

**GESTION BUDGETAIRE DES VENTES ET PERFORMANCE
COMMERCIALE DE LA FIRME : EXPLORATION PAR ETUDE DE
CAS**

**SALES BUDGET MANAGEMENT AND FIRM SALES
PERFORMANCE: EXPLORATION THROUGH CASE STUDY**

Dr BEDDAA Mohammed

Docteur en Économie de la Faculté des Sciences Juridiques,
Économiques et Sociales – SOUISSI, Rabat
Université Mohamed V de Rabat, Maroc
Professeur agrégé, AREF Draa-Tafilalet, Er-Rachidia
mohammed.beddaa@um5s.net.ma

Résumé

La gestion budgétaire des ventes (GBV)¹ est une pratique de gestion permettant la conduite et le suivi de l'activité commerciale des firmes. Elle se tâche la recherche des écarts pouvant être constatés tout au long de l'activité commerciale dans la perspective de les apprécier, les interpréter et suggérer les actions correctives adaptées, afin de stimuler la performance commerciale (PC)² de la firme. La présente recherche ambitionne la réponse à la problématique suivante : dans quelle mesure la GBV peut-elle améliorer la PC de la société ?

Notre méthodologie est basée sur la technique de l'étude de cas parce que notre ambition est de vérifier l'évolution de la PC dans la firme après la mise en place d'une démarche de budgétisation des ventes. Les résultats de l'étude ont montré un lien favorable entre la GBV et la PC de la société.

Mots clés: Budget; GBV; performance; PC.

¹ GBV : La gestion budgétaire des ventes

² PC : la performance commerciale

Abstract

Sales budget management (SBM) is a management practice that allows the management and monitoring of the commercial activity of firms. It aims to identify the deviations that can be observed throughout the commercial activity in order to assess them, interpret them and suggest appropriate corrective actions to boost the firm's commercial performance (CP). The present research aims at answering the following question: to what extent can the GBV improve the company's CP?

Our methodology is based on the case study technique because our ambition is to verify the evolution of CP in the firm after the implementation of a sales budgeting approach. The results of the study showed a favorable relationship between GBV and CP in the firm.

Keywords: Budget; SBM; performance; CP.

Introduction

La concurrence acharnée entre les entreprises à l'échelle tant nationale qu'internationale les oblige à renforcer leur compétitivité afin de garantir leur pérennité. En effet, de nombreuses pratiques managériales sont à la disposition des dirigeants dans la perspective d'instaurer la continuité des firmes qu'ils gèrent, entre autre la GBV.

La GBV est une pratique de gestion permettant aux entreprises de suivre l'évolution de niveau de leurs ventes et d'en adapter la gestion quotidienne. Elle est considérée comme étant un élément indispensable dans la poursuite des objectifs financiers de la firme.

Le présent papier vise à analyser le rôle de la GBV dans la réalisation de la PC de la firme. Nous allons ainsi nous baser sur un modèle conceptuel de la recherche proposé par Beddaa et Bachiri en 2020 afin de valider les différentes hypothèses exprimées par les relations dudit modèle.

Nous avons choisi la démarche qualitative à travers la méthode de l'étude de cas. Nous avons ainsi choisi la société EL ATTI METAL, comme terrain d'étude, afin de vérifier sa capacité à prévoir, exécuter et évaluer ses plans budgétaires des ventes au cours de l'année 2021. De même, l'étude empirique était l'occasion de mesurer la contribution de la GBV au renforcement de la PC de la société EL ATTI METAL.

Nous commençons l'analyse par le cadre théorique de la thématique. Puis, nous présentons le cadre empirique et méthodologique de la présente étude. Enfin, le dernier point sera consacré à la présentation et la discussion des résultats empiriques.

