Juin 2022**

## Dédicace

الحمد لله الذي بنعمته تتم الصالحات

Je dédie ce modeste travail à la mémoire de mon père

Tu n'es plus là où tu étais, mais tu es partout là où je suis

À ma mère qui m'a soutenu

À mes frères Zakaria, Khalil et Youcef que Dieu les protège

À mes amis Amine, Siki, Ishak, Hamidouche, Ayoub, Amine, Farouk, Kader

À mes amis qui étaient la raison pour laquelle j'ai étudié cette spécialité.

À mon encadrant Adel Douidi

À mes collègues et toute personne que j'ai connu durant mon parcours universitaire

Yacine Malki

## Remerciements

Je tiens à remercier en premier lieu le bon dieu le tout puissant miséricordieux, qui m'a donné la force et la patience d'accomplir ce modeste travail, et de m'avoir orienté vers le chemin du savoir et les portes de la connaissance.

Je tiens à exprimer ma reconnaissance et sincère remerciement à mon encadrante **Mme ZIANI Imen** qui m'a aidé à réaliser ce travail de recherche, et qui a été à mon côté par son suivi, ses orientations, ses conseils, son esprit critique et son soutien tout au long de la rédaction de cette recherche.

Je tiens également à remercier l'ensemble du personnel de la direction générale de l'entreprise ENIE, et à toute personne nous ayant aidé de près ou de loin dans la réalisation de ce travail.

## Résumé

La gestion budgétaire est un processus par lequel l'entreprise traduit ses objectifs opérationnels en budgets chiffrés, en utilisant des techniques de prévisions pour estimer les valeurs de budgets afin de pouvoir élaborer les budgets prévisionnels, suivant un enchaînement hiérarchique.

D'où l'entreprise passe à l'exécution de ses budgets, à cette étape les managers prennent des décisions en référence aux orientations des budgets pour atteindre le maximum des objectifs afin de procéder au contrôle budgétaire qui consiste à comparer les réalisations aux prévisions en résultant des écarts budgétaires.

Le contrôle budgétaire permet d'analyser les causes des écarts et d'interpréter les raisons qui ont conduit à cette divergence.

Mots clés : gestion budgétaire, budget, prévision, contrôle budgétaire, écart budgétaire.

### المخلص:

إدارة الميزانية هي عملية تقوم من خلالها الشركة بترجمة أهدافها التشغيلية إلى ميزانيات كمية محددة، باستخدام تقنيات التنبؤ لتقدير قيم الميزانية لأجل تكوين الميزانيات المؤقتة، باتباع تسلسل هرمي.

لذلك تنتقل الشركة إلى تنفيذ ميزانياتها حيث في هذه المرحلة يتخذ المديرون قرارات تتعلق بتوجيهات الميزانية لتحقيق الحد الأقصى من الأهداف من أجل المضي قدماً في مراقبة الميزانية التي تتمثل في مقارنة الإنجازات مع التوقعات الناتجة عن انحرافات الميزانية.

تسمح مراقبة الميزانية بتحليل أسباب الاختلافات وتفسير الأسباب التي أدت إلى هذا الاختلاف.

الكلمات الأساسية: إدارة الميزانية، الميزانية، التوقعات، مراقبة الميزانية، الفروق في الميزانية.

### Abstract:

Budget management is a process by which the company translates its operational objectives into quantified budgets, using forecasting techniques to estimate the budget values in order to be able to elaborate the provisional budgets, following a hierarchical sequence.

So, the company moves on to the execution of its budgets, at this stage the managers take decisions with reference to the budget orientations to achieve the maximum of the objectives in order to proceed with the budgetary control which consists in comparing the realizations with the forecasts resulting in budgetary deviations.

The budgetary control allows to analyze the causes of the differences and to interpret the reasons which led to this divergence.

Key words: budget management, budget, forecast, budget control, budget variance.

## LISTE DES FIGURES

Figure	Titre	Page
<b>CHAPITRE I</b>		
01	La classification des budgets	9
02	Le système d'information budgétaire	10
03	Le processus de budgétisation	14
04	La représentation graphique de l'ajustement linéaire	15
05	La représentation graphique de l'ajustement exponentiel	16
06	Modélisation numérique du modèle de production	18
07	Hiérarchie des budgets et étapes d'élaboration	22
08	Les composantes du budget de ventes.	25
09	La démarche du budget de production	26
10	Les composantes du budget de production	27
11	Les éléments du coût de stock	27
12	La distinction des charges	28
13	La procédure d'investissement	29
14	Le plan de financement	31
15	Le processus d'élaboration du budget de trésorerie	32
16	Le model du bilan prévisionnel	34
<b>CHAPITRE II</b>		
17	Le schéma du contrôle budgétaire	39
18	Les types d'écart	45
19	L'écart sur marge	47
20	Les composantes d'écart sur coût	48
21	Le triangle du contrôle de gestion	57
22	La démarche de la sélection des indicateurs de performance	60
<b>CHAPITRE III</b>		
23	L'organigramme de l'entreprise ENIE	69
24	L'organigramme de l'unité photovoltaïque	72
25	Le processus d'assemblage des modules	75
26	La part de chaque activité du chiffre d'affaires	93
27	L'analyse de la demande des produits	94

## LISTE DES TABLEAUX

Tableaux	Titre	Page
<b>CHAPITRE I</b>		
01	La répartition des centres de responsabilités	12
02	Model du budget des ventes	25
03	Critères et types d'investissement	30
04	Model du budget des investissements	31
05	Model du budget de trésorerie.	33
06	Le model du TCR prévisionnel.	34
<b>CHAPITRE II</b>		
07	Les composantes de la performance	56
08	Critère d'indicateurs de performance	58
<b>CHAPITRE III</b>		
09	Généralités sur ENIE	70
10	Classification de produits de l'unité	75
11	La structure des ressources humaines de l'unité photovoltaïque (Année 2017)	76
12	Les produits non vendus de l'intervalle du mois d'Août à Décembre 2016	80
13	Les produits non vendus à la fin de 2016.	80
14	Les prévisions physiques du produit finis de l'année 2017	81
15	Les prévisions physiques de la revente de l'année 2017	81
16	Les prix de produits	82
17	Le chiffre d'affaires prévisionnels 2017	82
18	Le programme prévisionnel de production 2017	83
19	Les prévisions de production 2017	84
20	Budget prévisionnel des approvisionnements locaux 2017	84
21	Budget prévisionnel des approvisionnements de KIT solaire 2017	85
22	Budget prévisionnel des charges 2017	86
23	L'effectif du personnels 2017	86
24	Frais du personnel 2017	87

## **Abréviation**

**APR** : Approvisionnement.

**BFR** : Besoin en fonds de roulement.

**CA** : Chiffre d'affaires.

**CM** : Coût de matière.

**CP** : Coût de production.

**CTA** : Contrat temporaire d'apprentissage.

**DG** : Direction général.

**E<sub>c</sub>** : Ecart sur coût.

**E<sub>m</sub>** : Ecart sur marge.

**ENIE** : Entreprise nationale des industries électronique.

**E<sub>p</sub>** : Ecart sur prix.

**E<sub>Q</sub>** : Ecart sur quantité.

**HT** : Hors Taxes.

**PGI** : Progicielle de gestion intégré.

**PR** : Prix de revient.

**RH** : Ressources humaines.

**ROE**: Return on equity.

**ROI**: Return on investissement.

**SONELEC** : L'ancien nom de l'entreprise ENIE.

**TCR** : Tableau de compte de résultats.

**TTC**: Toute taxe comprise.

**USD**: United state dollar.

## Sommaire

<b>Introduction Générale .....</b>	<b>1</b>
<b>CHAPITRE I : Généralités sur la gestion budgétaire .....</b>	<b>5</b>
INTRODUCTION .....	6
Section 01 : Le cadre théorique de la gestion budgétaire .....	7
Section 02 : Les techniques de prévisions .....	15
Section 03 : le processus d'élaboration des budgets .....	23
Conclusion .....	36
<b>CHAPITRE II : Le contrôle budgétaire et pilotage de la performance. ....</b>	<b>37</b>
Introduction.....	38
Section 01 : Le cadre théorique du contrôle budgétaire .....	39
Section02 : Le contrôle budgétaire par l'analyse des écarts .....	45
Section 03 : Le pilotage de la performance .....	55
Conclusion : .....	65
<b>CHAPITRE III : La gestion budgétaire au sein de l'unité photovoltaïque de l'entreprise ENIE .....</b>	<b>66</b>
Introduction.....	67
Section 01 : Présentation de l'organisme d'accueil .....	68
Section 02 : L'élaboration des budgets au sein de l'unité photovoltaïque ENIE .....	78
Section 03 : L'élaboration du contrôle budgétaire et l'analyse de la performance .....	89
Conclusion .....	96
<b>Conclusion Générale .....</b>	<b>97</b>



# **Introduction Générale**

L'entreprise est définie comme « *une unité organisationnelle de production de biens et de services jouissant d'une certaine autonomie de décision, notamment pour l'affectation de ses ressources courantes* »<sup>1</sup>, cela met la lumière sur le rôle que l'entreprise joue sur le plan organisationnel et décisionnel en matière de gestion et l'affectation de ses ressources en faveur de créer une valeur ajoutée dans son environnement.

En effet, dans un environnement économique instable, la création de la valeur dépend de plusieurs paramètres où l'entreprise doit avoir le savoir nécessaire pour s'adapter aux fluctuations de son marché, aux ruptures et aux changements de ses modes de gestion.

Le pilotage de la performance de l'entreprise repose sur l'application des systèmes de gestion adéquats aux risques auxquelles l'entreprise fait face, en permettant d'anticiper les risques et de maîtriser l'efficacité d'action mises par les managers et minimiser l'écart des erreurs.

Aussi la performance, focalise sur la capacité des actions mises par l'entreprise et servant à aboutir aux résultats satisfaisants en référence aux objectifs prédéfinies dans les plans de la stratégie de l'entreprise et d'assurer sa compétitivité par rapport à ses concurrents.

D'où la mesure de la performance d'entreprise fait le besoin des outils qui permettent de récapituler les flux d'information en objectif de créer des états permettant d'analyser le fonctionnement de chaque structure pour déterminer ses ressources, ses objectifs et ses réalisations à un moment donné.

Cet outil est bien principalement la gestion budgétaire qui se définit comme étant « *un mode de gestion consistant à traduire en programmes d'actions chiffrées, appelées budgets, les décisions prises par la direction avec la participation des responsables* »<sup>2</sup>. Il vise à aider les dirigeants à évaluer dans quelle sens leurs objectifs ont été atteints.

La gestion budgétaire s'inscrit dans le cadre des outils qui favorisent aux gestionnaires de suivre les différentes fonctions de l'entreprise à travers l'élaboration des budgets prévisionnels selon leurs capacités de réalisation qui constituent un historique de données assez important pour déterminer les objectifs de l'entreprise.

---

<sup>1</sup> Selon INSEE (institut national de la statistique et des études économiques), France.

<sup>2</sup> Doriath (Brigitte), *Contrôle De Gestion En 20 Fiche*, 5eme Edition, DUNOD, Paris, 2008, page 01.

Les budgets issus de la procédure de budgétisation vont être comparés périodiquement aux réalisations suivant un processus de contrôle qui permet de mesurer le degré de réalisation et par conséquent, la mesure de l'atteinte des objectifs.

Notre problématique principale à laquelle nous essayerons de répondre est la suivante :

Comment la gestion budgétaire sert-elle à analyser la performance de l'entreprise ?

Cette problématique nous amène aussi à poser d'autres questions secondaires :

Comment la gestion budgétaire procède-t-elle à l'élaboration de budgets ?

Quelles sont les outils de la gestion budgétaire ?

L'entreprise ENIE photovoltaïque pratique-t-elle la gestion budgétaire ?

Notre étude tend à approfondir la réflexion sur la problématique citée ci haut, en se basant sur les hypothèses qui seront par la suite confirmées ou infirmées et que l'on peut formuler comme suit :

- ❖ La gestion budgétaire adopte des budgets qui synthétisent l'ensemble des objectifs de l'entreprise pour constituer un repère aux agents exécutants de budgets.
- ❖ La gestion budgétaire propose des instruments de contrôle budgétaire servant à identifier les écarts et procède à leur interprétation.
- ❖ L'entreprise ENIE photovoltaïque élabore des budgets annuels prévisionnels qui synthétisent l'ensemble de ses objectifs afin de les passer à l'exécution.

Au-delà de notre problématique, le choix du thème revient à l'importance que la gestion budgétaire donne à l'amélioration de la performance de l'entreprise, par la constitution des repères de gestion auxquelles les gestionnaires s'appuient pour prendre des décisions.

Notre choix est fondé sur :

- ❖ Le lien de ce sujet avec notre spécialité « Audit & contrôle de gestion ».
- ❖ La mise en pratique des connaissances acquises en théorie.

L'objectif de ce travail est de nous permettre de savoir comment l'entreprise procède à l'élaboration de budgets et suivre les réalisations de ces derniers afin d'entamer le contrôle et analyser les résultats.

La réalisation de ce travail s'articule autour de deux axes de recherche, nous allons mener d'abord une étude théorique où nous focaliserons sur l'aspect théorique de la gestion budgétaire en utilisant la recherche documentaire qui nous aidera à comprendre les concepts de la gestion budgétaire à travers la consultation des ouvrages, des sites de finances et les cours de la gestion budgétaire.

Ensuite pour la partie pratique, nous allons présenter notre stage au sein de l'unité photovoltaïque de l'entreprise ENIE Sidi Bel Abbés au niveau du service de contrôle de gestion en utilisant la méthode analytique pour collecter les informations nécessaires à l'élaboration de budget prévisionnel de l'entreprise et procéder le au contrôle.

### **Structure de travail**

Pour répondre à la problématique, nous structurons notre travail de recherche en trois chapitres qui sont les suivants :

Le premier chapitre portera sur les généralités de la gestion budgétaire, là où nous aurons présenté la définition de la gestion budgétaire son historique, les types de budgets et leurs objectifs, en suit nous allons aborder les techniques de prévisions servant à l'élaboration de budget afin de comprendre comment l'entreprise lance la procédure de construction des budgets.

Le deuxième chapitre sera sur le contrôle budgétaire et le pilotage de la performance, à cette étape nous aurons présenté comment l'entreprise procède au contrôle de ses réalisations par rapport aux prévisions à travers l'analyse des écarts et comment l'entreprise continue-t-elle l'analyse de la performance en définissant des indicateurs de mesure.

Dans le troisième chapitre, nous allons aborder la gestion budgétaire au sein de l'unité photovoltaïque de l'entreprise ENIE, où nous allons présenter l'entreprise et ses activités, apprendre comment la procédure de la budgétisation est lancée pour construire un budget prévisionnel et de procéder au contrôle budgétaire afin de pouvoir commenter la performance de l'unité.

A la fin, la conclusion de notre travail résume les résultats de notre travail.

**CHAPITRE I : Généralités sur la gestion  
budgétaire**

## INTRODUCTION

Au cœur de l'évolution économique qu'on vit de ces jours, la concurrence et la liberté d'activité deviennent un atout donné à tous les opérateurs économiques menant à bâtir une stratégie à la hauteur de l'ambition de ces derniers ce qui nécessite de faire appel à un outil qui permet de piloter l'entreprise dans un environnement incertain.

La gestion budgétaire se considère comme un outil du contrôle de gestion elle constitue un mode de mise sous tension d'une organisation permettant d'assurer la maîtrise des activités de l'entreprise via un ensemble des budgets qui organisent le traitement des données comptables et les diffuser aux différents responsables opérationnels.

Ce chapitre est subdivisé en trois sections dont la première où nous allons définir la gestion budgétaire son historique, ses objectifs, ses enjeux, et limites ainsi que le système budgétaire et les différents centres de responsabilité nous passons à la deuxième section où nous allons aborder les techniques de prévisions en matière (des ventes, production, approvisionnement) et dans la dernière section nous allons clarifier comment ces outils vont servir à élaborer les différentes composantes du budget prévisionnels suivant un enchaînement d'étapes.

## Section 01 : Le cadre théorique de la gestion budgétaire

### Introduction

La gestion budgétaire définit la réalisation de budgets qui apparaît comme outils de gestion par lesquels l'entreprise estime les données financières et mobilise ses ressources pour atteindre ses objectifs. D'où le processus budgétaire d'écoule de la nécessité de traduire les objectifs stratégiques de l'entreprise en objectifs opérationnels et mesurables.

La présente section est dédiée à la présentation de la gestion budgétaire, ses typologies, objectifs, limites et enjeux, le système budgétaire et les centres de responsabilités.

### 1. La gestion budgétaire

#### 1.1. La définition

La gestion budgétaire est :

*« Un mode de gestion qui consiste à traduire en programmes d'actions chiffrées, appelés budgets, les décisions prises par la direction avec la participation des responsables »<sup>1</sup>.*

*« L'ensemble des techniques mises en œuvre pour établir des prévisions applicables à la gestion d'une entreprise et pour comparer aux résultats effectivement constatés »<sup>2</sup>.*

Elle vise à mettre en œuvre une stratégie qui définit les actions à mener afin d'atteindre les objectifs.

Nous pouvons la aussi définir comme l'ensemble des techniques de contrôle de gestion permettant de réaliser les prévisions sur une période bien déterminée afin de les compares aux résultats constatés.

De ce fait, le contrôleur de gestion est chargé de la mission de collecter les données et traiter les informations relatives à l'élaboration des budgets prévisionnels.<sup>3</sup>

#### 1.2. L'historique

Le terme **budget** vient d'un mot de l'ancien Français, la **bougette**, ou petit **bouge**. Le **bouge** désignait au Moyen Âge le coffre ou le sac permettant au voyageur d'emporter avec lui des marchandises ou des effets personnels, avec à peu près le même sens que notre moderne **bagage** **Avoir la bougette** signifiait s'équiper, se préparer pour partir en voyage, rassembler ce dont on allait avoir besoin pour faire face aux nécessités de la route<sup>4</sup>.

Mais cette définition assez simpliste de la gestion budgétaire va se voir affiné tout au long de l'évolution de ladite gestion. En effet, à partir du 17ème siècle la formalisation de l'approche probabiliste permet une première avancée de la gestion budgétaire. En 1920, le modèle de Brown- Sloan qui permettait une certaine délégation des pouvoirs vint apporter la notion de

---

<sup>1</sup> Plan comptable général 1982

<sup>2</sup> JACK (Forget), *Gestion budgétaire prévoir et contrôler les activités de l'entreprise*, édition organisation, Paris, France, 2005, page 09

<sup>3</sup> DORIATH (Brigitte) et GOUJET (CHRISTIAN), *gestion prévisionnel et mesure de la performance*, 5 ème édition, paris, France, 2011 , page 105

<sup>4</sup> Dictionnaire la rousse, français 2009, p50

coût standard à celle de budget. En 1928, la gestion budgétaire se perfectionna à travers la pratique du budget flexible. La gestion budgétaire va connaître un essor considérable au cours des années 30. De 1960- 1970, une approche beaucoup plus opérationnelle fut adoptée à travers le système Planification- Plan- Budget. Le budget à Base zéro suivit le développement dans les années 70. Dans les années 90 furent envisagés les budgets basés sur les activités et sur les processus pour faire face aux besoins d'une gestion transversale, non volumique et reconnaissant la chaîne de création de valeur dans l'organisation. Au Maroc la gestion budgétaire s'est manifestée à partir des années 80 et cela uniquement dans les administrations et les institutions internationales. C'est seulement à la fin des années 80 qu'elle a commencé à être adoptée dans les entreprises

L'une des prérogatives essentielles du Parlement est en effet de décider du montant des impôts qui seront levés et de la répartition des sommes ainsi perçues entre les différents départements ministériels. Chaque ministre dispose ainsi de son budget, d'une somme d'argent disponible pour remplir sa mission. La procédure budgétaire représente dans cette perspective une solution pertinente au problème de l'organisation des relations entre un « principal » (le peuple incarnant la souveraineté et s'exprimant à travers ses élus au Parlement) et ses « agents » (les différents ordonnateurs de dépenses qui décident au nom de l'État ou de collectivités publiques) : les agents disposent d'une assez grande autonomie de décision, mais dans le cadre d'une enveloppe budgétaire permettant d'effectuer un contrôle a priori. Aucune dépense ne pourra être engagée, théoriquement, si elle n'a pas été prévue et votée dans le cadre d'une ligne budgétaire. Au début du XXe siècle, on va assister au développement d'un phénomène caractéristique, celui de l'émergence d'organisations économiques de grande taille.<sup>1</sup> On assiste historiquement, à partir des années 1920 ou 1930, à l'introduction de procédures de Gestion Budgétaire dans les grandes entreprises Américaines ou Européennes présentant de nombreuses similitudes avec les procédures budgétaires parlementaires. Comment un grand groupe multinational peut-il espérer conserver la maîtrise du développement d'un ensemble de plusieurs dizaines ou plusieurs centaines de filiales ? Tout simplement en centralisant la réflexion stratégique, en décentralisant la gestion opérationnelle et en coordonnant le tout par une procédure d'allocation budgétaire des ressources financières. Mais comme beaucoup d'autres instruments de gestion, le budget n'est pas réservé exclusivement aux grandes entreprises ; beaucoup de PME ont compris l'intérêt que pouvait représenter l'introduction de la gestion budgétaire pour éclairer leurs choix de gestion et permettre la mise en œuvre de procédures de contrôle. C'est pourquoi la gestion budgétaire peut être considérée comme une discipline de base dont la connaissance est devenue indispensable à tout responsable économique<sup>1</sup>.

## 2. La classification et types de budgets

### 2.1. La classification des budgets<sup>2</sup>

En manière générale les budgets se répartissent en quatre catégories qui sont les suivantes :

- ❖ **Le budget flexible** est un budget construit de différentes hypothèses il distingue les charges variables des charges fixes, il permet d'effectuer des simulations

---

<sup>1</sup> DIDIER (Leclère), *L'essentiel de la gestion budgétaire*, 2ème édition, EYROLLES, France, 2012, page 07

<sup>2</sup> CHRISTELLE (Baratay) et LAURENCE (Monaco), *contrôle de gestion cours et application corrigés*, 8 -ème édition, Gualino, France, 2019, page 113



- ❖ **Le budget à base zéro (BBZ)** veut dire le point de départ est que rien n'est jamais acquis, la reconduction pure et simple d'un budget d'une année sur l'autre et par principe exclue, les managers chaque année les budgets remise à blanc (zéro) comme s'il n'était jamais fait il est efficace pour réduire mais complexe à mettre en œuvre.
- ❖ **Le budget glissant** veut dire établir un budget pour plusieurs périodes, en décalant d'une période à chaque fois. Il permet de travailler sur une même période plusieurs fois et donc d'affiner les prévisions. il n'est plus tenu compte de dates de clôtures. Mais il est lourd à mettre en œuvre.
- ❖ **Le budget d'activité (ABB activity base budget)** veut dire que les budgets traditionnels sont calculés sur une structure de coûts utilisant les centres analytiques cette méthode définit le budget en fonction des ressources nécessaires pour chaque activité.

## 2.2. Typologie de budgets

D'une façon générale nous constatons trois types de budgets<sup>1</sup>:

### ❖ **Budgets opérationnels**

Ce type de budgets traduit les opérations relatives au cycle d'exploitation de l'entité. Il englobe les budgets de ventes, production, approvisionnements, charges opérationnelles.

### ❖ **Budgets d'investissements**

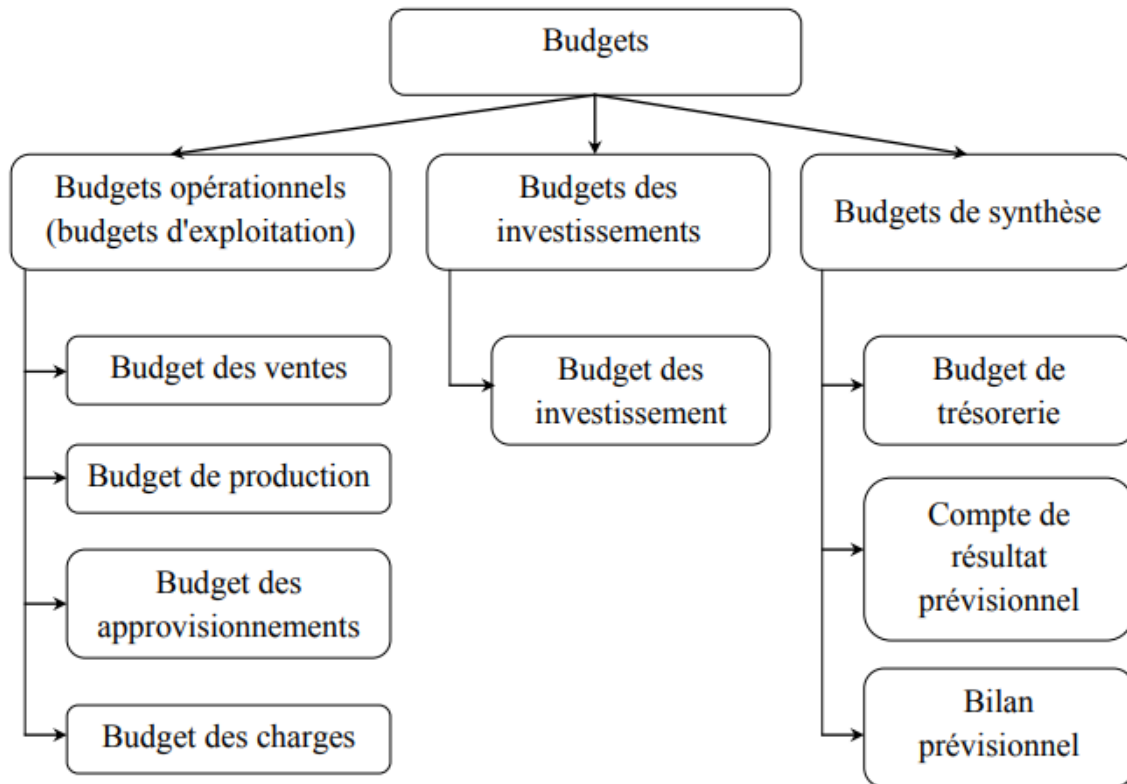
La prévision des investissements s'effectue sur un plan à longue durée selon la capacité de la planification. Elle s'inscrit dans la recherche d'équilibre à long terme et résulte des engagements liés au plan de financement et d'investissement.

### ❖ **Budgets de synthèse**

La mise en œuvre de budgets conduit au final à l'élaboration de documents financiers prévisionnels comme le bilan prévisionnel et compte de résultat prévisionnel. Ces documents ont pour objectif d'assurer l'équilibre fondamental de l'entreprise.

---

<sup>1</sup> DORIATH (Brigitte) et GOUJET (CHRISTIAN) ,Op.cit, page 104

**Figure 01** : Les types de budgets

Source : KHERRI (Abdenacer), cours 02 gestion budgétaire, HEC ALGER, 2011, P03

### 3. Objectifs de la gestion budgétaire

Le budget est l'une des pièces primordiales de la gestion d'entreprise et sur lequel cette dernière construit son chemin de pilotage.

La budgétisation permettant d'atteindre les objectifs d'une façon optimale et. Ses objectifs se résument comme suit :

- ❖ Il permet l'identification des responsables, objectifs et ressources mis en œuvre pour atteindre l'objectif global de l'entreprise ;
- ❖ L'assurance de la cohérence des décisions de différentes centre de responsabilité, en référence aux objectifs de l'entreprise ;
- ❖ L'assurance de l'informations des responsables sur les objectifs de l'entreprise ;
- ❖ Il permet de déterminer l'ensemble des ressources affectées pour atteindre les objectifs en fonctions des prévisions ;
- ❖ Il permet de vérifier a priori que la construction des budgets respecte l'équilibre fondamental de l'entité ;
- ❖ Il permet à l'entreprise de bien connaitre ses capacités, ses points forts et faibles <sup>1</sup>

<sup>1</sup> DORIATH (Brigitte) et GOUJET (CHRISTIAN) ,Op.cit, page 105

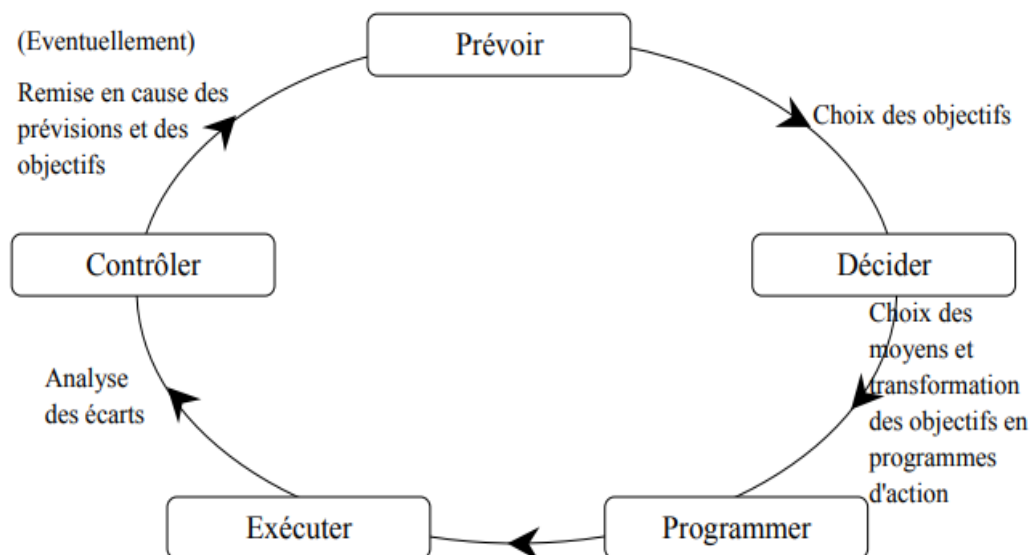
#### 4. Le système d'information budgétaire

Un système d'informations regroupe l'ensemble des informations nécessaires à la gestion et les ressources mis à la disposition de l'entreprise. Il comporte des méthodes à appliquer pour arriver à fournir des informations quantitatives et qualitatives répondant aux besoins de la budgétisation.<sup>1</sup>

Le système budgétaire est considéré comme un instrument de contrôle de gestion qui est constitué à partir des programmes d'action permettant de collecter, créer, traiter et analyser les informations nécessaires à la gestion opérationnelle et la mise en œuvre de la stratégie d'entreprise.<sup>2</sup>

Pour pouvoir passer à l'action et construire les budgets, l'identification du système d'informations budgétaires est nécessaire à l'analyse des sources d'information.

**Figure N° 02** : Le système d'information budgétaire



Source : Mr KHERRI, Support de cours, gestion budgétaire, HEC Alger

##### 4.1. Les phases du système budgétaire

Le processus du système budgétaire est décomposé en trois phases qui sont les suivantes<sup>3</sup> :

###### A. Les prévisions

La prévision est l'établissement du plan appuyé sur de nombreuses simulations

- ❖ Prévoir : collecter les informations internes et externes permettant d'établir pour une période donnée un programme d'action.

<sup>1</sup> BRIGITTE (D) et autres, *Comptabilité et gestion des organisation*, 6 -ème édition DUNOD, paris, France, 2008, page 02

<sup>2</sup> JACK (Forget), Op.cit, page 26

<sup>3</sup> Mr KHERRI, Support de cours introductif de la gestion budgétaire, HEC Alger, 2011, page 03

- ❖ Simuler : faire des hypothèses de travail pour valider la stratégie en chiffrant un but à atteindre et les moyens pour y parvenir.

## **B. La budgétisation**

C'est l'établissement du budget, ce dernier est un plan à court terme chiffré comportant une affectation des ressources liées à une assignation de responsabilités pour atteindre les objectifs souhaités par l'entreprise. Il doit être accompagné d'un plan d'action qualitatif et daté.

## **C. Le contrôle**

C'est la comparaison permanente des résultats prévisionnels avec les résultats réalisés pour pouvoir tirer les causes des écarts et informer les différentes positions, opération pour procéder des mesures correctives.

### **4.2. Centres de responsabilités <sup>1</sup>**

La gestion budgétaire s'appuie sur les centres de responsabilités qui, en fonction du choix de l'entité, ils peuvent être : un service, une unité de production, ou un groupe de projet.

Ces centres de responsabilité figurent comme une sous-partie de l'entreprise d'où il répond à certaines exigences :

#### **A. Centre de coûts**

En matière du coût, la structure du centre de fabrication repose sur l'hypothèse de la maximisation de la production à moindre coût selon le respect de 3 indicateurs :

- ❖ Qualité : taux de rebus, taux de panne, taux de pièces défectueuses.
- ❖ Coût : coût de production, taille du lot économique, niveau de stocks.
- ❖ Délai : délai de la récupération des commandes.

#### **B. Centre de dépenses discrétionnaire**

Ce centre est considéré comme un service d'aide à l'activité opérationnelle avec un budget fixe pour pouvoir gérer au mieux l'activité du centre. Ce centre apparaît quand il n'est pas possible de rattacher son activité fonctionnelle à un autre centre.

