

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

**Le rôle de la planification budgétaire dans la performance de l'entreprise
Cas de Novo Nordisk Tizi-Ouzou**

Réalisé par :

CHABANE Mahdi

LOUNIS Sarah

Dirigé par :

Mr. MOULAI Kamel

Devant le jury composé de :

M. GUERCHOUH Mouloud, MCA, UMMTO, Président

M. BERKANI Chabane, MAA, UMMTO, Examineur

M. MOULAI Kamel, MCA, UMMTO, Rapporteur

**Année Universitaire :
2020/2021**

Remerciements

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 présentons nos remerciements à notre promoteur Mr Moulai Kamel qui nous a encadré et dirigé tout au long de ce travail.

Nos remerciements vont, ensuite, à notre promoteur de stage Mr BENABI Hacene et à l'ensemble du personnel de l'entreprise Novo Nordisk Tizi-Ouzou.

Nos remerciements vont également aux membres de jury qui ont bien voulu accepter d'évaluer ce modeste travail.

En outre, nous présentons nos remerciements à tous nos enseignants (es) tout au long de notre cursus universitaire.

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

Merci à tous.

Dédicaces

Du profond de mon cœur, je dédie ce travail à tous ceux qui me sont chers,

A MA CHERE MERE

Aucune dédicace ne saurait exprimer mon respect, mon amour éternel et ma considération pour les sacrifices que vous avez consenti pour mon instruction et mon bien être.

Je vous remercie pour tout le soutien et l'amour que vous me portez depuis mon enfance et j'espère que votre bénédiction m'accompagne toujours.

Que ce modeste travail soit l'exaucement de vos vœux tant formulés, le fruit de vos innombrables sacrifices. Puisse dieux, le Très Haut, vous accorder santé, bonheur, et longue vie.

A LA MEMOIRE DE MON PERE

Ce travail est dédié à mon père, décédé tôt, qui m'a toujours poussé et motivé dans mes études.

J'espère que, du monde qui est sien maintenant, il apprécie cet humble geste comme preuve de reconnaissance de la part d'un fils qui a toujours prié pour le salut de son âme. Puisse dieux, le tout puissant, l'avoir en sa sainte miséricorde.

A MES SŒURS ET FRERES

A MA CHERE AMIE ET BINOME « SARAH »

A TOUS CEUX QUE J'AIME ET CEUX QUI M'AIMENT.

Mahdi

Dédicaces

Du profond de mon cœur, je dédie ce travail à tous ceux qui me sont chers,

A MES CHERS PARENTS

Ce travail est dédié à mes chers parents "Feroudja" et "Rachid" 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 LA MEMOIRE DE MON FRERE "YACINE"

Ce travail est dédié à mon cher frère "yacine", décédé trop tôt, Puisse dieux, le tout puissant, l'avoir en sa sainte miséricorde.

A MA CHERE SŒUR "SAMIRA"

Que je remercie pour m'avoir supporté dans mes décisions et mes moments difficiles.

A MES CHERS FRERES "AMAR" "FARID" ET "HAKIM"

A MES CHERS NIECES ET NEVEUX

A MA BELLE SŒUR "SOUAD"

A MON AMI ET BINOME « MAHDI »

A TOUS CEUX QUE J'AIME ET CEUX QUI M'AIMENT.

Sarah

Sommaire

Introduction générale	1
Chapitre I: Le contrôle de gestion comme outil de pilotage de la performance	
Introduction	5
Section 1: Mesure de la performance de l'entreprise.....	5
Section 2: Le pilotage de la performance par le contrôle de gestion	25
Conclusion	38
Chapitre II : Le budget et la planification budgétaire	
Introduction	38
Section 1 : La gestion budgétaire comme un outil de contrôle de gestion.....	38
Section 2 : La planification budgétaire et la performance de l'entreprise	68
Conclusion	73
Chapitre III : La planification budgétaire et la performance de l'entreprise Novo Nordisk Tizi-Ouzou	
Introduction	75
Section1 : Présentation de l'organisme d'accueil et l'élaboration des budgets au sein de l'entreprise Novo Nordisk	75
Section 2 : Cas pratique d'élaboration des budgets au sein de l'entreprise Novo Nordisk et son impact sur la performance	85
Conclusion générale	101

Liste des abréviations

- AR** : Activité Réelle
- BFR** : Besoin en Fonds de Roulement
- CA** : Chiffre d’Affaire
- CB** : Coût Budgété
- CF** : Charges Fixes
- CS** : Coefficient Saisonnier
- CUP** : Cout Unitaire Préétabli
- CVUp** : Coût Variable Prévu d’une Unité d’œuvre
- E /A** : Écart sur Activité
- E /CA** : Ecart sur Chiffre d’Affaires
- E /Q** : Ecart sur Quantité
- E /R** : Ecart de Résultat
- E/B** : Ecart sur Budget
- E/M** : Ecart sur Marge
- E/P** : Ecart sur Prix
- E/R** : Ecart sur Rendement
- E/t** : Ecart sur taux
- E/T** : Ecart sur Temps
- EBE** : Excédent Brut d’Exploitation
- EVA** : Valeur Ajoutée Economique
- FRN** : Fonds de Roulement Net
- IS** : Indice Saisonnier
- MC** : Marge Commerciale
- MO** : Main d’Œuvre
- MP** : Marge unitaire sur coût Préétablie
- MP** : Matière Première
- MR** : Marge unitaire sur coût Réel
- PE** : Production de l’Exercice
- PP** : Prix Préétablit
- PR** : Prix Réel
- QP** : Quantité Préétablie

QR : Quantité Réel

RCAI : Résultat Courant Avant Impôts

RDI : Rendement De l'Investissement

RE : Résultat d'Exploitation

ROE : Return On Equity (taux de rentabilité financière)

ROI : Return On Investit (Taux de rendement des capitaux investis)

RR : Résultat Résiduel

SIG : Soldes Intermédiaires de Gestion

TA : Trésorerie Active

tp : taux prévu

TP : Temps Prévu

TP : Trésorerie Passive

tr : taux réel

TR : Temps Réel

Considéré depuis longtemps comme valeur stratégique en raison de son importance, le contrôle de gestion est devenu la pierre angulaire du fait qu'il est source de progrès d'amélioration potentiels à tous les types d'entreprises. C'est une fonction qui a pour but de motiver les responsables, et à les inciter à exécuter des activités contribuant à atteindre les objectifs de l'organisation.

La fonction contrôle de gestion ne peut se comprendre sans une référence à l'environnement des entreprises qui les contraint à évoluer et à s'adapter. Dans ce cadre, les directions adressent au contrôle de gestion des demandes nouvelles en termes d'analyse de la performance et de la gestion du couple valeur/coût. Le rôle du contrôle de gestion s'oriente alors vers un pilotage de la performance et du changement. Ces nouvelles attributions vont faire émerger de nouvelles compétences au contrôleur de gestion.

Le contrôle de gestion, outre le calcul des coûts dans une perspective à long ou court terme, a pour rôle de décliner les choix stratégiques définis en amont sous forme de plans à court terme. La gestion budgétaire conduit à la mise en place d'un réseau de budgets couvrant toutes les activités de l'entreprise. Ces programmes d'actions chiffrées sont appelés à servir d'outils de pilotage s'il leur est adjoint un système de contrôle budgétaire cohérent et régulier dont le cœur est constitué par la mise en évidence d'écarts qui doivent permettre la réflexion sur les causes de ces divergences et initier des actions correctrices.

Le cadre budgétaire sert souvent de référence pour la partie de ces objectifs qui doivent se traduire en termes monétaires. Confronter régulièrement les réalisations des centres de responsabilité aux budgets de ces mêmes entités donne à celles-ci un outil de pilotage dont les écarts calculés sont les indicateurs.

Ce cas se fait au niveau de l'entreprise industrielle « Novo Nordisk », Tizi Ouzou. Elle est spécialisée dans la fabrication et la commercialisation des traitements contre le diabète, « Novo Nordisk » est le leader en Algérie et dans le monde dans ce domaine. Les produits fabriqués par cette dernière sont réalisés et contrôlés suivants les normes conformément aux normes internationales et recommandations européennes.

Le présent travail porte sur l'étude de la planification et de la gestion budgétaire et son rôle dans la performance dans une entreprise. En portant notre choix sur ce thème, nous voulons porter un jugement sur la performance de cette entreprise étant donné que la bonne performance dépend de la gestion, pour essayer de montrer l'importance de la planification budgétaire à atteindre les objectifs de l'organisation et à améliorer sa performance.

La problématique

Notre problématique s'articule autour des questions suivantes :

Quel est le rôle et la place de contrôle de gestion et plus précisément la planification budgétaire dans le pilotage et l'amélioration de la performance au sein de l'entreprise industrielle ?

Quels sont les outils, méthodes et modèles de la planification budgétaire qu'il faut mettre en œuvre dans le plan théorique qui sont au service des dirigeants et comment s'organisent et fonctionnent pour aboutir à une performance des entreprises ?

Les hypothèses de recherche

Les hypothèses qui fondent notre recherche sont :

- ✓ Une bonne planification budgétaire constitue un outil d'aide et de prise de décision et par conséquent un outil de pilotage de la performance.
- ✓ Comme toute entreprise « Novo Nordisk » cherche à améliorer sa performance globale, afin d'assurer sa pérennité, pour se faire, elle doit mettre en œuvre des outils de planification budgétaire lui permettant le contrôle permanent de ses activités et de ses résultats.
- ✓ Le calcul des écarts entre les prévisions et les réalisations permet aux managers et aux chefs des entreprises de prendre les bonnes décisions.

L'objectif de travail

L'objectif principal de ce travail consiste à :

- Trouver la relation entre la planification budgétaire et la performance d'une entreprise.

Et des objectifs spécifiques présentés comme suite :

- Connaître le processus de contrôle de gestion et son importance pour une entreprise ;
- Porter une connaissance générale sur la planification budgétaire ;
- Identifier les mesures et les paramètres de la performance ;
- Comprendre le résultat réalisé par l'entreprise « Novo Nordisk ».

Démarche méthodologique

Pour pouvoir répondre à notre problématique, nous avons mené d'abord une étude théorique suivie ensuite d'une étude pratique qui a nécessité : Une recherche bibliographique qui nous a permis de cerner notre problématique, de fixer les objectifs de notre analyse et de prendre connaissance des aspects théoriques liés, notamment, à la notion de la planification budgétaire et de la performance de l'entreprise.

Pour la réalisation de notre travail, nous avons axé principalement nos recherches sur la consultation de divers ouvrages, revues spécialisées et internet, des informations et des observations recueillies du stage pratique au niveau de l'entreprise « Novo Nordisk », Tizi Ouzou.

Structure du mémoire

Pour répondre à la problématique nous avons adopté une argumentation de réponse, qui a été organisée à travers un plan de travail que nous avons subdivisé en trois chapitres.

- Le premier chapitre est consacré pour la place du contrôle de gestion dans le pilotage de la performance.
- Le deuxième chapitre comporte des notions sur le budget et la gestion budgétaire, ainsi que la relation entre la gestion budgétaire et la performance.
- Enfin le troisième chapitre récapitule notre cas pratique au sein de l'entreprise « Novo Nordisk »

Chapitre I : Le contrôle de gestion comme outil de pilotage de la performance

Une entreprise ne peut se gérer efficacement sans un ensemble cohérent d'objectifs et de prévisions, permettant d'identifier les résultats et les causes d'écart pour pouvoir agir à bon escient.

Le contrôle a pour mission d'assurer la conformité entre les résultats des activités et les objectifs de l'organisation.

Le contrôle de gestion est un processus permanent de pilotage global de l'entreprise et de mesure en temps réel des réalisations dans une optique de perfectionnement de la performance au sein de l'entreprise. C'est un outil d'aide à la prise de décision qui évalue l'efficacité et l'efficacités de la mise en œuvre des ressources de l'entreprise.¹

Pour cerner la notion de contrôle de gestion et son rôle dans le pilotage de la performance d'une entreprise, il est primordial de comprendre les deux concepts : la performance et le contrôle.

Ce chapitre est composé de deux sections principales : la première section est consacrée à la notion de la performance de l'entreprise, sa définition selon plusieurs auteurs, ses différents types et dimensions, ses indicateurs ainsi que ses différents outils de mesure. La deuxième section est consacrée pour le contrôle de gestion et son importance dans le pilotage de la performance d'une entreprise.

Section 1 : Mesure de la performance de l'entreprise

La performance est une notion très complexe et difficile à cerner et à mesurer, tant les approches sont multiples. En matière de gestion, la performance est la réalisation des objectifs organisationnels de manière efficace et efficiente, on peut ajouter également qu'elle résulte de l'agrégation de plusieurs champs d'actions à savoir : économique, financier, organisationnel, stratégique, concurrentiel et humain. La présente section aura pour objet le développement de la notion de la performance de l'entreprise, elle portera sur le concept de performance, et sur l'évaluation et la mesure de cette dernière.

1.1 Définition de la performance

Le concept de la performance de l'entreprise n'est pas une notion simple, et de nombreuses réflexions se sont succédées à ce sujet. A cet effet, on peut présenter quelques-unes.

¹<https://www.petite-entreprise.net>, consulté le 01/06/2021 à 14h05min

Chapitre I : Le contrôle de gestion comme outil de pilotage de la performance

Selon PH. Lorino, 1997, la performance peut être défini comme étant « tout ce qui, et seulement ce qui contribue à améliorer le couple valeur-coût, c'est-à-dire à améliorer la création nette de valeur. Par contre, l'action qui contribue à diminuer le coût ou augmentera la valeur, isolément, n'est pas forcément une performance, sauf si, cela améliore le ratio valeur/cout ou le solde valeur-cout »²

Cette définition repose sur deux notions : la valeur et le coût ;

La valeur : c'est un jugement porté par la société (notamment le marché et les clients potentiels) sur l'utilité des prestations offertes par l'entreprise comme réponses à des besoins. Ce jugement se concrétise par des prix de vente, des quantités vendues, des parts du marché, des revenus, une image de qualité, une réputation.

Le coût : c'est la mesure monétaire d'une consommation de ressources qui intervient généralement dans le cadre d'un processus destiné à fournir un résultat bien défini.

Donc la performance de l'entreprise est fondée sur le couple valeur-coût. Ces deux termes sont indissociables car il ne s'agit ni de minimiser les coûts, ni de maximiser la valeur produite, mais d'optimiser le rapport entre les deux.

Pour Henri Mahe DE BOISLANDELLE³, le terme performance véhicule des sens différents selon les utilisateurs.

- **La performance est un succès** : De ce point de vue, elle est fonction des représentations de la réussite et varie en fonction des représentations que s'en font les acteurs et de manière plus générale l'organisation toute entière.
- **La performance est un résultat** : Dans cette acception, la performance est mesurée en comparant un résultat obtenu à l'objectif fixé.
- **La performance est une action** : Dans ce sens, la performance est non pas un résultat mais un processus. Elle est synthétisée à partir des moyens, des compétences et des qualités mises en œuvre pour atteindre des résultats.

KHEMAKHEM. A, dans son ouvrage « la dynamique du contrôle de gestion » définit la performance comme suit: « la performance d'un centre de responsabilité (atelier, service, unité, entreprise, branche...) désigne l'efficacité et la productivité dont laquelle ce centre de responsabilité a atteint les objectifs qu'il avait acceptés »⁴.

² <https://wikimemoires.net> consulté le 02/06/2021 à 12h30min

³ MENDOZA. C, pierre-laurent bescos «Le management de la performance», édition ECM, Paris, 1994, P. 219.

⁴ KHEMAKHEM. A, «La dynamique du contrôle de gestion», édition Dunod, Paris, 1992, P. 311.

Chapitre I : Le contrôle de gestion comme outil de pilotage de la performance

Enfin, BOURGUIGNON. A, la définit comme : « la réalisation des objectifs organisationnels en matière de gestion »⁵.

Cette définition générale met en évidence trois caractéristiques fondamentales de la performance ;

- **Elle se traduit par une réalisation(ou un résultat) :** La performance est donc le résultat d'actions coordonnées, cohérentes entre elles, qui ont mobilisé des moyens (personnel, investissements), ce qui suppose que l'organisation dispose d'un potentiel de réalisation (compétences du personnel, technologies, organisation, fournisseurs, etc.)
- **Elle s'apprécie par une comparaison :** La réalisation est comparée aux objectifs, grâce à un ensemble d'indicateurs, chiffrés ou non. la comparaison suppose une forme de compétition : faire mieux que lors de la période précédente, rejoindre ou dépasser les concurrents.
- **La comparaison traduit le succès de l'action :** La performance est donc une notion relative (résultat d'une comparaison), multiple (diversité des objectifs) et subjective (dépendant de l'acteur qui l'évalue).

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 les savoir-faire, l'entreprise a besoin des ressources en énergies, 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.).

⁵ BOURGUIGNON.A, «Peut-on définir la performance ?», Revue Française de Comptabilité, N° 269.

Chapitre I : Le contrôle de gestion comme outil de pilotage de la performance

1.2 Les critères d'appréciation de la performance

Les notions suivantes sont couramment utilisées pour exprimer la performance

- **L'économie** : Consiste à se procurer les ressources nécessaires au moindre coût. Pour qu'une opération soit économique, l'acquisition des ressources doit être faite d'une qualité acceptable et au coût le plus bas possible.
- **L'efficacité** : L'efficacité consiste pour une entreprise à obtenir des résultats dans le cadre des objectifs définis.

Elle se définit comme : « la capacité d'une organisation à atteindre l'objectifs qu'elle s'est fixée »⁶; elle peut aussi être définie comme : « capacité à obtenir un résultat »⁷.

Plus simplement nous pouvons définir l'efficacité comme le rapport entre les résultats atteints par une entreprise et les objectifs visés. De ce fait, plus le résultat se rapproche des objectifs fixés plus l'entreprise est dite efficace. D'une manière plus brève, nous pouvons résumer l'efficacité dans la formule suivante :

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

L'efficience : C'est le fait de maximiser la quantité obtenue de produits ou de services à partir d'une quantité donnée de ressources (rentabilité, productivité). On peut résumer la formule de la mesure d'efficience comme suit :

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

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

1.3 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 poursuive 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

⁶ MOLHO. D et POISSON. D-F« la performance globale de l'entreprise», 1ère édition d'Organisation, paris 2003, P.18.

⁷ DORIATH.B et GOUJET. C, «gestion prévisionnelle et mesure de la performance», édition Dunod, 2007,P. 82.

Chapitre I : Le contrôle de gestion comme outil de pilotage de la performance

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 leurs besoins, etc.

1.4 Types et 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.

1.4.1 Les types de performance

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

- La performance externe ;
- La performance interne.

1.4.1.1 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.

1.4.1.2 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

Chapitre I : Le contrôle de gestion comme outil de pilotage de la performance

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° 1, nous résumons les principales caractéristiques des deux types de performances.

Tableau N°01 : 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 : DORIATH.B et GOUJET. C, «gestion prévisionnelle et mesure de la performance», édition Dunod, 2007 P.173-174.

1.4.2 Les dimensions 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 trouve⁸:

- **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.)

⁸ Chandler. A, « organisation et performance des entreprises », édition d'Organisation, paris 1993, P59.

Chapitre I : Le contrôle de gestion comme outil de pilotage de la performance

- **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.

Chapitre I : Le contrôle de gestion comme outil de pilotage de la performance

- **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).

Chapitre I : Le contrôle de gestion comme outil de pilotage de la performance

1.5 Les indicateurs de performance

Les indicateurs de la performance d'une organisation sont au cœur de système de contrôle de gestion et pour qu'elle soit efficace, il faut inciter les dirigeants et les salariés à s'efforcer pour réaliser les objectifs de l'organisation.

1.5.1 Définition d'indicateur de performance

«Un indicateur de performance est une information devant aider un acteur, individuel ou plus généralement collectif, à conduire le cours d'une actions vers l'atteinte d'un objectif ou devant lui permettre d'en évaluer le résultat»⁹.

L'indicateur de performance est donc une information ou un ensemble d'informations contribuant à l'appréciation d'une situation par le décideur. Chaque entreprise doit avoir ses propres indicateurs de performances qui sont établis en fonction du marché de l'entreprise et de stratégie poursuivie, mais avec l'objectif, la création de valeur pour l'entreprise et pour les actionnaires. Seule la connaissance de la stratégie de l'entreprise permet d'établir des indicateurs de performance pertinents¹⁰

1.5.2 Les qualités d'un bon indicateur

Un bon indicateur doit être¹¹ :

- **Pertinent** : porte sur les bons enjeux, ceux qui sont cohérents avec la stratégie de l'entreprise ;
- **Accessible** : l'accès aux informations et leurs traitements doivent pouvoir se faire à un coût raisonnable ;
- **Ponctuel** : l'indicateur doit être disponible à temps ;
- **Lisible**: il doit être facile que possible à comprendre et à interpréter
- **Contrôlable** : il doit correspondre à une réelle possibilité d'action et de réaction de la part de ceux qui le suivent ;
- **Finalisé**: un objectif doit lui être attaché.

1.5.3 La classification des indicateurs de performance

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

1.5.3.1 Indicateurs non financiers

Afin de mieux contrôler l'effet de nos décisions et action, de nombreux indicateurs financiers ont été développés. Même s'ils accomplissent leur but, ces baromètres financiers ne

⁹ LORINO. P, «Méthodes et pratiques de la performance», 3ème édition d'Organisation, Paris, 2003, P. 130.

¹⁰ CORBEL. J-C, «Management de projets fondamentaux, méthodes, outils» édition d'Organisation, Paris, 2003, P. 131.

¹¹ MOTTIS. N, «Contrôle de gestion», 2ème édition EMS, France, 2007, P. 108

Chapitre I : Le contrôle de gestion comme outil de pilotage de la performance

réfléchissent pas le portrait global d'une compagnie, ni son habilité à satisfaire pleinement ses clients. Donc, nous présenterons certains indicateurs non financiers :

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

Les indicateurs non financiers présentent des avantages spécifiques.

Ittner et Lackner (2000) estiment que les indicateurs non financiers :

- Sont en relation plus étroite avec la stratégie de l'organisation
- Apportent une information quantitative indirecte sur les actifs incorporels d'une entreprise
- Peuvent être de bons indicateurs des futurs résultats financiers
- Peuvent améliorer la performance des responsables en assurant une évaluation plus transparente de leurs actions

Cependant, ces chercheurs relèvent aussi que les indicateurs non financiers :

- Peuvent faire perdre du temps et être coûteux à mettre en œuvre
- Sont exprimés de façon hétérogène en unités de temps, en pourcentage, en unité physique, etc...
- Risquent d'être trop nombreux pour être résumés par quelques facteurs clés du succès.

1.5.3.2 Indicateurs financiers

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

➤ Construction d'un indicateur de performance financière

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

Etape 1 : choix des variables qui reflètent les objectifs financiers de la direction générale

Etape 2 : définition des paramètres des variables de l'étape 1

Etape 3 : choix d'une méthode d'évaluation des paramètres des variables de l'étape 1

Etape 4 : définition d'un objectif de référence pour la performance

Etape 5 : choix de la périodicité des retours d'information.

Chapitre I : Le contrôle de gestion comme outil de pilotage de la performance

➤ Différents indicateurs financiers

Parmi les indicateurs financiers les plus importants trois types prennent en compte les capitaux investis : le taux de rendement des capitaux investis (ROI), le résultat résiduel et la valeur ajoutée économique (EVA). Il existe d'autres indicateurs tels que le taux de marge bénéficiaire et le Q.

- **Taux de rendement des capitaux investis** : Le taux de rendement des capitaux investis (ou rendement de l'investissement (RDI), ou Return On Investit, ROI) « est le rapport entre une évaluation comptable du résultat et une évaluation comptable des capitaux investis »¹².

$$\text{Taux de rendement des capitaux investis (ROI)} = \text{Résultat/Capitaux investis}$$

Ce taux de rendement constitue la méthode la plus répandue pour incorporer les capitaux investis dans un indicateur de performance. Il est conceptuellement séduisant car on y retrouve, synthétisés en une seule valeur numérique, les principaux ingrédients de la rentabilité (chiffre d'affaire, coûts et capitaux investis). Il peut être comparé aux taux de rendement des autres possibilités d'investissement, dans l'entreprise ou à l'extérieur. Comme tout autre indicateur, le taux de rendement des capitaux investis doit cependant être utilisé avec précaution et associé à d'autres indicateurs.

- **Le résultat résiduel** : Le résultat résiduel est le résultat diminué du rendement minimal exigé des capitaux¹³ :

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

Le produit arithmétique du taux de rendement exigé par le montant des capitaux est parfois qualifié de charge implicite ou de charge supplétive. Les charges supplétives sont des charges dont on tient compte en comptabilité de gestion alors qu'elles ne sont pas enregistrées par la comptabilité financière.

Elles représentent les profits que la société aurait obtenus si elle avait affecté ses capitaux à d'autre investissement de risques comparables.

- **Valeur ajoutée économique (EVA)** : La valeur ajoutée économique (Economic Value Added, EVA), est un indicateur de création de valeur pour l'actionnaire ou l'investisseur. Elle mesure la valeur créée pour l'actionnaire et mesure également la

¹² LANGLOIS. G, «Contrôle de gestion et gestion budgétaire»,3ème édition Pearson éducation, France, 2006, P. 39

¹³Idem P. 41.

Chapitre I : Le contrôle de gestion comme outil de pilotage de la performance

performance et la rentabilité financière. L'EVA constitue un excellent indicateur pour les décisions de gestion et le suivi des performances.

$$\text{Valeur Ajoutée Economique} \\ = \text{Résultats d'Exploitation avant Impôt} - [\text{Coût Moyen Pondéré du Capital} * \\ (\text{Actif total} - \text{Dettes Circulantes})]$$

- **Taux de la rentabilité financière ROE** : Ce ratio rapporte des indicateurs de résultats à des indicateurs relatifs au montant des ressources mises en œuvre.

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

- **Taux de marge bénéficiaire** : Le taux de marge bénéficiaire est l'indicateur financier

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

Le plus utilisé, c'est l'une des composantes essentielles du taux de rendement des capitaux investis il représente le rendement de chaque dinar de chiffre d'affaires engagé.

- **Le ratio Q** : Le ratio Q proposé par Tobin, constitue dans son principe une mesure de l'ensemble des rentes anticipées sur un horizon infini. Cette mesure se fait en rapportant la somme des valeurs des titres détenus par les investisseurs financiers (actionnaires et créanciers) au montant des capitaux qu'ils ont investis. La valeur des capitaux investis est mesurée par le coût de remplacement des actifs financiers, le plus souvent évalué à partir des immobilisations¹⁴.

➤ Les nouveaux indicateurs

Il est possible, en s'appuyant sur les paramètres définis pour chaque activité, et en accord avec les opérationnels, de définir des indicateurs de mesure de la performance et des indicateurs de maîtrise de la performance ainsi que des indicateurs de suivi des plans d'action et de progrès.

- **Les indicateurs de mesure de la performance** : Évaluent le résultat de l'activité ou du processus. Ils sont recherchés dans les systèmes d'information existants mais intègrent une vision multicritère. Ces indicateurs doivent donner une bonne vision de l'atteinte des objectifs et leur calcul doit être effectué dans un délai court.
- **Les indicateurs de maîtrise de la performance** : Regroupent l'ensemble des leviers qui permettent de maîtriser la performance. Ils correspondent aux facteurs de cause de performance dans une analyse cause-effets.