1. Revue de littérature

1.1. La GBV

1.1.1. La GBV: une analyse conceptuelle

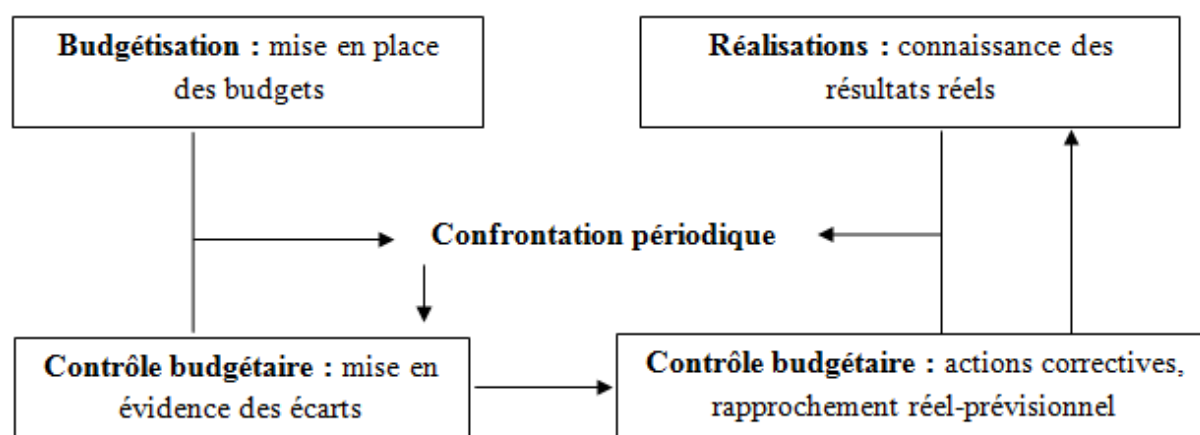
La GBV est l'ensemble de techniques utilisées par le manager pour réaliser un chiffrage en volume qui permet de valoriser le niveau de l'activité de la fonction commerciale. Elle est aussi le calcul en valeur des recettes permettant de déterminer les encaissements futurs de l'entreprise pour mieux piloter son activité (Beddaa et Bachiri, 2020).

La réussite de la GBV est conditionnée par la qualité du contrôle budgétaire des ventes entamé par la firme. Ce contrôle est un instrument ultime de la gestion budgétaire permettant la comparaison des réalisations et des prévisions pour conduire et cerner le budget fixé. En ce sens, le manager chargé du contrôle est amené à :

- ✓ calculer les écarts éventuels et leurs causes ;
- ✓ informer le responsable hiérarchique de ces écarts ;
- ✓ mettre en œuvre les actions correctives convenables.

Le processus de la GBV se présente comme suit :

Figure N°1 : Schéma de la gestion budgétaire



Source : Alazard et Separi, 2010, p. 225

1.1.2. Démarche de la GBV

Selon Beddaa et Bachiri en 2020, la démarche de la GBV est réalisée en trois étapes à savoir :

- ❖ La préparation : cette étape consiste en la prise en compte de la participation des managers à la fixation des objectifs ainsi que l'appréciation du niveau de difficulté dans la réalisation des objectifs fixés.
- ❖ L'exécution : c'est la mise en œuvre de budget de l'entreprise. Elle est caractérisée par l'établissement des modes de suivi des écarts sur les quantités et sur les prix ainsi que la possibilité de revoir les prévisions préalablement établies.
- ❖ Le suivi et l'évaluation : c'est le contrôle des résultats qui consiste en la vérification de l'écart total sur le chiffre d'affaires et sur les marges bénéficiaires.

La réussite de la GBV nécessite la conduite d'une démarche bien ficelée. Par conséquent, le tableau 1 présente les différentes étapes de déroulement de la démarche de la GBV.

Tableau N°1 : La démarche de la gestion budgétaire des ventes

Phases	Dimensions à prendre en considération
Préparation	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Le niveau de participation des managers ; ✓ Le niveau de difficulté de réalisation des objectifs fixés ;
Exécution	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Le suivi des écarts sur quantités et sur prix ; ✓ Le degré de rigidité du budget (possibilité de <u>reprévisions</u>).
Suivi et évaluation	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Evaluation de l'écart global sur chiffre d'affaires et sur marges.

Source : Beddaa et Bachiri (2020)

1.2. La PC

1.2.1. La PC: un essai de définition

La GBV permet de contribuer à la compétitivité de la société. Pour y arriver, l'entreprise doit faire mieux que ses concurrents au niveau tant stratégique qu'organisationnel. On parle de l'entreprise performante. En ce sens, la performance regroupe l'efficacité et l'efficience. La première consiste à obtenir des résultats en rapport avec les objectifs prévus. La deuxième décrit la bonne gestion des moyens humains, matériels et techniques selon les objectifs à réaliser.

La PC est la capacité de la fonction commerciale à réaliser les objectifs qui lui ont été assignés par la hiérarchie (chiffre d'affaires, marges bénéficiaires et parts de marché) avec le coût le plus faible possible (Beddaa et Bachiri, 2020).