#### **C. Centre de recette**

Ce centre concerne la fonction commerciale de l'entreprise et vise à garantir la position de celle-ci au marché d'où il est indispensable aux responsables de ce centre de maîtriser les techniques de gestion par rapport aux moyens mis en disposition (volume de production, le délai de paiement, le taux de remise consenti aux clients).

#### **D. Centre de profit**

---

<sup>1</sup> ALAZARD (Claude) et SEPARI (Sabine), *contrôle de gestion manuelle et applications*, 2 -ème édition, DUNOD, France, 2010, Page 220, 221, 222

Le centre de profit convient aux segments stratégiques définis par l'analyse stratégique. Ce centre définit la marge d'autonomie des responsables qui couvre rarement la gestion des ressources de recette (la liquidité, investissement, gamme de produits).

### E. Centre d'investissements

Le centre occupant des investissements de l'entreprise et il devrait garantir la meilleure rentabilité des capitaux investis tout en réalisant un profit

Ce centre se trouve au plus haut niveau hiérarchique et contrairement au centre de profit il possède une vision à long terme en matière de bénéfice et rendement des capitaux <sup>1</sup>

Le tableau suivant résume les types de centres de responsabilités :

**Tableau N°01** : La répartition des centres de responsabilités

Nature de la mission	Type de centre	Niveau de la structure
Production	Centre de coûts	Usines, ateliers ou magasin de stockage
Service rendu	Centre de dépenses discrétionnaires	Services administratifs
Vente	Centre de recettes	Services commerciaux, billetteries
Résultat	Centre de profit	Usines, établissements
Rentabilité des capitaux investis	Centre d'investissement	Filiales

Source : CLAUDE (Alazard) et SEPARI (Sabine), Op.cit, page\_223

## 5. Les enjeux et limites de la gestion budgétaire

Le cadre théorique de la gestion budgétaire est fondé sur certaines hypothèses qui supposent une dynamique de l'entreprise en vue d'atteindre ses objectifs et sur lequel ces hypothèses supposent :

- ❖ La convergence des intérêts entre les différentes composantes de l'entreprise
- ❖ La responsabilité et l'implication du personnel opérationnel
- ❖ La délégation du pouvoir au niveau de chaque centre de responsabilité <sup>2</sup>

### 5.1. Les enjeux liés à la gestion budgétaire

La gestion budgétaire fournit des outils de jugement de la performance des responsables opérationnels il se réfère comme un outil de communication et de motivation du personnel. De plus le processus qui suit l'élaboration de la gestion budgétaire (prévision, réalisation, analyse des écarts et la prise des mesures correctives) et de faire face à l'enjeu de la durée de la procédure qui peut être lourde et rend l'organisation moins réactive.

<sup>1</sup> ALAZARD (Claude) et SEPARI (Sabine), Op.cit, Page 220,221,222

<sup>2</sup> Ibid., Page219

La fixation des objectifs nécessite des informations fiables, rapides et à un coût raisonnable or que dans un environnement instable, cela s'avère difficile de plus les responsables des budgets sont rarement associés à la réflexion stratégique.<sup>1</sup>

Tandis que l'application de la gestion budgétaire dans le pilotage de l'entreprise engendre des pratiques qui empêchent cette dernière de s'évoluer avec son environnement.

## 5.2. Les limites de la gestion budgétaire

Ses limites se résument en<sup>2</sup> :

### ❖ Sur le plan d'application

En effet la budgétisation des programmes est fondée sur l'extrapolation du passé (l'entreprise existe bien avant) d'où la prévision est la continuité de ce qu'a été réalisé dans le passé en matière des quantités produites ou vendues ou bien en matière des charges. En outre nous constatons des nouvelles pratiques chez les exécuteurs de budgets menant à se restreindre par les intervalles du budget et de ne pas mobiliser les prévisions selon le mouvement des variables du budget.

### ❖ Sur le plan Managériale

La délégation du pouvoir décisionnel fait apparaitre plusieurs problèmes en matière d'organisation et de contrôle, car l'engagement budgétaire induit à un contrôle aux responsables de chaque centre de responsabilité. En particulier la décentralisation peut introduit de véritables féodalités, vu que les responsables du centre visent la satisfaction des objectifs propres au centre qu'ils dirigent en cohérence avec l'objectif global de l'entreprise.

### ❖ Sur le plan Financier

Les budgets prévisionnels ont une expression financière de l'horizon d'une année. Ce qui signifie que la planification des programmes est à courte terme, d'où cette mesure empêche l'entreprise de diriger sa politique budgétaire à long terme.

---

<sup>1</sup> CHRISTELLE (Baratay) et LAURENCE (Monaco), Op.cit., Page 112

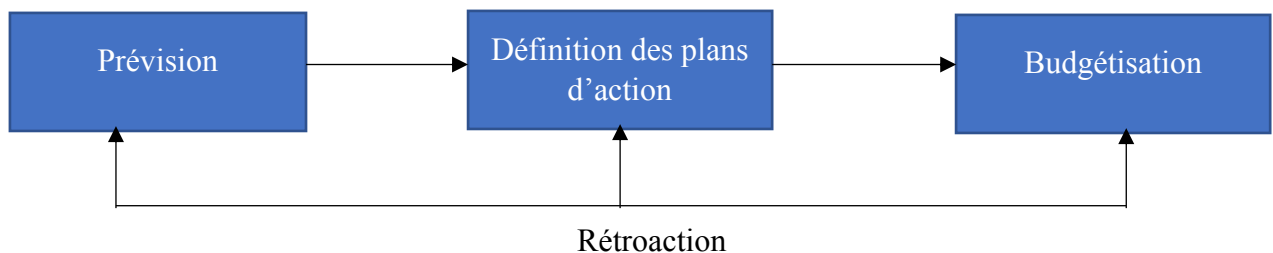
<sup>2</sup> DORIATH (Brigitte) et CHRISTIAN(Goujet) ,Op.cit, page 116

## Section 02 : Les techniques de prévisions

### Introduction

L'élaboration de budgets et leur articulation nécessite d'établir un plan de prévisions en matière de ventes, production, approvisionnement et charges. Pour arriver à synthétiser cela il faut faire appel à l'intervention des techniques et modèles qui représentent le choix de gestionnaire de l'entreprise. Ces techniques permettant à enchaîner les objectifs en traduisant à des chiffres et des plans d'action.

**Figure N°03** : Le processus de budgétisation <sup>1</sup>



**Source** : DORIATH (Brigitte), Christian (Goujet), Op.cit., Page 02.

### 1. Les techniques de prévision des ventes

Dans une économie de marché il n'y a production que pour répondre à la demande. Cette expression représente le fondement sur lequel le processus budgétaire est fondé tandis que ce concept macroéconomique reste vrai au sein de l'entreprise où elle engage les ventes en première place dans le processus des prévisions pour pouvoir arriver à déterminer le reste du programme.

Sur ce chemin, les techniques de prévisions varient selon les caractéristiques relatives à la gamme de produit, pendant le processus de la prise en considération de certains facteurs qui turbulent le marché est primordiale car elles rendent la prévision plus difficile.

Nous citons par exemple :

- ❖ Le rythme rapide des innovations technologiques.
- ❖ L'évolution des goûts de consommateurs.
- ❖ Le développement de la concurrence national et international. <sup>2</sup>

#### 1.1. Les méthodes qualitatives<sup>3</sup>

Les prévisions basant des méthodes qualitatives consistent d'utiliser des données subjectives dépendent du jugement, de l'expérience et de l'expertise de ceux qui les formulent.

<sup>1</sup> DORIATH (Brigitte), *Contrôle de gestion en 20 fiches*, 5-ème édition, DUNOD, paris, France, 2008 Page 02

<sup>2</sup> Ibid., Page 7

<sup>3</sup> Mme CHADLIA, *support de cours technique de prévisions*, ESGEN Alger, 2020-2021, page 01

Parmi ces méthodes nous citons :

**Jury d'expert** qui s'appuie sur des estimations d'évolution de marché

**Méthode Delphi** qui s'appuie sur la consultation itérative d'experts, un questionnaire est destiné à chaque expert qui doit formuler ses prévisions, les résultats sont utilisés pour reformuler un nouveau questionnaire et ainsi de suite jusqu'à l'obtention du consensus.

**Extrapolation d'une situation identique** est un calcul qui consiste à estimer la valeur inconnue d'une deux variables étudiées.

## 1.2. Les méthodes quantitatives

Les méthodes quantitatives se présentent comme suit :

### 1) Les ajustements<sup>1</sup>

Les techniques d'ajustement reposent sur l'étude des données discrètes qui caractérisent une variable économique. En outre elles s'appuient sur l'extrapolation des tendances passées pour obtenir les futures prévisions

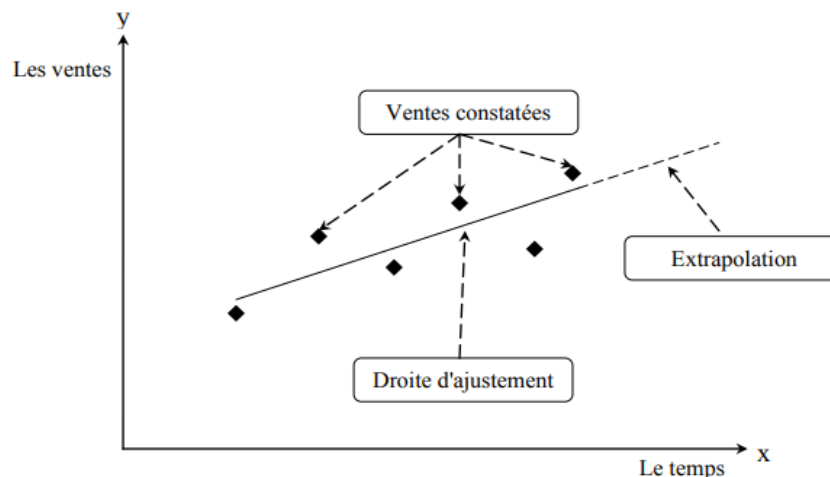
L'ajustement consiste à substituer aux valeurs observées de la variable ( $Y_i$ ) une valeur calculée ( $Y_i'$ ) à l'aide de différentes méthodes :

#### 1-a L'ajustement par une droite affine<sup>2</sup>

L'objectif est d'étudier un échantillon de la forme linéaire représenté par la droite

$$Y_i = aX_i + b$$

**Figure N° 4** : La représentation graphique de l'ajustement linéaire.



**Source** : Mr. KHERRI (abdnacer), cours de budget des ventes, HEC Alger, page 01

Telle que la somme des carrés des écarts entre la droite et les différents points représentatifs de la série statistique

<sup>1</sup> ALAZARD (Claude) et SEPARI (Sabine), Op.cit, page 258

<sup>2</sup> Ibid., page 260



**Y** : la quantité de produits à vendre

**X** : la période d'observation

**a** : le rapport de la covariance de la période, quantité avec la variance de la période

**b** : constant (pour X=0)

D'où :

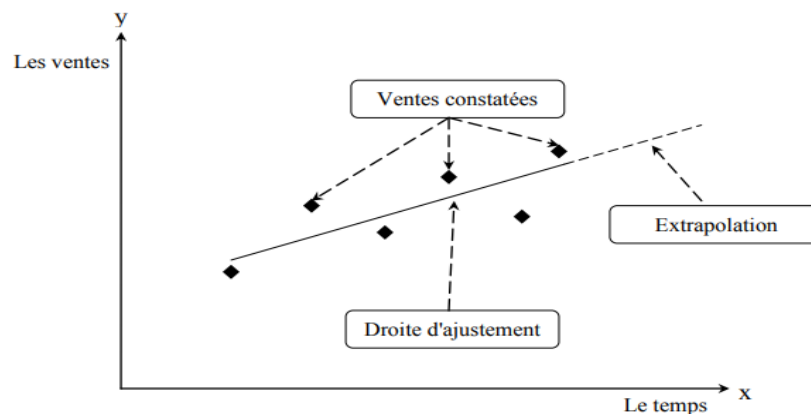
$$a = \frac{\text{cov}(x, y)}{\sigma(x^2)} \text{ et } b = \bar{y} - a\bar{x}$$

### 1-b L'ajustement par une fonction exponentielle <sup>1</sup>

Dans l'hypothèse de tendance exponentielle, la relation entre la quantité prévue à vendre et la période est donnée par l'équation suivantes :

$$Y_i = B \cdot A^x$$

**Figure N° 5** : La représentation graphique de l'ajustement exponentielle.



**Source** : Mr KHERRI abdnacer, cours technique de prévisions, page 02

Nous passons à l'écriture précédente aux logarithmes et nous procédons un changement de variable pour arriver au model linéaire.

$$\log Y_i = \log B + x \log A$$

$$b = \log(B), \quad a = \log(A), \quad Z_i = \log(Y_i)$$

On obtient le model linéaire suivant :

$$Z_i = b + a X$$

<sup>1</sup> ALAZARD (Claude) et SEPARI (Sabine), Op.cit, page 261

### 1-c L'ajustement des moyennes mobiles <sup>1</sup>

Cette méthode représente la série statistique en substituant à la valeur observée  $Y_i$  une valeur ajustée  $Y_i'$  calculée par la formule suivante :

$$y_i' = \frac{a \cdot y_{i-1} + b \cdot y_i + c \cdot y_{i+1}}{a + b + c}$$

a, b, c représentent des coefficients de pondération dont la valeur est laissée au choix des statisticiens, dans ce cas le nombre des observations est nécessaire pour le calcul de la valeur ajustée  $Y_i'$ , il dépend du phénomène étudié.

#### 2) Les séries chronologiques <sup>2</sup>

Une série chronologique est une série statistique qui représente l'évolution de la variable économique en fonction du temps, ce type de série est utilisé fréquemment dans les prévisions de ventes.

##### A) La méthode des coefficients saisonniers

Cette consiste à observer le sens de variation de ventes selon des périodes différentes (les saisons) d'où la variation fait ressortir clairement une tendance générale représentée par la formule suivante :

$$Y_t = W_t * C_r$$

**$Y_t$  : ventes du trimestre t**

**$W_t$  : Tendance (représenté sur le schéma par la droite en fonction de t trimestre)**

**$C_r$  : composante saisonnière (une fonction de la position r du trimestre)**

##### B) La méthode du lissage exponentielle

Cette méthode de prévision calcule de fait une moyenne des observations passées mais en les pondérant. Les observateurs ont un poids décroissant en fonction de leur ancienneté pour une période, la prévision des ventes est calculée selon la formule suivante :

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

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

**$Y_{t-1}$  : observation de la période précédente**

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

**a : coefficient de pondération compris entre 0 et 1**

<sup>1</sup> ALAZARD (Claude) et SEPARI (Sabine), Op.cit., page 258,259

<sup>2</sup> Ibid., page 262

## 2. Les techniques de prévisions de la production<sup>1</sup>

La fonction de production doit prévoir comment répondre à la demande qui lui est adressée. Donc Pour organiser et élaborer le budget de production des mesures doivent être prises en considération :

- ❖ La quantité produite : elle est déterminée en fonctions des quantités demandées en tenant compte des contraintes de la fabrication
- ❖ La gestion de commandes : pour satisfaire la demande prévue sur les matières premières
- ❖ Les moyens techniques : permettant de gérer les ateliers, les équipes techniques et la capacité de machines

### 2.1. La programmation linéaire<sup>2</sup>

La programmation linéaire intervient dans le budget de production pour assurer le plein emploi des capacités productives (humaines et techniques) et le choix de la combinaison optimale des facteurs de production qui assure la production à un seuil maximale

D'une façon générale le programme linéaire comprend :

- ❖ Un certain nombre de variables dont on cherche à déterminer la valeur d'unité physique ;
- ❖ Ces variables ne peuvent être que positives ou nulles ;
- ❖ Les contraintes sont exprimées sous forme d'inéquations ;
- ❖ Une fonction économique que l'on veut optimiser.

#### 2.1.1. Le modèle mathématique

**Figure N° 06** : modélisation numérique du model de production.

$$\begin{array}{l}
 x_1, x_2, \dots, x_n \geq 0 \quad \leftarrow \text{Contraintes de non-négativité} \\
 a_{1.1}x_1 + a_{1.2}x_2 + \dots + a_{1.n}x_n \leq b_1 \\
 a_{2.1}x_1 + a_{2.2}x_2 + \dots + a_{2.n}x_n \leq b_2 \\
 \dots\dots\dots \\
 a_{m.1}x_1 + a_{m.2}x_2 + \dots + a_{m.n}x_n \leq b_m \quad \left. \vphantom{\begin{array}{l} a_{1.1}x_1 + a_{1.2}x_2 + \dots + a_{1.n}x_n \leq b_1 \\ a_{2.1}x_1 + a_{2.2}x_2 + \dots + a_{2.n}x_n \leq b_2 \\ \dots\dots\dots \\ a_{m.1}x_1 + a_{m.2}x_2 + \dots + a_{m.n}x_n \leq b_m \end{array}} \right\} \text{Contraintes économiques} \\
 \text{Max } Z = z_1x_1 + z_2x_2 + \dots + z_nx_n \quad \leftarrow \text{Fonction économique}
 \end{array}$$

Source : ALAZARD (Claude) et SEPARI (Sabine), Op.cit. Page 266

La résolution : deux solutions ont été envisagées :<sup>3</sup>

- ❖ Lorsque le model ne comporte que deux variables, une solution graphique est recherchée (déterminer la zone du plan correspond au programme) ;

<sup>1</sup> ALAZARD (Claude) et SEPARI (Sabine), Op.cit, page 265

<sup>2</sup> Ibid., page 266

<sup>3</sup> Ibid., page 268

- ❖ Pour le model qui comporte plusieurs variables, on adapte la méthode du simplexe pour atteindre l'optimum.

## 2.2. Le coût préétablit (standard)<sup>1</sup>

Cette méthode permet de valoriser les prévisions quantitatives de plusieurs centres de responsabilité dont le centre de production, elle peut aussi servir à l'évaluation des prestations fournies par une unité ou autre.

D'où le coût a pour origine une étude technique du produit fabriqué <sup>2</sup>:

- ❖ La nomenclature des matières consommées (quantité par unité produite) ;
- ❖ Les gammes opératoires (temps main d'œuvre ou temps de la machine nécessaire pour la réalisation du produit).

## 3. Les techniques de prévisions des approvisionnements<sup>3</sup>

Le programme des approvisionnements représente un calendrier des commandes et livraisons sur lequel la notion du stock s'applique aux composantes qui entrent dans le cycle de la production (matières premières, produits finis, encours ...). En outre la gestion des stocks est caractérisée par :

- ❖ Le coût unitaire des unités stockées ;
- ❖ La durée d'écoulement.

### 3.1. Les composantes du coût de la gestion des opérations d'approvisionnements<sup>4</sup>

#### A) Les coûts de commandes

Chaque commande tire des coûts liés en particulier :

- ❖ Au lancement et suivi de la commande (édition du bon de commande, relance éventuelle du fournisseur) ;
- ❖ À la livraison de la commande ;
- ❖ À la réception de la commande (le contrôle quantitatif et qualitatif).

#### B) Les coûts de possession de stock

La possession du stock engendre des coûts liés en particulier :

- ❖ Au coût de financement d'acquisition de stocks ;
- ❖ Les coûts de location des locaux et les charges annexe ;
- ❖ Les charges d'assurance ;
- ❖ Les coûts liés à l'obsolescence des produits sur les stocks.

#### C) Les coûts de rupture de stock

La rupture des stocks engendre des coûts liés, en particulier :

- ❖ Les coûts liés à la non disponibilité des approvisionnements au moment de besoin ;

---

<sup>1</sup> DORIATH (Brigitte), Op.cit, page 84

<sup>2</sup> Ibid., page 86

<sup>3</sup> DORIATH (Brigitte), GOUJET (CHRISTIAN), Op.cit., page 58

<sup>4</sup> Ibid., page 60

- ❖ La non satisfaction des clients dont la demande ;
- ❖ Les coûts pénurie ou bien les coûts cachés.

### 3.2. La politique optimale d'approvisionnement

#### A) Model de Wilson <sup>1</sup>:

Elaboré par Wilson et Kamp en (1934), appelé également "Modèle du lot économique", son objectif est la minimisation des coûts d'approvisionnement.

Ce modèle est fondé sur les hypothèses suivantes :

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

$$\text{Coûts de la gestion des commandes } c_1 * \frac{m}{Q}$$

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

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

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

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

$$\text{On obtient : } \Leftrightarrow Q = \sqrt{\frac{2mC_1}{C_s}}$$

Cette quantité optimale Q est appelée lot économique

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

#### B) Le model ABC <sup>2</sup>

Ce modèle consiste d'étudier la répartition du volume des APR consommé sur une durée déterminée pour engendrer les périodes de concentration et distingue trois groupes d'approvisionnements classés par volumes et référence :

**Le groupe A** qui représente les APR standard avec pourcentage faible des références et important du total de consommation (une gestion attentive pour minimiser le coût)

<sup>1</sup> DORIATH (Brigitte), GOUJET (CHRISTIAN), Op.cit., page 63

<sup>2</sup> CHRISTIAN (G), CHRISTIAN (R), CHRISTIAN (R), *comptabilité de gestion*, 7ème édition, DUNOD, paris, France, 2007, Page 271

**Le groupe B** qui représente les APR courant avec un pourcentage moyen des références et total de consommation et nécessite une gestion de stock fonder sur la notion de stock d’alerte.

**Le groupe C** représente les APR exceptionnels avec un pourcentage important des références et moins du total de consommation. Ce groupe ne fait pas vraiment l’objet d’une véritable gestion de stock.

### **C) La gestion avec tarif dégressif**

Cette méthode permet de calculer pour chaque tranche de prix le coût global de gestion des stocks. L’objectif consiste alors à sélectionner la quantité et le nombre de commandes qui rendent ce coût total minimum.

Dans le cas où la quantité trouvée n’est pas compatible avec la tranche de prix, on retient la valeur acceptable la plus proche.

## Section 03 : le processus d'élaboration des budgets

### Introduction

La construction des budgets vise à suivre une procédure bien précise pour arriver à englober l'ensemble des activités de l'entité et d'assurer la cohérence des budgets et d'assigner les objectifs aux activités.

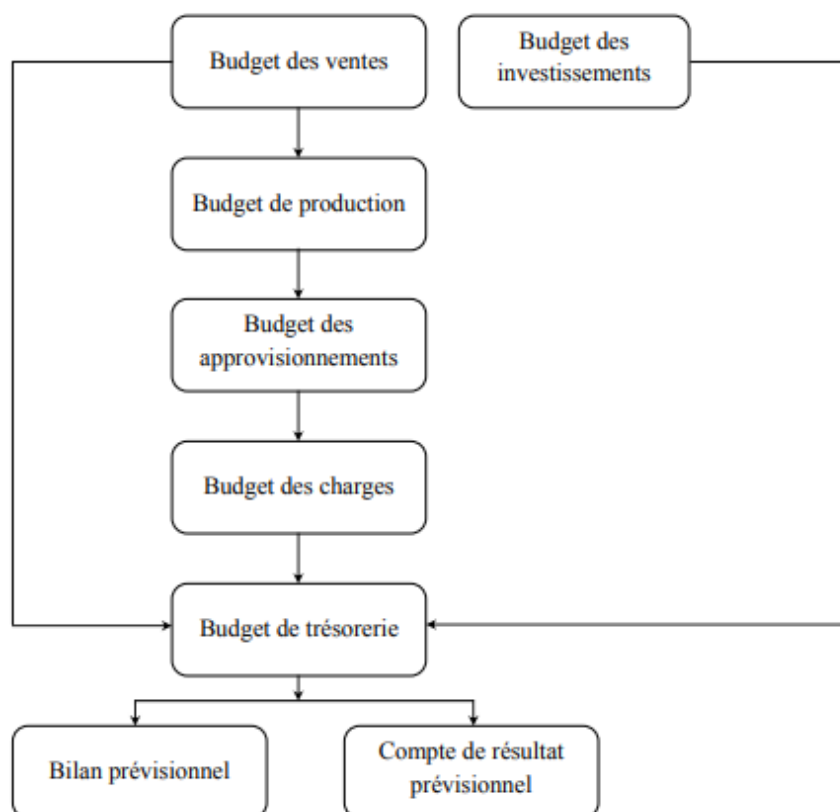
### 1. Les principes du processus budgétaire

Pour arriver à construire un processus budgétaire nous devons prendre en considération les éléments suivants :

#### 1.1. La hiérarchie des budgets

La hiérarchie définit l'ordre de la construction des budgets, en effet il y a un enchaînement à suivre qui à ce consiste que le budget de ventes issu des prévisions commerciales, qui détermine le budget de production, lui-même conditionne le budget des charges et le budget des approvisionnements, éventuellement le budget des investissements.<sup>1</sup>

**Figure N°07** : Hiérarchie des budgets et étapes d'élaboration.



Source : Mr, KHERRI (Abdenacer), Support de cours gestion budgétaire, HEC ALGER, 2011, page 02

<sup>1</sup> DORIATH (Brigitte), GOUJET (CHRISTIAN), Op.cit., page 107

## 1.2 L'interdépendance des budgets

L'élaboration des budgets nécessite la prise en considération des ressources disposées par l'appareil productif de l'entreprise pour répondre au volume des ventes prévisionnelles, et d'assurer la cohérence entre les centres de responsabilité. Ceci par le procédé des ajustements servis à la réadaptation des budgets qui suit : (approvisionnement, charges ...) avec le principal objectif de l'entreprise qui est rattaché soit au volume de production ou l'atteinte d'un chiffre d'affaires.

## 1.3 La définition des plans d'action

Sur l'horizon de sa planification budgétaire l'entreprise prit des actions qui servent à déterminer ses objectifs et la manière dont elle arrive à les atteindre, elle procède à une série de questions pour répondre aux défis attendus durant la réalisation des budgets :

A qui ? comment ?

A quel prix ?

Selon quelle condition ?

Le produit de ces questions pourrait clarifier la manière de la coordination des plans d'action entre eux et comment la consolidation de ces plans soit conforme à l'objectif principale.

## 2. La démarche budgétaire

L'élaboration de budgets s'inscrit dans le cadre des stratégies préalablement définies par la direction de l'entreprise et pour y avoir, la démarche de la construction des budgets passe par plusieurs étapes permettant d'impliquer l'ensemble des acteurs de l'entreprise dans la définition de ses objectifs et de plus les aspirations des responsables des centres de responsabilité afin de choisir le modèle le plus adéquat.

Les étapes de la démarche budgétaire se résument en <sup>1</sup>:

### 2.1. La lettre de cadrage

Elle permet en période de l'année courante, à la direction générale transmet aux différentes directions les orientations et les objectifs à atteindre pour l'année qui suit.

### 2.2. Le projet de budget

Qui donne la parole aux directions pour élaborer leurs projets de budgets pour la prochaine année, en fonction des orientations et des objectifs de la direction générale. Elle tiendra également compte de ses propres objectifs et contraintes.

### 2.3. La consolidation et l'étude de la cohérence

A cette étape l'entreprise arrive à consolider les différents projets provient de direction pour pouvoir de créer des états de synthèse comme le bilan prévisionnel et le TCR afin de s'assurer de la cohérence des budgets des différentes directions avec les objectifs visés par la direction générale.

---

<sup>1</sup> Farouk (Hémici) et Mira (Bounab), *les techniques de gestion*, édition DUNOD, paris, France, 2016, page 247



**2.4. La navette** est appliquée lorsque la construction de budgets détient une divergence des objectifs définie par la direction générale et les responsables, cela envisage des négociations permettant aux directions de revoir leur budget pour le mettre en conformité et le rendre compatible avec les objectifs de la direction générale.

### **3. La budgétisation**

Dans cette phase nous allons voir comment élaborer les budgets prévisionnels

#### **3.1 Budget opérationnel**

Pour commencer, le budget opérationnel s'inscrit dans la première phase de la réalisation des budgets, il comprend l'ensemble des activités liées au cycle d'exploitation (achat, vente, production) qui génère un mouvement des flux quantitatifs et financiers.

Pour cela, nous allons nous focaliser sur les principales fonctions opérationnelles avec une distinction des moyens mobilisés (humains, charges opérationnelles) <sup>1</sup>

##### **3.1.1 Budget de ventes**

Le présent budget apparait en premier dans l'enchaînement des budgets, il se focalise sur le volume d'activité de l'entreprise en prenant en considération les contraintes auxquelles nous allons faire face.

La prévision des ventes permettrait de tracer l'objectif des agents commerciaux par l'identification du volume des ventes en quantité et en chiffre d'affaires par produit et par région. <sup>2</sup>

#### **A. La démarche d'élaboration**

Le budget des ventes est issu de la détermination des prix de vente ainsi que les quantités à vendre sur le marché en exploitant les outils de prévision (étudié dans la section précédente) et les informations documentaires provenant des services comptables et commerciaux comme les délais d'encaissement et la collecte des taxes directs (TVA).

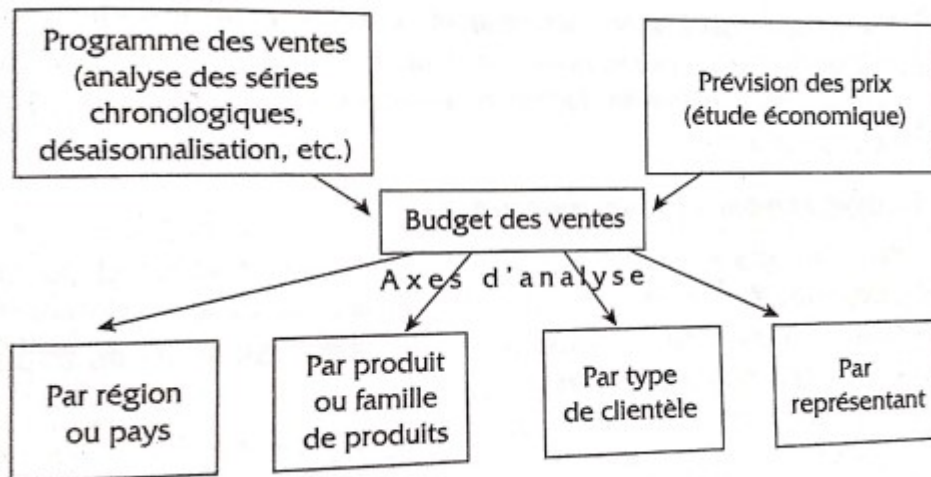
Une étude de la concurrence est primordiale pour rapprocher le prix identifié à la réalité. En outre notre budget devrait prendre en considération les charges induites par la distribution des produits (transport, emballage, commission, publicité ...) qui représentent des frais de la commercialisation afin de pouvoir déterminer la marge de gain de l'entreprise.

