

UNIVERSITE ABDERRAHMANE MIRA DE BEJAIA.

**FACULTE DES SCIENCES ECONOMIQUES, COMMERCIALES ET
DES SCIENCES DE GESTION**

DEPARTEMENT DES SCIENCES DE GESTION

Mémoire de fin de cycle en vue de l'obtention du diplôme de Master en Science
de Gestion

Option : Finance d'entreprise (FE)

Thème

**La gestion budgétaire comme outil de
contrôle de gestion**

**Cas : Entreprise Portuaire de Bejaia
(EPB)**

Présenté par :

M^{elle}. Ghouali Saida

M^{elle}. Afroun Ouassila

Sous la direction de :

M^{me}. Bakouri Hafsa

Devant le jury composé de :

Président : Mr Mouhoubi Allaoua

Examineur : M^{me} Messaoud Wafa

Encadreur : M^{me} Bakouri Hafsa

Promotion : 2016/2017

Remerciements

Nous tenons tout d'abord à remercier Dieu tout puissant et miséricordieux, qui nous a donné la force, le courage et la patience d'accomplir ce travail.

Nous tenons à remercier notre encadreur M^{me} BAKOURI Hafsa et lui témoigner notre gratitude pour sa patience, son conseil et son soutien qui nous a été précieux durant toute la période du travail.

Nos vifs remerciements vont également aux membres du jury pour l'intérêt qu'ils ont porté à notre recherche en acceptant d'examiner notre travail et de l'enrichir par leurs propositions.

Aussi nos remerciements s'adressent à l'ensemble des enseignants du département des sciences de gestion de l'université Abderrahmane Mira de Bejaia et surtout nos enseignants durant notre cursus universitaire.

Enfin, nous tenons également à remercier toutes les personnes qui ont participé de près ou de loin à la réalisation de ce travail.

Dédicace

Tout d'abord je tiens à remercier le bon DIEU de m'avoir appris, protégé, guidé tout au long de ma vie. Les sentiments de la plus profonde humilité, je dédie ce travail :

A mes parents qui m'ont toujours soutenue et encouragé

Que dieu les protèges

A mes adorables frères : Abdellah, Hakou et Ishak

A tout ma famille sans exception.

A tous mes amis qui ont fait preuve d'une amitié sincère.

A ma collègue Ouassila

A tous ceux qui ont contribué de près ou de loin à la réalisation de ce modeste travail.

Saida

Dédicace

Mes dédicaces les plus chaleureux sont adressées :

A mes chers parent que j'aimerai a tout jamais, qui m'ont soutenu pendant tout mon cycle d'étude, et je les remercie d'autant que je ne remercie personne, à leurs aide, à leurs orientations et leurs conseils durant mes études et dans ma vie, et sans eux je ne serais pas arrivé jusqu'au là.

Que Dieu les protèges.

A mes chers frères

A toute ma famille sans exception.

A tous mes amis qui ont fait preuve d'une amitié sincère.

A ma chère amie et binôme Saida

A tous ceux qui ont contribué de près ou de loin à la réalisation de se modeste travail.

Ouassila



Sommaire

Remerciements

Dédicaces

Sommaire

Introduction générale1

Chapitre 01 : Généralité sur le contrôle de gestion.....4

Section 01 : Notions de base sur le contrôle de gestion5

Section 02 : Les outils de contrôle de gestion.....15

Chapitre 02 : La gestion budgétaire28

Section 01 : Généralités sur la gestion budgétaire29

Section 02 : La démarche de la gestion budgétaire34

Chapitre 03 : Le contrôle budgétaire65

Section 01 : Notion de contrôle budgétaire66

Section 02 : Processus de contrôle budgétaire74

Chapitre 04 : L'application de la gestion budgétaire au sein de L'EPB.....91

Section 01 : Présentation de l'organisme d'accueil92

Section 02 : La gestion budgétaire au sein de l'Entreprise Portuaire de Bejaia.....101

Conclusion générale129

Bibliographie

Liste des tableaux

Liste des figures

Liste des abréviations

Annexes

Table des matières

Introduction générale

Introduction :

Le monde actuel étant ouvert à la mondialisation, divers mutations le caractérisent par des évolutions et des changements qui s'avèrent brutaux.

Dans un environnement de plus en plus complexe, où la concurrence est rude, pour survivre les entreprises devraient être soucieuses de leurs évolutions internes ainsi que l'évolution de leurs environnements externes, afin de garantir la continuité face à la concurrence accrue.

Pour exercer son activité dans un environnement évolutif, les entreprises doivent parfois abandonner ce qu'elles savent faire pour passer à ce qu'elles doivent faire, ainsi, la mise en place d'un système de contrôle de gestion devient inéluctable.

Le contrôle de gestion « *est une démarche, d'inspiration systémique, destinée à assurer la maîtrise continue de l'évolution d'une entreprise par le recours à différents dispositifs de collecte, de traitement, et d'interprétation de données informatives relatives à la gestion d'une organisation* »¹, il en ressort que le contrôle de gestion ne doit pas être perçu dans le sens de sanction mais plutôt dans un sens de pilotage, de maîtrise des opérations et du processus de gestion.

Le contrôle de gestion se base sur des principes fondamentaux, il se compose de divers outils lui permettant d'assurer la pérennité et le développement de l'entreprise, dont la comptabilité analytique qui est un système d'information interne destiné à quantifier les flux internes et à contrôler les consommations, le tableau de bord qui est un outil qui fournit plus rapidement les informations essentielles sur le fonctionnement qui en résulte, et la gestion budgétaire.

Celle-ci se définit comme : « *est un mode de gestion consistant à traduire en programmes d'actions chiffrés appelés budgets, la décision prise par la direction avec la participation des responsables* »². Par le biais d'un ensemble de techniques, elle permet d'établir des prévisions à court terme applicables à la gestion de l'entreprise et les comparer aux réalisations pour dégager les écarts. En outre, ce processus peut déclencher des actions rectificatives sur les plans d'actions prédéfinis, c'est ici qu'apparaît l'utilité du contrôle budgétaire, qui est un instrument essentiel de la gestion budgétaire qui consiste en la comparaison permanente des résultats réels et des prévisions différées figurant sur les budgets.

¹MATHE H, « Dictionnaire de gestion, vocabulaire, concepts et outils », édition Economica, Paris, 1998, P 56.

²Lochard J, « la gestion budgétaire outil de pilotage des managers », Organisation, Paris, 1998, P. 18.

L'objectif de notre travail consiste en la présentation de la notion du contrôle de gestion et de mener une étude sur l'outil de gestion budgétaire au sein de l'Entreprise Portuaire de Bejaia, ainsi que les prévisions en proposant un modèle de prévision de son chiffre d'affaire.

Pour y parvenir, nous allons axer notre travail de recherche sur la question suivante : « *quel est le rôle de la gestion budgétaire dans l'entreprise et comment influence-elle sur la prise de décision ?* »

Pour pouvoir répondre à la question principale, il serait nécessaire de poser d'autres questions secondaires :

- Quel est le rôle du contrôle de gestion dans l'entreprise et quels sont ses outils ?
- à quoi consiste la gestion budgétaire et quels sont ses démarches ?
- comment placer le contrôle budgétaire dans le processus de la gestion budgétaire ?
- Quelle est la méthode de prévisions qui convient à l'élaboration du budget des ventes de la direction remorquage de l'EPB ?

Notre recherche portera essentiellement sur l'étude de l'application de la gestion budgétaire dans la direction remorquage de l'EPB. Comme point de départ pour notre travail, nous suggérons les hypothèses suivantes :

- L'entreprise met en œuvre un système de contrôle de gestion pour aider les responsables à maîtriser leur gestion pour atteindre les objectifs fixés, en utilisant la comptabilité analytique, le tableau de bord et la gestion budgétaire.
- La gestion budgétaire permet d'anticiper et de maîtriser l'avenir à partir des données passées, à l'aide de sa démarche qui consiste en la prévision, la budgétisation et enfin le contrôle.
- Dans le cadre de la gestion budgétaire, le contrôle budgétaire occupe une place particulière dans la mesure où les écarts sont à la base de l'évaluation de la puissance de la méthode utilisée
- La méthode de prévision qui convienne à l'élaboration de budget des ventes de la direction remorquage est la méthode des moindres carrées.

Pour pouvoir répondre à notre problématique, nous avons mené d'abord une étude théorique suivie d'une étude analytique pour se faire, une recherche bibliographique est indispensable pour cerner notre problématique, fixer les objectifs de notre analyse est appréhender les connaissances des aspects théoriques liés, notamment ceux que sont liés à la notion du contrôle de gestion et de la gestion budgétaire, qui constituent les principaux axes de notre

analyse. La collecte et l'analyse des données du terrain permettront de prévoir le chiffre d'affaire de la direction remorquage de l'EPB pour l'année 2016.

Pour atteindre l'objectif de recherche que nous nous sommes fixé ci-dessus, nous avons opté pour le plan qui suit : une partie théorique scindée sur trois chapitres : le premier chapitre intitulé : « Généralités sur le contrôle de gestion », porte sur les concepts de base et outils du contrôle de gestion. Le deuxième, intitulé « La gestion budgétaire », s'étalera sur la mesure et la mise en exergue de la gestion budgétaire ainsi que son processus. Le troisième et dernier chapitre de la partie théorique, intitulé « Le contrôle budgétaire » sera consacré au concept du contrôle budgétaire et d'expliquer son lien avec la gestion budgétaire.

Dans la partie pratique, nous allons implémenter les concepts étudiés précédemment en théorie et ce en se basant sur la démarche hypothético-déductive basé sur l'entretien direct avec le responsable de cette démarche au sein de l'EPB, pour ainsi aboutir à confirmer ou infirmer les hypothèses de base et atteindre l'objet de notre recherche.

CHAPITRE 1

Introduction du chapitre 1

Un système de contrôle de gestion est un processus de collecte et d'utilisation de l'information. Il contribue à la réalisation et à la coordination des prévisions et des prises de décisions dans les différentes sections de l'organisation, il agit sur le comportement des personnels.

Le contrôle de gestion est l'un des modes de contrôle des organisations qui a évolué en même temps que ces derniers, qui mobilise un certain nombre d'outils et qui peut répondre à des finalités multiples tout en conservant son identité et ses particularités irréductibles qui permettent de l'identifier.

Ce chapitre sera scindé en deux sections. La première se focalise sur les généralités sur le contrôle de gestion ; elle délimite ses objectifs et son rôle, dans la deuxième section, nous présenterons les outils de contrôle de gestion.

Section 1 : Notions de base sur le contrôle de gestion

Dans cette section nous allons donner un aperçu historique et présenter les définitions du contrôle de gestion ensuite nous étalons sur le rôle et les objectifs et enfin présenter le processus de sa mise en œuvre.

1. Aperçu historique et définition du contrôle de gestion

1.1. Aperçu historique du contrôle de gestion

« La conception du contrôle de gestion a connu une longue évolution au cours du temps. Elle s'explique par le changement des conditions générales de gestion et par les modifications importantes de l'environnement et des normes culturelles et sociales.

De toute façon, la turbulence de l'environnement politique, économique et sociale a accru considérablement les différents niveaux d'incertitude en matière de gestion. Réduire l'incertitude constitue l'un des points forts du contrôle de gestion en mettant l'accent sur les problèmes d'information et de communication et aussi en cherchant au mieux que possible d'atteindre les objectifs nécessaires pour l'entreprise.

Même si certains auteurs tels que, Lionnel COLLIN et Gérard VALLIN (1992 : 2-8), BURLAUD et ses collaborateurs (1981 : 12), ALAZARD Claude (1998 : 11-14) avaient essayé de parler sur le contrôle de gestion, personne d'entre eux n'avait précisé une date de début du contrôle de gestion. Il est le résultat d'une longue évolution des idées des chercheurs en cette discipline. Ils affirment que cette discipline remonte à l'antiquité. Ils précisent bien que la notion du contrôle de gestion est aussi ancienne que celle de la comptabilité. Les recherches menées à ce propos montrent que les traces de la comptabilité et du contrôle de gestion existent déjà vers 3200 ans avant J-C chez les sumériens en Mésopotamie, elles sont utilisées pour faciliter la gestion des terres et des troupeaux et pour contrôler les réalisations économiques.

Ensuite, avec le développement des produits et services et l'évolution des conjonctures, les gestionnaires ont cherché dans le contrôle de gestion une aide aux décisions ainsi que des pistes pour contrôler les actions dans la structure. Ainsi depuis le début du vingtième siècle, le

contrôle de gestion a été conçu dans le cadre d'une gestion on taylorienne, fondée sur quatre principes :

- Stabilité dans le temps ;
- Informations parfaites des organisations ;
- Recherche d'une minimisation des coûts totaux ;
- Coûts de production dominants dans le coût total.

Après la révolution industrielle et, plus particulièrement après la seconde guerre mondiale, on verra se développer dans toutes les organisations un nouveau type de contrôle, parallèlement à l'ancien, fondé sur des principes opposés ; il sera effectué par le personnel appartenant à l'organisation et aura pour objet le suivi de performances économiques. Il s'agit du contrôle de gestion au sens actuel.

Depuis la fin du dix-neuvième siècle, l'évolution du concept du contrôle de gestion a suivi celle de la conception de l'entreprise. »³

1.2.Définition du contrôle de gestion

Il existe de nombreuses définitions du contrôle de gestion. Chacune développe un aspect particulier de cette discipline en constante évolution. Longtemps considéré comme un contrôle de l'utilisation des ressources allouées aux différentes divisions d'une organisation. Le contrôle de gestion est actuellement envisagé comme une fonction indispensable au pilotage de la performance. Et parmi ces définitions on peut citer :

Selon Hervé ARNOUD : *«le contrôle de gestion est le processus par lequel les managers obtiennent l'assurance que les ressources sont obtenues et utilisées de manière efficace et efficiente pour la réalisation des objectifs de l'organisation. »*⁴

Selon Alain Burlaud : *« le contrôle de gestion est un des rouages essentiels de la régulation interne et du pilotage. Il a pour objectif de :*

- *Mettre sous tension les ressources humaines de l'organisation ;*
- *Rendre cohérentes les activités des différents acteurs au sein de l'entreprise afin qu'elles concourent a la réalisation de l'objectif commun. »*⁵

³www.memoireonline.com

⁴ Hervé ARNOUD ; « Le contrôle de gestion... en action » ; édition Liaisons 2001 ; page 10-12

Selon Louis Schweitzer : « le contrôle de gestion permet : de réduire l'incertitude en définissant les mécanismes permettant d'identifier, évaluer et gérer les risques induits par les activités présentes et projetées de l'entreprise afin qu'ils soient intégrés dans les processus de définition ; concevoir des normes de contrôle , des règles et des procédures qui garantissent l'efficacité des actions décidées par la direction de l'entreprise pour atteindre les objectifs dans les conditions de risque acceptées ; de mettre à la disposition des organes de direction des instruments permettant de suivre les programmes d'action et de les ajuster en fonction de l'évolution du contexte ; d'assurer un langage commun entre les diverses parties prenantes de l'entreprise : actionnaires, salariés et public . »⁶

« Le contrôle de gestion est souvent défini comme une démarche destinée à maîtriser le cheminement d'une organisation vers ses objectifs.»⁷

2. Objectifs et positionnement du contrôle de gestion

2.1.Objectifs du contrôle de gestion :

« Les objectifs de contrôle de gestion, bien que contingents au type d'organisation, de culture, d'époque ...que l'en considère, consistent-en : »⁸

- Accomplissement des choix stratégiques délibérés ou encore *enactment* des décisions des managers par le personnel de l'entreprise ;
- Mise sous tension sous une forme généralement financière, mais pas exclusivement des ressources et des compétences de l'entreprise ;
- Établissement simultané des objectifs, standards et normes à atteindre ou à respecter, des comportements adéquats pour y parvenir et des systèmes de mesure et de vérification des résultats.
- Accroître la motivation des responsables et créer davantage de convergence des buts dans les organisations. Est la une autre composante essentielle du contrôle ;
- Concevoir, formaliser, traiter les flux d'information dans le but d'améliorer la performance de l'entreprise ;

⁵www.memoireonline.com

⁶www.foad-mooc.com

⁷ Marie-Noëlle Désire-Luciani, Daniel Hirsh, Nathalie Kacher, Marc Polossat , le grand livre du contrôle de gestion » ; édition EYROLLES 2013, P 2

⁸Fredéric GAUTIER et Anne PEZET, Contrôle de gestion, Ed Darieos, France, 2006, P 27.

- Entretien, documenter et objectiver le dialogue de gestion entre les différents niveaux de responsabilité ;
- Réduire l’incertitude, s’interroger sur le risque qu’il soit stratégique, d’exploitation ou financier.

Le contrôle de gestion repose sur une modélisation, généralement implicite, de l’entreprise que relie, par la médiation d’un ensemble de dispositifs, ses choix stratégiques, les comportements individuels et les résultats. Il vise à rendre visible l’activité des uns et des autres.

D’une manière générale, le but principal du contrôle de gestion est de faire amener l’entreprise vers l’objectif ultime de son organisation.

Il est possible de synthétiser ces tendances pour en délimiter les objectifs du contrôle de gestion :

Tableau N° 01 : Les objectifs du contrôle de gestion

Auparavant, l’objectif du contrôle de gestion était là :	Maitrise des couts	Prévoir, mesurer, contrôler les coûts pour allouer les ressources et atteindre les objectifs
Aujourd’hui, on ajoute au deuxième ensemble d’objectifs :	L’amélioration continue des processus	Prévoir, progresser, accompagner le changement, faire évoluer les outils, les systèmes d’information, les comportements.

Source : C ALAZARD et S SEPARI « contrôle de gestion manuel et applications », Dunod, Paris, 2007, P22

L’objectif actuel du contrôle de gestion est d’être un système d’information et de pilotage permanent de l’ensemble de l’organisation⁹.

⁹ C ALAZARD et S SEPARI ; « contrôle de gestion manuel et applications, Dunod, Paris, 2007, P 22

2.2. Le positionnement du contrôle de gestion

L'organisation de la fonction contrôleur de gestion est contingente : il n'y a pas de modèle général d'attribution de la place du contrôle de gestion au sein de l'entreprise. Il est fréquent de trouver deux entreprises de même secteur d'activité et de même taille qui se sont pourvues d'une organisation différente dans le fonctionnement du contrôle de gestion. Par ailleurs, la fonction du contrôle de gestion a évolué au fil des temps pour s'adapter aux changements de l'environnement interne et externe de l'entreprise.

En effet, la place attribuée à la fonction du contrôleur de gestion dépend à la fois :

- ✓ De la stratégie poursuivie par les cadres dirigeants ;
- ✓ De la dimension structurelle de l'organisation et de sa taille ;
- ✓ De l'environnement socio-économique.
- ✓ Niveaux de responsabilité.
- ✓ Moyens disponibles

Depuis la naissance de cette discipline, les économistes n'arrivent à lui attribuer une place idéale ni un rattachement définitif. Mais de fait que son champ de contrôle s'étend sur toute l'activité de l'entreprise et qu'il doit en avoir une vue globale ; il est préférable qu'il soit rattaché au niveau le plus élevé de la hiérarchie et être indépendant.

Le contrôleur de gestion se trouve placé le plus souvent en position «fonctionnelle », et est rattaché directement au directeur général, au directeur financier ou à un autre positionnement.

