



UNIVERSITE MOULOU D MAMMERI DE TIZI-OUZOU

Faculté des sciences économiques, sciences de gestion et des sciences commerciales

Département des sciences financières et comptabilités

**Mémoire de fin de cycle en vue de l'obtention du diplôme de Master en
Sciences financières et comptabilités**

Option : Finance d'entreprise

Thème

***L'apport de la gestion budgétaire dans l'amélioration de
la performance des entreprises (budget des ventes)***

Cas de: l'ENIEM de Tizi-Ouzou

Réalisé par :

M^{elle} SAIB Lylia

M^{elle} SAIDANI Noria

Sous la direction de:

M^{me} AMOKRANE

Devant le jury composé de :

Président:

Examineur:

Rapporteur :

**Année Universitaire :
2018/2019**

Remerciements

" La reconnaissance est la mémoire du cœur "

Aucune œuvre humaine ne peut se réaliser sans la contribution d'autrui, pour cela et au terme de ce travail, nous tenons à exprimer notre gratitude ainsi que nos remerciements pour toutes les personnes qui ont participé de près ou de loin à la réalisation de notre mémoire.

Nous remercions avant tout, dieu clément et miséricordieux de nous avoir donné la force et la santé, de nous avoir procuré le courage et la volonté pour achever ce modeste travail.

*Nous adressons nos vifs remerciements et nous tenons à exprimer notre profond respect à notre encadrante que nous ne pourrons jamais remercier assez M^{me} **AMOKRANE** pour ces orientations, ses conseils et sa présence à nos côtés tout au long de ce travail.*

*Nous remercions également l'ensemble du personnel de l'unité commerciale de **L'ENIEM** et notre encadrante de nous avoir acceptés autant que stagiaires, et plus spécialement le personnel du département **GRH** pour son accueil surtout son aide.*

*Sans oublier l'ensemble des enseignants de la faculté des sciences économiques de gestion et commerciales (S.E.G.C) de l'université **Mouloud Mammeri de Tizi-Ouzou**, surtout ceux qui nous ont suivis tout au long de notre cursus universitaire mais aussi les membres de jury pour avoir accepté d'évaluer notre travail.*

*Nous remercions aussi tout le personnel de la bibliothèque de la faculté notamment **Kader** et celui de la bibliothèque de la maison de la culture de Tizi-Ouzou.*

Enfin nous remercions nos familles, nos amis et toute personne ayant contribué à l'élaboration de ce travail.

Merci à tous.

Dédicaces

Je dédie ce modeste travail :

*A toi ma mère, **Ferroufja**, la mère la plus formidable au monde, toi qui es ma mère et mon père puisque tu as su jouer les deux rôles au même temps depuis ma naissance, tu es l'exemple parfait d'efforts et de sacrifices. Je ne pourrai jamais te remercier assez pour tout ce que tu as fait pour moi, si je suis la aujourd'hui sache que c'est grâce à toi maman, oui toi qui m'as appris à surmonter mes peurs, et qui es toujours là dans toutes les dates importantes de ma vie et surtout qui fait en sorte que je manque de rien. En ce jour mémorable pour moi ainsi que pour toi, reçoit ce travail en signe de ma vive reconnaissance et ma profonde estime, puisse le tout puissant te donner la santé, et une longue vie afin que je puisse te combler à mon tour.*

*A mes oncles : **Ferhat, Arezki, Mebarek, Mekhlouf, Said, Karim, Farid, Rachid**, à mon grand-père **Arezki** que les phrases les plus éloquentes soit-elles ne sauraient exprimer ma gratitude et mon respect pour vous tous. Merci pour votre soutien moral avant le soutien financier et pour tout ce que vous m'avez fait et appris, je vous dois ce que je suis aujourd'hui et ce que je serai demain. Que dieu vous protège en bonne santé et vous rend le bien que vous avez fait.*

*A mes adorables sœurs **Hakima** et **Siham** que j'aime tant et qui ont su m'inculquer le sens de la responsabilité, de l'optimisme et de la confiance en soi. Merci d'avoir guidé mes pas vers la réussite grâce à vos conseils, que dieu vous garde toujours à mes côtés.*

*A mes grands-parents maternels **Arezki** et **Dehbia**, que ce modeste travail, soit l'expression des vœux que vous n'avez cessé de formuler dans vos prières, que dieu vous préserve la santé et une longue vie.*

*A la mémoire de mon père **Lounis**, mon oncle **Mebarek**, et mon frère **Kamel** qui sont toujours dans mon esprit et mon cœur. J'ai tant souhaité partagé ma joie avec vous. Que dieu, miséricordieux, vous accueille dans son vaste paradis.*

*A mon binôme **Noria** que j'aime beaucoup et avec qui j'ai partagé des belles années d'études, Merci pour ta compréhension, ta patience et surtout de m'avoir toujours rendu de l'espoir quand rien n'allait, je te souhaite toute la réussite et le bonheur dans le reste de ta vie parce que tout simplement tu le mérites.*

*A toute **ma famille, mes cousins et cousines** que j'adore énormément, à **mes tentes et oncles** que je respecte beaucoup, à tous mes proches et mes amis.*

*A toute la promotion finance d'entreprise 2018/2019 en particulier : **Kenza, Amina, Celia, Nabila, Amel, Hanane, Dihia, Ghiles, Nadir** avec qui j'ai que de beaux souvenirs.*

Et à toutes les personnes qui me sont chères.

Lylia

Dédicaces

Je dédie ce modeste travail :

A mes chers parents qui m'ont toujours soutenu et je les remercie d'autant que je ne remercie personne, pour leurs soutiens et orientations durant mes études et dans ma vie.

*A mes chères sœur **Nacera** et **Faïza** que je remercie pour m'avoir supporté dans mes décisions et mes moments difficiles ;*

*A ma princesse **Yasmine**;*

*A mon unique frère **Nacerdine** pour toute l'ambiance dont tu m'as entouré, pour toute la spontanéité et ton élan chaleureux ;*

*A ma grande famille : je cite en particulier mon oncle **Kamel** et sa femme mes cousines **Siham**, **Fadya**, **Meryouma**, **Lycia** et le petit **Houcine** ;*

*A mes adorables amis avec qui j'ai aimé l'université et qui ont toujours étaient là pour moi **Amel**, **Nabila**, **Celia**, **Tahar**, **Lydia** et **Nadir** ;*

*A mon cher binôme et amie que j'aime autant **Lydia** pour sa gentilles et compréhension ;*

A tous ceux que j'aime et ceux qui m'aiment.

Noria

Sommaire

| | |
|--|------------|
| Introduction générale..... | 01 |
| Chapitre 01: Des aspects théoriques de la gestion budgétaire au budget des ventes.... | 07 |
| Section I : Notions de la gestion budgétaire..... | 09 |
| Section 2 : le processus budgétaire..... | 20 |
| Section 3: Présentation du budget des ventes..... | 27 |
| Chapitre 02 : Les méthodes de prévision et le contrôle budgétaire des ventes..... | 35 |
| Section 1: Les méthodes de prévision des ventes..... | 37 |
| Section 2 : Le contrôle budgétaire des ventes et l'analyse des écarts..... | 61 |
| Chapitre 03 : La notion de performance des entreprises..... | 72 |
| Section 1 : Présentation de la performance..... | 73 |
| Section 2 : Les indicateurs de la performance..... | 81 |
| Section 3: Importance de gestion budgétaire dans l'amélioration de la performance des entreprises..... | 86 |
| Chapitre 04 : La gestion budgétaire des ventes et la performance de l'ENIEM..... | 89 |
| Section 1 : La démarche de recherche empirique et la présentation de l'entreprise ENIEM de Tizi-Ouzou..... | 91 |
| Section 2 : La gestion budgétaire et le budget des ventes au sein de l'ENIEM..... | 102 |
| Section 3 : le contrôle budgétaire des ventes et la performance de l'ENIEM..... | 111 |
| Conclusion générale..... | 128 |

INTRODUCTION GENERALE

Avec la mondialisation de l'économie et l'ouverture des frontières, les entreprises se trouvent dans une concurrence accrue où la capacité de l'entreprise à écouler ses produits est fonction de sa structure d'organisation et de sa stratégie. En effet, seules les entreprises bien structurées et dotées d'une stratégie claire et d'instruments de pilotage efficaces peuvent prendre une bonne part de marché.

Pour cela, les entreprises qui se veulent dynamiques et performantes sont tenues de se doter de règles de gestion, de système de fonctionnement adéquat et d'une bonne stratégie. Ainsi les dirigeants sont appelés à prendre un certain nombre de décisions pour assurer la continuité de leurs activités. Il est par ailleurs important de se doter d'un système de contrôle des décisions prises.

A ce titre, le contrôle de gestion est, depuis longtemps, considéré comme une valeur stratégique en raison de son importance dans la prise de décision, et une source de progrès et d'amélioration potentiels à tous types d'entreprises puisque il incite les responsables à exécuter des activités contribuant à atteindre les objectifs fixés par l'organisation.

R. ANTHONY (considéré comme le père de contrôle de gestion) définit en 1965 le contrôle de gestion comme « le processus par lequel les dirigeants s'assurent que les ressources sont obtenues et utilisées avec efficacité pour réaliser les objectifs l'organisation ».

J. LOCHARD définit en 1998, le contrôle de gestion comme « l'ensemble des dispositions prises pour fournir aux dirigeants et aux divers responsables les données chiffrées périodiques caractérisant la marche de l'entreprise, leur comparaison avec des données passées ou prévues permet aux dirigeants de déclencher rapidement des mesures correctives appropriées avec l'aide ou les conseils du contrôle de gestion ».

Dans le cadre de son fonctionnement, le contrôle de gestion recourt à ses différents outils, les plus indispensables suivants :

- **La comptabilité analytique** qui est un outil de gestion conçu pour mettre en relief les éléments constitutifs des coûts et des résultats de nature à éclairer les prises de décisions.
- **Le tableau de bord** qui est un ensemble d'indicateurs et d'informations essentiels permettant d'avoir une vue d'ensemble, de déceler les perturbations et de prendre des décisions d'orientation de la gestion pour atteindre les objectifs issus de la stratégie, il doit aussi donner un langage commun aux différents membres de l'entreprise.
- **La gestion budgétaire** qui occupe une place primordiale en techniques du contrôle de gestion, elle est prédominante dans l'orientation et la prise de décisions car les autres outils s'établissent et se jugent par référence à cette technique.

En outre, la gestion budgétaire, qui correspond à une vision technicienne du contrôle de gestion, se voit comme l'outil le plus adéquat dans le processus de planification des activités de l'entreprise.

Pour M.H-P. COURT (1951), la gestion budgétaire est « la planification et la coordination à l'avance de toutes les fonctions, pour obtenir le profit et l'efficacité maxima compatible avec la stabilité de l'affaire et le contrôle de toutes les opérations de sorte que les résultats obtenus se comparent favorablement au plan budgétaire ».

Pour D. GEORGES (1971) la gestion budgétaire est « une méthode systématique et de contrôle par le moyen des budgets découlant d'un plan d'ensemble qui peut couvrir une assez longue période et qui est décomposé en programme d'actions à échéance plus rapprochée déterminée de telle manière qu'ils soient normaux et réalisables ».

De ces définitions, on peut dire que la gestion budgétaire est donc l'ensemble des techniques mises en œuvre pour établir une prévision à court terme applicable à la gestion d'une entreprise. Cette gestion permet de confronter les réalisations aux prévisions afin de mettre en évidence les écarts et apporter des actions correctives.

Par ailleurs, la gestion budgétaire rend d'avantage de services quand elle est bien intégrée dans la stratégie de l'entreprise, Ceci lui assure :

- Une **planification** et une coordination des actions à mener pour atteindre ses objectifs ;
- Une **décentralisation** et délégation du pouvoir à des niveaux hiérarchiques inférieurs, ce qui permet d'avoir une meilleure motivation des responsables ;
- Un **contrôle** de toutes les activités des différentes divisions de l'entreprise en comparant les réalisations au plan prévisionnel ;
- Une **évaluation** de la performance des responsables.

La gestion budgétaire peut être aussi définie tant que la mise en place d'un ensemble de budgets qui couvrent toutes les activités de l'entreprise. Ces budgets représentent selon B. DORIATH et CH. GOUJET(2002) « la traduction monétaire du programme ou plan d'action retenu pour chaque responsable, il définit les ressources qui lui sont déléguées pour atteindre les objectifs qu'il a négociés. Les budgets sont généralement annuels et détaillés selon une périodicité plus au moins fine (trimestrielle, mensuelle...etc.) ».

Selon CH. HORNGREN, A. BHIMANI (2003), « Le budget est l'expression quantitative du programme d'actions proposé par la direction, il contribue à la coordination et à l'exécution des programmes, il couvre les aspects financiers et non financiers de ces derniers».

Les budgets sont principalement les suivants :

- **Le budget de production** : c'est la présentation finale et chiffrée de l'activité de production annuelle. Ce budget est la résultante des décisions prises au niveau du budget des ventes et de la politique de stockage de l'entreprise ;
- **Le budget d'approvisionnement** : la détermination d'un budget des approvisionnements permet d'acquérir les matières indispensables à la production en quantités voulues, au montant voulu et au moindre coût ;

- **Le budget des investissements** : pour assurer sa production, l'entreprise dispose d'un certain nombre de biens destinés à servir durablement l'activité de l'entreprise. L'acquisition et le renouvellement de ces biens entraînent des dépenses qu'il convient de prévoir ainsi que leur financement ;
- **Le budget de trésorerie** : il est défini comme étant un outil de prévision de l'évolution des liquidités de l'entreprise dans le temps. Il s'agit de faire apparaître un excédent ou un déficit de trésorerie mensuel (à Court Terme). Ce budget permet d'anticiper l'impact des décisions prises dans chaque centre de responsabilité sur la trésorerie ;
- **Le budget des ventes** : consiste à évaluer les ventes futures en quantités et en valeurs, sources de recettes indispensables au fonctionnement de l'entreprise.

I. Problématique de recherche :

Le budget des ventes est celui qui occupe une place importante dans la gestion des entreprises. Selon M. LAARIBI (2004), le budget des ventes est la phase « pivot » du réseau des budgets de l'entreprise.

Pour B. DORIATH (2005), le budget des ventes est « le premier budget de la construction budgétaire. Il s'agit d'une prévision qui consiste à estimer les ventes futures de l'entreprise en quantités et en valeurs. Le budget commercial conditionne les autres budgets cités auparavant puisqu'il est le point de départ du budget général d'où découlent les autres budgets ».

De nos jours, l'entreprise en l'occurrence algérienne se trouve dans un contexte concurrentiel qui se caractérise par l'incertitude, la turbulence, la complexité et le changement de l'environnement économique, la diversité des entreprises, et la rapidité croissante des évolutions technologiques, ce qui lui impose la mise en place d'outils de prévisions pour préserver sa part de marché, réduire l'incertitude externe et surtout pour assurer sa pérennité.

Notre intérêt dans ce présent travail de recherche est alors porté sur l'Entreprise Nationale des Industries et d'Electroménager ENIEM de Tizi-Ouzou qui a mis en place un système de gestion budgétaire destiné principalement à la gestion de ses ventes. L'objectif étant :

- De Veiller sur l'atteinte des objectifs fixés ;
- D'améliorer son contrôle de gestion ;
- De préserver et d'accroître ses parts de marché lui permettant d'assurer sa pérennité dans un environnement caractérisé par de perpétuels changements dus au passage d'une économie planifié à une économie de marché.

C'est dans ce contexte que s'inscrit notre problématique de recherche que nous formulons par la question principale suivante :

Est-ce que la prévision et l'élaboration du budget des ventes permettent à l'entreprise ENIEM l'amélioration de sa performance ?

II. Questionnements et hypothèses de recherche :

Pour étudier le budget des ventes et son mode d'élaboration dans le cas de l'entreprise ENIEM et pouvoir conclure sur l'amélioration de son efficacité, nous soulevons aussi les quatre (04) questions secondaires suivantes :

1. **Quels sont les objectifs de l'entreprise ENIEM par l'élaboration d'un budget des ventes ?**
2. **Quelles sont les méthodes utilisées par l'entreprise ENIEM pour établir la prévision de ses ventes ?**
3. **Comment l'entreprise ENIEM procède à l'élaboration du budget des ventes ?**
4. **Peut-on parler de performance par l'élaboration de ce budget ?**

Ainsi, pour répondre à la question principale et aux trois questions secondaires, nous formulons deux principales hypothèses suivantes :

Première hypothèse : Le budget des ventes permet de déterminer les orientations économiques à court terme, et permet par conséquent, une amélioration de la performance des entreprises ;

Deuxième hypothèse : Les contrôleurs de gestion calculent les écarts existants entre les données prévisionnelles du budget des ventes et les données réelles. Ces écarts éclairent les décisions et renseignent les managers sur la performance réalisée.

III. Méthodologie du travail de recherche :

La réalisation de notre travail est faite suivant deux étapes : la recherche documentaire et la formation sur le terrain :

- La recherche documentaire nous a permis de comprendre les différents concepts liés à la gestion budgétaire et plus précisément au budget de ventes. Ceci est fait par la consultation des ouvrages, d'articles scientifiques, des sites officiels, de mémoires en finance et en contrôle de gestion ;
- La formation sur le terrain nous a offert l'opportunité d'une part, de voir le système budgétaire de l'entreprise ENIEM de Tizi-Ouzou, et les insuffisances liées à son système de prévision de ventes, et d'autre part, de collecter les données nécessaires afin de réaliser notre travail de recherche.

IV. Structure du travail de recherche :

Sur la base des deux étapes de notre démarche de recherche méthodologique, nous avons structuré notre travail en quatre chapitres :

- **Le premier chapitre** porte sur la gestion budgétaire et le budget des ventes. Dans ce chapitre, nous allons définir les concepts clés de la gestion budgétaire, les étapes du processus de la gestion budgétaire et nous allons présenter le budget des ventes qui est le premier budget de la construction budgétaire;

- **Le deuxième chapitre** porte dans :
 - Le premier point sur les différentes méthodes de prévision des ventes ;
 - Le second point sur la dernière phase de la gestion budgétaire des ventes à savoir le contrôle budgétaire des ventes et l'analyse des écarts ;
- **Le troisième chapitre**, intitulé la performance des entreprises, portera sur la notion de performance des entreprises, les indicateurs de la performance financière et la relation entre la gestion budgétaire et la performance.
- **Le quatrième chapitre** est réservé au cas d'étude portant sur le budget de ventes au sein de l'entreprise ENIEM Tizi-Ouzou, dans lequel nous présenterons cette dernière (notre cas d'étude), le processus d'élaboration du budget de ventes, et l'apport du budget de ventes sur l'amélioration de sa performance.

PREMIER CHAPITRE :

**Des aspects théoriques de la gestion budgétaire
au budget des ventes.**

Gérer une entreprise, c'est prévoir, commander, organiser et contrôler¹ (H. Fayol 1916). La gestion prévisionnelle est donc utilisée comme un outil de gestion dans le processus de planification et de prévision. Celle-ci a pour objet de préparer l'entreprise à exploiter les atouts et à affronter les difficultés qu'elle rencontrera dans l'avenir. Cette démarche comporte une définition des objectifs à atteindre et des moyens à mettre en œuvre. Elle se décline dans le long terme dans le plan stratégique, à moyen terme dans le plan opérationnel et à court terme dans les budgets.

En effet la gestion budgétaire est un mode de gestion qui englobe les aspects de l'entreprise dans un ensemble cohérent de prévisions chiffrées (budget). Cette gestion permet le suivi de l'activité de l'entreprise en comparant son activité effective (réalisée) à l'activité prévue puis budgétée, ce qui doit conduire à l'action corrective pour améliorer la performance économique de l'entreprise.

Les budgets qui sont l'expression monétaire des programmes d'actions sont à la fois des instruments de prévision et de coordination entre les unités décentralisés, des aides à la délégation des décisions et à la motivation des responsables. Leur élaboration s'effectue en collaboration entre la direction, le contrôleur de gestion et les responsables décentralisés. Ces budgets sont interdépendants et liés par des relations de causalités. En effet, l'élaboration d'un budget donne lieu à l'élaboration des autres budgets.

Par ailleurs, dans la construction budgétaire, il convient de commencer par l'estimation des ventes, c'est-à-dire d'un programme des ventes puisque le budget des ventes constitue une pierre angulaire dans le système budgétaire. Lorsque ce premier budget est établi, il est possible d'inférer les autres budgets puisque le budget de production sera élaboré à partir des hypothèses de ventes et ainsi de suite. Dans ce premier chapitre, nous allons développer dans :

- La première section portant sur « notions de la gestion budgétaire » : la définition de la gestion budgétaire, des concepts clés de la gestion budgétaire, le rôle et les fonctions de la gestion budgétaire et enfin les limites de la gestion budgétaire ;
- La seconde section qui porte sur le « processus budgétaire » : la gestion prévisionnelle (qui est une étape importante qui précède le processus budgétaire), le processus budgétaire avec ses trois phases (prévision ; budgétisation et contrôle budgétaire) ;
- La troisième section relative au « budget des ventes » : la définition de ce budget, de ses objectifs ainsi que des étapes de son élaboration.

¹ HENRI FAYOL « 14 principes du management », 1916.

Section I : Notions de la gestion budgétaire

Aujourd'hui, l'entreprise recourt au procédé de contrôle de gestion le plus pertinent à savoir, la gestion budgétaire qui est devenue une nécessité absolue puisqu'elle lui permet à la fois d'atteindre ses objectifs et de ne pas se laisser surprendre par des dérives éventuelles. Comme la gestion budgétaire est un moyen incontournable qui aide au pilotage de l'entreprise, dans cette section nous allons essayer d'éclairer ce concept grâce aux définitions qui lui sont données par plusieurs auteurs du domaine et en essayant d'expliquer les concepts qui lui sont liés, de présenter ses fonctions, son rôle ainsi que ses limites.

1- Définition de la gestion budgétaire

Plusieurs définitions ont été accordées à la gestion budgétaire par les différents auteurs notamment celle donnée par G. Depallens (1971) qui la définit comme étant « une méthode de prévision systématique et de contrôle par le moyen des budgets découlant d'un plan d'ensemble qui peut couvrir une assez longue période et qui est décomposé en programmes d'action à échéance plus rapprochée déterminée de telle manière qu'ils soient normaux et réalisables »¹.

Pour P. Lauzel (1994), la gestion budgétaire est « la traduction du programme d'activité en termes de budgets d'exploitation et la surveillance du degré de réalisation des prévisions correspondantes »².

Pour J. Lochar (1998) la gestion budgétaire est « un mode de gestion consistant à traduire en programmes d'actions chiffrées, appelés budgets, les décisions prises par la direction avec la participation des responsables »³.

Pour B.DORIATH (2002), la gestion budgétaire « traduit au niveau de chaque centre de responsabilité, les objectifs en plans d'actions à court terme et exprime les moyens nécessaires à leur réalisation, il s'agit donc d'élaborer, chaque année, des budgets qui sont l'expression monétaire mois par mois »⁴.

A ce titre, nous pouvons avancer le fait que malgré qu'il existe autant de définitions que d'auteurs, le sens de gestion budgétaire reste le même, ce qui nous a permis d'ailleurs de retenir et de définir la gestion budgétaire comme un ensemble de budgets élaborés à partir des programmes d'actions à court terme qui traduisent les objectifs des différents centres de responsabilité de l'entreprise. La comparaison de ces budgets prévus aux réalisations permet de faire ressortir des écarts et d'apporter des corrections aux insuffisances dans le but d'améliorer les performances de l'entreprise.

¹ DEPALLENS GEORGES, « Gestion financière de l'entreprise », 4ème édition SIREY, Paris, 1971, P519.

² PIERRE LAUZEL, par ROBERT TELLER, « Contrôle de gestion et budgets », 7ème édition, SIREY, 1994, P 235.

³ JEAN LOCHARD, « Gestion budgétaire, outil de pilotage des managers », édition d'organisation, Paris, 1998.

⁴ BRIGITTE DORIATH, CHRISTIAN GOUJET, « Gestion prévisionnelle, et mesure de la performance », 3ème édition, DUNOD, Paris, 2007, P2.

2- Présentation des concepts clés de la gestion budgétaire

Afin de permettre une meilleure compréhension des définitions déjà citées, il est indispensable de définir les notions de base et les mots clés de la gestion budgétaire. On trouve à cet effet : la prévision, le budget, le centre de responsabilité, la décentralisation, la stratégie ainsi que la notion d'objectifs de l'entreprise.

2-1 La prévision

Pour H. Bergson (1907), prévoir c'est « projeter dans l'avenir ce qu'on a perçu dans le passé »¹.

En 1916, H Fayol considère que prévoir c'est « supporter l'avenir et le préparer » l'auteur avance que « prévoir c'est déjà agir »².

Ainsi, la prévision consiste en la collecte d'informations internes et externes permettant d'établir, pour la période considérée, un programme d'actions³.

La prévision est alors l'ensemble de méthodes qui permettent de réduire l'incertitude liée à la non connaissance du futur.

A l'heure actuelle, l'environnement des entreprises qualifié d'instable rend la prévision indispensable que ce soit à sa création ou tout au long de sa vie vu que sa survie en dépend.

A la création, la prévision est jugée importante car elle permet de connaître le marché, de cerner les coûts qu'il faut anticiper pour les maîtriser. Elle permet aussi d'anticiper les résultats et de les optimiser.

La prévision est aussi nécessaire tout au long de la vie de l'entreprise puisque elle aide dans l'anticipation de l'avenir, le suivi de la gestion et dans la maîtrise de l'activité de l'entreprise par le pilotage de ses ressources humaines et matérielles, comme elle oriente aussi la politique commerciale et celle des approvisionnements.

2-2 Le budget

Pour P. Lauzel (1994), le budget est « la prévision chiffrée de tous les éléments correspondants à une hypothèse d'exploitation donnée pour une période déterminée » l'auteur note que le budget est ainsi « un programme d'actions chiffré »⁴.

B. Doriath (2002) explique le terme budget comme étant « l'expression monétaire, mois par mois des plans d'actions »¹.

¹ HENRI BERGSON, « Evolution créatrice », édition PUF, Paris, 1907.

² HENRI FAYOL, « Administration et industrielle générale », DUNOD, Paris, 1916, P 48.

³ Ouvrage conçu et coordonné par NORBERT GUEDJ, « Le contrôle de gestion pour améliorer la performance de l'entreprise », 3ème édition, Organisation, 2005, P 252.

⁴ PIERRE LAUZEL, par ROBERT TELLER, « Contrôle de gestion et budget », op.cit. P 236.

De ces deux définitions, nous pouvons avancer que le budget est la traduction chiffrée des programmes d'actions des différents centres de responsabilité de l'entreprise découlant des objectifs fixés par la direction générale. Afin de mieux présenter cette notion de budget, nous présentons ci-après :

- Les objectifs des budgets ;
- La typologie des budgets.

2-2-1 Les objectifs des budgets

La construction de programmes et de budgets répond à plusieurs objectifs à savoir que :

- **Les budgets sont considérés comme des outils de pilotage de l'entreprise.** Ils permettent par conséquent de:
 - Déterminer l'ensemble des moyens et des ressources nécessaires pour atteindre les objectifs de l'entreprise, en fonction des prévisions. Il s'agit donc d'une politique volontariste de la part des dirigeants ;
 - Repérer à court terme les contraintes externes ou internes ainsi que les opportunités ;
 - Assurer la cohérence des décisions et des actions des différents centres de responsabilité, en référence aux objectifs de l'entreprise ;
 - Vérifier à priori que la construction budgétaire respecte les équilibres fondamentaux de l'entreprise (trésorerie et financement) ;
- **Les budgets sont des outils de communication, de responsabilisation et de motivation.** Ceci permet à l'entreprise :
 - D'assurer l'information des responsables sur les objectifs de l'entreprise et sur leur déclinaison au niveau de chaque centre de responsabilité ;
 - De responsabiliser et de motiver les hommes dans le cadre d'une décentralisation par la négociation des objectifs et des moyens mis en œuvre. Ainsi, la procédure budgétaire porte sur l'établissement de véritables contrats négociés entre la hiérarchie et les responsables des unités opérationnelles. Ces derniers devront ensuite rendre compte de leurs résultats.
- **Les budgets sont des outils de contrôle de gestion** de sorte qu'ils permettent le contrôle de gestion par la détermination des écarts entre réalisation et prévisions. Ce qui est désigné par le contrôle budgétaire.

Nous concluons sur le fait que le processus budgétaire correspond à une volonté de maîtriser les décisions et/ou les actions à court terme dont l'objectif est d'atteindre la performance souhaitée. Il correspond aussi à deux choix organisationnels orientés vers la décentralisation des décisions et vers la responsabilisation des opérationnels. Le modèle budgétaire doit donc être conforme au modèle organisationnel.

¹ BRIGITTE DORIATH, CHRISTIAN GOUJET, « Gestion prévisionnelle, et mesure de la performance », op.cit. P2.

2-2-2 Typologie des budgets

Les budgets peuvent être classés selon deux principaux critères à savoir :

- La hiérarchie budgétaire ;
- Les différentes fonctions.

2-2-2-1 Selon leur emplacement dans la hiérarchie budgétaire

On trouve :

- **Les budgets déterminants** qui définissent les objectifs à atteindre. Il existe deux types de budgets déterminants, à savoir :
 - **Le budget des ventes** qui est considéré comme le plus important car il reflète le niveau d'activité attendu de l'entreprise. Ce budget, qui peut être défini comme une prévision qui consiste à estimer les ventes futures de l'entreprise en quantités et en valeurs, est établie en harmonie avec les objectifs stratégiques de l'entreprise ;
 - **Le budget de production** qui est la présentation finale et chiffrée de l'activité de production annuelle. Il est la résultante des décisions prises au niveau du budget des ventes et de la politique de stockage de l'entreprise. Ce budget est limité par les capacités productives actuelles de l'entreprise et leurs possibilités physiques d'évolution à court terme. Le budget de production est un outil de contrôle et d'optimisation des ressources productives. L'établissement des programmes de production passe par la résolution de problèmes d'allocations optimales des ressources.
- **Les budgets résultants** : après les budgets déterminants vient la détermination des budgets résultants qui ont pour rôle de définir les moyens à mettre en œuvre pour atteindre les objectifs définis dans les budgets déterminants. Les budgets résultants sont au nombre de trois, on trouve :
 - **Le budget des frais de distribution** qui accompagne le budget des ventes. c'est un budget où sont regroupés l'ensemble des frais liés à la vente¹. Il est considéré comme un budget des **dépenses**, contrairement au budget des ventes qui est un budget de **recettes** ;
 - **Le budget des approvisionnements** qui est le budget qui permet d'assurer la disponibilité de l'ensemble des éléments à consommer en quantité voulue, à un prix optimum et dans un délai maîtrisé. Sa construction repose sur l'égalité suivante²:

$$QA = QC - SI + SF$$

Avec :

QA = quantité à acheter ; QC = quantité à consommer.
SI = stock initial ; SF = stock final.

¹ L. LANGLOIS, C. BONNIER et M. BRINGER, « Contrôle de gestion », BERTI, Paris, 2008, P202.

² Pierre Cabane, « Essentiel de la finance à l'usage des managers », édition d'organisation, 2008, 283.

- **Le budget des investissements** qui est un budget résultant du plan stratégique à long terme. Il permet d'acquérir les actifs incorporels, corporels et financiers qui sont nécessaires pour réaliser les objectifs stratégiques¹. Le budget d'investissement prévoit l'engagement à court terme d'actions dont les effets ne se développent qu'à moyen et long termes, il n'a de conséquences à court terme que sur la trésorerie et les états financiers prévisionnels ;
- **Le budget de trésorerie** qui est un budget généralement annuel et qui reprend l'ensemble des encaissements et des décaissements lié à la totalité des budgets².

2-2-2-2 Selon les différentes fonctions

- **Les budgets opérationnels** : sont les budgets liés au cycle d'exploitation de l'entreprise c'est-à-dire au cycle achat-production-vente. Le montant de ces budgets est directement fonction du volume d'activité ;
- **Les budgets financiers(ou de synthèse)** : sont des budgets qui traduisent globalement les effets de mise en œuvre des budgets opérationnels. On trouve dans ce cas : le budget de trésorerie ;
- **Le budget d'investissement** : qui est un budget qui présente la prévision des dépenses à court terme liées aux projets d'investissement de l'entreprise.

2-3 Les centres de responsabilité

La mise en place d'un système de gestion budgétaire nécessite avant toute chose d'élaborer une structure de gestion fondée sur des centres de responsabilité. Une telle structure repose sur un découpage de l'entreprise en centres de responsabilité qui doit nécessairement correspondre à l'organigramme de structure.

Selon R. Demeestère (2006), un centre de responsabilité est une unité organisationnelle définie par un ensemble de tâches à réaliser, un responsable et des procédures de gestion (notamment de l'information technique et administrative) clairement identifiés. La gestion par centres de responsabilité repose sur l'application de certaines règles pratiques : tout d'abord, la segmentation de l'entreprise en centres de responsabilité doit être cohérente, d'une part, avec la structure organisationnelle en centres d'activité et d'autre part, avec la structure comptable en sections comptables, qu'il conviendra d'adapter si nécessaire³.

Pour C. Alazard (2007), un centre de responsabilité est un groupe d'acteurs de l'organisation dirigés et coordonnés par un responsable, ce dernier dispose des moyens qui lui sont octroyés pour réaliser l'objectif qui lui a été assigné⁴.

¹ L. Langlois, C. Bonnier et M. Bringer, « Contrôle de gestion », op.cit. P 135.

² L. Langlois, C. Bonnier et M. Bringer, « Contrôle de gestion », op.cit. P142.

³ René DEMEESTERE, Philippe LORINO, Nicolas MOTTIS, « Contrôle de gestion et pilotage de l'entreprise », 3eme édition, DUNOD, Paris, 2006, P50.

⁴ Claude ALAZARD, Sabine SEPARI, « Contrôle de gestion manuel et application », édition DUNOD, Paris, 2007, P362.

En termes de gestion budgétaire, un centre de responsabilité est un sous-ensemble qui, en fonction des choix organisationnels peuvent être un service, une unité productive, un groupe de projets, etc.

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

- Qui est défini en fonction de la structure de l'entreprise ;
- Dont le responsable possède une délégation de pouvoirs et de responsabilités pour accomplir sa mission (décentralisation) ;
- Qui dispose d'un ensemble de ressources humaines, matérielles et financières lui permettant d'atteindre les objectifs déterminés en cohérence avec les orientations stratégiques de l'entreprise¹.

Un centre de responsabilité est donc une partie de l'organisation de l'entreprise qui est dirigée par un responsable doté de moyens en vue d'atteindre des objectifs².

2-3-1 Les caractéristiques d'un centre de responsabilité

Chaque centre de responsabilité est investi d'une **mission** et **d'objectifs à atteindre**. Ces objectifs sont généralement d'ordre financier (par exemple un niveau de chiffre d'affaires ou de profits à réaliser, des coûts à ne pas dépasser, etc.) et dépendent de la nature du centre. Le responsable d'un centre de responsabilité a une **obligation de résultat** et non une **obligation de moyens** et à ce titre, la direction générale doit :

- Allouer des moyens suffisants afin de lui permettre d'atteindre l'objectif fixé ;
- Déléguer une partie de l'autorité afin qu'il puisse disposer d'une certaine autonomie en matière de décisions. Cette autonomie est plus ou moins large selon les types de centres de responsabilité.

Le centre de responsabilité doit être doté d'un système de **mesure de performance** qui renseigne la direction générale sur l'état :

- Des réalisations par rapport à l'objectif assigné ou négocié (grâce au contrôle budgétaire par exemple) ;
- De la consommation des ressources (efficacité et rationalité de l'entreprise) ;
- D'autres indicateurs tels que la qualité, les délais, etc.

2-3-2 Typologie des centres de responsabilité

On distingue parmi les centres de responsabilité:

- Le centre coûts ;
- Le centre de produits ou de chiffre d'affaires ;
- Le centre de profits ;
- Le centre d'investissements.

¹ BRIGITTE DORIATH, CHRISTIAN GOUJET, « Gestion prévisionnelle, et mesure de la performance », op.cit. P104.

² Cours du module de comptabilité de gestion, enseigné par monsieur AIT SALEM, Master 1.

2-3-2-1 Le centre de coûts

C'est un centre de responsabilité dans lequel l'input est mesuré en termes monétaires, La mesure des performances financières du responsable se fait sous forme d'une norme de coût à respecter.

2-3-2-2 Le centre de produits ou de CA

C'est un centre de responsabilité dans lequel l'output est mesuré en termes monétaire sans établir de liens formels entre les inputs (coûts) et les outputs. Son objectif essentiel est le volume ou la valeur des ventes.

2-3-2-3 Le centre de profits

C'est un centre dans lequel le dirigeant a un objectif de résultat à atteindre, il doit combiner au mieux les charges et les produits. Dans le centre de profits, la mesure de performance repose sur un compte de résultat propre.

2-3-2-4 Le centre d'investissements

C'est une variété de centres de profit dans laquelle le responsable est également jugé sur la bonne gestion des actifs utilisés. Sa performance est évaluée à partir des critères comme: Bénéfice/investissement ou Bénéfice – Coût de l'investissement, etc.

2-4 La décentralisation

Le développement du contrôle de gestion s'accompagne avec le découpage de l'entreprise en centres de responsabilité. Ce développement dépend donc d'une structure de décision décentralisée.

Selon R. Demeestere, la décentralisation est la délégation du pouvoir de décisions aux différents niveaux de l'organisation¹.

Pour Ch. Horngren, la décentralisation « consiste à déléguer le pouvoir de décision aux échelons hiérarchiques inférieurs »².

Par ailleurs, l'attribution du pouvoir aux chefs des divisions, permet:

- **Une meilleure sensibilité aux besoins locaux** : les responsables des divisions sont mieux informés que la direction générale sur les questions concernant leurs clients, leurs concurrents, leurs fournisseurs et leurs salariés. De plus, les responsables des divisions connaissent mieux les facteurs qui affectent les résultats de leur activité ainsi que les moyens de réduire les coûts et d'améliorer la qualité.

¹ René DEMEESTERE, Philippe LORINO et Nicolas MOTTIS, « Contrôle de gestion et pilotage de l'entreprise », DUNOD, 3ème édition, Paris, 2006, P55.

² Charles HORNGREN, Alnoor BHIMANI, Srikant DATAR et George FOSTER, « Contrôle de gestion et gestion budgétaire », 3ème édition, NOUVEAUX HORIZONS, Paris, 2006, P9.

- **La rapidité dans la prise de décision** : une entreprise qui délègue les décisions permet des prises de décisions rapides. Ce qui lui permet d'obtenir ainsi un avantage concurrentiel sur les entreprises dont la prise des décisions est centralisée ;
- **L'augmentation de la motivation** : les responsables des divisions sont plus motivés quand ils ont davantage d'initiatives et de liberté d'actions ;
- **Une meilleure formation et sélection des responsables** : la délégation des responsabilités contribue à constituer un vivier de dirigeants compétents et expérimentés, où l'entreprise peut puiser pour pourvoir aux plus hautes des fonctions ;
- **Un recentrage des responsables** : dans le cadre de la décentralisation, le responsable d'une petite division ne se disperse pas. En effet, une petite division est plus souple et réactive à s'adapter rapidement à une soudaine opportunité du marché. Ainsi la direction générale, soulagée du fardeau des décisions de routine, peut consacrer plus de temps et d'énergie à la planification stratégique pour le bien de toute l'entreprise.

2-5 La stratégie

La stratégie est l'option ou un groupe d'options fondamentales prises par la direction pour une insertion optimale de l'entreprise dans un milieu économique. Cette stratégie permet d'assurer à l'entreprise sa survie, son développement et sa prospérité¹.

Selon L. Langlois (2008), la stratégie est « l'ensemble de décisions permettant à l'entreprise d'atteindre et de maintenir ses objectifs à long terme, elle s'élabore au niveau de la direction générale »².

La stratégie d'une entreprise est l'adaptation de son potentiel aux opportunités du marché, en vue de réaliser ses objectifs généraux. Cette stratégie soulève les questions suivantes :

1. Quels sont les objectifs généraux de l'entreprise ?
2. Ses marchés sont-ils locaux, régionaux, nationaux ou mondiaux ? quelle est leur tendance ? quel est le degré de dépendance de l'entreprise envers la conjoncture économique, son secteur d'activité et ses concurrents ?
3. Quelles sont les structures industrielles et financières qui conviennent le mieux à l'entreprise ?
4. Quels sont les risques des différentes options stratégiques ? quels sont les programmes alternatifs en cas d'échec du programme choisi ?

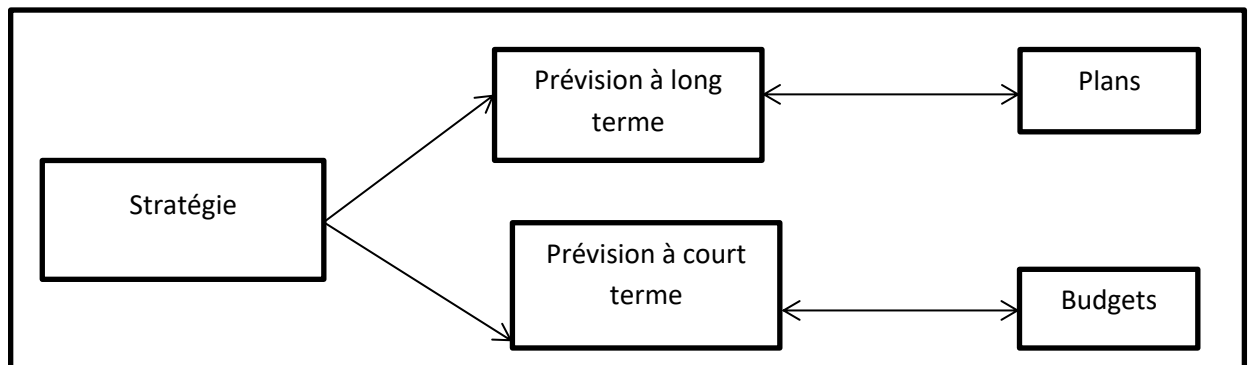
¹ H. COURT et J. LEURION, « Comptabilité analytique et budget », tome 2, édition FOUCHER, Paris, 1981, P17.