¹⁴ LANGLOIS. G, op.cit P43.

Chapitre I : Le contrôle de gestion comme outil de pilotage de la performance

- **Les indicateurs de suivi ou de progrès :** Regroupent l'ensemble des indicateurs qui permettent de juger de l'avancement du plan d'action.

L'élaboration des indicateurs de performance consiste à créer une liste d'indicateurs correspondant aux objectifs spécifiques afin d'indiquer à tous les collaborateurs ce qu'ils doivent faire pour participer à la réalisation de la stratégie générale. Une personne qui n'a aucune connaissance de la stratégie de l'entreprise doit être en mesure de la déduire à travers l'ensemble des indicateurs.

1.6 Les méthodes de mesures de la performance

La mesure de la performance dépasse le simple constat, elle a pour objectif la prise des décisions permettant d'améliorer les conditions de la performance.

Le contrôle de gestion, système de gestion de la performance, doit donc mettre en place les indicateurs de mesure et de pilotage de la performance.

1.6.1 Les indicateurs de l'équilibre financier

Le bilan fonctionnel est un regroupement synthétique des grandes masses du bilan, qui vise à mettre en évidence les cycles de l'entreprise et les ressources et les emplois qui s'y rattachent: ¹⁵

- Les emplois durables ou stables, qui demeurent à moyen ou long terme dans l'entreprise (terrains, constructions, machines, etc.);
- Les ressources durables, comme les capitaux propres et les dettes qui s'inscrivent dans une relation de durée;
- Les emplois et ressources d'exploitation liés à l'activité normale de l'entreprise;
- Les emplois et ressources de trésorerie (soldes débiteurs et créditeurs des comptes bancaires de l'entreprise).

La lecture horizontale du bilan fonctionnel par comparaison des masses de l'actif et du passif permet de dégager trois grandeurs significatives de l'équilibre bilanciel qui sont le fonds de roulement net, le besoin en fonds de roulement, et la trésorerie nette.

1.6.1.1 Le Fonds de Roulement Net¹⁶

Le fonds de roulement net (**FRN**) représente l'excédent des ressources durables sur les emplois stables. Cet excédent de ressources doit concourir au financement des besoins liés au cycle d'exploitation. En effet, il ne suffit pas que le fonds de roulement net soit positif pour

¹⁵CABANE.P, «l'essentiel de la finance à l'usage des managers »,2ème édition d'organisation, paris2004 , P102.

¹⁶ MELYON.G, « gestion financière » 4ème édition Bréal, France, 2007, P84.

Chapitre I : Le contrôle de gestion comme outil de pilotage de la performance

que l'équilibre fonctionnel soit respecté. Il faut que le FRN soit en mesure de financer les capitaux investis dans le cycle d'exploitation. Le FRN peut être calculé par deux approches :

Par le haut du bilan :

$$\text{FRN} = \text{ressources stables (capitaux permanents)} - \text{les emplois stables (les immobilisations).}$$

$$\text{FRN} = \text{actif circulant} - \text{dettes à court terme}$$

1.6.1.2 Le besoin en fonds de roulement

Le besoin en fonds de roulement (BFR), également connu sous le nom de «besoin en financement d'exploitation», traduit le besoin en financement net généré par l'activité d'exploitation.

Le cycle d'exploitation entraîne des décalages entre, d'une part, les charges non consommées, telles que les stocks, ou les produits non encore perçus, tels que les créances clients, et, d'autre part, les charges non encore payées, dettes fournisseurs¹⁷.

$$\text{BFR} = \text{besoin d'exploitation (stocks et en-cours clients)} - \text{ressources d'exploitation (crédit fournisseurs)}$$

- ❖ **Si BFR>0** les ressources d'exploitation sont supérieures au besoin d'exploitation. L'entreprise dégage une ressource en fonds de roulement. Cette situation est fréquente lorsque la durée du crédit client est inférieure à la durée des crédits fournisseurs.
- ❖ **Si BFR<0** les besoins d'exploitation sont supérieurs aux ressources d'exploitation. L'entreprise doit financer ce besoin à court terme soit à l'aide de son FRN, soit à l'aide des ressources financières complémentaires à court terme (concours Bancaires).

1.6.1.3 La trésorerie nette

La trésorerie apparaît comme le résumé de l'équilibre financier de l'entreprise. Si le FRN est supérieur au BFR, la trésorerie est positive.

Dans le cas contraire, sa situation négative reflète un déséquilibre dont les causes sont à rechercher dans une insuffisance de fonds de roulement, dans un besoin de fonds de roulement excessif ou dans la combinaison des deux facteurs¹⁸

$$\text{La trésorerie nette} = \text{fonds de roulement net global} - \text{besoin en fonds de roulement}$$

¹⁷ CABANE Pierre, op.cit, P104.

¹⁸Idem, P107.

Chapitre I : Le contrôle de gestion comme outil de pilotage de la performance

L'analyse horizontale du bilan fonctionnel permet également de déterminer la trésorerie nette comme la différence entre la trésorerie active (TA) et la trésorerie passive (TP).

$$\text{La trésorerie nette} = \text{TA} - \text{TP}$$

1.6.2 Les indicateurs du tableau des comptes de résultats

Les soldes intermédiaires de gestion (SIG) sont obtenus après décomposition du compte de résultat en groupes de produits et de charges de même nature. Ce sont des indicateurs d'analyse des éléments qui contribuent à la formation du résultat de l'exercice¹⁹

Leur présentation s'avère essentielle pour une analyse des performances économiques et financières de l'entreprise.

Le système développé du plan comptable général propose de déterminer les soldes ci après :²⁰

1.6.2.1 La marge commerciale (MC)

Elle concerne une activité purement commerciale. Ce solde représente l'excédent du montant des ventes sur le coût d'achat des marchandises vendues.

$$\text{MC} = \text{vente de marchandises} - \text{coût d'achat des marchandises vendues (frais accessoires d'achat inclus)}.$$

1.6.2.2 La production de l'exercice (PE)

Elle ne s'adresse qu'aux entreprises pratiquant une activité de transformation industrielle. Son évaluation n'est pas très homogène, car la production vendue est estimée au prix de vente et les productions stockées et immobilisées sont valorisées au coût de production.

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

1.6.2.3 La valeur ajoutée produite (VA)

Elle mesure la création de valeur ou l'accroissement de valeur que l'entreprise apporte aux biens et services en provenant des tiers dans l'exercice de son activité.

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

¹⁹ CABANE Pierre, op.cit, P100

²⁰ GERVAIS Michel, op.cit, P31-36.

Chapitre I : Le contrôle de gestion comme outil de pilotage de la performance

1.6.2.4 L'excédent brut d'exploitation (EBE)

C'est une sorte de cash flow d'exploitation avant charges financières et impôts sur les bénéfices. Il mesure la ressource que l'entreprise tire de son exploitation pour renouveler ses investissements (amortissements), rémunérer les capitaux empruntés (charges financières) et rétribuer les capitaux propres (profit).

1.6.2.5 Le résultat d'exploitation (RE)

$$\text{EBE} = \text{VA} + \text{subventions d'exploitation} - \text{impôts, taxe et versements assimilés} - \text{charges de personnel}$$

Il mesure la performance économique de la firme, et reste cependant indépendant de la politique financière de l'entreprise.

$$\text{RE} = \text{EBE} + \text{reprises sur amortissements et provisions d'exploitation} + \text{autres produits d'exploitation} - \text{dotations aux amortissements et provisions d'exploitation} - \text{autres charges d'exploitation.}$$

1.6.2.6 Le résultat courant avant impôts (RCAI)

Dégage le résultat généré par l'activité normale et habituelle de la firme, il mesure la performance de l'entreprise après prise en considération des éléments financiers, et permet d'apprécier la politique de financement retenue par l'entreprise. Le RCAI se calcule ainsi :

$$\text{RCAI} = \text{RE} + \text{produits financiers} + \text{reprises sur provisions financières (+ ou -) quottes parts de résultat sur opérations faites en commun} - \text{charges financières} - \text{dotations aux amortissements et provisions financières.}$$

1.6.2.7 Le résultat exceptionnel

Est un solde autonome qui regroupe l'ensemble des opérations qui ne sont pas liées à l'activité courante et qui ne présentent pas un caractère répétitif. Ce résultat permet d'apprécier l'influence des opérations exceptionnelles sur le résultat final.

$$\text{Résultat exceptionnel} = \text{produits exceptionnels} + \text{reprises sur provisions exceptionnelles} - \text{charges exceptionnelles} - \text{dotations aux amortissements et provisions exceptionnelles.}$$

1.6.2.8 Le résultat de l'exercice

C'est le solde résiduel qui regroupe différentes opérations hétérogènes puisqu'il correspond à la somme algébrique de tous les produits et toutes charges. Ce solde correspond au résultat net qui figure dans le document de synthèse compte de résultat et au passif du bilan avant répartition.

Chapitre I : Le contrôle de gestion comme outil de pilotage de la performance

Résultat de l'exercice = RCAI+ résultat exceptionnel – participation des salariés - impôt sur les bénéfices.

1.6.2.9 Le résultat sur cessions d'éléments d'actif immobilisé

Il fait partie du résultat exceptionnel, mais le calcul effectué ici donne davantage de détail sur sa composition.

Résultat sur cessions d'éléments d'actif = produits des cessions d'éléments d'actif – valeur comptable des éléments d'actif cédés.

1.6.3 L'appréciation de la performance de l'entreprise par l'analyse des ratios

Grâce à l'étude de rapports significatifs entre des grandeurs extraites des états financiers, la méthode des ratios fournit une démarche simple permettant d'apprécier les performances d'une entreprise.

1.6.3.1 Les ratios de la structure financière

Ils sont établis à partir des bilans des entreprises qui sont éventuellement retraités pour dégager des notions plus économiques que comptables. Leur objectif est de permettre la compréhension de la politique financière de l'entreprise, notamment en mettant en évidence le poids du financement externe par rapport aux fonds propres.

Chapitre I : Le contrôle de gestion comme outil de pilotage de la performance

Tableau N°02 : les principaux ratios de structure financière

Nom du ratio	Formule de calcul	Signification
Qualité de bilan	$\frac{\text{Capitaux propres}}{\text{Immobilisations nettes}}$	Ce ratio traduit la solidité financière de l'entreprise. Il constitue une autre manière d'exprimer le fonds de roulement – si le ratio est supérieur à 1, le fonds de roulement est positif.
L'autonomie financière	$\frac{\text{Dettes à long et moyen terme}}{\text{Capitaux propres}}$	Ce ratio traduit la capacité d'endettement. S'il est supérieur à 1, cela signifie que les bailleurs de fonds externes (banques) participent d'avantage au financement de l'entreprise que les actionnaires.
Ratio de solvabilité	$\frac{\text{Capitaux propres}}{\text{Endettement total}}$	Ce ratio intéresse les banquiers.
Ratio de qualité des actifs	$\frac{\text{Amortissements cumulés}}{\text{Immobilisations brutes}}$	Il traduit le degré de vieillissement de l'appareil productif.

Source : CABANE. P, «l'essentiel de la finance à l'usage des managers »,2ème édition d'organisation, P331

1.6.3.2 Les ratios de liquidité

Les ratios de liquidité mesurent l'aptitude de l'entreprise à transformer ses actifs circulants en liquidité afin de faire face aux dettes à court terme. Ils sont établis dans le cadre d'une analyse liquidité-exigibilité.

Chapitre I : Le contrôle de gestion comme outil de pilotage de la performance

Tableau N°03 : Les principaux ratios de liquidité

Nom du ratio	Formule de calcul	Signification
Liquidité générale	$\frac{\text{Actif circulant}}{\text{Dettes à moins d'un an}}$	<p>Ce ratio mesure le degré de couverture du passif à court terme par les actifs à court terme. Il correspond au ratio du fonds de roulement liquidité par le bas du bilan. Il doit être supérieur à 1</p>
Liquidité réduite	$\frac{\text{Actif circulant (hors stocks)}}{\text{Les dettes à moins d'un an}}$	<p>Ce ratio fluctue en fonction du montant des crédits accordés aux clients et des crédits obtenus des fournisseurs. Toute augmentation de ce ratio dans le temps laisse présager une amélioration de la situation. Toute diminution indique une détérioration.</p>
Liquidité immédiate	$\frac{\text{Disponibilités}}{\text{Dettes à moins d'un an}}$	<p>Ce ratio exprime la couverture des dettes à court terme par les disponibilités.</p>

Source : MELYON.G, « gestion financière » 4ème édition Bréal, France, 2007, P162.

1.6.3.3 Les ratios de rentabilité

Les ratios de rentabilité permettent de comparer les résultats obtenus avec les moyens mis en œuvre. La rentabilité peut se décliner sur trois niveaux.

Chapitre I : Le contrôle de gestion comme outil de pilotage de la performance

Tableau N°04: les principaux ratios de rentabilité

Noms du ratio	Formule de calcul	Signification
Ratio de rentabilité d'exploitation	$\frac{\text{Résultat d'exploitation}}{\text{Chiffre d'affaire}}$	Ce résultat ne tient pas compte de la politique financière, puisqu'il est calculé avant frais financiers, ni des éléments exceptionnels. Très influencé par le secteur d'activité, il est le meilleur indicateur de la performance de l'entreprise. On doit toutefois s'assurer de la permanence de la méthodologie de calcul. Cette rentabilité sert souvent de critère de base à l'élaboration d'objectifs.
Ratio de rentabilité économique	$\frac{\text{Résultat d'exploitation}}{\text{Capital économique}}$	Ce ratio mesure la rentabilité des investissements (somme des actifs immobilisés et des besoins de fonds de roulement) mis en œuvre par l'entreprise pour conduire son activité et dégager des bénéfices. À défaut de pouvoir calculer le capital économique, on peut retenir l'actif total au dénominateur
Ratio de rentabilité financière	$\frac{\text{Résultat net}}{\text{Capitaux propres}}$	Ce ratio mesure la rentabilité nette des moyens mis à la disposition de l'entreprise par les actionnaires. Il est également possible de retenir un ratio prenant en compte l'ensemble des flux de fonds bénéficiaires avant impôts et de calculer le ratio : capacité d'autofinancement/capitaux propres.

Source : CABANE Pierre, « l'essentiel de la finance à l'usage des managers », 2^{ème} édition d'Organisation, paris, 2004, P341

Conclusion

Cette section nous a permis de bien cerner la notion de la performance financière et ses différents critères, elle reste l'objectif recherché par toute entreprise, car cette dernière vise à réaliser certains objectifs souhaités. Au final, la performance est un concept complexe et multidimensionnel qui intègre différentes dimensions pour la définir et différents indicateurs de mesure car elle reste une affaire de perception et tous les acteurs n'ont pas la même perception de la performance.

Chapitre I : Le contrôle de gestion comme outil de pilotage de la performance

Section 2 : Le pilotage de la performance par le contrôle de gestion

Dans cette section nous mettrons l'accent sur la définition du contrôle de gestion, ses objectifs et missions, son processus, ses différents niveaux, sa place comme étant un outil de pilotage de la performance et enfin ses limites.

2.1 Définition de contrôle de gestion

Le contrôle de gestion est désormais une pratique courante dans de nombreuses organisations, avant de l'éclairer il est nécessaire de définir ses composantes : contrôle / gestion.

2.1.1 Définition du concept contrôle / gestion

- contrôle : c'est-à-dire maîtrise d'une situation et sa domination pour la mener vers un sens voulu.
- Gestion : c'est l'utilisation d'une façon optimale des moyens rares mis à la disposition d'un responsable pour atteindre les objectifs fixés à l'avance.

2.1.2 Définition du contrôle de gestion

Le concept du contrôle de gestion est considéré par la majorité des économistes et spécialistes en sciences de gestion, comme un concept extrêmement vaste dans son champ d'action, et ses attributions. Cependant, ses conceptions et pratiques en sont diverses.

Plusieurs auteurs et organismes se sont défilés essayant de donner une définition à ce concept. Parmi les plus importantes, on trouve celles de :

ANTHONY, R.N (1965), définit le contrôle de gestion comme étant : « le processus par lequel les managers obtiennent l'assurance que les ressources sont obtenues et utilisées de manière efficace et efficiente pour réaliser les objectifs de l'organisation ». ²¹

Dans cette définition, le contrôle de gestion apparaît comme le « garant » du non gaspillage des ressources confiées à un manager. Il repose ainsi, sur trois éléments : les objectifs à atteindre, les ressources disponibles et les résultats obtenus. Aussi, cette définition est considérée par certains auteurs comme conventionnelle, « universelle ».

En se référant à la pratique, ANTHONY, R.N (1988), propose d'élargir sa première définition qui a été jusque-là considérée comme purement comptable et jugée trop restrictive. ²²

²¹ANTHONY R, cité in : Le Duff R ; cliquet G ; Valhen C-A., « Encyclopédie de gestion et de management », Dalloz, Paris, 1999.P 194.

²² Khalifa Ahsina, Revue Marocaine de Contrôle de gestion, N°4,2012, Différenciation des systèmes de contrôle de gestion et apports pour la performance: théories, mesures et tests, Page2.

Chapitre I : Le contrôle de gestion comme outil de pilotage de la performance

Elle incorpore le contrôle de gestion dans la réalisation de la stratégie de l'organisation pour la préciser de la façon suivante : « le contrôle de gestion est le processus par lequel les managers influencent d'autres membres de l'organisation pour mettre en œuvre ses stratégies». ²³

Selon Khemakhen, (2001), le contrôle de gestion est défini comme étant « le processus mis en œuvre au sein d'une organisation pour s'assurer d'une mobilisation efficace et permanente des énergies et des ressources en vue d'atteindre les objectifs que vise cette organisation. » ²⁴

D'une façon générale et en tenant compte des définitions précédentes, on peut cerner la notion du contrôle de gestion comme étant : « une démarche permettant à une organisation de piloter la réalisation progressive de ses objectifs de performance, tout en assurant la convergence des actions engagés par les différentes entités de sa structure »

2.2 Objectifs et missions du contrôle de gestion

Le contrôle de gestion a plusieurs objectifs et missions.

2.2.1 Objectifs du contrôle de gestion

Les objectifs de contrôle de gestion est semblable pour toutes les entreprises quel que soit sa taille et sa structure, parmi ces objectifs nous trouvons : ²⁵

- La performance de l'entreprise Dans l'environnement complexe et incertain, l'entreprise doit recentrer en permanence ses objectifs et ses actions. Le pilotage des performances doit être un compromis entre l'adaptation aux évolutions externes et le maintien d'une cohérence organisationnelle pour utiliser au mieux les ressources et les compétences. On demande alors au contrôle de gestion d'aider à allouer les ressources aux axes stratégiques du moment. Le contrôle de gestion doit optimiser qualité, coût, délai, en utilisant tous les outils de résolution de problème tels que l'analyse du processus, les outils de gestion de la qualité... Le contrôle de gestion doit aussi aider au pilotage des variables de la performance social demandée par les parties prenantes.
- L'amélioration permanente de l'organisation Pour utiliser au mieux les ressources et les compétences. L'entreprise doit piloter son organisation comme une variable stratégique. La structuration par les processus semble être une voie pertinente pour la performance ; il s'agit de découper l'organisation en processus opérationnels et en processus supports pour

²³ ANTHONY.R op.cit , P.10.

²⁴ ARNOUD.H ; « Le contrôle de gestion en action » édition Liaisons 2001 ; P.9.

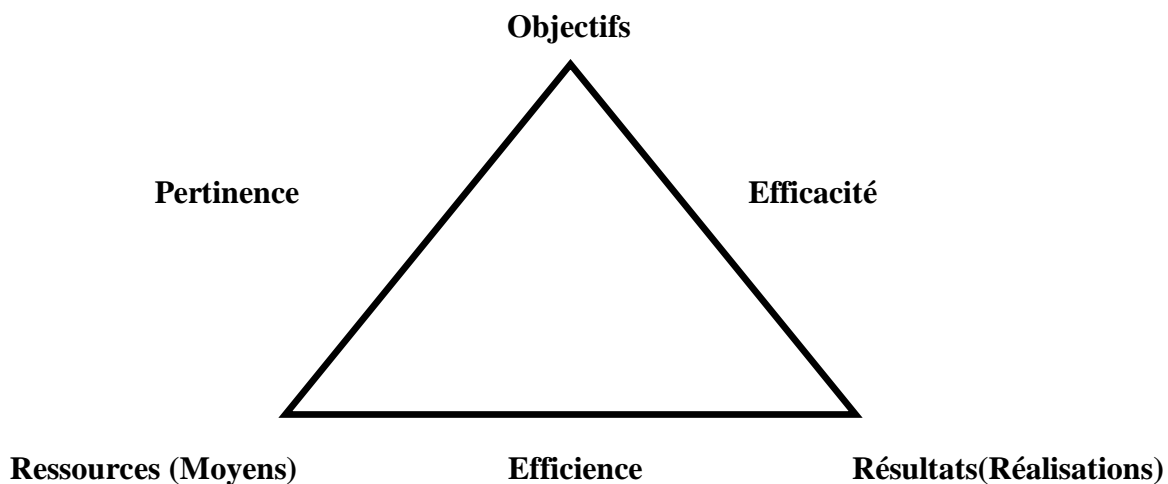
²⁵ DORIATH.B et GOUJET.C, « Gestion prévisionnelle et mesure de la performance, 26 situations professionnelles, 80 exercices », DUNOD, Paris, 2002,P 20.

Chapitre I : Le contrôle de gestion comme outil de pilotage de la performance

ensuite modifier et améliorer ceux qui ne sont pas rentable. Le contrôle de gestion peut aider à formaliser ces processus et surtout à mesurer les coûts de ces processus pour déterminer les marges et les leviers d'accroissement possible de valeur ajouté.

- La prise en compte des risques Dans le pilotage de la performance, gouvernement d'entreprise et risque deviennent indissociables, il est nécessaire de connaître les impacts des activités d'une entreprise sur ses parties prenantes en intégrant les risques liés.

Figure N° 01: Le triangle du contrôle de gestion



Source : Löning H., Malleret V., Meric J., Pesqueux Y., Chiapello E., Michel D., Sole A., «Le contrôle de gestion, organisation, outils et pratiques », 3ème édition, Dunod, Paris, 2008, P.06

2.2.2 Missions du contrôle de gestion

Nous trouvons trois missions fondamentales du contrôle de gestion selon BOUQUIN H. (2006)²⁶

- Assurer la cohérence entre la stratégie et les opérations quotidiennes : le contrôle de gestion doit assurer que les actions quotidiennes permettent de mettre en œuvre la stratégie définie ; mais également que l'approche stratégie prend en compte les faits constatés au niveau opérationnel ;
- Analyser les relations entre les résultats poursuivis et les ressources consommés afin de réaliser les objectifs (analyse des écarts prévisions, résultat, sanction des écarts...etc.) ;
- Orienter les actions et comportements d'acteurs autonomes (délégation de responsabilités en matière de ressources et de résultats).

²⁶ Bouquin.H ; « le contrôle de gestion », 7ème édition ; PUF ; Paris, 2006, P.34.

Chapitre I : Le contrôle de gestion comme outil de pilotage de la performance

2.3 Le processus du contrôle de gestion

Le pilotage de l'entreprise consiste à tenter d'atteindre les objectifs dont on a défini clairement les termes, cette démarche s'inscrit dans le temps, elle est progressive, c'est pour cela qu'on parle du processus du contrôle.

2.3.1 Définition d'un processus

« Un processus est un ensemble d'activité ou de tâches liées entre elles en vue de produire un bien ou un service pour un client ». ²⁷

Il en ressort de cette définition que le processus, consiste à une succession d'activités, dans le but de répondre aux besoins des clients.

2.3.2 Les phases du processus de contrôle de gestion

Le contrôle de gestion peut être vu comme un processus ou une boucle. Ce processus peut être appelé la dynamique du pilotage.

Le processus du contrôle de gestion comprend deux grandes phases : la phase de planification, qui consiste à préparer l'action, et la phase d'analyse des résultats, dont l'objectif est d'apprécier le degré de réussite des actions engagées et d'orienter en conséquence les actions futures.

A- La phase de planification

Selon F. GIRAUD(2005) : Le premier but de la planification est de fixer les objectifs, c'est à dire la jauge à partir de laquelle seront appréciés les résultats. Lorsqu'il n'existe aucun contrôle de gestion dans l'entreprise, la clarification de la nature de la performance constitue la fonction dominante de la phase de planification, mais lorsque ce système est déjà en place, la démarche reste néanmoins importante. ²⁸

La planification ne se limite pas sur les objectifs de l'organisation, il s'agit également d'anticiper les moyens qui doivent être engagés pour les atteindre, la phase de planification comprend aussi le choix des plans d'action. Pour déterminer le choix du plan d'action, il faut anticiper les besoins de ressources induits par la poursuite des objectifs afin de garantir que celles-ci seront suffisantes sans être excessives.

Ainsi, nous pouvons dire que la planification ne se résume pas en un seul exercice de reconduction du passé, mais elle exige un véritable développement de la performance par un travail de choix de plan d'action et d'ajustement des ressources.

²⁷ LANGLOIS.G, BONNIER.C et BRINGER.M, « contrôle de gestion», édition Foucher, 2004, p.17.

²⁸ GIRAUD.F, « contrôle de gestion et pilotage de la performance », 2ème édition, Gualino, 2005, p.24.

Chapitre I : Le contrôle de gestion comme outil de pilotage de la performance

En pratique, la fixation des objectifs et le choix des plans d'action ne sont pas séquentiels, c'est à dire que la démarche débute par une réflexion sur les plans d'action, ceci est ensuite traduit en objectifs, l'important c'est que ces derniers soient cohérents.

Dans l'ensemble du processus, la planification est essentielle, c'est pour cela que plus la planification est effectuée sérieusement plus le travail d'analyse des résultats est allégé.

B- La phase de mesure et d'analyse des résultats

La démarche prévisionnelle a pour but d'anticiper au maximum les difficultés, en choisissant des objectifs réalistes et des plans d'actions cohérents. Toutefois, la performance réelle peut s'avérer différente de celle qu'on a envisagée, en particulier les plans d'action mis en œuvre ne sont pas effectués correctement, ou si des aléas surgissent, ainsi un suivi des résultats réels et une comparaison régulière avec les objectifs sont nécessaires.

Plusieurs méthodes d'analyse des résultats existent, elles consistent à :

- Mesurer les écarts entre le résultat prévu avec le résultat obtenu, afin d'identifier si des actions correctives sont nécessaires;
- Identifier les causes d'un dérapage éventuel, afin d'orienter les actions correctives.

Depuis quelques années, on tente de rendre la phase de suivi plus rapide et plus opérationnelle, en l'adossant à des représentations plus riches de la performance.