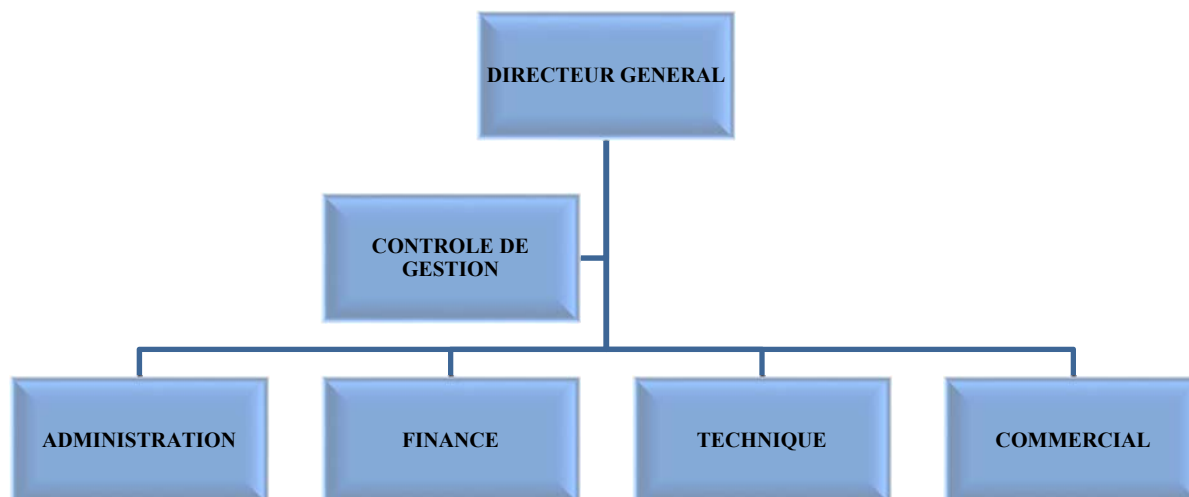
2.2.1. Rattachement à la direction générale

Cette position est la meilleure solution¹⁰ :

- La légitimité du contrôleur de gestion qui ne dispose pas de pouvoir hiérarchique est renforcée par ce bon positionnement. Ce dernier se justifie également par l'étendue du terrain d'action : stratégie, contractualisation, exploitation.
- Les préoccupations du contrôleur de gestion sont également plus larges que celles du directeur administratif et financier.

¹⁰ www.memoireonline.com

Figure N° 01 : Rattachement à la direction générale



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

2.2.2. Rattachement directeur financier

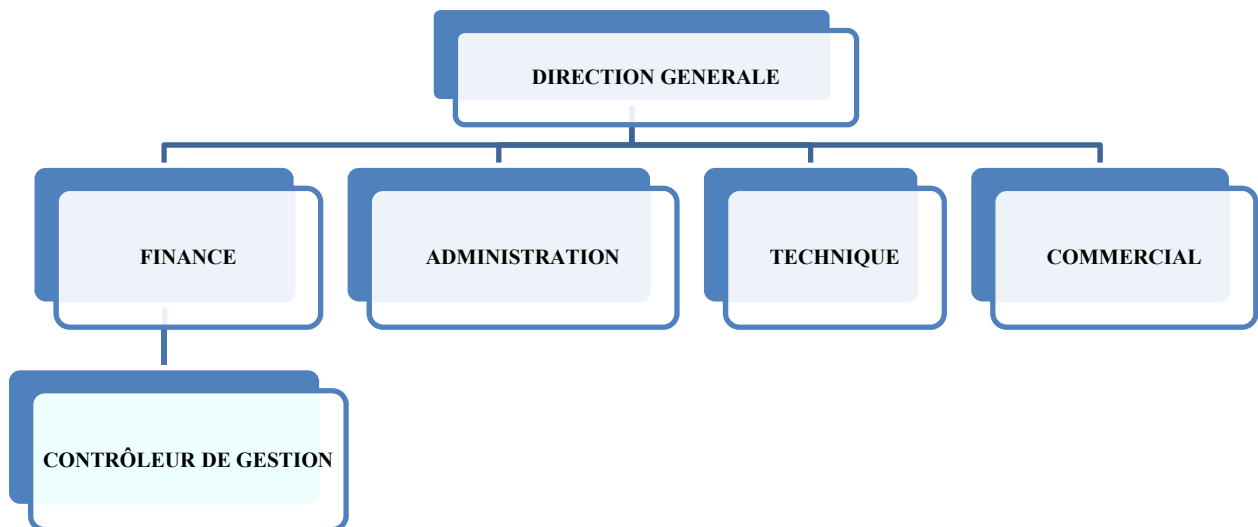
Ce rattachement présente plusieurs inconvénients ¹¹:

- le directeur financier peut constituer un « écran » plus ou moins opaque entre le directeur général et le contrôleur de gestion ;
- le contrôleur de gestion porte l'étiquette « direction financière » qui peut rendre plus difficiles ses rapports avec les opérationnels eux-mêmes et leurs responsables, car il sera à la fois juge et partie ;
- les sources d'information seront prioritaires de nature économique et financière au détriment de données opérationnelles (volume, qualité, délai).

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

¹¹ www.memoireonline.com

Figure N° 02 : Rattachement à la direction financière

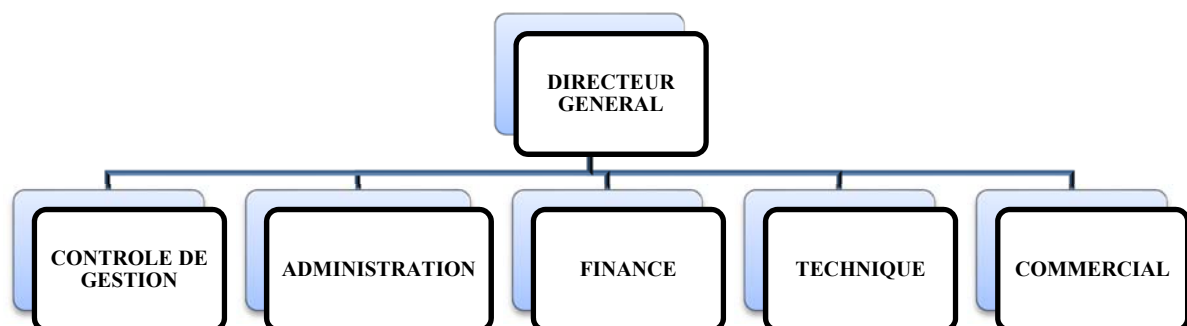


Source : Hélène Lônia ; « Contrôle de gestion : Organisation, outils et pratiques », 3^e édition Dunod, Paris, 2008, Page 287.

2.2.3. Rattachement en réseau

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

Figure N° 03 : Rattachement en réseau



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

Dans cette situation le contrôleur de gestion et ces différents acteurs sont tous rattachés à la direction générale et sont en relation perpétuelle ; ce qui peut faciliter la communication entre eux et harmoniser leurs décisions pour aider la direction générale à prendre la meilleure

décision. L'avantage de ce mode de rattachement du contrôle de gestion est la possibilité d'une transmission et d'une analyse efficace et rapide de l'information comptable.

3. Le processus et les limites du contrôle de gestion

3.1. Le processus du contrôle de gestion :

Le processus du contrôle de gestion correspond aux phases traditionnelles du management

- Prévision ;
- Action ;
- Évaluation ;
- Apprentissage.

A- 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 terme¹²

B- Phase d'exécution

Cette phase se déroule à l'échelon des entités de l'organisation. Les responsables des entités mettent en œuvre les moyens qui leur sont alloués. Ils disposent d'un système d'information qui mesure le résultat de leur action. Ce système de mesure doit être compris et accepté par les responsables d'entités. Il doit uniquement mesurer les actions qui leur ont été déléguées.

C- Phase d'évaluation

Cette phase consiste à confronter les résultats obtenus par les entités aux résultats souhaités par la direction afin d'évaluer leurs performances. Cette étape de contrôle (au sens strict) met en évidence des écarts et en détermine les causes. Elle doit conduire les responsables à prendre des mesures correctives.

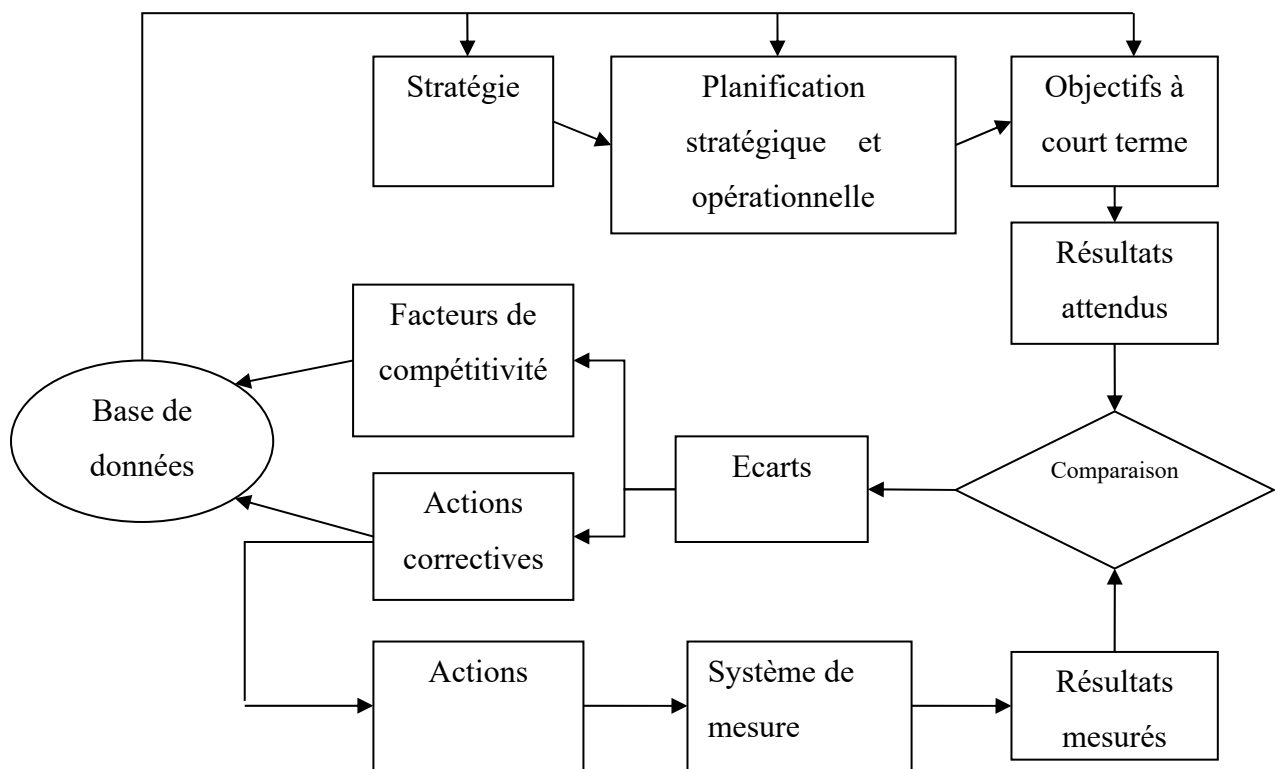
Le processus est plus réactif lorsque cette étape de contrôle est réalisée régulièrement au niveau des entités.

¹²L.Langlois, C.Bonnier et M.Bringer ; « contrôle de gestion » ; édition BERTI, Paris 2006, P 18

D- 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 d'éventuelles faiblesses. Une base de données est constituée pour être utilisée en vue des futures prévisions.

Figure N° 04 : Le processus du contrôle de gestion.



Source :L.Langlois, C.Bonnier, M.Bringer, Contrôle de gestion, édition BERTI, Paris 2006, P19

3.2. Les limites du contrôle de gestion

Il existe une double limite fondamentale au contrôle de gestion¹³ :

- Tout n'est pas mesurable à un coût raisonnable, et pourtant il faut bien quand même piloter le système. Le contrôle de gestion n'est pas la panacée ;
- Une fois qu'un indicateur a été choisi, il devient très vite un but en soi, susceptible de toutes les manipulations. Cela limite la confiance qu'on peut accorder au système de contrôle de gestion, même si on peut mettre en place toutes sortes de parades (renouveler les indicateurs utilisés, les garder confidentiels, etc.). Et cela induit du stress, notamment lorsque les indicateurs sont mal choisis et conduisent à exiger l'impossible.

Les managers ne doivent pas se contenter des indicateurs du contrôle de gestion, mais doivent aussi régulièrement constater sur place ce qui se passe dans les unités de l'entreprise (et aussi rencontrer en direct des clients), vu que les indicateurs ne détectent pas tout.

D'autre part, il est souvent difficile de laisser le contrôle de gestion à sa place. Le contrôle de gestion, au carrefour de nombreuses fonctions, peut assez facilement dériver, sous l'effet de ses tendances propres, du contexte, et des pressions des autres acteurs. Il peut ainsi se limiter à un contrôle formel et tatillon, devenir un organe d'inspection interne, ou de conseil et d'aide à la décision, ou d'analyse économique, ou encore prendre en charge des responsabilités opérationnelles, ou bien encore occuper des fonctions plus ponctuelles liées à une autre forme de métiers, malgré tout assez proche, à savoir l'audit interne.

¹³ Par « NBA France » dans « art culture, économie, amour, politique, philosophie ... » le 26 septembre 2006 à 11 :00

Section 2 : Les outils du contrôle de gestion

Il est important pour l'efficacité d'une organisation et la qualité de sa gestion, de trouver la meilleure complémentarité et cohérence entre les outils utilisés pour le pilotage. Dans cette partie sont présentés trois principaux outils de contrôle de gestion : la comptabilité analytique, le tableau de bord de gestion et la gestion budgétaire.

1. La comptabilité analytique

La comptabilité analytique est une discipline particulière issue de la comptabilité générale. Elle permet de procéder au calcul de différents coûts (coûts complets, coûts partiels) et constitue, à ce titre, un véritable outil de gestion et de pilotage de l'entreprise.

1.1. Définition de la comptabilité analytique

Plusieurs définitions ont été données à la comptabilité analytique, nous allons citer quelques unes pour éclairer son objectif :

L. Dubrulle et D. Jourdain ont défini la comptabilité analytique comme étant : « *un outil de gestion conçu pour mettre en relief les éléments constitutifs des coûts et des résultats de nature à réaliser les prises de décisions, le réseau d'analyse à mettre en place, collecte et le traitement des informations qu'il suppose dépendant des objectifs recherchés par les utilisateurs* »¹⁴. Dans cette définition, la comptabilité analytique est considérée comme un instrument d'aide à la décision par l'analyse dynamique des données et la détermination des coûts qui sert comme une stratégie par domination des coûts.

La comptabilité analytique est considérée comme « *la comptabilité analytique comme un système de saisie et de traitement des informations comptables qui a pour but de connaître et de contrôler les coûts à l'aide de ventilation, de regroupement... comptabilité analytique est un outil de gestion indispensable, une aide de décision* »¹⁵.

La comptabilité analytique est considérée comme un mode de traitement de données permettant d'identifier les éléments qui concourent à la formation des résultats de l'entreprise.

¹⁴Dubrulle L et Jourdain D, Comptabilité analytique de gestion, 4^{ème} édition Dunod, Paris, 2003, P11

¹⁵De Boislandelle H., « dictionnaire économique », Edition Economica, Paris 1998, P.79

1.2.La comparaison entre la comptabilité générale et la comptabilité analytique

La comptabilité analytique est nécessaire à la prise de décisions managériale. Elle s’adapte et répond aux besoins des dirigeants et s’élabore de manière différente en fonction de chaque organisation.

Par rapport à la comptabilité générale, la comptabilité analytique va se distinguer techniquement par le fait qu’au lieu de recenser des charges classées par nature, elle va le faire par destination : il ne s’agit plus de savoir si telle charge correspond à une facture à tel tiers, mais de déterminer quelle part de cette charge peut être attribuée à tel produit ou à telle activité¹⁶.

Pour éclairer d’autres critères de comparaison, Dubrulle et Jourdain ont dressé le tableau suivant :

Tableau N° 2 : Critères de comparaison entre la comptabilité générale et la comptabilité analytique

Critères de comparaison	Comptabilité générale	Comptabilité analytique
Au regard de la loi	Obligatoire	Facultative
Vision de l’entreprise	Globale	Détaillée
Horizons	Passé	Présent – futur
Nature des flux observés	Externes	Internes
Documents de base	Externes	Externes et internes
Classements des charges	Par nature	Par destination
Objectifs	Financiers	Économiques
Règles	Rigides et normatives	Souples et évolutives
Utilisateurs	Tiers + direction	Tous les responsables
Nature de l’information	Précise – certifiée – formelle	Rapide – pertinente – approchée

Source : Dubrulle L. ; Jourdain D., « Comptabilité analytique de gestion », 5^{ème} édition, Dunod, Paris, 2007, P 09

La comptabilité financière a pour mission principale de rendre compte de façon normalisée de l’activité et de la situation économique d’une entreprise aux tiers (actionnaires, État, clients, fournisseurs...). Par contre, la comptabilité analytique a pour objectif de participer à la prise

¹⁶ Brahim BELGUELSSA, « comptabilité analytique d’exploitation », lycée IBN ALHAITAM, p 2.

de décision en produisant au moment opportun un éclairage économique sur les options envisageables (choix d'investissement par exemple).

La comptabilité générale est une comptabilité légale qui a pour objet la saisie, la classification et l'enregistrement des flux externes. C'est à partir de ses données que l'on alimente la comptabilité analytique, les mesures effectuées sur le terrain ne servant qu'à déterminer la ventilation interne de ces données.

Les différences entre charges enregistrées par la comptabilité générale et charges introduites dans le système d'analyse constituent ce que le PCG appelle des différences d'incorporation.

Les comptables souhaitent vérifier au moins une fois par an, en fin d'exercice comptable, l'égalité liant le résultat de la comptabilité générale aux résultats analytiques par produit :

$$\text{Résultat de la comptabilité générale} = \sum \text{Résultats analytiques par produit} + \sum \text{Différences d'incorporation (dont charges supplétives - charges non incorporables)}$$

1.3. Les objectifs de la comptabilité analytique

La comptabilité analytique est l'un des moyens indispensables pour optimiser les allocations de ressources dans les grandes et moyennes entreprises et même les petites, dont les objectifs sont¹⁷ :

D'une part :

- ✓ 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 (biens et services) pour les comparer aux prix de vente correspondants.

D'autre part :

- ✓ Établir des prévisions de charges et de produits d'exploitation (coûts préétablis et budget d'exploitation, par exemple) ;

¹⁷ École normale supérieure – TETOUAN, Le rôle de la comptabilité analytique dans le contrôle de gestion, édition HARMED, 29/03/2015, P25

- ✓ En constater la réalisation et expliquer les écarts qui en résultent (contrôle des coûts et des budgets, par exemple) ;

La comptabilité analytique permet ainsi de calculer divers types de coûts, dont les usages sont multiples :

- ✓ Justifier des prix de vente lorsque cette justification est requise ;
- ✓ Servir à prendre des décisions (accepter ou refuser une commande, sous-traiter, supprimer une activité, un produit, etc.) ;
- ✓ Contrôler a posteriori par analyse des écarts entre réalisations et prévisions ;
- ✓ Évaluer certains biens fabriqués par l'entreprise pour être utilisés par elle ou être mis en stock (il y a là un lien très fort avec la comptabilité générale).

Elle nous apprend ainsi :

- ✓ À connaître l'importance des coûts dans le processus de production (coût d'achat, coût de production, coût de distribution, coût hors production, coût de revient) ;
- ✓ À déterminer pour chaque produit fabriqué, son résultat analytique (perte ou bénéfice).

1.4. Les termes courants en comptabilité analytique

Deux principaux termes de la comptabilité analytique seront présentés : les charges et les coûts.

1.4.1. La notion des charges

1.4.1.1. Définition de la charge

Une charge en comptabilité est « *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'y a plus de substance physique dès lors qu'il est utilisé dans le processus d'exploitation de l'entreprise* »¹⁸. Sur le plan économique, elle « *est une rémunération des ressources allouées à des fins de production et de vente* »¹⁹.

La charge correspond à une consommation des ressources allouées par une entreprise afin d'obtenir des produits, pour la réalisation de ses objectifs.

