



جامعة بجاية
Tasdawit n Bgayet
Université de Béjaïa

République
Démocratique et

Algérienne
Populaire

Ministère de l'Enseignement Supérieur de la Recherche Scientifique

Université Abderrahmane. Mira de Béjaïa
Faculté des Sciences économiques, de gestion et science commercial
Département des sciences de Gestion

Mémoire de fin de cycle

En vue de l'obtention de Diplôme de Master en sciences de gestion

Option : Finance et comptabilité / CA

Thème

**Contrôle budgétaire et la performance dans
l'entreprise**

Préparé par:

- ✓ ALLAOUA Hicham
- ✓ AKIF Lounis

Promoteur :

BRACHOUCHE Billel

**Année Universitaire
2019/2020**

REMERCIEMENTS

La réalisation de ce mémoire a été possible grâce au concours de plusieurs personnes à qui témoigner toute nos reconnaissances.

Nous voulons tout d'abord adresser toute notre gratitude à notre promoteur BRACHOUCHE Bilal pour sa disponibilité et surtout ses judicieux conseils, qui ont contribué à alimenter nos réflexions.

Nous désirons également remercier les membres de jury, pour la peine qu'ils se sont donnés pour lire notre travail et pour les critiques qu'ils apportent.

Merci également à tout nos Enseignants du département science économique de gestion et commercial pour les connaissances qu'ils nous ont prodiguées.

Nous tenons remercier particulièrement Melle **Alloua Khadîdja**, qui nous a apporté son aide durant la période de stage pratique au sein de l'EPB .

Enfin, nous voulions exprimer nos reconnaissances envers la famille les amis et les collègues qu'ils nous ont apporté leur support moral et intellectuel tout au long de ce travail.

DEDICASES

A nos chers parents, pour tous leurs sacrifices, leur amour, leur tendresse, leur soutien et leurs prières tout au long de nos études.

A nos chères frères et sœurs ... pour leurs encouragements permanents, et leur soutien moral.

A nos chères amis Abdelhakim, Youcef, Hamou, Samir pour leur soutien quotidiens.

A toute les enseignants du département science économique de gestion et commercial pour les connaissances qu'ils nous ont apportées tout au long de notre parcours universitaire.

Que ce travail soit l'accomplissement de vos vœux tant allégués, et le fruit de votre soutien infailible.

Merci d'être toujours là pour nous.

Liste des abréviations

AC : Actif Circulant

BFR : Besoin en Fond de

Roulement **BMT** : Bejaia

Méditerranéen Terminal

CA : Chiffre d'Affaires

CV : Cout Variable

CD : Cout Direct

CUP : cout unitaire préétablie

CNAN : Compagnie Nationale Algérienne de Navigation

CVUP : Cout Variable unitaire Prévu d'une Unité d'œuvre

CUP : Cout unitaire prévisionnel

CUR : Cout unitaire réel

DAT : Taux d'emplacement

DC : Direction de la Capitainerie

DDD : Direction du Domaine et du Développement

DFC : Direction Finance et Comptabilité

DG : Direction Générale

DL : Direction Logistique

DMA : Direction de Manutention et Acconage

DMI : Direction Management Intégré

DR : Direction du Remorquage

DRHM : Direction des Ressources Humaines et Moyens

DSI : Direction Services Informatique

DZLE : Direction Zones Logistiques Extra portuaires

EBE : Excédent Brut d'Exploitation

EPB : Entreprise Portuaire de Bejaia

EVA : Valeur Ajouté Economique

FRN : Fonds de Roulement Net

IBS : Impôt sur le Bénéfice des Sociétés

ISO : Organisation Internationale de Normalisation

IREF : Imputation Rationnelle Des Frais Fixes

M : Marge

MC : Marge commerciale

MP : Marge Unitaire Sur Cout préétablie

NSCF : Nouveau système Comptable et Financiers

ONP : Office

National des Ports

PE : Production de

l'Exercice

PP : Prix préétabli

PR : Prix de vente

unitaire

QR : Quantités

Vendus

R : Coefficient

RCAI : Résultat Courant Avant Impôt

RE : Résultat d'Exploitation

RDI : Taux De Rendement D'investissement

ROI : Taux de Rendement des Chapiteaux investis

SIG : Solde Intermédiaire de Gestion

SMI : Système de Management Intégré

SO.NA.MA : Société Nationale de Manutention

SOGEPORTS : Société de Gestion des Participations de L'état (ports)

SPA : Société par Action

TA : Trésorerie Actif

TAP: Taxes sur l'Activité Professionnelle

TCR : Tableau des Comptes de Résultat

TP :Trésorerie Passif

TTC : Toutes Taxes Comprises

TVA : Taxe sur la Valeur Ajoutée

VA : Valeur Ajouté

Liste des schémas

Schéma n°01 : le triangle du contrôle de gestion	07
Schéma n°02 : Rattachement à la direction générale.....	11
Schéma n°03 : Rattachement à la direction financière.....	12
Schéma n°04 : Rattachement en râteau.....	13
Schéma n°05 : Le rôle de contrôleur de gestion.....	13
Schéma n°06 : La détermination d'un coût.....	20
Schéma N° 07 : Articulation des différents budgets.....	47
Schéma N° 08 : La base de la décomposition de l'écart sur résultat.....	52
Schéma N° 09 : L'écart sur coût.....	57
<u>Schéma</u> N°10 : différents services des navires.....	82
schéma N° 11 : Processus d'élaboration des budgets au sein de l'EPB.....	96

Liste des tableaux

Tableau n°01 : Les différentes qualités du contrôleur de gestion.....	14
Tableau n°02 : La comparaison entre la comptabilité générale et la comptabilité analytique...18	
Tableau n03 : les principaux ratios de structure financière.....	73
Tableau n04 : Les principaux ratios de liquidité.....	74
Tableau n05 : les principaux ratios de rentabilité.....	75
Tableau N° 06 : Le processus d'élaboration du budget au sein de l'EPB.....	97
Tableau N 07 : Les directions et les fonctions au sein de l'EPB.....	98
Tableau N° 08 : Etat comparatif des prévisions et des réalisations 2019 du budget des ventes Trafic portuaire.....	100
Tableau N° 09 : Etat comparatif des prévisions et des réalisations 2019 du budget des ventes du chiffre d'affaire.....	102
Tableau N° 10 : Etat comparatif des prévisions et des réalisations 2019 du budget des ventes d'autres produits opérationnels.....	103
Tableau N° 11 : Etat comparatif des prévisions et des réalisations 2019 du budget des ventes des produits financiers.....	103
Tableau N° 12 : Etat comparatif des prévisions et des réalisations 2019 du Budget des frais généraux des Charges des activités ordinaires par nature.....	104
Tableau N° 13 : Etat comparatif des prévisions et des réalisations 2019 du Budget des approvisionnements des achats par nature.....	105
Tableau N° 14 : Etat comparatif des prévisions et des réalisations 2019 du Budget des approvisionnements des investissements.....	106
Tableau N° 15 : Etat comparatif des prévisions et des réalisations 2019 du Budget de trésorerie.....	107
Tableau N° 16 : Etat comparatif des prévisions et des réalisations 2019 des comptes de résultat par nature.....	109
Tableau N° 17 : Etat comparatif des prévisions et des réalisations 2019 des comptes de principales rations financières.....	112

Sommaire

Liste des abréviations

Liste des tableaux

Liste des schémas

Introduction générale.....01

Chapitre I : Aspects théorique sur le contrôle de gestion.....04

Section 1 : Notions sur le contrôle de gestion.....04

Section 2 : Outils du contrôle de gestion.....16

Chapitre II : le contrôle budgétaire et la performance de l'entreprise.....31

Section 1 : La gestion budgétaire.....31

Section2 : La pratique du contrôle budgétaire.....48

Section 3 : Le contrôle budgétaire : Elément d'amélioration de la performance.....59

**Chapitre III: La contribution de la gestion budgétaire à
l'amélioration de la performance de L'EPB.....78**

Section1 : Présentation de l'organisme d'accueil.....78

Section2 : Méthodologie et procédure d'élaboration de budget de l'EPB.....91

Section3 : Mesure de la performance de l'EPB.....98

Conclusion Générale.....115

Bibliographie

Annexes

Introduction générale

Introduction générale

Dans un environnement concurrentiel de plus en plus complexe, exigeant et instable, les entreprises doivent faire preuve de souplesse, de réactivité et de capacité d'adaptation. Ces aptitudes s'obtiennent à travers une connaissance pointue et la plus complète possible des éléments qui constituent leurs environnements interne et externe.

En effet, pour faire face aux différentes mutations, l'entreprise se voit dans l'obligation de mettre en œuvre un suivi pour les différentes fonctions dans le but d'atteindre des objectifs stratégiques d'où la nécessité de recourir à la fonction dite «contrôle de gestion».

Donc, le contrôle de gestion peut être perçu comme une amélioration des performances économiques de l'entreprise, il constitue un outil permettant l'efficacité, lorsque les objectifs tracés sont atteints et l'efficience, lorsque les quantités obtenues sont maximisées à partir d'une quantité de moyens. Pour remplir sa mission, le contrôle de gestion englobe divers outils tels que la comptabilité analytique qui est un système de comptes ajustés à la comptabilité générale, permettant d'identifier et de valoriser les éléments constitutifs du résultat de l'exercice, le tableau de bord qui est un outil qui répond aux besoins d'un pilotage rapide, permanent sur un ensemble de variables tant financières, quantitatives que qualitatives, et la gestion budgétaire.

Cette dernière correspond à une vision technicienne du contrôle de gestion est considérée comme l'outil de gestion le plus adéquat dans le processus de planification des activités de l'entreprise. Elle se définit comme l'ensemble des techniques mises en œuvre pour établir des prévisions à court terme, généralement un an, applicable à la gestion d'une entreprise. Elle permet de confronter périodiquement, les réalisations effectives aux prévisions, en vue de mettre en évidence des écarts qui peuvent susciter des actions correctives. Elle englobe tous les aspects de l'activité économique de l'entreprise dans un ensemble cohérent de prévisions chiffrées. C'est donc le mode de pilotage à court terme de l'entreprise afin de réaliser ses objectifs.

En d'autres termes, la gestion budgétaire conduit à la mise en place d'un réseau de budgets couvrant toutes les activités de l'entreprise. Ces programmes d'action 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 correctives.

Suite à toutes ces considérations, il ya donc bien des raisons de consacrer une attention particulière à la gestion budgétaire car elle occupe une place primordiale dans la vie d'une entreprise. Dans cette perspective, la question centrale à laquelle nous tenterons d'apporter quelques éléments de réponse est: **De quelle manière la gestion budgétaire peut-elle contribuer à l'amélioration de la performance de l'entreprise portuaire de Bejaia ?**

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

- La gestion budgétaire influence-t-elle la performance d'une entreprise ?
- Quels moyens l'entreprise utilise -t- elle pour évaluer sa performance dans le cadre du contrôle budgétaire?

La tentative de réponse à l'ensemble de ces questions, impose l'articulation de deux hypothèses :

- La gestion budgétaire occupe une place primordiale du fait qu'elle soit prédominante dans l'orientation et la prise de décision au sein de l'EPB.
- Une bonne exploitation des résultats constatés obtenus par le contrôle budgétaire permet d'atteindre la performance .

Pour vérifier ces hypothèses, nous avons opté pour une démarche hypothéco-déductive construite en deux axes, l'axe théorique dans lequel nous avons procédé à une recherche bibliographique et documentaire, des sujets ayant trait aux différents aspects, tels que la gestion budgétaire et la performance d'une entreprise et l'axe pratique dans lequel nous concrétisons nos acquis théoriques par un stage pratique d'une durée d'un mois au niveau de l'entreprise portuaire de Bejaia.

Dans le but de bien mener notre travail de recherche, nous avons scindé notre

Introduction générale

mémoire en trois (03) chapitres. Le premier sera consacré à une étude descriptive portant sur des généralités et des concepts élémentaires relatifs à la gestion budgétaire. Le second sera orienté vers la notion de la performance à savoir les notions de base ainsi que l'évaluation et la mesure de cette dernière. Le dernier transposera nos connaissances théoriques sur un cas de terrain au sein de l'entreprise « l'EPB ».

CHAPITRE I :

Aspects théorique

Sur

Le contrôle de gestion

Une entreprise est une organisation dans un environnement qui influence son activité, pour assurer son développement elle doit s'adapter à ce dernier. Par conséquent elle va avoir la capacité de transformer et de modifier ses buts et ses moyens disponible afin d'évoluer dans son environnement.

Le contrôle de gestion est un domaine en constante évolution ses définitions varient selon les auteurs et les périodes au rythme qu'avance les recherches empiriques et théoriques, le contrôle de gestion répond à plusieurs objectif stratégique et organisationnel.

Le contrôle de gestion se dote sur plusieurs instruments tels que la comptabilité analytique, tableau de bord et la gestion budgétaire.

Le but de ce premier chapitre est de vous présenter et de vous définir le contrôle de gestion sa naissance, ses origines ainsi que ses objectifs et sa position dans l'entreprise et ses principaux outils.

Section 01 : Notions sur le contrôle de gestion

Pour mieux comprendre la notion de contrôle de gestion, je vais présenter dans cette section l'historique du contrôle de gestion ses objectifs ainsi que les définitions des différents auteurs, ses différentes formes, les missions et les limites du contrôle de gestion.

1.1. Historique du contrôle de gestion

L'apparition du contrôle de gestion comme fonction spécifique au sein de l'entreprise, est concomitante avec le développement, dans les années 1920, des grandes entreprises aux États-Unis comme General Motors ou du pont de Nemours. La taille de ces entreprises ne permettait plus le contrôle direct par le dirigeant, et cette nouvelle fonction est née du besoin de contrôle par les responsables de ces grandes organisations. Le terme contrôle de gestion s'entend ici dans l'acception anglo-saxonne de management control : plus que de vérifier, il s'agit de maîtriser la gestion, d'avoir la situation sous contrôle.

A cette époque, les premiers systèmes de contrôle de gestion ont pris la forme d'un ensemble de contrôles financiers reposant sur des systèmes d'informations comptables et

Un langage commun, le langage financier, capable de rendre comparable entre elles un ensemble d'activités industrielles de plus en plus diversifiées conduites au sein d'une même entreprise¹.

Aujourd'hui, le « contrôle de gestion » s'entend plutôt « **pilotage de la performance** » et est défini comme « 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 ».

1.2. Définition du contrôle de gestion

Il existe plusieurs définitions de contrôle de gestion selon les auteurs, nous allons retenir les définitions suivantes :

Pour **R. Anthony**, 1965, le père incontesté de la discipline académique du contrôle de gestion, définit ce dernier comme étant « le processus par lequel les managers obtiennent l'assurance que les ressources sont obtenus et utilisés de manière efficace et efficiente, pour la réalisation des objectifs de l'organisation »². Anthony propose une structuration du contrôle organisationnel en trois niveaux :

- Un niveau de planification ou de contrôle stratégique qu'il définit comme étant « le processus qui consiste à décider des buts de l'organisation et des stratégies à employer pour atteindre ces buts »³. Son orientation est essentiellement à long terme et centré sur les évolutions de l'environnement externe ;
- Un niveau de contrôle de gestion, tel que défini plus haut il doit assurer la cohérence entre la stratégie et le quotidien des actions des membres de l'entreprise, il spécifie les modalités du contrôle opérationnel pour assurer sa cohérence avec la réalisation des objectifs stratégiques de l'entreprise ;
- Un niveau de contrôle de gestion opérationnel, entendu « le processus qui consiste à garantir que les tâches spécifiques sont mises en œuvre de façon efficiente et efficace »⁴.

¹ Yves de R, Karine C, « contrôle de gestion » 3^{ème} édition, Louvain school of management, Paris, 2012, p 6.

² Anthony R, cité in : Le Duff R ; cliquet G ; Valhen C-A., « Encyclopédie de gestion et de management », Dalloz, Paris, 1999.P 194.

³ Cité in : Anthony et al. 1985, P.586.

⁴ Cité in : Anthony et al. 1985, P.586.

Son orientation est à court terme et il est exclusivement tourné vers le fonctionnement interne de l'organisation.⁵

Pour **C. Grenier**, 1990, « le contrôle de gestion cherche à concevoir et à mettre en place les instruments d'information destinés à permettre aux responsables d'agir en réalisant la cohérence économique globale entre objectifs, moyens et réalisations. Il doit être considéré

Comme un système d'information utile au pilotage de l'entreprise, puisqu'il contrôle l'efficacité et l'efficacités des actions et des moyens pour atteindre les objectifs »⁶.

Pour **M. Gervais**, 1997, « le processus par lequel les **dirigeants** s'assurent que les ressources sont obtenues et utilisées, avec **efficience**, **efficacité** et **pertinence**, conformément aux objectifs de l'organisation, et que les actions en cours vont bien dans le sens de la stratégie définie »⁷.

Nous allons procéder à la définition des mots clés :

➤ **Les dirigeants** : une procédure de contrôle de gestion qui demande l'intervention de

Deux catégories de dirigeants au rôle différent : opérationnels incorporent leurs jugements dans le système adoptent les plans d'action permettant d'atteindre les objectifs et voient leurs performances mesurées à partir de ceux-ci. Les dirigeants fonctionnels : collectent, résument, et présentent l'information utile au processus.

➤ **Efficience** : c'est la somme d'outputs obtenus par unité d'inputs engagés, c'est-à-dire

Une entreprise est efficace lorsqu'elle maximise ses résultats en utilisant le minimum de moyens.

➤ **Efficacité** : elle s'apprécie par rapport aux objectifs de l'organisation. Un système est efficace lorsqu'il permet d'atteindre les résultats les plus proches des objectifs tracés, c'est-à-dire la capacité d'atteindre un résultat conforme à l'objectif.

➤ **Pertinence** : elle met en rapport aux objectifs et moyens ; c'est-à-dire les objectifs doivent être en rapport avec les moyens existants ou mobilisables.

⁵ Yves de R, Karine C, « contrôle de gestion » 3^{ème} édition, Louvain school of management, Paris, 2012, P. 6 et 7.

⁶ Grenier Claude, « pratique et recherche en contrôle de gestion ».

⁷ Gervais M., « contrôle de gestion », 6^{ème} édition, Economica, Paris, 1997, P.13.

Pour **Isabelle et Loic et Kerviler 1**, 2000, dans leur ouvrage « le contrôle de gestion à la portée de tous ».

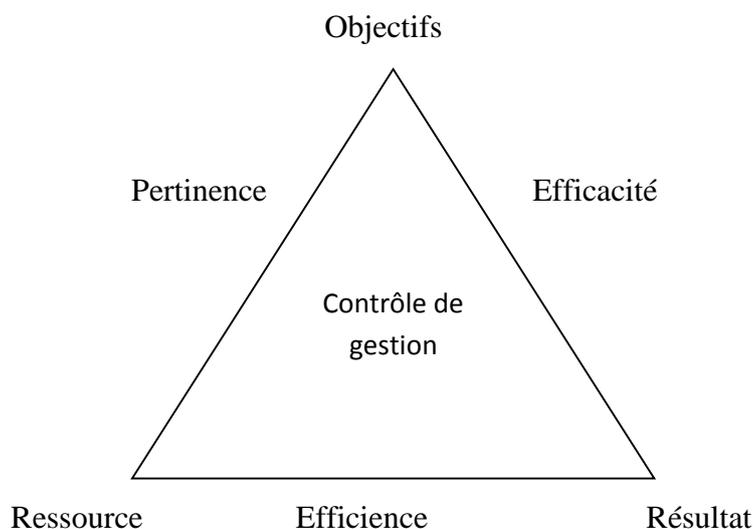
Le contrôle de gestion « est l'ensemble des moyens mis en œuvre par l'entreprise afin d'aider les responsables opérationnels à maîtriser pour atteindre les objectifs fixés. »⁸.

Le contrôle de gestion « est l'ensemble de techniques permettant de s'assurer de l'utilisation optimale des outils de gestion et ainsi de l'obtention de réalisations conformes aux prévisions. »⁹.

Le fait saillant dans ces deux définitions, est la complémentarité, la première définition met l'accent sur les moyens mis en œuvre pour aider, la deuxième sur les outils de contrôle.

Pour **Khemakhen**, 2001, « le contrôle de gestion est le processus mise 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. ».

Schéma n°01 : le triangle du contrôle de gestion



Source : BESCOS.P.L & collaborateur, le contrôle de gestion et management, Montchrestien, Paris, 1997, P.42

1.3. Les objectifs du contrôle de gestion

Le contrôle de gestion ne peut se comprendre que dans une entreprise finalisée, une entreprise qui a des « buts » et dans laquelle un processus de fixation d'objectifs a été mise en

⁸Kervelier 1 et L(1) : «le contrôle de gestion à la portée de tous » 3^{ème} édition, ECONOMICA, Paris, 2000, P.10.

⁹ Idem.

place au niveau des individus. Les objectifs du contrôle de gestion sont identiques pour toutes les organisations quel que soit leurs secteurs d'activités et leurs dimensions qui sont la coordination, l'aide, le suivi, le contrôle et la mise en œuvre de la stratégie de l'organisation.

- Contribuer à la définition et la mise en œuvre de la stratégie ;
- Préparer l'allocation maximum en conformité avec les objectifs à court terme et les objectifs stratégiques ;
- Mesurer la performance de l'entreprise ;
- Piloter l'activité et prendre les actions correctives ;

1.4. Les niveaux et missions de contrôle de gestion :

1.4.1. Les niveaux du contrôle de gestion

Selon H. Bouquin dans l'encyclopédie de la gestion¹⁰retient une acceptation intermédiaire en évoquant les trois niveaux du contrôle :

➤ Le contrôle de gestion

Permet à la direction de s'assurer que les plans des unités sont cohérents avec celui d'entreprise et que sur le court terme, celui-ci est lui-même cohérent avec le plan stratégique.

C'est aussi le système qui incite chaque responsable à gérer les facteurs clés de succès dans le sens requis par la stratégie et qui lui permet de comparer le déroulement de son action aux objectifs du plan à court terme et d'identifier la cause des divergences éventuelles, afin d'en déduire la nature des mesures à mettre en œuvre.

➤ Le contrôle stratégique

Est celui qui permet à la direction d'appréhender la nature des hypothèses conditionnant de manière déterminante pour le long terme les activités et structures de l'entreprise jugée les plus aptes à lui permettre de réaliser ses finalités.

➤ Le contrôle opérationnel ou d'exécution

Permet à chaque délégataire de s'assurer que les tâches programmés se déroulent conformément aux règles et aux délégants de disposer des sécurités qui les dispensent de vérifier le détail de ces tâches.

¹⁰ Cité in : Keiser A, op.cit., P.16.

Le contrôle de gestion se rapproche ici de la planification sans pour autant l'intégrer.

Le contrôleur de gestion doit s'assurer de la cohésion des programmes d'actions annuels avec les plans d'action à long et moyen terme. La connectivité des trois niveaux s'avère indispensable.

De ce point de vue, le contrôle de gestion est positionné comme interface entre le contrôle stratégique et le contrôle opérationnel.

1.4.2. Les mission de contrôle de gestion

Selon H. Bouquin¹¹ on trouve trois missions fondamentales du contrôle de gestion :

- 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 stratégique prend en compte les faits constatés au niveau opérationnel ;
- Analyser les relations entre les résultats poursuivis et les ressources consommées 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 résultat) ;

1.5. Le processus de contrôle de gestion

Le contrôle de gestion par lequel les managers influencent d'autres membres de l'organisation pour mettre en œuvre la stratégie¹².

C'est « un processus, une boucle qui suppose l'enrichissement et l'apprentissage progressif »¹³. Il comprend des sous processus qui forment un cycle de quatre phases¹⁴ :

- **La phase de prévision** : Cette phase est dépendante de la stratégie définie par l'organisation, la direction a pour mission la fixation des objectifs, budget ainsi que la planification et la prévision des moyens nécessaires pour atteindre les objectifs prédéterminés.

¹¹Bouquin.H « le contrôle de gestion », Paris, 2006, P.34.

¹² Gautier. F, Pezet. A, (2006) « le contrôle de gestion : gestion appliquée » Dareois et Pearsoneducation, Paris, P.32.

¹³ Ibidem.

¹⁴ Langlois L, Bonnier C, Bringer M, op.cit., P.18.

- **La phase d'exécution** : Cette phase se déroule à l'échelon des entités de l'organisation. Les responsables des entités mettent en œuvre les moyens qui leur sont alloués. Ils disposent d'un système d'information qui mesure le résultat de leurs actions. Ce système de mesure doit être compris et accepté par les responsables d'entités. Il doit uniquement mesurer les actions qui leur ont été délégués.
- **La phase d'évaluation** : Afin d'évaluer la performance de l'organisation cette dernière procède à une comparaison entre les résultats obtenus et les prévisions préétablies. Ceci induira des écarts qu'elle doit justifier par des mesures correctives.
- **La phase d'apprentissage** : Dans cette dernière phase, l'entité après avoir identifiées faiblesses éventuelles elle procédera à l'adoption des mesures correctives. C'est ainsi, qu'une base de données sera constituée pour être utilisée en vue des futures prévisions.

1.6. Le positionnement du contrôle de gestion dans l'organisation

Il n'existe pas de modèle standard de contrôle de gestion applicables dans toutes les entreprises. La place du contrôle de gestion dans l'entreprise dépend de :

- Sa taille
- Son statut
- Son activité
- Son mode de fonctionnement
- Ses moyens disponibles
- Ses objectifs poursuivis par la direction générale

Les entreprises attribuent trois places différentes pour le contrôle de gestion, le rattachement à la direction générale, au directeur financier, ou bien il peut être placé au même rang que les autres responsables sont des plus plausibles vues son champ de contrôle sur toute l'activité de l'entreprise.

1.6.1. Rattachement à la direction générale

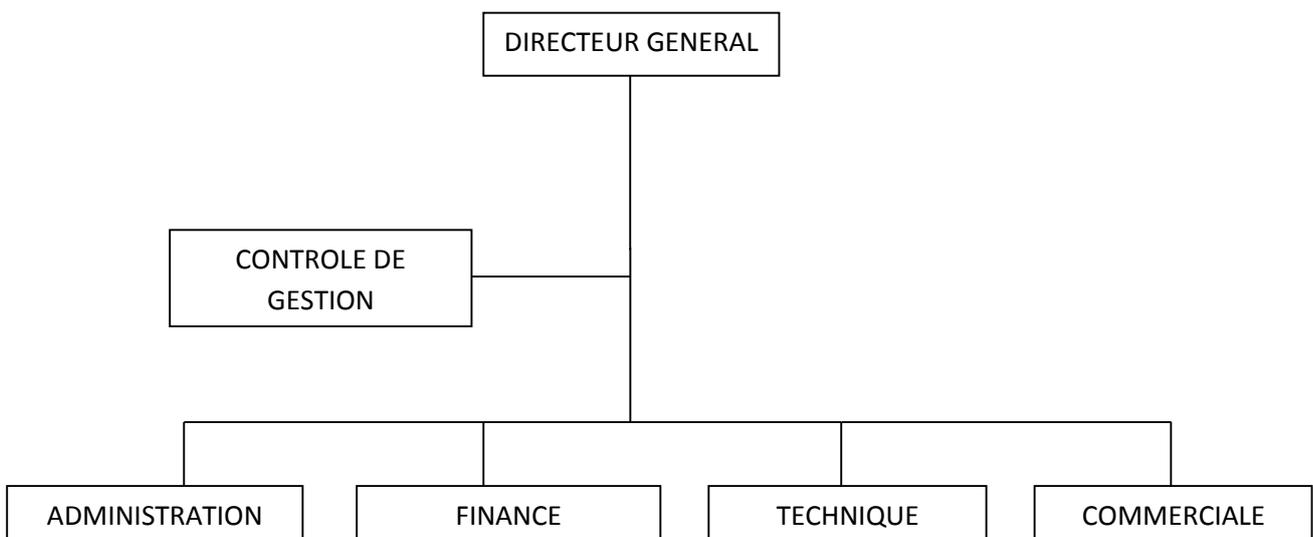
Les préoccupations du contrôleur de gestion sont plus larges que celle du directeur administratif et financier, c'est un signal très fort pour lier le contrôle de gestion et la stratégie, et donner un pouvoir et une légitimité certaine, cette position se justifie par l'étendue de son champ d'action, tant stratégique qu'opérationnel¹⁵.

¹⁵ Alazard C, Separi S, (2007) « contrôle de gestion : manuel et application » DEFC épreuve N°11, Dunod, P.34.

Cela dénote également un rôle plus important du directeur financier Ardoïn&jardan(1979) suggèrent que seul un rattachement à la direction générale est pertinent¹⁶. Bouquin (2001) entérine cette position. Selon lui, un rattachement à la direction générale paraît plus opportun.

Enfin, Charmont (1952), ancien élève de l'école polytechnique et auteur d'un des premiers articles sur le contrôleur de gestion, rattache la fonction de contrôle de gestion du directeur général et ne fait pas apparaître la direction financière sur ses organigrammes.

