



**Université Abderrahmane Mira De Bejaia**

**Faculté des Sciences Economiques, Commerciales et des Sciences de**

**Gestion**

**Département des Sciences de Gestion**

***Mémoire de fin de cycle***

**En vue de l'obtention du diplôme de Master en Sciences de Gestion**

**Spécialité : Finance et comptabilité**

**Option : Comptabilité, contrôle et Audit**

***Thème***

***La contribution de la gestion budgétaire à la performance  
de l'entreprise***

***Cas :***

***L'entreprise Portuaire de Bejaia (EPB)***

**Réalisé par :**

M<sup>lle</sup> Guirour soraya

M<sup>lle</sup> Hamache sabrina

**Encadré par :**

M<sup>me</sup> Kirouane N

**Année universitaire  
2020/2021**

# *Remerciements*

*Nous tenons d'abord à remercier Dieu le tout puissant de nous avoir donné le courage et la patience pour réaliser cet humble travail.*

*Nos vifs remerciements s'adressent également à notre promotrice **Madame KIROUANE. N**, de nous avoir fait l'honneur d'assurer l'encadrement de notre travail, pour son soutien, sa disponibilité et sa patience.*

*Nous remercions aussi l'entreprise portuaire de Bejaia pour son accueil, en particulier Mr MADI Abdel Hakim pour ses aides, ses conseils tout au long de notre période de stage.*

*Et tous ceux qui ont contribués de près ou de loin à la réalisation de ce travail.*

# *Dédicaces*

*En toute modestie et en toute reconnaissance, que je dédie tous mes efforts traduits dans ce mémoire comme témoignage d'affection et d'admiration,*

*A Ma chère maman,*

*"Tu m'as donné la vie, la tendresse et le courage pour réussir, tout ce que je peux t'offrir ne pourra exprimer l'amour et la reconnaissance que je te porte.*

*En témoignage, je t'offre ce modeste travail pour te remercier pour tes sacrifices et pour l'affection dont tu m'as toujours entourée."*

*A Mon cher père,*

*"L'épaule solide, l'œil attentif compréhensif et la personne la plus digne de mon estime et de mon respect.*

*Aucune dédicace ne saurait exprimer mes sentiments et mon amour, que dieu te préserve et te procure santé et longue vie."*

*A Ma sœur Meriem et à mon frère Adél,*

*Pour leurs encouragements permanents, et leur soutien moral.*

*A la mémoire de **ma grand-mère Zohra,***

*A toute ma famille, mes amis, et à mon binôme **Sabrina.***

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

*Merci d'être toujours là pour moi.*

**Soraya**

# *Dédicaces*

*En toute modestie et en toute reconnaissance, que je dédie tous mes efforts traduits dans ce mémoire comme témoignage d'affection et d'admiration,*

## *A Ma mère,*

*"Tu m'as donné la vie, la tendresse et le courage pour réussir, tout ce que je peux t'offrir ne pourra exprimer l'amour et la reconnaissance que je te porte.*

*En témoignage, je t'offre ce modeste travail pour te remercier pour tes sacrifices et pour l'affection dont tu m'as toujours entourée."*

## *A Mon père,*

*"L'épaule solide, l'œil attentif compréhensif et la personne la plus digne de mon estime et de mon respect.*

*Aucune dédicace ne saurait exprimer mes sentiments, que dieu te préserve et te procure santé et longue vie."*

## *A Mes chères sœurs,*

*Pour leurs encouragements permanents, et leur soutien moral.*

## *A Mes chers frères,*

*Pour leurs appuis et leurs encouragements.*

## *A Mon petit neveu ANES,*

*Avoir un neveu est le plus beau cadeau qu'une sœur ou frère puisse vous faire, tu as apporté beaucoup de bonheur et de joie à notre famille.*

*A tout le reste de ma famille, mes amis, à mon binôme **Soraya** et à tous ce qui ont contribué de près ou de loin,*

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

*Merci d'être toujours là pour moi.*

**Sabrina**

# Sommaire

Liste des tableaux  
Liste des schémas  
Liste des graphes  
Liste des abréviations

|   |     |
|---|-----|
| Introduction générale.....  | 1   |
| Chapitre I : Aspects et fondements théorique sur le contrôle de gestion           |     |
| Introduction .....  | 4   |
| Section 01 : Notions de base sur le contrôle de gestion .....                     | 4   |
| Section 02 : Les différents outils du contrôle de gestion.....                    | 20  |
| Conclusion.....   | 29  |
| Chapitre II : La gestion budgétaire et l'analyse de la performance                |     |
| Introduction .....  | 30  |
| Section 01 : Généralités sur la gestion budgétaire.....                           | 30  |
| Section 02 : Analyse et évaluation de la performance.....                         | 52  |
| Conclusion.....   | 66  |
| Chapitre III : La contribution de la gestion budgétaire à la performance de l'EPB |     |
| Introduction .....  | 67  |
| Section 01 : présentation de l'organisme d'accueil.....                           | 67  |
| Section 02 : la gestion budgétaire au sein de l'EPB.....                          | 86  |
| Conclusion.....   | 103 |
| Conclusion générale .....   | 104 |
| Références bibliographiques   |     |
| Annexes   |     |
| Table des matières  |     |
| Résumé  |     |

## *Liste des tableaux*

| Numéro du tableau | Titre du tableau   | Page       |
|-------------------|--|------------|
| <b>01</b>         | Les différentes qualités du contrôleur de gestion  | <b>19</b>  |
| <b>02</b>         | La comparaison entre la comptabilité générale et la comptabilité analytique  | <b>22</b>  |
| <b>03</b>         | Trafic portuaire prévisionnel  | <b>78</b>  |
| <b>04</b>         | Chiffre d'affaires prévisionnel  | <b>79</b>  |
| <b>05</b>         | Autres produits opérationnels  | <b>80</b>  |
| <b>06</b>         | Produits financiers  | <b>81</b>  |
| <b>07</b>         | Charges des activités ordinaires par nature  | <b>81</b>  |
| <b>08</b>         | Achats par nature  | <b>82</b>  |
| <b>09</b>         | Le budget des investissements  | <b>83</b>  |
| <b>10</b>         | Le budget de trésorerie  | <b>83</b>  |
| <b>11</b>         | Les étapes du suivi budgétaire   | <b>84</b>  |
| <b>12</b>         | La détermination des estimateurs <i>a</i> et <i>b</i> pour le centre d'activité DD   | <b>87</b>  |
| <b>13</b>         | Représentation des calculs des tendances de l'année 2021 pour le centre d'activité DD  | <b>89</b>  |
| <b>14</b>         | Représentation des calculs des tendances des années 2018, 2019 et 2020 pour le centre d'activité DD                                  | <b>90</b>  |
| <b>15</b>         | La représentation des calculs des coefficients saisonniers pour les années 2018, 2019 et 2020 pour le centre d'activité DD           | <b>91</b>  |
| <b>16</b>         | La représentation des calculs des prévisions pour le centre d'activité "Domaine et Développement" pour l'année 2021                  | <b>92</b>  |
| <b>17</b>         | Comparaison entre les réalisations, nos prévisions et leurs prévisions pour le centre d'activité DD                                  | <b>93</b>  |
| <b>18</b>         | Le calcul des estimateurs <i>a</i> et <i>b</i> pour le centre d'activité capitainerie  | <b>94</b>  |
| <b>19</b>         | Représentation des calculs des tendances de l'année 2021 pour le centre d'activité capitainerie                                      | <b>96</b>  |
| <b>20</b>         | Représentation des calculs des tendances des années 2018, 2019 et 2020 pour le centre d'activité capitainerie                        | <b>97</b>  |
| <b>21</b>         | La représentation des calculs des coefficients saisonniers pour les années 2018, 2019 et 2020 pour le centre d'activité capitainerie | <b>98</b>  |
| <b>22</b>         | La représentation des calculs des prévisions pour le centre d'activité "Capitainerie" pour l'année 2021                              | <b>99</b>  |
| <b>23</b>         | Comparaison entre les réalisations, nos prévisions et leurs prévisions pour le centre d'activité capitainerie                        | <b>100</b> |
| <b>24</b>         | Ecart global sur CA des trois mois de l'année 2021 pour le centre d'activité DD  | <b>101</b> |
| <b>25</b>         | Ecart global sur CA des trois mois de l'année 2021 pour le centre d'activité capitainerie  | <b>102</b> |

## *Liste des schémas*

| <b>Numéro du schéma</b> | <b>Titre du schéma</b>  | <b>Page</b> |
|-------------------------|---|-------------|
| <b>01</b>               | Le triangle du contrôle de gestion                                      | <b>08</b>   |
| <b>02</b>               | Rattachement à la direction générale                                    | <b>11</b>   |
| <b>03</b>               | Rattachement à la direction financière                                  | <b>12</b>   |
| <b>04</b>               | Le rattachement en réseau   | <b>12</b>   |
| <b>05</b>               | Les différents niveaux de contrôle                                      | <b>13</b>   |
| <b>06</b>               | Le contrôle de gestion en quatre étapes : un processus d'apprentissage. | <b>15</b>   |
| <b>07</b>               | Le rôle du contrôleur de gestion  | <b>17</b>   |
| <b>08</b>               | Système de calcul des coûts   | <b>24</b>   |
| <b>09</b>               | La démarche de la gestion budgétaire                                    | <b>31</b>   |
| <b>10</b>               | Logique d'évaluation de la performance                                  | <b>55</b>   |
| <b>11</b>               | La décomposition de l'écart sur coût                                    | <b>62</b>   |
| <b>12</b>               | La décomposition de l'écart sur coût indirect                           | <b>64</b>   |
| <b>13</b>               | Localisation géographique de l'EPB                                      | <b>71</b>   |
| <b>14</b>               | Organigramme de la direction des finances et comptabilité               | <b>74</b>   |
| <b>15</b>               | Organigramme de l'EPB   | <b>76</b>   |

## *Liste des graphes*

| <b>Numéro du graphe</b> | <b>Titre du graphe</b>   | <b>Page</b> |
|-------------------------|--|-------------|
| <b>01</b>               | La répartition du chiffre d'affaires prévisionnel pour l'exercice 2020   | <b>80</b>   |
| <b>02</b>               | Représentation graphique des réalisations, de nos prévisions et de leurs prévisions pour le premier trimestre de l'année 2021 pour le centre d'activité DD           | <b>93</b>   |
| <b>03</b>               | Représentation graphique des réalisations, de nos prévisions et de leurs prévisions pour le premier trimestre de l'année 2021 pour le centre d'activité capitainerie | <b>100</b>  |

## *Liste des abréviations*

| <b>Abréviation</b> | <b>Signification</b>                              |
|--------------------|---|
| <b>ABC</b>         | Activity based costing                            |
| <b>CA</b>          | Chiffre d'affaires                                |
| <b>CAN</b>         | Chiffre d'affaires net                            |
| <b>CB</b>          | Contrôle budgétaire                               |
| <b>CDG</b>         | Contrôle de gestion                               |
| <b>CSNR</b>        | Coefficient saisonnier non rectifié               |
| <b>CUP</b>         | Coût unitaire prévu                               |
| <b>DD</b>          | Domaine et développement                          |
| <b>EPB</b>         | Entreprise portuaire de Bejaia                    |
| <b>GB</b>          | Contrôle budgétaire                               |
| <b>IRFF</b>        | Méthode d'imputation rationnelle des frais fixes  |
| <b>MCS</b>         | Méthode des coûts standards                       |
| <b>MCV</b>         | Méthode des coûts variables                       |
| <b>MP</b>          | Marge prévue                                      |
| <b>MR</b>          | Marge réelle                                      |
| <b>MRP</b>         | Management resources planning                     |
| <b>MSH</b>         | Méthode des sections homogènes                    |
| <b>OECCA</b>       | Ordre des experts comptables et comptables agréés |
| <b>PBC</b>         | Planification des besoins en composants           |
| <b>PP</b>          | Prix prévu  |
| <b>PR</b>          | Prix réel   |
| <b>QM</b>          | Quantité moyenne                                  |
| <b>QP</b>          | Quantité prévue                                   |
| <b>QR</b>          | Quantité réelle                                   |
| <b>SA</b>          | Stock actif                                       |
| <b>SCC</b>         | Système des coûts complets                        |
| <b>SCM</b>         | Système des coûts marginaux                       |
| <b>SCP</b>         | Système des coûts partiels                        |
| <b>SR</b>          | Stock de réapprovisionnement                      |
| <b>SS</b>          | Stock de sécurité                                 |
| <b>TCSNR</b>       | Total des coefficients saisonniers non rectifiés  |

*Introduction*  
*générale*

### Introduction générale

Aujourd'hui, les entreprises sont confrontées à de nombreux défis tels que la concurrence intensive, la mondialisation des marchés, les turbulences de l'environnement économique... auxquels leur performance est très sensible et elles se trouvent soumises à d'autres contraintes à savoir celle de la rentabilité et de la gestion pérenne des ressources. Ce qui oblige les entreprises publiques et privées à adopter des stratégies appropriées, se doter d'un système de gestion adéquat et d'une bonne gestion prévisionnelle qui permettra d'accroître leurs niveaux de performance afin de garantir leur survie et leur développement. Il paraît évident que, dans les années à venir réussiront uniquement les entreprises qui seront plus aptes à tirer profit des opportunités et à réduire les menaces auxquelles elles seront confrontées.

En effet, la survie de telles entreprises passe nécessairement par l'amélioration de leur performance et cela à travers la mise en place d'un système de contrôle de gestion qui peut être perçu comme une amélioration des performances économiques de l'entreprise. Donc l'entreprise est dans l'obligation de mettre en œuvre un suivi pour les différentes fonctions pour faire face aux différentes mutations dans le but d'atteindre des objectifs stratégiques.

Ce dernier est souvent défini « comme une démarche destinée à maîtriser le cheminement d'une organisation vers ses objectifs »<sup>1</sup>. Selon **M. NOËLLE**, la préoccupation première de la fonction de contrôle de gestion n'est pas d'atteindre des objectifs mais de renseigner en permanence les dirigeants sur le cheminement vers ces objectifs et sur les éventuels écarts par rapport à ceux-ci. La fonction de contrôle de gestion doit exister dans toute organisation, que cette dernière dispose ou non de contrôleurs de gestion en son sein.

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 se définit comme un outil qui répond aux besoins de pilotage rapide, permanent sur un ensemble de variables tant financières, quantitatives que qualitatives.

Ajoutons à cela, la gestion budgétaire qui devienne une stratégie indissociable de l'avenir de l'entreprise et une composante essentielle du contrôle de gestion conçue afin d'intervenir dans des différents niveaux en vue d'atteindre l'efficacité et l'efficience. Son

---

<sup>1</sup> Noëlle M Désiré- Luciani & al, « Le grand livre du contrôle de gestion », édition-eyrolles,2013, P.02.

efficacité réside lorsque les objectifs tracés sont atteints et l'efficacité, lorsque les quantités obtenues sont maximisées à partir d'une quantité de moyens.

Ainsi, disposer d'un ensemble d'outils de contrôle budgétaire fiables et performants s'avère être nécessaire pour une gouvernance budgétaire renforcée. Dans cette optique la gestion budgétaire constitue un facteur d'amélioration de la performance de l'entreprise qui permet d'apporter des éléments d'informations décisives aux dirigeants quant à l'atteinte des objectifs fixés pour initier des mesures correctives nécessaires.

Considérer comme une nécessité absolue, la gestion budgétaire permet à la fois d'atteindre les objectifs de l'entreprise et de ne pas se laisser surprendre par des dérives éventuelles. Mais alors qu'il y'a seulement quelques années, les prévisions à un an peuvent se faire facilement et sans trop se tromper. Aujourd'hui l'accélération des événements et des techniques oblige à développer et à maîtriser de mieux en mieux les outils de prévision. Il ne s'agit pas d'une suite de tableaux à double entrée qui s'emboîtent mais d'une multitude d'hypothèses qu'il faut envisager et chiffrer, l'évolution de l'informatique permet de faire face sans trop de dommage à ces nouvelles exigences et permet à la gestion budgétaire d'être une aide au pilotage en milieu perturbé et incertain.

Suite à toute ces considérations, il y'a donc bien de consacrer une attention particulière à la gestion budgétaire, car elle occupe une place primordiale dans la vie d'une entreprise. Ce qui induit à poser la question centrale suivante :

✓ **La gestion budgétaire contribue-t-elle à l'amélioration de la performance de l'entreprise, notamment l'entreprise portuaire de Bejaia « EPB » ?**

A partir de cette problématique, dérivent plusieurs interrogations qui sont les suivantes :

- En quoi consiste la gestion budgétaire et quelles sont ses démarches ?
- Quel rôle occupe la gestion budgétaire au sein d'une entreprise ?
- Comment peut-on évaluer le degré de performance de l'entreprise ?

Dans le cadre de notre étude et afin de répondre aux questions précédentes, nous avons formulé des hypothèses permettant de préciser les axes d'investigation retenus dans cette étude :

**Hypothèse 1 :** la gestion budgétaire permet de déterminer les orientations économiques à court terme, elle permet donc une amélioration des performances et d'éviter les aléas du futur de l'entreprise.

**Hypothèse 2 :** la gestion budgétaire joue un rôle important qui vise à établir des prévisions chiffrées, à constater les écarts entre celle-ci et les résultats effectivement obtenus et à décider des moyens à mettre en œuvre pour atteindre les objectifs fixés, pour une période déterminée.

Pour atteindre notre objectif, nous avons intérêt à répondre à notre problématique, nous adoptons une méthodologie hypothético-déductive en deux axes. En premier lieu, l'axe théorique dans lequel nous avons procédé à une recherche bibliographique et documentaire qui nous a permis de réunir un certain nombre de référence en lien directe avec notre thème de recherche. Et en deuxième lieu l'axe pratique par lequel nous concrétisons nos acquis théoriques par un stage pratique d'une durée d'un mois qui nous a permis d'affirmer ou d'infirmer les hypothèses du départ au niveau de l'entreprise portuaire de Bejaia « EPB ».

Pour éclairer et mener à bien notre étude, nous avons scindé notre plan de travail en trois chapitres (03). Le premier chapitre intitulé « les différents aspects et fondements théoriques sur le contrôle de gestion » qui porte un aperçu général des concepts théoriques sur le contrôle de gestion. Le second chapitre est subdivisé en deux sections qui traitent respectivement une présentation générale de la gestion budgétaire, et l'analyse et évaluation de la performance, et enfin le dernier chapitre qui est consacré pour l'application de la gestion budgétaire au sein de l'entreprise portuaire de Bejaia « EPB » dans lequel nous essayerons d'appliquer les développements théoriques précédents.

# *Chapitre I:*

*Aspects et fondements théoriques  
sur le contrôle de gestion*

## **Introduction**

Le contrôle de gestion connaît, depuis quelques années, des mutations importantes qui lui ont permis de s'enrichir et de devenir une fonction stratégique. Il s'intéresse ainsi davantage aux systèmes d'information, à la création de valeur, l'amélioration continue et contribue à maîtriser la turbulence de l'environnement de l'entreprise.

Pour être réactive, et voir évoluer son entreprise, le manager, doit se référer à un certain nombre d'indicateurs pertinents permettant d'établir un diagnostic de l'état de santé de l'entreprise. Pour assurer toutes ses missions, et contribuer à ce diagnostic, le contrôle de gestion déploie différents outils de gestion.

## **Section 01 : Notions de base sur le contrôle de gestion**

Le contrôle de gestion est un processus primordial qui participe au suivi de l'organisation. Il doit répondre aux besoins des dirigeants pour maîtriser la gestion de l'entreprise et mieux évaluer ses performances.

Cette section introduira le contrôle de gestion en offrant une vision d'ensemble de ses concepts, ses objectifs, ses différentes formes, et enfin le processus du contrôle de gestion au sein de l'entreprise.

### **1. Historique du contrôle de gestion**

C'est entre les deux guerres aux Etats-Unis qu'on peut situer la naissance de la fonction du contrôle de gestion, qui reste tout de même une discipline récente par rapport à d'autres fonctions au sein de l'entreprise.

En effet, la création de « contrôleurs Institute of America » institut des contrôleurs de gestion aux Etats unis en 1931 est la date officielle de l'apparition du contrôle de gestion, depuis ce temps il s'est développé dans ce pays après la deuxième guerre mondiale de même que ce développement a entraîné son apparition en Europe ou il est entrain de prendre une grande place dans les entreprises.

La jeunesse du contrôle de gestion fait de lui un concept en constante évolution, qui trouve son origine dans la comptabilité.

Au début la fonction du contrôleur était celle d'un expert-comptable à l'intérieur des entreprises aux Etats-Unis, mais après 15 à 20 années d'exercices, y a eu un prolongement de

la fonction du contrôle de gestion au-delà du rôle comptable dans un ouvrage publié en 1947, **DAVID. R. ANDERSON**, définissait la fonction du contrôleur de gestion comme suit, « la fonction comprend l'enregistrement et l'utilisation de tous les faits pertinents concernant une entreprise afin de :

- Protéger les activités de l'entreprise ;
- Se conformer aux exigences légales de conservation des enregistrements et de publication des rapports financiers ;
- Communiquer à la direction les informations qui l'aideront dans la planification et le contrôle des opérations »<sup>2</sup>.

En 1949, l'institut des contrôleurs de gestion des états unis publia sa « conception du contrôle de gestion moderne » on y trouve sept fonctions, nous remarquons ici une évolution de la fonction du contrôle de gestion, tout en s'éloignant de la fonction comptable traditionnelle cela s'illustre bien dans l'addition révisée de **DAVID. R. ANDERSON** en 1961 qui indique que le contrôle de gestion doit entre autre garder efficiente et économique chaque partie de la structure compliqué et grandissante de l'organisation, mettre en évidence clairement la segmentation de l'entreprise dans ses différentes activités dans le but d'une planification intelligente de la gestion.

En ce qui concerne l'Europe, l'idée existait déjà mais peu ou mal utilisée, la crise de 1929 enclenchera un protectionnisme défensif, lequel sera consacré par la 2<sup>ème</sup> guerre mondiale, la reconstitution après 1945 sans perpétuer, cette situation n'apportera pas le renversement favorable à l'implication du contrôle de gestion, ils produisent à n'importe quel prix et pour une demande excédentaire.

Cet état de chose va se modifier à partir de 1950 sous l'effet de plusieurs facteurs dont les plus importants :

- Le retour d'une certaine abondance, laquelle donne au marché sa fonction de sélection ;
- Le marché commun réalise l'intégration des économies européennes ;
- Le redéploiement du commerce international.

Face à ces situations plus compétitives par l'expérience américaine, l'entreprise européenne adopte le contrôle de gestion de façon plus ou moins systématique.

---

<sup>2</sup> David R, & al, « statistiques pour l'économie et la gestion », 3<sup>ème</sup> édition, 1947, P.17.

Après ce bref aperçu historique sur les conditions logiques de la récente croissance du contrôle de gestion, nous pouvons dire que ce dernier est le résultat d'un contexte socio-économique.

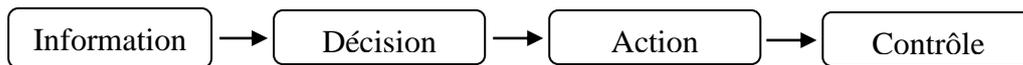
## **2. Définition du contrôle de gestion**

Dans le concept du contrôle de gestion nous distinguerons les deux termes « contrôle » et « gestion ».

### **2.1. Définition de la notion de "contrôle"**

**Contrôler** une situation signifie « être capable de la maîtriser et de la diriger vers le sens voulu »<sup>3</sup>. Tout contrôle vise à mesurer les résultats d'une action et à comparer ces résultats avec les objectifs fixés à priori pour savoir s'il y'a concordance ou divergence.

Pour une entreprise, le contrôle est d'abord compris et analysé comme le respect d'une norme ; c'est un contrôle de régularité. Il participe alors au « processus de la gestion ».



### **2.2. Définition de la notion de "gestion "**

**La gestion** : gérer c'est utiliser de façon optimale les ressources rares mises à la disposition d'un responsable, d'un gestionnaire, dans le but d'atteindre les objectifs définis à l'avance.

Le contrôle de gestion se situe alors entre ces deux actes fondamentaux<sup>4</sup>.

### **2.3. La notion du "contrôle de gestion "**

Il existe plusieurs définitions du contrôle de gestion selon les auteurs, chacune développe un aspect particulier de cette discipline en constante évolution, nous pouvons retenir celle de :

**R. ANTHONY**, (1965), « le contrôle de gestion est le processus par lequel les dirigeants s'assurent que les ressources sont obtenues et utilisées avec efficacité (par rapport

---

<sup>3</sup> Alazard C, Sépari S, « Contrôle de gestion, manuel et application », 5<sup>ème</sup> édition, Dunod, Paris, 2001, P.15.

<sup>4</sup>Toudjine A, « La pratique du contrôle de gestion ABC/ABM », 2<sup>ème</sup> édition, OPU, Alger, 2012, P.19.

aux objectifs) et efficacité (par rapport aux moyens employés) pour réaliser les objectifs de l'organisation »<sup>5</sup>.

Et de **J. GUERNY** et **J. GUIRIERC**, le contrôle de gestion est défini comme étant « un ensemble de techniques et procédures visant à combiner au mieux l'utilisation des moyens humains, matériels et financiers pour atteindre des objectifs, le plus souvent annuels, dans le cadre des stratégies choisies »<sup>6</sup>.

Et enfin **M. GERVAIS** ( 1997), selon lui le contrôle de gestion est « le processus par lequel **les dirigeants** s'assurent que les ressources sont obtenues et utilisées, avec **efficacité, efficacité et pertinence**, conformément aux objectifs de l'organisation, et que les actions en cours vont bien dans le sens de la stratégie définie »<sup>7</sup>.

Nous allons procéder à la définition des mots clés suivants :

- **Les dirigeants** : le contrôle de gestion revendique deux catégories de dirigeants aux rôles différents. Les dirigeants opérationnels incorporent leur jugement dans le système, adoptent des plans d'action permettant d'atteindre les objectifs et voient leur performance. Les dirigeants plus fonctionnels collectent, résumant et présentent l'information utile au processus.
- **Efficacité** : correspond à la meilleure gestion possible des moyens, des capacités en relation avec les résultats.
- **Efficacité** : consiste pour une organisation à obtenir des résultats dans le cadre des objectifs définis.
- **Pertinence** : est l'ensemble des moyens mis en œuvre par rapports aux résultats.

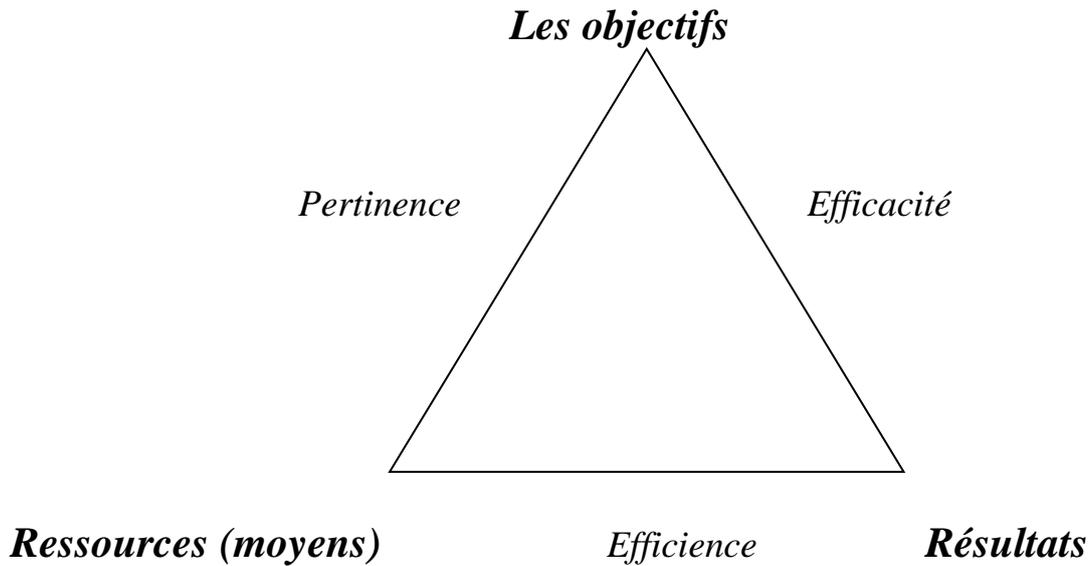
---

<sup>5</sup> Anthony R, cité in : Le Duff R, cliquet G, Valhen C-A, « Encyclopédie de gestion et de management », Dalloz, Paris, 1999. P.194.

<sup>6</sup> Guirienc J-C, Guerny J, « contrôle de gestion et choix stratégique », 6<sup>ème</sup> édition, Paris, 1998, P.197.

<sup>7</sup> Gervais M, « Contrôle de gestion », 6<sup>ème</sup> édition, Economica, Paris, 1997, P.13.

Schéma n° 01 : Le triangle du contrôle de gestion



Source : Loning H, & al, « le contrôle de gestion : organisation, outils et pratique », 3<sup>ème</sup> édition, Dunod, Paris, 2008, P.06.

### 3. Les Objectifs et missions du contrôle de gestion

Il est possible de classer les objectifs du contrôle de gestion au sein de deux dimensions inséparable : la première est de nature technico- économique où le contrôle de gestion a pour objectifs d'aider à la décision et d'évaluer les performances. La deuxième est de portée managériale, où le contrôle de gestion a pour objectifs d'aligner la stratégie, de favoriser l'exercice des responsabilités, et d'orienter les comportements.

#### 3.1. Les objectifs du contrôle de gestion

##### 3.1.1. Les objectifs de dimension technico-économique

Le contrôle de gestion garantit aux managers une gestion économe, efficiente et efficace des ressources mobilisées. Il a pour objectifs de :

- **Aider à la décision** : le contrôle de gestion, en déployant ses outils et méthodes de gestion apporte son expertise dans la modélisation de problèmes complexes. Permet d'identifier des causes des dérives des coûts par rapport aux prévisions et ainsi, de prendre des décisions visant à corriger les dysfonctionnements.
- **Evaluer les performances** : le contrôle de gestion apporte son expertise dans la mesure des performances par des indicateurs chiffrés, comme dans le pilotage ou le management des performances.

- **Le pilotage**, du grec « Pêdon » - gouvernail- emprunte à la métaphore de la navigation pour traduire **la conduite d'un système**. Le contrôle de gestion permet ainsi aux managers de guider le système dont ils ont la responsabilité, ils disposent pour cela d'outils de suivi des performances (Exemple : le contrôle budgétaire). Le pilotage s'inscrit généralement dans une **logique de régulation** où il s'agit de comparer, régulièrement, les états observés du système à des objectifs, des normes ou des standards, et d'apporter des mesures correctrices en cas de dérives. Dans un environnement en constante évolution, il est extrêmement difficile de disposer de normes et de standards fiables, de sorte que le pilotage s'apparente davantage à un **processus d'apprentissage**, par lequel il s'agit, d'avancer « à tâtons », par essai-erreur, de tirer les leçons de l'expérience et de mémoriser les connaissances acquises<sup>8</sup>.

### 3.1.2. Les objectifs de dimension managériale et organisationnelle

Le contrôle de gestion présente un caractère plus immatériel. C'est une fonction considérée comme stratégique dans l'entreprise. Il a pour objectifs :

- **D'aligner la stratégie** : le contrôle de gestion permet de traduire les buts stratégiques de l'entreprise en objectifs stratégiques et opérationnels quantifiables sous la forme d'indicateurs de performance. Et de décliner ces objectifs à tous les niveaux décisionnels de responsabilité.
- **De favoriser l'exercice des responsabilités** : le contrôle de gestion décompose l'entreprise en centres de responsabilités. Il permet la délégation de la responsabilité et favorise son exercice en toute autonomie de décision, en mettant à la disposition des managers, responsables, tout un ensemble d'outils et d'objectifs.
- **D'orienter les comportements** : le contrôle de gestion garantit la cohésion organisationnelle et la coordination entre les unités de l'entreprise en orientant les comportements vers l'accomplissement des buts organisationnels.

Il faut souligner au final que ces objectifs sont complémentaires et se nourrissent l'un de l'autre pour former un tout cohérent.

---

<sup>8</sup> Bouquin H, « Comptabilité de gestion », ECONOMICA, 4eme édition, Paris, Août, 2006, P.06. disponible sur le site : <https://aminenasrallah.com/2019/12/10/controle-de-gestion-cours-pdf-enseignante-mme-s-benjelloun/>

### **3.2. Les missions du contrôle de gestion**

Nous trouvons trois missions fondamentales du contrôle de gestion selon **H. BOUQUIN**<sup>9</sup> :

- ✓ 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, résultats, sanction des écarts...etc.) ;
- ✓ Orienter les actions et comportements d'acteurs autonomes (délégation des responsabilités en matière de ressources et de résultat).

### **4. Le positionnement du contrôle de gestion au sein de l'entreprise**

La structure d'une organisation « est l'ensemble des moyens employés pour diviser le travail en tâches distinctes et pour assurer la coordination nécessaire entre ces tâches »<sup>10</sup>. Dans une vision plus large, une structure peut se définir comme « un ensemble de dispositifs permettant de répartir, coordonner, contrôler les activités, et orienter le comportement des hommes dans le cadre des objectifs de l'entreprise »<sup>11</sup>.

En effet, Le contrôle de gestion occupe une place primordiale dans la structure de l'entreprise, par sa fonction de recueillir, traiter, analyser, exploiter, expliquer, et transmettre les informations reçues à d'autre responsables. Elle dépend à la fois :

- De la taille de l'entreprise ;
- De son statut ;
- De ses moyens disponibles ;
- De son activité et son mode de fonctionnement ;
- Ainsi que de ses objectifs poursuivis par la direction générale.

Depuis la naissance de cette discipline, les économistes n'arrivent pas à lui attribuer une place idéale, ni un rattachement définitif. Cependant la place du contrôleur de gestion

---

<sup>9</sup> Bouquin H, « Le contrôle de gestion », 7<sup>ème</sup> édition, Paris, 2006, P.34.