² L. Langlois, C. Bonnier et M. Bringer, « Contrôle de gestion », FOUCHER, Paris, 2006, P180.

La stratégie est le processus de détermination des buts et des objectifs à long terme de l'entreprise, d'adoption de lignes d'actions et d'allocation des ressources nécessaires pour atteindre ces objectifs¹.

La stratégie implique une planification aussi bien à long terme qu'à court terme qui conduit à la formulation de plans (long terme) et de budgets (court terme) comme il ressort dans le schéma n° 1 suivant:

Schéma n° 1: De la stratégie aux plans et budgets.



Source : Charles HORNGREN, Alnoor BHIMANI, George Forster, Srikant DATAR, « Contrôle de gestion et gestion budgétaire », 2^{ème} édition, PEARSON EDUCATION, France, 2003, P5.

Les flèches pointées dans les deux directions indiquent que la planification relative aux plans et aux budgets sont interdépendants. Les budgets apportent aux dirigeants un retour d'expérience sur les effets probables de leurs plans stratégiques, qu'ils peuvent ainsi réviser.

2-6 Objectifs

Les objectifs constituent les buts précis et concrets que l'entreprise cherche à atteindre. Celle-ci passe du concept de stratégie à celui d'objectif²:

- En précisant davantage la nature de la direction suivie par l'entreprise.
- En substituant à une attitude abstraite, une attitude concrète se manifestant généralement par l'introduction de données, sinon valorisées, ou du moins quantifiées.

Il est intéressant de distinguer :

- **Les objectifs à long terme** : qui sont liés essentiellement à l'expansion de l'entreprise, à sa survie, à son développement, et à sa prospérité.
- **Les objectifs à court terme** : qui sont liés à la réalisation des équilibres indispensables à la survie de l'entreprise.

¹ René DEMEESTERE, Philippe LORINO et Nicolas MOTTIS, « Contrôle de gestion et pilotage de l'entreprise », op.cit. P 20.

² H.COURT, JEAN LEURION, « Comptabilité analytique et budget », op.cit. P18.

3- Le rôle et la fonction de la gestion budgétaire

Le système budgétaire permet à l'entreprise d'obtenir, au moindre coût et de manière rapide, l'information fiable afin de connaître, de prévoir et de comprendre les événements importants l'affectant. Toutefois, l'élaboration de budgets n'est pas une fin en soi, celle-ci vise essentiellement à mettre en place un mode de gestion permettant d'assurer à la fois la cohérence, la décentralisation et le contrôle de tous les sous-systèmes de l'entreprise.

Selon J. Lochard (1998), la gestion budgétaire peut être un instrument de pilotage, de simulation, de motivation et de prévention des conflits¹.

Ainsi, la procédure budgétaire permet, dans un milieu conflictuel, d'arriver par la négociation à un compromis se présentant comme une sorte de contact entre les diverses parties prenantes.

De ce fait, le budget élaboré explicite l'ensemble des prévisions et des objectifs servant de guide à l'action quotidienne, le budget a alors le rôle d'un outil d'aide à la décision. Aussi, les budgets ont un rôle de coordination et d'orientation.

A ce titre, pour assurer l'efficacité des budgets, leur élaboration doit suivre une démarche impliquant les différents responsables de l'entreprise².

Cependant, l'élaboration des budgets n'est pas une fin en soi, elle vise essentiellement à mettre en place un mode de gestion permettant d'assurer à tous les différents sous-systèmes de l'entreprise à la fois³ :

- **La cohérence** : où la concentration industrielle a fait naître le besoin en outils permettant d'assurer la cohérence dans la gestion des sous-systèmes de l'entreprise qui sont la politique commerciale, la production, la gestion du personnel, les approvisionnements, les investissements, la gestion financière, etc. C'est pourquoi le budget, expression chiffrée des prévisions, a un rôle déterminant pour assurer la cohérence de toute la gestion l'entreprise ;
- **La décentralisation** : le budget général traduit les choix stratégiques et les objectifs de la direction générale, mais son élaboration et son exécution nécessitent une décentralisation au niveau de tous les centres de l'entreprise. La décentralisation devient ainsi l'instrument de base de la direction par objectifs ;
- **Le contrôle** : s'il y a décentralisation ou délégation de pouvoirs, c'est dans le cadre et la limite des objectifs chiffrés prédéterminés. Les budgets et le contrôle budgétaire ne suppriment pas la hiérarchie, au contraire, ils la formalisent en un système d'objectifs et de détermination des écarts.

¹ J. LOCHARD, « La gestion budgétaire, outil de pilotage des managers », op.cit. P 28.

² Ouvrage conçu et coordonné par NORBERT GUEDJ, « Le contrôle de gestion pour améliorer la performance de l'entreprise », op.cit. P255.

³ Toufik SAADA, Alain BURLAND et Claude SIMON, « Comptabilité analytique et contrôle de gestion », Vuibert, 3ème édition, 2008, P128.

4- Les limites de la gestion budgétaire

Malgré le rôle important de la gestion budgétaire, celle-ci trouve certaines limites relatives aux dysfonctionnements qu'elle peut générer, à savoir que:

- **Le processus budgétaire peut se traduire en un processus conservateur et figé :** C'est-à-dire que la construction budgétaire se fonde sur l'entreprise existante et le plus souvent, sur une extrapolation du passé. La limite ici est que la gestion budgétaire devient de jour en jour une habitude pour les responsables, ces derniers désormais ne cherchent qu'à négocier des moyens au moins égaux à ceux des exercices précédents, sans faire beaucoup d'efforts et prévoir le besoin que peut réellement engendrer l'exercice prochain.

Dans le même ordre d'idées, on peut craindre que le respect du budget ne devienne qu'une fin en soi. Ce comportement peut se justifier dans un univers prévisible et en supposant que la construction budgétaire dans ce cas est sans défaut. Par contre dans un univers instable, il agirait au détriment de toute réactivité face à des événements imprévus.

La procédure budgétaire se fige et devient conventionnelle mobilisant faiblement les responsables opérationnels.

- **La délégation des responsabilités peut introduire des effets pervers (non souhaités) :** Comme est le cas de certains responsables qui peuvent ne pas accepter le contrôle qui suit l'engagement budgétaire. C'est particulièrement vrai lorsque la décentralisation est faible et qu'un certain nombre d'objectifs et de décisions ont été assignés.

A l'inverse, le processus de décentralisation, lorsqu'il est fort (forte décentralisation), le responsable vise la satisfaction des objectifs propres à l'unité qu'il dirige, voire des objectifs personnels, au détriment de l'objectif de l'entreprise.

- **La gestion budgétaire privilège une vision financière, à court terme :** Dans ce cas, une fois les budgets élaborés, ces derniers n'ont qu'une expression financière à l'horizon d'une année. Ceci efface donc la dimension qualitative des plans d'action c'est-à-dire que la gestion budgétaire ne s'intéresse pas à la qualité des produits, elle vise seulement à réduire les coûts et maximiser la rentabilité en particulier lorsqu'elle agit sur l'interaction entre plusieurs centres de responsabilité. Par exemple, l'objectif de rentabilité par une baisse des coûts peut se traduire, au niveau du centre achats, par une baisse des prix au détriment de la qualité des matières intégrées dans les produits.

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

Section 2 : Le processus budgétaire

Le contrôle de gestion a pour mission la définition des objectifs. Si ces derniers ne sont pas fixés, la procédure budgétaire ne peut alors commencer. Dans ce cas, les entreprises sont amenées à faire des prévisions et à fixer des objectifs dans le cadre d'une planification. A partir de là, des sous-objectifs locaux sont alors définis et chiffrés en quantité dans des programmes et en valeur monétaire dans des budgets¹.

Le processus budgétaire appelé aussi procédure budgétaire représente les étapes à suivre en vue de l'élaboration du budget, de vérification du degré de réalisations des objectifs dans les différents centres de responsabilité et de vérification de l'existence des erreurs dans le but de les corriger. Ce processus budgétaire comporte deux phases importantes qui se résument en :

- La gestion prévisionnelle ;
- Le processus budgétaire.

1- La gestion prévisionnelle (plan stratégique et plan opérationnel)

Sachant que la gestion budgétaire est la traduction annualisée des activités prévues par la planification, celle-ci constitue donc un aboutissement (à court terme) d'un processus de planification initié au niveau stratégique, alors que la gestion prévisionnelle, celle-ci est la prévision des objectifs sur le plan stratégique et sur le plan opérationnel:

- **Sur le plan stratégique** : Il s'agit de la rédaction d'un plan stratégique ayant un horizon de trois à cinq années. La planification stratégique consiste en la projection dans l'avenir de l'entreprise de son positionnement concurrentiel ainsi que les caractéristiques intrinsèques de son métier. La planification stratégique s'appuie sur un certain nombre d'outils tel que :
 - **La segmentation stratégique** qui est le découpage du marché de l'entreprise en segments de clientèles distinctes auxquelles des produits adoptés aux besoins seront proposés ;
 - **La gestion du cycle de vie des produits** afin d'évaluer le rythme de vieillissement d'un produit et d'anticiper le renouvellement du portefeuille d'activités ;
 - **L'effet d'expérience** qui permet de capitaliser des gains de productivité au fur et à mesure de l'expérience acquise (à travers les quantités produites croissantes).
- **Sur le plan opérationnel** : Il s'agit de l'articulation entre les objectifs et les actions dans le court et le long terme. Cette planification comprend donc des plans d'actions et des objectifs d'activité quantifiés de manière globale. Il s'agit le plus souvent de chiffrer sur deux à trois ans les objectifs stratégiques avec une déclinaison en sous-objectifs des différents centres d'activités de l'entreprise.

¹M.GERVAIS, « Contrôle de gestion », Edition ECONOMICA, 2009.

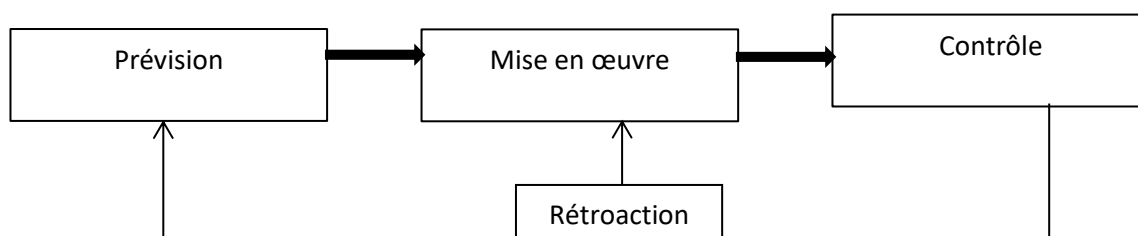
2- Le processus budgétaire :

Le processus budgétaire est un mode de gestion qui permet à partir des plans (la planification), de formaliser de manière chiffrée des objectifs à court terme en budgets. La formalisation des objectifs en budgets implique tous les responsables de l'entreprise dans le processus budgétaire. Ce dernier comporte de manière générale trois principales étapes à savoir :

- La prévision ;
- La budgétisation ;
- Le contrôle.

Ces trois étapes du processus budgétaire sont représentées par B. Doriath et Ch. Goujet (2007) dans le schéma suivant :

Schéma n°2 : Les étapes du processus budgétaire.



Source: B. Doriath, Ch. Goujet, « Gestion prévisionnelle et mesure de la performance », DUNOD, 3^{ème} édition, Paris, 2007, P 198.

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

- Au niveau de la mise en œuvre : quand surviennent des décalages dans le temps, dysfonctionnements au sein d'un atelier ;
- Au niveau de la prévision : quand il s'agit d'une remise en cause des références prévisionnelles suite par exemple à la hausse des prix des matières sur les marchés, ou du faible impact d'une action commerciale.

2-1 La prévision

La première étape du processus budgétaire est la prévision (à court terme) en vue d'établir des programmes d'actions en s'appuyant sur de nombreuses simulations. La simulation consiste en la définition des hypothèses de travail pour valider la stratégie en la chiffrant¹.

H. Fayol (1916), considère que «prévoir, c'est supporter l'avenir et le préparer ». L'auteur note que «prévoir c'est déjà agir»².

¹ Norbert GUEDJ, « Le contrôle de gestion pour améliorer la performance de l'entreprise », op.cit. P253.

² Henri FAYOL, « Administration et industrielle générale », op.cit. P48.

Pour N. Guedj (2005), la prévision est le fait de collecter des informations permettant d'établir pour la période considérée un programme d'actions¹.

La prévision s'appuie ainsi sur des données internes (capacité, rendement) mais aussi sur des données externes (marché, prix des matières, etc.), ce qui nécessite l'étude des données antérieures à des fins d'extrapolation (utiliser les données du passé pour prévoir le futur), et l'étude de nouvelles hypothèses (mise en œuvre des outils des mathématiques de gestion).

La prévision aide les responsables à la prise de décisions, elle est donc une étude préalable et indispensable à la prise de décisions puisqu'elle leur permet d'anticiper les problèmes et donc d'échapper aux risques. Dans ce contexte Ch. Horngren (2003) conclue que « peu d'entreprises planifient leur faillite, mais beaucoup d'entreprises défailtantes ont omis de planifier »².

Au sens budgétaire prévoir, soulève les questions suivantes :

- **Pourquoi prévoir** : l'entreprise prévoit, non seulement pour avoir une idée sur l'avenir mais également dans le but d'atteindre les objectifs préalablement fixés.
Comment prévoir : la prévision ne doit pas se baser uniquement sur l'expérience, mais elle doit inclure l'utilisation des méthodes statistiques et économiques ;
- **Qui prévoit** : la prévision est le travail de tous les responsables et non pas seulement de la direction générale.

Ainsi, la gestion budgétaire dans sa phase de prévision, permet grâce à l'établissement des programmes d'actions une meilleure préparation des décisions, ce qui permet donc une action plus efficace.

2-2 La budgétisation

La budgétisation est l'établissement des budgets à partir des programmes d'actions résultant de la prévision.

Cette deuxième étape, consiste en l'établissement d'un un plan à court terme chiffré comportant des ressources liées à une assignation de responsabilités pour atteindre les objectifs fixés par l'entreprise.

Les budgets sont présentés sous forme de tableaux de chiffres et sont établis selon le cadre organisationnel de l'entreprise (centre de responsabilité). Ces budgets traduisent l'engagement de chaque responsable des diverses divisions devant la direction générale.

Dans cette étape, il est généralement effectué un chiffrage prévisionnel des objectifs qui constitue le budget **primitif** ou **provisoire**. Ce dernier permet de fournir des informations

¹ Norbert GUEDJ, « Le contrôle de gestion pour améliorer la performance de l'entreprise », op.cit. P252.

² Charles HORNGREN et Alnoor BHIMANI, « Contrôle de gestion et gestion budgétaire », 2^{ème} édition, PEARSON Education, France, 2003, P1.

chiffrées à chaque centre de responsabilité. Ce budget est élaboré vers les mois d'avril ou mai de l'année N pour le budget de l'année N+1.

La communication de ces données aux différents centres de responsabilités permet aussi d'instaurer une navette qui est un débat entre les responsables opérationnels et la hiérarchie. Ces débats portent à la fois sur les objectifs de volume et les moyens à mettre en œuvre. Dans ce cas, les responsables des divisions souhaitent disposer des moyens nécessaires à la réalisation des sous-objectifs et la direction générale, à son tour, recherche la réalisation de l'objectif global en respectant les critères d'efficacité et d'efficience. Ceci fait que des ajustements à ce niveau seront nécessaires¹.

Ce n'est qu'après avoir vérifié la cohérence de l'ensemble des données que l'entreprise élabore le budget **définitif** vers les mois de septembre et octobre².

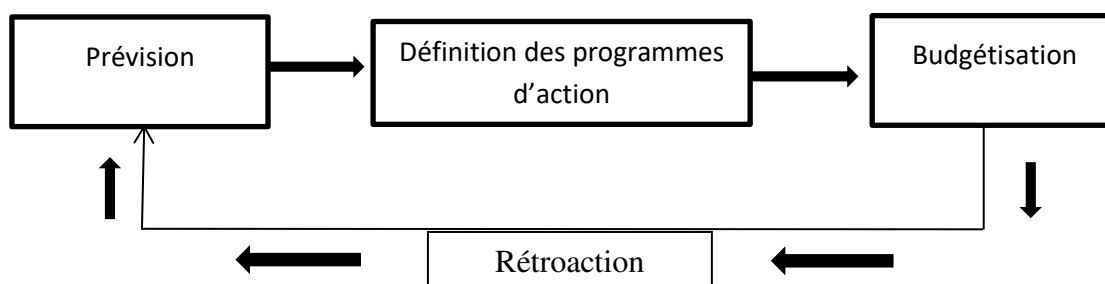
La période budgétaire s'étale alors entre six mois à une année au plus tard. Un découpage en périodes plus courtes est souvent opéré.

La budgétisation est donc le processus par lequel :

- Est détaillé le programme d'actions correspondant à la première année du plan opérationnel ;
- Sont affectées, aux unités des services concernés, les ressources nécessaires pour réaliser le programme ou la partie du programme qu'elles sont chargées de mettre en œuvre.

Selon B. Doriath et Ch. Goujet (2007), la prévision et la budgétisation sont des processus qui se situent avant l'action, et qui visent à organiser à court terme les activités de l'entreprise de façon cohérente avec ses objectifs. Le schéma n°3 ci-après fait ressortir ces deux premières étapes du processus budgétaire.

Schéma n°3: Les étapes de gestion budgétaire d'avant l'action.



Source : Brigitte DORIATH et Christian GOUJET, « Gestion prévisionnelle et mesure de la performance », DUNOD, 2007, P2.

¹ Brigitte DORIATH et Christian GOUJET, « Gestion prévisionnelle et mesure de la performance », op.cit. P 107.

² Toufik SAADA, Alain BURLAND et Claude SIMON, « Comptabilité analytique et contrôle de gestion », op.cit. P129.

2-3 Le contrôle budgétaire

Le contrôle budgétaire est un processus qui se situe après l'action. Celui-ci a pour objectifs d'évaluer la performance, d'en expliquer les causes afin de permettre une meilleure maîtrise des résultats obtenus.

Le contrôle budgétaire est défini comme « une branche du contrôle de gestion qui analyse la performance en comparant ce qui était prévu (les budgets) à ce qui s'est réellement produit (les coûts réels issus de la comptabilité de gestion). Il propose donc des analyses d'écart entre les réalisations et les prévisions dans le but de les expliquer et de permettre la décision d'actions correctives adaptées »¹.

Cette étape comprend donc :

- La comparaison des réalisations aux prévisions au niveau des différents échelons de l'entreprise ;
- La détermination des écarts prévisions-réalisations ;
- L'analyser des écarts constatés ;
- La détermination et la mise en place des actions correctives qui s'imposent, puis ajuster éventuellement les prévisions antérieures.

On doit noter que seuls les écarts jugés significatifs, et qui suscitent une intervention de la direction générale, sont portés à sa connaissance, c'est ce qui est désigné par « **la méthode d'exception ou gestion par exception** »².

Les autres écarts sont portés à la connaissance des intéressés (responsables) suivant le niveau hiérarchique occupé.

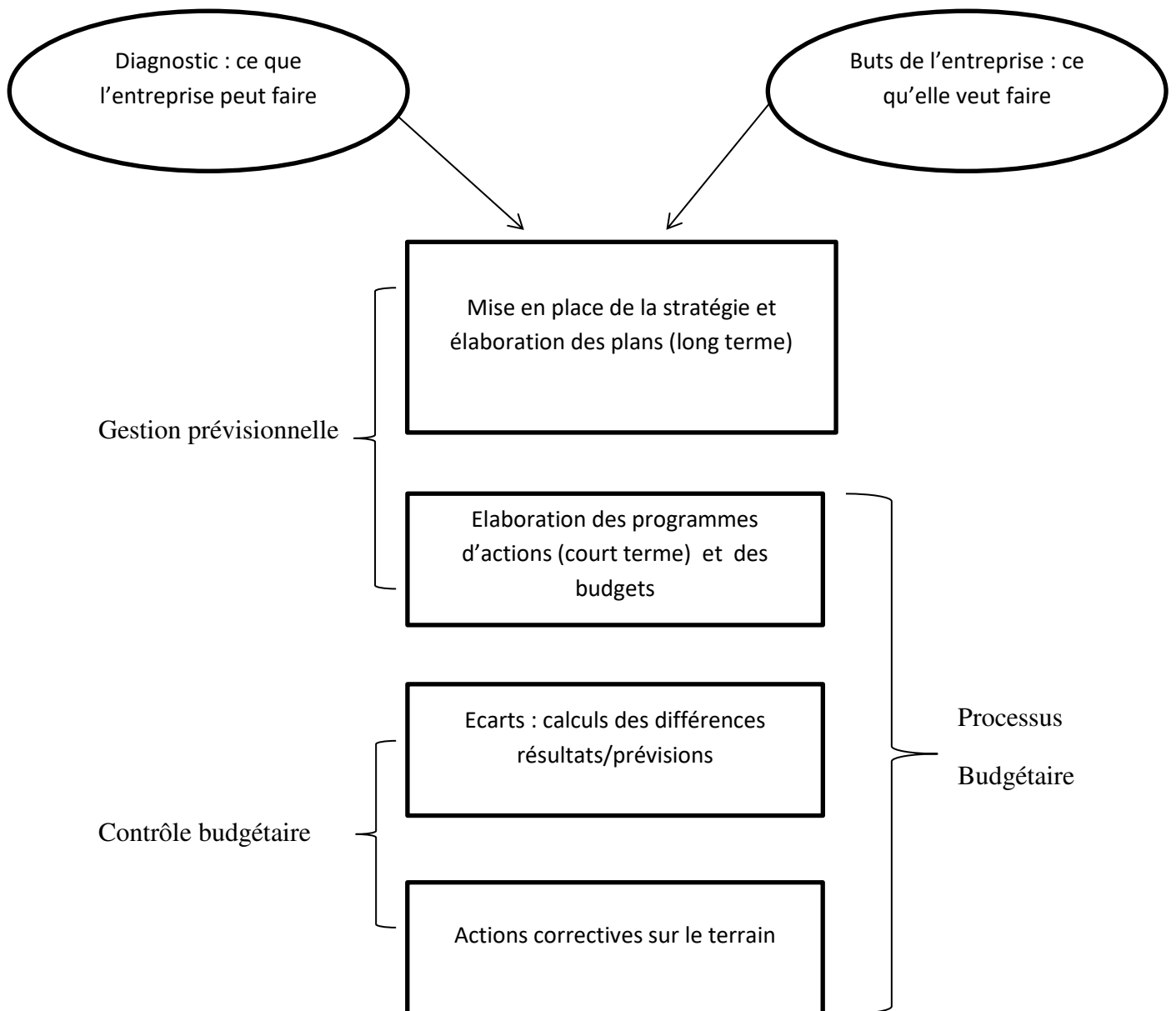
Du point de vue humain, tous les auteurs modernes insistent sur l'importance d'une discussion objective sur les écarts dégagés avec tous les responsables ayant participé à l'élaboration du budget.

On peut conclure ce deuxième point relatif au processus budgétaire par le schéma n°4 suivant :

¹ Brigitte DORIATH et Christian GOUJET, « Gestion prévisionnelle et mesure de la performance », op.cit. P3.

² Pierre LAUZEL et Robert TELLER, « Contrôle de gestion et budget », op.cit. P250.

Schéma n°4: Les étapes du processus de planification et de la gestion budgétaire.



Source : « La gestion budgétaire, 1^o la prévision dans l'entreprise- AUNEGE », R cordier, Paris, page 2.
ressources.auneg.fr

Section 3: Présentation du budget des ventes

La logique d'élaboration budgétaire implique d'abord l'élaboration du budget des ventes en premier, compte tenu des niveaux de stocks des produits prévus. Par la suite, les prévisions des ventes déterminent le volume de production pour l'année à venir. Ce budget est désigné par le « budget déterminant » puisque toute l'architecture du système budgétaire repose sur ce dernier.

Ainsi, dans cette section, nous allons aborder la notion du budget des ventes : sa définition, son élaboration et son importance dans le système budgétaire.

1-Définition du budget des ventes

Selon N. Guedj (2005), le budget des ventes est le budget « pivot qui permet la coordination des autres budgets »¹.

Pour B. Doriath (2005), pour la construction budgétaire, le budget des ventes est le premier budget à élaborer. Ainsi, l'estimation des ventes futures se fait en quantités et en valeurs. Ce budget conditionne les autres budgets. Pour les auteurs, c'est à partir de ce budget que découlent les autres budgets².

Pour C. Alazard (2007), le budget des ventes constitue « la première construction de l'ensemble des budgets de l'entreprise. Le budget des ventes est défini comme le chiffrage en volume et en valeur ayant pour objectifs³ :

- La détermination des ressources de l'entreprise ;
- La définition des moyens nécessaires aux services commerciaux.

Selon T. Saada (2008), le budget des ventes est celui dont dépendent tous les autres budgets (notamment ceux de la production et de l'approvisionnement). Pour l'élaborer, les responsables doivent rassembler les informations sur l'évolution future de la demande pour ensuite traiter ces informations en utilisant les techniques de prévisions des ventes à court terme⁴.

La gestion budgétaire des ventes est donc la première phase du processus budgétaire de l'entreprise, c'est à partir des prévisions des ventes que s'élaborent les autres budgets. Le budget des ventes est élaboré sur la base des quantités prévues multipliées par les prix de vente prévus.

Le budget des ventes est un budget **d'objectifs**, il est souvent accompagné d'un budget de frais commerciaux qui est un budget de **moyens**. Il faut distinguer entre ces deux budgets puisque le budget des ventes proprement dit est un budget de **recettes**, il est l'expression chiffrée des ventes de l'entreprise par type de produits en quantités et en prix.

¹ Norbert GUEDJ, «Le contrôle de gestion pour améliorer la performance de l'entreprise », op.cit. P 266.

² Brigitte DORIATH, «Contrôle de gestion », op.cit. P5.

³ Claude ALAZARD et Sabine SEPARI, « Contrôle de gestion, manuel et application », op.cit. P 440.

⁴ Toufik SAADA, Alain BURLAND et Claude SIMON, « Comptabilité analytique et contrôle de gestion », op.cit. P 130.

Par contre, le budget des frais de distribution est un budget de **dépenses**. Il regroupe l'ensemble des frais commerciaux liés à la vente comme : les commissions et les frais de courtages, la publicité et les promotions de vente, les frais de foires et de salons, les frais d'étude de marché et les frais d'échantillon, les frais de transport et la logistique de distribution, le conditionnement (les emballages), la force de vente, les frais du personnel concernant les commerciaux et ceux qui administrent les ventes et les amortissements des investissements commerciaux.

2- Objectifs et élaboration du budget des ventes

Les objectifs de ce budget consistent en¹ :

- La détermination de la nature et la qualité de ce que l'on veut vendre ;
- La définition de la cible à atteindre et le calendrier des ventes ;
- La mise en place des moyens et des méthodes pour vendre ;
- La détermination des prix et des modalités de vente pour valoriser le budget.

Le budget des ventes est élaboré suivant deux phases :

- La phase de prévision ;
- La phase de budgétisation et donc de mise en forme du budget en fonction des prévisions ventilées par période de ventes, par zone géographique et par responsable commercial, etc.

2-1 La prévision des ventes

Toute prévision des ventes comporte essentiellement deux approches : un chiffrage en volume qui permet de situer le niveau d'activité des services commerciaux et celui des services de production et d'achat qui doivent les alimenter et un chiffrage en valeur des recettes qui permet de déterminer les ressources de l'entreprise².

Ces deux approches sont indispensables car elles correspondent à des préoccupations différentes comme le niveau d'activité et les ressources de l'entreprise, mais elles sont aussi pratiquement indissociables vu que le passage de l'une à l'autre nécessite l'intermédiation du prix de vente unitaire dont le montant influence le volume même de l'activité.

La prévision des ventes est, selon I. J. DE GUERNY et J.C. GUIRIEC (1976), toutes les études et chiffrages dont l'objectif est la détermination du marché potentiel de l'entreprise et de la part prévue de détenir³.

Selon J. Mayer (1984), la prévision des ventes est l'établissement par avance, des ventes en quantité et en valeur en prenant en considération les contraintes que peut subir l'entreprise ainsi que ses actions¹.

¹ Norbert GUEDJ, « Le contrôle de gestion pour améliorer la performance de l'entreprise », op.cit. P 266.

² I. J. DE GUERNY et J.C. GUIRIEC, « Principes et pratique de gestion prévisionnelle », op.cit. p. D 3.

³ I. J. DE GUERNY et J.C. GUIRIEC, « Principes et pratique de gestion prévisionnelle », Delmas, 3^{ème} éd. P.D 2. Trouvé dans M.GERVAIS P286.

A long terme, le champ d'investigation de cette prévision est considéré comme presque infini vu qu'il dépasse les biens et services déjà existants sur le marché ou déjà élaborés par l'entreprise. En effet cette prévision s'étale jusqu'aux produits non encore commercialisés par l'entreprise ou bien non encore créés et qui sont susceptibles de répondre à des besoins existants ou futurs.

A court terme par contre, le champ de la prévision des ventes se trouve limité par l'existence de :

- **Contraintes externes:** comme l'état du marché et de la concurrence, le pouvoir d'achat des consommateurs ;
- **Contraintes internes :** comme la politique commerciale que prévoit l'entreprise de suivre, les moyens commerciaux à savoir le réseau de vente, la qualité des vendeurs, etc. et les capacités de production existantes.

Dans cette partie, ce sont les prévisions dans le court terme qui constituent l'objectif de ce travail de recherche. Ceci permet d'apprécier la part de marché que l'entreprise entend prendre.

La prévision des ventes se matérialise donc par des paires de prévision élémentaire portant, pour différents niveaux d'activité, à la fois sur le volume et la recette unitaire.

Le programme des ventes doit permettre à l'entreprise de répondre aux quatre questions principales suivantes :

➤ **A qui vendre ?**

Ceci amène l'entreprise à faire une analyse par type de clientèle : cette analyse permet de tenir compte des caractéristiques de chaque type de clientèle, ce qui donne la segmentation suivante :

- Les clientèles classées par âges ;
- Les clientèles classées par sexes ;
- Les clientèles classées par secteurs socioprofessionnels ;
- Les clientèles classées par produit.

➤ **Où vendre ?**

Ceci implique une analyse par secteurs géographiques. Ces derniers peuvent être classés par :

- Secteur étranger ;
- Secteur national, lui-même subdivisé en plusieurs régions du territoire national, zone nord, zone est, zone sud et zone ouest.

Dans ce cas, il est particulièrement opportun qu'un responsable de chaque air géographique soit nommé.

¹ J. MAYER, «Gestion budgétaire»,9ème édition, BORDAS, Paris, 1984, P42.

Mais il est parfaitement concevable qu'une personne soit responsable de plusieurs secteurs ou zones. Il apparaît donc que l'analyse par secteurs géographiques et l'analyse par responsable de secteurs peuvent être superposées ou utilisées indépendamment l'une de l'autre.

➤ **Quand vendre ?**

Ceci amène l'entreprise à faire une analyse chronologique. Ce type d'analyse est capital car ceci permet de tenir compte des variations du niveau des ventes selon les périodes comme est le cas d'entreprises dont l'activité est saisonnière. Cette analyse permet également la confection du budget de production, du budget des approvisionnements, et d'une façon générale, de tous les budgets.

Il convient de noter que la période retenue est, en général, le mois. En effet, une période annuelle serait trop longue et une période plus courte entraînerait des calculs et des contrôles trop fréquents donc trop coûteux.

➤ **Comment vendre ?**

Ceci induit l'entreprise à une analyse par canaux de distribution. Le choix entre les différents canaux de distribution est du domaine de la stratégie ou de la fixation des objectifs lointains, mais la ventilation, elle-même, est évidemment du domaine de la programmation. Les différents canaux possibles peuvent être, par exemple :

- La vente directe ou la vente par correspondance ;
- La vente en gros ;
- La vente au détail par l'intermédiaire de points de ventes multiples ;
- La vente ambulante (par déplacements).

2-2 Les étapes de la prévision des ventes

Pour faire la prévision des ventes, l'entreprise suit les trois principales étapes suivantes :

- L'étape des études préalables permettant de définir la politique commerciale :

C'est dans cette étape que se fait l'analyse des ventes déjà réalisées dans le passé par l'entreprise. Cette analyse porte sur l'étude :

- Des parts de marché des produits ou de groupes de produits ainsi que l'étude de la phase de vie des produits ;
- Des canaux de distributions et régions ;
- Des agents commerciaux et des vendeurs par clients anciens et nouveaux ;
- De l'importance des commandes, du mode de livraison et des conditions de vente (tarifs, remises, volume, délais...)

L'élaboration des statistiques permet à l'entreprise de suivre ses ventes et d'analyser leur évolution afin de déduire leur tendance. Cette analyse est complétée par des études de rentabilité.

- **L'étape de l'étude de la conjoncture économique** : L'entreprise peut se trouver devant deux types de conjonctures économiques :

- **La conjoncture économique générale** : qui est soit l'expansion ou bien la récession : à court terme et à plus long terme, le pourcentage de croissance ou de récession par rapport au niveau actuel d'activité sera déduit à partir des indices économiques, d'enquêtes de conjoncture, des comptes de la nation ou des études partielles délivrées par les ministères, ou par les sociétés privées d'études économiques ;
- **La conjoncture économique particulière à l'entreprise elle-même qui est indiquée généralement par** :
 - La position par rapport à la concurrence ;
 - Les perspectives de développement des entreprises clientes et du taux de mouvement de la population en pouvoir d'achat des consommateurs ;
 - Les risques de défaillances.

Les études de la conjoncture ont une incidence pour la détermination du « marché potentiel » c'est-à-dire des besoins possibles. L'étude du marché potentiel permet de cerner de manière plus fine le niveau probable de ventes par des méthodes différentes dont la plus connue est celle dite « de rapports en chaîne » qui est basée sur la formule suivante¹:

$$\text{La demande du produit Y} = (\text{population}) \times (\text{revenu par tête}) \times (\text{pourcentage moyen de revenu consacré à l'achat du produit Y})$$

- **L'étape de l'étude des méthodes de vente et des prix** : Dans cette étape, l'entreprise étudie le prix de vente à fixer ainsi que les circuits et les modalités de vente des produits à fabriquer. Ainsi dans cette étape, l'étude est portée sur :

- La fixation du meilleur prix de vente : politique des prix de vente ;
- Le choix des circuits de distribution et des modalités de vente ;
- Etude de l'éventail de moyens de « promotion des ventes » ;
- L'analyse des coûts et la définition des conditions de gestion de la fonction de distribution ;
- L'analyse de la rentabilité des ventes ;

2-3 La budgétisation des ventes

Pour permettre des contrôles périodiques tout au long de l'exercice d'exploitation, la prévision des ventes doit être ventilée :

¹ Norbert GUEDJ, « Le contrôle de gestion pour améliorer la performance de l'entreprise », op.cit. P267.

- **En autant de budgets que de responsables :** Le budget permet à l'entreprise de fixer les responsabilités ; il y aura donc autant de budgets que de responsables. Selon l'étendu de cette responsabilité, chaque cadre commercial devra rendre compte d'un budget de recettes, d'un budget de dépenses ou d'un budget qui comprendra à la fois des recettes et des dépenses.
- **Par période de ventes :** Le choix de la période est dicté par les besoins de contrôle de l'entreprise. Aucune entreprise ne saurait attendre un an pour vérifier ses prévisions commerciales ; mais plus les contrôles sont fréquents plus ils sont coûteux ; il y a donc un moyen terme à trouver.

Par ailleurs, ce choix devra tenir compte des pointes saisonnières d'activité, des actions promotionnelles prévues, etc. Bien souvent, la période retenue sera le mois¹.

- **Par région :** La région est, tout simplement une circonscription géographique pouvant aller d'une localité (voire quelquefois d'un quartier) à un ensemble de pays étrangers. Il est bon, en effet, de mesurer l'effort de l'entreprise pour pénétrer une région, de savoir quelles sont les régions où les prévisions sont le plus souvent réalisées, etc.
- **Par famille de produits :** A ce niveau, diverses classifications sont possibles. On peut définir une famille de produits à partir :
 - **D'un critère technique** relatif à la matière ou au processus de fabrication utilisé, comme par exemple pour un producteur des divers emballages, les emballages en verre, les emballages en plastique, les emballages en carton ;
 - **D'un critère du besoin satisfait**, c'est le cas pour un constructeur automobile : les petites, les moyennes et les grosses cylindrées ;
 - **D'un critère commercial**, ce qui est le cas des produits dont le prix est inférieur à 100da, ceux dont le prix est compris entre 100 et 500da, ceux dont le prix est supérieur à 500da, les produits à 20% de marge, à 30% de marge, etc.

Le degré de ventilation des ventes dépend dans la plupart du temps du niveau hiérarchique considéré.

Ainsi le budget commercial, particulièrement le budget des ventes, du directeur général ne sera pas celui du représentant car le directeur général ne peut rassembler dans son budget tous les éléments que le représentant doit connaître. Ainsi, au niveau de la direction générale, il est seulement question de la valeur globale des ventes et leur ventilation par grande masse.

¹ Michel GERVAIS, « Contrôle de gestion et stratégie de l'entreprise », ECONOMICA, 4^{ème} édition, 1991, P311.

Par ailleurs, au niveau de la direction des ventes, la ventilation sera déjà plus fine et, d'une façon générale, plus on se situe à des niveaux hiérarchiques inférieurs, plus le budget sera détaillé.

Ainsi, à chaque échelon, le budget ne doit comporter que les éléments strictement nécessaires pour permettre l'orientation de l'action et son contrôle.

Le budget des ventes établi, l'élaboration du budget de production donc pourra commencer. Mais auparavant, il est intéressant de prendre connaissance de l'évolution souhaitée de l'outil de production en déterminant le budget des investissements.

Pour assurer un bon fonctionnement ainsi que la continuité des activités de l'entreprise, les responsables sont appelés à prendre les décisions les plus efficaces et performantes qui soient, et cela en adoptant, entre autres, l'outil de contrôle de gestion le plus pertinent dans la planification des activités de l'entité : la gestion budgétaire.

La gestion budgétaire représente un mode de gestion qui consiste à traduire en programme d'actions chiffrés les décisions prises par la direction générale, en passant par ces trois principales étapes qui sont:

- La prévision qui consiste à chercher des informations sur le futur dans le but de le préparer ;
- La budgétisation qui est relative à l'établissement des budgets grâce au chiffrage des programmes d'actions en affectant les ressources nécessaires aux actions des différentes divisions de l'entreprise ;
- Le contrôle qui consiste en la confrontation des réalisations aux prévisions en vue de mesurer la performance de l'entreprise et l'améliorer.

Le système budgétaire donne donc aux dirigeants une vision sur le futur pour les aider à positionner l'entreprise favorablement sur le marché. Malgré certaines limites soulevées par certains auteurs, il n'en demeure pas moins que la gestion budgétaire est jusqu'à nos jours utilisée comme un moyen de planification et d'orientation de l'entreprise.

Ainsi, pour une bonne vision de la fonction commerciale, l'entreprise doit établir un plan d'actions qui sera traduit en budget des ventes, celui-ci est vital et sensible, il est établi en harmonie avec les objectifs stratégiques de l'entreprise et tient compte de l'ensemble des contraintes internes et externes qui pèsent sur l'entreprise. Le budget des ventes représente alors le point de départ de la procédure budgétaire qui conditionne donc tous les autres budgets.

DEUXIEME CHAPITRE :
Les méthodes de prévision et
le contrôle budgétaire des ventes.

Les ventes constituent la source principale d'entrée d'argent pour l'entreprise, elles sont donc indispensables à sa pérennité. Dans ce sens, l'entreprise est tenue d'avoir un bon suivi et une bonne évaluation de ses ventes, et disposer d'outils lui permettent de mesurer sa situation actuelle et future afin d'atteindre ses objectifs. L'entreprise doit alors analyser la situation de ses ventes passées et actuelles, non seulement, dans le but de mesurer sa performance mais aussi pour prédire et prévoir ses ventes futures. Cette démarche est un préalable indispensable pour une bonne stratégie commerciale.

De ce fait, la prévision des ventes est considérée comme un ensemble de méthodes très diverses mais qui sont toutes utilisées pour une seule fin à savoir : réduire l'incertitude liée à la non connaissance du futur à partir des données historiques des ventes, et anticiper la demande future des produits ou des services qu'elle offre.

Avant l'action, les dirigeants sont tenus de prévoir et de constituer un budget pour guider et piloter leur entreprise mais ils doivent aussi contrôler après l'action, à l'aide du contrôle budgétaire, pour s'assurer de la fiabilité de leurs prévisions, de la conformité des réalisations aux objectifs fixés et les actions correctives nécessaires à apporter pour améliorer la performance de leur entreprise.

Le contrôle budgétaire, désigné aussi par le suivi budgétaire, permet aux responsables d'agir plus vite et mieux sur les variables contrôlables. Celui-ci joue un rôle important dans le processus budgétaire puisque il favorise le contrôle des objectifs assignés par le budget comme il permet aussi la régulation de l'activité et l'ajustement des prévisions en alertant les responsables des dérivés constatées.

Dans ce deuxième chapitre nous allons développer dans:

- La section 1 : Les méthodes de prévision des ventes les plus utilisés ;
- La section 2 : Le contrôle budgétaire des ventes.

Section 1: Les méthodes de prévision des ventes

Les méthodes de prévision des ventes représentent l'ensemble des outils et méthodologies permettent d'établir des prévisions concernant les ventes. Ces méthodes doivent être orientées vers l'anticipation des situations futures sous la forme de scénarios construits sur la base d'hypothèses ou de données historiques.