Schéma n°02 : Rattachement à la direction générale



Source : Bouin X, Simon F-X., « Les nouveaux visages du contrôle de gestion » 3^{ème} édition Dunod, Paris, 2009, P.50.

1.6.2. Rattachement au directeur financier

Cette position illustre une certaine dépendance du contrôleur de gestion au directeur financier, ce qui le rapproche plus des informations comptable et financiers au détriment de informations plus opérationnels.

Cette position présente plusieurs inconvénients :

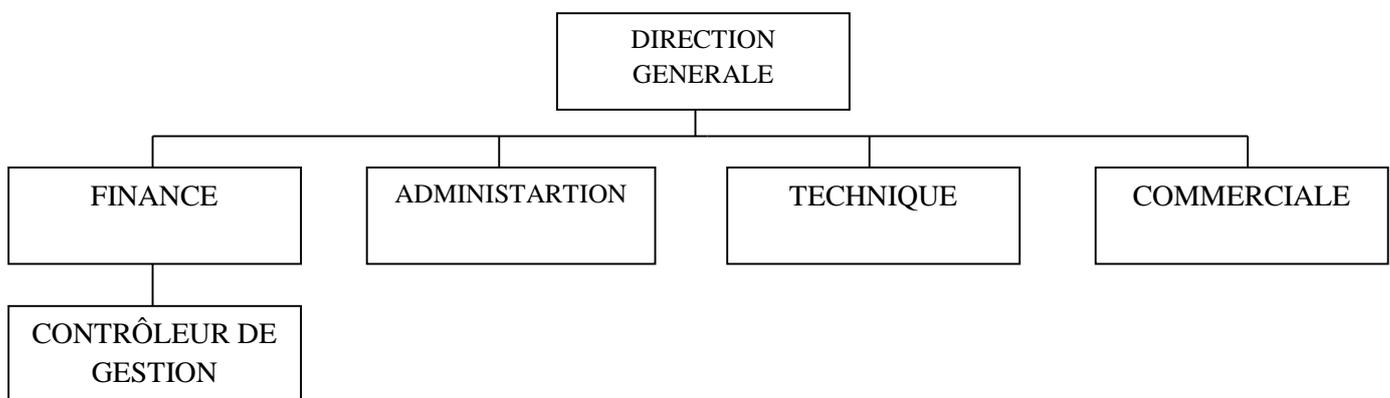
- Le directeur financier peut constituer un « écran » plus ou moins opaque entre le directeur général et le contrôleur de gestion ;

¹⁶Ardoïn J.L, Jordan H, (1979) « contrôle de gestion », Paris, FLAMMARION, P.140.

- Le contrôleur de gestion porte l'étiquette « directeur financier » qui peut rendre plus difficile ses rapports avec les opérationnels eux-mêmes et responsable, car il sera à la fois juge et partie ;
- Les sources d'information seront prioritaire de nature économique et financière au détriment de données opérationnelles (volume, qualité, délai) ;

Outre les inconvénients, cette position présente l'avantage car elle permet de résoudre le problème de la communication d'une information dans le sens où le contrôleur de gestion peut alors la puiser directement à la source

Schéma n°03 : Rattachement à la direction financière

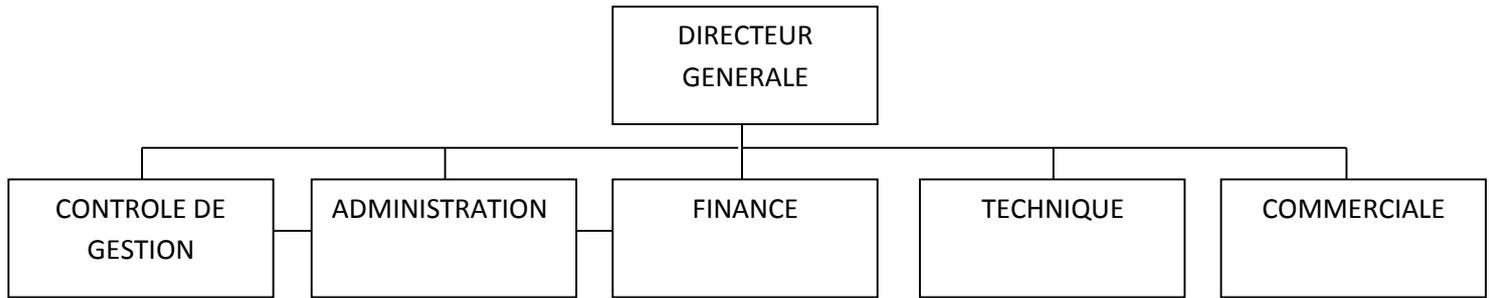


Source : L'oning H ; « contrôle de gestion : Organisation, outils et pratique », 3^{ème} édition Dunod, Paris, 2008, P. 287.

1.6.3. Rattachement en réseau

Dans certaines entreprises le contrôleur de gestion bénéficie de même niveau que les autres responsables, ce qui peut faciliter la communication.

Cette position accorde une place égale à toutes les directions en dessous de la direction générale, ce qui, engendre une relation perpétuelle, facilite la communication entre eux et accorde au contrôleur de gestion un pouvoir identique à celui des autres directeurs.

Schéma n°04 : Rattachement en réseau

Source : Bouin X, Simon F-X., « les nouveaux visages du contrôle de gestion », 3^{ème} édition, Dunod, Paris, 2009, P.51.

1.7. Le rôle, profil et mission du contrôleur de gestion

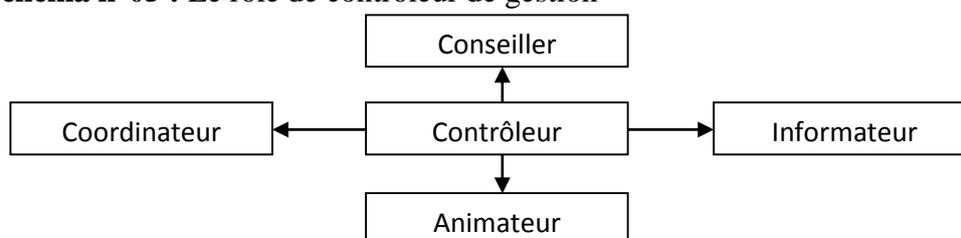
Le contrôleur de gestion aide la direction dans l'orientation et le suivi de la stratégie qu'elle s'est fixée. Il participe à la définition des objectifs et anticipe les résultats. Le contrôleur de gestion établit le schéma directeur de budgets. Il peut proposer à la direction des actions correctives à mettre en œuvre.

1.7.1. Le rôle du contrôleur de gestion

Le contrôleur de gestion a un double rôle: Celui d'un contrôleur et d'analyser et celui d'un conseiller de la direction.

Dans le premier rôle, il doit procéder par un examen des données comptables et financières et autres données fournies par l'entreprise. Ensuite, il procède à la comparaison entre les prévisions et les réalisations pour dégager les écarts afin de prendre des actions correctives.

Dans le second rôle, le contrôleur est considéré comme le conseiller de la direction et d'aide à la prise de décision.

Schéma n°05 : Le rôle de contrôleur de gestion

Source : Alazard C & Serpari S. (2001), op.cit, P.68.

1.7.2. Le profil du contrôleur de gestion

Le contrôleur de gestion doit connaître l'entreprise et ses acteurs, être positif et dynamique et tourner vers l'avenir.

Selon C.Alazard et Sabine Sépari, le contrôleur de gestion doit être polyvalent. Il doit être en effet à la fois¹⁷.

- **Spécialiste et généraliste** : Maitriser les outils pointus, organiser et coordonner les procédures ;
- **Opérationnel et fonctionnel** : gérer l'exécution, conseiller les décideurs ;
- **Technicien et humain** : intégrer la dimension technique, gérer les hommes et les groupes.

Bouin et Simon dressent une batterie de qualités de contrôleur de gestion qui seront présenté dans le tableau ci-dessus :

Tableau n°01 : Les différentes qualités du contrôleur de gestion

Qualités techniques	Qualités humaines
<ul style="list-style-type: none"> • Rigoureux, méthodique, organisé • Faible, claire • Cohérent • Capable de synthèse • Faisant circuler l'information sélectionnée • Maitrisant les délais • Connaissant les outils 	<ul style="list-style-type: none"> • Morale : honnêteté, humilité • Communicantes : dialogue, animation, formation, diplomatie, persuasion • Mentales : ouverture, critique, créativité • Collective : écoute, accompagnement, implication • Sociale : gestion de conflit • Entreprenariat : esprit d'entreprises

Source : Alazard C, Sépari S, « contrôle de gestion, manuel et application », Dunod, Paris, 2007, P.34.

1.7.3. Les missions du contrôleur de gestion

Généralement le contrôleur de gestion exerce ces missions¹⁸ :

- L'élaboration et la mise en place d'outil de gestion et de suivi, de procédures ainsi que de vérification de leurs bonne utilisation
- La décomposition des différents écarts

¹⁷C.Alazard, S.Sépari, « contrôle digestion », Dunod, Paris, 2010, P.29.

¹⁸<https://www.fedfinance.fr/candiat/travailler-en-comptabilité-et-finance/controleur-de-gestion>

- La préparation des budgets
- La réalisation de reportings réguliers concernant l'activité de la structure au sein de laquelle il travaille
- La surveillance des écarts entre les objectifs prévisionnels et les objectifs réalisés et la proposition si nécessaire d'action corrective
- La réalisation d'étude financière
- La transmission d'information importante susceptible de servir les objectifs de l'entreprise.

1.8. Les limites du contrôle de gestion

Il existe plusieurs limites fondamentales au contrôle de gestion¹⁹ :

- Tout n'est pas mesurable à un coût raisonnable, et pourtant il faut bien quand même piloter le système. Le contrôle de gestion n'est pas la panacée.
- Une fois qu'un indicateur a été choisi, il devient très vite un but en soi. Susceptible de toutes les manipulations. Cela limite la confiance qu'on peut accorder au système de contrôle de gestion. Même si on peut mettre en place toutes sortes de parades (renouveler les indicateurs utilisés, les garder confidentiel, etc...). Et cela induit du stress notamment lorsque les indicateurs sont mal choisis et conduisent à exiger l'impossible.
- Les managers ne doivent pas se contenter des indicateurs du contrôle de gestion. Mais doivent aussi régulièrement constater sur place ce qui se passe dans les unités de l'entreprise (et aussi rencontrer en direct des clients). Vu que les indicateurs ne détectent pas tout.

¹⁹<https://csgadalbert.blogg.org/les-limites-du-controle-de-gestion-tout-n-est-pas-mesurable-a116174908>, consulter le 07/05/2020 à 23h13.

Section 02 : Outils du contrôle de gestion

Pour un pilotage et une prise de décision plus efficace à court et à long terme, le gestionnaire utilise plusieurs outils qui se fondent sur des démarches d'analyse en collectant et en traitant les informations, sa mission de contrôle de gestion peut être efficace grâce à des outils : Comptabilité générale, comptabilité analytique, gestion budgétaire, tableau de bord.

2.1. La comptabilité générale

La comptabilité générale est une science et technique qui apporte des informations qui s'avèrent utiles pour la prise de décision économiques.

Cette discipline étudie le patrimoine et présente les résultats par le biais des états comptables ou financiers.

2.1.1. Définition de la comptabilité générale

Selon le plan comptable « la comptabilité est un système d'organisation financier permettant de saisir, classer, enregistrer, des données de base chiffrées et de présenter des états reflétant une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et de résultat de l'entité à date de clôture »²⁰.

2.1.2. Les objectifs de la comptabilité générale

- L'enregistrement journalier des opérations de l'entreprise dans les livres comparables
- L'établissement des états de synthèse
- La détermination du résultat de l'exercice (bénéfice ou perte)

2.2. La comptabilité analytique

C'est par la comptabilité analytique que les performances internes d'une entreprise peuvent être mises en œuvre (par produit, par fonction ou par département). C'est un outil indispensable pour répondre aux besoins de la direction en matière de décision pour garantir leur pérennité.

²⁰Davasse H, Parruitte M, « introduction à la comptabilité », Foucher, 2011, P.12.

2.2.1. La définition

On trouve plusieurs définitions de la comptabilité analytique données par plusieurs auteurs, on va citer quelques-unes :

Selon **F.Angel&F.Kletz**« la comptabilité analytique est un instrument à usage interne tournée vers la gestion de sous-ensembles distingués dans l'activité de l'entreprise. Corrélativement il s'agit aussi très souvent du contrôle a posteriori des responsables chargés de cette gestion »²¹.

Selon **A.Silem**« la comptabilité analytique est un système de saisie et de traitement des informations permettant une analyse et un contrôle des coûts dans l'entreprise par les reclassements, regroupement, ventilations, abonnement, calcul des charges...en utilisant l'information comptable élémentaire rectifiée ou non. »²².

Selon **L.Dubrulle&D.Jourdain**« la comptabilité analytique est un outil de gestion conçu pour mettre en relief les éléments consécutifs des coûts et des résultats, de nature à éclairer les prises de décision. Le réseau d'analyse à mettre en place, la collecte et le traitement des informations qu'il suppose, dépendent des objectifs recherchés par les utilisateurs »²³.

2.2.2. Les objectifs de la comptabilité analytique

On peut trouver plusieurs objectifs de la comptabilité analytique on va citer les plus essentiels²⁴ :

- Connaître les coûts de revient par produit ;
- Déterminer la valeur des stocks à tout moment grâce à la tenue des comptes d'inventaire permanent ;
- Déterminer le résultat analytique par produit ou groupe de produits ;
- L'établissement de prévisions dans le cadre de la gestion budgétaire ;
- Confrontation du coût de revient des produits avec leur prix de marché.

²¹F.Angel, F.Kletz « comptabilité analytique », écoles des mines, Paris, 2007, P.11.

²² Martinet A, Silem D, « lexique de gestion », Dalloz, Paris, 2000, P.92.

²³Dubrulle.L, Jourdain.D, « la comptabilité analytique de gestion », Dunod, Paris, 2007, P.11.

²⁴Cha G, Piget P, « comptabilité analytique », ECONOMICA, Paris, 1998, P.8.

Les caractéristiques comparées de la comptabilité générale (financière) et de la comptabilité analytique sont résumées dans le tableau ci-après :

Tableau n°02 : La comparaison entre la comptabilité générale et la comptabilité analytique

La comptabilité générale	La comptabilité analytique
Obligatoire	Facultative
Effectué chaque année	Effectué chaque mois, semaine...
Effectué par tout les entreprises quelque soient leur activité	Effectué uniquement par les entreprises industrielles
Recense les charges par nature	Recense les charges par destination
Destiné à toute personne intéressée par la vie de l'entreprise	Destiné aux responsables internes de l'entreprise
Déterminer un seul résultat à la fin de l'exercice	Déterminer des résultats par produit, par activité, par zone géographique
Lente périodicité	Calcul périodique
Instrument d'usage interne et externe	Instrument de gestion fondamental
Fonction d'enregistrement	Rationaliser les prises de décision
De contrôle d'information	Améliorer les performances
	Optimiser la rentabilité

Source : <https://www.tifawt.com/compatibilité-analytique/différence-entre-la-comptabilité-analytique-et-générale/>

2.3. Les concepts de base

Dans la comptabilité analytique on trouve deux notions, la notion de charges ainsi que

La notion de coût que je vais présenter dans cette partie.

2.3.1. La notion de charges

Une charge représente un bien ou un service qui est consommé par l'entreprise au cours de son activité. Il disparaît généralement lors du premier usage c'est-à-dire qu'il n'a plus de substance physique dès lors qu'il est utilisé dans le processus d'exploitation de l'entreprise.

2.3.1.1. Définition de charge

Les charges sont définies comme « cette expression recouvre la réalité tant en comptabilité générale qu'en comptabilité analytique. Une charge correspond à un facteur d'appauvrissement pour l'entreprise. Elle contribue à diminuer le résultat de l'exercice. Pour l'entreprise, les charges sont liées aux décaissements de « monnaie » : « achat » et consommation de matière, « salaire » du personnel, « frais » d'entretien et de gestion ... toute charge correspond à une prestation reçue en contrepartie d'un décaissement »²⁵

2.3.1.2. Les types des charges

Les charges prises en compte pour le calcul des coûts dans la comptabilité analytique ne sont pas exactement les charges enregistrées en comptabilité générale, on distingue :

- Les charges non incorporables ;
- Les charges incorporables ;
- Les charges supplétives ;

➤ Les charges non incorporables

Ces charges sont enregistrées en comptabilité générale mais sont écartées du calcul des coûts en comptabilité analytique car elles ne concernent pas les conditions normales et courantes du fonctionnement de l'entreprise.

Il s'agit essentiellement de charges exceptionnelles et de charge hors exploitation. Ces charges non incorporées aux coûts et qui constituent des différences d'incorporation regroupement notamment les éléments suivants :

- Impôt sur les bénéfices ;
- Participation des salariés aux fruits de l'expansion ;
- Perte exceptionnelle due à la détérioration d'un stock de produit finis ;
- Perte sur créances irrécouvrable ;
- Amortissement des frais de constitution ;
- Frais d'émission d'un emprunt ;
- Amortissement des frais de l'augmentation du capital²⁶ .

²⁵ Gérard M, Philippe R, « comptabilité analytique » 3^{ème} édition, Bréal, France 2004, P.10.

²⁶ Gérard M, Philippe R, « comptabilité analytique » 3^{ème} édition, Bréal, France 2004, P.14.

➤ **Les charges incorporables**

Les charges incorporables sont constituées de l'entreprise des charges de la comptabilité générale diminuée des charges non incorporable qui sont classées en comptabilité générale selon leur nature dans la classe 6 (l'ensemble des comptes 60 à 65 du S.C.F) (système comptable financier).

➤ **Les charges supplétives**

Ce sont « des charges qui n'apparaissent pas en comptabilité général (pour des raisons fiscales et juridiques), mais la recherche des coûts normaux et économique comparables au même type d'activité exige de retenir. (Les rémunérations de travail de l'exploitant et les rémunérations conventionnelles des capitaux propres) »²⁷. Elles sont incorporées par la comptabilité analytique pour leur donné un but économique plus pertinent.

**Les charges de la comptabilité analytique = Les charges de la comptabilité générale –
Les charges non incorporable + les charges supplétives**

2.3.2. La notion de coûts

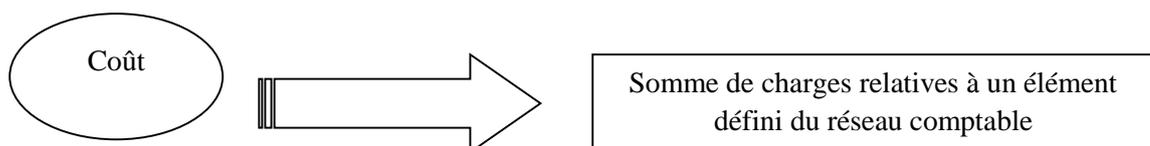
Les coûts désignent l'ensemble des charges et frais supportés par une entreprise lors du processus de production d'un produit ou d'un service dédié à la vente.

2.3.2.1. Définition du coût

Un coût est constitué par l'accumulation de charges sur un produit déterminé (bien ou service). Il s'agit d'un concept interne à l'entreprise.

Le terme coût ne s'applique pas qu'aux produits mais à toute chose désigné pour laquelle il est jugé utile d'attribuer les charges d'en faire le total.

Schéma n°06 : La détermination d'un coût



Source : Gérard M, Philippe R, « comptabilité analytique » :3^{ème} édition, Bréal, France, 2004,P.11

²⁷ Martinet A, Silem A, op.cit. 2000, P.77.

2.3.2.2. Type de coûts

On peut trouver plusieurs classement de coûts qui peut se faire généralement en plusieurs fonctions (du leur budget, du stade d'élaboration, de la période du calcul...).

On distingue deux grandes catégories de coûts :

➤ Les coûts directs et les coûts indirects

- Le coût direct « est une charge dont il est facilement observable qu'elle a été encouru pour un objet de coût spécifique et qu'elle peut donc lui être affecté, sans aucune ambiguïté »²⁸.
- Le coût indirect « est une charge qui n'est pas associé spécifiquement et uniquement à un objet de coût »²⁹.

➤ Les coûts fixes et les coûts variables

- Le coût fixe « est constitué de charges réputées non variables pendant une période déterminée »³⁰.

Une charge est dite fixe lorsque, au total pour une période de temps donnée et un niveau d'activité maximal déterminé, elle reste constante. Au sens strict, un coût fixe lié à l'acquisition d'un potentiel de production à la constitution de la structure dans laquelle l'activité de l'entreprise prend place. La charge existe indépendamment de l'utilisation du potentiel crée.

- Le coût variable « coût constitué seulement des charges qui varient avec le volume d'activité de l'entreprise sans qu'il y ait nécessairement une exacte proportionnalité entre la variation des charges et celle du volume des produits obtenus »³¹.

Une charge est dite variable lorsqu'une variation proportionnelle peut être observée entre la charge totale et le niveau d'activité mesuré par le volume de production. La charge par unité produite est constante.

2.4. Les méthodes de calcul des coûts en comptabilité analytique

Il existe plusieurs méthodes de calcul de coût en comptabilité analytique, donc il faut choisir des méthodes d'analyse qui puissent s'adapter aux différents objectifs poursuivis.

²⁸ Yves R, Karine C, « contrôle de gestion », 3^{ème} édition, Louvain school of management, Paris, 2012, P.4.

²⁹ Yves R, Karine C, « contrôle de gestion », 3^{ème} édition, Louvain school of management, Paris, 2012, P.5.

³⁰ Martinet A, Silem A, « lexique de gestion », Dalloz, Paris, 2000, P.129.

³¹ Alazard C, Sépari S, « contrôle de gestion, application et manuel », 2^{ème} édition, Dunod, Paris, 2010, P.48.

2.4.1. La méthode des coûts complets

Les coûts complets est une méthode de calcul avancé permettant de déterminer le coût de revient d'un produit vendu. Les coûts complets correspondent à la somme de tous les coûts liés à la fabrication jusqu'à la vente d'un produit. Une détermination pertinente des coûts complets est indispensable afin de fixer un prix de vente permettant d'une part d'être rentable et d'autre part d'analyser la compétitivité du prix déterminé. L'analyse des coûts complets, c'est déterminer en quelque sorte si le projet est à envisager ou non.

2.4.1.1. La méthode des centres d'analyse

C'est l'une des méthodes de calcul de coût complet appelée « full costing méthode » cette méthode est basée sur l'analyse des charges en charge directe et indirecte, ces dernières étant dites de charge de section.

On trouve généralement deux sections :

- **Sections principales** : Travaillant directement sur les produits et services ;
- **Sections auxiliaires** : fonctionnelles ou opérationnelles travaillant au bénéfice d'autre section principale ou auxiliaires³².

Historiquement cette méthode est une référence en comptabilité analytique et ceci pour les raisons suivantes³³ :

- Elle est la méthode de base du plan comptable
- Elle doit être employée pour l'évaluation de certains postes de l'actif (stocks, immobilisations fabriquées par l'entreprise pour son propre compte)
- Elle est parfaitement adaptée aux industries puisqu'elle repose sur un découpage de l'activité de transformation en étapes éventuellement séparées par des stocks
- Elle peut être utilisée également par les entreprises de services pour l'évaluation des études et travaux en cours
- Elle est retenue en cas de travail, sur devis, de pièces unitaires ou de travaux spéciaux, ainsi que dans le cas d'établissement d'un tarif dont seuls quelques articles ont des prix fixés par la concurrence

³²Bendriouch A « comptabilité analytique pour le contrôle de gestion », édition Cogefos collection gestion 2^{ème} édition, octobre 2005, P.91-95.

³³Auge B, Naro G, Vernlet A, « mini manuel de comptabilité de gestion », Dunod, Paris, 2013, P.27.

- Elle est enfin utilisée pour la justification de données comptables soumises à l'appréciation du réviseur ou du commissaire aux comptes, ainsi que pour la comparaison des résultats d'activités interentreprises ;

2.4.1.2. La méthode ABC³⁴

Dans les années 80, certains auteurs, comme Kaplan aux Etats-Unis, ont violemment critiqué la méthode « traditionnelle » d'imputation des charges indirectes généralement pratiquée, et ont proposé une nouvelle approche, « basée sur les activités » (ActivityBasedCosting).

La méthode « traditionnelle » apparaît de plus en plus inadaptée au nouveau contexte économique. Le cycle de vie des produits s'est raccourci, les procédures d'approvisionnement en juste à temps se sont généralisées, les technologies ont évolué (informatique, robotique), l'organisation est moins taylorienne et plus « transversale ». On ne peut plus se contenter de répartir de façon arbitraire les charges indirectes, dont l'importance est croissante, et de les imputer en fonction d'unités d'œuvre « volumiques », en fonction par exemple des heures de MOD comme on le faisait très souvent.

L'approche ABC propose de rompre avec cette logique « verticale » en s'appuyant non pas sur l'organisation hiérarchique, mais sur l'analyse « horizontale » des différentes activités au sens de la chaîne de valeur vulgarisée par PORTER (qui distingue notamment les activités opérationnelles des activités de support), en mettant l'accent sur les véritables « inducteurs de coûts ».

$$\text{Coût d'inducteur} = \text{Ressources consommées} / \text{Volume de l'inducteur}$$

Dans une optique ABC, on procède de la façon suivante :

- Analyse des processus dans chaque service ou atelier
- Répartition des charges par activités
- Définition d'un « inducteur de coût » pour chaque activité
- Regroupement des charges des différentes activités qui révèlent du même inducteur
- Calcul du coût des inducteurs et imputation

³⁴ Laurent B, Didier L, « Le meilleur du DCG contrôle de gestion », 2^{ème} édition, Faucher, France, 2011, P.51-52.

2.4.2. La méthode des coûts partiels

Le cout partiel est « une partie de cout complet ou synthétique »³⁵. Il existe plusieurs systèmes de coûts partiels qui reposent tous, selon C Alazard et S Sépari, sur la volonté n'intégrer au coût que la partie jugée pertinentes des charges de l'entreprise, nous distinguons en particulier : La méthode des coûts variables, La méthode des coûts directes.

2.4.2.1. La méthode des coûts variables

Dans cette méthode, toutes les charges ne sont pas imputées. On ne calcule pas de résultats analytiques, mais uniquement des marges.

La méthode des coûts variables (le « direct-costing » des anglo-saxons) consiste à calculer, pour juger de l'intérêt d'un produit, son coût variable, ainsi que la marge sur coût variable (M/CV), qui est la différence entre le prix de vente et le coût variable (CV)³⁶.

$$\text{M/CV} = \text{Prix de vente (Chiffre d'affaire)} - \text{coût variable}$$

2.4.2.2. La méthode des coûts directs

L'objectif principal de cette méthode, est de déterminer le coût direct (CD) et la marge sur coût direct de chaque produit (M/CD), service et activité. Ainsi, le total des marges sur coût direct doit être supérieur à l'ensemble des autres charges afin obtenir un résultat d'exploitation bénéficiaire. L'avantage qu'elle procure à son utilisation, est sa simplicité, elle évite toute répartition des autres charges.

$$\text{M/CD} = \text{Prix de vente (Chiffre d'affaire)} - \text{Coût direct}$$

2.4.3. La méthode d'imputation des charges fixes IRFF

La méthode de l'imputation rationnelle des frais fixes est un dispositif de régulation elle permet de neutraliser l'incidence que les variations de l'activité peuvent avoir sur les coûts unitaires. Cette méthode permet le traitement particulier des charges fixes car il est possible de calculer des coûts unitaires qui tiennent compte de la variation de l'activité. Le principe de la méthode c'est de variabilité les charges fixes incorporées aux coûts en fonction du niveau d'activité. Pour chaque stade de production, le montant des charges fixes retenues en vue de

³⁵Martinet AC, Silem A, ... Op.cit. P.3.

³⁶ Laurent B, Didier L, « Le meilleur du DCG contrôle de gestion », 2^{ème} édition, Faucher, France, 2011, P.60.

l'incorporation dans le coût est égal à leur montant réel multiplié par le coefficient « R » suivant :

$$R = \text{Niveau réel d'activité} / \text{Niveau normal d'activité}$$

2.4.4. Les autres méthodes d'analyse des coûts

Plusieurs méthodes d'analyse des coûts qui se défèrent et parmi eux ses deux méthodes :

2.4.4.1. La méthode des coûts marginaux

Le coût marginal est la différence entre l'ensemble des charges d'exploitation nécessaires à une production donnée (bien ou service) et l'ensemble de celle nécessaire à cette même production majorée ou minorée d'une unité (une prestation, un produit, un lot...)

Ce coût peut comprendre des charges variables, des charges fixes ou les deux.

Ce coût peut aussi aider à partir des calculs simples à prendre des décisions de gestion telle que l'acceptation d'une offre commerciale ou le choix entre la production et la sous-traitance.

$$\text{Calcul coût marginal} = \text{Variation du coût total} / \text{Variation de la quantité}$$

2.4.4.2. La méthode des coûts standards

Le coût standard est « un coût préétabli présentant souvent le caractère d'une norme »³⁷.