<sup>10</sup> Mintzberg H, « structure et dynamique des organisations », édition d'Organisation, 1982, disponible sur : [d1n7iqsz6ob2ad.cloudfront.net](http://d1n7iqsz6ob2ad.cloudfront.net)

<sup>11</sup> Desreumaux A, « Structures d'entreprises », Vuibert, Paris, 1992, disponible sur : [d1n7iqsz6ob2ad.cloudfront.net](http://d1n7iqsz6ob2ad.cloudfront.net)

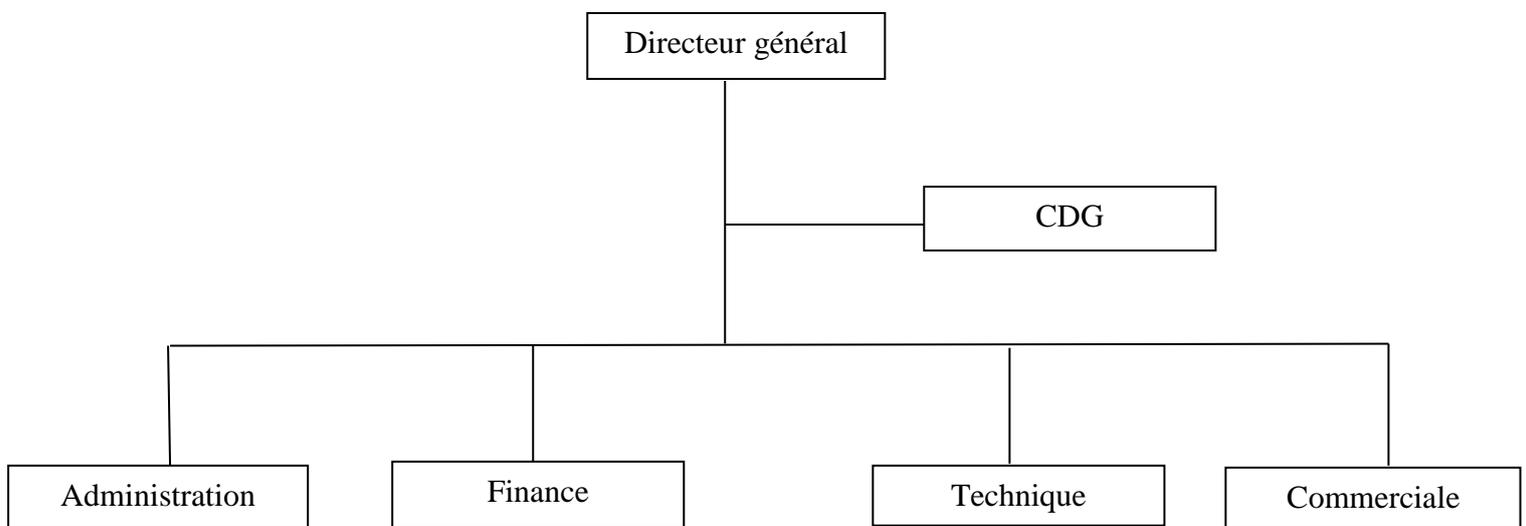
peut être rattachée à la direction générale en position d'état-major, ou au directeur financier, comme il peut être placé au même niveau que les autres responsables.

#### 4.1. Rattachement à la direction générale (position d'état-major)

Le contrôle de gestion occupe une place de "staff", ou d'état-major disposant non pas d'une autorité hiérarchique mais d'une autorité de spécialité.

Le contrôleur de gestion joue un rôle de support aux autres fonctions et peut remplir pleinement sa mission de pilote et d'animateur du système d'information.

**Schéma n°02** : Rattachement à la direction générale



**Source** : Bouin X, Simon F-X, « Les nouveaux visages du contrôle de gestion », 3<sup>ème</sup> édition Dunod, Paris, 2009, P 50.

#### 4.2. Rattachement à la direction financière

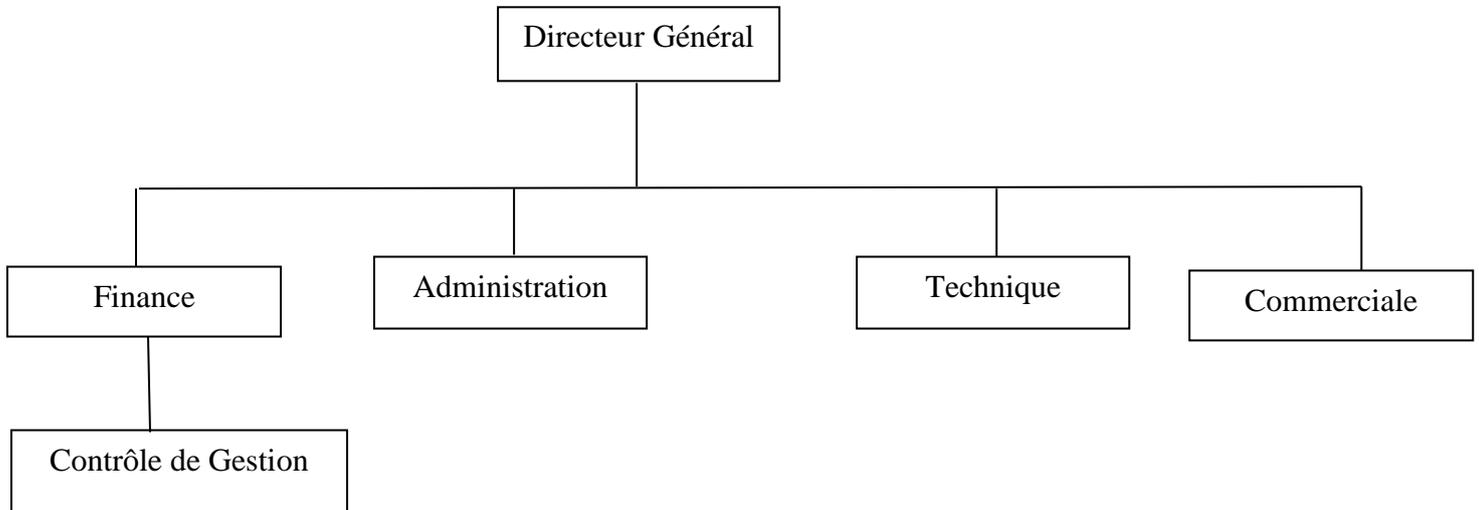
Dans cette situation le contrôleur de gestion est rattaché directement au directeur financier, cette position lui permet d'avoir une certaine indépendance au détriment de sa fonction et d'être plus proche des informations comptables et financières de l'entreprise.

Une telle position ne lui empêche pas de présenter des inconvénients suivants :

- ✓ Cette position limite l'implication du contrôle de gestion dans la discussion des orientations stratégiques de l'entreprise ;
- ✓ Le contrôleur de gestion porte l'étiquette « direction financière » qui peut rendre difficile la communication avec les directions opérationnelles ;

- ✓ Ce mode de rattachement n'est pas approprié, du fait qu'il ne permet pas au contrôleur de gestion d'avoir l'indépendance dans toutes ses activités.

Schéma n°03 : Rattachement à la direction financière

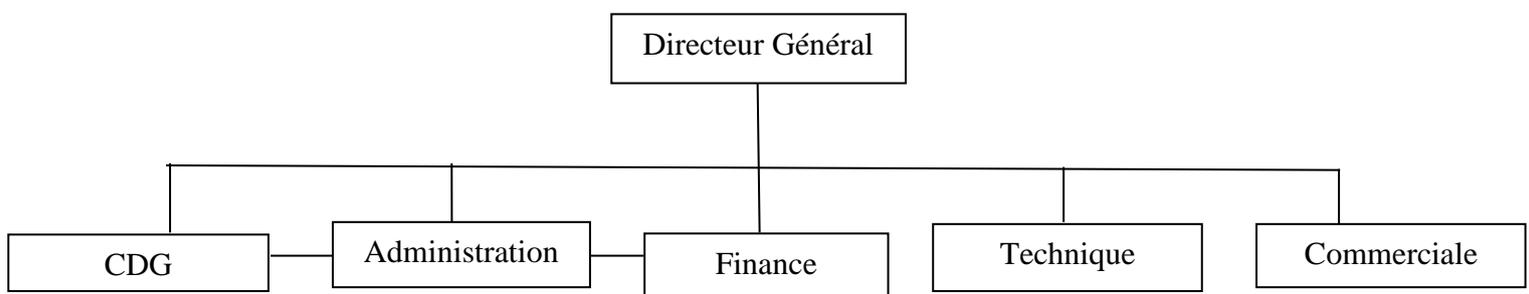


Source : Loning H ; « Contrôle de gestion : organisation, outils et pratique », 3<sup>ème</sup> édition Dunod, Paris, 2008, P. 287.

#### 4.3. Rattachement en rôleau (position fonctionnelle)

Certaines organisations ont placé la fonction du contrôle de gestion au même niveau que les autres principaux responsables de l'entreprise, ce qui entraîne une facilité de communication avec tous les services de l'organisation et harmonise leurs décisions afin d'aider la direction générale à prendre les bonnes décisions. Les schéma n °4 illustre ce principal rattachement :

Schéma n°04 : Le rattachement en rôleau



Source : Bouin X, Simon F-X, « Les nouveaux visages du contrôle de gestion », 3<sup>ème</sup> édition Dunod, Paris, 2009, P.51.

## 5. Les différents niveaux du contrôle de gestion

R. ANTHONY propose un célèbre découpage des processus organisationnels en trois niveaux qui sont les suivants<sup>12</sup> :

**5.1. Contrôle d'exécution (opérationnel) :** il est formé des processus et des systèmes conçus pour garantir aux responsables que les actions qui relèvent de leur autorité seront, sont et ont été mises en œuvre conformément aux finalités confiées, tout en dispensant ces responsables de piloter directement ces actions.

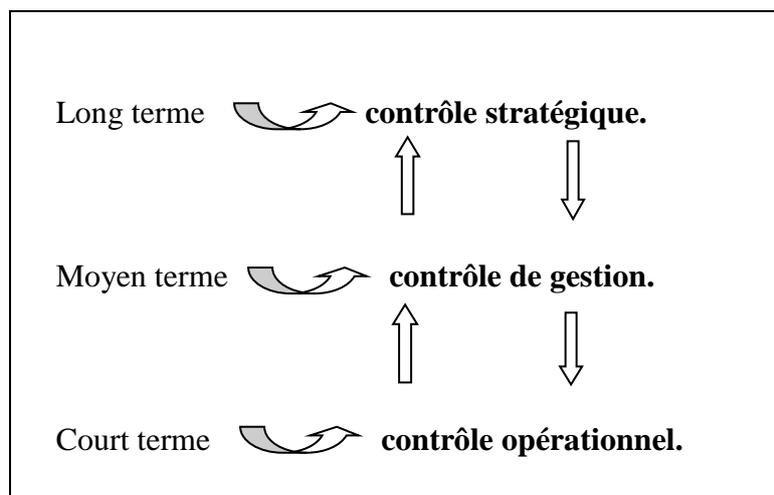
**5.2. Le contrôle de gestion :** est formé des processus et systèmes qui permettent aux dirigeants d'avoir l'assurance que les choix stratégiques seront, sont et ont été mise en œuvre, notamment grâce au contrôle d'exécution.

Le contrôle de gestion exerce une fonction de vigilance qui en fait le garant de la cohérence entre la stratégie et le quotidien. Il remplit donc un rôle particulièrement important pour garantir que les buts de l'entreprise sont correctement déclinés au sein de la structure.

**5.3. Le contrôle stratégique :** constitue aussi un ensemble des processus et systèmes qui permettent à la direction d'arrêter et d'ajuster les choix des missions, métiers, domaines d'activité et facteur clés de succès.

Le contrôle stratégique finalise sa fonction principale, il aide aussi à piloter les choix stratégiques et constitue une référence pour leur post-évaluation.

### Schéma n°05 : Les différents niveaux de contrôle



Source : Alazard C, Sépari S, « contrôle de gestion, manuel et application », Dunod, Paris, 2007, P.09.

<sup>12</sup>Bouquin H, « La maîtrise des budgets dans l'entreprise », 1<sup>ère</sup> édition, Paris, 1992, P.13/ 15.

## 6. Le processus du contrôle de gestion

Le contrôle de gestion peut se définir comme un processus permettant de faire le lien entre la stratégie et l'organisation qui se fait au niveau opérationnel. En général, le contrôle de gestion repose sur un certain nombre de sous processus qui correspond aux phases traditionnelles du management<sup>13</sup> :

**6.1. Phase de prévision :** cette phase est dépendante de la stratégie définie par l'organisation. La direction prévoit les moyens nécessaires pour atteindre les objectifs fixés par la stratégie dans la limite d'un horizon temporel. Les résultats attendus par la direction constituent un modèle de représentation des objectifs à court terme.

**6.2. Phase d'exécution :** cette phase se découle à l'échelon des entités de l'organisation. Les responsables des entités mettent en œuvre les moyens qui leurs sont alloués, ils disposent d'un système d'information qui mesure le résultat de leur action. Ce système de mesure doit être compris et accepté par les responsables d'entité. Il doit uniquement mesurer les actions qui leur ont été déléguées.

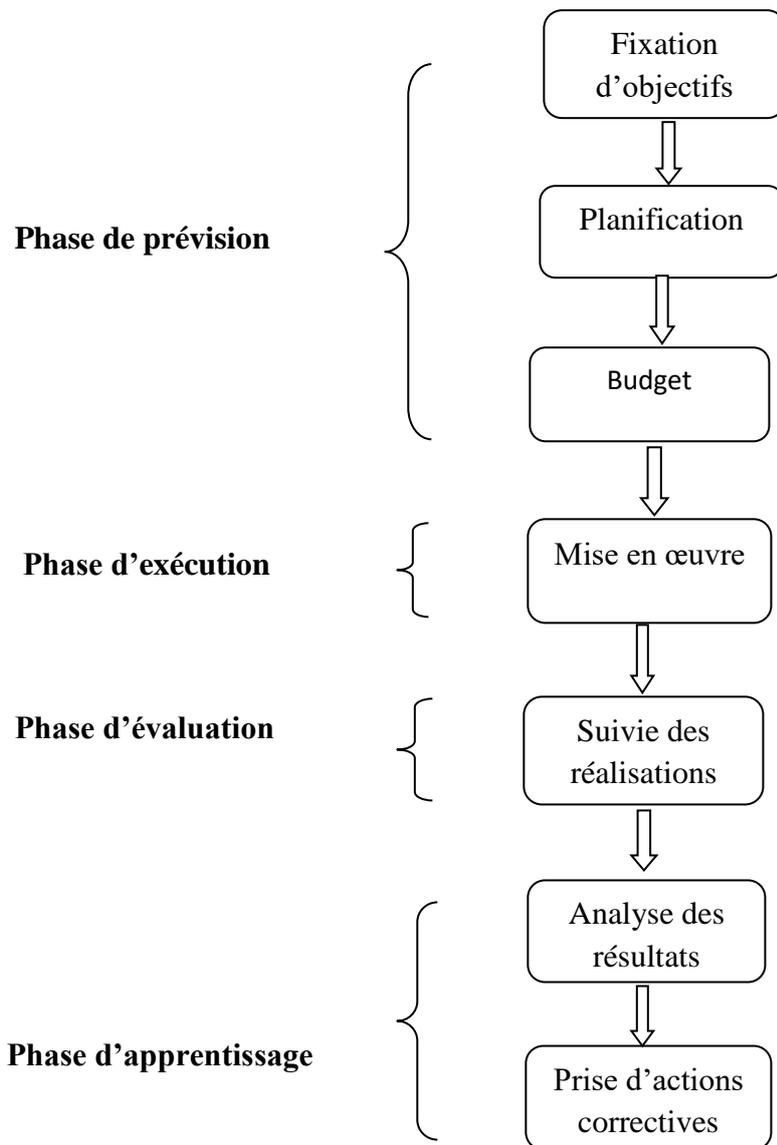
**6.3. Phase d'évaluation :** Cette phase consiste à confronter les résultats obtenus par les entités aux résultats souhaités par la direction afin d'évaluer leur performance. Cette étape de contrôle met en évidence les écarts et en détermine les causes. Elle doit conduire les responsables à prendre des mesures correctives. Le processus est plus réactif lorsque cette étape de contrôle est réalisée régulièrement au niveau des entités.

**6.4. Phase d'apprentissage :** cette phase permet grâce à l'analyse des écarts, de faire progresser l'ensemble du système de prévision par apprentissage. Des facteurs de compétitivité peuvent être découverts ainsi que l'éventuelle faiblesse. Une base de données est constituée pour être utilisée en vue des futures prévisions.

---

<sup>13</sup> Langlois L et ALI, « Contrôle de gestion », Edition Foucher, Paris, 2006, P.12 /18.

Schéma n°06 : Le contrôle de gestion en quatre étapes : un processus d'apprentissage.



Source : Loning H, & al, « le contrôle de gestion, organisation, outils et pratique », 3<sup>ème</sup> édition, Dunod, Paris, 2008, P.03.

## 7. Les différentes formes du contrôle de gestion

Plusieurs formes de contrôle sont apparues à savoir le contrôle organisationnel, le contrôle interne ainsi que l'audit interne.

### 7.1. Le contrôle organisationnel

Le pilotage de la performance ne se limite pas à la régularisation des actions et leurs résultats, il nécessite aussi de surveiller les processus décisionnels de l'organisation, c'est

pour cela que le gestionnaire procède à l'analyse de la fiabilité et la qualité du fonctionnement de celle-ci.

Le contrôle organisationnel cherche à améliorer les règles et procédures qui structurent les décisions et auxquelles les décideurs se réfèrent pour déterminer leurs comportements. Son domaine est très vaste et englobe les systèmes décisionnels et informationnels. Il ne se limite pas au seul contrôle technique. Donc le contrôle organisationnel doit assurer, en temps réel, le suivi et la qualité des processus décisionnels.

Trois types de méthodes sont utilisés par le contrôle organisationnel :

- La planification ;
- La fixation des règles et des procédures ;
- L'évaluation des résultats et de la performance.

### 7.2. Le contrôle interne

L'ordre des experts comptables et comptables agréés (OECCA) en donne la définition suivante : « c'est l'ensemble des sécurités contribuant à la maîtrise de l'entreprise. Il a pour but, d'un côté d'assurer la protection, la sauvegarde du patrimoine et la qualité de l'information, de l'autre, l'application des instructions de la direction et de favoriser l'amélioration des performances. Il se manifeste par l'organisation, les méthodes et les procédures de chacune des activités de l'entreprise pour maintenir la pérennité de celle-ci »<sup>14</sup>.

Le contrôle interne repose sur trois principes :

- Le contrôle interne est un processus, pas seulement un recueil de procédures qui nécessite l'implication des acteurs de l'organisation ;
- Le contrôle interne doit permettre une assurance raisonnable d'un management respectant les lois ;
- Le contrôle interne est adapté à la réalisation effective des objectifs.

### 7.3. L'audit interne

Selon l'institut français des auditeurs et contrôleurs internes : « l'audit interne est une activité autonome d'expertise, assistant le management pour le contrôle de l'ensemble de ses

---

<sup>14</sup>Alazard C, Sépari S, « Contrôle de gestion manuel et application », 2<sup>ème</sup> Edition, DUNOD, Paris, 2010, P.10.

activités. L'audit doit permettre un avis sur l'efficacité des moyens de contrôle à la disposition des dirigeants »<sup>15</sup>.

L'audit doit permettre de :

- Mesurer et améliorer la fiabilité des systèmes d'information comptable et financière existante ;
- Mettre en place des systèmes efficaces de contrôle de tous les domaines de l'entreprise.

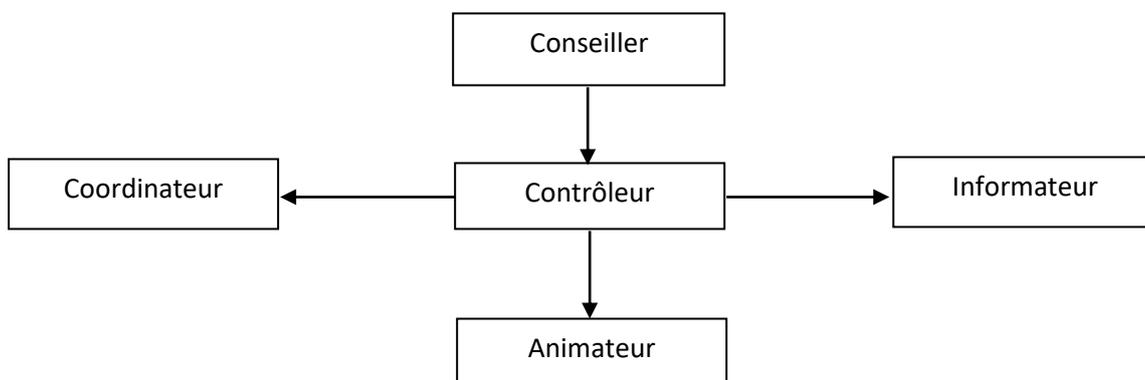
## 8. Le contrôleur de gestion

Le contrôleur de gestion fournit à sa direction le résultat de ses analyses économiques et financières, nécessaires au pilotage opérationnel et stratégique de l'entreprise ou de la division à laquelle il est rattaché. En cela, il accompagne le responsable opérationnel dans la gestion de l'activité et la prise de décision.

### 8.1. Le rôle du contrôleur de gestion

Le contrôleur de gestion à un double rôle : celui d'un contrôleur et d'analyste 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 décision.

**Schéma n°07** : Le rôle du contrôleur de gestion



**Source** : Alazard C, Sépari S, « contrôle de gestion, manuel et application », 2<sup>ème</sup> édition, Dunod, Paris, 2010, P.30.

<sup>15</sup> Alazard C, Sépari S, op. cit., 2010, P.10.

Par ailleurs, les principaux rôles attribués aux contrôleurs de gestion sont :

- Il joue le rôle de coordinateur : le contrôleur a pour mission de coordonner l'ensemble des programmes et des budgets afin de s'assurer de leurs cohérences ;
- Il joue le rôle d'animateur : dans ce cas, le contrôleur doit orienter et expliquer aux opérationnels à mettre en œuvre les objectifs et leurs enjeux pour l'entreprise.

### 8.2. Les missions du contrôleur de gestion

Le contrôleur de gestion, dont le rôle premier était de fournir certaines informations, a vu ses missions s'élargir auprès des acteurs et de toute l'organisation ; c'est pourquoi il est possible de synthétiser ses rôles actuels autour de trois axes<sup>16</sup> :

- **Information** : fournir des outils pertinents et les améliorer en permanence en fonction des besoins et du contexte.
- **Acteur** : communiquer, expliciter, conseiller les acteurs dans l'utilisation des outils de gestion.
- **Organisation** : aider et accompagner l'ensemble de l'organisation dans les changements à mettre en œuvre.

Ses qualités de communicateur et de pédagogue sont alors essentielles :

- Communiquer avec clarté ;
- Des informations fiables, pertinentes, utiles à tous les acteurs et à tous les niveaux de l'organisation ;
- Les évolutions nécessaires à mettre en œuvre ;
- Les outils de résolution de problème pour aider à améliorer le pilotage ;
- Pour faciliter le dialogue entre les acteurs ;

Expliciter avec rigueur :

- Les objectifs, les contraintes, le contexte de l'entreprise pour justifier les orientations choisies ;
- Les résultats et les écarts observés pour en analyser les causes et réfléchir à des solutions ;
- L'accompagnement des changements à mettre en place.

---

<sup>16</sup> Alazard C, Sépari S, op. cit., 2010, P.29.

Au total, le contrôleur de gestion n'est plus seulement fournisseur d'information mais aussi animateur de processus.

### 8.3. Ses compétences requises

Le contrôleur de gestion doit être polyvalent, il doit être en effet à la fois<sup>17</sup> :

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

**BOUIN** et **SIMON** dressent une batterie de qualités du contrôleur de gestion qui seront présentés dans le tableau ci-dessous :

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

| Qualités techniques  | Qualités humaines   |
|--|---|
| <ul style="list-style-type: none"><li>• Rigoureux, méthodique, organisé</li><li>• Fiable, claire</li><li>• Cohérent</li><li>• Capable de synthèse</li><li>• Faisant circuler l'information sélectionnée</li><li>• Maîtrisant les délais</li><li>• Connaissant les outils</li></ul> | <ul style="list-style-type: none"><li>• Morales : honnêteté, humilité</li><li>• Communicantes : dialogues, animation, formation, diplomatie, persuasion</li><li>• Mentales : ouverture, critique, créativité</li><li>• Collective : écoute, accompagnement, implication</li><li>• Sociales : gestion de conflit</li><li>• Entrepreneuriales : esprit d'entreprise</li></ul> |

Source : Alazard C, Sépari S, « contrôle de gestion, manuel et application », Dunod, Paris, 2010, P.30.

### 9. Les limites du contrôle de gestion

Il existe de multitudes de limites fondamentales au contrôle de gestion<sup>18</sup> :

- ✓ Tout n'est pas mesurable à coût raisonnables, une fois qu'un indicateur est choisi, il devient très vite un but en soi, cela limite la confiance qu'on peut accorder au système de contrôle de gestion ;

<sup>17</sup> Ibid.

<sup>18</sup> Durand X et Helluy A, « Les fondamentaux du contrôle de gestion », édition d'organisation, Paris, 2009, P.60.

- ✓ Les managers ne doivent pas se contenter sur ses indicateurs du contrôle de gestion, mais doivent aussi régulièrement constater sur place ce qui se passe dans les unités de l'entreprise et avec les clients, vu que les indicateurs ne détectent pas tous ;
- ✓ Notant que l'efficacité du contrôle de gestion dépend également de la compétence des dirigeants (direction générale, responsables, opérationnels, contrôleur de gestion) qui l'utilisent et le fonctionnement, la mise en place de contrôle de gestion est une question de savoir faire des membres de l'organisation.

### Section 02 : Les différents outils du contrôle de gestion

Pour réussir la démarche du suivi de la performance, les parties prenantes impliquées doivent se servir des techniques et des outils de contrôle de gestion. Ce dernier trouve son fondement dans le processus d'accompagnement de la relation entre objectifs, moyens et résultats. Pour passer d'un mode de fonctionnement axé sur le contrôle a priori à un contrôle d'accompagnement, cela nécessite de définir clairement les objectifs, les moyens ainsi que les outils de contrôle.

Il existe plusieurs types d'outils de gestion qui sont utiles à la mise en œuvre d'une démarche de pilotage, à savoir :

#### 1. La comptabilité générale

##### 1.1. Définition

La comptabilité générale encore appelée la comptabilité financière, est la première source d'information pour l'entreprise, puisqu'elle est une obligation légale et reflète la réalité de l'ensemble des activités de l'entreprise. Elle est à la fois une technique d'enregistrement, de stockage et de traitement de l'information et un système d'information normalisé et réglementé ayant pour objet d'offrir une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et des résultats de l'entreprise.

Aujourd'hui, la comptabilité peut être définie comme « un système d'information et plus précisément un système formel d'identification, de mesure, de classement, d'enregistrement des transactions des organisations destiné à fournir après traitement approprié des informations susceptibles de satisfaire les besoins présumés de multiples utilisateurs »<sup>19</sup>.

---

<sup>19</sup>Esnault B, Hoarau C, « Comptabilité financière », Paris, PUF, « quadrige », 2005, P.03.

## **1.2. Les objectifs de la comptabilité générale**

Les objectifs de la comptabilité générale sont multiples, nous citons les suivants :

- Déterminer la valeur du patrimoine de l'entreprise ;
- Indiquer en permanence les dettes et les créances de l'entreprise ;
- Dégager le résultat à la fin de l'exercice comptable ou de toute autre période ;
- L'établissement des états de synthèse ;
- Valoriser les inventaires (bilan).

## **1.3. Les insuffisances de la comptabilité générale**

Plusieurs lacunes entachent toutefois à la comptabilité générale telle que :

- La comptabilité générale ne s'intéresse qu'aux flux externes, elle conçoit l'entreprise comme un carrefour d'échange et ne rend pas compte du processus de transformation des inputs à l'intérieur de l'entreprise. Dans l'optique de la comptabilité générale, l'intérieur de l'entreprise est une boîte noire ;
- La comptabilité générale donne un résultat unique à posteriori à tous produits confondus, toutes activités confondues. C'est donc une comptabilité de synthèse qui ne permet pas de savoir les détails de ce résultat unique ou global ;
- La comptabilité générale ne permet pas d'évaluer les stocks finaux, ni la production faite par l'entreprise pour elle-même.

La comptabilité générale fournit un résultat global annuel, connu souvent plusieurs semaines après la clôture de l'exercice, c'est à partir de ses données que l'on alimente la comptabilité analytique.

## **2. La comptabilité analytique**

### **2.1. Définition**

La comptabilité analytique appelée également la comptabilité analytique de gestion. Elle est une discipline particulière qui prend ses sources dans la comptabilité générale. Elle permet de procéder aux calculs de différents coûts (coûts complets et coûts partiels), et constitue à ce titre un véritable outil de gestion et de pilotage de l'entreprise.

Selon **L. DUBRULLE** et **D. JOURDAIN**, « la comptabilité analytique est un outil de gestion conçu pour mettre en relief les éléments constitutifs des coûts et des résultats de nature à éclairer les prises de 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 »<sup>20</sup>.

Son objectif consiste à :

- Connaître les coûts des différentes fonctions assumées par l'entreprise ;
- Déterminer les bases d'évaluation de certains éléments du bilan de l'entreprise ;
- Expliquer les résultats en calculant les coûts des produits d'exploitation (biens ou services) pour les comparer aux prix de vente correspondants ;
- Etablir des prévisions de charges et de produits d'exploitation (coûts préétablis et budget d'exploitation, par exemple) ;
- Constater la réalisation et expliquer les écarts qui en résultent (contrôle des coûts et des budgets par exemple).

Ci-dessous un tableau comparatif entre la comptabilité générale et la comptabilité analytique.

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

| <b>La comptabilité générale</b>                     | <b>La comptabilité analytique</b>                 |
|---|---|
| Finalité légale                                     | Finalité managériale                              |
| Charge par nature (compte 60 « achat »)             | Charge par destination (produit, service)         |
| Résultats annuels (année, semestre, mensuel)        | Résultats fréquents (journée, semaine, quinzaine) |
| Résultat global                                     | Résultat partiel (résultat par produit)           |
| Règles légales, rigides et normatives               | Règles souples et évolutives                      |
| Information financière (monétaire)                  | Information technique et économique               |
| Destinée aux actionnaires et aux directeurs (tiers) | Destinée aux responsables de l'entreprise         |
| Indicateurs comptables, fiscaux et financiers       | Indicateurs de gestion                            |
| Information certifiée, précise et formelle          | Information rapide, approchée et pertinente       |
| Caractère obligatoire                               | Caractère facultatif                              |

**Source :** Guedj N, « le contrôle de gestion pour améliorer la performance d'une entreprise », Organisation, Paris, 2000, P.132.

<sup>20</sup>Dubrulle L et Jourdain D, « Comptabilité analytique de gestion », édition Dunod, Paris, 2007, P.09.

## **2.2. Les concepts de base de la comptabilité analytique**

La comptabilité analytique est constituée de deux notions, la notion de charge, ainsi que la notion de coût.

### **2.2.1. Notion de charge**

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.

#### **➤ Définition de charge**

Une charge est la dépense ou la partie d'une dépense provoquée par l'activité. La charge correspond à un appauvrissement de la situation de l'entreprise.

En comptabilité, une charge désigne « les consommations chiffrées en valeur monétaire. Les charges comprennent les achats consommés et les frais qui se rapportent à l'exploitation de l'exercice en cours, ainsi que les dotations aux amortissements et de prévisions »<sup>21</sup>. Chaque méthode de comptabilité analytique est caractérisée par le type de traitement que l'on réserve à chaque catégorie de charge.

Les charges prises en compte pour le calcul des coûts dans la comptabilité analytique sont :

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

### **2.2.2. Notion de coût**

#### **➤ Définition de coût**

Selon **P. GIBERT** « Le coût (d'un produit, d'une prestation, d'un service) se définit comme l'ensemble des charges mobilisées pour réaliser ce produit ou cette prestation, ou faire fonctionner le service au cours d'une période donnée »<sup>22</sup>.

Le calcul des coûts est fondé sur un regroupement de charges. Plusieurs types de coûts existent car ils répondent à différents niveaux d'analyse, et dont le classement peut se faire, en plusieurs fonctions (de leur budget, du stade d'élaboration ainsi que de la période du calcul...).

On distingue deux grandes catégories des coûts :

---

<sup>21</sup> Lochard J, « La comptabilité analytique ou comptabilité de responsabilité », Organisation, Paris, 1998, P.14.