---

<sup>1</sup> DORIATH (Brigitte), GOUJET (CHRISTIAN), Op.cit., Page 307

<sup>2</sup> DORIATH (BRIGITTE), Op.cit, Page 4

**Figure 08 :** Les composantes du budget de ventes.



Source : DORIATH (Brigitte), Christian (Goujet), Op.cit., page 109

**Tableau 02 :** Model du budget des ventes

Désignation	Janvier	....	....	Décembre	Observations
Quantité					
Prix HT					
Montant HT					A reporter dans le compte de résultat prévisionnel.
Montant TVA					TVA collectée à reporter dans le budget de la TVA prévisionnel.
Montant TTC					Chiffre d'affaires TTC réalisé
Encaissement au comptant					La différence entre le CA réalisé et le CA encaissé constitue les créances clients
Encaissement 30 jours					
Encaissement 60 jours					
Encaissement 90 jours					
Total des encaissements					Chiffre d'affaires encaissé
					A reporter dans le budget de trésorerie prévisionnel

Source : AMMOUR (Meriem), La gestion budgétaire comme instrument essentiel du contrôle de gestion, mémoire du master audit & contrôle de gestion, 2019, HEC ALGER, page 36

### 3.1.2 Budget de production

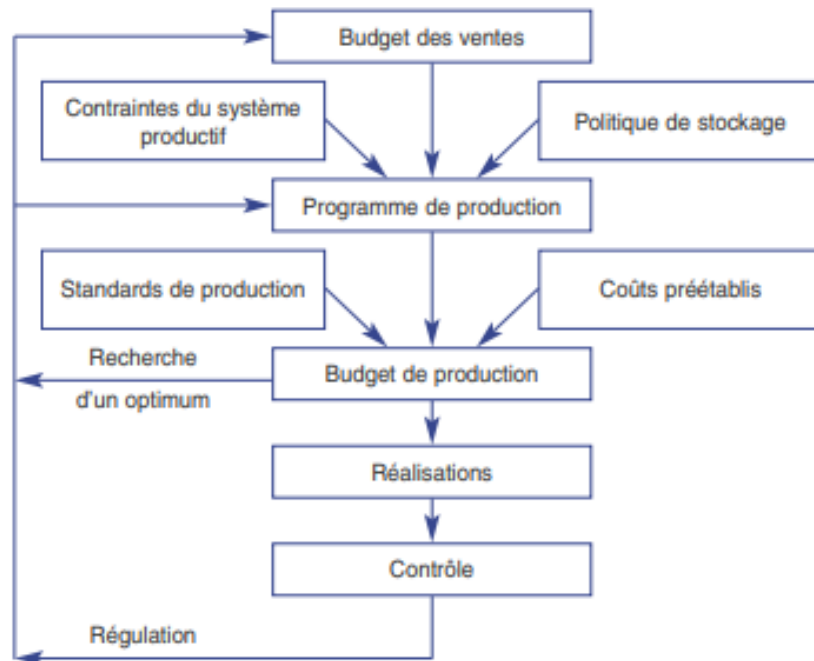
L'élaboration du budget de production dépend essentiellement du volume des ventes prédéterminé dans l'étape précédente. La réalisation du programme de production dépend de certain nombre de paramètres comme la capacité technique et humaine, la qualification de la main d'œuvre, les exigences de la qualité, le niveau des stocks de matière première et produits finis non vendues et elle permet aussi d'assurer la cohérence entre le budget des ventes et la gestion des stocks. <sup>1</sup>

<sup>1</sup> DORIATH (Brigitte), GOUJET (CHRISTIAN), Op.cit., page 311

### A. La démarche d'élaboration

La détermination d'un programme optimale de production est plus ou moins complexe selon la gamme de produits et les contraintes prise en compte. Les outils de modélisation (cités dans la section précédente) permettraient de modéliser le programme qui se forme des équations, de cela, l'entreprise a la possibilité de constater l'ensemble des charges engendrées par les ateliers de production.<sup>1</sup>

**Figure N° 09** : La démarche du budget de production.



Source : DORIATH (Brigitte), Op.cit, Page 13

Mais avant de passer à l'exécution du budget de production, il est nécessaire d'identifier les quantités à produire en prenant en compte les quantités disponibles sur les stocks de produit qui est résumé par l'équation :

$$QF = QV + SF - SI$$

**QF** : Quantité à fabriquer

**QV** : Quantité vendue

**SF** : Stock final

**SI** : Stock initial

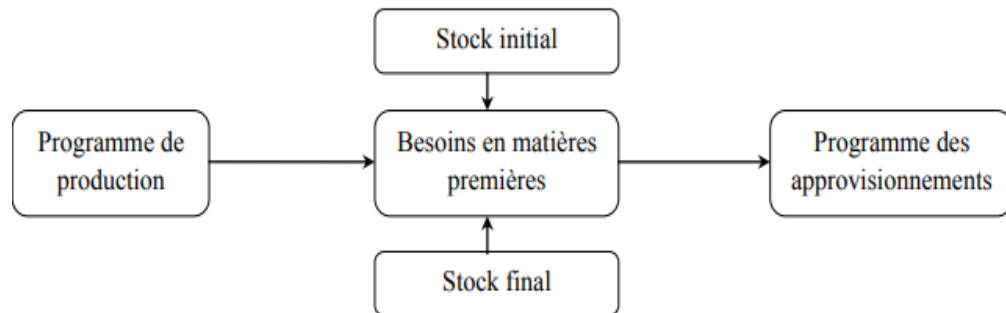
<sup>1</sup> Mme CHADLIA, Support de cours de gestion budgétaire, ESGEN Alger.

### 3.1.3 Budget d'approvisionnement

La gestion optimale du programme de production nécessite une bonne gouvernance du centre des approvisionnements qui se caractérise par la présentation d'un calendrier des commandes et des livraisons qui résulte de deux sortes de charges<sup>1</sup>:

- ❖ Charges liées à la gestion de stock
- ❖ Charges liées au coût d'achat

**Figure N°10** : Les composantes du budget de production.



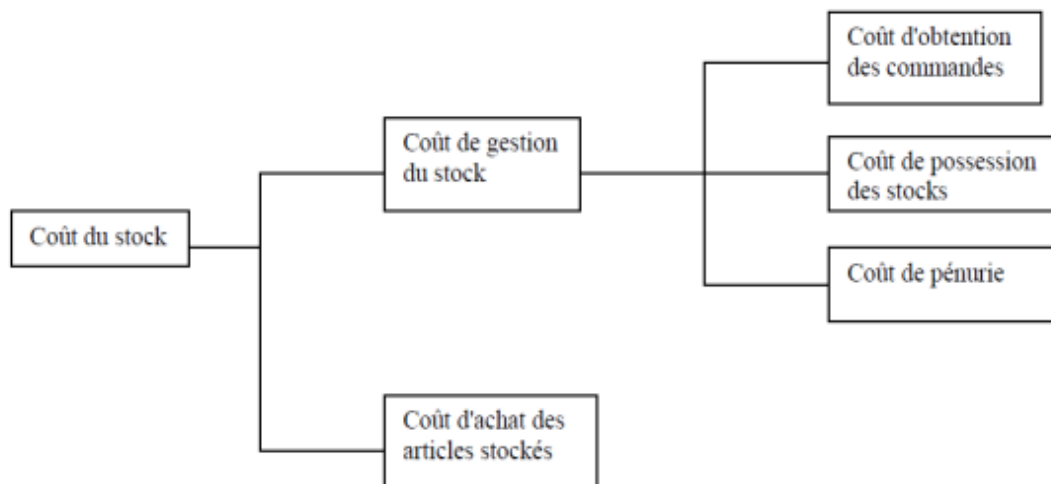
Source : Mr KHERRI, Support de cours budget des approvisionnements, HEC Alger, page 01

#### A. La démarche d'élaboration

La gestion des approvisionnements dépend des techniques de gestion de stock (cités précédemment) et s'organise dans deux phases :

- ❖ La première phase : l'élaboration des prévisions d'approvisionnement nécessaire, compte tenu des modes de gestion de stocks retenue par l'entreprise.
- ❖ Deuxième phase : la valorisation des éléments conduisant à l'élaboration du budget.

**Figure N° 11** : Les éléments du coût de stock.



Source : Mme CHADLIA, Support de cours budget des charges et investissement, ESGEN Alger

<sup>1</sup> DORIATH (Brigitte) & GOUJET (CHRISTIAN), Op.cit., Page 113

### 3.1.4 Budget des charges

L'élaboration des budgets précédents (ventes, production, approvisionnements) mobilise des charges au compte de l'entreprise ce qui fait l'appel à une analyse bien détaillée des charges engendrées par le cycle d'exploitation de celle-là. Les prévisions quantitatives sont indispensables pour les services opérationnels mais elle ne suffira pas pour assurer la rentabilité de l'activité de l'entreprise. Donc il est nécessaire de tenir en compte les charges liées au fonctionnement de ces services (frais généraux, gardiennage, les ressources humaines).<sup>1</sup>

#### A. La démarche d'élaboration

Pour arriver à élaborer le budget des charges une analyse des charges est primordiale pour avoir les types de charges.

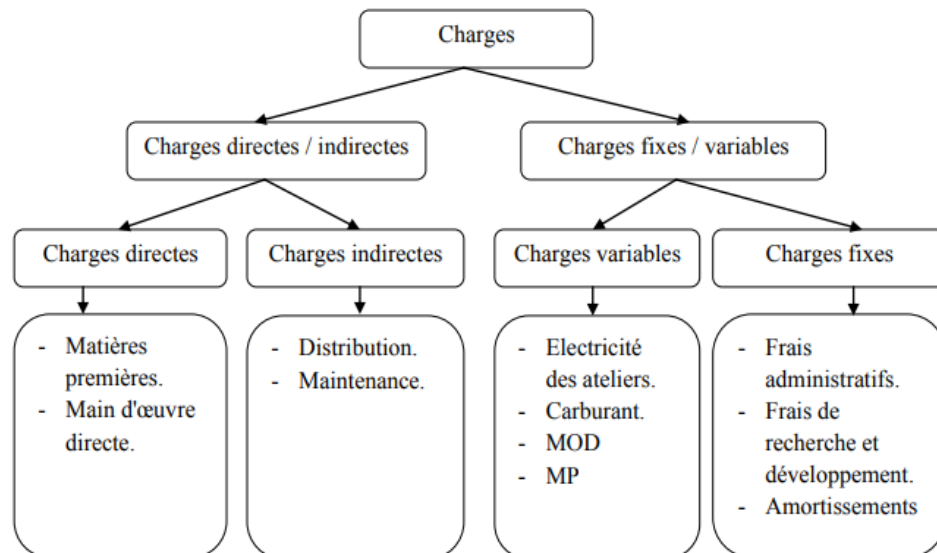
##### Selon la variabilité<sup>2</sup>

- ❖ Charges variables : comme leur nom l'indique, ces charges varient en fonction du niveau d'activité et sont proportionnelles à la quantité.
- ❖ Charges fixes : la notion des coûts fixes définit les coûts que ne varient pas en fonction du volume d'activité. Ils s'accumulent dans le temps et ils n'ont aucun lien avec le volume de production ou de vente.

##### Et selon la nature<sup>3</sup>

- ❖ Charges directes : elles ne concernent qu'un seul type de coûts lié directement au produit
- ❖ Charges indirectes : elles concernent à la fois plusieurs coûts, elles posent un problème de répartition sur les différents centres de coûts puis celui de leur imputation aux coûts auxquelles elle se rapportent.

Figure N°12 : La distinction des charges.



Source : Mr. KHERRI, cours budget des charges, HEC Alger, page 02

<sup>1</sup> DORIATH (Brigitte) & GOUJET (CHRISTIAN), Op.cit., Page 83

<sup>2</sup> ROBERT (Brien) et autres, *Analyse financière et gestion budgétaire*, édition chenuer education, Montréal, Québec, 2017, Page 28

<sup>3</sup> THEIRRY (Jaquot) et Richard (Milkove), *Comptabilité de gestion analyse et maîtrise de coûts*, Edition DAREIOS, paris, france2007 Page 80,81

Après nous passons au choix de la méthode d'évaluation. Généralement la formation de budget des charges nécessite un repère en matière de méthode d'évaluation.

**B. La méthode du coût préétablit**

Cette méthode définit le coût à priori pour faciliter le traitement analytique des charges et de permettre d'analyser l'origine des écarts de coûts et prendre les mesures correctives

Selon le mode d'élaboration, nous distinguons les types suivants <sup>1</sup>:

**Le coût budgété** est le calcul du coût préétabli résultant d'un budget établi en fonction d'une activité prévue.

**Le coût prévisionnel** est déterminé à partir du coût réel observé des facteurs auquel nous appliquons une correction prenant en compte des évolutions prévisibles.

**Le coût standard** est défini à partir d'une étude technique du produit qui tire la nomenclature des matières et fournitures utilisés ainsi que les gammes opératoires (temps de main d'œuvre et/ou machine).

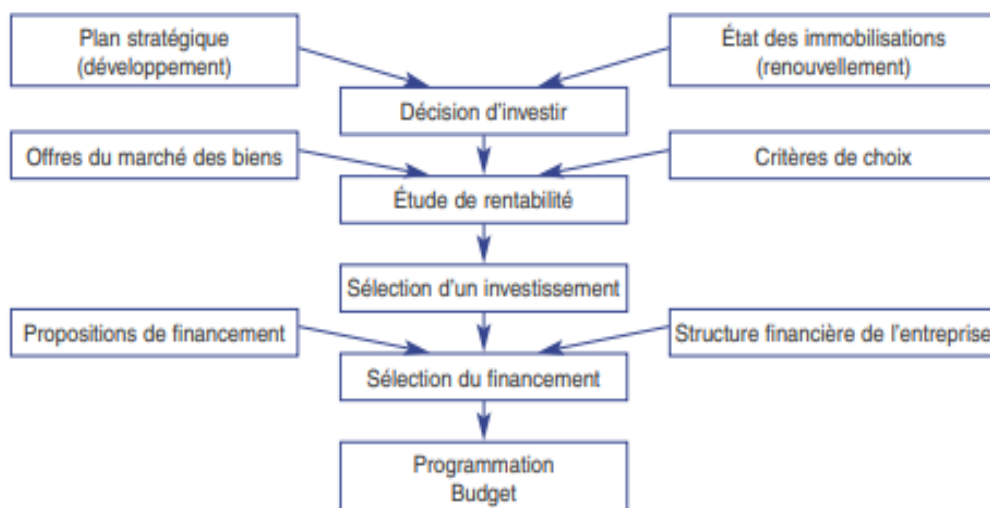
Une prévision de nature économique permet de définir les coûts unitaires de chaque facteur utilisé.

**3.2. Budget d'investissement**

Un investissement est caractérisé par l'acquisition de biens constituant le patrimoine de l'entreprise. Il représente l'expression du besoin de renouvellement des immobilisations ou d'augmentation de la capacité productive ou bien le lancement de nouveaux produits qui fait l'objet d'un programme d'investissement

Un certain formalisme est nécessaire dans la mise en œuvre de la décision d'investir via la procédure d'investissement lancé par la direction générale et qui implique l'ensemble du directif pour pouvoir choisir le bon projet qui correspond aux objectifs stratégiques de l'entreprise <sup>2</sup>

**Figure N° 13** : La procédure d'investissement



Source : DORIATH (Brigitte), Op.cit., page 45

<sup>1</sup> DORIATH (Brigitte), GOUJET (CHRISTIAN), Op.cit, page 80

<sup>2</sup> SELMER (Caroline), *Construire et défendre son budget outils méthodes et comportement*, édition DUNOD, paris, France, 2009 pages 126,127

Avant d'établir le budget d'investissement il faut passer d'abord par :

### A. Le choix d'investissement

Le choix d'investissement invoque une classification de projets en fonction des critères retenus et des types d'investissement, il se résume dans le tableau suivant :

**Tableau N° 03** : Critères et types d'investissement

Critères d'investissement	Types d'investissement
Critères de coûts (avec connaissance de la rentabilité attendue selon le cas)	Obligatoire. Stratégique. Etude & recherche.
Critère de rentabilité	Productif (tous).
Critère de risque	Etudes et recherches stratégiques. Capacité, expansion.

Source : SELMER (Caroline). Op.cit, page 140.

### B. Le plan de financement

Le plan de financement est un état financier prévisionnel à long et moyen terme élaboré à partir du programme des investissements. Il quantifie les projets et leurs moyens de financement.<sup>1</sup>

Dans sa structure, le plan dont la période de base est l'année, se construit en deux étapes :

- ❖ Plan provisoire : en référence à la trésorerie initiale une ébauche de plan est construite à partir des prévisions d'activité et des projets envisagés, dans ce cas les flux de trésorerie peuvent être déséquilibrés.
- ❖ Plan définitif : il envisage de chercher des ressources supplémentaires nécessaires au financement des emplois et de les ajuster pour les prochaines années afin d'assurer l'équilibre financier à long terme.

<sup>1</sup> Béatrice, Francis (Grandguillot), *L'essentiel du contrôle de gestion*, 9 -ème édition Gualino, édition Gualino, Moulins cedex, France, 2015, page 92

**Figure N°14** : Le plan de financement

Éléments	Années					
	N	N + 1	N + 2	N + 3	N + 4	N + 5
<b>I. Variation des emplois</b>						
• Dividendes à distribuer (I)						
• Investissements nouveaux						
• Besoins en fonds de roulement						
• Remboursement des emprunts						
• Autres						
Total						
<b>II. Variation des ressources</b>						
• Capacité d'autofinancement						
• Désinvestissements						
• Ressources extérieures						
– Capital						
– Subventions et prêts participatifs						
– Emprunts à long terme						
• Autres						
Total						
<b>III. Excédent (Insuffisance) des ressources</b>						
(I) Le cas échéant						

Source : Béatrice, Francis (Grandguillot), Op.cit, page 93

### C. La démarche d'élaboration

Pour élaborer le budget d'investissement l'entreprise va recourir à des techniques d'ordonnancement pour pouvoir organiser les tâches du projet d'investissement. Le budget reprend les informations du plan de financement et les détaillés par responsables opérationnelles afin de pouvoir suivre les dépenses en 3 états (réception, engagement et règlement).

- ❖ Engagement : donnant lieu le plus souvent au versement d'acomptes. Le renoncement éventuel à un engagement entraîne une indemnité de retard ce qui peut compromettre l'organisation du projet.
- ❖ Règlement : en fonctions des accords passés. Elle permet de prévoir la trésorerie en conséquence.
- ❖ Réception : représente la date à partir desquelles l'entreprise peut exploiter l'investissement ou une tranche.

**Tableau N °4** : Model du budget des investissements

Année N+1	Engagements			Réceptions			Décaissements		
	Pér 1	Pér 2	Pér N	Pér 1	Pér 2	Pér N	Pér 1	Pér 2	Pér N
Investissement 1									
Investissement 2									
Investissement N									
<b>Total</b>									

Source : Mr KHERRI, cours budget des investissements, HEC Alger



### 3.3. Budgets de synthèses

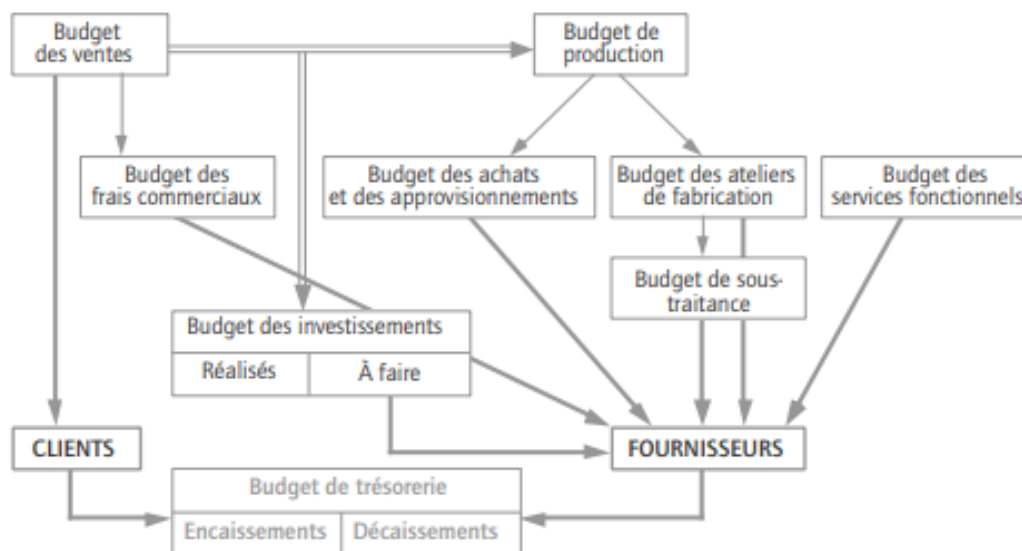
Ce sont des états financiers résultant de l'ensemble des budgets élaborés pendant la période des prévisions. Ils permettraient de mesurer la cohérence à travers les trois équilibres fondamentaux : l'équilibre de la trésorerie (budget de trésorerie), l'équilibre de financement (bilan prévisionnel), la rentabilité (compte de résultat).

#### 3.3.1. Budget de trésorerie

Le budget prévisionnel de la trésorerie sert à prévoir la façon dont l'entreprise va financer et gérer sa liquidité. Elle permettrait de montrer mois par mois les déficits ou les excédents de la trésorerie et de relier les informations budgétaires provenant de :

- ❖ Bilan de l'année précédente.
- ❖ Budgets approuvés de l'année en cours.
- ❖ Connaissance des modes de règlement pratiqués par l'entreprise.
- ❖ Encaissements et décaissements exceptionnels qui n'entrent pas dans le cadre du budget précis.

**Figure N°15 :** Le processus d'élaboration du budget de trésorerie.



Source : ALAZARD (Claude) et SEPARI (Sabine), Op.cit, page 355.

#### A. La démarche d'élaboration

Le budget de trésorerie touche l'ensemble des encaissements déterminés à partir du budget de ventes et les décaissements qui comportent l'ensemble des charges facturées (main d'œuvre, consommation, services, taxes indirectes ...)<sup>1</sup>.

- A) Budget des encaissements<sup>2</sup> : tient compte en global le chiffre d'affaires encaissé auprès des client plus les recettes en extra (produits d'activité annexe, subventions...).

<sup>1</sup> DORIATH (Brigitte) et autres, Op.cit., page 309

<sup>2</sup> DORIATH (Brigitte), GOUJET (CHRISTIAN), Op.cit, page 174

B) Budget des décaissements : les décaissements de l'entreprise sont généralement répartis en deux catégories les décaissements d'exploitation (y compris les besoins de la production correspondant aux ventes prévues) et les décaissements hors exploitation (concours bancaires, indemnités, taxes).

**Nbr : les décaissements doivent prendre en compte le suivi d'état de collection de la tva**

$$\text{TVA à décaisser} = \text{TVA collectée} - \text{TVA déductible} - \text{crédit TVA}$$

**Tableau N°5 : Model du budget de trésorerie.**

	01	02	03	04		11	12
Solde initial							
Encaissements							
Décaissements							
Solde							

Source : Elaboré par nous-même.

### 3.3.2. Compte de résultat prévisionnel

Le compte de résultats prévisionnel est un document de synthèse qui reflète et apprécie les conséquences des actions prévues sur l'activité et la rentabilité de l'année à venir et permettrait aussi de regrouper l'ensemble des budgets prévisionnels sous plusieurs formes <sup>1</sup>:

- ❖ Le model identique à celui des comptes annuels.
- ❖ Le model structuré par nature des charges et produits.
- ❖ Le model structuré par fonction.

#### A. La démarche d'élaboration

L'élaboration du TCR prévisionnel prend en compte les flux budgétaires correspondant à des produits et charges définitifs d'où une distinction des éléments constituant les budgets celui des charges est primordiale pour arriver à attacher chaque élément au solde qui lui convient.<sup>2</sup>

Les éléments du TCR sont formés de la manière suivante <sup>3</sup>:

- ❖ Le chiffre d'affaires : il est déterminé à partir du prix et du volume des ventes envisagés dans le budget des ventes.
- ❖ La production stockée : elle est déterminée dans le budget de la production qui correspond à faire apparaître les coûts de production sans oublier d'introduire l'état de stock dans le calcul.
- ❖ La consommation de matières et services : celle-ci apparaît dans le budget des charges opérationnelles ou bien le budget de la production et des frais commerciaux.
- ❖ Charges du personnel : prend en charges la main d'œuvre directe (budget de production) et la main d'œuvre indirecte (budget des charges).

<sup>1</sup> Béatrice, Francis (Grandguillot), Op.cit., Page 117

<sup>2</sup> ALAZARD (Claude) & SEPARI (Sabine), Page 152

<sup>3</sup> Béatrice, Francis (Grandguillot), Op.cit, Page 154,155

- ❖ Amortissement : déterminé à partir du budget des charges.
- ❖ Eléments hors exploitation : correspond aux éléments qui font partie des charges générés par le budget du financement des investissements.

**Tableau N° 06** : Le model du TCR prévisionnel.

CHARGES		PRODUITS	
Achats de matières et fournitures	-	Ventes	-
Variation des stocks	-	Production stockée	-
Autres charges	-		
Dotations aux amortissements	-		
Intérêt des emprunts	-		
Impôts sur les bénéfices	-		
Résultat de l'exercice	-		
<b>Total</b>	<b>-</b>	<b>Total</b>	<b>-</b>

Source : Mr. KHERRI, cours les états de synthèses, HEC Alger, page 01

### 3.3.3. Bilan prévisionnel

C'est un document de synthèse qui permet d'apprécier les conséquences des actions prévues sur la structure financière de l'entreprise et d'assurer la mesure de l'équilibre financier en compte tenue de l'ensemble des budgets.<sup>1</sup>

Il est établi annuellement, à la fin de l'année budgétaire, à l'aide du bilan comptable à l'ouverture de l'exercice et de l'ensemble des budgets<sup>2</sup>

**Figure N°16** : Le model du bilan prévisionnel.

ACTIF				PASSIF	
Désignation du compte	Brut	Amortissements	Net	Désignation du compte	Net
Actif immobilisé				Capitaux propres	
Actif circulant				Capital et réserves	
Stock et en cours				Résultat	
Matières premières				Dettes financières	
Produits finis				Dettes d'exploitation	
Créances d'exploitation				Dettes fournisseurs	
Créances clients				TVA à décaisser	
Disponibilité				Dettes fiscales (IBS)	
<b>Total de l'actif</b>	<b>-</b>	<b>-</b>	<b>-</b>	<b>Total du passif</b>	<b>-</b>

Source : Mr KHERRI, Op.cit., page 02

#### A. La démarche d'élaboration

L'élaboration du bilan prévisionnel devrait prendre en considération certaines orientations :

- ❖ Le bilan de début de période.
- ❖ Les flux prévisionnels qui affectent chaque poste du bilan (flux d'investissement, financement, flux de stock, flux de trésorerie, flux de créances et dettes...).

Les montants constituant le bilan prévisionnel se trouvent dans les budgets cités précédemment.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> Béatrice, Francis (Grandguillot), Op.cit., page 119

<sup>2</sup> Ibid.

<sup>3</sup> DORIATH (Brigitte) & GOUJET (CHRISTIAN) , Op.cit, pages 156

## **Conclusion**

Pour conclure, le présent chapitre nous a permis d'aborder des notions sur la gestion budgétaire ainsi que les outils de prévision entrant dans le processus de budgétisation qui constituent l'ensemble des éléments de budget.

De cela nous avons compris comment préparer le train fiable pour la mise en place d'un système budgétaire et comment enchaîner les étapes pour arriver à maîtriser le processus budgétaire et l'adapter aux différents objectifs de l'entreprise.

Le processus budgétaire a une continuité, et cette fois-ci par la phase du contrôle budgétaire qui suit la réalisation du budget prévisionnel et qui permet de faire une comparaison périodique des prévisions avec les réalisations afin d'analyser les écarts de gestion et de prendre des mesures correctives.

**CHAPITRE II : Le contrôle budgétaire et  
pilotage de la performance.**

## **Introduction**

Le contrôle budgétaire est l'étape qui suit la phase de la réalisation des budgets au niveau opérationnel. Cette réalisation engendre des divergences entre ce qui était prévu et ce qui est réalisé.

Vue que plusieurs paramètres influent cette divergence, l'entreprise est dans l'obligation de juger et apprendre des causes de ces écarts. En outre, le contrôle budgétaire fournit aux managers des outils d'analyse de la performance spécifique et personnalisée au segment d'analyse.

Le présent chapitre est subdivisé en 3 sections :

La première section est consacrée aux fondements théoriques du contrôle budgétaire sur lequel nous allons clarifier les notions du contrôle budgétaire et la démarche d'élaboration du processus de contrôle ainsi que son intérêt et ses limites.

La deuxième section portera sur le contrôle budgétaire par la méthode d'analyse des écarts budgétaires, les explications des écarts et leurs causes ainsi les actions correctives mises en œuvre à la fin de la phase du contrôle.

Dans la troisième section nous allons aborder la notion de la performance, ses dimensions ses facteurs et formes ainsi que ses outils d'analyse fournis par la gestion budgétaire dont le comment que l'entreprise peut juger sa performance.

## **Section 01 : Le cadre théorique du contrôle budgétaire**

### **Introduction**

Le contrôle budgétaire figure dans l'étape qui suit la réalisation des budgets dans le processus budgétaire et sur lequel les gestionnaires détiennent l'information sur le degré de réalisation des plans et budgets élaborés précédemment pour assurer l'atteinte des objectifs.

D'autre part la réalisation des budgets engendre des écarts par rapport à la prévision ce qui nous mène à une analyse bien détaillée pour chercher les causes et prendre des mesures correctives.

### **1. Le contrôle budgétaire**

#### **1.1. Définition**

Le contrôle budgétaire est :

« La comparaison permanente des résultats réels et des prévisions chiffrées figurant aux budgets afin de :

- ❖ Rechercher les causes d'écarts.
- ❖ Informer les différents niveaux hiérarchiques.
- ❖ Prendre les mesures correctives éventuellement nécessaire.
- ❖ D'apprécier l'activité des responsables budgétaire. <sup>1</sup>»

H. Court et Leurion (1982) « Le contrôle budgétaire est un contrôle de gestion caractérisé notamment par la comparaison périodique des données prévues dans le budget<sup>2</sup>».

« Une procédure permettant de dégager des écarts entre résultats réels et résultats prévus, d'où chercher les causes et inspirer les mesures correctives jugées souhaitables <sup>3</sup>»

« Le contrôle budgétaire est une fonction partielle du contrôle de gestion qui dépend de la qualité de ses interventions. Il pourrait être pleinement perçu par les responsables opérationnels comme un service qui les aide à maîtriser et à améliorer leur gestion <sup>4</sup>»

#### **1.2. Les principes du contrôle budgétaire<sup>5</sup>**

Pour réaliser le contrôle budgétaire, il est nécessaire de prendre en considération les points suivants :

- ❖ Un contrôle budgétaire pertinent dépend de l'ensemble des budgets établis pour orienter le fonctionnement à court terme de l'entreprise
- ❖ La mise en place du contrôle budgétaire est accompagnée très souvent par une décentralisation des responsabilités par la création des centres de responsabilité de nature différente, et ces centres sont jugés sur :
  - Le respect de la consommation des ressources par les responsables des centres

---

<sup>1</sup> CHRISTELLE (Baratay), Op.cit, page 181

<sup>2</sup> DAF (Amel), HENNAD (Samira), *Le contrôle budgétaire au sein des entreprises publiques à caractère commercial*, mémoire de master, option Audit et contrôle de gestion, 2020, Tizi Ouzou, page 47

<sup>3</sup> GERAVAIS (Michel), *contrôle de gestion et planification de l'entreprise*, Ed ECONOMICA, paris,1987, page 286

<sup>4</sup> GERAVAIS (Michel), *contrôle de gestion*, Ed ECONOMICA, paris 1994, page 660

<sup>5</sup> Alazard (CLAUDE), Op.cit, page 362, 363

- Dégager les surplus financiers tout en respectant les objectifs

### 1.3. Les caractéristiques du contrôle budgétaire

Le contrôle budgétaire représente une partie du contrôle de gestion. Il s'inscrit au système d'information en faisant apparaître les écarts entre les prévisions et les réalisations en tirant les principales causes de ces écarts.

Et il se caractérise par :

#### 1.3.1. Un contrôle rétrospectif

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

#### 1.3.2. La dominante financière

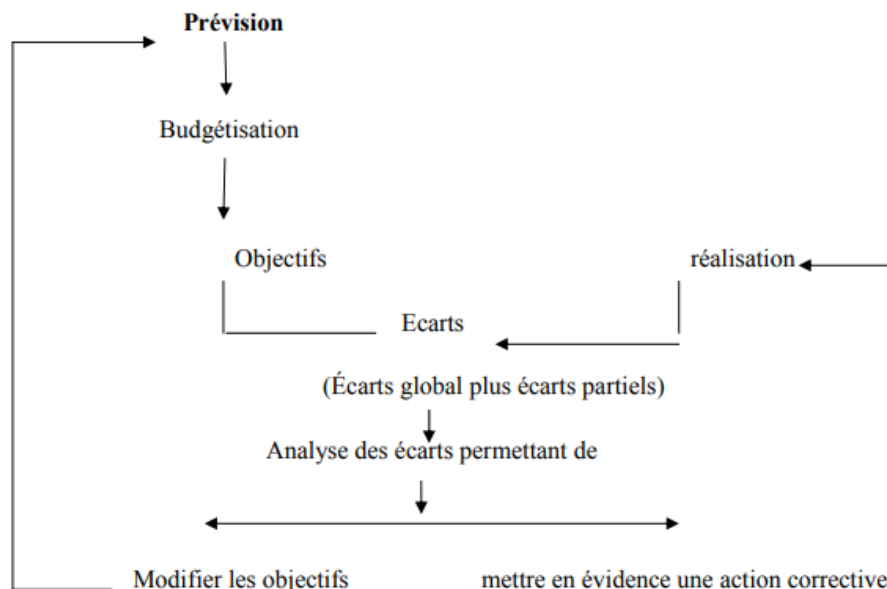
Le contrôle budgétaire s'appuie sur une approche comptable de l'organisation et fournit des indicateurs financiers (exprimé en unité monétaire).

#### 1.3.3. L'information du degré de 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
- ❖ Participe à la maîtrise de la performance au moyen par un pilotage par les écarts

**Figure N°17** : le schéma du contrôle budgétaire.





## 2. Les attentes du contrôle budgétaire

Le attentes du contrôle budgétaire se résume en ses objectifs et son rôle, qui sont les suivants :

### 2.1. Le rôle du contrôle budgétaire<sup>1</sup>

Les missions du contrôle budgétaire consistent à agir pour améliorer la performance :

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

### 2.2. Les objectifs du contrôle budgétaire<sup>2</sup>

Le contrôle budgétaire est appliqué pour plusieurs raisons pour lesquels l'entreprise peut suivre, signaler, surveiller, motiver et autre, d'où l'objectif ultime est de travailler sur l'amélioration de la performance économique ainsi que de permettre aux responsables d'agir plus vite et mieux sur les variables les plus contrôlables.

- ❖ Il permet de gérer l'avance par anticipation des écarts constatés et de comprendre les résultats générés ;
- ❖ Déceler les écarts significatifs, les analyser et prendre les mesures correctives ;
- ❖ Vérifier la performance des différents centres de l'entreprise.