Il utilise selon Cibert, des normes de volume d'activité, des normes de consommation propres à des tâches précises et exprimant par conséquent, des rendements normaux ou des productivités normales les coûts standards sont évalués à partir d'une analyse technique du processus productif et d'une analyse économique des marchés.

2.5. La gestion budgétaire

La gestion budgétaire est l'un des outils les plus efficaces du contrôle de gestion. C'est une méthode la plus utilisée par les entreprises pour une période déterminée limitée au court terme.

³⁷ Idem.

2.5.1. La définition

On peut trouver plusieurs définitions pour la gestion budgétaire selon les auteurs, on citera quelques-unes :

Selon **J.Forget** « Un mode de gestion consistant à traduire en programmes d'actions chiffrées (budgets) les décisions prises par la direction avec la participation des responsables. La gestion budgétaire suppose la définition d'objectifs ex ante, une structure englobant l'ensemble des activités de l'entreprise, la participation et l'engagement des responsables des centres de responsabilité et la mise en place d'un contrôleur budgétaire. »³⁸.

Selon **A.Hamini** « La gestion budgétaire est un mode de gestion qui englobe tous les aspects de l'activité de l'entreprise dans un ensemble cohérent de prévision chiffrées (les budgets). »³⁹.

2.5.2. Le but de la gestion budgétaire

On peut trouver trois buts principaux ⁴⁰:

- Améliorer la rentabilité par l'augmentation du profit ;
- Assurer une certaine sécurité à court terme par la trésorerie en particulier ;
- Ne pas se laisser surprendre grâce à la simulation de nombreuses hypothèses.

2.5.3. Les principes de bases de la gestion budgétaire

La gestion budgétaire obéit à certains nombre de principe de base dont :

- **La totalité du système budgétaire**

Toute les activités de l'organisation doivent être budgétisées ce qui implique de préciser les missions de chaque unité de gestion et les concrétiser par des objectifs précis et de ne laisser aucune activité hors responsabilité.

³⁸ Forget J, « Gestion budgétaire : Prévoir et contrôle les activités de l'entreprise », édition d'Organisation, France, 2005, P.21.

³⁹Hamini A, « Gestion budgétaire et comptabilité prévisionnelle », édition bert, Alger, Algérie, 2001, P.5.

⁴⁰Lochard J, « la gestion budgétaire : outil de pilotage des managers », Organisation, Paris, 1998.

- **Le couplage du système budgétaire avec le système de décision**

Le système budgétaire doit déboucher sur des budgets par centre de responsabilité, autant de budget que de centre de décision.

- **Contrôlabilité des éléments du budget**

Dans ce contexte, les éléments budgétaires doivent être soumis à un contrôle qui détecte si les éléments d'un budget dépendent du responsable du centre de responsabilité (ce sont des éléments contrôlables), ou bien ces éléments sur lesquels ce responsable n'a aucune d'action (ce sont des éléments non contrôlables).

- **Non remise en cause des politiques et stratégies**

Dans la mesure où le budget est découlé du cycle de planification, la budgétisation découle de la planification opérationnelle. Appartenant au processus de planification, la budgétisation consiste alors à : détailler le programme d'action correspondant à la première année du plan opérationnelle à moyen terme d'une part, et d'une part, affecter les responsabilités et allouer les ressources nécessaires aux différentes unités de gestion en vue de la réalisation des objectifs de l'organisation, dans le cadre de la stratégie exprimé lors de l'élaboration du plan à long et moyen termes.

- **Contrôle par exception**

L'analyse des écarts entre les résultats attendus (objectifs) et les résultats obtenus n'est pas une fin en soi. En réalité c'est à partir de ces écarts significatifs que l'entreprise décèle les points de distorsion dans la réalisation des programmes orientés vers les objectifs de l'organisation et d'imaginer, de conduire les actions correctives.

2.6. Le tableau de bord

Le contrôle budgétaire privilégie les données comptables et financières, en ne répondant qu'en partie aux besoins de pilotage. Il peut être utilement complété par les tableaux de bord, qui permettent notamment d'intégrer des indicateurs non financiers.

2.6.1 Définition

On trouve plusieurs définitions du tableau de bord de plusieurs auteurs différents, on citera quelques unes :

Selon **B.Laurent & L.Didier** « Un tableau de bord est constitué par un ensemble d'indicateurs permettant au gestionnaire d'évaluer l'évolution de la situation et de réagir si nécessaire. L'expression est utilisée de façon métaphorique. Le pilote d'une automobile dispose lui aussi d'un tableau de bord, lui permettant d'être renseigné en permanence, grâce à quelques cadrans et voyants lumineux, sur un certain nombre de paramètres essentiels pour la bonne marche du véhicule (niveau d'huile, réserve de carburant, vitesse, etc...). »⁴¹.

Selon **B.Doriath** « un ensemble d'indicateurs de pilotage, construit de façon périodique à l'intention d'un responsable, afin de guider ses décisions et ses actions en vue d'atteindre les objectifs de performance. »⁴².

2.6.2. Le rôle du tableau de bord⁴³

Le tableau de bord a un rôle essentiel. Il permet le pilotage de l'entreprise et d'apprécier les différents délégués et le rôle de chacun. De cette façon on peut arriver à faire des prévisions et à contrôler la gestion prévisionnelle.

Apprécier la délégation des pouvoirs signifie tout simplement rendre compte du rôle de chacun dans le système de production de l'entreprise. Aujourd'hui la décentralisation des responsabilités est devenue une pratique courante et il est important de rendre compte du rôle réel de chaque élément dans l'entreprise.

En récoltant les informations nécessaires à l'établissement des indicateurs, le tableau de bord se transforme en une compilation d'un nombre important d'informations numérique pour devenir une véritable banque de données. Ces données sont essentielles pour expliquer l'évolution de l'entreprise. Le tableau de bord permet donc qu'un flux circule entre les différents intervenants dans la vie de l'entreprise. Il se peut, aussi, que ce tableau, par exemple, soit communiqué au banquier pour lui justifier la bonne santé de l'entreprise.

2.6.3. Les instruments du tableau de bord

Les instruments les plus fréquents sont les écarts, les ratios, les graphiques, les clignotants, le multimédia et les commentaires :

⁴¹ Laurent B, Didier L, « Le meilleur du DCG contrôle de gestion », 2^{ème} édition, Faucher, France, 2011, P.155.

⁴²Löning H, Pesqueux Y, Chiapello E, Mallert V, Meric J, Michel D, Sole A, « le contrôle de gestion organisation outil et pratique », Dunod, Paris, 1998.

⁴³<https://www.petite-entreprise.net/P-2585-83-G1-le-role-du-tableau-de-bord-au-sein-de-l-entreprise.html>

➤ **Les écarts**⁴⁴

Le contrôle budgétaire permet le calcul d'un certain nombre d'écarts. Il s'agit alors de repérer celui (ou ceux) qui présente(nt) un intérêt pour le destinataire du tableau de bord.

➤ **Les ratios**⁴⁵

Un ratio est un chiffre ou un pourcentage résultant d'une division opérée entre deux éléments, il est exploité pour comparer, situer et apprécier les performances d'une entreprise par rapport à ses objectifs. Néanmoins, leur utilisation n'est significative que dans la mesure où leur évolution dans le temps et dans l'espace est mise en évidence.

➤ **Les graphiques**⁴⁶

Les graphiques attirent davantage l'attention que les écarts ou les tableaux de chiffres. Un graphique permet de visualiser rapidement et directement les évolutions et ils mettent en évidence les changements de rythme ou de tendance.

➤ **Les clignotants et le multimédia**⁴⁷

Ce sont des signaux visuels avec des seuils limites définis par l'entreprise et considérés comme variables d'action. Leurs clignotants est un signe de dépassement, l'urgence oblige le responsable à agir et à mettre en œuvre des actions correctives. Leurs formes variées, ils peuvent être des pictogrammes, des colorations à l'écran, ou bien cadrans ou bien des barres graduées, et enfin le plus préférable est le multimédia qui offre une perception plus riche de la situation, car il englobe à la fois image et voix.

➤ **Les commentaires**⁴⁸

Le commentaire doit apporter une valeur ajoutée par rapport aux chiffres et aux graphiques qui figurent déjà sur le tableau de bord. Le style télégraphique est tout à fait adapté et suffisant. On peut soit regrouper l'ensemble des commentaires sur une même page au début du tableau de bord, soit à la fin du tableau de bord, ou insérer un commentaire à côté des chiffres visés.

⁴⁴Marger J, « base de la gestion budgétaire », sedifor, Paris, 2000

⁴⁵Margotteau E « contrôle de gestion », Ellipses, Paris, 2001

⁴⁶ Saad T, Burland A, Simon C, « Comptabilité analytique et contrôle de gestion », Unibert, Paris, 2008

⁴⁷ Pierre C « essentiel de la finance à l'usage des managers », édition d'organisation, 2008, P.60

⁴⁸Selmer C « Concevoir le tableau de bord » édition, Dunod, Paris, 1998, P.81.

2.7. Le reporting (la remontée des informations)

Le reporting permet de fournir à la hiérarchie un compte rendu périodique des actions accomplies et des résultats obtenus par une unité de gestion (centre de responsabilités, filial, usine...).

C'est un outil de contrôle a posteriori, primordial pour les entreprises dont la gestion est décentralisée, il permet au supérieur hiérarchique direct ou la direction générale d'effectuer un suivi soutenu du pilotage de la performance confié au responsable de chacune des unités de gestion :

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

Conclusion

L'élaboration d'un contrôle de gestion intègre et propre à chaque entreprise, est indispensable pour modéliser les plans d'action opérationnels ou stratégiques pour anticiper, compte tenu des contraintes, et des ressources existantes.

Les gestionnaires élaborent et utilisent de nombreux outils et méthodes d'aide à la décision. L'un de ces outils est le contrôle budgétaire qui constitue un véritable outil de vérification et de comparaison entre les réalisations et les prévisions afin de prendre des mesures correctives. Cet outil qui fait l'objet de notre principal travail sera approfondi tout au long du chapitre suivant.

Chapitre II :

Le contrôle budgétaire et la performance de l'entreprise

Chapitre II : le contrôle budgétaire et la performance de l'entreprise

Dans toute entreprise, les dirigeants sont appelés à prendre un certain nombre de décisions assurant la bonne marche et la continuité de ses activités. La gestion budgétaire qui correspond alors à une vision technicienne du contrôle de gestion est considérée comme l'outil de gestion le plus adéquat dans le processus de planification des activités de l'entreprise.

Cette section sera consacrée à la présentation des notions voisines à la gestion budgétaire, son utilité et ses limites, nous allons également mettre l'accent sur les différents budgets ainsi que le contrôle budgétaire.

Section 1 : La gestion budgétaire

1. Notions de base sur la gestion budgétaire

Pour remplir correctement et efficacement leurs rôles, les dirigeants de l'entreprise doivent être informés de façon plus ou moins détaillée des coûts et des résultats des activités déployées. Ils doivent pouvoir intervenir rapidement et procéder aux correctifs nécessaires. Pour une meilleure intervention, ils utilisent un procédé de direction connu sous le nom de gestion budgétaire.

1.1.1. 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 :

Selon LOCHARD. J¹, « La gestion budgétaire consiste à établir des budgets et à comparer périodiquement, les réalisations avec les données budgétées (prévision) afin de mettre en place des actions correctives s'il est nécessaire ». Elle permet de :

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

FORGET. J, définit la gestion budgétaire comme suit « La gestion budgétaire suppose la définition d'objectifs ex ante, une structure englobant l'ensemble des activités de l'entreprise,

¹LOCHARD. J, «La gestion budgétaire : Outil de pilotage des managers», édition d'Organisation, Paris, 1998, P. 07.

Chapitre II : le contrôle budgétaire et la performance de l'entreprise

la participation et l'engagement des responsables des centres de responsabilité et la mise en place d'un contrôle budgétaire »².

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

Pour BERLAND. N, « La gestion budgétaire, technique de l'administration de l'organisation et de la gestion interne, s'appuie sur des prévisions, à partir desquelles, les responsables de l'organisation reçoivent des attributions sous forme de programmes et moyens pour un durée limitée en valeur et en quantité si possible »³.

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

1.1.2. La place de la gestion budgétaire dans la planification d'entreprise⁴

La gestion budgétaire est un outil qui s'appuie sur la prévision à court terme par la conception de budget, cependant ce mode de pilotage reste insuffisant et incapable d'anticiper et de favoriser son adaptation aux évolutions de l'environnement de l'entreprise, car il manquait à ces prévisions un cadre plus global qui indiquerait les actions à suivre et les moyens d'y parvenir. Aussi il faudrait qu'il soit inséré dans une vision à long terme. C'est l'objet des plans stratégique et opérationnel qui sont englobés dans le terme planification.

Nous allons d'abord expliquer en quoi consiste la stratégie. Puis situer la gestion budgétaire dans la démarche globale de la planification de l'entreprise.

² FORGET.J, «*La gestion budgétaire : Prévoir et contrôler les activités de l'entreprise*», édition d'Organisation, Paris, 2005, P. 21.

³BERLAND. N, «*Le contrôle de budgétaire*», édition LA DEOUVRETE, Paris, 2004, P. 42

⁴ ALAZARD Claude et SEPARI Sabine, op.cit, P231.

Chapitre II : le contrôle budgétaire et la performance de l'entreprise

1.1.2.1. La stratégie

La stratégie c'est « l'ensemble constitué par les réflexions, les actions ayant pour objet de déterminer les buts généraux, puis les objectifs, de fixer le choix des moyens pour réaliser ces buts, de mettre en œuvre les actions et les activités en conséquence, de contrôler les performances attachées à cette exécution et à la réalisation des buts »⁵.

La stratégie s'appuie sur l'analyse des forces et des faiblesses par l'utilisation du diagnostic interne et évalue les opportunités et les menaces que représente l'environnement par le diagnostic externe.

Ces évaluations ont pour objet la sélection des facteurs clés de succès comme :

- Le positionnement en termes de prix
- Le savoir-faire technologique
- La qualité des produits
- Le respect des délais de livraison et commande.

Après avoir effectué le diagnostic interne de l'entreprise et le diagnostic externe de l'environnement, la direction fixe un ensemble d'objectifs en fonction des facteurs clés de succès, ensuite elle doit prévoir et déterminer les moyens pour les atteindre. Ceci se fait dans le cadre de la planification d'entreprise.

1.1.2.2. Les différents niveaux de la planification d'entreprise

L'auteur **GERVAIS**⁶ définit la planification comme « procédure systématique et continue de préparation de l'avenir de l'entreprise comprenant :

- Une appréciation de l'évolution de son environnement (prévision)
- Une juste mesure de ses possibilités (moyens)
- Une volonté d'action (objectifs généraux et stratégie adoptée)
- Une mise en œuvre des choix effectués et un contrôle de leur réalisation. »

La procédure de planification peut être décomposée en trois phases permettant de définir d'une part le plan stratégique et d'autre part le plan opérationnel ou plan d'action qui est traduit par la suite en budget. On dénombre trois niveaux de la planification⁷ :

- Le plan stratégique pour le long terme (le plus souvent de 5 à 10 ans) ;
- Le plan opérationnel pour le moyen terme (3 ans);
- Le budget pour le court terme (un an).

⁵ MARCHESNAY Michel, « management stratégique », les éditions de L'ADREG, 2004, P21.

⁶ GERVAIS Michel, « contrôle de gestion », édition ECONOMICA, Paris, 2000, P20.

⁷ GIRAUD Françoise et al, « contrôle de gestion et pilotage de la performance », édition GUALINO, Paris, 2004, P210

Chapitre II : le contrôle budgétaire et la performance de l'entreprise

a) Le plan stratégique⁸

Le plan stratégique se préoccupe de la viabilité de l'entreprise et de sa rentabilité à long terme. Il est élaboré par la direction générale avec confrontation des responsables de chaque fonction de l'entreprise. Ce plan retrace la nécessité de développer un ensemble de couples produits-marchés qui soient porteurs d'avenir, de choisir les investissements, d'adapter les capacités de l'entreprise en fonction de l'évolution de ses marchés. Il s'agit également de mobiliser son personnel et de s'assurer que les financements à moyen et long terme sont réalistes par rapport aux flux financiers prévisibles.

b) Le plan opérationnel⁹

Le plan opérationnel représente l'outil d'articulation du long terme et du court terme. C'est le chiffrage, a trois ans le plus souvent, il prend en compte les orientations de la direction générale et il décline les stratégies au niveau des centres de responsabilités et des fonctions par l'identification des variables d'action, ce plan consiste à identifier les problèmes à résoudre dans les différents domaines de l'entreprise (commercial, production, finance...) et entraîne le chiffrage des moyens nécessaires, compte tenu du calendrier des actions à entreprendre.

Le plan à court terme : le budget

La dernière étape de la planification est celle de la gestion budgétaire. Cette méthode s'appuie sur le plan opérationnel pour faire des prévisions à moins d'un an et qui seront formalisées dans les budgets, les prévisions de ventes sont faites par produit, et les plans d'actions au niveau de chaque service. La traduction des plans d'action en termes financiers se fait donc jusqu'au plus bas niveau de délégation (souvent le service). Chaque responsable dispose donc d'un budget financier.¹⁰

1.1.3. Les conditions d'efficacité de la gestion budgétaire

Pour qu'elle soit réellement efficace, l'activité budgétaire suppose ¹¹:

- Une réelle implication de la direction générale : Si cette dernière ne manifeste pas un véritable intérêt pour les prévisions budgétaires, il est évident que les différents niveaux de l'organisation n'y accorderont pas plus d'importance. En montrant tout l'intérêt qu'elle porte aux prévisions et aux budgets, la direction générale exprime sa volonté de voir chaque direction tout mettre en œuvre pour une gestion rigoureuse et un respect des budgets adoptés ;

⁸ LONING Hélène et al, « le contrôle de gestion : organisation, outils et pratiques », édition DUNOD, Paris, 2008, P92.

⁹ LONING Helene et al, op.cit, Pp 92-93.

¹⁰ GIRAUD Françoise et al, op.cit, P211.

¹¹ HEMICI Farouk et HENOT Christophe, « contrôle de gestion », édition BREAL, 2007, Pp72-73.

Chapitre II : le contrôle budgétaire et la performance de l'entreprise

- Un travail d'analyse et de synthèse : Les budgets doivent être élaborés à partir d'une analyse approfondie de l'environnement interne et externe, ainsi que d'une réflexion sérieuse sur les choix des actions à mener en fonction des orientations de la direction générale. A défaut, les budgets ne pourront jouer leur rôle dans la maîtrise de la gestion, et les écarts calculés dans le cadre du contrôle budgétaire n'auront pas de réelle signification ;
- Une adhésion du personnel : La gestion budgétaire est menée et animée par le personnel des différentes directions. Il est indispensable que ce dernier soit effectivement associé et impliqué dans l'élaboration et le suivi des budgets. Cette implication entraîne une responsabilisation et une motivation plus grandes de chacun quant au respect du budget dont il a la responsabilité.

1.2. Notions sur le budget

Les budgets correspondent à la mise au point de plans d'action à court terme permettant d'atteindre les objectifs de la firme. Un tel fait leur confère certainement une importance particulière. C'est pourquoi il est nécessaire dans cette deuxième section de donner une description du budget à travers quelques définitions pour mieux appréhender ce concept puis nous essayerons de présenter les objectifs, les types, les caractéristiques et la méthode de budgétisation et enfin les procédures d'élaboration du budget

1.2.1. Définition du budget

Le budget est un mot anglais, lui-même dérivée de l'ancien français «bougette» qui signifie « petite bourse ».

«Le budget est la traduction monétaire du programme ou plan d'action retenu pour chaque responsable: il définit les ressources qui lui sont déléguées pour atteindre les objectifs qu'il négociés»¹².

On entend par budget un état de prévision de recette et de dépense employées dans le cadre de la gestion d'une entreprise. Il peut se définir comme «une affectation prévisionnelle quantifier aux services ou aux départements, d'objectifs et/ou de moyens pour une période déterminée limitée au court terme »¹³.

¹²DORIATH. B et GOUJET. C, «*Gestion prévisionnelle et mesure de la performance*», 3^{ème} édition Dunod, Paris, 2007, P. 104.

¹³ LANGLOIS. G, BONNIER. C et BRINGER M, «*Le contrôle de gestion*», édition Foucher, Paris, 2011, P. 29.

Chapitre II : le contrôle budgétaire et la performance de l'entreprise

Le budget est la planification des activités futures exprimées sous diverses formes dont la plus courante est certainement la forme comptable. C'est l'outil de mesure par lequel l'entreprise contrôle sa performance. Un budget est une série de documents comptables prévisionnels pour une période future donnée, d'un an généralement. On croit souvent à tort que le budget doit seulement faire apparaître les produits et les charges prévisionnels (le compte de résultat), en d'autres termes, le chiffre d'affaire que doit générer chaque service et le total des coûts qu'il est autorisé à engager. Pourtant, un budget doit aussi inclure l'actif et le passif de l'entreprise (le bilan budgété) et une estimation des encaissements et des paiements (le budget de flux de trésorerie).

1.2.2. La procédure d'élaboration des budgets

L'ensemble des documents doivent être prêts pour le début de l'exercice, c'est-à-dire le premier janvier lorsque l'exercice coïncide avec l'année civile, dans une telle situation, les opérations concourant à l'établissement des budgets commenceront dès septembre. Si l'on admet que la structure de l'entreprise est relativement décentralisée et que la préparation des budgets est l'occasion d'établir un dialogue entre les principaux responsables, le cycle budgétaire peut se décomposer en six phases¹⁴ :

- Rappel ou détermination des objectifs de la firme pour l'année à venir;
- Réalisation d'études préparatoires;
- Simulations des différents projets de budgets;
- Choix l'une d'entre eux: le pré-budget ;
- Construction et discussions des budgets détaillés ;
- Elaboration des prévisions définitives.

Prendre connaissance des objectifs pour l'année à venir

Le contrôle de gestion vise à mettre en œuvre des objectifs, ainsi tant que ceux-ci ne sont pas connus, la procédure de détermination des budgets ne peut démarrer. 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 de plan.

Dans le cas contraire, la direction générale doit réfléchir à ses orientations pour la

¹⁴GERVAIS. M, op.cit, P. 281- 284.

Chapitre II : le contrôle budgétaire et la performance de l'entreprise

période. Mais avant cela elle peut attendre pour voir ce que donne la première esquisse budgétaire.

Réaliser des études préparatoires

La phase des études préparatoire part d'une étude économique générale, analyse l'évolution de la conjoncture globale pour l'année à venir et son incidence sur l'entreprise. Cette étude de conjoncture est suivie d'un certains nombres d'autres analyses :

- Etude de marché approfondie (et estimation des ventes) pour les activités nouvelles et celle pour lesquelles se manifeste un manque de compétitive important;
- Prévion des ventes des autres produits en fonction de la politique commerciale que l'entreprise entend suivre, de l'étude de passé, de la situation de la concurrence et de l'environnement futur;
- Prévion des normes commerciales qui en découlent (frais de vente par unité vendue, variation des prix) et des normes techniques (cadences, rendement des machines, consommation horaires des matières, etc...);
- Examen des investissements tactiques à réaliser (investissement marginal pour mieux coller à la demande, dépense de gros entretien, achat de matériels accessoires) et étudie la mise en œuvre de la tranche d'investissement stratégique prévue pour l'année à venir;
- Analyse des décisions qui pourraient modifier la répartition des tâches et de l'autorité, et donc la structure des budgets. Exemple: certaines pièces jusqu'ici sous-traitées à l'extérieure seront, l'an prochaine usinées dans l'entreprise;
- Prévion des conditions sociales: la démarche porte sur des données physiques (unités vendues, fabriquées) ou quantitatives, plutôt que sur des éléments valorisés c'est-à-dire des quantités multipliées par des prix. Elle est avant tout réalisée par le personnel des départements fonctionnels: étude économique, service marketing, bureau des méthodes, service des personnel et, bien sûr service de contrôle de gestion. Cependant, dans la mesure du possible, les services opérationnels seront associés à cette phase. une telle pratique permettra d'accroitre leur information et de les motiver davantage.

Elaborer des projets de budgets

A partir des données des études préparatoires et d'hypothèses de prix (prix de vente, prix d'achat, salaires horaires, fais unitaires des structure), le service de contrôle de gestion va estimer, par grandes masses, les résultats possibles pour l'année à budgéter. Il s'agit en effet de

Chapitre II : le contrôle budgétaire et la performance de l'entreprise

savoir si les objectifs envisagés sont susceptibles d'être atteints. Cette mission oblige à tester différents scénarios budgétaires, et demande à recourir à un modèle de simulation informatisé pour éviter les calculs fastidieux. Au terme de ces analyses, si les objectifs semblent irréalistes, la direction générale devra les réviser à la baisse (Cas non exceptionnel, lorsque les objectifs n'ont pas été fixés dans le cadre d'un plan).

Choisir le projet qui deviendra le pré-budget

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 apparaît le meilleur. Ce projet prend le nom de pré-budget.

Quand l'environnement présente des incertitudes, on garde plutôt une fourchette budgétaire (une hypothèse optimiste et une hypothèse pessimiste) et le projet de budget établi au niveau de l'activité le plus probable. La suite de la procédure porte sur l'option la plus probable, mais fourchette invite les responsables à réfléchir à ce qu'ils proposeraient, si le niveau de l'activité réelle devenait proche d'hypothèse haute ou de l'hypothèse basse.

Construire et négocier des budgets détaillés

Avec la phase 5 l'option choisie est éclatée en budgets détaillés. Pour y parvenir, la procédure la plus fréquemment utilisée 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 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, tout les responsables se trouvent 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. Une discussion s'instaure entre eux et au terme de celle-ci: soit le supérieur convie le responsable à retravailler certaines hypothèses de plan d'action; soit il approuve le budget proposé, sous réserve de son acceptation par la direction générale.

La négociation est relativement longue (deux à trois mois), vu les navettes qu'elle entraîne. Pendant toute cette 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.

Chapitre II : le contrôle budgétaire et la performance de l'entreprise

Élaborer les prévisions définitives

Les discussions de la phase cinq terminées, il faut maintenant reprendre le projet budgétaire initial et y intégrer les ajustements intervenus. Ce travail revient à consolider les budgets détaillés. Bien évidemment, le budget d'ensemble qui en résulte devra être approuvé par la direction générale.

L'efficacité de la gestion budgétaire dépend enfin de son aptitude à communiquer facilement avec le système comptable.

1.2.3. Les différents types des budgets

Nous distinguons d'une manière générale les budgets suivants :

1.2.3.1. Les budgets opérationnels

Ils sont liés au cycle d'exploitation (achat, vente, production). Parmi ces budgets nous présentons les budgets de vente, de production et d'approvisionnement.

a) Le budget des ventes

Selon Alazard et Separi, «Le budget des ventes est le premier budget de la construction du réseau des budgets de l'entreprise. Il est défini comme un chiffrage en volume et en valeur dont le but premier de déterminer les ressources de l'entreprise et dans un deuxième temps d'en déduire les moyens nécessaires aux services commerciaux»¹⁵.

Elaboration du budget de ventes

Selon Meyer, «La prévision des ventes peut être définie comme l'établissement par avance des ventes en quantité et en valeur compte tenu des contraintes que subit l'entreprise et de son action sur ces contraintes»¹⁶.

L'intérêt de cette prévision se situe sur deux plans :

- A long et moyen terme, prévoir les ventes permet :
 - D'élaborer un programme d'investissement;
 - D'élaborer un plan corrélatif de financement.
- A court terme, prévoir les ventes permet :
- D'élaborer un programme de production (et par différence un budget de stocks de produits finis ou d'en cours);

¹⁵ALAZARD. C et SEPARI. S «*Contrôle de gestion, manuel et applications*», édition Dunod, Paris, 2007, P. 440.

¹⁶MAYER. J, «*Gestion budgétaire*», 9^{ème} édition Bordas, Paris, 1984, P. 42.

Chapitre II : le contrôle budgétaire et la performance de l'entreprise

- D'élaborer un programme d'approvisionnement et en déduire les budgets de frais (distribution, approvisionnement, services généraux), ainsi que le budget de trésorerie.

b) Le budget de la production

Lorsque l'entreprise produit ce qu'elle vend (pour tout ou partie), elle doit gérer des approvisionnements de matières premières et de consommables, contrôler la qualité des produits fabriqués, entretenir des machines, stocker des produits avant de les distribuer. Cette gestion est de plus en plus pointue car toute la chaîne, de la production à la distribution aux clients finaux, est soumise aux « flux tendus »

- Les volumes sont déterminés en fonction de plusieurs paramètres :
- Les ventes prévisionnelles (en quantité);
- Les niveaux de stock souhaités;
- Les délais d'approvisionnements;
- L'organisation des clients.

c) Le budget de la production

Lorsque l'entreprise produit ce qu'elle vend (pour tout ou partie), elle doit gérer des approvisionnements de matières premières et de consommables, contrôler la qualité des produits fabriqués, entretenir des machines, stocker des produits avant de les distribuer. Cette gestion est de plus en plus pointue car toute la chaîne, de la production à la distribution aux clients finaux, est soumise aux « flux tendus »

- Les volumes sont déterminés en fonction de plusieurs paramètres :
- Les ventes prévisionnelles (en quantité);
- Les niveaux de stock souhaités;
- Les délais d'approvisionnements;
- L'organisation des clients.