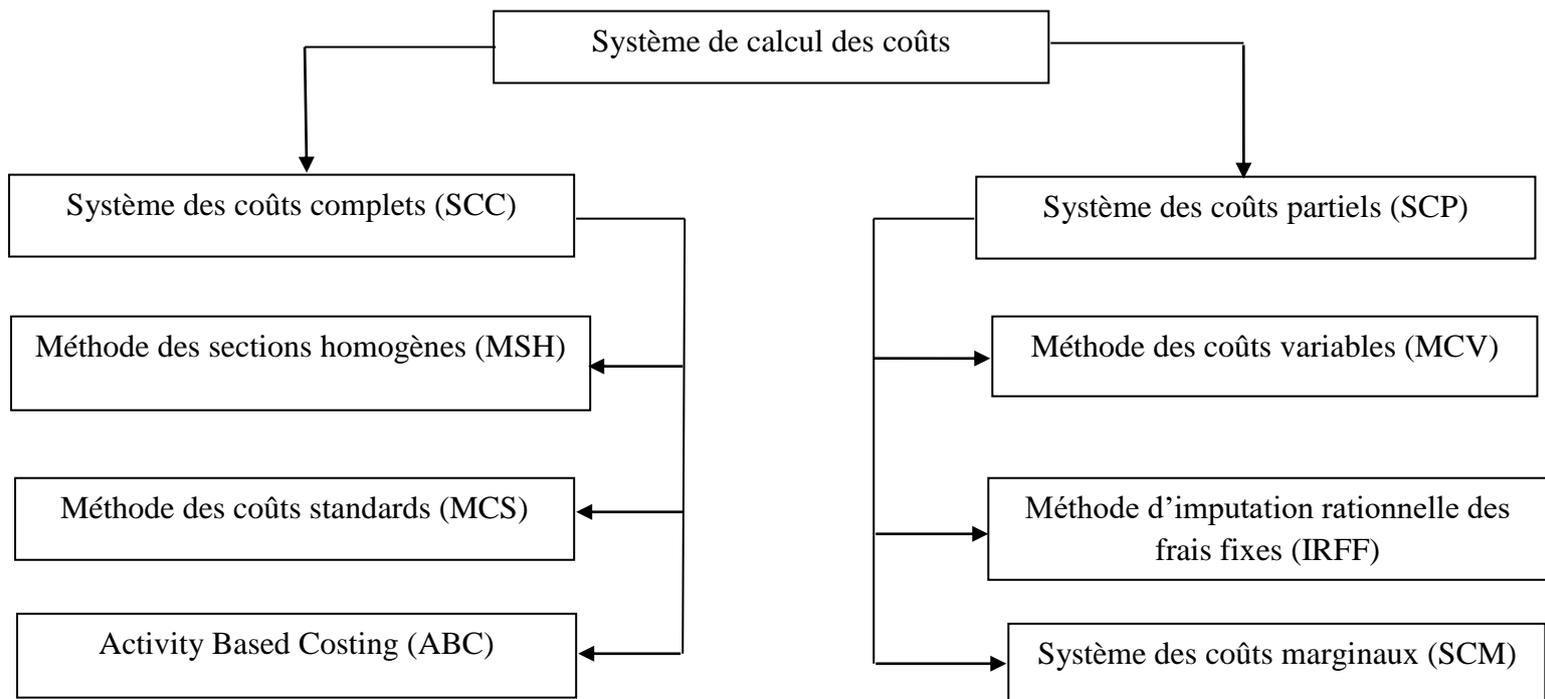
<sup>22</sup> Gibert P, « Le contrôle de gestion », Vuibert, Paris, 2003, P.113.

- Les coûts directs et les coûts indirects ;
- Les coûts fixes et les coûts variables.

### 2.3. Les méthodes de calcul des coûts

Les différentes méthodes de calcul des coûts sont illustrées dans le schéma suivant :

Schéma n°08 : Système de calcul des coûts



Source : ARAB Zoubir, « le contrôle de gestion dans un hôpital : Méthodes et outils, cas de la mise en place de la méthode ABC à l'hôpital Khallil A de Bejaia », Bejaia.2012.

### 3. La gestion budgétaire

Dans l'entreprise, la gestion budgétaire est une nécessité absolue. Elle permet à la fois d'atteindre ses objectifs et de ne pas se laisser surprendre par des dérives éventuelles.

Selon **B. DORIATH** « la gestion budgétaire est un mode de gestion consistant à traduire en programmes d'actions chiffrés, appelés budgets, les décisions prises par la direction avec la participation des responsables »<sup>23</sup>PCG (1982).

La gestion budgétaire est une modalité de gestion prévisionnelle qui se traduit par :

- La définition d'objectifs traduisant ce que l'entreprise souhaite faire ou estime pouvoir faire ;

<sup>23</sup> Doriath B, « Contrôle de gestion en 20 fiches », 5<sup>ème</sup> édition, DUNOD, Paris, 2008, P.01.

- Une organisation permettant la prévision, sous forme de budgets, cohérent entre eux, épousant l'organigramme de l'entreprise et englobant toutes les activités de l'entreprise (fonctionnelles et opérationnelles) ;
- La participation et l'engagement des responsables dans le cadre d'une gestion décentralisée ;
- Le contrôle budgétaire par la confrontation périodique des réalisations avec le budget, met en évidence des écarts et permettant toutes mesures de régulation pour les écarts remarquables (gestion par exception).

De manière générale : la gestion budgétaire est l'un des outils de planification et de maîtrise de la gestion de l'entreprise, « elle permet la traduction du programme d'activité en termes de budget d'exploitation et la surveillance de degré de réalisation des prévisions correspondantes »<sup>24</sup>.

### 4. Le tableau de bord

#### 4.1. Définition

Selon M. GERVAIS, « le tableau de bord correspond à un système d'information permettant de connaître, le plus rapidement possible, les données indispensables pour contrôler le marché de l'entreprise à court terme et faciliter dans celle-ci l'exercice des responsabilités ».<sup>25</sup>

#### 4.2. Les instruments du tableau de bord

Les instruments les plus fréquents sont<sup>26</sup> :

##### ✓ Les écarts

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

Les ratios sont des rapports de grandeurs significatives du fonctionnement de l'entreprise.

En règle générale, un ratio respecte les principes suivants :

- Un ratio seul n'a pas de signification : c'est son évolution dans le temps et dans l'espace qui est significative ;

---

<sup>24</sup>Lauzel P, Teller R, « Contrôle de gestion et budget », 7<sup>ème</sup> Dallez, Paris, 1994, P. 22.

<sup>25</sup> Gervais M, op. cit., 7<sup>ème</sup> édition, 2000, P.595.

<sup>26</sup> Alazard C et Sépari S, op. cit., 2010, P.558/559.

- Il faut définir le rapport de telle sorte qu'une augmentation du ratio soit signe d'une amélioration de la situation.

La nature des ratios varie selon le destinataire et son niveau hiérarchique.

### ✓ Les graphiques

Ils permettent de visualiser les évolutions et de mettre en évidence les changements de rythme ou de tendance. Leurs formes peuvent être variées sous forme de :

- Histogramme,
- Graphique en "camembert".

### ✓ Les clignotants

Ce sont des seuils limites définis par l'entreprise et considérés comme variables d'action. Leur dépassement oblige le responsable à agir et à mettre en œuvre des actions correctives. Les formes variées que peuvent prendre les indicateurs ne doivent pas faire oublier l'essentiel. La pertinence de l'outil tableau de bord tient d'abord aux choix des indicateurs. Toute la difficulté réside dans leur définition, puisqu'il faut choisir l'information pertinente parmi la masse des informations disponibles.

### ✓ Les commentaires

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<sup>27</sup>.

### 4.3. Les objectifs du tableau de bord

Les objectifs du tableau de bord sont les suivants<sup>28</sup> :

- Obtenir rapidement des indicateurs de gestion essentiels qui intéressent le responsable concerné pour guider sa gestion et en apprécier les résultats ;
- Analyser l'évolution, en temps réel, des indicateurs de gestion à l'aide d'écarts, de ratios, de clignotants... ;
- De réagir efficacement dans un court délai aux évolutions environnementales et aux écarts traduisant des dysfonctionnements ;
- De mesurer les effets des actions correctives ;
- De favoriser la communication interne transversale et par voie hiérarchique.

---

<sup>27</sup>Selmer C, « concevoir le tableau de bord », édition, Dunod, Paris, 1998, P.81.

<sup>28</sup> Beatrice, Francis G, « L'essentiel du contrôle de gestion », Lextenso, Paris, 2009, P.121/122.

#### **4.4. Les caractéristiques du tableau de bord**

Le tableau de bord est un outil essentiel de pilotage et selon **C. SELMER**, il a les caractéristiques suivantes :

- Il assure une perception cohérente de mesure de performance ;
- La cohérence avec l'organigramme de gestion : le découpage des responsabilités et la forme de délégation décidée par le directeur général ;
- La présentation physique de tableau de bord : il ne compte qu'un nombre d'indicateur limité ;
- Le tableau de bord ne comporte que des indicateurs porteurs d'un sens précis pour son utilisateur ;
- Le tableau de bord est proactif (aide à anticiper les événements).

#### **4.5. Les types du tableau de bord**

Il existe trois types du tableau de bord :

- Les tableaux de bord orientés stratégie appelés tableaux de bord stratégiques ;
- Les tableaux de bord de contrôle des coûts (appelés tableaux de bord budgétaires) ;
- Les tableaux de bord de performance (appelés tableaux de bord opérationnels).

#### **4.6. Le rôle du tableau de bord**

Le tableau de bord<sup>29</sup> :

- Permet le contrôle de gestion en mettant en évidence les performances réelles et potentielles et les dysfonctionnements ;
- Est un support de communication entre responsables ;
- Favorise la prise de décision, après analyse des valeurs remarquables, et la mise en œuvre des actions correctives ;
- Peut être un instrument de veille permettant de déceler les opportunités et risques nouveaux.

### **5. Le reporting**

#### **5.1. Définition**

Selon **B. DORIATH**, le reporting est « un ensemble d'indicateurs de résultat, construit à posteriori, de façon périodique afin d'informer la hiérarchie, des performances d'une unité »<sup>30</sup>.

---

<sup>29</sup>Doriath B, op. cit., P.143.

## **5.2. Les objectifs du reporting**

Il permet au supérieur hiérarchique direct ou à la direction générale d'effectuer un suivi soutenu du pilotage de la performance confiée au responsable de chacune des unités de gestion<sup>31</sup> :

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

Le reporting ne doit comporter que des données synthétiques pertinentes afin de faciliter leur interprétation, leur comparaison et prises de décisions.

On distingue généralement un reporting interne, qui consiste en une remontée souvent trimestrielle d'informations sous la forme d'états financiers et commerciaux, auprès des services du contrôle de gestion, d'un reporting externe, à des fins de communication financière, par lesquels, sous la forme d'un rapport annuel (ou semestriel), les dirigeants de la société rendent compte à leurs actionnaires, et d'une manière générale, à l'ensemble des parties prenantes de l'entreprise.

## **6. Le système d'information**

### **6.1. Définition**

Le système d'information peut être défini comme « l'ensemble des procédures organisées qui permettent de fournir l'information nécessaire à la prise de décision et/ou contrôle de l'organisation »<sup>32</sup>.

Selon **F. GAUTIER** et **A. PEZET**, le système d'information est « un ensemble des informations formelles circulant dans l'entreprise, procédures et moyens utilisés pour rechercher et traiter ces informations »<sup>33</sup>.

### **6.2. Les fonctions du système d'information**

Le système d'information remplit quatre fonctions essentielles<sup>34</sup> :

- **Collecte d'information** : consiste à regrouper les données en vue d'une utilisation exigeant le traitement de l'ensemble des informations.

---

<sup>30</sup> Ibid.

<sup>31</sup> Béatrice, Francis G, op. cit., P.124.

<sup>32</sup> Lucash C, « système d'information pour le management », édition Davis, 1986, P.86.

<sup>33</sup> Gautier F, Anna Pezet, « contrôle de gestion, gestion appliquée », édition Pearson, Paris, 2006, P.188.

<sup>34</sup> <http://ingenierie-creations.fr/WP/fonction-1-du-si-la-collecte/>. Consulté le 03 Mai 2021.

- **Mémorisation de l'information** : les données ne sont pas nécessairement utilisées au moment de leur collecte, il existe un stock de données mémorisées en attente d'utilisation.
- **Traitement d'information** : il s'agit de transformer les données en informations utiles. Reposant sur des opérations de tri, de classement et de calcul, il peut être manuel ou automatisé.
- **Diffusion d'information** : la transmission des informations peut être verticale (descendante sous forme d'ordres et de directives ou ascendante sous forme des comptes rendus, ...) ou horizontale (circulation des informations entre services à des fins de coordination).

### Conclusion

Le contrôle de gestion vise à s'assurer de la conformité des décisions avec les objectifs de l'organisation. Et cela, en prenant un certain nombre de mesures (décisions stratégiques), qui engagent l'avenir de l'entreprise sur le long terme et, des décisions courantes qui permettent à cette dernière de fonctionner de façon normale afin d'assurer sa rentabilité et sa croissance. Cela se fait à travers l'observation, l'analyse ainsi que l'organisation de futur de l'entreprise, en s'appuyant sur des techniques et outils tels que la comptabilité avec ses deux composantes générale et analytique, tableau de bord et la gestion budgétaire.

# *Chapitre II :*

*La gestion budgétaire et  
l'analyse de la performance*

### Introduction

La gestion budgétaire devient l'une des techniques qui devra le plus se développer dans l'entreprise suite à l'économie de marché, la concurrence et la liberté d'activité qui s'en suivra. Elle a pour objet de préparer l'entreprise à exploiter ses atouts et affronter les difficultés qu'elle rencontrera dans l'avenir, elle comporte une définition des objectifs à atteindre et les moyens à mettre en œuvre. Elle consiste également à établir les différents budgets de l'entreprise et à comparer périodiquement les réalisations avec les données budgétées afin de mettre en place des actions correctives si nécessaires. Quant à la performance, elle tend à être abordée dans une logique plus globale que la seule appréciation de la rentabilité pour l'entreprise ou pour l'actionnaire. La performance de l'entreprise résulte aussi de son intégration dans un milieu dont il importe de comprendre et de maîtriser les règles du jeu.

Ce chapitre est subdivisé en deux sections, la première portera sur la présentation générale de la gestion budgétaire, et la seconde est basée sur l'analyse et l'évaluation de la performance.

### Section 01 : Généralités sur la gestion budgétaire

La gestion budgétaire est indispensable pour une gestion rationnelle de l'entreprise, elle a pour mission la prévision, la budgétisation et le contrôle budgétaire.

#### 1. Définition, principes et caractéristiques de la gestion budgétaire

##### 1.1. Définition de la GB

De nombreuses définitions ont été attribuées à la gestion budgétaire et qui diffèrent selon les auteurs :

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 prévisions chiffrées (les budgets) ». <sup>35</sup>

Selon **J. FORGET**, la gestion budgétaire est définie comme « l'ensemble des techniques mises en œuvre pour établir des prévisions applicables à la gestion d'une entreprise et pour les comparer aux résultats effectivement constatés ». <sup>36</sup>

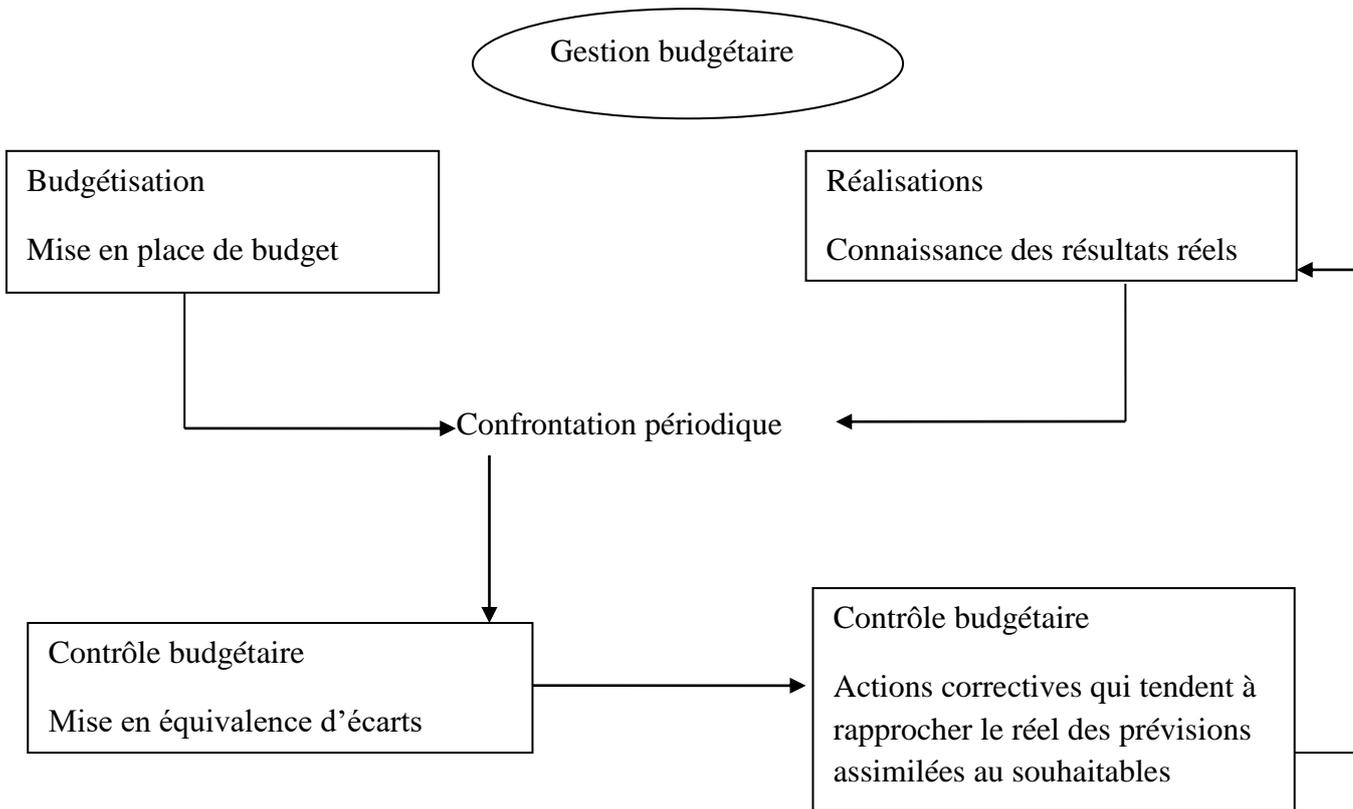
---

<sup>35</sup>Hamini A, « Gestion budgétaire et comptabilité prévisionnelle », édition BERT, Alger, Algérie, 2001, P.05.

<sup>36</sup> Forget J, « Gestion budgétaire : prévoir et contrôler les activités de l'entreprise », édition d'Organisation, Paris, France, 2005, P.09.

Pour MYKITA et TUSZYNSKI, la gestion budgétaire suppose « la participation des acteurs qui vont la faire vivre et l'animer, c'est un mode de gestion participative qui s'appuie sur le principe de décentralisation des décisions. Elle concerne tous les niveaux de l'entreprise ». <sup>37</sup>

**Schéma n°09** : La démarche de la gestion budgétaire



Source : Alazard C, Sépari S, « contrôle de gestion, manuel et application », Dunod, Paris, 2007, P.342.

### 1.2. Principes et caractéristiques de la GB

La gestion budgétaire repose sur le respect de deux principes essentiels suivants :

- **La totalité** : les budgets doivent couvrir l'ensemble de l'activité de l'entreprise.
- **L'actualisation des prévisions en vue de nouvelles informations** : prévoir les cas éventuels résultants de modifications majeures des paramètres des budgétisations (fiscal, donnée de marché, recrutement de personnel).

Les budgets doivent représenter une sorte de contrat négocié entre les opérationnels et leurs supérieurs hiérarchiques, sur la base de réalité économique et de l'ambition des

<sup>37</sup>Mykita P, Tuszynki J, « Contrôle de gestion, prévision et gestion budgétaire : mesure et analyse de la performance », édition Foucher, Paris, 2002, P.15.

objectifs. Ils constituent un instrument de planification, de coordination, de contrôle et de mesure.

- Instrument de planification : le budget est un outil de planification, en permettant à l'entreprise de s'assurer que ses choix sont rationnels. Il oblige les responsables à faire des études avant de prendre des décisions ;
- Instrument de coordination : l'intégration de la gestion budgétaire au sein d'une entreprise implique la participation de tous les employés des différents services pour présenter un budget général cohérent ;
- Instrument de mesure : le budget permet d'évaluer les performances de l'entreprise, grâce à l'analyse des écarts entre les données réelles et prévisionnelles.

### 2. Les objectifs et les rôles de la GB

La gestion budgétaire désigne le fait de planifier, à plus au moins long terme, les recettes et les dépenses prévues sur une période, méthode de gestion économique de l'entreprise qui consiste à contrôler la réalisation d'objectifs déterminés en quantité et en valeur dans le cycle d'une programmation à court terme.

#### 2.1. Les objectifs de la GB

Les objectifs recherchés sont<sup>38</sup> :

- Assurer une certaine sécurité à court terme et améliorer la rentabilité en augmentant le profit par le processus du contrôle entre les réalisations et les prévisions ;
- Avoir une ouverture d'esprit vers le dialogue, la négociation et la formation ;
- Inciter et engager ses acteurs à prendre leur responsabilité ;
- La recherche de responsabilités sur les écarts prévisions-réalisations constatés ;
- La remise en cause des prévisions et la révision des moyens.

Et l'objectif essentiel de la gestion budgétaire « est donc l'amélioration des performances économiques de l'entreprise ».<sup>39</sup>

---

<sup>38</sup> Lochard J, « La gestion budgétaire : outils de pilotage des managers », Organisation, Paris, 1998, P.24.

<sup>39</sup> Guedj N, « Le contrôle de gestion pour améliorer la performance de l'entreprise », Organisation, Paris, 2000, P.246.

### 2.2. Les rôles de la GB

Plusieurs rôles ont été attribués à la gestion budgétaire :

- Selon **J. LOCHARD**, « la gestion budgétaire peut être un instrument de pilotage, de simulation, de motivation, et de prévention des conflits »<sup>40</sup> ;
- La gestion budgétaire permet d'atteindre les objectifs de l'entreprise, aussi c'est un système de coordination et de contrôle au sein d'une entreprise ;
- Elle vise essentiellement à mettre en place un mode de gestion permettant d'assurer à la fois la cohérence, la décentralisation et le contrôle de différents sous-systèmes de l'entreprise.

### 3. Les fonctions de la GB

L'élaboration des budgets n'est pas une fin en soi, elle vise essentiellement à mettre en place un mode de gestion permettant d'assurer à la fois la cohérence, la décentralisation et le contrôle des différents sous-systèmes de l'entreprise.

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

Chaque niveau hiérarchique rend compte de la réalisation de ses objectifs, quitte à se faire expliquer les écarts par les niveaux hiérarchiques inférieurs. Il y a ainsi concordance entre la structure de budget, la nature des écarts constatés et l'organigramme de l'entreprise<sup>41</sup>.

---

<sup>40</sup> Lochard J, op. cit. P.28.

<sup>41</sup> Saada T & al, « Comptabilité analytique et contrôle de gestion », Vuibert, Paris, 1995, P.126.

### 4. Les limites de la gestion budgétaire

Les limites de la gestion budgétaire se présentent comme suit<sup>42</sup> :

- La gestion budgétaire se fonde, en grande partie, sur les modèles passés. Elle risque de pérenniser des postes budgétaires non efficaces. C'est en particulier vrai pour l'ensemble des budgets fonctionnels ;
- La désignation des responsabilités, le contrôle peuvent être mal vécus. Une formation faisant ressortir l'intérêt de la gestion budgétaire doit motiver le personnel ;
- Le budget risque, dans le cadre d'une décentralisation non sincère, de se transformer en un ensemble de règles rigides qui s'imposent aux responsables. La gestion budgétaire devient alors source d'inertie et non de créativité ;
- A l'inverse, la liberté donnée aux responsables peut induire des féodalités, lieux de pouvoir, au détriment de la stratégie de l'entreprise et de son intérêt global ;
- Les évolutions de l'environnement peuvent rendre la construction budgétaire obsolète.

La veille doit être constante afin d'adapter les programmes d'actions et les prévisions.

### 5. Le processus de la gestion budgétaire

Le processus budgétaire comprend trois phases essentielles :

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

#### 5.1. La prévision

D'après **FAYOL**, gérer une entreprise c'est : prévoir, organiser, coordonner, commander et contrôler. La prévision constitue alors le premier impératif sur lequel repose la bonne gestion de l'entreprise.

Faire la gestion prévisionnelle revient à faire ce qu'on appelle « la gestion budgétaire » dans l'entreprise.

Prévoir c'est avoir une vision claire du futur. En effet, le terme prévoir au sens budgétaire doit sous-entendre les questions suivantes :

- Pourquoi prévoir ?
- Comment prévoir ?
- Qui prévoit ?

---

<sup>42</sup>Doriath B, op. cit., P.03.

### A) Pourquoi prévoir

Il ne faut pas prévoir tout simplement pour avoir une idée sur l'avenir mais il faut prévoir en fonction d'engagements ou d'objectif préalable.

### B) Comment prévoir ?

La prévision ne doit pas se baser sur l'expérience mais aussi et surtout sur des méthodes scientifiques (statistiques et économiques) pouvant inclure tous les paramètres à considérer.

### C) Qui prévoit ?

La prévision n'est pas seulement du ressort de la direction générale, au contraire tous les responsables de l'entreprise doivent y apporter leur contribution.

En résumé la prévision est une attitude collective qui, s'appuyant sur une idée précise de départ, sur une analyse des contraintes internes et externes et en utilisant des méthodes statistiques et économiques permet d'avoir un aperçu du futur.

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

## 5.2. La budgétisation

La budgétisation « est la phase de la gestion budgétaire qui consiste en une définition de ce que sera l'action de l'entreprise à court terme sur le double plan des objectifs et des moyens »<sup>43</sup>. La budgétisation est donc le rapport entre les objectifs visés et les moyens mis en œuvre pour les atteindre.

### 5.2.1. Définition et caractéristiques de budget

Selon **B. DORIATH** et **C. GOUJET**, le budget est « la traduction monétaire du programme ou plan d'action retenu pour chaque responsable, il définit les ressources que lui sont délégués pour atteindre les objectifs qu'il a négocié. Les budgets sont généralement annuels et détaillés selon une périodicité plus au moins fine »<sup>44</sup>.

---

<sup>43</sup>Le Clerg D, « Gestion budgétaire », édition Eyrollen, Paris, 1984, P.86.

<sup>44</sup>Doriath B, Goujet C, « Gestion prévisionnelle et mesure de la performance », édition Dunod, Paris, 2007, P.104.

C. SELMER définit le budget comme « un ensemble cohérent d'hypothèses et de données chiffrées prévisionnelles, fixées avant le début de l'exercice comptable décrivant l'ensemble de l'activité »<sup>45</sup>.

### 5.2.2. Les étapes de la procédure budgétaire

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

- **La première étape :** la direction générale transmet aux responsables des centres :
  - Les objectifs de vente pour l'année à venir ;
  - Des paramètres et des directives à respecter tels que les prix de ventes, le taux de marge, le niveau des effectifs, la politique de stockage, etc. ;
  - Les prévisions concernant l'environnement économique (évolution des marchés, taux d'inflation, taux de change, taux d'intérêt, niveau des salaires, etc.).
- **La deuxième étape :** chaque responsable de centre établit un projet de budget (pré-budget) compte tenu :
  - Des instructions communiquées par la direction ;
  - Des contraintes propres à leur centre de responsabilité.
- **La troisième étape :** les différents projets de budgets sont consolidés et un projet d'états financiers est établi, cette synthèse fait ressortir des incohérences et des incompatibilités entre les niveaux d'activités prévus dans les différents centres.
- **La quatrième étape :** la direction demande aux centres de modifier leurs projets, il s'ensuit une navette budgétaire (c'est-à-dire aller et retour) et des négociations entre la direction et les centres jusqu'à ce que la direction juge convenable l'ensemble des budgets, ils deviennent alors définitifs.
- **La cinquième étape :** le budget de l'année N est périodiquement actualisé en cours de l'année pour tenir compte des réalisations et de l'évolution de l'environnement.

### 5.2.3. Les objectifs de budget

La construction de budget répond à plusieurs objectifs<sup>46</sup> :

---

<sup>45</sup>Selmer C, « Construire et défendre son budget », 2<sup>ème</sup> édition, Dunod, Paris, 2009, P.02.

<sup>46</sup>Doriath B, Goujet C, op. cit., 2007, P.105.

### ❖ Les budgets sont des outils de pilotage de l'entreprise

- Ils déterminent l'ensemble des moyens et des ressources nécessaires pour atteindre les objectifs de l'organisation, en fonction de ses prévisions, il s'agit donc d'une politique volontariste de la part des dirigeants ;
- Ils permettent de repérer, à court terme les contraintes externes ou internes et les opportunités ;
- Ils assurent la cohérence des décisions et des actions des différents centres de responsabilités ;
- Ils permettent de vérifier a priori que la construction budgétaire respecte les équilibres fondamentaux de l'entreprise.

### ❖ Les budgets sont des outils de communication, de responsabilisation et de motivation

- Ils assurent l'information des responsables sur les objectifs de l'entreprise et sur leur déclinaison au niveau de chaque centre de responsabilité ;
- Ils installent la responsabilisation et la motivation des hommes dans le cadre d'une décentralisation par la négociation des objectifs et des moyens mis en œuvre.

### ❖ Les budgets sont des outils de contrôle

Ils permettent le contrôle de gestion par la détermination des écarts entre réalisations et prévisions.

## 5.2.4. Les types de budget

### 5.2.4.1. Le budget des ventes

Le budget des ventes est la première construction du réseau des budgets de l'entreprise. Il est défini comme un chiffrage en volume et en valeur dont le but premier est de déterminer les ressources de l'entreprise et dans un deuxième temps d'en déduire les moyens nécessaires aux services commerciaux.<sup>47</sup>La prévision des ventes est nécessaire car elle constitue le point de départ de la gestion budgétaire, mais il est hors de portée de lire l'avenir avec certitude. Il existe deux types de méthodes :

- ❖ **Les méthodes qualitatives :** Les méthodes qualitatives des prévisions des ventes analysent les causes qui pourraient affecter les ventes d'un produit, ainsi que la vraisemblance et les dates de leur survenance, et de demander aux cadres supérieurs de

---

<sup>47</sup> Alazard C, Sépari S, op. cit., 2010, P.307.

l'entreprise (jury d'opinions), aux vendeurs (questionnaires), et aux clients (étude de marché) leurs avis sur les ventes à venir.

❖ **Les méthodes quantitatives** : Les méthodes quantitatives de prévision des ventes s'appuient principalement sur des modèles mathématiques et statistiques d'analyse des données avec des comparaisons historiques (analyse des séries chronologiques). Il existe plusieurs méthodes de prévisions, nous distinguons :

➤ **L'ajustement linéaire (méthodes des moindres carrés)**

La méthode d'ajustement linéaire par la droite des moindres carrés est celle qui minimise le carré des distances des points ajustés à la droite, distances mesurées parallèlement à l'axe des ordonnées. L'extrapolation de la tendance permet une prévision des ventes pour les périodes à venir. Les formules de calcul de la méthode des moindres carrés sont les suivantes :

- L'équation de la droite d'ajustement :  $y = ax + b$
- Le paramètre (a) :  $a = \frac{\sum x_i y_i}{\sum x_i^2} = \frac{\sum (x_i - \bar{x})(y_i - \bar{y})}{\sum (x_i - \bar{x})^2}$
- Le paramètre (b) :  $b = \bar{y} - a\bar{x}$

Parfois, il existe une relation de dépendance (corrélation) entre le volume des ventes (y) à prévoir et une autre variable (x) qui est déjà connue, la variable (x) peut être par exemple : les ventes récentes sur un autre marché ou le prix d'un autre produit etc. Cette relation est souvent linéaire, l'intensité de la relation entre les deux variables est peut-être estimée par le coefficient de corrélation (r).

$$r = \frac{\sum x_i y_i}{\sqrt{\sum x_i^2 \sum y_i^2}}$$

La valeur de ce coefficient comprise entre -1 et 1, est ainsi interprétée :

- $r > 0$  : la relation entre x et y évoluent dans le même sens ;
- $r < 0$  : la relation entre x et y évoluent dans le sens contraire ;
- $r = 0$  : absence d'une relation entre x et y ;
- $r$  proche de  $\pm 1$  : une relation étroite (forte) entre x et y.

➤ **L'ajustement mécanique : la méthode des moyennes mobiles**

Il s'agit de représenter la série statistique en substituant à la valeur observée  $y_i$ , une valeur ajustée  $y'_i$  calculée de la manière suivante <sup>48</sup>:

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

$a, b$  et  $c$  sont des coefficients de pondération. Le nombre des observations (ici 3) nécessaire pour le calcul de la valeur ajustée  $y'_i$  dépend de la périodicité du phénomène étudié.

Dans le cas d'historique des ventes données en trimestre (périodicité de 4) les moyennes mobiles se calculent comme suit :

$$Y'_i = \frac{1}{4} \left[ \left( \frac{1}{2} \cdot y_{i-2} \right) + y_{i-1} + y_i + y_{i+1} + \left( \frac{1}{2} \cdot y_{i+2} \right) \right]$$

Les coefficients ainsi déterminés permettent de respecter le principe suivant :

Somme des coefficients = périodicité de la série statistique.

➤ **La technique des séries chronologiques**

Une série chronologique est « une série statistique représentant l'évolution d'une variable économique en fonction du temps »<sup>49</sup>.

✓ **Composantes d'une série chronologique**

Elles sont au nombre de quatre<sup>50</sup> :

- La tendance à long terme ou **Trend** noté **T** ; il exprime la tendance du phénomène à long terme.
- Le mouvement cyclique noté **C** ; il exprime les fluctuations liées à la succession des phases des cycles économiques ou conjoncture. Il est fréquemment regroupé avec le trend dans un mouvement global qualifié d'**extra-saisonnier et noté C**.
- Les variations saisonnières notées **S**. Ce sont des fluctuations périodiques qui se superposent au mouvement cyclique et dont les causes sont multiples : congés annuels, phénomènes de mode de vie, facteurs climatiques. Elles obligent au calcul de coefficients saisonniers.

---

<sup>48</sup> Alazard C, Sépari S, op. cit., 2010, P.258.

<sup>49</sup> Ibid. P.261.

<sup>50</sup> Ibid. P.262.

- Les variations résiduelles ou accidentelles notées **E**. Ce sont des variations de faible amplitude imprévisibles telles que des grèves, des accidents ...

Ces composantes peuvent être organisées selon deux modèles :

- Un modèle additif  $y_i = C_i + S_i + E_i$ , cela suppose une indépendance des différentes composantes entre elles.
- Un modèle multiplicatif  $y_i = C_i (1 + S_i) (1 + E_i)$ , dans ce cas le mouvement saisonnier est considéré comme proportionnel au mouvement extra saisonnier, et les aléas proportionnels aux deux mouvements précédents.

✓ **Méthode de calcul des coefficients saisonniers (la méthode des rapports au trend)**

Cette méthode consiste à<sup>51</sup> :

- Déterminer la droite des moindres carrés qui ajuste la série chronologique ;
- Calculer les valeurs ajustées  $y'i$  grâce à l'équation précédente ;
- Faire le rapport entre la valeur  $y_i$  réellement observée et la valeur  $y'i$  ajustée et ce, pour chaque observation.
- Prendre pour chaque période (mois ou trimestre), le rapport moyen qui sera considéré comme le coefficient saisonnier de la période.