¹⁸ www.compta-facile.com

¹⁹ Cullmann H, la comptabilité analytique », éditions Bouchène, Paris, P 23

1.4.1.2. Typologie des charges

On distingue trois types de charges en comptabilité analytique : charges incorporables, charges non incorporables et charges supplétives :

a) Les charges incorporables :

Ce sont « *les charges enregistrées par la comptabilité générale (dans le compte de résultat) et doivent être reprises en comptabilité analytique pour le calcul des coûts, puisqu'elles sont économiquement justifiées* »²⁰, elles représentent la majorité des charges de la comptabilité générales qui répondent aux conditions normales d'exploitation.

b) Les charges non incorporables :

Les charges non incorporables sont « *toutes les charges de la comptabilité générale qui, du fait de son caractère exceptionnel ou hors exploitation ne peuvent concourir à la formation des coûts et prix de revient* »²¹. ce sont, par exemple, les **charges exceptionnelles** : les moins-values sur cession d'immobilisations, les dotations et les provisions exceptionnelles. Aussi les pénalités et amendes, les charges comptabilisées pour des raisons fiscales.

Il faut **examiner ces charges** et décider de les incorporer ou non à l'aide de leurs bons sens²².

c) Les charges supplétives

« *Les charges supplétives sont des charges incorporées aux coûts, mais qui ne figurent pas dans la comptabilité générale. Ce sont des charges fictives non supportées réellement par l'entreprise* »²³. elles font partie des différences de traitement comptable qui permettent en fin d'exercice de calculer le résultat de la comptabilité générale à partir du résultat de la comptabilité analytique.

²⁰PIGET P, Comptabilité analytique , 3^{ème} édition Economica, Paris, 2001, P 9

²¹ Thierry J. et M. Richard, la comptabilité de gestion « Analyse et maîtrise des coûts », 2007-Dareios & Pearson Education, P 78

²² www.finance-technique.com

²³Manoubia BEN AMARA TILLELI, Cours de comptabilité analytique de gestion , 2016/2017, P 18

1.4.2. La notion des coûts

1.4.2.1. Définition d'un coût :

Un coût « est la mesure, de la dépense ou de l'appauvrissement d'un agent économique, associé à un événement ou une action de nature économique, et exprimé généralement sous forme d'un prix ou d'une valeur monétaire »²⁴.

Il peut être aussi défini comme étant : « tout regroupement de charges comptable qu'il est pertinent d'opérer pour informer une prise de décision dans l'entreprise, ou pour assurer le contrôle d'une partie ou de l'ensemble de l'organisation est considéré comme un coût »²⁵.

Un coût est défini par rapport aux trois caractéristiques suivantes :

- Le champ d'application du calcul : un moyen d'exploitation, un produit, un stade d'élaboration du produit... ;
- Le contenu : les charges retenues en totalité ou en partie pour une période déterminée ;
- Le montant de calcul : antérieur (coût préétabli), a posteriori (coût constaté) à la période considérée.

1.4.2.2. Typologie des coûts

Il existe une grande variété de coûts dont le classement peut généralement se faire en plusieurs fonctions (du leur budget, du stade d'élaboration, de la période du calcul...). La classification proposée ci-après consiste à distinguer deux grandes catégories de coûts²⁶ :

a) Coûts directs et coûts indirects

En comptabilité, on classe habituellement les coûts en direct et indirects selon qu'ils sont directement ou indirectement dus à la production d'un bien ou service donné.

Un coût direct peut ainsi désigner les matières premières entièrement utilisées pour la production d'**un seul** bien, alors qu'un coût indirect peut correspondre par exemple à une charge nécessaire pour la production de **plusieurs** biens différents.

²⁴www.wikipedia.com

²⁵Encyclopédie de comptabilité, Contrôle de gestion et audit, sous la direction de Collasse B, Economica, Paris, 2000, P 559

²⁶ www.debitoor.com

Les coûts directs sont ainsi imputables à la production d'un bien ou service donné, sans qu'il y ait besoin d'effectuer de calcul particulier. En ce qui concerne les coûts indirects en revanche, il est nécessaire de calculer quelle part de ces coûts il convient d'imputer à tel ou tel bien ou service.

b) Les coûts fixes et les couts variables

Le coût fixe « est *constitué de charges réputées non variables pendant une période déterminée* »²⁷. Ces charges sont liées à l'existence de l'entreprise et correspondent, pour chaque période de calcul, à une capacité de production déterminée. Alors les coûts fixes rassemblent l'ensemble des charges insensibles aux variations du niveau d'activité.

Alors que le cout variable est « *constitué seulement par les charges qui varient avec le volume d'activité de l'entreprise, sans qu'il y ait nécessairement exacte proportionnalité entre la variation des charges et la variation du volume des produits obtenus* »²⁸.

1.5.Le rôle de la comptabilité analytique

La mise en place d'une comptabilité analytique permet à l'entreprise d'avoir une meilleure connaissance des dépenses qu'elle engage et de produire de l'information pertinente : résultat par produit, résultat par atelier.

Elle aide aussi à²⁹ :

- S'assurer que l'emploi des ressources de l'association est conforme à l'objet social et aux engagements pris vis-à-vis des financiers ;
- Vérifier l'utilisation des fonds sans gaspillage ni thésaurisation excessive ;
- Établir un lien simple et rapide avec le compte rendu financier ou le compte emploi ressources ;
- Produire une information financière ciblée sur un sous-ensemble d'activités / projets / secteur identifiées ;
- Produire une information périodique afin de contribuer au pilotage de gestion ;
- Produire une information afin de remplir une obligation réglementaire imposée par le législateur (secteur sanitaire et social, médico-sociale) ;

²⁷Martinet A, Silem A, « Lexique de gestion », dolloz, Paris, 2000, P 129.

²⁸Lochard J, « la comptabilité analytique ou comptabilité de responsabilité », Organisation, Paris, 1998, P 92.

²⁹ 7° Forum national des associations & fondations ; « la comptabilité analytique : un outil indispensable pour la gestion et le suivi des projets » ; Paris 2012 ; p 9

- Établir un budget, en réaliser le suivi en cours d'année, analyser les écarts entre le (budgété) et le (réalisé) ;
- Produire une information, fiable afin de remplir une obligation conventionnelle de restitution de l'utilisation des fonds (subventions associées à des objectifs de réalisation opérationnelle et des dépenses subventionnelles).

La comptabilité analytique constitue un outil important pour le pilotage de l'entreprise car elle est une source d'informations qui doit permettre de prendre les bonnes décisions pour améliorer la performance de l'entreprise.

2. Le tableau de bord de gestion

Le tableau de bord est un outil de contrôle au sens où il comprend des objectifs, des indicateurs de mesures et des écarts pour alerter la nécessité de prendre des actions correctives en cas d'anomalie.

2.1. Définition du tableau de bord de gestion

Plusieurs spécialistes en gestion ont proposé de nombreuses définitions de tableau de bord :

- Selon G.LURKIN, « *le tableau de bord est, avant tout, des instruments de gestion interne à l'entreprise, facilitant l'action du dirigeant ou du responsable de service en vue de la réalisation des objectifs finaux. Les tableaux de bord éclairent le dirigeant sur la qualité de la gestion en confrontant la réalité aux prévisions. Ils faciliteront la détection des erreurs de parcours et des écarts* »³⁰.
- Selon MAHÉ H « *Le tableau de bord est un document informatif comportant des indicateurs quantitatifs ou qualitatifs ou nombre de variables, choisis en fonction d'une activité (commerciale, industrielle ...etc.) et les objectifs assignés à cette activité, afin d'en assurer le suivi et le pilotage. La qualité des indicateurs (ratios, graphes, indicateurs d'alerte, bilan) est en rapport avec leurs pertinences à répondre aux attentes informationnelles requises pour le pilotage. La tenue d'un tableau de bord exige des mises à jour, plus ou moins fréquentes selon les urgences et les horizons de calculs retenus* »³¹.
- **GERVAIS M** précise que « *le tableau de bord de gestion correspond à un système d'information permettant de connaître, le plus rapidement possible, les données*

³⁰LURKIN P, États financiers, analyse et interprétation, Bruxelles : Boeck-Wesmack, 1990, P 88

³¹MAHE H, Dictionnaire de gestion, vocabulaire, concepts et outils », édition Economica, Paris, 1998, P 129

indispensables pour contrôler le marché de l'entreprise à court terme et faciliter dans celle-ci l'exercice des responsabilités »³². C'est un document d'information, de synthèse orienté vers le contrôle et la prise de décision, il permet aux responsables d'anticiper les situations en s'appuyant sur un ensemble d'indicateurs différents.

Le tableau de bord est un ensemble d'indicateurs conçus pour permettre aux gestionnaires de prendre connaissance de l'état et de l'évolution des systèmes qu'ils pilotent. Il leur permet aussi d'identifier les tendances qui les influenceront sur un horizon cohérent avec la nature de leurs fonctions³³.

2.2. Les types de tableaux de bord

On distingue trois types de tableaux³⁴ :

2.2.1. Tableaux de bord d'activité

Servant au suivi d'une activité sur les résultats obtenus et à dialoguer entre niveaux hiérarchiques (et souvent aussi entre fonctions). Il contient l'ensemble des indicateurs stratégique ainsi que les indicateurs opérationnels les plus pertinents pour apprécier l'adéquation de l'action à l'objectif stratégique. C'est une vision verticale des résultats.

2.2.2. Tableaux de bord de pilotage

Permettant de suivre l'avancement des plans d'action et les résultats obtenus (contribution aux résultats de l'entité). Ces derniers ont vocation à rester en diffusion interne à la collectivité. Ce type correspond pourtant à une préoccupation des décideurs pour atteindre des objectifs avec des moyens limités, implique de piloter, à pour obligation de clarifier, convaincre le plan diffuser, faire partager l'essence même de son métier : de définir le plan d'action stratégique un pour attendre un objectif.

2.2.3. Tableaux de bord de projet :

Spécifique de la direction d'un grand projet, il est axé sur le pilotage et le suivi d'un projet sous les aspects : techniques, qualités, couts et délais.

³²GERVAISM, Contrôle de gestion, 6^e édition, Economica, Paris, 1997, P 593

³³BOUQUINH, Le contrôle de gestion, édition DUNOD, Paris, 2001, P.397-398

³⁴SAULOUJ. Y, « Le tableau de bord du décideur », les éditions d'organisation, Paris, 1982, P 30-31- 33

2.3. Le rôle des tableaux de bord

Les attentes associées au tableau de bord sont nombreuses : il a dû d'abord compenser des limites d'autres outils et puis, au fur et à mesure du temps, la souplesse de ses utilisations a suscité un développement de plus en plus large de ses rôles³⁵.

✓ Le tableau de bord, instrument de contrôle et de comparaison

Le tableau de bord permet de contrôler en permanence les réalisations par rapport aux objectifs fixés dans le cadre de la démarche budgétaire. Il attire l'attention sur les points clés de la gestion et sur leur dérive éventuelle par rapport aux normes de fonctionnement prévues. Il doit permettre de diagnostiquer les points faibles et de faire apparaître ce qui est anormal et qui a une répercussion sur le résultat de l'entreprise.

La qualité de cette fonction de comparaison et de diagnostic dépend évidemment de la pertinence des indicateurs retenus.

✓ Le tableau de bord, aide à la décision :

Le tableau de bord donne des informations sur les points clés de la gestion et sur ses dérapages possibles, mais il doit surtout être à l'initiative de l'action.

La connaissance des points faibles doit être obligatoirement complétée par une analyse des causes de ces phénomènes et par la mise en œuvre d'actions correctives suivies et menées à leur terme. Ce n'est que sous ces conditions que le tableau de bord peut être considéré comme une aide à la décision et prendre sa véritable place dans l'ensemble des moyens du suivi budgétaire.

De manière idéale, un tableau de bord devrait aider :

- ✓ pour une prise de décision en temps réel dans l'entreprise ;
- ✓ pour une prise de décision répartie ;
- ✓ pour des informations adaptées à chaque décideur ;
- ✓ pour le pilotage d'objectifs diversifiés.

✓ Le tableau de bord, outil de dialogue et de communication :

Le tableau de bord, dès sa parution, doit permettre un dialogue entre les différents niveaux hiérarchiques. Il doit permettre au subordonné de commenter les résultats de son action, les

³⁵ C ALAZARD et S SEPARI, « contrôle de gestion, manuel et applications », 2^{ème} édition DUNOD, P552

faiblesses et les points forts. Il permet des demandes de moyens supplémentaires ou des directives plus précises.

Le supérieur hiérarchique doit coordonner les actions correctives entreprises en privilégiant la recherche d'un optimum global plutôt que des optimisations partielles.

Enfin, en attirant l'attention de tous sur les mêmes paramètres, il joue un rôle intégrateur, en donnant à un niveau hiérarchique donné, un langage commun. Il peut être un levier pour une coordination et une coopération des acteurs dans un consensus actif.

2.4. Les limites des tableaux de bord

Cette évolution des rôles vers un outil de diagnostic, de dialogue, de motivation, de suivi de changement ne correspond pas toujours à la pratique traditionnelle des tableaux de bord conçus et utilisés seulement comme des reporting financiers. Plusieurs insuffisances apparaissent dans la réalité actuelle des entreprises ³⁶:

- ✓ Le tableau de bord n'est pas toujours adapté à chaque service, mais un tableau unique qui ne correspond pas toujours aux spécificités de l'activité.
- ✓ Le tableau de bord est souvent figé pendant des années sans souci d'adaptation à de nouveaux besoins, de nouveaux objectifs ou moyens.
- ✓ L'objectif du tableau de bord reste trop souvent celui du contrôle sans aide au changement ou aux améliorations.
- ✓ La périodicité du tableau de bord est souvent la même pour tous les services alors qu'elle peut apparaître inadaptée pour certains métiers.
- ✓ La conception des tableaux de bord est trop peu souvent laissée à l'initiative de ceux qui vont les utiliser, mais plutôt centralisée loin du terrain.
- ✓ Les indicateurs utilisés sont parfois déconnectés de la stratégie globale et ne permettent pas d'orienter l'action au bon moment.

Ainsi, des réflexions ont été menées pour faire évoluer la conception traditionnelle des tableaux de bord.

³⁶ C ALAZARD et S SEPARI, ...*op.cit*, p 601

3. Gestion budgétaire

La gestion budgétaire consiste à établir des budgets et à comparer périodiquement les réalisations avec les données budgétées afin de mettre en place des actions correctives si nécessaire. Elle permet ³⁷:

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

En effet, pour un contrôle budgétaire efficace, le contrôle de gestion se doit de définir les centres de responsabilités (paragraphe1) en évitant de privilégier leur intérêt au détriment de celui de l'entreprise. De plus, il se doit également d'organiser les échanges internes entre centres en définissant des prix de cessions (paragraphe2) qui doivent permettre le respect de l'efficacité de l'entreprise, la maîtrise et l'évaluation de l'efficience de chaque centre, tout en garantissant le respect de l'autonomie déléguée au responsable.

³⁷ Laurence Le Gallo, « contrôle de gestion », DUT GEA, 2^{ème} année option PMO 2005-2006, P 2

Conclusion du chapitre 1

Pour inclure, le contrôle de gestion est un instrument et processus de pilotage qui intervient au cours de l'activité d'une entreprise afin d'évaluer et d'analyser les résultats, pour orienter les responsables à atteindre leurs objectifs. Cela est assuré par le biais de l'utilisation des différents outils, dont on peut citer la comptabilité analytique, la gestion budgétaire et le tableau de bord.

Dans ce chapitre nous avons présenté d'une part des généralités sur le contrôle de gestion, et d'autre parts trois de ses principaux outils, parmi eux la gestion budgétaire qui est l'intitulé du chapitre suivant.

CHAPITRE 2

Introduction du chapitre II

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

Elle est considérée comme étant un système de gestion prévisionnelle, qui a pour finalité de préparer l'entreprise à exploiter les atouts et à affronter les difficultés qu'elle rencontrera dans l'avenir, elle permet donc l'amélioration de la performance de l'entreprise en facilitant la communication interne entre les différents équipements.

L'objet de ce chapitre est d'éclairer la notion de la gestion budgétaire et de retracer les différents budgets ainsi que l'explication des procédures d'élaboration de cette technique financière.

Section 1 : Généralité sur la gestion budgétaire

En plus de méthode de calcul des coûts, le contrôleur de gestion a pour mission principale la déclinaison des choix stratégiques à long et à court terme sous formes (des budgets). Ces derniers font partie de la gestion budgétaire, qui constitue un outil majeur pour l'orientation et la mise en œuvre de la stratégie.

1. Définition et caractéristique de la gestion budgétaire

1.1-Définition de gestion budgétaire

La gestion budgétaire est : « *un mode de gestion qui consiste à traduire en programme d'action chiffrés, appelés budgets, la décision prise par la direction avec la participation des responsables* » (PCG 1982).

La gestion budgétaire est une modalité de gestion prévisionnelle qui se traduit par³⁸ :

- La définition d'objectif traduisant ce que l'entreprise souhaite faire ou estime pouvoir faire ;
- Une organisation permettant la prévision, sous forme de budgets, cohérents entre eux, épousant l'organigramme de l'entreprise et englobant toutes les activités de l'entreprise (fonctionnelles et opérationnelles) ;
- La participation et l'engagement des responsables dans le cadre d'une gestion décentralisée ;
- Le contrôle budgétaire par la conformation périodique des réalisations avec le budget, mettent en évidence des écarts et permettent toutes mesures de régulation pour les écarts remarquables (gestion par exception).
- Les budgets peuvent être établis en fonction de différentes hypothèses d'activité. On parle alors de *budgets flexibles*.

³⁸Brigitte DORAITH, Le contrôle de gestion, Dunod, Paris 2008, 5^e édition, P1

1.2-Les caractéristiques de la gestion budgétaire

Le système budgétaire regroupe les différents budgets et le contrôle budgétaire. Selon M. Gervais, six conditions sont requises afin que ce système soit efficace³⁹. :

- Il doit couvrir, en principe, la totalité des activités (fonctionnelles et opérationnelles) de l'entreprise : la gestion budgétaire concerne l'ensemble de l'organisation. En ce sens, elle est une discipline transversale et devient un outil de coordination des différentes fonctions ;
- Le découpage et la présentation des budgets doivent claquer sur le système d'autorité : le contrôleur de gestion, dans la perception la plus étendue de sa mission, conçoit et pilote le système d'information de l'entreprise ;
- L'identification claire des responsabilités ne doit pas nuire à l'esprit d'équipe et aux solidarités interdépartementales nécessaires ;
- Le système budgétaire doit s'inscrire dans le cadre de la politique générale de l'entreprise ;
- Il doit être relié à une politique de personnel dont l'orientation est conforme à la logique budgétaire. Le couplage du système budgétaire et la politique du personnel permet la responsabilisation des acteurs qui passe d'un simple discours à un système compris, admis, équitable et éventuellement négocié de mesure de performance ;
- Enfin, les prévisions budgétaires doivent pouvoir être révisées lorsqu'apparaissent de nouvelles informations ou modifications majeures des paramètres de budgétisations (fiscalité, données de marché...)

2. Les intérêts et les limites de la gestion budgétaire

En plus des intérêts, la gestion budgétaire présente certaines limites que nous allons évoquer selon

2.1-Les intérêts de la gestion budgétaire

- La démarche de la prévision budgétaire permet une meilleure connaissance des atouts et faiblesses de l'entreprise et, par l'anticipation sur les réalisations, d'améliorer la réactivité de l'entreprise ;
- Elle responsabilise et engage les personnels opérationnels ;
- Elle force à la coordination de l'action.

³⁹ Gervais M, Contrôle de gestion par le système budgétaire, Vuibert, Paris, 1987, P 275.

2.1. Les limites de la gestion budgétaire

- La construction 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 peut être mal vécu. 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 proactive ;
- A l'inverse, la liberté donnée au responsable peut induire des « féodalités », lieux de pouvoirs, au détriment de la stratégie de l'entreprise et de son intérêt global ;
- Les évolutions de l'environnement peuvent rendre la construction budgétaire obsolète ;

Une veille financière doit être permanente afin d'adapter les programmes d'actions et les prévisions.⁴⁰

3. Les conditions d'efficacité de la gestion budgétaire

Pour que la gestion budgétaire soit réellement énergique, Farouk Hémici et Christophe Hénot énumèrent certaines conditions qui doivent se réunir pour accomplir une l'activité budgétaire efficace à savoir⁴¹ :

- **Une réelle implication et soutien de la direction générale :**

Si cette dernière ne manifeste pas un véritable intérêt pour les prévisions budgétaires, il est évident que les différents niveaux de l'organisation n'y accorderont pas plus d'importance.