Ces éléments sont ensuite découpés par période et par produit. En fonction de ces quantités à produire et à stocker, et donc de la charge de travail correspondante, l'entreprise calcule ses besoins en moyens de production (machines, main-d'œuvre), de stockage (entrepôt) et en structure (encadrement et bureaux). De deux choses l'une : ou bien l'entreprise dispose de

Chapitre II : le contrôle budgétaire et la performance de l'entreprise

moyens suffisants pour faire face à l'augmentation des volumes prévus ou bien elle doit soit prévoir des investissements entièrement nouveaux, soit prévoir des remplacements de machine usagées (permettant des gains de productivité et de place), soit trouver des sous-traitants.

Dans la pratique, l'usine est découpée, comme l'entreprise elle-même, en plusieurs centres homogènes, ce qui permet d'élaborer :

- Le budget d'approvisionnement;
- Le budget des ateliers;
- Le budget du contrôle qualité;
- Le budget d'entretien, ...etc.

Enfin, le dernier des budgets à calculer est souvent fort élevé; il concerne les frais de la structure de production et est composé essentiellement de frais de personnels, des frais généraux, des amortissements et des frais financiers.

Plusieurs étapes sont à respecter :

- La détermination des quantités à fabriquer (à partir des plannings de ventes et de stockage);
- Elaboration du budget achat/approvisionnement;
- Elaboration du budget main-d'œuvre productive tenant compte :
 - Des délais de fabrication,
 - Des temps de montages, démontages,
 - Des horaires,
 - De l'absentéisme,... etc.

d) Le budget des approvisionnements

Il est établi, en même temps que le budget de production. Après avoir chiffré le flux des quantités de matières utiles pour alimenter le flux de production il faudra prévoir la répartition des commandes dans le temps, de manière à éviter une rupture de stock ou un sur le stockage, ce calcul permet de s'assurer que les matières consommées seront achetées en quantités voulues, le moment voulu, et ce, au moindre coût.

Chapitre II : le contrôle budgétaire et la performance de l'entreprise

➤ Les coûts d'approvisionnement

La politique d'approvisionnement génère 2 types de coûts :

- Coûts de possession du stock (loyer de l'entrepôt, financement du stock, ...);
- Coûts de passation de commande (frais de livraison, temps passé à la commande, à la réception).

➤ Le choix d'une politique d'approvisionnement

L'entreprise peut choisir de s'approvisionner selon deux méthodes :

- Achat de quantités fixes à des dates variables: le volume de commande est constant. La commande est lancée lorsque le niveau du stock devient inférieur à un certain seuil (appelé « Point de commande » ou « stock d'alerte »).
- Achat de quantités variables à date fixe: les dates de commandes sont prévues à l'avance mais on ajuste les quantités commandées de façon à compléter le stock au niveau nécessaire pour faire face à la consommation.

L'élaboration du budget des approvisionnements consiste alors à prévoir les dates de commandes et les quantités exactes à commander à chacune de ces dates.

1.2.3.2. Le budget d'investissement

Selon Alazard et Separi²⁰, 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 d'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.

➤ **Le plan de financement:** le plan de financement est un état financier prévisionnel des emplois et des ressources de l'entreprise à moyen terme ou à long terme. C'est un instrument de gestion prévisionnelle qui traduit la stratégie de l'entreprise et qui quantifie ses projets de développement et leurs financements.

Ce plan, dont la période de base est l'année, se construit en deux étapes :

- ✓ **Plan provisoire:** en partant de la trésorerie initiale, une débouche du plan est construite à partir des prévisions de l'activité et de projets d'investissements envisagés;
- ✓ **Plan définitif:** Il s'agit de trouver les ressources supplémentaires nécessaires au financement des emplois. Mais ces ressources modifient les emplois des années suivantes et

Chapitre II : le contrôle budgétaire et la performance de l'entreprise

donc le plan ; de proche en proche, il s'agit d'ajuster les emplois et les ressources de chaque année à fin d'assurer l'équilibre financier à long terme de l'entreprise.

➤ Le budget des investissements

Le budget reprend les informations du plan d'investissement en les détaillant par responsable opérationnel afin de permettre un suivi administratif de l'engagement des dépenses. Très souvent, l'enveloppe budgétaire autorisée ne représente qu'une partie des possibilités d'engagement de l'année. La direction générale préfère garder une partie de ces possibilités financières (10 à 20%) pour faire face à d'éventuels projets en urgence ou à des dépassements imprévus des investissements acceptés.

➤ Le suivi des investissements s'organise en trois temps :

✓ **Les dates d'engagement:** Ce sont les dates à partir desquelles il n'est plus possible de revenir sur les décisions d'investissement sauf à payer un débit. Elles peuvent donner lieu à versement d'acompte et tout retard dans l'exécution des tâches précédentes contrarie les engagements des tâches suivantes et l'organisation du projet;

✓ **Les dates de décaissements:** Ce sont les différents moments où il faut régler les travaux engagés. Outre leurs conséquences en matière de trésorerie, il est important de vérifier la cohérence entre les montants facturés et ceux budgétés;

✓ **Les dates de réception:** Elles conditionnent le démarrage des activités de fabrication et donc la rentabilité des projets envisagés.

1.2.3.3. Le budget de trésorerie

« Le budget de trésorerie est la transformation des charges et des produits de tous les budgets précédents en encaissements et en décaissements, notions qui privilégient l'échéance des flux monétaires »¹⁷. Ce budget centralise et récapitule toutes les conséquences financières des budgets précédents. Il traduit les engagements en échéances d'encaissements et de décaissements, il permet d'anticiper les difficultés ponctuelles de trésorerie et de dégager, mois par mois les impasses ou les excédents de trésorerie qui nécessitent des ajustements.

¹⁷ALAZARD. C et SEPARI. S, op.cit, P. 453.

Chapitre II : le contrôle budgétaire et la performance de l'entreprise

➤ Etapes d'élaboration d'un budget de trésorerie

L'élaboration d'un budget de trésorerie passe par plusieurs étapes à savoir¹⁸ :

- **La collecte des informations:** Le budget de trésorerie relie des informations budgétaires d'exercices différents. C'est pourquoi la phase de collecte est obligatoire. Les éléments nécessaires pour élaborer le budget de l'année en cours sont :
 - Le bilan de l'année précédente;
 - Tous les budgets approuvés de l'année en cours;
 - La connaissance des modes de règlement de l'entreprise;
 - Les encaissements et décaissements exceptionnels qui n'entrent pas dans le cadre d'un budget précis.

- **Les budgets partiels de trésorerie:** Les budgets sont établis généralement en montant hors taxes. Les encaissements et les décaissements doivent être exprimés toutes taxes comprises. Par ailleurs, l'application des règles de droit commun en matière de TVA oblige à un calcul particulier pour déterminer le montant de la « TVA à décaisser » du mois qui sera payable le mois suivant. C'est pourquoi, il est fréquent d'établir trois budgets partiels :

- **Le budget des encaissements:** le budget comprend deux zones :
 - La partie haute du tableau permet le calcul des chiffres d'affaire en TTC et du 0 montant de la TVA collectée du mois;
 - La partie basse tient compte des décalages des encaissements introduits par les modes de règlement, elle intègre les créances clients figurant au bilan de l'année précédente. Le budget des encaissements (ou recettes) comprend notamment :

¹⁸Idem

Chapitre II : le contrôle budgétaire et la performance de l'entreprise

- ✓ Les ventes au comptant (TTC) prévues mensuellement;
- ✓ Les règlements des clients relatifs aux ventes à crédits;
- ✓ Les acomptes prévisionnels versés par certains clients;
- ✓ Les règlements de tiers se portant acquéreurs des immobilisations cédées par l'entreprise;
- ✓ L'augmentation du capital en numéraire
- ✓ Les emprunts et les subventions
- ✓ Les produits financiers
- ✓ Tout ce qui est susceptible d'entraîner une entrée d'argent.

a) Le budget de TVA: Ce budget permet le calcul du décaissement de TVA, son calcul sera comme suit :

$$\text{TVA à décaisse du mois M} = \text{TVA collectée du mois M} - \text{TVA déductibles sur immobilisations du mois M} - \text{TVA déductible sur biens du mois M}$$

- La partie haute du tableau permet la reconstitution des achats en TTC, ainsi que le calcul de la TVA déductible du mois reprise dans la partie basse du tableau;
- La partie basse du tableau conduit à la détermination de la TVA décaisser d'un mois, c'est cette zone qui constitue à proprement parler du budget TVA.

b) Le budget des décaissements: il regroupe les dépenses figurant dans les budgets de charges selon leur mode de règlement. Ces éléments sont repris pour leur montant en TTC. Le budget des décaissements (ou dépenses) comprend notamment :

- ✓ Les achats comptant (TTC) prévues mensuellement;
- ✓ Les règlements aux fournisseurs relatifs aux achats à crédit;
- ✓ Les charges décaissés de production, de distribution, d'administration générale;
- ✓ Les charges financières et les dividendes;
- ✓ L'impôt sur les bénéfices;
- ✓ La TVA à payer;
- ✓ Les investissements;
- ✓ Les remboursements d'emprunts;
- ✓ Tout ce qui est susceptible d'entraîner une entrée d'argent.

• **Le budget récapitulatif de trésorerie :** Ce budget récapitulatif est généralement présenté sous deux versions successives. Dans ce cas, le travail

Chapitre II : le contrôle budgétaire et la performance de l'entreprise

budgétaire consiste en :

- L'établissement d'une version initiale du budget, faisant apparaître les soldes bruts mensuels de trésorerie;
- La mise au point d'un budget de trésorerie ajusté, compte tenu des desiderata financiers de l'entreprise.

Le compte de résultat prévisionnel

Le compte de résultat prévisionnel est obtenu en faisant la synthèse des produits et des charges apparaissant dans les différents budgets, sont généralement ventilés par mois ou par trimestre, afin de permettre l'établissement du budget de trésorerie et le contrôle budgétaire.

Le bilan prévisionnel

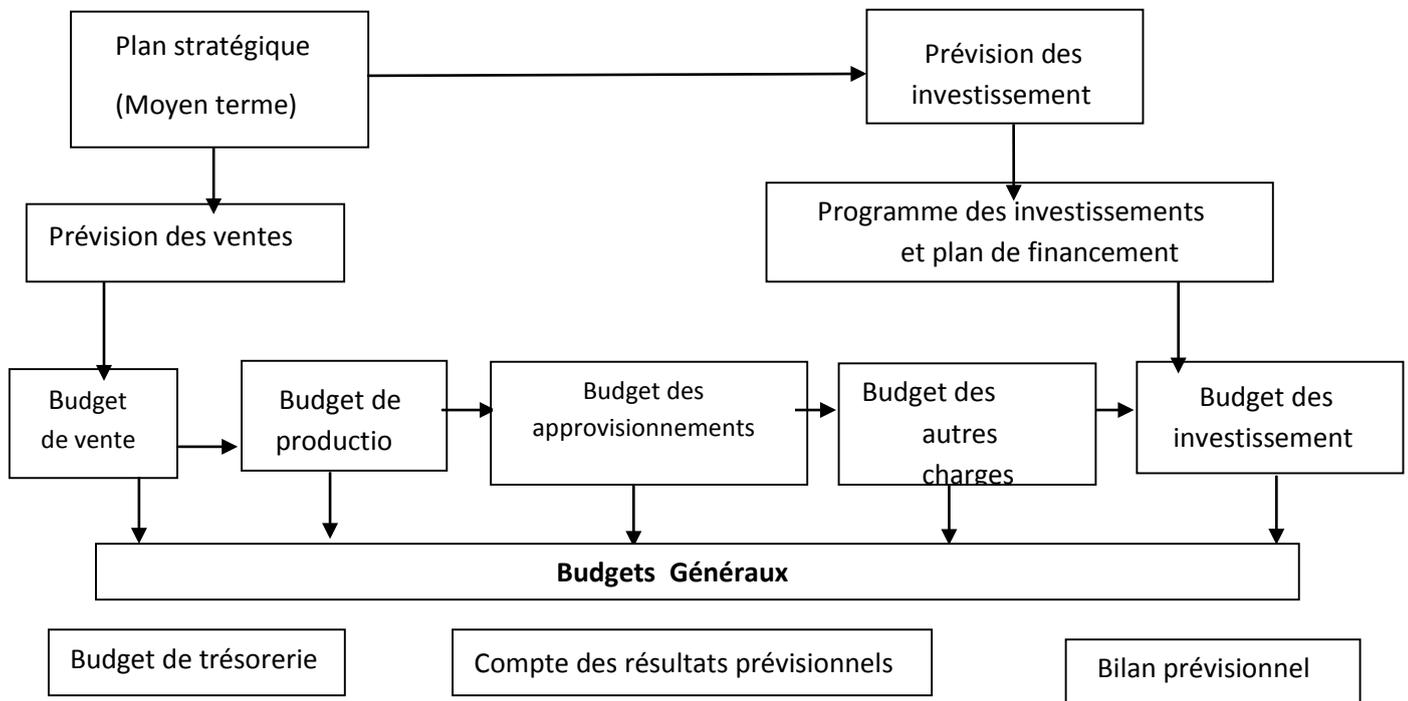
Il est l'image à un an de ce que pourrait être la situation de l'entreprise si les prévisions se réalisaient. Il permet de s'assurer que la structure financière ne risque pas d'évoluer vers des déséquilibres graves, comme un excès d'endettement. Le compte de résultat et le bilan prévisionnels nous conduisent à l'élaboration de "budget général". Ce dernier « constitue la phase terminale de la budgétisation et consiste à agréer les Différents budgets établis »¹⁹, il synthétise l'ensemble du système budgétaire mis en place par l'entreprise.

La figure suivante illustre l'articulation des budgets.

¹⁹MARGOTTEAU. E, «*Contrôle de gestion*», édition Ellipses, Paris, 2001, P. 139.

Chapitre II : le contrôle budgétaire et la performance de l'entreprise

Schéma N° 07: Articulation des différents budgets



Source : DORIATH. B, Contrôle de gestion, édition Dunod, Paris, 2005, P. 2.

1.2.3.4. Le budget général

Le budget général synthétise l'ensemble du système budgétaire mis en place par l'entreprise, il permet :

- D'en vérifier la cohérence et sa compatibilité avec le plan opérationnel (à moyen terme) de l'entreprise ;
- De contrôler le respect des grands équilibres financiers.

Le budget général est composé, en principe, du compte de résultat et du bilan prévisionnels, Ces derniers peuvent être utilement complétés par un tableau de financement prévisionnel afin d'analyser l'évolution de l'équilibre financier à partir des prévisions relatives à :

- La variation du fonds de roulement net global ;
- La variation du besoin en fonds de roulement ;
- La variation de la trésorerie nette²⁰.

²⁰Béatrice et Francis GRANDGUILLOT, « l'essentiel du contrôle de gestion, 8^{ème} édition lextenso, 2014, p120

Chapitre II : le contrôle budgétaire et la performance de l'entreprise

a) Le compte de résultats prévisionnels

Lorsque tous les budgets d'exploitation sont finalisés, le compte d'exploitation budget peut être établi. Il récapitule l'ensemble des produits et charges de l'exercice. Le principal outil de synthèse budgétaire, a deux fonctions :

Une fonction de prévision, puisqu'il dégage le résultat futur de l'entreprise;

Une fonction de contrôle, car il met en évidence les écarts d'exploitation tout au long de l'année.²¹

b) Bilan prévisionnel

Son élaboration s'effectue à l'aide :

- Du bilan de l'exercice précédent ;
- Des résultats des budgets de trésorerie en ce qui concerne les comptes de tiers ou de disponible;
- Des budgets de production et d'approvisionnement pour les éléments stockés ;
- Du compte de résultat prévisionnel pour les amortissements et le résultat budgété.

Section 2 : La pratique du contrôle budgétaire

2.1. Le contrôle budgétaire

Le fait d'élaborer des budgets, dont on exprime la direction vers laquelle on aimerait aller et les moyens pour y parvenir, ne garantit pas qu'on aille obtenir les résultats souhaités, car l'environnement n'est pas parfaitement prévisible.

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

2.1.1. Définition du contrôle budgétaire

Selon Gervais. M²², le contrôle budgétaire est « la comparaison permanente des résultats réels et des prévisions chiffrées figurant au budget afin :

- De rechercher la (ou les) cause(s) d'écarts;
- D'informer les différents niveaux hiérarchiques;

²¹ CABANE Pierre, op.cit, P292

²² GERVAIS. M, «*Le contrôle de gestion et planification de l'entreprise*», Edition Economica, Paris, 1990, P. 123.

Chapitre II : le contrôle budgétaire et la performance de l'entreprise

- De prendre les mesures correctives éventuellement nécessaires;
- D'apprécier l'activité des responsables budgétaire».

En ce sens, le contrôle budgétaire est une fonction partielle du contrôle de gestion de laquelle dépend la qualité de ses interventions.

2.1.2. Les conditions et les avantages du contrôle budgétaire

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

Les conditions d'efficacité d'un contrôle budgétaire

- Ne pas considérer les budgets comme :
 - Faire participer toutes les personnes responsables
 - Fixer des objectifs et des politiques réalistes compte tenu de la conjoncture et des ressources détenus par l'entreprise
 - Tenir responsable les employés seulement pour les éléments dont ils ont le contrôle entier
 - Préparer les budgets sur une base régulière et continue
 - Fournir les résultats rapidement aux personnes responsables
 - Prendre rapidement des mesures correctives pour rectifier les points faibles

Les avantages du contrôle budgétaire.

Chapitre II : le contrôle budgétaire et la performance de l'entreprise

Parmi les avantages du contrôle budgétaire on distingue²³ :

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

2.2. Analyse des écarts

L'analyse des écarts est réalisée en mettant en évidence la différence entre le budget exécuté et le budget prévisionnel et s'effectue au niveau des responsables d'activité où l'on vérifie que les objectifs qui avait été assignés ont été réalisés. Dans le cas contraire, le responsable doit mettre en œuvre des actions correctives.

2.2.1. Définition d'écart

L'écart est défini comme « la différence entre une donnée de référence et une donnée constatée »²⁴.

Donc, l'écart a pour fonction de comparer les réalisations aux prévisions de chaque centre de responsabilité afin de vérifier leurs performances.

Cette comparaison permet d'évaluer le pilotage des opérations et attire l'attention sur les zones critiques. Tous les écarts sont calculés de la manière suivante:

²³LAUZON. L-P, BERNARD. M et GELINE. F, «*Contrôle de gestion*», Edition Gaëtan Morin, Paris, 1980, P.123

²⁴DORIATH. B et GOUJET. C, op.cit, P. 197.

Chapitre II : le contrôle budgétaire et la performance de l'entreprise

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

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

2.2.2. 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 écarts²⁵ :

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

²⁵ALAZARD. C, SEPARI. S, op.cit, P. 483.

Chapitre II : le contrôle budgétaire et la performance de l'entreprise

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

2.2.3. Pilotage par l'analyse des écarts

La constatation des écarts et des standards pallie plusieurs inconvénients :²⁶

- Elle permet en effet une gestion par exception car en dessous d'un certain seuil les écarts peuvent être négligés et au-delà ils constituent des « clignotants » nécessaires à des actions correctives ;
- Les standards fixent des objectifs ou des références, ils incitent à la productivité. De plus, l'écart, évalué monétairement, correspond à une perte ou à un gain en termes de bénéfice et renforce la motivation psychologique, éventuellement la culpabilisation ;
- L'évaluation de l'écart facilite le choix ou la décision sur l'opportunité d'une action corrective. Ainsi, le coût d'une mauvaise qualité de matière première, évalué par des écarts de rendement, peut être comparé au coût de remplacement par une autre matière.

2.2.4. Les différents types d'écarts

- « Chaque type d'écart correspond à un type de déviation, à une catégorie de phénomènes perturbateurs qui ont pu se produire »²⁹.

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 :

$$\text{Écart de résultat} = \text{Résultat Réel} - \text{Résultat Préétabli} = (\text{CA Réel} - \text{Coût réel}) - (\text{CA Préétabli} - \text{Coût préétabli})$$

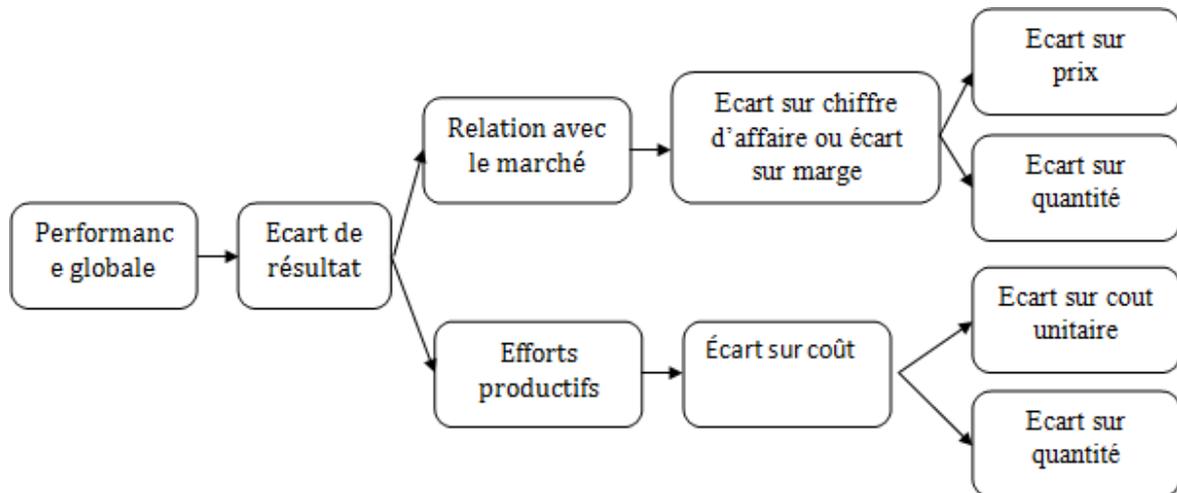
L'écart de résultat présente, à un premier niveau d'analyse, deux groupes d'explications :

- La relation avec le marché, en termes de prix de vente, et de quantités vendues
 - L'effort productif qui se traduit par une somme de coûts.
- la réalisation de

²⁶ SAADA Toufik, BURLAUD Alain et SIMON Claude, op.cit, P151

Chapitre II : le contrôle budgétaire et la performance de l'entreprise

Schéma N° 08 : La base de la décomposition de l'écart sur résultat.



Source : DORIATH. B et GOUJET C, Gestion prévisionnelle et mesure de la performance, 3^{ème} édition

Dunod, Paris, 2007, P. 202.

2.2.4.1. Ecart sur marge

L'écart sur marge est la différence entre la marge sur coût préétabli réel et la marge sur coût préétabli prévue³⁰.

Avec :

$$\text{Écart sur marge} = (MR * QR) - (MP * QP) = (PR - CUP) * QR - (PP - CUP) * QP$$

Q: Quantités Vendues ;

P: Prix de Vente Unitaire ;

M: Marge Unitaire sur Coût Préétabli ;

CUP: Coût Unitaire Préétabli.

Les indices **R** pour Réel et **P** pour Prévu.

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.

Chapitre II : le contrôle budgétaire et la performance de l'entreprise

a) Ecart sur volume des ventes ou sur quantités

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

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

Tel que :

QR: Quantité Réelle ;

QP: Quantité Prévus ;

MP: Marge sur Coût Préétabli.

b) Ecart sur marge unitaire ou écart sur prix

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

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

L'écart sur marge unitaire est en fait un écart sur prix de vente.

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

$$= [(PR - CUP) - (PP - CUP)] * QR$$

$$= (PR - CUP - PP + CUP) * QR$$

L'interprétation de l'écart sur quantité doit prendre en compte la dépendance du volume des ventes de produits complémentaires ou substituables.

Chapitre II : le contrôle budgétaire et la performance de l'entreprise

2.2.4.2. Ecart sur coût

Le coût d'un produit (ou d'un service) est composé de charges directes (consommation des matières, de main d'œuvres) et de charges indirectes qui sont regroupées dans des centres d'analyse. Les écarts sur coûts sont développés en fonction des centres de responsabilité de l'entreprise, tel que²⁷ :

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

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

a) Ecart sur charges directes

Le calcul des écarts apporte une première information sur la performance de la production par rapport aux prévisions. Pour chaque facteur direct de production, il est possible de décomposer l'écart en un écart sur coût unitaire (ou prix) et en un écart sur quantité.

$$\text{Ecart sur charges directes} = \text{Ecart sur coût unitaire} + \text{Ecart sur quantité}$$

b) Ecart sur coût unitaire

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

Avec:

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

CUR: Coût Unitaire Réel

CUP: Coût Unitaire Prévisionnel

QR: Quantité Réelle.

c) Ecart sur quantité

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

²⁷ DORIATH. B, GOUJET. C, op.cit, P. 225 et P. 243.

Chapitre II : le contrôle budgétaire et la performance de l'entreprise

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

Avec :

QR: Quantité Réelle;

QP: Quantité Prévisionnelle;

CUP: Coût Unitaire Prévu.

On vérifie que les deux sous écarts ainsi calculés expliquent l'écart total.

$$\begin{aligned} \text{Ecart sur Quantité} + \text{Ecart sur Coût Unitaire} &= (QR - QP) \times CUP + (CUR - CUP) \times QR \\ &= CUP \times QR - QP \times CUP + CUR \times QR - CUP \times QR = CUR \times QR - CUP \times QP = \text{Coût Réel} - \text{Coût Prévu} \\ &= \text{Ecart Total} \end{aligned}$$

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 ».

d) Ecart sur centre d'analyse

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

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

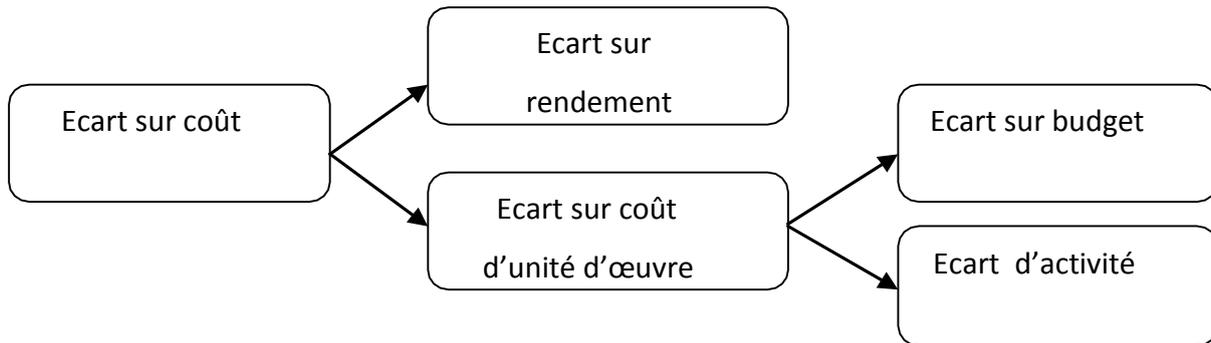
Or : le coût de l'unité d'œuvre dépend de deux facteurs :

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

L'écart sur coût du centre d'analyse a donc deux explications :

Chapitre II : le contrôle budgétaire et la performance de l'entreprise

Schéma N° 09 : L'écart sur coût.



Source : Elaboré par nous-mêmes.

e) Ecart de rendement

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

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

Avec:

Q: Nombre d'Unités d'œuvre Consommées par le Centre d'analyse; **CU:** Coût d'une

$$CUO = \text{Total des Charges du Centre d'Analyse} / \text{Nombre d'Unités d'œuvre}$$

Unité d'œuvre.

Tel que: Les indices **R** et **P** pour les éléments réels et les éléments prévus.

f) Ecart sur budget

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

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

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

Tel que:

CVUP: Coût Variable Unitaire Prévu d'une Unité d'œuvre; **QR:** Nombre d'Unités d'œuvre Réellement Consommées; **CFP:** Charges Fixes

Chapitre II : le contrôle budgétaire et la performance de l'entreprise

2.2.5. L'action corrective²⁸:

L'action corrective consiste tout d'abord à réviser le niveau du standard (révision de la prévision devenue irréaliste, ensuite à mettre en œuvre des actions d'amélioration visant :

- À infléchir le résultat attendu (contrôle dit anticipé : les résultats sont prédits et l'action corrective est mise en œuvre avant que l'opération ne soit entièrement terminée) ;
- À influencer les réalisations ultérieures (contrôle dit a posteriori : les résultats étant comparés aux standards une fois la tâche accomplie, l'action corrective ne concerne que le déroulement d'une tâche nouvelle).
- Il peut s'agir, enfin, de ne rien faire. L'écart est du simplement à un phénomène accidentel ou conjoncturel qui n'a rien à voir avec le processus sous contrôle.