Cette prévision est fondamentale dans la mesure où elle est la base de l'action. La prise de décisions repose, en effet, sur la prévision qui a connu des développements importants durant les dernières années.

C'est ainsi que les entreprises s'intéressent, de plus en plus, aux prévisions des ventes pour faire face à la demande, gérer sa production et ses stocks et orienter sa politique commerciale (prix, marketing, produits etc.), il s'agit dans ce cas de prévision à court terme.

Dans cette section, nous allons essayer de développer certaines techniques de prévision des ventes qu'on peut classer en dans trois principales méthodes :

- Les méthodes quantitatives ;
- Les méthodes qualitatives ;
- Les méthodes causales.

1- Les méthodes quantitatives :

Selon que la prévision concerne des produits déjà existants ou des produits nouveaux, les techniques utilisées diffèrent. Pour cela, nous développons :

- Les techniques de prévision pour les produits déjà existants ;
- Les techniques de prévision pour les produits nouveaux.

1-1 Les techniques de prévision pour les produits déjà existants :

Deux modes de raisonnement peuvent être utilisés par l'entreprise, à savoir:

- Faire la prévision à partir d'un historique des ventes en faisant ressortir les tendances et les prolongements dans le futur par **extrapolation** ;
- Faire la prévision en cernant les variables qui expliquent le niveau des ventes et prévoir la valeur de celles-ci pour la période à budgéter.

1-1-1 Les techniques d'extrapolation

Cette technique se base sur les données du passé. On trouve:

- L'observation préalable sous forme graphique ;
- La recherche des tendances générales.

1-1-1-1 L'observation préalable sous forme graphique

L'observation graphique des valeurs passées est toujours préférable à un traitement mathématique à priori (bien souvent aveugle). Elle permet de cerner et d'interpréter les anomalies et les ruptures de rythme qui se manifestent dans les séries (chose que le calcul n'autorise pas) et de déduire les régularités essentielles du phénomène (la tendance de fond, le cycle saisonnier). Les calculs ne prennent, en effet, leur sens que lorsque les accidents de parcours ont été convenablement expliqués puis écartés de l'analyse.

1-1-1-2 La recherche des tendances générales

La représentation graphique donne une idée sur l'évolution globale du phénomène. Celle-ci se matérialise, le plus souvent, par une courbe continue passant au milieu d'un nuage de points et dont les coefficients peuvent être estimés à l'aide de l'une des trois méthodes ci-dessous :

- L'ajustement par une fonction mathématique ;
- Le lissage exponentiel ;
- La moyenne mobile.

1-1-1-2-1 L'ajustement par une fonction mathématique

Les formes prises par la tendance peuvent être multiples. Cependant assez fréquemment, le choix se réduit à une droite, une exponentielle ou autre. A ce titre :

- **Si la tendance observée est une droite (tendance linéaire)**, dans ce cas l'équation de la droite d'ajustement linéaire est de la forme ¹:

$$y = ax + b$$

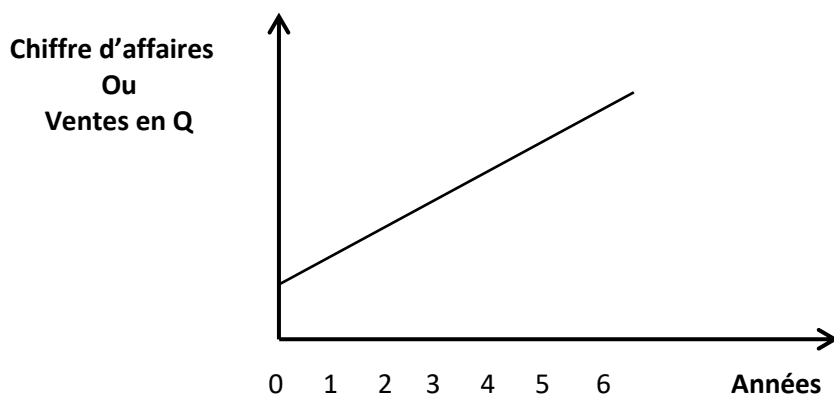
Avec :

y : peut-être soit le volume des ventes (quantités) ou le chiffre d'affaires.

x : Le temps.

Dans ce type de tendances, l'évolution est représentée graphiquement comme suit :

Graphique n°1: Représentation graphique d'une tendance linéaire.



¹ Michel GERVAIS, « Contrôle de gestion et stratégie de l'entreprise », op.cit. P296.

Se référant à l'exemple donné par B. Doriath et C. Goujet (2002), relatif à la société BMT qui a pour activité la vente de systèmes d'alarme. Son activité commerciale est segmentée en deux marchés distincts :

- Le marché des Particuliers : P
- Le marché des Entreprises : E

Le tableau n°1, ci-dessous, représente le chiffre d'affaires de la société BMT représenté par la variable (y) sur cinq années, le temps représenté par la variable (x) :

Tableau n°1 : Le chiffre d'affaires de la société BMT durant de cinq années en k€.

| Année | N-4 | N-3 | N-2 | N-1 | N |
|----------|--------|--------|---------|---------|---------|
| Marché P | 71 697 | 90 574 | 94 550 | 125 257 | 138 150 |
| Marché E | 77 328 | 85 235 | 108 556 | 142 341 | 192 529 |

Source : Brigitte DORIATH, Christian GOUJET, « Gestion prévisionnelle et mesure de la performance, 26 situations professionnelles, 80exercices », édition DUNOD, Paris, 2002, P8.

L'ajustement peut se faire à l'aide de multiples méthodes :

- La méthode des moindres carrés ;
- La méthode de MAYER ;
- La méthode des points extrêmes.

- L'ajustement par la méthode des moindres carrés

Si l'ajustement se réalise par la méthode des moindres carrés, la somme des carrés des écarts entre les valeurs observées et celles calculées sur la droite sera la plus petite possible. Les valeurs de **a** et **b** s'obtiennent à partir des formules suivantes¹ :

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

Sachant que :

n : désigne le nombre de points.

\bar{x} : La moyenne des années c'est-à-dire $\bar{x} = \frac{\sum x_i}{n}$.

\bar{y} : La moyenne des ventes ou (du chiffre d'affaires dans cette exemple) c'est-à-dire $\bar{y} = \frac{\sum y_i}{n}$. Et $b = \bar{y} - a \bar{x}$

Il s'agit de rechercher les paramètres de la fonction $y = f(x)$ qui rendent la plus faible possible la somme des carrés de distances entre la variable observée (y) et sa variable ajustée (y'). Le tableau de calcul pour **le marché P** de la société BMT serait le suivant :

¹ Brigitte DORIATH et Christian GOUJET, « Gestion prévisionnelle et mesure de la performance, 26 situations professionnelles, 80 exercices », DUNOD, P9.

Tableau n°2 : La méthode des moindres carrés appliquée pour le marché P de la société BMT.

| | X_i | Y_i | $X_i Y_i$ | X_i^2 | Y_i^2 |
|---------|-------|---------|-----------|---------|----------------|
| | 1 | 71 697 | 71 697 | 1 | 5 140 425 489 |
| | 2 | 90 574 | 181 148 | 4 | 8 203 613 387 |
| | 3 | 94 550 | 283 650 | 9 | 8 939 702 500 |
| | 4 | 125 257 | 501 028 | 16 | 15 689 316 049 |
| | 5 | 138 150 | 690 750 | 25 | 19 085 422 500 |
| Somme | 15 | 520 228 | 1 728 272 | 55 | 57 058 479 925 |
| moyenne | 3 | 104 046 | / | / | / |

Source : Brigitte DORIATH, Christian GOUJET, « Gestion prévisionnelle et mesure de la performance, 26 situations professionnelles, 80exercices », DUNOD, Paris, 2002, P 9.

$$a = \frac{1\,728\,272 - 5 \times 3 \times 104\,046}{55 - 5 \times 3^2} = 16\,759$$

$$b = 104\,046 - 16\,759 \times 3 = 53\,769$$

Le chiffre d'affaires (y) s'exprimerait donc ainsi en fonction du rang (x) de l'année :

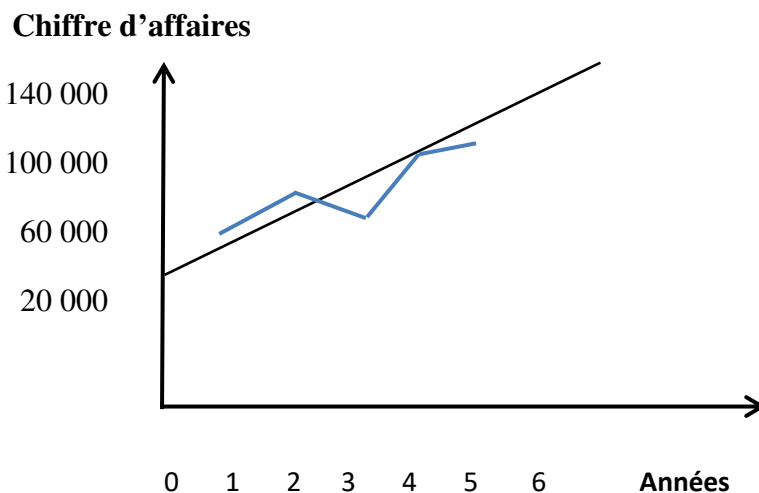
$$y = 16\,759x + 53\,769$$

Pour l'année N + 1 (rang 6), la prévision serait la suivante :

$$y = 16\,759 (6) + 53\,769 \text{ soit } \mathbf{154\,323 \text{ k€}}.$$

La droite représentant les données du marché Particulier et la droite d'ajustement qui contient une estimation des ventes pour N+1 sont portées dans le graphe n°2 suivant :

Graphe n°2 : Représentation graphique d'une tendance ajustée par la méthode des moindres carrés.



Après la détermination de la droite d'ajustement linéaire, nous calculons le coefficient de corrélation r par la formule suivante¹:

$$r = \frac{\sum x_i y_i}{\sqrt{\sum x_i^2 \cdot \sum y_i^2}} \quad \text{Ou encore} \quad r = \frac{\sum x_i y_i - n \cdot \bar{x} \cdot \bar{y}}{\sqrt{(\sum x_i^2 - n \cdot \bar{x}^2)(\sum y_i^2 - n \cdot \bar{y}^2)}}$$

Si ce coefficient est proche de ± 1 , on conclut que l'ajustement est considéré comme bon et, à condition que la tendance linéaire persiste. Ainsi, l'équation trouvée est utilisée pour déterminer le niveau des ventes des périodes futures.

De ce fait, deux variables sont liées donc par une corrélation linéaire si le nuage est allongé en ligne droite et le coefficient de corrélation r est proche de +1 ou de -1.

En appliquant la formule du coefficient de corrélation sur l'exemple précédent on obtient :

$$r = \frac{1\,728\,272 - 5 \times 3 \times 104\,046}{\sqrt{(55 - 5 \times 3^2)(57\,058\,479\,925 - 5 \times 104\,046^2)}} = 0,979 \approx +1$$

Le résultat obtenu est proche de 1, ceci nous permet de conclure que l'ajustement est bon.

- L'ajustement par la méthode de MAYER

Cette méthode est dite aussi de « méthode de double moyenne ». Celle-ci consiste en la division de la série chronologique en deux groupes. Pour chacun des groupes, sera calculée :

- (\bar{x}) est la moyenne des années ;
- (\bar{y}) est la moyennes du chiffre d'affaires.

Ce qui donne un système d'équation de type :

$$\bar{Y}_1 = a \bar{X}_1 + b$$

$$\bar{Y}_2 = a \bar{X}_2 + b$$

Une fois ce système est résolu nous aurons l'équation de la droite qui nous permettra de prévoir les ventes de l'année suivante (soit N+1).

En reprenant l'exemple précédent (tableau n°1), **le marché P** de la société BMT, nous pouvons expliquer les étapes de cette méthode comme suit :

On a :

| Année | N-4 | N-3 | N-2 | N-1 | N |
|----------|--------|--------|--------|---------|---------|
| Marché P | 71 697 | 90 574 | 94 550 | 125 257 | 138 150 |

¹ L. Langlois, C. Bonnier et M. Bringer, « Contrôle de gestion », op.cit. P192.

Nous allons diviser la série en deux groupes et calculer les moyennes des deux groupes pour x et y, comme suit:

Tableau n°3: Les moyennes de x et y pour le groupe 1 et 2.

| Groupe 1 | | Groupe 2 | |
|---------------|--------------------|---------------|----------------------|
| X | Y | X | Y |
| 1 | 71697 | 4 | 125 257 |
| 2 | 90574 | 5 | 138 150 |
| 3 | 94550 | $\bar{X}=4,5$ | $\bar{Y} = 131703,5$ |
| $\bar{X} = 2$ | $\bar{Y} = 85 607$ | | |

Nous aurons donc le système d'équation suivant :

$$1) 85\ 607 = a(2) + b$$

$$2) 131\ 703,5 = a(4,5) + b$$

On va soustraire **2** de **1** on aura:

$$85\ 607 - 131\ 703,5 = 2a + b - 4,5a - b$$

$$-46\ 096,5 = -2,5 a$$

$$a = 18\ 438,6$$

En remplaçant **a** dans l'équation **1** nous aurons :

$$b = 85\ 607 - 2(18\ 438,6)$$

$$b = 48\ 729,9$$

L'équation de la droite d'ajustement est :

$$\mathbf{Y = 18\ 438,6 X + 48\ 729,9}$$

- La prévision pour N+1 sera donc de :

$$Y_{N+1} = 18\ 438,6 (6) + 48\ 729,9$$

$$Y_{N+1} = \mathbf{159\ 361,5k€}.$$

- Ajustement par la méthode des points extrêmes

Cette méthode consiste à faire une extrapolation à partir des deux points extrêmes de la série chronologique (première et dernière année).

Il s'agit de rechercher une équation de droite de la forme $y = a x + b$, où y correspond toujours au chiffre d'affaires et x aux années. Il faut d'abord poser deux équations à partir des deux points extraits de la série, on obtient :

$$Y_{\text{première année}} = a x_{\text{première année}} + b$$

$$Y_{\text{dernière année}} = a x_{\text{dernière année}} + b$$

Ce système va ensuite être résolu par soustraction pour retrouver le « a » et pour trouver le « b », il suffit de remplacer le « a » dans l'une des équations précédentes.

Reprenons l'exemple précédent des ventes de **la société BTM pour le marché E** :

| Année | N-4 | N-3 | N-2 | N-1 | N |
|----------|---------------|--------|---------|---------|--------------|
| Marché E | 77 328 | 85 235 | 108 556 | 142 341 | 192 9 |

- Le premier point : N-4 (rang 1) a pour valeur 77 328, on obtient donc l'équation :
 $77\,328 = a + b \dots\dots(1)$
- Le deuxième point : N (rang 5) a pour valeur 192 529, on obtient l'équation :
 $192\,529 = 5a + b \dots\dots(2)$

En faisant **(2) – (1)** :

$$192\,529 - 77\,328 = 5a + b - a - b$$

$$115\,201 = 5a - a$$

$$115\,201 = 4a$$

Donc $a = 115\,201/4$

$$a = 28\,800,25$$

Pour trouver le **b**, on remplace le **a** dans **(1)**

$$b = 77\,328 - 28\,800,25$$

$$b = 48\,527,75$$

L'équation de la droite d'ajustement est donc la suivante :

$$Y = 28\,800,25x + 48\,527,75$$

Il est donc possible de calculer le chiffre d'affaires de **N+1** (rang 6)

$$Y_{N+1} = 28\,800,25 (6) + 48\,527,75$$

$$Y_{N+1} = \mathbf{221\,329,25\ k€}.$$

- **Si la tendance observée est une exponentielle :**

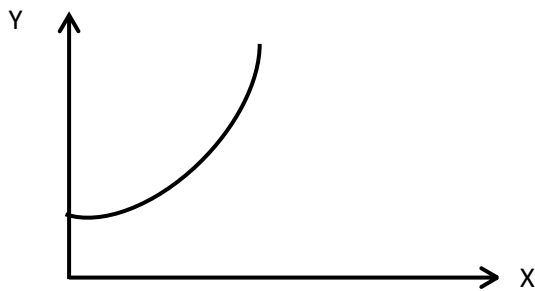
La relation entre y et x dans l'hypothèse d'une tendance exponentielle est donnée par l'équation suivante¹:

$$y = B.A^x$$

Le rang de la période (le temps) représenté par la variable (x), figure **en exposant**.

Graphiquement l'évolution de ce type de tendance se présente comme suit :

Graphe n°3:Représentation graphique d'une tendance exponentielle.



Source : Michel GERVAIS, « contrôle de gestion, stratégie de l'entreprise », 4ème édition, ECONOMICA, P297.

La formule précédente ($y = B.A^x$) s'écrit comme suit en passant aux logarithmes :

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

Si on pose $b = \log B$ et $a = \log A$, on obtient $\log y = ax + b$.

Autrement dit, on est ramené à un ajustement linéaire entre $\log y$ et x .

Les formules données pour l'ajustement linéaire s'appliquent en remplaçant y par $\log y$ soit donc² :

$$a = \frac{\sum x_i \log y_i - n \bar{x} \overline{\log y}}{\sum x_i^2 - n \bar{x}^2} \text{ et } b = \overline{\log y} - a \bar{x}$$

$$\text{Avec } \bar{x} = \frac{\sum x_i}{n} \text{ et } \overline{\log y} = \frac{\sum \log y_i}{n}$$

¹ Michel Gervais, « Contrôle de gestion et stratégie de l'entreprise », op.cit. P297.

² Brigitte DORIATH et Christian GOUJET, « «gestion prévisionnelle et mesure de la performance, 26 situations professionnelles, 80 exercices », op.cit. P11.

Tableau n°4 : Le calcul de a pour le marché E de la société BMT.

| | Xi | Yi | Log Yi | Xi log Yi | Xi² |
|---------|-----------|-----------|---------------|------------------|-----------------------|
| | 1 | 77 328 | 4,88834 | 4,88834 | 1 |
| | 2 | 85 235 | 4,93062 | 9,86124 | 4 |
| | 3 | 108 556 | 5,03565 | 15,10696 | 9 |
| | 4 | 142 341 | 5,15333 | 20,61332 | 16 |
| | 5 | 192 529 | 5,28450 | 26,42248 | 25 |
| Somme | 15 | 605 989 | 2,29243 | 76,89234 | 55 |
| Moyenne | 3 | 121 197,8 | 5,05849 | / | / |

Source : Brigitte DORIATH, Christian GOUJET, « gestion prévisionnelle et mesure de la performance, 26 situations professionnelles, 80exercices », édition DUNOD, P 11.

$$a = \frac{76,89234 - 5 \times 3 \times 5,05849}{55 - 5 \times 3^2} = 0,10150$$

$$b = 5,05849 - 0,10150 \times 3 = 4.754$$

$$a = \log A \iff A = 10^a = 10^{0,10150} = 1,26329.$$

$$b = \log B \iff B = 10^b = 10^{4,754} = 56754.$$

L'équation de la courbe d'ajustement s'écrira donc : $y = 56754 \times 1,26329^x$.

Pour l'année N+1 (x= 6), la prévision est donc de :

$$56754 \times 1,26329^6 = 230682.$$

On peut dire en effet, que lorsque x augmente d'une unité, les ventes sont multipliées par a soit 1.26329 dans cet exemple.

Comme pour l'ajustement linéaire, il est possible de calculer un coefficient de corrélation entre log y et x. Il suffit de remplacer dans la formule y par log y, on obtient donc¹:

$$r = \frac{\sum xi \log yi - n \cdot \bar{x} \cdot \overline{\log y}}{\sqrt{(\sum xi^2 - n \cdot \bar{x}^2)(\sum (\log yi)^2 - n \cdot \overline{\log y}^2)}}$$

Dans cet exemple, on trouve un coefficient de corrélation de 0,986 (au lieu de 0,963 dans le cas de l'ajustement linéaire).

Mais la comparaison de ces deux valeurs ne suffit pas pour conclure que l'ajustement exponentiel est préférable ici à l'ajustement linéaire, car les grandeurs sur lesquelles sont calculés ces deux coefficients (log y et y) ne sont pas proportionnels.

¹ Brigitte DORIATH et Christian GOUJET, « «gestion prévisionnelle et mesure de la performance, 26 situations professionnelles, 80 exercices », op.cit. P12.

1-1-1-2-2 Le lissage exponentiel

Avec cette méthode de lissage exponentiel, la prévision se fonde toujours sur les données des périodes passées mais, selon que celles-ci appartiennent au passé récent ou au passé éloigné, des poids différents leur sont affectés.

Pour mieux expliquer cette méthode, nous nous référons toujours à l'ouvrage de Michel Gervais (1991) pour reprendre l'exemple donné :

Soit **P** les prévisions (les quantités à vendre), **R** les réalisations (quantités vendues).

La quantité à vendre de la période $N + 1$ peut être estimée à l'aide de la formule suivante :

$$P_{N+1} = R_N (1-a) + R_{N-1} (1-a) a + R_{N-2} (1-a) a^2 + \dots + R_{N-k} (1-a) a^k + \dots$$

Avec : $0 < a < 1$;

a étant inférieur à 1, les coefficients de lissage successifs a^k sont, de plus en plus, faibles et ainsi les pondérations successives donnent de moins en moins d'importance aux données réelles éloignées dans le passé.

Ainsi, s'agissant d'une série théoriquement illimitée, cette équation présente quelques difficultés pour effectuer les calculs pratiques, il est préférable d'utiliser le raisonnement suivant :

$$(1) P_N = R_{N-1} (1-a) + R_{N-2} (1-a) a + R_{N-3} (1-a) a^2 + \dots + R_{N-k} (1-a) a^{k-1} + \dots$$

$$(2) P_{N+1} = R_N (1-a) + R_{N-1} (1-a) a + R_{N-2} (1-a) a^2 + \dots + R_{N-k} (1-a) a^k + \dots$$

En multipliant l'équation (1) par a on obtient

$$(3) a P_N = R_{N-1} (1-a) a + R_{N-2} (1-a) a^2 + R_{N-3} (1-a) a^3 + \dots + R_{N-k} (1-a) a^k + \dots$$

En faisant (2) – (3) on obtient :

$$P_{N+1} - a P_N = R (1-a).$$

Ainsi, l'équation permettant à l'entreprise d'élaborer ses prévisions des ventes suivant la méthode de lissage exponentiel est comme suit¹:

$$\boxed{P_{N+1} = a P_N + R (1-a)}$$

Comme nous constatons, la prévision s'obtient donc à partir des valeurs prévues et des valeurs réalisées de la période précédente.

¹ Michel GERVAIS, « Contrôle de gestion et stratégie de l'entreprise », op.cit. P299.

A noter que l'usage de cette technique suppose bien évidemment de choisir correctement le coefficient α . Pour le déterminer, il faudra essayer, sur les données passées, de faire en sorte que l'écart entre les réalisations et les prévisions résultant du lissage soit le plus petit possible.

Afin de mieux illustrer l'application de cette technique de prévision des ventes, nous nous référons aux données relatives aux ventes annuelles réalisées par l'ENIEM, l'objet de notre étude de cas pratique, en KDA et qui sont comme suit :

Tableau n°5: Les ventes réalisées par l'ENIEM durant les années 2001 à 2006 en KDA.

| Années | 2001 | 2002 | 2003 | 2004 | 2005 | 2006 |
|------------------|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------|
| Ventes réalisées | 2 626 000 | 3 603 800 | 4 768 412 | 5 218 267 | 4 843 000 | 4 759 164 |

En optant pour un coefficient de 0.7 et en supposant que :

Les prévisions de 2001 = les réalisations, on obtient:

Prévisions 2001 = réalisations 2001 = 2 626 000 000 DA.

Ce qui nous permet d'écrire :

$$P_2 = 0.7 (2\,626\,000\,000) + 2\,626\,000\,000 (1-0.7) = 2\,626\,000\,000.$$

$$P_3 = 0.7 (2\,626\,000\,000) + 3\,603\,800\,000 (1-0.7) = 2\,919\,340\,000.$$

$$P_4 = 0.7 (2\,919\,340\,000) + 4\,768\,412\,000 (1-0.7) = 3\,474\,061\,600.$$

$$P_5 = 0.7 (3\,474\,061\,600) + 5\,218\,267\,000 (1-0.7) = 3\,997\,323\,220.$$

$$P_6 = 0.7 (3\,997\,323\,220) + 4\,843\,000\,000 (1-0.7) = 4\,251\,026\,254.$$

Donc, pour prévoir les ventes de l'année 2007, on aura :

$$P_7 = 0.7 (4\,251\,026\,254) + 4\,759\,164\,000 (1-0.7) = 4\,403\,467\,578.$$

1-1-1-2-3 La méthode des moyennes mobiles :

Les moyennes mobiles sont une méthode empirique d'ajustement qui permet de montrer la tendance lorsqu'un ajustement linéaire ne convient pas. Cette méthode permet de mettre en évidence les différentes composantes d'une série chronologique (tendance, conjoncture, saison et résidu) en vue d'effectuer des prévisions à partir d'une courbe lissée de la variable observée, c'est-à-dire après avoir éliminé les perturbations accidentelles ou aléatoires qui peuvent l'affecter.

Cette méthode consiste donc à remplacer la série chronologique observée par une nouvelle série composée de moyennes arithmétiques des modalités de la série initiale.

Dans la série observée, les points ne suivent pas une droite, et il n'existe presque pas de corrélation entre les mois ou les trimestres et les montants du chiffre d'affaires réalisé ou les quantités vendues, la valeur absolue du coefficient de corrélation est donc trop petite.

L'application de cette méthode peut être décrite à l'aide de l'exemple cité par L.Langlois, C.Bonnier et M.Bringer (2008), dans leur ouvrage de « Contrôle de gestion ». Ainsi, les auteurs supposent les ventes mensuelles du tracteur T104 réalisées pendant les années N à N+3. Celles-ci sont représentées dans le tableau n°6 le suivant :

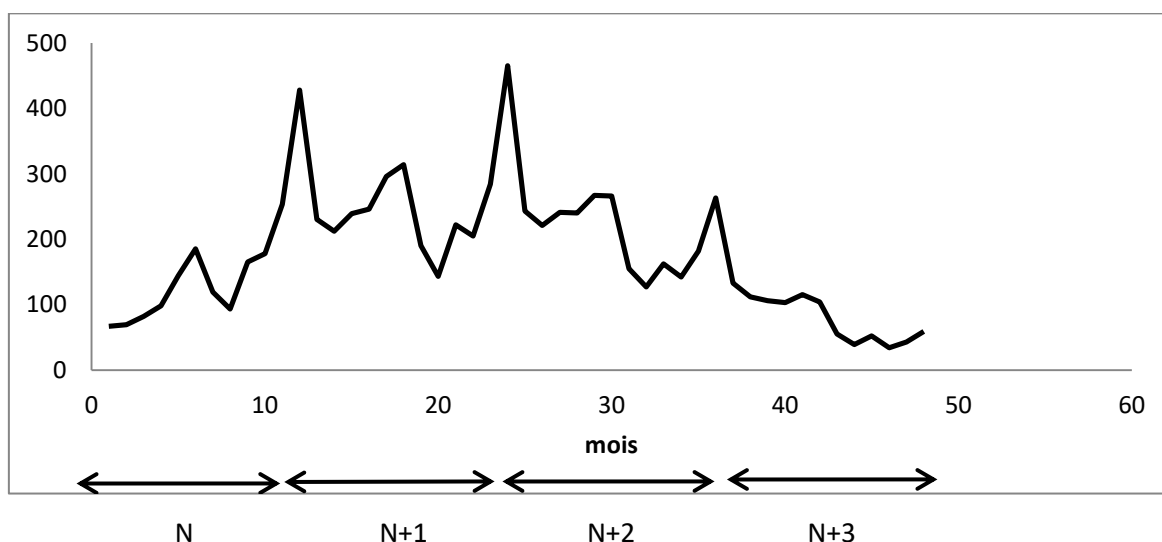
Tableau n°6: Les ventes mensuelles du tracteur T104 réalisées de N à N+3

| Mois | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 | 10 | 11 | 12 |
|--------|-----|-----|-----|-----|-----|-----|-----|-----|-----|-----|-----|-----|
| Années | | | | | | | | | | | | |
| N | 67 | 69 | 82 | 98 | 144 | 185 | 119 | 93 | 165 | 178 | 253 | 428 |
| N+1 | 230 | 212 | 239 | 246 | 296 | 314 | 190 | 143 | 222 | 205 | 284 | 465 |
| N+2 | 243 | 221 | 241 | 240 | 267 | 266 | 155 | 127 | 162 | 142 | 182 | 263 |
| N+3 | 133 | 112 | 106 | 103 | 115 | 104 | 55 | 39 | 52 | 34 | 43 | 59 |

Source : L. LANGLOIS, C. BONNIER, M. BRINGER, « Contrôle de gestion », BERTI, Paris, 2008, P197.

La représentation graphique de cette série chronologique est la suivante :

Graph n°4 : Représentation graphique des ventes mensuelles du tracteur T104 réalisées de N à N+3.



Source : L. LANGLOIS, C. BONNIER, M. BRINGER, « Contrôle de gestion », BERTI, Paris, 2006, P197.

La forme de la courbe montre que les données ne suivent pas une droite, et ne peuvent pas être ajustées par une droite. Le coefficient de corrélation dans cet exemple est de **-0.2792**, et en valeur absolue, c'est égal à **0.2792**. Ainsi, la corrélation entre les mois et les quantités vendues mensuellement est très faible.

De ce fait, pour appliquer la méthode des moyennes mobiles, il y a lieu dans :

- **La Première étape** de calculer des moyennes mobiles non centrées **m** de douze mois consécutifs, ce qui nous donne :

$$m_1 = \frac{1}{12} (67+69+82+98+144+185+119+93+165+178+253+428) = 157$$

Cette moyenne couvre la période de janvier N à décembre N dont le milieu est à fin juin, début juillet N. Elle n'est pas centrée sur un mois ; elle est au contraire à cheval entre juin et juillet. Les moyennes suivantes sont obtenues par glissement des données, on enlève la première donnée du calcul de la moyenne précédente et on ajoute, enfin de calcul, une donnée supplémentaire, d'où le nom de « moyennes mobiles ».

$$m_2 = \frac{1}{12} (69+82+98+144+185+119+93+165+178+253+428+230) = 170$$

Cette moyenne couvre la période de février N à janvier N+1 dont le milieu est à fin juillet, début août N, etc.

- **La deuxième étape** de calculer des moyennes mobiles centrées désignées par **M** de deux moyennes non centrées **m** consécutives.

Pour que les moyennes soient centrées sur un mois, tout comme les données observées, il faut calculer les moyennes mobiles M_1 à M_{36} des moyennes successives non centrées m_1 à m_{37} prises deux à deux.

$M_1 = \frac{1}{2} (157+170) = 164$; M_1 est la moyenne de m_1 (époque fin juin, début juillet N) et m_2 (époque fin juillet, début août N), elle couvre une période centrée sur la mi-juillet N.

$M_2 = \frac{1}{2} (170 + 182) = 176$; M_2 est la moyenne de m_2 (époque fin juillet, début août N) et m_3 (époque fin août, début septembre N) : elle couvre une période centrée sur la mi-août N etc. Nous résumons tous les calculs à effectuer dans le schéma n°5 suivant :

Schéma n°5 : Calcul des moyennes mobiles.

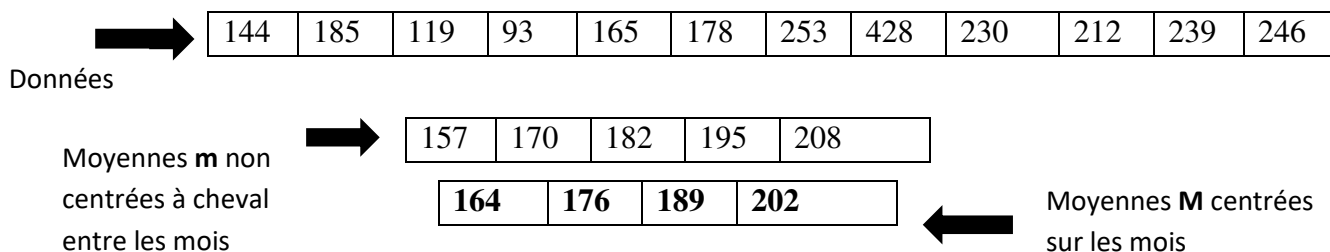
| | | | | | | | | | | | | | | | |
|----------|----------|----------|----------|----------|-----------|-----------|-----------|-----------|----------|----------|----------|------------|-----------|-----------|------------|
| Jan N | Fév N | Mar N | Avr N | Mai N | Juin N | Juil N | Août N | Sept N | Oct N | Nov N | Déc N | Jan N+1 | Fé N+1 | MA N+1 | Avr N+1 |
|----------|----------|----------|----------|----------|-----------|-----------|-----------|-----------|----------|----------|----------|------------|-----------|-----------|------------|

| | | | | | | | | | | | |
|----|----|----|----|-----|-----|-----|----|-----|-----|-----|-----|
| 67 | 69 | 82 | 98 | 144 | 185 | 119 | 93 | 165 | 178 | 253 | 428 |
|----|----|----|----|-----|-----|-----|----|-----|-----|-----|-----|

| | | | | | | | | | | | |
|----|----|----|-----|-----|-----|----|-----|-----|-----|-----|-----|
| 69 | 82 | 98 | 144 | 185 | 119 | 93 | 165 | 178 | 253 | 428 | 230 |
|----|----|----|-----|-----|-----|----|-----|-----|-----|-----|-----|

| | | | | | | | | | | | |
|----|----|-----|-----|-----|----|-----|-----|-----|-----|-----|-----|
| 82 | 98 | 144 | 185 | 119 | 93 | 165 | 178 | 253 | 428 | 230 | 212 |
|----|----|-----|-----|-----|----|-----|-----|-----|-----|-----|-----|

| | | | | | | | | | | | |
|----|-----|-----|-----|----|-----|-----|-----|-----|-----|-----|-----|
| 98 | 144 | 185 | 119 | 93 | 165 | 178 | 253 | 428 | 230 | 212 | 239 |
|----|-----|-----|-----|----|-----|-----|-----|-----|-----|-----|-----|



Source : L. LANGLOIS, C. BONNIER, M. BRINGER, « Contrôle de gestion », op.cit. P198.

De ces calculs, nous obtenons les résultats que nous présentons dans le tableau n°7 suivant :

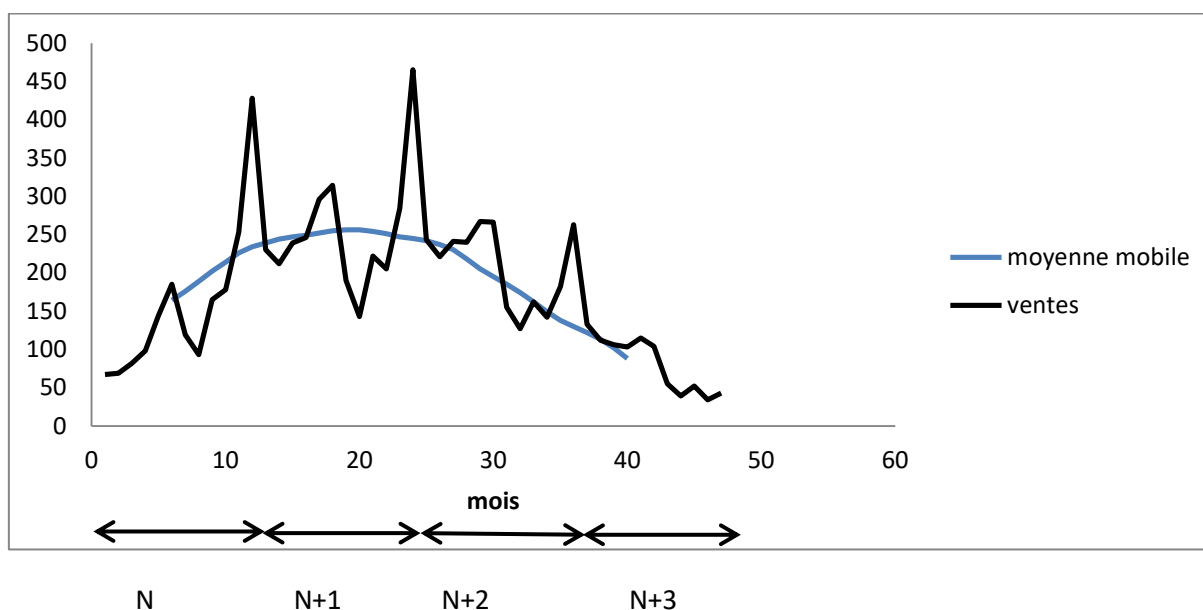
Tableau n°7: La tendance non linéaire (les 36 moyennes mobiles centrées de M_1 à M_{36} du tracteur T I04).

| Mois Années | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 | 10 | 11 | 12 |
|----------------|-----|-----|-----|-----|-----|-----|-----|-----|-----|-----|-----|-----|
| N | | | | | | | 164 | 176 | 189 | 202 | 214 | 226 |
| N+1 | 234 | 239 | 244 | 247 | 249 | 252 | 254 | 255 | 256 | 256 | 254 | 251 |
| N+2 | 247 | 245 | 242 | 237 | 230 | 218 | 205 | 195 | 185 | 174 | 162 | 149 |
| N+3 | 138 | 130 | 122 | 113 | 102 | 88 | | | | | | |

Source : L.LANGLOIS, C.BONNIER, M.BRINGER, « Contrôle de gestion », op.cit. P198.

Graphiquement, nous obtenons ce qui suit:

Graphe n°5 : L'ajustement par les moyennes mobiles des ventes mensuelles du tracteur T104 réalisées pendant les années N à N+3.



Source : L. LANGLOIS, C. BONNIER, M. BRINGER, «Contrôle de gestion », BERTI, Paris, 2008, P198.

Visuellement nous nous rendons bien compte que les points que nous avons placés sur notre **graphique n°5** sont beaucoup plus proches d'une droite qu'ils ne l'étaient initialement, ceci se confirme en calculant le coefficient de corrélation de la nouvelle série chronologique qui donne un coefficient de corrélation de **-0.6008** et en valeur absolue, ce coefficient est de **0.6008**.

Par conséquent, on peut dire que la corrélation entre les mois et les quantités vendues mensuellement a beaucoup augmenté.

Le calcul des moyennes mobiles nous a permis donc d'atténuer les variations observées sur la série initiale, et c'est possible donc de calculer l'équation de la droite passant au milieu de nos points à l'aide des méthodes d'ajustement linéaire telle que la méthode des moindres carrés.

1-1-1-3 Calcul des coefficients saisonniers

L'amplitude des variations saisonnières est généralement proportionnelle à la tendance. La composante saisonnière de la série chronologique est alors mesurée par « **des coefficients saisonniers** » dits aussi de « **multiplicatifs** ».

La connaissance des coefficients saisonniers permet de tenir compte dans la prévision des fluctuations cycliques autour de la tendance générale. Il existe de nombreuses méthodes de calcul de ces coefficients, entre autres, nous allons développer les deux méthodes les plus fréquentes :

- La méthode des rapports à la tendance ;

- La méthode de calcul des multiplicatifs à l'aide des moyennes mobiles.

1-1-1-3-1 La méthode des rapports à la tendance

Cette méthode consiste à calculer des rapports entre les données passées réelles et les valeurs ajustées (issues de l'équation traduisant la tendance). Cette méthode se résume à deux étapes dont :

- **La première étape** consiste en le calcul du rapport entre ces données par l'utilisation de la formule de calcul suivante :

$$\text{Rapport} = \frac{\text{donnée observée du mois}}{\text{la valeur de la tendance pour le mois}}$$
 Ce rapport est calculé pour chaque donnée mensuelle sachant que la valeur de la tendance pour chaque mois s'obtient en remplaçant le mois x (tel qu'il est classé par rapport à l'origine du temps) dans l'équation de la tendance déterminée par l'ajustement linéaire $y = ax + b$;
- **La deuxième étape** consiste en le calcul, pour chaque période du cycle (mois ou trimestre), **le rapport moyen** ou **la différence moyenne** entre les données observées et les valeurs de la tendance (il s'agit du coefficient saisonnier moyen de chaque période). Nous citons l'exemple donné par Michel Gervais (1991) qui consiste à calculer le coefficient saisonnier du mois de janvier **S_j** à partir d'un historique des ventes sur trois ans.

Si la composante saisonnière est multiplicative, S_j peut s'établir comme suit :

$$S_j = \left(\frac{A}{A'} + \frac{B}{B'} + \frac{C}{C'} \right) / 3$$

Avec :

A, B et C les ventes réelles de janvier respectivement en l'année **N - 2, N-1 et N** ;

A', B' et C' les valeurs ajustées de janvier respectivement en l'année **N -2, N - 1 et N**.

La prévision des quantités vendues au mois de janvier **D*** de l'année **N + 1** s'obtiendra alors en faisant :

$$D^* = D' \times S_j$$

Avec **D'**, la valeur calculée par l'équation de la tendance ($y = ax + b$) en remplaçant le mois de janvier de l'année **N + 1** (tel qu'il est classé par rapport à l'origine du temps) dans x .

1-1-1-3-2 Par la méthode des moyennes mobiles :

Cette méthode consiste à faire le rapport entre **la valeur réellement observée des ventes** et celle de la **moyenne mobile centrée** du trimestre correspondant, et comme la série des observations passées porte généralement sur plusieurs années, on peut calculer **le coefficient saisonnier** de chaque trimestre ou mois en faisant **la moyenne des indices**

saisonniers calculés pour ce trimestre ou mois. Ces coefficients servent alors à prévoir les ventes trimestrielles ou mensuelles de l'exercice suivant.