➤ **Le lissage exponentiel**

Cette méthode de prévision calcule, de fait, une moyenne des observations passées mais en les pondérant. Les observations ont un poids décroissant en fonction de leur ancienneté.

Pour une période donnée, la prévision des ventes est calculée selon la formule suivante<sup>52</sup> :

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

Avec :  $Y_t$  : prévision de la période t ;

$y_{t-1}$  : observation de la période précédente ;

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

$\alpha$  : Coefficient de pondération compris entre 0 et 1.

Avec un raisonnement par récurrence, on démontre facilement que  $Y_t$  est une moyenne de toutes les observations passées, pondérée par des coefficients décroissants avec le temps.

---

<sup>51</sup> Ibid.

<sup>52</sup> Ibid. P.264.

$$Y_t = \alpha y_{t-1} + \alpha(1 - \alpha)y_{t-2} + \alpha(1 - (1 - \alpha)^2)y_{t-3} + \dots + \alpha(1 - \alpha)^{n-1}y_{t-n+1} \\ + \alpha(1 - \alpha)^n Y_{t-n}$$

A la vue de cette formule, deux réserves sont à formuler :

- **Sur la valeur du coefficient  $\alpha$**

Plus celui-ci est élevé, plus vite les informations passées perdent de leur importance ainsi :

- Pour  $\alpha = 0,4$  on a  $(1-\alpha)^4 = 0,1296$  ;
- Pour  $\alpha = 0,8$  on a  $(1-\alpha)^4 = 0,0016$ .

La valeur du coefficient est donc primordiale pour la validité de la prévision. Seuls des essais sur  $\alpha$  permettent de déterminer par la méthode des résidus la valeur qui « colle » le mieux à la série envisagée.

- **Sur la prévision initiale**

En pratique, elle est négligée car son poids devient vite faible dans le lissage.

- **La méthode des points extrêmes**

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

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

#### **5.2.4.2. Le budget de production**

Le budget de production est établi de manière subséquente par rapport à celui des ventes, de telle sorte qu'il respecte les contraintes. La gestion budgétaire de production a pour mission de prévoir la quantité à produire et d'optimiser le programme de production.

#### **❖ La programmation linéaire**

La programmation linéaire est une technique qui permet de répondre à l'interrogation suivante : le programme des ventes déterminé en amont par les services commerciaux permet-il de saturer les contraintes productives et cela de façon optimale en termes de résultat attendu ?

Sous cette forme, le problème a deux aspects qui seront envisagés successivement :

- Assurer, si possible, le plein emploi des capacités productives (c'est-à-dire les équipements et la majeure partie de la main-d'œuvre) ;

- Choisir une combinaison productive de produits qui maximise la rentabilité<sup>53</sup>.

### ❖ Calcul des besoins en composants

Le calcul des besoins en composants ou PBC (planification des besoins en composants) correspond à la gestion des stocks de matières premières nécessaires à la production. Ce calcul s'insère dans un système plus large de gestion de la production : le MRP (Management Resources Planning)<sup>54</sup>. Ce dernier est un système de pilotage par l'amont du processus de production.

Le plan industriel et commercial est élaboré par familles de produits. Il représente un calendrier des ventes et du niveau des stocks sur une période variable suivant la durée du cycle de fabrication mais qui dépasse souvent le cadre annuel de la gestion budgétaire. Il s'appuie sur la relation suivante :

$$\text{Production prévisionnelle} = \text{ventes prévisionnelles} + (\text{ventes prévisionnelles} * \text{niveau de stock actuel})$$

Le programme directeur de production est la traduction en termes de produits ou de sous-ensembles du plan précédent. Il rassemble l'ensemble de demandes sur la production (un même sous-ensemble pour servir à plusieurs produits) et établit un échéancier des productions à effectuer. Son horizon est la semaine, voir le jour. Il doit être compatible avec les capacités usines et répondre aux prévisions commerciales.

Le calcul des besoins précise pour chaque élément les besoins en quantités de tous les articles achetés ou réalisés par l'entreprise ainsi que les dates de fabrication ou d'approvisionnement.

Le calcul des charges analyse les postes de travail en capacité et gère les flux entrant et sortant de chaque atelier. Il permet aux gestionnaires de repérer les goulots d'étranglement.

Les contrôles d'exécution ordonnent la charge de travail entre les postes une fois les problèmes de sous ou sur capacité réglés. Il planifie les priorités en termes d'ordres de fabrication.

### ❖ La méthode des goulots d'étranglement

La notion du goulot d'étranglement est « liée au concept de chargement des ateliers et à un manque de capacité pour satisfaire les besoins de fabrication répertoriés »<sup>55</sup>.

<sup>53</sup>Alazard C, Sépari S, op. cit., 2010, P.265.

<sup>54</sup> Ibid. P.269/270.

<sup>55</sup>Alazard C, Sépari S, op. cit., 2007, P.273.

L'établissement de programme de production selon cette méthode comprend les étapes suivantes :

- La détermination du capital disponible ;
- La détermination du goulot d'étranglement (c'est-à-dire la ressource rare dont la capacité insuffisante limite la production).
- La détermination du programme qui utilise de façon plus rentable la ressource rare.

### 5.2.4.3. Le budget des approvisionnements

L'existence de stock est un moyen de concilier des objectifs contradictoires entre<sup>56</sup> :

- La fabrication et la vente dans le cas des produits finis ;
- Les impératifs des fournisseurs et ceux de la production pour les matières premières et les composants.

La gestion des matières premières et des composants relève de la compétence des services d'approvisionnement et nécessite un ou des budget(s) spécifique(s). Cette gestion budgétaire, comme dans le cas des ventes et de la production, s'organise en deux étapes liées :

- Une phase de prévision des approvisionnements nécessaires compte tenu des modes de gestion des stocks retenus par l'entreprise ainsi que des hypothèses quant au niveau consommations ;
- Une phase de valorisation qui conduit à l'élaboration des budgets.

- **Les différents types de stock**

Pour une bonne maîtrise des stocks, l'entreprise utilise différents indicateurs de gestion des stocks :

**Le stock actif (SA) :** Le stock actif est « la quantité de produits qui entre en stock à chaque livraison et qui est consommée. Elle est aussi appelée "quantité économique" »<sup>57</sup>. Ce stock dépend du rythme d'approvisionnement, et son niveau décroît en fonction du nombre de commandes.

**Le stock de réapprovisionnement (le stock d'alerte SR) :** Le stock de réapprovisionnement est « le niveau du stock qui entraîne le déclenchement de la commande.

---

<sup>56</sup>Alazard C, Sépari S, op. cit., 2010, P.276/277.

<sup>57</sup> Ibid. P. 280.

Il inclut le stock de sécurité s'il existe »<sup>58</sup>. Il s'appelle aussi stock d'alerte, stock critique ou point de commande. Il se calcule différemment selon la durée du délai de livraison.

$$SR = (\text{vitesse de consommation} * \text{délai de livraison}) + SS$$

*Le stock de sécurité (stock de protection) :* Le stock de sécurité est la réserve qui est destinée à faire face aux situations imprévues (accélération de la consommation, retard de livraison, erreur de prévision, etc.), il est un inconvénient pour l'entreprise du fait du coût supplémentaire à supporter, et un avantage du fait qu'il est un palliatif dans des situations exceptionnelles. Le stock de sécurité est un volant de stock qui a deux buts<sup>59</sup> :

- Faire face à une accélération de la consommation pendant le délai de réapprovisionnement ;
- Faire face à un allongement du délai de livraison, c'est-à-dire un retard de livraison.

### • Les modèles de gestion des approvisionnements

Le but des services d'approvisionnement est de minimiser le coût de gestion de stock en tenant compte des comportements contradictoires des coûts et des situations spécifiques de chaque entreprise. C'est pourquoi de nombreux modèles de gestion des stocks ont été élaborés pour intégrer les cas particuliers rencontrés, ainsi le but de ses méthodes est de (déterminer les stocks qui feront l'objet d'un suivi précis de la part des services d'approvisionnements)<sup>60</sup>.

❖ **Le modèle de 20/80 :** La gestion d'un stock repose sur le principe de distribution de Pareto, selon lequel « très souvent un petit nombre d'article important domine les résultats, alors, qu'à l'autre bout de la gamme des produits, il y'a un grand nombre d'articles dont le volume est si petit qu'ils n'ont que peu d'effets sur le résultat »<sup>61</sup>. Ce modèle permet de vérifier que dans certains cas que « vingt pour cent des articles en nombre représentent 80% des articles en valeur : ces références seront suivies de façon approfondie afin de limiter le cout de gestion de ces stocks, les autres subiront une gestion plus souples »<sup>62</sup>.

❖ **Le modèle ABC :** Le gestionnaire de stock a souvent un nombre d'articles très important à gérer, et les ressources affectées à la tâche de gestion des stocks et des approvisionnements ne sont pas illimitées. Cette méthode classe les articles en stock en trois

---

<sup>58</sup> Ibid. P.282.

<sup>59</sup> Ibid. P.281.

<sup>60</sup> Alazard C, Sépari S, op. cit., 2007, P.279.

<sup>61</sup> Gervais M, op. cit., P.377/378.

<sup>62</sup> Alazard C, Sépari S, op. cit., 2007, P.380.

groupes, ce mode de classement des articles ne fait que reprendre la distribution de Pareto. Nous constatons généralement :

- **Groupe A**, dit des approvisionnements « standards » : 10% du nombre d'articles représentent 70% de la consommation, ils font l'objet d'une gestion précise ;
- **Groupe B**, dit des approvisionnements « courants » : 30% du nombre des articles représentent 20% de la consommation, leur importance est moyenne ;
- **Groupe C**, dit des approvisionnements « exceptionnels » : 60% du nombre des articles représentent 10% de la consommation, leur importance est moindre, leur gestion est moins précise.

❖ **Le modèle WILSON (sans rupture)** : L'objectif de ce modèle est de déterminer la quantité économique qui minimise le coût de gestion du stock afin de permettre l'automatisation des procédures de réapprovisionnement. Le modèle de Wilson propose de déterminer le lot de commande optimum qui minimise le coût des approvisionnements. Ce modèle n'intègre pas le coût éventuel de rupture<sup>63</sup>.

#### 5.2.4.4. Le budget des investissements

L'investissement se définit comme l'affectation des ressources à un projet dans l'espoir d'en retirer des profits futurs. C'est un détour de production. Les choix d'investissement 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<sup>64</sup>.

#### ❖ 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 »<sup>65</sup>. 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 ébauche du plan est construite à partir des prévisions d'activités et des projets d'investissement envisagés. Les flux de trésorerie de fin d'année peuvent être, dans ce cas, déséquilibrés.

---

<sup>63</sup>Doriath B & al, « Comptabilité et gestion des organisations », 7<sup>ème</sup> édition, Dunod, Paris, 2010, P.311.

<sup>64</sup> Alazard C, Sépari S, op. cit., 2010, P.338.

<sup>65</sup> Ibid. P.339.

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

### ❖ Le plan 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 pas 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 sur des investissements acceptés.

Le suivi des investissements s'organise en trois temps<sup>66</sup> :

- **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 au 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 leur conséquence 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.

#### 5.2.4.5. Le budget de trésorerie

Dans l'ordre logique des choses, le budget de trésorerie est le dernier budget à élaborer, le budget de trésorerie est la conséquence de tous les autres budgets. C'est « la transformation des charges et des produits de tous les budgets précédents en encaissements et en décaissements »<sup>67</sup>. L'élaboration de budget de trésorerie nécessite l'établissement du : budgets des encaissements, des décaissements et le budget de TVA<sup>68</sup>.

---

<sup>66</sup> Alazard C, Sépari S, op. cit., 2010, P.340.

<sup>67</sup> Ibid. 2007, P.453.

<sup>68</sup> Ibid. 2010, P.344 /346.

### ❖ Le budget des encaissements

Le budget comprend deux zones :

- La partie haute du tableau permet le calcul du chiffre d'affaires TTC et du montant de la TVA collectée du mois (reprise dans le budget de TVA) ;
- La partie basse du tableau tient compte des décalages d'encaissements introduits par les modes de règlement, elle intègre les créances clients figurant au bilan de l'année précédente.

### ❖ 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 TTC.

On y retrouve le montant de la TVA payable dans le mois obtenue dans le budget de TVA.

### ❖ Le budget de TVA

Ce budget permet le calcul du décaissement de TVA selon les règles de droit commun, à savoir :

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

La « TVA à décaisser » d'un mois donné est payable au courant du mois suivant.

La construction de budget de trésorerie oblige à déterminer le montant de « TVA déductible » du mois, et donc à reconstituer les achats de toute nature en valeur toutes taxes comprises (TTC). La partie haute du tableau permet la reconstitution des achats 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 à décaisser » d'un mois.

## 5.3. Le contrôle budgétaire

Les budgets sont élaborés dans le but de permettre un contrôle budgétaire. Ce dernier est un système de régulation, de suivi et de pilotage qui permet d'analyser les causes de déviation par rapport aux objectifs, prévisions et standards pour prendre des mesures correctives.

Le principe de fonctionnement du contrôle budgétaire est une confrontation périodique entre des données préétablies (ou budgétées) et les réalisations, pour permettre en évidence des écarts qui doivent appeler des actions correctives.

### 5.3.1. Définition et caractéristiques du contrôle budgétaire

#### 5.3.1.1. Définition du contrôle budgétaire

M. GERVAIS, définit le contrôle budgétaire comme « la comparaison permanente des résultats réels et des prévisions chiffrées figurant aux budgets »<sup>69</sup>, afin de :

- Rechercher la (ou les) cause (s) des écarts ;
- Informer les différents niveaux hiérarchiques ;
- Prendre les mesures correctives éventuellement nécessaires ;
- Apprécier l'activité des responsables budgétaires.

En ce sens, le contrôle budgétaire est une fonction partielle du contrôle de gestion dont dépend la qualité de ses interventions. En effet, le contrôle budgétaire se résume par l'équation suivante :

$$\text{Ecart (positif ou négatif)} = \text{Réalizations} - \text{Prévisions}$$

#### 5.3.1.2. Caractéristiques du CB

Le contrôle budgétaire regroupe un ensemble de caractéristiques :

- **Le contrôle budgétaire est une composante du contrôle de gestion** : le contrôle budgétaire participe au système d'information du contrôle de gestion en faisant apparaître les écarts entre prévisions et les réalisations et en identifiant les causes de ces écarts. Dans certaines organisations, le contrôle de gestion se limite au contrôle budgétaire.
- **Le contrôle budgétaire est un contrôle rétrospectif** : il s'intéresse à la période passée (le mois le plus souvent) en comparant les réalisations aux prévisions traduites dans les budgets et en analysant les causes des écarts.

---

<sup>69</sup> Gervais M, « contrôle de gestion et planification de l'entreprise », édition Economica, 1990, P.123.

- **Il a une dominante financière :** le contrôle budgétaire s'appuie sur une approche comptable de l'organisation et fournit des indicateurs financiers (exprimés en unités monétaires).
- **Il informe les responsables sur le degré de réalisations des budgets.**

Il permet ainsi<sup>70</sup> :

- D'évaluer la performance des acteurs ;
- De procéder aux régulations nécessaires.
- Il favorise une gestion par exception en ne s'intéressant qu'aux écarts les plus significatifs.

### 5.3.2. L'utilité et les objectifs du contrôle budgétaire

#### ❖ L'utilité du CB

Il présente plusieurs utilités qui sont les suivantes<sup>71</sup> :

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

#### ❖ Les objectifs du CB

Le contrôle budgétaire a pour objectif de<sup>72</sup> :

- Permettre des réalisations avec les prévisions ;
- Déceler les écarts significatifs, les analyser et prendre des mesures correctives qui regroupent les aspects principaux du contrôle de gestion ;
- Permettre la vérification de la performance des différents centres de responsabilités.

---

<sup>70</sup>Doriath B, Goujet C, op. cit., 2007, P.199,200.

<sup>71</sup> Afryad M, « Cour de contrôle de gestion et le tableau de bord PDF », Page 116, disponible sur <http://www.academia.edu>, consulté le 15/05/2021.

<sup>72</sup> Anthony R, « Management et contrôle de gestion », édition Dunod, Paris, P.36.

### 5.3.3. Les avantages et les conditions d'efficacité d'un bon contrôle budgétaire

#### ❖ Les principaux avantages

Parmi les avantages du contrôle budgétaire nous distinguons<sup>73</sup> :

- **La 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 requise.
- **L'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 décidés par la direction, tous les efforts sont mis ensemble pour atteindre l'objectif commun de l'organisation. Chaque département vise un objectif précis. Les efforts dirigés vers la réalisation proviennent des plans exacts.
- **L'économie des dépenses** : la planification des dépenses sera méthodique et les finances seront mises à une utilisation optimale.
- **Frais diminue** : dans le monde concurrentiel de nos jours le contrôle budgétaire à un rôle important à jouer. Chaque homme d'affaires tente de réduire les coûts de production pour augmenter les ventes.

#### ❖ Les conditions d'efficacité du contrôle budgétaire

Pour un contrôle budgétaire efficace, le contrôle de gestion se doit de<sup>74</sup> :

- Définir les centres de responsabilités en évitant les chevauchements d'autorité ou les incohérences de rattachement hiérarchique ;
- Servir la liaison et d'arbitrage entre les centres de responsabilités, en particulier en définissant clairement les modalités de cessions entre les centres ;
- Décider du degré d'autonomie délégué aux centres et de faire respecter les orientations de politique générale de la firme ;
- Mettre en place des unités de mesure des performances connues et acceptées par les responsables.

Sous ces conditions, le contrôle budgétaire pourra pleinement être perçu par les responsables opérationnels comme un service qui les aide à maîtriser et à améliorer leur gestion.

---

<sup>73</sup>Lauzon L.P, Bernard M, Geline F, « Contrôle de gestion », édition Gaëtan Morin, Paris, 1980, P.32.

<sup>74</sup> Alazard C, Sépari S, op. cit., 2007, P. 288.

### 5.3.4. Les étapes du contrôle budgétaire

Le contrôle budgétaire passe par trois étapes relatives à l'action, qui sont :

- Le contrôle avant l'action ;
- Le contrôle pendant l'action ;
- Le contrôle après l'action.

#### ➤ **Le contrôle avant l'action (ou contrôle à priori)**

Ce contrôle est assuré principalement dans la phase d'élaboration des budgets, il permet :

- ✓ Aux cadres opérationnel de stimuler les conséquences de leurs décisions avant même de s'engager dans l'action ;
- ✓ Aux supérieurs hiérarchiques de limiter les frontières de leurs délégations de pouvoir en stimulant le fonctionnement de leur propre domaine de responsabilité constitué de plusieurs unités auxquelles ils ont délégué une partie de leur propre pouvoir de décision.

#### ➤ **Le contrôle pendant l'action (ou contrôle concomitant)**

Il s'agit d'un contrôle opérationnel qui consiste à fournir les informations nécessaires de manière quasi permanente pour conduire les actions jusqu'à leur terme, s'appuyant sur les réalisations concrètes, ce type de contrôle doit être placé au niveau même des opérations c'est-à-dire :

- Proche du terrain ;
- Limité à l'action en cours ;
- Continu.

#### ➤ **Le contrôle après l'action (ou contrôle à posteriori)**

Ce contrôle intervient à la fin de l'exécution budgétaire, il consiste essentiellement en une mesure des résultats et donc en une évaluation des performances en s'appuyant sur deux types d'informations :

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

Cette phase d'analyse et de réflexion permet de :

- Fournir aux responsables des unités les éléments des comptes rendus de gestion qu'ils doivent établir à l'intention de l'autorité dont ils ont reçu délégation (rapport de l'exécution annuelle) ;

- Mettre à jour les normes techniques et économiques (comment établir la budgétisation) ;
- Permettre à l'autorité supérieure de corriger sa propre trajectoire et l'horizon de gestion.

### 5.3.5. Les limites du contrôle budgétaire

Le contrôle budgétaire présente plusieurs limites<sup>75</sup> :

- ✓ Risque de non application par les opérationnels qui n'utilisent pas les informations fournies par le système pour des actions correctives. Cette attitude peut provenir d'un système budgétaire qui n'a pas été adopté par tous. Les cadres notamment, auraient dû être convaincus de l'utilité du contrôle mis en place ;
- ✓ Importance du nombre d'écarts limitant les possibilités de contrôle. On peut alors mettre en œuvre un contrôle par exception (gestion des écarts « significatifs » par rapport à des seuils fixés par l'entreprise) ;
- ✓ Existence d'un travers fréquemment rencontré : l'analyse d'écarts ne débouche pas souvent sur la prise de décision ;
- ✓ Incertitudes des prévisions ;
- ✓ Implantation trop rapide du système budgétaire ;
- ✓ Coût trop élevé du système budgétaire ;
- ✓ Inadaptation à la structure organisationnelle.

## Section 02 : Analyse et évaluation de la performance

Pour atteindre ses objectifs, l'entreprise doit en permanence améliorer sa performance pour garantir un meilleur positionnement sur le marché et s'octroyer un avantage concurrentiel en réduisant les coûts et les risques financiers liés à son activité, et concrétiser ses projets quels que soient les changements qui affectent son environnement.

Pour relever ce défi, atteindre les objectifs stratégiques, comprendre les opportunités et les contraintes de chaque projet, l'entrepreneur est appelé à adopter une démarche conforme à ses objectifs, en faisant preuve d'une large expertise sectorielle, d'une connaissance approfondie des sujets les plus techniques, ainsi que de tout derniers enseignements tirés des pratiques à travers le monde.

---

<sup>75</sup>Afryad M, op. cit., P.116/117.

### 1. Définition et caractéristiques de la performance

#### 1.1. Définition de la performance

Selon **P. LORINO**, « est performant dans l'entreprise tout ce qui, et seulement ce qui, contribue à améliorer le couple valeur-coût »<sup>76</sup>. Sachant que la valeur, est le reflet d'un jugement porté par les clients, sur l'utilité des prestations offertes par l'entreprise ; et le coût, 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.

Pour **A. KHEMAKHEM**, « 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 »<sup>77</sup>.

#### 1.2. Caractéristiques de la performance

Il y'a lieu de citer les trois caractéristiques fondamentales de la performance<sup>78</sup> :

- **Elle se traduit par une réalisation (ou un résultat)**

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

- **Elle s'apprécie par une comparaison**

La réalisation est comparée aux objectifs, grâce à un ensemble d'indicateurs, chiffrés ou non. La comparaison suppose une forme de compétition : faire mieux que lors de la période précédente, rejoindre ou dépasser les concurrents. Elle donne lieu à interprétation, jugement de valeur qui diffèrent en fonction des acteurs concernés (actionnaires, dirigeants, syndicalistes).

- **La comparaison traduit le succès de l'action**, la notion de performance étant positive.

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

---

<sup>76</sup>Lorino P, « Méthodes et pratiques de la performance », 3<sup>ème</sup> édition d'Organisation, Paris, 2003, P.09.

<sup>77</sup>Khemakhem A, « La dynamique du contrôle de gestion », édition Dunod, Paris, 1992, P.311.

<sup>78</sup>Doriath B, Goujet C, « Gestion prévisionnelle et mesure de la performance », édition Dunod, Paris, 2002, P.168/169.

### 2. Les objectifs de la performance

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

- Développer les produits innovants ;
- Récompenser les performances individuelles,
- Améliorer les processus de fabrication ;
- Réduire les coûts de fabrication ;
- Lancer de nouveaux produits et respecter les délais de livraison ;
- Développer la créativité du personnel ;
- Améliorer le traitement des réclamations ;
- Développer les parts de marché et fidéliser la clientèle ;
- Renforcer et améliorer la sécurité au travail ;
- Anticiper les besoins des clients et améliorer la rentabilité ;
- Consolider et développer le savoir-faire.

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

« Qu'il s'agisse d'évaluer les résultats d'une action, d'apprécier les processus mis en œuvre ou de caractériser le bilan d'une action, la performance s'associe aux concepts d'efficacité, d'efficience, de cohérence et de pertinence »<sup>79</sup>.

En rapportant les résultats aux objectifs, *l'efficacité* traduit l'aptitude de l'entreprise à atteindre ses objectifs. Dès l'origine, le contrôle de gestion fait reposer le pilotage de la performance sur ce principe.

*L'efficience*, qui met en relation les résultats et les moyens. Ce principe constitue le fondement de nombreux indicateurs financiers, ainsi la rentabilité est un indicateur de performance qui rapporte un indicateur de résultat à un indicateur de mesure des capitaux employés.

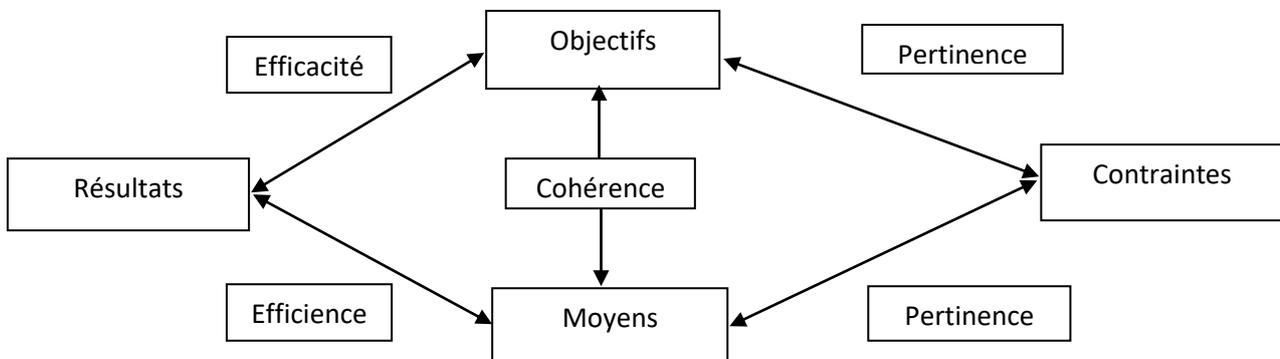
En rapportant les objectifs aux moyens, *la cohérence* traduit l'adéquation censée garantir l'équilibre du système. En renvoyant à une exigence de coordination interne de l'action collective, la cohérence traduit l'harmonie des composants de base de l'organisation qui permet d'évaluer la performance en matière organisationnelle.

---

<sup>79</sup> Marion A & al, « Diagnostic de la performance de l'entreprise », édition Dunod, Paris, 2012, P.02.

*La pertinence* met en relations les objectifs ou les moyens avec les contraintes de nature exogène qui pèsent sur l'entreprise. En exprimant une exigence d'adaptation, la pertinence convient à l'évaluation de la performance dans le domaine stratégique.

**Schéma n°10** : Logique d'évaluation de la performance



Source : Marion A & al, « Diagnostic de la performance de l'entreprise », édition Dunod, Paris, 2012, P.01.

### 4. Typologie de la performance

Il existe plusieurs types de performance, nous citons :

#### 4.1. La performance économique

La performance économique s'entend comme la rentabilité de l'entreprise. Elle réside dans la survie de l'entreprise et sa capacité à atteindre les objectifs fixés. Elle correspond aux résultats présentés par la comptabilité à savoir les soldes intermédiaires de gestion.

#### 4.2. La performance financière

Une entreprise est dite performante financièrement, si elle assure un meilleur contrôle des opérations et particulièrement des opérations financières. Donc elle a besoin d'établir un budget et des plans, de contrôler et d'analyser l'activité financière, d'assurer une répartition, de faire la consolidation et réaliser des tableaux de bord décisionnels. La performance financière est mesurée à l'aide de plusieurs indicateurs tels que : le taux de rendement des capitaux investis (ROI), le résultat résiduel (RR) et la valeur ajoutée économique (VAE).

#### 4.3. La performance organisationnelle

D'après les études de **TAYLOR** et **FAYOL**, la performance organisationnelle concerne la manière dont l'entreprise est organisée pour atteindre ses objectifs, et la façon dont elle procède afin de les atteindre. Il existe quatre facteurs de l'efficacité organisationnelle, à savoir :

- Le respect de la structure formelle ;
- Les relations entre les composants de l'organisation ;
- La qualité de la circulation de l'information ;
- La flexibilité de la structure.

Dans cette conception, la performance de l'entreprise résulte de la valeur de son organisation. Cette dernière est déterminante et c'est elle qui impose ses exigences au système social.

### 5. Les outils de pilotage de la performance

Divers outils de pilotage sont à la disposition des managers. Ils diffèrent selon les objectifs de l'entreprise, les axes d'action retenus ainsi que le lieu et le niveau de décision. Nous retiendrons les trois outils suivant<sup>80</sup> :

- **Les prix de cession internes** qui assurent le pilotage des échanges entre unités d'une même entité (ou entre établissements d'une même entreprise ou entre entreprises d'un même groupe) ;
- **Le coût cible** qui permet le pilotage à partir de la connaissance du marché ;
- **Les analyses d'écarts** qui permettent le suivi et la régulation des actions de l'entreprise.

### 6. Les indicateurs de performance d'une entreprise

De nombreuses entreprises mettent en place des indicateurs de performance à tous les échelons. Ces derniers permettent aux dirigeants de contrôler et de vérifier les activités clés de l'entreprise, ils permettent également, d'anticiper et de prévenir les problèmes, et continuellement améliorer le processus, motiver le personnel et travailler pour l'amélioration et la protection de l'environnement.

#### 6.1. Définition d'un indicateur de performance

Ils existent plusieurs définitions d'indicateur de performance, parmi elles nous retiendrons celle de **P. LORINO**, « un indicateur de performance est information devant aider un acteur, individuel ou plus généralement collectif, à conduire le cours d'une action vers l'atteinte d'un objectif ou devant lui permettre d'en évaluer le résultat »<sup>81</sup>.

---

<sup>80</sup>Doriath B, Goujet C, op. cit., 2007, P.174.

<sup>81</sup> Lorino P, op. cit., P.130.

### 6.2. Les qualités d'un bon indicateur

Un bon indicateur de performance est une information qui alerte le chef d'entreprise en temps réel pour prendre la meilleure décision, donc de se prémunir d'éventuels risques afin d'améliorer la performance de l'entreprise. Pour être utile un indicateur de performance doit répondre aux critères suivants<sup>82</sup> :

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

### 7. Le contrôle budgétaire outil de performance

Le contrôle budgétaire informe les responsables sur le degré de réalisation des budgets, il permet d'évaluer la performance des acteurs et de procéder aux régulations nécessaires, en faisant apparaître les écarts entre les prévisions et les réalisations et en identifiant les causes de ces derniers.

#### 7.1. Analyse des écarts

##### 7.1.1. Définition et caractéristiques d'analyse des écarts

###### ➤ Définition d'un écart

Un écart se définit selon **B. DORIATH** comme étant « la différence entre une donnée de référence et une donnée constatée »<sup>83</sup>.

Les écarts sont calculés par la différence entre les éléments réels et les éléments budgétés. Ils permettent de constater un écart favorable ou défavorable pour l'entreprise. Cependant, ils ne constituent qu'une première étape dans la mesure de performance des acteurs dont le but premier n'est pas de contrôler mais de provoquer les comportements cohérents avec les objectifs de l'entité.

---

<sup>82</sup> Mottis N, « contrôle de gestion », 2<sup>ème</sup> édition EMS, France, 2007, P.108.

<sup>83</sup>Doriath B, op. cit., P.72.

### ➤ Caractéristiques d'un écart

Un écart ne présente un intérêt que s'il est utile, fiable, actuel et s'il obéit à une logique économique.

- **Utile** : tout écart doit pouvoir être compris par le responsable et induire chez lui un comportement cohérent avec les buts poursuivis par l'organisation.
- **Fiable** : il est dangereux de porter un jugement sur l'importance d'un écart sans faire la part entre ce qui provient de l'incertitude des prévisions (mauvaise formulation du modèle de prévision) et ce qui effectivement dû au mauvais fonctionnement de centre de responsabilité. D'autre part l'écart ne doit pas être analysé que s'il est « anormal » c'est-à-dire, si la valeur réalisée s'écarte d'une façon statistiquement significative de la norme. Pour résoudre ce problème, un certain nombre de concepts issus de la théorie moderne de décision sont utilisés, il s'agit :
  - De la notion d'intervalle de confiance et des méthodes de contrôle statistiques ;
  - De l'analyse multidimensionnelle et des méthodes de régression.
- **Actuel** : pour que l'écart constaté puisse être utilisable, il faut que sa mesure soit actuelle.
- **Obéir à une logique économique** : tous les écarts avec précision peuvent dans certaines circonstances être parfaitement antiéconomiques. Le contrôle ne doit être entrepris que si les bénéfices que l'on en attend excèdent les coûts qu'il implique.

### 7.1.2. Les objectifs d'un écart

Les objectifs d'un écart sont les suivants<sup>84</sup> :

- ✓ Rechercher les causes des écarts et mesurer leur impact ;
- ✓ Identifier les responsabilités (internes ou externes) ;
- ✓ Informer les acteurs afin qu'ils prennent les mesures correctives nécessaires.

### 7.1.3. Principes d'élaboration des écarts

La mise en évidence d'écarts répond aux besoins de suivi des entités à piloter : elle est par nature contingente, il n'est pas envisageable de définir, de façon exhaustive tous les écarts possibles. On va positionner quelques principes conventionnels de construction des écarts <sup>85</sup>:

**Principe 1** : un écart est la différence entre la valeur constatée (réelle) de la donnée étudiée et la valeur de référence (prévisionnelle) de cette même donnée. La valeur constatée est en

---

<sup>84</sup> Ibid.

<sup>85</sup> Alazard C, Sépari S, op. cit., 2010, P.368/369.

général la valeur réelle telle qu'elle apparaît dans la comptabilité de gestion. Dans le cas d'une comparaison de données entre deux exercices successifs, la valeur de référence est celle de l'exercice le plus ancien.

**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.

**Principe 3 :** la décomposition d'un écart cherche toujours à isoler l'influence d'une et d'une seule composante par sous-écarts 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 coûts préétablis, toute donnée constituée par le produit d'un élément monétaire par un élément qui exprime un volume doit se décomposer en deux écarts (application du principe 3) définit comme suit :

$$\text{Ecart / éléments monétaires} = (\text{éléments monétaires réels} - \text{éléments monétaires prévus}) \times \text{donnée volumique réelle.}$$

$$\text{Ecart / éléments volumiques} = (\text{éléments volumiques réels} - \text{éléments volumiques prévus}) \times \text{éléments monétaires prévus.}$$

Ces règles simples permettent ainsi le calcul et la décomposition de n'importe quelle présentation de budget.