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

2.2.5.1. Caractéristiques d'une bonne action corrective

Une action corrective efficace doit être rapide et adaptée.

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

Cependant, la détection et l'interprétation de l'information prennent du temps. Même avec un système d'information très rapide, des délais apparaissent. Il est donc essentiel de connaître et de chercher à réduire 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 et il est nécessaire d'utiliser une force adéquate de correction, sous peine, là encore, d'aboutir à des résultats et / ou indésirables. La correction ne doit être ni trop forte, ni trop faible.

²⁸GERVAIS Michel, op.cit, P563

Chapitre II : le contrôle budgétaire et la performance de l'entreprise

Section 3 : Le contrôle budgétaire : Élément d'amélioration de la performance

La performance est une notion très complexe et difficile à cerner et à mesurer, car elle recouvre plusieurs acceptions. 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, financière, organisationnelle, stratégique, concurrentielle et humaines.

La présente section aura pour objet le développement de la notion de la performance de l'entreprise. En effet, nous essayerons de l'exposer à travers cette section, elle portera sur des généralités sur le concept de performance, et sur l'évaluation et la mesure de la performance et sur le lien entre la gestion budgétaire et la performance.

3.1.Définition de la performance

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

Selon MOLHO D et POISSON D .F, 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 valeur, isolément, n'est pas forcément une performance, sauf si, cela améliore le ratio valeur/cout ou le solde valeur-cout »²⁹.

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.

²⁹ MOLHO. D et POISSON. D-F, «*La performance globale de l'entreprise*», édition d'Organisation, Paris, 2003, P.

Chapitre II : le contrôle budgétaire et la performance de l'entreprise

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 BOISLANDELLE³⁰, 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 et un résultat** : Dans cette acception, la performance est mesuré 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 »³¹.

Enfin, BOURGUIGNON. A, la définit comme : « la réalisation des objectifs organisationnels en matière de gestion »³².

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.)

³⁰ Cite in BESCOS. P et MENDOZA. C, «Le management de la performance», édition Comptable Malesherbes, Paris, 1994, P. 219.

³¹ KHEMAKHEM. A, «La dynamique du contrôle de gestion», édition Dunod, Paris, 1992, P. 311.

³² BOURGUIGNON. A, «Peut-on définir la performance ?», Revue Française De Comptabilité, N° 269.

Chapitre II : le contrôle budgétaire et la performance de l'entreprise

- **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).

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 »³³; elle peut aussi être définie comme : « capacité à obtenir un résultat »³⁴.

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

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

- **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).

³³ MOLHO. D et POISSON. D-F, op.cit, P.18.

³⁴DORIATH.B et GOUJET. C, op.cit, P. 82.

Chapitre II : le contrôle budgétaire et la performance de l'entreprise

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

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

- **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 efficace l'objectif fixé

3.2. Les éléments de synthèse sur les logiques d'évaluation de la performance

Quelle que soit la grille de lecture retenue pour définir la performance, cette dernière est associée à quatre principes fondamentaux ³⁵:

- L'efficacité qui traduit l'aptitude de l'entreprise à atteindre ses objectifs, en rapportant les résultats aux objectifs ;
- L'efficacité qui met en relation les résultats et les moyens, en rapportant un indicateur de résultat à indicateur de mesure des capitaux employés ;
- La cohérence qui traduit l'harmonie des composants de base de l'organisation pour mesurer la performance organisationnelle en rapportant les objectifs aux moyens.
- La pertinence qui met en relation les objectifs ou les moyens avec les contraintes de l'environnement. La pertinence permet d'évaluer la performance dans le domaine stratégique, c'est-à-dire l'avantage concurrentiel à partir d'une appréciation entre l'adéquation des éléments de l'offre (créateurs de valeur) et les attentes du marché.

Ainsi, lorsque la performance est entendue comme le résultat d'une action (évaluation ex-post des résultats obtenus, l'analyse de la mesure sera prioritairement orientée sur la capacité d'une entreprise à atteindre ses objectifs).

Lorsque la performance repose sur une appréciation des processus mis en œuvre (c'est à dire les différents modes d'obtention du résultat) son évaluation requiert d'intégrer dans l'analyse les conditions d'obtention du résultat.

³⁵ Melchior Salgado, « La performance : une dimension fondamentale pour l'évaluation des entreprises et des organisations », 2013, disponible sur :[<https://halshs.archives-ouvertes.fr/hal-00842219/document>], P3.

Chapitre II : le contrôle budgétaire et la performance de l'entreprise

Enfin, lorsque la performance traduit un succès d'une action elle apparaît comme une construction sociale. Ici, la performance devient une notion contingente appelée à avoir une signification variable au gré des attentes des parties prenantes.

En bref le concept de performance est indissociable d'autres notions telles que l'efficacité, l'efficience, la cohérence et la pertinence.

3.3. 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

3.3.1. 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»³⁶.

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 pertinents³⁷.

3.3.2. Les qualités d'un bon indicateur

Un bon indicateur doit être³⁸ :

- **Pertinent** : porte sur les bon enjeux, ceux qui sont cohérents avec la stratégie de l'entreprise ;
- **Accessible** : l'accès aux informations et leurs traitements doivent pouvoir se faire

³⁶ LORINO. P, «Méthodes et pratiques de la performance», 3^{ème} édition d'Organisation, Paris, 2003, P. 130.

³⁷ CORBEL. J-C, «Management de projets fondamentaux, méthodes, outils» édition d'Organisation, Paris, 2003, P. 131.

³⁸ MOTTIS. N, «Contrôle de gestion», 2^{ème} édition EMS, France, 2007, P. 108

Chapitre II : le contrôle budgétaire et la performance de l'entreprise

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.

3.3.3. La classification des indicateurs de performance

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

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 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) n'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 bon indicateurs des futurs résultats financiers
- Peuvent améliorer la performance des responsables en assurant une évaluation plus transparente de leurs actions

Chapitre II : le contrôle budgétaire et la performance de l'entreprise

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.

Indicateurs financiers

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

- **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.
- **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 »³⁹.

³⁹ LANGLOIS. G, «*Contrôle de gestion et gestion budgétaire*», 3^{ème} édition Pearson Education, France, 2006, P. 39

Chapitre II : le contrôle budgétaire et la performance de l'entreprise

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

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 capitaux⁴⁰ :

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

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 performance et la rentabilité financière. L'EVA constitue un excellent indicateur pour les décisions de gestion et le suivi des performances.
- **Taux de la rentabilité financière ROE** : Ce ratio rapporte des indicateurs de résultats à des indicateurs relatifs au montant des ressources mises en œuvre.

⁴⁰ Ibid, P. 41

Chapitre II : le contrôle budgétaire et la performance de l'entreprise

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

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

Valeur Ajoutée Economique

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

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

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 immobilisations⁴¹.

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

⁴¹ CHUNGK. H et PRUITTT. S-W, «A simple approximation of Tobin's Q», Financial Management, volume 23, N°3, 1994, P. 71-74

Chapitre II : le contrôle budgétaire et la performance de l'entreprise

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.

3.4. 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.

3.4.1. 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 rattachent⁴²:

- 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.

3.4.1.1. Le Fonds de Roulement Net⁴³

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 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 :

⁴² CABANE pierre, op.cit, P102.

⁴³ MELYON Gérard, op.cit, P84

Chapitre II : le contrôle budgétaire et la performance de l'entreprise

- Par le haut du bilan :

FRN = ressources stables (capitaux permanents) – les emplois stables (les immobilisations).

- Par le bas du bilan

FRN = actif circulant – dettes à court terme

3.4.1.2. 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 fournisseurs⁴⁴.

BFR = besoin d'exploitation (stocks et en-cours clients) – 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).

3.4.1.3. 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 facteurs.⁴⁵

⁴⁴ CABANE Pierre, op.cit, P104.

⁴⁵ Ibid, P107.

Chapitre II : le contrôle budgétaire et la performance de l'entreprise

La trésorerie nette = fonds de roulement net global – besoin en fonds de roulement

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).

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

3.4.2. 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'exercice.⁴⁶

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 :⁴⁷

- 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.

MC = vente de marchandises – coût d'achat des marchandises vendues (frais accessoires d'achat inclus).

- 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.

PE = production vendue + la production stockée + production immobilisée

- 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.

VA = MC + PE – consommation de l'exercice en provenance des tiers.

⁴⁶ Idem, op.cit, P100

⁴⁷ GERVAIS Michel, op.cit, P31-36.

Chapitre II : le contrôle budgétaire et la performance de l'entreprise

- 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).

EBE= VA + subventions d'exploitation – impôts, taxe et versements assimilés – charges de personnel

- Le résultat d'exploitation (**RE**) : il mesure la performance économique de la firme, et reste cependant indépendant de la politique financière de l'entreprise.

RE= EBE+ reprises sur amortissements et provisions d'exploitation+ autres produit d'exploitation – dotations aux amortissements et provisions d'exploitation – autres charges d'exploitation.

- 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 :

RCAI= RE + produits financiers+ reprises sur provisions financières (+ ou -) quotes parts de résultat sur opérations faites en commun – charges financières – dotations aux amortissements et provisions financières.

- 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.

Résultat exceptionnel= produits exceptionnels + reprises sur provisions exceptionnelles – charges exceptionnelles – dotations aux amortissements et provisions exceptionnelles.

- 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

Chapitre II : le contrôle budgétaire et la performance de l'entreprise

charges. Ce solde correspond au résultat net qui figure dans le document de synthèse compte de résultat et au passif du bilan avant répartition.

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

- 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.

3.4.3. 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.

3.4.3.1. 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 II : le contrôle budgétaire et la performance de l'entreprise

Tableau n03 : les principaux ratios de structure financière

Noms 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.
d'autonomie financière	$\frac{\text{dettes à long et moyen termes}}{\text{capitaux propres}}$. Ce ratio traduit la capacité d'endettement. S'il est supérieur à 1, cela signifie que les bailleurs de fonds externes (banques) participent davantage au financement de l'entreprise que les actionnaires.
ratio de solvabilité	$\frac{\text{capitaux propres}}{\text{endettement totale}}$	Ce ratio intéresse les banquiers.
Un ratio de qualité des actifs	$\frac{\text{amortissements cumulés}}{\text{immobilisations brutes}}$	Il traduit le degré de vieillissement de l'appareil productif.

Source : CABANE Pierre« l'essentiel de la finance à l'usage des managers »,2^{ème} éd d'Organisation, paris, 2004, P331

3.4.3.2. 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 II : le contrôle budgétaire et la performance de l'entreprise

Tableau n04 : Les principaux ratios de liquidité

Noms du ratio	Formule de calcul	Signification
Liquidité générale	$\frac{\text{actif circulant}}{\text{dettes à moins d'un an}}$	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
Liquidité réduite	$\frac{\text{actif circulant (hors stocks)}}{\text{dettes à moins d'un an}}$	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.
Liquidité immédiate	$\frac{\text{disponibilités}}{\text{dettes à moins d'un an}}$	Ce ratio exprime la couverture des dettes à court terme par les disponibilités.

Source : MELYON Gérard, « gestion financière » 4^{ème} éd Bréal, France, 2007, P162.

Chapitre II : le contrôle budgétaire et la performance de l'entreprise

3.4.3.3. 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.

Tableau n05: les principaux ratios de rentabilité

Noms du ratio	Formule de calcul	Signification
Un ratio de rentabilité d'exploitation	$\frac{\text{résultat d'exploitation}}{\text{chiffre d'affaires}}$	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 ;
Un 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
Un 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} éd d'Organisation,

paris, 2004, P341

Chapitre II : le contrôle budgétaire et la performance de l'entreprise

3.5. Le lien entre la performance et le contrôle budgétaire

3.5.1. Pilotage de la performance

Le contrôle de gestion peut être considéré comme une démarche de pilotage de la performance de l'entreprise. Dans cette perspective, le contrôle s'apprécie fondamentalement par rapport aux effets des actions ou des événements, c'est-à-dire aux résultats obtenus, s'exprimant en des termes économiques (bénéfice, équilibre financier, etc.).

Ainsi la fonction du contrôle de gestion permet de piloter l'atteinte des objectifs de l'organisation, en dépit de l'influence défavorable d'événements extérieurs, qui peuvent mettre la performance de l'entreprise en danger. Par exemple dans une entreprise, dégager un bénéfice suppose de maîtriser la cohérence interne de ses décisions, d'intégrer les actions de ses concurrents, de ses clients, de ses banquiers, de même que les données du contexte macroéconomique (santé générale de l'économie, taux de change, décisions politiques ou juridiques, etc.)⁴⁸.

En résumé, le contrôle de gestion constitue une réponse jugée essentielle à un moment donné pour piloter l'organisation à travers la création des outils de gestion qui vont gérer des variables stratégiques et organisationnelles. Parmi ces outils, nous pouvons citer :

- La mise en place des systèmes d'informations spécifiques à partir d'indicateurs financiers issus de la comptabilité analytique mais aussi d'indicateurs issus des grandes fonctions de l'entreprise comme les achats, la production, la distribution. Les sélections de ces indicateurs sont diffusées à des fins de comparaison, et les différents niveaux de synthèses de ces informations sont proposés sous la forme de tableaux de bord adaptés aux niveaux de responsabilité et de prise de décision. En outre, des synthèses économico-financières sont produites chaque mois au travers des reportings.
- Les outils prévisionnels : ils permettent d'étudier le futur en fonction des opportunités et de son savoir-faire.
- Les outils qui comparent les résultats aux objectifs (le contrôle budgétaire): ils permettent d'interpréter les écarts et de prendre les décisions correctives.

3.5.2. L'appréciation de la performance par le contrôle budgétaire

L'entreprise doit être encadrée par un ensemble d'objectifs à court terme, quel que soit le niveau hiérarchique. Ces objectifs doivent être précis et opérationnels, les standards sont leur expression mesurable. Qui sont insérés dans les budgets.

⁴⁸ GIRAUD Françoise et al, op.cit, P 21-22

Chapitre II : le contrôle budgétaire et la performance de l'entreprise

Les budgets sont considérés comme des plans d'action, d'analyse de la performance, des facteurs de performance et de cohérence par rapport à la stratégie. Le chef d'un centre de responsabilité doit élaborer ses plans pour atteindre son objectif, c'est-à-dire qu'il doit étudier les moyens qu'il emploie pour l'atteindre. Il doit mettre au point les plans avec le contrôleur de gestion. A cette étape le responsable agit, en réalisant ce qu'il a prévu de faire, derrière le contrôleur enregistre les données fournies par un système de mesure.

Ensuite arrive l'étape de mesure de la performance, où le contrôleur mesure et analyse les composants de l'écart entre réalisation et prévision pour en tirer de nouvelles règles d'action dans la prévision et l'exécution des tâches. A travers le contrôle budgétaire et la mesure de performance, on est même de voir comment la réalité a été différente de ce que l'on avait prévu.

Une action correctrice au niveau des prévisions et des plans futurs est donc nécessaire, il faut adapter ou modifier toute la planification qui a été faite concernant le futur.

En effet, le contrôle budgétaire permet aux responsables d'agir plus vite et mieux sur les variables contrôlables, de gérer à l'avance et par anticipation les écarts constatés, et de comprendre comment les résultats sont ils générés. L'objectif ultime de la gestion budgétaire et du contrôle budgétaire est l'amélioration de la performance économique de l'entreprise.

Conclusion

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.

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 portuaire de Bejaia (EPB), permettra d'éclaircir au mieux ces deux notions : la gestion budgétaire et performance.

Chapitre III:

La contribution de la gestion budgétaire à l'amélioration de la performance de L'EPB Bejaia

Chapitre III: La contribution de la gestion budgétaire à l'amélioration de la performance de L'EPB Bejaia

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 portuaire de Bejaia (EPB). 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'EPB.

Ce chapitre est divisé en trois sections; la première section est réservée à la présentation de l'organisme d'accueil, la deuxième section décrit et analyse la gestion budgétaire au sein de l'EPB et enfin la dernière section traite la mesure de performance de cette l'entreprise.

Section1 : Présentation de l'organisme d'accueil

Le port de Bejaia joue un rôle très important dans les transactions internationales vu sa place et sa position géographique.

Aujourd'hui, il est classé 1er port d'Algérie en marchandises générales et 3^{ème} port pétrolier. Il est également le 1^{er} port du bassin méditerranéen certifié pour les trois systèmes ISO 9001.2000 pour la qualité, ISO 14000 pour l'environnement et OHSAS 18001 pour l'hygiène, santé et sécurité au travail, et à avoir ainsi installé un système de management intégré.

1. Historique sur l'entreprise portuaire de Bejaia

1.1Généralité sur le port de Bejaia

Au cœur de l'espace méditerranéen, la ville de Bejaia possède de nombreux sites naturels et vestiges historiques datant de plus de 10 000 ans, ainsi que de nombreux sites archéologiques recelant des objets d'origine remontant à l'époque néolithique.

Bejaia joue a un grand rôle dans la transmission du savoir dans le bassin méditerranéen, grâce au dynamisme de son port, la sécurité de la région, la bonne politique et les avantages douaniers. Bougie a su attirer beaucoup de puissants marchands.

La Salade romaine devient un port d'embarquement de blé du grenier de Rome, ce n'est qu'aux XI^{ème} siècle, que Bgaieth, devenue Ennaceria, pris une place très importante dans le monde de l'époque ; le port de Bejaia devient l'un des plus importants de la méditerranée.

Chapitre III: La contribution de la gestion budgétaire à l'amélioration de la performance de L'EPB Bejaia

La réalisation des ouvrages actuels débuta en 1834, elle fut achevée en 1987. C'est en 1960 qu'a été chargé le premier pétrolier d'Algérie.

Le port de Béjaïa aujourd'hui est réputé mixte ; hydrocarbures et marchandises générales y sont traitées. L'aménagement moderne des superstructures, le développement des infrastructures, l'utilisation de moyens de manutention et de techniques adaptés à l'évolution de la technologie des navires et enfin ses outils de gestion moderne, ont fait évoluer le Port de Béjaïa depuis le milieu des années 1990 pour être classé aujourd'hui second port d'Algérie.

1.2. Historique et cadre juridique

Le décret n°82-285 du 14 Août 1982 publié dans le journal officiel n° 33 porta création de l'Entreprise Portuaire de Bejaïa ,entreprise socialiste à caractère économique , conformément aux principes de la charte de l'organisation des entreprises, aux dispositions de l'ordonnance n° 71-74 du 16 Novembre 1971 relative à la gestion socialiste des entreprises et les textes pris pour son application à l'endroit des ports maritimes.

L'entreprise, réputée commerçante dans ses relations avec les tiers, fut régie par la législation en vigueur et soumise aux règles édictées par le susmentionné décret.

Pour accomplir ses missions, l'entreprise est substituée à l'Office National des Ports (ONP), à la Société Nationale de Manutention (SO.NA.MA) et pour partie à la Compagnie Nationale Algérienne de Navigation (CNAN).

Elle fut dotée par l'Etat, du patrimoine, des activités, des structures et des moyens détenus par l'ONP, la SO.NA.MA et de l'activité Remorquage, précédemment dévolue à la CNAN, ainsi que des personnels liés à la gestion et au fonctionnement de celles-ci.

En exécution des lois n° 88.01, 88.03 et 88.04 du 02 Janvier 1988 s'inscrivant dans le cadre des réformes économiques et portant sur l'autonomie des entreprises, et suivant les prescriptions des décrets n°88.101 du 16 Mai 1988, n°88.199 du 21 Juin 1988 et n°88.177 du 28 Septembre 1988.

L'Entreprise Portuaire de Bejaïa , entreprise socialiste ; est transformée en Entreprise Publique Economique, Société par Actions (EPE-SPA) depuis le 15 Février 1989, son capital social fut fixé à Dix millions (10.000.000) de dinars algériens par décision du conseil de la planification n°191/SP/DP du 09 Novembre 1988. Actuellement, le capital social de

Chapitre III: La contribution de la gestion budgétaire à l'amélioration de la performance de L'EPB Bejaia

l'entreprise a été ramenée à 1.700.000.000 Da, détenues à 100% par la Société de Gestion des Participations de l'Etat «Ports », par abréviation « SOGEPORTS ».

1.3. Implantation géographique du port de Bejaia

Le port de Bejaïa, est délimité :

Au nord par la route nationale N°9.

Au sud par les jetées de fermeture et du large sur une largeur de 2 750m.

A l'est par la jetée Est.

A l'ouest par la zone industrielle de Bejaia.

Mouillage

Connue pour être l'une des meilleures de la côte algérienne, la rade de Bejaia offre d'excellentes potentialités en matière de protection et des fonds propices à un bon mouillage, avec des profondeurs allant de 10m à plus de 20m . Abrisée de tous les vents sauf du nord est à l'est, la rade est limitée par une ligne imaginaire s'étendant du Cap Carbon au Cap Aokas. Pour les pétroliers la zone de mouillage est située à l'est du Chemin d'accès.

2. Activités et description des services de l'EPB

➤ Activités

Les principales activités de l'entreprise sont :

- L'exploitation de l'outillage et des installations portuaires.
- L'exécution des travaux d'entretien, d'aménagement et de renouvellement de la super structure portuaire.
- L'exercice du monopole des opérations d'aconage et de manutention portuaire.
- L'exercice du monopole des opérations de remorquage, de pilotage et d'amarrage.
- La police et la sécurité portuaire dans la limite géographique du domaine public portuaire

➤ Description des services

1- L'acheminement des navires de la rade vers le quai : Dans certains cas exceptionnels, d'arrivée massive en rade, les navires restent en attente dans la zone de mouillage (rade) jusqu'à obtention de l'autorisation de rejoindre un poste à quai. Cette dernière est délivrée

Chapitre III: La contribution de la gestion budgétaire à l'amélioration de la performance de L'EPB Bejaia

après une conférence de placement qui se tient quotidiennement au niveau de la Direction Capitainerie.

L'acheminement des navires se fait par des opérations d'aide à la navigation identifiée par le remorquage, le pilotage et le lamanage.

2- Le remorquage : Il consiste à tirer ou à pousser le navire, pour effectuer les manœuvres d'accostage, de déhalage ou d'appareillage du navire. Il consiste également à effectuer les opérations de convoyage et d'aide dans l'exécution d'autres manœuvres.

3- Le pilotage : Il est assuré de jour comme de nuit par la Direction Capitainerie et est obligatoire à l'entrée et à la sortie du navire. Il consiste à assister le commandant dans la conduite de son navire à l'intérieur du port.

4- Le lamanage : Il consiste à amarrer ou désamarrer le navire de son poste d'accostage.

5- Les opérations de manutention et d'aconage pour les marchandises : elles consistent en :

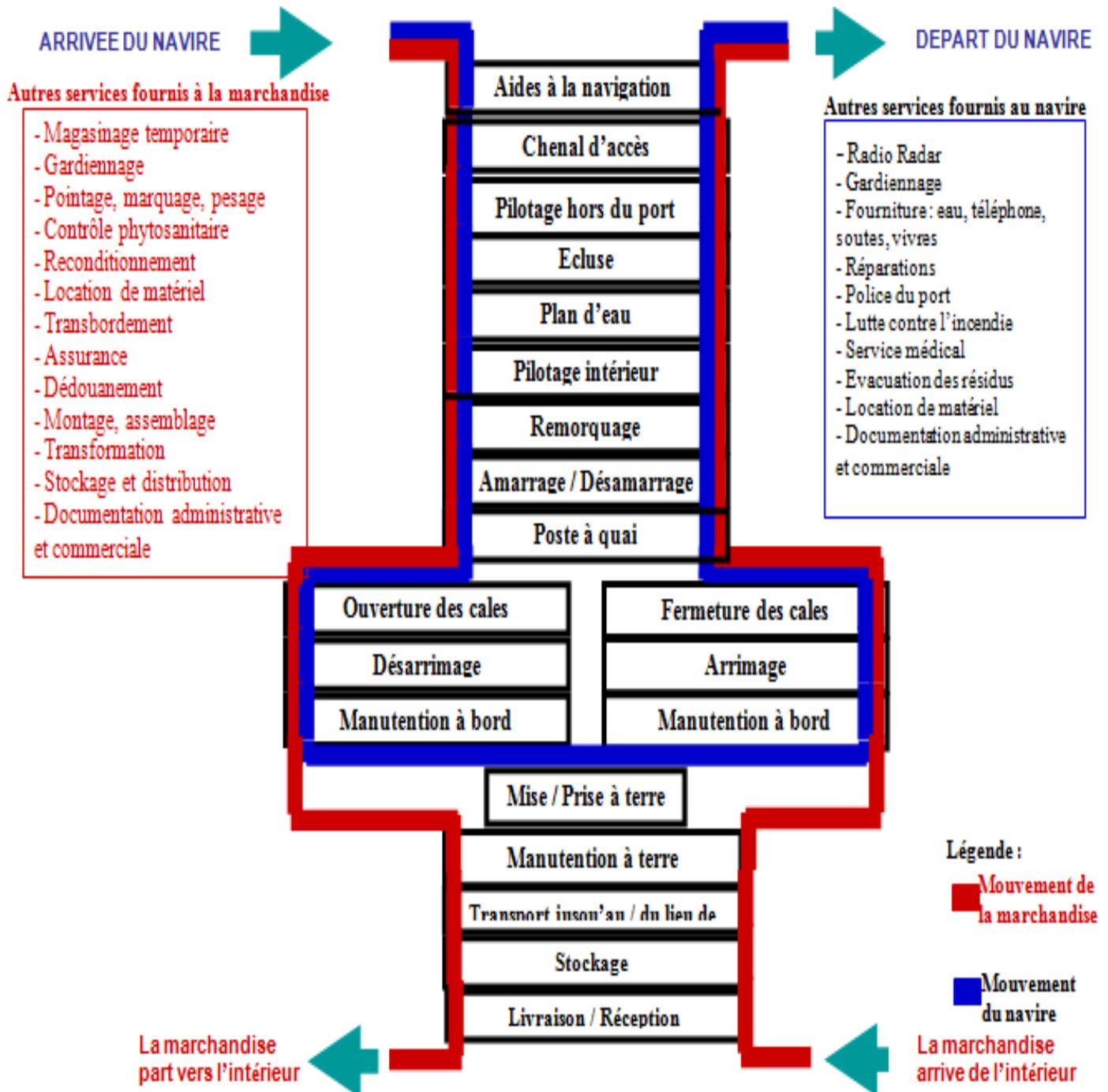
- Les opérations d'embarquement et de débarquement des marchandises.
- La réception des marchandises.
- Le transfert vers les aires d'entreposage, hangars et terre-pleins, ports secs.
- La préservation ou la garde des marchandises sur terre-pleins ou hangar et hors port.
- Pointage des marchandises.
- La livraison aux clients.
- La manutention et l'aconage sont assurés, par un personnel formé dans le domaine. Il est exercé de jour comme de nuit, réparti sur deux vacations de 6h à 19h avec un troisième shift optionnel qui s'étale entre 19h et 01h du matin. Pour des cas exceptionnels, ce dernier peut s'étaler jusqu'à 7 h du matin.

D'autres prestations sont également fournies aux navires et aux clients telles que :

- Enlèvement des déchets des navires et assainissement des postes à quai.
- Pesage des marchandises (ponts bascules).
- Location de remorqueurs ou vedettes (pour avitaillement des navires, transport de l'assistance médicale, assistance et sauvetage en haute mer).