Cette procédure peut être illustrée à l'aide de l'exemple que nous reprenons de l'ouvrage de T. Saada, A. Burland et C. Simon (2008)¹. Ainsi, les ventes réalisées du Tube Y sont comme présentées dans le tableau n°8 suivant :

Tableau n°8 : Les ventes du tube Y au cours des quatre derniers exercices.

| | N | N+1 | N+2 | N+3 |
|--------------------|-----|-----|-----|-----|
| Trimestre 1 | 524 | 532 | 556 | 660 |
| Trimestre 2 | 378 | 418 | 426 | 482 |
| Trimestre 3 | 354 | 378 | 394 | 434 |
| Trimestre 4 | 636 | 692 | 716 | 724 |

Source : Toufik SAADA, Alain BURLAND, Claude SIMON, « Comptabilité analytique et contrôle de gestion », VUIBERT, 3eme édition, 2008, P132.

L'application de cette méthode se fait :

- Dans la **Première étape** par le lissage de la série chronologique relatif au calcul des moyennes mobiles non centrées, centrées et le calcul des indices saisonniers pour chaque trimestre. Ce qui donne les résultats présentés dans le tableau n°9 suivant :

Tableau n°9 : Calcul des indices saisonniers des tubes y.

| Années | Trimestres | MMt | MMCt | Indices |
|--------|------------|-----------------------------|--|--------------------|
| N | T1 = 524 | $(524+378+354+636)/4 = 473$ | $(473+475)/2 = 474$ $(475+485)/2 = 480$ | - |
| | T2 = 378 | $(378+354+636+532)/4 = 475$ | | - |
| | T3 = 354 | $(354+636+532+418)/4 = 485$ | | $354/474 = 0.7468$ |
| | T4 = 636 | | | $636/480 = 1.325$ |
| N+1 | T1 = 532 | $(636+532+418+378)/4 = 491$ | $(485+491)/2 = 488$ $(491+505)/2 = 498$ $(505+511)/2 = 508$ $(511+513)/2 = 512$ | $532/488 = 1.090$ |
| | T2 = 418 | $(532+418+378+692)/4 = 505$ | | $418/498 = 0.8393$ |
| | T3 = 378 | $(418+378+692+556)/4 = 511$ | | $378/508 = 0.744$ |
| | T4 = 692 | $(378+692+556+426)/4 = 513$ | | $692/512 = 1.3515$ |
| N+2 | T1 = 556 | $(692+556+426+394)/4 = 517$ | $(513+517) = 515$ $(517+523) = 520$ $(523+549) = 536$ $(549+536) = 556$ | $556/515 = 1.0796$ |
| | T2 = 426 | $(556+426+394+716)/4 = 523$ | | $426/520 = 0.8192$ |
| | T3 = 394 | $(426+394+716+660)/4 = 549$ | | $394/536 = 0.735$ |
| | T4 = 716 | $(394+716+660+482)/4 = 563$ | | $716/556 = 1.2877$ |
| N+3 | T1 = 660 | $(716+660+482+434)/4 = 573$ | $(563+573)/2 = 568$ $(573+575)/2 = 574$ | $660/568 = 1.1619$ |
| | T2 = 482 | $(660+482+434+724)/4 = 575$ | | $482/574 = 0.8397$ |
| | T3 = 434 | | | - |
| | T4 = 724 | | | - |

¹ Toufik SAADA, Alain BURLAND, Claude SIMON, « Comptabilité analytique et contrôle de gestion », op.cit. P132.

Avec :

MMt signifie : les moyennes mobiles non centrées.

MMCt représente : les moyennes mobiles centrées.

Indices : indices saisonniers.

- Dans la **deuxième étape** par le calcul des coefficients saisonniers pour chaque trimestre. Ces coefficients saisonniers s'obtiennent en faisant la moyenne des indices saisonniers de chaque trimestre : Le coefficient saisonnier **S** est égal donc à ¹:

$$S = \frac{\sum_{i=1}^n \text{des indices saisonniers}}{n}$$

Avec **n** nombre d'indices saisonniers.

L'application de cette formule nous donne les résultats présentés dans le tableau n°10 suivant :

Tableau n° 10: Calcul des coefficients saisonniers des Tubes Y pour les trimestres T1, T2, T3 et T4.

| Indices | T 1 | T2 | T3 | T4 | moyenne |
|---------|--------|--------|--------|--------|---------|
| N | | | 0.7468 | 1.3250 | |
| N+1 | 1.0900 | 0.8393 | 0.7440 | 1.315 | |
| N+2 | 1.0796 | 0.8192 | 0.7350 | 1.2877 | |
| N+3 | 1.1619 | 0.8397 | | | |
| Total | 3.3315 | 2.4982 | 2.2258 | 3.9642 | |

Ce qui donne la moyenne et les coefficients saisonniers suivants :

| | | | | | |
|-------------------------------|-------------|-------------|-------------|-------------|--------|
| Moyenne | 1.1105 | 0.8327 | 0.7419 | 1.3214 | 1.0016 |
| Coefficient saisonnier | 1.11 | 0.83 | 0.74 | 1.32 | |

- Dans la **troisième étape** par la prévision des ventes en utilisant les coefficients saisonniers.

Dans cette étape, il suffit de multiplier le coefficient saisonnier de chaque trimestre par la quantité des ventes prévisionnelles calculées à l'aide de l'équation de la tendance ajustée ($y=ax+b$) soit donc ²:

$$QT_{N+1} = YT_{N+1} \times S$$

Avec :

¹ Toufik SAADA, Alain BURLAND, Claude SIMON, « Comptabilité analytique et contrôle de gestion », op.cit. P134.

² TOUFIK SAADA, ALAIN BURLAND et CLAUDE SIMON, « Comptabilité analytique et contrôle de gestion », op.cit. 134.

QT_{N+1} : La quantité des ventes prévues pour le trimestre T de N+1.

YT_{N+1} : La quantité des ventes du trimestre T calculée à partir de l'équation de la tendance ajustée.

S : coefficient saisonnier du trimestre T.

Dans cet exemple, l'équation de la tendance ajustée donnée par l'auteur est égale à :

$$YT_{N+1} = 9T + 460$$

Ainsi, la prévision pour les quatre trimestres de l'année N+4 est :

$$T1 : [(9 \cdot 17) + 460] \cdot 1.11 = 680$$

$$T2 : [(9 \cdot 18) + 460] \cdot 0.83 = 516$$

$$T3 : [(9 \cdot 19) + 460] \cdot 0.74 = 467$$

$$T4 : [(9 \cdot 20) + 460] \cdot 1.32 = 845$$

Total annuel de N+4 = 2508.

1-2 Les techniques de prévision pour les nouveaux produits :

Dans le cas d'un nouveau produit, la prévision devient plus complexe car on ne peut pas fonder nos estimations sur des données antérieures, mais on se réfère au marché et à la vitesse de diffusion de ces produits auprès des consommateurs. Cette vitesse est souvent la résultante de deux effets, un effet d'innovation et un effet d'imitation.

1-2-1 L'effet d'innovation :

Il concerne la petite partie des consommateurs potentiels qui se trouve prête à adopter la nouveauté (par snobisme, mode etc.). C'est un effet qu'on obtient par la différence entre la part de marché que l'entreprise pense conquérir et qui est désignée par (S) et la part de marché que l'on détient actuellement désignée par (X). On peut résumer l'effet de l'innovation par la formule suivante¹ :

$$\text{Effet d'innovation} = \text{fonction de } (S-X)$$

1-2-2 L'effet d'imitation :

Celui-ci, par contre, concerne le reste des consommateurs qui décideront d'acheter le produit que lorsqu'il sera suffisamment diffusé.

¹ Michel GERVAIS, « Contrôle de gestion et stratégie de l'entreprise », op.cit. P302.

Ce deuxième effet dépend donc de la part de marché restante à conquérir, mais cela se manifestera que si la part actuelle est suffisamment conséquente, ceci est donc déterminé suivant la formule ci-après¹:

$$\text{Effet d'imitation} = \text{fonction de } (S - X, X)$$

2- Les méthodes qualitatives

Il s'agit des méthodes qui consistent essentiellement à recueillir des avis et des opinions auprès :

- Des cadres et personnel de l'entreprise pour avoir **des informations sur l'offre** et nous avons dans ce cas des jurys d'opinions ;
- Des clients de l'entreprise pour avoir **des informations sur la demande** et nous aurons dans ce cas des études de marché grâce aux questionnaires, aux marchés-testes, etc.

La recherche de ces informations peut être faite suivant différentes méthodes à savoir :

- La méthode de comparaison ;
- La méthode des sondages d'opinions ;
- La méthode Delphi ;
- La méthode d'étude de marché.

2-1 La méthode de comparaison

Dite aussi de méthode « **d'analogie historique** ». Cette méthode consiste à faire les prévisions par comparaison avec des produits similaires vendus dans le passé. Il s'agit donc de tenter de prévoir l'évolution de la demande d'un produit en se fiant à l'évolution observée dans le passé pour d'autres produits semblables.

2-2 La méthode des sondages d'opinions

Les sondages d'opinions consistent à réaliser un questionnaire qui sera distribué à un échantillon de vendeurs et de distributeurs des produits. Il s'agit donc des enquêtes afin d'en déduire une estimation de la répartition de l'opinion de l'ensemble de la population dans le but d'évaluer les ventes futures.

Le sondage d'opinion permet donc principalement de fournir des informations qualitatives et de combiner les opinions d'un plus grand nombre de personnes. Le souci de l'utilisation de cette méthode est le fait que les résultats risquent d'être basés sur les estimations des personnes dont l'avis représente le plus de poids et dont l'opinion est souvent faussée par leur subjectivité.

¹ Ibid.

2-3 La méthode Delphi

La méthode Delphi est une méthode qui consiste en la consultation d'experts sur un sujet bien précis¹. Elle est donc le fait de poser une série de questions à un nombre d'experts indépendants les uns des autres, plusieurs fois de suite, dans le but de rassembler plusieurs avis et de mettre en évidence des convergences d'opinions et dégager un éventuel consensus ou accord de la majorité de la population. La méthode Delphi se déroule de la manière suivante :

- On constitue une équipe pour entreprendre et contrôler le projet ;
- On choisit un ou plusieurs panels (échantillons) de participants pour l'étude, généralement ces participants sont des experts du domaine de recherche ;
- On développe un premier questionnaire ;
- On teste ce questionnaire afin de vérifier que les mots utilisés ne risquent aucune ambivalence ou ambiguïté ;
- On transmet alors le questionnaire ainsi éprouvé aux membres du jury ;
- On analyse les résultats de ce premier tour ;
- On effectue un second tour auprès du jury avec le questionnaire ;
- On analyse les réponses du second tour et on procède ainsi jusqu'à ce que les résultats obtenus soient stabilisés. On réalise la synthèse des résultats obtenus dans un rapport pour en déduire des conclusions.

L'avantage de cette méthode est la rapidité d'obtenir un accord de la part de l'ensemble des participants et la facilité de sa mise en œuvre même avec des participants géographiquement éloignés. La méthode de Delphi présente également l'avantage de pouvoir structurer une communication de groupe de sorte à ce que le processus soit efficace.

Quant aux inconvénients de cette méthode, nous pouvons citer le fait qu'elle nuit à la rapidité d'analyse car les consultants ne connaissent pas l'entreprise et le taux d'abandon de la part des participants qui peut être, de plus en plus, élevé à cause du nombre important des tours effectués.

De plus, cette méthode ne répond qu'à des questions à un seul paramètre et ne gère absolument pas les impacts inattendus liés à cette question. De plus, les prévisions ainsi établies sont largement dépendantes des qualités d'analyse des consultants choisis.

¹ B.BROWN, S.COCHRAN et N. DALKEY, « La prévision à long terme par la méthode de DELPHI », DUNOD, 1972, P212.

2-4 Les études de marché

L'étude de marché est « l'analyse qualitative et quantitative d'un marché, c'est-à-dire de l'offre et de la demande réelles ou potentielles d'un produit ou d'un service afin de permettre l'élaboration des décisions commerciales »¹. Il s'agit de lister les informations désirées en mesurant leur pertinence. Les informations à rechercher portent le plus souvent sur les trois grands points suivants :

- **Informations sur l'offre** : Il s'agit de collecter des informations sur :
 - L'entreprise en effectuant un audit des principales fonctions de l'entreprise.
 - Le produit par une étude approfondie de toutes les caractéristiques du produit considéré (caractéristiques commerciales et techniques).
 - Les entreprises concurrentes en collectant des informations sur le nombre, la qualité, la part de marché, la stratégie, le rayonnement géographique, les gammes de produits, les caractéristiques du plan de marchéage et du positionnement de chacun des produits, les résultats, etc ;
 - La distribution en s'informant sur la logistique utilisée, les circuits et canaux utilisés, le poids relatif des différents canaux, les méthodes de vente, les pratiques commerciales, etc.
- **Informations sur la demande** : il s'agit aussi de collecter des informations sur :
 - Le marché en général en vérifiant son importance, son évolution, ses acteurs, etc. ;
 - Les percepteurs ;
 - La clientèle finale en s'informant sur sa qualité (âge, sexe, PCS – profession et catégorie socioprofessionnelle, lieu d'habitation, etc.), son importance, les quantités consommées, la fréquence de consommation, le lieu de consommation, les besoins, les motivations d'achat, le comportement d'achat, les critères de choix du produit, de la marque, du point de vente, etc.
- **Informations sur l'environnement** : c'est de collecter des informations sur :
 - La situation économique ;
 - La situation politique (ceci est surtout utile lors de l'étude d'un marché étranger) ;
 - L'environnement juridique en s'informant sur l'évolution de la législation relative aux produits, à leur distribution, à leur communication, etc.
 - L'environnement technologique en suivant l'évolution des processus de fabrication, du type et des matériaux utilisés, apparition des nouvelles technologies ;
 - L'environnement culturel en effectuant une étude de l'impact de la culture, de la religion, des croyances et des traditions sur à la consommation du produit étudié ;
 - L'environnement naturel ou géographique.

¹ CH. ZHERMIE, « Etudes de marché », « 3ème édition, op.cit. P03.

Les principaux outils utilisés dans des études du marché sont les sondages, les panels (échantillons), les enquêtes, les entretiens individuels ou les réunions de groupes. L'avantage de cette méthode est le fait de pouvoir exploiter les informations tirées directement du marché ciblé par l'entreprise mais son inconvénient est que la prévision de l'entreprise, basée sur ces informations collectées, peut être erronée, puisque ces informations ne reflètent pas forcément le comportement réel des clients dans le futur. L'étude de marché peut également être basée sur l'utilisation de **marché-test** qui est le fait de tester la distribution d'un produit dans un nombre très limité de points de vente. Il s'agit donc de mettre en vente un produit afin d'étudier le comportement d'un groupe de consommateurs par rapport à ce produit que l'entreprise souhaite commercialiser dans le futur à plus grande échelle.

L'étude de marché est une méthode dont les résultats reflètent le comportement réel des clients vis-à-vis du produit, dans la période de l'étude, mais les résultats futurs comportent le risque d'être biaisés par l'effet de la concurrence ou par d'autres facteurs.

Les méthodes qualitatives précédentes utilisées pour prévoir les ventes futures de l'entreprise sont simples à mettre en œuvre sauf en ce qui concerne l'étude de marché qui peut s'avérer coûteuse en moyens et en temps. Dans chacune de ces méthodes, il est question de demander à ceux qui connaissent l'entreprise et ses produits, de l'aider par leurs avis en vue d'analyser et prévoir la tendance des ventes futures.

3- Les méthodes causales :

Ce sont des méthodes basées sur la recherche des déterminants des ventes futures. Pour H. Hamini (2001), les méthodes causales sont basées sur la recherche d'un ou plusieurs facteurs qui déterminent les ventes futures. Il s'agit de trouver un facteur extérieur qui explique, ou qui pourrait expliquer, les comportements antérieurs du chiffre d'affaires, et sur lesquelles on pourrait baser nos prévisions futures¹. Ces techniques consistent à trouver dans la multitude de causes, celles qui peuvent expliquer le succès commercial d'un produit, la ou les principales causes sur lesquelles l'entreprise pourrait se baser pour conjecturer le futur. L'entreprise peut se retrouver dans deux cas :

- Dans le cas où il fait l'hypothèse d'un seul facteur déterminant, il sera question de corrélation ;
- Dans le cas où il fait l'hypothèse de plusieurs facteurs déterminants, il sera question de modèles économétriques.

- Le premier cas : Les corrélations

C'est la technique qui se base sur un seul facteur déterminant. Cela suppose la résolution de l'équation $y = f(x)$, ce qui signifie que toute variation de (x) influence de façon décisive l'activité commerciale de l'entreprise. Cette méthode est la plus utilisée compte tenu de sa simplicité.

¹ H. HAMINI, « Gestion budgétaire prévision et modèles comptable », op.cit. P16.

- Le deuxième cas : Les modèles économétriques :

Dans le domaine de l'économie, il existe souvent plusieurs variables qui sont supposées influencer sur ce phénomène ou la variable observée.

L'objet de l'économétrie, basée sur la méthode de régression est de représenter l'ensemble des paramètres liant la variable à expliquer aux différentes variables explicatives. Il s'agit de relier les ventes (y) à plusieurs facteurs reconnus comme déterminants dans la vente de ce produit. Ces facteurs peuvent être (temps, prix, clients). Mathématiquement, il s'agit de résoudre une série d'équation de régression simultanée : $y = f(x, t, m)$

Malgré le rôle important des méthodes de la prévision des ventes basées sur l'extrapolation, ceci ne nous empêche pas de développer leurs limites, et de marquer la difficulté que rencontre l'entreprise dans l'évaluation, de façon juste, ce que réserve l'avenir, puisque l'incertitude de l'environnement restera toujours une menace pour l'entreprise. En effet, la réalisation des prévisions à partir du modèle linéaire repose sur un certain nombre d'hypothèses qu'il convient d'explicitier (B. DORIATH et C. GOUJET, 2002) :

- Le **facteur temps** (représenté par le rang de l'année x) est l'unique facteur déterminant du montant des ventes. On fait donc abstraction des effets qui peuvent avoir les actions mercatiques (techniques que permettent à l'entreprise de développer ses ventes comme la publicité, le prix, les promotions, etc.), l'entreprise est censée seulement « suivre son marché » ;
- La **tendance observée** sur les années passées sera confirmée dans le futur, on suppose donc qu'aucun élément déterminant n'est susceptible de perturber ce marché dans les prochaines années (innovations technologiques majeures, arrivée de nouveaux concurrents, évolutions sociologiques des consommateurs, etc.)

Les limites tiennent au fait que ce modèle est construit à partir d'observations passées caractérisées par un certain contexte économique (taux de croissance du marché, cycle de vie du produit, etc.). La validité de la projection du modèle dans le futur suppose une certaine stabilité de l'environnement économique (T. SAADA, A. BURLAND et C. SIMON, 2008), ce qui n'est pas évident dans un environnement incertain et en mutation constante. Ainsi, dans tout processus budgétaire, il convient d'estimer les ventes futures des produits auprès de son marché, plusieurs approches sont possibles soit en travaillant à partir des prévisions économiques de son secteur ou soit alors en travaillant sur les ventes passées.

La prévision des ventes est une projection dans le futur des tendances passées, et ceci en utilisant différentes méthodes de prévision qu'elles soient quantitatives, qualitatives ou autres. Celle-ci permettent à l'entreprise d'anticiper les processus de production qui constituent également des outils d'aide à la prise de décisions et lui permettent de réaliser des chiffres d'affaires et par conséquent, la création de profits dans l'horizon du court terme. Cependant la prévision des ventes a aussi un impact sur le long terme dans la mesure où le cumul des marges permet de financer les projets futurs tels que l'investissement.

Section 2 : Le contrôle budgétaire des ventes et l'analyse des écarts

Le fait d'établir un budget précisant l'objectif à l'avance et les plans d'actions pour y parvenir ne garantit pas que l'entreprise obtienne les résultats souhaités car l'environnement n'est jamais parfaitement prévisible. Pour cela, il faut opter pour un contrôle périodique et comparer les réalisations aux données budgétées afin de déduire des écarts car sans ces derniers il n'y aura pas d'effet miroir et donc pas d'actions correctives, et sans le contrôle budgétaire, la notion de « pilotage » n'existeraient pas dans la gestion budgétaire. Le contrôle budgétaire permet donc aux responsables d'agir plus vite et mieux sur les variables contrôlables.

1- Définition du contrôle budgétaire

D'après M. Gervais (1987), Le contrôle budgétaire est en effet une procédure qui permet de dégager des écarts entre les résultats prévus et les résultats réalisés pour chercher les causes de ces écarts et inspirer les mesures correctives nécessaires¹.

Selon H. Loning (2008), Le contrôle budgétaire est l'ensemble des budgets suivis des réalisations (écarts). Celui-ci constitue le premier pas, à travers un suivi de la performance financière vers une gestion de la performance. Le contrôle budgétaire a constitué pendant longtemps le cœur du contrôle de gestion dans la mesure où il parvenait à remplir l'essentiel de la fonction contrôle. Il repose essentiellement sur une approche comptable, avec le calcul des écarts, et sur une logique économique et financière, avec un arrière-plan de management par chiffres et de responsibility accounting².

2- Objectifs et utilités du contrôle budgétaire

Le rôle principal du contrôle budgétaire consiste à agir pour améliorer les performances. Il impose à toute entreprise « un code de bonne conduite »³ et :

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

Le contrôle budgétaire vise donc à :

- Déterminer les écarts et chercher la (ou les) cause (s) des écarts ;
- Informer les différents niveaux hiérarchiques et apprécier l'activité des responsables budgétaires ;
- Optimiser l'utilisation des ressources et piloter les activités et maîtriser le budget de l'année à venir.

¹ M.GERVAIS, « Contrôle de gestion et planification de l'entreprise », Edition ECONOMICA, Paris, 1987, P286.

² H. LONING, « Le contrôle de gestion, organisation, outils et pratiques », éd. DUNOD, Paris, 2008, p117.

³ Claude ALAZARD et Sabine SEPARI, « Contrôle de gestion manuel et application », op.cit. P510.

3- Les étapes du contrôle budgétaire

On distingue trois étapes pour effectuer un contrôle budgétaire :

- Le contrôle avant l'action (à priori) ;
- Le contrôle pendant l'action ;
- Le contrôle après l'action (à posteriori).

3-1 Le contrôle avant l'action (à priori) :

Il a pour but d'améliorer la préparation de l'action qui est constituée par la démarche prévisionnelle. Il faut vérifier que les hypothèses retenues pour la construction des budgets sont cohérentes avec les objectifs à moyen et à long termes. Il faut aussi envisager les conséquences des décisions budgétaires avant de s'engager dans l'action.

Ce contrôle consiste à agir avant que les écarts n'apparaissent entre les prévisions et réalisations.

3-2 Le contrôle pendant l'action :

Le contrôle pendant l'action signifie le contrôle pendant l'exercice budgétaire. Il a pour objectif de réparer rapidement les décalages significatifs (gestion par exception) entre les prévisions et les réalisations de façon à mettre en œuvre les actions correctives nécessaires. Ce contrôle consiste donc à évaluer la situation d'une activité de façon à déterminer où elle en est et où elle se dirige en fonction des programmes existants et quels sont les objectifs que l'entreprise doit avoir et, si nécessaire, de réviser les plans élaborés pour les atteindre.

Pour réaliser ce contrôle, il faut pouvoir fournir, de façon permanente et rapide, aux responsables les informations sur les réalisations.

3-3 Le contrôle après l'action (à posteriori) :

L'objectif n'est plus de corriger les actions mais de présenter un bilan final de la période budgétaire. Ce bilan final permet :

- D'expliquer les écarts ;
- De mettre à jour les normes techniques et de réfléchir sur la fiabilité des prévisions pour l'année à venir.

Il peut permettre aussi de mesurer la performance des responsables qui s'inscrit dans le processus d'évaluation de l'entreprise.

4- Calcul et analyse des écarts:

Le contrôle budgétaire permet d'assurer un bon suivi qui ne doit pas se limiter à la comparaison entre les résultats réels et les prévisions, mais doit se poursuivre avec la mise en évidence des écarts significatifs. Il faut donc procéder à l'analyse de ces derniers afin de dégager les causes, de mesurer leur impact, d'identifier les responsabilités et d'informer les acteurs pour qu'ils prennent les mesures correctives nécessaires. Seuls les écarts significatifs doivent faire l'objet d'une analyse.

Le contrôle budgétaire des ventes peut être mené à partir d'une analyse de l'écart sur chiffre d'affaires ou sur marge. Ainsi, l'analyse des écarts comporte deux phases :

- La détermination des écarts significatifs ;
- Leur interprétation.

4-1 La gestion par exception (écarts significatifs)

Selon C. Alazard (2007), la gestion par exception ajoute au principe de pilotage des seuils ou des valeurs d'écarts en deçà desquels aucune action n'est entreprise. Cette non-intervention peut s'entendre à deux niveaux :

- Au **sein du centre**, dans ce cas, la valeur de l'écart étudié n'est pas jugée significative pour entreprendre une action corrective ;
- Dans les rapports du centre avec **le niveau hiérarchique supérieur** : où en deçà des limites fixées et acceptées, les actions d'amélioration à entreprendre sont de la responsabilité du responsable du centre. Le niveau hiérarchique n'intervient plus que pour des écarts exceptionnels.

4-2 Les principes de l'élaboration des écarts

Les écarts sont définis suivant plusieurs principes que nous citerons ci-après :

Principe 1 : Un écart est la différence entre la valeur constatée de la donnée étudiée et la valeur de référence de cette même donnée sachant que la valeur constatée est en général la valeur réelle telle qu'elle apparaît dans la comptabilité de gestion. La valeur de référence peut être une valeur budgétée, standard ou prévisionnelle.

Dans le cas d'une comparaison de données entre deux exercices successifs, la valeur de référence est celle de l'exercice le plus précoce.

Principe 2 : Un écart se définit par un signe (+ ou -), une valeur et un sens (favorable ou défavorable). En effet, dans l'analyse des écarts, un écart de même valeur n'a pas le même sens selon qu'il s'agit d'une charge ou d'un produit.

Exemple: un écart sur consommation de matières égal à +14 000DA signifie que la consommation réelle a été supérieure à la consommation budgétée et donc son influence sur le résultat **est défavorable**.

A l'inverse, un écart sur chiffre d'affaires de +14 000DA traduit un chiffre d'affaires réel supérieur au chiffre d'affaires prévu. Dans ce cas, son influence sur le résultat **est favorable**.

Principe 3 : La décomposition d'un écart cherche toujours à isoler l'influence d'une seule composante en sous-écarts calculés. A ce titre, une donnée constituée de n composantes induit la mise en évidence de n sous-écarts.

Principe 4 : Toute donnée constituée par le produit d'un élément monétaire par un élément qui exprime un volume doit se décomposer en deux écarts (application du principe 3) définis comme suit¹:

$$\text{Ecart/éléments monétaires} = (\text{élément monétaire réel} - \text{élément monétaire prévu}) * \text{donnée volumique réelle}$$

$$\text{Ecart/éléments volumiques} = (\text{élément volumique réel} - \text{élément volumique prévu}) * \text{élément monétaire prévu}$$

4-3 Le contrôle budgétaire de l'activité commerciale

Le contrôle budgétaire de l'activité commerciale doit faire apparaître le respect des objectifs assignés aux commerciaux, à savoir :

- Des objectifs de **quantités** ;
- Des objectifs de **prix** ;
- Et des objectifs de **structure** entre les différentes ventes.

Les écarts calculés par le centre de recettes et qui concernent l'activité commerciale sont les suivants :

- **L'écart sur chiffre d'affaires** : L'écart sur chiffre d'affaires est la différence entre le chiffre d'affaires réel et le chiffre d'affaires prévu ²:

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

Il est constitué de deux compositions :

- **Ecart sur prix (E/P)** : l'écart sur prix est pondéré par la quantité réelle.
- **Ecart sur quantité (E/Q)** : l'écart sur quantité est valorisé par un prix budgété (prévu).

¹ Claude ALAZARD et Sabine SEPARI, « contrôle de gestion, manuel et applications », DUNOD, Paris, 2007, P497.

² Claude ALAZARD et Sabine SEPARI, op.cit. P496.

$$\text{Ecart / prix} = (\text{prix réel} - \text{prix budgété}) * \text{quantité réelle}$$

$$\text{Ecart / volume} = (\text{quantité réelle} - \text{quantité budgété}) * \text{prix budgété}$$

L'écart sur chiffre d'affaires est favorable quand le chiffre d'affaires réel est supérieur au chiffre d'affaire prévu, par contre il est défavorable lorsque le chiffre d'affaires réalisé est inférieur à celui prévu par l'entreprise. C'est pour expliquer les causes de cet écart que la décomposition de l'écart global en écart prix et écart volume est menée.

- **L'écart sur marge** : Un contrôle budgétaire ne doit pas porter seulement sur le chiffre d'affaires car il peut inciter les commerciaux à augmenter le chiffre d'affaires par l'octroi aux clients de remises élevées, ce qui mène à une augmentation des ventes au détriment de la rentabilité. Les entreprises sont donc amenées à exercer un suivi sur les marges réalisées et le calcul des écarts sur ces marges.

L'écart sur marge se calcule comme suit ¹:

$$\text{Ecart / marge} = \text{marge réelle} - \text{marge préétablie}$$

Cet écart est aussi décomposé en :

- **Ecart sur volume ou quantité** : L'écart sur quantité mesure l'impact financier des ventes en volume.

$$E/Q = (\text{quantité réelle} - \text{quantité prévue}) * \text{marge prévue}$$

- **Ecart sur marge unitaire ou écart sur prix** : Cet écart évalue l'impact financier des variations du prix sur le marché par rapport aux prévisions.

$$E/P = (\text{marge réelle} - \text{marge prévue}) * \text{quantité réelle}$$

¹ Brigitte DORIATH et Christian GOUJET, « Gestion prévisionnelle et mesure de la performance », Op.cit., P216-217.

4-4 Les causes des écarts :

Une fois les écarts sont déterminés et les plus significatifs sont identifiés, il est important pour l'entreprise de rechercher les causes pour pouvoir agir et faciliter les actions de correction.

Ces causes sont nombreuses, et faire une liste exhaustive est impossible, mais cela n'empêche pas de rassembler les principales et les plus courantes qui sont d'ordre interne et externe :

- Les causes internes : qui peuvent être reliées:

- A la phase de décision où il y a des prévisions des ventes ou des coûts irréalistes;
- A la phase d'action où il peut survenir des accidents, des pannes, des grèves, machines mal réglées, une vieillisse des machines, une mauvaise qualité des approvisionnements, une formation du personnel insuffisante, des conditions de travail ;
- Aux événements internes : comme les départs, les décès, les licenciements, les embauches ratées, le changement de structure, le climat social, l'ambiance, le contrôle de gestion défaillant.

- Les causes externes : qui sont liées :

- A l'évolution technologique comme l'apparition de produits nouveaux ou bien le déclin rapide des produits;
- Aux lois de finances dont les effets sont loin d'être négligeables sur la gestion budgétaire, quel que soit le pays;
- Aux événements politiques comme les conflits politiques, les crises provoquées par les guerres.

5- Les actions correctives :

Les actions correctives permettent de résoudre les problèmes posés. Il s'agit de mettre en œuvre une démarche méthodologique s'attachant à identifier la cause première d'une situation réelle afin que la solution retenue et mise en œuvre puisse éviter toute réapparition de ce dit problème. Pour cela, nous développons dans ce point :

- D'abord la nature de l'action corrective ;
- Par la suite, les caractéristiques d'une bonne action corrective.

5-1 La nature de l'action corrective :

Il peut s'agir tout d'abord d'une révision du niveau du standard (révision de la prévision devenue irréaliste). Il peut s'agir ensuite de la mise en œuvre des actions d'amélioration visant :

- Soit à infléchir le résultat envisagé (c'est dans le cas du contrôle dit anticipé où les résultats sont prédits et l'action corrective est mise en œuvre avant que l'opération ne s'achève) ;
- Soit à influencer les réalisations ultérieures (cas du contrôle dit à postériori où l'action corrective ne peut porter que sur le déroulement d'une nouvelle tâche)¹.

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

Tableau n°11: Exemples d'actions correctives adaptées au type de causes.

| Causes d'écarts | Types d'actions correctives |
|---|--|
| Défaut de prévision : Exemple : croissance du marché surévaluée. | Nouvelle action : lancement d'une compagnie commerciale agressive. Ou Nouvelle stratégie : concurrence par différenciation du produit et non par les prix. |
| Modification définitive de l'environnement. Exemple : loi sur la réduction de temps de travail. | Révision des standards : coût horaire standard en hausse. |
| Erreur humaine. Exemple : défaut de réglage d'une machine | Erreur accidentelle non intentionnelle : aucune correction. Erreur liée à l'incompétence d'un salarié nouvellement recruté : formation de ce salarié. |
| Erreur matérielle. Exemple : Important taux de rebuts lié au manque de qualité des matières. | Changement de fournisseurs. |

Source : Brigitte DORIATH, Christian GOUJET, « Gestion prévisionnelle et mesure de la performance », 3^{ème} édition, DUNOD, Paris, 2007, P206.

5-2 Les caractéristiques d'une bonne action corrective :

Selon M. Gervais (1991), une action corrective efficace doit être² :

- **Rapide :** La vitesse de mise en œuvre d'une action corrective (une fois qu'un écart significatif est apparu) est un élément fondamental d'appréciation de l'efficacité du contrôle, car une action corrective trop tardive peut exercer un effet contraire sur le système sous contrôle (l'entreprise).

¹ Michel GERVAIS, « Contrôle de gestion, stratégie de l'entreprise », 4^{ème} édition ; ECONOMICA, Paris, 1991, P451.

² Michel GERVAIS, « Contrôle de gestion, stratégie de l'entreprise », op.cit. P452.

Cependant, la détection et l'interprétation de l'information prennent du temps et même avec un système d'information très rapide, des délais apparaissent. L'élaboration d'un système de contrôle nécessite donc de connaître et d'essayer de réduire la période de temps acceptable entre l'apparition d'un dérèglement du système et sa correction ;

- **Adaptée:** L'action corrective doit porter sur le déterminant qui exerce l'influence la plus grande sur les résultats, et il est nécessaire d'utiliser une force adéquate de correction sous peine, là encore, d'aboutir à des résultats opposés ou indésirables. La correction ne doit donc pas être ni trop forte ni trop faible.

6- Les limites du contrôle budgétaire

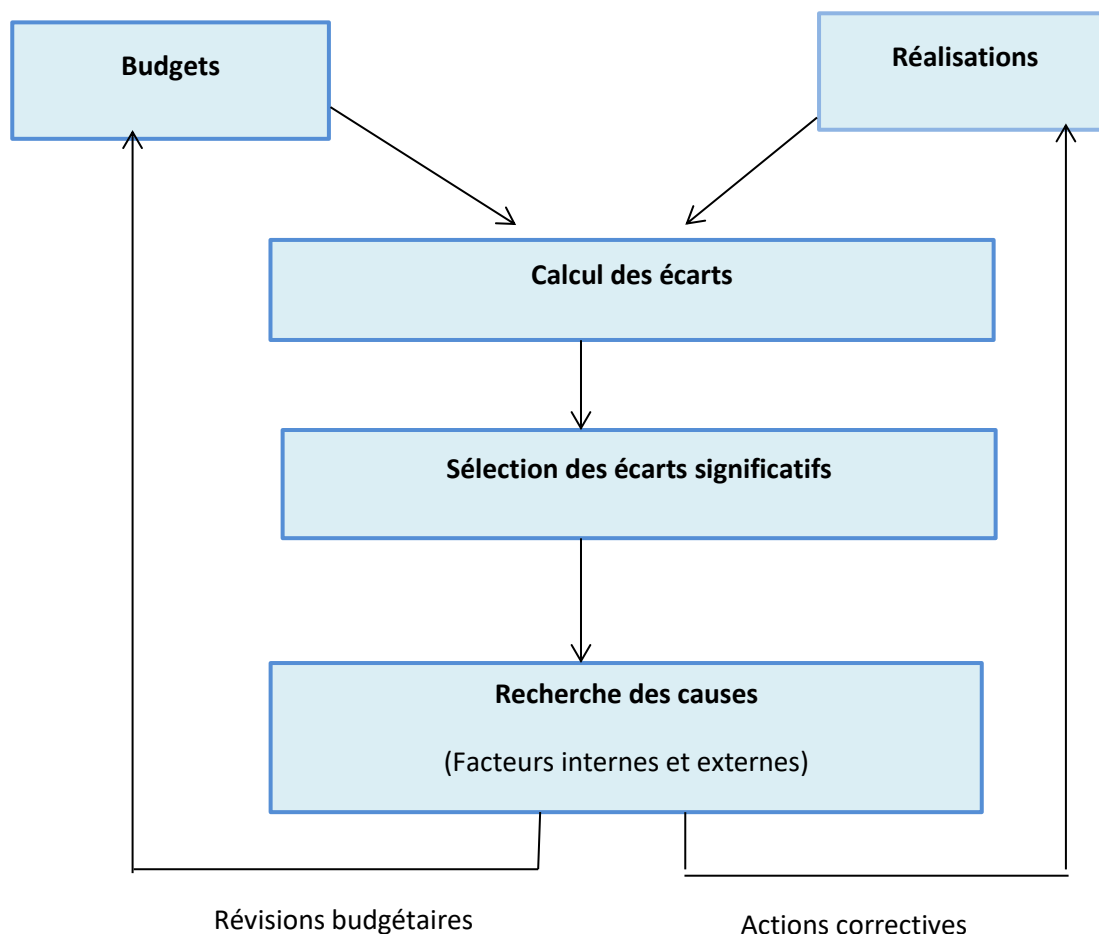
Le contrôle budgétaire n'est pas que synonyme de maîtrise du budget, c'est aussi un véritable outil de vérification. Il permet de vérifier la performance des différents centres de responsabilité, mais il présente les limites suivantes¹ :

- C'est un contrôle effectué à **posteriori** qui peut être trop tardif dans un contexte qui exige de la réactivité ;
- Il fournit **une expression financière de la performance**, qui met de côté les performances qualitatives telles que la qualité, la réactivité, le climat social. En outre, cette expression financière n'a pas toujours des sens pour les acteurs. Le contrôle budgétaire peut alors être perçu par les acteurs comme une obligation procédurale sans intérêt pour l'amélioration de leur performance ;
- Il peut être **source de pesanteur** dans la mesure où le système d'information permet le calcul d'un nombre important d'écarts. En conséquence, seuls les écarts estimés significatifs donnent lieu à une recherche d'explications avec les responsables opérationnels ;
- Il peut être **source de démotivation** dès lors que la performance est mal évaluée (modèle de calcul de coûts générant des subventionnements) ou si des acteurs sont rendus responsables des écarts défavorables sur lesquels ils ne peuvent pas agir ;
- Le centre de responsabilité doit disposer d'une réelle autonomie dans ses décisions, il doit être un lieu de pouvoir de décisions car un responsable d'un centre n'aura pas de responsabilité si ce dernier n'a aucune maîtrise dans la fixation de son budget;
- La mise en place du contrôle budgétaire est souvent mal vécue car il est perçu comme une sanction par le personnel de l'entreprise ;
- Le contrôle budgétaire est vu comme une étape complexe et longue puisqu'il n'assure pas toujours une bonne réactivité de l'entreprise. Ainsi face à un environnement de plus en plus turbulent, d'autres outils sont mis en place notamment les tableaux de bord ;
- La réactivité du contrôle budgétaire dépend de l'efficacité du système d'information comptable.

¹Brigitte DORIATH et Christian GOUJET, « Gestion prévisionnelle et mesure de la performance », 3^{ème} édition, op.cit. P 203/204.

De tout ce qui précède, nous résumons le contrôle budgétaire par le schéma n°6 donné par B. Doriath et C. Goujet (2007) suivant :

Schéma n°6 : Le contrôle budgétaire.



Source : Brigitte DORIATH, Christian GOUJET, «Gestion prévisionnelle et mesure de la performance », 3^{ème} édition, DUNOD, Paris, 2007, P200.

Le contrôle budgétaire est la dernière étape de la démarche budgétaire, et qui a un rôle très important dans le processus budgétaire.

Ce rôle consiste en la comparaison périodique entre les données réelles et les données budgétaires, ce qui permet de faire ressortir des écarts qui seront analysés afin d'entreprendre les mesures correctives nécessaires.

Le contrôle budgétaire permet donc d'identifier les causes et les responsabilités internes ou externes, il favorise un contrôle par exception et cela, en attribuant des actions correctives uniquement aux écarts les plus significatifs.

Ainsi, la gestion budgétaire grâce à sa dernière étape à savoir: le contrôle budgétaire, reste l'outil de contrôle le plus important et utilisé malgré l'apparition d'autres outils de contrôle.

La prévision des ventes est l'étape qui permet à l'entreprise d'anticiper ses ventes, de faire face à des éventuelles menaces, et essentiellement préparer des plans d'actions. Celle-ci se détermine suivant plusieurs méthodes. Ces dernières reposent soit sur l'étude des tendances passées, soit sur les variables ayant un impact sur le chiffre d'affaires de l'entreprise. Dans ce travail, les méthodes de prévision des ventes sont divisées en trois types à savoir : les méthodes quantitatives, les méthodes qualitatives et les méthodes causales.

- Les méthodes quantitatives sont celles qui se basent sur les tendances passées pour prévoir à l'aide des calculs les ventes futures;
- Les méthodes qualitatives sont celles qui se basent soit sur des sondages d'opinions, des avis des experts du domaine ou encore sur des études de marché ;
- Les méthodes causales sont des méthodes qui se basent sur l'analyse des variables qui ont une influence sur le chiffre d'affaires dans le but de prévoir les ventes futures et l'évolution future du chiffre d'affaires.

Le contrôle budgétaire des ventes quant à lui, permet de mesurer et essentiellement d'améliorer la performance de l'entreprise. C'est une étape qui vient à posteriori en analysant les écarts entre les résultats prévus et ceux effectivement réalisés. Leur analyse se fait sur la base des écarts sur chiffre d'affaires et sur marges en vue de détecter les anomalies, et procéder à des actions correctives.