### 7.1.4. Pilotage par l'analyse des écarts

Les constatations des écarts et des standards pallient plusieurs inconvénients<sup>86</sup> :

➤ 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 ;

<sup>86</sup> Saada T & al, « Comptabilité analytique et contrôle de gestion », 3<sup>ème</sup> édition Librairie Vuibert, Paris, 2005. P 151.

➤ 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.

### 7.1.5. Les limites des écarts

Nous retrouvons plusieurs limites qui sont<sup>87</sup> :

- L'analyse des écarts participe au contrôle a posteriori, tardif dans un contexte économique qui exige une forte réactivité ;
- L'expression financière des causes des écarts n'est pas toujours traduisible au niveau des postes opérationnels. La communication, qui ne s'adresse qu'aux responsables, n'implique pas l'ensemble des acteurs ;
- La seule mesure financière de la performance peut être nuisible aux efforts d'amélioration de la qualité ou de la réactivité ;
- L'analyse des écarts ne participe donc que pour une part au système de contrôle de gestion.

### 7.1.6. Calcul et analyse des écarts

Le contrôle budgétaire permet à la direction de comparer les différences constatées entre les données prévisionnelles et les données réelles pour mettre en évidence les écarts significatifs, rechercher les causes de ces écarts, et mettre en œuvre des actions correctives nécessaires afin d'améliorer les performances internes de l'entreprise.

#### Analyse de l'écart sur résultat

L'écart de résultat « est la différence entre le résultat réel et le résultat préétabli de référence, cet écart mesure la déviation de la performance globale, à court terme »<sup>88</sup>.

|   |
|---|
| <b>Ecart de résultat = résultat réel – résultat préétabli</b> |
|---|

Avec :

**Résultat réel = Chiffre d'affaires réel – Coût réel**

**Résultat préétabli = Chiffre d'affaires préétabli – Coût préétabli**

<sup>87</sup>Doriath B, op. cit., P.74.

<sup>88</sup>Doriath B, Goujet C, op. cit., 2007, P.200.

L'écart sur résultat se décompose en trois sous-écarts, à savoir l'écart sur chiffre d'affaires, écart sur coût et écart sur marge.

#### Analyse de l'écart sur chiffre d'affaires

L'écart sur chiffre d'affaires est « la différence entre le chiffre d'affaires réel et chiffre d'affaires prévu »<sup>89</sup>. Il se calcule comme suit :

**Ecart sur chiffre d'affaires = chiffre d'affaires réel – chiffre d'affaires prévisionnel**

Cet écart sera décomposé en deux sous-écarts :

- Ecart sur prix

$$E/P = (P_R - P_P) * Q_R$$

- Ecart sur quantité

$$E/Q = (Q_R - Q_P) * P_P$$

Notons que :

L'indice **R** : pour réel, et l'indice **P** pour prévu ; **Q**= quantité et **P** = prix de vente.

L'écart sur chiffre d'affaires est favorable lorsque le chiffre d'affaires réel est supérieur au chiffre d'affaires prévisionnel et il est défavorable dans le cas contraire.

#### Analyse de l'écart sur marge

L'écart sur marge est la différence entre la marge sur coût préétabli réelle et la marge sur coût préétabli prévue<sup>90</sup>. Cet écart est calculé de la manière suivante :

**Ecart sur marge = marge sur coût préétabli réelle – marge sur coût préétabli prévue**

Sachant que :

**Marge réelle = (Prix de vente réel – Coût de revient réel) \* Quantité réelle**

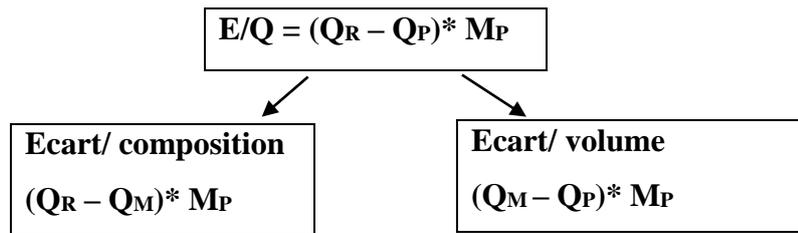
Et :

**Marge prévue = (Prix de vente prévisionnel – Coût de revient prévisionnel) \* Quantité prévue**

L'écart sur marge sera décomposé en deux sous-écarts :

<sup>89</sup>Doriath B, Goujet C, op. cit., P.76.

<sup>90</sup> Ibid. P.214.



Avec :  $M_P$  : marge prévue

$$E/P = (M_R - M_P) * Q_R$$

Avec :  $M_R$  : marge réelle

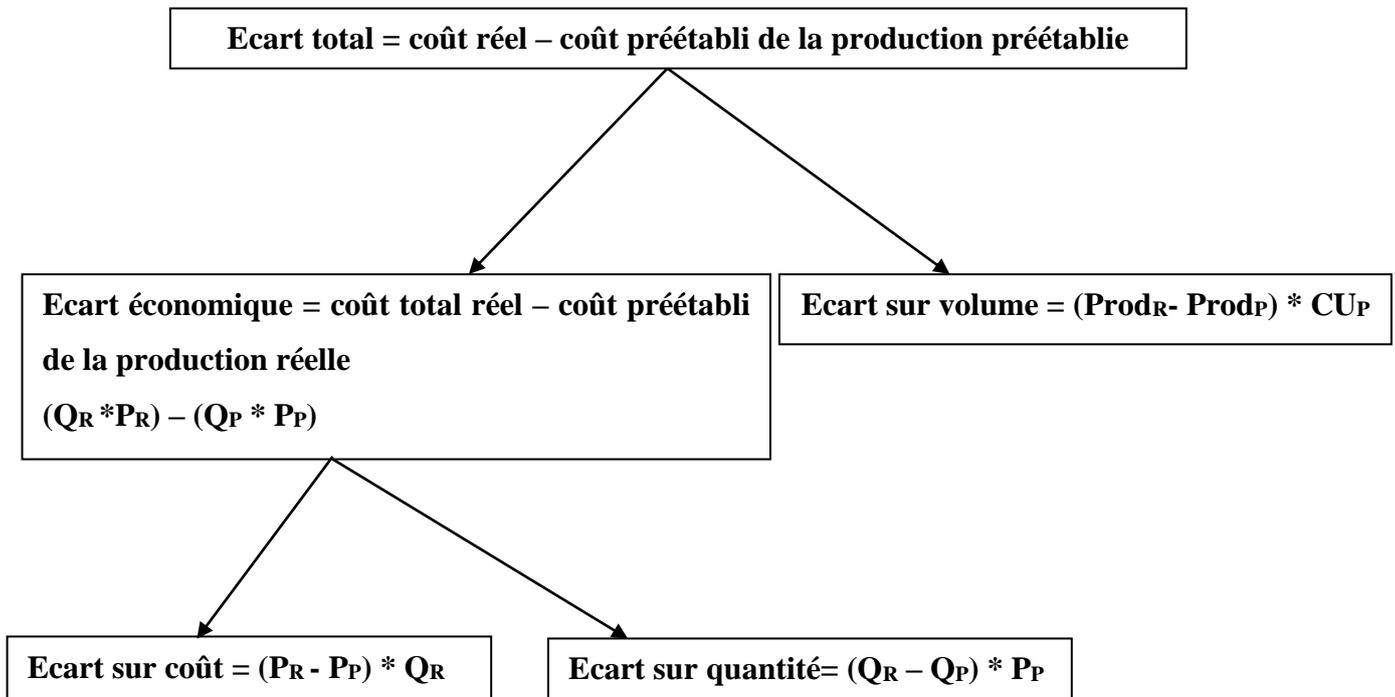
### 🚦 Analyse de l'écart sur coût

- **Ecart sur coût direct**

Il s'agit de l'analyse des écarts sur matières et sur main-d'œuvre, qui se décomposent en écart sur quantité et écart sur coût<sup>91</sup> :

- L'écart sur quantité, traduit le plus au moins bon rendement de la matière et de la main d'œuvre ;
- L'écart sur coût, mesure l'impact d'une variation de coût des facteurs de production.

**Schéma n°11** : La décomposition de l'écart sur coût



Source : Doriath B, « contrôle de gestion », Dunod, Paris, 2001, P.89.

<sup>91</sup>Doriath B, op. cit., P.89.

Avec :  $\left\{ \begin{array}{l} \text{Prod : nombre de produits ;} \\ \text{Q : quantité de facteur de production ;} \\ \text{P : coût unitaire d'un facteur de production.} \end{array} \right.$

Ecart économique = écart sur coût + écart sur quantité ;

Ecart total = écart économique + écart sur volume.

- **Ecart sur coût indirect (centres d'analyses)**

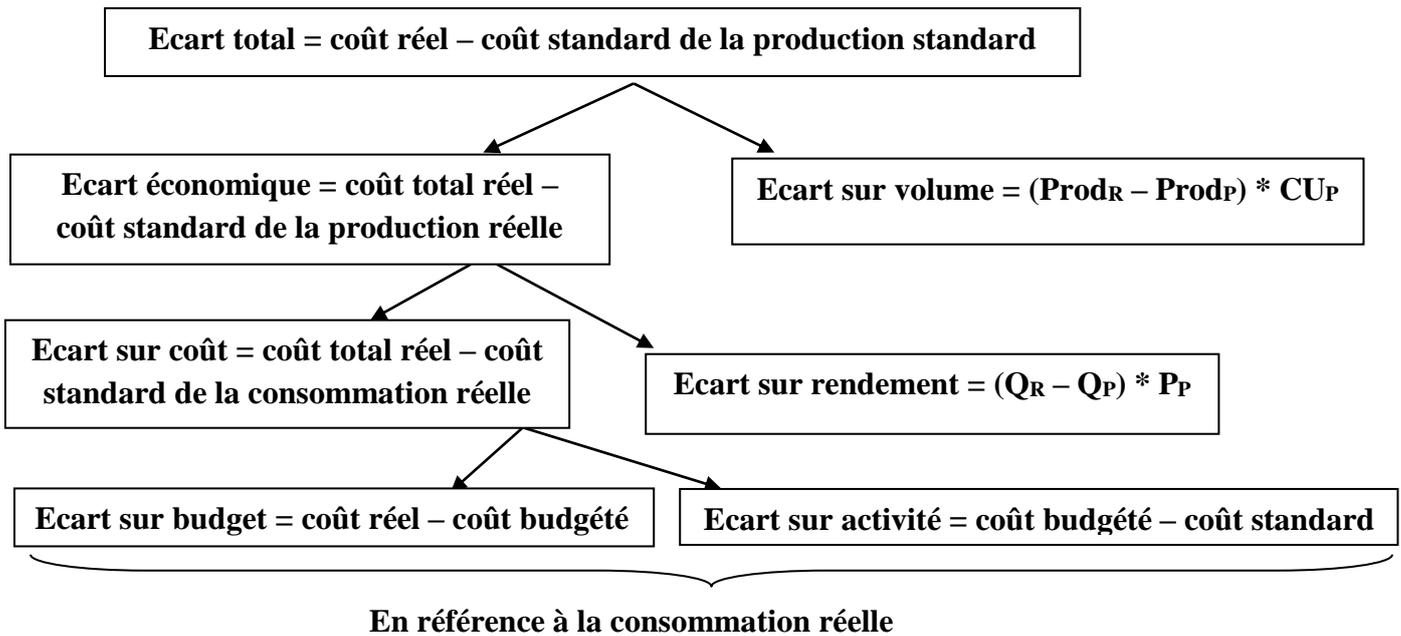
Le plan comptable général français 1982 propose d'analyser l'écart économique sur coût d'un centre de travail (et de tout coût comportant des charges de structure) en trois sous-écarts<sup>92</sup> :

- Ecart sur coût des charges (salaires et autres charges du centre), appelé écart sur budget. Il valorise le surcoût ou l'économie dû à la valorisation de prix des charges consommées dans le centre ;
- Ecart sur activité (ou sur imputation du coût fixe) du centre pendant la période. Cet écart valorise un coût de chômage ou un boni de suractivité, du fait de l'existence de charges fixes dans le centre ;
- Ecart sur rendement (main d'œuvre, matériel) qui traduit la plus ou moins bonne utilisation ou qualité des facteurs mis en œuvre. C'est l'équivalent de l'écart sur quantité des charges opérationnelles.

---

<sup>92</sup>Doriath B, op. cit., P.94.

Schéma n°12 : La décomposition de l'écart sur coût indirect



Source : Doriath B, « Contrôle de gestion », Dunod, Paris, 2001, P.94.

### 7.1.7. Interprétation des écarts

« Les écarts n'ont d'autre rôle que de mettre en évidence des phénomènes, mais ils ne sont pas en eux-mêmes porteurs de toutes les explications »<sup>93</sup>. L'interprétation des écarts par le contrôleur de gestion est très importante, son rôle ne se limite pas à être un simple aiguilleur de chiffres et de tableaux. En effet, identifier l'origine de ces derniers lui permettra d'apporter des actions correctives dans une perspective d'amélioration.

## 7.2. Les actions correctives

Les actions correctives englobent la nature de l'action corrective, et les caractéristiques d'une bonne action corrective.

### 7.2.1. Nature de l'action corrective

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<sup>94</sup> :

- A 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) ;

<sup>93</sup>Ardoin L, Michel D, Schmidt J, « Le contrôle de gestion », Publi-union, 1985, P.130.

<sup>94</sup> Gervais M, op. cit., P.563.

- A influencer les réalisations ultérieures (contrôle dit à postériori : 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.

### 7.2.2. Caractéristiques d'une bonne action corrective

Une action corrective efficace doit être rapide et adaptée<sup>95</sup>.

- **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.

## 8. La relation entre la gestion budgétaire et la performance

Le budget et le contrôle budgétaire sont des outils de la gestion budgétaire sur lesquelles les managers doivent s'appuyer pour atteindre les objectifs fixés préalablement par l'entreprise.

La performance d'une entreprise se définit notamment par rapport aux différents budgets. Ces derniers sont l'expression quantitative d'un plan d'action car il facilite la coordination et permet leur mise en application. Les budgets servent donc à déterminer l'activité de l'entreprise dans chaque centre de responsabilité et à développer le processus du contrôle de gestion. La distribution des budgets est ainsi variée et dépend des activités et des

---

<sup>95</sup> Ibid.

besoins de l'entreprise. Pour se faire, il faut distinguer les multiples budgets fonctionnels de l'entreprise, du budget maître qui découle d'une étude approfondie de l'avenir de l'entreprise. Le budget maître de l'entreprise est fondé sur les objectifs, les ressources et les résultats. Il définit la somme totale dont l'entreprise devra disposer pour poursuivre son activité selon les objectifs fixés. Son total doit correspondre à l'addition des différents budgets fonctionnels qui seront nécessaires pour réaliser les différents plans d'action de l'entreprise. Le budget maître sera en équilibre, excédentaire ou déficitaire selon le rapport entre les dépenses et les recettes. Une entreprise performante accusera une recette supérieure au budget prévu, qui déterminera son profit.

A cet effet, les études récentes en gestion budgétaire préconisent une relation de contingence entre la participation budgétaire et la performance de l'entreprise. L'intensité de la compétitivité est un facteur environnemental majeur, elle peut être un élément influant dans la relation participation-performance.

### **Conclusion**

A travers ce chapitre, nous pouvons conclure, que la gestion budgétaire est l'un des principaux outils du contrôle de gestion, car elle permet à l'entreprise d'atteindre ses objectifs et de faire face aux difficultés qu'elle rencontrera dans l'avenir. Elle met en évidence une démarche qui consiste en la prévision, la budgétisation et s'achève par un contrôle budgétaire qui consiste à comparer périodiquement les prévisions avec les réalisations afin d'analyser les écarts et de prendre les mesures correctives nécessaires.

Par ailleurs, La performance est un concept complexe et multidimensionnel qui intègre différentes dimensions pour la définir et différents indicateurs de mesure car elle reste une affaire de perception et tous les acteurs n'ont pas la même perception de la performance. Elle est notamment, relative à la vision de l'entreprise, sa stratégie et ses objectifs.

Enfin, pour mieux comprendre les enjeux de la gestion budgétaire et sa capacité de contribuer à l'amélioration des performances, notre prochain chapitre, qui contient un cas pratique réalisé au sein de l'entreprise portuaire de Bejaia (EPB), permettra d'éclaircir au mieux ces deux notions.

# *Chapitre III :*

*La contribution de la gestion  
budgétaire à la performance de  
l'EPB*

## **Introduction**

Dans les chapitres précédents, nous avons essayé de faire un tour sur tous les aspects théoriques de notre thème de recherche à savoir ; la gestion budgétaire comme outil de contrôle de gestion ainsi que l'analyse et l'évaluation de la performance d'une entreprise.

Dans ce présent chapitre, nous allons effectuer une quête d'information au sein de l'entreprise portuaire de Bejaia (EPB), et chercher à comprendre la démarche de la gestion budgétaire et comment cette dernière influence la performance de celle-ci grâce à un stage pratique réaliser sur le terrain.

Pour cela, nous avons scindé notre travail en deux sections, la première portera sur la présentation générale de l'organisme d'accueil (EPB) en évoquant son historique, son implantation géographique, ses missions et ses différentes activités ainsi que l'organisation de l'entreprise, la deuxième section qui traite le cas pratique de la gestion budgétaire et sa contribution à la performance au sein de l'entreprise portuaire de Bejaia à travers la consultation d'un ensemble de documents contenant les informations nécessaires pour l'application de la méthode des moindres carrés ordinaires. Cette dernière nous permet de prévoir les ventes d'un trimestre, pour au final établir quelques écarts afin de les interpréter par la suite.

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

L'entreprise portuaire de Bejaia est une entreprise publique économique, société par action. Son capital est d'ordre d'un milliard sept cents millions de dinars (1.700.000.000 DA). Grâce à l'emplacement stratégique de son port, l'entreprise portuaire de Bejaia est classée second port d'Algérie.

### **1. Historique de l'Entreprise Portuaire de Bejaia**

#### **1.1. Généralité 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 qu'une multitude de sites archéologiques, recelant des trésors anciens remontant à l'époque du néolithique.

Dans l'antiquité, *Amsyouen*, habitants des flans surplombant la côte, ne fréquentaient la côte que pour pêcher. Les premières nefes qui visitèrent nos abris naturels furent phéniciennes, ils y installèrent des comptoirs.

## Chapitre III : La contribution de la gestion budgétaire à la performance de l'EPB

La *Saldae* romaine leur succéda, et devint port d'embarquement de blé. Ce n'est qu'au 11<sup>ème</sup> siècle que la berbère *Begaieth*, devenue *Ennaciria*, prit une place très importante dans le monde de l'époque. Le port de Bejaia devint l'un des plus importants de la Méditerranée, ses échanges étaient très denses. L'histoire retiendra également à cette époque, que par *Fibonacci de Pise*, fils d'un négociant pisan, s'étendirent dans le monde à partir de Bejaia, les chiffres aujourd'hui universellement utilisés.

La réalisation des ouvrages du port débuta en 1834, Les infrastructures actuelles ont commencé à être érigées à la fin du siècle dernier. Les ouvrages de protection furent entamés en 1870 et ceux d'accostage en 1879. La construction de l'ancien port fut achevée en 1911. Le nouveau quai long de 300 melle fût achevée en 1987. C'est en 1960 que fût chargé le 1<sup>er</sup> pétrolier au port de Bejaia.

L'aménagement moderne des espaces et des installations spécialisées, l'implantation de nouvelles industries et l'introduction d'outils modernes de gestion ont fait évoluer le Port de Bejaia vers la 3ème génération et le classent aujourd'hui 2<sup>ème</sup> port d'Algérie en marchandises générales.

Ayant acquis la certification iso 9002 en 2000 puis la transition à la norme 9001 version 2000 en 2002 et la 14001 en 2004, l'entreprise aspire pour fin 2007 inclure l'OHSAS 18000 pour faire aboutir son projet d'être le premier port africain à se doter d'un un système de management intégré.

### 1.2. Historique et cadre juridique

Le décret n°82-285 du 14 Août 1982 publié dans le journal officiel n° 33 porta la création de l'Entreprise Portuaire de Bejaia ; 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.

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).

### \_\_\_\_\_ Chapitre III : La contribution de la gestion budgétaire à la performance de l'EPB

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 Bejaia ; 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.

L'assemblée générale extraordinaire du 22 Juin 2002 décida de l'augmentation du capital social qui fut fixé à un montant de Soixante millions (60.000.000) de dinars algériens.

En date du 30 Juin 2003, la même assemblée augmenta le capital social de l'Entreprise Portuaire de Bejaia à hauteur de Six cent millions (600.000.000) de dinars algériens. Il est divisé en Six mille (6.000) Actions de Cent mille (100.000) dinars de valeur nominale entièrement libérées et souscrites pour le compte de l'Etat, détenues à 100% par la Société de Gestion des Participations de l'Etat « Ports », par abréviation « SOGEPORTS ».

En 2006 l'assemblée générale extraordinaire a augmenté le capital social de l'Entreprise Portuaire par l'incorporation des réserves facultatives, et qui fut fixé à un montant de Un milliard deux cent millions de dinars (1.200.000.000 DA).

En 2007 l'assemblée générale extraordinaire a augmenté le capital social de l'Entreprise Portuaire par l'incorporation des réserves facultatives, et qui fut fixé à un montant de Un milliard sept cent millions de dinars (1.700.000.000 DA).

En 2014 l'assemblée générale extraordinaire a augmenté le capital social de l'Entreprise Portuaire par l'incorporation des réserves facultatives, et qui fut fixé à un montant de trois milliard cinq cent millions de dinars (3.500.000.000 DA).

L'aménagement moderne des superstructures, le développement des infrastructures, l'utilisation de moyens de manutention et de techniques adaptés à l'évolution de la

## \_\_\_\_\_ Chapitre III : La contribution de la gestion budgétaire à la performance de l'EPB

technologie des navires et enfin ses outils de gestion moderne, ont fait évoluer le Port de Bejaia depuis le milieu des années 1990 pour être classé aujourd'hui second port d'Algérie.

### **1.3. Implantation géographique du port de Bejaia**

Le port est situé dans la baie de la ville de Bejaia, le domaine public artificiel maritime et portuaire est délimité :

- Au nord par la route nationale n°9.
- Au sud par les jetées de fermeture et du large sur une longueur de **2.750 m**.
- A l'est par la jetée Est.
- A l'ouest par la zone industrielle de Bejaia.

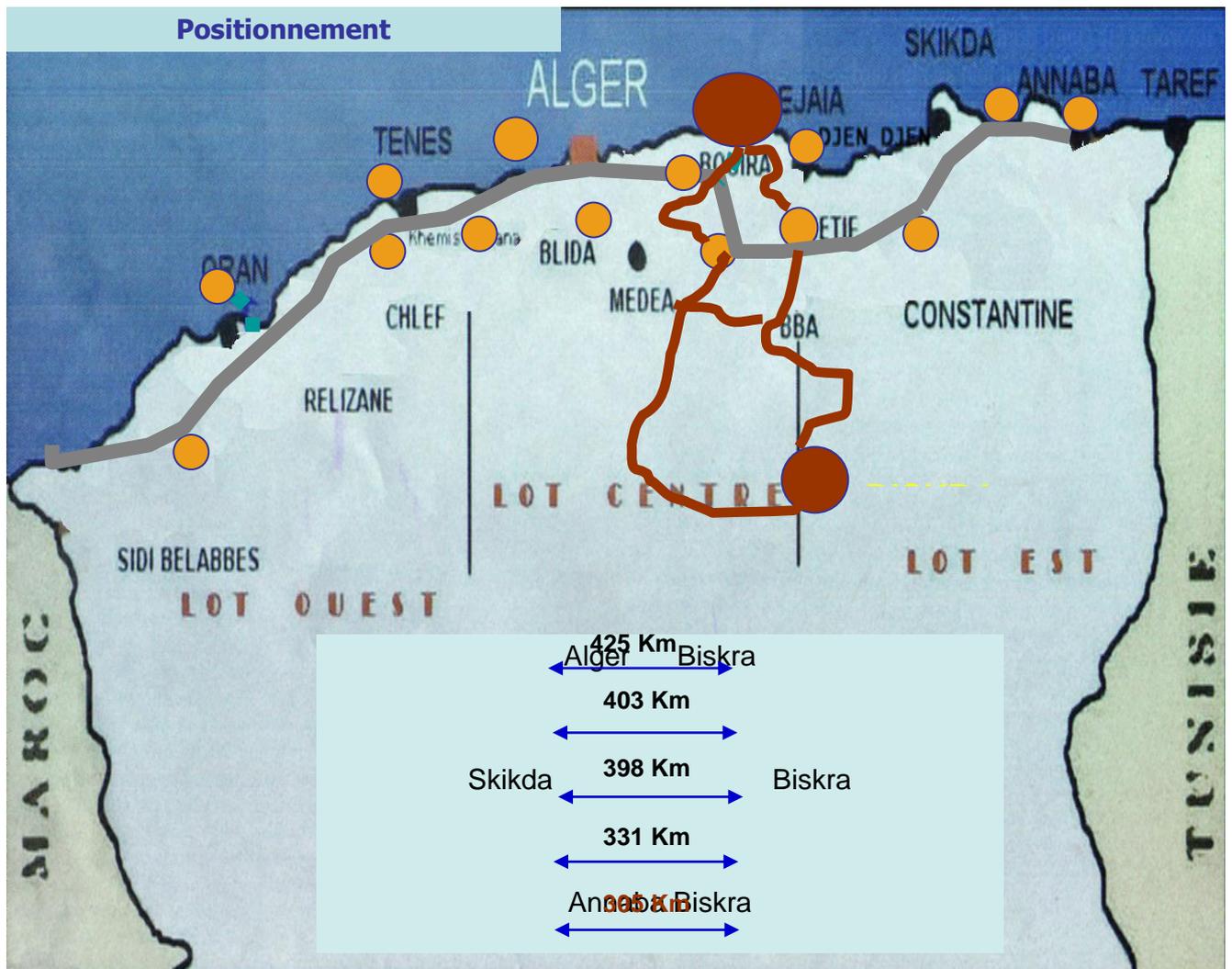
Le Port de Bejaïa dessert un hinterland important et très vaste. La ville et le port de Bejaia disposent de ce fait de voies ferroviaires et d'un aéroport international.

D'une desserte routière reliant l'ensemble des villes du pays jusqu'au porte du Sahara Algérienne.

**Schéma n°13** : Localisation géographique de l'EPB

#### **Localisation géographique**

- Latitude Nord : **36°45' 24''**.
- Longitude Est : **05°05'50''**.



Source : Document interne de l'EPB

## 2. Missions et activités de l'entreprise

### 2.1. Missions de l'entreprise

Elle a pour missions :

- Organisation de l'accueil des navires
- Aide à la navigation (Pilotage des navires)
- Activité d'acconage (entreposage et livraison des marchandises à l'import et l'export).
- Transit des passagers et de leurs véhicules.
- Gestion et développement du domaine portuaire.
- Prise en charge des cargaisons à l'embarquement / débarquement et pré- évacuation.
- Assurer une disponibilité permanente des moyens humains et matériels.
- Améliorer en continu les performances (humaines, matérielles et budgétaires)
- Rentabiliser au maximum les infrastructures et superstructures portuaires

## Chapitre III : La contribution de la gestion budgétaire à la performance de l'EPB

- Gérer les systèmes de management de la qualité, de l'environnement, de la santé et sécurité.

### 2.2. Activités de l'entreprise

Les principales activités de l'entreprise sont :

- **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 après une conférence de placement qui se tient quotidiennement au niveau de la Direction Capitainerie.
- **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.
- **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.
- **Le lamanage** : Il consiste à amarrer ou désamarrer le navire de son poste d'accostage.
- **Les opérations de manutention et d'acconage 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.

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

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

### 3. Organisation de l'entreprise

Un projet de réorganisation de l'entreprise a été présenté au Conseil d'administration en date du 17 février 2020, qui s'est soldé par une validation (résolution n°04).

### \_\_\_\_\_ **Chapitre III : La contribution de la gestion budgétaire à la performance de l'EPB**

Des ajustements ont été apportés à l'organisation actuelle par la fusion, la suppression ainsi que la création de certaines directions.

Vu la mise en place de cette nouvelle organisation, des décisions de mobilité ont été établies au profit du personnel concerné ; d'où la nécessité d'actualiser les fiches emplois avant de procéder à leur diffusion.

#### ✓ **Direction Générale**

- Le transfert du Département Affaires Juridiques à la Direction Générale ;
- Le rehaussement du Département Audit interne et Contrôle de Gestion en « Direction du Système de Contrôle Interne » ;

#### ✓ **Direction Générale Adjointe Fonctionnelle**

- La dissolution de la Direction du Management Intégré et le transfert du Département Management Intégré à la « Direction des Ressources Humaines » ;
- Le changement de dénomination de la Direction des Systèmes d'information en « Direction Digitalisation et Numérique » ;

#### ✓ **Direction des Ressources Humaines**

La Direction des Ressources Humaines, rattachée à la Direction Générale Adjointe Fonctionnelle, comporte trois (03) départements ; à savoir :

- Département Ressources Humaines et Développement,
- Département Administration du Personnel et Moyens,
- Département Qualité de Vie au Travail.

#### ✓ **Direction Digitalisation et Numérique**

La Direction des Systèmes d'information est, désormais, dénommée Direction Digitalisation et Numérique, rattachée à la Direction Générale Adjointe Fonctionnelle.

La Direction comportera trois (03) départements :

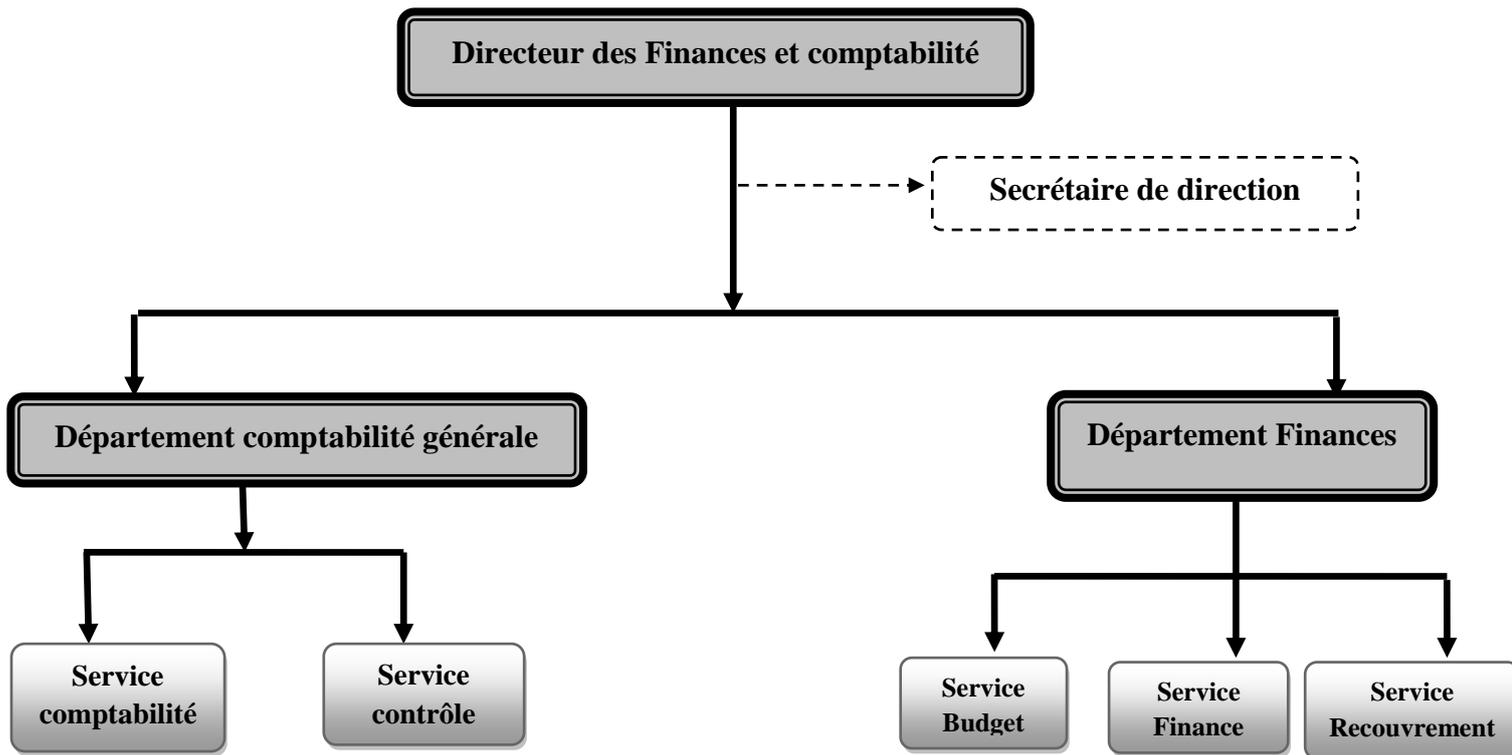
- Département Numérique,
- Département Génie Logiciel,
- Département Infrastructures et Systèmes.

#### ✓ **Direction des Finances et Comptabilité**

La Direction des Finances et comptabilité comprend deux (02) départements :

- Département Finances,
- Département Comptabilité générale.

Schéma n°14 : Organigramme de la direction des finances et comptabilité



Source : Document interne de l'EPB

✓ **Direction du Système de Contrôle Interne**

La Direction du Système de Contrôle Interne comprend trois (03) services :

- Service Audit Interne,
- Service Management des Risques,
- Service Contrôle de Gestion.

✓ **Direction Achats**

La Direction Achats comprend trois (03) départements :

- Département Passations de Commandes,
- Département Passation de Marchés,
- Département Approvisionnements,

Et la cellule Planification et Performance.