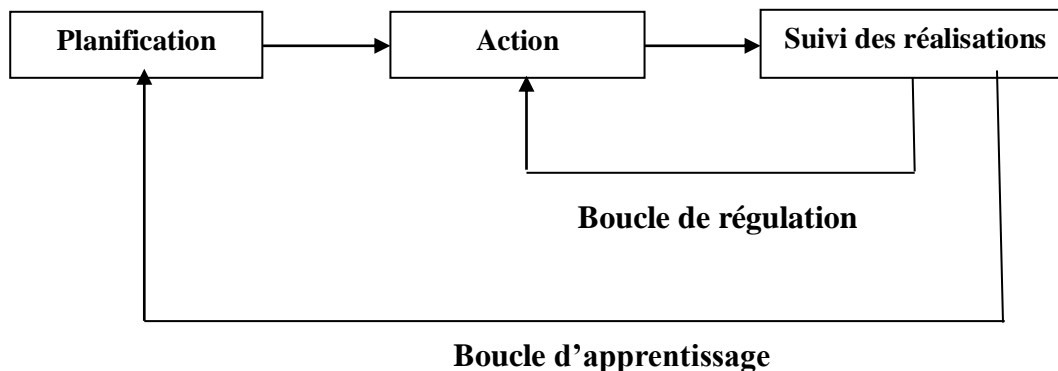
Si la phase de planification a pour but d'encadrer les actions qui doivent être engagées, la phase de suivi des résultats peut amener à revenir sur ces plans d'action. Le suivi des résultats est avant tout destiné à l'action, de ce fait, le processus de contrôle n'est pas séquentiel mais en boucle.

Le processus du contrôle de gestion assure une fonction de régulation (boucle de régulation), comme un thermostat qui assure le maintien d'une température en corrigeant les variations éventuelles. Cette boucle de régulation est nécessaire, elle n'est cependant pas suffisante, puisque la planification est un exercice difficile lorsque l'environnement est incertain et mouvant.

La détermination des objectifs repose sur des hypothèses qui peuvent être invalidées par la suite, dans ce cas le choix d'une stratégie et des plans d'action correspondants suppose une bonne compréhension des facteurs clés de leur réussite, ainsi l'entreprise doit également faire évoluer le choix de l'objectif et des plans d'action eux-mêmes. C'est ce que nous appelons une boucle d'apprentissage. Le processus du contrôle de gestion peut être schématisé comme suite :

Chapitre I : Le contrôle de gestion comme outil de pilotage de la performance

Figure N°02: Le contrôle, un processus en double boucle



Source : BENOIT Pigé, « Reporting et contrôle budgétaire de la délégation à la responsabilité », 2^{ème}, édition, P25.

A partir de la figure N°02, nous pouvons dire que le processus du contrôle de gestion comprend donc deux mouvements complémentaires :

- Un processus de mise en œuvre, qui consiste à mener à bien des plans d'action prédéfinis, et qui correspond à la boucle de régulation ;
- Un processus de diagnostic, qui consiste à questionner régulièrement la pertinence du plan, tant sur les objectifs visés que sur les plans d'actions choisis pour les atteindre, et qui correspond à la boucle d'apprentissage.

2.4 Les différents niveaux du contrôle de gestion

Les systèmes de contrôle sont construits de manière à garantir l'efficacité, l'efficience et l'économie de l'ensemble du processus de management. Pour une entreprise, le contrôle participe au processus de la gestion. R. Anthony a proposé un célèbre découpage des processus organisationnels en trois (3) niveaux :²⁹

2.4.1 Le contrôle stratégique :

Le contrôle stratégique est le processus par lequel les buts de l'entreprise sont définis aussi que les stratégies pour les atteindre. Le processus de décision stratégique ne présente pas un caractère systématique, à la différence du processus du contrôle de gestion. Son horizon est le long terme. C'est donc choisir les domaines d'activités dans lesquels l'entreprise entend être présente et y allouer des ressources de manière à ce qu'elle se maintienne et se développe. Il peut s'agir, par exemple, d'une déclinaison d'indicateurs stratégiques dans l'organisation, ou d'un suivi de réalisation de la planification stratégique.

²⁹ GAUTIER F et PEZET A., « Contrôle de gestion », édition Pearson, Paris, 2006, P31.

Chapitre I : Le contrôle de gestion comme outil de pilotage de la performance

Le contrôle, dans son articulation avec la stratégie, apparaît à la fois comme un « levier de déploiement de la stratégie et un levier de vigilance sur le bien-fondé de la stratégie » Il joue aussi un rôle dans la conduite du changement stratégique.

2.4.2 Le contrôle de gestion

Le contrôle de gestion est le processus par lequel les dirigeants influencent d'autres membres de l'entreprise pour mettre en œuvre la stratégie. La mission du contrôle de gestion est ainsi de décliner des stratégies de long terme dans des programmes à court terme, généralement sur une année. Le but principal du système est de faciliter la coordination entre :

- les individus dont le but personnel ne converge pas avec ceux de l'entreprise ;
- les individus qui peuvent ne pas être correctement informés sur les stratégies de l'entreprise.

2.4.3 Le contrôle opérationnel

Le contrôle des tâches est le processus consistant à s'assurer que les tâches spécifiques sont exécutées avec efficacité et efficience sur un horizon de très court terme. Il permet aux responsables de garantir que les actions relevant de leur autorité mise en œuvre conformément aux finalités confiées. Ces trois grands types de contrôle se déroulent au sein des entreprises, leur connexion se relève cruciale.

De point de vue, le contrôle de gestion est positionné comme interface entre le contrôle stratégique et le contrôle opérationnel. Le contrôle de gestion est une fonction d'aide à la décision, il a pour mission de fixer les objectifs, définir les moyens et les méthodes afin d'atteindre ces objectifs, compte tenu contraintes de l'entreprise, et suivre la mise en œuvre pour s'assurer qu'ils atteignent effectivement les objectifs fixés. Les outils du contrôle de gestion seront présentés dans la section suivante.

Chapitre I : Le contrôle de gestion comme outil de pilotage de la performance

Tableau N°5 : Les différents niveaux du contrôle

Niveau du contrôle	Responsables concernés	Horizon	Nature du système	Outils	Référentiels
Stratégique	Direction générale	Plusieurs années	Système d'aide à la décision de planification, de communication et motivation	Plans	-Efficacité -Rentabilité globale -Niveau satisfaisant
De gestion	Directeur de -Département -Usine -Zone	Une et plusieurs années	Système de pilotage des centres de responsabilité	Programmes budgets	-Efficacité -Efficience -Optimum
Opérationnel	Chef de -Service -Equipe	Moins d'un an et jour le jour	Système de mobilisation des équipes	-Normes -Tableau de bord -Ecart	Conformité au - Règles -Normes

Source : DAYAN Armand, « Manuel de gestion », volume1, 2ème édition, Ellipses, 2004, p.820.

2.5 La place du contrôle de gestion comme étant un outil de pilotage de la performance

Contrôler signifie « piloter la performance ». Le pilotage de la performance est un processus dynamique qui permet d'organiser l'ensemble des actions qui permettent d'atteindre les objectifs de l'entreprise. Le pilotage de la performance est à la fois :

- Un processus de diffusion, dans l'entreprise, d'une information sur les objectifs et les moyens ;
- Un processus d'animation afin de coordonner les actions des acteurs pour atteindre les objectifs.

Ce processus peut être décrit de la façon suivante :

« Fixation des objectifs de l'organisation et déclinaison en sous objectifs par centre de responsabilité, unité, projet ».³⁰

2.5.1 Principaux instruments du contrôle de gestion pour le pilotage de la performance

Le pilotage de la performance se base généralement sur deux principaux outils: les prix de cession interne qui est un dispositif du contrôle de gestion qui assurent le pilotage des

³⁰ GIRAUD.F, « contrôle de gestion et pilotage de la performance », 2ème édition, Gualino, 2005, p.19.

Chapitre I : Le contrôle de gestion comme outil de pilotage de la performance

échanges entre unités d'une même entité (ou entre établissements d'une même entité ou entre entreprises d'un même groupe), et le coût cible ou « Target Costing » qui repose sur une démarche d'analyse qui part du prix du marché et de la marge désirée pour en déduire le coût à atteindre.

A- Prix de cession interne et pilotage de la performance:

Les prix de cession internes constituent un système de pilotage de la performance dans la mesure où ils créent un système d'émulation en incitant chaque centre de responsabilité à réduire ses coûts ou en exposant les centres de responsabilité à une concurrence externe.

Ils permettent donc d'accroître l'efficacité de l'entreprise en responsabilisant les acteurs.³¹

B- Coût cible et pilotage de la performance :

Le coût cible est un outil de pilotage de la performance qui privilégie la demande des clients. C'est un outil de contrôle stratégique.

- C'est le coût d'un produit ou d'un service dont les fonctionnalités sont définies pour satisfaire les besoins des clients ;
- C'est un coût prévisionnel, défini en fonction des objectifs de rentabilité de l'organisation (la marge souhaitée) ;
- C'est un coût compétitif défini en fonction de la concurrence (le prix du marché).
- Il traduit une politique volontariste de maîtrise de la performance. En effet, si le coût estimé dépasse le coût cible le projet de production sera réexaminé.³²

2.5.2 Réponses du contrôle de gestion au pilotage de la performance

Face aux turbulences de l'environnement qui peuvent mettre la performance de l'entreprise en péril, le contrôle de gestion constitue une réponse essentielle pour piloter l'organisation. Les réponses du contrôle de gestion pour le pilotage de la performance se résument ainsi :

A- Les réponses utilisables dans tous les contextes

Le pilotage de la performance est atteint à partir des calculs des coûts et des budgets de l'organisation en se limitant aux variables d'action classiques : quantité, prix, productivité, pour mieux piloter l'efficacité et l'efficacité les managers s'efforcent d'intégrer d'autres variables qualitatives et non financières.

³¹ DORIATH.B, « Contrôle de gestion en 20 fiches », 5^e édition, Dunod, Paris, 2008, p. 137.

³² DORIATH. B et GOUJET. C, « Gestion prévisionnelle et mesure de la performance », 3^e édition, Dunod, Paris, 2007, p.180.

Chapitre I : Le contrôle de gestion comme outil de pilotage de la performance

Le contrôle de gestion a instauré une nouvelle technique en proposant des tableaux de bord pour aider à la gestion et l'amélioration des processus. Ces tableaux de bord sont souples et modulables et permettent de s'adapter à tous les problèmes de gestion pour le niveau opérationnel comme pour le niveau stratégique. Les indicateurs peuvent être changés à tout moment car ils sont construits en fonction des besoins des contraintes du contexte.

De plus, de la méthode de calculs des coûts et des budgets qui se base sur une analyse quantitative et financière, le contrôle de gestion donne lieu à des indicateurs qui peuvent aider au pilotage des processus de la qualité, de l'amélioration du management de l'ensemble de l'organisation.

B- Les réponses face aux tendances récentes

Nous pouvons piloter la performance à travers la création des outils de gestion qui vont gérer des variables stratégiques et organisationnelles en intégrant la valeur, le temps et les acteurs de l'organisation.

➤ **Pour mieux piloter la valeur**³³

Dans cet aspect, le pilotage de la valeur des parties prenantes, des clients et des concurrents, est vital:

- **Piloter la valeur pour les différentes parties prenantes**

Les indicateurs de gestion doivent être développés afin de piloter les ressources humaines. Il faut donner des informations aux clients sur les produits et services, aux actionnaires sur les résultats financiers et à la société civile sur la responsabilité sociale de l'entreprise. Ce développement des indicateurs peut aider les responsables à gérer de manière efficace et efficiente les activités de l'entreprise. Au-delà des indicateurs « classiques » de l'activité économique et financière de l'entreprise, il est nécessaire de mettre en œuvre des baromètres qualitatifs fluctuants en fonction de l'instabilité interne et/ou externe pour s'adapter aux variables à piloter.

- **Piloter la valeur perçue par le client**

La gestion de qualité devient plus difficile avec l'importance des alliances, de la logistique, de la gestion des flux dans et hors l'organisation car l'instabilité des frontières et des réseaux crée de l'incertitude. Donc, il est préférable de piloter et internaliser la qualité (délai, service, disponibilité). Pour que tous les acteurs de la chaîne soient gagnants il est nécessaire de calculer et de suivre plusieurs paramètres de manière transversale à plusieurs organisations.

³³ FIEVEZ. J, « La méthode des unités de valeur ajoutée », Paris, Dunod, 1999, p.167.

Chapitre I : Le contrôle de gestion comme outil de pilotage de la performance

- **Piloter la valeur en se différenciant des concurrents**

Les responsables doivent chercher en permanence à gérer les caractéristiques, les forces de la structure et des capacités organisationnelles pour appuyer des stratégies. Il faut alors améliorer les processus organisationnels pour se différencier des concurrents. Dans ce cas les méthodes ABM et du "Target Costing" peuvent constituer une aide pour ce pilotage.³⁴

Dans un contexte instable, il s'agit de prévoir les risques qui peuvent influencer la structure et prévoir les changements organisationnels. Dans ce sens, le contrôle de gestion peut proposer des indicateurs d'efficacité de la structure et de capacité de changement organisationnel.

- **Pour mieux piloter l'organisation : le temps et les acteurs.**

Prendre en compte l'accélération du temps en actualisant des Indicateurs.

Pour l'analyse de la procédure de fonctionnement et donner des solutions au dysfonctionnement, la plupart des entreprises utilisent l'audit organisationnel et le contrôle interne, il apparaît que l'instabilité du contexte rend obsolète les paramètres de pilotage, alors il s'agit de réactualiser plus souvent les indicateurs, de réfléchir à leur sens et d'améliorer la collecte des informations pour les renseigner. Il s'agit de piloter en temps réel et d'utiliser des simulations qui permettent de modifier les paramètres par rapport à l'évolution interne ou externe pour aider à la prise de décision.

- **Piloter le comportement des acteurs internes**

À cause de l'évolution de l'environnement et les attitudes des acteurs au sein de l'organisation il est nécessaire de piloter les ressources humaines dans leur motivation, leur confiance, leur participation aux activités de l'entreprise. Donc, il faut développer des indicateurs personnels et collectifs pour gérer l'effectif, la masse salariale, le système de rémunération dans son ensemble.

Au delà de la responsabilité liée à l'outil budgétaire, il semble nécessaire aujourd'hui de développer d'autres outils du contrôle de gestion pour « canaliser » le comportement des acteurs.

Pour compléter, on peut dire que le pilotage de la performance est atteint à partir de calcul des coûts et des budgets de l'entreprise, dans ce contexte le contrôle de gestion constitue une démarche de pilotage de la performance en proposant un ensemble d'outils qui ont fait l'objet d'analyse du chapitre précédent.

³⁴ GERVAIS.M ;« contrôle de gestion », 9ème édition Economica, 2009 ;p.198.

Chapitre I : Le contrôle de gestion comme outil de pilotage de la performance

2.6 Les limites du contrôle de gestion

Il existe une multitude de limites fondamentales au contrôle de gestion ;

- Tout n'est pas mesurable à coûts raisonnables, une fois qu'un indicateur est choisi, il devient très vite un but en soi, cela limite la confiance qu'on peut accorder au système de contrôle de gestion ;³⁵
- Les managers ne doivent pas se contenter sur ses indicateurs du contrôle de gestion, mais doivent aussi régulièrement constater sur place ce qui se passe dans les unités de l'entreprise et avec les clients, vu que les indicateurs ne détectent pas tous ;³⁶
- Notant que l'efficacité de contrôle de gestion dépend également de la compétence des dirigeants (direction générale, responsables, opérationnels, contrôleur de gestion) qui l'utilisent et le fonctionnement, la mise en place de contrôle de gestion est une question de savoir faire des membres de l'organisation.

Conclusion

Le contrôle de gestion de l'entreprise est la maîtrise de sa conduite en s'efforçant de prévoir les événements pour s'y préparer avec son équipe et s'adapter à une structure évolutive. Le contrôle de gestion en collaboration avec ces différents services de l'entreprise permet d'éclairer les divers aspects de la performance de l'entreprise, cela montre qu'il est une fonction transversale de support.

Conclusion du chapitre

La performance en tant qu'objet primordial du contrôle, doit être mesurée sur toutes les dimensions avec les indicateurs les plus significatifs (à savoir financiers et non financiers), pour permettre ainsi aux responsables de l'entreprise d'atteindre les objectifs fixés.

Le contrôle de gestion vise à mesurer la performance mais aussi à l'améliorer en permanence. C'est un outil de pilotage et d'aide à la prise de décision au sein de l'entreprise, ces outils et instruments se sont développés à travers le temps. Dans le chapitre qui suit nous allons mettre l'accent sur l'un des outils les plus importants du contrôle de gestion qui est la gestion budgétaire.

³⁵ Csgadalbert.blogg.org, consulté le 04/06/2021 à 11h37min

³⁶ Idem.

Chapitre II : Le budget et la planification budgétaire

Les outils de contrôle de gestion sont divers et couvrent à la fois la prévision du futur et l'analyse du passé. Parmi ces outils, on trouve la gestion budgétaire qui est une nécessité absolue pour l'entreprise. Elle permet à la fois d'atteindre les objectifs tracés en exploitant ses ressources et de faire face aux éventuels obstacles qu'elle rencontrera dans le futur, de ce fait la gestion budgétaire permet l'amélioration et le progrès de la performance de l'entreprise en facilitant la communication interne entre les différentes structures. Ce chapitre a pour objet d'éclairer et de mieux définir la gestion budgétaire dans une première section, et son rôle dans la performance d'une entreprise dans la seconde.

Section 1 : La gestion budgétaire comme outil de contrôle de gestion

Avec l'économie de marché, la concurrence et la liberté d'activité qui s'en suivra, la gestion budgétaire devient parmi les techniques de gestion qui devra le plus se développer dans l'entreprise. La gestion budgétaire a pour objet de préparer l'entreprise à exploiter les atouts et affronter les difficultés qu'elle rencontrera dans l'avenir, elle comporte une définition des objectifs à atteindre et des moyens à mettre en œuvre.

1.1 Définition de la gestion budgétaire

La gestion budgétaire est désormais une pratique courante dans de nombreuses organisations. Pour cerner cette approche plusieurs définitions ont été avancées :

- **La gestion budgétaire** « est l'ensemble des techniques mises en œuvre pour établir des prévisions applicables à la gestion d'une entreprise et pour comparer aux résultats effectivement constatés ». ¹
- **La gestion budgétaire** est « un mode de gestion qui englobe tous les aspects de l'activité de l'entreprise dans un ensemble cohérent de prévisions chiffré ». ²
- **La gestion budgétaire** « consiste à établir des budgets et à comparer périodiquement les réalisations avec les données budgétées (prévisions) afin de mettre en place des actions correctives s'il est nécessaire ». Elle permet de ³ :
 - Traduire concrètement les objectifs stratégiques fixés par la direction ;
 - Coordonner les différentes actions de l'entreprise ;
 - Prévoir les moyens nécessaires à leurs mises en œuvre (trésorerie, capacité de production);
 - Faire des choix entre plusieurs hypothèses.

¹FORGET .J, « gestion budgétaire : prévoir et Contrôler les activités de l'entreprise », édition d'Organisation, Paris, 2005, P.09.

² HAMINI. A, « gestion budgétaire et comptabilité prévisionnelle», édition Berti, Alger, Algérie, 2001, p.5.

³ <https://www.infineo.fr>, consulté le 22/07/2021 à 12h30min

Chapitre II : Le budget et la planification budgétaire

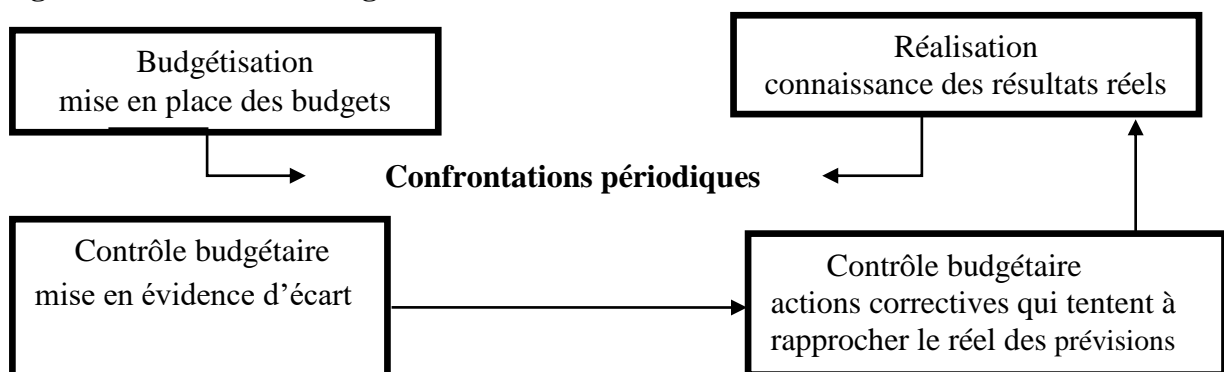
➤ **La gestion budgétaire** « est un mode de gestion consistant à traduire en programmes d'actions chiffrés, appelés budgets, les décisions prises par la direction avec la participation des responsables. Elle est une modalité de gestion prévisionnelle qui se traduit par :⁴

- la définition d'objectifs traduisant ce que l'entreprise souhaite faire ou estime pouvoir faire ;
- une organisation permettant la prévision, sous forme de budgets, cohérents entre eux, épousant l'organigramme de l'entreprise et englobant toutes les activités de l'entreprise (fonctionnelles et opérationnelles) ;
- la participation et l'engagement des responsables dans le cadre d'une gestion décentralisée ;
- le contrôle budgétaire par la confrontation périodique des réalisations avec le budget, mettant en évidence des écarts et permettant toutes mesures de régulation pour les écarts remarquables (gestion par exception) ».

A ce titre, nous pouvons avancer le fait que malgré qu'il existe autant de définitions que d'auteurs, le sens de la gestion budgétaire reste le même, ce qui nous a permis d'ailleurs de retenir et de définir la gestion budgétaire comme un ensemble de mesures qui visent à établir des prévisions chiffrées, à constater les écarts entre celles-ci et les résultats effectivement obtenus et à décider des moyens à mettre en œuvre pour atteindre les objectifs fixés pour une période déterminée.

La figure suivante exprime deux points importants : la budgétisation qui est l'élaboration des budgets et le contrôle budgétaire constitué par le calcul des écarts et les actions correctives qu'il initie.

Figure N°03 : Gestion budgétaire



Source : ALAZARD.C, SEPARI S ;« Contrôle de gestion : manuel et application », 2ème édition, DUNOD, Paris, 2010, p.225.

⁴ DORIATH.B, « contrôle de gestion en 20fiches », 5ème édition, paris, 2008, p1

1.2 Importance de la gestion budgétaire

La gestion budgétaire permet de préparer l'avenir de l'entreprise par :

- Une meilleure connaissance de ses potentiels et de son environnement ;
- Une volonté de déterminer la place qu'elle occupera dans les années futures, en définissant ses objectifs et les moyens de les atteindre ;
- Une planification et une coordination des actions à mener pour atteindre ses objectifs ;
- L'implication de tous les responsables opérationnels qu'elle engage.⁵

1.3 Rôles de la gestion budgétaire

Les rôles de la gestion budgétaire peuvent être résumés comme suit ⁶:

- Établir des objectifs et obtenir un accord sur les plans d'action ;
- Communication de la stratégie ;
 - Délégation d'autorité pour prise de décision ;
 - Allocation de ressources et approbation des investissements ;
 - Coordination inter services ;
 - Gestion des coûts et des services centraux ;
 - Prévision des résultats ;
 - Incitations, évaluation et sanction des performances ;
 - Mesure et contrôle des performances ;

1.4 La démarche de la gestion budgétaire

La gestion budgétaire est un mode de gestion prévisionnel, elle repose sur le contrôle à Postérieur des réalisations avec ces mêmes prévisions, par la mise en évidence d'écarts significatifs qui doivent entraîner des actions correctives. Le processus de la gestion budgétaire est reposé sur trois phases : la prévision, la budgétisation c'est-à-dire l'élaboration des budgets et enfin le contrôle budgétaire constitué.

1.4.1 Première phase « la prévision »

C'est une étape préalable de la gestion budgétaire qui consiste à définir les objectifs stratégiques de l'entreprise, ainsi que les moyens d'y parvenir en tenant compte de l'évolution de son environnement interne et externe.

On peut citer aussi que la prévision budgétaire est « un processus itératif qui conduit l'ensemble de l'entreprise à la cohérence et à la sécurité (prévisions probabilistes) »⁷.

⁵ KHERRI Abdenacer, cours : « Gestion budgétaire », école supérieure de commerce, 2011-2012, P02.

⁶ GRANDE Jean-Pierre, Cours : « Processus d'élaboration des budgets », ESCP EUROPE : Contrôle de gestion, 2014, P 13.

⁷ ALAZARD.C et SEPARIS.S, « Contrôle de gestion : manuel et application », 4^{ème} édition, Dunod ; Paris, 2001, P344.

Chapitre II : Le budget et la planification budgétaire

La démarche prévisionnelle se tourne au tour de deux grand axes à s'avoir la fixation des objectifs de l'entreprise et l'établissement des prévisions en appliquant de diverses techniques de prévisions.

1.4.1.1 La fixation des objectifs de l'entreprise

Cette étape de fixation des objectifs dirige tout le travail budgétaire et l'activité de l'entreprise pour l'année qui suit. Les objectifs à atteindre sont souvent négociés par les responsables de centres de responsabilités avec sa hiérarchie pour la collecte des informations nécessaires, afin de commencer la démarche budgétaire et définir le cadre dans lequel les budgets doivent être préparés. Ces informations doivent couvrir en particulier :

- les objectifs de l'entreprise pour l'année à venir, en termes financiers et en termes d'activités ;
- des prévisions chiffrées sur l'environnement (évolution de la conjoncture, prix, taux d'intérêt, etc.) ;
- des politiques à mettre en œuvre (lancement d'un nouveau produit, abandon de la sous-traitance, etc.).

1.4.1.2 Les techniques de prévisions

Pour faire face aux fluctuations de l'environnement, les dirigeants doivent améliorer la qualité d'information et les décisions résultantes. Il est donc nécessaire « d'établir, en amont des prévisions d'activités, de vente, de production, et de synthétiser tous les éléments de couts grâce à des techniques et des modèles qui représentent les choix de gestion de l'entreprise. »⁸.

1.4.1.2.1 Prévisions des ventes

La prévision des ventes ou budget de vente consiste à déterminer les ventes futures en quantité et en valeur, source indispensable au fonctionnement de l'entreprise.

Pour parvenir à des prévisions précises de ventes il convient de recourir à des méthodes de prévisions. Ils sont de deux sortes :⁹

- Les méthodes d'extrapolation : qui suppose que l'étude du passé permet de prévoir le futur en n'étant qu'un prolongement ;
- Et les méthodes qualitatives dites futuristes : axées d'avantage sur les opinions d'experts et les études de marché que sur les tendances anciennes.

A. Les techniques d'extrapolation : Ces techniques utilisent des données passées et supposent que les causes expliquant les ventes n'ont pas changé et ne change pas d'une

⁸ALAZARD.C et SEPARIS, op.cit ; P.257.

⁹BOUBKEUR Saliha, Cours de L3 « Contrôle de gestion », UMMTO, 2018-2019.

Chapitre II : Le budget et la planification budgétaire

manière significative dans le court terme. Les prévisions sur l'état futur des « ventes passées du produit » sont obtenues par extrapolation des tendances passées mises en évidence et dont on suppose la régularité.¹⁰

L'ajustement consiste à substituer aux valeurs observées de la variable y (c'est-à-dire les ventes passées du produit) une valeur calculée y' (c'est-à-dire les ventes futures du produit) à l'aide de différents procédés.

a) Ajustement linéaire :¹¹ est un modèle de régression d'une variable expliquée sur une variable explicative dans lequel on fait l'hypothèse que la fonction qui relie les variables explicatives à la variable expliquée est linéaire dans ses paramètres .

Elle est représentée comme suit : $y = f(x)$

Ou y : variable expliquée

X : variable explicative

Il s'agira pour les prévisions de ventes de déterminer la relation entre x et y .