En montrant tout l'intérêt qu'elle porte aux budgets, la direction générale exprime sa volonté de voir chaque direction tout mettre en œuvre pour une gestion rigoureuse et un respect des budgets adoptés.

⁴⁰ Brigitte DORIATH, Contrôle de gestion, 5^e édition Dunod, Paris, 2008, P3

⁴¹ Farouk Hémici et Christophe Hénot « contrôle de gestion, Bréal éditions, 2007, P 72 -73

- **Un travail d'analyse et de synthèse :**

Les budgets doivent être élaborés à partir d'une analyse approfondie de l'environnement interne et externe, ainsi que d'une réflexion sérieuse sur les choix des actions à mener en fonction des orientations de la direction générale.

A défaut, les budgets ne pourront jouer leurs rôles dans la maîtrise de la gestion, et les écarts calculés dans le cadre du contrôle budgétaire n'auront pas de réelle signification.

- **Une adhésion du personnel :**

La gestion budgétaire est menée par le personnel des différentes directions. Il est indispensable que ce dernier soit effectivement associé et impliqué dans l'élaboration et le suivi des budgets. Cette implication entraîne une responsabilisation et une motivation plus grandes de chacun quant au respect du budget dont il a la responsabilité.

4. Les fonctions de la gestion budgétaire

L'élaboration de budget 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'entreprise⁴².

➤ **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 les 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.

⁴² Saad T, Burland A, Simon C, « comptabilité analytique et contrôle de gestion », Vuibert, Paris 2008, P128

5. Le contrôle de gestion par le système budgétaire

Les budgets sont l'expression comptable et financière des plans d'action retenus pour que les objectifs visés et les moyens disponibles sur le court terme convergent vers les buts à long terme de l'organisation.

Les systèmes budgétaires, qu'ils soient mis en place dans les entreprises ou dans d'autres organisations, sont l'un des éléments des dispositifs de contrôle de l'organisation aussi convient-il, à titre liminaire, de situer la notion de contrôle et de décrire son contenu.

Le système budgétaire fait partie du contrôle de gestion, qui est un des trois grands dispositifs sur lesquels les dirigeants comptent pour garder la maîtrise.⁴³

⁴³ Henri Bouquin, La maîtrise des budgets dans l'entreprise, UREF édition, 1992, P9

Section 2 : La démarche budgétaire

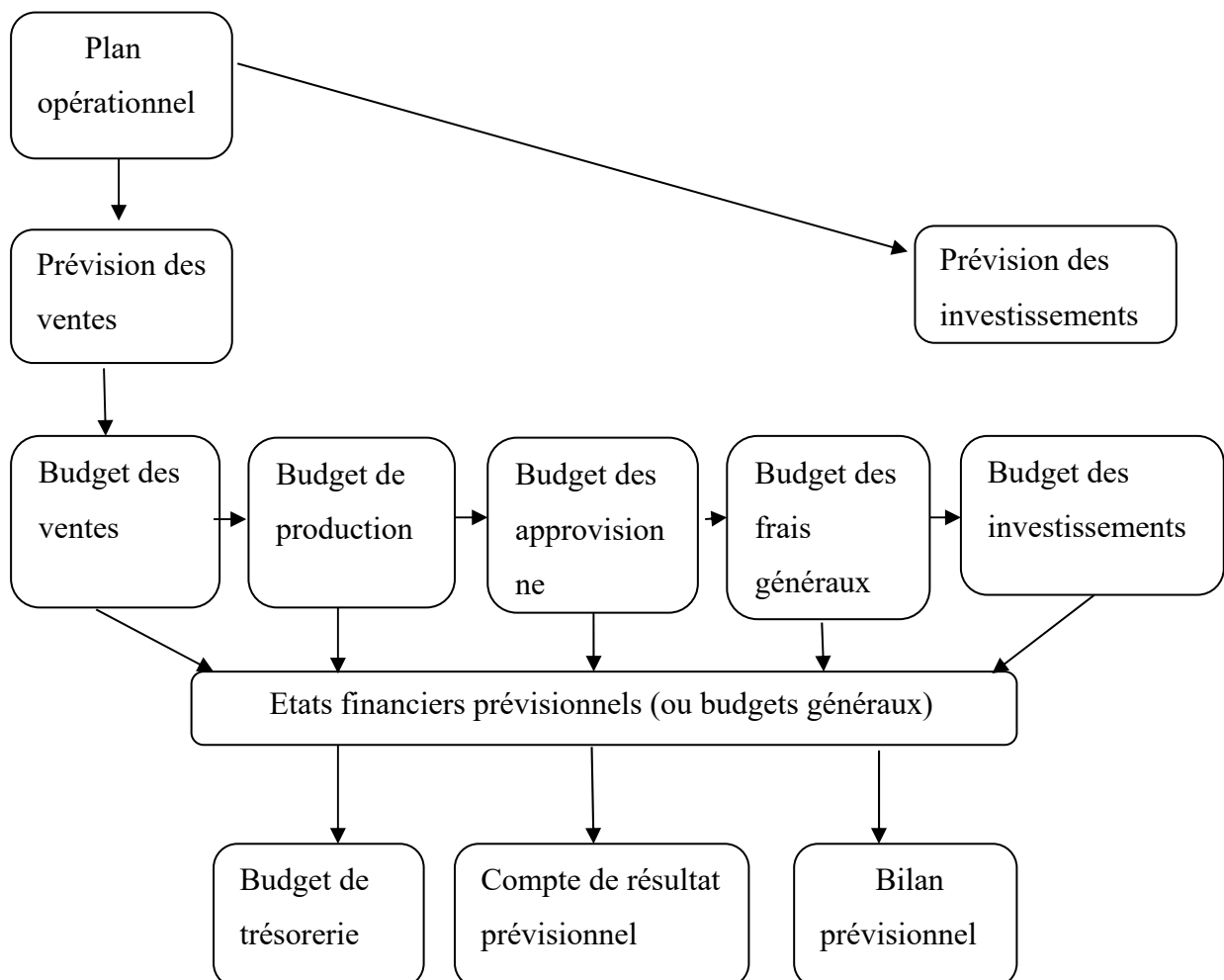
La démarche budgétaire consiste à appliquer à l'ensemble des activités de l'entreprise, dans un système cohérent et coordonné les données prévisionnelles et puis l'analyse et le contrôle des écarts constatés (entre les données réelles et celles prévisionnelles). Ainsi la méthode se caractérise par :

- Son application à l'ensemble de l'entreprise, sous forme de budgets ;
- Sa phase de prévision, puis celle de réalisation et de contrôle simultanés.

Ce mode de gestion peut être perçu comme un outil de motivation (atteindre un objectif) ou comme un outil de sanction (respecter la norme).

La gestion budgétaire s'inscrit dans une démarche plus générale de planification, c'est-à-dire de tentative de façonner l'avenir.

Figure N° 05 : La démarche budgétaire



Source : Nicolas Berland, Contrôle budgétaire, Paris, la découverte, 2002, P 37

1. La prévision

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

La prévision est une attitude collective qui s'appuie sur une idée précise au départ et sur une analyse des contraintes internes et externes en utilisant des méthodes statistiques et économiques qui permettent d'avoir un aperçu du futur.

La prévision constitue la base de la gestion budgétaire, qui s'articule autour de deux grands axes à savoir : la fixation des objectifs de l'entreprise et l'établissement des prévisions en utilisant les différentes techniques de prévision.

1.1. Fixation des objectifs de l'entreprise

Le système budgétaire est un instrument de planification et de décision qui vise à définir les objectifs de l'entreprise, ainsi que la description précise des actions qui permettront d'atteindre ces objectifs. Ces derniers sont souvent, négociés par les responsables du centre de responsabilités avec sa hiérarchie pour la recherche et la collecte d'informations nécessaires afin de lancer la campagne budgétaire et définir le cadre dans lequel les budgets doivent être préparés. Ces informations doivent couvrir en particulier :

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

Ces informations peuvent par une étude préparatoire qui consiste à déterminer un aperçu globale, précis en détectant les différentes entraver et cela par :

- une étude économique générale analysant quelle sera l'évolution de la conjoncture globale pour l'année à venir et son incidence sur l'entreprise ;
- des études de marché approfondies pour les produits que nous désirons lancer et ceux que nous souhaitons abandonner ;

- une prévision des ventes en quantités pour l'ensemble des activités et une détermination des normes commerciales et techniques qui en découlent ;
- une analyse de la mise en fonctionnement de la tranche d'investissements stratégiques prévue pour le prochain exercice et une étude d'éventuels investissements complémentaires qui permettraient de mieux coller à la demande ou d'améliorer le fonctionnement des ateliers ;
- un examen de toutes les décisions risquant de modifier la répartition des tâches et de l'autorité dans l'entreprise et, par la même, la structure des budgets.

1.2. Les différentes techniques de prévision

Le développement de l'environnement économique et le libre-échange rendent la gestion des entreprises plus complexe. Ce qui a poussé les dirigeants à améliorer la qualité de l'information et les décisions qui ont résultent. Il est donc nécessaire « *d'établir, en amont des prévisions d'activité, de vente, de production et de synthétiser tous les éléments de coûts grâce à des techniques et des modèles qui représentent les choix de gestion de l'entreprise* »⁴⁴.

La prévision participe à une démarche globale de recherche et de maîtrise de la performance en termes d'expression de résultats (selon des critères quantitatifs et qualitatifs), de modalités d'obtention de réduire le temps de réponse à tout changement de l'environnement.

Ces résultats (il s'agit de mettre en place des moyens de prévision) et de réactivité afin de réduire le temps de réponse à tout changement de l'environnement.

1.2.1. Les prévisions des ventes

Dans une économie de marché, il n'y a production que pour répondre à une demande et l'argent doit faire de l'argent. Ce constat macroéconomique reste vrai au niveau de l'entreprise et justifie la place première de la prévision des ventes dans le processus globale de prévision.

Le caractère turbulent et évolutif des marchés rend aujourd'hui l'exercice particulièrement difficile en raison :⁴⁵

⁴⁴Alazard C, Sépari S, Contrôle de gestion, manuel et applications, Dunod, Paris, 2007, P 257

⁴⁵Doriath B, Contrôle de gestion en 20 fiches, 5^e édition, Dunod, Paris, 2008, P 03

- du rythme rapide des innovations technologiques ;
- de l'évolution des goûts des consommateurs ;
- de la politique des prix et le budget publicitaire ;
- du développement de la concurrence nationale et internationale.

Les prévisions de vente recouvrent l'ensemble des études et chiffrages ayant pour objectif de déterminer le marché potentiel auquel peut avoir accès l'entreprise et la part qu'elle prétend prendre.⁴⁶

A long terme, son champ d'investigation est presque infini : il dépasse les biens et les services existants.

A court terme, le champ des possibles se trouve limité par des contraintes internes, comme la politique commerciale de la firme, et des contraintes externes, telles que l'état du marché et de la concurrence.⁴⁷

Comme toute prévision de ventes comporte nécessairement deux approches⁴⁸ :

- un chiffrage en volume permettant de situer le niveau d'activité des services commerciaux et celui des services de production et d'achats qui doivent les alimenter ;
- un chiffrage en valeur des recettes permettant de déterminer les ressources de l'entreprise.

A. Les ajustements

Ces techniques s'appuient sur l'étude chiffrée des données caractérisant une variable économique (ici, les ventes passées du produit). La prévision sur l'état futur de la variation est obtenue par extrapolation des tendances passées mises en évidence et dont suppose la régularité.

L'ajustement consiste à substituer aux valeurs observées de la variable (y_i) une valeur calculée (y'_i) à l'aide de différents procédés qui font l'objet de ce paragraphe.

Ces procédés d'ajustement peuvent être graphiques, mécanique ou analytiques, seuls les deux derniers procédés ici : ⁴⁹

a) L'ajustement analytique : la méthode des moindres carrés ordinaire (MCO)

La méthode des moindres carrés ordinaire est « une méthode qui permet la recherche d'une droite d'ajustement linéaire entre le chiffre d'affaire y et le rang de l'année x ⁵⁰.

⁴⁶J.de Guerny, J.C.Guiriec.Principes et pratique de gestion prévisionnelle, 3ème édition, Paris, Delmas, 1976, P2.

⁴⁷Michel Gervais, contrôle de gestion^{6^{ème}} Edition, ECONOMICA paris,1997, P 377-378.

⁴⁸ J.de Guerny,J.C.Guiriec, Op.cit,P3.

⁴⁹ Alazard C, sépariS , contrôle de gestion manuel et application ,P 258.

⁵⁰Doriath B. ; Goujet C.,..., Op.cit, P8

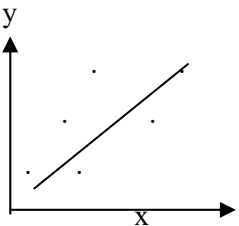
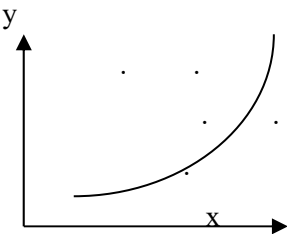
Il s'agit de rechercher les paramètres de la fonction $Y_i = f(x)$ qui rendent la plus fiable possible la somme des carrés des distances entre la valeur observée y_i de la variable et sa valeur ajustée y'_i .⁵¹

- Tendence linéaire : $y = ax + b$
- Tendence exponentielle : $y = B \cdot A^x$

Le tableau suivant récapitule ces deux formes :

⁵¹ Alazard C, Sépari S, Contrôle de gestion manuel et application » 2^{ème} édition Dunod, paris 2010, P 259.

Tableau N° 03 : L'analyse de la tendance

Tendance	Représentation graphique de l'évolution des ventes	Ajustement par la méthode des moindres carrés
<p>Tendance linéaire</p> <p>Les ventes augmentent d'un nombre sensiblement égal par période</p>	 <p>Y = ventes X = périodes de temps</p>	<ul style="list-style-type: none"> Equation de la droite : $y = ax + b$ a = coefficient directeur (pente de la droite) Formules d'ajustement linéaire : $a = \frac{\sum_i(x_i - \bar{x})(y_i - \bar{y})}{\sum_i(x_i - \bar{x})^2}$ $b = \bar{y} - a\bar{x}$ L'équation trouvée servira à prévoir les ventes pour les périodes futures à condition que la tendance linéaire se poursuive
<p>Tendance exponentielle</p> <p>Les ventes augmentent selon un taux sensiblement constant</p>	 <p>y = ventes x = périodes de temps</p>	<ul style="list-style-type: none"> Equation de la courbe : $y = B.A^x$ A = coefficient multiplicateur Forme logarithmique de l'équation : Log y = x log a + log b En peut écrire : Y= log y ; A = log a ; B =log b Donc : Y = A x + B Formules d'ajustement linéaire : $A = \frac{\sum_i(X_i - \bar{x})(Y - \bar{Y})}{\sum_i(x_i - \bar{x})^2}$ $B = Y - A\bar{x}$ L'équation trouvée servira à prévoir les ventes pour les périodes futures à condition que la tendance exponentielle se poursuive

Source : Béatrice, GrandguillotF , L'essentiel du contrôle de gestion, 4édition, Lextenso, Paris, 2009, P46

L'ajustement linéaire sera préféré lorsque les variations en valeur absolue qui représenteront une certaine constance, donc une évolution linéaire représentent correctement la tendance observée. La validité de cette hypothèse peut être appréciée visuellement à partir du graphique, ou testée par le coefficient de corrélation linéaire qui « *mesure la qualité de l'ajustement linéaire, c'est-à-dire sa pertinence* »⁵²

$$r = \frac{\sum_{i=1}^n x_i y_i - n \bar{x} \bar{y}}{(\sum_{i=1}^n x_i^2 - n \bar{x}^2)}$$

La valeur proche de 1 de ce coefficient atteste d'une bonne corrélation et confirme la validité de l'ajustement linéaire.

Nous tiendrons l'ajustement exponentiel lorsque les valeurs numériques et/ou l'observation graphique mettent en évidence sur chaque période une multiplication par un coefficient sensiblement constant (progression géométrique).

L'allure graphique des courbes obtenues à partir des séries de données aide à l'identification du type d'évolution, linéaire ou exponentiel.

b) L'ajustement mécanique : la méthode des moyennes mobiles

Une moyenne mobile est « *une moyenne calculée sur un certain nombre de points adjacents* »⁵³, qui permet de montrer la tendance lorsqu'un ajustement linéaire ne convient pas, elle permet d'éliminer les causes les plus importantes de variation (variations saisonnières, variations accidentelles). La tendance se lira alors plus facilement et son extrapolation est facile à réaliser par le biais des autres méthodes (méthode des moindres carrées). Leur calcul revient à remplacer plusieurs données consécutives d'un groupe par leur moyenne sur un nombre de périodes qui correspond généralement à un an, en glissant d'une période à chaque étape de calcul.

Soit **y** = Ventes ; **P** = Nombre de périodes ; **m** = Moyenne mobile non centrée

MMC = Moyenne mobile centrée qui correspond au milieu de la période considérée.

⁵² Charpentier P., Coucoureux M., Sopel D., « Gestion financière, gestion prévisionnelle et mesure de la performance, gestion du personnel », Cedex, Paris, 2007

⁵³ Doriath B., Goujet C.,..., Op.cit, P18

Tableau N° 04 : Détermination des moyennes mobiles

Données (Ventes)	Nombre de périodes Sur un an	Formules
Trimestrielles	4 P = 4	$m1 = (y_1 + y_2 + y_3 + y_4)/P$ $MMC1 = \frac{m1+m2}{2}$ $m2 = (y_2 + y_3 + y_4 + y_5)/P$ $MMC2 = \frac{m2+m3}{2}$ $m3 = (y_3 + y_4 + y_5 + y_6)/P$
Mensuelles	12 P = 12	$m1 = (y_1 + y_2 + y_3 + \dots + y_{12})/P$ $MMC1 = \frac{m1+m2}{2}$ $m2 = (y_2 + y_3 + y_4 + \dots + y_{13})/P$ $MMC2 = \frac{m2+m3}{2}$ $m3 = (y_3 + y_4 + y_5 + \dots + y_{14})/P$

Source : Béatrice ; Grandguillot F, L'essentiel du contrôle de gestion, 4^{ème} édition, Lextenso, Paris, 2009, P47

Cette méthode, est utilisée pour lisser des valeurs qui obéissent à des variations saisonnières. Le but est d'obtenir une tendance, un trend indépendant des variations saisonnières.

B. Les séries chronologiques

a) Définition des séries chronologiques

Une série chronologique (série temporelle ou encore chronique) est « une série statistique représentant l'évolution d'une variable économique en fonction du temps »⁵⁴.

Une série statistique à deux variables (t, y_t) avec $(t \in T)$, $T = \{t_1, t_2, \dots, t_n\}$, où la première composante du couple t est le temps et la deuxième composante est une variable numérique y_t prenant ses valeurs aux instants.

L'étude des séries chronologiques est utile lorsque l'on cherche à analyser, comprendre ou encore prévoir un phénomène évoluant dans le temps. Ce type de séries est donc utilisé

⁵⁴ Alazard C., Sépari S., ..., Op.cit, P. 261

fréquemment dans les prévisions des ventes car ce sont des données statistiques faciles à obtenir. Le but est donc de tirer des conclusions à partir des séries observées.

b) Les composantes d'une série chronologique

Dans un premier temps, l'examen graphique de la série étudiée permet de dégager, un certain nombre de composantes fondamentales de l'évolution de la grandeur étudiée. Il faut alors analyser ces composantes, en les dissociant les unes des autres, c'est-à-dire en considérant une série comme résultant de la combinaison de différentes composantes.