L'analyse de la PC doit faire l'objet d'une comparaison de la PC de la firme avec celle de ses concurrents et comment elle évolue dans le temps.

1.2.2. La mesure de la PC

Le pilotage de la firme par la PC permet de détecter les activités rentables via l'utilisation des indicateurs permettant la mesure et l'explication de son chiffre d'affaires, de sa part de marché et de son résultat total.

Le tableau 2 présente les différents indicateurs que nous pouvons utiliser afin d'évaluer la PC d'une entreprise.

Tableau N°2 : Les indicateurs de la performance commerciale de l'entreprise

Indicateurs	Méthodes d'appréciation
Chiffre d'affaires global (en valeur et en volume)	✓ La vérification du niveau de réalisation des objectifs prévus ;
Part de marché (en valeur et en volume)	✓ Le calcul des ressources utilisées dans le processus.
Marges bénéficiaires	✓ La comparaison entre les coûts supportés et la valeur ajoutée créée.
Résultat final	

Source : Beddaa et Bachiri (2020)

2. Cadre empirique et méthodologique

2.1. Méthodologie de la recherche

2.1.1. Démarche par étude de cas

Nous avons conduit une étude qualitative par étude de cas. En ce sens, Ahrens et Chapman (2006) ont signalé l'intérêt des études qualitatives dans le domaine du contrôle de gestion. Nous avons ainsi opté pour la société EL ATTI METAL, comme entité d'étude, afin de vérifier à quel niveau le suivi de la démarche de GBV par cette société contribue à la réalisation de sa PC. Nous avons privilégié une approche empirico-inductive de la recherche.

Le choix de l'étude de cas est justifié par la nature de l'étude à mener. En effet, puisqu'il s'agit d'étudier une relation qualitative entre la GBV et la PC, l'étude de cas est le plus convenable afin de mieux expliquer cette relation dans un contexte spécifique, la société EL ATTI METAL (Yin, 1983).

Par conséquent, l'étude de cas qualitative convient au contexte de la GBV parce qu'elle permet d'aborder les problèmes de la pratique budgétaire selon une perspective de PC de l'entreprise (Merriam, 1988).

Nous avons collecté les données par la technique d'entretiens semi-directifs dans le sens de Yin en 1983 et Boisvert en 2000. Ces entretiens ont été réalisés avec les cinq intervenants dans le processus budgétaire de la société à savoir : le directeur général et financier, le directeur commercial et les trois commerciaux de la société. Les entretiens ont été réalisés par voie directe. Ils ont duré en moyenne 40 minutes. Les réponses ont été renseignées dans le guide de l'entretien tout au long du déroulement de chaque interview.

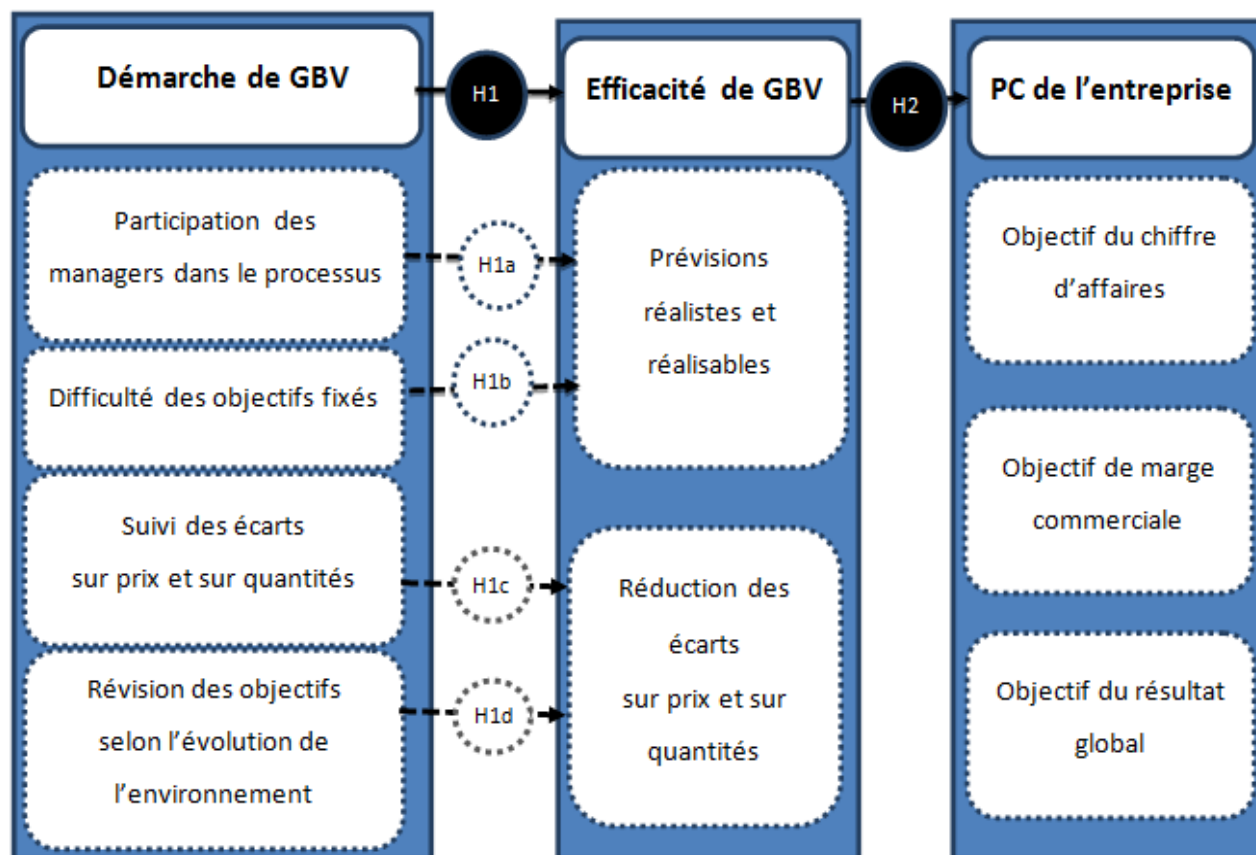
Les axes thématiques utilisés pour les entretiens sont les suivants :