## 3. Les outils du contrôle budgétaire

Pour réaliser un contrôle budgétaire, il est nécessaire que ce dernier s'appuie sur un ensemble d'outils permettant de consulter l'état des structures de l'entreprise et qui sont :

### 3.1. Les réunions du suivi budgétaire<sup>3</sup>

Il est nécessaire de tenir des réunions de suivi d'une façon régulière pour consulter et examiner la situation financière et permettre aux opérationnels de transférer les données à leurs supérieurs, ainsi de rendre compte des écarts constatés, afin de la prise des actions correctives puis, après de vues, les actions correctives.

---

<sup>1</sup> ALAZARD (Claude) et SEPARI (Sabine), Op.cit, page 510.

<sup>2</sup> [www.wikimemoires.net](http://www.wikimemoires.net), consulté le 19.04.2022 à 23 :22

<sup>3</sup> Aissani (Rima), Aissani (siham), *ELABORATION D'UN SYSTEME DE CONTROLE DE GESTION PAR LA METHODE BUDGETAIRE -Cas CEVITAL-*, mémoire de master, finance et comptabilité, université de Bejaia, 2014, page 65

Un compte rendu de séance sera ensuite élaboré par le chargé du contrôle budgétaire afin que, lors des réunions suivantes, il soit possible d'apprécier le degré de conformité de l'exécution et l'état d'avancement des mesures décidées.

### **3.2. Les rapports du suivi budgétaire <sup>1</sup>**

Il consiste à collecter les données pour établir un compte rendu d'activité qui sera transmis aux différentes positions hiérarchiques.

Ce compte rendu indique :

- ❖ Les variables du contrôle choisies et les cibles correspondantes ;
- ❖ Pour chaque variable contrôlée, un résultat obtenu ;
- ❖ L'analyse des écarts qui a été faite ;
- ❖ Les mesures qui ont été prise pour réorienter les actions vers les objectifs visés.

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.

### **4. Les étapes du contrôle budgétaire <sup>2</sup>**

Le contrôle budgétaire suit les différentes étapes du processus budgétaire :

#### **4.1. Le contrôle avant l'action**

Dans cette étape le contrôle budgétaire a pour objectif d'améliorer la préparation de l'action qui est constituée par la démarche prévisionnelle avant de vérifier les hypothèses retenues par la construction de budgets qui sont cohérents avec les objectifs à moyen et long terme (plan opérationnel et plan stratégique).

Ceci sans ignorer d'envisager les conséquences des décisions budgétaires avant de s'engager à l'action.

#### **4.2. Le contrôle pendant l'action**

Durant la réalisation du budget prévisionnel, le contrôle budgétaire sert à repérer les écarts entre la prévision et la réalisation de façon à mettre en œuvre les actions correctives.

La pratique du contrôle nécessite de pouvoir fournir d'une façon permanente et rapide aux opérationnels, les informations sur la réalisation avant de mettre les actions correctives en effectuant les analyses complémentaires pour expliquer les causes des écarts.

La technique d'analyse des écarts est utilisée pour comprendre l'origine du problème.

#### **4.3. Le contrôle à la fin de l'action**

A la fin de la réalisation du budget prévisionnel on procède à comparer les montants prévisionnels aux montants réels. Ce travail consiste à élaborer un bilan final qui :

- ❖ Explique les écarts

---

<sup>1</sup> Aissani (Siham), Aissani (Rima), Op.cit, page 65

<sup>2</sup> Hervé (HUTIN), *Toute la finance d'entreprise*, édition d'organisation, 2eme édition, France, 2002, page 679.

- ❖ Met à jour les normes techniques et réfléchit sur la fiabilité des prévisions. Il peut permettre aussi de mesurer la performance des responsables qui s'inscrit dans le processus d'évaluation de l'entreprise.

## 5. Les fonctions du contrôle budgétaire<sup>1</sup>

Le contrôle budgétaire assume une double fonction :

### 5.1. La fonction de contrôle

Au long de l'exercice budgétaire la maîtrise des objectifs via :

- ❖ Les résultats chiffrés globaux
- ❖ Les résultats de chaque fonction et de chaque centre de responsabilité
- ❖ Le degré de réalisation des actions de progrès prévues dans le budget.

Pour ce qui est du contrôle des résultats globaux et des résultats par fonction et par centre de responsabilité :

Les résultats sont rapprochés des prévisions, des écarts sont calculés. Pour ce qui est du contrôle du degré de réalisations des actions de progrès, les mesures consistent à faire le point quantitatif et qualitatif de l'avancement de ces actions.

### 5.2. La fonction de régularité

Les écarts significatifs étant détectés, il faut alors alerter les responsables et mettre en œuvre des actions correctives qui se traduiront soit par un rattrapage des écarts, permettant de repositionner le centre de responsabilité sur sa trajectoire d'objectifs, soit par une révision des objectifs.

## 6. Les normes d'efficacité du contrôle budgétaire<sup>2</sup>

La réalisation d'un contrôle budgétaire nécessite de prendre en considération des normes sur lesquelles on vise l'efficacité du contrôle :

- ❖ **Définir les centres de responsabilités** en évitant les conflits d'autorité ou les incohérences de rattachement hiérarchique ;
- ❖ **Servir de liaison et d'arbitrage** entre les centres de responsabilités, en particulier en définissant clairement la manière dont les centres échangent entre eux les données ;
- ❖ **Décider du degré d'autonomie délégué** aux centres et de faire respecter les orientations de politique générale de la firme ;
- ❖ **Mettre en place des unités de mesure** des performances connues et acceptées par les responsables. Sous ces conditions, le contrôle budgétaire pourra pleinement être perçu par les responsables opérationnels comme un service qui les aide à maîtriser et à améliorer leur gestion.

---

<sup>1</sup> Hervé (HUTIN), Op.cit, page 678

<sup>2</sup> Azrou (KHALEF), Berran (Adel), *Contribution du contrôle budgétaire à la performance de l'entreprise CAS : GENERALE EMBALLAGE*, master finance, université Béjaia, 2017, page 46

## 7. Le contrôle par l'analyse des écarts<sup>1</sup>

Cela permet de définir les seuils d'acceptation au-delà que les écarts sont considérés comme anormaux. Vu du principe de la gestion par exception, nous s'intéressons uniquement aux écarts favorables ou défavorables et les transmettre aux intéressés.

Cette pratique met en lumière les points déterminants qui appellent une attention particulière et conduisent à la hiérarchisation des problèmes. Par conséquent le temps et l'argent sont économisés.

### 7.1. L'intérêt du contrôle budgétaire<sup>2</sup>

Le contrôle budgétaire porte un intérêt aux gestionnaires :

- ❖ Il est tout d'abord utile aux opérationnels, car il constitue un guide dans leur action quasi quotidienne ;
- ❖ Il permet également aux dirigeants d'obtenir une synthèse de l'activité de l'entreprise et de prendre du recul par rapport aux décisions opérationnelles ;
- ❖ Il permet de connaître le sens et l'importance des écarts par rapport aux prévisions dans les domaines essentiels de la gestion ;
- ❖ Il favorise la coordination des différentes fonctions de l'entreprise tout en autorisant une décentralisation des responsabilités ;
- ❖ Il permet d'améliorer la productivité et la rentabilité de l'entreprise ;

### 7.2. Les limites du contrôle budgétaire<sup>3</sup>

Les limites du contrôle budgétaire sont les suivantes :

- ❖ Le centre de responsabilité doit disposer d'une réelle autonomie dans ses décisions. Il doit être un lieu de pouvoir de décision : quelle serait la responsabilité d'un responsable d'un centre s'il n'a aucune maîtrise dans la fixation de son budget ?
- ❖ La mise en place du contrôle budgétaire est souvent mal vécue, car perçue comme une sanction par le personnel de l'entreprise.
- ❖ Etape complexe et longue, le contrôle budgétaire n'assure pas toujours une bonne réactivité de l'entreprise. Face à un environnement de plus en plus turbulent, d'autres outils seront mis en place, notamment les tableaux de bord.
- ❖ Un système d'information comptable efficace : la réactivité du contrôle dépend en grande partie du système d'information comptable. L'arrivée des PGI a facilité le travail du contrôleur et propose des modules spécifiques de contrôle de gestion (reporting, tableau de bord ...).

---

<sup>1</sup> THIBERT M, *Contrôle budgétaire*, éd. Dunod, Paris, 1970, page 35

<sup>2</sup> Azrou (khalef), Berrane (Adel), *Op.cit.*, page 47

<sup>3</sup> [www.bibliotheque.pssfp.net](http://www.bibliotheque.pssfp.net), PDF consulté le 19.04.2022 à 15 :19, le contrôle budgétaire, chapitre 07, page 01

## **Section02 : Le contrôle budgétaire par l'analyse des écarts**

### **Introduction**

Le rôle du contrôle budgétaire dans le système budgétaire consiste à analyser et comparer les résultats obtenus durant la réalisation avec les prévisions afin de procéder les mesures correctives et d'apprécier et améliorer les performance interne de l'entreprise

### **1. L'écart budgétaire**

#### **1.1. Définition de l'écart<sup>1</sup>**

Un écart budgétaire est une mesure périodique utilisée par les gouvernements, les sociétés ou les particuliers pour quantifier la différence entre les chiffres budgétés et les chiffres réels pour une catégorie comptable particulière. Un écart budgétaire favorable désigne des écarts ou des gains positifs. Un écart budgétaire défavorable décrit un écart négatif, indiquant des pertes ou des manques à gagner. Les écarts budgétaires se produisent parce que les prévisionnistes sont incapables de prédire les coûts et les recettes futurs avec une précision totale.

Les écarts budgétaires peuvent se produire en raison des facteurs qui peuvent être non maîtrisable, en prenant l'exemple, un budget de production mal planifié, les coûts de la main-d'œuvre sont contrôlables, mais pour le coût de la matière est non contrôlable car la hausse des prix de la matière est souvent externe et découle d'événements extérieurs à l'entreprise.

Un écart budgétaire est un terme comptable qui décrit les cas où les coûts réels sont supérieurs ou inférieurs aux coûts standards ou projetés.

Un écart budgétaire défavorable, veut dire que les moyens mobilisés n'ont pas pu atteindre les objectifs ciblés.

Les écarts peuvent se produire pour des raisons internes ou externes et comprennent l'erreur humaine, les mauvaises attentes et l'évolution des conditions commerciales ou économiques.

#### **1.2. Les principes d'élaboration des écarts<sup>2</sup>**

La mise en évidence d'écarts répond aux besoins de suivi des entités à piloter pour permettre aux opérationnels de juger leurs actions :

**Un écart est la différence** entre la valeur constatée de la donnée étudiée et de valeur référence de la même donnée

La valeur constatée est la valeur réelle et la valeur référence soit une valeur budgétée, prévisionnelle, et dans le cas d'une comparaison de données entre deux exercices successif la valeur de référence est celle de l'exercice le plus ancien.

**L'écart se définit** par le signe de (+ ou -), et possède une valeur et un sens qui est favorable ou défavorable.

En effet, le sens de l'écart est différent selon le type d'écart que ce soit charge ou produit

---

<sup>1</sup> [www.arquidiamantina.org/](http://www.arquidiamantina.org/), consulté le 22.04.2022 à 15.09

<sup>2</sup> ALAZARD (Claude) et SEPARI (Sabine), Op.cit., pages 369

**La décomposition d'écart** cherche toujours à isoler l'influence d'une et d'une seule composante par sous-écart calculé

**Les données constituées** par le produit d'un élément monétaire et/ou par un élément qui exprime un volume doit se décomposer en deux écarts

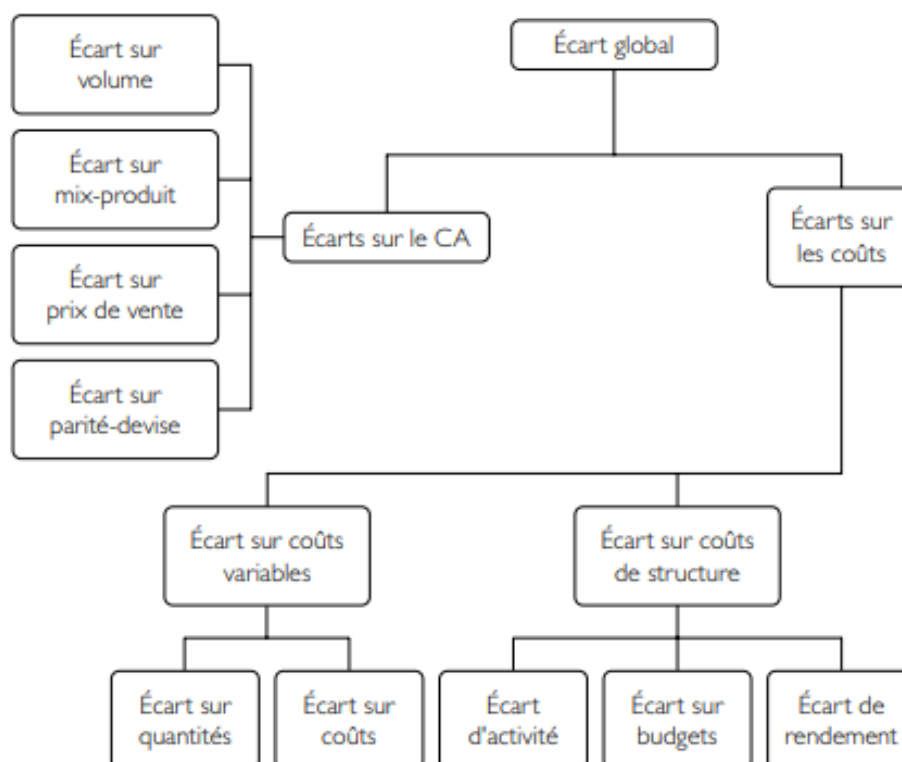
$$\text{Écart/Éléments monétaires} = (\text{Élément monétaire réel} - \text{Élément monétaire prévu}) * \text{Donnée volumique réelle}$$

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

## 2. Calcul et analyse des écarts

Les écarts sont une mesure quantitative de la soustraction entre le préétabli (standard, budgété) et le réel, d'où nous distinguons plusieurs types d'écart :

**Figure N ° 18** : Les types d'écart



**Source** : HONORAT (Philippe), *le budget facile pour les managers démarche indicateurs et tableaux de bords*, 2-ème édition, édition d'organisation, paris, France, 2005, page 202

## 2.1. L'analyse de l'écart sur résultat<sup>1</sup>

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

Il est exprimé par la soustraction entre le résultat réel et le résultat préétabli

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

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

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

Selon **DORIATH** « l'écart de résultat est l'écart de base du contrôle budgétaire. Il traduit en terme financier la performance globale de l'entreprise car il apporte une première information sur la réalisation de l'objectif global de rentabilité <sup>2</sup> ».

L'écart de résultat présente à un premier niveau d'analyse deux groupe d'explication :

- ❖ La relation avec le marché en terme du prix de vente et de quantité vendues.
- ❖ L'effort productif que se traduit par une somme de coût.

En deuxième niveau s'intéresse à la relation avec le marché où on distingue :

- ❖ Une composante quantitative qui est exprimée par le nombre de produits vendus, poids de matières consommées, temps passé ...
- ❖ Une composante exprimée par un prix ou un coût unitaire.<sup>3</sup>

## 2.2 L'analyse de l'écart sur marge

La marge permet de retenir la mesure de la performance d'un centre de responsabilité (activité). Elle est le résultat de la différence entre les ventes et les coûts.

L'écart sur marge est la différence entre marge réelle et marge prévue, il est analysé à partir de la marge unitaire sur coût préétabli, afin d'isoler l'effet prix, l'effet coût étant pris en compte dans l'analyse des écarts sur coûts.<sup>4</sup>

Il est exprimé par la relation suivante :

<sup>1</sup> DORIATH (Brigitte), GOUJET (CHRISTIAN), 5 -ème édition, Op.cit., page 202

<sup>2</sup> DORIATH (BRIGITTE) et GOUJET (CHRISTIAN), *Gestion prévisionnelle et mesure de la performance*, Edition Dunod, 3 -ème Edition, Paris, 2007, page 200

<sup>3</sup> DORIATH (Brigitte), GOUJET (CHRISTIAN), 5 -ème édition, Op.cit., page 204

<sup>4</sup> DORIATH (Brigitte), Op.cit, page 77.

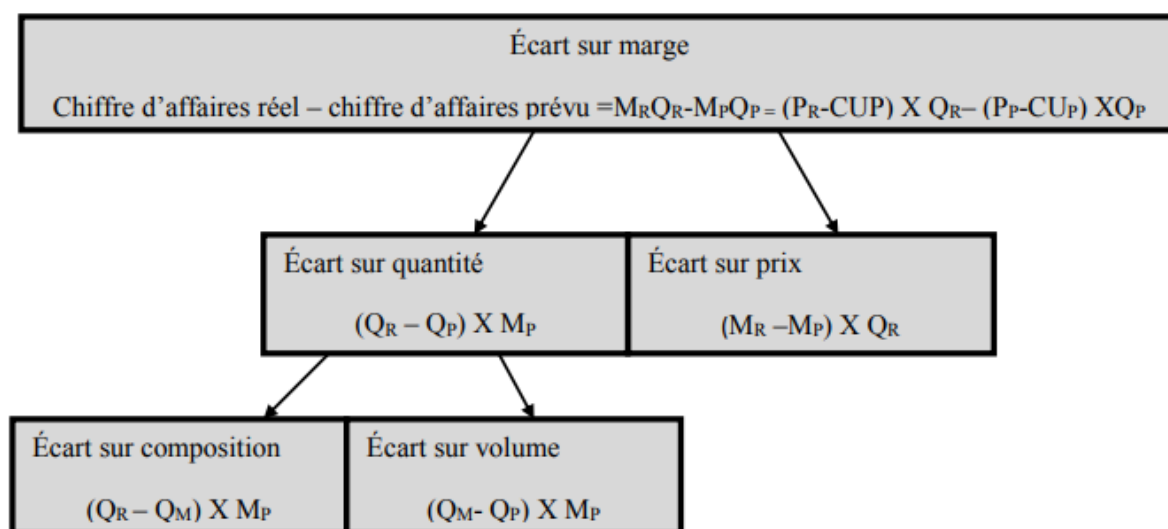
$$\text{Ecart sur Marge} = \text{Marge réelle} - \text{Marge prévisionnelle}$$

$$\text{Marge Réelle} = (\text{Prix de vente réel} - \text{coût de revient réel}) * \text{quantités réelle}$$

$$\text{Marge prévisionnelle} = (\text{Prix de vente prévue} - \text{coût de revient prévu}) * \text{quantités prévues}$$

Il s'agit de mesurer l'impact financier d'une part à la hausse du volume des ventes (écart sur quantités) et d'autre part à la hausse du prix (écart sur prix)

**Figure N° 19** : L'écart sur marge



Source : DORIATH (Brigitte), *Contrôle de gestion en 20 fiches*, 5eme édition, DUNOD, paris, 2008, page 77.

#### A. La décomposition de l'écart

Il s'agit de la décomposition en écart sur le volume de ventes qui mesure l'impact financier de l'écart des ventes en volume. Il se calcule de la façon suivante :

$$\text{Ecart sur volume des ventes} = (\text{Quantité réelle} - \text{Quantité prévu}) * \text{Prix préétabli}$$



Et un écart sur la marge unitaire ou sur prix qui évalue l'impact financier des variations de prix sur le marché par rapport aux prévisions. Il se calcule de la façon suivante <sup>1</sup>:

$$\text{Ecart sur Marge unitaire} = (\text{Prix réel} - \text{Prix prévu}) * \text{Quantité réelle}$$

### 2.3 L'analyse de l'écart sur coût

L'écart sur coût a pour but de comparer les coûts réels avec ce qu'ils auraient dû être, compte tenu des consommations réelles. La logique du calcul des écarts est la même quelle que soit l'élément de coût concerné : matières, main d'œuvre, frais généraux...<sup>2</sup>

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

Un écart est favorable si les réalisations sont inférieures aux prévisions pour une même production. Un écart est défavorable si les réalisations sont supérieures aux prévisions pour une même période de production (il s'agit d'un coût).<sup>3</sup>

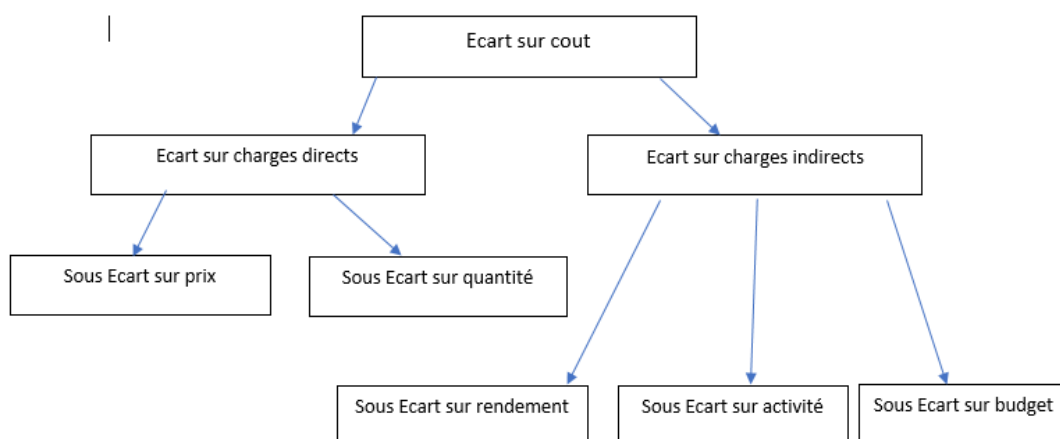
Si le coût réel < coût prévu, l'écart est favorable (signe -).

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

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

Bien aussi que l'écart sur le coût se décompose en plusieurs écarts :

**Figure N° 20** : Les composante d'écart sur coût.



Source : CHRISTELLE (Baratay), LAURENCE (Monaco), Op.cit, page 198

<sup>1</sup> DORIATH (Brigitte), GOUJET (CHRISTIAN), Op.cit., page 219

<sup>2</sup> Ibid., page 232

<sup>3</sup> www.escem.rnu.tn/ consulté le 23.04.2022 à 16 :29, PDF l'analyse des écarts

Le calcul d'écart sur coût de production procure une information, signale en terme monétaire sur les différences entre les prévisions et les réalisations.

D'où ces résultats chiffrés ne suffisent pas à la prise de décision donc il est nécessaire d'identifier au niveau opérationnel les facteurs explicatifs et sur lesquels il est possible d'agir avant de définir les plans d'action adaptés.<sup>1</sup>

#### 2.4. L'écart sur les charges directs

Cet écart est la différence entre le coût réel et le coût préétabli ajusté à la production réelle. De ce fait il est expliqué uniquement par la variation de la quantité ou du coût.<sup>2</sup>

Le calcul des écarts de charges apporte une première information sur la performance de la production par rapport aux prévisions. L'analyse doit cependant être menée plus loin pour certaines raisons :<sup>3</sup>

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

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

##### A. L'écart sur matière première<sup>4</sup>

L'écart total sur matière première se décompose en deux sous écarts : le sous-écart sur quantité et le sous-écart sur coûts unitaire.

Le sous-écart sur coût mesure la hausse ou la baisse du coût de la matière par rapport aux prévisions. Il peut être lié à une hausse générale du coût ou à une mauvaise négociation des prix d'achat.

$$\text{Sous-écart sur coût} = (\text{coût réel} - \text{coût standard}) * \text{quantité réelle}$$

Le sous-écart sur quantité mesure l'impact total sur les coûts du plus ou moins rendement de la matière. Il peut être lié à un gaspillage de matière, ou à un défaut de qualité.

$$\text{Sous-écart sur quantité} = (\text{quantité réel} - \text{quantité préétabli}) * \text{coût standard}$$

##### B. L'écart sur main d'œuvre directe<sup>5</sup>

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

<sup>1</sup> DORIATH (Brigitte), GOUJET (CHRISTIAN), Op.cit., page 258

<sup>2</sup> CHRISTELLE (Baratay), LAURENCE (Monaco), Op.cit., page 198

<sup>3</sup> DORIATH (Brigitte), GOUJET (CHRISTIAN), Op.cit., page 236

<sup>4</sup> CHRISTELLE (Baratay), LAURENCE (Monaco), Op.cit., page 199

<sup>5</sup> CHRISTELLE (Baratay), LAURENCE (Monaco), Op.cit. Page 200

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

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

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

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

## 2.5. L'écart sur charges indirects

L'écart sur charges indirectes est décomposé en un écart budget (exprime les coûts variables), un écart sur l'activité (exprime l'imputation des coûts fixes) ou bien l'écart sur rendement.

### 2.5.1 L'écart sur budget

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

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

$$\text{Ecart sur budget} = (\text{coût réel} - \text{coût budgété})$$

### 2.5.2 L'écart sur activité

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

$$\text{Ecart sur activité} = \text{coût budgété} - \text{coût standard}$$

### 2.5.3 L'écart sur rendement

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

$$\text{Ecart sur activité} = (\text{quantité réelle} - \text{quantité prévue}) * \text{Prix}$$

### 3. L'interprétation des écarts

Pour interpréter les écarts, il faut d'abord passer à définir les causes, pour que nous puissions expliquer les divergences.

#### 3.1. Les causes des écarts<sup>1</sup>

Il existe trois causes principales des écarts budgétaires :

- ❖ Les erreurs des créateurs du budget peuvent se produire lors de la compilation du budget. Il y a un certain nombre de raisons pour cela, y compris des calculs erronés, l'utilisation de mauvaises hypothèses ou le recours à des données périmées ou mauvaises.
- ❖ Les conditions commerciales changeantes, y compris les changements dans l'économie globale ou le commerce mondial, peuvent causer des écarts budgétaires. Il peut y avoir une augmentation du coût des matières premières ou un nouveau concurrent peut être entré sur le marché pour créer une pression sur les prix. Les changements politiques et réglementaires qui n'ont pas été prévus avec précision sont également inclus dans cette catégorie.
- ❖ Les écarts budgétaires se produiront également lorsque l'équipe de gestion dépasse ou sous-exécute les attentes. Les attentes sont toujours basées sur des estimations et des projets, qui reposent également sur les valeurs des entrées et des hypothèses intégrées au budget. Par conséquent, les écarts sont plus fréquents que les gestionnaires de l'entreprise ne le souhaiteraient.

#### 3.2. L'explication des écarts<sup>2</sup>

Il est important de mettre en évidence qu'un écart ne représente d'intérêt que si ce dernier répond à certaines exigences comme :

##### A) Utile

Tout écart doit être compris par le responsable concerné et induire chez lui un comportement cohérent avec les buts poursuivis par l'organisation. Les écarts calculés chercheront plutôt à centrer l'attention du responsable sur les événements clés qui font évaluer son domaine.

##### B) Fiable

Porter un jugement sur l'importance d'un écart, sans faire la part entre ce qui provient de l'incertitude des prévisions et ce qui est effectivement dû au mauvais fonctionnement du centre de responsabilité peut être dangereux. Avant toute analyse, il convient de se préoccuper du degré de fiabilité de la norme.

##### C) Actuel

Pour que l'écart constaté puisse être utilisable, sa détermination doit être actuelle.

---

<sup>1</sup> [www.arquidiamantina.org/](http://www.arquidiamantina.org/), consulté le 22.04.2022 à 16 :18

<sup>2</sup> GERVAIS, (Michelle), Contrôle de Gestion, 7e édition, Economica, Paris, 2000, page 556, 557

## D) Obéissant à une logique économique

Le calcul des écarts ne se justifie que si les bénéfices que l'on attend excèdent les coûts qu'il implique.

### 4. Les règles de pilotage par les écarts<sup>1</sup>

Pour permettre aux gestionnaires de faire un contrôle permanent. Il est nécessaire de respecter les règles suivantes :

#### 4.1 Définir un model cohérent de calcul des écarts

En définissant les écarts qui seront ensuite calculés périodiquement et qui permettront d'expliquer la performance réelle de l'entreprise. Il faut donc

- ❖ Construire un ensemble d'écarts qui explique l'écart global de résultat :  
**Écart global du résultat = Somme des écarts explicatifs**
- ❖ Calculer les écarts la ou les responsabilités concernées. Ce qui suppose de construire un model cohérent avec le système budgétaire

#### 4.2. Interpréter les causes des écarts

L'interprétation des causes des écarts revient à la recherche au sein des unités opérationnelles et les causes de divergence par rapport aux prévisions. Pour cela, les écarts sont traduits en terme quantitatif (temps, quantité, rendement...) et qualitative (délai, qualité, formation ...).

En outre la contribution des responsables opérationnels est indispensable dans ce processus d'analyse afin de mener par la suite les actions correctives.

#### 4.3. Mener les actions correctives

Le type d'action corrective doit être adapté au type de cause. Par conséquent, ces actions sont chiffrées afin d'évaluer l'impact sur la performance du centre de responsabilité.

##### 4.3.1. Les actions correctives

Les actions correctives permettent de résoudre les problèmes posés et d'éliminer les écarts obtenus. Il s'agit de mettre en œuvre une démarche méthodologique (méthode de résolution de problèmes) s'attachant à identifier la cause première d'une situation réelle afin que la solution retenue mise en œuvre puisse éviter toute réapparition des problèmes de même type. Parmi ces actions <sup>2</sup>:

- ❖ Réduire des coûts pour une meilleur utilisation, plus rationnelle, des moyens de production (atelier, bureau, magasins, boutique, transport, logiciel, moyen de communication) ;
- ❖ Proposer des modifications des procédures, de structure, de réseau d'information ainsi que le traitement de ces informations ;
- ❖ Créer, modifier, supprimer, développer des produits ou des services.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> DORIATH (Brigitte), GOUJET (CHRISTIAN), Op.cit, page 206

<sup>2</sup> [www.benlagha.unblog.fr/](http://www.benlagha.unblog.fr/), consulté le 25.04.2022 à 15 :11, Les actions correctives, méthode de résolution des problèmes.

<sup>3</sup> Aissani (Siham), Aissani (Rima), Op.cit, page 76

### 4.3.2. La nature des actions correctives

Principalement on distingue 2 types d'action :

- ❖ C'est le contrôle anticipé qui consiste qu'avant que l'opération ne soit achevée on procède aux mesures correctives pour objectif d'infléchir les premières estimations du résultat ;
- ❖ L'action ne cherche qu'à influencer, les réalisations ultérieures dans ce cas l'écart n'est calculé qu'une fois la tâche accomplie et l'action corrective ne portera que sur l'accomplissement d'une nouvelle tâche.<sup>1</sup>

### 4.3.3 Les caractéristiques des actions correctives<sup>2</sup>

Les caractéristiques sont :

**Rapide** est une mesure effectuée après un laps de temps trop long peut conduire à une action corrective mal adaptée, en effet en prenant en compte des observations dépassées, elle risque d'amener des risques plus grands, l'élaboration d'un système budgétaire permettra donc d'identifier l'intervalle de temps acceptable entre l'apparition d'un dérèglement et sa correction.

**Adaptabilité** l'action corrective ne doit porter que sur des variables qui ont une influence déterminante sur le résultat et encore faut-il renforcer 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.

---

<sup>1</sup> Aissani (Siham), Aissani (Rima), Op.cit., page 77

<sup>2</sup> Ibid., page 77

## **Section 03 : Le pilotage de la performance**

### **Introduction :**

Le contrôle budgétaire fournit une synthèse périodique exprimée en terme financier et tournée vers le passé, la prise de décision exige une information plus rapide, corrective, qualitative, prospective, sur la performance de l'unité et les facteurs qui l'expliquent.<sup>1</sup>

Sur cela la notion de la performance vise la décelération des forces et faiblesse de l'entreprise et permettre d'observer l'évolution par rapport aux acteurs externes.

### **1. La performance**

#### **1.1 Définition de la performance**

La notion de la performance peut être définie :

Définition 1 : « *la performance d'une entreprise est les résultats obtenus par cette dernière au sein de son environnement concurrentiel, lui permettant d'augmenter sa compétitivité, sa rentabilité, ainsi que sa capacité à influencer les autres firmes du secteur (renforcement de son pouvoir de négociation)* ».<sup>2</sup>

Définition 2 : « *est performance dans l'entreprise tout ce qui, et seulement ce qui, contribue à améliorer le couple valeur-coût (à contrario, n'est pas forcément performance ce qui contribue à diminuer le coût ou à augmenter la valeur, isolément)* ».<sup>3</sup>

Définition 3 : « *la performance peut se définir « comme la réalisation des objectifs organisationnels, quelle que soient la nature de la variété de ces objectifs. Cette réalisation peut se comprendre au sens strict (résultat, aboutissement) ou sens large du processus qui mène au résultat (action)* ».<sup>4</sup>

Définition 4 : « *En matière de gestion, la performance est la réalisation des objectifs organisationnels* ».<sup>5</sup>

#### **1.2. Les caractéristiques de la performance<sup>6</sup>**

Les définitions citées ci-avant permettent de mettre en évidence trois caractéristiques fondamentales de la performance qui sont :

##### **A. La traduction par la réalisation**

La performance est donc le résultat d'actions coordonnées, cohérentes entre elle et qui ont mobilisé des moyens (personnel, investissements), ce qui suppose que l'organisation dispose d'un potentiel de réalisation (compétence du personnel, technologies, organisation...).