L'objet du contrôle budgétaire n'est pas de sanctionner la défaillance mais de faire en sorte qu'elle ne se reproduise pas. En outre, il ne faut pas se focaliser seulement sur les écarts défavorables. Les écarts favorables, facteurs de motivation, doivent être mis en évidence et analysés, afin de rechercher la possibilité de diffusion des réussites. Ce qui permet de porter un jugement éclairé sur la performance de l'entreprise que nous allons développer dans le chapitre suivant.

TROISIEME CHAPITRE :
La performance des entreprises.

Le contrôle de gestion est un instrument de pilotage qui permet d'évaluer et d'analyser les résultats et la performance de l'entreprise.

De nos jours, l'évaluation et le suivi de la performance sont devenus indispensables dans le mécanisme de contrôle et de gouvernance de l'entreprise. En effet, ceux-ci permettent aux dirigeants de mesurer entre autres, le taux d'atteinte des objectifs et d'améliorer les résultats de l'entreprise de manière durable et assurer sa pérennité. La performance est donc un outil essentiel pour vérifier la bonne gestion et évaluer la qualité des décisions prises.

La performance est un concept polysémique ou multiforme qui peut présenter plusieurs sens selon son auteur ou l'évaluateur. S'ajoute à cela, le fait que la performance est elle-même un terme ambigu très difficile à cerner et à mesurer et qui ne possède pas de définition unique.

Cependant chacun s'interroge sur ce qu'est la performance et l'entreprise performante, est-elle celle qui réalise d'importants profits, ou celle qui résiste aux changements de son environnement, à la concurrence ou encore celle qui préserve l'emploi.

Cet ensemble d'interrogations montre que la performance est réellement un concept multidimensionnel. Pour cela, dans ce présent chapitre nous allons présenter dans :

- La section 1 : La notion de performance : Caractéristiques et objectifs;
- La section 2 : Les indicateurs de la performance financière ;
- La section 3 : La relation entre la gestion budgétaire et la performance.

Section 1 : La notion de performance : Caractéristiques et objectifs

Aujourd'hui, la notion de performance est devenue très importante pour les dirigeants et pour toutes les parties prenantes de l'entreprise vu qu'elle permet de savoir sa capacité à atteindre les objectifs dans un environnement difficile à prévoir. Pour cela, cette première section est consacrée à :

- 1- La définition du concept de performance ;
- 2- Les critères d'appréciation de la performance ;
- 3- Les types et les dimensions de la performance.

1- Définition de la performance

Malgré que la notion de performance est souvent difficile à définir, certains auteurs ont réussi à avancer des définitions compréhensibles. Ainsi, pour A. Khemakhem (1976), la performance d'un centre de responsabilité (atelier, service, unité, entreprise, etc.) comme « l'efficacité et la productivité dans laquelle ce centre de responsabilité a atteint les objectifs qu'il avait acceptés ». L'auteur note aussi que « c'est le fait d'atteindre de manière pertinente l'objectif fixé, autrement dit, c'est la combinaison entre l'efficacité et l'efficience »¹.

Pour Marchesnay (1991), la performance de l'entreprise, « peut se définir comme le degré de réalisation du but recherché »².

Selon A. Bourguignon, (1995), en matière de gestion, « la performance est la réalisation des objectifs organisationnels »³.

Pour un niveau de performance élevé, nous avons trois conditions fondamentales :

- **Satisfaire les parties prenantes** : il s'agit pour les entreprises privées, des actionnaires, des clients, des fournisseurs et des distributeurs. Il faut donc essayer de les satisfaire tous ;
- **Améliorer le savoir-faire** : l'entreprise performante focalise son attention sur le savoir-faire, plutôt que les départements. On étudie les transactions interdépartementales et en créant des équipes multifonctionnelles déterminées à partir des savoir-faire nécessaires et des compétences existantes ;
- **Meilleure gestion des ressources et de l'organisation** : pour mettre en œuvre le savoir-faire, l'entreprise a besoin des ressources en énergie, en matières, en hommes, en machines et en informations. Il ne suffit pas de les posséder mais de les bien gérer, l'entreprise a besoin d'une dimension organisationnelle (sa structure, sa politique, sa culture, etc.).

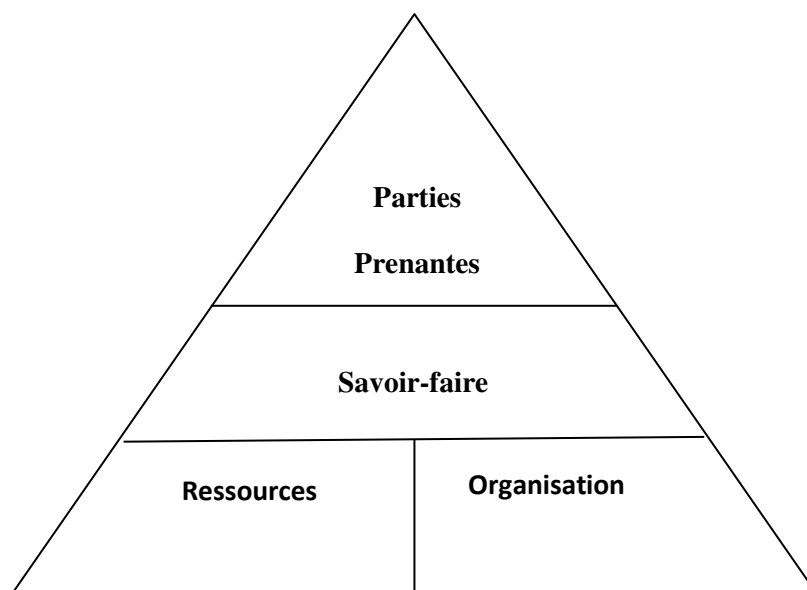
¹ A. Khemakhem, « La dynamique du contrôle de gestion, 2^{ème} édition, DUNOD, Paris, 1976, P311.

² Marchesnay, « Economie d'entreprise », édition EYROLLES UNIVERSITE, Paris, 1991, P38.

³ Annick Bourguignon, « peut-on définir la performance », in revue française de comptabilité, 1995, P62 trouvé dans Brigitte Doriath, « Gestion prévisionnelle et mesure de la performance », op.cit., P172.

Le schéma n°7 ci-dessous montre les différentes conditions d'un niveau de performance élevé.

Schéma n° 7: Les conditions d'un niveau de performance élevé.



Source : KOTTLER.P et DUBOIS.B, « Marketing management », 11^{ème} édition, Publi-Union, Paris, 2000, P74.

1-1 Les caractéristiques de la performance

La définition d'A. Bourguignon (1995) cité dans B. Doriath et C. Goujet (2007), qui est très générale, met en évidence trois (3) caractéristiques fondamentales de la performance, celle-ci¹ :

- **Se traduit par une réalisation (ou un résultat) :**
La performance est donc le résultat **d'actions coordonnées** qui sont cohérentes entre elles et qui ont mobilisé des moyens (personnel, investissements). Ce qui suppose que l'entreprise dispose d'un potentiel de réalisation (compétences du personnel, technologies, organisation, fournisseurs, etc.) ;
- **S'apprécie par une comparaison :**
La réalisation est comparée aux objectifs grâce à un ensemble d'indicateurs. La comparaison suppose une forme de **compétition** à savoir: faire mieux que lors de la période précédente, rejoindre ou dépasser les concurrents. Elle donne lieu à **l'interprétation**, à un jugement de valeur qui peut être différent, en fonction des acteurs concernés (actionnaires, dirigeants, syndicalistes) ;
- **Traduit par la comparaison, le succès de l'action :**
Grâce à la comparaison, on peut mesurer le degré d'atteinte des objectifs fixés. Il s'agit donc d'évaluer le succès des actions effectuées.
Nous pouvons conclure sur le fait que la performance est donc une notion relative (résultat d'une comparaison), multiple (diversité des objectifs) et subjective (dépendant de l'acteur qui l'évalue).

¹ Brigitte DORIATH, Christian GOUJET, « Gestion prévisionnelle et mesure de la performance », op.cit. P172.

1-2 Les objectifs de la performance

En vue d'accomplir sa mission, toute entreprise se fixe des objectifs intermédiaires, opérationnels ou d'exploitation qui diffèrent selon les niveaux hiérarchiques. Ainsi, bien que l'entreprise poursuit plusieurs objectifs, simultanément, il n'en demeure pas moins qu'elle n'a qu'un seul objectif fondamental où la performance dépend de sa bonne définition ainsi que de la bonne définition des sous objectifs. Notons aussi, que la mesure de la performance a pour but de mobiliser les membres de l'entreprise afin d'atteindre les objectifs fixés.

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

- Développer des produits innovants, la créativité du personnel et la part de marché ;
- Récompenser les performances individuelles ;
- Améliorer la rentabilité ;
- Réduire les coûts de fabrication ;
- Identifier et développer les compétences clés ;
- Fidéliser la clientèle et anticiper leur besoins, etc.

2- Les critères d'appréciation de la performance

La performance peut être mesurée à l'aide de quatre (4) critères à savoir, l'efficacité, l'efficience, la pertinence et l'économie.

- **L'efficacité**, en terme de contrôle budgétaire, « est efficace celui qui atteint ses objectifs, en volume, en délai et en coût prévu »¹. Pour H. Bouquin (2000), l'efficacité est « la capacité à obtenir un résultat »².

A ce titre, P. Voyer (2002), donne l'exemple de la livraison d'un produit commandé dans les délais négociés. L'efficacité peut se calculer comme suit ³:

$$\text{Efficacité} = \frac{\text{les outputs réalisés (objectifs atteints)}}{\text{les outputs visés (objectifs établis)}}$$

- **L'efficience**, en termes de contrôle budgétaire, c'est l'atteinte des objectifs avec des coûts et des moyens inférieurs à ceux prévus. L'efficience est également l'atteinte ou le dépassement des objectifs en volume, au moindre coût, et dans des délais courts⁴.

¹ Jean LOCHARD, « La gestion budgétaire outil de pilotage des managers », op.cit. P6.

² Henri BOUQUIN, « Comptabilité de gestion », ECONOMICA, 2000.

³ Pierre VOYER, « Tableau de bord de gestion et indicateurs de la performance », 2ème édition, presse de l'université de Québec, 2002, P113.

⁴ Jean LOCHARD, « La gestion budgétaire outil de pilotage des managers », Op.cit., P7.

Selon H. Bouquin (2000), l'efficacité est « la capacité de minimiser les moyens employés pour un résultat donné »¹. A ce titre, l'auteur a donné l'exemple de l'assurance d'un service, par l'entreprise, en utilisant un temps minimum de main d'œuvre.

Dans ce sens, une opération est efficace si pour l'ensemble des ressources utilisées, le nombre de produits obtenu est maximum, ou encore les moyens utilisés sont minimaux pour toute qualité et quantité donnée de produits ou de services, c'est-à-dire que l'efficacité correspond à la meilleure gestion possible des moyens, des capacités en relation avec le résultat. L'efficacité est donc exprimée par les trois notions principales suivantes :

- **La productivité** qui est le rapport entre la production et un volume de facteurs consommés ;
- **La rentabilité** qui est le rapport d'un résultat au chiffre d'affaires qui lui est associé, comme par exemple : résultat d'exploitation / chiffre d'affaires HT ;
- **La rentabilité** qui est le rapport d'un profit aux capitaux investis pour l'obtenir, à savoir par exemple: bénéfice distribuable / capitaux propres.

De manière générale, l'efficacité est mesurée suivant le ratio ci-après ² :

$$\text{Efficacité} = \frac{\text{résultats atteints (outputs produits)}}{\text{ressources utilisées (effort fourni)}}$$

- **La pertinence** demeure difficile à définir. Cette notion reste très subjective. Toutefois, on pourra admettre que la pertinence est la conformité des moyens et des actions mis en œuvre en vue d'atteindre un objectif donné. Autrement dit, être pertinent c'est atteindre efficacement et de manière efficace l'objectif fixé ;
- **L'économie** : qui désigne les conditions dans lesquelles on acquiert des ressources. Pour qu'une opération soit économique, l'acquisition des ressources doit être faite avec une qualité acceptable et à un coût le plus bas possible. Pour H. Bouquin (2000), l'économie consiste à « se procurer les ressources nécessaires au moindre coût »³. Comme le cas d'un approvisionnement auprès d'un fournisseur pour une qualité égale et à moindre coût.

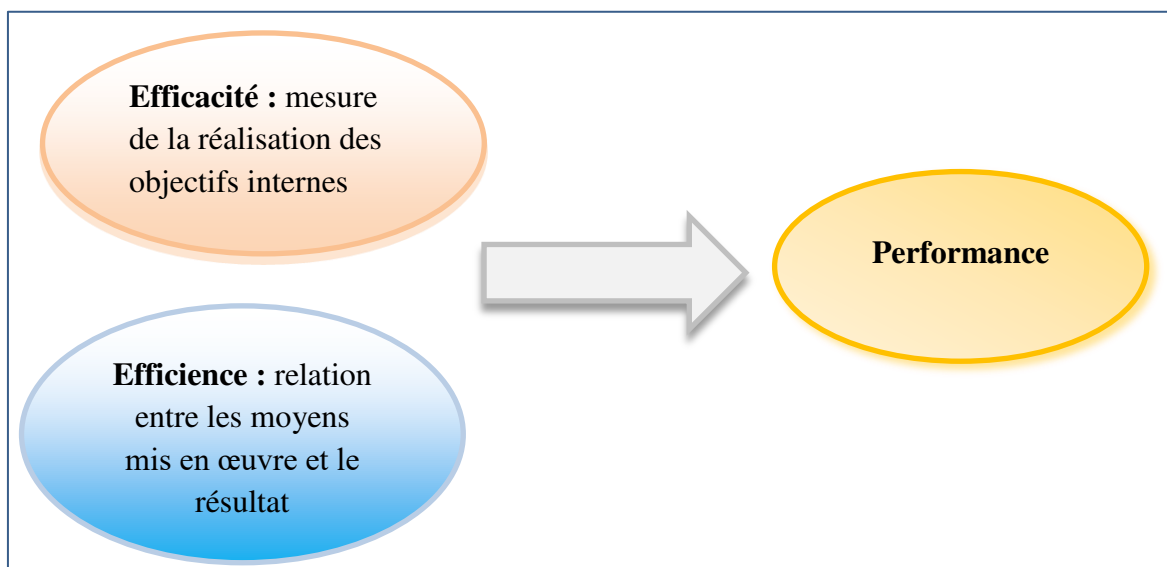
Il est par ailleurs important de noter que souvent la performance est définie par l'efficacité et l'efficacité. A ce titre P.L Bescos (1997), montre la relation entre ces trois notions (schéma n°8)

¹ Henri BOUQUIN, « Comptabilité de gestion », ECONOMICA, 2000.

² Pierre VOYER, « Tableau de bord de gestion et indicateurs de la performance », op.cit. P110.

³ Ibid.

Schéma n°8: La relation entre l'efficacité, d'efficacité et la performance.



Source : BESCOS Pierre-Laurent, «Contrôle de gestion et management », MONTCHRESTIEN, 4ème édition, Paris, 1997, P42.

3- Les types et les dimensions de la performance

La performance de l'entreprise est appréciée différemment selon les acteurs, les clients, les salariés, les actionnaires, les managers, les prêteurs de fonds car ils ont des objectifs différents. Ceci explique l'existence de diverses dimensions de l'entreprise. Dans ce qui suit, nous présenterons :

- Les types de performances ;
- Les dimensions de la performance.

3-1 Les types de performances

En effet, il existe deux types de performance de l'entreprise, à savoir :

- La performance externe ;
- La performance interne.

3-1-1 La performance externe

La performance externe s'adresse, de façon générale, aux acteurs ayant une relation contractuelle avec l'entreprise, on trouve dans ce cas :

- Les actionnaires ;
- Les clients ;
- Les fournisseurs ;
- L'Etat ;
- Les organismes financiers, etc.

3-1-2 La performance interne

La performance interne concerne essentiellement les acteurs de l'entreprise comme les dirigeants et les salariés. Dans ce cadre, l'information financière, qui privilégie une communication sur la rentabilité et les grands équilibres de l'entreprise, demeure l'information privilégiée en termes de performance en particulier pour les actionnaires.

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

A ce titre, dans le tableau n°12, nous résumons les principales caractéristiques des deux types de performances.

Tableau n°12 : Les caractéristiques de la performance interne et externe.

| La performance externe | La performance interne |
|--|---|
| Est tournée principalement vers les actionnaires et les organismes financiers. | Est tournée vers les managers. |
| Porte sur le résultat présent ou futur. | Porte sur le processus de construction du résultat à partir des ressources de l'Organisation. |
| Nécessite de produire et de communiquer les informations financières. | Nécessite de produire et de communiquer les informations nécessaires à la prise de décisions. |
| Génère l'analyse des grands équilibres financiers. | Aboutit à la définition des variables d'action. |
| Donne lieu à un débat entre les différentes parties prenantes. | Requiert une vision unique de la performance afin de coordonner les actions de chacun vers le même but. |

Source : Brigitte DORIATH, Christian GOUJET, « Gestion prévisionnelle et la mesure de la performance », Op.cit., PP.173-174.

3-2 Les dimensions internes de la performance

La performance des entreprises comprend plusieurs dimensions, celles-ci sont étroitement liées. Ces dimensions trouvent leurs origines dans les différentes attentes des parties prenantes. On trouve¹ :

- **La performance économique** qui correspond aux résultats présentés par la comptabilité. Il s'agit essentiellement des soldes intermédiaires de gestion (EBE, VA, la marge, R.net, R. exceptionnel, etc.)

¹ Chandler, « Organisation et performance des entreprises », ORGANISATION, 1992, P59.

- **La performance stratégique** où l'entreprise pour assurer la continuité de son activité, est tenue de se démarquer de ses concurrents et se fixer des objectifs stratégiques appropriés, tels que l'amélioration de la qualité de ses produits, ou l'adoption d'une technologie pour communiquer ses objectifs stratégiques au personnel et assurer leurs transformations en objectifs opérationnels afin d'atteindre la performance à long terme ;
- **La performance organisationnelle** concerne la manière dont l'entreprise est organisée pour atteindre ses objectifs et la façon dont elle parvient à les atteindre ;
- **La performance sociale** est, au niveau de l'entreprise, souvent définie comme le rapport entre son effort social et l'attitude de ses salariés. Cependant, cette dimension de la performance est difficile à mesurer quantitativement. Elle peut aussi être définie comme le niveau de satisfaction atteint par l'individu participant à la vie de l'entreprise ;
- **La performance humaine** est une préoccupation fondamentale, ces dernières années, pour tous les acteurs de l'entreprise. Elle est perçue, aussi bien du côté des dirigeants de l'entreprise que du côté des salariés, comme le facteur essentiel qui contribue à la performance économique de l'entreprise ;
Avant, l'entreprise n'exigeait au salarié que sa force du travail mais aujourd'hui, il lui est exigé une implication directe, intellectuelle et psychologique dans son travail. Ceci concerne essentiellement les notions de motivation, d'autonomie et de responsabilisation ;
- **La performance technologique** qui peut être définie comme le degré d'innovation dans le système de gestion, le processus de production ainsi que dans les biens et les services produits par l'entreprise. Cette dimension de la performance peut être mesurée par certains critères comme :
 - La veille technologique et les bilans périodiques des innovations introduits dans les projets, les stages d'informations et de formation sur les innovations ;
 - Les bilans d'activité des équipes traitant les innovations;
 - Les ajustements périodiques de l'organisation, des procédures en fonction du développement des projets et de l'entreprise ;
 - L'utilisation des modules e-learning (qui est un dispositif d'apprentissage à distance et en ligne à l'aide de l'outil informatique et qui consiste à mettre à disposition d'un apprenant des modules qui délivrent un contenu pédagogique) et des résultats des tests d'acquisition de compétences.
- **La performance commerciale** est définie comme la capacité de l'entreprise à satisfaire sa clientèle en offrant des produits et des services de qualité répondant aux attentes des consommateurs.

Les entreprises visant la performance commerciale doivent se soucier des besoins de leurs clients et prendre en compte les stratégies de leurs concurrents afin de conserver voire de développer leurs parts de marché. Plusieurs indicateurs permettent de mesurer la performance commerciale parmi lesquels on cite :

- La part de marché ;
 - La fidélisation des clients ;
 - L'attrait de nouveaux clients ;
 - La satisfaction de la clientèle ;
 - La rentabilité par segment, par client, par produit et par marché.
- **La performance managériale** est définie comme la capacité des managers et de l'équipe dirigeante à atteindre l'objectif fixé. Un certain nombre de critères peuvent être utilisés pour évaluer la performance managériale comme :
- L'entrepreneurship : efficacité, efficience, proactivité ;
 - Le leadership : confiance en soi, communication, logique de raisonnement, capacité de conceptualisation ;
 - La gestion des ressources humaines : utilisation sociale du pouvoir, gestion des processus et des groupes ;
 - La direction des subordonnés : développement, aide, support des autres, autorité, spontanéité ;
 - Les autres compétences : contrôle de soi, objectivité relative, énergie et capacité d'adaptation.
- **La performance financière** est profondément liée à la performance économique. Celle-ci est mesurée par plusieurs ratios tels que :
- Le taux de rendement des capitaux investis (ROI) ;
 - Le résultat résiduel (RR) ;
 - Le taux de rentabilité financière (ROE).

Notre intérêt dans notre travail de recherche, porte sur **la performance financière**. Nous allons donc étudier et développer la performance financière puisqu'elle constitue l'élément fondamental de la réussite de la gestion de l'entreprise, d'un bon rendement mais aussi d'une assise (base) financière saine.

Section 2: Les indicateurs de mesure de la performance.

La démarche pour la réalisation de la performance est un dispositif de pilotage dont l'objectif est l'amélioration de l'efficacité de l'organisation de la gestion de l'entreprise en vue de l'atteinte des résultats souhaitables dans le cadre des moyens prédéterminés.

Ainsi, pour mesurer la performance, plus particulièrement financière, plusieurs indicateurs sont mis en place par l'entreprise, ce qui permettra aux contrôleurs de gestion de suivre les activités de leurs entreprises et de prendre des décisions correctives.

Ces indicateurs permettent d'évaluer la situation financière de l'entreprise, d'en apprécier l'évolution d'une année sur l'autre, ou de comparer les résultats obtenus à ceux des entreprises du même secteur d'activité.

Dans cette section, nous allons présenter :

- Dans un premier lieu : La notion d'indicateurs de performance : Fonctions et typologies ;
- Dans second lieu : quelques indicateurs de performance financière ayant un lien avec notre thème de recherche (le budget des ventes).

1- La notion d'indicateurs de performance : Fonctions et typologies

Un indicateur est un instrument statistique qui permet d'observer et de mesurer un phénomène. C'est un outil de contrôle de gestion permettant de mesurer le niveau de performance atteint selon les critères d'appréciation définis.

Selon PH. LORINO (2003), un indicateur de performance est « une information devant aider un acteur, individuel ou plus généralement collectif, à conduire le cours d'une action vers l'atteinte d'un objectif ou devant lui permettre d'atteindre le résultat »¹.

Pour R. CLARKE (2004), « un indicateur est une valeur relative qui permet d'évaluer en quoi une activité participe à la réalisation d'un objectif, il est un repère chiffré qui peut être rapporté à un objectif, une moyenne, un standard et dont les valeurs dans le temps constituent une appréciation de l'évolution, il permet de mettre en œuvre des dispositifs de contrôle, il existe plusieurs catégories d'indicateurs comme les indicateurs de performance qui s'assurent de la réalisation de l'activité au moindre coût et de la réalisation de la stratégie »².

1-1 Les fonctions des indicateurs de performance

Un indicateur est une information, ou un regroupement d'informations, précis, utile, pertinent pour le gestionnaire, contribuant à l'appréciation d'une situation, exprimé sous des formes et des unités diverses.

Les fonctions des indicateurs de performance financière sont multiples à savoir :

- Le suivi d'une action, d'une activité et d'un processus ;
- L'évaluation d'une action ;
- Le diagnostic d'une situation, d'un problème ;
- La veille et la surveillance de l'environnement et des changements.

¹ Philip LORINO, « méthodes et pratiques de la performance », 3ème édition, ORGANISATION, Paris, 2003, P130.

² Rod CLARKE, « 7 mesures de la performance, pilotage et avenir de l'entreprise », AFNOR, 2004, P31.

Les champs d'analyse des indicateurs de la performance sont multiples puisque toutes les activités de l'entreprise peuvent être mesurées en fonction des besoins de leurs utilisateurs par des paramètres qui portent sur toutes les variables d'action à savoir :

- Le rendement ;
- Les flux ;
- Le temps ;
- La qualité ;
- Le taux de marge ;
- La productivité ;
- Les stocks ;
- La sécurité ;
- Les services, etc.

1-2 Typologies des indicateurs de la performance

Les indicateurs de performance peuvent être classés selon deux critères¹:

- Leur positionnement par rapport à l'action;
- Leur positionnement par rapport à la structure du pouvoir et de responsabilité.

1-2-1 Selon leur positionnement par rapport à l'action

On distingue deux situations correspondantes à des fonctions distinctes de l'indicateur, selon son positionnement par rapport à l'action.

- **Les indicateurs de résultat** : il s'agit d'évaluer le résultat final de l'action achevée (degré de performance atteint, degré de réalisation d'un objectif) on parlera alors d'indicateur de résultat. Par définition, cet indicateur arrive trop tard à infléchir l'action puisqu'il permet de constater que l'on a atteint ou non les objectifs, c'est un outil pour formaliser et contrôler des objectifs, donc des engagements ;
- **Les indicateurs de suivi** : il s'agit de conduire une action en cours, d'en jaloner la progression en permettant, si nécessaire, de réagir avant que le résultat ne soit consommé, on parlera alors d'indicateur de processus ou de suivi. Un indicateur de suivi doit révéler les évolutions tendancielle dans le processus pour fournir une capacité d'anticipation ou de réaction à temps.

1-2-2 Selon leur positionnement par rapport à la structure du pouvoir et de responsabilité

On distingue deux types d'indicateurs selon leur positionnement par rapport à la structure du pouvoir et de responsabilité. On trouve à ce titre :

- **Les indicateurs de reporting** qui servent à informer le niveau hiérarchique supérieur de la performance réalisée et du degré d'atteinte des objectifs. Ils ne

¹¹ Philip LORINO, « Méthodes et pratiques de la performance », op.cit. P132.

servent pas nécessairement de manière directe au pilotage de niveau qui rend compte.

L'indicateur de reporting correspond souvent à un engagement formel pris par un responsable vis-à-vis de sa hiérarchie. Il s'agit d'un indicateur de résultat, d'un constat à postériori ;

- **Les indicateurs de pilotage** qui servent à la propre gouverne de l'acteur qui les suit, pour l'aider à piloter son activité. L'indicateur de pilotage doit guider une action en cours, et n'a pas nécessairement vocation à remonter aux niveaux hiérarchiques supérieurs pour permettre un contrôle à postériori.

2- Les indicateurs de la performance financière

Les indicateurs de la performance financière sont des ratios issus de deux grandeurs généralement calculés entre deux masses fonctionnelles du bilan ou du compte de résultat.

Ces ratios servent à mesurer la rentabilité, la structure des coûts, la productivité, la solvabilité, la liquidité, l'équilibre financier, etc. Donc ils permettent d'évaluer la situation financière de l'entreprise et d'apprécier son évolution. Ces indicateurs sont nombreux vu qu'ils touchent aux différentes grandeurs. Dans notre cas, nous nous intéresserons qu'aux indicateurs ayant un lien avec les ventes qui représentent l'objet de notre recherche. Afin d'élaborer son budget des ventes, l'entreprise doit prévoir certains éléments à réaliser à savoir :

- Les quantités à vendre ;
- Le prix des produits ;
- Le chiffre d'affaires réalisé ;
- Les clients potentiels ;
- La part de marché ;
- La couverture du marché.

Tous ces facteurs sont donc importants dans la mesure de la performance financière essentiellement celle issue de la bonne prévision des ventes. En effet, on dit d'une entreprise qu'elle est performante si cette dernière atteint ses objectifs mais aussi si celle-ci réalise une évolution permanente, donc il est important de suivre l'évolution des facteurs déjà cités pour étudier l'évolution de la performance de l'entreprise d'une année à une autre. Pour cela, l'entreprise procède au calcul du taux d'évolution.

Ainsi, pour suivre l'évolution d'une grandeur, on se réfère au calcul de ce taux par la formule suivante :

$$\text{Taux d'évolution d'une grandeur} = \frac{\text{grandeur de N} - \text{grandeur de N-1}}{\text{grandeur de N-1}} \times 100$$

Dans ce cadre, nous résumons le mode de calcul du taux d'évolution des différents facteurs relatifs aux ventes dans le tableau n°13 suivant :

Tableau n° 13: Le taux d'évolution des différents facteurs relatifs aux ventes.

| Facteur | Taux d'évolution |
|------------------------------|---|
| Quantités vendues | $\frac{\text{quantités de N} - \text{quantités de N-1}}{\text{quantités de N-1}} \times 100$ |
| Prix | $\frac{\text{prix de N} - \text{prix de N-1}}{\text{prix de N-1}} \times 100$ |
| Chiffre d'affaires | $\frac{\text{chiffre d'affaires de N} - \text{chiffre d'affaires de N-1}}{\text{chiffre d'affaires de N-1}} \times 100$ |
| Clients | $\frac{\text{clients de N} - \text{clients de N-1}}{\text{clients N-1}} \times 100$ |
| Part de marché | $\frac{\text{part de marché N} - \text{part de marché N-1}}{\text{part de marché N-1}} \times 100$ |
| Taux de couverture du marché | $\frac{\text{taux de couverture N} - \text{taux de couverture N-1}}{\text{taux de couverture N-1}} \times 100$ |

Avec :

| Signification | Calcul |
|--|--|
| La part de marché est un indicateur de l'environnement de l'entreprise, elle permet de déterminer la position de l'entreprise par rapport à ses concurrents et indique la part exprimée en nombre de clients, ou de chiffre d'affaires pendant une période donnée. | <p>Part de marché =</p> $\frac{\text{ventes de l'unité}}{\text{ventes totale des unités présentes}} \times 100$ <p>Avec unité : entreprise.</p> |
| Le taux de couverture du marché appelé aussi taux de pénétration d'un marché correspond au pourcentage de personnes utilisant le produit ou le service de l'entreprise par rapport à la population potentielle du marché ciblé sur une période donnée. | <p>Le taux de pénétration du marché =</p> $\frac{\text{demande actuelle du produit}}{\text{demande potentielle du produit}} \times 100$ |

On doit noter que l'évolution des quantités vendues ou du prix d'un produit et donc l'augmentation du chiffre d'affaires d'une année à une autre ne signifie pas toujours que l'entreprise a augmenté son profit et donc sa performance financière puisque il existe plusieurs façons d'augmenter le chiffres d'affaires sans pour autant augmenter la rentabilité, comme par exemple en accordant des rabais importants aux clients pour vendre plus de produits ou encore augmenter le prix de vente suite à l'augmentation des coûts de production. Le taux de rentabilité est donc un indicateur important qui doit accompagner les taux d'évolution déjà cités.

La profitabilité

La profitabilité d'une entreprise est sa capacité à générer des profits à partir de ses ventes. Elle compare le résultat net comptable (bénéfice ou perte) au chiffre d'affaires hors taxes de l'exercice comptable¹.

$$\text{Taux de profitabilité} = \frac{\text{résultat net comptable}}{\text{chiffre d'affaires HT}} \times 100$$

Ce taux permet de voir l'aptitude d'une entreprise à dégager un certain niveau de résultat ou revenu pour un volume de chiffre d'affaires donné.

Ces indicateurs sont donc des outils qui servent à mesurer la performance financière concernant la fonction commerciale d'une entreprise mais surtout à vérifier si réellement la gestion budgétaire permet d'améliorer la performance notamment financière.

2-2 Les limites des indicateurs financiers:

Les indicateurs de la performance financière présentent les limites suivantes² :

- **La vision de court terme** : Une des critiques les plus fréquentes à l'encontre des indicateurs financiers c'est qu'ils donnent une vision à court terme de la performance. Si on considère toutes les décisions prises au courant d'une année n, l'indicateur financier mesuré à la fin de l'année va ressortir certains effets de ces décisions, ceux qui se font sentir à court terme. En revanche, les effets qui apparaissent à plus long terme échappent aux mesures financières à court terme.
- **Le signal tardif** : La seconde limite est que le délai entre les décisions managériales et leur traduction dans les indicateurs financiers peut être important. Une décision de formation ne se traduira par une augmentation de marge que tardivement. Le signal apporté aux managers par les indicateurs financiers est peu réactif, ce qui est un handicap dans un contexte changeant.
- **La prise de décision corrective** : Une autre limite des indicateurs financiers est liée à leur caractère synthétique. Si celui-ci est une vertu quand on cherche à appréhender la performance de l'entreprise, puisqu'il permet de « résumer » la performance en une mesure unique, en revanche il montre des limites dès lors qu'il s'agit d'interpréter les résultats.
- **La lisibilité** : Les indicateurs financiers sont parfois jugés comme peu lisibles par les managers. Reposant sur des conventions de calcul parfois complexes et discutables, ils supposent un niveau de connaissance comptable et financière que ne possèdent pas tous les managers.

Pour conclure cette section, il est important de noter que la performance est le but recherché par toute entreprise, ce qui mène les dirigeants à mettre en œuvre des outils de gestion qui les aident à l'atteindre et à la mesurer afin de suivre la situation de leur entreprise et de l'améliorer. Parmi ces outils, on trouve la gestion budgétaire qui a un rôle primordial dans la mesure et l'amélioration de cette performance, c'est ce que nous allons essayer de développer dans la section suivante.

¹ Hoareau CHRISTIAN, « Maitriser le diagnostic financier », 3ème édition Revue fiduciaire, 2008, P88.

² Françoise GIRAUD, « Contrôle de gestion et pilotage de la performance », op.cit. P 83/84/ 85/86.

Section 3: Importance de la gestion budgétaire dans l'amélioration de la performance des entreprises.

La gestion budgétaire a un rôle important dans l'amélioration de la performance. L'objet de cette section est de faire apparaître la relation entre ces deux notions et d'expliquer comment la gestion budgétaire influence sur la performance.

Le contrôle de gestion, grâce à son outil de gestion budgétaire, qui est l'un des moyens fondamentaux de planification, permet **le pilotage** de la performance de l'entreprise avec son action de participation à l'élaboration des stratégies grâce au chiffrage des plans d'actions sur un horizon à court terme, en général une année.

Parce qu'elle a pour fonction d'anticiper l'avenir, la gestion budgétaire, particulièrement, le budget, a un rôle de stabilisateur dans la mesure où celui-ci encadre l'action des opérationnels de l'entreprise limitant ainsi les perturbations de l'environnement.

De plus, le budget est un mode d'affectation des ressources de l'entreprise aux différents centres de responsabilité en fonction des objectifs assignés par la direction générale. Cependant, préalablement à cette affectation de ressources, le budget permet de préciser les différentes missions des services afin que la cohérence de leurs actions respectives soit totale. Le budget assure donc la coordination et la communication entre toutes les divisions de l'entreprise.

Le processus budgétaire a un aspect fort de motivation pour les responsables du fait qu'il permet la décentralisation et la délégation du pouvoir. Cela accorde une autorité à ces derniers dans la prise de décisions, et donc il fait naître une motivation au sein de l'entreprise, ce qui contribue considérablement à l'atteinte des objectifs de l'entreprise, et à être ainsi efficace (atteindre ses objectifs) et efficiente (atteindre ses objectifs à moindre coûts). Le processus budgétaire assure ainsi l'amélioration de la performance financière ainsi que la performance globale de l'entreprise.

En outre, le contrôle budgétaire, qui constitue la dernière phase de la gestion budgétaire, participe au système d'information du contrôle de gestion en faisant apparaître les écarts entre les prévisions et les réalisations et en identifiant les causes de ces écarts (grâce à leur analyse), il favorise "une gestion par exception" en s'intéressant qu'aux écarts significatifs.

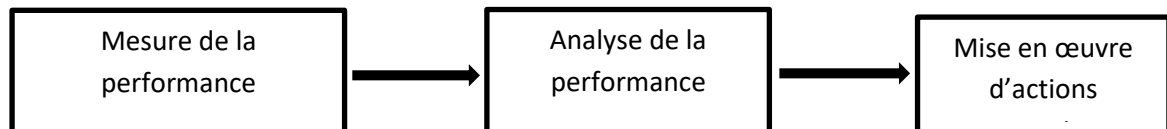
Le contrôle budgétaire informe les responsables sur la bonne ou la mauvaise exécution des budgets, il permet donc **l'évaluation** de la performance des acteurs et le degré de réalisation de l'objectif fondamental de l'entreprise.

Le contrôle budgétaire constitue donc le premier pas, à travers un suivi de la performance financière (rentabilité), vers la gestion de la performance globale et, principalement, économique et financière de l'entreprise.

Pour B. Doriath (2007), le contrôle budgétaire est « un processus qui se situe après l'action, il a pour objectifs d'évaluer la performance, d'en expliquer les causes afin de permettre une meilleure maîtrise des résultats obtenus »¹.

Ce processus est composé des activités de mesure (les écarts), d'analyse et de mise en œuvre des actions correctives comme l'explique le schéma n°9 ci-après :

Schéma n°9 : Le processus du contrôle budgétaire comme outil de mesure de la performance.



Source : Brigitte DORIATH, Christian GOUJET, « Gestion prévisionnelle et mesure de la performance », DUNOD, 3eme édition, Paris, 2007, P3.

La mesure et l'analyse de la performance répondent aux questions suivantes :

- L'entreprise a-t-elle été performante ?
- Quels facteurs ont agi sur cette performance ?
- Quelles décisions et quelles actions permettront d'améliorer cette performance ?

On peut dire donc que la gestion budgétaire prend de plus en plus une place importante et devient indispensable pour l'évaluation et l'amélioration de la performance de l'entreprise notamment financière puisqu'elle procure un certain niveau d'organisation et de motivation pour atteindre les objectifs, comme elle permet de détecter les erreurs dans les réalisations et de les corriger grâce au contrôle budgétaire.

Ainsi, la mesure et le suivi de la performance dans le cadre du contrôle de gestion se font par la gestion budgétaire sur la base de l'analyse des écarts.

Nous concluons ce chapitre en notant qu'il n'y a pas d'organisation sans intention, finalité ou but. Celui de l'entreprise est d'assurer sa pérennité, se développer dans un environnement hostile et être performante.

De nos jours, la performance est une exigence pour la pérennité de l'entreprise, inévitablement liée aux valeurs des personnes et des groupes d'intérêt qui la mesurent, qui malgré sa complexité a un rôle vital pour les entreprises. Il est néanmoins difficile pour elle de mesurer, d'évaluer et d'analyser sa performance mais grâce à l'utilisation des différents outils, entre autres, de contrôle de gestion, les dirigeants peuvent suivre en temps réel leurs difficultés de gestion et mettre en place des actions correctives sur les causes des dysfonctionnements.

¹ Brigitte DORIATH et Christian GOUJET, « Gestion prévisionnelle et mesure de la performance », op.cit. P3.

La performance économique et financière est difficile à appréhender car elle peut être mesurée par de nombreux indicateurs interprétés sous différents angles, à savoir : économique, commercial et financier.

Les indicateurs financiers sur lesquels on s'est basés dans notre travail sont ceux liés à la mesure de la performance financière des ventes vu qu'ils reflètent la capacité de l'entreprise à réaliser une rentabilité à partir de ses ventes grâce à la prévision et à la bonne gestion de la fonction commerciale dans un environnement concurrentiel agressif.

En effet, la notion de performance est liée à la gestion budgétaire, et ces deux concepts deviennent de plus en plus inséparables vu que les managers adoptent la gestion budgétaire comme outil servant à :

- Mesurer le degré d'atteinte des objectifs fixés ;
- Comprendre la cause des dysfonctionnements ;
- Améliorer la performance qui devient indispensable à la survie des entreprises.

QUATRIEME CHAPITRE :

**La gestion budgétaire des ventes et la
performance de l'ENIEM.**

Etant une entreprise publique de production et de commercialisation des produits électroménagers très concurrentée, l'ENIEM est tenue de veiller sur la commercialisation de ses produits de sorte à garantir la vente de sa production future et la satisfaction des besoins de sa clientèle potentielle. Ceci n'étant pas une chose facile dans un environnement instable et turbulent, l'entreprise doit donc prévoir au mieux ses ventes futures et déterminer par conséquent le besoin futur sur le marché. Pour ce faire, l'entreprise établit un budget des ventes qui lui permettra par la suite d'élaborer les autres budgets lui servant d'outils de pilotage de ses actions futures.

Le budget des ventes est la première phase de la construction budgétaire, c'est le budget déterminant de tous les autres budgets, d'où la nécessité d'accorder une place importante à ce budget considéré comme l'élément pivot dans la démarche budgétaire de toute entreprise.

Ainsi, dans le cadre de notre étude de cas, nous avons eu l'opportunité de nous rapprocher de l'ENIEM et d'être acceptées comme stagiaires durant une période de temps. Notre objectif par ce stage est :

- De comprendre la signification que donne les responsables de l'entreprise à la notion de gestion budgétaire ;
- De relater et décrire la démarche budgétaire au niveau de l'entreprise ;
- De vérifier si l'entreprise accorde une place importante au budget des ventes ;
- De vérifier si l'existence de la gestion budgétaire au niveau de l'ENIEM améliore sa performance.

A cet effet, nous allons développer dans ce présent chapitre :

- La démarche de la recherche empirique et la présentation de l'entreprise ENIEM de Tizi-Ouzou ;
- La gestion budgétaire et le budget des ventes au sein de l'ENIEM ;
- Le contrôle budgétaire des ventes et la mesure de la performance financière de l'ENIEM.

Section 1 : La démarche de recherche empirique et la présentation de l'entreprise ENIEM de Tizi-Ouzou.

Cette section sera consacrée, d'une part, à la présentation de la démarche de la recherche empirique que nous avons suivie pour réaliser ce travail ainsi que, les difficultés que nous avons rencontrées. Pour cela, nous allons présenter dans cette section :

- La méthodologie de la recherche empirique ;
- Les difficultés rencontrées sur le terrain.