- ✓ La participation des gestionnaires à la prévision des ventes futures ;
- ✓ La difficulté de réalisation des objectifs ;
- ✓ La démarche de suivi des écarts sur les quantités et sur les prix ;
- ✓ Le niveau de rigidité des prévisions ;
- ✓ L'effet du budget des ventes sur l'écart sur chiffre d'affaires et sur marges.

2.1.2. Modèle conceptuel de la recherche

Pour traiter le lien entre la GBV et la PC d'une société, nous proposons d'utiliser le modèle conceptuel de la recherche proposé par Beddaa et Bachiri en 2020 (figure 2).

Figure N°2 : Modèle conceptuel de la recherche



Source : Adapté de Beddaa et Bachiri (2020)

Nous constatons que le modèle de la recherche adopté traite la relation entre le processus de la GBV et la PC de la firme. Ainsi, pour que cette relation soit positive, il est primordial de garantir l'efficacité du processus de la GBV à travers la prise en compte minutieuse de ses multiples étapes.

2.1.3. Hypothèses de la recherche

Six hypothèses ont été adoptées afin de conduire l'étude empirique du présent travail. Ces hypothèses sont réparties en deux hypothèses principales (H1 et H2) et quatre hypothèses dérivées (H1a, H1b, H1c et H1d).

✓ La participation des gestionnaires dans le processus budgétaire est essentielle pour l'établissement des prévisions de qualité pour les ventes futures (Fornerino et al., 2010 ; Naro, 1998). Ainsi, notre première hypothèse dérivée de la recherche est la suivante :

H1a : La participation des gestionnaires dans le processus budgétaire améliore la qualité des prévisions.

- ✓ La difficulté de réaliser les objectifs établis : Le contrôle de gestion est un dispositif qui permet de décentraliser tout en contrôlant sur la base des prévisions. La qualité des prévisions dépend de la prise en considération des moyens humains, matériels et techniques de la firme (Beddaa et al., 2020 ; Besson et al., 2004). D'où, notre deuxième hypothèse dérivée :

H1b : La difficulté de réalisation des objectifs impacte négativement la qualité des prévisions.

- ✓ Le suivi des écarts sur les prix et sur les quantités : En cas de changement des circonstances, le budget peut être changé (Komarev, 2007). En effet, si le budget n'est pas révisé, le budget établi ne représentera plus la performance attendue. Par conséquent, la réduction des écarts par rapport aux prévisions est conditionnée par le suivi de la mise en place du plan budgétaire. Cela nous amène à avancer la troisième hypothèse dérivée de la recherche du présent travail :

H1c : Le suivi de la mise en place du budget réduit les écarts sur les prix et sur les quantités.