---

<sup>1</sup> DORIATH (Brigitte), GOUJET (CHRISTIAN), Op.cit., page 287

<sup>2</sup> MEIER (Olivier), *Dico du manager*, édition, Dunod, Paris, 2009, Page 155

<sup>3</sup> LORIN (Philippe), *méthodes et pratiques de la performance, édition*, édition D'Organisation, Paris, France, 1998, Page18

<sup>4</sup> Bourguignon (Alain), *performance et contrôle interne*, édition, éd. D'organisation, Paris, France, 2000, Page 934

<sup>5</sup> Annick (Bourguignon), *peut-on définir la performance*, revue française de comptabilité, n°269

<sup>6</sup> DORIATH (Brigitte), GOUJET (CHRISTIAN), Op.cit, page 174

## **B. L'appréciation par la comparaison**

La comparaison des réalisations aux objectifs, grâce à un ensemble d'indicateurs quantitatives et qualitatives. La comparaison suppose une forme de compétition elle donne lieu à l'interprétation, jugement de valeur qui peut déférer en fonction des acteurs (actionnaires, dirigeant...).

## **C. La comparaison traduit le succès de l'action**

La performance est donc une notion relative au résultat d'une comparaison multiple (diversité des objectifs) et subjective (dépendant de l'acteur qui l'évalue).

### **1.3. Les formes de la performance<sup>1</sup>**

D'après Pierre Baret, la performance globale est « l'agrégation des performances économiques, sociales et environnementales » à travers cette définition, se détache diverses formes de performance qui sont détaillées comme suit :

#### **1.3.1. La performance économique et financière**

Cette performance est mesurée à l'aide du retour sur investissements ROI et du retour sur les attentes ROE.

#### **1.3.2. La performance sociale**

Le bilan social est instrument de mesure pour analyser les conditions sociales des salariés, il regroupe des données telle que les rémunérations, les conditions de travail, les conditions d'hygiène, la sécurité et la formation.

Au-delà d'un simple constat, il permet de dégager des pistes d'amélioration et de définir les actions à mener

#### **1.3.3. La performance environnementale**

C'est une mesure de la performance de l'entreprise dans le domaine environnementale où l'entreprise doit réduire l'impact des opérations de production sur l'environnement par exemple, l'émission de gaz à effet de serre, l'eau, l'énergie, la consommation de pétrole et de matériaux.<sup>2</sup>

#### **1.3.4 La performance sociétale**

Elle est définie comme la mesure du niveau de mise en pratique de la responsabilité sociétale des entreprises envers la société. Elle mesure comment une entreprise met en pratique sa mission et atteint ses objectifs sociaux pour créer de la valeur pour la population qu'elle cible.

---

<sup>1</sup> CHRISTELLE (Baratay), Op.cit., page 211

<sup>2</sup> Samuel (Chrétien), *La performance environnementale des entreprises et le risque de réputation : Une approche axée sur le comportement*, mémoire En vue de l'obtention du grade Maître en sciences, FACULTÉ D'ADMINISTRATION UNIVERSITÉ DE SHERBROOKE, page 27



## 2. La dimension de performance

### 2.1. La performance interne et externe

La performance est appréciée différemment selon les acteurs : clients, salariés, manager, investisseurs, car ils possèdent des objectifs différents ; cependant on distingue :

**La performance externe** qui s'adresse d'une façon générale aux acteurs en relation contractuelle avec l'entreprise

**La performance interne** qui concerne essentiellement les acteurs qui appartient à l'entreprise

**Tableau N° 07** : les composantes de la performance.

La performance externe	La performance interne
Tourné principalement aux actionnaires et organismes financiers	Tourné vers les managers
Porte sur le résultat présent et futur	Porte sur le processus de construction de résultat à partir des ressources de l'entreprise
Nécessite de produire et de communiquer les informations financières	Nécessite de fournir les informations nécessaires à la prise de décision
Génère l'analyse financière des grands équilibres	Aboutit à la définition des variables d'action
Donne lieu à débat entre les parties prenantes	Requiert une vision unique de la performance afin de coordonner les actions de chacun vers un même but

Source : DORIATH (Brigitte), Christian (Goujet), Op.cit, page 175

### 2.2. Les facteurs de la performance

La performance de l'entité repose sur des mesures à satisfaire, qui sont :

L'efficacité est le degré d'atteints des objectifs fixés par l'entreprise et qui est défini comme « *le rapport entre les résultats atteints par un système et les objectifs visés. De ce fait plus les résultats seront proches de caractériser les performances d'un système* <sup>1</sup> ».

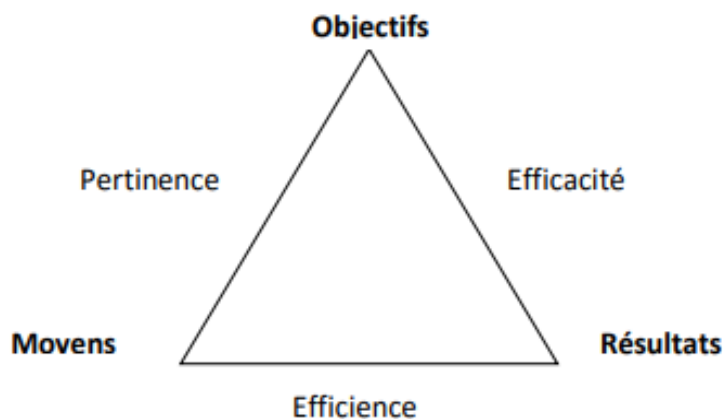
L'efficience est définie comme suit « *l'efficience exprime le rapport entre les objectifs visés et les moyens engagés pour les atteindre* <sup>2</sup> ». Elle est mesurée par la quantité de ressources utilisée pour produire une unité de produit.

<sup>1</sup> BOISLANDELLE, Henri. Mahe, dictionnaire de gestion, vocabulaire, concepts et outils, édition ECONOMIA, Paris, France, 1998, page. 139.

<sup>2</sup> BOISLANDELLE, Henri. Mahe, Op.cit, page 139

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.

**Figure N°21 : Le triangle du contrôle de gestion**



Source : LONING (Hélène), *le contrôle de gestion*, édition DUNDO, Paris 1998, Page 06

### 2.3. Les indicateurs d'analyse de la performance<sup>1</sup>

L'analyse de la performance se fait par centre de responsabilité qui s'apprécie par le degré de réalisation des objectifs à l'aide de critères d'efficacité (objectifs atteints) et d'efficience (moyens mise en œuvre pour atteindre les objectifs).

#### 2.3.1. Les critères d'élaboration des indicateurs<sup>2</sup>

**Les acteurs** est Un indicateur s'établit lors d'une négociation entre le responsable hiérarchique, l'intéressé et le contrôle de gestion qui chiffre et entérine. L'intérêt de l'indicateur doit être évident pour toutes les parties : celle qui a délégué, comme celle qui l'utilise.

**Triangle coût-qualité-délai** veut dire que Les indicateurs se rattachent toujours directement ou indirectement à trois critères : les spécifications (la qualité requise), les délais et les coûts.

**Les facteurs clé de succès** veut dire que La détermination d'un indicateur a lieu en deux temps : le choix de l'indicateur, la détermination de la valeur à atteindre pour chaque indicateur sélectionné.

#### 2.3.2. Les types d'indicateurs<sup>3</sup>

- A. **Les indicateurs particuliers (ratios) :** un ratio est un rapport entre deux données comme CA et l'effectif, production et l'effectif, on l'utilise couramment pour établir un pré-budget.
- B. **Les indicateurs financiers :** Les indicateurs financiers n'ont pas à apparaître là où la réalité est plus facile et plus rapide à appréhender sous forme d'indicateurs physiques.

<sup>1</sup> DORIATH (Brigitte) et GOUJET (CHRISTIAN), Op.cit., page 291

<sup>2</sup> Phillipe (Honorat), Op.cit., page 59

<sup>3</sup> Ibid., page 62

Ce dernier est le premier niveau de mesure de l'activité. Il fait souvent référence à une unité d'œuvre.

- C. **Les indicateurs simples** : ils rendent compte de l'évolution d'un élément. Par exemple, le nombre d'heures passées par les techniciens sur tel projet par rapport au budget, le nombre de pièces x en stock par rapport à un objectif de y.
- D. **Les indicateurs synthétiques** : ils rendent compte de plusieurs évolutions en même temps. Exemples : La valeur du stock, c'est un volume multiplié par des coûts unitaires. C'est l'augmentation à la fois de la quantité en stock et du coût unitaire de chaque produit.

**Tableau N° 08** : Critère d'indicateurs de performance.

Critères	Indicateurs
Qualité des produits	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Taux de rebus.</li> <li>- Nombre de réclamations clients.</li> <li>- Coût de répartition service après-vente.</li> </ul>
Flexibilité	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Nombre de lots produits pendant une période.</li> <li>- Temps de réglage ou changement d'une machine.</li> <li>- Délai entre la commande et la livraison.</li> </ul>
Fiabilité des livraisons	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Délai de livraison.</li> <li>- Nombre de livraison hors délai.</li> <li>- Nombre de retours.</li> </ul>
Productivité	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Production en valeurs / nombre d'heures en main d'œuvre.</li> <li>- Valeur ajoutée / effectif employée.</li> </ul>
Sécurité	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Nombre d'accidents de travail.</li> <li>- Nombre d'arrêts liés à un accident.</li> <li>- Nombre d'heures perdues.</li> </ul>

Source : DORIATH (Brigitte) et Christian (Goujet), Op.cit, page 291

### 3. Les outils d'analyse de la performance

Pour évaluer piloter et contrôler la performance de l'entreprise, cette dernière a besoin d'exploiter rapidement un ensemble d'informations synthétiques et pertinentes. D'où elle dispose des outils de gestion complémentaires à la gestion budgétaire qui sont<sup>1</sup> :

#### 3.1. Les Tableaux de bord

Le tableau de bord rassemble les indicateurs significatifs à caractère financier, commercial, technique utile au pilotage de la performance à courte terme. Il y a lieu d'établir un tableau de bord par centre de responsabilité ou par niveau hiérarchique avec ses propres spécificités.<sup>2</sup>

##### 3.1.1. L'objectif des tableaux de bords

Les tableaux de bords ont pour objectif d'aider les responsables dans la recherche de la maîtrise de la performance, leurs objectifs se résument en :

- ❖ L'obtention rapide des indicateurs de gestion pour chaque centre de responsabilité ;
- ❖ L'analyse de l'évolution de temps réel des indicateurs de gestion à l'aide des écarts et des ratios ;
- ❖ La mesure des effets induits par les actions correctives ;
- ❖ Favoriser la communication interne transversale et par voie hiérarchique.

##### 3.1.2. La structure des tableaux de bords<sup>3</sup>

Le tableau de bord est constitué d'un ensemble d'indicateurs financiers, quantitatifs et qualitatifs définis en fonction :

- ❖ **Du champ d'intervention** du responsable auquel il s'adresse ;
- ❖ **De l'entreprise**, son activité et sa taille ;
- ❖ **De l'environnement** à travers le marché, la concurrence, la technologie et la conjoncture.

### 3.2. Le Reporting

Le reporting permet de fournir à la hiérarchie un compte rendu périodiques des actions accomplies et des résultat obtenus par une unité de gestion (centre de responsabilité, filiale, usine ...).

C'est un outil de contrôle à posteriori, primordiale pour les entreprises dont la gestion est décentralisée. Il ne doit comporter que des données synthétiques pertinentes afin de faciliter leur interprétation, leur comparaison et les prises de décisions.<sup>4</sup>

---

<sup>1</sup> Béatrice, Francis (Grandguillot), Op.cit., Page 121

<sup>2</sup> Ibid., Page 121

<sup>3</sup> DORIATH (Brigitte), GOUJET (CHRISTIAN), Op.cit., page 288

<sup>4</sup> Béatrice, Francis (Grandguillot), Op.cit., page 124

### A. L'objectif du reporting<sup>1</sup>

Il permet aux supérieurs hiérarchiques directs ou à la direction générale d'effectuer un suivi soutenu du pilotage de la performance confié au responsable de chacune des unités de gestion ainsi :

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

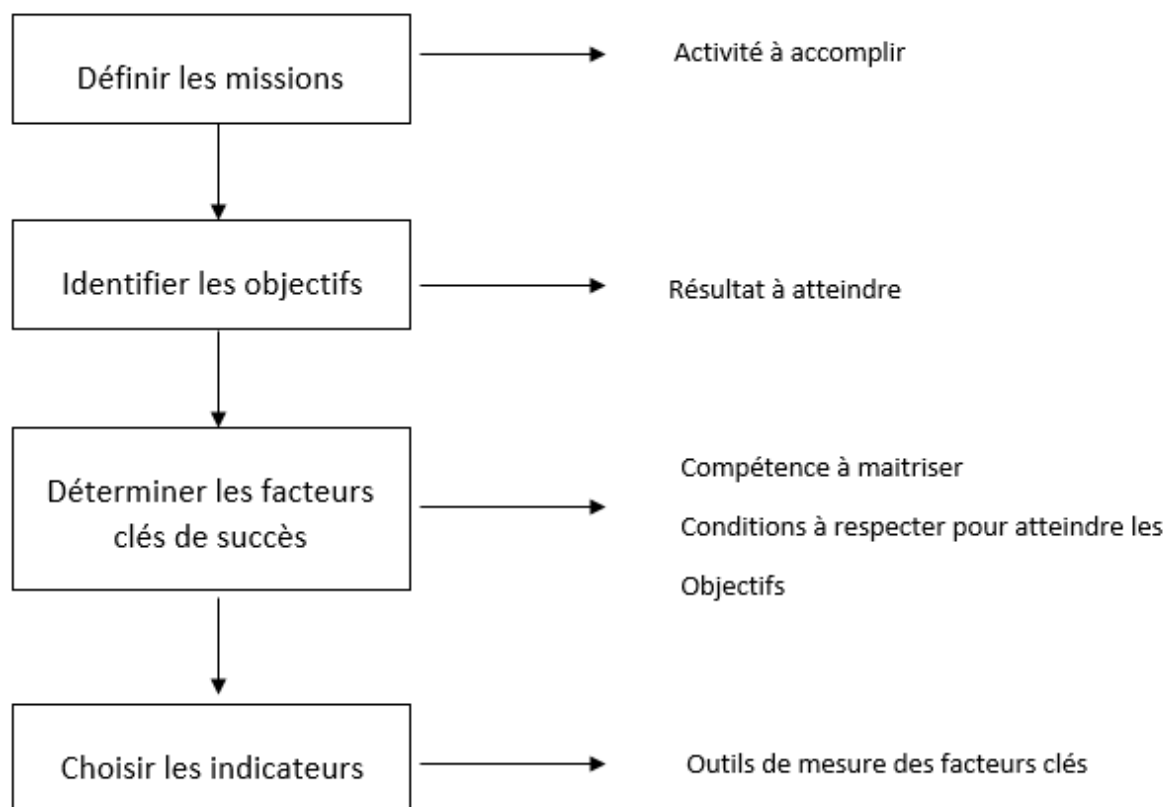
### B. La structure du reporting

La remontée des comptes comporte principalement :

**Des informations financières** transmises concernent par exemple : le chiffre d'affaires, les marges, les comptes d'exploitation en coût directs, les investissements et le BFR.

**Des informations de gestion** principalement des indicateurs de gestion qui sera consolidée à chaque niveau hiérarchique <sup>2</sup>.

**Figure N°22** : La démarche de la sélection des indicateurs de performance.



Source : Béatrice, Francis (Grandguillot), Op.cit, Page 124

<sup>1</sup> Béatrice, Francis (Grandguillot), Op.cit., page 124

<sup>2</sup> DORIATH (Brigitte), GOUJET (CHRISTIAN), Op.cit., page 299

## 4. Les segments d'analyse de performance

### 4.1. Le segment des ressources humaines<sup>1</sup>

Les ressources humaines constituent un capital essentiel pour l'entreprise, d'où l'évaluation et l'analyse aussi bien de la dimension quantitative des coûts des ressources humaines que la dimension qualitative des compétences, des comportements des acteurs et du climat social de l'organisation.

La maîtrise des coûts salariaux devient un enjeu important sur le plan de la gestion des ressources humaines.

D'où on procède à une analyse détaillée des composantes de ressources humaines :

- A. **Analyse par masse salariale** d'une année donnée est le résultat d'un effectif global (E) qui est composé des catégories ( $E_c$ ) et par un salaire moyen annuel global (S).

$$\text{Masse salariale} = \text{Somme } \{(E)_c * (S_c)\} / (E)$$

- B. **Analyse par effectif** qui permet de calculer la différence d'effectif global (E) entre les deux années, valorisé au salaire moyen global (S) annuel de l'année de référence.

$$\text{Écart/effectif} = \{(E)_{n+1} - (E)_n\} \times (S)_n$$

- C. **Analyse par ancienneté** : Dans ce cas, on connaît l'effectif par ancienneté ( $E_a$ ) ainsi que le salaire moyen annuel global de ce niveau d'ancienneté ( $S_a$ ). Dans tous les cas, on vérifie que :

$$\text{Ancienneté / catégorie} = \text{Somme}\{(E_a) * (S_a)\} / (E_c)$$

$E_c$  : l'effectif par catégorie.

$S_c$  : les salaires moyens annuels globaux de catégories.

E : l'effectif global.

$S_a$  : les salaires moyens annuels globaux de niveau d'ancienneté.

$E_a$  : l'effectif des anciennetés.

<sup>1</sup> ALAZARD (Claude) et SEPARI (Sabine), Op.cit., Page 492

## 4.2. Le segment de la qualité

La qualité est « *l'ensemble des propriétés et caractéristiques d'un produit ou d'un service qui lui confère l'aptitude à satisfaire des besoins exprimés ou implicites* »<sup>1</sup>.

La performance en matière de qualité s'appuie sur des outils ou techniques qui ont tous en commun de demander une participation des acteurs et intègrent ainsi les opérateurs de base dans la démarche. Ils peuvent être outil de diagnostic, comme le diagramme d'Ishikawa, ou moyen de prévention, comme les poka-yoke.<sup>2</sup>

Un indicateur de qualité peut être perçu comme une information donnée, reliée à un phénomène et destinée à en étudier les évolutions par rapport aux objectifs qualité.

Il existe différents types d'indicateurs de performance de la qualité qui sont les suivants :

### 4.2.1. Le diagramme d'Ishikawa

C'est un diagramme qui propose une démarche de réflexion pour mener une analyse d'amélioration d'une situation ou de résolution de problème : c'est le diagramme cause-effet ou en arête de poisson.<sup>3</sup>

### 4.2.2. Le questionnement QQQQC<sup>4</sup>

C'est un outil reposant sur une attitude interrogative permettant la collecte d'informations et la remise en cause de l'existant. Le questionnement d'une analyse descriptive s'appuie sur 5 questions de base :

De Quoi s'agit-il ? définir le processus, ses limites, ses buts...

Qui fait le travail ? effectif, descriptif des postes, niveau de qualification...

Où cela se passe-t-il ? implantation des locaux, place dans l'organigramme...

Quand se fait le travail ? tâches continues ou non, délai total, contraintes extérieures...

Comment se fait le travail ? modes opératoires, documents utilisés, moyens de contrôle...

### 4.2.3. Le brainstorming

C'est une technique de groupe destinée à simuler l'imagination des participants en vue de leur faire produire le maximum d'idées dans le minimum de temps.

L'idée est de simuler la créativité de tous afin d'étudier le problème, d'imaginer les causes et de trouver les solutions sur un temps court.

### 4.2.4. Le cercle de qualité

Qui est animé par un responsable hiérarchique direct, et utilise des méthodes et des outils d'analyse précis, élabore des solutions les met en application et permet de faire évoluer les structures et les hommes vers un management participatif pour une meilleure qualité.

---

<sup>1</sup> La norme iso 8402, (International Organisation for Standardisation)

<sup>2</sup> Alazard (CLAUDE), Op.cit., page 453

<sup>3</sup> Ibid., page 453

<sup>4</sup> CHRISTELLE (Baratay), Op.cit., page 247

### 4.3. Le segment des coûts

La démarche d'analyse de la performance en matière de gestion des coûts s'inscrit dans une démarche d'amélioration des processus et en particulier du processus stratégique de la conception des produits. D'où l'entreprise vise à maîtriser les coûts engendrés par son cycle d'exploitation en respectant sa politique de la qualité.

A partir de cela il existe plusieurs méthodes pour analyser la performance en matière des coûts qui sont les suivants :

#### 4.3.1. L'analyse de la valeur

Qui se considère comme une méthode de compétitivité organisée et créative visant la satisfaction du besoin de l'utilisateur par une démarche spécifique de conception à la fois fonctionnelle, économique et pluridisciplinaire.

Elle vise à peser la grandeur de la satisfaction par rapport au coût : <sup>1</sup>

$$\text{Valeur} = \frac{\text{la satisfaction de la fonction}}{\text{cout}}$$

#### 4.3.2. Les coûts cibles

Qui est une méthode pratiquée initialement par les entreprises japonaises qui permet de passer les objectifs de coûts et d'activité à la conception et à la planification de nouveaux produits, de fournir une base au contrôle effectué par la suite lors de la phase opérationnelle, et de s'assurer que ces produits atteignent les objectifs de profitabilité fixés pour leur cycle de vie <sup>2</sup>.

$$\text{Coût cible} = \text{Prix de vent cible} - \text{Profit désiré}$$

---

<sup>1</sup> Alazard (CLAUDE), Op.cit., page 461

<sup>2</sup> Ibid., page 631



### **Conclusion :**

A la fin de la phase d'exécution de budget, les managers passent à la phase du contrôle budgétaire qui se comporte comme une étape primordiale dans le processus budgétaire.

D'où l'analyse de la performance de l'entreprise permet d'identifier le chemin de réalisation des objectifs cités précédemment dans les plans d'action. Ainsi que le contrôle tire des indicateurs de mesure de la performance de l'entreprise à partir des écarts budgétaires entre le réel et le prévu.

De cela le présent chapitre nous a permis d'aborder les étapes de réalisation d'une démarche du contrôle et de montrer comment établir les spécifiques écarts nécessaires à l'analyse de chaque structures et centre de responsabilité.

D'où nous avons pris le tableau de bord et le reporting comme des outils fournissant des indicateurs et permettant de commenter la performance de l'entreprise sur un segment choisi.

**CHAPITRE III : La gestion budgétaire au  
sein de l'unité photovoltaïque de  
l'entreprise ENIE**

## **Introduction**

Pour arriver à concrétiser le travail cité ci-avant en matière de pilotage de la performance de l'entreprise, en s'appuyant sur la gestion budgétaire à travers l'élaboration des budgets de gestion qui pourront servir à aider les managers à la prise de décision et l'analyse de l'efficacité des plans d'action établis par la direction générale. Nous allons passer au champ d'application pour voir comment les entreprises pratiquent-elles la gestion budgétaire.

De cela notre choix de la mise en pratique a été porté sur l'entreprise ENIE et principalement sur son unité de production photovoltaïque. Ce choix revient à la relation entre l'objet de notre étude et la nature de l'activité de l'entreprise qui est la production et la commercialisation des produits.

Notre stage a été au sein du service de contrôle de gestion de l'unité où nous avons entretenu avec le responsable de ce service, à travers une série de questions que nous lui avons adressées et en s'appuyant aussi sur les techniques d'observation.

Notre étude de cas s'est portée sur l'étude de la procédure d'élaboration de budgets prévisionnels afin de comparer les prévisions aux réalisations et tirer les points forts et faibles de l'entreprise.

A cet effet, le présent chapitre représente la partie pratique de notre étude et qui permettra d'étudier comment l'entreprise apprend de ses expériences passées qui servent à la mesure de ses capacités et ses forces, en vue de pouvoir planifier ses objectifs et les transformer en outils financiers aidant à la maîtrise de la performance de ses activités.

Le chapitre est subdivisé en trois sections :

La première section est consacrée à la présentation de la direction générale de l'ENIE plus l'organisme d'accueil (unité photovoltaïque) ainsi que les différents services y compris le service du contrôle de gestion qui est chargé de la mise en œuvre du système budgétaire.

La deuxième section porte sur la collecte des données nécessaires auprès des services de l'unité pour pouvoir élaborer le budget opérationnel de l'unité.

La troisième section consiste à étudier la mise en place du contrôle budgétaire et comment cela sert à atteindre des écarts et indicateurs pour analyser et commenter la performance de l'entreprise.

## **Section 01 : Présentation de l'organisme d'accueil**

L'ENIE est une entreprise de fabrication de produits audio-visuelle et de composants électroniques, à caractère des capitaux public, et s'exerce dans le domaine des industries photovoltaïque. Elle occupe une place importante dans le marché grâce à ses efforts de la recherche et de développement de produits.

La présente section s'occupe de présenter L'ENIE ainsi son unité de production photovoltaïque

### **1. Présentation de l'entreprise ENIE et ses unités**

#### **1.1. L'entreprise ENIE**

La Société Nationale des Industries Electriques et Electroniques (ENIE) a été créée en 1969 à Sidi Bel Abbes conformément au décret n° 68/86 du 21 octobre 1969, et s'appelait SONELEC, et sa création s'inscrivait dans le cadre de la stratégie de développement adoptée depuis 1965. Par décision du Ministère du Plan avec une enveloppe financière de 1520 millions de dinars algériens.<sup>1</sup>

#### **1.2. Historique<sup>2</sup>**

Depuis sa création, ENIE est passée par des étapes importantes dans son histoire :

- ❖ 1969 : la création de l'entreprise SONELEC ;
- ❖ 1983 : Restructuration organique de la SONELEC et création de l'ENIE ;
- ❖ 1989 : Passage à l'autonomie de l'entreprise avec un capital de 40 millions de DA ;
- ❖ 1996 : Recapitalisation de l'entreprise et dotation d'un capital social de 1 700 millions de DA ;
- ❖ 2003 : Depuis cette date, toutes les actions sont détenues par la société de gestion des participations des industries électro-domestiques, par abréviation la SGP INDELEC SPA ;
- ❖ 2007 : Mise en œuvre du décret du 04 juillet 2007 portant sur la réévaluation des immobilisations qui a eu pour effet de porter le capital social à 8 322 millions de DA.
- ❖ 2009 : Examen et approbation par le CPE du PLD ENIE ;
- ❖ 2011 : Réexamen par le CPE du plan de développement de ENIE et ALFATRON.

La SONELEC a intégré le processus de restructuration conformément au décret n° (80/242) du 04 octobre 1980. Fin 1982, un ensemble d'établissements est né, dont l'Entreprise nationale des industries électroniques (ENIE) : qui a été institué par le décret n° 320/82 du 23 octobre 1982.

L'une des conditions les plus importantes de la restructuration était liée à deux facteurs principaux : l'évolution des mentalités d'une part, et la nécessité de réformer les structures en adoptant des structures organisationnelles appropriées.

---

<sup>1</sup> Service RH, document présentatif de l'entreprise.

<sup>2</sup> [www.enie.dz/?page\\_id=406](http://www.enie.dz/?page_id=406), consulté le 04.05.2022 à 17 :16

L'objectif de cette restructuration était la justesse de la gestion en fonction de la taille de l'établissement, de sa spécialisation et de la complexité de ses fonctions. Compte tenu de la faible capacité concurrentielle, du grand nombre de problèmes de financement et de la négligence du système d'information, il a ouvert la voie à une autre étape représentée par un nouveau mode de gestion appelé l'indépendance des établissements, qui a conduit à sa transformation depuis Mars 1989 en une société publique par actions située dans la zone industrielle de Sidi Bel Abbès.

### 1.3. L'objectif de l'entreprise

L'ENIE vise à atteindre deux rôles principaux importants, à savoir le rôle économique et social.

Sur le plan économique : Il est représenté dans l'élaboration d'une stratégie de développement de l'industrie électronique à travers laquelle elle pourrait :

- ❖ Maîtriser les techniques et les technologies nécessaires au développement et contrôle de la qualité de ses produits ;
- ❖ S'étendre dans d'autres secteurs industriels ;
- ❖ Améliorer sa gamme de produits ;
- ❖ Développer la chaîne de distribution ;
- ❖ Répondre aux exigences du marché ;
- ❖ Encourager les travaux de recherche et développement.

Sur le plan social : l'entreprise a un rôle important dans la relance de son environnement social qui se résume en :

- ❖ Améliorer la qualité de vie des travailleurs en versant des salaires, des subventions, des indemnités, etc. ;
- ❖ Offrir des opportunités d'emploi ;
- ❖ Soutenir les directives gouvernementales en matière de développement durable global ;
- ❖ Promouvoir l'investissement public.

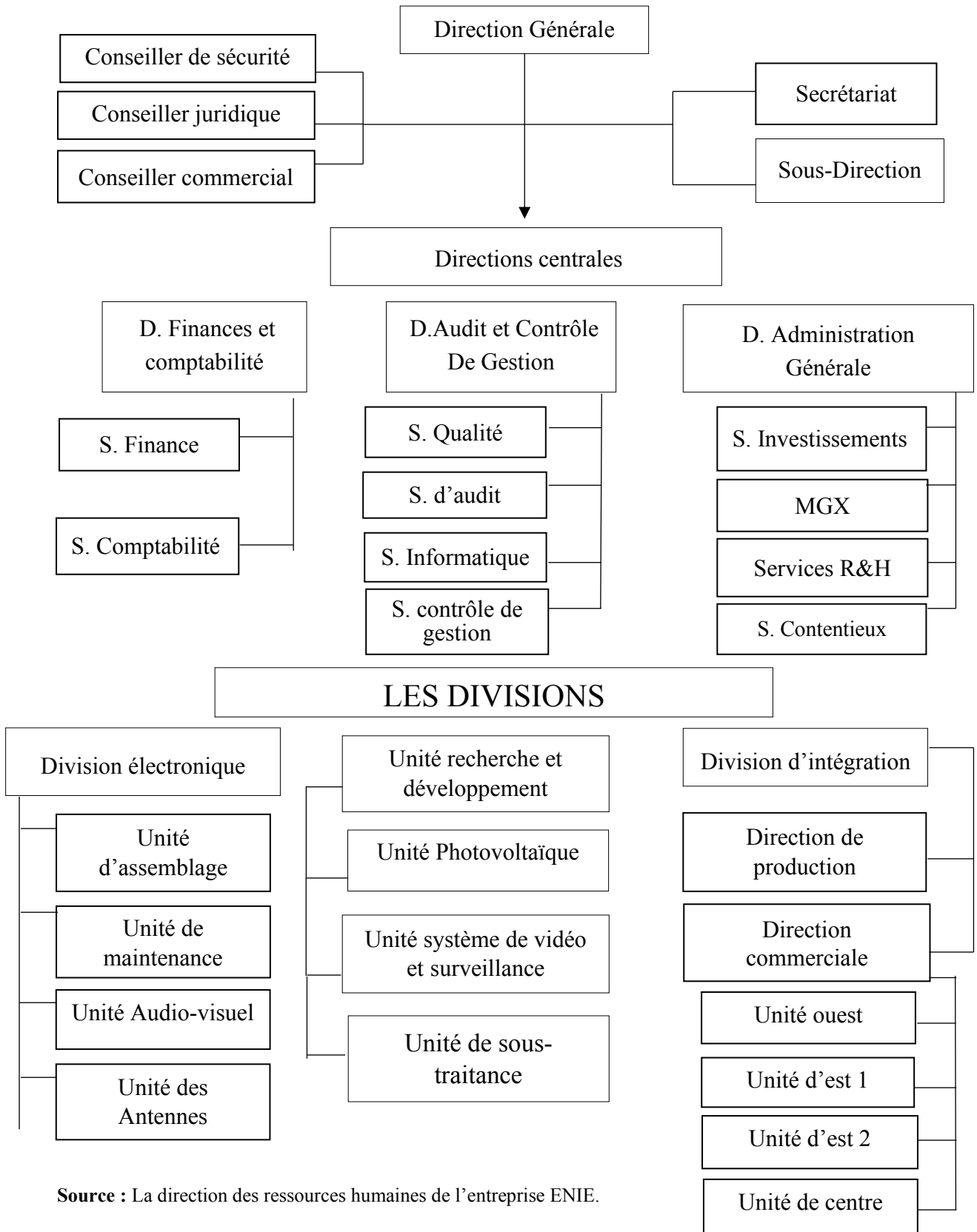
En plus de son rôle économique et sociale, ENIE a un rôle sociétal qui est représentée dans l'insertion de l'entreprise dans la politique nationale du gouvernement des énergies renouvelables dont la capacité de production de ses projets avoisine les 22 GW à l'horizon 2030 dont 13,5 GW en technologie photovoltaïque.<sup>1</sup>

---

<sup>1</sup> [www.enie.dz](http://www.enie.dz), consulté le 05.05.2022 à 19 :57

### 1.4. L'organigramme de l'ENIE

Figure N°23 : L'organigramme de l'entreprise ENIE.