Exemple : $y =$ chiffre d'affaire

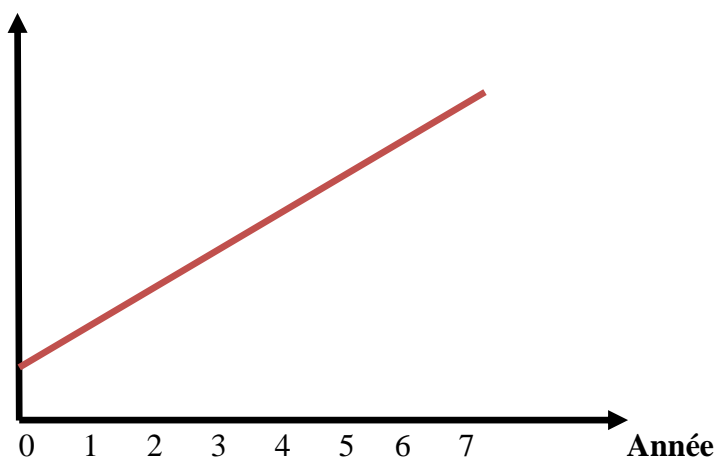
$X =$ frais publicitaires

La droite $y = f(x)$ permet de prévoir les ventes y en fonction des valeurs d'une variable. Si la variable explicative x représente des périodes de temps, la droite représente la tendance ou le trend.

La représentation graphique des points représentant les couples (x,y) fait apparaître une tendance linéaire à la progression des ventes.

Figure N°04: Représentation graphique d'une tendance linéaire

Chiffre d'affaire ou ventes en Q



Source : Cours de contrôle de gestion L3, 2018/2019

¹⁰BOUBKEUR Saliha, Cours de L3 « Contrôle de gestion », UMMTO, 2018-2019.

¹¹ Idem

Chapitre II : Le budget et la planification budgétaire

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. Elle s'écrit sous la forme suivante : $y=ax+b$ Les valeurs de **a** et **b** s'obtiennent à partir des formules :¹²

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

$$b = \bar{y} - a \bar{x}$$

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

$$\bar{y} = \frac{\sum y_i}{n}$$

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')

Après la détermination de la droite d'ajustement linéaire, nous calculons le coefficient de corrélation **r** par la formule suivante :¹³

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

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.

¹² DORIATH.B et GOUJET.C, « Gestion prévisionnelle et mesure de la performance, 26 situations professionnelles, 80 exercices », Dunod, Paris, 2002.P9.

¹³ LANGLOIS.G et BONNIER.C, BRINGER.M, « contrôle de gestion », édition Foucher, 2004 ; P192.

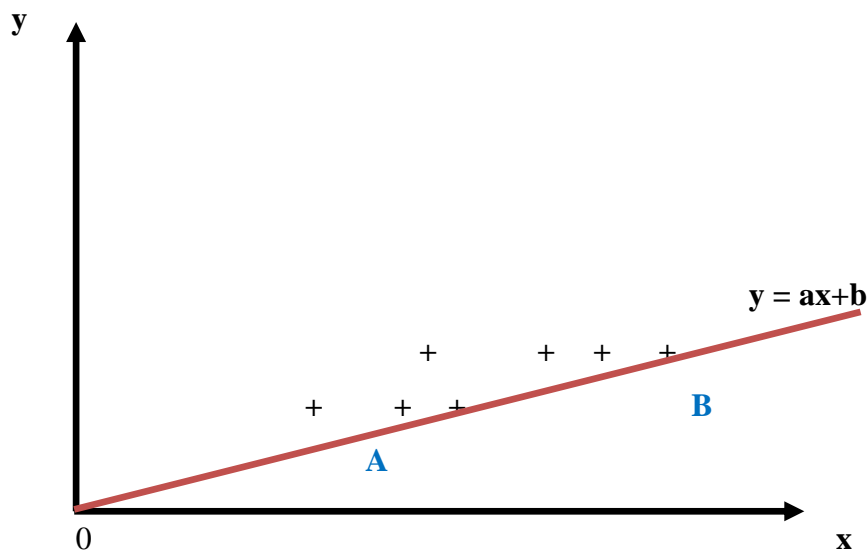
➤ L'ajustement par la méthode de MAYER

La méthode de MAYER, ou de la double moyenne, consiste d'abord à diviser une série en deux groupes égaux (ou presque égaux si le nombre d'observations est impair) puis à calculer pour chacun d'eux un point moyen. Enfin, on trace la droite qui rejoint ces deux points. Cette droite passe par le milieu du nuage.

➤ L'ajustement par la méthode des points extrêmes¹⁴

La méthode des points extrêmes est une méthode d'ajustement linéaire d'équation $y = ax + b$ déterminée à partir des coordonnées des deux points extrêmes d'une série d'observations sur la période analysée, graphiquement :

Figure N°05 : La représentation graphique de la méthode des points extrêmes



Soit A et B, les points situés aux extrémités du nuage de points et la droite d'ajustement déterminée à partir de l'équation de la forme $y = ax + b$. Celle-ci doit passer par ces deux points.

Soient les deux points extrêmes de coordonnées : A(X_A , Y_A) ; B(X_B , Y_B). Il convient de procéder selon les étapes suivantes :

1. formuler le système des deux équations à partir des deux points extrêmes de coordonnées A(X_A , Y_A) et B(X_B , Y_B) :

$$(1) Y_A = aX_A + b$$

$$(2) Y_B = aX_B + b$$

et résoudre le système de deux équations Y_A et Y_B ;

2. Formuler l'équation de la droite d'ajustement ;

¹⁴ HEMICI Farouk et BOUNAB Mira, «Techniques de gestion, cours et applications » 4ème édition, Dunod, 2016, P2.

Chapitre II : Le budget et la planification budgétaire

3. utiliser cette équation de tendance pour effectuer les prévisions pour les périodes futures.

b) Ajustement linéaire par les moyennes mobiles¹⁵

Cette méthode est utilisée pour prévoir les ventes qui présentent des fluctuations régulières. Elle consiste à dégager une tendance générale de ventes et une tendance saisonnière.

On appelle moyenne mobile d'ordre k la moyenne arithmétique calculé sur k valeurs successives d'une série chronologique. La suite de ces moyennes arithmétiques donne alors la série des moyennes mobiles d'ordre k .

Le processus qui consiste à remplacer la série initiale par cette nouvelle série est appelé lissage des séries chronologiques.

Pour une série chronologique donnée la valeur de k à retenir est celle qui correspond à la périodicité de la série.

La périodicité de la série peut être soit trimestrielle (*4 trimestres par an*) soit mensuelle (*12 mois par an*) etc.

Ainsi, si les données sont trimestrielles on calcule les moyennes mobiles d'ordre 4, si les données sont mensuelles on calcule les moyennes mobiles d'ordre 12, etc.

A une série (x_i, y_i) on substitue une autre série (x_i', y_i') telle que y_i' soit la moyenne arithmétique d'un nombre donné et constant de y_i affectée au temps médian.

Exemple

Tableau N°06 : Moyennes mobiles sur 3 périodes (Moyennes mobiles d'ordre 3)

X_i	Y_i	Y_i'
X1	Y1	
X2	Y2	$Y_2' = 1/3(y_1 + y_2 + y_3)$
X3	Y3	$Y_3' = 1/3(y_2 + y_3 + y_4)$
X4	Y4	$Y_4' = 1/3(y_3 + y_4 + y_5)$
X5	Y5	

Les moyennes mobiles centrées s'obtiennent en calculant une seconde série de moyennes mobiles à partir d'une première.

¹⁵ BOUBKEUR Saliha, Cours de L3 « Contrôle de gestion », UMMTO, 2018-2019.

Chapitre II : Le budget et la planification budgétaire

Tableau N°7: Moyennes mobiles centrées sur 3 périodes (Moyennes mobiles centrées d'ordre 3)

X_i	Y_i	Y_i'	Y_i''
X1	Y1		
X2	Y2	$Y2' = 1/3(y1+y2+y3)$	
X3	Y3	$Y3' = 1/3(y2+y3+y4)$	$Y3'' = 1/3(y2'+y3'+y4')$
X4	Y4	$Y4' = 1/3(y3+y4+y5)$	$Y4'' = 1/3(y3'+y4'+y5')$
X5	Y5	$Y5' = 1/3(y4+y5+y6)$	
X6	Y6		

Dans le cas où k est pair, pour une série trimestrielle, par exemple, on calcule tout d'abord une première série de moyennes mobiles sur 4 trimestres.

Pour calculer les moyennes mobiles centrées sur 4 trimestres, on calculera la moyenne arithmétique de 2 moyennes mobiles sur 4 trimestres successives.

Exemple

Tableau N°8 : Moyennes mobiles et moyennes mobiles centrées sur 4 périodes (Moyennes mobiles et moyennes mobiles centrées d'ordre 4)

X_i	Y_i	MM d'ordre 4	MM centrées d'ordre 4
X1	Y1		
X2	Y2	$Y1' = 1/4(y1+y2+y3+y4)$ $Y2' = 1/4(y2+y3+y4+y5)$ $Y3' = 1/4(y3+y4+y5+y6)$	
X3	Y3		$Y1'' = 1/2(y1'+y2')$
X4	Y4		$Y2'' = 1/2(y2'+y3')$
X5	Y5		
X6	Y6		

A la tendance générale il faut ajouter la tendance saisonnière pour obtenir les prévisions des ventes futures d'où :

$$V_t = \text{tendance générale (T)} \times \text{coefficient saisonnier rectifié}$$

Les coefficients saisonniers : pour calculer les coefficients saisonniers, on passe par les étapes suivantes :

- 1) calcul de l'indice saisonnier (I_s) : c'est le rapport des données brutes aux moyennes mobiles centrées.

$$I_s = \frac{\text{Valeur réelle}}{\text{Valeur mobile centrée}}$$

- 2) Calcul du coefficient saisonnier (C_s): c'est la moyenne des indices saisonniers.

Chapitre II : Le budget et la planification budgétaire

- 3) On rectifie les valeurs trouvées des coefficients saisonniers de sorte que la somme des coefficients saisonniers est égale à 4 (correspondant à 4 trimestres dans une année)

$$\text{Coefficient saisonnier rectifié} = \frac{\text{Coefficient saisonnier}}{\text{Total des coefficients saisonniers}} \times 4 \times 100$$

1.4.1.2.2 Prévission de production

Lors de l'élaboration du budget de production, la fonction de production doit rechercher l'organisation la plus efficace pour réaliser la production de biens et services nécessaires à la réalisation du budget des ventes et de la politique de stockage dans le cadre des choix stratégiques.

La première tâche consiste à déterminer le programme de production c'est-à-dire ce que l'on va produire et en quelle quantité, compte tenu de la limitation des ressources.

Le programme de production a pour objectif de définir pour l'exercice budgétaire et dans les conditions optimales, les rythmes de production. « Ce programme n'en découle cependant pas de manière directe, il prend en compte les prévisions des ventes, les contraintes de gestion des stocks et les contraintes techniques du système productif (capacité productives, effectifs, qualifications de main d'œuvre) »¹⁶.

Le programme industriel et commercial « est élaboré par famille de produits, il représente un calendrier des ventes et du niveau des stocks sur une période variable suivant la durée du cycle de fabrication mais qui dépasse souvent le cadre annuel de la gestion budgétaire »¹⁷.

Le programme de production s'appuie sur cette relation :

$$\text{Prévisions de production} = \text{ventes prévisionnelles} + \text{niveau de stock désiré} - \text{niveau de stock actuel}$$

Le programme de production doit être optimale c'est-à-dire il doit utiliser au mieux les capacités disponibles et cela dans deux cas possible qui sont :

➤ La priorité est donnée à l'organisation de la production

L'optimisation des moyens de production est assurée par la recherche du plein emploi des capacités disponibles (optimum technique) ou par la recherche de la meilleure rentabilité (optimum économique).

¹⁶ GAUTIER.F et PEZET.A, «contrôle de gestion»,édition,Pearson éducation, Paris, 2006, P.48.

¹⁷ALAZARD.C et SEPARI.S, « Contrôle de gestion : manuel et application »,4ème édition, Dunod ; Paris, 2001, P.404.

➤ La priorité est donnée au marché

Le programme de production doit se claquer sur celui des ventes. Comment doit-on charger les ateliers, les machines et les capacités humaines pour obtenir une production qui corresponde aux besoins exprimés.

❖ Les outils d'optimisation du programme de production

Combien faut-il produire pour répondre à la demande en tenant compte des contraintes techniques de fabrication ? Les méthodes de programmation linéaire permettent d'y répondre.

Les quantités à produire dépendent des possibilités de ventes sur le marché, mais cependant limitées par la capacité de production. La programmation linéaire permet de déterminer toutes les solutions possibles puis de choisir la meilleure d'entre elles, compte tenu des contraintes à respecter pour maximiser le profit.

On appelle programmation linéaire, le problème mathématique qui consiste à optimiser (maximiser ou minimiser) une fonction linéaire de plusieurs variables qui sont reliées par des relations linéaires appelées contraintes.

Un programme linéaire comprend :¹⁸

- Des contraintes commerciales ; le marché ;
- Des contraintes techniques : la capacité productive (main d'œuvre disponible, capacité heure machine, approvisionnement des matières) ;
- Des contraintes logiques : les quantités produites doivent être positives ou nulles ;
- Un objectif à atteindre, l'optimisation d'une marge, d'un résultat ...

a) Méthode empirique : en utilisant la technique de facteur rare : l'établissement du programme de production comporte les étapes suivantes :

- Détermination de la capacité disponible des différentes ressources en hommes et en équipement ;
- Détermination du goulet (ou goulot) d'étranglement c'est-à-dire de la ressource dont la capacité insuffisante limite le plus la production ;
- Détermination du programme qui utilise de la façon la plus rentable cette ressource rare.

Lorsqu'il n'y a qu'une ressource rare (main d'œuvre, temps machine ou quantité de matière première), on calcule pour chaque produit la marge sur coût variable par unité de ressource rare et on donne la priorité au produit dont la marge est la plus élevée.

¹⁸ BOUBKEURr Saliha, Cours de L3 « Contrôle de gestion », UMMTO, 2018-2019.

b) Résolution graphique : cette méthode n'est applicable que dans le cas où il n'y a que deux variables. Il s'agit de rechercher la combinaison optimale de l'objectif à atteindre.

La recherche du point optimum par la résolution graphique n'est possible que si le nombre de variables est de deux, la démarche consiste à faire une représentation sur un repère orthonormé (i,j) des droites représentatives des contraintes commerciales, technique et logiques, de constater le champ des possibles (domaines d'acceptabilité) qui satisfont ces différentes contraintes et de la droite représentative de la fonction économique permettant la recherche de l'optimum dans le champ des possibles.

Si le nombre de variables est supérieur à deux (par exemple deux produits), la résolution graphique ne peut être effectuée, il convient d'utiliser la résolution par la méthode de l'algorithme du simplexe.

C) La prévision d'approvisionnement et de la gestion des stocks

L'optimisation des approvisionnements est un gain d'argent pour l'entreprise, du fait que sa rentabilité dépend de la gestion de ces derniers, car ils représentent en moyenne la moitié du coût de revient de la marchandise mise en vente. L'objectif de cette gestion prévisionnelle est d'éviter toute rupture, tout en minimisant les coûts des stocks. Il s'agit donc de trouver une solution optimale.

L'approvisionnement désigne la fonction qui consiste à alimenter les sites de production industrielle en mettant à la disposition de l'entreprise les « matières premières satisfaisant les objectifs du coût minimale, de qualité optimale et de sécurité maximale »¹⁹.

L'élaboration d'un budget des approvisionnements permet de s'assurer que les matières nécessaires à la production seront achetées en quantités voulues, le moment opportun et au moindre coût, plusieurs méthodes de gestion des stocks existent, nous allons tenter de citer deux classifications : la méthode classique et la méthode moderne²⁰.

- La première (que nous qualifierons de méthode classique) considère que le délai d'approvisionnement auprès des fournisseurs, le rythme différent des ventes et de la fabrication, et la nécessité commerciale d'avoir toujours des produits disponibles obligent à la constitution de stocks. Le problème est alors d'essayer d'en limiter le coût; c'est ce à quoi s'attache le raisonnement utilisé pour construire le budget.
- La seconde, proposée par les modes d'approvisionnement dits en juste-à-temps (JAT), prétend qu'un stock en soi n'a rien d'indispensable et que, dans la mesure où il est source de coût et de besoins en financement, l'optimum serait de travailler à stock nul.

¹⁹ MIKIT. P, TUSSINKI J, « Comptabilité analytique », 2ème édition Foucher, 1996, P.187.

²⁰ GERVAIS.M, « Contrôle de gestion », 7ème édition Economica ; 2000, P.461/462.

Chapitre II : Le budget et la planification budgétaire

Sans pour autant utiliser des outils fondamentalement différents, cette méthode ce focalise alors sur tous les moyens susceptibles, à terme, de faire disparaître les stocks.

Le rôle de la fonction d'approvisionnement peut être défini comme l'obligation de fournir matières premières et composants en qualité et quantité suffisantes, au moment voulu et au coût le plus bas possible²¹.

Pour autant, constituer et conserver un stock entraîne des coûts techniques dont la minimisation doit être un objectif important de cette fonction.

1.4.2 Deuxième phase : Budgétisation

La budgétisation est l'établissement des budgets à partir des programmes d'actions résultant de la prévision. C'est le rapport entre les objectifs visés et les ressources nécessaires pour atteindre ses objectifs.

Dans cette deuxième étape, il est généralement effectué un chiffrage prévisionnel des objectifs qui constitue le budget primitif ou provisoire. Ce dernier permet de fournir des informations chiffrées à chaque centre de responsabilité, il est élaboré vers les mois d'avril ou mai de l'année N pour le budget de l'année N+1.

1.4.2.1 Définition du budget

Il existe plusieurs définitions différentes pour le budget selon les auteurs et les économistes :

Selon BOUQUIN.H (2001), « Le budget est (ou devrait être) l'expression comptable et financière des plans d'action retenus pour que les objectifs visés et les moyens disponibles sur le court terme (l'année en général) convergent vers la réalisation des plans opérationnels».²²

D'après PEROCHON.C et LEURION.J «le budget est un programme à court terme détaillé, coordonné et valorisé, permettant d'atteindre, grâce à des moyens antérieurs définis, les objectifs issus de la stratégie de l'entreprise ».²³

SELMER.C définit le budget comme « un ensemble cohérents d'hypothèses et de données chiffrées prévisionnelles, fixées avant le début de l'exercice comptable décrivant l'ensemble de l'activité »²⁴.

²¹ ALAZARD C, SEPARI S, «Contrôle de gestion : manuel et application», 4ème édition, Dunod, Paris, 2001.P.421.

²² <https://www.cairn.info> consulté le 14/10/2021 à 14h55min

²³ PEROCHON.C et LEURION.J, « Analyse comptable-Gestion prévisionnelle », édition Foucher, Paris, 1982, P165.

²⁴ SELMER.C, « Construire et défendre son budget » 2eme édition Dunod ; Paris, 2009, P02.

Chapitre II : Le budget et la planification budgétaire

Le budget peut alors être défini comme un document produit annuellement, il permet de chiffrer et de matérialiser les objectifs de l'entreprise. En d'autre terme, il est un outil de référence pour tous responsable de sa position d'élément vital de planification et du contrôle.

1.4.2.2 Rôle du budget

Le système budgétaire joue simultanément trois rôles :

➤ **Les budgets sont un élément du contrôle de gestion**

Cela signifie qu'ils sont conçus pour permettre les fonctions de finalisation, pilotage, post évaluation, sur un horizon de court terme généralement annuel. Le choix de l'année comme référence budgétaire est souvent justifié par la coïncidence nécessaire avec l'exercice comptable. Le système budgétaire est certainement plus efficace lorsqu'il colle à la réalité du cycle économique lorsqu'il se claque sur l'année fiscale.

➤ **Les budgets sont un instrument de planification**

Ce rôle du budget appelle deux commentaires :

- Les budgets ne sont qu'un des instruments du contrôle de gestion ;
- Les budgets chiffrer les plans.

➤ **Les budgets doivent accorder les personnes, les projets, les stratégies**

Aucun instrument de contrôle n'échappe à cette contrainte générale dans l'organisation : il faut parvenir à intégrer :

- Les objectifs stratégiques poursuivis
- Les déclinaisons en activités qui en résultent
- Les comportements des personnes qui, à un titre ou à un autre, interviennent dans le processus sous contrôle, ne serait-ce que pour donner leur avis.

1.4.2.3 Le processus d'élaboration des budgets

La procédure budgétaire associe la direction générale à tous les centres de responsabilités, elle comprend plusieurs étapes, la procédure d'élaboration du budget de l'année N commence le plus tard possible au cours de l'année N-1.

A. Prendre connaissance des objectifs pour l'année à venir (première étape) :

Le contrôle de gestion est réalisé afin de mettre en œuvre des objectifs, tant que ceux ne sont pas encore connus, la procédure de détermination des budgets ne peut pas être démarrée.

Si l'entreprise dispose d'un plan à moyen terme, les arbitrages ont déjà été effectués et les décisions prises : il suffit de reprendre les buts qui ont été approuvés pour la première année du plan.

Chapitre II : Le budget et la planification budgétaire

Si ce n'est pas le cas, la direction générale doit d'abord réfléchir aux orientations désirées pour la période. Mais avant de se prononcer, elle peut aussi attendre de voir ce que donnent les premières esquisses budgétaires.

B. Réaliser des études préparatoires (deuxième étape) :

La phase des études préparatoires part d'une étude économique générale, analysant quelle sera l'évolution de la conjoncture globale pour l'année à venir et son incidence sur l'entreprise.

C. Elaborer des projets de budgets (troisième étape) :

A partir des données des études préparatoires et d'hypothèses de prix (prix de vente, prix d'achat, salaires horaires, frais unitaires de structure), le service de contrôle de gestion va estimer par grandes masses, les résultats possibles pour l'année à budgéter. Chaque responsable de centre établit un projet de budget (pré-budget) compte tenu.

D. Choisir le projet qui deviendra le pré-budget (quatrième étape) :

Lorsque la simulation est achevée, plusieurs projets sont généralement admissibles. Il revient alors à la direction générale réunie pour la circonstance en comité budgétaire, de choisir celui qui lui apparaît le meilleur.

E. Construire et négocier des budgets détaillés (cinquième étape) :

Le projet de budget adopté précédemment est éclaté en budgets détaillés. Pour y parvenir, la procédure la plus courante est la suivante :

- Les dirigeants du haut de la hiérarchie cernent les conséquences du pré-budget sur le fonctionnement de leur département, de façon à déterminer un objectif quantifié pour les responsables du niveau hiérarchique immédiatement inférieur. Le processus est ensuite répété jusqu'aux niveaux les plus bas de la hiérarchie et, à l'issue de ce mouvement descendant, tous les responsables se retrouvent dotés d'un objectif spécifique et quantifié et d'hypothèses à retenir pour construire leur budget ;
- Sur cette base, chaque dirigeant définit un plan d'action permettant d'atteindre l'objectif fixé et traduit les conséquences financières de ce plan dans un budget ;
- La remontée progressive des documents et des informations qui en résultent peut alors être envisagée. A chaque niveau, le supérieur hiérarchique évalue les propositions de budgets de chacun de ses subordonnés. La négociation est relativement longue (deux à trois mois), vu les navettes qu'elle entraîne. Pendant toute sa durée, le rôle du service de contrôle de gestion est d'animer, de conseiller, de proposer éventuellement sa médiation, mais jamais d'imposer un budget.

F. Elaborer les prévisions définitives (sixième étape) :

Ce travail revient à consolider les budgets détaillés. Bien évidemment, le budget d'ensemble qui en résulte devra encore être approuvé par la direction générale. L'efficacité globale de la gestion budgétaire pour contrôler l'action dépend enfin de son aptitude à communiquer facilement avec le système comptable.

1.4.2.4 Les conditions d'établissement du budget

L'établissement du budget appelle le respect des conditions résumées comme suit²⁵ :

- La participation de tous les services, chacun en ce qui le concerne, à l'élaboration du budget d'ensemble ;
- La définition à chaque niveau de responsabilité des objectifs à atteindre et l'approbation des normes proposées ;
- Le commentaire succinct de chaque hypothèse retenue et les raisons qui en ont motivé le choix ;
- La fixation des normes qui ne soient ni optimistes ni pessimistes, mais qui tiennent compte de l'évolution que l'on devrait normalement observer au cours de l'exercice ;
- La mise au point et le respect d'un calendrier qui fixe les étapes de la construction du budget et la nature des renseignements à fournir pour chaque responsable ;
- L'existence d'une équipe de coordination chargée de rassembler les données, de les valoriser et de les présenter ;
- Le calcul de la répercussion des modifications éventuelles de normes par rapport au budget précédent et la comparaison avec les écarts enregistrés en cours d'années ;
- L'analyse des budgets sera concertée et préparée en commun, ceci suppose que la partie des budgets à étudier à l'échelle « n » sera faite en liaison avec l'échelle « n-1 » ;
- Le budget élaboré en fonction d'objectifs visant la meilleure rentabilité, exclura tous les éléments non significatifs, susceptibles de fausser l'étalon et de donner des écarts sans valeur ;
- A l'expiration des périodes fixées par le calendrier, les écarts entre prévision et réalisation devront faire l'objet d'analyse et d'explication.

²⁵ LAUZEL.P et TELLER.R, « Contrôle de gestion et budget », 7ème édition Dalloz, Paris, 1994, P240-241.

1.4.2.5 Typologie des budgets

Le système budgétaire doit déboucher sur des budgets par activité. De ce fait, la mise sous tension des activités de l'entreprise doit être traduite aux termes financiers afin de s'assurer de leur cohérence d'ensembles.

Une fois les différentes prévisions validées par la ligne hiérarchique, chaque fonction de l'entreprise (vente, production, achats,...) procède au chiffrage de ses activités pour l'année à venir.

On distingue trois catégories de budgets²⁶ :

- Les budgets opérationnels ;
- Les budgets financiers ;
- Les budgets des frais généraux.

1.4.2.5.1. Les budgets opérationnels

➤ Le budget de vente

Le budget des ventes est la première construction du réseau des budgets de l'entreprise. Il est défini comme un chiffrage au volume et en valeur dont le but premier est de déterminer les ressources de l'entreprise et dans un deuxième temps de traduire les moyens nécessaires aux services commerciaux.

Ce programme d'action influe évidemment sur les frais commerciaux et de distribution. Ces données sont regroupés dans un budget appelé « budget des services commerciaux ».

Le travail de prévision des ventes est souvent effectué par un service des études commerciales en collaboration avec le contrôle de gestion.

Ce travail permet la connaissance des possibilités commerciales de l'entreprise et doit permettre à la direction générale de fixer aux services commerciaux les objectifs de l'année à venir.

➤ Budget de production

Les outils de gestion de la production permettent une gestion et une optimisation de l'organisation du travail et de la production, l'aboutissement de cette mise en oeuvre doit conduire à l'élaboration du budget de production : programme chiffré de l'activité productive annuelle.

Ce travail de budgétisation est réalisé en collaboration entre les services techniques productifs et le contrôle de gestion. Pour présenter un plan de production valorisé, l'entreprise

²⁶ ALAZARD.C, SEPARI.S, «Contrôle de gestion : manuel et application», 2ème édition, Dunod, Paris, 2010 P307-341.