D'autre part, à la présentation de l'entreprise ENIEM et de son organisation. A ce titre, dans ce point, nous allons aborder :

- La présentation de la démarche de recherche empirique et des difficultés rencontrées sur le terrain ;
- La présentation de l'entreprise en générale ;
- La présentation de l'unité commerciale au niveau de laquelle nous avons effectués notre étude de cas. Le choix de l'unité commerciale se justifie par le fait que c'est au niveau de cette unité que sont établis les budgets, et plus précisément, le budget des ventes qui constitue notre objet de recherche.

1- La présentation de la démarche de recherche empirique et des difficultés rencontrées sur le terrain

1-1 La présentation de la démarche de recherche empirique

Notre méthodologie de recherche est basée à la fois sur des entretiens directifs, la distribution de questionnaire et l'étude des documents internes à l'entreprise. Ainsi, **dans un premier temps**, après la prise de contact en mars 2019 avec les responsables de l'ENIEM de Tizi-Ouzou et leur acceptation pour nous transmettre toutes les informations nécessaires pour effectuer notre étude de cas, nous avons effectué plusieurs entretiens directifs avec les responsables chargés de la fonction contrôle de gestion en vue de collecter des informations et avoir leurs points de vue sur la gestion budgétaire et ses étapes.

Ayant rencontré des difficultés pour collecter toutes les informations relatives à notre thème de recherche en raison de l'insuffisance du nombre d'entretiens et des données recueillies justifié par le manque de temps et de la charge de travail qu'ont les responsables de l'entreprise, nous avons alors procédé, **dans un deuxième temps**, à l'élaboration d'un questionnaire sur la base :

- Des informations collectées dans nos différents entretiens ;
- Des notions que nous avons développées dans la partie théorique.

Le questionnaire est composé de questions dont la majorité sont des questions fermées afin de faciliter son traitement par les responsables de l'entreprise. Ces questions sont à choix binaires ou multiples.

Nous avons, par la suite, compléter par des questions ouvertes afin de recueillir les points de vue des responsables de l'entreprise. Ces questions ont donc porté sur :

- La gestion budgétaire et ses étapes ;
- Les notions liées à la gestion budgétaire tel que le budget, l'objectif de l'entreprise, la décentralisation, la stratégie, etc. ;
- Les différents types de budgets, essentiellement, le budget des ventes ;
- Les méthodes de prévision des ventes les plus utilisées ;
- Le rôle de la gestion budgétaire des ventes dans la mesure et l'amélioration de la performance des entreprises.

Il s'agit alors de répondre à ce questionnaire en cochant des cases, de choisir des réponses ou de formuler des commentaires quand les choix sont inappropriés à la réponse souhaitée.

Nous avons remis le questionnaire au responsable de l'entreprise chargé du contrôle de gestion en juin 2019 que nous avons récupéré en juillet 2019.

Dans un troisième temps, pour renforcer les informations collectées par les outils de recherche relatifs aux entretiens directifs et à l'enquête par questionnaire, nous avons aussi opté pour l'étude de documents internes de l'entreprise. Pour cette étude, nous avons pu collecter certaines informations relatives aux données chiffrées sur le budget des ventes pour la période étudiée à savoir de 2015 à 2017.

1-2 Les difficultés rencontrées sur le terrain

Avant de présenter les difficultés que nous avons rencontrés lors de l'élaboration de notre étude de cas, nous tenons d'abord à remercier infiniment les responsables de l'entreprise ENIEM qui ont accepté de nous recevoir et nous permettre d'avoir une idée sur le fonctionnement et la gestion d'une entreprise publique économique en particulier la responsable de la fonction contrôle de gestion chargée de l'élaborations des budgets.

Par ailleurs, nous tenons aussi à noter la difficulté à trouver un cas d'étude pratique. En effet, ce n'est qu'après plusieurs recherches et tentatives de rencontrer les responsables de certaines entreprises notamment TIFRALAIT, PATURAGE D'ALGERIE, NAFTAL, CEVITAL, EROE, SARL HYDROPLAST, etc. que nous avons, après quatre mois de recherche (de novembre jusqu'à mars), trouvé le cas de l'entreprise ENIEM.

Cependant, nous jugeons important de relever certaines difficultés que nous avons rencontrées dans l'étude du cas pratique. Des difficultés que nous résumons dans les points ci-après :

- La réduction de nombre de séances de travail prévues à l'ENIEM en raison d'une grève qui a duré près de deux (2) mois. Celle-ci induit l'accumulation du travail et le retard dans le traitement des dossiers au niveau de la direction générale et du département de contrôle de gestion, lieu du déroulement de notre cas pratique ;

- L'indisponibilité des données chiffrées relatives aux budgets des ventes, ce qui nous a empêchés d'appliquer certaines méthodes de prévision des ventes pour la période 2014-2018.
- L'indisponibilité des données chiffrées, particulièrement, sur les prévisions des ventes. Pour pallier à cette lacune, nous avons effectué des recherches au niveau de la bibliothèque de la faculté relatives aux travaux effectués par les étudiants sur le cas de l'ENIEM au sujet des budgets des ventes. L'objectif est d'extraire certaines données chiffrées nous permettant d'appliquer certaines méthodes de prévisions des ventes. Il est alors constaté qu'il n'y a pas de mémoires qui ont traité ou utilisé ces données.

2- Présentation générale de l'entreprise

L'entreprise nationale des industries de l'électroménager (ENIEM) est une entreprise qui active dans le domaine de la fabrication et de la commercialisation des produits électroménagers. Elle est issue de la restructuration de la société nationale de fabrication de matériel électrique et électronique (SONELEC) par le décret présidentiel 83-19 du 02 janvier 1983.

L'entreprise ENIEM est une entreprise publique économique (EPE), qui a été transformée juridiquement en société par action (SPA) le 08 octobre 1989 avec un capital de 40.000.000 DA. Elle est la première entreprise Algérienne à être certifiée aux normes ISO 9002 en 1998 et ISO 9001/2000 en 2003 et renouvelée en 2006 puis en 2012. A sa création, l'entreprise ENIEM dispose:

- D'un complexe d'appareils ménagers (CAM) à Tizi-Ouzou entré en production en juin 1977 ;
- D'une unité de lampes de Mouhamadia wilaya de MASCARA (ULM) entrée en production en février 1979.

2-1 Situation géographique

Le siège de l'ENIEM se situe sur la route STITI ALI (entrée Ouest de la ville de Tizi-Ouzou), tandis que les unités de production : froid, cuisson, et climatisation sont implantées dans la zone industrielle AISSAT IDIR de Oued Aissi à 10 Km du chef-lieu de la wilaya. Ce site renferme l'unité de prestation technique (CAM) et l'unité commerciale qui s'étend sur une surface de 55 Ha et relève administrativement de la commune de Tizi-Rached daïra de Larbaa Nath Irathen. Par contre la filiale sanitaire est installée à Miliana wilaya d'Ain Défla et la filiale lampe à MOHAMADIA dans la wilaya de Mascara.

2-2 Le capital social

Le 08 octobre 1989, l'ENIEM a été transformée juridiquement en société par action (SPA) avec un capital de 40.000.000 DA. Celui-ci a été augmenté à 70.000.000 DA dans le cadre de mesures d'assainissement arrêtées par le directeur central du trésor public. En juillet 1993, le capital de l'ENIEM a été porté à 957.500.000 DA.

Une troisième opération d'assainissement a été finalisée en octobre 1996 et a été traduite par une augmentation du capital social de 2.000.000.000 DA par apport du trésor, le capital été donc de 2.957.500.000 DA. Celui-ci a été encore augmenté de 7.322.300.000 DA en 2008. Actuellement le capital social de l'entreprise ENIEM est de 10.279.800.000DA (réparti en 411 192 actions)¹.

Depuis mars 1994, la totalité des actions est détenue par le fonds de participation électronique, tel que la communication et l'information (ETI), fonds qui a été érigé en HOLDING dans la dénomination HEELIT depuis le 04 juillet 1996.

Une troisième opération d'assainissement a été finalisée en octobre 1996 et a été traduite par une augmentation du capital social de 2.000.000.000 DA par apport du trésor, le capital est donc de 2.957.500.000 DA.

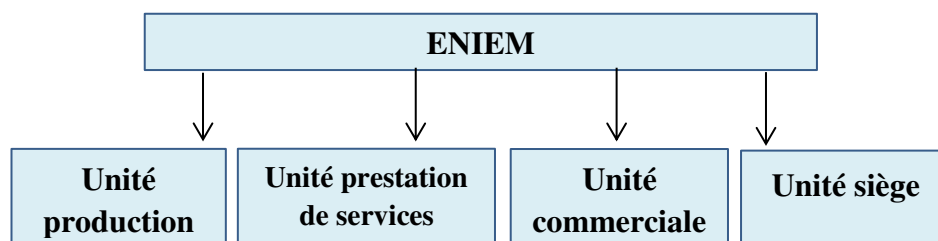
2-3 Organisation générale de l'ENIEM

Les restructurations de 1998 ont permis à l'ENIEM de se diviser en cinq (5) unités, cette action a pour but :

- De faciliter le contrôle de la comptabilité ;
- De faciliter les états de rapprochement entre la banque et l'entreprise ;
- De mieux utiliser la comptabilité analytique ;
- De préparer les unités pour la filialisation ;
- D'assurer le développement de l'entreprise ;
- D'assurer l'autonomie de la comptabilité de la gestion des unités.

La mission principale de l'ENIEM est d'assurer la production, le montage et la commercialisation ainsi que la recherche et développement dans pratiquement toutes les branches d'activités électroménagères. Comme sa mission est aussi de prendre en charge la distribution de ses produits. Pour la structure organisationnelle de l'ENIEM, celle-ci se présente comme le montre le schéma n°10 suivant:

Schéma n°10 : Organisation générale de l'ENIEM.



Source : Elaboré par nous-mêmes.

¹ Document interne de l'entreprise ENIEM de Tizi-Ouzou, Mars 2019.

L'ENIEM est donc organisée en quatre unités qui sont:

- L'unité de production;
- L'unité de prestation de services;
- L'unité commerciale ;
- La direction générale qui est le siège de l'entreprise.

Chacune de ces unités dispose d'une direction gérée par un directeur.

- **La direction générale:** celle-ci est chargée de la prise des décisions, de la fixation des objectifs et du choix de la stratégie de l'entreprise.
- **L'unité de production :** en raison de la diversification des produits de l'ENEIM, cette unité est subdivisée à son tour en trois autres unités à savoir :

➤ **L'unité Froid** qui est considérée comme étant la plus importante dans l'entreprise **ENIEM** puisque elle lui permet de procurer la grande part du chiffre d'affaires, comme elle a le nombre le plus important de produits et de personnel par rapport aux autres unités. Sa mission globale est de produire et de développer des produits de froid domestique tels que:

- Les réfrigérateurs Petit Modèle (160 à 240 L) ;
- Les réfrigérateurs Grand Modèle (300 à 520 L) ;
- Les congélateurs horizontaux et verticaux.

Ses principales activités sont :

- La transformation de la tôle ;
- Le traitement et le revêtement des surfaces (peinture, plastification) ;
- L'injection plastique et polystyrène ;
- La fabrication des pièces métalliques ;
- Le thermoformage ;
- L'assemblage.

➤ **L'unité Cuisson** qui est chargée de la production des cuisinières de différents modèles. Elle se caractérise par un **processus de fabrication 100% local**. Cette unité assure aussi le développement de la performance des produits de cuisson électroniques ou mixtes et tout produit de technologie similaire. Ses activités sont principalement les suivantes:

- La transformation de la tôle ; -Le traitement et le revêtement des surfaces (émaillage) ;
- L'assemblage.

➤ **L'unité Climatisation** a pour mission le développement des produits de climatisation, de chauffage et annexes (autres produits), à savoir :

- Les équipements de climatisation individuelle et collective ;
- Les appareils de chauffage : chauffe-bains, radiateurs à gaz butane ;
- Les activités annexes pour la fabrication de comptoirs et d'armoires frigorifiques.

Ses activités sont alors :

- La transformation de la tôle ;
- Le traitement et le revêtement des surfaces (peinture) ;
- L'assemblage.

En plus de ces activités de réalisation, les unités de production (froid, cuisson, et climatisation) assurent les activités suivantes :

- L'étude des méthodes de fabrication ;
- Les achats ;
- Le stockage (magasins, ateliers) ;
- La maintenance ;
- La sécurité industrielle.

- **L'unité de prestation technique**

Cette unité est chargée de gérer, d'exploiter et de maintenir les moyens techniques communs utilisés dans le processus de production des autres unités, ainsi que la gestion de la totalité des infrastructures communes (bâtiments, éclairages). Elle est aussi chargée de la prestation de services tel que l'assurance de :

- moyens logistiques, imprimerie, entretien ;
- Gardiennage et de sécurité ;
- Médecine de travail ;
- Gestion informatique ;
- Transport de marchandises ;
- Vérification des instruments de mesure ;
- Travaux de menuiserie.

- **L'unité Commerciale**

Cette unité est chargée de la commercialisation des produits finis de l'unité froid, de l'unité climatisation, et de l'unité cuisson. L'unité commerciale s'occupe aussi du service après-vente.

2-4 Les objectifs de l'entreprise ENIEM :

Les évolutions technologiques et l'accroissement de la concurrence dans un environnement en perpétuel changement imposent à l'ENIEM d'être à l'écoute du client et à être de plus en plus, réactive. Ainsi, dans le souci d'accroître la satisfaction de ses clients et de préserver son statut de leader de l'électroménager en Algérie, l'entreprise focalise sa politique qualité sur l'amélioration continue de ses produits et services. Cette politique se manifeste par la ferme volonté de la direction générale à :

- Accroître la satisfaction des clients ;
- Développer les compétences et la communication ;
- Veiller à la réduction des coûts de non qualité par la maîtrise des processus ;
- Améliorer en continu l'efficacité du système de management qualité.

En effet, pour mettre en œuvre cette politique, la direction générale de l'ENIEM s'engage à :

- Fournir les ressources nécessaires pour l'atteinte de ses objectifs ;
- Se conformer aux exigences légales et réglementaires ;
- Appliquer et respecter les procédures du système de management de la qualité.

A ce titre, les objectifs de l'ENIEM sont regroupés dans les types suivants :

2-4-1 Les objectifs de qualité

Dans ce contexte, l'ENIEM vise essentiellement à :

- Développer les compétences ;
- Améliorer les produits existants ;
- Diversifier la gamme des produits ;
- Réduire les coûts de non qualité ;
- Augmenter la production ;
- Accroître la satisfaction du client.
- Accroître le chiffre d'affaires.

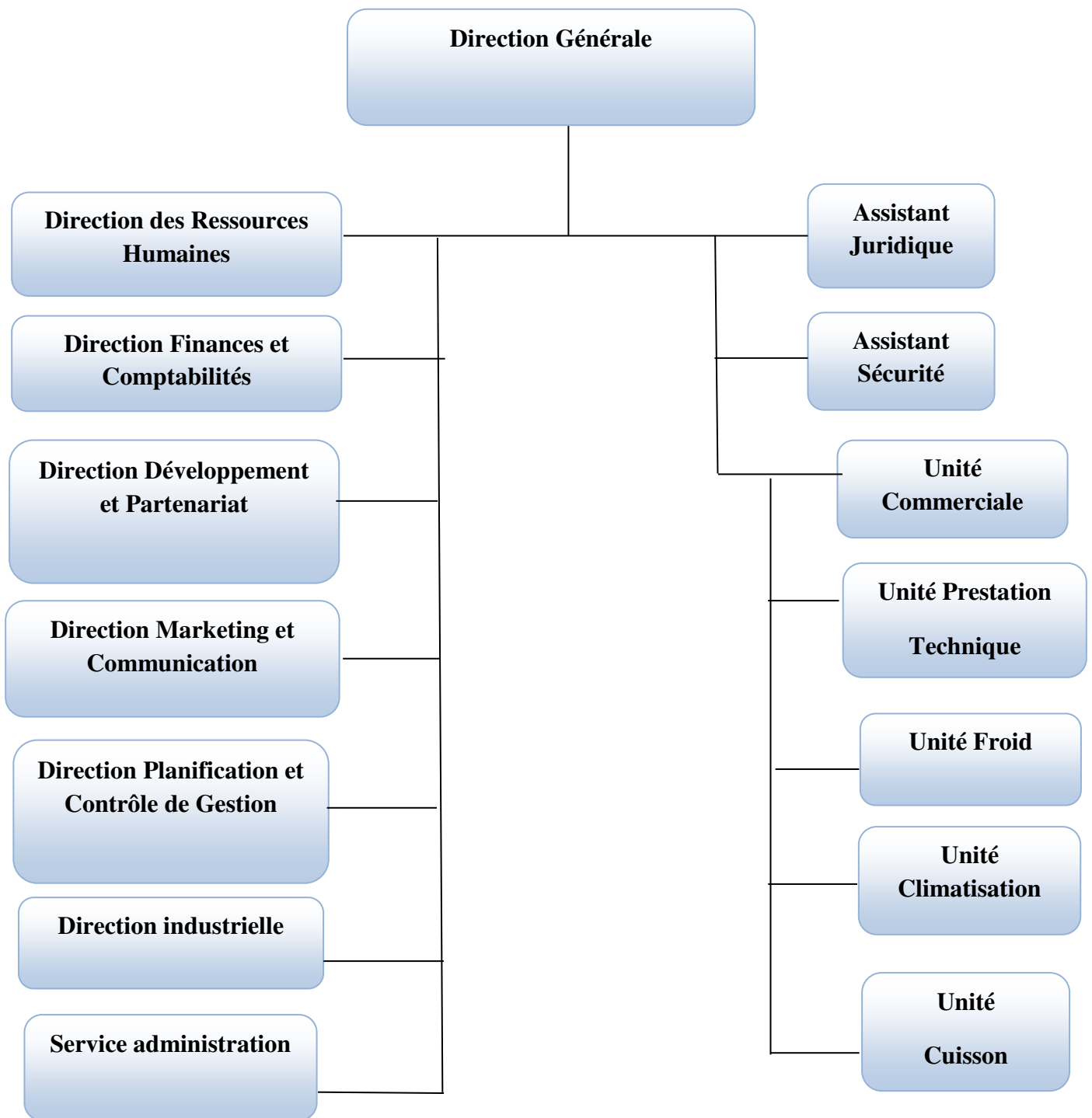
2-4-2 Les objectifs environnementaux :

En conformité avec sa politique environnementale, l'ENIEM se fixe comme objectifs :

- La certification de l'entreprise à la norme ISO 14001 ;
- L'amélioration de la gestion des déchets ;
- La réalisation de la consommation des énergies et fluides ;
- La prévision des risques de pollution ;
- La sensibilisation des parties intéressées et la formation du personnel sur l'environnement.

Sur la base de ce qui précède, nous résumons la structure organisationnelle de l'ENIEM par l'organigramme suivant :

Schéma n°11 : L'organigramme général de l'ENIEM de Tizi-Ouzou.



Source : données internes l'entreprise ENIEM de Tizi-Ouzou, Mars 2019.

3- Présentation générale et organisation de l'unité commerciale

3-1 Présentation de l'unité commerciale

L'unité commerciale est implantée dans la zone industrielle d'Oued-Aissi wilaya de Tizi-Ouzou. Elle est chargée de la commercialisation des produits de l'entreprise ENIEM, de la gestion du réseau des ventes et du service après-vente.

La mission de l'unité commerciale consiste en l'étude de marché national et l'écoulement de tous les produits des unités de production. Ses activités se résument :

- Au choix de politique de marketing ;
- A la vente par l'utilisation de ses moyens propres et ses réseaux d'agents agréés ;
- Au service après-vente ;
- A la gestion des stocks des produits finis de l'ENIEM ;
- A la distribution et à l'exportation des produits ENIEM.

3-2 L'organisation de l'unité commerciale

L'unité commerciale est composée :

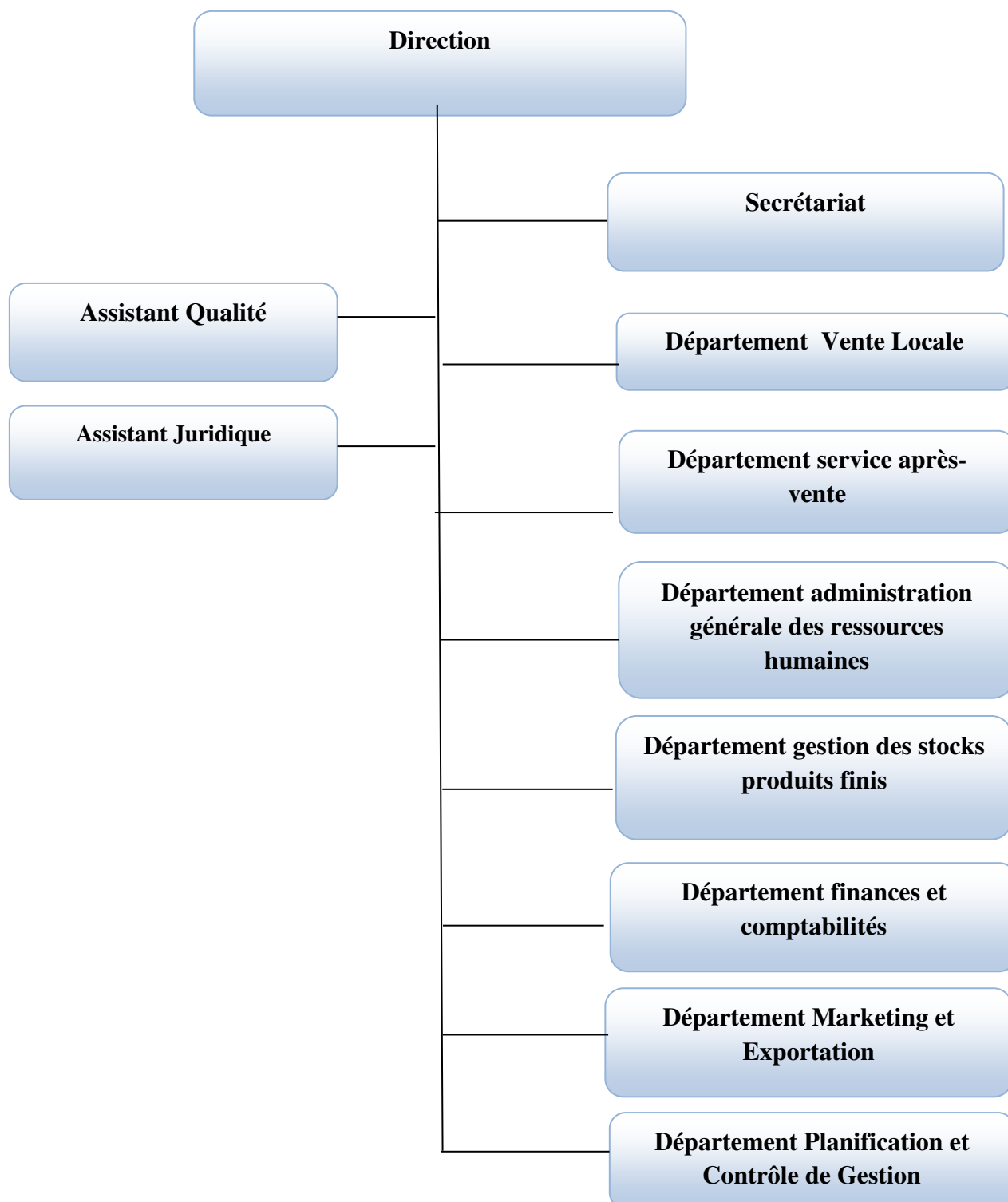
- **D'une direction** dans laquelle se fait toute orientation et prise de décision.
- **D'un secrétariat** qui s'occupe des affaires administratives de la direction de l'unité.
- **D'une inspection techno commerciale et d'assurance qualité** dont l'objectif est d'assurer la qualité des produits pour faire face à la concurrence et pour mieux connaître ses options afin de maximiser la demande de la clientèle.
- **D'un assistant juridique** qui s'occupe des affaires juridiques, des dossiers contentieux en cas de litiges entre l'unité commerciale et les tiers. L'unité commerciale est subdivisée en départements. On trouve :
 - **Le département des ventes locales** qui assure la vente des produits à l'échelle nationale. Le réseau des ventes est constitué essentiellement de divers clients, et des points de vente implantés dans tout le pays. Actuellement la nouvelle politique de vente est instaurée en se rapprochant des partenaires de distribution, et d'agents agréés ;
 - **Le département Service Apres Vente (SAV)** qui est chargé de la réparation des produits ENIEM avec ou sans garantie;
 - **Le département gestion des stocks (DGS)** qui s'occupe de la gestion des différents stocks et de leur suivi;
 - **Le département marketing et exploitation (DME)** qui élabore les études de marche et assure la publicité aux produits de ENIEM;

- **Le département administration générale et ressources humaines** qui est en relation directe avec tous les autres départements, il se charge de la gestion du personnel de l'unité commerciale, de la mise en place des structures organisationnelles, et des réseaux informatiques ainsi que des moyens généraux. Ce département s'occupe aussi des affaires juridiques;
- **Le département planification et contrôle de gestion(DPCG)** qui a pour rôle de recueillir et de contrôler un certain nombre d'informations liées principalement au volume du chiffre d'affaires réalisé, au volume des créances, aux situations de trésorerie et aux effectifs;
- **Le département finances et comptabilité (DFC)** qui assure la tenue de la comptabilité, la fiscalité et la finance de l'unité commerciale. Il est subdivisé en deux services :
 - Le service comptabilité générale.
 - Le service finance.

La structure organisationnelle de l'unité commerciale comporte une direction et plusieurs départements (cf. Schéma n°12).

Il est par ailleurs important de noter que la satisfaction des clients constitue le principal objectif de la politique qualité de l'ENIEM, et que son ambition est d'améliorer constamment ses performances. Pour cela, il est aussi mis en place une structure chargée de la gestion budgétaire des ventes au niveau de l'entreprise ENIEM.

Schéma n°12: L'organigramme de l'unité commerciale de l'entreprise ENIEM de Tizi-Ouzou.



Source : données internes de l'ENIEM de Tizi-Ouzou, Mars 2019.

Section 2 : La gestion budgétaire et le budget des ventes au sein de l'ENIEM

Etant l'outil de contrôle de gestion le plus adopté par les entreprises, la gestion budgétaire est utilisée au sein de l'ENIEM en vue de prévoir et de contrôler ses décisions et ses actions. Notre objectif durant notre stage pratique au sein de cette entreprise est de comprendre comment la gestion budgétaire est réellement appliquée par les entreprises.

Ainsi durant ce stage, nous avons collecté des informations qui nous ont permis de définir la gestion budgétaire, le budget et essentiellement le budget des ventes. Ces informations sont obtenues après le traitement des réponses au questionnaire que nous avons élaboré sur la base des concepts théoriques que nous avons développés dans le premier chapitre. Ces informations sont aussi collectées par les différents entretiens que nous avons effectués avec le responsable de la gestion budgétaire au sein de l'ENIEM. A cet effet, dans cette section nous allons :

- Définir quelques notions liées à la gestion budgétaire et au budget des ventes selon les informations collectées et traitées au niveau de l'ENIEM ;
- Procéder à l'élaboration du budget des ventes selon la méthode suivie par l'ENIEM ;
- Appliquer une des méthodes de prévision des ventes déjà vues dans les chapitres précédents suivant les données chiffrées de l'ENIEM.

1- Définition des notions liées à la gestion budgétaire

Dans ce point, nous présentons la définition des notions liées à la gestion budgétaire suivant le point de vue des responsables de l'ENIEM. Ainsi, nous présentons la définition de :

- La gestion budgétaire ;
- Le budget des ventes.

1-1 La gestion budgétaire selon l'ENIEM

Dans ce point, nous allons voir ce qu'est la gestion budgétaire et la définition de chacune de ses étapes au niveau de l'ENIEM, en se basant sur les réponses traitées du questionnaire et des informations collectées.

1-1-1 Définition de la gestion budgétaire

Selon les responsables de l'entreprise l'ENIEM, la gestion budgétaire est considérée comme une méthode de prévision et de contrôle du degré de réalisation des objectifs fixés. Elle est aussi synonyme de la transformation des objectifs de l'entreprise en programmes d'actions à court terme, Elle représente donc l'expression monétaire mois par mois des objectifs assignés.

D'après les responsables de l'entreprise, la gestion budgétaire, grâce à sa phase de contrôle budgétaire, représente un moyen de calcul de la prime de rendement collectif (PRC) au sein de l'ENIEM.

1-1-2 Définition des étapes de la gestion budgétaire selon ENIEM

Comme toute autre entreprise utilisant la gestion budgétaire, l'ENIEM suit trois principales étapes dans sa démarche budgétaire, à savoir:

- **La prévision** qui est le fait de préparer l'avenir et de réduire l'incertitude liée à la non connaissance du futur. Ceci se fait en collectant des informations internes et externes permettant d'établir pour la période considérée un programme d'action ;
- **La budgétisation** qui est le chiffrage prévisionnel des objectifs qui constitue le budget afin de transmettre des informations chiffrées pour chaque centre de responsabilité. La budgétisation est donc l'établissement des budgets à partir des programmes d'actions résultant de la prévision en ventilant les ventes par produit, par mois, par zone géographique, ou par canal de distribution, etc. ;
- **Le contrôle budgétaire** qui est un processus qui se situe après l'action. Il représente une branche de contrôle de gestion permettant de dégager des écarts en comparant ce qui était prévu (les budgets) à ce qui s'est réellement réalisé pour chercher les causes et inspirer les mesures correctives souhaitables. Il est donc une procédure qui permet de mesurer et d'améliorer la performance.

1-2 Le budget des ventes au sein de l'ENIEM

Dans cette partie nous allons voir :

- **En premier lieu** : La définition du concept de budget ;
- **En second lieu** : La définition du budget des ventes selon l'ENIEM.

1-2-1 Définition d'un budget selon les responsables de l'ENIEM

Au sein de l'entreprise ENIEM, le concept « budget » représente un programme d'actions chiffré qui est élaboré annuellement par les entreprises. Il existe plusieurs types de budgets, à savoir :

- Le budget des ventes ;
- Le budget de production ;
- Le budget des approvisionnements ;
- Le budget d'investissements ;
- Le budget de trésorerie.

Comme notre objectif dans ce travail de recherche est l'étude du budget des ventes, notre intérêt est donc de développer, dans ce qui suit, le budget des ventes.

1-2-2 Définition du budget des ventes

Du point de vue des responsables de l'ENIEM, le budget des ventes est une prévision qui consiste à estimer les ventes futures de l'entreprise en quantités et en valeurs. Celui-ci est le premier élément de la construction budgétaire, il est donc le point de départ du budget général d'où découlent les autres budgets. Nous retenons donc que le budget des ventes occupe une place importante dans la construction budgétaire des entreprises, en général, et de l'ENIEM en particulier. C'est pourquoi, il fera l'objet de la partie suivante dans laquelle nous allons présenter la méthode de son élaboration au sein de l'ENIEM.

2- L'élaboration du budget des ventes selon la méthode suivie par l'ENIEM

Afin d'élaborer son budget des ventes, l'ENIEM procède d'abord à la détermination des prévisions de ses ventes futures. Pour ce faire, elle recourt à une méthode qui se base sur l'étude des variables déterminantes des ventes futures et donc sur l'étude des variables qui peuvent avoir une influence majeure sur le chiffre d'affaires. Pour prévoir les ventes futures l'ENIEM tient compte:

- **De l'étude du marché :** qui est relative à l'analyse de la demande sur les produits ENIEM en se référant aux données du passé et de collecter des informations sur l'offre et les stratégies actuelles des concurrents. Cette étape est donc très importante puisqu'elle permet à l'ENIEM de :
 - Prévoir la demande future ;
 - Définir la part de marché qu'elle pourra conquérir ;
 - Etudier le besoin des clients pour le satisfaire en améliorant la qualité des produits et en diversifiant l'activité de l'entreprise ;
 - Mettre en place de nouveaux canaux de distributions qui aident à accroître la quantité des ventes et des nouvelles technologies qui permettent d'améliorer le processus de production ;
- **Des contrats signés avec les clients :** ces contrats désignent les quantités et les types de produits qui seront vendus à ces clients dans l'exercice à venir, donc ils auront un rôle important dans la programmation des produits et dans la détermination des ventes futures.

Après avoir déterminé les ventes annuelles de l'exercice suivant, l'ENIEM passe à la prévision des prix à appliquer. L'entreprise prévoit les prix de gros et non pas ceux du détail et cela en tenant en compte :

- Des prix actuels de gros de l'ENIEM ;
- Les prix actuels de gros des concurrents ;
- Des prix des matières premières à utiliser, des coûts de production et de la marge à appliquer.

Une fois les quantités des produits à vendre et leurs prix sont prévus pour une durée d'une année, l'ENIEM passe à la ventilation (la répartition) des quantités :

- Par mois et par zone géographique ;
- Par unité de production et par gamme de produit ;
- Par produit.

La ventilation par mois, qui fera l'objet de notre application dans l'exemple qui suit, est étape compliquée car elle doit prendre en considération:

- La saisonnalité des produits ;
- Les promotions des ventes ;
- Les événements tel que le mois de ramadan, l'aïd, la rentrée scolaire, etc.
- Les contrats signés avec les clients.

Le budget obtenu après la prise en considération de tous ces éléments dit de « **budget provisoire ou primitif** », celui-ci est élaboré vers le mois de mars ou avril. On ne peut parler de « **budget définitif** » qu'après une réunion entre la direction générale et les responsables concernés. Dans cette réunion sont alors discutés le budget et les moyens à mettre en place pour le réaliser. Cette réunion a pour objectif d'ajuster et de valider le budget des ventes primitif.

Le budget définitif est élaboré vers le mois d'août ou au plus tard vers le mois de septembre. Une fois ce dernier est établi, l'ENIEM peut donc passer à l'élaboration du budget de production en tenant compte de la cadence de production (la capacité de production journalière), du stock de sécurité et du budget des ventes définitif.

Pour illustrer la ventilation par mois du budget des ventes annuelles, nous présentons l'exemple portant sur les prévisions annuelles de quelques produits de l'ENIEM pour l'année N comme présentées dans le tableau n°14 suivant :

Tableau n°14 : Les prévisions annuelles de quelques produits de l'ENIEM pour l'année N.

| Unités | Désignations | Quantités | Prix de gros unitaire (HT) |
|----------------------|-----------------------------------|-----------|----------------------------|
| Froid | REFRIGERATEUR 240 L | 4 000 | 17 658,44 |
| | REFRIGERATEUR 320 L | 9000 | 24 652,51 |
| | REF NO FROST HD 520 FW SILVER | 4 000 | 45 073,38 |
| | CONG BAHUT 1301 | 2 500 | 35 961,94 |
| | CONSERVATEUR D 500 | 1 500 | 47 129,80 |
| | ARMOIRE VITREE AV AFF DIGITALE | 2 000 | 54 829,87 |
| Cuisson | CUISINIERE 6520 4F GF | 5 861 | 24 028,38 |
| | CUISINIERE NCV 4F GF | 3 000 | 26 666,60 |
| | CUISINIERE 6545 Inox | 8 000 | 27 576,20 |
| Climatisation | CLIMAT SPLIT 12000 BTU R22 | 5 900 | 30 720,85 |
| | CLIMAT SPLIT 18000 BTU R22 | 8 950 | 40 396,71 |
| | CENT AUTO CLIM 48000 BTU | 600 | 148,72069 |
| | MACHINE A LAVER 7 KG 1202 BLANCHE | 9 000 | 33 865,51 |
| | MACHINE A LAVER 7 KG GRISE | 3 000 | 35 075,00 |
| | CHAUFFE EAU 10 L (G NAT+G BUT) | 25 000 | 10 473,29 |
| | R G N | 22 100 | 21 510,52 |

Source : Données internes de l'ENIEM de Tizi-Ouzou, mars 2019.

Ainsi, pour établir le budget des ventes à partir des prévisions des ventes, on doit procéder de la manière suivante :

Tableau n°15 : Le budget des ventes annuel de quelques produits de l'ENIEM pour l'année N.

| Désignations | Quantités | Prix de gros unitaire (HT) | Total en valeur |
|--|----------------|----------------------------|--------------------|
| REFRIGERATEUR 240 L | 4 000 | 17 658,44 | 70633760 |
| REFRIGERATEUR 320 L | 9000 | 24 652,51 | 221872590 |
| REF NO FROST HD 520 FW SILVER | 4 000 | 45 073,38 | 180293520 |
| CONG BAHUT 1301 | 2 500 | 35 961,94 | 89904850 |
| CONSERVATEUR D 500 | 1 500 | 47 129,80 | 70694700 |
| ARMOIRE VITREE AV AFF DIGITALE | 2 000 | 54 829,87 | 109659740 |
| total de l'unité froid | 23 000 | / | 743059160 |
| CUISINIERE 6520 4F GF | 5 861 | 24 028,38 | 140830335,2 |
| CUISINIERE NCV 4F GF | 3 000 | 26 666,60 | 79999800 |
| CUISINIERE 6545 Inox | 8 000 | 27 576,20 | 220609600 |
| total de l'unité cuisson | 16 861 | / | 441439735,2 |
| CLIMAT SPLIT 12000 BTU R22 | 5 900 | 30 720,85 | 181253015 |
| CLIMAT SPLIT 18000 BTU R22 | 8 950 | 40 396,71 | 361550554,5 |
| CENT AUTO CLIM 48000 BTU | 600 | 148 720,69 | 89232414 |
| MACHINE A LAVER 7 KG 1202 BLANCHE | 9 000 | 33 865,51 | 304789590 |
| MACHINE A LAVER 7 KG GRISE | 3 000 | 35 075,00 | 105225000 |
| CHAUFFE EAU 10 L (G NAT+G BUT) | 25 000 | 10 473,29 | 261832250 |
| R G N | 22 100 | 21 510,52 | 475382492 |
| total de l'unité climatisation | 74 550 | / | 1779265316 |
| chiffre d'affaires prévisionnel de l'année N | 114 411 | / | 2963764211 |

Source : Elaboré par nous-mêmes.

Après avoir ventilé par mois le budget des ventes annuel précédent, nous avons obtenu le programme commercial mensuel présenté dans le tableau n°16 suivant :

Tableau n°16 : Le programme commercial mensuel de quelques produits de l'ENIEM pour l'année N.

| DESIGNATIONS DES PRODUITS | PRIX DE GROS HT | JANV | FEV | MARS | AVRIL | MAI | JUIN | JUIL | AOÛT | SEPT | OCT | NOV | DEC | TOTAL | TOTAL EN VALEUR |
|-----------------------------------|-----------------|--------------------|-------------------|--------------------|--------------------|--------------------|--------------------|--------------------|--------------------|--------------------|--------------------|--------------------|-------------------|--------------------|----------------------|
| réfrigérateur 240 L | 17 658,44000 | 200 | 200 | 300 | 450 | 500 | 450 | 450 | 450 | 400 | 300 | 150 | 150 | 4 000 | 70 633 760 |
| réfrigérateur 320 L | 24 652,51000 | 800 | 900 | 1 200 | 1 500 | 1 500 | 1 000 | 500 | 400 | 300 | 300 | 300 | 300 | 9 000 | 221 872 590 |
| CONG BAHUT 130l | 35 961,94000 | 100 | 100 | 200 | 200 | 300 | 300 | 300 | 300 | 300 | 200 | 100 | 100 | 2 500 | 89 904 850 |
| ARMOIRE VITREE AV AFF DIGITAL | 54 829,87000 | 150 | 150 | 250 | 250 | 250 | 250 | 150 | 150 | 100 | 100 | 100 | 100 | 2 000 | 109 659 740 |
| conservateur D 500 | 47 129,80000 | 50 | 50 | 100 | 500 | 600 | 100 | 50 | 50 | 0 | 0 | 0 | 0 | 1 500 | 70 694 700 |
| REF NO FROST HD 520 FW SILVER | 45 073,38000 | 200 | 200 | 200 | 500 | 600 | 600 | 500 | 500 | 300 | 200 | 100 | 100 | 4 000 | 180 293 520 |
| S/T QTES FROID | | 1 500 | 1 600 | 2 250 | 3 400 | 3 750 | 2 700 | 1 950 | 1 850 | 1 400 | 1 100 | 750 | 750 | 23 000 | |
| S/T VALEURS PDTS FROID | | 46 445 537 | 48910 788 | 69508 056 | 111 926 509 | 125 625 943 | 88 851 866 | 64 178 796 | 61 713 545 | 44 252 712 | 34 383 336 | 23 631 038 | 23 631 038 | 743059160 | 743 059 160 |
| cuisinière 6520 4F GF | 24 028,38000 | 500 | 500 | 500 | 500 | 500 | 500 | 500 | 500 | 500 | 500 | 500 | 361 | 5 861 | 140 830 335 |
| cuisinière 6545 Inox | 27 576,20000 | 600 | 600 | 800 | 1 000 | 600 | 600 | 600 | 600 | 600 | 600 | 700 | 700 | 8 000 | 220 609 600 |
| cuisinière NCV 4F GF | 26 666,60000 | 250 | 250 | 250 | 250 | 250 | 250 | 250 | 250 | 250 | 250 | 250 | 250 | 3 000 | 79 999 800 |
| S/TQTES CUISSON | | 1 350 | 1 350 | 1 550 | 1 750 | 1 350 | 1 350 | 1 350 | 1 350 | 1 350 | 1 350 | 1 450 | 1 311 | 16 861 | |
| S/T VAL CUISSON | | 35226 560 | 35226 560 | 40 741 800 | 46 257 040 | 35 226 560 | 35 226 560 | 35 226 560 | 35 226 560 | 35 226 560 | 35 226 560 | 37 984 180 | 34 644 235 | 441439735 | 441 439 735 |
| CLIMAT SPLIT 12000 BTU R22 | 30 720,85000 | 150 | 200 | 400 | 900 | 900 | 1 000 | 1 200 | 500 | 200 | 150 | 150 | 150 | 5 900 | 181 253 015 |
| CLIMAT SPLIT 18000 BTU R22 | 40 396,71000 | 400 | 400 | 1 400 | 1 400 | 1 400 | 1 400 | 1 400 | 500 | 150 | 200 | 150 | 150 | 8 950 | 361 550 555 |
| CENT AUTO CLIM 48000 BTU | 148 720,69000 | 50 | 50 | 50 | 50 | 50 | 50 | 50 | 50 | 50 | 50 | 50 | 50 | 600 | 89 232 414 |
| machine à laver 7 KG 1202 BLANCHE | 33 865,51000 | 700 | 700 | 700 | 750 | 750 | 750 | 750 | 750 | 800 | 800 | 800 | 750 | 9 000 | 304 789 590 |
| machine à laver 7 KG GRISE | 35 075,00000 | 170 | 170 | 170 | 170 | 170 | 170 | 170 | 170 | 300 | 300 | 520 | 520 | 3 000 | 105 225 000 |
| R G N | 21 510,52000 | 1 500 | 500 | 100 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 2 000 | 5 000 | 7 000 | 6 000 | 22 100 | 475 382 492 |
| chauffe-eau 10 L (G NAT+G BUT) | 10 473,29000 | 2 000 | 2 000 | 2 000 | 2 000 | 2 000 | 2 000 | 2 000 | 2 000 | 2 500 | 2 500 | 2 000 | 2 000 | 25 000 | 261 832 250 |
| S/T QTES CLIMAT | | 4 970 | 4 020 | 4 820 | 5 270 | 5 270 | 5 370 | 5 570 | 3 970 | 6 000 | 9 000 | 10 670 | 9 620 | 74 550 | |
| S/T VAL CLIMAT | | 111083813 | 91109336 | 129 046 008 | 143 948 656 | 143 948 656 | 147 020 741 | 15316400911 | 95303 277 | 126 458 884 | 191 474 237 | 234 955 297 | 211751501 | 1779265 316 | 1 779 265 316 |
| TOTAL EN QUANTITES | | 7 820 | 6 970 | 8 620 | 10 420 | 10 370 | 9 420 | 8 870 | 7 170 | 8 750 | 11 450 | 12 870 | 11 681 | | |
| TOTAL EN VALEUR | | 192 755 910 | 175246 683 | 239 295 863 | 302 132 205 | 304 801 159 | 271 099 167 | 252 570 267 | 192 243 382 | 205 938 156 | 261 084 133 | 296 570 515 | 281039971 | | 2 963 764 211 |

Source : Elaboré par nous-mêmes sur la base des données de l'ENIEM.