Source : La direction des ressources humaines de l'entreprise ENIE.

## 1.5. La fiche technique de l'entreprise ENIE

Tableau N° 09 : Généralités sur ENIE.

<b>Raison social</b>	Entreprise Nationale des Industries Électroniques
<b>La forme juridique</b>	Société par actions à capitaux public
<b>Siège social</b>	Zone industrielle Sidi Bel Abbés
<b>Capital social</b>	8 322 000 000 DA
<b>Année de la création</b>	Née de la restructuration organique de SONELEC en 1982
<b>Secteurs d'activité</b>	L'industrie électronique
<b>Registre de commerce</b>	Sidi Bel Abbes B 89 005.
<b>Gamme de produits</b>	Les appareils électroménagers, panneaux solaires, les fils électroniques
<b>Effectif</b>	1 329 agents

Source : élaboré par nous-même, à partir des documents internes à l'entreprise

## 2. L'activité de l'ENIE

Les activités de l'ENIE se varient selon l'unité qui opère la production

### 2.1. La composition de L'ENIE

- ❖ Cinq (05) unités de production implantées à Sidi Bel Abbés et également en dehors de l'enceinte.
- ❖ Cinq (05) unités régionales de distribution chargées de la commercialisation et du service après-vente des produits électroniques grand public ainsi qu'une gamme importante de produits professionnels, situées à Sidi Bel Abbés, Blida, Sétif, Annaba et Laghouat.
- ❖ Deux (02) unités de soutien, chargées de la gestion du patrimoine et des utilités, et de la maintenance.
- ❖ Une (01) filiale sise à Hassi Ameer Oran, chargée de la fabrication et de la commercialisation des équipements et des solutions informatiques.

## 2.2. Les domaines d'activité de L'ENIE

L'ENIE depuis sa création était une entreprise fortement intégrée, ses activités sont très variables en matière d'assemblage des produits électroniques, pièces métalloplastiques et les composants électroniques, en plus de sa mission de production, elle est active dans la prestation des services de rénovation et développement des produit électronique.

Également, elle intervient dans 06 grands domaines d'activité composés de plusieurs segments d'activités, nous citons les suivants :

- ❖ **Electronique grand public** : fabrication de téléviseurs, LCD, LED et Smart TV et d'appareils de reproduction et lecture vidéo, magnétoscope et DVD ainsi les appareils audio et produits annexes (antennes hertziennes, et balances électroniques de précision).
- ❖ **Composants électroniques** : fabrication de composants actifs et passifs, sous-ensembles électroniques, cartes électroniques et composants traversant pour chaines d'insertion radiale et axiale.
- ❖ **Production Energies Renouvelables** : à travers les panneaux photovoltaïques à base de solaire.
- ❖ **Composants métalliques et plastiques** : fabrication de pièces plastiques et métalliques (aussi bien celles entrants dans l'assemblage des produits finis grand public que celles rentrants dans la fabrication des composants électroniques).
- ❖ **Electronique professionnelle** : fabrication de balances électroniques, tablettes, machines à laver, Affichage à LED, et diverses prestations de maintenance et étalonnage.

## 3. L'unité de production photovoltaïque

### 3.1. Présentation de l'unité photovoltaïque

L'unité photovoltaïque fait partie de l'ensemble des activités de l'entreprise ENIE, crée le 01 avril 2015 et qui consacre son activité à la production de cellules électroniques pour bénéficier de l'énergie solaire dirigée vers des fins diverses (éclairage public, usage local, pompe solaire, sac solaire, mobile solaire).

Cette unité s'inscrit dans le cadre du plan de développement et de relance de l'entreprise adopté par le CPE en juin 2011. Ainsi, les opérations liées à la matérialisation de cette unité avaient trait à l'acquisition d'une ligne d'encapsulation des panneaux solaires photovoltaïques d'une capacité de 6 MW extensible jusqu'à 45 en trois équipes et à la formation du collectif sur le procédé de fabrication, l'exploitation et la maintenance des équipements.<sup>1</sup>

### 3.2. L'activité de l'unité

Cette unité est spécialisée dans la fabrication des panneaux solaires, en plus de son savoir-faire, elle répond aux besoins spécifiques du client par l'étude technicoéconomique des demandes et la proposition de meilleures solutions, l'exécution et la garantie des installations.

---

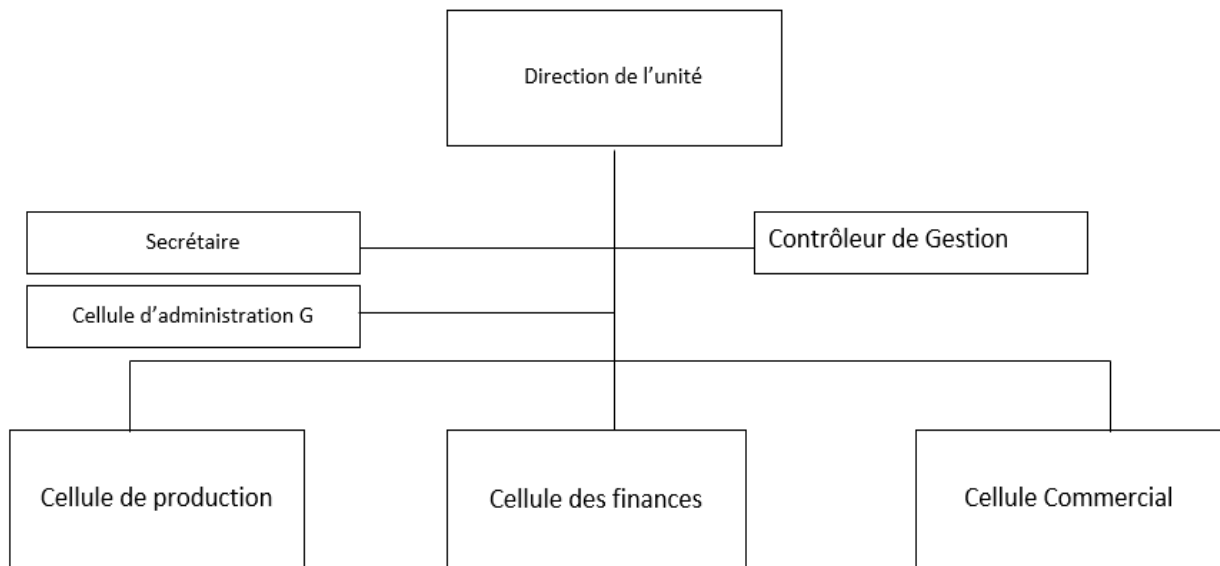
<sup>1</sup> [www.enie.dz/?p=874](http://www.enie.dz/?p=874), consulté le 05.05.2022 à 20 :45



En effet, l'unité dispose d'une variété d'activité qui lui permet de proposer une gamme de produits répond aux exigences de sa clientèle :

- ❖ Eclairage public solaire
- ❖ Pompage solaire-Habitations isolées
- ❖ Chauffe-Eau Solaire
- ❖ Chariot mobile
- ❖ Installations professionnelles (centrales solaires)

**Figure N°24 : L'organigramme de l'unité photovoltaïque**



Source : Le service des ressources humaines de l'unité photovoltaïque

### 3.3. Présentation des structures de l'unité

#### 3.3.1 Cellule d'administration générale

Elle s'occupe de gérer les procédures administratives en supervisant ses différents services et en assurant la coordination entre eux. Elle dirige et contrôle également les activités des services de la paie, soutien et juridique.

**Le service de la paie** qui s'occupe de la gestion de salaires des employés et toutes charges liées au facteur humaine de l'unité.

**Le service de soutien** dont le rôle est d'organiser les missions et taches assimilées à chaque employé et structure de l'unité.

**Le service juridique** qui s'occupe de valider la conformité des activités et transactions de l'unité aux dispositifs législatives.

### 3.3.2 Cellule de finance et comptabilité

Son rôle se résume principalement dans le traitement des différents flux comptables et financiers induits par l'entité, composé des services de :

**Comptabilité** qui s'occupe d'assurer l'imputation comptable de différentes opérations (achats, vent, encaissement...).

**Finance** pour mission d'assurer la solvabilité de l'entreprise envers ses engagements en matière de liquidité et d'établir des rapports permanents sur l'état financière de l'entreprise.

**Comptabilité de gestion** qui assure le calcul du prix de revient des produits.

### 3.3.3. Cellule de production

Elle gère les exigences de l'activité de production (lancement des machines et la maintenance).et assure la coordination entre les services de la chaine, la maintenance et la production sans ignorer la fonction de la qualité.

### 3.3.4. Cellule commerciale

Sa mission comprend la mise en œuvre des programmes de vente, traiter et accompagner les exigences de clientèle en matière de qualité et de service après-vente, améliorer et renforcer son réseau de distribution.

### 3.3.5 Le service contrôle de gestion<sup>1</sup>

Notre stage s'est déroulé au sein du service de contrôle de gestion de l'unité photovoltaïque de l'ENIE, le choix du lieu de stage a été sélectionné en vue de la relation entre notre objet d'étude et les tâches et missions rattachées à ce service.

Le présent service est rattaché hiérarchiquement à la direction générale de l'unité vu l'importance que l'ENIE donne aux efforts de la planification et du pilotage pour aboutir à une stratégie à longue durée basant sur la performance et l'efficacité de ses fonctions et services et de définir les objectifs à atteindre sur l'axe opérationnel.

En outre, le contrôleur de gestion fournit des efforts importants dans le contrôle, traitement de l'information et l'élaboration des états et rapports résumant la situation financière et opérationnelle de l'unité qui servent à la maîtrise de la gestion de l'unité et de se familiariser avec l'environnement économique, d'autre part il collabore avec les différents centres de responsabilité en matière de la définition des objectifs, la mobilisation des ressources pour atteindre ces objectifs et la mise en œuvre du contrôle.

#### Les tâches assignées

- ❖ Suivi de la gestion à travers le rapport mensuel incluant les tableaux de bord de gestion ;
- ❖ Préparer des budgets prévisionnels pour déterminer dans quelle mesure les objectifs de l'organisation sont atteints ;
- ❖ Aider les responsables opérationnels à la prise de décision ;
- ❖ L'élaboration des tableaux de bords ;

---

<sup>1</sup> Elaborer par nous-même suivant les orientations du contrôleur de gestion

- ❖ Fournir les décisions nécessaires en proportion de la correction nécessaire aux managers.

De ce fait, notre stage va s'intéresser à la mise en œuvre du système budgétaire et comment nous arrivons à élaborer les différents budgets pour chaque centre de responsabilité avant de passer au suivi de la réalisation des budgets et de procéder une série d'analyse des écarts et indicateurs pour juger la performance et les actions prises par l'unité afin de mettre en œuvre les actions correctives nécessaires.

#### **4. Les ressources de l'unité**

##### **4.1. Le programme de production**

Les panneaux solaires sont produits et commercialisés selon des spécificités exigées par la clientèle. Les produits ciblent chaque client en fonction de ses exigences et du modèle souhaité, par conséquent la production répond au besoin d'utilisation :

- ❖ Eclairage public ;
- ❖ Réseau Télécom ;
- ❖ Sac solaire ;
- ❖ Véhicule solaire mobile ;
- ❖ Pompage solaire.

Le processus de production se déroule sur une chaîne de fabrication comprenant trois phases de réalisation, qui nécessitent en premier lieu une technologie adaptée aux types de panneaux produits plus une main d'œuvre très qualifiée aux manipulations des cellules.

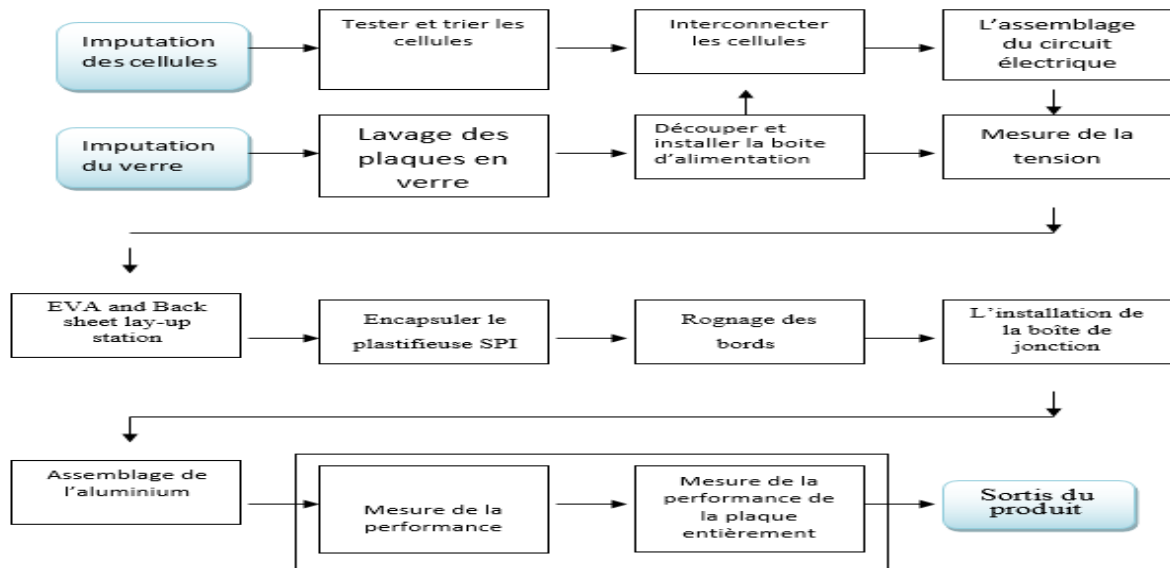
En première phase, la chaîne de production reçoit les cellules et le verre qui seront imputés pour les tester, trier et laver afin de les connecter et passer à l'assemblage et le test de tension.

Le module d'assemblage passe à l'encapsulation de plastifieuse SPI, rognage des bords afin d'ajouter la boîte de jonction.

En dernière phase, le panneau est assemblé par l'aluminium et passe au test de la performance afin de l'envoyer au stock de produits.

Le schéma suivant résume les différentes étapes de la fabrication d'un panneau solaire :

Figure N°25 : Le processus d'assemblage des modules



Source : traduit de (la cellule de production de l'unité photovoltaïque).

Tableau N°10 : Classification de produits de l'unité.

Production	
PV, Photovoltaïque	PV, (100W)
	PV, (120W)
	PV, (155W)
	PV, (160W)
	PV, (180W)
	PV, (190W Poly)
	PV, (200Wc)
	PV, (200 watt Mono)
	PV, (230W)
	PV, (320W)
PV, (250W)	
Revente	
Kit Solaire	Kit, S (PV 120W)
	Kit, S (PV 160W)
	Kit, S (PV 180W)
	Kit, S (PV 230W)
	Kit, S (PV 250W)
	Kit, S (PV 320W)
UEP (unité éclairage public)	UEP, (PV 100W)
	UEP, (PV 155W)
	UEP, (PV 190W)
	UEP, (PV 200W)
	UEP, (PV 200W /24V)

Source : Les données de la cellule commerciale

#### 4.2. L'effectif du personnel

La gestion des ressources humaines de l'unité s'inscrit dans la politique globale des RH de l'ENIE qui vise une protection sociale et un climat de travail favorable aux employés ainsi de garantir leurs droits d'une part et de gérer les besoins de l'entreprise en matière de compétences et savoir-faire.

En outre l'effectif de l'unité se répartit entre deux catégories majeures en fonction du type de contrat de l'employé temporaire ou indéterminé ainsi de type de son poste qui peut être un cadre supérieur, cadre, maîtrise, exécution.

**Tableau N° 11** : la structure des ressources humaines de l'unité photovoltaïque (Année 2017)

Unité : (KDA)

	Effectifs	Salaire de base	Salaire brute	Charges patronale	Total	Poids
Cadres supérieurs	2	61	188	47	235	8.3%
Cadres	12	277	622	148	770	27.2%
Maitrise	7	132	306	67	373	13.2%
Exécution	15	229	462	96	559	19.9%
Temporaire	16	321	671	154	825	29.1%
CTA	4	42	42	22	64	2.3%
<b>Total</b>	<b>59</b>	<b>1 077</b>	<b>2 292</b>	<b>534</b>	<b>2 827</b>	<b>100%</b>

Source : le rapport mensuel d'activité Mars 2017

## **Section 02 : L'élaboration des budgets au sein de l'unité photovoltaïque ENIE**

Un système budgétaire est construit à partir de la collecte de données auprès de l'ensemble des services de l'entreprise, où le chargé de l'élaboration de budgets utilise ces données en prise en compte les aspirations de chaque centre de responsabilité pour pouvoir élaborer des budgets prévisionnels.

Dans le cadre de la mise en place du système budgétaire au sein de **l'unité photovoltaïque** incluant les différents paramètres en relation avec l'enchaînement du processus de prévision de budgets, et suivant les objectifs de l'unité.

### **1. La gestion budgétaire au sein de l'unité photovoltaïque**

L'élaboration du système budgétaire au sein de L'ENIE en globale et l'unité photovoltaïque en particulier fait de l'effort d'organiser les fonctions, structures de l'entité, plus de collecter des flux de données venant de l'exploitation des ressources de l'entreprise qui serviront à déterminer les capacités d'elle-même sur les différents segments : ventes, production, approvisionnements, investissements et ressources humaines.

De ce fait, les informations obtenues fournissent à l'entreprise un historique de situations auxquelles elle a fait face. Et qui lui permettrait de l'extrapoler à l'avenir afin de pouvoir réaliser la partie des prévisions qui consiste à déterminer les différentes informations permettant de réaliser les budgets prévisionnels en prenant en considération de l'environnement économique et les aspirations des responsables.

#### **1.1. La procédure d'élaboration du système budgétaire**

La procédure d'élaboration du système budgétaire définit les règles et les étapes chronologiques régissant l'établissement et le suivi du budget de l'entreprise.

Elle permet d'assurer la contribution à la coordination et l'exécution du programme d'action dont il couvre les aspects tant financiers que physiques et tient lieu de feuille de route pour les gestionnaires de l'entreprise.

Le champ budgétaire concerne, d'une part, l'élaboration du budget et d'autre part son suivi, qui concerne de vérifier que les objectifs fixés sont atteints (mesure des réalisations).

Le budget représente un excellent outil d'analyse des performances de l'entreprise et il passe par 3 étapes primordiales :

Première étape : la prévision dont les acteurs dans tous les niveaux de décision de l'entreprise participent à :

- ❖ La collecte des informations ;
- ❖ La définition des objectifs, chacun dans son domaine d'activité.

Deuxième étape : la budgétisation dont les acteurs sont la direction générale, les directeurs d'unité, le directeur des approvisionnements, le directeur commercial, le directeur des ressources humaine et le responsable de contrôle de gestion, consiste à :

- ❖ Choisir les hypothèses de travail et fixer les objectifs globaux de l'entreprise ;

- ❖ Négocier des objectifs assignés aux unités opérationnelles ;
- ❖ Fixer le budget définitif ;
- ❖ Exécuter le budget.

Troisième étape : le contrôleur de gestion est l'acteur unique qui est chargé des missions suivantes :

- ❖ Comparer le niveau des réalisations aux prévisions arrêtées ;
- ❖ Constater les écarts éventuels et analyser leurs causes et origines pour proposer les mesures correctives aux causes des écarts et s'assurer de leur mise en œuvre.

Le processus de l'implantation de budgets passe par les étapes suivantes <sup>1</sup>:

**La campagne budgétaire**, a cette étape la direction générale de l'entreprise procède à des orientations aux directeurs des unités pour fixer leurs propositions en matière d'objectifs opérationnels au niveau de chaque unité.

**Le projet de budget**, cette étape consiste entamer des réunions au niveaux de chaque unité composée de différents responsables opérationnels pour étudier et analyser les objectifs de chaque structure, en suivant toujours les orientations de la **DG** afin de réaliser un pré-budget.

**Le budget des unités** sur la base du contenu de la lettre d'orientation générale, les directeurs d'unités opérationnelles établissent leur budget qu'ils transmettent à la DG pour vérifier la cohérence des prévisions.

**La consolidation des projets de budgets**, consiste à mettre ensemble tous les budgets de l'unité et structures afin d'obtenir un budget global qui respecte les objectifs fixés par la DG.

**La navette budgétaire** qui stipule que le projet de budget est transmis au conseil d'administration pour y être validé.

**La validation** une fois le budget est adopté par la direction générale il sera transmis aux unités opérationnelles et au responsable du contrôle de gestion qui est aussi destinataire d'une copie du budget pour procéder à la réalisation du contrôle et suivi budgétaire.

#### **Le planning de la procédure**

Le planning des dates du processus budgétaire au sein de L'ENIE se déroule comme suit :

- ❖ **Le déroulement de la campagne budgétaire** se fait au début du deuxième semestre ;
- ❖ **Le projet des budgets** se fait au mois de septembre ;
- ❖ **Le budget des unités** se fait au mois d'octobre ;
- ❖ **La consolidation des projets de budget** se fait au mois de novembre ;
- ❖ **La navette budgétaire** se fait au mois de novembre jusqu'au mois de décembre ;
- ❖ **La validation de budgets** se fait au mois de décembre.

---

<sup>1</sup> Elaborer par nous-même, suivant les données de l'entreprise.

## 1.2. Le plan des objectifs de l'unité

Avant de passer à la mise en action, l'unité définit ses objectifs afin de tracer la façon dont elle va collaborer avec les différents acteurs, pour les atteindre.

Ses objectifs se résument en :

- ❖ L'aptitude de fabriquer un produit de qualité ;
- ❖ Atteindre des marchés hors secteur public ;
- ❖ Anticiper les spécificités en matière des exigences d'usage du produit ;
- ❖ Pouvoir maîtriser les charges et anticiper les prix de revient ;
- ❖ Maîtriser les besoins en matière d'approvisionnement ;
- ❖ La gestion des risques liée à la solvabilité et la maîtrise de la gestion de son portefeuille client.

## 2. La mise en œuvre des budgets

L'élaboration du budget au sein de l'unité **Photovoltaïque** passe par plusieurs cycles suivant les orientations impliquer par la direction générale de l'entreprise.

En effet, l'unité ne dispose pas un historique assez important comme elle est créée en année de 2015 et cela influe sur le choix de techniques de prévision pour établir ses budgets.

D'autre part notre prévision est élaborée suivant des approximations de la moyenne des réalisations de l'intervalle du mois d'**Aout** jusqu'au mois de **Décembre** 2016.

D'où la phase d'élaboration des budgets prévisionnels suit la hiérarchie suivante :

### 2.1. Le budget des ventes

Dès son lancement en 2015, l'unité possède une variété de produit à commercialiser selon une diversité d'usage, d'où l'existence du budget de ventes comme outil de récapitulation et d'analyse des ventes est primordiale pour permettre aux managers de suivre la fonction commerciale de l'unité.

En effet, les ventes de l'unité reviennent de son activité de production des produits de la gamme **PV photovoltaïque** ce qui génère un produit fini et une activité de revente de produits de la gamme **Kit, Solaire** et **UEP**.

L'objectif principal des ventes est de garantir aux partenaires publics de l'unité la disponibilité de leurs besoins en matière de produits d'énergie solaire, vu que l'entreprise consacre ses efforts à satisfaire la demande étatique en priorité.

L'analyse des ventes réalisées durant l'intervalle du temps de l'année 2016 nous a montré que l'activité commercial comporte des fluctuations assez larges en matière de variation des quantités vendues, en constatant que certains produits que ce soit les produits de l'activité de la revente ou du produit finis de l'unité, ne sont pas demandés sur le marché et n'ont réalisé aucune vente.

Tandis que d'autres produits réalisent des ventes, sauf que la variation de cette réalisation figure d'une façon quelconque, ou nous pouvons décider si les ventes de produit suivent un



comportement compréhensible, d'où la situation nous impose de recourir à choisir une technique qualitative pour réaliser les prévisions pour l'année 2017.

Le choix de la détermination des prévisions suivant l'une des méthodes qualitatives qui consistent à faire extrapoler la situation actuelle des ventes vers le futur, s'appuyant sur les attentes de responsables et les exigences de partenaires.

L'élaboration de budget des ventes se fait à la base des prévisions en quantités afin de passer les données au calcul du CA :

Avant de passer aux prévisions physiques des ventes nous allons procéder l'élimination des produits qui n'ont pas réalisé aucune vente durant l'intervalle du temps étudié.

Ces produits seront comme suit :

**Tableau N°12** : Les produits non vendus de l'intervalle du mois d'Août à Décembre 2016.

Produits		Q Vendus
PV, Photovoltaïque	PV, (120W)	0
	PV, (160W)	0
	PV, (180W)	0
	PV, (230W)	0
Kit, Solaire	Kit, S (PV 230W)	0
	Kit, S (PV 250W)	0
	Kit, S (PV 320W)	0
UEP (unité éclairage public)	UEP, (PV 100W)	0
	UEP, (PV 190W)	0

Source : élaboré par nous-même, suivant les données de l'entreprise.

Les prévisions de ventes sont obtenues à l'aide du calcul de la moyenne des ventes réalisé en 2016.

En outre, nous constatons que les stocks de produits finis contiennent des produits avec des valeurs importantes, qui n'ont pas fait l'objet d'aucune ventes durant la durée passé d'où ils font risque d'être endommagé avec le temps.

Nous allons procéder à éliminer ses produits dans les prévisions de l'année 2017.

**Figure N°13** : Les produits non vendus à la fin de 2016.

Désignation	Produit	Stock final
PV, Photovoltaïque	PV, (155W)	210
	PV, (320W)	120
	PV, (250W)	150

Source : élaboré par nous-même, suivant les données de l'entreprise.

**Tableau N°14 : Les prévisions physiques du produit finis de l'année 2017****Unité (Physique).**

Produit	01	02	03	04	05	06	07	08	09	10	11	12	Total
PV, (100W)	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	12
PV, (155W)	18	18	18	18	18	18	17	17	17	17	17	17	210
PV, (190 W Poly)	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	24
PV, (200Wc)	42	42	42	42	42	42	42	42	42	42	42	42	504
PV, (200 Watt Mono)	40	40	40	40	40	40	40	40	40	40	40	40	480
PV, (250W)	13	13	13	13	13	13	12	12	12	12	12	12	150
PV, (320W)	10	10	10	10	10	10	10	10	10	10	10	10	120
<b>Total</b>	<b>126</b>	<b>126</b>	<b>126</b>	<b>126</b>	<b>126</b>	<b>126</b>	<b>124</b>	<b>124</b>	<b>124</b>	<b>124</b>	<b>124</b>	<b>124</b>	<b>1500</b>

Source : élaboré par nous-même, suivant les données de l'entreprise.

**Tableau N°15 : Les prévisions physiques de la revente de l'année 2017.**

U/M	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	Total
<b>Kit</b>	<b>463</b>	<b>463</b>	<b>463</b>	<b>463</b>	<b>463</b>	<b>463</b>	<b>463</b>	<b>463</b>	<b>463</b>	<b>463</b>	<b>463</b>	<b>463</b>	<b>5556</b>
Kit, S (PV, 120W)	176	176	176	176	176	176	176	176	176	176	176	176	2112
Kit, S (PV,160W)	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	96
Kit, S (PV,180W)	279	279	279	279	279	279	279	279	279	279	279	279	3348
<b>UEP</b>	<b>81</b>	<b>81</b>	<b>81</b>	<b>81</b>	<b>81</b>	<b>81</b>	<b>81</b>	<b>81</b>	<b>81</b>	<b>81</b>	<b>81</b>	<b>81</b>	<b>972</b>
UEP (PV 155W)	11	11	11	11	11	11	11	11	11	11	11	11	132
UEP (PV 200W)	68	68	68	68	68	68	68	68	68	68	68	68	816
UEP (PV 200W24v)	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	24
<b>Total</b>	<b>544</b>	<b>544</b>	<b>544</b>	<b>544</b>	<b>544</b>	<b>544</b>	<b>544</b>	<b>544</b>	<b>544</b>	<b>544</b>	<b>544</b>	<b>544</b>	<b>6528</b>

Source : élaboré par nous-même, suivant les données de l'entreprise.

Après la détermination des quantités envisagées à vendre, nous allons passer à présenter les prix de chaque produit, nous estimons que la structure de prix reste inchangée vue que l'unité opère avec des clients du secteurs public et les règles de gestion sont bien claire à ce stade.

**Tableau N°16 : Les prix de produits.**

Unité (DZD).

Produits		Prix unitaire HT
<b>PV, Photovoltaïque</b>	PV, (100W)	9 500
	PV, (155W)	14 725
	PV, (250W)	23 750
	PV, (190W Poly)	18 050
	PV, (200Wc)	26 000
	PV, (200Watt Mono)	26 000
	PV, (320W)	30 400
<b>Kit Solaire</b>	Kit, S (120W)	271 440
	Kit, S (160W)	613 082.9
	Kit, S (180W)	79 137.99
<b>UEP (unité éclairage public)</b>	UEP, (PV 155W)	128 100
	UEP, (PV 200W)	137 703
	UEP, (PV 200w4v)	110 500

Source : élaboré par nous-même, suivant les données de l'entreprise.

**Tableau N°17 : Le chiffre d'affaires prévisionnels 2017.**

Unité (KDA).

Rubriques	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	Total
<b>Produits finis</b>	3 055	3 055	3 055	3 055	3 055	3 055	3 016	3 016	3 016	3 016	3 016	3 016	36 433
<b>Revente</b>	85 892	85 892	85 892	85 892	85 892	85 892	85 892	85 892	85 892	85 892	85 892	85 892	1 030 704
<b>Total HT</b>	<b>88 947</b>	<b>88 947</b>	<b>88 947</b>	<b>88 947</b>	<b>88 947</b>	<b>88 947</b>	<b>88 908</b>	<b>88 908</b>	<b>88 908</b>	<b>88 908</b>	<b>88 908</b>	<b>88 908</b>	<b>1 067 137</b>
<b>TVA</b>	16 899	16 899	16 899	16 899	16 899	16 899	16 892	16 892	16 892	16 892	16 892	16 892	202 756
<b>Total TTC</b>	<b>105.10<sup>3</sup></b>	<b>105.10<sup>3</sup></b>	<b>105.10<sup>3</sup></b>	<b>105.10<sup>3</sup></b>	<b>105.10<sup>3</sup></b>	<b>105.10<sup>3</sup></b>	<b>105.10<sup>3</sup></b>	<b>105.10<sup>3</sup></b>	<b>105.10<sup>3</sup></b>	<b>105.10<sup>3</sup></b>	<b>105.10<sup>3</sup></b>	<b>105.10<sup>3</sup></b>	<b>1269.10<sup>3</sup></b>

Source : élaboré par nous-même, suivant les données de l'entreprise.

## 2.2. Le budget de production

La commercialisation des produits de la gamme **PV photovoltaïque** nécessite d'établir des programmes de production en mobilisant l'ensemble des moyens techniques et humaines de l'unité. Ces programmes reposent sur tout un processus de fabrication qui d'écoule de la consommation des matières première venant des stocks et qui génère des charges liées à l'activité de fabrication.

D'où l'élaboration du budget de production nécessaire en premier lieu :

Un programme de production déterminant les quantités à produire à partir des quantités anticipées dans le budget des ventes et la politique du stock de produit.

De cela et suivant les attentes des gestionnaires de l'unité et les chiffres réalisés à la fin de l'exercice de 2016, nous avons détecté que l'unité dispose de stocks importants de produits finis pour certains types de **PV Photovoltaïque** et que les quantités à envisager de vendre couvrent les quantités disponibles sur les stocks, donc nous allons procéder à éliminer ces produits du programme de production.

**Tableau N°18** : Le programme prévisionnel de production 2017.

Désignation	Année	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
<b>PV, (100W)</b>	SI	240	239	238	237	236	235	234	233	232	231	230	229
	PROD	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
<b>PV, (190W Poly)</b>	SI	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
	PROD	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2
<b>PV, (200Wc)</b>	SI	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
	PROD	42	42	42	42	42	42	42	42	42	42	42	42
<b>PV, (200Watt Mono)</b>	SI	560	520	480	440	400	360	320	280	240	200	160	120
	PROD	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0

**Source** : élaboré par nous-même, suivant les données de l'entreprise.

Le programme de production envisage une structure de coût composé du coût de matières consommées durant la fabrication de produits et des charges de production afin de déterminer le coût de revient du produit.

En mobilisant tous ces moyens, l'unité adopte des coûts standards au calcul du coût de production en se basant sur le coût de matière et les charges, pour atteindre le coût de production du produit, en outre la politique du stock produit **PV photovoltaïque** va être fondé sur l'élimination des stocks de produit vue que l'entreprise dispose d'une surproduction de certains produits qui découlent lentement sur le marché.

Nbr : les prévisions des quantités de produits à fabriquer ne concernent que les produits de **PV, (190W Poly)** et **PV, (200Wc)**, pour pouvoir satisfaire la demande envisagée dans le budget des ventes.