Chapitre II : Le budget et la planification budgétaire

utilise les coûts standards des produits, ce chiffrage représente l'objectif des services productifs.

Dans ce chiffrage les charges directes et indirectes de production sont éclatées dans le temps (le mois très souvent) et dans l'espace en fonction de la répartition géographique de la production et des responsabilités.

Ces services doivent proposer un plan d'action permettant de respecter, dans les conditions du budget, leurs obligations en matière de production.

Ce plan envisage les variables suivantes :

- Le taux de perte de matières premières
- Le taux de productivité de la main d'œuvre
- Les effectifs
- La sous-traitance en volume (éventuellement)
- L'entretien préventif en taux d'heures perdues, ...etc.

➤ **Le budget des approvisionnements**

Le budget d'approvisionnement est complètement dépendant des techniques de gestion des stocks, il nécessite que l'entreprise ait déterminé quelles références étaient précisément suivies, quelle en serait la consommation attendue sur l'année et quel type de gestion des stocks serait pratiqué : gestion calendaire ou gestion à point de commande.

Ces éléments arrêtés, un chiffrage des achats est possible qui est toujours complété par des prévisions en date de commande, de livraison et de consommation. En effet, cette budgétisation doit faire apparaître, dans le temps, c'est-à-dire chaque mois, l'échelonnement des prévisions en termes de commande, de livraison, de consommation et de niveau de stock.

Ce travail doit être effectué sous deux formes :

- En quantité : sous cette forme, le budget offre plus d'intérêt pour les services d'approvisionnement qui devront contrôler son suivi.
- En valeur : les quantités précédentes sont valorisées par un coût unitaire standard.

1.4.2.5.2. Les budgets financiers

Ces budgets concernent essentiellement deux approches qui peuvent sembler opposées, l'investissement et la trésorerie.

En effet, l'investissement s'inscrit dans une perspective à moyen ou long terme, la trésorerie traduit les conséquences à court terme d'encaissements des décisions dans le cadre des budgets opérationnels.

Chapitre II : Le budget et la planification budgétaire

➤ Le budget des investissements

L'investissement se définit comme l'affectation de ressources à un projet dans l'espoir d'en retirer des profits futurs, c'est un détour de production.

Les choix des investissements d'aujourd'hui seront donc ressentis dans le futur et conditionnent l'évolution à long terme de l'entreprise, ainsi l'investissement est un pari sur l'avenir.

Au sein du système de contrôle de gestion, des procédures existent qui permettent de sélectionner, d'autoriser et de contrôler ces investissements.

L'objectif de ces procédures peut être de :

- Choisir entre des projets alternatifs dans un domaine où les décisions ne peuvent pas ou peu s'appuyer sur des phénomènes d'apprentissage et où les univers dans les quels positionne la décision sont incertains : les outils à la décision peuvent aider le gestionnaire dans ses choix.
- S'assurer que les projets d'investissement proposés par les responsables opérationnels sont cohérents avec le développement à long terme et la stratégie de l'entreprise c'est l'objet du plan de financement.
- Vérifier la validité des projets sur les plans commerciaux, techniques, financiers, et légaux pour en cerner les avantages et les risques et en déterminer la rentabilité : c'est le but des méthodes d'évaluation des investissements.
- Suivre la mise en œuvre des investissements pour faire respecter les prévisions de dépenses telles qu'elles sont budgétées dans le budget des investissements.

➤ Le budget de trésorerie

Le budget de trésorerie est la transformation des charges et des produits de tous les budgets précédents en encaissement et en décaissement, notions qui privilégient l'échéance des flux monétaires.

Il ne peut donc être établie qu'une fois l'ensemble de la démarche budgétaire d'un exercice élaboré et les différents budgets approuvés.

Dans une optique strictement budgétaire, le budget de trésorerie répond à deux impératifs :

- S'assurer d'un équilibre mensuel entre encaissements et décaissements en vue de mettre en place, préventivement, des moyens de financement nécessaires à court terme en cas de besoin de liquidité pour un ou deux mois ;

Chapitre II : Le budget et la planification budgétaire

- Connaître le solde de fin de période budgétaire des comptes de tiers et le disponible tels qu'ils figurent dans le bilan prévisionnel.

1.4.2.5.3 Le budget des frais généraux

Le budget des frais généraux ou de synthèses comprend essentiellement les charges fixes. Les frais généraux recouvrent des postes de dépenses très variable d'une entreprise à l'autre : des frais discrétionnaires (produits ou prestations achetés à l'extérieur : fourniture, frais de déplacement, téléphonie...) et des dépenses globales des fonctions le plus souvent à caractère administratif (comptabilité, service généraux, ressources humaines...).

1.4.3 Troisième phase : Contrôle budgétaire

Après l'étape de la prévision et la budgétisation vient l'étape du contrôle budgétaire, ce dernier résulte une comparaison entre les réalisations et les prévisions déceler des écarts afin de les analyser pour mettre en œuvre des actions correctives.

1.4.3.1 Définition et objectifs du contrôle budgétaire

1.4.3.1.1 Définition du contrôle budgétaire

- Le contrôle budgétaire « consiste à établir des budgets et à comparer périodiquement les réalisations avec les données budgétées (prévisions) afin de mettre en place des actions correctives s'il est nécessaire »²⁷.
- Il est défini aussi comme « l'ensemble des techniques mises en œuvre pour établir des prévisions à court terme applicables à la gestion d'une entreprise et pour les comparer aux résultats effectivement constatés »²⁸

En ce sens le contrôle de gestion permet :

- De rechercher la (ou les) cause (s) des écarts ;
- De prendre les mesures correctives éventuellement nécessaires ;
- D'apprécier l'activité des responsables budgétaires »¹⁰.

1.4.3.1.2 Objectifs du contrôle budgétaire

On peut résumer les objectifs du contrôle budgétaire comme suit ²⁹:

- L'amélioration de la performance économique de l'entreprise ;
- La comparaison entre les réalisations et les prévisions ;
- Recherche les causes d'écart ;
- Informer les différents niveaux hiérarchique ;

²⁷ LOUCHARD.J, « la gestion budgétaire : Outil de pilotage des managers », édition d'Organisation, Paris 1998, p.07.

²⁸ FORGET.J, « gestion budgétaire : prévoir et Contrôler les activités de l'entreprise », Edition des organisations, Paris 2005, p.09.

²⁹ KHRRI Abdenacer (Gestion budgétaire) ; école des hautes études commerciales.

Chapitre II : Le budget et la planification budgétaire

- Calculer les écarts significatifs, les analyser et prendre les mesures correctives ;
- Apprécier l'activité des responsables budgétaires;
- Optimiser l'utilisation des ressources.

1.4.3.2 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 postériori).

1.4.3.2.1 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.

1.4.3.2.2 Le contrôle pendant l'action

Le contrôle pendant l'action signifie le contrôle pendant l'exercice budgétaire. Il a pour objectif de repérer rapidement les décalages entre les prévisions et les réalisations de façon à mettre en œuvre les actions correctives nécessaires.

Pour réaliser ce contrôle, il faut pouvoir fournir, de façon permanente et rapide, aux Responsables, les informations sur les réalisations pour cibler l'origine des problèmes.

1.4.3.2.3 Le contrôle après l'action (à posteriori) :

Ce contrôle intervient à la fin de l'exécution budgétaire, 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.
- permettre aussi de mesurer la performance des responsables qui s'inscrit dans le processus d'évaluation de l'entreprise.

Il consiste aussi en une mesure des résultats et en une évaluation des performances. En s'appuyant sur deux types d'informations :

Chapitre II : Le budget et la planification budgétaire

- Des informations systématiques : qui permettent de comparer la situation finale (réalisations) à celle qui était attendue (prévisions).
- Des informations potentielles ou conjoncturelles : qui font ressortir des événements imprévus, leurs causes et leurs conséquences dans les écarts constatés.

Le contrôle budgétaire s'exprime dans l'équation suivante :

$$\text{❖ Réalisations - Prévisions} = -/+ \text{ Ecart}$$

1.4.3.3 Calcule et analyse des écarts

1.4.3.3.1 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.

1.4.3.3.2 Définition d'écart global

L'écart est défini comme « la différence entre une donnée de référence et une donnée constatée »³⁰.

Donc, l'écart a pour fonction de comparer les réalisations aux prévisions établies sur la base d'une production réelle. En effet, il s'agit de comparer les moyens de production utilisés aux moyens de production que l'on aurait dû mettre en œuvre pour une fabrication déterminée.

Cette comparaison permet d'évaluer le pilotage des opérations et attire l'attention sur les zones critiques. D'une manière générale, pour tout élément de cout (direct ou indirect) les écarts sont calculés de la manière suivante:

$$\text{❖ Ecart} = \text{coût réel constaté} - \text{coût préétabli}$$

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

³⁰DORIATH.B et GOUJET.C, « Gestion prévisionnelle et mesure de la performance, 26 situations professionnelles, 80 exercices », DUNOD, Paris, 2002..P197.

1.4.3.3 Les principes d'élaboration des écarts

La mise en évidence d'écarts répond aux besoins de suivi des entités à piloter. Elle est par nature convergente. Nous tenons à positionner quelques principes conventionnels de construction des écarts³¹ :

- Principe 1: Un écart est la différence entre la valeur constatée de la donnée et de référence de cette même donnée. La valeur constatée est en général la valeur réelle telle quelle apparaît dans la comptabilité de gestion. La valeur de références 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 algébrique n'a pas le même sens selon qu'il s'agit d'une charge ou d'un produit.
- Principes 3: La décomposition d'un écart cherche toujours à isoler l'influence d'une et d'une seule composante par sous-écart calculé : une donnée constituée de «n» composantes oblige à la mise en évidence de « n» sous écarts.
- Principe 4: En harmonisation avec la position du plan comptable général dans la méthode des couts préétablis, 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) définit comme suit:

$$\text{Ecart / Eléments monétaires} = (\text{élément monétaire réel} - \text{élément monétaire prévu}) \\ \times \text{donnée volume réel.}$$

$$\text{Ecart / Eléments volumiques} = (\text{élément volumique réel} - \text{élément volumique prévu}) \\ \times \text{élément monétaire prévu.}$$

1.4.3.3.4 Types d'écart

➤ Ecart de résultat :

Dans le contrôle budgétaire l'écart de résultat est l'écart de base. Il traduit en terme financier la performance globale de l'entreprise ou d'un produit car il apporte une première information sur l'objectif global de rentabilité à court terme. Il se calcule de la façon suivante :

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

³¹ ALAZARD.C et SEPARI.S, « Contrôle de gestion : manuel et application », 2^{ème} édition Dunod, Paris, 2010.P.483.

Chapitre II : Le budget et la planification budgétaire

$$E/R = (CA \text{ Réel} - \text{Coût réel}) - (CA \text{ Préétabli} - \text{Coût préétabli})$$

Ecart sur chiffre d'affaires

L'écart du chiffre d'affaires passe par le calcul de l'écart observé entre chiffre d'affaires réel et le chiffre d'affaires budgété³²

$$\text{Ecart sur chiffre d'affaires} = \text{chiffre d'affaires réel} - \text{chiffre d'affaires prévu}$$

$$E/CA = (PR \times QR) - (PP \times QP)$$

Le chiffre d'affaire se compose de deux variables selon le prix de vente et la quantité vendue.

$$\text{Ecart sur quantité} = (\text{quantité réelle} - \text{quantité prévu}) \times \text{prix prévu. } E/Q = (QR - QP) \times PP$$

$$\text{Ecart sur prix} = (\text{prix réel} - \text{prix prévu}) \times \text{Quantité réelle. } E/P = (PR - PP) \times QR$$

➤ Ecart sur marge

L'écart sur marge est la différence entre la marge sur coût préétabli réelle et la marge sur coût préétabli prévue.³³

$$\text{Ecart sur marge} = \text{marge sur coût préétabli réelle} - \text{marge sur coût préétabli prévue}$$

$$\begin{aligned} \text{Marge réel} &= (\text{prix de vente réel} - \text{coût unitaire préétabli}) \times \text{quantités réelle.} \\ \text{Marge prévu} &= (\text{prix de vente prévisionnel} - \text{coût unitaire préétabli}) \times \text{quantités prévue.} \end{aligned}$$

$$\text{Écart sur marge} = (MR \times QR) - (MP \times QP)$$

$$E/M = (PR - CUP) \times QR - (PP - CUP) \times QP$$

$$\begin{aligned} \text{Écart sur quantités} \\ (QR - QP) \times MP \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{Écart sur prix} \\ (MR - MP) \times QR \end{aligned}$$

³² DORIATH.B et GOUJET.C, « Gestion prévisionnelle et mesure de la performance, 26 situations professionnelles, 80 exercices », DUNOD, Paris, 2002.P197.P211

³³ Idem P197.

Chapitre II : Le budget et la planification budgétaire

$MR / MP =$ marge unitaire sur coût réel / préétablie.

$QR / QP =$ quantité vendue réelle / préétablie.

$PR =$ Prix de Vente Unitaire réelle / préétabli.

$CUP =$ Coût Unitaire Préétabli.

L'écart sur marge permet de détecter les causes commerciales de la performance financière de l'entreprise, sous l'angle des quantités vendues et des prix fixés ou négociés avec les clients.

La marge sur le coût préétabli se compose d'une part à la hausse du volume des ventes (écart quantité) et d'autre part à la baisse du prix (écart sur prix).

➤ **Ecart sur coût**³⁴

L'analyse de l'écart sur cout de production est réalisée au niveau :

- Des charges par nature (MP, MO) ;
- Des centres opérationnels (atelier d'usinage, de montage,...)

Une distinction est ainsi menée entre l'analyse des charges directes (MP, MO) et l'analyse des charges indirectes (centre d'analyse ou budget flexible).

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

a) Analyse des écarts sur charges directes : c'est-à-dire la main d'œuvre (MO) et la consommation des matières première (MP)

Ecart sur matière première : il se décompose en 2 sous écarts :

- Un écart provenant des variations de quantité de matière première appelé écart sur quantité (noté E/Q)
- Un écart provenant des variations des couts des matières appelé écart sur prix (noté E/P)

$$\text{Ecart total sur matière première} = \text{Ecart sur quantité} + \text{Ecart sur prix}$$

$$E/Q = (QR - QP) CUP$$

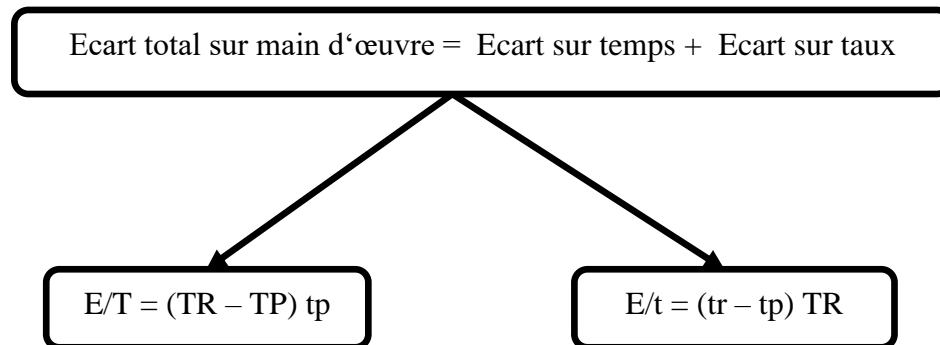
$$E/P = (CUR - CUP) QR$$

³⁴ Boubekour Saliha, Cours de L3 « Contrôle de gestion », UMMTO, 2018-2019.

Chapitre II : Le budget et la planification budgétaire

Ecart sur main d'œuvre³⁵

Pour la main d'œuvre, l'écart sur quantité exprimé en nombre d'heures est appelé « Ecart sur temps », et l'écart sur coût unitaire, exprimé en coût horaire, est appelé « Ecart sur taux ». Il est exprimé dans le schéma suivant :



TR / TP : temps réel / prévu

tr / tp : taux réel / prévu

b) Analyse des écarts sur charges indirectes

Il regroupe les charges de tous les produits de l'entreprise qui sont répartis par centre d'analyse.

L'écart global des charges indirectes est décomposé en trois sous écart :

$$\text{Écart sur charges indirectes} = \text{écart / budget} + \text{écart/ activité} + \text{écart/ rendement}$$

Ecart sur budget

L'écart sur budget constate la différence de coûts entre les charges réelles d'une section et

le budget alloué à cette section pour le niveau d'activité réelle.

$$E / Budget = (\text{coût réel de l'U.O} - \text{coût budgété de l'U.O}) \times \text{Activité réelle}$$

$$E/B = (QR \times PR) - CB$$
$$CB = - (CVUp \times AR) + CF$$

QR = Nombre d'unité d'œuvre réellement consommée.

PR = Prix de vente unitaire réel.

CVUp = Coût variable prévu d'une unité d'œuvre.

³⁵ Idem.

Chapitre II : Le budget et la planification budgétaire

AR = Activité réelle.

CF = charges fixes

Ecart sur activité

L'écart sur activité, c'est le niveau d'activité liée aux charges fixes.

Écart sur activité = coût budgété de l'activité réelle – coût préétabli de l'activité réelle.

$$E/A = CB - CUP \times AR$$

Ecart sur rendement

Se calcule de la manière suivante :

$$E/R = (QR - QP) CUP$$

1.4.3.3.5 Interprétation des écarts³⁶

L'interprétation du signe varie suivant le coté de résultat concerné:

- Ecart > 0
 - Ecart favorable pour le chiffre d'affaires
 - Ecart défavorable pour les charges.
- Ecart < 0
 - Ecart défavorable pour le chiffre d'affaires
 - Ecart favorable pour les charges.
- 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 défavorable, 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 favorable, ceci signifie que l'entreprise a dépassé les objectifs qu'elle s'est fixé. Ce qui est synonyme de l'efficacité réalisée. Ceci a un impact positif sur 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

³⁶HUTIN.H, « Toute la finance d'entreprise », 2^{ème} édition d'Organisation, France, 2002 ; P680.

que l'entreprise est 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.

1.4.3.3.6 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.

1.4.3.3.7 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.

Chapitre II : Le budget et la planification budgétaire

La procédure peut être présentée comme suit :

➤ 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 posteriori où l'action corrective ne peut porter que sur le déroulement d'une nouvelle tâche)³⁷.

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°09: 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 campagne 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 du 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 : 19.DORIATH. B et GOUJET. C, « Gestion prévisionnelle et mesure de la performance », 3ème édition, Dunod, Paris, 2007, P206

➤ Caractéristiques d'une bonne action corrective

Une action corrective efficace doit être rapide et adaptée.³⁸

³⁷ GERVAIS.M, « Contrôle de gestion, stratégie de l'entreprise », 4ème édition ; Economica, Paris, 1991, P451.

³⁸ Idem .

- **Rapide**

La vitesse de mise en œuvre de l'action (une fois l'écart est apparu) est un élément fondamental de l'efficacité du contrôle, car une action corrective trop tardive risque d'avoir un effet contraire sur le système sous contrôle. Cependant, la détection et l'interprétation de l'information rapide, des délais apparaissent.

Il est donc essentiel de connaître et de rechercher à traduire la période de temps acceptable entre l'apparition d'un dérèglement et sa correction.

- **Adaptée**

L'action corrective doit porter sur le déterminant qui exerce l'influence la plus grande sur les résultats.

Il est nécessaire aussi d'utiliser une force adéquate de correction, sous peine d'aboutir à des résultats opposés et/ou indésirables, la correction ne doit être ni trop forte, ni trop faible.

1.4.3.4 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 suivantes³⁹ :

- C'est un contrôle effectué **à postériori** 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 ;

³⁹ DORIATH. B et GOUJET.C, « Gestion prévisionnelle et mesure de la performance », 3ème édition, Dunod, Paris, 2007,P 203/204.

Chapitre II : Le budget et la planification budgétaire

- 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.

Conclusion

La gestion de l'entreprise exige un minimum d'organisation et donc des prévisions. En effet, quel que soit le secteur, il convient de prévoir l'activité à venir et pour laquelle il est nécessaire de réunir des moyens humains et techniques.

la gestion budgétaire est une démarche importante pour l'entreprise du fait qu'elle permet de comparer les prévisions aux réalisations et de porter un jugement sur l'atteinte des objectifs fixés afin de mettre en œuvre des actions correctives pour corriger les écarts et guider l'entreprise vers la performance.

Section 2 : La planification budgétaire et la performance de l'entreprise

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.

Afin de monter la place et le rôle de la planification budgétaire comme étant un élément de pilotage de la performance, de suivi des réalisations et d'atteinte d'objectifs de l'organisation, nous allons étudier l'impact de la mise en place d'un faible système de contrôle budgétaire puis faire montrer les changements et les avantages de la mise en place d'un système de contrôle budgétaire fort et pertinent, cette comparaison va nous aider à faire apparaître la place réelle de contrôle budgétaire ainsi que son utilité et son indispensabilité dans l'organisation.

Chapitre II : Le budget et la planification budgétaire

2.1 L'impact de la mise en place d'un faible système de contrôle budgétaire

L'entreprise est considérée comme un ensemble organisé composé de différentes fonctions, services et individus en permanente interaction ayant tous des objectifs pouvant être contradictoires dont la seule finalité c'est d'améliorer la performance de la firme.

En tant que système, l'entreprise est ouverte sur son environnement externe, source de menaces à appréhender mais aussi opportunités à subir. L'entreprise doit s'y adapter en permanence pour sa survie et son développement.

Pour améliorer sa performance et pour faire face aux enjeux liés à l'instabilité de son environnement, l'entreprise doit s'assurer que les ressources sont employées de manière efficace et contribuer à leur optimisation, elle doit aussi faire des analyses pour constater et mesurer l'ensemble des activités afin d'identifier rapidement les faiblesses et faire en sorte de proposer des actions correctrices, elle doit aussi faire des prévisions pour permettre d'anticiper les résultats futurs et de les optimiser, et cela ne se fait que par l'élaboration d'un système de contrôle budgétaire .

Cependant l'absence de contrôle budgétaire ou la mise en place d'un faible système de planification budgétaire, mets l'entreprise devant un certains nombre de risques :

- Les risques financiers : dans le cas où les ressources ne sont pas employées d'une manière optimale. L'élimination des risques financiers implique l'examen des opérations financières quotidiennes, et la mise en place d'un programme de planification et de budgétisation, cela aide à allouer le capital et les ressources de façon plus efficace et d'anticiper ce qui pourrait mal tourner, , dans le pire des cas, d'empêcher un désastre ou une grave perte financière.
- Les risques stratégiques : ce sont des risques à long terme, pour faire face à ce genre de risque l'entreprise doit faire des prévisions, l'établissement d'un budget en entreprise se veut donc un outil d'aide à la prise de décisions capable de suggérer aux gestionnaires les meilleures stratégies à prendre pour atteindre leurs objectifs dans un tel contexte.
- Perte de compétitivité : Maintenir sa compétitivité suppose d'anticiper au maximum ses besoins et d'éviter les pertes financières pour rester en tête de la course.

2.2 L'impact de la mise en place d'un système de contrôle budgétaire fort et pertinent

Il est nécessaire pour l'entreprise de mettre en place des outils de gestion prévisionnelle efficaces pour une anticipation et un suivi de sa gestion au quotidien (pilotage à court terme) mais aussi de son niveau de rentabilité en évitant des augmentations non

Chapitre II : Le budget et la planification budgétaire

maîtrisées de charges, de son niveau de trésorerie et de sa structure de financement pour conserver une autonomie financière par rapport aux banques.

Les budgets sont la traduction financière de la planification qui résulte de la stratégie définie par les responsables de l'entreprise. La gestion budgétaire s'inscrit donc dans un cadre plus large : la gestion prévisionnelle

Puisque les budgets sont considérés comme des plans d'action, d'analyse des performances et des courroies de liaison, ils sont considérés comme des facteurs de performance et de cohérence par rapport à la stratégie. L'objectif ultime de la gestion budgétaire et du **contrôle budgétaire** est l'amélioration de la **performance économique** de l'entreprise, en effet la mise en place d'un système de contrôle budgétaire fort et pertinent est une indispensabilité pour toute les entreprises car :

- le contrôle budgétaire permet aux responsables d'agir plus vite et mieux sur les variables contrôlables.
- Le contrôle budgétaire permet de gérer à l'avance et par anticipation les écarts constatés, et de comprendre comment les résultats sont-ils générés.
- Le budget est alors considéré comme instrument de coordination et de communication.
- la mise en œuvre du contrôle de gestion (et plus particulièrement le contrôle budgétaire) suppose une structuration de l'organisation, une délimitation des responsabilités et surtout de repérer et distinguer entre systèmes de contrôle et systèmes contrôlés;
- de faire vivre le processus de contrôle comme une pratique utile, acceptable et compréhensible par tous.

À priori, les entreprises évoluent dans un environnement de vive concurrence, en perpétuels changements et aux conditions économiques variables

Partant de ce fait, plus l'avenir est incertain, plus l'exercice budgétaire prend de la valeur.

Essentiellement, chacune des étapes de budgétisation amène son lot d'avantages pour l'entreprise

2.2.1 Planifier les activités de l'entreprise

- indique combien et quand elle aura besoin d'argent pour mener à bien ses activités (besoins de fonds)
- fournit un plan pour l'obtention de son financement et/ou l'apport d'investisseurs

Chapitre II : Le budget et la planification budgétaire

- aide à planifier ses investissements adéquatement
- justifie de tester différents scénarios et de prévoir des plans d'urgences (dans le cas par exemple où la réalité s'éloignerait considérablement de ses prévisions)
- permet de réfléchir aux implications des activités prévues et de repenser à ses programmes d'actions (s'il y a lieu)

2.2.2 Fixer des objectifs

- permet de définir clairement des objectifs et de s'assurer qu'ils sont compris et acceptés par ses gestionnaires
- permet de motiver ses gestionnaires à atteindre ces objectifs
- fournit un cadre de référence cohérent pour mesurer l'atteinte de ces objectifs
- constitue une base à la responsabilité et à la transparence financière

2.2.3 Mesurer et contrôler le rendement

- permet de mesurer et de contrôler ses revenus et ses dépenses au fur et à mesure
- met en relief les écarts importants qui méritent une attention particulière
- permet de se comparer à l'industrie et à tendre vers les ratios de l'industrie (comparaisons avec les données des années passées, les données actuelles et les objectifs à long terme de l'entreprise)
- permet de réagir promptement à tout problème grâce aux scénarios testés en phase de planification

2.2.4. Analyser, comprendre et corriger les prévisions

- supporte l'analyse des données passées de l'entreprise, dans le but de comprendre les liens de causes à effets entre les différentes variables de son modèle d'affaires
- permet d'identifier les variables les plus sensibles de son modèle d'affaires
- aide à optimiser son modèle d'affaires grâce à ces nouvelles connaissances
- permet de vérifier les tendances
- permet de raffiner son modèle de prévisions en conséquence

2.3 L'importance des écarts dans le suivi des activités de l'entreprise et l'amélioration de sa performance

Le contrôle budgétaire permet de vérifier si les budgets ont été respectés par les centres de responsabilités. Il achève la démarche budgétaire.

Le contrôle budgétaire est une procédure qui compare a posteriori les réalisations avec les prévisions du budget d'un centre de responsabilité. Il s'agit donc dans un premier temps de calculer les écarts entre les marges et les coûts réels et les marges et les coûts préétablis et

Chapitre II : Le budget et la planification budgétaire

ensuite de les analyser. Une fois ces analyses établies il est nécessaire de mettre en œuvre des mesures correctives.