Après l'établissement du programme commercial mensuel, ce dernier doit être transmis à la direction générale pour le valider. Une fois validé, il sera possible d'élaborer les autres budgets comme le budget de production et d'affecter les ressources nécessaires à l'action pour atteindre les objectifs fixés.

De ce fait, nous déduisons qu'au niveau de l'ENIEM, la **méthode qualitative** est celle qui est utilisée pour établir ses prévisions de ventes et non pas les méthodes quantitatives. Ceci s'explique par le fait que ces dernières sont utilisées quand l'environnement de l'entreprise est stable, et qu'aucun élément ne peut modifier ou influencer l'évolution des ventes. Ces méthodes sont aussi utilisées lorsque les produits à vendre existent depuis une longue période pour pouvoir utiliser le principe d'extrapolation sur lequel se base les méthodes quantitatives. Alors que l'ENIEM est située dans un environnement instable qui la met continuellement devant de nouveaux produits d'où l'obligation d'appliquer la méthode qualitative qui prend en considération tous ces facteurs vue qu'elle se base sur l'étude du marché.

3- Application de la méthode quantitative de prévision des ventes au cas de l'ENIEM.

Dans ce point, pour appliquer une méthode de prévision des ventes, notre choix est porté sur la méthode de prévision des ventes basée sur l'extrapolation. Pour cela, nous supposons que l'environnement de l'ENIEM est stable et qu'aucun élément ne peut influencer l'évolution des ventes. A ce titre, nous avons choisi la méthode des moindres carrés puisqu'elle est la plus connue et la plus citée par les auteurs à l'exemple de B. Doriath, M. Gervais, L. Langlois, etc.

Pour rappel, la méthode des moindres carrés est une méthode qui permet d'ajuster la tendance des ventes passées pour pouvoir prévoir les ventes de l'année à venir. Pour appliquer cette méthode, il suffit de trouver les valeurs **a** et **b** qui nous serviront dans le calcul de la quantité des ventes prévisionnelles en appliquant la formule :

$$y = ax + b.$$

Pour calculer **a**, on applique la formule suivante :

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

Pour calculer le **b**, on utilise la formule : **b = $\bar{y} - a\bar{x}$**

Dans cet exemple, nous allons prévoir les ventes futures du produit Chauffe Bain 10L G. Naturel. (CB 10L / GN)

On a donc les ventes réelles du produit CB 10L / GN pour la période 2014-2018 présentées dans le tableau n°17 ci-après :

Tableau n° 17: Les ventes réelles en quantités du produit CB 10L / GN.

| Années | 2014 | 2015 | 2016 | 2017 | 2018 |
|-------------------|--------|--------|--------|--------|--------|
| Quantités vendues | 24 080 | 22 169 | 24 713 | 21 473 | 19 077 |

Source : données de l'ENIEM, septembre 2019.

Pour trouver la quantité prévisionnelle du CB 10L / GN pour l'année suivante (2019), nous avons effectué les calculs suivants :

Tableau n° 18: Calcul de **a** et **b** suivant la méthode des moindres carrés.

| | xi | yi | xiyi | xi² | yi² |
|----------|-----------|-----------|-------------|-----------------------|-----------------------|
| | 1 | 24 080 | 24080 | 1 | 579846400 |
| | 2 | 22 169 | 44338 | 4 | 491464561 |
| | 3 | 24 713 | 74139 | 9 | 610732369 |
| | 4 | 21 473 | 85892 | 16 | 461089729 |
| | 5 | 19 077 | 95385 | 25 | 363931929 |
| sommes | 15 | 111 512 | 323834 | 55 | 2507064988 |
| moyennes | 3 | 22302,4 | / | / | / |

Source : Réalisé par nous-mêmes sur la base des données de l'EIEM.

$$a = \frac{323834 - 5 \cdot 3 \cdot 22302,4}{55 - 5 \cdot 3^2}$$

$$a = -\frac{10702}{10}$$

$$a = \underline{\underline{-1070.2}}$$

$$\text{Donc } b = 22302,4 - (-1070.2 \cdot 3)$$

$$b = \underline{\underline{25513}}$$

Ainsi, pour trouver la quantité à vendre en 2019 on remplace dans les variables a et b et le rang de l'année 2019 qui est de 6 dans la formule $y = ax + b$

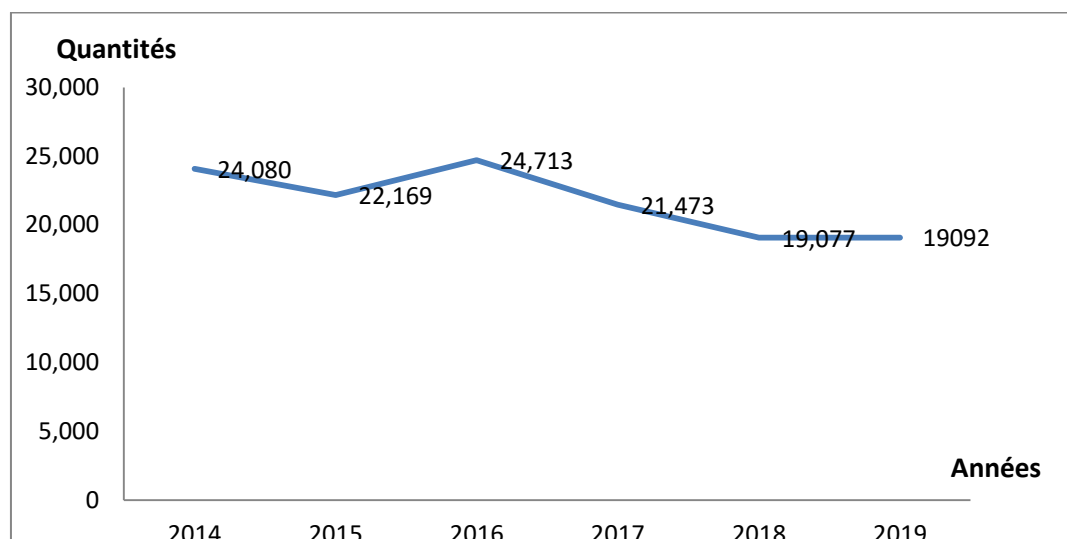
$$y = -1070.2 \cdot 6 + 25513$$

$$y = \underline{\underline{19091.8 \approx 19092}}$$

Donc la quantité prévisionnelle du CB 10L / GN à vendre en 2019 est de **19092**.

Graphiquement les ventes réelles entre 2014 et 2018 et la prévision de la quantité à vendre en 2019 pour CB 10L / GN suivant la méthode des moindres carrés sont comme représentées dans le graphique n°6 suivant :

Graphe n°6 : La représentation graphique des quantités vendues entre 2014 et 2018 et de la quantité prévisionnelle pour 2019 du CB 10L / GN.



Source : Réalisé par nous-mêmes sur la base des données de l'ENIEM.

Comme nous pouvons le constater sur le graphe n°6, les quantités vendues du CB 10L/GN ont baissé entre 2014 et 2015 et ont augmenté entre 2015 et 2016 pour atteindre **24 713 produits** pour diminuer encore à partir de 2016.

Cette baisse se poursuit vu que la quantité prévisionnelle de 2019, calculée par la méthode des moindres carrés, est de **19092 produits**. Cette baisse peut s'expliquer par l'intensité de la concurrence qui impacte la qualité des produits l'ENIEM comme nous avons aussi relevé la faiblesse de la recherche et développement (innovation) pour améliorer le rapport qualité/prix.

Nous pouvons conclure cette section en avançant que la méthode des moindres carrés ainsi que toutes les autres méthodes d'ajustement et de prévision permettent de voir quelles seront les ventes futures à l'aide des données du passé. Mais ces méthodes doivent être suivies par les méthodes qualitatives pour apporter des ajustements dans le cas de variations des facteurs (la concurrence, la demande, les prix, etc.) pouvant avoir une influence sur les ventes et donc sur le chiffre d'affaires des entreprises et de l'ENIEM, plus précisément, puisque les méthodes quantitatives ne prennent en considération que les ventes passées et négligent tout autre facteur ayant un impact sur le chiffre d'affaires.

Section 3 : Le contrôle budgétaire des ventes et la performance de l'ENIEM.

Le contrôle budgétaire est un outil de contrôle de gestion indispensable pour les entreprises vu sa contribution dans l'amélioration de leurs performances. L'ENIEM attribue beaucoup d'importance à cette phase qui permet de mesurer le degré de réalisation de ses objectifs et, essentiellement, de faire ressortir et expliquer les insuffisances afin de les corriger et améliorer, par conséquent, les ventes pour les exercices à venir. Dans cette section nous allons présenter :

- La définition du contrôle budgétaire, en général, et du contrôle budgétaire des ventes, en particulier, du point de vue des responsables de l'ENIEM ;
- L'application du contrôle budgétaire des ventes sur les données de l'ENIEM sur une période de trois années ;
- La performance et le rôle de la gestion budgétaire dans l'amélioration de l'entreprise ENIEM.

1- Définition du contrôle budgétaire et du contrôle budgétaire des ventes

Dans ce point, nous allons présenter les réponses que nous avons obtenues lors de nos différents entretiens avec les responsables de l'ENIEM ainsi que les réponses que nous avons synthétisées en traitant le questionnaire. Ces réponses résument les points de vue des responsables de l'ENIEM quant à la définition du :

- Contrôle budgétaire ;
- Contrôle budgétaire des ventes.

1-1 Définition du contrôle budgétaire

Selon les responsables de l'ENIEM, le contrôle budgétaire représente une branche du contrôle de gestion qui permet d'analyser la performance par la comparaison de ce qui était prévu à ce qui s'est réellement réalisé. Celle-ci est donc un processus qui se situe après l'action et qui permet de dégager des écarts pour faire ressortir et expliquer les causes permettant de mettre en place les mesures correctives jugées souhaitables.

1-2 Définition du contrôle budgétaire des ventes

Le contrôle budgétaire des ventes, selon les responsables de l'ENIEM, est le fait de comparer le chiffre d'affaires réel au chiffre d'affaires prévisionnel pour vérifier le degré d'atteinte de l'objectif des ventes fixé sur la base l'écart dégagé. Ce dernier est réparti en écarts sur quantités et en écart sur prix pour une meilleure analyse et compréhension de l'origine des dysfonctionnements. Après l'analyse de ces différents écarts, il est mis en place des actions correctives.

Après ces brèves définitions, nous présentons, ci-après, une application du contrôle budgétaire des ventes, au cas de l'ENIEM, durant la période allant de 2015 à 2017.

2- Application du contrôle budgétaire des ventes au sein de l'ENIEM

Pour procéder à l'étude du contrôle budgétaire des ventes appliqué à l'ENIEM, nous allons calculer d'abord les écarts sur chiffre d'affaires les exercices 2015, 2016 et 2017. Le calcul de ces écarts nous permet de cerner et d'analyser les causes des écarts sur prix et sur quantités.

Les tableaux n°19, 20 et 21 résument les écarts des ventes de l'ENIEM que nous avons calculés pour les années 2015, 2016 et 2017.

Remarque :

Au sein de l'ENIEM, le prix de gros HT préétabli est toujours utilisé comme le prix de gros HT réel et c'est ce prix qui est appliqué aux ventes, ce qui donne :

$$\text{Prix unitaire prévu} = \text{prix unitaire réel}$$

Afin de mieux présenter notre travail, nous allons procéder de cette manière :

- Expliquer dans un premier temps, les calculs effectués dans ces trois tableaux tout en présentant les formules de calcul et en donnant le rôle de chacun des calculs effectués ;
- Commenter dans un deuxième temps et interpréter les résultats obtenus.

Explications des calculs effectués dans les tableaux :

De manière générale, le contrôle budgétaire est basé sur le calcul de la formule suivante :

$$\text{Ecart} = \text{réalisation (R)} - \text{prévision (P)}$$

Ce qui nous permet d'écrire la formule ci-après relative au budget des ventes :

$$\text{Ecart sur chiffre d'affaires} = \text{chiffre d'affaires réel} - \text{chiffre d'affaires prévisionnel}$$

Ainsi, après avoir calculé les écarts sur chiffre d'affaires, il est important de procéder au calcul de l'écart sur quantité et l'écart sur prix. Le calcul de ces deux écarts nous permet d'analyser et de faire ressortir les causes de l'écart sur chiffre d'affaires. Ainsi :

$$\text{Ecart sur quantités} = (\text{quantité réelle} - \text{quantité prévisionnelle}) \times \text{le prix préétabli}$$

Et

$$\text{Ecart sur prix} = (\text{prix réel} - \text{prix prévisionnel}) \times \text{la quantité réelle}$$

Tableau n°19 : Les écarts sur les ventes de l'exercice 2015.

| DESIGNATIONS DES PDTS | PRIX DE GROS HT | PREVISIONS | | REALISATION | | ECRT SUR CHIFFRE D'AFFAIRES | ECART SUR QUANTITES | ECART SUR PRIX | TAUX DE REALISATION |
|------------------------------|-----------------|------------|---------------|-------------|---------------|-----------------------------|---------------------|----------------|---------------------|
| | | QTT | VALEUR | QTT | VALEUR | | | | |
| REFRIGERATEUR 240 L | 17 013,39000 | 2 850 | 48 488 162 | 2 560 | 43 554 278 | -4 933 883 | -4 933 883,10 | 0 | 90% |
| REFRIGERATEUR 320 L | 24 652,51000 | 20 000 | 493 050 200 | 17 459 | 430 408 172 | -62 642 028 | -62 642 027,91 | 0 | 87% |
| CONG BAHUT 1301 | 34 349,30000 | 3 550 | 121 940 015 | 2 360 | 81 064 348 | -40 875 667 | -40 875 667,00 | 0 | 66% |
| ARMOIRE VITREE 1597 N AV | 54 829,87000 | 2 460 | 134 881 480 | 1 142 | 62 615 712 | -72 265 769 | -72 265 768,66 | 0 | 46% |
| CONSERVATEUR D 500 | 39 671,02000 | 1 800 | 71 407 836 | 2 215 | 87 871 309 | 16 463 473 | 16 463 473,30 | 0 | 123% |
| REF NO FROST HD 520 FW S | 38 703,43000 | 5 000 | 193 517 150 | 5 107 | 197 658 417 | 4 141 267 | 4 141 267,01 | 0 | 102% |
| S/T QTES FROID | | 35 660 | 1 063 284 843 | 30 843 | 903 172 236 | -160 112 606 | -160 112 606 | 0 | 85% |
| CUISINIERE 6520 BCT | 19 468,19000 | 33 000 | 642 450 270 | 32 560 | 633 884 266 | -8 566 004 | -8 566 003,60 | 0 | 99% |
| CUISINIERE 6520 NCT | 22 871,16000 | 3 300 | 75 474 828 | 2 109 | 48 235 276 | -27 239 552 | -27 239 551,56 | 0 | 64% |
| CUISINIERE 6535 INOX | 26 353,28000 | 10 900 | 287 250 752 | 8 615 | 227 033 507 | -60 217 245 | -60 217 244,80 | 0 | 79% |
| S/T QTES CUISSON | | 47 200 | 1 005 175 850 | 43 284 | 909 153 050 | -96 022 800 | -96 022 799,96 | 0 | 90% |
| CLIMAT SPLIT 12000 BTU | 30 720,85000 | 7 000 | 215 045 950 | 8 302 | 255 044 497 | 39 998 547 | 39 998 546,70 | 0 | 119% |
| CLIMAT SPLIT 18000 BTU | 40 396,71000 | 10 000 | 403 967 100 | 11 583 | 467 915 092 | 63 947 992 | 63 947 991,93 | 0 | 116% |
| MACHINE A LAVER 7 KG BLNACHE | 29 027,58000 | 12 400 | 359 941 992 | 10 669 | 309 695 251 | -50 246 741 | -50 246 740,98 | 0 | 86% |
| MACHINE A LAVER 7 KG SILVER | 29 833,90000 | 1 500 | 44 750 850 | 1 250 | 37 292 375 | 44 750 850 | -7 458 475,00 | 0 | 83% |
| R G N | 20 803,10000 | 9 570 | 199 085 667 | 9 704 | 201 873 282 | 2 787 615 | 2 787 615,40 | 0 | 101% |
| CHAUFFE EAU 10 L | 10 473,29000 | 20 500 | 214 702 445 | 24 475 | 256 333 773 | 41 631 328 | 41 631 327,75 | 0 | 119% |
| S/T QTES CLIMATISATION | | 60 970 | 1 437 494 004 | 65 983 | 1 528 154 270 | 90 660 266 | 90 660 265,80 | 0 | 106% |
| TOTAL | | 143 830 | 3 505 954 697 | 140 110 | 3 340 479 556 | -165 475 141 | -165 475 140,52 | 0 | 95% |

Source : Elaboré sur la base des données de l'ENIEM, Septembre 2019.

Tableau n°20 : Les écarts sur les ventes de l'exercice 2016.

| DESIGNATIONS DES PDTS | PRIX DE GROS HT | PREVISIONS | | REALISATION | | ECART SUR CHIFFRE D'AFFAIRES | ECART SUR QUANTITES | ECART SUR PRIX | TAUX DE REALISATION |
|-------------------------------|-----------------|----------------|----------------------|----------------|----------------------|------------------------------|---------------------|----------------|---------------------|
| | | QTT | VALEUR | QTT | VALEUR | | | | |
| REFRIGERATEUR 240 L | 17 658,44000 | 3 900 | 68 867 916 | 1 711 | 30 213 591 | -38 654 325,16 | -38654325,16 | 0 | 44% |
| REFRIGERATEUR 320 L | 24 652,51000 | 9 000 | 221 872 590 | 8 050 | 198 452 706 | -23 419 884,50 | -23419884,5 | 0 | 89% |
| CONG BAHUT 1301 | 35 961,94000 | 2 500 | 89 904 850 | 1 670 | 60 056 440 | -29 848 410,20 | -29848410,2 | 0 | 67% |
| ARMOIRE VITREE 1597 N AV | 54 829,87000 | 2 000 | 109 659 740 | 1 499 | 82 189 975 | -27 469 764,87 | -27469764,87 | 0 | 75% |
| CONSERVATEUR D 500 | 47 129,80000 | 1 500 | 70 694 700 | 1 663 | 78 376 857 | 7 682 157,40 | 7682157,4 | 0 | 111% |
| REF NO FROST HD 520 FW S | 44 508,95000 | 8 000 | 356 071 600 | 9 391 | 417 983 549 | 61 911 949,45 | 61911949,45 | 0 | 117% |
| S/T QTES FROID | | 26 900 | 917 071 396 | 23 984 | 867 273 118 | -49 798 278 | -49798277,88 | 0 | 95% |
| CUISINIERE 6520 BCT | 24 028,38000 | 24 400 | 586 292 472 | 12 528 | 301 027 545 | -285 264 927,36 | -285264927,4 | 0 | 51% |
| CUISINIERE 6520 NCT | 26 666,60000 | 6 000 | 159 999 600 | 5 380 | 143 466 308 | -16 533 292,00 | -16533292 | 0 | 90% |
| CUISINIERE 6535 INOX | 27 576,20000 | 8 000 | 220 609 600 | 4 570 | 126 023 234 | -94 586 366,00 | -94586366 | 0 | 57% |
| S/T QTES CUISSON | | 38 400 | 966 901 672 | 22 478 | 570 517 087 | -396 384 585 | -396384585,4 | 0 | 59% |
| CLIMAT SPLIT 12000 BTU | 30 720,85000 | 6 900 | 211 973 865 | 5 591 | 171 760 272 | -40 213 592,65 | -40213592,65 | 0 | 81% |
| CLIMAT SPLIT 18000 BTU | 40 396,71000 | 9 700 | 391 848 087 | 6 788 | 274 212 867 | -117 635 219,52 | -117635219,5 | 0 | 70% |
| MACHINE A LAVER 7 KG BLNACHE | 33 865,51000 | 9 000 | 304 789 590 | 6 241 | 211 354 648 | -93 434 942,09 | -93434942,09 | 0 | 69% |
| MACHINE A LAVER 7 KG SILVER | 35 075,00000 | 3 000 | 105 225 000 | 2 030 | 71 202 250 | -34 022 750,00 | -34022750 | 0 | 68% |
| R G N | 21 147,97000 | 22 000 | 465 255 340 | 14 679 | 310 431 052 | -154 824 288,37 | -154824288,4 | 0 | 67% |
| CHAUFFE EAU 10 L | 10 473,29000 | 25 000 | 261 832 250 | 19 560 | 204 857 552 | -56 974 697,60 | -56974697,6 | 0 | 78% |
| S/T QTES CLIMATISATION | | 75 600 | 1 740 924 132 | 54 889 | 1 243 818 642 | -497 105 490 | -497105490,2 | 0 | 71% |
| TOTAL | | 140 900 | 3 624 897 200 | 101 351 | 2 681 608 847 | -943 288 353,47 | -943288353,5 | 0 | 74% |

Source : Elaboré sur la base des données de l'ENIEM, Septembre 2019.

Tableau n°21 : Les écarts sur les ventes de l'exercice 2017.

| DESIGNATIONS DES PDTS | PRIX DE GROS HT | PREVISIONS | | REALISATION | | Ecart sur chiffre d'affaires | ECART SUR QUANTITES | ECART SUR PRIX | TAUX DE REALISATION |
|------------------------------|-----------------|------------|---------------|-------------|---------------|------------------------------|---------------------|----------------|---------------------|
| | | QTT | VALEUR | QTT | VALEUR | | | | |
| REFRIGERATEUR 240 L | 17 678,77000 | 3 500 | 61 875 695 | 2 525 | 44 638 894 | -17 236 800,75 | -17236800,75 | 0 | 72% |
| REFRIGERATEUR 320 L | 24 734,42000 | 4 500 | 111 304 890 | 5 061 | 125 180 900 | 13 876 009,62 | 13876009,62 | 0 | 112% |
| CONG BAHUT 1301 | 35 991,76000 | 2 300 | 82 781 048 | 1 865 | 67 124 632 | -15 656 415,60 | -15656415,6 | 0 | 81% |
| ARMOIRE VITREE 1597 N AV | 54 859,68000 | 1 640 | 89 969 875 | 1 107 | 60 729 666 | -29 240 209,44 | -29240209,44 | 0 | 68% |
| CONSERVATEUR D 500 | 47 169,81000 | 2 000 | 94 339 620 | 1 739 | 82 028 300 | -12 311 320,41 | -12311320,41 | 0 | 87% |
| REF NO FROST HD 520 FW S | 44 553,67000 | 19 040 | 848 301 877 | 11 302 | 503 545 578 | -344 756 298,46 | -344756298,5 | 0 | 59% |
| S/T QTES FROID | | 32 980 | 1 288 573 005 | 23 599 | 883 247 970 | -405 325 035,04 | -405325035 | 0 | 69% |
| CUISINIERE 6520 BCT | 24 100,21000 | 19 120 | 460 796 015 | 11 661 | 281 032 549 | -179 763 466,39 | -179763466,4 | 0 | 61% |
| CUISINIERE 6520 NCT | 27 033,45000 | 4 585 | 123 948 368 | 4 706 | 127 219 416 | 3 271 047,45 | 3271047,45 | 0 | 103% |
| CUISINIERE 6535 INOX | 28 856,83000 | 9 300 | 268 368 519 | 5 258 | 151 729 212 | -116 639 306,86 | -116639306,9 | 0 | 57% |
| S/T QTES CUISSON | | 33 005 | 853 112 902 | 21 625 | 559 981 177 | -293 131 725,80 | -293131725,8 | 0 | 66% |
| CLIMAT SPLIT 12000 BTU | 35 198,99000 | 9 000 | 316 790 910 | 13 560 | 477 298 304 | 160 507 394,40 | 160507394,4 | 0 | 151% |
| CLIMAT SPLIT 18000 BTU | 41 144,76000 | 9 000 | 370 302 840 | 15 888 | 653 707 947 | 283 405 106,88 | 283405106,9 | 0 | 177% |
| MACHINE A LAVER 7 KG BLNACHE | 33 930,55000 | 6 100 | 206 976 355 | 4 769 | 161 814 793 | -45 161 562,05 | -45161562,05 | 0 | 78% |
| MACHINE A LAVER 7 KG SILVER | 35 119,71000 | 5 200 | 182 622 492 | 4 163 | 146 203 353 | -36 419 139,27 | -36419139,27 | 0 | 78% |
| R G N | 21 166,96000 | 20 000 | 423 339 200 | 19 712 | 417 243 116 | -6 096 084,48 | -6096084,48 | 0 | 78% |
| CHAUFFE EAU 10 L | 10 543,84000 | 24 000 | 253 052 160 | 12 351 | 130 226 968 | -122 825 192,16 | -122825192,2 | 0 | 51% |
| S/T QTES CLIMATISATION | | 73 300 | 1 753 083 957 | 70 443 | 1 986 494 480 | 233 410 523,32 | 233410523,3 | 0 | 113% |
| TOTAL | | 139 285 | 3 894 769 864 | 115 667 | 3 429 723 627 | -465 046 237,52 | -465046237,5 | 0 | 88% |

Source : Elaboré sur la base des données de l'ENIEM, Septembre 2019.

Pour mesurer le taux d'atteinte de l'objectif fixé, nous avons alors calculé pour les trois exercices 2015/2016/2017 le ratio suivant :

$$\text{Taux de réalisation} = \frac{\text{réalisation}}{\text{prévision}} \times 100$$

Il ressort de l'application de ces formules que :

- L'écart constaté permet de conclure si l'entreprise atteint ou non les objectifs fixés. Ainsi si :
 - L'écart constaté est nul, cela veut dire que l'entreprise a atteint de justesse ses objectifs ;
 - L'écart est négatif, cela signifie que l'entreprise en question n'a pas atteint ses objectifs de vente. Cette situation peut être expliquée par diverses raisons et causes auxquelles l'entreprise est tenue de faire face afin d'apporter les mesures correctives avant que la situation ne s'aggrave ;
 - L'écart est positif, ceci signifie que l'entreprise a dépassé les objectifs qu'elle s'est fixé. Ce qui est synonyme de l'efficacité réalisé. Ceci a un impact positif la situation financière de l'entreprise. Cependant, cette situation ne l'empêche pas de chercher la cause de ce dépassement, à savoir si l'écart est dû à la bonne gestion, et dans ce cas, nous pouvons dire que l'entreprise st efficace, efficiente et performante mais si cela est dû à un imprévu, cela doit faire l'objet de nouvelles prévisions pour éviter que ce même imprévu ait un impact négatif sur l'entreprise.
- S'agissant du taux de réalisation, celui-ci nous permet de déterminer à quel degré l'entreprise a atteint ses objectifs. En effet, ce taux donne une information sur l'atteinte des objectifs de vente avec précision et justesse, ou bien avec un taux très bas ou bien encore avec un taux satisfaisant. Le calcul du taux d'atteinte des objectifs permet d'avoir une idée sur l'entreprise, sa rentabilité ainsi que sur sa performance et son degré d'efficacité.

Interprétation des résultats :

La lecture des tableaux ci-dessus, fait ressortir :

- **Un écart sur chiffre d'affaires de l'unité froid** qui est de **-160 112 606DA** pour 2015, de **-49 798 277,88 DA** pour 2016 et de **-405 325 035 DA** pour 2017. Cet écart est négatif pour tous les exercices. Il est donc défavorable. Pour comprendre la cause de cet écart, nous avons calculé l'écart sur quantité et l'écart sur prix comme suit :
 - L'écart sur quantité de l'unité froid est de **-160 112 606DA** pour 2015, de **-49 798 277,88 DA** pour 2016 et de **-405325035 DA** pour 2017 ;
 - L'écart sur prix de l'unité froid est de **0 DA** pour les exercices 2015,2016 et 2017.

- **L'écart sur chiffre d'affaires de l'unité cuisson** est de **-96 022 800 DA** pour 2015, de **-396 384 585 DA** pour 2016 et **-293 131 725,80 DA** pour 2017, ce qui est défavorable durant tous les exercices puisque l'écart est négatif.
 - L'écart sur quantité de cette unité est de **-96 022 799,96 DA** pour 2015, de **-396384585,4 DA** pour 2016 et de **-293131725,8 DA** pour 2017 ;
 - L'écart sur prix de l'unité cuisson est de **0 DA** pour tous les exercices.
- **L'écart sur chiffre d'affaires de l'unité climatisation** est de **90 660 266 DA** pour 2015, de **-497 105 490 DA** pour 2016 et de **233 410 523,32 DA** pour 2017. L'écart sur chiffre d'affaires dans cette unité est positif pour les deux exercices 2015 et 2017, cet écart est donc favorable pour ces deux années et défavorable pour l'exercice 2016.
 - L'écart sur quantité dans cette unité de **90 660 265,80 DA** pour 2015, de **-497105490,2 DA** pour 2016 et de **233410523,3 DA** pour 2017 ;
 - L'écart sur prix de l'unité climatisation est de **0 DA** pour tous les exercices.
- **L'écart sur chiffre d'affaires total** est de **-165 475 141DA** pour 2015, de **943288353,47 DA** pour 2016 et de **-465 046 237,52 DA** pour 2017. L'écart sur chiffre d'affaires total est négatif et donc défavorable pour tous les exercices. Par rapport au chiffre d'affaires total on trouve aussi :
 - Un écart sur quantité du chiffre d'affaires total de **-165 475 140,52 DA** pour 2015, de **-943288353,5 DA** pour 2016 et de **-465046237,5DA** pour 2017 ;
 - Un écart sur prix du chiffre d'affaires total est de **0 DA** pour tous les exercices.

Ainsi, Les écarts sur chiffre d'affaires total de ces trois exercices peuvent être synthétisés dans le tableau suivant :

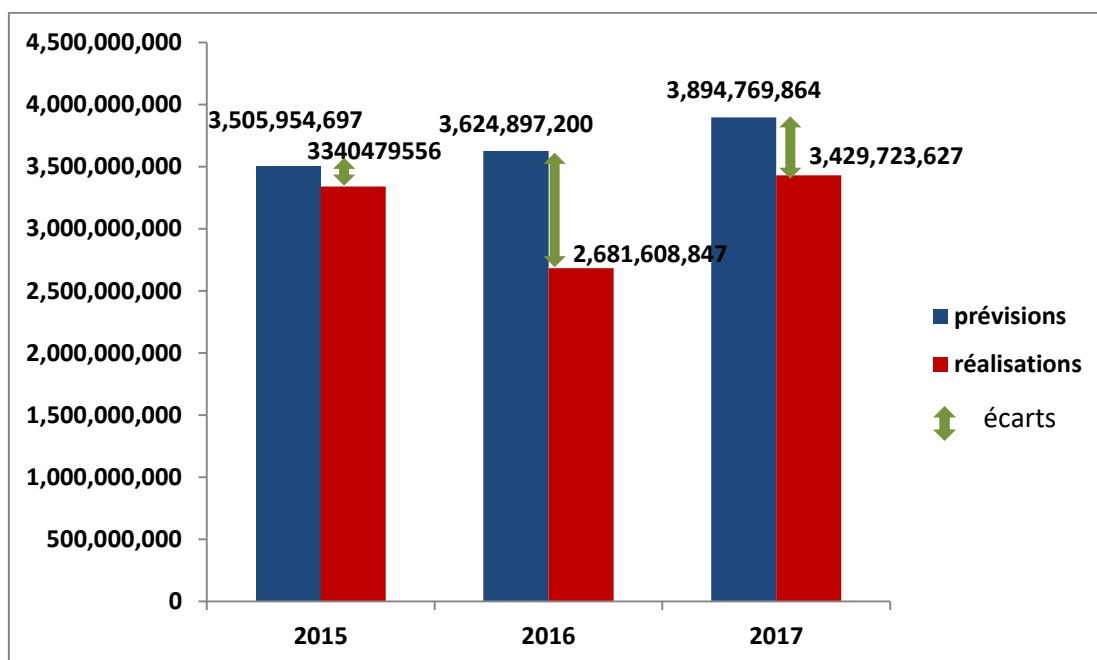
Tableau n°22 : Les écarts sur CA total de l'ENIEM pour les exercices 2015, 2016 et 2017 en DA.

| Années | 2015 | 2016 | 2017 |
|--------------------|--------------|-----------------|-----------------|
| Total prévisions | 3505954 697 | 3 624 897 200 | 3 894 769 864 |
| Total réalisations | 3340479556 | 2 681 608 847 | 3 429 723 627 |
| Ecarts | -165 475 141 | -943 288 353,47 | -465 046 237,52 |

Source : Données internes de l'ENIEM, Mars 2019.

Les résultats du tableau n°22 peuvent être illustrés dans l'histogramme suivant :

Schéma n°13 : Ecarts entre les réalisations et les prévisions du CA total de l'ENIEM pour les exercices : 2015, 2016 et 2017.



Source : Elaboré par nous-mêmes sur la base des données de l'ENIEM.

Sur la base des calculs précédents, nous relevons que :

- Les écarts sur quantités ont les mêmes valeurs que les écarts sur chiffres d'affaires et ce dans tous les produits et pour les trois exercices ;
- L'écart sur prix est égal à 0 pour tous les produits et pour tous les exercices. Cela peut être expliqué par le fait que l'ENIEM utilise le prix unitaire prévu comme prix réel d'où l'écart sur prix est toujours nul. Ce qui signifie que les écarts constatés sur le chiffre d'affaires sont toujours dû à l'écart sur les quantités vendues, que ce soit un écart favorable ou bien défavorable.

Pour les trois exercices, les écarts dans la majorité des produits sont défavorables, ce qui signifie que l'entreprise n'a pas atteint ses objectifs. Les taux de réalisation dans chaque année sont inférieurs à 100%. Toutes fois, on note que ces taux restent souvent proches de 100%. Donc même si l'entreprise n'a pas atteint ses objectifs, elle reste tout de même proche de ses prévisions. Par exemple dans l'unité Froid, les taux de réalisation sont de **85%** pour 2015, de **95%** pour 2016 et de **69%** pour 2017. Ces taux sont donc supérieurs à 50%, ce qui peut être satisfaisant dans un environnement instable et difficile à prévoir. En ce qui concerne les causes de ces écarts, nous prouvons citer :

- L'intensité de la concurrence;
- L'évolution technologique jugée rapide et difficile à suivre;
- Les problèmes de gestion interne ;
- Le climat social de l'ENIEM (les conflits).

Par contre, les produits de climatisation se montrent favorables avec un taux de réalisation dépassant les 100%, soit 113% pour 2017 et 106% pour 2015, ceci peut s'expliquer par :

- Les changements climatiques qui ont fait que l'été soit vraiment intense ces dernières années, ce qui a fait augmenter la demande de ces produits ;
- La qualité de ces produits qui est jugée meilleure que ce soit en termes de design (esthétique) ou bien en termes de la tenue et de la résistance comparés aux autres produits sur le marché ;

Après avoir interprété les écarts sur chiffre d'affaires, sur quantité et sur prix, et afin d'analyser l'évolution du chiffre d'affaires durant la période 2015-2017, nous procédons au calcul du taux d'évolution du chiffre d'affaires comme il apparaît dans le tableau n°23 suivant :

Tableau n°23 : Taux d'évolution du chiffre d'affaires de 2015 à 2017.

| DESIGNATIONS DES PDTS | REALISATIO N 2015 | REALISATION 2016 | REALISATION 2017 | TAUX D'EVOLUTION 2016 | TAUX D'EVOLUTION 2017 |
|---------------------------------|----------------------|---------------------|---------------------|-----------------------------|-----------------------------|
| REFRIGERATEUR 240 L | 43554278,4 | 30213590,84 | 44638894,25 | -31% | 48% |
| REFRIGERATEUR 320 L | 430408172,1 | 198452705,5 | 125180899,6 | -54% | -37% |
| CONG BAHUT 1301 | 81064348 | 60056439,8 | 67124632,4 | -26% | 12% |
| ARMOIRE VITREE 1597 N AV | 62615711,54 | 82189975,13 | 60729665,76 | 31% | -26% |
| CONSERVATEUR D 500 | 87871309,3 | 78376857,4 | 82028299,59 | -11% | 5% |
| REF NO FROST HD 520 FW S | 197658417 | 417983549,5 | 503545578,3 | 111% | 20% |
| S/T QTES FROID | 903172236,3 | 867273118,1 | 883247970 | -4% | 2% |
| CUISINIERE 6520 BCT | 633884266,4 | 301027544,6 | 281032548,8 | -53% | -7% |
| CUISINIERE 6520 NCT | 48235276,44 | 143466308 | 127219415,7 | 197% | -11% |
| CUISINIERE 6535 INOX | 227033507,2 | 126023234 | 151729212,1 | -44% | 20% |
| S/T QTES CUISSON | 909153050 | 570517086,6 | 559981176,7 | -37% | -2% |
| CLIMAT SPLIT 12000 BTU | 255044496,7 | 171760272,4 | 477298304,4 | -33% | 178% |
| CLIMAT SPLIT 18000 BTU | 467915091,9 | 274212867,5 | 653707946,9 | -41% | 138% |
| MACHINE A LAVER 7 KG BLNACHE | 309695251 | 211354647,9 | 161814793 | -32% | -23% |
| MACHINE A LAVER 7 KG SILVER | 37292375 | 71202250 | 146203352,7 | 91% | 105% |
| R G N | 201873282,4 | 310431051,6 | 417243115,5 | 54% | 34% |
| CHAUFFE EAU 10 L | 256333772,8 | 204857552,4 | 130226967,8 | -20% | -36% |
| S/TQTES CLIMATISATION | 1528154270 | 1243818642 | 1986494480 | -19% | 60% |
| TOTAL | 3340479556 | 2681608847 | 3429723627 | -20% | 28% |

Source : Elaboré sur la base des données de l'ENIEM, Septembre 2019.

Nous retenons que le taux d'évolution est déterminé par la formule suivante :

$$\text{Taux d'évolution} = [(r\acute{e}alisation N - r\acute{e}alisation N-1) / r\acute{e}alisation N-1] \times 100$$

D'après les calculs que nous avons effectués, il ressort que dans :

- **L'unité Froid** : Le chiffre d'affaires a baissé de 4% de 2015 à 2016 mais il a augmenté de 2% entre 2016 et 2017 ;
- **L'unité Cuisson** : Le chiffre d'affaires a baissé de 37% de 2015 à 2016 et de 2% à 2017 ;
- **L'unité Climatisation** : Le chiffre d'affaires a baissé de 19% de 2015 à 2016 mais il a ensuite augmenté de 60% de 2016 à 2016.

Pour le **chiffre d'affaires total** nous constatons une baisse de 20% entre 2015 et 2016 et une augmentation de 28% entre 2016 et 2017.

Ces taux montrent la baisse du chiffre d'affaires total de 2015 à 2016. Ceci est dû à la baisse du chiffre d'affaires de toutes les unités durant cette période notamment pour l'unité cuisson avec le taux le plus élevé (-37%). Cette baisse est due à la non-conformité des produits aux nouvelles technologies et aux besoins des clients comme les cuisinières à gaz butane qui n'intéressent plus les clients vu la disponibilité du gaz de ville sur tout le territoire national.