✓ **Direction Générale Adjointe Opérationnelle**

- La création du « Service Gestion du Patrimoine », rattaché à la Direction Générale Adjointe Opérationnelle ;
- Le rattachement du Bureau de Sûreté Portuaire B.S.P au DGAO ;

### Chapitre III : La contribution de la gestion budgétaire à la performance de l'EPB

- La création de la « Direction Exploitation » par la fusion des directions de la Manutention et Acconage, les Zones Logistiques Extra portuaires, le Département Exploitation des Engins de la Direction Logistique ;
- La fusion des Directions : Remorquage et Capitainerie en « Direction Capitainerie » ;
- La fusion de la Direction du Domaine et Développement et la Direction de la Gare Maritime en « Direction Domaine et Développement » ;
- La centralisation des achats /approvisionnements et maintenances des différentes structures en une seule « Direction Achats et Maintenances » : un groupe de travail a été mis en place ayant pour missions la proposition d'une organisation opérationnelle.

#### ✓ **Direction Exploitation**

La direction est composée de cinq (05) départements :

- Département Manutention et Acconage ;
- Département Affectation de Moyens ;
- Département Statistiques et Commercial ;
- Département Logistique d'IGHIL OUBEROUAK ;
- Département Logistique de TIXTER.

#### ✓ **Direction Domaine et Développement**

Cette Direction comporte quatre (04) départements et un (01) service ; à savoir :

- Département Domaine ;
- Département Entretien et Assainissement ;
- Département Projets ;
- Département Gestion du Transit des Passagers ;
- Service Commercial.

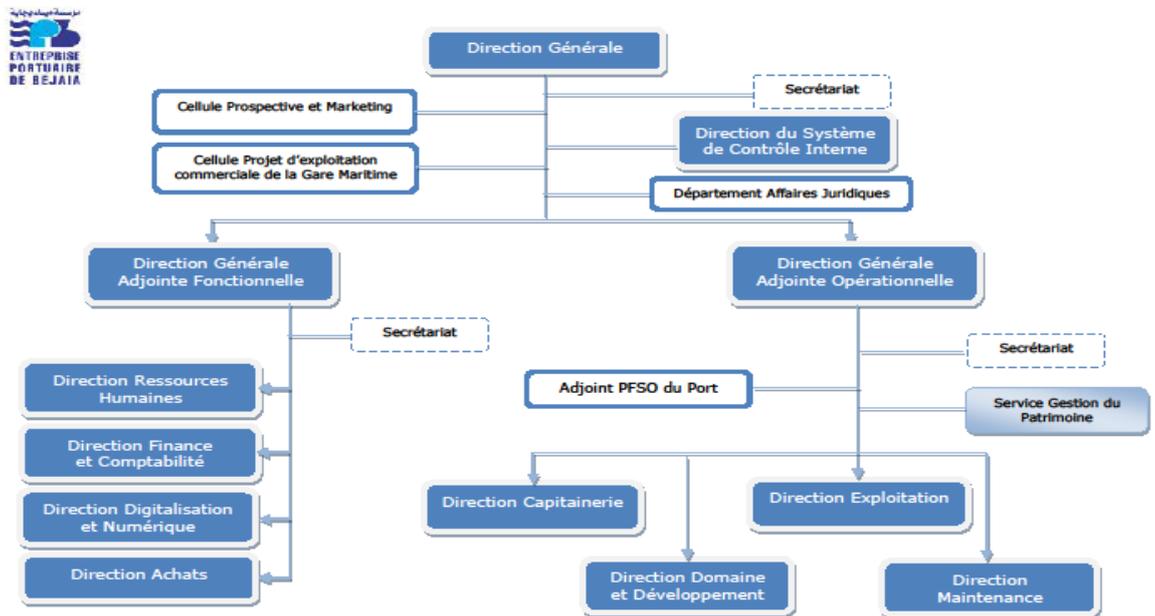
#### ✓ **Direction Maintenance**

Cette Direction comporte deux (02) départements ; à savoir :

- Département Maintenance Engins ;
- Département Maintenance Navale.

Organigramme de l'entreprise :

Schéma n°15 : Organigramme de l'EPB



Source : Document interne de l'EPB

#### 4. Présentation de la gestion budgétaire de l'EPB

L'élaboration du budget prévisionnel est prise en charge par la Direction des Finances et comptabilité sur la base des prévisions découlant de chaque centre de responsabilité.

Ces budgets représentent non seulement les prévisions principales de l'entreprise, mais ils conduisent également à la rédaction des documents de synthèse budgétaire, tels que : le compte d'exploitation prévisionnelle, le budget de trésorerie. Ainsi il s'étend sur toute l'activité de l'entreprise. Il intègre deux séries de données présentées comme suit :

- La première de normes standards qui permet de calculer les besoins de consommation en relation avec l'activité ;
- La seconde série de données qui doivent être combinées avec les précédentes, qui consiste à la prévision des charges de l'activité qui se déroulera effectivement autour de la période budgétaire.

### Méthode d'élaboration du budget au sein de l'EPB

Elle a pour but de suivre et de contrôler la consommation du budget des différentes structures et s'applique sur l'ensemble des structures de l'entreprise dont les activités diffèrent d'un responsable à l'autre :

- **Les directeurs des structures**
  - Etablissent des bons de commandes selon les besoins et les envoient au service budget.
- **Le directeur des finances et de la comptabilité**
  - Veille au respect de la gestion du budget.
- **Le chef de département finance**
  - Contrôle les bons de commande ;
  - Appose le visa sur les bons de commande ;
  - Veille au respect de la procédure.
- **Le chargé du budget**
  - Contrôle la conformité du bon de commande et vérifie par rapport au budget prévisionnel ;
  - La saisie des bons de commande.

#### 4.1. Processus d'élaboration des budgets de l'EPB

Le budget prévisionnel de l'EPB est structuré de la manière suivante :

- Budget des ventes,
- Budget des investissements ;
- Budget des frais généraux ;
- Budget des approvisionnements ;
- Budgets de trésorerie.

##### 4.1.1. Budget des ventes

Le budget des ventes constitue le point de départ de la procédure budgétaire au sein de l'EPB. Il consiste en un chiffrage en volume et en valeur prévisionnel dont l'objectif est de déterminer les ressources de l'entreprise, et dans un second temps d'en déduire les moyens nécessaires aux services commerciaux. Son élaboration commence à partir du quatrième trimestre de l'année N-1.

Il se compose des rubriques suivantes :

- Prévision du trafic portuaire ;

## Chapitre III : La contribution de la gestion budgétaire à la performance de l'EPB

- Préviation du chiffre d'affaires.

**Tableau n°03 : Trafic portuaire prévisionnel**

| Désignation              | Clôture<br>2019 | Prévisions<br>2020 | Variation   | % variation |
|--------------------------|-----------------|--------------------|-------------|-------------|
| <b>Zone Portuaire</b>    |                 |                    |             |             |
| <b>Trafic global</b>     | <b>18 498</b>   | <b>18 314</b>      | <b>-184</b> | <b>-01</b>  |
| Importations (En 1.000T) | 10 025          | 9 734              | -291        | -03         |
| Exportations (En 1.000T) | 8 473           | 8 580              | +107        | +01         |
| <b>Trafic bateau</b>     |                 |                    |             |             |
| N <sup>bre</sup> navire  | 1 100           | 1 086              | -14         | -01         |
| Jauge brute (En 1.000T)  | 15 492          | 15 580             | +88         | +01         |
| <b>Trafic conteneur</b>  |                 |                    |             |             |
| N <sup>bre</sup> EVP     | 248 942         | 240 895            | -8 047      | -03         |
| Tonnage (En 1.000T)      | 1 976           | 1 882              | -94         | -05         |
| <b>Zones Logistiques</b> |                 |                    |             |             |
| ZLE TIXTER (Boite)       | 4 856           | 6 000              | +1 144      | +24         |
| ZLE IOB (Boite)          | -               | 20 000             | +20 000     | +100        |

Source : Document interne à l'EPB

### Interprétation

- ✚ Le tonnage global atteindra en 2020 les **18,314 millions de tonnes**, soit une baisse de **01%** par rapport aux prévisions de clôture 2019, Cette baisse s'explique notamment avec :

Les importations d'un volume global de **9,734 millions de tonnes** qui connaîtront une baisse de **3%** par rapport à la clôture de l'exercice 2019, Cette baisse est due essentiellement au recul du volume des produits agricoles et alimentaires (blé, soja et sucre) de **-120 mille tonnes**.

Les exportations quant à elles, connaîtront par contre une légère hausse de **1%** soit **+107 mille de tonnes**, par rapport à la clôture de l'exercice 2019 et ce, suite à l'augmentation attendue du volume des exportations du pétrole brut **+1%**.

- ✚ Le nombre de navires à l'entrée qui passera de **1 100 navires** à la clôture de 2019 à **1 086 navires** pour l'exercice 2020, soit moins 14 navires.
- ✚ Le trafic des zones Extra-portuaires, de l'ordre de **26 000 boites** connaîtra une hausse considérable de **23%** pour les conteneurs pleins, et **20 000 boites** prévues pour la zone IOB (Traitement du conteneur vide).

## Chapitre III : La contribution de la gestion budgétaire à la performance de l'EPB

- Chiffre d'affaires

Tableau n°04 : Chiffre d'affaires prévisionnel en milliers de Dinars

| Rubriques                | Clôture<br>2019  | Prévisions<br>2020 | Variation       | %<br>variation |
|--------------------------|------------------|--------------------|-----------------|----------------|
| <b>Zone portuaire</b>    | <b>5 768 000</b> | <b>5 873 385</b>   | <b>+105 385</b> | <b>+02</b>     |
| Domaine et Développement | 1 148 076        | 1 170 796          | +22 720         | +02            |
| Capitainerie             | 1 103 797        | 1 129 461          | +25 664         | +02            |
| Manutention et Acconage  | 2 121 975        | 2 160 000          | +38 025         | +02            |
| Remorquage               | 1 394 152        | 1 413 128          | +18 976         | +01            |
| <b>Zones Logistiques</b> | <b>480 714</b>   | <b>763 210</b>     | <b>+282 496</b> | <b>+59</b>     |
| ZLE TIXTER               | 323 260          | 332 176            | +8 916          | +03            |
| ZLE IOB                  | 59 089           | 257 538            | +198 449        | +336           |
| Scanning au port         | 98 365           | 173 496            | +75 131         | +76            |
| <b>Gare Maritime</b>     | <b>1 773</b>     | <b>34 605</b>      | <b>+32 832</b>  | <b>+1 852</b>  |
| Activités commerciales   | 1 773            | 30 990             | +29 217         | +1 648         |
| Publicité                | -                | 3 615              | +3 615          | +100           |
| <b>Total port</b>        | <b>6 250 487</b> | <b>6 671 200</b>   | <b>+420 713</b> | <b>+07</b>     |

Source : Document interne à l'EPB

### Interprétation

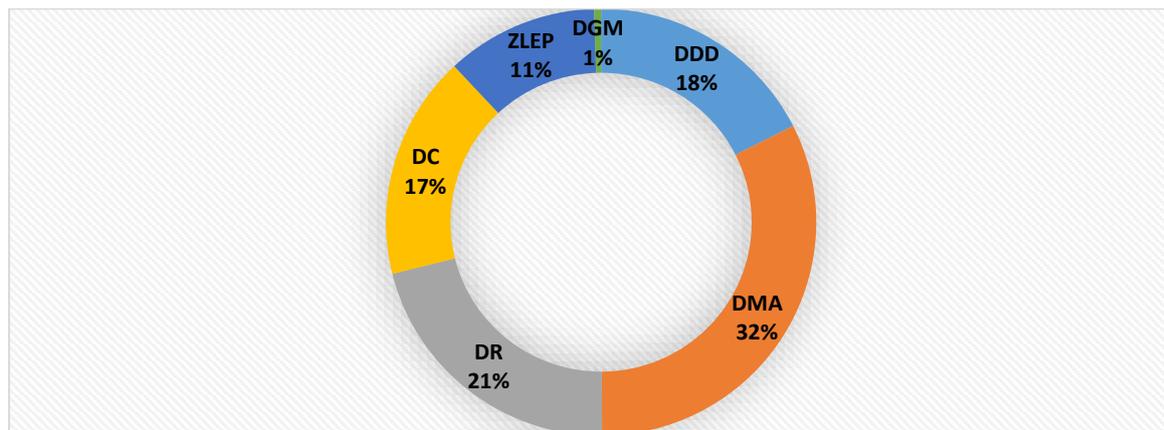
Malgré une baisse du trafic portuaire en 2020, le Chiffre d'affaires prévisionnel de l'entreprise qui atteindra les **6 671 200KDA**, connaîtra une hausse de **07%** par rapport 2019.

La progression du chiffre d'affaires est expliquée par la mise en exploitation des activités commerciales de la nouvelles Gare Maritime (attendue pour 2020), avec un chiffre d'affaires de **34 605 KDA** et la hausse du chiffre d'affaires des Zones Logistiques Extra-portuaires qui attendra les **763 210 KDA** soit **+59%** par rapport à la clôture 2019, ainsi que le cours de change Dinar/Dollar appelé à être augmenté, ce qui stimulera le chiffre d'Affaires des activités navigation.

Le Chiffre d'affaires prévisionnel pour l'exercice 2020 sera réparti comme suit :

## Chapitre III : La contribution de la gestion budgétaire à la performance de l'EPB

**Grphe n°01** : La répartition du chiffre d'affaires prévisionnel pour l'exercice 2020



Source : Document interne à l'EPB

- **Autres produits opérationnels**

**Tableau n°05** : Autres produits opérationnels en milliers de Dinars

| Rubriques                           | Clôture 2019  | Prévisions 2020 | Variation   | % variation |
|-------------------------------------|---------------|-----------------|-------------|-------------|
| Plus-value sur sorties d'actifs     | 12 000        | 3 500           | -8 500      | -71         |
| Indemnités d'assurances reçus       | 7 000         | 11 000          | +4 000      | +57         |
| Autres produits de gestion courante | 68 418        | 72 000          | +3 582      | +05         |
| <b>Total</b>                        | <b>87 418</b> | <b>86 500</b>   | <b>-918</b> | <b>-01</b>  |

Source : Document interne à l'EPB

### Interprétation

Les autres produits opérationnels connaîtront une légère baisse de **01%** par rapport à la clôture 2019, notamment avec les plus-values attendues sur cession d'actifs (chariots élévateurs et remorqueur).

Par contre, Les indemnités d'assurances et les autres produits de gestion courante (constitués essentiellement des pénalités de congestion) connaîtront une hausse respectivement de +57% et +5%.

## Chapitre III : La contribution de la gestion budgétaire à la performance de l'EPB

### • Produits financiers

Tableau n°06 : Produits financiers en milliers de Dinars

| Rubriques                        | Clôture<br>2019 | Prévisions<br>2020 | Variation       | %<br>variation |
|----------------------------------|-----------------|--------------------|-----------------|----------------|
| Revenus titres de participations | 516             | 100 516            | +100 000        | +19 380        |
| Revenus des placements bancaires | 170 979         | 182 175            | +11 196         | +07            |
| Gains de change                  | 223             | -                  | -223            | -100           |
| <b>Total</b>                     | <b>171 718</b>  | <b>282 691</b>     | <b>+110 973</b> | <b>+65</b>     |

Source : Document interne à l'EPB

### Interprétation

Les produits Financiers d'un montant total de **282 691 KDA**, seront augmentés des dividendes à recevoir prévus de BMT.

### 4.1.2. Budget des frais généraux

Tableau n°07 : Charges des activités ordinaires par nature en milliers de Dinars

| Désignation                           | Clôture<br>2019  | Prévisions<br>2020 | Variation       | %<br>variation |
|---------------------------------------|------------------|--------------------|-----------------|----------------|
| Achats consommés                      | 223 160          | 461 950            | +238 790        | +107           |
| Services extérieurs                   | 338 935          | 620 350            | +281 415        | +83            |
| Autres services extérieurs            | 90 430           | 127 721            | +37 291         | +41            |
| Charges de personnel                  | 3 734 743        | 3 449 397          | -285 346        | -08            |
| Impôts, taxes et versements assimilés | 147 480          | 172 729            | +25 249         | +17            |
| Autres charges opérationnelles        | 2 995            | 5 050              | +2 055          | +69            |
| Charges financières                   | 211 788          | 247 241            | +35 453         | +17            |
| Dotations aux amortissements et prov. | 856 172          | 900 000            | +43 828         | +05            |
| <b>Total charges hors IBS</b>         | <b>5 605 703</b> | <b>5 984 438</b>   | <b>+378 735</b> | <b>+07</b>     |

Source : Document interne à l'EPB

### Interprétation

Les charges d'exploitation de l'entreprise atteindront les **5 984 438 KDA**, soit une hausse de **378 735 KDA(+07%)** par rapport à la clôture de 2019, qui s'explique essentiellement par :

- La hausse des achats consommés de **07%** soit **+238 790 KDA** expliquée par l'augmentation 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 hausse importante aussi des services extérieurs de **281 415 KDA** due également à la programmation de (03) arrêts techniques des remorqueurs portuaires pour un

### Chapitre III : La contribution de la gestion budgétaire à la performance de l'EPB

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 **3 449 397 KDA** compte tenu des augmentations systématiques de l'IEP ainsi que la prime carrière.
- La hausse des charges financières (+17%) suite à l'entame du remboursement crédit poste 25 en 2020.

#### 4.1.3. Budget des approvisionnements

Tableau n°08 : Achats par nature en milliers de Dinars

| Désignation                 | Clôture 2019   | Prévisions 2020 | Variation       | % Variation |
|-----------------------------|----------------|-----------------|-----------------|-------------|
| Matériaux de construction   | 4 075          | 5 000           | +925            | +23         |
| Carburants et Lubrifiants   | 62 970         | 86 000          | +23 030         | +37         |
| Produits d'entretien        | 4 277          | 4 950           | +673            | +16         |
| Fournitures d'atelier       | 3 344          | 3 100           | -244            | -07         |
| Petit outillage             | 970            | 2 900           | +1 930          | +199        |
| PDR matériels de transport  | 2 818          | 4 000           | +1 182          | +42         |
| PDR matériels d'expl.       | 47 235         | 150 000         | +102 765        | +218        |
| PDR matériels navales       | 61 080         | 162 000         | +100 920        | +165        |
| Pneumatiques                | 2 392          | 9 150           | +6 758          | +283        |
| Fournitures de bureau       | 3 699          | 5 000           | +1 301          | +35         |
| Fournitures Informatiques   | 2 300          | 2 000           | -300            | -13         |
| Mat. & fournitures diverses | 19 364         | 25 000          | +5 636          | +29         |
| Habillements                | 24 573         | 40 000          | +15 427         | +63         |
| <b>Total</b>                | <b>239 097</b> | <b>499 100</b>  | <b>+260 003</b> | <b>+109</b> |

Source : Document interne à l'EPB

#### Interprétation

Les achats de l'entreprise seront de l'ordre de **499 100 KDA**, ils enregistreront une hausse de **109%** par rapport à la clôture de 2019, expliquée par :

- La hausse des achats de carburants et lubrifiants de (**37%**) due à la hausse de l'activité portuaire et extra-portuaire ;
- La hausse des achats en pièces de rechanges d'exploitation (**218%**) et navale de (**165%**) par rapport à la clôture de 2019, suite au programme prévisionnel de maintenance.

#### 4.1.4. Budget des investissements

Tableau n°09 : Le budget des investissements en milliers de Dinars

| Désignation              | Reste à réaliser | Programme 2020 | Total          |
|--------------------------|------------------|----------------|----------------|
| <b>1- Etudes :</b>       | <b>28 000</b>    | <b>18 000</b>  | <b>46 000</b>  |
| <b>2- Réalisations :</b> | <b>80 000</b>    | <b>188 000</b> | <b>268 000</b> |
| Infrastructure           | 80 000           | 110 000        | 190 000        |
| Superstructure           | -                | 78 000         | 78 000         |
| <b>3-Equipements :</b>   | <b>270 000</b>   | <b>197 500</b> | <b>467 500</b> |
| Manutention              | 270 000          | 193 000        | 463 000        |
| Engins de servitude      | -                | -              | -              |
| Sûreté et sécurité       | -                | 4 500          | 4 500          |
| <b>4- Autres :</b>       | <b>25 000</b>    | <b>35 900</b>  | <b>60 900</b>  |
| <b>Total</b>             | <b>403 000</b>   | <b>439 400</b> | <b>842 400</b> |

Source : Document interne à l'EPB

#### Interprétation

Le montant global des investissements pour l'année 2020 est de l'ordre **842 400 KDA**, il sera financé par les fonds propres de l'entreprise, et concerne la réalisation de projets d'infrastructures, de superstructures ainsi que les équipements.

#### 4.1.5. Budget de trésorerie

Tableau n°10 : Le budget de trésorerie en milliers de Dinars

| Rubriques                                    | Clôture 2019     | Prévisions 2020  | Variation       | % variation |
|--|------------------|------------------|-----------------|-------------|
| <b>Encaissements</b>                         | <b>8 129 125</b> | <b>8 329 188</b> | <b>+200 063</b> | <b>+02</b>  |
| Encaissements reçus des clients.             | 7 082 432        | 7 712 797        | +630 365        | +09         |
| Autres encaissements.                        | 238 976          | 330 200          | +91 224         | +38         |
| Accréditifs, restitution provisions          | 52 285           | -                | -52 285         | -100        |
| Encaissements sur cessions d'immo. Corp.     | 11 436           | 3 500            | -7 936          | -69         |
| Encaissements sur cessions d'immo. Fin.      | 400 000          | -                | -400 000        | -100        |
| Intérêts encaissés sur placements fin.       | 171 375          | 182 175          | +10 800         | +06         |
| Dividendes et quote-part de résultats reçus. | 516              | 100 516          | +100 000        | +19 380     |
| Encaissements provenant d'emprunts.          | 172 105          | -                | -172 105        | -100        |
| <b>Décaissements</b>                         | <b>8 861 833</b> | <b>8 331 673</b> | <b>-530 160</b> | <b>-06</b>  |
| Accréditifs, provisions                      | 11 814           | -                | -11 814         | -100        |
| Sommes versées aux fournisseurs.             | 684 150          | 600 000          | -84 150         | -12         |
| Sommes versées aux personnels.               | 2 182 518        | 1 866 000        | -316 518        | -15         |
| Sommes versées pour frais de missions        | 4 435            | 3 480            | -955            | -22         |
| Sommes versées aux œuvres sociales           | 222 082          | 156 000          | -66 082         | -30         |
| sommes versées aux organismes sociaux        | 1 004 555        | 890 300          | -114 255        | -11         |

### Chapitre III : La contribution de la gestion budgétaire à la performance de l'EPB

|  |                 |                |                 |            |
|--|-----------------|----------------|-----------------|------------|
| Intérêts et autres frais financiers payés.   | 208 822         | 290 182        | +81 360         | +39        |
| Impôts sur résultats payés.                  | 276 074         | 125 000        | -151 074        | -55        |
| Autres impôts et taxes                       | 1 725 390       | 1 879 323      | +153 933        | +09        |
| Sommes versées aux filiales                  | -               | -              | -               | -          |
| Autres dépenses                              | 111 942         | 271 700        | +159 758        | +143       |
| Décassement sur acquisition d'immo. Corp.    | 1 380 940       | 828 500        | -552 440        | -40        |
| Décassements sur acquisition d'immo. Fin.    | -               | -              | -               | -          |
| Dividendes et autres distributions effectués | 130 000         | 220 000        | +90 000         | +69        |
| Remboursements d'emprunts                    | 919 111         | 1 201 188      | +282 077        | +31        |
| <b>Variation</b>                             | <b>-732 708</b> | <b>-2 485</b>  | <b>+730 223</b> | <b>-99</b> |
| Trésorerie initiale                          | 1 296 101       | 563 393        | -732 708        | -57        |
| <b>Trésorerie finale</b>                     | <b>563 393</b>  | <b>560 908</b> | <b>-2 485</b>   | <b>-01</b> |

Source : Document interne à l'EPB

#### Interprétation

A la clôture de l'exercice 2020, la trésorerie de l'entreprise sera de l'ordre de **560 908 KDA** soit une *baisse* de **01 %** par rapport à la trésorerie de clôture 2019.

#### o Les encaissements :

- Les encaissements reçus des clients de l'ordre de **7 712 797 KDA** connaîtront une hausse de **9%** par rapport à la clôture 2019 (augmentation du chiffre d'Affaires) ;
- Les encaissements provenant d'emprunts seront nuls (consommation de la totalité des crédits) ;
- Il est attendu un encaissement sur dividendes reçus de BMT (100 000 KDA).

#### o Les dépenses :

- Les sommes versées aux fournisseurs (tous types) d'un montant de **1 365 000 KDA** connaîtront une baisse de **(34%)** par rapport aux prévisions de clôture 2019 (finalisation des grands projets d'investissement) ;
- Les sommes versées aux organismes sociaux en baisse de **-11%** suite à la baisse 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) ;

## Chapitre III : La contribution de la gestion budgétaire à la performance de l'EPB

- La hausse considérable des remboursements d'emprunts soit **+282 077 KDA** avec la mobilisation de tous les crédits.

### 4.2. Le suivi budgétaire

Le suivi budgétaire au niveau de l'EPB se fait comme suit :

**Tableau n°11 :** Les étapes du suivi budgétaire

| Etape | Désignation                      | Responsable         | Références                                     | Fréquences             | Enregistrements                              |
|-------|----------------------------------|---------------------|--|------------------------|--|
| 1     | Réception du bon de commande     | Le chargé du budget | Sur demande des structures au chargé du budget | A la demande           | Bordereaux d'envoi                           |
| 2     | Vérification de la budgétisation | Le chargé du budget |  | Bon de commande reçu   |  |
| 3     | Saisi du bon de commande         | Le chargé du budget |  | Bon de commande validé | Application DFC                              |
| 4     | Visa du bon de commande          | Le chargé du budget |  | Bon de commande saisi  | Double de bon de commande                    |
| 5     | Restitution du bon de commande   | Le chargé du budget | Structures demanderesse                        | Bon de commande visé   | Registre des bons de commande « à codifier » |

**Source :** Document interne à l'EPB

#### Interprétation

**1<sup>er</sup> cas :** la dépense a été programmée, elle est mentionnée sur le budget. Dans ce cas, le chargé du budget poursuit les étapes qui suivent (3,4 et 5).

**2<sup>ème</sup> cas :** La dépense n'a pas été programmée, ou bien son montant dépasse le montant budgétisé. Dans ce cas, le chargé du budget adresse une lettre de rejet au responsable de la direction concernée. Ce dernier doit remettre la lettre de rejet au DG de l'entreprise tout en lui expliquant la nature de la dépense et sa nécessité.

Le DG analyse la demande et remet ensuite sa réponse par le biais d'une lettre qu'on appelle : **lettre de dérogation**. Ensuite, le responsable de la direction concernée doit être muni de cette lettre, pour que le chargé du budget peut poursuivre normalement la procédure habituelle.

## Section 02 : la gestion budgétaire au sein de l'EPB

Avant d'entamer le cas pratique, nous allons d'abord présenter les différentes tâches des deux centres d'activité à traiter et qui sont, le centre d'activité domaine et développement et capitainerie.

### ✓ **Domaine et développement**

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.

### ✓ **Capitainerie**

Il est chargé de la sécurité portuaire, ainsi que de la bonne régulation des mouvements des navires, et la garantie de sauvegarde des ouvrages portuaires. Elle est chargée entre autres, du pilotage et de l'amarrage.

## 1. Calcul des prévisions pour les centres d'activités DD et capitainerie

Pour calculer les prévisions pour le centre d'activité DD et capitainerie, nous utiliserons la méthode des moindres carrés.

### 1.1. Calcul des prévisions pour le centre d'activité DD

#### **Détermination de la fonction des moindres carrés**

Nous allons procéder au calcul des estimateurs ***a*** et ***b*** dans le tableau ci-dessous :

**Chapitre III : La contribution de la gestion budgétaire à la performance de l'EPB**

**Tableau n°12 : La détermination des estimateurs  $a$  et  $b$  pour le centre d'activité DD**

**Yi en milliers de DA**

| Années         | Mois (xi)   | CA (Yi)          | Xi Yi            | Xi <sup>2</sup>  | Xi- $\bar{X}$ | Yi - $\bar{Y}$    | (Xi - $\bar{X}$ ) (Yi- $\bar{Y}$ ) | (Xi - $\bar{X}$ ) <sup>2</sup> |
|----------------|-------------|------------------|------------------|------------------|---------------|-------------------|------------------------------------|--------------------------------|
| 2018           | 1           | 91806            | 91806            | 1                | -17,5         | -2745,6667        | 48049,16667                        | 306,25                         |
|                | 2           | 67645            | 135290           | 4                | -16,5         | -26906,667        | 443960                             | 272,25                         |
|                | 3           | 92310            | 276930           | 9                | -15,5         | -2241,6667        | 34745,83333                        | 240,25                         |
|                | 4           | 101873           | 407492           | 16               | -14,5         | 7321,33333        | -106159,3333                       | 210,25                         |
|                | 5           | 77783            | 388915           | 25               | -13,5         | -16768,667        | 226377                             | 182,25                         |
|                | 6           | 106687           | 640122           | 36               | -12,5         | 12135,3333        | -151691,6667                       | 156,25                         |
|                | 7           | 102781           | 719467           | 49               | -11,5         | 8229,33333        | -94637,33333                       | 132,25                         |
|                | 8           | 91933            | 735464           | 64               | -10,5         | -2618,6667        | 27496                              | 110,25                         |
|                | 9           | 99575            | 896175           | 81               | -9,5          | 5023,33333        | -47721,66667                       | 90,25                          |
|                | 10          | 90288            | 902880           | 100              | -8,5          | -4263,6667        | 36241,16667                        | 72,25                          |
|                | 11          | 76854            | 845394           | 121              | -7,5          | -17697,667        | 132732,5                           | 56,25                          |
|                | 12          | 118082           | 1416984          | 144              | -6,5          | 23530,3333        | -152947,1667                       | 42,25                          |
| 2019           | 13          | 90894            | 1181622          | 169              | -5,5          | -3657,6667        | 20117,16667                        | 30,25                          |
|                | 14          | 76261            | 1067654          | 196              | -4,5          | -18290,667        | 82308                              | 20,25                          |
|                | 15          | 89537            | 1343055          | 225              | -3,5          | -5014,6667        | 17551,33333                        | 12,25                          |
|                | 16          | 97299            | 1556784          | 256              | -2,5          | 2747,33333        | -6868,333333                       | 6,25                           |
|                | 17          | 87508            | 1487636          | 289              | -1,5          | -7043,6667        | 10565,5                            | 2,25                           |
|                | 18          | 92878            | 1671804          | 324              | -0,5          | -1673,6667        | 836,8333333                        | 0,25                           |
|                | 19          | 109895           | 2088005          | 361              | 0,5           | 15343,3333        | 7671,666667                        | 0,25                           |
|                | 20          | 92894            | 1857880          | 400              | 1,5           | -1657,6667        | -2486,5                            | 2,25                           |
|                | 21          | 110906           | 2329026          | 441              | 2,5           | 16354,3333        | 40885,83333                        | 6,25                           |
|                | 22          | 113500           | 2497000          | 484              | 3,5           | 18948,3333        | 66319,16667                        | 12,25                          |
|                | 23          | 83653            | 1924019          | 529              | 4,5           | -10898,667        | -49044                             | 20,25                          |
|                | 24          | 108591           | 2606184          | 576              | 5,5           | 14039,3333        | 77216,33333                        | 30,25                          |
| 2020           | 25          | 97888            | 2447200          | 625              | 6,5           | 3336,33333        | 21686,16667                        | 42,25                          |
|                | 26          | 79265            | 2060890          | 676              | 7,5           | -15286,667        | -114650                            | 56,25                          |
|                | 27          | 106581           | 2877687          | 729              | 8,5           | 12029,3333        | 102249,3333                        | 72,25                          |
|                | 28          | 96663            | 2706564          | 784              | 9,5           | 2111,33333        | 20057,66667                        | 90,25                          |
|                | 29          | 95667            | 2774343          | 841              | 10,5          | 1115,33333        | 11711                              | 110,25                         |
|                | 30          | 112776           | 3383280          | 900              | 11,5          | 18224,3333        | 209579,8333                        | 132,25                         |
|                | 31          | 85276            | 2643556          | 961              | 12,5          | -9275,6667        | -115945,8333                       | 156,25                         |
|                | 32          | 87075            | 2786400          | 1024             | 13,5          | -7476,6667        | -100935                            | 182,25                         |
|                | 33          | 103831           | 3426423          | 1089             | 14,5          | 9279,33333        | 134550,3333                        | 210,25                         |
|                | 34          | 89072            | 3028448          | 1156             | 15,5          | -5479,6667        | -84934,83333                       | 240,25                         |
|                | 35          | 66993            | 2344755          | 1225             | 16,5          | -27558,667        | -454718                            | 272,25                         |
|                | 36          | 111340           | 4008240          | 1296             | 17,5          | 16788,3333        | 293795,8333                        | 306,25                         |
| <b>Somme</b>   | <b>666</b>  | <b>3403860</b>   | <b>63555374</b>  | <b>16206</b>     | <b>0</b>      | <b>14042,6667</b> | <b>583964</b>                      | <b>3885</b>                    |
| <b>Moyenne</b> | <b>18,5</b> | <b>94551,667</b> | <b>1765427,1</b> | <b>450,16667</b> |               |                   | <b>16221,22222</b>                 |                                |

Source : Etabli par nos soins à l'aide des données de l'EPB

Détermination de l'équation de la droite :  $y = ax + b$

On a :

$$\bar{X} = 18,5 \text{ et } \bar{Y} = 94551,667$$

Et

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

$$a = \frac{63555374 - 36(18,5)(94551,667)}{16206 - 36(18,5)^2}$$

$$a = 150,31$$

On peut aussi calculer  $a$  par l'équation suivante :

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

$$a = \frac{583964}{3885}$$

$$a = 150,31$$

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

$$b = 94551,667 - 150,31(18,5)$$

$$b = 91770,932$$

Donc, l'équation de la tendance est :

$$y = 150,31x + 91770,932$$

Pour calculer les tendances, il faut juste remplacer  $x$  par les valeurs.