- ✓ Le degré de rigidité du budget (possibilité de reprévisions) : c'est une manière de vérifier à quel niveau l'établissement et le respect du plan budgétaire des ventes peuvent favoriser la PC de la firme. En ce sens, Lorino (2003) évoque l'intérêt d'une vision rétroactive de la firme à l'égard de son plan budgétaire pour s'adapter aux variations de son environnement. Cela est expliqué par notre quatrième hypothèse dérivée de la recherche :

H1d : La révision des objectifs réduit les écarts par rapport aux prévisions.

- ✓ La validité des hypothèses H1a, H1b, H1c et H1d nous permet de confirmer la validité de la première hypothèse principale de la recherche H1.

H1 : Le suivi rigoureux de la démarche de la GBV permet d'assurer son efficacité.

- ✓ La maîtrise de l'écart global sur le chiffre d'affaires et sur les marges : La réduction des écarts, sur le chiffre d'affaires et sur les marges, entre les prévisions et les réalisations est un indicateur de la PC de la firme (Alazard et Separi, 2010). D'où, la deuxième hypothèse principale de la recherche :

H2 : L'efficacité de la GBV impact positivement la PC de la firme.

2.2. Cadre empirique : L'entreprise EL ATTI METAL

L'entreprise EL ATTI METAL est une société à responsabilité limitée à caractère commercial. Elle a été créée en Février 2015 par le Groupe MESKI HOLDING dans la perspective de satisfaire au mieux les attentes des habitants de la région Draa-Tafilalet. Ce groupe est qualifié comme l'un des leaders nationaux dans la fabrication et le négoce des matériaux de construction.

La société EL ATTI METAL a pour activité principale la commercialisation des équipements et des matériaux utilisés dans le domaine de la construction. Les ventes de fer et ses dérivés constituent le principal des ventes de la société. Elle est le premier opérateur régional de fer sous toutes ses formes. Il satisfait plus de 50% de la demande régionale. Chose qui fait de lui un géant qui cherche à dominer encore le marché de la région Draa-Tafilalet.

EL ATTI METAL est désormais considérée comme étant un vrai moteur de l'économie régionale. Ainsi, elle s'intéresse aux actions citoyennes au travers ses œuvres en faveur du développement durable et actions sociales. Par conséquent, la société contribue au développement économique régional via la création de l'emploi, les actions de sponsoring et le mécénat.

3. Résultats et discussions

3.1. Efficacité de la GBV et son impact sur la PC

3.1.1. Pertinence des prévisions commerciales

Lors de l'entretien réalisé avec le directeur général et financier, il s'est avéré qu'aucune méthode scientifique de prévisions des ventes n'est utilisée par l'entreprise. Nous avons constaté aussi que la prévision des ventes futures se fait par le directeur commercial du groupe sur la base de l'expérience qu'il a accumulée dans le marché de fer et dérivés. A cet effet, et selon un commercial interrogé, « ...la préparation du budget annuel des ventes est réalisée par le directeur commercial du groupe. En effet, la direction commerciale du groupe nous communique les objectifs de vente par produit et par période (mois et/ou trimestre) avant la fin du mois décembre de l'année en cours ... la direction du groupe nous impose également une fourchette de prix à respecter minutieusement... ».

Ceci dit, la prévision des ventes de la société est imposée par la direction commerciale du groupe. D'où, les managers de la société ne sont pas impliqués dans la préparation du budget des ventes. Toutes les prévisions sont effectuées par la direction commerciale du groupe. De même, les objectifs imposés par le groupe dépassent souvent les capacités commerciales de la

société. Comme en témoigne le Directeur commercial, « ... pour l'année 2021, le groupe nous a imposé un niveau de ventes prévisionnel de 4594350 dirhams et une marge bénéficiaire de 1005100 dirhams. Ces objectifs de ventes ont été établis sans nous consulter pour vérifier leurs possibilités de réalisation ... notre plan d'action commerciale doit suivre les objectifs imposés ... ».

En conséquence, nous considérons que la démarche de la GBV de la firme reste moins pertinente dans sa phase de préparation ce qui impacte négativement la qualité des prévisions, qui s'avèrent généralement moins réalistes et réalisables, tant à cause du faible degré d'implication des managers locaux que des difficultés inhérentes à la fixation des objectifs commerciaux.

Cette double faiblesse limite amplement la capacité de maîtrise des écarts entre les prévisions et les réalisations.