L'analyse des écarts est un outil pratique qui permet de dresser une première évaluation grossière sur la situation de l'entreprise, elle permet d'identifier rapidement les points faibles et d'introduire les contre-mesures nécessaires.

En soit l'analyse des écarts sur des éléments passés ne permet pas de récupérer une situation donnée mais de mieux anticiper ce qui peut se passer par la suite. De fait au travers d'une analyse minutieuse des écarts entre les hypothèses et le réel, des corrélations vont se révéler.

La mise en œuvre du budget permet d'assurer le déroulement des activités afin d'atteindre les objectifs de l'entreprise. Il convient donc de suivre les réalisations pratiques afin de confirmer ou non les hypothèses et les prévisions. L'objectif étant de maîtriser l'entreprise et d'empêcher des déviations qui peuvent avoir des conséquences défavorables.

Le contrôle budgétaire permet de détecter les décalages et d'apporter des réajustements sur les périodes à venir. Il s'opère au fur et à la mesure de l'exécution du budget. Son but est de détecter les écarts entre prévisions et réalisations. Il s'agit, donc, de mettre en œuvre des actions tendant à corriger les effets des écarts constatés et à éviter qu'il ait des conséquences sur le reste de l'exercice. Sur ce point SELMER affirme que le contrôle budgétaire repose sur l'analyse des écarts et doit obéir à quelques principes bien établis⁴⁰ :

- On ne contrôlera que les écarts significatifs en termes de montant, de tolérance....
- On aurait tort de délaissier certains écarts apparaissant négligeables, mais qui se révèlent être la somme des écarts plus important qui se compensent. On prendra soin de vérifier leurs causes en différenciant notamment les écarts de volume et les écarts des prix.
- Le calcul d'écarts n'est pas une fin en soi, une analyse des causes doit déboucher sur une action correctrice.
- Il faudra s'assurer de la fiabilité et de la cohérence des informations concernant les réalisations et les prévisions. Il est noté que les écarts peuvent aussi bien provenir des réalisations (éloignées des objectifs prévisionnels), que les éléments prévisionnels (budget ou coût standards irréalistes).
- Il est primordial de savoir également que certains écarts sont dus à des événements non maitrisable (grèves, mauvais temps, etc.).

⁴⁰ HENOT.C et HEMICI.F, «Contrôle de gestion », édition Bréal, 2007, p 71.

Chapitre II : Le budget et la planification budgétaire

Pour conclure le budget est un outil vivant qu'il convient d'adapter en permanence à la réalité. Chaque modification constitue un nouvel acte de gestion et de décision. Le suivi est donc tout au temps primordial que l'établissement du budget et contribue pleinement à la qualité de la gestion de l'entreprise.

La gestion budgétaire est donc un moyen de pilotage de performance, du fait qu'elle permet de faire des prévisions pour permettre d'anticiper les résultats futurs et de les optimiser, et aussi de faire des analyses pour constater et mesurer l'ensemble des activités afin d'identifier rapidement les faiblesses et faire en sorte de proposer des actions correctrices.

La gestion budgétaire se révèle donc comme un outil indispensable pour chaque entreprise dont l'objectif est l'amélioration de la **performance** de l'entreprise.

Conclusion du chapitre

En guise de conclusion, nous pouvons dire que le contrôle budgétaire vise à mesurer la performance mais aussi à l'améliorer en permanence. Pour assurer sa pérennité, l'entreprise doit bâtir de solides critères de performance, intégrant toutes ses dimensions. Elle doit aussi mettre en place des outils et méthodes lui permettant de la mesurer, la piloter, pour ensuite l'améliorer, en vue de satisfaire l'ensemble de ses partenaires et préserver ainsi, voire même renforcer sa position concurrentielle.

La planification budgétaire permet à l'entreprise d'atteindre ces objectifs et d'affronter les difficultés qu'elle rencontrera dans l'avenir. Elle met en évidence une démarche qui consiste en la prévision, la budgétisation et le contrôle, La gestion prévisionnelle permet de traduire les objectifs tracés par l'entreprise à des programmes à l'aide de différentes techniques de prévision. Ces programmes sont ensuite chiffrés et présentés sous forme de budgets. Ces derniers sont à la fois des instruments de prévision et de coordination entre les unités décentralisées, leur établissement implique des choix, puis le respect de ceux-ci lors de l'exécution.

Par ailleurs, pour mieux comprendre les enjeux de la gestion budgétaire et sa capacité de contribuer à l'amélioration des performances, notre prochain chapitre, qui constitue un cas pratique réalisé au sein de l'entreprise Novo Nordisk de Tizi Ouzou, permettra d'éclaircir au mieux ces deux notions : la gestion budgétaire et la performance.

Chapitre III : La planification budgétaire et la mesure de la performance au sein de l'entreprise NOVO NORDISK

Dans les chapitres précédents nous avons essayé de faire le tour de toutes les notions théoriques de notre thème de recherche à savoir; la gestion budgétaire, la performance de l'entreprise et sa mesure. Dans le présent chapitre, nous allons procéder à une application de terrain grâce au stage pratique que nous avons effectué au sein de l'entreprise Novo Nordisk – Tizi-Ouzou

Il s'agit, précisément de comprendre la démarche de la gestion budgétaire et comment contribue-t-elle à l'amélioration de la performance de l'entreprise Novo Nordisk.

Ce chapitre est divisé en deux sections; la première section est réservée à la présentation de l'organisme d'accueil, elle décrit et analyse aussi la gestion budgétaire au sein de l'entreprise et la deuxième section traite le rôle de la gestion budgétaire dans la performance de l'entreprise Novo Nordisk

Section 1 : Présentation de l'organisme d'accueil et l'élaboration des budgets au sein de l'entreprise Novo Nordisk

1.1 Présentation de l'organisme d'accueil

1.1.1 Présentation générale de l'entreprise

Novo Nordisk est une entreprise pharmaceutique danoise. Elle est spécialisée dans les traitements contre le diabète mais aussi dans l'hémostase, l'hormone de croissance, les traitements hormonaux et l'obésité.

En 2014, elle était la 16^e plus grande entreprise pharmaceutique du monde en termes de chiffre d'affaires.

1.1.2 Logo de l'entreprise



Le logo de Novo Nordisk depuis la fondation de l'entreprise est le taureau Apis, un des animaux sacrés de l'Égypte ancienne. Apis est la réincarnation de Ptah, le créateur de l'univers, de la cité sacrée de Memphis et le patron des artisans. Le logo est une reproduction stylisée d'une statuette égyptienne datée de 664 à 323 avant notre ère. Elle est richement

Chapitre III : La planification budgétaire et la mesure de la performance au sein de l'entreprise NOVO NORDISK

décorée de symboles représentant notamment l'éternelle dualité de la vie, la nuit et le jour, la vie et la mort. Le choix de ce symbole suit la vieille tradition européenne d'identifier les sujets pharmaceutiques de symboles animaliers.

1.1.3 Histoire de l'entreprise

La réussite que connaît aujourd'hui le groupe est l'aboutissement d'une histoire passionnante qui commença voilà plus de 80 ans. C'est l'histoire de deux petites sociétés danoises fondées à Copenhague dans les années vingt - Nordisk Insulinlaboratorium et Novo Terapeutisk Laboratorium - qui se lancèrent dans la production d'une nouvelle préparation pharmaceutique révolutionnaire, l'insuline, hormone que venaient tout juste de découvrir deux savants canadiens. Se livrant à une compétition farouche, les deux sociétés concurrentes figurèrent bientôt parmi les meilleures dans leur domaine. En 1989, elles finirent par conclure une trêve et fusionnèrent pour créer l'un des plus puissants groupes de biotechnologie au monde - lequel a encore connu depuis une rapide expansion.

La fusion s'opère en douceur, ce qui peut paraître étonnant. Bien qu'il s'agisse de réunir des sociétés concurrentes représentant à elles-deux un effectif de plusieurs milliers de personnes, Novo et Nordisk ne tardent pas à former une seule et même entreprise, poursuivant les mêmes buts et partageant une culture commune.

En quelque point du globe que se trouvent les collaborateurs de Novo Nordisk au quartier général à Bagsvaerd au Danemark, comme en Caroline du Nord aux Etats Unis, à Curitiba au Brésil, ou n'importe où ailleurs, ils accomplissent leur tâche dans le respect des mêmes valeurs : responsabilité, engagement, générosité et intégrité. Novo Nordisk est une entreprise animée d'un état d'esprit original - une façon de penser et d'agir qui lui est propre qui imprègne toutes ses activités. Expansion et nouveaux produits Grâce à la fusion, Novo Nordisk est en excellente forme pour affronter les années quatre vingt-dix.

Elle augmente ou conserve ses parts de marché - aux Etats Unis comme au Japon, ce dernier offrant les meilleurs débouchés pour la gamme des spécialités pharmaceutiques de la société. Parallèlement, Novo Nordisk lance sur le marché de nouveaux produits.

La fusion permet également la réalisation de projets d'investissements considérables, notamment dans la recherche et le développement. Ainsi sont jetées des bases solides qui ne peuvent que favoriser l'expansion à venir.

Chapitre III : La planification budgétaire et la mesure de la performance au sein de l'entreprise NOVO NORDISK

1.1.4 Novo Nordisk aujourd'hui

Aujourd'hui, la stratégie générale adoptée par Novo Nordisk vise l'expansion et la rentabilisation de quatre secteurs d'activité : le traitement du diabète, les maladies de la femme, les troubles de la croissance et les enzymes industrielles. En ce qui concerne le traitement du diabète, Novo Nordisk entend développer la production d'insuline dans le dessein d'offrir une large gamme de produits et de services permettant un traitement efficace du diabète.

La société a pour objectif de s'imposer comme le partenaire privilégié du diabétique et de son médecin dans le monde entier. Novo Nordisk a également l'intention de renforcer sa position sur le marché de l'hormone de croissance, de créer de nouveaux débouchés et de mettre au point de nouveaux produits dans le cadre de l'hormonothérapie. En même temps, Novo Nordisk cherchera à consolider sa position de premier fabricant mondial d'enzymes industrielles. Novo Nordisk - fort d'une longue tradition de recherche et d'une histoire riche en événements - est en route vers de nouveaux objectifs.

1.1.5 Novo Nordisk Algérie

En Algérie, Novo Nordisk est partenaire historique depuis 85 ans !

Depuis Novo Nordisk Algérie a toujours été à l'avant-garde de la gestion de cette pathologie en Algérie en œuvrant en tant que partenaire de confiance aux côtés de tous les acteurs de la santé en Algérie :

- À ouvrir de nouvelles possibilités et à créer un écosystème de soin complet allant des nouvelles thérapies et solutions innovantes combinées à des programmes d'accès de sensibilisation et d'éducation.
- Au-delà des offres de solutions de santé innovantes, Novo Nordisk œuvre à améliorer les résultats pour les patients, en encourageant notamment les essais cliniques pour l'insuline pour générer de nouvelles connaissances pouvant aider à mieux comprendre la vie réelle des patients et à améliorer ainsi la gestion de leur santé.
- Novo Nordisk travaille en tant que partenaire de confiance avec les sociétés scientifiques, les professionnels de la santé et les autorités sanitaires pour soutenir la prévention et l'éducation et relever les défis de santé publique en Algérie à travers des partenariats innovants, forts et durables notamment :

La clinique mobile « Changing Diabetes »

1^{er} partenariat public privé avec le MSRH, qui fête ces 10 ans et qui vise à améliorer l'accès aux soins, le dépistage précoce et à encourager la prévention contre le diabète.

Chapitre III : La planification budgétaire et la mesure de la performance au sein de l'entreprise NOVO NORDISK

Les centres baromètres (31 centres spécialisés dans le diabète répartis sur 25 wilayas)

Qui visent à améliorer entre autres l'accès aux soins gratuits et de qualité.

- Novo Nordisk est engagé dans la formation continue des Professionnels de santé et elle a développé différents programmes scientifiques ciblés traitant des sujets d'actualité dans la prise en charge du diabète.
- L'engagement historique de Novo Nordisk en Algérie se traduit aussi via une présence industrielle de plus de 15 ans. L'entreprise possède 2 sites de productions à Tizi Ouzou et à Boufarik (qui font partie des 10 seuls sites de production en dehors du Danemark), Novo Nordisk participe activement au transfert de technologie et au développement du savoir-faire local industriel. Le but de l'entreprise : une production de qualité et disponible pour tous.

Plus de 600 hommes et femmes

- Novo Nordisk Algérie est forte de ces 600 hommes et femmes dont le travail d'aujourd'hui s'inspire de la quête menée durant ces 100 ans dernières années pour améliorer la vie de millions de personnes atteintes de diabète et d'autres maladies chroniques afin que le siècle à venir soit couronné de succès ; cette quête fait progresser les traitements, dynamise la prévention et, enfin, vise à guérir le diabète.
- Novo Nordisk a été un leader en la matière et continuera de l'être en Algérie également en poursuivant la recherche et développement dans le diabète, en favorisant les essais cliniques, en renforçant ses partenariats et son empreinte industrielle.

1.1.6 Novo Nordisk Tizi Ouzou

L'entreprise Novo Nordisk dispose d'un site de production en Algérie, à Tizi Ouzou LMTO, depuis 2006. Celui-ci produit de la forme sèche "NovoFormine" et de la "NovoNorme" en 2020.

Ce site est réalisé effectivement en **28-05-2006** à Oued Aïssi, dans la wilaya de Tizi Ouzou, à quelque 100 km à l'est d'Alger. La production actuelle de cette usine (*30 millions de boîtes/an*) couvre 70% des besoins du marché national en ce médicament. Il emploie 234 personnes sur un effectif total de plus de 600 employés à l'échelle nationale.

Avec le site de Tizi-Ouzou et celui de Boufarik (Blida), destiné à la production de l'insuline sous forme de stylo injectable pré-rempli, en se basant sur les plus innovants produits, l'Algérie est "le seul pays au monde à disposer d'un outil industriel aussi solide"

Chapitre III : La planification budgétaire et la mesure de la performance au sein de l'entreprise NOVO NORDISK

Novo Nordisk compte conquérir le marché africain des médicaments de sa spécialisation, puisque son usine de Oued Aissi de droit algérien ALDAPH-SPA d'importation, de production, de distribution et de promotion des médicaments, certifiée ISO, va exporter, après satisfaction des besoins du marché national, vers l'Afrique.

Novo Nordisk -Tizi Ouzou- se compose des départements suivant :

➤ **Département production :**

Son rôle consiste en la fabrication des produits Novoformine conformément aux dossiers de fabrication et aux priorités afin de respecter les exigences de production ainsi que la gestion des déchets de fabrication.

5 Facteurs clés d'un plan de production

1. Prévision des attentes du marché Pour élaborer un plan efficace ; estimer les ventes potentielles avec une certaine justesse.
2. Contrôle des stocks.
3. Disponibilité de l'équipement et des ressources humaines.
4. Étapes et temps standardisés.
5. Facteurs de risque.

➤ **Département qualité :**

La démarche qualité a pour objectif d'améliorer le fonctionnement et le savoir-faire de l'entreprise. Elle oriente la stratégie (organisation et production) en fonction des attentes du client et permet aux salariés de travailler dans de meilleures conditions.

Cet outil stratégique est soutenu par la direction et implique tous les collaborateurs car sa mise en place requiert l'adhésion de toute l'entreprise.

L'objectif final des responsables de département qualité est :

- Une maîtrise optimale des processus de l'entreprise, qu'ils concernent la fabrication, le support, la gestion ou les ressources, avec la possibilité d'identifier rapidement les opportunités et les risques. Tout ceci en prenant en compte les besoins et les attentes des clients. ;
- Atteindre les objectifs et normes définis lors de l'étape de la conception ;
- Prendre les mesures nécessaires pour s'assurer que les objectifs sont atteints ;
- Continuer à respecter les principes pour maintenir la fiabilité et l'intégrité ;
- Continuer à améliorer les produits et services, ainsi que les méthodes.

Chapitre III : La planification budgétaire et la mesure de la performance au sein de l'entreprise NOVO NORDISK

➤ **Département approvisionnement :**

Le responsable approvisionnement – ou responsable achats et approvisionnement – a la mission principale d'organiser, gérer et coordonner les flux et les stocks des matières premières au sein de l'entreprise, en s'appuyant sur les prévisions de production.

➤ **Département maintenance :**

La maintenance regroupe les actions de dépannage et de réparation, de réglage, de révision, de contrôle et de vérification des équipements matériels (machines, véhicules, objets manufacturés, etc.) ou même immatériels (logiciels).

Le service de maintenance peut également être amené à participer à des études d'amélioration du processus industriel, et doit, comme d'autres services de l'entreprise, prendre en considération de nombreuses contraintes comme la qualité, la sécurité, l'environnement, le coût, etc.

➤ **Département Finance et controlling :**

Ce département a deux fonctions :

La fonction financière a deux objectifs principaux : Assurer la solvabilité de l'entreprise. Rechercher de la rentabilité de l'entreprise.

La fonction contrôle qui est un poste clé pour l'entreprise, car elle sert à analyser son modèle économique, à anticiper sa rentabilité et à mener les bonnes actions pour optimiser ses performances globales.

➤ **Département RH :**

Le service des ressources humaines est rattaché à la direction des ressources humaines. Il gère les dossiers administratifs du personnel, élabore des plans d'action en vue d'améliorer les conditions de travail.

Les activités RH sont multiples. Elles regroupent plusieurs domaines qui sont :

- La rémunération : salaires, primes, indemnités, notes de frais, participation, intéressement, avantages en nature.
- Les absences et congés du personnel :
 - congés payés ;
 - congé sans solde ;
 - congé sabbatique ;
 - congés création d'entreprise ;
 - congé pour formation ;
 - congé enfant malade ;

Chapitre III : La planification budgétaire et la mesure de la performance au sein de l'entreprise NOVO NORDISK

- congé maternité ;
- absence injustifiée ;
- absence pour événement tel que naissance d'un enfant, mariage du salarié, décès d'un proche, absence syndicale.

Le service RH assure la gestion du personnel grâce à des outils et des méthodes performants, notamment dans les domaines suivants :

- recrutement ;
- évaluation du personnel ;
- gestion des carrières ;
- temps de travail ;
- formation ;
- problèmes :
 - Accident de travail ;
 - Sanctions disciplinaires ;
 - Licenciement.
 - Institution représentative :
 - Election des représentants du personnel ;
 - CSE (comité social et économique).

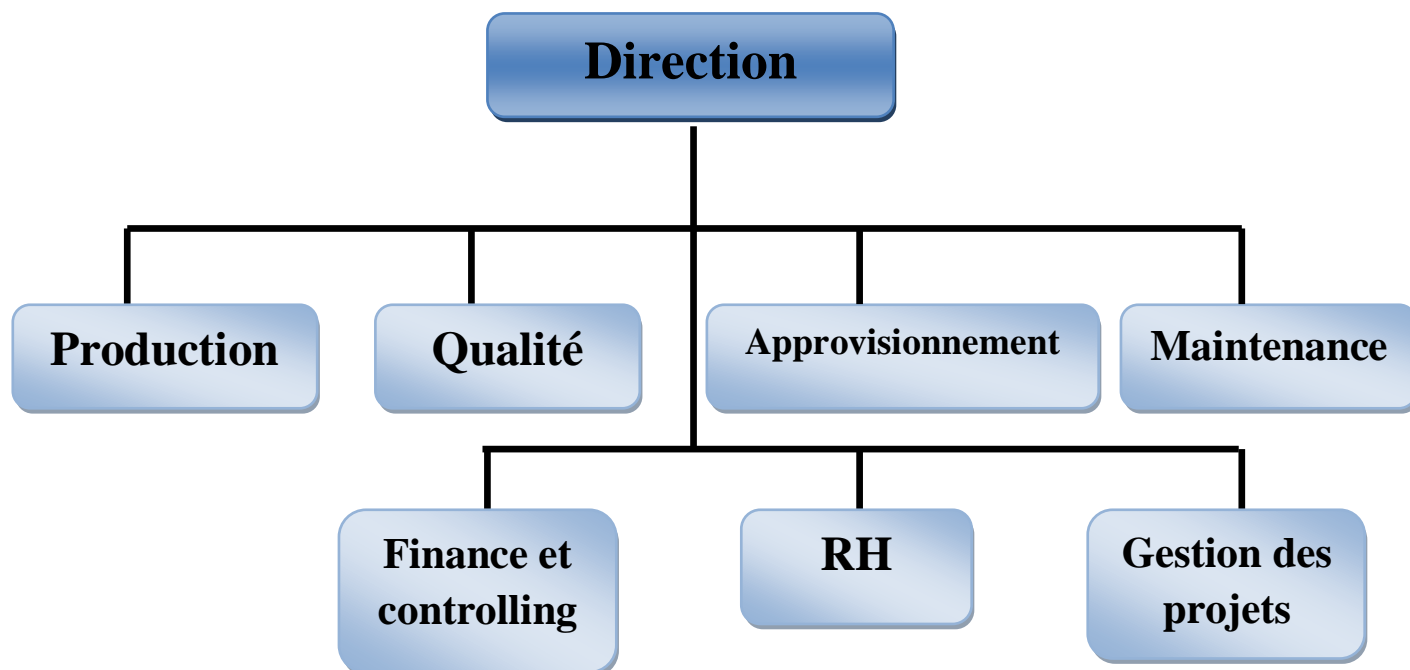
➤ **Département gestion des projets :**

La gestion de projet ou management de projet est l'ensemble des activités visant à organiser le bon déroulement d'un projet et à en atteindre les objectifs. Elle consiste à appliquer les méthodes, techniques, et outils de gestion spécifiques aux différentes étapes du projet, de l'évaluation de l'opportunité jusqu'à l'achèvement du projet.

Le gestionnaire de projets est un catalyseur. Il mène les projets à bon port et coordonne tous les acteurs concernés par le projet, que ce soit par sa réalisation ou ses livrables. Il gère les impacts du projet, à la fois pendant sa réalisation et après sa finalisation. Ses différents départements sont résumés dans l'organigramme qui suit :

Chapitre III : La planification budgétaire et la mesure de la performance au sein de l'entreprise NOVO NORDISK

Figure N°06 : Organigramme de l'entreprise Novo Nordisk Tizi-Ouzou.



Source : données interne de l'entreprise Novo Nordisk de tizi ouzou, novembre 2021.

1.2 Présentation de service contrôle de gestion et les missions de contrôleur de gestion au sein de l'entreprise « Novo Nordisk »

Le service de contrôle de gestion au sein de l'entreprise "Novo Nordisk" est assuré par un contrôleur de gestion, Il occupe une place primordiale du fait qu'il permet une gestion rigoureuse et une capacité de réaction très rapide. Il est l'animateur de tout le processus de gestion, il permet de suivre, analyser et vérifier en permanence son activité, c'est un système de motivation qui incite les responsables à mettre en cause leurs actions afin de perfectionner leurs décisions.

Les missions et tâches opérationnelles du contrôleur de gestion, de manière non exhaustive, peuvent se décliner ainsi :

- Mesurer, contrôler et prévoir les résultats opérationnels de l'entreprise ;
- Calculs et pilotage des coûts (le contrôleur de gestion garanti la bonne gestion de l'entreprise et principalement la gestion économique car, le plus souvent, et au-delà des calculs de coûts, il assure une gestion stratégique de ces coûts et prend les décisions d'organisation qui en découlent) ;

Chapitre III : La planification budgétaire et la mesure de la performance au sein de l'entreprise NOVO NORDISK

- Élaborer des prévisions puis assurer un contrôle budgétaire en analysant notamment les écarts avec les prévisions afin de prendre des mesures correctives, en effectuant un suivi du budget de trésorerie, etc. ;
- Prévoir et maîtriser les risques liés à l'activité opérationnelle mais aussi les incidences financières de ces risques ;
- Coordonner les activités ;
- Élaborer ou participer à l'élaboration de rapports de gestion.
- A la fin de chaque mois, le contrôleur de gestion soumet le rapport d'exécution budgétaire à la direction.

1.3 La relation du contrôle de gestion avec les autres services de l'entreprise

Le service contrôle de gestion au sein de l'entreprise Novo Nordisk doit entretenir, de nombreux contacts avec les autres structures fonctionnelles qui sont considérées comme des sources d'information pour le contrôle de gestion, tel que :

1.3.1 La direction finance et comptabilité

Cette direction se définit par l'enregistrement quotidien des opérations réalisées par l'entreprise et cela à partir des pièces justificatives en provenance des différentes directions et le calcul des couts, Cette direction est très sollicitée par le reste de l'entreprise, elle a des relations avec, pratiquement, tous les autres services et en particulier le service contrôle de gestion. Son rôle est de concevoir et mener une gestion financière portant sur l'accès et l'emploi des ressources financières en fonction des objectifs de l'entreprise.

1.3.2 Le département approvisionnement

- Ce service s'occupe des achats locaux et étrangers, il établie les fiches de cout d'achat de matières premières locales et importées. Et il assure la gestion des stocks et l'application des procédures. Ce service fournit au contrôleur de gestion à la fin du mois les documents suivants :
- La balance des stocks : permet de connaitre les mouvements des stocks (stock initial, les entrées en stock, les sorties de stock) ;
- La consommation par référence : permet de connaitre les quantités, et les valeurs de matières premières sorties du stock vers l'atelier de production pour déterminer le coût d'achat ;
- L'inventaire physique des stocks en cours : sont les matières premières non utilisables qui restent dans l'atelier de production.

Chapitre III : La planification budgétaire et la mesure de la performance au sein de l'entreprise NOVO NORDISK

1.3.3 La direction commerciale

Cette direction s'occupe de la facturation, de la gestion de stocks de produits finis. Chaque fin de mois, le responsable commerciale fournit au contrôleur de gestion les documents suivants :

- les taux de réalisations des objectifs de ventes : il indique les ventes réalisées par mois, pour les comparer aux objectifs fixés par la direction générale ;
- l'inventaire physique des produits finis : montre les mouvements de stock des produits finis ;
- le coût de transport : il indique par qui est faite la prestation de transport.

1.3.4 Le département production

Ce département communique toutes les informations concernant la production, il fournit aussi comme tous les services précédents au contrôle de gestion à chaque fin du mois, les documents suivants :

- état des consommations des matières premières à base d'une fiche de préparation ;
- État des consommations des matières incorporables (les quantités utilisées pour la production d'un certain produit).
- état des consommations des sur emballages et autres à base d'une fiche de sur emballage ;
- les réalisations : indique les quantités produites prêtes à être conditionnées, et les quantités produites palettisées et par quel équipement sont-elle conditionnées ;
- taux de réalisation des objectifs de production actualisés : le contrôleur de la production passe à la comparaison des quantités produites avec les quantités prévues pour dégager le taux.

Chapitre III : La planification budgétaire et la mesure de la performance au sein de l'entreprise NOVO NORDISK

Section 2 : Cas pratique d'élaboration des budgets au sein de l'entreprise Novo Nordisk et son impact sur la performance

Au sein de l'entreprise « Novo Nordisk » la gestion budgétaire est considérée comme un mode de gestion prévisionnelle consistant en la traduction d'objectifs en un ensemble de programmes et de budgets. Ces programmes permettant d'établir les prévisions exprimées en quantités : nombre de produits fabriqués, quantités vendues, alors que les budgets concrétisant la valorisation en unités monétaires d'un programme grâce à une prévision des prix et des coûts.