**Exemple :**

Pour calculer l'observation ajustée du mois de janvier 2021, il faut remplacer  $x$  par 37.

$$y' = 150,31(37) + 91770,932$$

**Tableau n°13 :** Représentation des calculs des tendances de l'année 2021 pour le centre d'activité DD

En milliers de DA

| Mois      | Estimateur a | X  | Estimateur b | La tendance |
|-----------|--------------|----|--------------|-------------|
| Janvier   | 150,31       | 37 | 91770,932    | 97332,402   |
| Février   | 150,31       | 38 | 91770,932    | 97482,712   |
| Mars      | 150,31       | 39 | 91770,932    | 97633,022   |
| Avril     | 150,31       | 40 | 91770,932    | 97783,332   |
| Mai       | 150,31       | 41 | 91770,932    | 97933,642   |
| Juin      | 150,31       | 42 | 91770,932    | 98083,952   |
| Juillet   | 150,31       | 43 | 91770,932    | 98234,262   |
| Aout      | 150,31       | 44 | 91770,932    | 98384,572   |
| Septembre | 150,31       | 45 | 91770,932    | 98534,882   |
| Octobre   | 150,31       | 46 | 91770,932    | 98685,192   |
| Novembre  | 150,31       | 47 | 91770,932    | 98835,502   |
| Décembre  | 150,31       | 48 | 91770,932    | 98985,812   |

Source : Etabli par nos soins

#### ✚ Calcul des coefficients saisonniers

Pour calculer les coefficients saisonniers, il faut d'abord calculer le trend de chaque mois et de chaque année en faisant le rapport entre la valeur  $y_i$  réellement observée (réalisée) et la valeur  $y_i'$  ajustée et ce pour chaque observation.

Nous prenons pour chaque mois, le rapport moyen qui sera considéré comme le trend moyen de la période.

$$\text{le trend} = \frac{\text{valeur observée } y_i}{\text{valeur ajustée } y_i'}$$

Après avoir calculé les trends de chaque mois, nous prenons le trend moyen qui représente le coefficient saisonnier non rectifié. Au final, nous allons calculer les coefficients saisonniers rectifiés comme suit :

$$\text{le coefficient saisonnier rectifié} = \frac{CSNR * 12}{TCSNR}$$

Avec :

- CSNR : Coefficient saisonnier non rectifié ;
- TCSNR : Total des coefficients saisonniers non rectifiés.

### Chapitre III : La contribution de la gestion budgétaire à la performance de l'EPB

Pour calculer les valeurs ajustées des mois, des années 2018, 2019, 2020 on va utiliser l'équation précédente :  $y = 150,31x + 91770,932$ , ainsi remplacer les valeurs de x de 1 jusqu'à 36.

**Tableau n°14** : Représentation des calculs des tendances des années 2018, 2019 et 2020 pour le centre d'activité DD

En milliers de DA

| Mois | Estimateur a | X  | Estimateur b | La tendance |
|------|--------------|----|--------------|-------------|
| 1    | 150,31       | 1  | 91770,932    | 91921,242   |
| 2    | 150,31       | 2  | 91770,932    | 92071,552   |
| 3    | 150,31       | 3  | 91770,932    | 92221,862   |
| 4    | 150,31       | 4  | 91770,932    | 92372,172   |
| 5    | 150,31       | 5  | 91770,932    | 92522,482   |
| 6    | 150,31       | 6  | 91770,932    | 92672,792   |
| 7    | 150,31       | 7  | 91770,932    | 92823,102   |
| 8    | 150,31       | 8  | 91770,932    | 92973,412   |
| 9    | 150,31       | 9  | 91770,932    | 93123,722   |
| 10   | 150,31       | 10 | 91770,932    | 93274,032   |
| 11   | 150,31       | 11 | 91770,932    | 93424,342   |
| 12   | 150,31       | 12 | 91770,932    | 93574,652   |
| 13   | 150,31       | 13 | 91770,932    | 93724,962   |
| 14   | 150,31       | 14 | 91770,932    | 93875,272   |
| 15   | 150,31       | 15 | 91770,932    | 94025,582   |
| 16   | 150,31       | 16 | 91770,932    | 94175,892   |
| 17   | 150,31       | 17 | 91770,932    | 94326,202   |
| 18   | 150,31       | 18 | 91770,932    | 94476,512   |
| 19   | 150,31       | 19 | 91770,932    | 94626,822   |
| 20   | 150,31       | 20 | 91770,932    | 94777,132   |
| 21   | 150,31       | 21 | 91770,932    | 94927,442   |
| 22   | 150,31       | 22 | 91770,932    | 95077,752   |
| 23   | 150,31       | 23 | 91770,932    | 95228,062   |
| 24   | 150,31       | 24 | 91770,932    | 95378,372   |
| 25   | 150,31       | 25 | 91770,932    | 95528,682   |
| 26   | 150,31       | 26 | 91770,932    | 95678,992   |
| 27   | 150,31       | 27 | 91770,932    | 95829,302   |
| 28   | 150,31       | 28 | 91770,932    | 95979,612   |
| 29   | 150,31       | 29 | 91770,932    | 96129,922   |
| 30   | 150,31       | 30 | 91770,932    | 96280,232   |
| 31   | 150,31       | 31 | 91770,932    | 96430,542   |
| 32   | 150,31       | 32 | 91770,932    | 96580,852   |
| 33   | 150,31       | 33 | 91770,932    | 96731,162   |
| 34   | 150,31       | 34 | 91770,932    | 96881,472   |
| 35   | 150,31       | 35 | 91770,932    | 97031,782   |
| 36   | 150,31       | 36 | 91770,932    | 97182,092   |

Source : Etabli par nos soins

### Chapitre III : La contribution de la gestion budgétaire à la performance de l'EPB

**Tableau n°15** : La représentation des calculs des coefficients saisonniers pour les années 2018,2019 et 2020 pour le centre d'activité DD

**En milliers de DA**

| Années                  | Mois            | Janvier   | Février   | Mars      | Avril     | Mai       | Juin      | Juillet   | Aout      | Septembre   | Octobre   | Novembre    | Décembre   | Total     |
|-------------------------|-----------------|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------|-------------|-----------|-------------|------------|-----------|
| 2018                    | valeur observée | 91806     | 67645     | 92310     | 101873    | 77783     | 106687    | 102781    | 91933     | 99575       | 90288     | 76854       | 118082     | 1117617   |
|                         | valeur ajustée  | 91921,242 | 92071,552 | 92221,862 | 92372,172 | 92522,482 | 92672,792 | 92823,102 | 92973,412 | 93123,722   | 93274,032 | 93424,342   | 93574,652  | 1112975,4 |
|                         | Trend           | 0,9987463 | 0,7347003 | 1,0009557 | 1,1028538 | 0,840693  | 1,1512225 | 1,1072782 | 0,9888096 | 1,069276419 | 0,9679865 | 0,82263357  | 1,26190157 | 12,047057 |
| 2019                    | valeur observée | 90894     | 76261     | 89537     | 97299     | 87508     | 92878     | 109895    | 92894     | 110906      | 113500    | 83653       | 108591     | 1153816   |
|                         | valeur ajustée  | 93724,962 | 93875,272 | 94025,582 | 94175,892 | 94326,202 | 94476,512 | 94626,822 | 94777,132 | 94927,442   | 95077,752 | 95228,062   | 95378,372  | 1134620   |
|                         | Trend           | 0,969795  | 0,8123652 | 0,9522621 | 1,0331625 | 0,9277168 | 0,9830803 | 1,1613515 | 0,9801309 | 1,168323908 | 1,1937598 | 0,878449044 | 1,13852855 | 12,198926 |
| 2020                    | valeur observée | 97888     | 79265     | 106581    | 96663     | 95667     | 112776    | 85276     | 87075     | 103831      | 89072     | 66993       | 111340     | 1132427   |
|                         | valeur ajustée  | 95528,682 | 95678,992 | 95829,302 | 95979,612 | 96129,922 | 96280,232 | 96430,542 | 96580,852 | 96731,162   | 96881,472 | 97031,782   | 97182,092  | 1156264,6 |
|                         | Trend           | 1,0246975 | 0,8284473 | 1,1121964 | 1,0071201 | 0,9951844 | 1,1713308 | 0,8843256 | 0,9015762 | 1,07339763  | 0,9193915 | 0,690423268 | 1,14568433 | 11,753775 |
| <b>Total des trends</b> |                 | 2,9932388 | 2,3755128 | 3,0654142 | 3,1431364 | 2,7635942 | 3,3056336 | 3,1529553 | 2,8705167 | 3,310997957 | 3,0811378 | 2,391505882 | 3,54611445 | 35,999758 |
| <b>CSNR</b>             |                 | 0,9977463 | 0,7918376 | 1,0218047 | 1,0477121 | 0,9211981 | 1,1018779 | 1,0509851 | 0,9568389 | 1,103665986 | 1,0270459 | 0,797168627 | 1,18203815 | 11,999919 |
| <b>CSR</b>              |                 | 0,997753  | 0,7918429 | 1,0218116 | 1,0477192 | 0,9212042 | 1,1018853 | 1,0509922 | 0,9568453 | 1,103673404 | 1,0270528 | 0,797173985 | 1,1820461  | 12        |

Source : Etabli par nos soins

 **Calcul des prévisions**

Après avoir calculé les coefficients saisonniers et tenir compte des fluctuations périodiques, nous allons procéder au calcul des prévisions mensuelles de l'année 2021, en multipliant les valeurs ajustées de chaque mois de l'année 2020 par les coefficients saisonniers rectifiés correspondants. Les résultats sont présentés dans le tableau suivant :

**Tableau n°16 :** La représentation des calculs des prévisions pour le centre d'activité "domaine et développement" pour l'année 2021

**En milliers de DA**

| Mois         | Valeur ajustée     | Coefficient saisonnier | La prévision      |
|--------------|--------------------|------------------------|-------------------|
| Janvier      | 97332,402          | 0,997753               | 97113,6961        |
| Février      | 97482,712          | 0,7918429              | 77190,9934        |
| Mars         | 97633,022          | 1,0218116              | 99762,5544        |
| Avril        | 97783,332          | 1,0477192              | 102449,474        |
| Mai          | 97933,642          | 0,9212042              | 90216,8823        |
| Juin         | 98083,952          | 1,1018853              | 108077,265        |
| Juillet      | 98234,262          | 1,0509922              | 103243,443        |
| Aout         | 98384,572          | 0,9568453              | 94138,8153        |
| Septembre    | 98534,882          | 1,103673404            | 108750,329        |
| Octobre      | 98685,192          | 1,0270528              | 101354,903        |
| Novembre     | 98835,502          | 0,797173985            | 78789,091         |
| Décembre     | 98985,812          | 1,1820461              | 117005,793        |
| <b>Total</b> | <b>1177909,284</b> | <b>11,99999999</b>     | <b>14134911,4</b> |

Source : Etabli par nos soins

 **Comparaison entre les réalisations, leurs prévisions et nos prévisions**

Après avoir calculé les prévisions mensuelles de l'année 2021 pour le centre d'activité domaine et développement, nous avons opté pour une comparaison entre nos prévisions, leurs réalisations et les réalisations du premier trimestre de l'année 2021 en calculant le taux de réalisation.

$$\text{Taux de réalisations} = \frac{\text{réalisations}}{\text{prévisions}} \times 100$$

$$\text{Taux de réalisations} = \frac{251352}{274068} \times 100 = 91,71\%$$

Pour cela, une récapitulation des données en valeur est présentée dans le tableau suivant :

## Chapitre III : La contribution de la gestion budgétaire à la performance de l'EPB

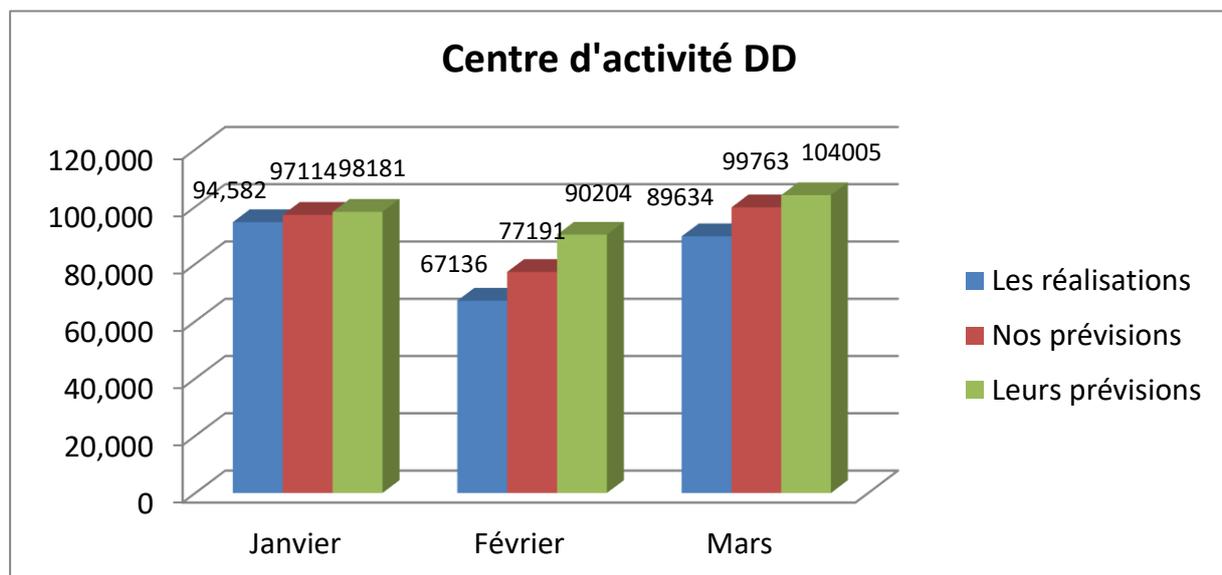
**Tableau n°17** : Comparaison entre les réalisations, nos prévisions et leurs prévisions pour le centre d'activité DD

En milliers de DA

| Mois         | Les réalisations | Nos prévisions | Leurs prévisions | Taux de réalisations par rapport à nos prévisions | Taux de réalisation par rapport à leurs prévisions |
|--------------|------------------|----------------|------------------|---|--|
| Janvier      | 94582            | 97114          | 98181            | 97,39%  | 96,33%   |
| Février      | 67136            | 77191          | 90204            | 86,97%  | 74,43%   |
| Mars         | 89634            | 99763          | 104005           | 89,85%  | 86,18%   |
| <b>Total</b> | <b>251352</b>    | <b>274068</b>  | <b>292390</b>    | <b>91,71%</b>                                     | <b>85,96%</b>                                      |

Source : Etabli par nos soins à l'aide des données de l'EPB

**Graph n°02** : Représentation graphique des réalisations, de nos prévisions et de leurs prévisions pour le premier trimestre de l'année 2021 pour le centre d'activité DD



Source : Etabli par nos soins à l'aide des données de l'EPB

### Interprétation

D'après nos résultats de calcul des prévisions mensuelles de l'année 2021 pour le centre d'activité domaine et développement, nous constatons que nos prévisions sont plus proche des réalisations. Ainsi, nous remarquons que le taux de réalisations de nos prévisions globales pour le premier trimestre est égal à 91,71%, contre 85,96% pour les prévisions faites par l'EPB.

### 1.2. Calcul des prévisions pour le centre d'activité capitainerie

#### ✚ Détermination de la fonction des moindres carrés

Pour calculer les estimateurs  $a$  et  $b$  de l'équation d'ajustement, nous allons utiliser les données du tableau suivant :

**Chapitre III : La contribution de la gestion budgétaire à la performance de l'EPB**

**Tableau n°18 : Le calcul des estimateurs  $a$  et  $b$  pour le centre d'activité capitainerie**

**En milliers de DA**

| Années         | Mois (Xi) | CA (Yi)  | Xi Yi      | Xi <sup>2</sup> | Xi- $\bar{X}$ | Yi- $\bar{Y}$ | (Xi- $\bar{X}$ )(Yi- $\bar{Y}$ ) | (Xi- $\bar{X}$ ) <sup>2</sup> |
|----------------|-----------|----------|------------|-----------------|---------------|---------------|----------------------------------|-------------------------------|
| 2018           | 1         | 74254    | 74254      | 1               | -17,5         | -14512,56     | 253969,72                        | 306,25                        |
|                | 2         | 64690    | 129380     | 4               | -16,5         | -24076,56     | 397263,17                        | 272,25                        |
|                | 3         | 58495    | 175485     | 9               | -15,5         | -30271,56     | 469209,11                        | 240,25                        |
|                | 4         | 78419    | 313676     | 16              | -14,5         | -10347,56     | 150039,56                        | 210,25                        |
|                | 5         | 71143    | 355715     | 25              | -13,5         | -17623,56     | 237918,00                        | 182,25                        |
|                | 6         | 110353   | 662118     | 36              | -12,5         | 21586,44      | -269830,56                       | 156,25                        |
|                | 7         | 102493   | 717451     | 49              | -11,5         | 13726,44      | -157854,11                       | 132,25                        |
|                | 8         | 106494   | 851952     | 64              | -10,5         | 17727,44      | -186138,17                       | 110,25                        |
|                | 9         | 112927   | 1016343    | 81              | -9,5          | 24160,44      | -229524,22                       | 90,25                         |
|                | 10        | 98190    | 981900     | 100             | -8,5          | 9423,44       | -80099,28                        | 72,25                         |
|                | 11        | 91633    | 1007963    | 121             | -7,5          | 2866,44       | -21498,33                        | 56,25                         |
|                | 12        | 94368    | 1132416    | 144             | -6,5          | 5601,44       | -36409,39                        | 42,25                         |
| 2019           | 13        | 74061    | 962793     | 169             | -5,5          | -14705,56     | 80880,56                         | 30,25                         |
|                | 14        | 98423    | 1377922    | 196             | -4,5          | 9656,44       | -43454,00                        | 20,25                         |
|                | 15        | 66423    | 996345     | 225             | -3,5          | -22343,56     | 78202,44                         | 12,25                         |
|                | 16        | 76457    | 1223312    | 256             | -2,5          | -12309,56     | 30773,89                         | 6,25                          |
|                | 17        | 80375    | 1366375    | 289             | -1,5          | -8391,56      | 12587,33                         | 2,25                          |
|                | 18        | 92440    | 1663920    | 324             | -0,5          | 3673,44       | -1836,72                         | 0,25                          |
|                | 19        | 104856   | 1992264    | 361             | 0,5           | 16089,44      | 8044,72                          | 0,25                          |
|                | 20        | 124984   | 2499680    | 400             | 1,5           | 36217,44      | 54326,17                         | 2,25                          |
|                | 21        | 110234   | 2314914    | 441             | 2,5           | 21467,44      | 53668,61                         | 6,25                          |
|                | 22        | 110773   | 2437006    | 484             | 3,5           | 22006,44      | 77022,56                         | 12,25                         |
|                | 23        | 87746    | 2018158    | 529             | 4,5           | -1020,56      | -4592,50                         | 20,25                         |
|                | 24        | 105373   | 2528952    | 576             | 5,5           | 16606,44      | 91335,44                         | 30,25                         |
| 2020           | 25        | 109510   | 2737750    | 625             | 6,5           | 20743,44      | 134832,39                        | 42,25                         |
|                | 26        | 80136    | 2083536    | 676             | 7,5           | -8630,56      | -64729,17                        | 56,25                         |
|                | 27        | 77890    | 2103030    | 729             | 8,5           | -10876,56     | -92450,72                        | 72,25                         |
|                | 28        | 81543    | 2283204    | 784             | 9,5           | -7223,56      | -68623,78                        | 90,25                         |
|                | 29        | 109145   | 3165205    | 841             | 10,5          | 20378,44      | 213973,67                        | 110,25                        |
|                | 30        | 87944    | 2638320    | 900             | 11,5          | -822,56       | -9459,39                         | 132,25                        |
|                | 31        | 71177    | 2206487    | 961             | 12,5          | -17589,56     | -219869,44                       | 156,25                        |
|                | 32        | 82858    | 2651456    | 1024            | 13,5          | -5908,56      | -79765,50                        | 182,25                        |
|                | 33        | 77353    | 2552649    | 1089            | 14,5          | -11413,56     | -165496,56                       | 210,25                        |
|                | 34        | 79804    | 2713336    | 1156            | 15,5          | -8962,56      | -138919,61                       | 240,25                        |
|                | 35        | 64559    | 2259565    | 1225            | 16,5          | -24207,56     | -399424,67                       | 272,25                        |
|                | 36        | 78073    | 2810628    | 1296            | 17,5          | -10693,56     | -187137,22                       | 306,25                        |
| <b>Somme</b>   | 666       | 3195596  | 59005460   | 16206           | 0             | 0,00          | -113066,00                       | 3885                          |
| <b>Moyenne</b> | 18,5      | 88766,56 | 1639040,56 | 450,17          | 0             | 0             | -3140,72                         | 107,92                        |

Source : Etabli par nos soins à l'aide des données de l'EPB

### \_\_\_\_\_ Chapitre III : La contribution de la gestion budgétaire à la performance de l'EPB

Détermination de l'équation de la droite :  $y = ax + b$

On a :

$$\bar{X} = 18,5 \text{ et } \bar{Y} = 88766,56$$

$$a = \frac{\sum xi yi - n \bar{x} \bar{y}}{\sum xi^2 - n \bar{x}^2}$$

$$a = \frac{59005460 - 36(18,5)(88766,56)}{16206 - 36(18,5)^2}$$

|              |
|--------------|
| $a = -29,10$ |
|--------------|

On peut aussi calculer  $a$  par l'équation suivante :

$$a = \frac{\sum (xi - \bar{x})(yi - \bar{y})}{\sum (xi - \bar{x})^2}$$

$$a = \frac{-113066}{3885}$$

|              |
|--------------|
| $a = -29,10$ |
|--------------|

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

$$b = 88766,56 - (-29,11)(18,5)$$

|                |
|----------------|
| $b = 89304,91$ |
|----------------|

Donc, l'équation de la tendance est :

$$y = -29,10 x + 89304,91$$

Pour calculer les tendances, il faut juste remplacer  $x$  par les valeurs.

**Exemple :**

Pour calculer l'observation ajustée du mois de janvier 2021, il faut remplacer  $x$  par 37.

$$y' = -29,10(37) + 89304,91$$

**Tableau n°19 :** Représentation des calculs des tendances de l'année 2021 pour le centre d'activité capitainerie

En milliers de DA

| Mois      | Estimateur a | X  | Estimateur b | La tendance |
|-----------|--------------|----|--------------|-------------|
| Janvier   | -29,10       | 37 | 89304,91     | 88228,21    |
| Février   | -29,10       | 38 | 89304,91     | 88199,11    |
| Mars      | -29,10       | 39 | 89304,91     | 88170,01    |
| Avril     | -29,10       | 40 | 89304,91     | 88140,91    |
| Mai       | -29,10       | 41 | 89304,91     | 88111,81    |
| Juin      | -29,10       | 42 | 89304,91     | 88082,71    |
| Juillet   | -29,10       | 43 | 89304,91     | 88053,61    |
| Août      | -29,10       | 44 | 89304,91     | 88024,51    |
| Septembre | -29,10       | 45 | 89304,91     | 87995,41    |
| Octobre   | -29,10       | 46 | 89304,91     | 87966,31    |
| Novembre  | -29,10       | 47 | 89304,91     | 87937,21    |
| Décembre  | -29,10       | 48 | 89304,91     | 87908,11    |

Source : Etabli par nos soins

#### ✚ Calcul des coefficients saisonniers

Pour calculer les coefficients saisonniers, il faut d'abord calculer le trend de chaque mois et de chaque année en faisant le rapport entre la valeur  $y_i$  réellement observée (réalisée) et la valeur  $y_i'$  ajustée et ce pour chaque observation.

Nous prenons pour chaque mois, le rapport moyen qui sera considéré comme le trend moyen de la période.

$$\text{le trend} = \frac{\text{valeur observée } y_i}{\text{valeur ajustée } y_i'}$$

Après avoir calculé les trends de chaque mois, nous prenons le trend moyen qui représente le coefficient saisonnier non rectifié. Au final, nous allons calculer les coefficients saisonniers rectifiés comme suit :

$$\text{le coefficient saisonnier rectifié} = \frac{CSNR * 12}{TCSNR}$$

Avec :

$$\left\{ \begin{array}{l} CSNR : \text{Coefficient saisonnier non rectifié ;} \\ TCSNR : \text{Total des coefficients saisonniers non rectifiés.} \end{array} \right.$$

Pour calculer les valeurs ajustées des mois, des années 2018, 2019, 2020 on va utiliser l'équation précédente :  $y = -29,10x + 89304,91$ , ainsi remplacer les valeurs de x de 1 jusqu'à 36.

Tableau n°20 : Représentation des calculs des tendances des années 2018, 2019 et 2020 pour le centre d'activité capitainerie

En milliers de DA

| Mois | Estimateur a | X  | Estimateur b | La tendance |
|------|--------------|----|--------------|-------------|
| 1    | -29,10       | 1  | 89304,91     | 89275,81    |
| 2    | -29,10       | 2  | 89304,91     | 89246,71    |
| 3    | -29,10       | 3  | 89304,91     | 89217,61    |
| 4    | -29,10       | 4  | 89304,91     | 89188,51    |
| 5    | -29,10       | 5  | 89304,91     | 89159,41    |
| 6    | -29,10       | 6  | 89304,91     | 89130,31    |
| 7    | -29,10       | 7  | 89304,91     | 89101,21    |
| 8    | -29,10       | 8  | 89304,91     | 89072,11    |
| 9    | -29,10       | 9  | 89304,91     | 89043,01    |
| 10   | -29,10       | 10 | 89304,91     | 89013,91    |
| 11   | -29,10       | 11 | 89304,91     | 88984,81    |
| 12   | -29,10       | 12 | 89304,91     | 88955,71    |
| 13   | -29,10       | 13 | 89304,91     | 88926,61    |
| 14   | -29,10       | 14 | 89304,91     | 88897,51    |
| 15   | -29,10       | 15 | 89304,91     | 88868,41    |
| 16   | -29,10       | 16 | 89304,91     | 88839,31    |
| 17   | -29,10       | 17 | 89304,91     | 88810,21    |
| 18   | -29,10       | 18 | 89304,91     | 88781,11    |
| 19   | -29,10       | 19 | 89304,91     | 88752,01    |
| 20   | -29,10       | 20 | 89304,91     | 88722,91    |
| 21   | -29,10       | 21 | 89304,91     | 88693,81    |
| 22   | -29,10       | 22 | 89304,91     | 88664,71    |
| 23   | -29,10       | 23 | 89304,91     | 88635,61    |
| 24   | -29,10       | 24 | 89304,91     | 88606,51    |
| 25   | -29,10       | 25 | 89304,91     | 88577,41    |
| 26   | -29,10       | 26 | 89304,91     | 88548,31    |
| 27   | -29,10       | 27 | 89304,91     | 88519,21    |
| 28   | -29,10       | 28 | 89304,91     | 88490,11    |
| 29   | -29,10       | 29 | 89304,91     | 88461,01    |
| 30   | -29,10       | 30 | 89304,91     | 88431,91    |
| 31   | -29,10       | 31 | 89304,91     | 88402,81    |
| 32   | -29,10       | 32 | 89304,91     | 88373,71    |
| 33   | -29,10       | 33 | 89304,91     | 88344,61    |
| 34   | -29,10       | 34 | 89304,91     | 88315,51    |
| 35   | -29,10       | 35 | 89304,91     | 88286,41    |
| 36   | -29,10       | 36 | 89304,91     | 88257,31    |

Source : Etabli par nos soins

### Chapitre III : La contribution de la gestion budgétaire à la performance de l'EPB

**Tableau n°21 :** La représentation des calculs des coefficients saisonniers pour les années 2018, 2019 et 2020 pour le centre d'activité capitainerie

**En milliers de DA**

| Année                   | Mois            | Janvier   | Février   | Mars      | Avril     | Mai       | Juin      | Juillet   | Aout      | Septembre | Octobre   | Novembre  | Décembre  | Total     |
|-------------------------|-----------------|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------|
| 2018                    | valeur observée | 74254     | 64690     | 58495     | 78419     | 71143     | 110353    | 102493    | 106494    | 112927    | 98190     | 91633     | 94368     | 1063459   |
|                         | valeur ajustée  | 89275,81  | 89246,71  | 89271,61  | 89188,51  | 89159,41  | 89130,31  | 89101,21  | 89072,11  | 89043,01  | 89013,91  | 88984,81  | 88955,71  | 1069443,1 |
|                         | Trend           | 0,8317371 | 0,7248446 | 0,6552475 | 0,8899965 | 0,7979304 | 1,2381086 | 1,1502986 | 1,1955931 | 1,2682298 | 1,103086  | 1,02976   | 1,0608425 | 11,945675 |
| 2019                    | valeur observée | 74061     | 98423     | 66423     | 76457     | 80375     | 92440     | 104856    | 124984    | 110234    | 110773    | 87746     | 105373    | 1132145   |
|                         | valeur ajustée  | 88926,61  | 88897,51  | 88868,41  | 88893,31  | 88810,21  | 88781,11  | 88752,01  | 88722,91  | 88693,81  | 88664,71  | 88635,61  | 88606,51  | 1065252,7 |
|                         | Trend           | 0,8328328 | 1,1071514 | 0,7474309 | 0,8600985 | 0,9050198 | 1,0412125 | 1,1814493 | 1,4087004 | 1,2428601 | 1,2493471 | 0,9899633 | 1,1892241 | 12,75529  |
| 2020                    | valeur observée | 109510    | 80136     | 77890     | 81543     | 109145    | 87944     | 71177     | 82858     | 77353     | 79804     | 64559     | 78073     | 999992    |
|                         | valeur ajustée  | 88577,41  | 88548,31  | 88519,21  | 88490,11  | 88461,01  | 88431,91  | 88402,81  | 88373,71  | 88344,61  | 88315,51  | 88286,41  | 88257,31  | 1061008,3 |
|                         | Trend           | 1,2363197 | 0,9049975 | 0,879922  | 0,9214928 | 1,2338204 | 0,9944826 | 0,8051441 | 0,9375865 | 0,8755826 | 0,9036238 | 0,731245  | 0,8846066 | 11,308824 |
| <b>Total des trends</b> |                 | 2,9008896 | 2,7369935 | 2,2826005 | 2,6715878 | 2,9367706 | 3,2738037 | 3,136892  | 3,54188   | 3,3866725 | 3,256057  | 2,7509684 | 3,1346733 | 36,009789 |
| <b>CSNR</b>             |                 | 0,9669632 | 0,9123312 | 0,7608668 | 0,8905293 | 0,9789235 | 1,0912679 | 1,0456307 | 1,1806267 | 1,1288908 | 1,0853523 | 0,9169895 | 1,0448911 | 12,003263 |
| <b>CSR</b>              |                 | 0,9667004 | 0,9120832 | 0,76066   | 0,8902872 | 0,9786574 | 1,0909712 | 1,0453464 | 1,1803057 | 1,128584  | 1,0850573 | 0,9167402 | 1,044607  | 12        |

Source : Etabli par nos soins

### ✚ Calcul des prévisions

Après avoir calculé les coefficients saisonniers et tenir compte des fluctuations périodiques, nous allons procéder au calcul des prévisions mensuelles de l'année 2021, en multipliant les valeurs ajustées de chaque mois de l'année 2020 par les coefficients saisonniers rectifiés correspondants. Les résultats sont présentés dans le tableau suivant :

**Tableau n°22 :** La représentation des calculs des prévisions pour le centre d'activité "capitainerie" pour l'année 2021

En milliers de DA

| Mois         | Valeur ajustée    | Coefficients saisonniers | La prévision       |
|--------------|-------------------|--------------------------|--------------------|
| Janvier      | 88228,21          | 0,9667004                | 85290,2459         |
| Février      | 88199,11          | 0,9120832                | 80444,92649        |
| Mars         | 88170,01          | 0,76066                  | 67067,39981        |
| Avril        | 88140,91          | 0,8902872                | 78470,72397        |
| Mai          | 88111,81          | 0,9786574                | 86231,27488        |
| Juin         | 88082,71          | 1,0909712                | 96095,69983        |
| Juillet      | 88053,61          | 1,0453464                | 92046,52422        |
| Aout         | 88024,51          | 1,1803057                | 103895,8309        |
| Septembre    | 87995,41          | 1,128584                 | 99310,2118         |
| Octobre      | 87966,31          | 1,0850573                | 95448,48682        |
| Novembre     | 87937,21          | 0,9167402                | 80615,57548        |
| Décembre     | 87908,11          | 1,044607                 | 91829,42706        |
| <b>Total</b> | <b>1056817,92</b> | <b>moyenne =1</b>        | <b>1056746,327</b> |

Source : Etabli par nos soins

### ✚ Comparaison entre les réalisations, leurs prévisions et nos prévisions

Après avoir calculé les prévisions mensuelles de l'année 2021 pour le centre d'activité Capitainerie, nous avons opté pour une comparaison entre nos prévisions, leurs prévisions et les réalisations de ce premier trimestre 2021 en calculant le taux de réalisation.

$$\text{Taux de réalisations} = \frac{\text{réalisations}}{\text{prévisions}} \times 100$$

$$\text{Taux de réalisations} = \frac{216241}{232802} \times 100 = 92,89\%$$

Pour cela, une récapitulation des données en valeur est présentée dans le tableau suivant :

## Chapitre III : La contribution de la gestion budgétaire à la performance de l'EPB

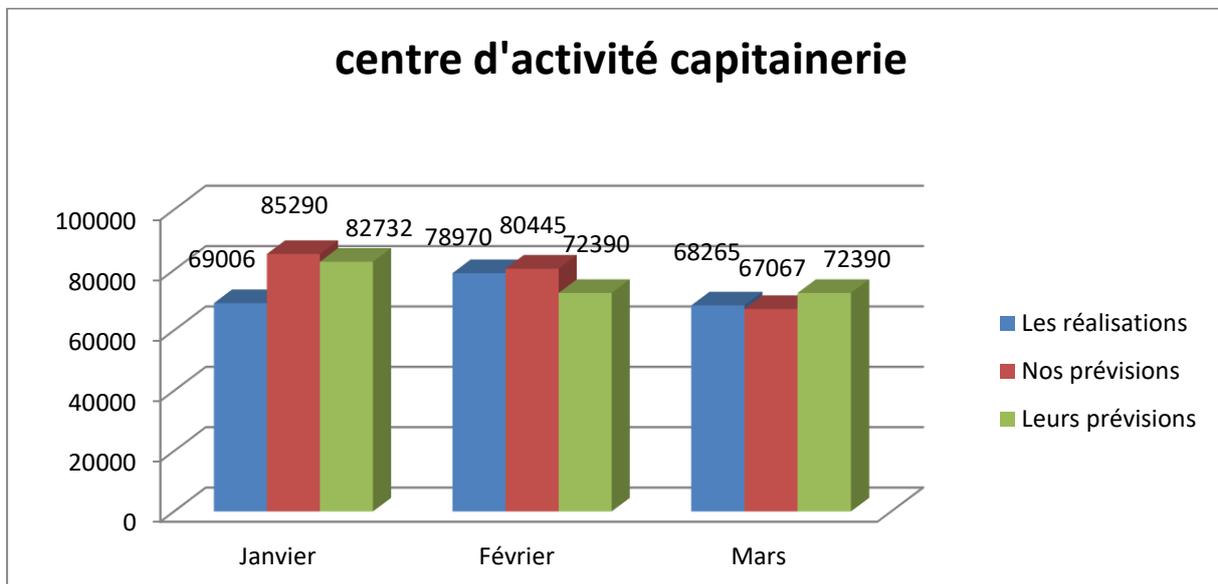
**Tableau n°23** : Comparaison entre les réalisations, nos prévisions et leurs prévisions pour le centre d'activité capitainerie

En milliers de DA

| Mois         | Les réalisations | Nos prévisions | Leurs prévisions | Taux de réalisations par rapport à nos prévisions | Taux de réalisation par rapport à leurs prévisions |
|--------------|------------------|----------------|------------------|---|--|
| Janvier      | 69006            | 85290          | 82732            | 80,91%  | 83,41%   |
| Février      | 78970            | 80445          | 72390            | 98,17%  | 109,09%  |
| Mars         | 68265            | 67067          | 72390            | 101,79%   | 94,30%   |
| <b>Total</b> | <b>216241</b>    | <b>232802</b>  | <b>227512</b>    | <b>92,89%</b>                                     | <b>95,05%</b>                                      |

Source : Etabli par nos soins

**Graphe n°03** : Représentation graphique des réalisations, de nos prévisions et de leurs prévisions pour le premier trimestre de l'année 2021 pour le centre d'activité capitainerie



Source : Etabli par nos soins à l'aide des données de l'EPB

### Interprétation

En ce qui concerne le centre d'activité capitainerie, nous remarquons une surestimation des prévisions pour le mois de janvier, et que les prévisions calculées par l'EPB pour le premier trimestre de l'année 2021 sont plus voisines des réalisations avec un taux de réalisation de 95,05%. Par contre, nos prévisions sont un peu éloignées des réalisations avec un taux de réalisations qui est égale à 92,89%.