3.1.2. Efficacité opérationnelle de la GBV

La société EL ATTI METAL commercialise quatre principaux produits à base de fer à savoir : l'acier, le trille soudé, la file d'attache et la pointe. La commercialisation des produits est réalisée par trois commerciaux de la société en plus des interventions faites par le directeur commercial. Ce dernier assure également la coordination du travail entre les commerciaux. Pour réaliser les objectifs fixés par les responsables du groupe, la société répartit son marché en quatre zones à savoir : Région Draa-Tafilalet dont le responsable est le directeur commercial ; Sud de la région ; Province d'ERRACHIDIA et l'Oriental. Chaque commercial est chargé de la commercialisation dans une zone donnée. L'intérêt de cette répartition est qu'elle permet au directeur commercial d'adapter le prix de vente et la quantité à commercialiser à la demande spécifique de chaque zone géographique. Elle lui permet également de suivre la performance des commerciaux. Selon témoignage, « ... la société répartit son marché en quatre zones géographiques : Draa-Tafilalet dont je suis le responsable, le Sud de la région, la province d'ERRACHIDIA et l'Oriental. J'affecte un commercial par zone géographique. J'essaie de collaborer avec le directeur général et financier afin de ventiler les objectifs de ventes communiqués par le groupe à des objectifs par zone géographique pour que nous puissions assurer notre PCla rigidité des objectifs fixés par le groupe rend notre tâche presque impossible vu que la demande, dans la région, est en évolution permanente ... ».

Ce potentiel de flexibilité dans la gestion des quantités et des prix au niveau territorial, constitue une force motrice contribuant à l'efficacité de l'opérationnalisation de la démarche de GBV par la maîtrise des écarts.

De même, le directeur commercial prend la charge de prospecter les gros clients de la région pour améliorer son portefeuille clients et répondre favorablement aux exigences de ventes imposées par le groupe. En effet, l'absence de la possibilité de revoir les prévisions établies le met dans l'obligation de doubler les efforts pour réaliser les objectifs établis. Raison pour laquelle il privilégie les grosses commandes par des facilités de paiement et des remises spécifiques. Pour ce cadre interrogé, « ... *l'ensemble des salariés souffre du stress du travail vu qu'on est censé assurer la commercialisation des produits dans des zones géographiques assez dispersées ... la plupart des habitants de la région font partie de la population démunie. D'où, ils font des commandes limitées qui ne peuvent pas satisfaire aux objectifs ambitieux du groupe ...* ».

Les rigidités inhérentes au dispositif de fixation des objectifs limitent l'agilité commerciale de l'entreprise et par conséquent la capacité de maîtrise des écarts.

3.1.3. Effet de la GBV sur la PC

Le suivi de l'exécution du budget des ventes au sein de la société EL ATTI METAL se fait à trois niveaux. D'abord, le directeur commercial assure la coordination permanente de son activité avec les trois commerciaux de la société au cours de la semaine. Puis, une réunion se fait, la matinée de chaque samedi, entre l'équipe du service commercial et le directeur général et financier afin d'apprécier les réalisations de la semaine passée et de fixer les objectifs pour la semaine prochaine. Enfin, le directeur général et financier est tenu de communiquer les réalisations de la semaine au directeur commercial du groupe suite à la tenue de la réunion avec l'équipe commerciale.

Il est à signaler que la direction commerciale du groupe fait également un suivi quotidien et à distance de l'exécution du plan budgétaire de l'entreprise EL ATTI METAL grâce à un logiciel de gestion commerciale de la société connecté directement au réseau du groupe.

Le travail de suivi et d'évaluation permet de vérifier le lien favorable entre la GBV et la PC. En effet, la maîtrise des écarts sur les prix et sur les quantités contribue à l'amélioration de la PC grâce à l'amélioration du chiffre d'affaires et de la marge bénéficiaire de l'entreprise.

D'après la Direction générale, « ... le système de suivi et de contrôle de la GBV de notre société s'articule autour de trois phases : suivi journalier des commerciaux par le directeur commercial ; réunion hebdomadaire (le samedi matin) du directeur général et financier avec le service commercial afin d'évaluer les réalisations de la semaine ; et enfin je suis censé communiquer un compte rendu de la réunion à la direction commerciale du groupe ... je vous informe aussi que le directeur commercial du groupe et son adjoint peuvent consulter, à distance et à tout moment, le réseau informatique interne de la société afin de suivre et apprécier le travail du service commercial».