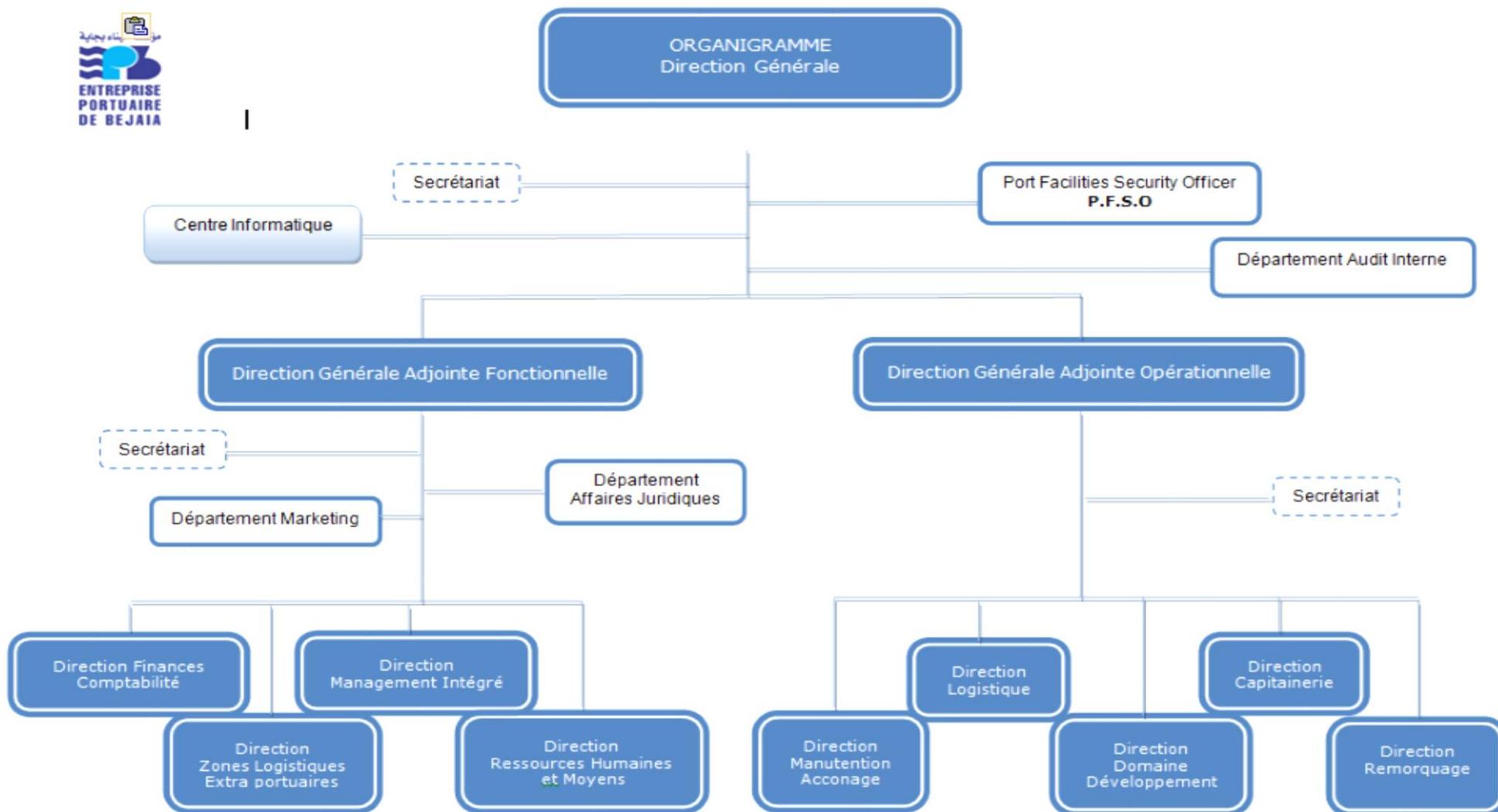
Chapitre III: La contribution de la gestion budgétaire à l'amélioration de la performance de L'EPB Bejaia

Schéma N°10 : différents services des navires



Source : document interne de l'EPB

Chapitre III: La contribution de la gestion budgétaire à l'amélioration de la performance de L'EPB Bejaia



Source : document interne de l'EPB.

Chapitre III: La contribution de la gestion budgétaire à l'amélioration de la performance de L'EPB Bejaia

3. L'organisation de l'EPB

L'organisation d'un système portuaire au niveau du port de béjaia :

3.1. Présentation des différentes structures de l'EPB

L'entreprise portuaire de Bejaia comprend :

3.1.1. Directions opérationnelles

Ces structures dépendent de la Direction Générale Adjointe Opérationnelle, celles-ci prennent en charge les activités sur le terrain et qui ont une relation directe avec les clients.

a. Direction Manutention et Acconage (DMA)

Elle est chargée de prévoir, organiser, coordonner et contrôler l'ensemble des actions de manutention et d'acconage liées à l'exploitation du port. Elle abrite les départements suivants :

➤ **Manutention :** Qui comprend les opérations d'embarquement, d'arrimage, de désarrimage et de débarquement de marchandises, ainsi que les opérations de mise et de reprise des marchandises sous hangar, sur terre plein et magasins.

La manutention est assurée par un personnel formé dans le domaine. Elle est opérationnelle de jour comme de nuit, répartie en deux *shift* de 6h à 19h avec un troisième *shift* opérationnel qui s'étale entre 19h et 01h du matin. Pour cas exceptionnels, ce dernier peut s'étaler jusqu'à 7h du matin.

➤ **Acconage :**

A pour tâches :

❖ Pour les marchandises

- La réception des marchandises.
- Le transfert vers les aires d'entreposage des marchandises.
- La préservation ou la garde des marchandises sur terre plein ou hangar.
- Marquage des lots de marchandises.
- Livraison aux clients.

❖ Pour le service

- Rassembler toutes les informations relatives à l'évaluation du traitement des navires à quai et l'estimation de leur temps de sortie ainsi que la disponibilité des terres pleins, et hangars pour le stockage.

Chapitre III: La contribution de la gestion budgétaire à l'amélioration de la performance de L'EPB Bejaia

- Participer lors de la Conférence de placement des navires (CPN) aux décisions d'entrée des navires et recueille les commandes des clients (équipes et engins) pour le traitement de leurs navires.

b. Direction logistique (DL)

Elle est chargée de mettre à la disposition de la Direction de la manutention et de l'aconage les moyens matériels nécessaires pour le déchargement des marchandises et leur transfert vers les lieux d'entreposage.

c. Direction Domaine et Développement (DDD)

A pour tâches :

- Amodiation et location de terrepleins, hangar, bureaux, immeubles, installations et terrains à usage industriel ou commercial.
- Enlèvement des déchets des navires et assainissement des postes à quai.
- - Pesage des marchandises (pont bascule).
- Avitaillement des navires en eau potable.

d. Direction Capitainerie (DC)

Elle est chargée de la sécurité portuaire, ainsi que de la bonne régulation des mouvements des navires, et la garantie de sauvegarde des ouvrages portuaires.

Elle assure également les fonctions suivantes :

- **Pilotage** : La mise à disposition d'un pilote pour assister ou guider le commandant du navire dans les manœuvres d'entrée, de sortie. Cette activité s'accompagne généralement de pilotins, de canots et de remorqueurs.
- **Amarrage** : Cette appellation englobe l'amarrage et le désamarrage d'un navire. L'amarrage consiste à attacher et fixer le navire à quai une fois accosté pour le sécuriser. Cette opération se fait à l'aide d'un cordage spécifique du navire.
- **Accostage** : Le port met à la disposition de ces clients des quais d'accostage en fonction des caractéristiques techniques du navire à recevoir.

e. Direction Remorquage (DR)

Elle est chargée d'assister le pilote du navire lors de son entrée et de sa sortie du quai. Son activité consiste essentiellement à remorquer les navires entrants et sortants, ainsi que la maintenance des remorqueurs. Les prestations sont :

Chapitre III: La contribution de la gestion budgétaire à l'amélioration de la performance de L'EPB Bejaia

- Remorquage portuaire.
- Remorquage hauturier (haute mer).
- Sauvetage en mer.

3.1.2. Directions fonctionnelles

Il s'agit des structures de soutien aux structures opérationnelles. Elles sont rattachées à la Direction Générale Adjointe Fonctionnelle qui est chargée de concevoir, coordonner et contrôler les actions liées à la gestion et au développement de l'entreprise.

a) Direction du Management Intégré (DMI)

Elle a pour mission :

- La mise en place des procédures écrites en tenant compte des normes du certificat du système de management intégré (SMI).
- Définir avec la direction générale le programme qualité et sa planification.
- Assurer la gestion documentaire du système qualité.
- Assurer la planification et la réalisation des audits qualité internes.
- Assurer la mise en œuvre et l'aboutissement des actions correctives, préventives et projets d'améliorations.

b) Direction Finances et Comptabilité (DFC)

Elle a pour mission :

- La tenue de la comptabilité.
- La gestion de la trésorerie (dépenses, recettes et placements).
- La tenue des inventaires.
- Le contrôle de gestion (comptabilité analytique et contrôle budgétaire).

c) Direction Ressources Humaines et Moyens (DRHM)

Elle est chargée de prévoir, d'organiser et d'exécuter toutes les actions liées à la gestion des ressources humaines en veillant à l'application rigoureuse des lois et règlement sociaux. Elle a pour mission :

Chapitre III: La contribution de la gestion budgétaire à l'amélioration de la performance de L'EPB Bejaia

- La mise en œuvre de la politique de rémunération, de recrutement et de la formation du personnel.
- La gestion des carrières du personnel.
- La gestion des moyens généraux (achats courants, parc automobile, assurances, ...etc.).

d) Direction Zones Logistiques Extra Portuaires :

Elle a pour mission :

- Elaborer les schémas de développement technique, organisationnel, commercial et opérationnel des zones logistiques extra-portuaires.
- Suggérer les axes stratégiques pour le développement et la promotion des activités multimodales.
- Elaborer les procédures de gestion et de fonctionnement opérationnel des sites logistiques.
- Accompagner la Direction Générale pour l'obtention des différentes autorisations et agréments nécessaires pour l'opérabilité optimale du site.

3.2. Marché et Hinterland

L'hinterland direct du port de Bejaia, qui s'étend sur un rayon de 250 Km, compte un peu plus de 12 millions d'habitants, répartis sur 10 wilayas ou départements. C'est la zone la plus dense en matière de branches d'activités économiques, tant industrielles que commerciales, et plusieurs projets d'envergures nationales sont en cours de réalisation ou projetées dans le cadre d'un plan national global de développement.

L'hinterland segmenté en trois zones principales, la zone de l'Algérois, la zone des Hauts plateaux et la zone de la SOUMMAM, compte plusieurs zones industrielles et zones d'activité dont les plus importantes sont : les zones de Rouiba, Réghaia et Corso dans le segment de l'Algérois, les zones industrielles de Setif, El- Eulma, M'sila et Borj Bou Arréridj dans le segment des hauts plateaux et les zones industrielles d'Akbou, d'EL Kseur, et de Béjaïa dans le segment de la SOUMMAM.

L'espace portuaire est structuré autour d'éléments d'envergure : infrastructures portuaires (terminaux, quais, infrastructures industrielles), stockage, énergie, tissu industriel et zones à vocation d'accueil d'entreprises industrielles (CEVITAL, OAIC, COGB,...).

Les critères de segmentation du marché du port sont les suivants :

Chapitre III: La contribution de la gestion budgétaire à l'amélioration de la performance de L'EPB Bejaia

- Typologie Produit.
- Typologie Client.
- Zone géographique.

❖ Typologie Produit :

Deux segments sont identifiés :

1. **Selon la nature de la marchandise :** Différents types de marchandises transitent par le port de Bejaïa, la diversité de ces produits implique nécessairement une adaptation des moyens d'exploitation pour répondre aux exigences techniques et améliorer les conditions de traitement des marchandises. La segmentation peut alors se faire selon la nature de la marchandise (conteneurs, céréales, bois, produits ferreux, produits divers, produits pétroliers, matériaux de construction,..)
2. **Selon les types de navires :** Plusieurs types de navires transitent par le port de Béjaïa et cela peut nécessiter la spécialisation des postes à quai. (pétroliers, portes-conteneurs, céréaliers, RO/RO,...)

❖ Typologie clients :

De par sa position géographique et son label qualité, l'Entreprise Portuaire de Bejaïa détient un portefeuille client composé de :

- Consignataires agissant pour le compte d'armateurs nationaux et étrangers pour les lignes régulières, le tramping et le transport d'hydrocarbures.
- Transitaires représentant les opérateurs économiques dans les opérations d'import – export.
- Chargeurs et réceptionnaires de marchandises générales.
- Industriels opérant dans divers secteurs d'activité implantés au niveau du port et sur le territoire national.
- Passagers sur la ligne Béjaïa/Marseille.
- Commandants de navires en escale au port.

❖ Typologie zone géographique :

Le marché peut être segmenté en trois zones principales qui constitue l'hinterland immédiat du port : la zone de l'Algérois, la zone des Hauts plateaux et la zone de la SOUMMAM.

Chapitre III: La contribution de la gestion budgétaire à l'amélioration de la performance de L'EPB Bejaia

3.3. Les concurrents :

En l'absence d'une concurrence interne, à partir du moment où le port de Béjaïa détient le monopole de ses activités, les principaux concurrents du port sont les autres ports algériens :

- Le port d'Alger :

Actuellement il est le premier port d'Algérie en matière de traitement des conteneurs avec une part de marché de 48,55%. Il est le seul port principal en eau profonde desservant la région Centre, celui-ci connaît donc une sérieuse pénurie de capacité de traitement de conteneurs et d'espace de stockage.

Les limitations importantes de l'espace et des quais pour les opérations de conteneurs aggravent les niveaux élevés de congestion des autres types de marchandises, c'est pour cette raison que le ministère des Transports a pris la décision d'affecter une partie du trafic non conteneurisés vers les autres ports algériens (décision rentrée en application à partir du 01^{er} octobre 2009). Une grande partie de ce trafic notamment le bois, le fer et les produits alimentaires ont été réaffectés au port de Béjaïa.

Par ailleurs, la gestion du terminal à conteneurs du port d'Alger a été confiée au partenaire Emirati « Dubaï Port World ».

- Le Port de DJENDJEN :

La gestion du terminal à conteneurs de Djen Djen a été confiée, elle aussi, à l'opérateur étranger « Dubaï Ports World (DPW) » qui fera de ce port un port de transbordement. (DP World, quatrième opérateur mondial de terminaux pour containers, gère 42 terminaux et 13 projets en développement dans 27 pays.

Mais des audits réalisés récemment par des entreprises spécialisées auraient montré que l'exploitation du port de Djen Djen était très compliquée. Ce port présenterait notamment des défauts importants en matière de sécurité. Ajouter à cela l'inexistence de couloirs routiers à même de canaliser le trafic dont la dynamisation du port a besoin.

Chapitre III: La contribution de la gestion budgétaire à l'amélioration de la performance de L'EPB Bejaia

- Le port de Skikda :

Le port de Skikda est principalement un port de marchandises diverses et 2^{ème} port pétrolier en Algérie. Il traite principalement les produits sidérurgiques ainsi que le divers (machines, & pièces). Le vieux port, est d'ailleurs devenu un centre de réception et de transfert de cargaisons de projet pour l'exploration et la production pétrolière dans le Sud (tubes, machineries,...).

La principale contrainte du port de Skikda est le faible tirant d'eau (6m) des quais existants pour le traitement des marchandises diverses. Il y a un tirant d'eau suffisant à l'entrée du port, mais approfondir à l'intérieur des bassins est compliqué par le type de construction des quais réalisée avec des murs gravitaires qui ne s'adapte pas facilement à l'amélioration du tirant d'eau.

Les possibilités de fournir des installations modernes pour satisfaire la demande croissante du trafic de conteneurs et de marchandises diverses sont réduites ou inexistantes dans les limites du port actuel.

- Le port d'Annaba :

Le port d'Annaba est le port le plus à l'Est. C'est principalement un centre d'exportation et d'importation de vracs (Minerais, charbon, phosphates...). Cependant, il joue également un rôle régional secondaire dans l'importation des marchandises diverses, des conteneurs, des produits agricoles et des véhicules.

Les projets de développement pour le Port comportent principalement l'expansion du parc à conteneurs. L'agrandissement et l'augmentation du tirant d'eau des quais pour les conteneurs est compliquée par la configuration du Bassin et le type de construction des structures de quai avec des murs gravitaires.

La capacité estimée du parc à conteneurs agrandi et des quais existants est de l'ordre de 15.000 EVP par an, en grande partie du fait des limitations de tirant d'eau et de longueur de quai.

Chapitre III: La contribution de la gestion budgétaire à l'amélioration de la performance de L'EPB Bejaia

Section 2 : Méthodologie et procédure d'élaboration de budget de l'EPB

La DFC est chargé d'élaboration des budgets prévisionnels pour chaque direction, ces budgets représentent non seulement les prévisions des principales fonctions de l'entreprise, mais encore il conduit à des documents de synthèse budgétaire tels que le compte d'exploitation prévisionnel, et le budget de trésorerie, ainsi il s'étend à toute l'activité de l'entreprise.

2.1. Méthodologie d'élaboration du budget prévisionnel 2019

- Le budget de l'exercice 2019 sera élaboré conformément au nouveau système comptable et financier (NSCF)
- Les objectifs commerciaux seront fixés sur la base des prévisions de clôture 2019, le trafic attendu au niveau de la zone portuaire, aux Zones Logistiques Extra Portuaires de TIXTER et d'Ighil-Ouberouak ainsi que la nouvelle gare maritime.

2.1.1. Objectifs commerciaux

- Les prévisions en termes du trafic portuaire, trafic conteneurs, trafic passagers et auto-passagers ainsi que les mouvements de la navigation sont du ressort du **Département Marketing**.
- Les prévisions en termes du trafic transitant par les Zones Logistiques Extra-portuaires sont établies par la **DZLE** ;
- Le trafic attendu au niveau de la nouvelle gare maritime est du ressort de la **Direction Gare maritime**.

Les données prévisionnelles pour l'exercice 2019 doivent être mensuelles et réalisables et elles doivent adhérer à la nouvelle politique commerciale de l'entreprise.

2.1.2 Les produits des activités ordinaires :

Les directions opérationnelles doivent établir leurs prévisions de revenus par centre de responsabilité.

❖ Le chiffre d'affaires :

- Les structures prestataires de services doivent indiquer leurs prévisions de chiffre d'affaires par nature de produit en quantités et valeurs, tel que listé dans le canevas.

❖ Les autres produits opérationnels

- **Le Département juridique** est chargé d'établir les prévisions en termes d'indemnités d'assurances à recevoir.

Chapitre III: La contribution de la gestion budgétaire à l'amélioration de la performance de L'EPB Bejaia

- **Le Département marchés** est chargé d'établir les prévisions des produits sur cahiers de charge, contrats...etc.).
- **Le Département commercial de la DDD** est chargé d'établir les prévisions en termes de pénalités de congestion.

❖ Les produits Financiers :

- Toute prévision en termes de produits financiers est du ressort de la **DFC**.

2.1.3. Les charges des activités ordinaires :

L'ensemble des structures destinataires, doivent établir leurs prévisions en termes de charges d'exploitation par centre de responsabilité en prenant en considération les orientations suivantes :

❖ Les achats consommés :

- Les centres d'approvisionnement de l'entreprise doivent prévoir de manière rationnelle l'ensemble des consommations pour l'exercice 2020 ;

Il y a lieu de souligner que ;

- Toute prévision en terme d'habillements doit être établie par la **DRH** ;
- Les prévisions en électricité, gaz et eau seront établies par la **DDD**.

❖ Les services extérieurs :

- Les entretiens et réparations des bâtiments, des ouvrages superstructure, des réseaux ainsi que les installations complexes sont du ressort de la **DDD** ;
- Les prévisions en terme d'assurances, Abonnement aux journaux Officiels sont du ressort du **Département Juridique** ;
- Documentation Générale, Documentation Technique et autres Documentation et abonnement sont du ressort du **Département Marketing** ;
- Les prévisions des frais de colloque, Séminaire et conférences, frais de tirage et impression sont établis par la **DRH**.

Chapitre III: La contribution de la gestion budgétaire à l'amélioration de la performance de L'EPB Bejaia

❖ **Les autres services extérieurs :**

- Les prévisions du compte stage et formation seront établies par la **DRH** ;
- Les frais d'acte et de contentieux et publicité légale sont du ressort du **Département juridique** ;
- Les annonces et insertions sont du ressort du **Département Marchés** et de la **DRH** suivant la nature de l'évènement.
- Foires et expositions, sponsoring, Revues et imprimés publicitaire et autres (cadeaux à la clientèle,...etc.) sont du ressort du **Département Marketing** .
- Les prévisions en termes d'internet, abonnements et licences informatiques sont du ressort de la **DSI** .
- Les services bancaires et assimilé sont du ressort de la **DFC**.

❖ **Les charges de personnel :**

- Les prévisions relatives aux frais du personnel de toutes les directions seront établies par la **DRH**.

❖ **Les impôts, taxes et versements assimilés**

- Les prévisions en termes de la TAP seront établies par la **DFC** en fonction du chiffre d'affaires prévisionnel ;
- Les prévisions en termes de Taxe Foncière, Taxes au profit domaine et taxes d'assainissements sont établis par la **DDD** ;
- Les prévisions des comptes Taxes sur la Formation continue, taxes sur l'apprentissage, vignette auto et les taxes sur achat véhicules neufs sont du ressort de la **DRH**.

❖ **Les autres charges opérationnelles, les charges financières et les dotations aux amortissements** seront établies par la **DFC** en collaboration avec toutes les directions.

2.1.4. Les achats :

Les prévisions des achats est de la responsabilité des centres d'approvisionnements ;

- **Centre d'approvisionnement DRH** : Pour toutes les directions fonctionnelles ;
- **Centre d'approvisionnement DDD** : Pour la DDD et la DC ;

Chapitre III: La contribution de la gestion budgétaire à l'amélioration de la performance de L'EPB Bejaia

- **Centre d'approvisionnement DL** : Pour la DL et la DMA ;
- **Centre d'approvisionnement DR** : pour le remorquage ;
- **Centre d'approvisionnement DZLE** : pour les Zones Logistiques extra-portuaires ;
- **Centre d'approvisionnement Direction Gare Maritime** : pour La nouvelle gare maritime.

2.1.5. Les investissements :

- Afin d'assurer la cohérence des prévisions des investissements, La DDD en collaboration avec toutes les directions sera chargée de la détermination et de l'évaluation du programme d'investissement 2020 en matière d'infrastructures et de superstructures portuaire ;
- Les prévisions du matériel et d'outillage d'exploitation, d'équipements de servitude sont du ressort chaque ordonnateur dans la limite du seuil de sa compétence
- Les prévisions du matériel informatique sont du ressort de la DSI
- Les prévisions du mobilier et matériel de bureau sont du ressort de la DRH
- Les nouveaux projets d'investissements doivent être accompagnés par des fiches signalétiques détaillées ;
- Les grands projets d'investissements en cours de réalisation doivent être accompagnés des plannings de réalisations prévisionnels (Etat d'avancement physique et financier) mensuelles ;
- Il y a lieu de reprendre les restes à réaliser sur les programmes antérieurs.

2.1.6. Trésorerie

Sur la base des prévisions élaborées par les différentes structures et transmises à la DFC, celle-ci a pour mission l'établissement du budget de trésorerie de l'entreprise.

2.1.7. Départs en retraite, plan de formation et plan de recrutement

La DRH se doit de transmettre en sus des informations précitées, des plans détaillés afférents aux prévisions de départ en retraite, au plan de formation, ainsi qu'à celui des recrutements envisagés.

- **Recommandations :**
 - La formalisation des prévisions élaborées, doit être conforme aux tableaux et canevas annexés
 - Les prévisions doivent être transmises à la DFC au plus tard **le 04 Novembre 2019**

Chapitre III: La contribution de la gestion budgétaire à l'amélioration de la performance de L'EPB Bejaia

- Les prévisions doivent être transmises à la DFC sur support papier dûment signé par le responsable de la structure et sur Outlook ;
- Les prévisions doivent être proprement mentionnées, sans surcharges, ni ratures ;
- Les prévisions doivent être objectives, cohérentes et réalisables.

2.2.Procédure d'élaboration du budget prévisionnel 2019

Le processus d'élaboration du budget principal des dépenses comprend plusieurs étapes :

2.2.1. Objet

Cette procédure décrit les différentes phases d'élaboration du budget. Il permet la définition de l'action de l'entreprise à court terme sur le plan des objectifs et des moyens

2.2.2. Etendue

Cette procédure s'applique à l'ensemble des structures de l'Entreprise.

2.2.3. Responsabilités

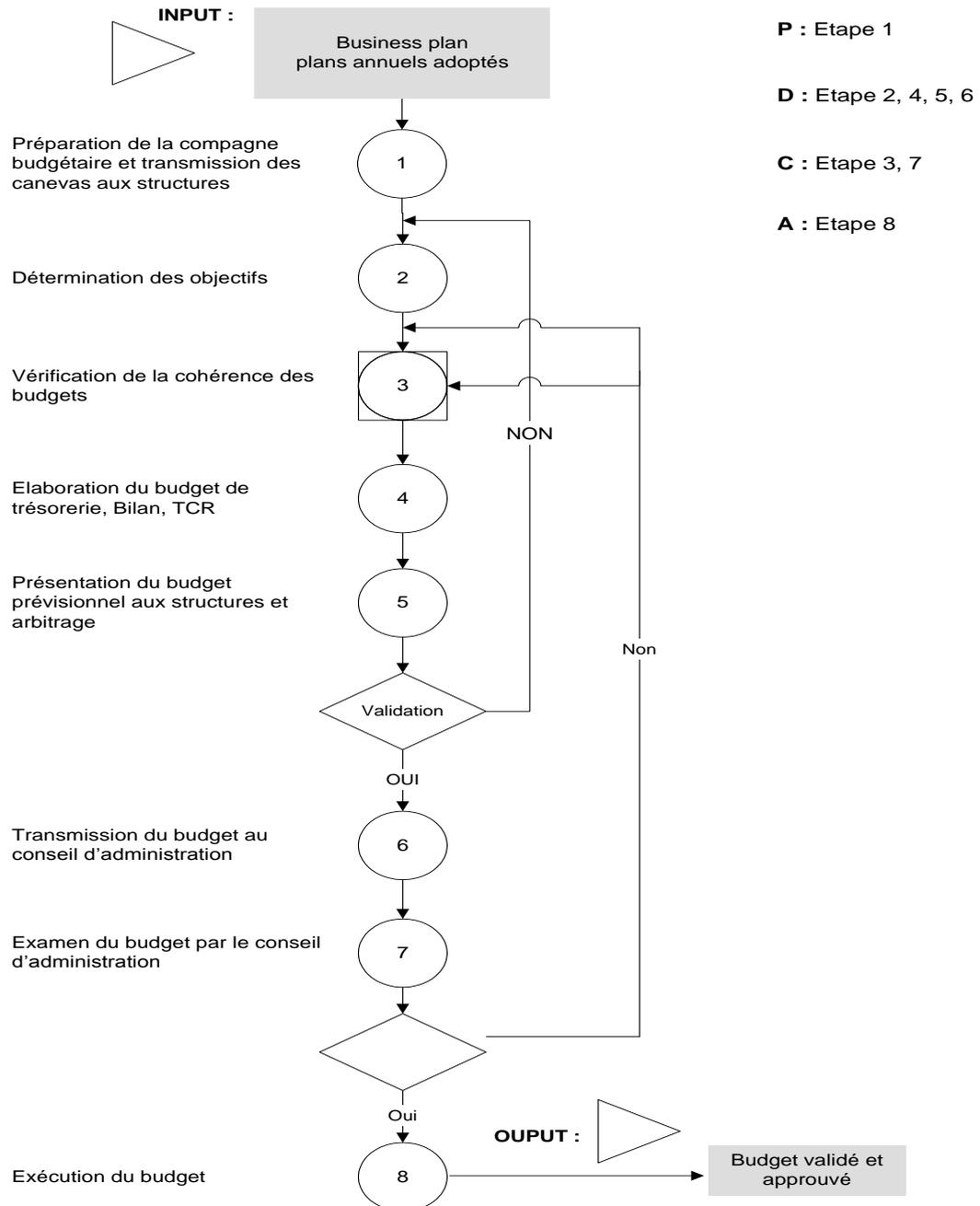
- **Le Directeur des Finances et de la Comptabilité :**
 - Assure l'élaboration et l'exécution du budget dans les délais fixés
 - Contrôle l'état d'exécution du budget
 - Veille au respect des prévisions
- **Les Directeurs de structures :**
 - Sont chargés de l'exécution du budget

Chapitre III: La contribution de la gestion budgétaire à l'amélioration de la performance de L'EPB Bejaia

2.2.4. Logigramme

Schéma N° 11 : Processus d'élaboration des budgets au sein de l'EPB

Pilote : Le Directeur des finances & comptabilité
Objectif : Déterminer les objectifs annuels chiffrés à atteindre par l'entreprise
Indicateurs: Taux de réalisation = $\frac{\text{Réalisation}}{\text{Objectif}}$



Source : Document interne de l'EPB

Chapitre III: La contribution de la gestion budgétaire à l'amélioration de la performance de L'EPB Bejaia

2.2.5. Plan qualité

Tableau N° 06 : Le processus d'élaboration du budget au sein de l'EPB.

Etape n°	Désignation de l'étape	Responsable	Références	Fréquences	Enregistrements
01	Préparation de la campagne budgétaire et transmission des canevas aux structures	Le D.F.C	Sur Instruction DG	Après adoption du plan adapté du business plan	P.V du Plan d'action hebdomadaire
02	Détermination des objectifs	Les directeurs de structures	-	Au début de la campagne budgétaire	Canevas budget d'exploitation
03	Vérification de la cohérence des budgets	Le D.F.C.	Réalisation exercice précédent	Après élaboration des prévisions	Canevas budget
04	Elaboration du budget de <ul style="list-style-type: none"> • Trésorerie • Bilan • TCR 	Le D.F.C.	-	Après validation du budget d'exploitation	Canevas budget
05	Présentation du budget prévisionnel aux structures	Le D.F.C.	-	Après finalisation du budget	Budget prévisionnel validé
06	Transmission du budget aux membres du Conseil d'Administration	Le D.G.	-	15 jours avant la séance du Conseil d'Administration	Courrier secrétariat D.G.
07	Examen du budget par le Conseil d'Administration	Conseil d'Administration	-	Après convocation du Conseil d'Administration	P.V du Conseil d'Administration
08	Exécution du budget	Les Directeurs de structures pour mise en œuvre	-	Après approbation du budget par le Conseil d'Administration	Budget validé et approuvé

Source : Document interne de l'EPB.