**Tableau N°19** : Les prévisions de production 2017.

Désignations	Quantité	Unité (DZD)			
		Unitaire		Total	
		CM	CP	CM	CP
PV, (190W Poly)	2	12 540	16 302	25 080	32 604
PV, (200Wc)	42	11 025	14 332	463 033.1	601 943

Source : élaboré par nous-même, suivant les données de l'entreprise.

### 2.3. Le budget des approvisionnements

La gestion des approvisionnements permet à l'unité de suivre l'état des stocks d'une manière régulière et de maîtriser ses consommations en matières et marchandises.

En effet, les approvisionnements englobent deux catégories, la première concerne les APR locaux et la deuxième concerne les APR à l'importation, ces derniers couvrent les matières premières destinées aux consommations de la production du **PV photovoltaïque**, ainsi que les marchandises sont destinées à l'activité de la revente comme **Kit Solaire** et **UEP**.

Notre budget d'approvisionnement va être subdivisé en deux parties :

La première partie concerne les produits locaux qui font l'objet de matière consommable, des matières d'entretien et les fournitures de bureau.

La constatation des approvisionnements réalisé dans l'intervalle du temps étudié montre que ces APR sont faites sur les deux derniers mois de l'année 2016, et qu'aucun lien n'existe entre les montants réalisés et les périodes d'APR, d'où nous allons fixer ses APR au début de chaque trimestre pour équilibrer les besoins.

**Tableau N°20** : Budget prévisionnel des approvisionnements locaux 2017.

Unité (KDA).

Désignation	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	Total
Marchandises	15000	0	0	15000	0	0	15000	0	0	15000	0	0	60000
Frais de bureau	65	0	0	65	0	0	65	0	0	65	0	0	260
Produit Entretien	10	0	0	10	0	0	10	0	0	10	0	0	40
Autres Appro	500	0	0	500	0	0	500	0	0	500	0	0	2000
<b>Total HT</b>	15575	0	0	15575	0	0	15575	0	0	15575	0	0	62300

Source : élaboré par nous-même, suivant les données de l'entreprise.

La deuxième partie concerne les importations de la matière première destinée aux consommations de la production et les marchandises destinées à l'activité de la revente.

En effet, vu la disponibilité des données en matière de la gestion des APR, notre travail va se limiter aux présentations de budget des APR associées au produit **KIT Solaire**.

A partir des données présentées par l'entreprise nous avons constaté que l'importation des produits est évaluée en devise (USD) avec un taux de change égale à 115 dinars, en plus, le prix d'achat des importations génère des frais qui seront additionnés au coût d'approvisionnement des produits.

Donc nous avons repris les approvisionnements réalisés pour l'année 2016 tels qu'ils sont, et de les distribuer sur 4 trimestres en prenant en considération une estimation de la hausse du taux de change de 5%.

**Tableau N°21** : Budget prévisionnel des approvisionnements de KIT solaire 2017.

Désignation	Unité	Trimestre 01	Trimestre 02	Trimestre 03	Trimestre 04
Kit solaire :					
Panneaux	USD	4869	4869	4869	4869
Batterie	USD	1861	1861	1861	1861
Régulateur	USD	1037	1037	1037	1037
Luminaire	USD	641	641	641	641
Onduleur	USD	250	250	250	250
<b>Total</b>	<b>USD</b>	<b>8657</b>	<b>8657</b>	<b>8657</b>	<b>8657</b>
<b>Total</b>	<b>KDA</b>	<b>1045</b>	<b>1045</b>	<b>1045</b>	<b>1045</b>
Droit de Duane	KDA	50	50	50	50
Assurance	KDA	60	60	60	60
<b>Total</b>	<b>KDA</b>	<b>1155</b>	<b>1155</b>	<b>1155</b>	<b>1155</b>

Source : élaboré par nous-même, suivant les données de l'entreprise.

#### 2.4. Le budget des charges

Le budget des charges ou bien des frais généraux englobe l'ensemble des dépenses liés à l'activité de l'unité durant son cycle d'exploitation, il lui permet de prendre une idée sur les besoins en matière de gestion des besoins.

Afin de pouvoir maîtriser les charges et de les classer par priorité pour éviter les risques qui influent sur les prix de revient car le planning des charges est important pour les gestionnaires pour déterminer les périodes où l'unité doit couvrir les charges imprévues.

La conception de budget des charges prend en considération les charges réalisées dans l'année de 2016 et suit les engagements que l'unité prévu pour l'année de 2017.

D'où certaines charges sont périodiques qui se répètent pour chaque mois et d'autres qui sont exceptionnelles pour certaines périodes. De cela nous allons procéder à rapprocher les charges prévues à ceux la période de 2016.

**Tableau N°22 : Budget prévisionnel des charges 2017.**

Unité (KDA).

Nature de la dépense	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	Total
Entretien véhicule	9	9	9	9	9	9	9	9	9	9	9	9	108
Carburants et lubrifiants	75	75	75	75	75	75	75	75	75	75	75	75	900
Elec/Gaz	0	0	980	0	0	950	0	0	900	0	0	850	3680
Eau	11.2	11.2	11.2	11.2	11.2	11.2	11.2	11.2	11.2	11.2	11.2	11.2	134.4
Fournitures de bureau	210.5	210.5	210.5	210.5	210.5	210.5	210.5	80.5	210.5	210.5	210.5	210.5	2396
Tél/FAX	56	56	56	56	56	56	56	38	56	56	56	56	654
Déplacement & réceptions	0	0	0	0	24	0	0	0	24	0	0	0	48
Autres charges sociales	66.2	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	66.2
<b>Total HT</b>	<b>427.9</b>	<b>361.7</b>	<b>481.7</b>	<b>361.7</b>	<b>385.7</b>	<b>481.7</b>	<b>361.7</b>	<b>213.7</b>	<b>485.7</b>	<b>361.7</b>	<b>361.7</b>	<b>481.7</b>	<b>7986.6</b>

Source : élaboré par nous-même, suivant les données de l'entreprise.

**2.4.1. Le budget des ressources humaines**

L'élaboration du budget des ressources humaines permet d'identifier les charges liées aux frais de gestion du personnel de l'unité, ils couvrent la masse salariale, les retenus sociaux et les charges patronales.

En effet, l'élaboration du budget prévisionnel des ressources humaines repose sur la stratégie de l'entreprise en matière du recrutement et de la gestion des qualifications pour déterminer les besoins futurs en créant de nouveaux postes ou bien de faire des permutations.

Notre choix a été sélectionné de faire extrapoler la situation de l'année 2016, vue que l'entreprise a fait des recrutements à la fin de la même année.

**Tableau N°23 : l'effectif du personnels 2017.**

Catégorie	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
<b>Cadre sup.</b>	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2
<b>Cadre</b>	9	9	9	9	9	9	9	9	9	9	9	9
<b>Maîtrise</b>	6	9	7	7	7	6	6	6	6	6	6	6
<b>Exécution</b>	10	9	10	10	10	11	11	11	11	11	11	11
<b>Temporaires (CTA Inclus)</b>	7	9	11	12	14	14	14	14	14	17	20	20
<b>Contrat DAIP</b>	7	9	7	8	9	11	12	12	12	12	12	12
<b>Total</b>	<b>41</b>	<b>47</b>	<b>46</b>	<b>48</b>	<b>51</b>	<b>53</b>	<b>54</b>	<b>54</b>	<b>54</b>	<b>57</b>	<b>60</b>	<b>60</b>

Source : Annexe N°14, L'effectif du personnel 2016.

**Tableau N°24 : Frais du personnel 2017.**

Unité (KDA)

Rubrique	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
<b>Salaires Bruts (1)</b>	1,593	1,760	1,798	2,363	1,936	2,046	2,323	1,759	1,984	3,187	2,394	2,394
<b>Retenues (2)</b>	758	856	856	917	934	944	955	689	509	962	756	169
<b>Sal Net (3) = (1)-(2)</b>	835	904	942	1,446	1,002	1,101	1,368	1,070	1,475	2,225	2,225	2,225
<b>Ch. Patronales (4)</b>	386	427	438	597	469	474	597	521	395	349	438	438
<b>Frais du Personnel (1) + (4)</b>	<b>1,979</b>	<b>2,187</b>	<b>2,236</b>	<b>2,961</b>	<b>2,405</b>	<b>2,520</b>	<b>2,920</b>	<b>2,280</b>	<b>2,378</b>	<b>3,536</b>	<b>2,833</b>	<b>2,833</b>

Source : Annex N°15, frais du personnel.



## **Section 03 : L'élaboration du contrôle budgétaire et l'analyse de la performance**

Après le traitement de données que nous avons fait dans la section précédente pour construire le budget opérationnel prévisionnel de l'unité photovoltaïque ENIE, où nous avons présenté les états prévisionnels de 2017, dans cette section nous allons voir comment l'entreprise passe ces états à l'exécution et détermine si elle est performante en matière de réalisation de budgets.

### **1. L'exécution de budget**

À cette étape les managers passent à l'exécution du budget prévisionnel, là où ils doivent faire attention aux décisions qui peuvent influencer le budget.

#### **1.1. La réalisation des budgets**

Au début, nous devons souligner que le suivi budgétaire consiste à confronter les réalisations avec les objectifs afin de prendre les décisions et les mesures correctives éventuellement nécessaires, c'est donc les budgets qui se présentent comme un outil d'aide au pilotage de l'entreprise.

La réalisation des budgets dépend des décisions prises par chaque responsable au niveau de son centre de décision, ces décisions sont prises par rapport aux engagements de l'entreprise.

En outre, l'entreprise dispose d'un ensemble des règles et procédures de gestion qui consiste à organiser et identifier comment le gestionnaire devrait agir pour assurer les missions et responsabilités de son poste, d'où nous constatons que l'imposition de ce mode de gestion ralentit l'exécution des objectifs de l'unité et par conséquent la réalisation des budgets.

#### **1.2. Le contrôle budgétaire**

Le lancement du contrôle budgétaire est approprié au contrôleur de gestion qui est chargé de suivre l'exécution du budget prévisionnel par les différents centres de décision de l'unité.

A cette étape le contrôle est établi pour faire comparer les données issues de l'activité opérationnelle aux prévisions pour mesurer le degré de la réalisation des objectifs prédéterminés lors de l'élaboration des budgets, cela permet d'engendrer ce qu'on l'appelle les écarts budgétaires.

En outre, la procédure de la réalisation du contrôle budgétaire repose sur la collecte des données de l'activité venant de plusieurs services. D'où le contrôleur de gestion opère avec les services suivant pour collecter les données de la réalisation :

**Cellule commerciale** qui présente à la fin de chaque mois un état des ventes réalisés durant le mois et qui englobe le CA ainsi que les quantités vendues, le service approvisionnement aussi prépare son bilan en matière des approvisionnements réalisés.

**Cellule de production** fournit à la fin de chaque mois l'état de la fabrication du produit qui contient le volume de la production ainsi, les consommations de matières.

**Cellule des finances** fournit des données comptables en matière de l'état des créances et du recouvrement de différentes dettes à l'unité.

**Cellule d'administration générale** qui gère les frais liés à la gestion des ressources humaines. Elle communique un état du personnel englobant l'effectif du personnel et ses charges couvrant la masse salariale, les retenus sociaux et la charge patronale.

## 2. Les outils du contrôle budgétaire

La mission du contrôle budgétaire s'appuie sur des outils de communication qui permet au contrôleur de gestion de communiquer les états de réalisation de chaque structure.

En vue de fournir une information sur le degré de réalisation des objectifs pour permettre aux gestionnaires d'agir et de procéder les actions correctives nécessaires afin de minimiser les écarts.

### 2.1. Les documents de contrôle

La transmission des états de contrôle budgétaire se fait par le biais des documents suivants :

**Rapport de gestion** est un document établi par le contrôleur de gestion destiné à la direction de l'unité, ainsi qu'à la direction générale de l'entreprise, sur un intervalle trimestriel qui communique les états de réalisation en matière des ventes, production, ressources humaines et la situation des créances et endettements.

**Rapport d'activité** est un compte rendu mensuel établi par le contrôleur de gestion de l'unité, permettant de communiquer à la direction de l'unité ainsi qu'au contrôleur de gestion au niveau de la direction générale les états de réalisation mensuelle pour les différentes structures de l'unité : ventes, production, approvisionnement, charges et ressources humaines.

C'est un outil de coordination qui permet d'analyser l'évolution des réalisations en référence aux prévisions comme il indique les recommandations de correction des écarts.

### 2.2 La notion des écarts

Durant le processus du contrôle budgétaire qui consiste à suivre les réalisations budgétaires en référence des prévisions établies pour chaque structure de l'unité, nous avons abordé comment le contrôleur de gestion mesure-t-il le degré de réalisation de ces prévisions.

En première étape le contrôleur procède à organiser les données de la même nature en suivant la comparaison quantitative entre les montants réalisés et les montants cités comme objectifs afin de dégager un écart.

En utilisant la règle suivante :

$$\text{Ecart} = \text{Réalisation} - \text{Prévision}$$

Cette relation dégage un écart qui pourra porter un jugement sur les facteurs qui influent l'atteignent de ces écarts qui peuvent être :

**Un écart favorable** où les montants réalisés atteintes l'objectif, d'où les réalisations sont supérieures aux prévisions.

**Un écart défavorable** où les montants réalisés n'atteignent pas l'objectif, d'où les réalisations sont inférieures aux prévisions.

Une deuxième étape consiste à procéder à l'expression d'écart budgétaire en forme du rapport de réalisation, objectif qui donne un pourcentage de réalisation.

Cette étape repose sur la constitution du taux de réalisation par la relation suivante :

$$\text{Taux de réalisation} = \frac{\text{Réalisation}}{\text{Objectif}}$$

### 2.3 Le calcul des écarts

Comme nous avons cité ci-avant, le calcul des écarts se fait en isolant les données de même type et objectif pour arriver à déterminer la signification de l'écart.

Le calcul suit les données qui figurent sur le budget prévisionnel et les données réalisés de la même période.

A cette étape, nous allons procéder à présenter comment calculer les écarts budgétaires :

#### 2.3.1 Ecart de budget de vente

Pour calculer l'écart de budget de vente, nous devons comparer le CA réel au CA prévisionnel, pour constater la différence. Pour les 3 produits :

En utilisant la relation suivante :

$$\text{Ecart ventes} = \text{CA}_{\text{Réal}} - \text{CA}_{\text{Prévu}}$$

$$\text{Ecart ventes} = (Q_{\text{vendus}} * P_{\text{réel}}) - (Q_{\text{prévu}} * P_{\text{prévu}}) = 84\,803 - 88\,472.93 = -3\,669.93 \text{ KDA.}$$

Le présent écart compris le chiffre d'affaires revient par l'activité de production et celle de la revente.

En effet, et pour une analyse plus approfondie, notre écart peut être subdivisé en deux sous écart qui sont les suivant :

- A. Ecart sur quantité** permet de mesurer l'influence de la divergence des quantités vendues et celle prévues par rapport au prix prévisionnel.

$$\text{Ecart Quantité} = (Q_{\text{vendues}} - Q_{\text{prévus}}) * \text{Prix}_{\text{prévu}}$$

Notre écart de quantité nous allons le décomposer en fonction des activités de l'unité, en raison que les prix de réalisation ne sont disponibles que pour les deux activités.

#### A.1. Ecart sur quantité pour l'activité de revente

Cet écart explique la divergence entre les quantités concernées uniquement l'activité de revente de produit **Kit Solaire** et **UEP**.

$$E_Q = (380 - 463) * 321.22 + (60 - 81) * 125.43 = -29295.4 \text{ KDA.}$$

### A.2. Ecart sur quantité pour le produit finis

Cet écart mesure la divergence entre les quantités qui concerne les produits venant de l'activité de production au sein de l'unité.

$$E_Q = (98 - 124) * 21.20 = -551.29 \text{ KDA.}$$

Les écarts sur quantité figurent défavorables vu que l'unité n'a pas atteint son objectif de vente en quantité, et cela influe sur son chiffre d'affaires.

- B. Ecart sur prix** permet de mesurer la divergence entre les prix réel et le prix prévisionnel en prenant en compte les quantités réellement vendues.

$$\text{Ecart sur Prix} = (\text{Prix}_{\text{réel}} - \text{Prix}_{\text{prévu}}) * Q_{\text{réel}}$$

Pour approfondir notre analyse, nous allons le découper en fonction des activités de l'entreprise.

### B.1. Ecart sur prix de la revente

$$E_p = (186,3705 - 223,3273) * 440 = -16\,220,992 \text{ KDA.}$$

Cet écart est calculé à partir de la quantité réelle vendues et la soustraction de la moyenne des prix de produit de l'activité de revente.

### B.2. Ecart sur prix pour produit finis

$$E_p = (28,5714 - 21,2) * 98 = 722,05 \text{ KDA.}$$

L'écart sur prix explique que, l'activité de la revente atteint un écart défavorable où le prix de vente réel est inférieur à celui que l'entreprise a prévu. Par contre, le produit fini tire un écart favorable où le prix de vente réalisé est supérieur à celui prévu.

### 2.3.2. Ecart de budget de production

En matière de production, la constatation des écarts se fait par rapport au coût engendré par l'activité, et l'écart de quantités produites. Ce dernier explique le nombre de quantité pour lequel l'entreprise n'a pas pu achever son objectif de production.

$$E_Q = (Q_{\text{produite}} - Q_{\text{prévu}}) * \text{coût standard}$$

$$E_{Q \text{ mensuel}} = (44 - 44) * 634,547 = 0 \text{ KDA.}$$

L'écart de production physique montre que l'unité suit un programme de production accompli sur le plan des quantités produites, en respectant les objectifs de production annuel qui génèrent un écart moins important.

L'écart sur le coût est représenté par la relation suivante :

$$E_c = (\text{Coût réel} - \text{coût standard}) * \text{quantité réelle.}$$

$$E_c = (635 - 634,547) * 44 = \mathbf{19,93 \text{ KDA.}}$$

La réalisation du budget prévisionnel de production montre que l'entreprise maîtrise son objectif de production vu qu'elle atteint un écart de coût moins faible et une réalisation physique bien précise.

Cette précision revient à l'origine que l'unité n'engage à produire que deux types de produits qui sont **PV (190W Poly)** et **PV (200 Wc)**.

### 2.3.3. L'écart sur marge

L'écart sur marge permet de mesurer la marge atteinte par un produit en calculant par la différence entre les ventes et le coût.

$$\mathbf{\text{Ecart sur Marge} = \text{Marge réelle} - \text{Marge prévisionnelle}}$$

En calculant l'écart sur marge du produit finit **PV Solaire**.

$$E_m = (2800 - 635) - (3016 - 634) = 2165 - 2382 = \mathbf{-217 \text{ KDA.}}$$

Notre écart est défavorable vu que nous avons surestimé le chiffre d'affaires prévisionnel et par conséquent cela influe sur la marge prévisionnelle.

### 2.4. L'interprétation de causes des écarts

L'atteinte des écarts procède à une analyse de causes qui ont induit à la divergence entre les objectifs et les résultats obtenus, pour déterminer les actions correctives.

En effet, l'environnement économique de l'entreprise et les règles de gestion constituent des facteurs importants à la formation des écarts et qui influent la divergence entre le prévu et le réalisable. De ce fait les causes des écarts peuvent être :

- ❖ Une surestimation des objectifs ou bien une sous-estimation ;
- ❖ L'environnement économique incertain ;
- ❖ La variation de la structure des prix ;
- ❖ Les choix décisionnels infructueux ;
- ❖ La variation de la structure des coûts.

### 3. L'analyse de la performance de l'unité

Le pilotage de l'unité par le biais des budgets, relève de la nécessité d'analyser l'exécution de ces derniers, pour avoir le sens de réalisation et de prendre les décisions adéquates à la gestion au niveau opérationnel.

En vue de limiter les risques liés à la réalisation des objectifs, l'entreprise procède au contrôle budgétaire pour mesurer le degré d'atteinte des réalisations et identifier les causes menantes à

la divergence. Pour pouvoir ensuite encadrer chaque responsable opérationnel suivant ses objectifs opérationnels.

En plus du contrôle budgétaire, les managers de l'unité nécessitent un outil plus dynamique qui favorise de résumer la situation des exécutions et de définir les indicateurs d'alerte pour mesurer et analyser l'efficacité des décisions prise par ces responsables.

D'où ces outils d'analyse sont les suivants :

### 3.1. Le tableau de bord

En raison d'analyser la performance de l'unité, un tableau de bord est nécessairement élaboré pour pouvoir commenter la situation des réalisations et de définir un axe d'intervention auquel le manager prend une idée générale sur les point forts et faible de l'unité sur cet axe.

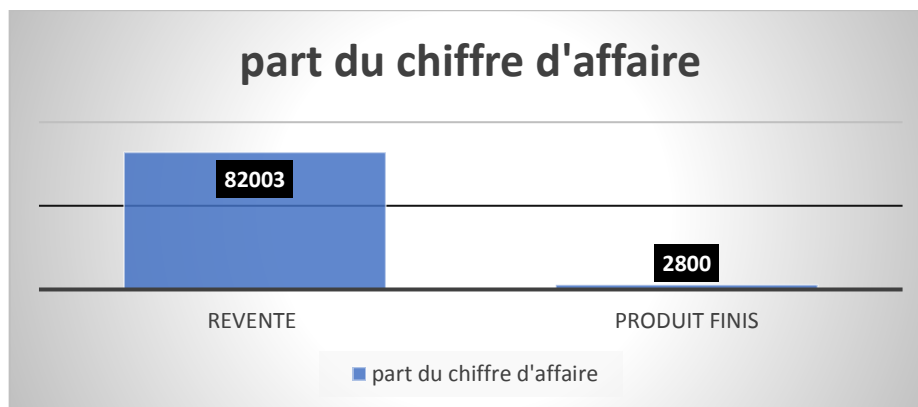
Pour cela, nous allons définir des indicateurs spécifiques à un champ d'intervention où nous aurons la capacité de juger la performance de l'unité.

Notre présent tableau s'articule autour de l'axe de l'activité réalisé pour la période du mois de Décembre 2017.

Sur l'axe d'activité nous distinguons que l'activité de l'unité porte sur la production de produit **PV photovoltaïque** et la revente de produit **Kit Solaire** et **UEP**. De là nous allons dégager la part de chaque activité du l'ensemble de chiffre d'affaires.

$$\text{Part du chiffre d'affaires} = \frac{\text{chiffre d'affaires du domaine d'activité}}{\text{Total chiffre d'affaire}}$$

**Figure N°26** : La part de chaque activité du chiffre d'affaires.

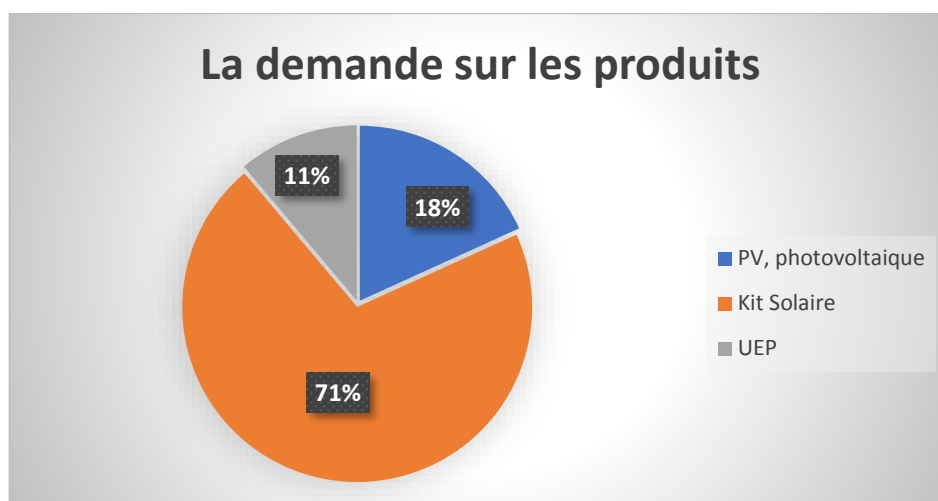


Source : Annexe N°11, Les ventes en montant 2017.

**Commentaire** : nous constatons que l'activité de revente domine le chiffre d'affaires réalisé par rapport au produit fini qui engendre un chiffre d'affaires bas.

Nous continuons d'analyser l'activité, et cette fois-ci nous procédons à analyser la demande sur les produits de l'unité.

$$\text{Part du produit} = \frac{\text{Quantité du produit vendues}}{\text{Total Quantité vendues}} \cdot$$

**Figure N° 27** : L'analyse de la demande des produits.

Source : Annexe N°10, Les ventes physiques 2017.

**Commentaire** : l'analyse de la demande nous montre que le Kit Solaire est le produit le plus demandé avec 71% suivent le PV photovoltaïque avec 18% et le UEP avec 11%.

### 3.2. L'analyse global de la performance de l'unité

L'analyse que nous avons effectué pendant le contrôle budgétaire par le calcul des écarts et les indicateurs du tableau de bord nous ont permis de suivre la réalisation des objectifs de l'unité et de déterminer les éléments constituant le CA de l'unité.

Pour l'activité de la revente, l'unité a pu atteindre des taux de réalisation importants avec 82% pour le **Kit Solaire** et 74% du **UEP** du fait que ces produits sont les plus demandés par sa clientèle et qui crée un chiffre d'affaires important s'élevé à 82 003 KDA, de ce fait, nous pouvons dire que cette activité engendre un CA important à l'unité.

Contrairement à l'activité de la revente, le produit finis issu de la production est moins générant du CA vu que les prix de ces produits sont moins élevés environ 2 800 KDA, aussi l'unité a pu atteindre un taux de réalisation de 79% de produits finis, en espérant d'accroître le volume de production qui est d'environ 44 unités par mois.

En comparaison les activités de l'unité nous synthétisons que l'activité de la revente domine l'activité principale par rapport les produits issus de la production au sein de l'unité.

### 3.3. Les actions correctives

Après avoir dégagé les écarts et analysé les capacités de l'unité, l'étape finale consiste à corriger ces écarts pour faire rapprocher les réalisations aux prévisions afin d'améliorer la performance globale de l'unité.

Pour adapter les réalisations aux objectifs prévus les managers doivent travailler comme suit :

- ❖ Augmenter le volume de production du produit PV photovoltaïque ;
- ❖ Atteindre de nouveaux marchés pour accroître son CA ;
- ❖ Empêcher la production des produits qui n'ont pas requis sur le marché ;
- ❖ Adapter un programme de production fondé sur, la production par commande et éliminer les stocks de produits.

## **Conclusion**

À travers le stage que nous avons effectué au sein de l'unité photovoltaïque de l'entreprise ENIE, ayant porté sur la gestion budgétaire au sein de cette unité.

Nous avons présenté l'entreprise ENIE et l'ensemble de ses unités et les activités que l'entreprise exerce, en donnant aussi une idée sur l'unité photovoltaïque qui est notre lieu de stage par l'explication de ses moyens et son organisation.

Ensuite, nous sommes passés à l'élaboration du budget opérationnel prévisionnel de l'année 2017 suivants le processus de budgétisation, en s'appuyant sur la procédure interne de l'entreprise qui définit les étapes de l'adoption des budgets. Où nous avons exploité les données de réalisation du mois d'Août jusqu' au mois de Décembre 2016, en utilisant des méthodes qualitatives pour déterminer ces prévisions, vue que l'unité était récemment lancée et elle ne dispose pas un historique assez important.

En outre, nous avons continué notre travail par l'exécution du contrôle budgétaire qui consiste à suivre les réalisations et faire les comparer aux prévisions afin de calculer les écarts budgétaires, ces derniers vont servir à analyser le degré de réalisation, où nous avons pu d'analyser l'activité commerciale de l'entreprise et de déterminer que les produits finis réalisent leurs objectifs plus que les produits de la revente. Tandis que le programme de production est maitrisable où cette activité dégage des écarts moins importants.

D'autre part, nous avons exploité les données de réalisations pour commenter la performance de l'unité via l'analyse de l'activité de vente de l'unité et qui stipule que l'activité de revente réalise un chiffre d'affaires important et ses produits sont les plus demandés par la clientèle de l'unité. Ce qui nous conduit à dire que L'unité photovoltaïque de l'ENIE est une entreprise commerciale plus qu'une entreprise de production.

Cependant, nous avons observé au cours de notre stage :

- ❖ Le non-respect des délais qui consiste à l'élaboration du contrôle budgétaire mensuel ;
- ❖ Les managers ne prennent pas les actions correctives en considération pour régulariser la situation ;
- ❖ L'élaboration des prévisions dépend des méthodes qualitatives où les montants figurant sur les budgets sont approximer aux moyennes des réalisations passées ;
- ❖ Les responsables ne donnent pas l'importance au calcul de coût.

À la fin, cette opportunité nous a permis de prendre une idée sur élaboration de la gestion budgétaire, où nous avons élaboré les budgets prévisionnels, ainsi de comprendre comment lancer le contrôle budgétaire et l'analyse de la performance de l'unité, à partir de ces résultats nous pouvons dire que l'ensemble des hypothèses cité bien avant sont confirmées.



## **Conclusion Générale**

Actuellement les entreprises vivent dans un environnement économique dynamique où la concurrence influe sur les décisions et les choix stratégiques de l'entreprise, où l'adaptation à cet environnement exhortant les managers à utiliser des outils de gestion servant à les aider dans la prise de décision au niveau opérationnel et d'analyser les résultats issus de leurs actions.

L'existence d'un outil de gestion servant à établir des programmes d'actions et de prévisions permet à l'entreprise de définir ses objectifs opérationnels et de travailler pour les atteindre.

En effet, la gestion budgétaire se considère comme un outil de gestion où nous pourrions construire des budgets prévisionnels pour chaque fonction : ventes, production, approvisionnement, frais généraux ..., en se basant sur l'historique des réalisations et les attentes des responsables pour promouvoir et prévenir les décisions à mettre en œuvre.

Ensuite, les managers passent à l'exécution des budgets, et cela permet d'engendrer des réalisations qui seront comparées aux prévisions en procédant à l'étape du contrôle budgétaire via l'analyse des écarts budgétaires et l'identification des causes de divergence entre ce qui était prévu et ce qui a été réalisé, en prenant en compte aussi l'analyse des réalisations par le calcul des indicateurs qui expliquent la performance de l'entreprise.

Durant notre stage au sein de l'unité photovoltaïque ENIE nous avons essayé de répondre à notre problématique de recherche qui est : « **Comment la gestion budgétaire sert-elle à analyser la performance de l'entreprise ?** ».

De cela nous avons présenté notre travail en 3 chapitres comme suit :

Le premier chapitre s'articule autour du cadre conceptuel de la gestion budgétaire où nous avons présenté la gestion budgétaire comme un outil de gestion et les étapes d'élaboration du budget prévisionnel puis nous sommes passés au deuxième chapitre où nous avons présenté le contrôle budgétaire par l'analyse des écarts et comment analyser la performance de l'entreprise, afin de présenter notre stage qui s'est déroulé au sein du service de contrôle de gestion de l'unité photovoltaïque où nous avons élaboré le budget opérationnel prévisionnel de l'année 2017 à partir de l'historique de la période du mois d'Août à Décembre 2016 avant d'entamer le contrôle budgétaire et l'analyse de la performance de l'activité de l'unité.

Pendant notre stage, nous avons été confronté aux difficultés dont le contrôleur de gestion fait face pour élaborer les budgets prévisionnels vu que l'entreprise ne dispose pas d'un historique assez important pour lui permettre d'appliquer des méthodes de prévision quantitatives où les prévisions seront plus fiables, d'où nous avons recouru à la détermination de ces derniers

suivant les techniques de prévisions qualitatives à travers l'extrapolation de la moyenne des réalisations de 2016, cependant nous avons constaté que certains produits constituent un stock de produit important où ils n'ont réalisé aucune vente pour la période de 2016, c'est pour cela que nous avons procédé à les répartir équitablement sur le budget de vente de 2017.

Ensuite, nous sommes passé à déterminer le budget de production de produits finis en éliminant tous les produits qui possèdent des stocks importants et dans l'objectif de ne pas créer des stocks de produits en utilisant les coûts standards évalués par le contrôleur de gestion pour déterminer le coût du programme de production.

Par la suite, nous avons établi le budget des approvisionnements liés à l'activité de la revente où nous avons décidé d'extrapoler la situation de 2016, vu que nous ne disposons pas des données à propos du traitement des approvisionnements.

Aussi nous avons élaboré le budget des charges où nous avons cité les charges qui sont générées par l'activité de l'unité et considérées comme des charges régulières, vu que nous n'avons pas eu la chance d'aborder la structure de coût de l'unité.

Afin d'élaborer le budget opérationnel de l'unité nous avons procédé à l'application du contrôle budgétaire par le calcul des écarts budgétaires et l'analyse de la performance de l'activité de l'unité.

Ce travail nous a permis de comprendre que les états issus du processus budgétaire fournissent des informations servant à l'élaboration des outils de contrôle comme : les rapports d'activité et tableaux de bords où nous pourrions analyser l'efficacité des actions mises en œuvre.