- **La tendance à long terme ou trend** notée **T** ; il exprime la tendance du phénomène sur le long terme.
- **Le mouvement cyclique** noté **C** ; il exprime les fluctuations liées à la succession des phases des cycles économiques ou conjonctures. Il est fréquemment regroupé avec le trend dans un mouvement globale 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, factures climatiques, etc. Elles obligent au calcul de coefficients saisonniers.
- **Les variations résiduelles ou accidentelles** notées **E**. Ce sont des variations de faible amplitude imprévisibles telles que des grèves, des accidents ... ⁵⁵

C- Le lissage exponentiel (prévision par la méthode du lissage exponentiel) :

Le lissage exponentiel est une méthode de prévision à court terme assez récente, simple et rapide, qui utilise les données des périodes passées, pour calculer leur moyennes mais en les pondérant. Ces observations passées « *ont un poids décroissant en fonction de leur ancienneté* »⁵⁶.

L'usage de cette technique, selon M. Gervais, « consiste à déterminer une tendance à partir des données des périodes passées mais, en accordant plus d'importance au passé récent et moins au passé éloigné »⁵⁷, elle suppose de choisir correctement le coefficient du lissage. Pour le déterminer, il faut essayer de faire en sorte que, sur les données passées, l'écart entre les réalisations et les prévisions résultant du lissage soit le plus petit possible.

⁵⁵ Alazard C, Sépari S.,..., Op cit, P 262

⁵⁶Alazard C., Sépari S.,..., Op.cit, P263

⁵⁷ M Gervais « contrôle de gestion par le système budgétaire », édition VUIBERT, Paris 1987, P46

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 t , la prévision des ventes est calculée selon la formule suivante

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

Avec : Y_t : prévision de la période t ;

Y_{t-1} : observation de la période précédent ;

a : 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.

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

1.2.2. Les prévisions de production

Les prévisions de ventes élaborées par les services commerciaux occupent la première place dans le processus global de prévision. « Elles expriment une demande potentielle de la fonction commerciale à la fonction de production dans le cadre d'une relation client-fournisseur »⁵⁸. La fonction de production doit prévoir comment répondre à cette demande qui lui est adressée.

Le programme de production a pour objectif de définir pour l'exercice budgétaire et dans les conditions optimales, les rythmes de production. « Ce programme n'en découle cependant pas de manière directe, il prend en compte les prévisions des ventes, les contraintes de gestion des stocks et les contraintes techniques du système productif (capacité productives, effectifs, qualifications de main d'œuvre) »⁵⁹.

Le programme industriel et commercial «est élaboré par famille de produits, il représente un calendrier des ventes et du niveau des stocks sur une période variable suivant la durée du cycle de fabrication mais qui dépasse souvent le cadre annuel de la gestion budgétaire⁶⁰». Le programme de production s'appuie sur la relation suivante :

⁵⁸Doriath B., Goujet C.,..., Op.cit, P31

⁵⁹ Gautier F. Peset A, Contrôle de gestion, Dareios, 2006, P 48

⁶⁰Alazard C. ; Sépari S, Contrôle de gestion, Dunod, Paris, 1998, P404

Production	=	ventes	+	Niveau de stock	-	Niveau de stock
Prévisionnelles		prévisionnelles		désiré		Actuel

Pour définir le rythme de production qui constitue l'objectif du programme de production, il faut prendre en compte les prévisions de ventes, les contraintes de gestion des stocks et les contraintes techniques du system de production.

La technique du programme « est une technique qui permet d'estimer le programme de production optimal »⁶¹. Elle permet de répondre à la question suivante : le programme des ventes déterminé en amont par les services commerciaux permet-il de saturer les contraintes productives et ce, de façons optimale en termes de résultat attendu ? Le problème a deux aspects qui seront envisagés successivement :

- Assurer, si possible, le plein emploi des capacités de production ;
- Choisir une combinaison productive de produits qui maximise la rentabilité.

La résolution du programme linéaire consiste à calculer la valeur des variables qui optimise la fonction économique (nombre de produits à fabriquer par exemple). Deux résolutions sont possibles ; la résolution graphique lorsque le programme ne comporte que deux variables, et la résolution par la méthode du simplexe qui s'applique quel que soit le nombre des variables.

1.2.3. La gestion prévisionnelle des approvisionnements

L'approvisionnement désigne la fonction qui consiste à alimenter les sites de production industrielle en mettant à la disposition de l'entreprise les « *matières premières satisfaisant les objectifs du coût minimale, de qualité optimale et de sécurité maximale* »⁶².

L'élaboration d'un budget des approvisionnements permet de s'assurer que les matières nécessaires à la production seront achetés en quantités voulues, le moment opportun et au moindre coût

⁶¹Beatice. ; Grandguillot F, L'essentiel du contrôle de gestion, 4^{ème}Edition Lextenso, Paris, 2009, P 56

⁶²Mikita P., Tussinski J., « Comptabilité analytique », 2^{ème} édition Foucher, 1996, P187

Plusieurs méthodes de gestion des stocks existent, nous allons contenter de citer deux classifications : la méthode classique et la méthode moderne⁶³.

- La première (que nous qualifierons de méthode classique) considère que le délai d'approvisionnement auprès des fournisseurs, le rythme différent des ventes et de la fabrication, et la nécessité commerciale d'avoir toujours des produits disponibles obligent à la constitution de stocks. Le problème est alors d'essayer d'en limiter le coût ; c'est ce à quoi s'attache le raisonnement utilisé pour construire le budget.

- La seconde, proposée par les modes d'approvisionnement dits en juste-à-temps (JAT), prétend qu'un stock en soi n'a rien d'indispensable et que, dans la mesure où il est source de coût et de besoins en financement, l'optimum serait de travailler à stock nul. Sans pour autant utiliser des outils fondamentalement différents, cette méthode se focalise alors sur tous les moyens susceptibles, à terme, de faire disparaître les stocks.

Le rôle de la fonction d'approvisionnement peut être défini comme *l'obligation de fournir matières premières et composants en qualité et quantité suffisantes, au moment voulu et au coût le plus bas possible*⁶⁴

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

A. Catégories des coûts engendrés par les stocks

ils sont nombreux mais nous les regrouperons en trois grands types.

➤ **Les coûts liés à la commande** : passer une commande crée des charges, certaines sont directes et assez faciles à évaluer comme les frais de courrier ou de télex, d'autres plus indirectes et difficiles à cerner comme le suivi de commandes aux spécifications particulières que le service technique doit contrôler chez le fournisseur. L'ensemble de ces charges forme le coût d'obtention des commandes et ce coût est fonction du nombre de commandes.

➤ **Les coûts liés à la possession du stock** : posséder un stock entraîne deux conséquences, il faut le loger et il faut le financer. Ces deux obligations génèrent des charges.

- Le loyer des entrepôts, les assurances, le gardiennage et les suivis administratifs qui en découlent sont constitutifs des coûts du logement ;
- Le coût financier s'analyse comme le coût des ressources nécessaires au financement des besoins en fonds de roulement générés par l'existence du stock.

⁶³ Michel Gervais, « contrôle de gestion » 6^{ème} édition Economica, Paris 1997, p461 -462

⁶⁴ Alazard C.; Sépari S.,..., op- cit, P421

L'ensemble de ces coûts forme le coût de possession du stock qui s'exprime comme un taux annuel de possession appliqué sur la valeur du stock moyen.

➤ **Les coûts liés à l'insuffisance des stocks :** il s'agit de l'ensemble des frais résultant pour l'entreprise, du manque de disponibilité d'un article. En dehors des coûts administratifs pour informer de cette indisponibilité, l'ensemble de ces éléments forment le coût de pénurie ou de rupture qui est fonction du nombre de ruptures et le plus souvent, du temps.

B. Les différents types de stock

Pour assurer une gestion optimale des stocks, il faut connaître la cadence d'approvisionnement, les délais de livraison et les niveaux de sécurité pour limiter les risques de rupture de stock.

➤ 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" »*⁶⁵le niveau du stock actif décroît en fonction du nombre de commandes. En conséquence, plus un stock actif est faible et plus le coût de possession du stock est peu important alors que le coût d'obtention des commandes est majoré.

➤ Le stock du réapprovisionnement (le stock d'alerte SR)

Le stock de réapprovisionnement est « *le niveau du stock qui entraîne le déclenchement de la commande. Il inclut le stock de sécurité s'il existe »*⁶⁶. Il s'appelle aussi : stock d'alerte, stock critique ou point de commande. Il se calcule différemment selon la durée du délai de livraison.

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

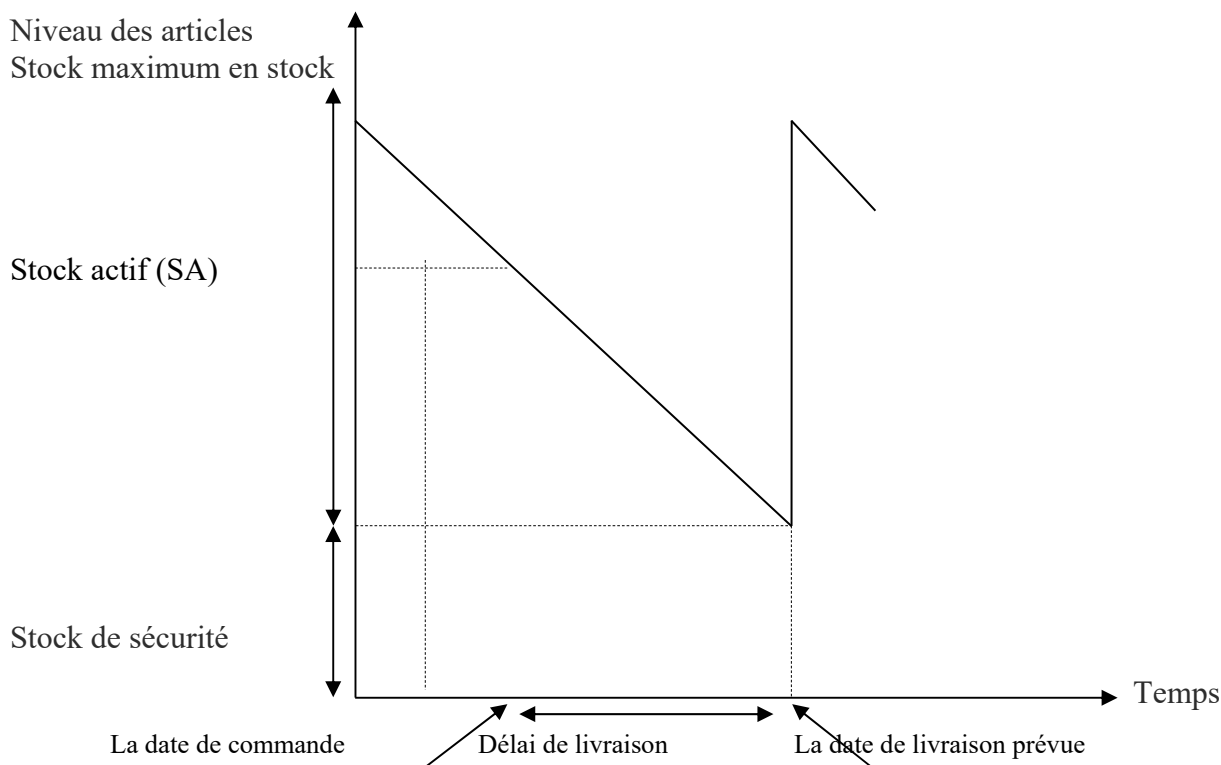
⁶⁵Alazard C., Sépari S.,..., Op.cit, P 28

⁶⁶ Idem

➤ **le stock de sécurité (stock de protection)**

« Avec une demande irrégulière, un stock de sécurité est nécessaire, afin de parer aux ruptures de stock dues à une demande supérieure à la demande prévue. Le stock de sécurité constitue en matelas qui permet de faire face aux aléas. »⁶⁷

Figure N° 06 : les différents types du stock



Source : Alazard C., Sépari S., « Contrôle de gestion, manuel et applications », Dunod, Paris, 2007, P281

C. Les model de gestion des approvisionnements :

Le but des services d'approvisionnement est de minimiser le coût de gestion du stock en tenant compte des comportements contradictoires des coûts et des situations spécifiques à 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 ces méthodes est de « *déterminer les stocks qui feront l'objet d'un suivi précis de la part des services d'approvisionnements* ». ⁶⁸

➤ **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 importants domine les résultats, alors, qu'à l'autre bout de*

⁶⁷ Michel Gervais, contrôle de gestion, 6ème édition, ECONOMICA, Paris 1997, P468

⁶⁸ Alazard C., Sépari S.,..., Op.cit, P 279

la gamme de produits, il Ya un grand nombre d'articles dont le volume est si petit qu'ils n'ont que peu d'effet sur le résultat »⁶⁹. Ce model permet de vérifier que dans certains cas que « vingt pour cent des articles en nombre représentent 80% des articles en valeur : Ces référence seront suivies de façon approfondie afin de limiter le coût de gestion de ces stocks, les autres subiront une gestion plus souple »⁷⁰.

La méthode consiste à :⁷¹

- ordonner les consommations des articles dans l'ordre décroissant ;
- exprimer les valeurs et les quantités en pourcentage cumulés croissant ;
- déterminer les groupes d'articles d'après la loi 20/80 ;
- effectuer une représentation graphique.

➤ Le model ABC

Le gestionnaire du stock à souvent un nombre d'article très important à gérer, et les ressources affectées à la tache de gestion des stocks et des approvisionnements ne sont pas illimitées. La méthode ABC propose de retenir le critère de la valeur annuelle consommée pour classer les articles : ⁷²

Le principe est identique à celui de la méthode des 20/80 toutefois, l'analyse est plus fine puisqu'on distingue trois groupes d'articles :

- *groupe A : 10% du nombre d'articles représentent 70% de la consommation, ils font l'objet d'une gestion précise ;*
- *groupe B : 30% du nombre des articles représentent 20% de la consommation, leur importance est moyenne ;*
- *groupe C : 60% du nombre des articles représentent 10% de la consommation, leur importance est moindre, leur gestion moins précis.*

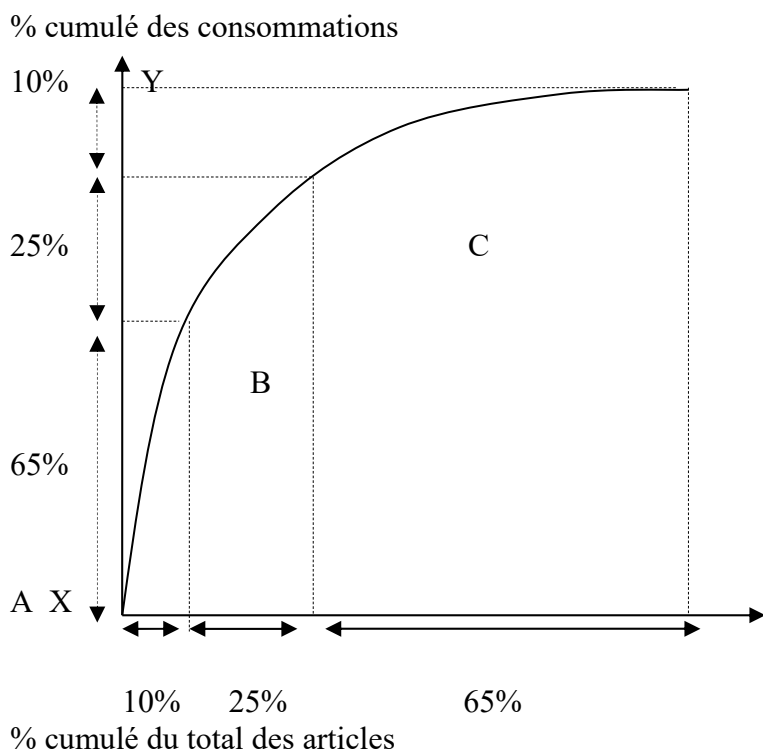
⁶⁹Gervais M.,..., Op.cit, P. 380

⁷⁰Alazard C. ; Sépari S.,..., Op.cit, P 380

⁷¹Béatrice, Grandguillot F.,..., Op.cit, P 70

⁷² Idem, P. 70-71

Figure N° 07 : La représentation graphique de la méthode ABC



Source: Alazard C; Sépari S, « Contrôle de gestion manuel et applications », Edition Dunod, Paris 2007, P. 279

➤ Le model de Wilson

il s'agit de déterminer la quantité économique qui minimise le coût de gestion du stock afin de permettre l'automatisation des procédures de réapprovisionnement.

C : consommation annuelle en quantité ;

F : coût d'obtention d'une commande ;

T : taux de possession du stock /an ;

P : coût d'un article stocké ;

Q : quantité économique ;

N : nombre de commande ;

K : le coût ou la gestion de stock est minimum

$$Q = \frac{\sqrt{2 \times C \times F}}{P \times T}$$

$$N = \frac{c}{q}$$

$$K = \sqrt{2 \times C \times T \times P \times F}$$

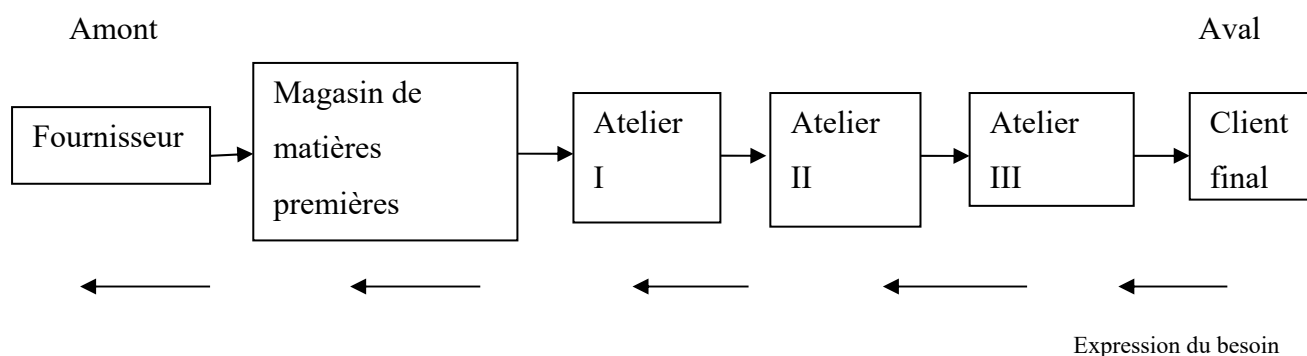
➤ Le mode à flux tendus- Just à temps

La méthode moderne est le juste à temps ou la gestion en flux tendu. Ce mode de gestion, « dit en flux tirés car la demande génère les flux de production s'oppose à la conception traditionnelle en flux poussés et tend à réduire les stocks »⁷³. L'objectif est la recherche d'un "stock zéro", c'est-à-dire que la production est déclenchée par une commande du client (sans demande, pas de production), dans le but de satisfaire :⁷⁴

- la demande juste au moment où la vente doit avoir lieu ;
- de la juste quantité et qualité demandées.

Cette approche aboutit donc à l'opposé d'une production sur stock qu'elle cherche justement à réduire voire supprimer, d'où le nom de gestion de flux. Ce mode de gestion nécessite une gestion précise des délais, une étroite collaboration avec les fournisseurs ainsi qu'une flexibilité de l'organisation de la production. Ce mode de gestion réduit fortement les coûts de stockage même s'il ne supprime pas tous les stockages intermédiaires, mais, il impose en contrepartie un certain nombre de contraintes, nous citons à titre d'exemple le risque de panne qui peut bloquer l'ensemble de processus de production.

Figure N° 08 : Représentation de la démarche de Just-à-temps



Source : Gervais M, Contrôle de gestion, 7^{ème} édition, Economica, Paris, 2000, P.397

⁷³Doriath B., « Contrôle de gestion en 20 fiches », 5^{ed}Dunod, Paris, 2008, P 33

⁷⁴Alazard C., Sépari S.,..., Op.cit, P 426

Aujourd'hui, l'accélération des événements et des techniques oblige les entreprises à développer et à maîtriser de mieux en mieux les outils de prévision. L'outil informatique permet de faire face à ces nouvelles exigences sans trop de dommages, et permet à la gestion budgétaire d'être une aide au pilotage dans un milieu perturbé et incertain

Afin d'élaborer tous les budgets et leur articulation, il est nécessaire d'établir des prévisions d'activité (de vente, de production,...).