Chapitre III: La contribution de la gestion budgétaire à l'amélioration de la performance de L'EPB Bejaia

2.2.6. Destinataires

Tableau N 07 : Les directions et les fonctions au sein de l'EPB.

Directions	Fonctions
Toutes les directions	Membres du Comité QHSE (GDI)
Direction des Finances et de la Comptabilité	Le Chef de département contrôle de gestion
Direction des Finances et de la Comptabilité	Le Chargé du budget

Source : Document interne de l'EPB.

Section 3 : Mesure de la performance de l'EPB

Dans cette section, nous allons essayer de mesurer la performance financière et économique de l'EPB pour l'exercice 2019.

3.1. Synthèse budgétaire

L'objet de ce document est de présenter les principaux éléments qui caractérisent l'évolution de la situation financière de l'Entreprise au cours de l'exercice 2019.

Le Budget prévisionnel 2019 a été élaboré sur la base des prévisions de clôture 2019 et les objectifs commerciaux de 2019.

Hypothèses d'élaboration :

- **Taux de Croissance du PIB** : Le taux de croissance du PIB devrait s'établir à 1,7% en 2019.
- **Taux d'inflation** : L'inflation va continuer de grimper dans les années à venir en raison du recours à la planche à billets dans le pays. Elle s'établira à 6,7 % en 2019.
- **Taux de change moyen** : 1 Dollar américain = 123 Dinar Algérien.
- **Impôts et taxes** : Il a été retenu pour toute la période considérée les taux d'imposition suivants :
 - TVA : 19%
 - TAP : 2%
 - Aucun avantage fiscal (ANDI) n'est tenu en compte.
 - IBS : 26%

Chapitre III: La contribution de la gestion budgétaire à l'amélioration de la performance de L'EPB Bejaia

- **Financement des investissements** : Durant la période budgétaire 2019, le financement des investissements de l'entreprise se fera par autofinancement, sans le recours aux établissements de crédit.
- **Taux de placement sur DAT** : Le taux moyen de rémunération des DAT est fixé à 4,25%.
- **Placements boursiers** : aucun achat d'actions boursières n'est envisageable durant la période budgétaire 2019.
- **Chiffre d'affaires** : Les prévisions en termes de chiffre d'affaires ont été élaborées sur la base du trafic portuaire attendu au port de Bejaia, les nouvelles activités projetées dans les Zones Logistiques Extra-portuaire et de la nouvelle gare maritime.
- **Augmentation du capital de l'entreprise** : Cette opération est intégrée durant la période budgétaire 2019.
- **Perspectives d'ouverture du capital social** : aucune opération n'est envisagée durant la période budgétaire 2019.

3.1.1. Nouvelle politique générale de l'entreprise

Principaux objectifs :

- Fédérer l'ensemble du personnel pour l'atteinte des objectifs commerciaux
- Minimiser les coûts et optimiser les délais d'exploitation portuaire
- Maximiser le résultat net et maintenir l'autonomie financière
- Maintenir la part de marché du port
- Maximiser la rentabilité des investissements

Objectifs mesurables :

- Réduire l'attente en rade des navires à 02 jours ;
- Rehausser le rendement moyen par équipe et par shift à 950 tonne /équipe/ shift ;
- Réduire le ratio charges du personnel /chiffre d'affaires à moins de 60 % ;
- Augmenter la part de marché du port à 26 % ;
- Réduire le ratio Charges d'exploitation / chiffre d'affaires à moins 80 %.

Chapitre III: La contribution de la gestion budgétaire à l'amélioration de la performance de L'EPB Bejaia

3.2. Résultat prévisionnel

Le budget prévisionnel 2019 à été élaboré conformément au nouveau système comptable financier algérien, sur la base des prévisions et les réalisations 2019.

3.2.1. Budget des ventes :

➤ Trafic portuaire

Le tableau ci-dessous représente l'état comparatif des prévisions et des réalisations 2019 du budget des ventes Trafic portuaire

Tableau N° 08 : Etat comparatif des prévisions et des réalisations 2019 du budget des ventes Trafic portuaire **En milliers de Dinars**

Désignation	Réalisation 2019	Prévisions 2019	Ecart	% Taux d'évolution
Zone portuaire				
<u>Trafic global</u>	<u>18 498</u>	<u>17 543</u>	<u>+955</u>	<u>+05%</u>
Importations (En 1.000T)	10 025	9 886	+139	+01%
Exportations (En 1.000T)	8 473	7 657	+816	+10%
<u>Trafic bateau</u>				
Nbr navire	1 100	1 084	+16	+01%
Jauge brute (En 1.000T)	15 492	15 323	+169	+01%
<u>Trafic conteneur</u>				
Nbr EVP	248 942	246 471	+2 471	+01%
Tonnage (En 1.000T)	1 976	2 071	-95	-05%
Zone logistique				
ZLE TIXTER (Boite)	4 856	4 800	+56	+01%
ZLE IOB (Boite)	-	360	-360	-100%

Source : Etabli par nos-soins à partir des documents internes de l'EPB.

Chapitre III: La contribution de la gestion budgétaire à l'amélioration de la performance de L'EPB Bejaia

- Le tonnage global des réalisations en 2019 est **18,498 millions de tonnes**, soit une hausse de **05%** par rapport aux prévisions de 2019, Cette hausse s'explique notamment avec :

Les importations d'un volume global de **10,025 millions de tonnes** qui connaîtront une hausse de **01%** par rapport à la prévision 2019, Cette hausse est due essentiellement au recul du volume des produits agricoles et alimentaires (blé, soja et sucre) de **139 mille tonnes**.

Les exportations elles aussi connaîtront une hausse de **10%** soit **816 mille de tonnes**, par rapport à la prévision 2019.

- Le nombre de navires à l'entrée qui passera de **1 100 navires** à la réalisation de 2019 à **1 084 navires** pour les prévisions de l'exercice 2019, soit +16 navires.
- Le trafic des zones Extra-portuaires, de l'ordre de 5 160 boites c'est somme des Prévisions 2019 ZLE TIXTER (Boite) et ZLE IOB (Boite)
- connaîtra une hausse de **01%** pour les conteneurs pleins, et **360 boites** prévues pour la zone IOB (Traitement du conteneur vide).

➤ **Chiffre d'affaires**

Le tableau ci-dessous représente l'état comparatif des prévisions et des réalisations 2019 du budget des ventes du chiffre d'affaire.

Chapitre III: La contribution de la gestion budgétaire à l'amélioration de la performance de L'EPB Bejaia

Tableau N° 09 : Etat comparatif des prévisions et des réalisations 2019 du budget des ventes du chiffre d'affaire. En milliers de Dinars

Rubriques	Réalizations 2019	Prévisions 2019	Ecart	% taux d'évolution
Zone portuaire	5 768 00	5 408 043	+359 957	06%
Domaine et Développement	1 148 076	1 117 271	+30 805	+03%
Capitainerie	1 103 797	1 023 772	+80 025	+07%
Manutention et Acconage	2 121 975	1 960 000	+161 975	+08 %
Remorquage	1 394 152	1 307 000	+87 152	+6 %
Zones Logistiques	480 714	416 714	+64 000	+13%
ZLE TIXTER	323 260	253 292	+69 968	-22%
ZLE IOB	59 089	85 422	-26 333	-44 %
Scanning au port	98 365	78 000	+20 365	+21%
Gare Maritime	1 773	44 953	-4 3180	-2435 %
Activités commerciales	1 773	37 453	+35 680	+2012%
Publicité	-	7 500	-7 500	- 100 %
Total port	6 250 487	5 869 710	+380 777	+06%

Source : Etabli par nos-soins à partir des documents internes de l'EPB.

Malgré une hausse du trafic portuaire en 2019, le Chiffre d'affaires réalisé de l'entreprise qui atteindra les **6 250 487 KDA**, connaîtra une hausse de **06%** par rapport à la prévision de 2019.

La progression du chiffre d'affaires est expliquée par la mise en exploitation des activités commerciales de la nouvelles Gare Maritime (attendue pour 2019), avec un chiffre d'affaires de **44 953 KDA** et la hausse du chiffre d'affaires des Zones Logistiques Extra-portuaires qui attendra les **416 714 KDA** soit **une hausse de 13 %** par rapport à la réalisation 2019, ainsi que le cours de change Dinar/Dollar appelé à être augmenté , ce qui stimulera le chiffre d'Affaires des activités navigation.

Chapitre III: La contribution de la gestion budgétaire à l'amélioration de la performance de L'EPB Bejaia

➤ Autres produits opérationnels

Le tableau ci-dessous représente l'état comparatif des prévisions et des réalisations 2019 du budget des ventes d'autres produits opérationnels

Tableau N° 10 : Etat comparatif des prévisions et des réalisations 2019 du budget des ventes d'autres produits opérationnels
En milliers de Dinars

Rubriques	Réalizations 2019	Prévisions 2019	Ecart	% Taux d'évolution
Plus-value sur sorties d'actifs	12000	9500	+2500	-21 %
Indemnités d'assurances reçus	7000	13500	-6500	-93 %
Autres produits de gestion courante	68418	60000	+8418	+12 %
Total	86 500	83000	+3500	+04 %

Source : Etabli par nos-soins à partir des documents internes de l'EPB.

Les autres produits opérationnels connaîtront une légère hausse de **04%** par rapport à la prévision 2019, notamment avec les plus-values attendues sur cession d'actifs (chariots élévateurs et remorqueur). Par contre, Les indemnités d'assurances et autres produits de gestion courante (constitués essentiellement des pénalités de congestion) connaîtront une baisse de - 93% et une hausse de +12%.

➤ Produits financiers

Le tableau ci-dessous représente l'état comparatif des prévisions et des réalisations 2019 du budget des ventes des produits financiers.

Tableau N° 11 : Etat comparatif des prévisions et des réalisations 2019 du budget des ventes des produits financiers.
En milliers de Dinars

Rubriques	Réalizations 2019	Prévisions 2019	Ecart	% Taux d'évolution
Revenus titres de participations	516	541	-25	-5 %
Revenus des placements bancaires	170979	198175	+27196	+16%
Gains de change	223	-	-223	-100%
Total	171718	198716	-26998	+14 %

Source : Etabli par nos-soins à partir des documents internes de l'EPB.

Les produits Financiers d'un montant total de **198716 KDA**, seront augmentés des dividendes à recevoir prévus de BMT.

Chapitre III: La contribution de la gestion budgétaire à l'amélioration de la performance de L'EPB Bejaia

3.2.2. Budget des frais généraux :

➤ **Charges des activités ordinaires par nature :**

Le tableau ci-dessous représente l'état comparatif des prévisions et des réalisations 2019 du Budget des frais généraux des Charges des activités ordinaires par nature.

Tableau N° 12 : Etat comparatif des prévisions et des réalisations 2019 du Budget des frais généraux des Charges des activités ordinaires par nature. **En milliers de Dinars**

Designation	Réalisation 2019	Prévisions 2019	Ecart	%taux d'évolution
Achats consommés	223160	426520	-203360	- 91%
Services extérieurs	338935	554801	-215866	- 64%
Autres services extérieurs	90430	147400	-46970	-52 %
Charges de personnel	3734743	2708327	+1026416	+27%
Impôts, taxes et versements assimilés	147480	144008	+3472	+02 %
Autres charges opérationnelles	2995	5450	-2455	- 82%
Charges financiers	211788	164981	+46807	+ 22%
Dotations aux amortissements et prov.	856172	1005000	-148828	- 17 %
Total charges hors IBS	5 605703	5 156487	+449216	+8 %

Source : Etabli par nos-soins à partir des documents internes de l'EPB.

Les charges d'exploitation de l'entreprise atteindront les **5605703KDA**, soit une hausse de **449216KDA (8%)** par rapport à la prévision de 2019, qui s'explique essentiellement par :

- La baisse des achats consommés de **91%** soit **-203360 KDA** expliquée par la diminution de la consommation de la PDR matériel exploitation, prévue pour le programme de maintenance atteignant les **110 000 KDA**, ainsi que la pièce de rechange destinées à l'entretien des Remorqueurs pour **140 000 KDA** ;
- La baisse des services extérieurs de **215866 KDA** due également à la programmation de (03) arrêts techniques des remorqueurs portuaires pour un montant prévisionnel **120 000 KDA**, ainsi que les sous-traitances générales qui attendront les **230 000 KDA** avec la hausse du trafic des zones logistiques extra-portuaires ;
- Les frais de personnel s'établiront à **2708327 KDA** compte tenu des augmentations systématiques de l'IEP ainsi que la prime carrière.
- La hausse des charges financières (+22%) suite à l'entame du remboursement crédit poste 25

Chapitre III: La contribution de la gestion budgétaire à l'amélioration de la performance de L'EPB Bejaia

en 2019.

3.2.3. Budget des approvisionnements :

➤ Achats par nature

Le tableau ci-dessous représente l'état comparatif des prévisions et des réalisations 2019 du Budget des approvisionnements des achats par nature.

Tableau N° 13 : Etat comparatif des prévisions et des réalisations 2019 du Budget des approvisionnements des achats par nature. **En milliers de Dinars**

Désignation	Réalisations 2019	Prévisions 2019	Ecart	%taux d'évolution
Matériaux de construction	4 075	7 000	-2925	-72%
Carburants et Lubrifiants	62 970	81800	-18830	-30%
Produits d'entretien	4 277	7620	-3343	-78%
Fournitures d'atelier	3 344	4900	-1556	-47%
Petit outillage	970	3400	-2430	-251%
PDR matériels de transport	2 818	6900	-4090	-146%
PDR matériels d'expl.	47 235	80000	-32765	-69%
PDR matériels navales	61 080	272500	-211420	-346%
Pneumatiques	2 392	13800	-11408	-477%
Fournitures de bureau	3 699	4100	-401	-11%
Fournitures Informatiques	2 300	2100	+200	10%
Mat. & fournitures diverses	19 364	27100	-7736	-29%
Habillements	24 573	40 000	-15427	-39%
Total	239 097	551220	-312123	-131%

Source : Etabli par nos-soins à partir des documents internes de l'EPB.

Les Achats de l'entreprise seront de l'ordre de **551220 KDA**, ils enregistreront une baisse de **131%** par rapport à la réalisation de 2019, expliquée par :

- La baisse des achats de carburants et lubrifiants de **(30%)** due à la baisse de l'activité portuaire et extra-portuaire ;
- La baisse des achats en pièces de rechanges d'exploitation **(-69%)** et navale de **(-346%)** par rapport à la réalisation de 2019, suite au programme prévisionnel de maintenance.

Chapitre III: La contribution de la gestion budgétaire à l'amélioration de la performance de L'EPB Bejaia

3.2.4. Budget des investissements :

Le tableau ci-dessous représente l'état comparatif des prévisions et des réalisations 2019 du Budget des investissements.

Tableau N° 14: Etat comparatif des prévisions et des réalisations 2019 du Budget des approvisionnements des investissements. **En milliers de Dinars**

Désignation	Montant
1- Etudes :	<u>114 000</u>
2- Réalisations :	<u>357 000</u>
- Infrastructue	130 000
- Superstrucure	227 000
3- Equipements :	<u>522 500</u>
- Manutention Engins de servitude	522 500
- Sûreté et sécurité	-
	-
4- Autres :	<u>97 500</u>
Total	1 091 000

Source : Etabli par nos-soins à partir des documents internes de l'EPB.

3.2.4. Budget de trésorerie

Le tableau ci-dessous représente l'état comparatif des prévisions et des réalisations 2019 du Budget de trésorerie.

Chapitre III: La contribution de la gestion budgétaire à l'amélioration de la performance de L'EPB Bejaia

Tableau N° 15 : Etat comparatif des prévisions et des réalisations 2019 du Budget de trésorerie

Rubriques	Réalisation 2019	Prévisions 2019	Ecart	% taux d'évolution
Encaissements	8 129 125	7432996	+696129	+09 %
Encaissements reçus des clients.	7 082 432	6787455	+294977	+04 %
Autres encaissements.	238 976	311500	-72524	-30 %
Accréditifs, restitution provisions	52 285	9000	+43282	+83 %
Encaissements sur cessions d'immo. Corp.	11 436	-	+11436	+100 %
Encaissements sur cessions d'immo. Fin.	400 000	198175	+201825	+50%
Intérêts encaissés sur placements fin.	171 375	-	+171375	+100 %
Dividendes et quote-part de résultats reçus.	516	126866	-126350	-24486 %
Encaissements provenant d'emprunts.	172 105	7994121	-7822016	-4545 %
Décaissements	8 861 833	7994121	867712	+10 %
Accréditifs, provisions	11 814	861916	-850102	-7196 %
Sommes versées aux fournisseurs.	684 150	7897251	-1105575	-162 %
Sommes versées aux personnels.	2 182 518	1 866 000	+316518	+15 %
Sommes versées pour frais de missions	4 435	4500	-65	-1 %
Sommes versées aux œuvres sociales	222 082	179 000	+43082	+19%
sommes versées aux organismes sociaux	1 004 555	828726	+175829	+18%
Intérêts et autres frais financiers payés.	208 822	191434	+17388	+8 %
Impôts sur résultats payés.	276 074	210000	+66074	+24 %
Autres impôts et taxes	1 725 390	1 463557	+261833	+15 %
Autres dépenses	111 942	-	+111942	+100 %
Décaissement sur acquisition d'immo. Corp.	1 380 940	301000	+1079940	+78 %
Dividendes et autres distributions effectués	130 000	1091157	+20843	+16 %
Remboursements d'emprunts	919 111	-	+919111	+100 %
Variation	-732 708	-561125	-171583	+23 %
Trésorerie initiale	1 296 101	1062857	+233244	+18 %
Trésorerie finale	563 393	501732	+61661	+11 %

Source : Etabli par nos-soins à partir des documents internes de l'EPB.

Chapitre III: La contribution de la gestion budgétaire à l'amélioration de la performance de L'EPB Bejaia

Les Encaissements :

- Les encaissements reçus des clients de l'ordre de **7 082 432 KDA** connaîtront une hausse de **4%** par rapport à la prévision 2019 (augmentation du chiffre d'Affaires)
- Les encaissements provenant d'emprunts seront nulle (consommation de la totalité des crédits)
- Il est attendu un encaissement sur dividendes reçus de BMT (100 000 KDA).

Les Dépenses :

- Les sommes versées aux fournisseurs (tous types) d'un montant de **684 150 KDA** connaîtront une baisse de **(162%)** par rapport aux prévisions de réalisation 2019 (finalisation des grands projets d'investissement) ;
- Les sommes versées aux organismes sociaux en hausse de **+18%** suite à la hausse des frais de personnels ;
- Les impôts sur les résultats (IBS) devront baissés, dû au précompte sur l'exercice attendu ;
- Les dépenses du personnel quant à elles, de l'ordre de **2 182 518 KDA** à la clôture, baisseront à 1 866 000 KDA (prise en charge des rappels en 2019) ;
- La hausse considérable des remboursements d'emprunts soit **+919111 KDA**

Avec la mobilisation de tous les crédits.

Chapitre III: La contribution de la gestion budgétaire à l'amélioration de la performance de L'EPB Bejaia

3.2.6. Agrégats financiers :

➤ Comptes de résultat par nature

Le tableau ci-dessous représente l'état comparatif des prévisions et des réalisations 2019 des comptes de résultat par nature

Tableau N° 16 : Etat comparatif des prévisions et des réalisations 2019 des comptes de résultat par nature **En milliers de Dinars**

Libellé	Réalisation 2019	Prévisions 2019	Ecart	% taux d'évolution
Chiffre d'affaires	6 250 487	5 869 710	380777	6%
Variation stocks produits et en cours	-	-		-
Production immobilisée	-	-		-
Subventions d'exploitation	-	-		-
I. PRODUCTION DE L'EXERCICE	6 250 487	5 869 710	380777	6%
Achats consommés	223 160	426 520	-203360	-91 %
Services extérieurs et autres consommations	429 365	702 201	-272836	-64 %
II. CONSOMMATION DE L'EXERCICE	652 525	1 128 721	-476196	72%
III. VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION	5 597 962	4 740 989	856973	15%
Charges de personnel	3 734 743	2 708 327	1026416	27%
Impôts, taxes et versements assimilés	147 480	144 008	3472	2%

Chapitre III: La contribution de la gestion budgétaire à l'amélioration de la performance de L'EPB Bejaia

IV.EXCEDENT D'EXPLOITATION	BRUT	1 715 739	1 888 654	-172915	-10%
Autres produits opérationnels		87 418	83 000	4418	5%
Autres charges opérationnelles		2 995	5 450	-2455	82%
Dotations aux amortissements		856 172	1 005 000	-148828	-17%
Reprise sur pertes de valeurs et provisions		3 164	6 000	-2836	-90%
V. RESULTAT OPERATIONNEL		947 154	967 204	-20050	-02%
Produits financiers		171 718	198 716	-26998	-16%
Charges financières		211 788	164 981	46807	22%
VI. RESULTAT FINANCIER		-40 070	33 735	-43445	108%
VII. RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS		907 084	1 000 939	-93855	-10%

Source : Etabli par nos-soins à partir des documents internes de l'EPB.

Le chiffre d'affaires réalisé au 2019 s'élève à **6 250 487 KDA**, soit **+7%** par rapport à l'exercice précédent. Cette variation est due principalement à l'augmentation du trafic portuaire.

- Le montant des consommations intermédiaires est de l'ordre de **1 128 721KDA**. Elles enregistrent une hausse de **72 %**, qui est due essentiellement à la diminution des services extérieurs (**-64%**).
- La valeur ajoutée a augmenté de **15%** par rapport à la provision 2019. Cette hausse est due à l'augmentation du chiffre d'affaires de **380777 KDA** malgré la baisse des consommations intermédiaire de **-476 196 KDA**.
- L'excédent brut d'exploitation de l'exercice 2019 a augmenté de **123 314KDA**, soit (**7%**) par rapport 2019.
- Le résultat opérationnel à diminué de **-20050 (-2%)** par rapport aux prévisions 2019.

Chapitre III: La contribution de la gestion budgétaire à l'amélioration de la performance de L'EPB Bejaia

- Le résultat financier est en diminution de **-43445 KDA** par rapport aux prévisions 2019.
- Le résultat ordinaire avant impôt a connu une diminution de **(-10%)** due à l'augmentation du résultat financier.

➤ Principaux ratios financiers

Le tableau ci-dessous représente l'état comparatif des prévisions et des réalisations 2019 des Principaux ratios financiers

Tableau N° 17: Etat comparatif des prévisions et des réalisations 2019 des comptes de principales ratios financières En milliers de Dinars

Désignation	Formule	Réalisation 2019	Prévisions 2019	Taux d'évolution
Taux de valeur ajoutée	$\frac{\text{Valeur ajoutée}}{\text{Production de l'exercice}}$	90%	80,77 %	+9.23 %
Part valeur ajoutée affectée au personnel	$\frac{\text{Charges de personnel}}{\text{Valeur ajoutée}}$	67%	57,13 %	-9.87 %
Poids des intérêts par rapport au CA	$\frac{\text{Charges financières}}{\text{Chiffre d'affaires HT}}$	60%	2,81 %	-57.19 %
Poids des intérêts par rapport à EBE	$\frac{\text{Charges financières}}{\text{EBE}}$	12%	8,74 %	+3.23 %
Taux de marge brute d'exploitation	$\frac{\text{EBE}}{\text{Chiffre d'affaires HT}}$	27%	32,18 %	-5.18 %
Ratio de rentabilité commerciale nette	$\frac{\text{Résultat net}}{\text{Chiffre d'affaires HT}}$	10%	-	+10 %

Chapitre III: La contribution de la gestion budgétaire à l'amélioration de la performance de L'EPB Bejaia

- Le taux de valeur ajouté réalisé en 2019 est supérieure aux prévisions 2019, la diminution constatée du poste production, l'entreprise a pu dégager une VA importante par rapport aux prévisions 2019 avec un taux d'évolution (+9.23 %) , cela est due à la diminution des consommations, soit un taux de réalisation (90%) contre un taux de provision (87.77%) en 2019.
- Part valeur ajoutée affectée au personnel, les réalisations sont supérieures aux prévisions, l'entreprise a pu dégager une diminution constatée de la VA (-9.87 %), cela permet de calculer la part de la marge qui est redistribuée aux salariés mais également de mesurer la participation des salariés à la création de la richesse de l'entreprise.
- Le taux des Poids des intérêts par rapport au CA, les réalisations sont supérieures aux prévisions, l'entreprise a pu dégager une diminution constatée du CA (-57.19 %), Il indique la diminution des charges d'**intérêts** pour les capitaux empruntés. Il dépend à la fois du montant des ventes et du coût des emprunts c'est à dire des taux d'**intérêts**.
- Poids des intérêts par rapport à EBE, les prévisions sont supérieures aux réalisations de, l'entreprise a constaté une augmentation de (+3.23 %), cela représente la part de l'excédent de trésorerie dégagé par l'activité d'exploitation consacrée à la rémunération des capitaux empruntés.
- Le taux de marge brute d'exploitation, les prévisions sont supérieures aux réalisations de l'entreprise a constaté une diminution de (-5.18 %), Il représente la capacité de l'entreprise à engendrer des ressources de trésorerie au niveau de son **exploitation**.
- Ratio de rentabilité commerciale nette, le taux d'évolution est de (+10 %) l'entreprise a permis de mesurer la rentabilité d'une entreprise selon son volume d'affaires. En d'autres termes, combien gagne une entreprise sur la vente de ses produits/service.

Chapitre III: La contribution de la gestion budgétaire à l'amélioration de la performance de L'EPB Bejaia

Conclusion

Le stage pratique que nous avons effectué au sein de l'EPB, nous a permis d'une part de prendre contact avec le monde du travail et d'autre part, de faire une comparaison entre nos connaissances théoriques et la réalisation pratique au niveau de la DFC. Nous avons constaté que la gestion budgétaire joue un rôle important au sein de l'entreprise notamment l'EPB. De ce fait, cet outil est considéré comme une technique indispensable sur laquelle se base le contrôleur de gestion. Le contrôle budgétaire par l'analyse des écarts aide les responsables des différents centres de décisions à mettre en œuvre des mesures correctives. Dans ce chapitre nous avons procédé au calcul d'un certain nombre d'indicateurs de performance pour pouvoir porter un jugement et aussi connaître le lien entre le système budgétaire et l'amélioration de la performance de l'entreprise. Nous avons constaté à la fin de notre stage pratique que la gestion budgétaire contribue implicitement à améliorer les résultats de l'entreprise, ce qui atteste nos résultats et étude.

Conclusion générale

Conclusion générale

Dans toute entreprise, il est nécessaire d'instaurer un système de contrôle de gestion qui va assurer sa pérennité car il constitue un moyen d'épanouissement et de protection par rapport à son environnement : concurrence et mondialisation de l'économie. Le contrôle de gestion utilise de nombreux outils aidant à la réalisation de ses objectifs, parmi ces outils il y'a la gestion budgétaire.

Cette dernière (la gestion budgétaire) permet un contrôle performant du fait qu'elle met en évidence un modèle idéal qui ajuste et régule en permanence l'ensemble des actions des dirigeants. Ce processus de gestion permet d'apprécier le potentiel de réalisation de l'entreprise (compétences du personnels, technologies, organisation...) et d'évaluer le niveau de réalisation des objectifs.

L'objectif principal de notre travail est de comprendre comment la gestion budgétaire peut-elle contribuer à améliorer la performance de l'entreprise.

Pendant la période de notre stage pratique au sein de l'entreprise Portuaire de Bejaia, nous avons constaté que la gestion budgétaire constitue un élément essentiel pour traduire les objectifs de la direction à court terme sous forme de budgets prévisionnels qui feront l'objet d'une étude comparative avec les réalisations de l'entreprise, ce qui dégage des écarts budgétaires. Ces derniers mènent les responsables de l'entreprise à proposer des actions correctives après avoir analysé leurs causes dans le but de prendre des décisions pertinentes, ce qui assure la continuité et la maîtrise de la gestion l'entreprise. Ce constat confirme la première hypothèse de recherche.

Le contrôle que nous avons effectué sur les activités de l'EPB et précisément sur les différents budgets permet de conclure que la procédure budgétaire de l'entreprise est assez bien respectée. De plus, nous avons constaté que le contrôle budgétaire est un moyen et un outil d'amélioration de la performance de l'entreprise. Ce qui confirme la deuxième hypothèse de notre recherche.

Nous avons tenté également de mesurer la performance financière et économique des deux derniers exercices (2019, 2020) réalisé par l'EPB en s'intéressant à l'analyse de certain résultats figurants dans les états financiers. Cette mesure nous a permis d'une part d'appliquer les méthodes théoriques de la mesure de la performance sur le terrain et d'autre part de s'informer sur le niveau de la performance de cette entreprise. En effet, l'EPB se caractérise par une performance (soit financière ou économique) assez satisfaisante.