Ce qui confirme l'ensemble des hypothèses citées précédemment dans l'introduction de notre travail

Par la suite nous avons ressorti que l'unité photovoltaïque ENIE :

- ❖ Applique des méthodes qualitatives pour la détermination des prévisions ;
- ❖ Adopte un contrôle budgétaire mensuel par le biais des rapports d'activité ;
- ❖ Suit le principe de la décentralisation où l'unité est indépendante dans la prise de ces décisions.
- ❖ L'unité Photovoltaïque est une entreprise commerciale plus qu'entreprise de production.

Notre observation durant le stage nous a permis de formuler les recommandations suivantes :

- ❖ L'unité devrait adopter des techniques de prévisions quantitatives pour élaborer les budgets dès les prochains exercices ;
- ❖ Les résultats issus du contrôle budgétaire devraient être adressés aussi aux responsables des cellules de l'unité et non seulement à la DG ;
- ❖ L'unité devrait exploiter ses moyens techniques pour augmenter son volume de production et faire intégrer les produits de la revente dans la gamme de production ;
- ❖ Le programme de production doit respecter les produits qui réalisent des ventes ;
- ❖ Appliquer la comptabilité de gestion pour maîtriser les charges.

Bien que notre stage au sein de cette entreprise ne fût pas long, il nous a permis d'avoir une idée générale sur l'élaboration des budgets prévisionnels et les mesures prises pour procéder au contrôle budgétaire afin de pouvoir commenter sa performance, sauf que nous n'avons pas pu achever notre travail autant que nous souhaitions, vu que nous avons été confronté à des contraintes qui ont entravé notre recherche, en citant les règles de gestion de l'entreprise qui nous ont empêché de consulter les données relatives aux états de créances et dettes et les investissements de l'unité qui nous a empêchés de traiter la construction des budgets d'investissement et de synthèses, en raison de confidentialité, ce qui influe sur la cohérence des budgets.

Pour conclure, notre thème intitulé : « **La gestion budgétaire comme un outil d'analyse de la performance d'entreprise** », nous a permis d'aborder le processus de la construction des budgets et comment procède l'analyse de la performance via l'adoption du calcul des écarts et les indicateurs de mesures.

Ce travail nous permet de proposer d'autres thèmes qui font la continuité de notre sujet de recherche :

- ❖ La gestion budgétaire comme un outil de planification à court terme.
- ❖ Les écarts budgétaires au service de l'évaluation de la performance.

# Bibliographie

## I. Ouvrages

1. **ALAZARD (Claude) et SEPARI (Sabine)**, *contrôle de gestion manuelle et applications*, 2 -ème édition, DUNOD, France,2010.
2. **Béatrice, Francis (Grandguillot)**, *L'essentiel du contrôle de gestion*, 9 -ème édition Gualino, édition Gualino, Moulineaux cedex, France, 2015.
3. **Bourguigon (Alain)**, *performance et contrôle interne*, édition, éd. D'organisation, Paris, France, 2000.
4. **BRIGITTE (D) et autres**, *Comptabilité et gestion des organisation*, 6 -ème édition DUNOD, paris, France, 2008.
5. **CHRISTELLE (Baratay) et LAURENCE (Monaco)**, *contrôle de gestion cours et application corrigés*, 8 -ème édition, Gualino, France, 2019.
6. **CHRISTIAN (G), CHRISTIAN (R), CHRISTIAN (R)**, *comptabilité de gestion*, 7ème édition, DUNOD, paris, France, 2007.
7. **DIDIER (Leclère)**, *L'essentiel de la gestion budgétaire*, 2ème édition, EYROLLES, France, 2012.
8. **DORIATH (Brigitte) et GOUJET (CHRISTIAN)**, *gestion prévisionnel et mesure de la performance*, 5 ème edition,paris, France,2011.
9. **DORIATH (Brigitte)**, *Contrôle de gestion en 20 fiches*, 5-ème édition, DUNOD, paris, France, 2008.
10. **Farouk (Hémici) et Mira (Bounab)**, *les techniques de gestion*, édition DUNOD, paris, France,2016.
11. **GERAVAIS (Michel)**, *contrôle de gestion et planification de l'entreprise*, Ed ECONOMICA, paris,1987.
12. **GERAVAIS (Michel)**, *contrôle de gestion*, Ed ECONOMICA, paris 1994.
13. **GERVAIS, (Michelle)**, *Contrôle de Gestion*, 7e édition, Economica, Paris, 2000.
14. **Hervé (HUTIN)**, *Toute la finance d'entreprise*, édition d'organisation, 2eme édition, France, 2002.
15. **HONORAT (Philippe)**, *le budget facile pour les managers démarche indicateurs et tableaux de bords*, 2-ème édition, édition d'organisation, paris, France, 2005.
16. **JACK (Forget)**, *Gestion budgétaire prévoir et contrôler les activités de l'entreprise*, édition organisation, Paris, France,2005.
17. **LONING (Hélène)**, *le contrôle de gestion*, édition DUNDO, Paris 1998.
18. **LORIN (Philippe)**, *méthodes et pratiques de la performance*, édition, édition D'Organisation, Paris, France, 1998.

19. **MEIER (Olivier)**, *Dico du manager*, édition, Dunod, Paris, 2009.
20. **ROBERT (Brien) et autres**, *Analyse financière et gestion budgétaire*, édition chenuer education, Montréal, Québec, 2017.
21. **SELMER (Caroline)**, *Construire et défendre son budget outils méthodes et comportement*, édition DUNOD, paris, France, 2009.
22. **THEIRRY (Jaquot) et Richard (Milkove)**, *Comptabilité de gestion analyse et maîtrise de coûts*, Edition DAREIOS, paris, France, 2007.
23. **THIBERT M**, *Contrôle budgétaire*, éd. Dunod, Paris, 1970.

## II. Article scientifique ou périodiques

1. **Annick (Bourguigon)**, *peut-on définir la performance*, revue française de comptabilité, n°269.

## III. Thèses ou Mémoires

1. **Aissani (Rima), Aissani (siham)**, *ELABORATION D'UN SYSTEME DE CONTROLE DE GESTION PAR LA METHODE BUDGETAIRE -Cas CEVITAL-*, mémoire de master, finance et comptabilité, université de Bejaia, 2014.
2. **AMMOUR (Meriem)**, *La gestion budgétaire comme instrument essentiel du contrôle de gestion*, mémoire du master audit & contrôle de gestion, 2019, HEC ALGER.
3. **Azrou (KHALEF), Berran (Adel)**, *Contribution du contrôle budgétaire à la performance de l'entreprise CAS : GENERALE EMBALLAGE*, master finance, université Béjaia, 2017.
4. **DAF (Amel), HENNAD (Samira)**, *Le contrôle budgétaire au sein des entreprises publiques à caractère commercial*, mémoire de master, option Audit et contrôle de gestion, 2020, Tizi Ouzou.
5. **Samuel (Chrétien)**, *La performance environnementale des entreprises et le risque de réputation : Une approche axée sur le comportement*, mémoire En vue de l'obtention du grade Maître en sciences, FACULTÉ D'ADMINISTRATION UNIVERSITÉ DE SHERBROOKE.

## IV. Cours

1. **Mme CHADLIA**, Support de cours budget des charges et investissement, ESGEN Alger.
2. **Mme CHADLIA**, Support de cours de gestion budgétaire, ESGEN Alger.
3. **Mme CHADLIA**, *support de cours technique de prévisions*, ESGEN Alger, 2020-2021.
4. **Mr. KHERRI (Abdenacer)**, cours 02 gestion budgétaire, HEC ALGER, 2011.

5. **Mr. KHERRI (abdnacer)**, cours de budget des ventes, HEC Alger.
6. **Mr. KHERRI**, cours les états de synthèses, HEC Alger.
7. **Mr. KHERRI**, Support de cours introductif de la gestion budgétaire, HEC Alger, 2011.

## **V. Textes réglementaires**

1. **La norme iso 8402**, (International Organisation for Standardisation)

## **VI. Dictionnaire**

1. **BOISLANDELLE, Henri. Mahe**, dictionnaire de gestion, vocabulaire, concepts et outils, édition ECONOMIA, Paris, France, 1998.
2. **Dictionnaire la rousse**, français 2009.

## **VII. Webographie**

1. Error! Hyperlink reference not valid. de l'écart budgétaire.
2. **www.arquidiamantina.org/**, Les causes des écarts.
3. **www.benlagha.unblog.fr/**, Les actions correctives, méthode de résolution des problèmes.
4. **www.bibliotheque.pssfp.net**, PDF le contrôle budgétaire.
5. **www.docétudiant.fr**, contrôle de gestion et tableaux de bords.
6. **www.wikimemoires.net**, Les objectifs du contrôle budgétaire.

# **ANNEXES**



Annexe N° 01 : Les ventes physiques 2016.

## Programme commercial

Produit	U/M	Objectif 2016	Réalisé à fin Août 2016	Septembre	Octobre	Novembre	Décembre	Total Clôture	Ecart	Taux
Panneaux PV :	KDA	147,015							-147,015	0%
-PV 100 W	PC	305	4	0	0	0	0	4	-301	1%
-PV 120 W	PC	1,830	0	0	0	0	0	0	-1,830	0%
-PV 155 W	PC	305	0	0	0	0	0	0	-305	0%
-PV 160 W	PC	305	0	0	0	0	0	0	-305	0%
-PV 180 W	PC	610	0	0	0	0	0	0	-610	0%
-PV 190 W Poly	PC	305	5	5	0	0	0	10	-295	3%
-PV 200 Wc	PC		202	10	0	0	0	212	212	
-PV 200 Watt Mono			0	10	50	140	0	200	200	
-PV 230 W	PC	160	0	0	0	0	0	0	-160	0%
-PV 320 W	PC	1,563	0	0	0	0	0	0	-1,563	0%
-PV 250 W	PC	320	0	0	0	0	0	0	-320	0%
Marchandises :	KDA	246,064							-246,064	0%
1-Kit Solaires :										
-Kit Solaire 1 (PV 120W)	PC	610		0	0	400	480	880	270	144%
-Kit Solaire 2 (PV 160W)	PC	305	38	0	0	0	0	38	-267	12%
-Kit Solaire 3 (PV 180W)	PC	610	661	733	0	0	0	1,394	784	229%
-Kit Solaire 4 (PV 230W)	PC	1		0	0	0	0		-1	0%
-Kit Solaire 5 (PV 250W)	PC	4		0	0	0	0		-4	0%
-Kit Solaire 6 (PV 320W)	PC	1		0	0	0	0		-1	0%
2-UEP :	PC	0				0	0		0	
-UEP 1 (PV 100W)	PC	305		0	0	0	0		-305	0%
-UEP 2 (PV 155W)	PC	305	50	5	0	0	0	55	-250	18%
-UEP 3 (PV 190W)	PC	305		0	0	0	0		-305	0%
-UEP 4 (PV 200W)	PC	0		0	50	140	150	340	340	
-UEP 5 (PV 200W/24v)	PC	0		10	0	0		10	10	
<b>Total valorisé HT</b>	<b>KDA</b>	<b>393,079</b>	<b>88,035</b>	<b>60,428</b>	<b>8,185</b>	<b>131,494</b>	<b>150,947</b>	<b>439,089</b>	<b>46,011</b>	<b>112%</b>

Annexe N°02 : Chiffre d'affaires 2016.

## Chiffre d'affaires

Rubriques	U/M	Objectif 2016	Réalisé à fin Août 2016	Septembre	Octobre	Novembre	Décembre	Total Clôture	Ecart	Taux
Produits finis	KDA	147,015	1,053	260	1,300	3,640	0	6,253	-	4%
Revente	KDA	246,064	86,982	60,168	6,885	127,854	150,947	432,837	140,762	176%
Prestations	KDA	117,924						0	-	0%
Autres								0	117,924	0%
<b>Total Valorisé HT</b>	<b>KDA</b>	<b>511,002</b>	<b>88,035</b>	<b>60,428</b>	<b>8,185</b>	<b>131,494</b>	<b>150,947</b>	<b>439,089</b>	<b>-71,913</b>	<b>86%</b>
TVA	KDA	86,870	14,966	10,273	1,391	22,354	25,661	74,645	-12,225	86%
TUAR	KDA									
ONDA	KDA									
<b>Total Val TTC</b>	<b>KDA</b>	<b>597,873</b>	<b>103,001</b>	<b>70,701</b>	<b>9,577</b>	<b>153,848</b>	<b>176,608</b>	<b>513,735</b>	<b>-84,138</b>	<b>86%</b>

**Annexe N°03 : Les prix de vente.**

Désignation	PU HT(DZD)
<b>Panneaux PV :</b>	
-PV 100 W	9500
-PV 120 W	11400
-PV 155 W	14725
-PV 160 W	15200
-PV 180 W	17100
-PV 190 W Poly	18050
-PV 200 Wc	26000
-PV 200 Watt Mono	26000
-PV 230 W	21850
-PV 320 W	30400
-PV 250 W	23750
<b>Marchandises :</b>	
<b>1-Kit Solaires :</b>	
-Kit Solaire 1 (PV 120W)	271440
-Kit Solaire 2 (PV 160W)	613082.8548
-Kit Solaire 3 (PV 180W)	79137.99
-Kit Solaire 4 (PV 230W)	4652357.166
-Kit Solaire 5 (PV 250W)	2118178.583
-Kit Solaire 6 (PV 320W)	10421056.71
<b>2-UEP :</b>	
-UEP 1 (PV 100W)	128100
-UEP 2 (PV 155W)	140950
-UEP 3 (PV 190W)	140950
-UEP 4 (PV 200W)	137703.0492
-UEP 5 (PV 200W/24v)	110500

**Annexe N°04 : Stock produit finis 2016.**

Produits	U/M	Stock à fin Août 2016	Septembre	Octobre	Novembre	Décembre
<b>Panneaux PV :</b>						
-PV 100 W	PC	-	-	80	160	240
-PV 120 W	PC	-	-			
-PV 155 W	PC	-	-	70	140	210
-PV 160 W	PC	-	-	-	-	-
-PV 180 W	PC	-	-	-	-	-
-PV 190 W Poly	PC	-	-	-	-	-
-PV 200 Wc	PC	-	-	-	-	-
-PV 200 Watt Mono	PC	-	-	200	310	560
-PV 230 W	PC	-	-	-	-	-
-PV 320 W	PC	-	-	40	80	120
-PV 250 W	PC	-	-	50	100	150
<b>Total val. Au Coût production</b>	<b>KDA</b>	<b>-</b>	<b>-</b>	<b>6,610</b>	<b>11,930</b>	<b>19,256</b>

Annexe N° 05 : Le budget de production 2016.

Produit	U/M	Objectif 2016	Réalisé à fin Août 2016	Septembre	Octobre	Novembre	Décembre	Total Clôture	Ecart	Taux
<b>Panneaux PV :</b>										
-PV 100 W	PC	305	4		80	80	80	244	-61	80%
-PV 120 W	PC	1830				0	0		-1,830	0%
-PV 155 W	PC	305			70	70	70	210	-95	69%
-PV 160 W	PC	305				0	0		-305	0%
-PV 180 W	PC	610				0	0		-610	0%
-PV 190 W Poly	PC	305	5	5		0	0	10	-295	3%
-PV 200 Wc	PC		202	10		0	0	212	212	
-PV 200 Watt Mono	PC			10	250	250	250	760	760	
-PV 230 W	PC	160				0	0		-160	0%
-PV 320 W	PC	1563			40	40	40	120	-1,443	8%
-PV 250 W	PC	320			50	50	50	150	-170	47%
<b>Total val. Au Coût de matière</b>	<b>KD A</b>	<b>68,896</b>	<b>2,312</b>	<b>283</b>	<b>5,636</b>	<b>5,636</b>	<b>5,636</b>	<b>19,502</b>	- 49,39 4	28%
<b>Total val. Au Coût de production</b>	<b>KD A</b>	<b>89,564</b>	<b>3,006</b>	<b>368</b>	<b>7,326</b>	<b>7,326</b>	<b>7,326</b>	<b>25,353</b>	- 64,21 2	28%

**Annexe 06** : Les approvisionnements Kit solaire 2016.

Produit	U/M	Objectif 2016	Réalisé à fin Août 2016	Septembre	Octobre	Novembre	Décembre	Total Clôture	Ecart	Taux
<b>Kit Solaire</b>										
Panneaux	USD	4,869	0	4,869	0	0	4,869	9,738	4,869	200%
Batterie	USD	3,721	0	0	1,861	0	1,861	3,721		100%
Régulateur	USD	2,074	28,053	0	1,037	0	29,090	58,179	56,105	2805%
Luminaire	USD	1,281	32,400	0	641	0	33,041	66,081	64,800	5159%
Onduleur	USD	501	0	0	250	0	250	501		100%
Parafoudre	USD		4,600	0	0	0	4,600	9,200	9,200	
<b>Total valorisé</b>	<b>USD</b>	<b>12,446</b>	<b>65,053</b>	<b>4,869</b>	<b>3,788</b>	<b>0</b>	<b>73,710</b>	<b>147,420</b>	<b>134,974</b>	<b>1184%</b>

**Annexe N 07** : Les approvisionnement en local.

Désignation	U/M	Réalisé à fin Août 2016	Septembre	Octobre	Novembre	Décembre	Total Clôture
Marchandises	<b>KDA</b>	3,679	0	0	15,000	15,000	33,679
Autres Approvisionnements	<b>KDA</b>	2,253	0	0	500	500	3,253
F/Bureau	<b>KDA</b>	0	0	50	80	50	180
Produits d'Entretien	<b>KDA</b>	0	0	0	10	10	20
<b>Total</b>	<b>KDA</b>	<b>5,932</b>	<b>0</b>	<b>50</b>	<b>15,590</b>	<b>15,560</b>	37,132

<b>Taux Frais d'approche</b>	<b>1%</b>						
<b>Coût d'achat</b>	<b>KDA</b>	5,992	0	51	15,746	0	21,788
<b>TVA</b>	<b>KDA</b>	1,019	0	9	2,677	0	3,704
<b>Total TTC</b>	<b>KDA</b>	7,010	0	59	18,423	0	25,492

Annexe N°9 : Tableau des frais 2016.

<i>Nature de la dépense</i>	<b>Objectif 2016</b>	<b>Réalisé à fin Août 2016</b>	<b>Septembre</b>	<b>Octobre</b>	<b>Novembre</b>	<b>Décembre</b>	<b>Total Clôture</b>
<b><u>1. Entretien et réparation</u></b>							
Bâtiments	-	-	-	-	-	-	-
. Logement	-	-					-
. Matériel de production	-	-					-
. Matériel de bureau	-	-					-
. Matériel roulant	-	-					-
. Léger	-	21		3	2	3	29
. Lourd	-	-					-
. Matériel informatique	-	-					-
<b>Total 1</b>	-	-	-	<b>3</b>	<b>2</b>	<b>3</b>	<b>8</b>
<b>2. Documentation Total 2</b>	-	-					-
<b>3. Honoraires tiers</b>							
<b>3</b>	-	-					-
<b><u>4. Carburants et lubrifiants</u></b>							
. Essence	-	-					-
. Gas Oil	-	90		10	10	10	120
. Lubrifiant	-	-					-
<b>Total 4</b>	-	<b>90</b>	-	<b>10</b>	<b>10</b>	<b>10</b>	<b>120</b>
<b><u>5. Utilités</u></b>							
. Electricité/Gaz	-	-					-
. Eau	-	-					-
<b>Total 5</b>	-	-	-	-	-	-	-
<b><u>6. Téléphone/Télex</u></b>							
<b>6</b>	-	<b>80</b>	<b>30</b>	<b>30</b>	<b>30</b>	<b>30</b>	<b>200</b>
<b><u>7. Articles de fonctionnement</u></b>							
. Fourniture de bureau	-	375			80	-	455
. Produits d'entretien	-	90			20	-	110
. Consommations info. (Papier fax, ruban, etc.)	-	36			10	-	46

<b>Total 7</b>	-	<b>501</b>	-	-	<b>110</b>	-	<b>611</b>
<b>8. Déplacements &amp; réceptions</b>	-	-					
. Frais hôtellerie	-	252	178	375	25	25	855
. Frais de restauration	-	-	-	-	-	-	-
. Frais de billetterie	-	-	-	-	-	-	-
. Autres frais de mission	-	485					485
<b>Total 8</b>	-	<b>737</b>	<b>178</b>	<b>375</b>	<b>25</b>	<b>25</b>	<b>1,340</b>
<b>9. Produits sociaux</b>							
. Alimentation	-	19				-	19
. Médical	-					-	-
. Autres (Sous-Traitance Générale)	-	8,085				-	8,085
<b>Total 9</b>	-	<b>8,104</b>	-	-	-	-	<b>8,104</b>

Annexe N°10 : Les ventes physiques 2017.

Entreprise : ENIE-Spa	<b>Activité Commerciale (en Physique)</b>
Période : Décembre 2017	

Désignations		MOIS					
Familles	Produits	Prévisions (1)	Réalisations (2)	Taux % (2/1)	Prévisions (1)	Réalisations (2)	%Réal. (2/1)
<b>Solaire</b>	Panneaux	124	98	79%	1 500	1 460	97%
	Kit solaire	463	380	82%	5 556	3 800	68%
	Unité Eclairage Public	81	60	74%	972	850	87%
	<b>Sous - Total</b>	<b>668</b>	<b>538</b>	<b>81%</b>	<b>8 028</b>	<b>6 110</b>	<b>76%</b>

Annexe N° 11 : Les ventes en montant 2017.

Entreprise : ENIE-Spa	Activité Commerciale (au Prix Hors Taxe)
Période : Décembre 2017	

UM KDA

Désignations		MOIS					
Familles	Produits	Prévisions (1)	Réalisations (2)	Taux % (2/1)	Prévisions (1)	Réalisations (2)	%Réal. (2/1)
Solaire	Produits finis	3 016	2 800	93%	36 433	28 023	77%
	Revente	85 892	82 003	95%	1 030 704	705 632	68%
Sous - Total		88 908	84 803	95%	1 067 137	733 655	69%

Annexe N°12 : La production physique 2017.

Entreprise : ENIE-Spa	Production (en Physique)
Période : Décembre 2017	

Désignations		MOIS					
Familles	Produits	Prévisions (1)	Réalisations (2)	Taux % (2/1)	Prévisions (1)	Réalisations (2)	%Réal. (2/1)
Solaire	Panneaux	44	44	100%	528	500	95%
Sous - Total		44	44	100%	528	500	95%

Annexe N° 13 : Le coût de production 2017.

Entreprise : ENIE-Spa	Production (Coût Production)
Période : Décembre 2017	

UM KDA

Désignations		MOIS					
Familles	Produits	Prévisions (1)	Réalisations (2)	Taux % (2/1)	Prévisions (1)	Réalisations (2)	%Réal. (2/1)
Solaire	Panneaux	635	635	100%	7 615	7 263	95%
Sous - Total		635	635	100%	7 615	7 263	95%



Annexe N°14 : L'effectif du personnel 2016.

<i>Catégorie</i>	<b>Objectif 2016</b>	<b>Réalisé à fin Août 2016</b>	<i>Septembre</i>	<i>Octobre</i>	<i>Novembre</i>	<i>Décembre</i>
<b>Cadre sup.</b>		2	2	2	2	2
<b>Cadre</b>		9	9	9	9	9
<b>Maîtrise</b>		6	6	6	6	6
<b>Exécution</b>		11	11	11	11	11
<b>Temporaires (CTA Inclus)</b>		26	26	29	32	32
<b>Total</b>	<b>0</b>	<b>54</b>	<b>54</b>	<b>57</b>	<b>60</b>	<b>60</b>

Annexe N°15 : Frais du personnel 2016.

<b>Rubrique</b>	<b>Objectif 2016</b>	<b>Réalisé à fin Août 2016</b>	<i>Septembre</i>	<i>Octobre</i>	<i>Novembre</i>	<i>Décembre</i>	<b>Clôture</b>
<b>Salaires Bruts (1)</b>		16,277	1,984	3,105	2,204	2,204	<b>25,774</b>
<b>Retenues (2)</b>		4,135	509	880	565	565	<b>6,655</b>
<b>Sal Net (3)= (1)-(2)</b>		12,142	1,475	2,225	1,639	1,639	<b>19,119</b>
<b>Ch. Patronales (4)</b>		3,211	395	312	438	438	<b>4,795</b>
<b>Frais du Personnel (1)+(4)</b>	<b>0</b>	<b>19,488</b>	<b>2,378</b>	<b>3,417</b>	<b>2,643</b>	<b>2,643</b>	<b>30,569</b>

Annexe N°16 : frais du personnel par catégorie 2016.

<i>Rubrique</i>	<b>Objectif 2016</b>	<b>Réalisé à fin Août 2016</b>	<i>Septembre</i>	<i>Octobre</i>	<i>Novembre</i>	<i>Décembre</i>	<b>Clôture</b>
<b>Cadre Sup</b>		1915	226	340	252	252	<b>2,984</b>
<b>Cadres</b>		5084	583	875	648	648	<b>7,840</b>
<b>Maitrise</b>		2864	313	423	347	347	<b>4,294</b>
<b>Exécution</b>		3413	419	628	465	465	<b>5,390</b>
<b>Temporaire</b>		6211	837	1,256	930	930	<b>10,165</b>
<b>Total</b>	<b>0</b>	<b>19,488</b>	<b>2,378</b>	<b>3,522</b>	<b>2,643</b>	<b>2,643</b>	<b>30,673</b>

# Table des matières

**Dédicace**

**Remerciements**

**Résumé**

**LISTE DES FIGURES**

**LISTE DES TABLEAUX**

**Abréviation**

**Introduction Générale ..... 1**

**CHAPITRE I : Généralités sur la gestion budgétaire ..... 5**

INTRODUCTION ..... 6

Section 01 : Le cadre théorique de la gestion budgétaire ..... 7

Introduction ..... 7

1. La gestion budgétaire ..... 7

1.1. La définition ..... 7

1.2. L'historique ..... 7

2. La classification et types de budgets ..... 8

2.1. La classification des budgets ..... 8

2.2. Typologie de budgets ..... 9

3. Objectifs de la gestion budgétaire ..... 10

4. Le système d'information budgétaire ..... 11

4.1. Les phases du système budgétaire ..... 11

4.2. Centres de responsabilités ..... 12

5. Les enjeux et limites de la gestion budgétaire ..... 13

5.1. Les enjeux liés à la gestion budgétaire ..... 13

5.2. Les limites de la gestion budgétaire ..... 14

Section 02 : Les techniques de prévisions ..... 15

Introduction ..... 15

1. Les techniques de prévision des ventes ..... 15

1.1. Les méthodes qualitatives ..... 15

1.2. Les méthodes quantitatives ..... 16

2. Les techniques de prévisions de la production ..... 19

2.1. La programmation linéaire ..... 19

2.2. Le coût préétablit (standard) ..... 20

3. Les techniques de prévisions des approvisionnements ..... 20

3.1. Les composantes du coût de la gestion des opérations d'approvisionnements .....	20
3.2. La politique optimale d'approvisionnement.....	21
Section 03 : le processus d'élaboration des budgets.....	23
Introduction .....	23
1. Les principes du processus budgétaire.....	23
1.1. La hiérarchie des budgets .....	23
1.2 L'interdépendance des budgets .....	24
1.3 La définition des plans d'action .....	24
2. La démarche budgétaire .....	24
2.1. La lettre de cadrage.....	24
2.2. Le projet de budget.....	24
2.3. La consolidation et l'étude de la cohérence.....	24
3. La budgétisation .....	25
3.1 Budget opérationnel.....	25
3.2. Budget d'investissement.....	30
3.3. Budgets de synthèses.....	33
Conclusion .....	36
<b>CHAPITRE II : Le contrôle budgétaire et pilotage de la performance. ....</b>	<b>37</b>
Introduction.....	38
Section 01 : Le cadre théorique du contrôle budgétaire .....	39
Introduction .....	39
1. Le contrôle budgétaire.....	39
1.1. Définition.....	39
1.2. Les principes du contrôle budgétaire.....	39
1.3. Les caractéristiques du contrôle budgétaire.....	40
2. Les attentes du contrôle budgétaire .....	41
2.1 Les objectifs du contrôle budgétaire.....	<b>Error! Bookmark not defined.</b>
2.2. Le rôle du contrôle budgétaire.....	41
3. Les outils du contrôle budgétaire .....	41
3.1. Les tableaux de bord (cités dans la troisième section) .....	<b>Error! Bookmark not defined.</b>
3.2. Les réunions du suivi budgétaire .....	41
3.3. Les rapports du suivi budgétaire .....	42
4. Les étapes du contrôle budgétaire .....	42
4.1. Le contrôle avant l'action .....	42

4.2. Le contrôle pendant l'action .....	42
4.3. Le contrôle à la fin de l'action .....	42
5. Les fonctions du contrôle budgétaire .....	43
5.1. La fonction de contrôle .....	43
5.2. La fonction de régularité .....	43
6. Les normes d'efficacité du contrôle budgétaire .....	43
7. Le contrôle par l'analyse des écarts .....	44
7.1. L'intérêt du contrôle budgétaire .....	44
7.2. Les limites du contrôle budgétaire .....	44
Section02 : Le contrôle budgétaire par l'analyse des écarts .....	45
Introduction .....	45
1. L'écart budgétaire .....	45
1.1. Définition de l'écart .....	45
1.2. Les principes d'élaboration des écarts .....	45
2. Calcul et analyse des écarts .....	46
2.1. L'écart sur résultat .....	47
2.2 L'écart sur marge .....	47
2.3 L'écart sur coût .....	49
2.4. L'écart sur les charges directs .....	50
2.5. L'écart sur charges indirects .....	51
3. L'interprétation des écarts .....	52
3.1. Les causes des écarts .....	52
3.2. L'explication des écarts .....	52
4. Les règles de pilotage par les écarts .....	53
4.1 Définir un model cohérent de calcule des écarts .....	53
4.2. Interpréter les causes des écarts .....	53
4.3. Mener les actions correctives .....	53
Section 03 : Le pilotage de la performance .....	55
Introduction : .....	55
1. La performance .....	55
1.1 Définition de la performance .....	55
1.2. Les caractéristiques de la performance .....	55
1.3. Les formes de la performance .....	56
2. La dimension de performance .....	57
2.1. La performance interne et externe .....	57

2.2. Les facteurs de la performance .....	57
2.3. Les indicateurs d'analyse de la performance.....	58
3. Les outils d'analyse de la performance .....	60
3.1. Les Tableaux de bord .....	60
3.2. Le Reporting .....	60
4. Les segments d'analyse de performance .....	62
4.1. Le segment des ressources humaines .....	62
4.2. Le segment de la qualité .....	63
4.3. Le segment des coûts.....	64
Conclusion : .....	65
<b>CHAPITRE III : La gestion budgétaire au sein de l'unité photovoltaïque de l'entreprise ENIE .....</b>	<b>66</b>
Introduction.....	67
Section 01 : Présentation de l'organisme d'accueil .....	68
1. Présentation de l'entreprise ENIE et ses unités.....	68
1.1. L'entreprise ENIE.....	68
1.2. Historique .....	68
1.3. L'objectif de l'entreprise .....	69
1.4. L'organigramme de l'ENIE.....	70
1.5. La fiche technique de l'entreprise ENIE .....	71
2. L'activité de l'ENIE .....	71
2.1. La composition de L'ENIE.....	71
2.2. Les domaines d'activité de L'ENIE .....	72
3. L'unité de production photovoltaïque .....	72
3.1. Présentation de l'unité photovoltaïque .....	72
3.2. L'activité de l'unité .....	72
3.3. Présentation des structures de l'unité .....	73
4. Les ressources de l'unité .....	75
4.1. Le programme de production .....	75
4.2. L'effectif du personnel .....	77
Section 02 : L'élaboration des budgets au sein de l'unité photovoltaïque ENIE .....	78
1. La gestion budgétaire au sein de l'unité photovoltaïque.....	78
1.1. La procédure d'élaboration du système budgétaire.....	78
1.2. Le plan des objectifs de l'unité.....	80
2. La mise en œuvre des budgets.....	80

2.1. Le budget des ventes.....	80
2.2. Le budget de production.....	83
2.3. Le budget des approvisionnements.....	85
2.4. Le budget des charges.....	86
Section 03 : L'élaboration du contrôle budgétaire et l'analyse de la performance.....	89
1. L'exécution de budget.....	89
1.1. La réalisation des budgets.....	89
1.2. Le contrôle budgétaire.....	89
2. Les outils du contrôle budgétaire.....	90
2.1. Les documents de contrôle.....	90
2.2 La notion des écarts.....	90
2.3 Le calcul des écarts.....	91
2.4. L'interprétation de causes des écarts.....	93
3. L'analyse de la performance de l'unité.....	93
3.1. Le tableau de bord.....	94
3.2. L'analyse global de la performance de l'unité.....	95
3.3. Les actions correctives.....	95
Conclusion.....	96
<b>Conclusion Générale.....</b>	<b>97</b>
<b>Bibliographie.....</b>	<b>101</b>
<b>ANNEXES.....</b>	<b>102</b>