2.1 Procédure et méthode d'élaboration des budgets

2.1.1 Procédure d'élaboration des budgets

A Novo Nordisk, le processus de préparation du budget pour l'exercice suivant commence au mois de juin de l'exercice en cours.

Pour avoir les prévisions budgétaires, le contrôleur de gestion prépare une note de préparation du budget, il l'adresse à tous les départements, en leur demandant d'élaborer leurs propositions de budget (recense leurs besoins). Chaque responsable élabore son pré-budget, et le remet au contrôleur de gestion, qui à son tour construit les budgets détaillés pour les remettre à la direction générale. Par la suite, le contrôleur de gestion donne des orientations et des recommandations et on en déduit un document unique appelé « budget prévisionnel ».

2.1.2 Méthode d'élaboration des budgets

A- Elaboration du budget d'exploitation

Le budget d'exploitation est lié au cycle d'exploitation de l'entreprise, il comprend le budget commercial (budget de vente), le budget de production, et le budget des approvisionnements.

L'objectif principal de l'activité exploitation est la maîtrise de l'équilibre des diverses ressources.

➤ Budget des charges d'exploitations

Les charges de l'entreprise « Novo Nordisk » sont constituées par :

- Les achats consommés (matières premières et fournitures : fournitures de bureau, fournitures informatique, carburant ...);
- Les services extérieurs (Etudes et recherches, entretien réparation et maintenance) ;
- Les frais financiers;
- Les dotations aux amortissements, prévisions et pertes de valeurs;
- Les charges liées à l'impôt (TAP) ;

Chapitre III : La planification budgétaire et la mesure de la performance au sein de l'entreprise NOVO NORDISK

- Les autres services extérieurs (déplacements missions et réceptions, transports de biens et transport collectif du personnel, publicité publications et relations publiques, rémunération d'intermédiaires et honoraires, personnel extérieur à l'entreprise.) ;
- Toutes les charges liés aux personnel (salaires, frais de formation, charges sociales : frais de transport, contribution des œuvres sociales, cotisations sociales ...).

La comparaison entre prévisions et réalisations se fait par la formule suivante :

$$\diamond \text{ Réalisés} - \text{Prévus} = \text{Ecart}.$$

De même, les pourcentages des écarts sont calculés de la manière suivante :

$$\text{Ecart en \%} = \frac{\text{Réalisations} - \text{Prévisions}}{\text{Prévisions}} \times 100$$

Tableau N10: Rapprochement entre prévisions et réalisations des charges de 2019 en 10² DA

Désignations	2019			
	Montants		Ecart	
	Prévus	Réalisés	En valeur	En %
Rémunération du personnel	385 806,8	409 992,8	24 186	6%
Cotisation aux organismes sociaux	69 730	68 056,49	-1 673,51	2,39%
Déplacement, missions et réceptions	5 700	5 771	71	1%
Frais de formation, frais de recrutement	7 716,33	8 716,33	1000	13%
Commission commercial	9 500	9 050	-450	5%
Matière première	8 445 157,1	10 985 054,4	2 539 897,3	30%
Fournitures consommables	42 232,63	41 345,74	-887	2%
Achats d'immobilisations de faible valeur	8 037	7 538,7	-498,3	6%
Achats non stockés de matière et fournitures	36 328	35 439	-889	2%
Services extérieurs	176 700	170 234	-6 466	4%
Autres services extérieurs	74 252	74 252	0	0
Impôts, taxes et versements assimilés	47 728	46 723,42	-1 004,6	2%
Autres charges opérationnelles	1 900	1 862	-38	2%
Charges financières	144 020	152 661,2	8 641,20	6%
Dotation aux amortissements	202 534	197 344	-5 190	3%
Impôts sur les résultats et assimilés	240 217	257 814 ,75	17 597,75	7%
Rabais, remises, ristournes accordés	0	0	0	0
Total	9 897 558,5	12 471 855,8	2 574 297	26%

Source : Elaboré par nous-mêmes à partir de l'évaluation de l'exercice 2019.

Chapitre III : La planification budgétaire et la mesure de la performance au sein de l'entreprise NOVO NORDISK

Les charges en 2019 ont connu un écart défavorable de 26% car les charges réalisées sont supérieures à celles prévues à savoir (*1 247 185 580 DA > 989 755 850 DA*) et comme on le constate dans le tableau cet écart provient principalement de l'augmentation du coût de la matière première sur le marché qui a causé un écart de (*253 989 730*), et de poste Frais de formation, frais de recrutement qui est comptabilisé à *871 633DA*, avant qu'il était prévu à *771 633* et qui s'explique par la réalisation du plan de recrutement de l'exercice 2019 on enregistrant un écart de (*100 000 DA*). L'écart est lié notamment à l'augmentation des impôts par rapport aux prévisions de *1 759 775DA* qui est dû principalement à la hausse de la TAP proportionnellement avec l'augmentation du chiffre d'affaires.

Il est aussi lié aux charges financières augmentées de *864 120DA* par rapport aux prévisions de clôture correspondant aux intérêts sur les emprunts bancaires.

Chapitre III : La planification budgétaire et la mesure de la performance au sein de l'entreprise NOVO NORDISK

Tableau N°11 : Rapprochement entre prévisions et réalisations des charges 2020

En10²DA

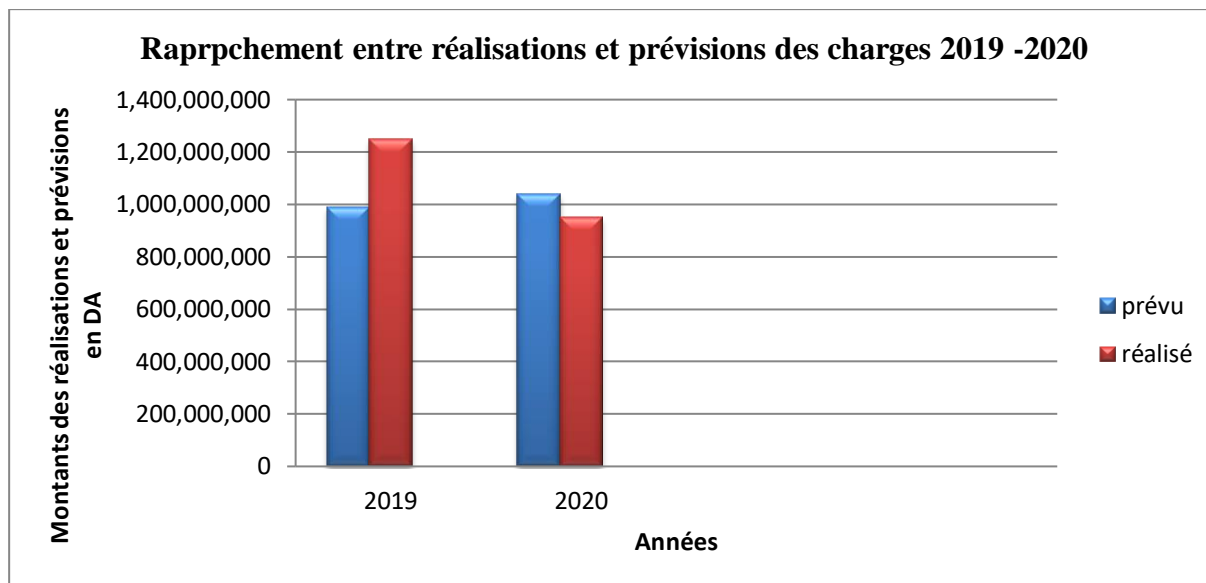
Désignations	2020			
	Montants		Ecart	
	Prévus	Réalisés	En valeur	En %
Rémunération du personnel	401 249,23	395 261,73	-5 987,50	1,5%
Cotisation aux organismes sociaux	73 495,44	63 495,44	-10 000	13%
Déplacement, missions et réceptions	0	0	0	0%
Frais de formation, frais de recrutement	8 040,41	8 000	-40,41	0,5%
Commission commercial	9 804	9 200	-60 4	6%
Matière première	8 884 305	8 000 000	-884,305	9%
Fournitures consommables	42 697	46 989	4292	10%
Achats d'immobilisations de faible valeur	8 366,51	8 283,85	-82,66	1%
Achats non stockés de matière et fournitures	38 689,32	42 220	3 530,68	9%
Services extérieurs	186 418,50	175 739,42	-10 679	6%
Autres services extérieurs	76 850,82	76 850,82	0	0%
Impôts, taxes et versements assimilés	48 300,73	41 334,72	-6 966	14%
Autres charges opérationnelles	0	0	0	0%
Charges financières	152 661	162 661	10 000	6,5%
Dotation aux amortissements	218 736,7	218 736,7	0	0%
Impôts sur les résultats et assimilés	245 021,25	265 419,55	20 398,30	8%
Rabais, remises, ristournes accordés	0	0	0	0%
Total	10 394 636	9 514 192,23	-880 443,77	8,%

Source : Elaboré par nous-mêmes à partir de l'évaluation de l'exercice 2020.

Les charges en 2020 ont connu un écart favorable de 88 044 377DA soit 8% car les charges réalisées sont inférieure à celles prévus a savoir (951 419 223DA<1 039 463 600DA) et ses résultats satisfaisants et les prévisions qui sont proches de la réalité c'est grâce au nouveau contrôleur de gestion que l'entreprise Novo Nordisk a recruté grâce a ses compétences il a réussi a réduire les charges par rapport à l'année 2019. L'entreprise a dépensé ce qu'il fallait dépenser normalement.

Chapitre III : La planification budgétaire et la mesure de la performance au sein de l'entreprise NOVO NORDISK

Figure N07: Rapprochement entre prévisions et réalisations des charges de 2019 et 2020.



Source : Elaboré par nous-mêmes sur base des données des tableaux.

D'après ce graphique, nous constatons que pour l'année 2019 les prévisions de charges sont en dessous des réalisations, soient 989 755 850DA inférieur à 1 247 185 580DA, contrairement à l'année 2020 ou les prévisions sont en dessus des réalisations soit 1 039 463 600 DA supérieur à 951 419 223DA.

L'entreprise a enregistré des écarts sur charges positifs (défavorable) dans l'année 2019 soit 26%, cela peut être expliqué par la sous-estimation mauvaise fixation des objectifs lors de l'élaboration du budget des prévisions, et des écarts sur charges négatifs (favorable) dans l'année 2020 soit 8% qui peut être expliquer par la bonne prévision des charges qui sont proche des réalisations, mais ça reste toujours à améliorer.

➤ Budget des produits d'exploitations

Comme Novo Nordisk est une entreprise pharmaceutique spécialisée dans les traitements contre le diabète ses produits proviennent de la vente de ces derniers.

Les tableaux suivants présentent l'évaluation des produits durant les années 2019, 2020.

Chapitre III : La planification budgétaire et la mesure de la performance au sein de l'entreprise NOVO NORDISK

Tableau N°12: Rapprochement entre prévisions et réalisations des produits vendus 2019 en quantités.

Désignations	2019			
	Montants		Ecart	
	Prévus	Réalisés	En quantité	En %
Novoformine 1	4 752 952	6 852 952	2 100 000	44%
Novoformine 2	19 308 867	19 243 000	-65 867	0 ,34%
Novoformine 3	5 644 130	6 677 213	1 033 083	18%
Chiffre d'affaire	29 705 949	32 773 165	3 067 216	10%

Source : Elaboré par nous-mêmes à partir de l'évaluation de l'exercice 2019.

Sachant que les prix unitaires des 3 produits sont :

80 DA pour le produit Novoformine 1

85 DA pour le produit Novoformine 2

90 DA pour Novoformine 3

Tableau N°13 : Rapprochement entre prévisions et réalisations des produits vendus 2019 en valeurs.

Désignations	2019			
	Montants		Ecart	
	Prévus	Réalisés	En valeur	En %
Novoformine 1	380 236 160	548 236 160	168 000 000	44%
Novoformine 2	1 641 253 695	1 635 655 000	-5 598 695	1%
Novoformine 3	507 971 700	600 949 170	92 977 470	18%
Chiffre d'affaire	2 529 461 555	2 784 840 330	255 378 775	10%

Source : Elaboré par nous-mêmes à partir de l'évaluation de l'exercice 2019.

Les produits en 2019 ont connu un écart favorable de 10% car l'entreprise a réalisé un chiffre d'affaire de 2 784 840 330 DA supérieur au chiffre d'affaire qui était prévu de 2 529 461 555 DA et cela est dû principalement à l'augmentation de quantité vendues de Novoformine et non pas à une variation de prix, et cela peut être confirmé par le nombre important de personnel que l'entreprise a recruté pour qu'elle puisse répondre à la demande de l'entreprise phare qui est le seul client de la filiale Novo Nordisk.

Chapitre III : La planification budgétaire et la mesure de la performance au sein de l'entreprise NOVO NORDISK

Tableau N°14: Rapprochement entre prévisions et réalisations des produits vendus 2020 en quantités.

Désignations	2020			
	Montants		Ecart	
	prévus	Réalisés	En quantité	En %
Novoformine 1	6 140 752	6 144 543	3 791	0,06%
Novoformine 2	24 884 305	25 765 423	881 118	3,54%
Novoformine 3	7 104 643	7 543 986	439 343	6,18%
Chiffre d'affaire	38 129 700	39 453 952	1 324 252	3,47%

Source : Elaboré par nous-mêmes à partir de l'évaluation de l'exercice 2020.

Sachant que les prix unitaires des 3 produits sont :

80 DA pour le produit Novoformine 1

85 DA pour le produit Novoformine 2

90 DA pour Novoformine 3

Tableau N°15 : Rapprochement entre prévisions et réalisations des produits vendus 2020 en valeurs.

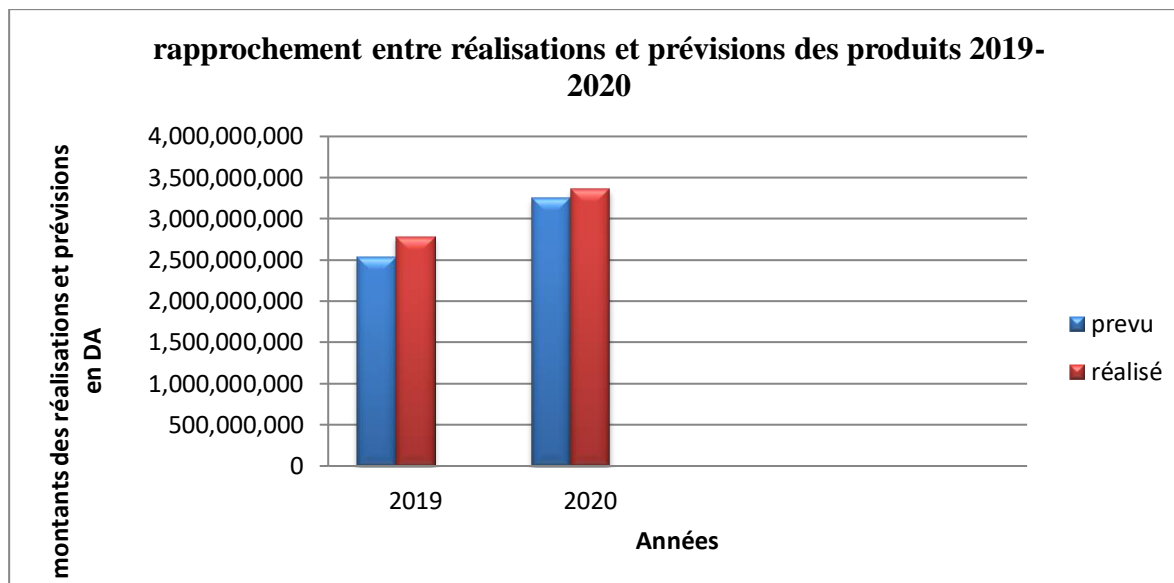
Désignations	2020			
	Montants		Ecart	
	prévus	Réalisés	En valeur	En %
Novoformine 1	491 260 160	491 563 440	303 280	0,06%
Novoformine 2	2 115 165 925	2 190 060 955	74 895 030	3,54%
Novoformine 3	639 417 870	678 958 740	39 540 870	6,18%
Chiffre d'affaire	3 245 843 955	3 360 583 135	114 739 180	3,47%

Source : Elaboré par nous-mêmes à partir de l'évaluation de l'exercice 2020.

Pour l'année 2020, les produits ont connu encore une fois un écart favorable de 114 739 180 DA, soit 3,47% du fait que l'entreprise a réalisé un chiffre d'affaire de 3 360 583 135DA qui dépasse le chiffre d'affaire prévu, et cela revient de même à l'augmentation des quantités vendues à la centrale.

Chapitre III : La planification budgétaire et la mesure de la performance au sein de l'entreprise NOVO NORDISK

Figure N°08 : Rapprochement entre prévisions et réalisations des produits de 2019 et 2020



Source : Elaboré par nous-mêmes sur base des données des tableaux

L'analyse de ce graphique nous fait remarquer que durant les deux années les réalisations sont supérieures aux prévisions soit respectivement de 2 784 840 330 DA , 3 360 583 135DA de réalisations contre 2 529 461 555DA , 3 245 843 955DA de prévisions. Les écarts sur chiffres d'affaires sont positifs pour les deux années 2019-2020 cela signifie que l'entreprise a réalisé ses objectifs fixés au début.

B-Elaboration du budget d'investissement :

Pour prévoir le budget d'investissement, tous les départements recensent leurs besoins en acquisition d'immobilisations (Bâtiments, terrains, matériel de transport, équipements informatiques, équipements de production, matériel de bureau...).

Les tableaux qui suivent représentent l'évaluation des investissements pendant la période 2019-2020

Chapitre III : La planification budgétaire et la mesure de la performance au sein de l'entreprise NOVO NORDISK

Tableau N°16: Rapprochement entre prévisions et réalisations d'investissement de 2019

En 10²

Désignations	2019			
	Montants		Ecart	
	Prévus	Réalisés	En valeur	En %
Bâtiments	0	0	0	0
Terrain	0	0	0	0
Equipement de production	1 234 000	1 534 000	300 000	24%
Matériel de production	9 567 100	11 576 200	2 009 100	21%
Matériel de transport	546 870	623 210	76 340	13,95%
Outillage	5 763 430	5 680 000	-83 430	-1,44%
Equipement informatique	11 000 000	14 200 000	3 200 000	-29%%
Equipement laboratoire	11 760 000	12 000 000	240 000	2,04%
Matériel de bureaux	1 000 000	900 000	-100 000	-10%
Matériel de reprographie	0	0	0	0
Total	40 871 400	46 513 410	5 642 010	13,80%

Source : Elaboré par nous-mêmes à partir de l'évaluation de l'exercice 2019.

Durant cette année, l'entreprise a enregistré un écart positif de 13,80%, car les réalisations ont dépassés largement les prévisions, soit (4 651 341 000 > 4 087 140 000).

Cet écart positif provient de certains postes sur lesquels l'entreprise a investi plus que prévu à savoir : équipement de production, matériel de production et matériel de transport.

De ce fait on peut dire que l'entreprise a mal prévu ses investissements.

Tableau N°17 : Rapprochement entre prévisions et réalisations d'investissement de 2020.

En 10²DA

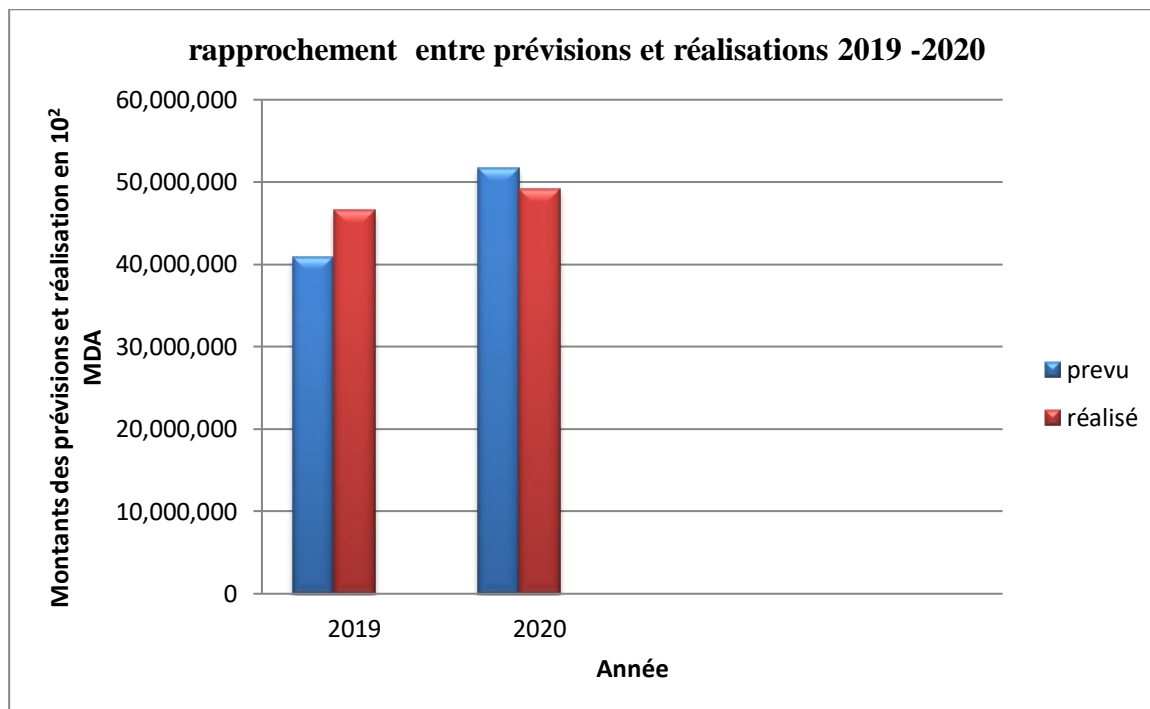
Désignation	2020			
	Montants		Ecart	
	Prévus	Réalisés	En valeur	En%
Bâtiments	0	0	0	0
Terrain	0	0	0	0
Equipement de production	200 000	200 000	0	0%
Matériel de production	2 000 000	1 000 000	-1 000 000	8%
Matériel de transport	34 500 000	32 500 000	-2 000 000	5,79%
Outillage	0	0	0	0%
Equipement informatique	8 300	9 000	700	8,44%
Equipement laboratoire	8 900 000	9 000 000	100 000	1,12%
Matériel de bureaux	432 870	443 590	10 720	2,47%
Matériel de reprographie	5 600 000	5 999 000	399 000	2,55%
Total	51 639 170	49 151 590	-2 498 580	-2,72%

Source : Elaboré par nous-mêmes à partir de l'évaluation de l'exercice 2015

Chapitre III : La planification budgétaire et la mesure de la performance au sein de l'entreprise NOVO NORDISK

En 2020, l'entreprise a amélioré ses prévisions et a bien fixé ses objectifs, malgré que l'écart est défavorable de 2,72 % mais les réalisations sont proches des prévisions. De ce fait on peut dire que l'entreprise a investi ce qu'il était prévu grâce aux actions correctives qu'elle a mise en place.

Figure N°09: Rapprochement entre prévisions et réalisations des investissements de 2019 et 2020.



Source : Elaboré par nous-mêmes sur base des données des tableaux.

En observant le graphique, on remarque que les prévisions de l'investissement sont inférieures aux réalisations en 2019, contrairement à 2020 où les prévisions dépassent légèrement les réalisations (presque égaux).

Comme on peut observer aussi que les réalisations ont augmenté en 2020 par rapport à 2019, et cela pour avoir les moyens nécessaires dans sa production ou pour son personnel qui permet à l'entreprise d'évoluer le niveau de sa productivité.

2.1.3 La performance et le rôle de la gestion budgétaire dans le cas de Novo Nordisk

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.

Chapitre III : La planification budgétaire et la mesure de la performance au sein de l'entreprise NOVO NORDISK

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 comme a Novo Nordisk, 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.

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 Novo Nordik. Pour ce faire, nous allons nous référer aux Indicateurs de la performance financière, 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 financière.

En raison de manque de données, nous ne pourrions pas calculer certains indicateurs Comme, Résultats brut d'exploitation, le taux de rentabilité financière les indicateurs d'équilibre financiers, mais nous estimons que l'évolution du chiffre d'affaires et le résultat net comptable sont déjà suffisants pour nous permettre de conclure sur la performance financière vu que nous l'avons déjà mesurée grâce au contrôle budgétaire. Le calcul de ces indicateurs doit donc porter sur les trois années (de 2018 à 2020) auxquelles nous avons appliqué le contrôle budgétaire.

2.1.3.1 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 suivante :

$$\frac{\text{chiffre d'affaire de } N - \text{chiffre d'affaire de } N-1}{\text{chiffre d'affaire de } N-1} \times 100$$

Chapitre III : La planification budgétaire et la mesure de la performance au sein de l'entreprise NOVO NORDISK

Le taux d'évolution du chiffre d'affaires pour la période 2018 – 2020 est représenté dans le tableau suivant :

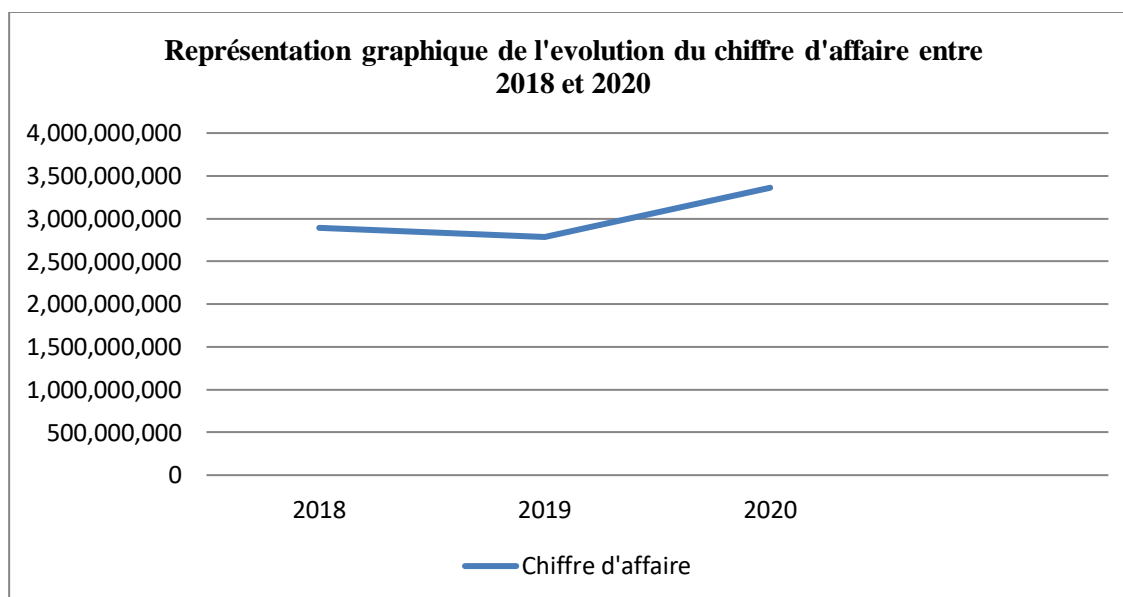
Tableau N°18: Taux d'évolution du chiffre d'affaires global de Novo Nordisk entre 2018 et 2020

Années	Le taux d'évolutions
Entre 2018 et 2019	$\frac{2\,784\,840\,330 - 2\,890\,954\,000}{2\,890\,954\,000} \times 100 = -3,67\%$
Entre 2019 et 2020	$\frac{3\,360\,583\,135 - 2\,784\,840\,330}{2\,784\,840\,330} \times 100 = 20,67\%$

Source : Elaboré par nous-mêmes à partir des chiffres d'affaires.