2. La budgétisation

2.1. Définition, limites et rôle de budget

2.1.1. Définition de budget

Pour Brigitte Doriath, Christian Goujet : le budget est la traduction monétaire du programme ou plan d'action retenu pour chaque responsable ; il définit les ressources que lui sont déléguées pour atteindre les objectifs qu'il a négociés. Les budgets sont généralement annuels et détaillés selon une périodicité plus ou moins fine (trimestrielle, mensuelle, etc.) »⁷⁵

Selon Bhamani A, Horngren C, Foster G et Datar S : le budget est l'expression quantitative du programme d'actions proposé par la direction. Il contribue à la coordination et à l'exécution de ce programme. Il en couvre les aspects, tant financiers que non financiers, et tient lieu de feuille de route pour l'entreprise.⁷⁶

Les budgets financiers sont l'expression monétaire, concernant le chiffre d'affaire, la situation financière et les flux monétaires. A l'appui des budgets financiers, nous trouvons des budgets non financiers indiquant, par exemple, le volume à produire, le volume prévisionnel des ventes ou l'effectif du personnel à employer.

2.1.2. Les limites de budget

« Le budget est violemment critiqué par les consultants et les chercheurs, moins par les praticiens. Les critiques adressées au budget sont multiples.

⁷⁵ Brigitte Doriath, Christian Goujet, Gestion prévisionnelle et mesure de la performance, op.cit, P 100

⁷⁶Bhamani A, Horngren C, Foster G et Datar S, Contrôle de gestion et gestion budgétaire », édition PEARSON, P 172

Elles reposent généralement sur une inadaptation du dispositif aux nouvelles conditions de la concurrence. Sont ainsi citée pêle-mêle :⁷⁷

- ✓ Le changement rapide de la conception des produits ;
- ✓ Le changement rapide de la technologie ;
- ✓ Le raccourcissement du cycle de vie des produits ;
- ✓ L'élargissement des gammes ;
- ✓ La multiplication des lots fabriqués sur spécification des clients ;
- ✓ Le changement rapide des prix des matières ;
- ✓ Des effets d'apprentissage importants pour les nouveaux produits ;
- ✓ Les variations de droit de douane et de taux de change ;
- ✓ Des problèmes de délais dans la production des rapports ;
- ✓ Des problèmes de compréhension de la part des managers ;
- ✓ Spécialement des écarts sur frais indirects.

Plus synthétiquement, les grandes critiques que l'on adresse généralement au budget sont de trois ordres :

➤ **Ses fonctions sont multiples est souvent contradictoire** : Outil de prévision, mais aussi d'évaluation voire de sanction ; outil d'allocation des ressources, mais aussi coordination, etc.

➤ **Sa vision est rétrospective plus que prospective** : Le budget et surtout le contrôle budgétaire offrent une vision rétrospective sur une base conçue en année N-1, dont l'obsolescence s'accroît de mois en mois.

➤ **Sa composition est essentiellement financière** : Si les données commerciales, techniques ou humaines transparaissent dans son élaboration, le produit final (synthèse) est une traduction purement financière de la réalisation économique. Par ailleurs, la source principale d'alimentation des systèmes budgétaires est la comptabilité, qui ne peut leur offrir que des données purement financières. Dernières ne permettent pas toujours de piloter l'activité dans ses moindres détails.

2.1.3. Le rôle de budget

D'après Bouquin H, les budgets sont à la fois des instruments de prévision et de coordination entre les différentes fonctions et des aides à la délégation des décisions et à la motivation des décideurs, le budget joue trois rôles classiques et un quatrième plus subtil à savoir :⁷⁸

⁷⁷ Frédéric Gautier, Anne Pezet, contrôle de gestion, Ed DREIOS, France, 2006, P66.

➤ **Un instrument de coordination et de communication :** le processus budgétaire (élaboration d'un ensemble de budgets cohérent), bien mené, est l'occasion de s'assurer que les diverses fonction ont l'intention d'agir en harmonie si non en synergie, et de conduire les différents services à se coordonner. par exemple pour s'assurer que ce qui va être vendu par le service commercial aura bien été produit par les usines et aussi, c'est l'occasion pour la direction de communiquer sur ses objectifs, et pour les responsables opérationnels, de faire remonter certaines informations du terrain. il permet de réguler les dysfonctionnements, éventuels, et de s'assurer que les actions de différentes unités décentralisées seront compatibles.

➤ **Un outil essentiel de gestion prévisionnelle :** il doit en remplissant cette mission, permettre de repérer à l'avance les difficultés, de choisir les programmes d'activité à partir de l'exploration des variantes possibles et de l'identification des manœuvre disponible, ainsi que des zones majeurs d'incertitude.

Les budgets sont des instruments de prévision qui montrent notamment les difficultés qu'il faudra surmonter pour réalise l'harmonie entre les différentes fonctions (goulets d'étranglement, ruptures de stocks, insuffisance de trésorerie).

➤ **Un outil de délégation et de motivation :** dans la mesure où il apparait comme un contrat passé entre un responsable et la hiérarchie, portant sur des obligations de moyen et/ou de résultats, qui interviendront dans la mesure de la performance du responsable, ce contrat oblige les décideurs à agir en conformité avec la stratégie de la direction. Mais il ne s'agit pas seulement d'une obligation formelle, le respect des objectifs de moyens ou de résultats qui sont fixés par leur budget est un critère important pour l'évaluation des performances des responsables des unités décentralisées. Ainsi, le budget garantit la motivation des responsables en faveur de la réalisation des objectifs stratégique de l'entreprise.

➤ **Un outil d'apprentissage au management :** la performance de l'entreprise ne se mesure pas par référence au budget, qui décrit une situation hypothétique, mais par référence au réel, donc le budget est une occasion privilégiée d'introduire la dimension économique et financière dans les choix opérationnel qui sont fait, il est a ce titre un outil d'apprentissage au management.

⁷⁸ Bouquin H, Le contrôle de gestion, Gestion Puf, Paris, 2013, P442

2.2. Les objectifs et caractéristiques du budget

2.2.1. Les objectifs du budget

La construction de programme et de budgets répond à plusieurs objectifs⁷⁹.

➤ **Les budgets sont des outils de pilotage de l'entreprise**

❖ Les budgets permettent de déterminer l'ensemble des moyens et des ressources nécessaires pour réaliser les buts de l'organisation, ils permettent aussi 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 responsabilité, en référence aux objectifs de l'entreprise ;

❖ Ils permettent de vérifier a priori que la construction budgétaire respecte les équilibres fondamentaux de l'organisation (trésorerie et financement)

➤ **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 leurs 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 moyens de contrôle et de mesure**

❖ Il permet d'éviter les imperfections de l'entreprise grâce à l'analyse des écarts entre les données réelles et les données budgétaires, il permet ainsi de détection des anomalies et l'engagement des mesures correctives.

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

⁷⁹Brigitte Doriath, Christian Goujet, « gestion prévisionnelle et mesure de la performance », op.cit.P105

2.2.2. Les caractéristiques de budget

Bhimani A, Horngren C, FASTERG, et Datar S ont présenté certaines caractéristiques spécifique du budget à savoir :⁸⁰

- ❖ L'ensemble des budgets s'étend à toutes les fonctions et divisions de l'entreprise. C'est la coordination des budgets.
- ❖ Le découpage des différents budgets s'effectue en parallèle avec la répartition de l'autorité entre les responsables.
- ❖ Les budgets sont quantifiés en valeurs, tant en ce qui concerne les objectifs que les moyens. Ceci n'exclut pas que les valeurs soient complétées par une quantification en volume chaque fois que la nature d'un budget le permet.
- ❖ L'horizon des budgets est généralement d'un an mais ils sont découpés en période plus courts (généralement mensuelles) ce qui permet de préciser le calendrier des actions au cours de l'année.

3. Procédures d'élaboration et typologies des budgets

3.1. Procédures d'élaboration des budgets

Supposons un cycle budgétaire annuel. L'ensemble des documents doit être prêt pour le début de l'exercice, c'est-à-dire le 1^{er} janvier lorsque l'exercice coïncide avec l'année civile. Dans une telle situation, les opérations concourant à l'établissement des budgets commenceront dès août-septembre, car généralement leur élaboration s'étend sur trois à quatre mois.

Michel GERVAIS affirme que si l'on admet que la structure de l'entreprise est relativement décentralisée et que la préparation des budgets est l'occasion d'établir un dialogue entre les principaux responsables, le cycle budgétaire pourra se décomposer en six phases :⁸¹

- Rappel ou détermination des objectifs de la firme pour l'année à venir ;
- Réalisation d'études préparatoires ;
- Simulation de différents projets de budgets ;
- Choix de l'un entre eux : le pré-budget ;
- Construction et discussion des budgets détaillés ;

⁸⁰Bhimani A, Horngren C, FASTERG, et Datar S, Contrôle de gestion et gestion budgétaire, édition Pearson, P172

⁸¹ Michel GERVAIS, Contrôle de gestion, 6^{ème} édition, ECONOMICA, Paris, 1997, P 274

- Elaboration des prévisions définitives.

3.1.1. Prendre connaissance des objectifs pour l'année à venir

Le contrôle de gestion est fait, avons-nous dit, pour mettre en œuvre des objectifs ; tant que ceux-ci ne sont pas connus, la procédure de détermination des budgets ne peut donc démarrer.

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

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

3.1.2. Réaliser des études préparatoires

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

Cette étude de conjoncture est suivie d'un certain nombre d'autres analyses :

- Etudes de marché approfondies (et estimation des ventes) pour les activités nouvelles et celles pour lesquelles se manifeste un manque de compétitivité important.

- Prévion des ventes des autres produits en fonction de la politique commerciale que l'entreprise entend suivre, de l'étude du passé, de la situation de la concurrence et de l'environnement futur.

- Prévion des normes commerciales qui en découlent (frais des ventes par unité vendue, variations de prix) et des normes techniques (cadences, rendement des machines, consommations horaires de matières, etc.).

- Examen des investissements tactiques à réaliser (investissement marginal pour mieux coller à la demande, dépenses de gros entretien, achat de matériels accessoires, ...) et étude de la mise en œuvre de la tranche d'investissements stratégiques prévue pour l'année à venir.

- Analyse des décisions envisagées qui pourraient modifier la répartition des tâches et de l'autorité et par la même structure des budgets. *Exemple* : certaines pièces jusqu'ici sous-traitées à l'extérieur seront, l'an prochain, vraisemblablement usinées dans l'entreprise.

- Prévion des conditions sociales.

La démarche porte sur des données physiques (unités vendues, fabriquées) ou qualitatives, plutôt que sur des éléments valorisés c'est-à-dire des quantités multipliées par des prix. Elle est avant tout réalisée par le personnel des services fonctionnels : études économiques, service marketing, bureau des méthodes, service personnel et, bien sûr, service de contrôle de gestion. Cependant, dans la mesure du possible, les services opérationnels seront associés à cette phase préparatoire. Cela permettra d'accroître leur information et de les motiver davantage.

3.1.3. Elaborer des projets de budgets

A partir des données des études préparatoires et d'hypothèses de prix (prix de vente, prix d'achat, salaires horaires, frais unitaires de structure), le service de contrôle de gestion va estimer par grandes masses, les résultats possibles pour l'année à budgéter. Il s'agit en effet de savoir si les objectifs envisagés sont susceptibles d'être atteints. Cette mission oblige à tester différents scénarii, à construire plusieurs projets de budgets, et demande de recourir à un modèle de simulation informatisée si l'on veut éviter les calculs fastidieux.

3.1.4. Choisir le projet qui deviendra : le pré-budget

Lorsque la simulation est achevée, plusieurs projets sont généralement admissibles. Il revient alors à la direction générale réunie pour la circonstance en comité budgétaire, de choisir celui qui lui apparaît le meilleur. Ce projet prend quelquefois le nom *pré-budget*.

3.1.5. Construire et négocier des budgets détaillés

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

- Les dirigeants du haut de la hiérarchie cernent les conséquences du pré-budget sur le fonctionnement de leur département, de façon à déterminer un objectif quantifié pour les responsables du niveau hiérarchique immédiatement inférieur. Le processus est ensuite répété jusqu'aux niveaux les plus bas de la hiérarchie et, à l'issue de ce mouvement descendant, tous les responsables se retrouvent dotés d'un objectif spécifique et quantifié et d'hypothèses à retenir pour construire leur budget ;
- Sur cette base, chaque dirigeant définit un plan d'action permettant d'atteindre l'objectif fixé et traduit les conséquences financières de ce plan dans un budget ;
- La remontée progressive des documents et des informations qui en résultent peut alors être envisagée. A chaque niveau, le supérieur hiérarchique évalue les propositions de budgets de chacun de ses subordonnés. Une discussion s'instaure entre eux et au terme de celle-ci :

soit que le supérieur convie le responsable à retravailler certaines hypothèses du plan d'action ; soit qu'il approuve le budget proposé, sous réserve de son acceptation par la direction générale.

La négociation est relativement longue (deux à trois mois), vu les navettes qu'elle entraîne. Pendant toute sa durée, le rôle du service de contrôle de gestion est d'animer, de conseiller, de proposer éventuellement sa médiation, mais jamais d'imposer un budget.

3.1.6. Elaborer les prévisions définitives

Les discussions de la phase cinq terminées, il faut maintenant reprendre le projet budgétaire initial et y intégrer les réajustements intervenus. Ce travail revient à consolider les budgets détaillés.

Bien évidemment, le budget d'ensemble qui en résulte devra encore être approuvé par la direction générale.

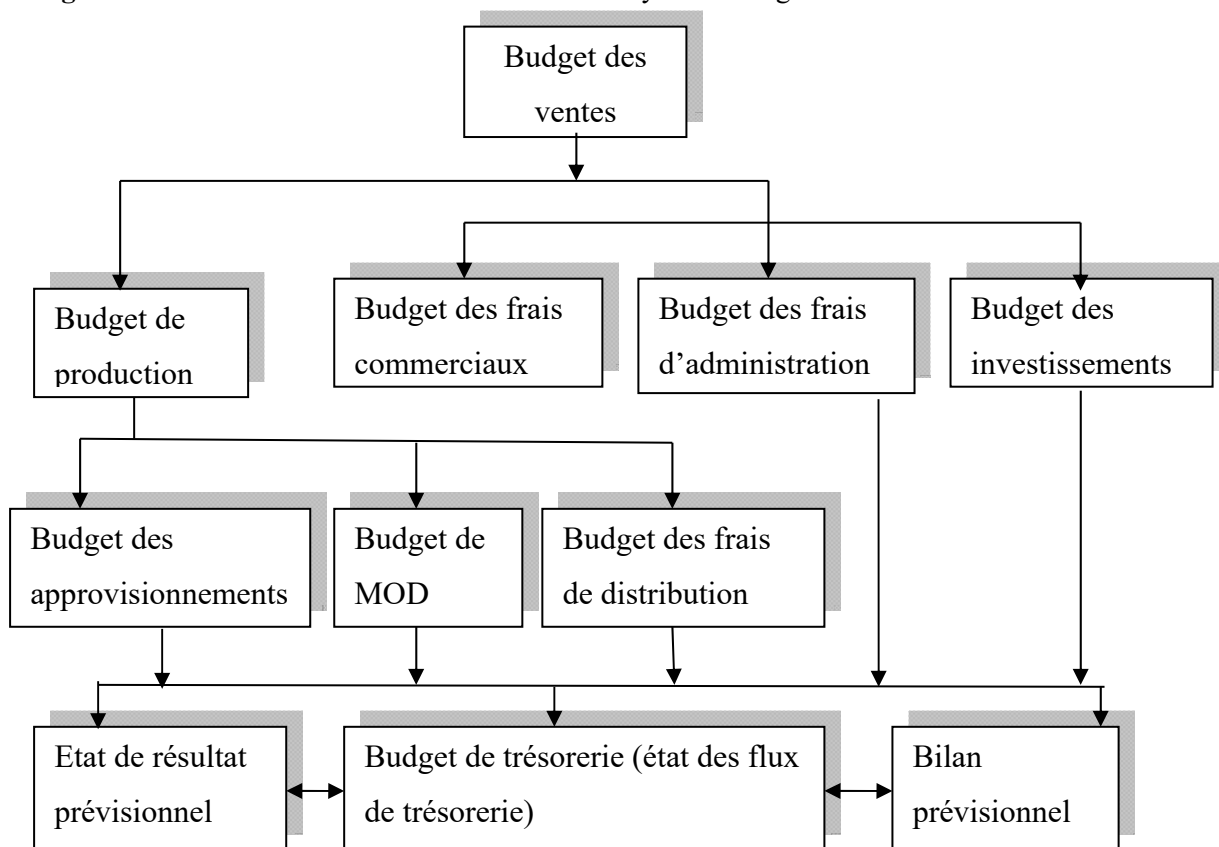
L'efficacité globale de la gestion budgétaire pour contrôler l'action dépend enfin de son aptitude à communiquer facilement avec le système comptable.

3.2. Typologies des budgets

Les budgets constitutifs du budget global de l'entreprise correspondent aux différentes fonctions de celle-ci. On distingue :

- Les budgets fonctionnels (opérationnels) : ils traduisent les actions prévues dans les programmes d'activités et relatifs aux différents services, on distingue : le budget des ventes, le budget de production, le budget d'approvisionnement et le budget d'investissement.
- Les budgets financiers (de synthèse) : qui traduisent les effets de la mise en œuvre des budgets opérationnels. On cite comme exemple le budget de trésorerie.

Figure N° 09 : Les articulations fonctionnelles du système budgétaire



Source : Contrôle de gestion et le tableau de bord, P. 94. Disponible sur le site : www.doc-etudiant.fr

3.2.1. Budget des ventes

Selon C. ALAZARD, le budget des ventes est défini comme « *L'expression chiffrée des ventes de l'entreprise par type de produits, en quantité et prix* »⁸².

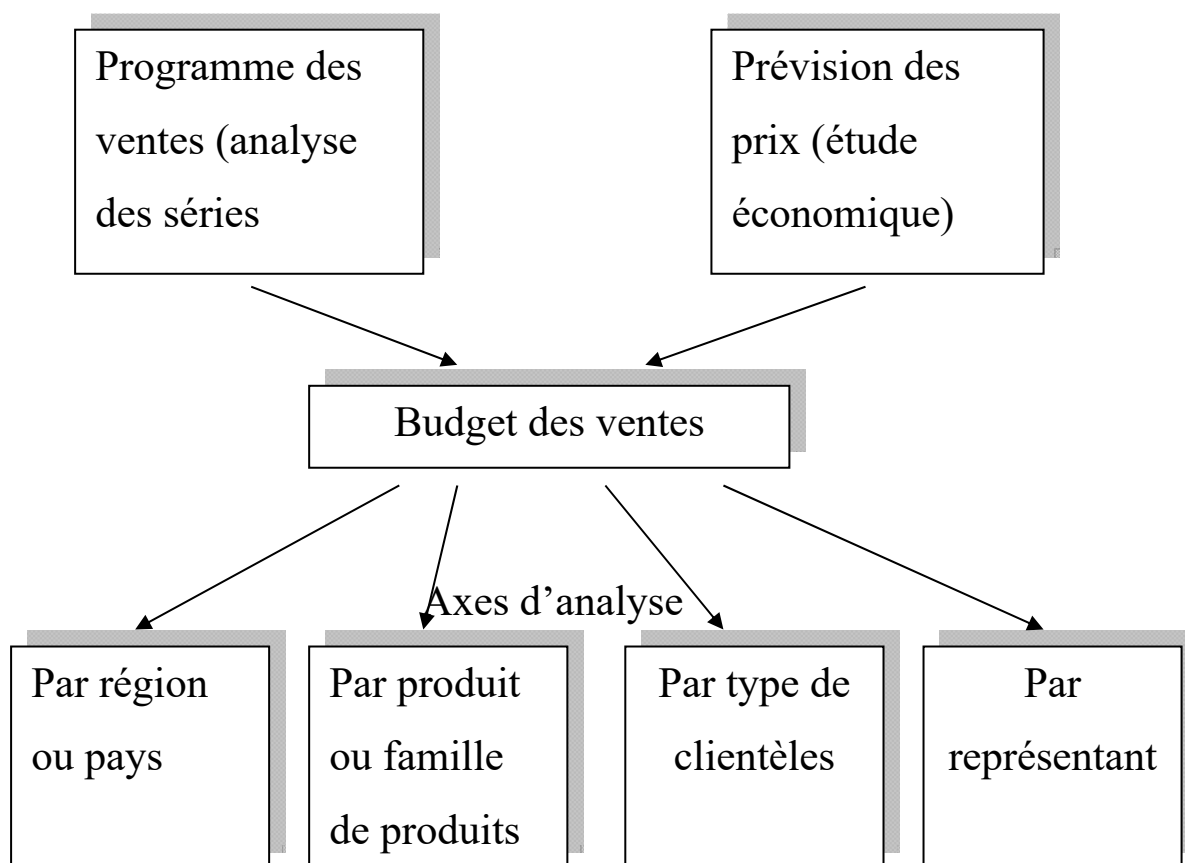
La budgétisation des ventes permet aux différents responsables de la fonction commerciale de chiffrer les objectifs à court terme des ventes, et les moyens correspondants à mettre en œuvre. Chaque responsable au sein de l'organisation commerciale établira des prévisions de vente en quantités, qui seront ensuite valorisées sur la base des tarifs prévus, afin d'obtenir une prévision de chiffre d'affaires par mois. Ils définissent la principale ressource d'exploitation de l'exercice et son étalement dans le temps, ainsi que l'activité à venir des commerciaux par la fixation d'objectifs des ventes (volume et prix) par famille de produits, clients, secteur et par région.