Quant au chiffre d'affaires total durant la période 2016-2017, celui-ci a connu une augmentation de 28% due à l'augmentation du chiffre d'affaires des unités climatisation et froid. En ce qui concerne l'unité cuisson, celui-ci a connu une amélioration malgré que le taux est de -2% puisqu'il a été de -37% lors de la période précédente. Cette amélioration de 2016 à 2017 peut être liée au fait que l'unité cuisson a cessé de produire les anciennes cuisinières et a opté pour de nouveaux modèles pour satisfaire les besoins du client. Comme nous pouvons expliquer l'augmentation remarquable du chiffre d'affaires de l'unité climatisation (60%) et celui de l'unité froid (2%) par le changement climatique qui contraint les clients à demander plus ce type de produits.

3- La performance et le rôle de la gestion budgétaire dans le cas de l'ENIEM

Comme nous l'avons précédemment définie, la performance de l'entreprise est l'atteinte des objectifs fixés. De nos jours, réaliser la performance devient un paramètre important dans la vie des entreprises puisque le plus grand souhait de ces dernières c'est l'atteinte de leurs objectifs.

Pour cela, la gestion budgétaire peut avoir un rôle important dans la mesure et l'amélioration de la performance des entreprises car elle permet grâce à l'élaboration des budgets d'assurer la cohérence, la coopération et surtout la communication entre les centres de responsabilité.

En outre la gestion budgétaire ne s'exerce que dans le cadre de la décentralisation et de la délégation du pouvoir en accordant une certaine autonomie aux responsables des centres de responsabilité, ce qui a un rôle important dans la motivation de ces derniers du fait qu'ils peuvent prendre des décisions qui concernent leur division contrairement aux organisations centralisées où les responsables ne font qu'exécuter et appliquer les décisions de la hiérarchie.

En effet la prévision permet de préparer l'avenir en profitant des atouts et pour faire face aux menaces de façon à atteindre les objectifs en dégagant des écarts favorables. Pour la phase de contrôle, celle-ci vient après l'action, et elle a pour objectif de mesurer le degré de réalisation des objectifs de l'entreprise et détecter les anomalies et les causes du dysfonctionnement pour les corriger et améliorer la performance pour les exercices à venir.

Comme nous avons vu dans le point précédent, le contrôle budgétaire des ventes se base sur le calcul des écarts sur le chiffre d'affaires, et en vue d'analyser les écarts constatés, nous avons procédé au calcul des sous écarts : écart sur prix et écart sur quantité qui nous ont permis de comprendre la cause des différences. Le calcul des écarts effectué dans le point précédent n'est pas une fin en soi puisque le but est bien la recherche des erreurs pour mettre en place des actions correctives dans les plus brefs délais pour qu'elles soient efficaces et améliorer la performance.

Les actions correctives doivent être adoptées aux types des erreurs relevées, ces dernières peuvent être :

- L'ajustement des prévisions ;
- L'ajustement des actions si l'erreur est dans l'exécution des budgets.

A ce titre, dans ce point, nous allons essayer de présenter l'apport que peut avoir la gestion budgétaire plus précisément celle des ventes dans l'amélioration de la performance financière de notre cas d'étude l'ENIEM. Pour ce faire, nous allons nous référer aux indicateurs de la performance financière de la fonction commerciale, déjà vus dans le cadre théorique, en suivant leur évolution puisque l'entreprise ne peut être performante si elle n'arrive pas à améliorer sa situation dans le temps notamment dans l'environnement actuel très agressif où l'entreprise n'améliorant pas sa situation financière risque de disparaître.

En raison de manque de données, nous ne pourrions pas calculer certains indicateurs comme la part de marché ou le taux de couverture du marché de l'ENIEM, mais nous estimons que l'évolution du chiffre d'affaires et le taux de profitabilité sont déjà suffisants pour nous permettre de conclure sur la performance financière de la fonction commerciale vu que nous l'avons déjà mesurée grâce au contrôle budgétaire. Le calcul de ces indicateurs doit donc porter sur les trois années (de 2015 à 2017) auxquelles nous avons appliqué le contrôle budgétaire des ventes.

3-1 Calcul de l'évolution du chiffre d'affaires (CA)

L'évolution du chiffre d'affaires est déterminée par le calcul du taux d'évolution suivant la formule suivante¹ :

$$\frac{\text{chiffre d'affaires global de N} - \text{chiffre d'affaires global N-1}}{\text{chiffre d'affaires global de N-1}} \times 100.$$

Pour pouvoir suivre l'évolution du chiffre d'affaires de l'ENIEM, nous allons nous référer aux données extraites des comptes de résultats des années 2015, 2016 et 2017 représentées dans le tableau n°24 suivant :

Tableau n° 24: Chiffres d'affaires de l'ENIEM des années 2015, 2016 et 2017 en DA.

| Année | 2015 | 2016 | 2017 |
|----------------------------------|------------------|------------------|------------------|
| Chiffre d'affaires global | 5 381 308 657,82 | 4 423 792 399,10 | 3 904 452 065,17 |

Source : Données internes de l'ENIEM, Septembre 2019.

Le calcul du taux d'évolution du chiffre d'affaires pour la période 2015-2017 donne les résultats présentés dans le tableau n°25 ci-après :

Tableau n° 25: Taux d'évolution du chiffre d'affaires global de l'ENIEM entre 2015 et 2017.

| années | Taux d'évolution |
|--------------------|---|
| Entre 2015 et 2016 | $\frac{4\,423\,792\,399,10 - 5\,381\,308\,657,82}{5\,381\,308\,657,82} \times 100 = -17,79\%$ |
| Entre 2016 et 2017 | $\frac{3\,904\,452\,065,17 - 4\,423\,792\,399,10}{4\,423\,792\,399,10} \times 100 = -11,74\%$ |

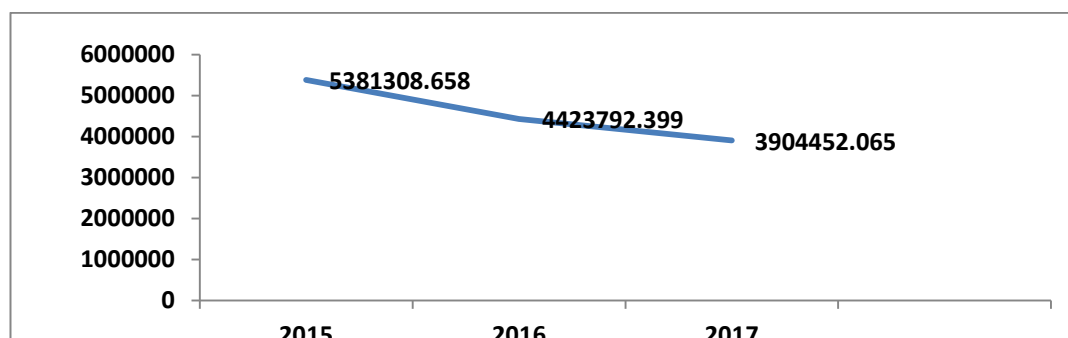
Source : Elaboré par nous-mêmes sur la base des données de l'ENIEM.

Nous remarquons par ces calculs que le taux d'évolution entre 2015 et 2016 est de **-17,79%** ce qui signifie que le chiffre d'affaires global de l'ENIEM a connu une baisse de **17,79%** entre ces deux exercices, et qu'entre 2016 et 2017 le taux est de **-11,74%**, ceci signifie que le chiffre d'affaires global a encore diminué de **11,74%** même si cette baisse est moins importante par rapport à la première période.

Afin de mieux faire ressortir cette évolution, nous illustrons ces résultats par le graphe n°7 suivant :

¹ George LANGLOIS, Michèle MOLLET, « Manuel de gestion financière », édition BERTI, Alger, 2001, P72.

Grphe n° 7: Représentation graphique de l'évolution du CA global de l'ENIEM entre 2015 et 2017 en KDA.



Source : Elaboré par nous-mêmes sur la base des données de l'ENIEM.

3-2 Calcul du taux de profitabilité de l'ENIEM pour les exercices 2015, 2016 et 2017

Le taux de profitabilité est le taux qui mesure la capacité de l'entreprise à dégager un profit à partir de ses ventes. Celui-ci se calcule comme suit¹ :

$$\text{Taux de profitabilité} = \frac{\text{résultat net comptable}}{\text{chiffre d'affaires HT}} \times 100$$

Ainsi, pour pouvoir calculer ce taux dans le cas de l'ENIEM, nous allons utiliser les données figurant dans les comptes de résultats des trois exercices 2015, 2016 et 2017 que nous avons synthétisés dans le tableau n°26 ci-dessous :

Tableau n°26 : Le résultat net comptable et le CA global de l'ENIEM pour la période 2015-2017 en DA.

| Années | 2015 | 2016 | 2017 |
|---------------------------------|------------------|-------------------|------------------|
| Chiffre d'affaire global | 5 381 308 657,82 | 4 423 792 399,10 | 3 904 452 065,17 |
| Résultat net comptable | -910 482 042,40 | -1 062 262 089,84 | -378 089 119,36 |

Source : Données de l'ENIEM, Septembre 2019.

Les calculs que nous avons effectués sont présentés dans le tableau n°27 suivant :

Tableau n°27: Calcul du taux de profitabilité pour les exercices 2015, 2016 et 2017.

| Année | Taux de profitabilité |
|-------|--|
| 2015 | $\frac{-910\,482\,042,40}{5\,381\,308\,657,82} \times 100 = -16,92\%$ |
| 2016 | $\frac{-1\,062\,262\,089,84}{4\,423\,792\,399,10} \times 100 = -24,01\%$ |
| 2017 | $\frac{-378\,089\,119,36}{3\,904\,452\,065,17} \times 100 = -9,68\%$ |

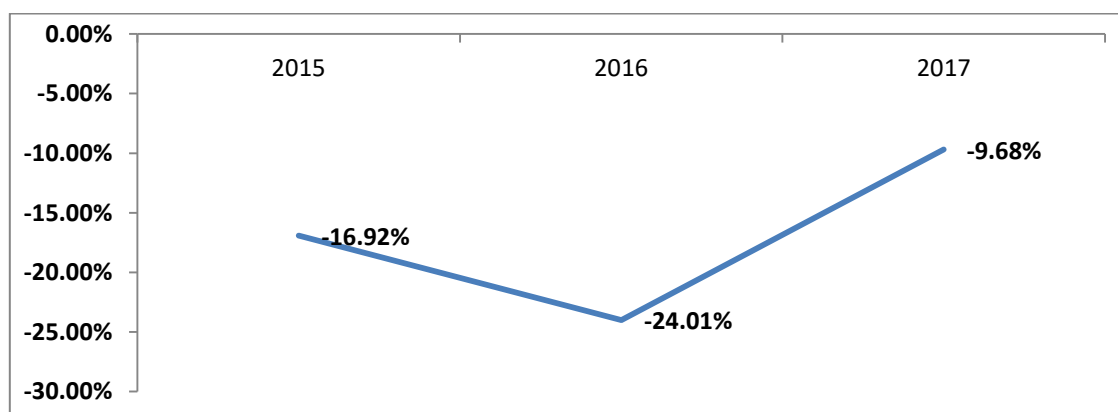
Source : Elaboré par nous-mêmes sur la base des données de l'ENIEM.

¹ HOAREAU CHRISTIAN, « Maitriser le diagnostic financier », 3ème édition Revue fiduciaire, 2008, P88.

Nous constatons du tableau n°25 que le taux de profitabilité de l'entreprise ENIEM est négatif pour les trois exercices, ce qui signifie que l'ENIEM ne dégage pas de profit mais plutôt une perte surtout pour l'année 2016 où le taux de profitabilité était de **-24,01%**, pour l'année 2017.

Cependant, nous pouvons avancer que même si l'entreprise avait enregistré une perte, la situation s'est beaucoup améliorée par rapport aux années précédentes vu que le taux de profitabilité est passé de **-24,01%** en 2016 à **-9,68%** en 2017 soit donc une hausse du taux de profitabilité de **59,68%**, ce qui est synonyme de l'amélioration de la situation financière de l'entreprise (graphe n°8).

Graphe n°8 : Evolution du taux de profitabilité de l'entreprise ENIEM entre 2015 et 2017.



Source : Elaboré par nous-mêmes sur la base des données de l'entreprise, Septembre 2019.

Les indicateurs calculés montrent que l'entreprise ENIEM n'a pas de performance financière puisque le taux d'évolution montre que le chiffre d'affaires a diminué tout au long des trois exercices mais la diminution est importante de 2015 à 2016 que de 2016 à 2017. Aussi, nous avons vu que l'ENIEM a réalisé une perte durant cette période mais la perte de l'exercice 2015 est légère comparée à celle enregistrée en 2016, et le résultat s'est amélioré de 2016 à 2017 passant de **-1 062 262 089,84DA** à **-378 089 119,36 DA** soit un taux d'amélioration de **64,40%**.

Par ailleurs, en comparant les résultats du contrôle budgétaire aux résultats obtenus par les indicateurs financiers, nous pouvons bien remarquer que les deux outils montrent que la situation financière de l'ENIEM de 2015 à 2016 s'est beaucoup dégradée puisque le taux de réalisation est passé de **95%** en 2015 à **74%** en 2016 mais cette dernière s'est ensuite améliorée de 2016 à 2017 en passant de **74%** à **88%**. Nous avons constaté que l'origine des écarts obtenus était toujours les quantités vendues qui étaient inférieures à celles prévues, et que l'ENIEM ne constate pas d'écart sur prix puisque le prix réel est toujours égal à celui qu'elle a prévu, donc la diminution du chiffre d'affaires peut être expliquée seulement par la diminution des quantités vendues. La diminution de ces dernières peut avoir plusieurs causes telles que :

- L'utilisation du prix prévu comme prix réel puisque dans le cas où le prix sur le marché est inférieur à ce prix prévu, la clientèle de l'ENIEM va acheter le produit des autres concurrents ;
- L'incapacité de l'ENIEM à suivre la qualité et les conceptions proposées par ses concurrents.

En ce qui concerne la rentabilité de l'ENIEM, celle-ci n'est pas réalisée vu que l'entreprise a dégagé des pertes durant les trois exercices 2015, 2016 et 2017. Cette situation est due à :

- La difficulté à maîtriser les coûts ;
- L'utilisation des sources de financements coûteuses : la source de financement de l'ENIEM est bien la banque, ce sont donc des crédits bancaires qui augmentent les charges notamment financières et qui impactent sa rentabilité.

En comparant, les résultats obtenus par le calcul des indicateurs de la performance financière aux résultats du contrôle budgétaire, nous pouvons bien voir que toute amélioration dans le degré de réalisation des objectifs de l'ENIEM se répercute sur la performance financière de celle-ci, donc nous pouvons dire que la gestion budgétaire a un rôle majeur dans l'amélioration de la performance financière puisque nous avons remarqué, que durant la première période, le taux de réalisation et le taux de rentabilité sont faibles voire négatifs de 2015 à 2016, et que l'amélioration constatée dans les écarts et dans le taux de réalisation des objectifs de 2016 à 2017 a induit une amélioration du taux de rentabilité (même si ce dernier reste toujours négatif) qui est passé de **-24,01%** en 2016 à **-9,68%** en 2017.

Pour conclure cette section, nous pouvons noter donc que la gestion budgétaire, de manière générale, et celle des ventes, plus précisément, est utilisée au sein de l'ENIEM comme un outil de prévision, de mesure, de contrôle et d'amélioration de la performance financière puisque :

- Elle permet l'aboutissement à court terme des objectifs qu'elle fixe sur le long terme grâce à la phase de prévision ;
- Elle assure la communication et la cohérence des actions entre toutes ses divisions grâce aux budgets qui sont interdépendants ;
- Elle permet de mesurer le degré d'atteinte des objectifs et de détecter les erreurs dans les actions des centres de responsabilité et de mettre en œuvre des actions correctives grâce au contrôle budgétaire dans le but d'améliorer la situation financière des années à venir.

Dans ce chapitre, nous avons présenté dans un premier temps, la démarche suivie par l'entreprise ENIEM pour élaborer son budget des ventes, ainsi que la méthode adoptée pour prévoir ses ventes et établir la ventilation des prévisions annuelles par mois. Ceci nous a permis de comprendre l'effet de la saisonnalité sur les prévisions.

Dans un deuxième temps, nous avons essayé d'appliquer la méthode quantitative de prévision des ventes la plus utilisée à savoir, la méthode des moindres carrés en utilisant les réalisations annuelles des cinq dernières années de l'ENIEM.

Dans un troisième temps, nous avons mené un contrôle budgétaire des ventes en comparant les réalisations aux prévisions de l'ENIEM pour seulement les exercices : 2015, 2016 et 2017.

La différence de la période d'étude, entre l'application du contrôle budgétaire et l'application de la prévision des ventes, peut être expliquée par le fait que nous avons que les réalisations et les prévisions concernant la période allant de 2015 à 2017 ; mais en ce qui concerne l'application de la méthode des moindres carrés, il a fallu avoir les réalisations de cinq années au moins pour pouvoir l'appliquer, ce qui nous a obligé de chercher les réalisations des années 2014 et 2018 que nous avons pu avoir à la dernière minute par une personne travaillant à la DG.

Nous avons terminé cette application au cas de l'ENIEM par le calcul de quelques indicateurs de la performance financière pour la même période (2015 - 2017) dans le but de les comparer aux résultats du contrôle budgétaire et vérifier le lien entre la gestion budgétaire des ventes et la performance de cette entreprise.

CONCLUSION GENERALE

De nos jours, les entreprises évoluent dans un environnement instable et turbulent ce qui rend l'activité des entreprises difficile en raison :

- Du rythme des innovations technologiques ;
- De l'évolution des goûts des consommateurs ;
- Du développement de la concurrence nationale et internationale.

Dans ce contexte, la veille de l'entreprise doit être constante afin d'adapter les programmes d'action et de prévision à ces changements, et c'est pour cette raison que les entreprises ne peuvent s'en passer de la gestion budgétaire qui d'ailleurs prend, de plus en plus, sa place dans la gestion des entreprises et dans l'amélioration de leur performance.

Dans ce cadre, nous avons essayé à partir de ce travail de recherche d'apporter des éléments de réponses, que nous jugeons essentiels, à la question suivante :

Est-ce que la prévision et l'élaboration du budget des ventes permettent à l'entreprise ENIEM l'amélioration de sa performance ?

A travers nos différentes lectures, il ressort que la gestion budgétaire des ventes constitue un outil permettant à l'entreprise d'atteindre les objectifs qu'elle s'est fixés dans la phase de prévision. Cette phase de prévision aide l'entreprise à préparer ses actions et à élaborer le budget des ventes. Ce dernier est considéré comme le budget pivot et le point de départ de toute la construction budgétaire, et qui permet aussi, grâce au contrôle budgétaire des ventes :

- De mesurer le degré d'atteinte de ses objectifs en termes de chiffre d'affaires et de marge ;
- D'analyser les écarts pour comprendre les causes des dysfonctionnements ;
- De mettre en œuvre des actions correctives qui vont permettre d'améliorer sa performance.

Ainsi, la gestion budgétaire contribue à l'amélioration de la performance de l'entreprise en lui permettant la correction des erreurs et la révision de ses plans d'actions. Ceci se fait par l'utilisation des outils de la gestion budgétaire, en particulier, le contrôle budgétaire.

En se référant à l'étude du cas de l'Entreprise Nationale des Industries Electroménager de Tizi-Ouzou (ENIEM), nous pouvons aisément comprendre que le degré d'application des outils de la gestion budgétaire est faible.

En effet, par l'étude du cas de l'ENIEM, nous avons constaté que la méthode utilisée pour la prévision des ventes est une méthode qualitative à savoir, l'étude du marché, et que la gestion budgétaire des ventes n'est pas appliquée correctement au sein de l'ENIEM puisque nous avons constaté qu'il n'y a pas de délégation de pouvoir, il n'y a donc pas de décentralisation qui permet de motiver les responsables des divisions pour atteindre les résultats fixés.

Par ailleurs, on peut dire que nous affirmons les deux hypothèses posées dans l'introduction de ce présent travail, à savoir que :

- Le budget des ventes permet de déterminer les orientations économiques à court terme, et permet par conséquent, une amélioration de la performance des entreprises, ce qui confirme la première hypothèse ;
- Les contrôleurs de gestion calculent les écarts existants entre les données prévisionnelles du budget des ventes et les données réelles. Ces écarts éclairent les décisions et renseignent les managers sur la performance : sont toutes les deux justes et donc à affirmer, ce qui confirme aussi la deuxième hypothèse.

Pour conclure, nous recommandons à l'ENIEM de :

- Réaliser des formations de cadres spécialisés dans les outils de gestion budgétaire. Cette recommandation est primordiale pour une entreprise comme l'ENIEM qui connaît une concurrence très rude dans tous ses segments d'activité ;
- Améliorer le système d'information et de communication afin de saisir de manière permanente et homogène les données relatives aux différents exercices. Ceci va permettre, d'une part, d'avoir une idée sur l'évolution des réalisations et, d'autre part, calculer les taux d'évolution et effectuer la prévision ;
- Revoir sa politique de prix et d'essayer de les modifier en fonction du marché pour ne pas perdre ses clients et donc sa part de marché ;
- Adopter une politique de publicité pour permettre à la clientèle de connaître ses produits.

Bibliographie

Ouvrages :

- ❖ ALAZARD.C, SEPARI.S, « Contrôle de gestion manuel et application », édition DUNOD, Paris, 2007.
- ❖ ANTHONY R, CITE IN, LE DUFF R, CLIQUET G ET VALHEN C-A, «Encyclopédie de gestion et de management», Dalloz, Paris, 1999.
- ❖ BARAS BELAID, « mise en place d'un système de calcul de coût par la méthode ABC » mémoire fin de cycle, 2013.
- ❖ BERGSON.H, « Evolution créatrice », édition PUF, Paris, 1907.
- ❖ BOUQUIN.H, « Comptabilité de gestion », ECONOMICA, 2000.
- ❖ BROWN.B, COCHRAN.S et DALKEY N., « La prévision à long terme par la méthode de DELPHI», DUNOD, 1972.
- ❖ CABANE.P, « Essentiel de la finance à l'usage des managers », édition d'organisation, 2008.
- ❖ CHANDLER, « Organisation et performance des entreprises », ORGANISATION, 1992.
- ❖ COURT.H et LEURION.J, « Comptabilité analytique et budget », tome 2, édition FOUCHER, Paris, 1981.
- ❖ DEMEESTERE.R, LORINO.PH, MOTTIS.N, « Contrôle de gestion et pilotage de l'entreprise », 3eme édition, DUNOD, Paris, 2006.
- ❖ DEPALLENS.G, « Gestion financière de l'entreprise », 4^{ème} édition SIREY, Paris, 1971.
- ❖ DORIATH.B et GOUJET.C, « Gestion prévisionnelle et mesure de la performance, 26 situations professionnelles, 80 exercices », DUNOD, Paris, 2002.
- ❖ DORIATH.B, «Contrôle de gestion », édition DUNOND, Paris, 2005.
- ❖ DORIATH.B, GOUJET.C, « Gestion prévisionnelle, et mesure de la performance », 3ème édition, DUNOD, Paris, 2007.
- ❖ FAYOL.H, « Administration et industrielle générale », DUNOD, Paris, 1916.
- ❖ FAYOL.H, « 14 principes du management », 1916.
- ❖ GERVAIS.M, « Contrôle de gestion et stratégie de l'entreprise », ECONOMICA, 4^{ème} édition, 1991.
- ❖ GERVAIS.M, « Contrôle de gestion », Edition ECONOMICA, 2009.
- ❖ GUEDJ.N, « Le contrôle de gestion pour améliorer la performance de l'entreprise », 3^{ème} édition, Organisation, 2005.
- ❖ HAMINI.H, « Gestion budgétaire prévision et modèles comptable », BERTI, Alger, 2001.
- ❖ HOAREAU CHRISTIAN, « Maitriser le diagnostic financier », 3^{ème} édition Revue fiduciaire ;
- ❖ HORNGREN.CH et BHIMANI.A, « contrôle de gestion et gestion budgétaire », 2^{ème} édition, PEARSON Education, France, 2003.
- ❖ HORNGREN.CH, BHIMANI.A, DATAR.S ET FOSTER.G, « Contrôle de gestion et gestion budgétaire », 3^{ème} édition, NOUVEAUX HORIZONS, Paris, 2006.

- ❖ KHEMAKHEM.A, « La dynamique du contrôle de gestion », 2^{ème} édition, DUNOD, Paris, 1976.
- ❖ KOTTLER.P et DUBOIS.B, « Marketing management », 11^{ème} édition, PUBLI-UNION, Paris, 2000.
- ❖ LAARIBI.M, « Le contrôle de gestion dans les entreprises marocaines », Edition FACOGEM.
- ❖ LANGLOIS.L, BONNIER.C et BRINGER.M, « Contrôle de gestion », BERTI, Paris, 2008.
- ❖ LANGLOIS.L, BONNIER.C et BRINGER.M, « Contrôle de gestion », FOUCHER, Paris, 2006.
- ❖ LAUZEL.P, par ROBERT TELLER, « Contrôle de gestion et budgets », 7^{ème} édition, SIREY, 1994.
- ❖ LOCHARD.J, « La gestion budgétaire : outil de pilotage des managers », Edition d'organisation, Paris, 1998.
- ❖ LONING.H, « Le contrôle de gestion, organisation, outils et pratiques », 3^{ème} édition, DUNOD, Paris, 2008.
- ❖ MARCHESNAY.M, « Economie d'entreprise », Eyrolles Université, Paris, 1991.
- ❖ MAYER.J, «Gestion budgétaire», 9^{ème} édition, BORDAS, Paris, 1984.
- ❖ Philip LORINO, « Méthodes et pratiques de la performance », 3^{ème} édition, ORGANISATION, Paris, 2003.
- ❖ Rod CLARKE, «7 mesures de la performance, pilotage et avenir de l'entreprise », AFNOR, 2004.
- ❖ SAADA.T, BURLAND.A et SIMON.C, « Comptabilité analytique et contrôle de gestion », VUIBERT, 3^{ème} édition, 2008.
- ❖ VOYER.P, « Tableau de bord de gestion et indicateurs de la performance », 2^{ème} Edition, Presse de l'Université de Québec, 2002.
- ❖ ZHERMIE.CH, « Etudes de marché », 3^{ème} édition, SERY, Paris, 1991.

Cours :

- ❖ AIT SALEM, «Cours du module de comptabilité de gestion », enseigné par monsieur AIT SALEM, Master 1.

Mémoires :

- ❖ AISSANI Rima et AISSANI Siham, Elaboration d'un système de contrôle de gestion par la méthode budgétaire, option Comptabilité, Contrôle et Audit, Université Abderrahmane Mira- Bejaia, promotion 2013/ 2014.
- ❖ AZROU Khalef et BERRANE Adel, La contribution du contrôle budgétaire à la performance de l'entreprise, Option Management des organisations, Université Abderrahmane Mira- Bejaia, promotion 2016/2017.

Sites :

- ❖ [http : www.google scholar.fr](http://www.google scholar.fr)
- ❖ [http : www.ressources.aunege.fr](http://www.ressources.aunege.fr)

Liste des tableaux

Tableau n°01 : Le chiffre d'affaires de la société BMT sur une durée de cinq années en k€.

Tableau n°02 : La méthode des moindres carrés appliquée pour le marché P de la société BMT.

Tableau n°03 : Les moyennes de x et y pour le groupe 1 et 2.

Tableau n°04 : Le calcul de a pour le marché E de la société BMT.

Tableau n°05 : Les ventes réalisées par l'ENIEM durant les années 2001-2006 en KDA.

Tableau n°06 : Les ventes mensuelles du tracteur T104 réalisées pendant les années N à N+3.

Tableau n°07 : La tendance non linéaire (les 36 moyennes mobiles centrées de M1 à M36 du tracteur T I04).

Tableau n°08 : Les ventes du tube Y au cours des quatre derniers exercices.

Tableau n°09 : Calcul des indices saisonniers des tubes y.

Tableau n°10 : Calcul des coefficients saisonniers des Tubes Y pour les trimestres T1, T2, T3 et T4.

Tableau n°11 : Exemples d'actions correctives adaptées au type de causes.

Tableau n°12 : Les caractéristiques de la performance interne et externe

Tableau n°13: Le taux d'évolution des différents facteurs relatifs aux ventes.

Tableau n°14: Les prévisions annuelles de quelques produits de l'ENIEM pour l'année N.

Tableau n°15: Le budget des ventes annuel de quelques produits de l'ENIEM pour l'année N.

Tableau n°16 : Le programme commercial mensuel de quelques produits de l'ENIEM pour l'année N.

Tableau n°17: les ventes réelles en quantités du produit chauffe bain 10L G.NATUREL.

Tableau n°18: Calcul de **a** et **b** suivant la méthode des moindres carrés.

Tableau n°19 : Les écarts sur les ventes de l'exercice 2015.

Tableau n°20: Les écarts sur les ventes de l'exercice 2016.

Tableau n°21 : Les écarts sur les ventes de l'exercice 2017.

Tableau n°22 : Les écarts sur CA total de l'ENIEM pour les exercices 2015, 2016 et 2017 en DA.

Tableau n°23 : Taux d'évolution du chiffre d'affaires de 2015 à 2017.

Tableau n° 24: Chiffres d'affaires de l'ENIEM des années 2015, 2016 et 2017 extrait du tableau de compte de résultat.

Tableau n° 25: Taux d'évolution du chiffre d'affaires global de l'ENIEM entre 2015 et 2017.

Tableau n°26: Le résultat net comptable et chiffre d'affaires global de l'ENIEM pour la période 2015-2017 en DA.

Tableau n°27: Calcul du taux de profitabilité pour les exercices 2015, 2016 et 2017.

Liste des schémas et des graphes

Les schémas :

Schéma n°1: De la stratégie aux plans et budgets.

Schéma n°2 : les étapes du processus budgétaire.

Schéma n°3: les étapes de gestion budgétaire d'avant l'action.

Schéma n°4: Les étapes du processus de planification et de la gestion budgétaire.

Schéma n°5 : Calcul des moyennes mobiles.

Schéma n°6 : Le contrôle budgétaire.

Schéma n°7 : Les conditions d'un niveau de performance élevé.

Schéma n°8: La relation entre l'efficacité, d'efficience et la performance.

Schéma n°9 : Le processus du contrôle budgétaire comme outil de mesure de la performance.

Schéma n°10: Organisation générale de l'ENIEM.

Schéma n°11: L'organigramme général de l'ENIEM.

Schéma n°12: L'organigramme de l'unité commerciale de l'entreprise ENIEM.

Schéma no13: Ecart entre les réalisations et les prévisions du CA total de l'ENIEM pour les exercices : 2015, 2016 et 2017.

Les graphes :

Graphe n°1 : Représentation graphique d'une tendance linéaire.

Graphe n°2 : Représentation graphique d'une tendance ajustée par la méthode des moindres carrés.

Graphe n°3: Représentation graphique d'une tendance exponentielle.

Graphe n°4 : Représentation graphique des ventes mensuelles du tracteur T104 réalisées pendant les années N à N+3.

Graphe n°5 : L'ajustement par les moyennes mobiles des ventes mensuelles du tracteur T104 réalisées pendant les années N à N+3.

Grphe n°6 : La représentation graphique des quantités vendues entre 2014 et 2018 et de la quantité prévisionnelle pour 2019 du CB 10L / GN.

Grphe n°7: Représentation graphique de l'évolution du CA global de l'ENIEM entre 2015 et 2017 en KDA.

Grphe n°8 : Evolution du taux de profitabilité de l'entreprise ENIEM entre 2015 et 2017.

Table des matières

| | |
|--|---------------|
| Introduction générale..... | 01 |
| Chapitre 01: Des aspects théoriques de la gestion budgétaire au budget des ventes.... | 07 |
| Section I : Notions de la gestion budgétaire..... | 09 |
| 1- Définition de la gestion budgétaire..... | 09 |
| 2- Présentation des concepts clés de la gestion budgétaire..... | 10 |
| 2-1 La prévision..... | 10 |
| 2-2 Budget..... | 10 |
| 2-2-1 Les objectifs des budgets..... | 11 |
| 2-2-2 Typologie des budgets..... | 12 |
| 2-2-2-1 Selon leur emplacement dans la hiérarchie budgétaire..... | 12 |
| 2-2-2-2 Selon les différentes fonctions..... | 13 |
| 2-3 Les centres de responsabilité..... | 13 |
| 2-3-1 Les caractéristiques d'un centre de responsabilité..... | 14 |
| 2-3-2 Typologie des centres de responsabilité..... | 15 |
| 2-3-2-1 Le centre de coûts..... | 15 |
| 2-3-2-2 Le centre de produits ou de CA..... | 15 |
| 2-3-2-3 Le centre de profits..... | 15 |
| 2-3-2-4 Le centre d'investissements..... | 15 |
| 2-4 La décentralisation..... | 15 |
| 2-5 La stratégie..... | 16 |
| 2-6 Objectif..... | 17 |
| 3- Le rôle et la fonction de la gestion budgétaire..... | 18 |
| 4- Les limites de la gestion budgétaire..... | 19 |
| Section 2 : le processus budgétaire..... | 20 |
| 1-La gestion prévisionnelle (plan stratégique et plan opérationnel)..... | 20 |
| 2- Le processus budgétaire..... | 21 |
| 2-1 La prévision..... | 21 |
| 2-2 La budgétisation..... | 22 |
| 2-3 Le contrôle budgétaire..... | 24 |
| Section 3: Présentation du budget des ventes..... | 27 |
| 1-Définition du budget des ventes..... | 27 |
| 2-Objectifs et élaboration du budget des ventes..... | 28 |
| 2-1 La prévision des ventes..... | 28 |
| 2-2 Les étapes de prévision des ventes..... | 30 |
| 2-3 La budgétisation des ventes..... | 32 |
| Chapitre 02 : Les méthodes de prévision et le contrôle budgétaire des ventes..... | 35 |
| Section 1: Les méthodes de prévision des ventes..... | 37 |
| 1-Les méthodes quantitatives..... | 37 |
| 1-1 Les techniques de prévision pour les produits déjà existants..... | 37 |
| 1-1-1 Les techniques d'extrapolation..... | 37 |
| 1-1-1-1 L'observation préalable sous forme graphique..... | 37 |

| | |
|---|---------------|
| 1-1-1-2 La recherche des tendances générales..... | 38 |
| 1-1-1-2-1 L'ajustement par une fonction mathématique..... | 38 |
| 1-1-1-2-2 Le lissage exponentiel..... | 46 |
| 1-1-1-2-3 La méthode des moyennes mobiles..... | 47 |
| 1-1-1-3 Calcul des coefficients saisonniers..... | 51 |
| 1-1-1-3-1 La méthode des rapports à la tendance..... | 52 |
| 1-1-1-3-2 Par la méthode des moyennes mobiles..... | 52 |
| 1-2 Les techniques de prévision pour les nouveaux produits..... | 55 |
| 1-2-1 L'effet d'innovation..... | 55 |
| 1-2-2 L'effet d'imitation..... | 56 |
| 2- Les méthodes qualitatives..... | 56 |
| 2-1 La méthode de comparaison..... | 56 |
| 2-2 La méthode des sondages d'opinions..... | 56 |
| 2-3 La méthode Delphi..... | 57 |
| 2-4 Les études de marché..... | 58 |
| 3- Les méthodes causales..... | 59 |
| Section 2 : Le contrôle budgétaire des ventes et l'analyse des écarts..... | 61 |
| 1- Définition du contrôle budgétaire..... | 61 |
| 2- Objectifs et utilités du contrôle budgétaire..... | 62 |
| 3- Les étapes du contrôle budgétaire..... | 62 |
| 3-1 Le contrôle avant l'action (à priori)..... | 62 |
| 3-2 Le contrôle pendant l'action..... | 63 |
| 3-3 Le contrôle après l'action (à posteriori)..... | 63 |
| 4- Calcul et analyse des écarts..... | 63 |
| 4-1 La gestion par exception (écarts significatifs)..... | 63 |
| 4-2 Les principes de l'élaboration des écarts..... | 64 |
| 4-3 Le contrôle budgétaire de l'activité commerciale..... | 65 |
| 4-4 Les causes des écarts..... | 66 |
| 5- Les actions correctives..... | 67 |
| 5-1 La nature de l'action corrective..... | 67 |
| 5-2 Les caractéristiques d'une bonne action corrective..... | 68 |
| 6- Les limites du contrôle budgétaire..... | 69 |
| Chapitre 03 : La notion de performance des entreprises..... | 72 |
| Section 1 : Présentation de la performance..... | 73 |
| 1- Définition de la performance..... | 73 |
| 1-1 Les caractéristiques de la performance..... | 75 |
| 1-2 Les objectifs de la performance..... | 75 |
| 2- Les critères d'appréciation de la performance..... | 76 |
| 6- Les types de la performance..... | 78 |
| 6-1 La performance externe..... | 78 |
| 6-2 La performance interne..... | 78 |
| 7- Les dimensions internes de la performance..... | 79 |
| Section 2 : Les indicateurs de la performance..... | 81 |
| 1-La notion d'indicateurs de performance : Fonctions et typologies..... | 81 |
| 1-1 Les fonctions des indicateurs de performance..... | 82 |
| 1-2 Typologies des indicateurs de la performance..... | 82 |
| 3-1 Selon leur positionnement par rapport à l'action..... | 82 |
| 3-2 Leur positionnement par rapport à la structure du pouvoir et de responsabilité..... | 83 |

| | |
|---|------------|
| 4- Les indicateurs de la performance financière..... | 83 |
| 4-1 Taux d'évolution..... | |
| 4-2 La profitabilité..... | 85 |
| 5- Les limites des indicateurs financiers..... | 85 |
| Section 3: Importance de gestion budgétaire dans l'amélioration de la performance des entreprises..... | 86 |
| | |
| Chapitre 04 : La gestion budgétaire des ventes et la performance de l'ENIEM..... | 89 |
| | |
| Section 1 : La démarche de recherche empirique et la présentation de l'entreprise ENIEM de Tizi-Ouzou..... | 91 |
| 1-La présentation de démarche de recherche empirique suivie et des difficultés rencontrées sur le terrain..... | 91 |
| 1-1 La présentation de démarche de recherche empirique suivie..... | 91 |
| 1-2 les difficultés rencontrées sur le terrain..... | 92 |
| 2- Présentation générale de l'entreprise ENIEM..... | 93 |
| 2-1 Situation géographique..... | 93 |
| 2-2 Le capital social..... | 93 |
| 2-3 Organisation générale de l'ENIEM..... | 94 |
| 2-4 Les objectifs de l'entreprise ENIEM..... | 96 |
| 2-4-1 Les objectifs de qualité..... | 97 |
| 2-4-2 Les objectifs environnementaux..... | 97 |
| 2-2 Présentation générale de l'unité commerciale..... | 99 |
| 2-2-1 Présentation de l'unité commerciale..... | 99 |
| 2-2-2 L'organisation de l'unité commerciale..... | 99 |
| Section 2 : La gestion budgétaire et le budget des ventes au sein de l'ENIEM..... | 102 |
| 1- La gestion budgétaire et le budget des ventes selon ENIEM..... | 102 |
| 1-1 La gestion budgétaire selon ENIEM..... | 102 |
| 1-1-1 Définition de la gestion budgétaire selon ENIEM..... | 102 |
| 1-1-2 Définition des étapes de la gestion budgétaires selon ENIEM..... | 103 |
| 1-2 Le budget des ventes au sein de l'ENIEM..... | 103 |
| 1-2-1 Définition d'un budget selon ENIEM..... | 103 |
| 1-2-2 Définition du budget des ventes selon ENIEM..... | 103 |
| 2- L'élaboration du budget des ventes selon la méthode suivie par l'ENIEM..... | 104 |
| 3- Application d'une méthode de prévision des ventes quantitative sur les données de l'ENIEM..... | 108 |
| Section 3 : le contrôle budgétaire des ventes et la performance de l'ENIEM..... | 111 |
| 1-Définition du contrôle budgétaire et du contrôle budgétaire des ventes selon ENIEM..... | 111 |
| 1-1 Définition du contrôle budgétaire selon ENEIM..... | 111 |
| 1-2 Définition du contrôle budgétaire des ventes selon ENIEM..... | 111 |
| 2- Application du contrôle budgétaire des ventes sur les données de l'ENIEM pour une durée de trois années..... | 111 |
| 3- La performance et le rôle de la gestion budgétaire dans son amélioration au sein de l'ENIEM..... | 121 |
| 3-1 Calcul de l'évolution du chiffre d'affaires..... | 122 |
| 3-2 Calcul du taux de profitabilité de l'ENIEM pour les exercices 2015, 2016 et 2017..... | 123 |
| Conclusion générale..... | 128 |

Résumé

La gestion budgétaire est un outil de contrôle de gestion important dans la mesure de l'accomplissement des objectifs stratégiques qui sont traduits en objectifs à court terme grâce aux budgets. Ces budgets sont utilisés, dans un premier lieu, comme référentiels pour guider les actions de l'entreprise, et en second lieu, pour faire une étude comparative avec les réalisations dans le but de dégager les écarts qui vont mener les responsables des entreprises à mettre en place les actions correctives adoptées aux erreurs dégagées après l'analyse de ces écarts dans le but d'améliorer la performance de leurs entreprises.

Dans ce travail, nous avons mis l'attention sur le budget des ventes qui est le premier de la construction budgétaire et cela dans le but de voir quelle méthode suivre pour l'établir mais aussi, pour faire ressortir son rôle dans la mesure et l'amélioration de la performance des entreprises, en général, et celle de l'ENIEM, plus précisément.

Mots clés : gestion budgétaire, budget, budget des ventes, construction budgétaire, écart budgétaire performance.

Abstract

Budget management is an important management control tool in achieving strategic objectives that are translated into short-term objectives through budgets. These budgets are used, in a first place, as references to guide the actions of the company, and second, to make a comparative study with the achievements in order to identify the gaps that will lead business leaders to set up corrective actions adopted to the detected errors after analysing these deviations in order to improve the performance of their companies.

In this research work, we put the attention on the sales budget which is the first of the budget construction, and that in order to know which method to use to establish it and also to bring out its role in measurement and improvement of business performance, in general, and ENIEM's performance, in particular.

Key words: budget management, budget, sales budget, budget construction, budget gap, performance.