Nous remarquons par ces calculs que le taux d'évolution entre 2018 et 2019 est de – 3,67% ce qui signifie que le chiffre d'affaires global de Novo Nordisk a connu une baisse de - 3,67% entre ces deux exercices, et qu'entre 2019 et 2020 le taux est de 20,67 % ceci signifie que le chiffre d'affaires a connu une augmentation de 20,67%, ce qui est bénéfique pour l'entreprise.

Afin de mieux faire ressortir cette évolution, nous illustrons ces résultats par **la figure N°10** suivant :



Source : Elaboré par nous-mêmes sur base des données des tableaux.

Chapitre III : La planification budgétaire et la mesure de la performance au sein de l'entreprise NOVO NORDISK

2.1.3.2 Le calcul du résultat net comptable pour les deux exercices 2019-2020

Le résultat net comptable se calcule de la façon suivante :

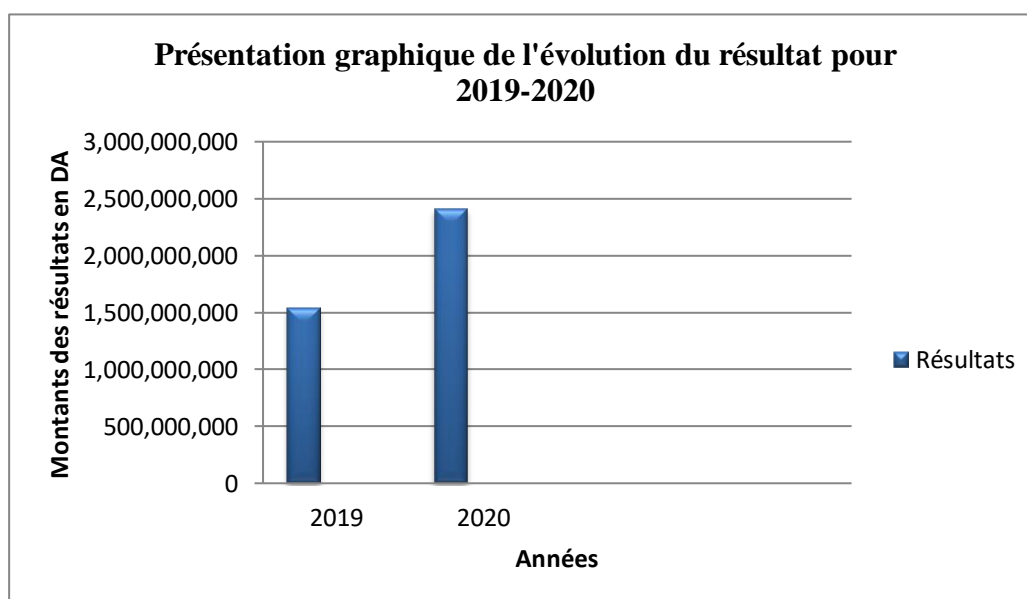
$$\text{Résultat net comptable} = \text{produits} - \text{charges}$$

Tableau N°19 : Les résultats net comptables pour les deux exercices 2019-2020 :

Désignation	2019	2020
Résultats	1 537 654 750	2 409 163 912

Source : Elaboré par nous-mêmes sur la base des tableaux précédents

D'après ce tableau on remarque que l'entreprise a enregistré des résultats positifs pour les deux années 2019-2020, car les produits réalisés ont dépassé les charges exploitées, ce qui signifie que l'entreprise a réalisé un profit. On constate aussi que le résultat a évolué au cours des exercices, en passant de 1 537 654 750 DA à 2 409 163 912 DA. Pour une meilleure comparaison nous illustrons ces résultats par la figure N°11 suivant :



Source : Elaboré par nous-mêmes sur base des données des tableaux.

Les indicateurs calculés montrent que l'entreprise Novo Nordisk a une performance financière puisque le chiffre d'affaire est positif tout au long des trois exercices, malgré la baisse de 3,67% qu'il a connu en 2019, l'entreprise a réussi à améliorer son chiffre d'affaire en passant à 20,67 % en 2020.

Chapitre III : La planification budgétaire et la mesure de la performance au sein de l'entreprise NOVO NORDISK

Aussi, nous avons vu que Novo Nordisk a réalisé des résultats positifs surtout en 2020.

Par ailleurs, en comparant les résultats du contrôle budgétaire (les écarts) aux résultats obtenus par les indicateurs financiers, nous pouvons bien remarquer que les deux outils montrent que l'entreprise a une bonne situation financière.

En 2019, le résultat enregistré est de 1 537 654 750DA, soit (2 784 840 330DA-1 247 185 580DA) cela signifie que l'entreprise a atteint ses objectifs d'un point de vue financier, mais si on veut approfondir notre analyse et bien comprendre la cause de ce résultat on se réfère aux écarts calculés sur produits et sur charge :

L'écart favorable de 10% sur produits est dû principalement à une augmentation de la demande des produits Novoformine au cours de l'année 2019, cela signifie que cet écart est causé principalement par un imprévu qui est l'augmentation de la demande.

L'écart sur charges qui est un écart défavorable de 20%, est causé aussi par l'augmentation de la demande inattendue, ce qui a nécessité un recrutement d'un nombre important de nouveaux employés pour répondre à la demande de l'entreprise phare, ce qui a fait augmenter les charges prévues. Comme on peut noter aussi l'augmentation du prix de la matière première sur le marché. De ce fait on peut déduire que l'entreprise a mal prévu ses besoins.

En 2020, le résultat a évolué et il a atteint 2 409 163 912DA d'où une différence de 87 1509 162DA par rapport à l'année précédente, cette évolution revient principalement aux actions correctives qu'elle a mené Novo Nordisk et une meilleure fixation d'objectifs d'où elle a essayé de rapprocher les prévisions à la réalité, ce qu'on peut remarquer dans l'écart favorable sur produit qui est très proche des prévisions soit 3,47% car l'entreprise a pris en considération l'augmentation de la demande constatée en 2019. Et l'écart favorable de 8% sur charges qui a connu une grande amélioration mais qui reste toujours à revoir car ça reste un manque à gagner pour l'entreprise qu'elle doit investir.

Pour conclure cette section, nous pouvons noter donc que la gestion budgétaire est utilisée au sein de Novo Nordisk 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 ;

Chapitre III : La planification budgétaire et la mesure de la performance au sein de l'entreprise NOVO NORDISK

- 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.

L'objet de la présente étude était d'établir une synthèse empirique afin de vérifier l'application du contrôle de gestion et plus précisément le contrôle budgétaire dans les entreprises et son rôle dans l'amélioration de la performance, et la création de la richesse.

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 leurs 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 des budgets permettent à l'entreprise l'amélioration de sa performance ?

Pour argumenter notre travail avec un cas réel, nous nous sommes intéressés à l'entreprise Novo Nordisk Tizi-Ouzou, une entreprise pharmaceutique danoise connu mondialement pour ses produits et ses résultats qualifiés d'exemplaires.

Pour réaliser notre étude nous avons structuré notre travail en trois chapitres. Dans les deux premiers chapitres, nous avons concentré notre étude, dans un premier temps sur les concepts théoriques ayant trait à la performance et au contrôle de gestion plus précisément la gestion budgétaire. Par ailleurs, nous nous sommes focalisés sur les différents aspects relatifs à la gestion budgétaire tout en s'intéressant aux différentes phases de la démarche budgétaire. Enfin nous avons mis l'accent sur l'importance de la gestion budgétaire dans l'entreprise et son rôle dans le pilotage de la performance.

Dans le troisième chapitre, nous nous sommes intéressés à la place de la gestion budgétaire dans la performance de l'entreprise Novo Nordisk qui constitue notre lieu de stage, nous avons essayé dans un premier temps de faire une présentation de l'entreprise, puis nous avons décrit la démarche budgétaire au sein de cette entreprise et enfin nous avons essayer de montrer la place qu'occupe la gestion budgétaire dans l'entreprise Novo Nordisk et comment elle aide cette dernière à améliorer sa performance.

A travers nos différentes lectures, il ressort que la gestion budgétaire 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 ses différents budgets. Ces derniers sont considérés comme le point de départ de toute la construction budgétaire, et qui permet aussi, grâce au contrôle budgétaire:

- 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 Novo Nordisk nous pouvons aisément comprendre que le degré d'application des outils de la gestion budgétaire est important.

En effet, par l'étude de ce cas, nous avons constaté que la méthode utilisée pour les prévisions n'est pas une méthode qualitative et que la gestion budgétaire est appliquée correctement au sein de l'entreprise puisque nous avons constaté qu'il y a une délégation de pouvoir, il y a donc une décentralisation qui permet de motiver les responsables des divisions pour atteindre les résultats fixés.

Par ailleurs, on peut dire que nous affirmons les trois hypothèses posées dans l'introduction de ce présent travail, à savoir que :

- Une bonne planification budgétaire constitue un outil d'aide et de prise de décision et par conséquent un outil de pilotage de la performance, ce qui confirme la première hypothèse.
- Comme toute entreprise « Novo Nordisk » cherche à améliorer sa performance globale, afin d'assurer sa pérennité, pour se faire, elle met en œuvre des outils de planification budgétaire lui permettant le contrôle permanent de ses activités et de ses résultats, ce qui confirme la deuxième hypothèse.
- Les contrôleurs de gestion calculent les écarts existants entre les données prévisionnelles des budgets et les données réelles. Ces écarts éclairent les décisions et renseignent les managers sur la performance, ce qui confirme aussi la troisième hypothèse.

Pour conclure, Novo Nordisk est l'entreprise numéro1 dans le marché du diabète, elle enregistre chaque année des bénéfices record et son chiffre d'affaire ne cesse d'augmenter.

Plusieurs facteurs sont à l'origine de ces résultats qu'on peut qualifier d'exemplaires : ces produits de qualité, son matériel , ses installations et son personnel efficace... En revanche ces facteurs ne peuvent être efficaces sans la mise en place d'un système de contrôle de gestion de haute qualité dont dispose l'entreprise.

Le service de contrôle de gestion au sein de cette entreprise est la pierre angulaire entre les services opérationnels et fonctionnels. Durant notre stage nous avons constaté que les cadres de cette société sont suffisamment formés sur le contrôle de gestion, car ils ont tous bénéficié de plusieurs formations sur le thème en question, ainsi le contrôleur de gestion a une parfaite connaissance des différents métiers et processus de l'entreprise, c'est un bon communicant et fait preuve d'un fort relationnel.

Nous ne saurions terminer sans affirmer que notre analyse est loin d'être exhaustive cela est dû :

- A la durée du stage que nous jugeons insuffisante, au sein de l'entreprise Novo Nordisk, qui a retardé l'aboutissement aux résultats souhaités ;
- A la crise sanitaire (COVID-19) qui ne nous a pas permis de bien faire notre étude et de ne pas retourner à l'entreprise pour avoir un travail complet ;
- Au manque de données liées à la situation financière (bilans, compte de résultat, tableau des flux de trésorerie) qui nous permettra de faire une bonne analyse financière ;
- A la rétention de l'information sous prétexte de la confidentialité des documents.

Bibliographie

❖ **Ouvrages**

1. ALAZARD.C et SEPARI.S, «Contrôle de gestion : manuel et application», 4ème édition, Dunod, Paris, 2001.
2. ALAZARD.C, SEPARI.S, «Contrôle de gestion : manuel et application», 2ème édition, Dunod, Paris, 2010.
3. ANTHONY.R, cité in : Le Duff R ; cliquet G ; Valhen C-A, « Encyclopédie de gestion et de management », Dalloz, Paris, 1999.
4. BENOIT.P, « Reporting et contrôle budgétaire de la délégation à la responsabilité », 2ème édition.
5. BESCOS.P et MENDOZA.C, «Le management de la performance», édition Comptable Malesherbes, Paris, 1994.
6. BOUQUIN.H « le contrôle de gestion », Paris, 2006.
7. BOURGUIGNON.A, «Peut-on définir la performance?», Revue Française De Comptabilité, N° 269.
8. CABANE.P « l'essentiel de la finance à l'usage des managers », 2ème édition d'Organisation, paris, 2004.
9. CORBEL. J-C, «Management de projets fondamentaux, méthodes, outils» édition d'Organisation, Paris, 2003
10. DAYAN Armand, « Manuel de gestion », 2ème édition, Ellipses, 2004.
11. DORIATH.B et GOUJET.C, « Gestion prévisionnelle et mesure de la performance », 3ème édition, Dunod, Paris, 2007.
12. DORIATH.B et GOUJET.C, « Gestion prévisionnelle et mesure de la performance, 26 situations professionnelles, 80 exercices », DUNOD, Paris, 2002.
13. DORIATH.B, « Contrôle de gestion en 20 fiches », édition, Dunod, Paris, 2008.
14. FIEVEZ. J, « La méthode des unités de valeur ajoutée », Paris, Dunod, 1999.
15. FORGET.J, « gestion budgétaire : prévoir et Contrôler les activités de l'entreprise », édition d'Organisation, Paris, 2005.
16. GAUTIER.F et PEZET.A, «Contrôle de gestion », édition Pearson, Paris, 2006.
17. GERVAIS.M, « Contrôle de gestion », 7ème édition Economica ; 2000.
18. GIRAUD.F, « contrôle de gestion et pilotage de la performance », 2ème édition, Gualino, 2005

19. HAMINI. A, « gestion budgétaire et comptabilité prévisionnelle», édition Berti, Alger, Algérie, 2001.
20. HEMICI Farouk et BOUNAB Mira, «Techniques de gestion, cours et applications » 4ème édition, Dunod, 2016.
21. HENOT.C et HEMICI.F, «Contrôle de gestion », édition Bréal, 2007
22. HERVE.A ; « Le contrôle de gestion » édition Liaisons 2001.
23. HUTIN.H, « Toute la finance d'entreprise »,2ème édition d'Organisation, France, 2002
24. KHEMAKHEM. A, «La dynamique du contrôle de gestion», édition Dunod, Paris, 1992
25. LANGLOIS. G, «Contrôle de gestion et gestion budgétaire»,3ème édition Pearson Education,
26. LANGLOIS.G, BONNIER.C et BRINGER.M, « contrôle de gestion», édition Foucher, 2004
27. LAUZEL.P et TELLER.R, « Contrôle de gestion et budget », 7ème édition Dalloz, Paris, 1994.
28. Löning H., Malleret V., Meric J., Pesqueux Y., Chiapello E., Michel D., Sole A., «Le contrôle de gestion, organisation, outils et pratiques », 3ème édition,Dunod, Paris, 2008.
29. LORINO. P, «Méthodes et pratiques de la performance», 3ème édition d'Organisation, Paris, 2003.
30. LOUCHARD.J, « la gestion budgétaire : Outil de pilotage des managers », édition d'Organisation, Paris 1998
31. MELYON Gérard, « gestion financière » 4ème édition Bréal, France, 2007.
32. MENDOZA.C,pierre-laurent bescos «Le management de la performance», édition ECM, Paris, 1994.
33. Mikita P, Tussinski J, « Comptabilité analytique », 2ème édition Foucher, 1996.
34. MOTTIS. N, «Contrôle de gestion», 2ème édition EMS, France, 2007.
35. PEROCHON.C et LEURION.J, «Analyse comptable-Gestion prévisionnelle»,édition Foucher, Paris, 1982.
36. Pierre LAUZEL, Robert TELLER, « Contrôle de gestion et budget », édition Dalloz, 7ème édition, Paris, 1994.
37. SELMER.C, « Construire et défendre son budget » 2ème édition Dunod ; Paris, 2009.

❖ Cours

1. Abdenacer KHERRI, cours : « Gestion budgétaire », école supérieure de commerce, 2011-2012.
2. Boubekeur Saliha, Cours de L3 « Contrôle de gestion », UMMTO, 2018-2019.
3. GRANDE Jean-Pierre, Cours : « Processus d'élaboration des budgets », ESCP EUROPE : Contrôle de gestion, 2014.

❖ Sites internet

1. <https://www.petite-entreprise.net>, consulté le 01/06/2021 à 14h05min
2. <https://www.Csgadalbert.blogg.org>, consulté le 04/06/2021 à 11h37min
3. <https://www.infineo.fr>, consulté le 22/07/2021 à 12h30min
4. <https://wikimemoires.net>, consulté le 02/06/2021 à 12h30min
5. <https://www.cairn.info> consulté le 14/10/2021 à 14h55min

Liste des tableaux

Tableau N°01 : Les caractéristiques de la performance interne et externe	10
Tableau N°02 : les principaux ratios de structure financière	21
Tableau N°03 : Les principaux ratios de liquidité	22
Tableau N°04 : les principaux ratios de rentabilité	23
Tableau N°05 : Les différents niveaux du contrôle.....	31
Tableau N°06 : Moyennes mobiles sur 3 périodes (Moyennes mobiles d'ordre 3).....	44
Tableau N°07 : Moyennes mobiles centrées sur 3 périodes (Moyennes mobiles centrées d'ordre 3)	45
Tableau N°08 : Moyennes mobiles et moyennes mobiles centrées sur 4 périodes (Moyennes mobiles et moyennes mobiles centrées d'ordre 4)	45
Tableau N°09 : Exemples d'actions correctives adaptées au type de causes	65
Tableau N°10 : Rapprochement entre prévisions et réalisations des charges de 2019 en 102 DA	85
Tableau N°11 : Rapprochement entre prévisions et réalisations des charges 2020 en DA.....	87
Tableau N°12 : Rapprochement entre prévisions et réalisations des produits 2019 en quantités	89
Tableau N°13 : Rapprochement entre prévisions et réalisations des produits 2019 en valeurs ..	89
Tableau N°14 : Rapprochement entre prévisions et réalisations des produits 2020 en quantités	90
Tableau N°15 : Rapprochement entre prévisions et réalisations des produits 2020 en valeurs ..	90
Tableau N°16 : Rapprochement entre prévisions et réalisations d'investissement de 2019 En 102	92
Tableau N°17 : Rapprochement entre prévisions et réalisations d'investissement de 2020	92
Tableau N°18 : Taux d'évolution du chiffre d'affaires global de Novo Nordisk entre 2018 et 2020	95
Tableau N°19 : Les résultats net comptables pour les deux exercices 2019-2020	96

Liste des figures

Figure N° 01: Le triangle du contrôle de gestion	26
Figure N°02 : Le contrôle, un processus en double boucle	29
Figure N°03 : Gestion budgétaire.....	38
Figure N°04 : Représentation graphique d'une tendance linéaire.....	41
Figure N°05 : La représentation graphique de la méthode des points extrêmes	43
Figure N°06 : Organigramme de l'entreprise Novo Nordisk -Tizi Ouzou-.....	81
Figure N°07 : Rapprochement entre prévisions et réalisations des charges de 2019 et 2020	88
Figure N°08 : Rapprochement entre prévisions et réalisations des produits de 2019 et 2020.....	91
Figure N°09 : Rapprochement entre prévisions et réalisations des investissements de 2019 et 2020	93
Figure N°10 : Représentation graphique de l'évolution du chiffre d'affaire entre 2018 et 2020	95
Figure N°11 : Représentation graphique de l'évolution du résultat pour 2019-2020	96

Table des matières

Remerciements

Dédicaces

Sommaire

Liste des abréviations

Introduction générale1

Chapitre I : Notions de base sur la performance de l'entreprise

Introduction5

Section 1 : Mesure de la performance de l'entreprise.....5

Définition de la performance5

Les critères d'appréciation de la performance8

Les objectifs de la performance8

Types et dimensions de la performance.....9

1.4.1 Les types de performance9

1.4.1.1 La performance interne9

1.4.1.2 La performance externe9

1.4.2 Les dimensions de la performance10

1.5 Les indicateurs de performance.....12

1.5.1 Définition d'indicateur de performance13

1.5.2 Les qualités d'un bon indicateur13

1.5.3 La classification des indicateurs de performance13

1.5.3.1 Indicateurs non financiers13

1.5.3.2 Indicateurs financiers14

1.6 Les méthodes de mesures de la performance17

1.6.1 Les indicateurs de l'équilibre financier17

1.6.1.1 Le Fonds de Roulement Net17

1.6.1.2 Le besoin en fonds de roulement18

1.6.1.3 La trésorerie nette18

1.6.2 Les indicateurs du tableau des comptes de résultats.....19

1.6.2.1 La marge commerciale (MC)19

1.6.2.2 La production de l'exercice (PE)19

1.6.2.3 La valeur ajoutée produite (VA).....19

1.6.2.4 L'excédent brut d'exploitation (EBE)19

1.6.2.5 Le résultat d'exploitation (RE)20

1.6.2.6 Le résultat courant avant impôts (RCAI)20

1.6.2.7 Le résultat exceptionnel20

1.6.2.8 Le résultat de l'exercice20

1.6.2.9 Le résultat sur cessions d'éléments d'actif immobilisé	20
1.6.3 L'appréciation de la performance de l'entreprise par l'analyse des ratios	21
1.6.3.1 Les ratios de la structure financière	21
1.6.3.2 Les ratios de liquidité	22
1.6.3.3 Les ratios de rentabilité	22
Section 2 : Le pilotage de la performance par le contrôle de gestion	24
2.1 Définition de contrôle de gestion	24
2.1.1 Définition du concept contrôle / gestion	24
2.1.2 Définition du contrôle de gestion	24
2.2 Objectifs et missions du contrôle de gestion	25
2.2.1 Objectifs du contrôle de gestion	25
2.2.2 Missions du contrôle de gestion	26
2.3 Le processus du contrôle de gestion	27
2.3.1 Définition d'un processus	27
2.3.2 Les phases du processus de contrôle de gestion	27
2.4 Les différents niveaux du contrôle de gestion	29
2.4.1 Le contrôle stratégique	29
2.4.2 Le contrôle de gestion	30
2.4.3 Le contrôle opérationnel	30
2.5 La place du contrôle de gestion comme étant un outil de pilotage de la performance	31
2.5.1 Principaux instruments du contrôle de gestion pour le pilotage de la performance	31
2.5.2 Réponses du contrôle de gestion au pilotage de la performance	32
2.6 Les limites du contrôle de gestion	35
Conclusion	5

Chapitre II : Le budget et la planification budgétaire

Introduction	37
Section1 : La gestion budgétaire comme outil de contrôle de gestion	37
Définition de la gestion budgétaire	37
Importance de la gestion budgétaire	39
Rôles de la gestion budgétaire	39
La démarche de la gestion budgétaire	39
1.4.1 Première phase « la prévision »	39
1.4.1.1 La fixation des objectifs de l'entreprise	40
1.4.1.2 Les techniques de prévisions	40
1.4.1.2.1 Prévisions des ventes.....	40
1.4.1.2.2 Prévision de production.....	46
1.4.2 Deuxième phase : Budgétisation	49
1.4.2.1 Définition du budget	49
1.4.2.2 Rôle du budget	50
1.4.2.3 Le processus d'élaboration des budgets	50
1.4.2.4 Les conditions d'établissement du budget	52
1.4.2.5 Typologie des budgets	53

1.4.2.5.1. Les budgets opérationnels	53
1.4.2.5.2. Les budgets financiers	54
1.4.2.5.3. Le budget des frais généraux	56
1.4.3 Troisième phase : Contrôle budgétaire	56
1.4.3.1 Définition et objectifs du contrôle budgétaire	56
1.4.3.1.1 Définition du contrôle budgétaire	56
1.4.3.1.2 Objectifs du contrôle budgétaire.....	56
1.4.3.2 Les étapes du contrôle budgétaire.....	57
1.4.3.2.1 Le contrôle avant l'action (à priori)	57
1.4.3.2.2 Le contrôle pendant l'action	57
1.4.3.2.3 Le contrôle après l'action (à posteriori)	57
1.4.3.3 Calcule et analyse des écarts	58
1.4.3.3.1 Analyse des écarts.....	58
1.4.3.3.2 Définition d'écart global	58
1.4.3.3.3 Les principes d'élaboration des écarts	58
1.4.3.3.4 Types d'écart	59
1.4.3.3.5 Interprétation des écarts.....	63
1.4.3.3.6 Les cause des écarts	64
1.4.3.3.7 Les actions correctives	64
1.4.3.4 Les limites du contrôle budgétaire.....	66
Section 2 : La planification budgétaire et la performance de l'entreprise	67
2.1 L'impact de la mise en place d'un faible système de contrôle budgétaire	68
2.2 L'impact de la mise en place d'un système de contrôle budgétaire fort et pertinent	68
2.2.1 Planifier les activités de l'entreprise	69
2.2.2 Fixer des objectifs	70
2.2.3 Mesurer et contrôler le rendement.....	70
2.2.4. Analyser, comprendre et corriger les prévisions	70
2.3 L'importance des écarts dans le suivi des activités de l'entreprise et l'amélioration de sa performance	70
Conclusion	72

Chapitre III : La planification budgétaire et la mesure de la performance au sein de l'entreprise Novo Nordisk

Introduction	74
Section1 : Présentation de l'organisme d'accueil et l'élaboration des budgets au sein de l'entreprise Novo Nordisk.....	74
1.1 Présentation de l'organisme d'accueil	74
1.1.1 Présentation générale de l'entreprise	74
1.1.2 Logo de l'entreprise	74
1.1.3 Histoire de l'entreprise.....	75
1.1.4 Novo Nordisk aujourd'hui	76
1.1.5 Novo Nordisk Algérie.....	76
1.1.6 Novo Nordisk Tizi Ouzou	77

1.2 Présentation de service contrôle de gestion et les missions de contrôleur de gestion au sein de l'entreprise « Novonordisk ».....	81
1.3 La relation du contrôle de gestion avec les autres services de l'entreprise	82
1.3.1 La direction finance et comptabilité	82
1.3.2 Le département approvisionnement.....	82
1.3.3 La direction commerciale.....	83
1.3.4 Le département production.....	83
Section 2 : Cas pratique d'élaboration des budgets au sein de l'entreprise Novo Nordisk et son impact sur la performance	84
2.1 Procédure et méthode d'élaboration des budgets	84
2.1.1 Procédure d'élaboration des budgets	84
2.1.2 Méthode d'élaboration des budgets	84
2.1.3 La performance et le rôle de la gestion budgétaire dans le cas de Novo Nordisk.....	93
2.1.3.1 Calcul de l'évolution du chiffre d'affaires (CA)	94
2.1.3.2 Le calcul du résultat net comptable pour les deux exercices 2019-2020.....	96
Conclusion générale.....	101

Bibliographie

Annexes

Liste des tableaux

Liste des figures

Résumé

Résumé

Le contrôle de gestion est le processus par lequel les dirigeants s'assurent que les ressources sont obtenues et utilisées avec efficacité et efficience conformément aux objectifs de l'organisation et que les actions en cours vont bien dans le sens de la stratégie définie. Ce processus intervient par le biais de divers outils qui sont indispensables tel que : la comptabilité analytique, le tableau de bord ainsi que la gestion budgétaire qui est un outil privilégié du contrôle de gestion.

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.

Mots clés : gestion budgétaire, budget, construction budgétaire, écart budgétaire, performance.

Abstract

The management control is a process by which managers ensure that the resources are obtained and used effectively and in relevance that in accordance with the organization objectives and the actions go on the sens of the defined strategy, this latter by deferent instruments (tools) intervene. That is proving to be an indispensable like (such as) cost accounting, the dashboard and budget management, which is the privileged mean of this process.

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.

Key words: budget management, budget, budget construction, budget gap, performance.