La périodicité mensuelle est la plus souvent adoptée car elle permet de déboucher sur des prévisions de trésorerie exploitables. Le budget de vente est issu de la valorisation du programme des ventes grâce aux prévisions de prix, ceux-ci sont déterminés à partir :⁸³

⁸²Alazard C et Sépari S,... *op.cit*, P441

- D'informations issues des services comptables ou commerciaux,
- D'analyse des prix : prix psychologique, élasticité de la demande par rapport au prix ;
- D'une recherche documentaire sur le marché, sur la concurrence ;
- De la connaissance du coût de revient des produits.

Figure N° 10 : L'élaboration de budget des ventes



Source : Doriath B et Goujet C, Gestion prévisionnelle et mesure de la performance, Dunod, Paris, 2007, P109

Le budget des ventes est souvent accompagné d'un budget des charges de commercialisation (les coûts de distribution)⁸⁴. La vente des produits génère un ensemble de charges : fixes, ou variables, en fonction du niveau des ventes dont il faut aussi prévoir le montant.

⁸³Doriath B et Goujet C, Gestion prévisionnelle et mesure de la performance, op.cit, P 108

⁸⁴Idem.

3.2.2. Le budget de production

Pour Marie-Noëlle Désiré-Luciani, Daniel Hirsch, Nathalie Kacher, Marc Polossa t: le second budget dans l'ordre chronologique est le budget de production. Pour le construire, la plupart des entreprises utilise le même outil qui leur permet de suivre la production en comptabilité analytique. Cet outil comporte en effet toutes les informations concernant la composition des produits, en ce qui concerne les matières premières et la main-d'œuvre directe. Des hypothèses concernant la variation des stocks pourront aboutir à une production supérieure ou inférieure aux quantités qu'il est prévu de vendre.⁸⁵

Nous pouvons assimiler au budget de production tous les budgets concernant la mise en œuvre des quantités vendues, qu'il s'agisse de maintenance, de logistique, de service après-vente⁸⁶.

3.2.3. Le budget des approvisionnements

L'approvisionnement concerne dans une approche traditionnelle les flux entrants des matières, fournitures et marchandises ; mais il est possible d'élargir son champ de compétences à d'autres domaines (la collecte d'informations, la gestion de la sous-traitance par exemple).

Le budget des approvisionnements permet d'échelonner les prévisions sur douze mois, et le programme d'approvisionnement, qui résulte du programme de production, définit les quantités à commander et les dates de commande, plusieurs paramètres déterminent les choix réalisés en la matière :⁸⁷

- Le coût de passation de commande (coût de lancement et coûts de gestion : personnels affectés à la gestion des commandes, à la réception, au magasinage, à la manutention...), plus que ce coût est élevé, plus la quantité à commander doit être grande, il s'agit de limiter le nombre de commandes réalisées.

- Le coût de stockage (coût de financement du stock, primes d'assurance, coûts des moyens de stockage, cout de la dépréciation du stock...), plus ce coût est élevé, moins le stock doit être volumineux, il faut donc passer de nombreuses petites commandes.

⁸⁵Marie-Noëlle Désiré-Luciani, Daniel Hirsch, Nathalie Kacher, Marc Polossat, Le grand livre du contrôle de gestion, EYROLLES, Paris 2013, P 164

⁸⁶Idem

⁸⁷Berland N, De Rongé Y,... *op.cit*, P 281

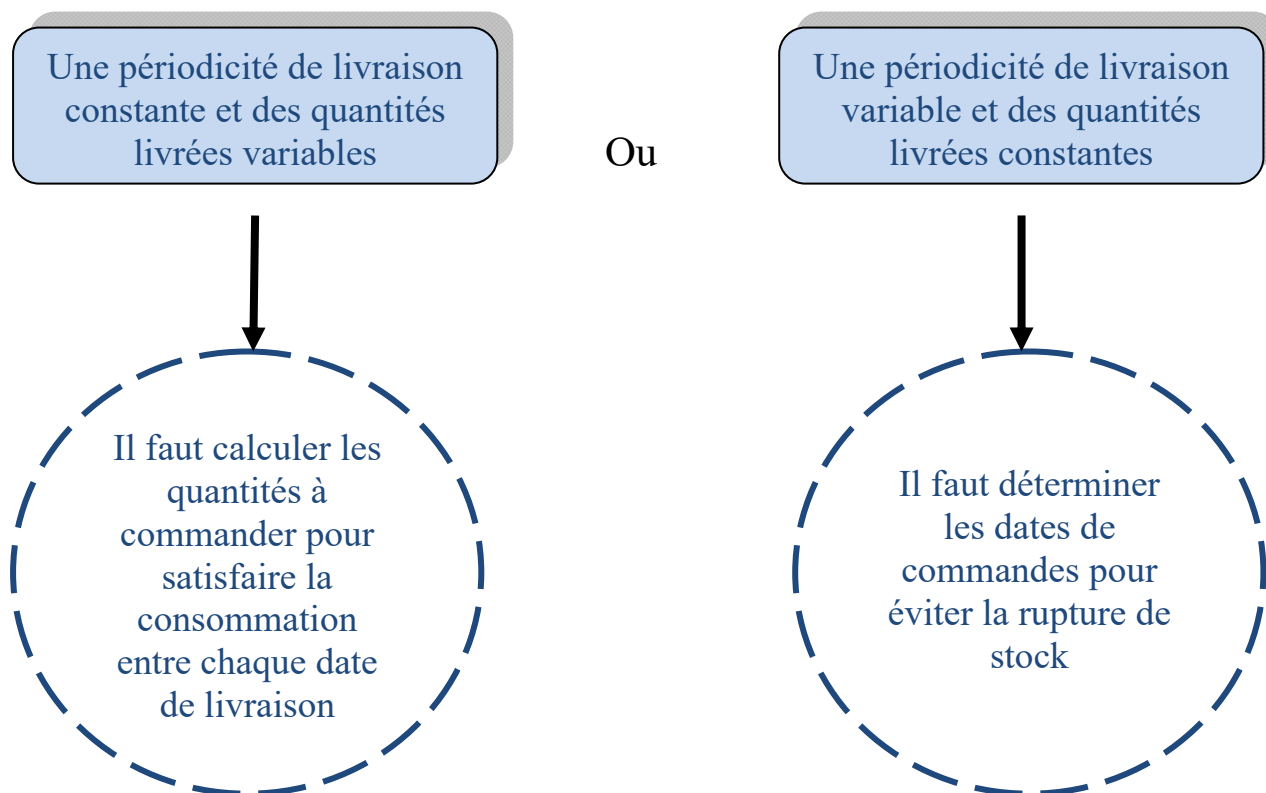
- Le coût de rupture de stock, plus ce coût est élevé, plus la gestion des stocks doit être prudente, il s'agit de limiter les ruptures (ce qui implique d'avoir un niveau de stock conséquent).

Le budget des approvisionnements comprend : le budget des achats qui dépend souvent des quantités achetées et doivent inclure les frais liés aux achats (notamment le transport) et le budget des charges d'approvisionnement et de stockage (coût de passation de la commande et coût de stockage) est définis en fonction des centres d'analyse : magasin, centre approvisionnement,...etc. Ces budgets sont établis en charges variables et charges fixes⁸⁸.

La budgétisation de l'approvisionnement ne pose pas de problème, pour ce qui concerne la consommation régulière, puisque les données optimales (nombre de commandes, quantités, périodicité...) sont déterminées à l'avance, mais lorsque la consommation est irrégulière, L'entreprise doit prévoir un stock de sécurité et choisir entre :

Une périodicité de livraison constante et des quantités livrées variables, ou Une périodicité de livraison variable et des quantités livrées constantes.

Figure N° 11 : La comparaison entre les deux périodes de livraison constante et variable



Source : Béatrice, Grandguillot F, L'essentiel du contrôle de gestion, Lextenso, Paris, 2009, P 79

⁸⁸DoriathB,Contrôle de gestion,*op.cit*, P 39-40.

3.2.4. Le budget des investissements

Le budget des investissements, dans le cadre de l'exercice budgétaire, détaille mois par mois :⁸⁹

- Les dates et les montants des engagements, moments à partir desquels l'entreprise s'engage à payer les livraisons et prestations, selon un calendrier prédéfini, ou à verser un débit ;
- les dates et les montants des réceptions dont la connaissance est indispensable à la mise en œuvre matérielle du projet ;
- les dates et les montants des règlements qui permettent d'organiser la trésorerie de l'entreprise.

Ce budget recense les prévisions de dépenses à court terme liées aux projets d'investissement de l'entreprise. Ça consiste à traduire en termes financiers (budgétiser) les tranches d'investissements des différents projets prévus pour l'année à venir.

3.2.5. Le budget de trésorerie

C'est « *la transformation des charges et des produits de tous les budgets précédents en encaissements et en décaissements* »⁹⁰, ce budget traduit les engagements en échéances d'encaissements et de décaissements, et permet d'anticiper les difficultés ponctuelles de trésorerie et de dégager, mois par mois, les impasses ou les excédents de trésorerie qui nécessitent des ajustements ; il constitue donc un outil privilégié pour la recherche de solutions adaptées à la situation de l'entreprise.

✓ **Le compte de résultat prévisionnel** : il dégage les résultats attendus des différents engagements budgétaires, et facilite la comparaison des résultats prévisionnels avec ceux de l'an passé ;

✓ **Le bilan prévisionnel** : est l'image à un an de ce que pourrait être la situation de l'entreprise si les prévisions se réalisaient. Il permet de s'assurer que la structure financière ne risque pas d'évoluer vers des déséquilibres graves, comme un excès d'endettement.

Le compte de résultat et le bilan prévisionnels nous conduisent à l'élaboration de "budget général". Ce dernier « *constitue la phase terminale de la budgétisation et consiste à agréer les différents budgets établis* »⁹¹, il synthétise l'ensemble du système budgétaire mis en place par l'entreprise.

⁸⁹Brigitte DORIATH, Contrôle de gestion, 5^{ème} édition DUNOD, Paris 2008, P 59

⁹⁰Alazard C, Sépari S, ... *op. cit.*, P 453

⁹¹Margotteau É., Contrôle de gestion, Ellipses, Paris, 2001, P 139

Conclusion du chapitre 2

Enfin, la gestion budgétaire est l'outil par lequel l'entreprise définit ses objectifs à court terme et les moyens pour les atteindre, dans le but de la préparer à exploiter les atouts et affronter les difficultés qu'elle rencontrera dans l'avenir.

La gestion budgétaire est un processus indispensable dans l'entreprise, elle met en évidence une démarche qui consiste en la prévision, la budgétisation et le contrôle budgétaire. La première étape permet de traduire les objectifs tracés par l'entreprise à des programmes à l'aide de différentes techniques de prévisions. Ces derniers sont ensuite chiffrés et présentés sous forme de budgets dans la deuxième étape, et l'étape restante, le contrôle budgétaire, sera détaillé dans le chapitre suivant.

CHAPITRE 3

Introduction du chapitre III

Le contrôle budgétaire est une procédure permettant de dégager les écarts entre les résultats réels et les résultats prévus, de rechercher les causes et d'inspirer les mesures correctives jugées souhaitables. Dans ce troisième chapitre nous allons mettre en exergue le contrôle budgétaire, nous expliquerons dans la première section le contrôle budgétaire et nous allons expliquer le processus à suivre pour contrôler un budget dans la deuxième section.

Section 01 : Notion de contrôle budgétaire**1. Présentation du contrôle budgétaire**

Le bon contrôle d'une organisation constitue la condition fondamentale de son efficacité et de sa survie. La notion de budget est assez vaste, elle désigne généralement un état prévisionnel. Le principe de fonctionnement du contrôle budgétaire est une confrontation périodique, de manière détaillée et approfondie, entre les données préétablies en l'occurrence les budgets, et les réalisations effectives en vue de mettre en évidence des écarts qui doivent susciter des actions correctives.

1.1.Définition

Pour H.Court et Leurion(1982), le contrôle budgétaire est *un contrôle de gestion caractérisé notamment par la comparaison périodique des données prévues dans les budgets.*

Au fil du temps, le concept du contrôle budgétaire a évolué et serait défini par Gervaise (1994) comme : *«une procédure permettant de dégager des écarts entre résultats réels et résultats prévus, d'où chercher les causes et inspirer les mesures correctives jugées souhaitables »*⁹².

Le contrôle budgétaire est défini comme une comparaison permanente des résultats réels aux prévisions chiffrées figurant aux budgets afin de :⁹³

- Dégager les écarts et rechercher leurs causes ;
- Informer les différents niveaux hiérarchiques ;
- Apprécier l'activité des responsables budgétaires

Le contrôle budgétaire est une fonction partielle du contrôle de gestion dont dépend la qualité de ses interventions. Il pourrait être pleinement perçu par les responsables opérationnels comme un service qui les aide à maîtriser et à améliorer leur gestion.

⁹² Michel Gervais, contrôle de gestion et planification de l'entreprise, Ed ECONOMICA, 1987,P 286

⁹³ Michel Gervais, contrôle de gestion, paris, Ed ECONOMICA, 1994, P 660

1.2. Le rôle du contrôle budgétaire

Le rôle principal du contrôle budgétaire consiste à agir pour améliorer les performances, il impose à toute entreprise un « *code de bonne conduite* » :⁹⁴

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

1.3. Les principes du contrôle budgétaire

Selon Alazard les principes du contrôle budgétaire peuvent être présentés comme suit :⁹⁵

- Un contrôle budgétaire pertinent s'appuie sur l'ensemble des budgets établis pour formaliser le fonctionnement à court terme de l'entité.
- La mise en place du budget s'accompagne très souvent d'une décentralisation des responsabilités par la création des centres de responsabilité de natures différentes.

Chaque responsable est alors jugé sur sa capacité à :

- respecter la consommation des ressources pour les responsables des centres des coûts,
- dégager les surplus financiers pour les responsables de centre de profit, tout en respectant les objectifs du volume.

Pour éviter l'analyse systémique de tous les écarts, on pratique bien souvent une gestion par exception. Un tel principe consiste à ne s'intéresser qu'aux écarts sortant d'un seuil de tolérance préalablement défini. Chaque responsable doit donc préciser, rubrique par rubrique, le niveau de ses seuils.

⁹⁴ Alazard C, Sépari S, contrôle de gestion manuel et applications, Ed DUNOD, paris 2007, P 510.

⁹⁵ Alazard C, Sépari S,, opcit, P 362 et 363

2. Conditions d'efficacité du contrôle budgétaire

Certains préalables doivent être réunis pour la mise en place d'un système de contrôle budgétaire pour assurer la réussite de l'ensemble du système budgétaire.

Les conditions essentielles d'efficacité du contrôle budgétaire sont :

a) Le contrôle budgétaire relève de la compétence du contrôle de gestion

Le contrôleur de gestion doit être placé sous la hiérarchie du directeur général, tout en ayant des liaisons fonctionnelles avec toutes les autres fonctions. En effet, il est généralement considéré comme étant la personne la plus habilitée à connaître les techniques pour mener à bien le contrôle budgétaire.

b) La continuité du contrôle

La fonction du contrôle budgétaire s'exerce d'une manière continue. Le suivi permanent des écarts entre les réalisations et les prévisions doit être effectué régulièrement, afin de pouvoir porter les corrections nécessaires aux moments opportuns.

Le choix de la périodicité optimale du contrôle budgétaire, entre dans la réussite du contrôle. C'est un choix qui est en relation avec les avantages et les inconvénients induits par une périodicité plus ou moins élevée.

Néanmoins, la périodicité des contrôles peut être différente :

- Selon la complexité du système mis sous contrôle ;
- Selon l'intensité des perturbations susceptibles d'être apportées au système par ses divers environnements.

Au terme de l'exercice budgétaire, les responsables budgétaires ont besoin de connaître et de juger les résultats de leurs actes. Il est important que le système de contrôle soit constamment en alerte. Ce qui nécessite la présence d'un système d'information très puissant.

c) La rapidité d'obtention des résultats

L'idéal est d'avoir des informations rigoureuses et précises à temps. Pour que la fonction de contrôle soit assurée efficacement, il faut procéder à la recherche de la cause de l'écart d'une part et à l'action corrective d'autre part. Le système d'information joue un rôle très important.

Réellement, la rapidité d'obtention des résultats dépend de la communication et de la circulation des informations entre les différents services opérationnels.

d) La saisie des informations au niveau des centres de responsabilité

Cette condition implique que les consommations soient localisées et valorisées aux niveaux des différents centres de responsabilités pour réaliser un rapprochement entre les valeurs budgétaires et les réalisations. En pratique, il faut que le nombre des rubriques budgétaires soit plus réduit et limité aux facteurs de gestion essentiels, pour mesurer leurs performances et conduire l'action, que celui des rubriques comptables de la comptabilité analytique d'exploitation.

E) La liaison entre comptabilité et contrôle budgétaire

La mise en place d'une comptabilité analytique est très utile dans le domaine de la gestion budgétaire. Les entreprises dotées d'un système budgétaire peuvent dégager des charges et des produits par centres de responsabilités à partir du compte d'exploitation générale et des comptes d'exploitation par activité ou par service. Effectivement, ce sont les éléments comptabilisés qui doivent être contrôlés et analysés par les responsables dans le cadre du contrôle budgétaire.

3. Les qualités d'un bon contrôle budgétaire

Le contrôle budgétaire repose sur la mise en place d'un système d'information de gestion, ce système doit avoir les caractéristiques suivantes :⁹⁶

- la rapidité ;
- la fiabilité ;
- un coût modéré.

➤La rapidité

Si les responsables opérationnels doivent prendre des décisions à la suite du contrôle budgétaire, les informations nécessaires doivent être fournies rapidement. Afin d'améliorer la disponibilité des informations, il peut s'avérer utile de renoncer à une précision extrême pour recourir à certaines estimations. En effet, une information très précise mais, obtenue tardivement ne permet pas au responsable du suivi budgétaire d'atteindre son objectif.