3.2. Discussion des résultats

3.2.1. Impact de la GBV sur le chiffre d'affaire de la société

La confrontation du chiffre d'affaires réalisé et du chiffre d'affaires prévu relève un écart défavorable. La vérification de l'origine de cet écart a permis de constater que le chiffre d'affaires prévu dépasse largement la demande du marché de la région Draa-Tafilalet. Ce constat est dû au fait que les prévisions de ventes sont imposées par la direction générale du groupe sans faire participer le personnel de la société. Ainsi, la non implication des managers dans le processus budgétaire a influencé négativement la qualité des prévisions établies.

Dans ce sens, Bouquin (2006) a démontré que la fixation des objectifs de ventes surestimés par les responsables sans consulter les commerciaux influence négativement la PC de l'entreprise. Par conséquent, le premier paramètre de la PC (le chiffre d'affaires) n'a pas été satisfait. D'où, notre première hypothèse dérivée de la recherche est bien vérifiée (H1a).

Nous avons également constaté la démotivation du personnel du fait qu'il est obligé d'atteindre des résultats qui ne sont pas conformes aux potentialités de la région. D'où, le choix des objectifs difficiles à réaliser peut causer le stress au travail, et par conséquent la PC sera menacée. Un tel constat a été confirmé par Mykita et Tuszynski en 2002 (H1b).

Dès lors, des prévisions de ventes non réalisables peuvent être à l'origine des écarts défavorables sur les prix et sur les quantités de l'entreprise.

3.2.2. Impact de la GBV sur la marge bénéficiaire de la société

La comparaison de la marge bénéficiaire réalisée avec la marge bénéficiaire prévue permet de constater un écart défavorable. Celui-ci montre que la société n'arrive pas à atteindre le niveau de bénéfice auquel elle a espéré au début de l'année 2021. Ainsi, l'objectif de marge

en tant que deuxième paramètre de la PC n'a pas été atteint. La vérification de la performance mensuelle de l'activité commerciale de la firme nous a permis de détecter l'absence d'un suivi rigoureux de l'avancement dans la réalisation des objectifs de l'entreprise (H1c). L'existence d'un grand écart entre le résultat prévu et le résultat réalisé est due à l'absence des actions correctives adéquates tout au long de l'année selon les circonstances de l'environnement (H1d).

En ce sens, Gervais (1987) a démontré que le manque d'encadrement et du suivi rigoureux du personnel commercial et l'application du plan budgétaire influence négativement la réalisation des objectifs commerciaux de la firme.

Désormais, les problèmes de suivi périodique des réalisations sont à l'origine de la non révision des objectifs visés dans les moments convenables. Par conséquent, les écarts constatés en fin d'année sont le résultat de ce manque de suivi et de révision des prévisions des ventes faites par la société. Un tel constat ne peut que confirmer les hypothèses dérivées de la recherche (H1c) et (H1d) de notre papier.

3.2.3. Impact de la GBV sur le résultat final de la société

A partir des résultats des analyses précédentes des écarts sur le chiffre d'affaires et sur les marges bénéficiaires, nous pouvons constater que l'entreprise n'arrive pas à atteindre ses objectifs prévus. En effet, la non réalisation des objectifs a influé négativement sur sa PC. D'où, les écarts sur la marge et sur le chiffre d'affaires sont alarmants. Nous avons calculé un écart global défavorable sur le résultat de la société. Nous remarquons que l'écart global sur le résultat est inférieur par rapport à l'écart sur la marge. Cette différence est justifiée par la baisse des frais de commercialisation suite à la baisse des quantités vendues. Cela nous permet de confirmer la deuxième hypothèse principale de ce travail (H2).

Dorénavant, la société EL ATTI METAL est amenée à mettre en œuvre des actions correctives susceptibles d'améliorer sa GBV pour contribuer positivement à la réalisation de sa PC.

Conclusion

Ce travail a essayé de montrer l'importance de la GBV dans la réalisation de la PC de l'entreprise. Cette importance s'explique par les fonctions attribuées à la GBV: prévision, coordination, contrôle, évaluation des performances et correction si nécessaire.

L'analyse théorique a été renforcée par l'étude de cas de la société EL ATTI METAL afin de vérifier à quel niveau cette société fait recours à la GBV pour assurer sa PC. Les résultats ont démontré que la société rencontre des problèmes de mise en œuvre rigoureuse de la GBV. En effet, les écarts détectés prouvent que la société doit affiner sa GBV pour améliorer sa PC.