### 2. Le contrôle budgétaire au sein de l'EPB

Le contrôle budgétaire au sein de l'entreprise portuaire de Bejaia consiste à comparer de manière régulière (mensuelle) les réalisations aux prévisions et à analyser les écarts dans le

## Chapitre III : La contribution de la gestion budgétaire à la performance de l'EPB

but d'en repérer les causes et entreprendre les mesures correctives pour que les objectifs soient atteints. Afin d'avoir une vision précise sur la démarche du contrôle budgétaire des ventes, nous allons procéder au calcul des écarts sur chiffre d'affaires pour les deux centres d'activités "domaine et développement" et "capitainerie".

### 2.1. L'écart sur chiffre d'affaires net

Le contrôle des ventes conduit à faire apparaître des écarts entre les prévisions et les réalisations, que ce soit pour les quantités ou pour les prix.

L'écart global sur chiffre d'affaires se calcule de la manière suivante :

$$E/CAN = CAN \text{ réel} - CAN \text{ prévisionnel}$$

#### ❖ Calcul d'écart sur CAN pour le centre d'activité Domaine et Développement

**Tableau n°24** : Ecart global sur CA des trois mois de l'année 2021 pour le centre d'activité DD

En milliers de DA

| Mois         | Réalisations CAN<br>2021 | Prévisions CAN<br>2021 | Ecart globale | Taux de<br>réalisation % |
|--------------|--------------------------|------------------------|---------------|--------------------------|
| Janvier      | 94582                    | 97114                  | -2532         | 97,39%                   |
| Février      | 67136                    | 77191                  | -10055        | 86,97%                   |
| Mars         | 89634                    | 99763                  | -10129        | 89,85%                   |
| <b>Total</b> | <b>251352</b>            | <b>274068</b>          | <b>-22716</b> | <b>91,71%</b>            |

**Source** : Etabli par nos soins à l'aide des données de l'EPB

#### Interprétation

Selon le tableau ci-dessus, nous constatons que le centre d'activité domaine et développement a réalisé des écarts défavorables pour les trois premiers mois de l'année 2021, d'une valeur de (janvier : -2532 DA ; février : -10055 DA ; mars : -10129 DA), car les chiffres d'affaires réels sont inférieurs aux chiffres d'affaires budgétés, avec des taux de réalisation de 97,39%, 86,97%, 89,85% respectivement.

Cet écart défavorable s'explique par la suspension des activités commerciales au niveau des zones extra portuaire (port sec) causée par la crise sanitaire.

### Chapitre III : La contribution de la gestion budgétaire à la performance de l'EPB

#### ❖ Calcul d'écart sur CAN pour le centre d'activité Capitainerie

**Tableau n°25** : Ecart global sur CA des trois mois de l'année 2021 pour le centre d'activité capitainerie

En milliers de DA

| Mois         | Réalisations CAN 2021 | Prévisions CAN 2021 | Ecart global  | Taux de réalisation % |
|--------------|-----------------------|---------------------|---------------|-----------------------|
| Janvier      | 69006                 | 85290               | -16284        | 80,91%                |
| Février      | 78970                 | 80445               | -1475         | 98,17%                |
| Mars         | 68265                 | 67067               | 1198          | 101,79%               |
| <b>Total</b> | <b>216241</b>         | <b>232802</b>       | <b>-16561</b> | <b>92,89%</b>         |

**Source** : Etabli par nos soins à l'aide des données de l'EPB

#### Interprétation

Pour le centre d'activité Capitainerie, l'écart sur chiffres d'affaires des deux premiers mois de l'année 2021 est défavorable avec une valeur de -16284 DA pour le mois de janvier et de -1475 DA pour le mois de février suite à la différence constatée entre les réalisations et les prévisions (réalisations < prévisions), par contre l'écart sur chiffre d'affaires du mois de mars est favorable d'une valeur de 1198 DA car CAN réalisé a enregistré un dépassement de celui budgété.

Quant aux taux de réalisation sont respectivement de 80,91%, 98,17%, et de 101,79% pour les trois mois.

Ces écarts défavorables pour le mois de janvier et février sont du principalement à :

- La baisse du trafic portuaire de 38% ;
- La diminution du nombre de navire de 20 navires et ce, suite à la crise sanitaire actuelle.

## **Conclusion**

A partir de ce cas pratique, nous avons pris connaissance des méthodes d'élaboration de l'ensemble des budgets et les différentes pratiques budgétaires effectuées au sein de l'entreprise portuaire de Bejaia.

Ensuite nous avons essayé d'appliquer une méthode de prévision présentée dans le chapitre précédent sur les deux centres d'activité de l'entreprise : "domaine et développement" et "capitainerie", puis effectué le contrôle budgétaire, à travers la comparaison entre les prévisions et les réalisations pour l'exercice 2021, et ce dans le but de dégager et d'analyser les écarts, ainsi de comprendre comment la gestion budgétaire contribue à l'amélioration de la performance de l'entreprise.

En conclusion, nous avons observé que la gestion budgétaire influence les résultats de l'entreprise et ce en les améliorant grâce à l'élaboration des prévisions puis leurs comparaisons aux réalisations, et que les écarts constatés permettent à leur tour de savoir si les objectifs de l'entreprise ont été atteints et d'appliquer les actions correctives.

Suite à ces différentes analyses, l'entreprise peut réellement améliorer sa performance, ce qui démontre la contribution de la gestion budgétaire à la performance de l'entreprise.

*Conclusion  
générale*

## Conclusion générale

Suite à la mondialisation et la globalisation du commerce et des marchés divers, la préoccupation majeure pour chaque entreprise, est non seulement de devenir leader sur le marché que ça soit les marchés nationaux ou internationaux, mais surtout de conserver sa position parmi ses semblables et assurer la bonne marche et la continuité de ses activités.

Pour cela, l'entreprise doit instaurer un système de contrôle de gestion qui va lui permettre le bon fonctionnement, le pilotage ainsi que la prise de décision pour assurer sa pérennité, car ce dernier constitue un moyen de protection par rapport à son environnement complexe et incertain où ses objectifs et ses paramètres évoluent dans le temps et dans l'espace, et ce en déployant ses différents outils, tels que la gestion budgétaire.

La gestion budgétaire est l'outil idéal pour répondre aux interrogations de toute entreprise soucieuse de son devenir, qui sont : où je vais aller ? Avec quels moyens ? Comment ? Et quand arriver ? Par ailleurs, la gestion budgétaire est une technique qui permet d'établir des objectifs et d'obtenir un accord sur les plans d'action. Elle est un mode de gestion qui englobe tous les aspects de l'entreprise, et conduit aux changements et l'amélioration de la performance. La démarche prévisionnelle conduit aux suivis des réalisations et l'analyse des écarts qui permettront un suivi de la performance économique, vers une gestion de la performance.

Notre étude nous a permis, d'une part, d'approfondir nos connaissances théoriques sur la gestion budgétaire comme outil du contrôle de gestion, et d'autre part, de comprendre comment fonctionne le système de la gestion budgétaire au sein de l'entreprise portuaire de Bejaia (EPB).

A la fin de notre étude pratique, nous avons constaté et dégagé un certain nombre de constats qui nous a permis de vérifier nos hypothèses de recherches.

- ❖ La gestion budgétaire joue un rôle primordial dans l'amélioration de la performance de l'entreprise, la pertinence de la prévision a été affirmée, et ceci par le biais de l'analyse des écarts. La prévision a pour but de préparer l'entreprise à exploiter les atouts et affronter les aléas du futur, celle-ci permet de dresser l'itinéraire à suivre, pour atteindre dans la mesure du possible, les objectifs qu'elle s'est fixés. Ce qui confirme notre première hypothèse.

- ❖ La gestion budgétaire s'appuie sur un ensemble des prévisions calculées pour chaque période pour ensuite dégager les écarts entre les prévisions estimées et les réalisations constatées, et d'apporter des actions correctives. Ce qui confirme notre seconde hypothèse.

Après étude et analyse du système budgétaire de l'EPB, nous avons constaté l'importance accordée à la gestion budgétaire, et tous les efforts entrepris par les responsables dans le sens d'amélioration de son système d'information et du management expliquent le fait que cette entreprise soit performante, mais cela n'empêche pas de signaler les insuffisances que nous avons constatées lors de notre période de stage.

Notre travail de recherche est loin d'être exhaustif en raison notamment de :

- L'accès extrêmement difficile à l'information sous prétexte de confidentialité des documents.
- Un temps jugé insuffisant au sein de l'entreprise d'une durée d'un mois (30 jours) pour un mémoire de fin de cycle.

Pour conclure, notre thème étant intitulé « la contribution de la gestion budgétaire à la performance de l'entreprise » est un sujet si vaste et très important, car la gestion budgétaire constitue une synthèse qui tire ses principaux concepts de disciplines beaucoup plus abouties telles que : la comptabilité, la finance et la sociologie des organisations. Avec les mutations de l'environnement, les entreprises ont de plus en plus besoin d'outils pour la bonne gestion et un pilotage efficace de l'entreprise. C'est là qu'apparaît le rôle de la gestion budgétaire. Au final, il existe une dépendance entre la gestion budgétaire et l'amélioration de l'entreprise.

## *Références Bibliographiques*

### **Ouvrages**

1. Alazard C, Sépari S, « Contrôle de gestion manuel et application », 2<sup>ème</sup> Edition, Dunod, Paris, 2007.
2. Alazard C, Sépari S, « Contrôle de gestion manuel et application », 2<sup>ème</sup> Edition, Dunod, Paris, 2010.
3. Alazard C, Sépari S, « Contrôle de gestion, manuel et application », 5<sup>ème</sup> édition, Dunod, Paris, 2001.
4. Anthony R, « Management et contrôle de gestion », édition Dunod, Paris, 2018.
5. Anthony R, Le Duff R, cliquet G, Valhen C-A, « Encyclopédie de gestion et de management », Dalloz, Paris, 1999.
6. Ardoin L, Michel D, Schmidt J, « Le contrôle de gestion », Publi-union, 1985.
7. Beatrice, Francis G, « L'essentiel du contrôle de gestion », Lextenso, Paris, 2009.
8. Bouin X, Simon F-X, « Les nouveaux visages su contrôle de gestion », 3<sup>ème</sup> édition Dunod, Paris, 2009.
9. Bouquin H, « Comptabilité de gestion », ECONOMICA, 4<sup>ème</sup> édition, Paris, Août, 2006.
10. Bouquin H, « le contrôle de gestion », 7<sup>ème</sup> édition, Paris, 2006.
11. Bouquin H, « La maitrise des budgets dans l'entreprise », 1<sup>ère</sup> édition, Paris, 1992.
12. David R, Dennis J, Thomas A, « statistiques pour l'économie et la gestion », 3<sup>ème</sup> édition, 1947.
13. Desreumaux A « Structures d'entreprises », Vuibert, Paris, 1992.
14. Doriath B, « Contrôle de gestion en 20 fiches », 5<sup>ème</sup> édition, DUNOD, Paris, 2008.
15. Doriath B, « contrôle de gestion », Dunod, Paris, 2001.
16. Doriath B, Goujet C, « Gestion prévisionnelle et mesure de la performance », édition Dunod, Paris, 2002.
17. Doriath B, Goujet C, « Gestion prévisionnelle et mesure de la performance », édition Dunod, Paris, 2007.
18. Doriath B, Lozato M, Mendes P, Nicolle P, « Comptabilité et gestion des organisations », 7<sup>ème</sup> édition, Dunod, Paris, 2010.

19. Dubrulle L et Jourdain D, « Comptabilité analytique de gestion », édition Dunod, Paris, 2007.
20. Durand X et Helluy A, « Les fondamentaux du contrôle de gestion », édition d'organisation, Paris, 2009.
21. Esnault B, Hoarau C, « Comptabilité financière », Paris, PUF, « quadrige », 2005.
22. Forget J, « Gestion budgétaire : prévoir et contrôler les activités de l'entreprise », édition d'Organisation, Paris, France, 2005.
23. Gautier F, Pezet A, « contrôle de gestion, gestion appliquée », édition Pearson, Paris, 2006.
24. Gervais M, « contrôle de gestion et planification de l'entreprise », édition Economica, 1990.
25. Gervais M, « Contrôle de gestion », 6<sup>ème</sup> édition, Economica, Paris, 1997.
26. Gervais M, « Contrôle de gestion », 7<sup>ème</sup> édition, Economica, Paris, 2000.
27. Gibert P, « Le contrôle de gestion », Vuibert, Paris, 2003.
28. Guedj N, « Le contrôle de gestion pour améliorer la performance de l'entreprise », Organisation, Paris, 2000.
29. Guirienc J-C, Guerny J, « contrôle de gestion et choix stratégique », 6<sup>ème</sup> édition, Paris, 1998.
30. Hamini A, « Gestion budgétaire et comptabilité prévisionnelle », édition BERT, Alger, Algérie, 2001.
31. Khemakhem A, « La dynamique du contrôle de gestion », édition Dunod, Paris, 1992.
32. Langlois L et ALI, « Contrôle de gestion », Edition Foucher, Paris, 2006.
33. Lauzel P, Teller R, « Contrôle de gestion et budget », 7<sup>ème</sup> Dallez, Paris, 1994.
34. Lauzon L.P, Bernard M, Géline F, « Contrôle de gestion », édition Gaëtan Morin, Paris, 1980.
35. Le Clerg D, « Gestion budgétaire », édition Eyrollen, Paris, 1984.
36. Lochard J, « La comptabilité analytique ou comptabilité de responsabilité », Organisation, Paris, 1998.
37. Lochard J, « La gestion budgétaire : outils de pilotage des managers », Organisation, Paris, 1998.

38. Loning H, Malleret V, Méric J, Pesqueux Y, Chiapello E, Michel D, Solé A, « le contrôle de gestion : organisation, outils et pratiques », 3<sup>ème</sup> édition, Dunod, Paris, 2008.
39. Lorino P, « Méthodes et pratiques de la performance », 3<sup>ème</sup> édition d'Organisation, Paris, 2003.
40. Lucash C, « système d'information pour le management », édition Davis, 1986.
41. Marion A, Asquin A, Everaere C, Vinot D, Wissler M, « Diagnostic de la performance de l'entreprise », édition Dunod, Paris, 2012.
42. Mottis N, « contrôle de gestion », 2<sup>ème</sup> édition EMS, France, 2007.
43. Mykita P, Tuszyński J, « Contrôle de gestion, prévision et gestion budgétaire : mesure et analyse de la performance », édition Foucher, Paris, 2002.
44. Noëlle M, Hirsch D, Polossat M, « Le grand livre du contrôle de gestion », édition-eyrolles, 2013.
45. Saada T, Burlaud A, Simon C, « Comptabilité analytique et contrôle de gestion », Vuibert, Paris, 1995.
46. Saada T, Burlaud A, Simon C, « Comptabilité analytique et contrôle de gestion », 3<sup>ème</sup> édition Librairie Vuibert, Paris, 2005.
47. Selmer C, « concevoir le tableau de bord », édition, Dunod, Paris, 1998.
48. Selmer C, « Construire et défendre son budget », 2<sup>ème</sup> édition, Dunod, Paris, 2009.
49. Toudjine A, « La pratique du contrôle de gestion ABC/ABM », 2<sup>ème</sup> édition, OPU, Alger, 2012.

### **Mémoires**

1. ARAB Z, « le contrôle de gestion dans un hôpital : Méthodes et outils, cas de la mise en place de la méthode ABC à l'hôpital Khallil Amrane de Bejaia », mémoire de magister en économie de la santé et développement durable, université de Bejaia, 2012.

### **Autres documents**

1. Afryad M, « Cour de contrôle de gestion et le tableau de bord PDF », disponible sur <http://www.academia.edu>, consulté le 15/05/2021.
2. <http://ingenierie-creations.fr/WP/fonction-1-du-si-la-collecte/>. Consulté le 03 Mai 2021.
3. Mintzberg H, « structure et dynamique des organisations », édition d'Organisation, 1982, disponible sur : d1n7iqsz6ob2ad.cloudfront.net

# *Annexes*

**Annexe N°01 :** Les réalisations des années 2018, 2019, et 2020 de l'EPB pour les deux centres d'activités DD et capitainerie

**En milliers de DA**

| Réalizations 2018        |         |         |        |         |        |         |
|--------------------------|---------|---------|--------|---------|--------|---------|
| Centres d'activités      | Janvier | Février | Mars   | Avril   | Mai    | Juin    |
| Domaine et Développement | 91 806  | 67 645  | 92 310 | 101 873 | 77 783 | 106 687 |
| Capitainerie             | 74 254  | 64 690  | 58 495 | 78 419  | 71 143 | 110 353 |

| Réalizations 2018        |         |         |           |         |          |          |
|--------------------------|---------|---------|-----------|---------|----------|----------|
| Centres d'activités      | Juillet | Août    | Septembre | Octobre | Novembre | Décembre |
| Domaine et Développement | 102 781 | 91 933  | 99 575    | 90 288  | 76 854   | 118 082  |
| Capitainerie             | 102 493 | 106 494 | 112 927   | 98 190  | 91 633   | 94 368   |

| Réalizations 2019        |         |         |        |        |        |        |
|--------------------------|---------|---------|--------|--------|--------|--------|
| Centres d'activités      | Janvier | Février | Mars   | Avril  | Mai    | Juin   |
| Domaine et Développement | 90 894  | 76 261  | 89 537 | 97 299 | 78 508 | 92 878 |
| Capitainerie             | 74 061  | 98 423  | 66 423 | 76 457 | 80 375 | 92 440 |

| Réalizations 2019        |         |         |           |         |          |          |
|--------------------------|---------|---------|-----------|---------|----------|----------|
| Centres d'activités      | Juillet | Août    | Septembre | Octobre | Novembre | Décembre |
| Domaine et Développement | 109 895 | 92 894  | 110 906   | 113 500 | 83 653   | 108 591  |
| Capitainerie             | 104 856 | 124 984 | 110 234   | 110 773 | 87 746   | 105 373  |

| Réalizations 2020        |         |         |         |        |         |         |
|--------------------------|---------|---------|---------|--------|---------|---------|
| Centres d'activités      | Janvier | Février | Mars    | Avril  | Mai     | Juin    |
| Domaine et Développement | 97 888  | 79 265  | 106 581 | 96 663 | 95 667  | 112 776 |
| Capitainerie             | 109 510 | 80 136  | 77 890  | 81 543 | 109 145 | 87 944  |

| Réalizations 2020        |         |        |           |         |          |          |
|--------------------------|---------|--------|-----------|---------|----------|----------|
| Centres d'activités      | Juillet | Août   | Septembre | Octobre | Novembre | Décembre |
| Domaine et Développement | 85 276  | 87 075 | 103 831   | 89 072  | 66 993   | 111 340  |
| Capitainerie             | 71 177  | 82 858 | 77 353    | 79 804  | 64 559   | 78 073   |

**Annexe N°02 :** Les réalisations et les prévisions de l'année 2021 de l'EPB pour les deux centres d'activités DD et capitainerie

**En milliers de DA**

| <b>Réalisations 2021</b>   |                |                |             |
|----------------------------|----------------|----------------|-------------|
| <b>Centres d'activités</b> | <b>Janvier</b> | <b>Février</b> | <b>Mars</b> |
| Domaine et Développement   | 94 582         | 67 136         | 89 634      |
| Capitainerie               | 69 006         | 78 970         | 68 265      |

| <b>Prévisions 2021</b>     |                |                |             |
|----------------------------|----------------|----------------|-------------|
| <b>Centres d'activités</b> | <b>Janvier</b> | <b>Février</b> | <b>Mars</b> |
| Domaine et Développement   | 98 181         | 90 204         | 104 005     |
| Capitainerie               | 82 732         | 72 390         | 72 390      |

## ***Table des matières***

Liste des tableaux  
Liste des schémas  
Liste des graphes  
Liste des abréviations

|  |    |
|--|----|
| Introduction générale.....   | 1  |
| Chapitre I : Aspects et fondements théoriques sur le contrôle de gestion |    |
| Introduction .....   | 4  |
| Section 01 : Notions de base sur le contrôle de gestion .....            | 4  |
| 1. Historique du contrôle de gestion.....                                | 4  |
| 2. Définition du contrôle de gestion .....                               | 6  |
| 2.1. Définition de la notion de "contrôle".....                          | 6  |
| 2.2. Définition de la notion de "gestion " .....                         | 6  |
| 2.3. La notion du "contrôle de gestion " .....                           | 6  |
| 3. Les Objectifs et missions du contrôle de gestion .....                | 8  |
| 3.1. Les objectifs du contrôle de gestion .....                          | 8  |
| 3.1.1. Les objectifs de dimension technico-économique.....               | 8  |
| 3.1.2. Les objectifs de dimension managériale et organisationnelle ..... | 9  |
| 3.2. Les missions du contrôle de gestion.....                            | 10 |
| 4. Le positionnement du contrôle de gestion au sein de l'entreprise..... | 10 |
| 4.1. Rattachement à la direction générale (position d'état-major) .....  | 11 |
| 4.2. Rattachement à la direction financière .....                        | 11 |
| 4.3. Rattachement en râteau (position fonctionnelle).....                | 12 |
| 5. Les différents niveaux du contrôle de gestion.....                    | 13 |
| 5.1. Contrôle d'exécution (opérationnel).....                            | 13 |
| 5.2. Le contrôle de gestion .....  | 13 |
| 5.3. Le contrôle stratégique .....                                       | 13 |
| 6. Le processus du contrôle de gestion.....                              | 14 |
| 6.1. Phase de prévision.....   | 14 |
| 6.2. Phase d'exécution.....  | 14 |
| 6.3. Phase d'évaluation.....   | 14 |
| 6.4. Phase d'apprentissage.....  | 14 |
| 7. Les différentes formes du contrôle de gestion.....                    | 15 |
| 7.1. Le contrôle organisationnel .....                                   | 15 |
| 7.2. Le contrôle interne.....  | 16 |
| 7.3. L'audit interne .....   | 16 |
| 8. Le contrôleur de gestion.....   | 17 |
| 8.1. Le rôle du contrôleur de gestion.....                               | 17 |

|  |    |
|--|----|
| 8.2. Les missions du contrôleur de gestion.....                            | 18 |
| 8.3. Ses compétences requises.....   | 19 |
| 9. Les limites du contrôle de gestion.....                                 | 19 |
| Section 02 : Les différents outils du contrôle de gestion.....             | 20 |
| 1. La comptabilité générale.....   | 20 |
| 1.1. Définition.....   | 20 |
| 1.2. Les objectifs de la comptabilité générale.....                        | 21 |
| 1.3. Les insuffisances de la comptabilité générale.....                    | 21 |
| 2. La comptabilité analytique.....   | 21 |
| 2.1. Définition.....   | 21 |
| 2.2. Les concepts de base de la comptabilité analytique.....               | 23 |
| 2.2.1. Notion de charge.....   | 23 |
| 2.2.2. Notion de coût.....   | 23 |
| 2.3. Les méthodes de calcul des coûts.....                                 | 24 |
| 3. La gestion budgétaire.....  | 24 |
| 4. Le tableau de bord.....   | 25 |
| 4.1. Définition.....   | 25 |
| 4.2. Les instruments du tableau de bord.....                               | 25 |
| 4.3. Les objectifs du tableau de bord.....                                 | 26 |
| 4.4. Les caractéristiques du tableau de bord.....                          | 27 |
| 4.5. Les types du tableau de bord.....                                     | 27 |
| 4.6. Le rôle du tableau de bord.....                                       | 27 |
| 5. Le reporting.....   | 27 |
| 5.1. Définition.....   | 27 |
| 5.2. Les objectifs du reporting.....                                       | 28 |
| 6.1. Définition.....   | 28 |
| 6.2. Les fonctions du système d'information.....                           | 28 |
| Conclusion.....  | 29 |
| Chapitre II : La gestion budgétaire et l'analyse de la performance         |    |
| Introduction.....  | 30 |
| Section 01 : Généralités sur la gestion budgétaire.....                    | 30 |
| 1. Définition, principes et caractéristiques de la gestion budgétaire..... | 30 |
| 1.1. Définition de la GB.....  | 30 |
| 1.2. Principes et caractéristiques de la GB.....                           | 31 |
| 2. Les objectifs et les rôles de la GB.....                                | 32 |
| 2.1. Les objectifs de la GB.....   | 32 |
| 2.2. Les rôles de la GB.....   | 33 |
| 3. Les fonctions de la GB.....   | 33 |
| 4. Les limites de la gestion budgétaire.....                               | 34 |
| 5. Le processus de la gestion budgétaire.....                              | 34 |
| 5.1. La prévision.....   | 34 |

|  |    |
|--|----|
| 5.2. La budgétisation .....  | 35 |
| 5.2.1. Définition et caractéristiques de budget .....                                  | 35 |
| 5.2.2. Les étapes de la procédure budgétaire.....                                      | 36 |
| 5.2.3. Les objectifs de budget.....  | 36 |
| 5.2.4. Les types de budget .....   | 37 |
| 5.2.4.1. Le budget des ventes .....  | 37 |
| 5.2.4.2. Le budget de production.....  | 41 |
| 5.2.4.3. Le budget des approvisionnements .....  | 43 |
| 5.2.4.4. Le budget des investissements .....   | 45 |
| 5.2.4.5. Le budget de trésorerie .....   | 46 |
| 5.3. Le contrôle budgétaire.....   | 47 |
| 5.3.1. Définition et caractéristiques du contrôle budgétaire .....                     | 48 |
| 5.3.1.1. Définition du contrôle budgétaire.....  | 48 |
| 5.3.1.2. Caractéristiques du CB.....   | 48 |
| 5.3.2. L'utilité et les objectifs du contrôle budgétaire.....                          | 49 |
| 5.3.3. Les avantages et les conditions d'efficacité d'un bon contrôle budgétaire ..... | 50 |
| 5.3.4. Les étapes du contrôle budgétaire .....   | 51 |
| 5.3.5. Les limites du contrôle budgétaire .....  | 52 |
| Section 02 : Analyse et évaluation de la performance.....                              | 52 |
| 1. Définition et caractéristiques de la performance .....                              | 53 |
| 1.1. Définition de la performance.....   | 53 |
| 1.2. Caractéristiques de la performance .....  | 53 |
| 2. Les objectifs de la performance.....  | 54 |
| 3. Les éléments de synthèse sur les logiques d'évaluation de la performance .....      | 54 |
| 4. Typologie de la performance.....  | 55 |
| 4.1. La performance économique .....   | 55 |
| 4.2. La performance financière.....  | 55 |
| 4.3. La performance organisationnelle .....  | 55 |
| 5. Les outils de pilotage de la performance.....                                       | 56 |
| 6. Les indicateurs de performance d'une entreprise.....                                | 56 |
| 6.1. Définition d'un indicateur de performance .....                                   | 56 |
| 6.2. Les qualités d'un bon indicateur .....  | 57 |
| 7. Le contrôle budgétaire outil de performance.....                                    | 57 |
| 7.1. Analyse des écarts .....  | 57 |
| 7.1.2. Les objectifs d'un écart .....  | 58 |
| 7.1.3. Principes d'élaboration des écarts .....  | 58 |
| 7.1.4. Pilotage par l'analyse des écarts.....  | 59 |
| 7.1.5. Les limites des écarts.....   | 60 |
| 7.1.6. Calcul et analyse des écarts .....  | 60 |

|  |     |
|--|-----|
| 7.1.7. Interprétation des écarts.....  | 64  |
| 7.2. Les actions correctives .....   | 64  |
| 7.2.1. Nature de l'action corrective .....   | 64  |
| 7.2.2. Caractéristiques d'une bonne action corrective.....                               | 65  |
| 8. La relation entre la gestion budgétaire et la performance .....                       | 65  |
| Conclusion.....  | 66  |
| <b>Chapitre III : La contribution de la gestion budgétaire à la performance de l'EPB</b> |     |
| Introduction .....   | 67  |
| Section 01 : présentation de l'organisme d'accueil.....                                  | 67  |
| 1. Historique de l'Entreprise Portuaire de Bejaia.....                                   | 67  |
| 1.1. Généralité sur le port de Bejaia .....  | 67  |
| 1.2. Historique et cadre juridique .....   | 68  |
| 1.3. Implantation géographique du port de Bejaia .....                                   | 70  |
| 2. Missions et activités de l'entreprise .....   | 71  |
| 2.1. Missions de l'entreprise.....   | 71  |
| 2.2. Activités de l'entreprise.....  | 72  |
| 4. Présentation de la gestion budgétaire de l'EPB.....                                   | 76  |
| 4.1. Processus d'élaboration des budgets de l'EPB.....                                   | 77  |
| 4.1.1. Budget des ventes.....  | 77  |
| 4.1.2. Budget des frais généraux .....   | 81  |
| 4.1.3. Budget des approvisionnements.....  | 82  |
| 4.1.4. Budget des investissements .....  | 83  |
| 4.1.5. Budget de trésorerie.....   | 83  |
| 4.2. Le suivi budgétaire .....   | 85  |
| Section 02 : la gestion budgétaire au sein de l'EPB.....                                 | 86  |
| 1. Calcul des prévisions pour les centres d'activités DD et capitainerie.....            | 86  |
| 1.1. Calcul des prévisions pour le centre d'activité DD.....                             | 86  |
| 2. Le contrôle budgétaire au sein de l'EPB .....   | 100 |
| 2.1. L'écart sur chiffre d'affaires net.....   | 101 |
| Conclusion.....  | 103 |
| Conclusion générale .....  | 104 |
| Références bibliographiques  |     |
| Annexes  |     |
| Table des matières   |     |
| Résumé   |     |

## **Résumé**

Pour atteindre la performance, la fonction du contrôle de gestion tente de mettre au point des outils adéquats notamment la gestion budgétaire qui insiste à améliorer la performance de l'entreprise à travers les budgets. La gestion budgétaire est un système de pilotage intégrateur de gestion impliquant une vision anticipée sur l'avenir. Elle repose sur trois concepts : la prévision, la budgétisation et le contrôle budgétaire. Cette démarche intervient pour que les objectifs de l'entreprise soient atteints, et cela grâce à l'analyse des écarts dégagés par la différence entre les réalisations et les prévisions. Durant notre période de stage, nous avons clairement constaté l'importance accordée par l'entreprise portuaire de Bejaia (EPB) à la gestion budgétaire en confrontant les réalisations aux prévisions. Cette confrontation met en évidence des écarts qui incitent les responsables à les analyser et par la suite à entreprendre des corrections si nécessaires dans le but de prendre des décisions et d'améliorer la performance afin de guider l'entreprise vers la bonne direction.

**Mots clés : contrôle de gestion, gestion budgétaire, budget, performance, prévision, écart, EPB.**

## **Abstract**

To achieve performance, the management control function tries to develop adequate tools, including budget management, which insists on improving the company's performance through budgets. Budget management is an integrative management steering system involving an anticipated vision of the future. It is based on three concepts: forecasting, budgeting, and budgetary control. This approach ensures that the company's objectives are met, thanks to the discrepancies identified by the difference between outputs and forecasts. During our internship, we clearly noted the importance given by the Port Company of Bejaia (EPB) to budget management by comparing the achievements to the forecasts. This confrontation highlights gaps that lead managers to analyze them and subsequently to undertake corrections if necessary in order to make decisions and improve performance in order to guide the company in the right direction.

**Keywords: management control, budget management, budget, performance, forecasting, gap, EPB.**