Conclusion générale

A partir de notre analyse du système budgétaire, nous avons constaté quelques insuffisances auxquelles nous avons essayé de proposer quelques suggestions qui interviennent dans l'intérêt de la gestion et son rôle dans l'amélioration de la performance :

- Chaque responsable de structure doit inviter à son tour l'ensemble des responsables de sa direction à effectuer un constat sur le terrain pour détecter les besoins réels. Cela permettrait de rendre les prévisions plus pertinentes et plus significatives et éviterait de faire recours aux lettres de dérogations ;
- Avant de remettre leurs budgets, l'ensemble des responsables devrait se réunir pour discuter des objectifs fixés et de leurs budgets, car ces derniers doivent être cohérents et complémentaires ainsi que les moyens nécessaires qui sont disponibles ou qui doivent être acquis.

Nous ne saurions terminer sans affirmer que notre analyse est loin d'être exhaustive cela est dû :

- A la durée du stage que nous jugions insuffisante, au sein de l'EPB, qui a retardé l'aboutissement aux résultats souhaités
- A la crise sanitaire (COVID-19) qui nous a pas permet de bien faire notre étude et de ne pas retourner à l'entreprise pour avoir un travail complet
- A la rétention de l'information sous prétexte de la confidentialité des documents.

Enfin, l'influence de la gestion budgétaire sur la performance de l'entreprise est un sujet vaste qui pourrait être exploré sous différentes perspectives. En voici quelques-unes :

- Réaliser la même recherche sur une entreprise du secteur industriel, et comparer les résultats de notre étude avec cette dernière.
- Réaliser la même recherche en se basant sur un échantillon de plusieurs entreprises à divers secteurs d'activités.

Liste biographie

Liste biographie

- Yves de R, Karine C, « contrôle de gestion » 3^{ème} édition, Louvain school of management, Paris, 2012.
- Alazard C, Separi S, (2007) « contrôle de gestion : manuel et application » DEFC épreuve N°11, Dunod.
- Alazard C, Sépari S, « contrôle de gestion, application et manuel », 2^{ème} édition, Dunod, Paris, 2010.
- ALAZARD. C et SEPARI. S «Contrôle de gestion, manuel et applications», édition Dunod, Paris, 2007.
- Anthony R, cité in : Le Duff R ; cliquet G ; Valhen C-A., « Encyclopédie de gestion et de management », Dalloz, Paris, 1999.
- Ardoin J.L, Jordan H, (1979) « contrôle de gestion », Paris, FLAMMARION.
- Auge B, Naro G, Vernlet A, «mini manuel de comptabilité de gestion », Dunod, Paris, 2013.
- Béatrice et Francis GRANDGUILLOT, « l'essentiel du contrôle de gestion, 8^{ème} édition lextenso, 2014.
- Bendriouch A « comptabilité analytique pour le contrôle de gestion », édition Cogefos collection gestion 2^{ème} édition, octobre 2005.
- BERLAND. N, «Le contrôle de budgétaire», édition LA DEOUVRETE, Paris, 2004.
- Bouquin.H « le contrôle de gestion », Paris, 2006.
- BOURGUIGNON. A, «Peut-on définir la performance ?», Revue Française De Comptabilité, N° 269.
- C.Alazard, S.Sépari, « contrôle de gestion », Dunod, Paris, 2010.
- Cha G, Piget P, « comptabilité analytique », ECONOMICA, Paris, 1998.

- CHUNGK. H et PRUITTT. S-W, «A simple approximation of Tobin's Q», Financial Management, volume 23, N°3, 1994.
- Cite in BESCOS. P et MENDOZA. C, «Le management de la performance», édition Comptable Malesherbes, Paris, 1994.
- CORBEL. J-C, «Management de projets fondamentaux, méthodes, outils» édition d'Organisation, Paris, 2003.
- Davasse H, Parruitte M, « introduction à la comptabilité », Foucher, 2011.
- DORIATH. B et GOUJET. C, «Gestion prévisionnelle et mesure de la performance», 3^{ème} édition Dunod, Paris, 2007. Dubrulle.L ,Jourdain.D, « la comptabilité analytique de gestion », Dunod, Paris, 2007.
- F.Angel, F.Kletz « comptabilité analytique », écoles des mines, Paris, 2007.
- Forget J, « Gestion budgétaire : Prévoir et contrôle les activités de l'entreprise », édition d'Organisation, France, 2005.
- FORGET.J, «La gestion budgétaire : Prévoir et contrôler les activités de l'entreprise», édition d'Organisation, Paris, 2005.
- Gautier. F, Pezet. A, (2006) « le contrôle de gestion :gestion appliquer » Dareois et Pearson éducation, ParGérard M, Philippe R, « comptabilité analytique » 3^{ème} édition, Bréal, France 2004.
- Gérard M, Philippe R, « comptabilité analytique » 3^{ème} édition, Bréal, France 2004.
- Gervais M., « contrôle de gestion »,6^{ème} édition, Economica, Paris, 1997.
- GERVAIS Michel, « contrôle de gestion », édition ECONOMICA, Paris, 2000.
- GERVAIS. M, «Le contrôle de gestion et planification de l'entreprise», Edition Economica, Paris, 1990.
- GIRAUD Françoise et al, « contrôle de gestion et pilotage de la performance », édition GUALINO, Paris, 2004.

- Gremierclaude, « pratique et recherche en contrôle de gestion ».
- Hamini A, « Gestion budgétaire et comptabilité prévisionnelle », édition bert, Alger, Algérie, 2001.
- HEMICI Farouk et HENOT Christophe, « contrôle de gestion », édition BREAL, 2007.
- Kervelier 1 et L(1) : «le contrôle de gestion à la portée de tous » 3^{ème} édition, ECONOMICA, Paris, 2000.
- KHEMAKHEM. A, «La dynamique du contrôle de gestion», édition Dunod, Paris, 1992.
- LANGLOIS. G, «Contrôle de gestion et gestion budgétaire»,3^{ème} édition Pearson Education, France, 2006.
- LANGLOIS. G, BONNIER. C et BRINGER M, «Le contrôle de gestion», édition Foucher, Paris, 2011.
- Laurent B, Didier L, « Le meilleur du DCG contrôle de gestion », 2^{ème} édition, Faucher, France, 2011.
- Laurent B, Didier L, « Le meilleur du DCG contrôle de gestion », 2^{ème} édition, Faucher, France, 2011.
- Laurent B, Didier L, « Le meilleur du DCG contrôle de gestion », 2^{ème} édition, Faucher, France, 2011.
- LAUZON. L-P, BERNARD. M et GELINE. F, «Contrôle de gestion», Edition Gaëtan Morin, Paris, 1980.
- Lochard J, « la gestion budgétaire : outil de pilotage des managers », Organisation, Paris, 1998.
- LOCHARD. J, «La gestion budgétaire : Outil de pilotage des managers», édition d'Organisation, Paris, 1998.

- Löning H, Pesqueux Y, Chiapello E, Mallert V, Meric J, Michel D, Sole A, « le contrôle de gestion organisation outil et pratique », Dunod, Paris, 1998.
- LONING Hélène et al, « le contrôle de gestion : organisation, outils et pratiques », édition DUNOD, Paris, 2008.
- LORINO. P, «Méthodes et pratiques de la performance», 3ème édition d'Organisation, Paris, 2003.
- MARCHESNAY Michel, « management strategique », les éditions de L'ADREG, 2004.
- Marger J, « base de la gestion budgétaire », sedifor, Paris, 2000
- Margotteau E « contrôle de gestion », Ellipses, Paris, 2001
- MARGOTTEAU. E, «Contrôle de gestion», édition Ellipses, Paris, 2001.
- Martinet A, Silem A, « lexique de gestion », Dalloz, Paris, 2000.
- Martinet A, Silem D, « lexique de gestion », Dalloz, Paris, 2000.
- MAYER. J, «Gestion budgétaire», 9ème édition Bordas, Paris, 1984.
- Melchior Salgado, « La performance : une dimension fondamentale pour l'évaluation des entreprises et des organisations », 2013, disponible sur : <https://halshs.archives-ouvertes.fr/hal-00842219/document>.
- MOLHO. D et POISSON. D-F, «La performance globale de l'entreprise», édition d'Organisation, Paris, 2003.
- Pierre C « essentiel de la finance à l'usage des managers », édition d'organisation, 2008.
- Saad T, Burland A, Simon C, « Comptabilité analytique et contrôle de gestion », Unibert, Paris, 2008
- Selmer C « Concevoir le tableau de bord » édition, Dunod, Paris, 1998.
- Yves de R, Karine C, « contrôle de gestion » 3ème édition, Louvain school of management, paris, 2012.

- Yves R, Karine C, « contrôle de gestion », 3^e(^eme)édition, Louvain school of management, Paris, 2012.
- Yves R, Karine C, « contrôle de gestion », 3^e(^eme)édition, Louvain school of management, Paris, 2012.

Table Matière

Table Matière

REMERCIEMENTS

DEDICASES

Liste des abréviations

Liste des tableaux

Liste des schémas

Sommaire

Introduction Générale..... 01

CHAPITRE I Aspects théorique Sur Le contrôle de gestion

Section 01 : Notions sur le contrôle de gestion..... 04

1.1. Historique du contrôle de gestion..... 04

1.2. Définition du contrôle de gestion..... 05

1.3. Les objectifs du contrôle de gestion..... 07

1.4. Les niveaux et missions de contrôle de gestion..... 08

1.4.1. Les niveaux du contrôle de gestion..... 08

1.4.2. Les mission de contrôle de gestion..... 09

1.5. Le processus de contrôle de gestion..... 09

1.6. Le positionnement du contrôle de gestion dans l'organisation..... 10

1.6.1. Rattachement à la direction générale..... 10

1.6.2. Rattachement au directeur financier..... 11

1.6.3. Rattachement en râteau..... 12

1.7. Le rôle, profil et mission du contrôleur de gestion..... 13

1.7.1. Le rôle du contrôleur de gestion..... 14

1.7.2. Le profil du contrôleur de gestion..... 14

1.7.3. Les missions du contrôleur de gestion..... 15

1.8. Les limites du contrôle de gestion..... 15

Section 02 : Outils du contrôle de gestion..... 16

2.1. La comptabilité générale..... 16

2.1.1. Définition de la comptabilité générale..... 16

2.1.2. Les objectifs de la comptabilité générale..... 16

2.2. La comptabilité analytique..... 16

2.2.1. La définition..... 17

2.2.2. Les objectifs de la comptabilité analytique..... 17

2.3. Les concepts de base.....	18
2.3.1. La notion de charges.....	18
2.3.1.1. Définition de charge.....	19
2.3.1.2. Les types des charges.....	19
2.3.2. La notion de coûts.....	20
2.3.2.1. Définition du coût.....	20
2.3.2.2. Type de coûts.....	21
2.4. Les méthodes de calcul des coûts en comptabilité analytique.....	21
2.4.1. La méthode des coûts complets.....	22
2.4.1.1. La méthode des centres d'analyse.....	22
2.4.1.2. La méthode ABC.....	23
2.4.2.1. La méthode des coûts variables.....	24
2.4.2. La méthode des coûts partiels.....	24
2.4.2.2. La méthode des coûts directs.....	24
2.4.3. La méthode d'imputation des charges fixes IRFF.....	24
2.4.4. Les autres méthodes d'analyse des coûts.....	25
2.4.4.1. La méthode des coûts marginaux.....	25
2.4.4.2. La méthode des coûts standards.....	25
2.5. La gestion budgétaire.....	25
2.5.1. La définition.....	26
2.5.2. Le but de la gestion budgétaire.....	26
2.5.3. Les principes de bases de la gestion budgétaire.....	26
2.6. Le tableau de bord.....	27
2.6.1 Définition.....	27
2.6.2. Le rôle du tableau de bord.....	28
2.6.3. Les instruments du tableau de bord.....	28
2.7. Le reporting (la remontée des informations).....	30
Conclusion.....	30
CHAPITRE II Le contrôle budgétaire et la performance de l'entreprise	
Section 1 : La gestion budgétaire.....	31
1.1. Notions de base sur la gestion budgétaire.....	31
1.1.1. Définition de la gestion budgétaire.....	31
1.1.2. La place de la gestion budgétaire dans la planification d'entreprise.....	32

1.1.2.1. La stratégie.....	33
1.1.2.2. Les différents niveaux de la planification d'entreprise.....	33
a) Le plan stratégique.....	34
b) Le plan opérationnel.....	34
1.1.3. Les conditions d'efficacité de la gestion budgétaire.....	34
1.2. Notions sur le budget.....	35
1.2.1. Définition du budget.....	35
1.2.2. La procédure d'élaboration des budgets.....	36
1.2.3. Les différents types des budgets.....	39
1.2.3.1. Les budgets opérationnels.....	39
a) Le budget des ventes.....	39
b) Le budget de la production.....	40
c) Le budget des approvisionnements.....	40
1.2.3.2. Le budget d'investissement.....	41
1.2.3.3. Le budget de trésorerie.....	42
a) Le budget de TVA.....	43
b) Le budget des décaissements.....	45
2.3.4. Le budget général.....	47
a) Le compte de résultats prévisionnels.....	48
b) Bilan prévisionnel.....	48
Section 2 : La pratique du contrôle budgétaire.....	48
2.1. Le contrôle budgétaire.....	48
2.1.1. Définition du contrôle budgétaire.....	48
2.1.2. Les conditions et les avantages du contrôle budgétaire.....	49
2.2. Analyse des écarts.....	50
2.2.1. Définition d'écart.....	50
2.2.2. Les principes d'élaboration des écarts.....	51
2.2.3. Pilotage par l'analyse des écarts.....	52
2.2.4. Les différents types d'écarts.....	52
2.2.4.1. Ecart sur marge.....	53
a) Ecart sur volume des ventes ou sur quantités.....	54
b) Ecart sur marge unitaire ou écart sur prix.....	54
2.2.4.2. Ecart sur coût.....	55

a) Ecart sur charges directes.....	55
b) Ecart sur coût unitaire.....	55
c) Ecart sur quantité.....	55
d) Ecart sur centre d'analyse.....	56
e) Ecart de rendement.....	57
f) Ecart sur budget.....	57
2.2.5. l'action corrective.....	58
2.2.5.1. Caractéristiques d'une bonne action corrective.....	58
Section 3 : Le contrôle budgétaire : Elément d'amélioration de la performance...	59
3.1. Définition de la performance.....	59
3.2. Les éléments de synthèse sur les logiques d'évaluation de la performance.....	62
3.3. Les indicateurs de performance.....	63
3.3.1. Définition d'indicateur de performance.....	63
3.3.2. Les qualités d'un bon indicateur.....	63
3.3.3. La classification des indicateurs de performance.....	64
3.4. Les méthodes de mesures de la performance.....	68
3.4.1. Les indicateurs de l'équilibre financier.....	68
3.4.1.1.Le Fonds de Roulement Net.....	68
3.4.1.2. Le besoin en fonds de roulement.....	69
3.4.1.3. La trésorerie nette.....	69
3.4.2. Les indicateur du tableau des comptes de résultats.....	70
3.4.3. L'appréciation de la performance de l'entreprise par l'analyse des ratios.....	72
3.4.3.1. Les ratios de la structure financière.....	72
3.4.3.2. Les ratios de liquidité.....	73
3.4.3.3. Les ratios de rentabilité.....	75
3.5. Le lien entre la performance et le contrôle budgétaire.....	76
3.5.1. Pilotage de la performance.....	76
3.5.2. L'appréciation de la performance par le contrôle budgétaire.....	76
Conclusion.....	77
CHAPITRE III : La contribution de la gestion budgétaire à l'amélioration de la performance de L'EPB Bejaia	
Section1 : Présentation de l'organisme d'accueil.....	78
1. Historique sur l'entreprise portuaire de Bejaia.....	78

1.1 Généralité sur le port de Bejaia.....	78
1.2. Historique et cadre juridique.....	79
1.3. Implantation géographique du port de Bejaia.....	80
2. Activités et description des services de l'EPB.....	80
3. L'organisation de l'EPB.....	84
3.1. Présentation des différentes structures de l'EPB.....	84
3.1.1. Directions opérationnelles.....	84
a. Direction Manutention et Acconage (DMA).....	84
b. Direction logistique (DL).....	85
d. Direction Capitainerie (DC).....	85
e. Direction Remorquage (DR).....	85
3.1.2. Directions fonctionnelles.....	86
a) Direction du Management Intégré (DMI).....	86
b) Direction Finances et Comptabilité (DFC).....	86
c) Direction Ressources Humaines et Moyens (DRHM).....	86
d) Direction Zones Logistiques Extra Portuaires.....	87
3.2. Marché et Hinterland.....	87
3.3. Les concurrents.....	89
Section 2 : Méthodologie et procédure d'élaboration de budget de l'EPB.....	91
2.1. Méthodologie d'élaboration du budget prévisionnel 2019.....	91
2.1.1. Objectifs commerciaux.....	91
2.1.2 Les produits des activités ordinaires.....	91
2.1.3. Les charges des activités ordinaires.....	92
2.1.4. Les achats.....	93
2.1.5. Les investissements.....	94
2.1.6. Trésorerie.....	94
2.1.7. Départs en retraite, plan de formation et plan de recrutement.....	94
2.2. Procédure d'élaboration du budget prévisionnel 2019.....	95
2.2.1. Objet.....	95
2.2.2. Etendue.....	95
2.2.3. Responsabilités.....	95
2.2.4. Logigramme.....	96
2.2.5. Plan qualité.....	97

2.2.6. Destinataires.....	98
Section 3 : Mesure de la performance de l'EPB.....	98
3.1. Synthèse budgétaire.....	98
3.1.1. Nouvelle politique générale de l'entreprise.....	99
3.2. Résultat prévisionnel.....	100
3.2.1. Budget des ventes.....	100
3.2.2. Budget des frais généraux.....	104
3.2.3. Budget des approvisionnements.....	105
3.2.4. Budget des investissements.....	106
3.2.5. Budget de trésorerie.....	106
3.2.6. Agrégats financiers.....	109
Conclusion.....	114
Conclusion Générale.....	115
Bibliographie	
Annexes	

Liste Annexes

1. Comptes de résultat prévisionnel :

En Milliers de Dinars

Désignation	Montant
CHIFFRE D'AFFAIRES	5 869 710
Variation des stocks produits finis et en cours	-
Production immobilisée	-
Subventions d'exploitation	-
I. PRODUCTION DE L'EXERCICE	5 869 710
Achats consommés	426 520
Services extérieurs et autres consommations	699 701
II. CONSOMMATION DE L'EXERCICE	1 126 221
III. VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION	4 743 489
Charges de personnel	2 708 327
Impôts, taxes et versements assimilés	144 008
IV. EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION	1 891 154
Autres produits opérationnels	83 000
Autres charges opérationnelles	5 450
Dotations aux amortissements et aux provisions	1 005 000
Reprise sur pertes de valeur et provisions	6 000
V. RESULTAT OPERATIONNEL	969 704
Produits financiers	198 716
Charges financières	164 981
VI. RESULTAT FINANCIER	33 735
VII. RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS	1 003 439

2. Plan départs à la retraite :

- Détail des prévisions des départs en retraite :

Type de départ à la retraite	Postes de travail concernés	Direction	Effectif
De 60 à 65 ans	Coordinateur	D.M.A	01
	Pointeur		01
	Docker Professionnel		02
	Chef de Centre Social	D.R.H	01
	Officier Radio	D.C	02
	Gestionnaire Administratif n°2		01
	Chef Cariste	D.L	01
	Conducteur Semi-Remorque		02
	Cariste		01
	Electricien sur Remorqueur	D.R	01
	Matelot		01
	Chef Service Approvisionnements		01
	Chargé d'études n°1 Achats Locaux		01
	Total		

3. Plan de recrutement :

- Plan de recrutement interne :

Structure	Poste de Travail	Besoin	Objectifs
D.G.M	Chef Département Entretien des Installations	01	Mettre en place l'organisation de la nouvelle structure
	Chef Département Exploitation	01	
	Chef Service Commercial	01	
	Chef Service Réseaux et Equipements	01	
	Chef Service Travaux et Assainissement	01	
	Chargé d'études Etudes et Prospective	01	
D.R	Chef Service Approvisionnements	01	Départ en retraite
D.C	Conducteur Canot	02	LM2 (formation)
D.M.A	Chef d'équipe Manutention	01	Départ en retraite
D.D.D	Agent d'assainissement	01	Mobilité interne
	Chef d'équipe Travaux	01	
Total		12	

- Plan de recrutements externe – Classique -

Structure	Poste de Travail	Besoin	Objectifs
D.G.A Marketing	Webmaster	01	Centralisation de l'activité
D.S.I	Documentaliste	01	Mise à jour des organigrammes
	Ingénieur d'Etat (Développeur)	02	
D.Z.L.E	Chargé d'Etudes n°1 Chargé des Opérations au Port	01	Mise à jour des organigrammes
D.R.H	Secrétaire Médicale	01	Nouvelle organisation du C.MT
D.R	Electricien sur Remorqueur	01	Départ en retraite
D.C	Officier de Mouvement	01	Départ en retraite
	Officier Radio	02	
D.D.D	Chargé d'Etudes n°1 Suivi de l'exécution des Marchés	01	Déficit en effectif
D.L	Hydraulicien	02	Déficit en effectif
	Mécanicien	02	
D.G.M	Animateur	01	Poste saisonnier
	Hôtesse d'accueil	02	Postes saisonniers
	Ingénieur Equipements Sensibles	01	Mettre en place l'organisation de la nouvelle structure
	Ingénieur Froid et Climatisation	01	
Total		20	

4. Plan de formation :

- Formations Diplômantes :

Thème	Durée	Effectif				Coût en KDA
		C	M	E	T	
Master Professionnel en Informatique	24 mois	01	-	-	01	564
Officier mécanicien 2 ^{ème} classe	09 Mois	10	-	-	10	2 500
Officier de port	03 ans	05	-	-	05	1 500
Surveillant de port	45 Jrs	-	-	06	06	540
Capacitaire à la navigation côtière	04 Mois	-	-	05	05	920
Total		16	-	11	27	6 024

- Formations qualifiantes :

Thème	Durée	Effectif				Coût en KDA
		C	M	E	T	
La communication événementielle	03 Jrs	02	-	-	02	480
Les techniques de la manutention portuaire et la prévention des risques et sécurité	04 Jrs	-	-	40	40	960
Les techniques et outils de gestion des achats, stocks, approvisionnement et inventaires	06 jrs	02	01	02	05	360
La mise à niveau des mécaniciens engins	05 jrs	-	-	09	09	600
Optimiser la maintenance et l'entretien des équipements	04jrs	04	06	-	10	480
Méthode de diagnostic des pannes	05 jrs	04	06	09	19	600
les fondamentaux de la maintenance préventive	05 jrs	04	06	-	10	480
La réduction des coûts de la maintenance	03 jrs	03	-	-	03	180
Le travail collaboratif et la conduite d'une équipe	03 Jrs	03	-	01	04	180
Management de projets	05 Jrs	02	-	-	02	300
Les techniques de contrôle de l'outillage de manutention	02 Jrs	-	-	12	12	240
Actions de mise à niveau professionnelle	03 Jrs	23	-	-	23	5 520
Total		47	19	73	139	10 380

Annexes

- Formations réglementaires :

Thème	Durée	Effectif				Coût en KDA
		C	M	E	T	
Habilitation électrique	05 jrs	08	-	09	17	600
Brevet professionnel de transport de marchandises	12 jrs	-	-	54	54	2430
Brevet professionnel de transport de marchandises dangereuses	09 jrs	-	-	10	10	200
Sûreté, santé et amélioration des conditions de travail dans les ports	03 jrs	02	-	-	02	480
Mise à niveau des formations maritimes STCW	Selon l'action	56	16	44	116	5796
Total		66	16	117	199	9 506

1. Comptes de résultat prévisionnel :

En Milliers de Dinars	
Libellé	Montant
Chiffre d'affaires	6 671 200
Variation stocks produits et en cours	
Production immobilisée	
Subventions d'exploitation	
I. PRODUCTION DE L'EXERCICE	6 671 200
Achats consommés	461 950
Services extérieurs et autres consommations	748 071
II. CONSOMMATION DE L'EXERCICE	1 210 021
III. VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION	5 461 179
Charges de personnel	3 449 397
Impôts, taxes et versements assimilés	172 729
IV. EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION	1 839 053
Autres produits opérationnels	86 500
Autres charges opérationnelles	5 050
Dotations aux amortissements	900 000
Reprise sur pertes de valeurs et provisions	1 000
V. RESULTAT OPERATIONNEL	1 021 503
Produits financiers	282 691
Charges financières	247 241
VI. RESULTAT FINANCIER	35 450
VII. RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS	1 056 953

2. Plan départs à la retraite :

- Détail des prévisions des départs en retraite :

Type de départ à la retraite	Postes de travail concernés	Direction	Effectif
Normale	Docker Professionnel	D.M.A	01
	Officier Radio	D.C	01
Total			02

3. Plan de recrutement :

- Plan de recrutement externe :

Structure	Poste de Travail	Besoin	Objectifs
D.G	Chargé d'études Communication Marketing	01	Mise à jour de l'organigramme
D.G.A.F	Chargé d'études Gestion des Contrats	01	Mise à jour de l'organigramme
D.D.D	Chargé d'études Suivi de l'exécution des Marchés	01	Déficit en effectif
	Chargé d'études Réglementation	01	
	Tarificateur	01	
D.L	Mécanicien	04	Déficit en effectif Mise à jour de l'organigramme
	Technicien Supérieur Automates	02	
	Techniciens Supérieurs Electromécanique	02	
	Graisseeur Engins	01	
D.G.M	Animateur	02	Postes saisonniers Postes saisonniers
	Hôtesse d'accueil	10	
	Agent de Maintenance « Equipements Sensibles »	03	Mise en place de l'organisation
	Technicien Supérieur en maintenance industrielle	01	
	Technicien Supérieur en Froid et Climatisation	01	
	Ingénieur en Electrotechnique Electromécanicien	01	
D.Z.L.E	Chargé d'études Chargé des Opérations au Port	01	Mise à jour de l'organigramme

4. Plan de formation :

- Formations Diplômantes :

Thème	Durée	Coût en KDA
Master Logistique Portuaire	24 mois	3 000
Master Audit interne et contrôle de gestion	24 Mois	1 000
Master en Ressources Humaines	24 Mois	1 000
Master en Finances et Comptabilité	24 Mois	1 000
Master code des marchés public / commerce international	24 Mois	1 000
Officier de port	03 ans	1 500
Surveillant de port	45 Jrs	540
Total		9 040

- Formations qualifiantes :

Thème	Durée	Coût en KDA
E-Marketing	05 Jrs	250
Le publipostage	05 Jrs	250
Sensibilisation des conducteurs d'engins pour une meilleure manipulation des marchandises	03 jrs	600
Programmation d'un automate SIEMENS « S300 »	05 jrs	500
Programmation d'un automate SCHNEIDER	05jrs	500
Programmation et diagnostic sur les variateurs de vitesse SCHNEIDER	05 jrs	500
Diagnostic sur les pannes électrique, hydrauliques et mécaniques sur les grues, les grues camions (Grove, LIEBHERR) les chariots élévateurs gros tonnage (KALMAR, TEREX, KONECRENS, LIND)	05 jrs	500
AQUAMASTER	05 jrs	500
Actions de mise à niveau professionnelle	03 Jrs	4 200
Total		7 800

- Formations réglementaires :

Thème	Durée	Coût en KDA
Les risques professionnels	03 jrs	175
Délégué de l'environnement	03 jrs	135
Brevet professionnel de transport de marchandises	12 jrs	1 000
Brevet professionnel de transport de marchandises dangereuses	09 jrs	240
Disposition réglementaires régissant la sureté interne des établissements portuaires	03 jrs	135
Sureté et sécurité maritime et portuaire	03 jrs	135
Mise � niveau des formations maritimes STCW	Selon l'action	5 796
Total		7 346

Résumé

Le contrôle budgétaire et la performance dans l'entreprise est une technique de gestion qui sert à analyser la structure financière de l'entreprise en matière de solvabilité, rentabilité et liquidité pour aider les dirigeants à une prise de décision efficace afin d'assurer la survie et la pérennité de la firme qui évolue dans un environnement complexe c'est-à-dire changeant.

En effet, au cours de notre mémoire, on s'est basé sur une étude théorique de le contrôle budgétaire de la rentabilité de l'entreprise pour montrer les effets de la gestion financière sur la rentabilité .nous avons essayé de montrer comment l'entreprise pourra faire de du contrôle budgétaire l'aide de deux techniques pour diagnostiquer sa situation actuelle ou future l'une est l'analyse statique où l'entreprise se fonde sur le passé et l'exercice précédent ,l'autre est l'analyse dynamique qui se fait sur plusieurs exercices qui permet d'apporter des éléments de réponses sur la viabilité future de l'entreprise.

Mots clés : contrôle budgétaire, rentabilité, solvabilité, ratios, bilan, analyse de l'activité.