Désormais, la société a tout l'intérêt de revoir sa démarche de GBV. D'abord, la réussite de la préparation du budget de ventes est conditionnée par la participation des managers à son élaboration (Beddaa et al., 2020 ; Fornerino et al., 2010). Ensuite, lors de la phase d'exécution, la société est amenée à revoir ses prévisions budgétaires en cas de circonstances défavorables pour la réalisation du plan budgétaire initial. Enfin, l'évaluation des résultats permet de capitaliser sur l'expérience de la firme afin d'améliorer sa démarche de GBV dans le futur.

L'étude empirique réalisée a démontré que l'absence d'une stricte application de la démarche de GBV a des répercussions négatives sur les différents paramètres de la PC. D'où, la PC de la firme est influencée par la qualité de sa démarche de GBV.

Par ailleurs, notre méthodologie comporte quelques limites sur le plan pratique telles que la qualité des données collectées lors de la phase d'investigation. La majorité des données ont été recueillies par voie orale d'une part. D'autre part, le nombre de personnes avec lesquelles nous avons effectué les entretiens est très limité du fait que l'effectif des commerciaux est lui-même limité (Saint-Pierre, 1993).

Finalement, le présent travail ouvre la voie à de nouvelles études empiriques qui permettront la comparaison de la pratique de la GBV entre plusieurs entreprises afin de déceler les facteurs de réussite des unes et les facteurs d'échec des autres pour confirmer le lien positif entre la GBV et la PC de l'entreprise.

Bibliographie

Ahrens, T. et Chapman, C. (2006). Doing qualitative field research in management accounting: Positioning data to contribute to theory. *Accounting, organizations and Society*, (31), 819-841.

ALAZARD, C. et SÉPARI, S. (2010). *Contrôle de gestion : Manuel et applications*, Dunod, Paris.

BEDDAA, M. et BACHIRI, M. (2020). Impact de la gestion budgétaire des ventes sur la performance commerciale de l'entreprise : Proposition d'un modèle conceptuel. *Revue Alternatives Managériales et Economiques*, 02(02), 97-114.

BEDDAA, M., BOUMSISS, S. et BACHIRI, M. (2020). L'impact du leadership sur la mise en place et l'amélioration du système de management intégré qualité-sécurité-environnement (QSE). *International Journal for Environment & Global Climate Change*, 8(1), 131-151.

BESSON, M., LÖNING, H. et MENDOZA, C. (2004). Les directeurs commerciaux face au processus budgétaire. *Comptabilité - Contrôle - Audit*, 10(2), 125-153.

BOISVERT, J. (2000). Le développement de la pensée critique au collégial: étude de cas sur un groupe classe en psychologie. *Revue des sciences de l'éducation*, 26(3), 601-624.

BOUQUIN, H. (2006). *Le contrôle de gestion : contrôle de gestion, contrôle d'entreprise et gouvernance*, Presses Universitaires de France, Paris.

Fornerino, M., Godener, A. et Ray, D. (2010). La satisfaction des managers vis-à-vis du contrôle de gestion et leur performance managériale. *Comptabilité - Contrôle – Audit*, 16(3), 101-126.

GERVAIS, M. (1987). *Le contrôle de gestion par le système budgétaire*, édition Vuibert, Paris.

KOMAREV, I. (2007). *La place des budgets dans le dispositif de contrôle de gestion: une approche contingente*, Thèse pour le Doctorat ès Sciences de Gestion, Université MONTESQUIEU - BORDEAUX IV.

LORINO, P. (2003). *Méthodes et pratiques de la performance : le guide du pilotage*, Editions d'Organisation, Paris.

MERRIAM, S.B. (1988). Case study research in education: A qualitative approach, San Francisco (CA): Jossey-Bass.

MYKITA, P. et TUSZYNSKI, J. (2002). Contrôle de gestion, prévision et gestion budgétaire : mesure et analyse de la performance, édition Foucher, Paris.

NARO, G. (1998). La dimension humaine du contrôle de gestion : la recherche anglo-saxonne sur les aspects comportementaux de la gestion budgétaire. Comptabilité - Contrôle - Audit, 4(2), 45-69.

SAINT-PIERRE L. (1993). L'étude de cas comme méthode de recherche en éducation. Revue de l'Association pour la recherche qualitative. (9), 7-30.

YIN, R. (1983). Case study research: Design and Methods, SAGE Publications, London.