⁹⁶La cour du contrôle de gestion et le tableau de bord, école IFID, Tunis, 2012, disponible sur le site

➤ La fiabilité

La rapidité ne doit pas conduire l'entreprise à la précipitation jusqu'à obtenir des informations non fiable, il s'agit de trouver un optimum entre rapidité et fiabilité

➤ Le coût pondéré :

Il faut tenir compte du coût de mise en place de l'organisation, de son coût de fonctionnement pour la saisie et le traitement des données, et du coût consacré à l'élaboration et au suivi du système par les responsables concernés, ce coût doit être raisonnable et pondéré

4. Utilités et limites du contrôle budgétaire**4.1. Utilités du contrôle budgétaire**

Le contrôle budgétaire présente plusieurs utilités suivantes :⁹⁷

- 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 de connaître le sens et l'importance des écarts par rapport aux prévisions dans les domaines essentiels de la gestion il permet de constater la marche de l'unité par rapport à la route prévue. Il a un rôle d'alerte pour le pilote de l'unité ;
- Il favorise la coordination des différentes fonctions de l'entreprise tout en autorisant une décentralisation des responsabilités ;
- il permet d'améliorer la productivité et la rentabilité de l'entreprise.

4.2. Les limites du contrôle budgétaire

Le contrôle budgétaire présente plusieurs limites :⁹⁸

- Risque de non application par les opérationnels qui n'utilisent pas les informations fournies par le système pour mettre en œuvre les actions correctives. Cette attitude peut provenir d'un système budgétaire qui n'a pas été adopté par tous, notamment les cadres qui auraient dû être convaincus de l'utilité du contrôle mis en place ;
- importance du nombre d'écart 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) ;

⁹⁷ Cour de contrôle de gestion et le tableau de bord , PDF page 116

⁹⁸ Idem, 116,117.

- existence d'un travers fréquemment rencontré : l'analyse d'écart 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

5. les supports de contrôle budgétaire :

Toutes les informations qui sont collectées et utilisées déterminent les écarts par rapport au budget sont mises en forme dans des tableaux de bord et des rapports de contrôle. Elles font également l'objet de débats lors des réunions périodiques et suivi budgétaire.⁹⁹

5.1 Le tableau de bord du responsable budgétaire :

Le tableau de bord est l'instrument qui permet au responsable d'effectuer en permanence un contrôle sur les recettes et les dépenses liées à sa zone d'investigation. Il attire son attention sur des points-clés, fait apparaître ce qui a un caractère anormal ou ce qui a une incidence importante sur le résultat de l'entreprise, en d'autres termes il donne au responsable les informations qui lui sont indispensables pour agir à court terme.

➤ Types d'informations contenues :

Le tableau de bord comprend tout d'abord des informations comptables et budgétaires permettant de suivre les coûts et les résultats du centre de responsabilité par rapport à la prévision budgétaire. Il inclut notamment tous les éléments de recettes et de coût qui sont importants en valeur absolue ou sur lesquels le responsable a une influence non négligeable.

Il contient ensuite des informations sur le niveau d'activité et le degré d'efficacité du département de façon à pouvoir interpréter les coûts et les recettes précédemment cités. Enfin, il pourra inclure périodiquement des données hors responsabilité. De telles informations permettront au responsable d'avoir une vue complète de son secteur et de pouvoir se situer dans le contexte qui est le sien. »

⁹⁹ M Gervais, contrôle de gestion par le système budgétaire, Ed vuibert, janvier, paris, 1987, P162, 163.

➤ **Condition de bon fonctionnement d'un tableau de bord.**

En peut citer brièvement les conditions suivantes :

✓ le tableau de bord doit être adapté à la personnalité de celui qui l'utilise, il est un outil très personnalisé et sa présentation changera selon l'utilisateur et ses besoins.

✓ Il doit demeurer très synthétique

✓ Le tableau de bord doit fournir des informations très rapidement. Quelques instants ou jour après l'action.

✓ La cadence de publication du tableau de bord doit être adaptée aux possibilités d'action des responsables. D'une façon générale, elle correspondra au délai minimum nécessaire pour que le paramètre mesuré puisse se modifier sous l'action du chef d'unité concerné.

✓ Enfin, les tableaux de bord des différents niveaux hiérarchique doivent s'enchaîner de telle façon que chacun puisse disposer des informations nécessaires mais en faisant en sorte que la base de l'information reste la même.

5.2 Les rapports de contrôle :

Le contrôle budgétaire devient périodique lorsque le responsable d'un budget rend compte à sa hiérarchie des performances obtenues dans son département.¹⁰⁰

A date fixe, l'unité de contrôle se doit d'établir, avec l'aide du service de contrôle de gestion, un compte rendu d'activité qui sera présenté au supérieure hiérarchique.

Ce rapporte, présenté sous une forme très standardisée, indique :

Les variations de contrôle choisies et les cible correspondantes ;

Pour chaque variation contrôlée, le résultat obtenu ;

L'analyse des écarts qui a été faite ;

Les mesures qui ont été prises pour réorienter l'action vers la ligne de l'objectif

Une analyse des informations reçus sera effectuée par le destinataire du rapport, puis ce dernier procédera à leurs consolidations de façon à dégager les écarts caractéristiques de son département. En fonction des résultats auxquels il parvient, il adresse éventuellement à

¹⁰⁰ Idem, P 163-165

certaines responsables budgétaires des demandes explicatives complémentaires, puis il transmet à son supérieur hiérarchique la synthèse des contrôles effectués. Ainsi, après agrégation des données issues des différents comptes rendus, on parviendra au budget final qui ne peut être contrôlé que par la direction générale.

5.3 Les réunions de suivi budgétaire

Mensuellement ou bimensuellement, il est souhaitable que se tiennent des réunions d'examen systématique des comptes. A ces réunions, participeront, autour du contrôleur de gestion, les supérieurs. Au cours de celle-ci, les responsables budgétaires rendront compte des écarts puis, après échange de point de vue, les actions correctives déjà mises en œuvre pour rattraper le budget seront harmonisées et d'autres seront éventuellement décidées. Un compte rendu séance sera ensuite élaboré par le contrôleur de gestion afin que, lors des réunions suivantes, il soit possible d'apprécier le degré de conformité de l'exécution et l'état d'avancement des mesures décidées.

Ces réunions pourront avoir comme support d'information, les rapports de contrôle. Un système de tableaux de bord informatisé ou un processus plus informel ¹⁰¹

6. Les étapes du contrôle budgétaire

D'une manière générale, on distingue trois étapes de contrôle

6.1. Le contrôle avant l'action (a priori)

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

- De simuler les conséquences des décisions des cadres opérationnel avant même de s'engager dans l'action ;
- De limiter les frontières de délégations de pouvoir des supérieurs hiérarchiques en simulant le fonctionnement de leur propre domaine de responsabilité constitué de plusieurs unités auxquelles ils ont délégués une partie de leur propre pouvoir de décision. Donc cette fonction du contrôle a priori est très étroitement liée à la fonction de simulation, qui constitue aujourd'hui l'une des fonctions essentielles de la budgétisation

6.2. Le contrôle pendant l'action (contrôle concomitant)

¹⁰¹ M Gervais, contrôle de gestion par le système budgétaire, Ed Vuibert, Paris, janvier 1987, P 165,166.

C'est un contrôle opérationnel, consistant à fournir les informations nécessaires de manière quasi-permanente pour conduire les actions jusqu'à leur terme. S'appuyant sur des réalisations concrètes, ce type de contrôle doit être placé au niveau même des opérations, il doit être proche du terrain, limité à l'action en court et continu.

6.3. Le contrôle après l'action (a 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 les informations systématiques, qui permettent de comparer la situation final (réalisation) à celle qui était attendue (prévision) et en s'appuyant aussi sur les informations potentielles qui font ressortir des évènements imprévus, leurs causes et leurs conséquences dans les écarts constatés.

Ce contrôle permet de fournir aux responsables, les éléments du compte rendu de gestion qu'ils doivent établir à l'intention de l'autorité dont ils reçoivent délégation, il permet aussi d'améliorer la fiabilité de la correction des grandes orientations de gestion et de mettre à jour les normes techniques et économiques.

Section 2 : Processus de contrôle budgétaire

Toute procédure de contrôle vise à faire en sorte que les résultats obtenus aillent dans le sens des objectifs souhaités. Sa mise en œuvre s'articule généralement autour de deux phases :

- La perception d'un écart, d'une déviation par rapport aux objectifs ;
- La réaction face à cet écart.

Le contrôle budgétaire n'échappe pas à ces principes. Aussi, dans un premier développement, nous nous intéressons à la constatation des écarts budgétaires, puis dans un second développement, nous examinerons le processus qui mène à l'élaboration des actions correctives.

1. Définition et limites de l'écart

1.1. Définition de l'écart budgétaire

Étant donné qu'un écart est habituellement fonction de plusieurs éléments, son analyse consiste à apprécier l'incidence de chacun d'eux en neutralisant les autres, « 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. »¹⁰²

« L'écart se définit comme la différence entre une donnée de référence et une donnée constatée, écart entre coût prévu et coût réalisé, entre quantité allouée et quantité consommée. »¹⁰³

Au plan pratique, l'écart à étudier est décomposé en plusieurs sous-écarts. Par exemple, lorsqu'il y a seulement deux éléments en jeu, une quantité et un prix, l'écart analysé pourra être scindé en :

- Un écart sur le prix ou coût, déterminé en bloquant le paramètre quantité,
- Un écart sur la quantité, établi en neutralisant le paramètre prix ou coût unitaire.

1.2. Les limites des écarts

En retrouve plusieurs limite :¹⁰⁴

- L'analyse des écarts participe au contrôle a posteriori, tardif dans un contexte économique qui exige une forte réactivité.

¹⁰² J-L.Ardoin, D. Michel, J.Schmidt, le contrôle de gestion, publi-Union, 1985,P130.

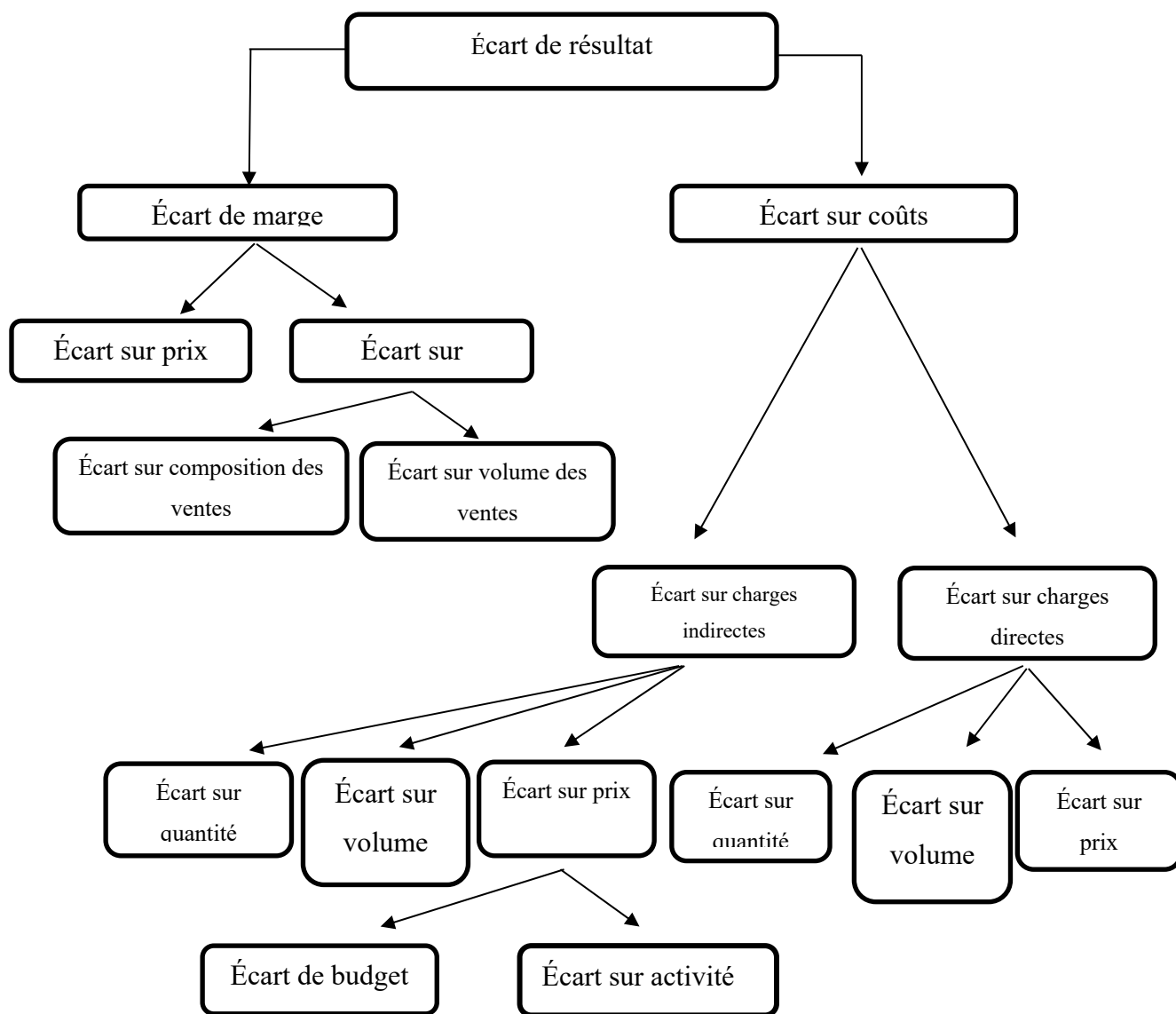
¹⁰³ Brigitte Doriath, le contrôle de gestion, 5^{ème}éd DUNOD, paris, 2008, P72 .

¹⁰⁴ Brigitte Doriathe, le contrôle de gestion 5^{ème} éd DUNOD, paris, 2008, P74.

- L'expression financière des causes des écarts n'est pas toujours traduisible au niveau des postes opérationnel. 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.

Le schéma suivant présente une articulation générale, assez classique, des analyses d'écarts, d'autres modèles, globaux ou partiels, peuvent être conçus sur des bases différentes, en fonction des du contrôleur de gestion et des spécificités de l'exploitation

Figure N° 12 : le schéma d'ensemble des analyses d'écarts



Source : Doriath B, « contrôle de gestion » 5^{ème}éd, Dunod, paris, 2008, P73.

2. 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. Nous allons nous limiter à donner quelques principes conventionnels de construction des écarts.¹⁰⁵

➤ Principe 1 :

Un écart est la différence entre la valeur constatée de la donnée étudiée et la valeur de référence de cette même donnée.

La valeur constatée est en général la valeur réelle telle qu'elle apparaît dans la comptabilité de gestion.

La valeur de référence peut-être une valeur budgétée standard ou prévisionnelle.

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

➤ Principe 3 :

La décomposition d'un écart cherche toujours à isoler l'influence d'une et d'une seul composante par sous-écart calculé : une donnée constituée de n composantes oblige à la mise en évidence de n sous-écarts.

➤ Principe 4 :

En harmonisation avec la position du plan comptable générale 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 de principe 3) définis comme suit :

¹⁰⁵ Alazard C, sabine S, contrôle de gestions manuel et application, 2^{ème}éd DONOD, paris 2010, P 368 et 369

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

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

Ces règles simples permettent ainsi le calcul et la décomposition de n'importe quelle présentation de budget. Elles seront suivies dans toutes les décompositions d'écarts proposés dans cet ouvrage. ¹⁰⁶

3. Propriétés d'un écart pertinent

Mettre en évidence un écart ne présente d'intérêt que si ce dernier est utile, faible, actuel, s'il obéit à une logique économique et s'il s'intègre dans un ensemble plus large d'appréciation de la performance : ¹⁰⁷

➤ Utile

Tout écart doit pouvoir être compris par le responsable concerné et induire chez lui un comportement cohérent avec les buts poursuivis par l'organisation.

➤ Faible

Ils 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, valeur des paramètres mal connue ou mal estimée) et ce qui est effectivement du au mauvais fonctionnement du centre de responsabilité.

➤ Actuel

Pour que l'écart constaté puisse être utilisable, sa détermination doit être actuelle. Exemple en période de vente promotionnelle, il est important que les écarts de chiffres d'affaires soient connus quelques jours après le démarrage de la campagne.

¹⁰⁶ Alazard C, Sépari S, « contrôle de gestion manuel et applications », 2^{ème} éd Dunod, paris,2010, P368 et 369.

¹⁰⁷ Michel Gervais, contrôle de gestion , 6^{ème} ED ECONOMICA, paris 1997, P 546.

➤ **Obéissant à une logique économique**

L'information a un coût. Calculer tous les écarts avec précision peut dans certaines circonstances être parfaitement antiéconomiques. Le contrôle. Ne se justifie que si les bénéfices que l'on attend excèdent les coûts qu'il implique.

➤ **S'intégrant dans un ensemble plus large d'appréciation de la performance**

La technique budgétaire se focalise sur l'aspect coûts et cerne assez mal des aspects plus qualitatifs tels que les délais ou la qualité. Dans le contexte actuel, il est nécessaire de mieux coupler les écarts budgétaires avec des données provenant d'autres systèmes d'information, de façon à avoir une vision plus juste de la performance globale.¹⁰⁸

4. Calcul et analyse des écarts

Pour comprendre les déviations par rapport au budget, le contrôle budgétaire conduit à calculer autant d'écarts nécessaires. Le calcul des écarts conduit à fonder un mode de gestion – la gestion par exception – qui consiste à prendre les décisions correctives sur la base des écarts significatifs (ceux qui dépassent le seuil de tolérance fixé par l'entreprise) entre réalisations et prévisions, indiquant ainsi que les réalisations dérivent de trop par rapport aux engagements pris.

L'analyse part toujours du but qui est assigné au centre de responsabilité. Un écart global sur objectif est calculé. Puis l'étude se ramifie en autant de sous-écarts qu'il y a de facteurs pertinents influençant l'objectif.

Pour éviter l'analyse systématique de tous les écarts, on pratique bien souvent une gestion par exception. Un tel principe consiste à ne s'intéresser qu'aux écarts sortant d'un seuil de tolérance préalablement défini.

4.1 l'analyse de l'écart sur le résultat

L'établissement du compte de résultat prévisionnel ou budgété a conduit à évaluer tous les postes de charges et de produit participant au « résultat budgété »

Le résultat s'analyse comme la différence entre un chiffre d'affaires et des coûts de revient. Ces derniers peuvent être considérés comme des coûts de production et une quote-part de frais dits « généraux » en provenance des services fonctionnels et administratifs.

¹⁰⁸ Michel Gervais, la contrôle de gestion, 6^{ème}éd, ECONOMICA, paris, 1997, P 547.

$$\text{Écart de résultat} = \text{Résultat réel} - \text{résultat budgété}$$

Avec :

$$\text{Résultat réel} = \text{chiffre d'affaire réel} - \text{coût réel}$$

$$\text{Résultat préétabli} = \text{chiffre d'affaire préétabli} - \text{coût préétabli}$$

4.1.1 décomposition de l'écart de résultat

Il s'agit d'arriver à contrôler, par cette décomposition, trois sous-systèmes. Mais une difficulté existe quant à la mise en évidence des responsabilités des services commerciaux. En effet, une simple comparaison des chiffres d'affaires ne peut suffire à juger de la qualité des réalisations budgétaires de ces derniers.

Dans le cadre de budget, ceux-ci s'engagent sur trois objectifs : des quantités à vendre par produit, des prix moyens pour ces produits, une proposition précise entre les ventes des différents produits.

En effet, réaliser un chiffre d'affaires prévu en privilégiant le développement des ventes d'un produit à faible marge unitaire, un impact négatif sur le résultat, et ce, sans préjuger de la qualité de la maîtrise des coûts de production. ¹⁰⁹

¹⁰⁹ Alazard C sépariS , contrôle de gestion manuel et application ,2^{ème} Ed DUNOD, paris 2010, P 372

4.2. L'analyse de l'écart sur chiffre d'affaires et de marge

Définitions :

L'écart de chiffre d'affaires est la différence entre chiffre d'affaire réel et le chiffre d'affaires prévu.

L'écart de marge : C'est la différence entre la marge sur coût préétabli de la production réelle et la marge sur coût préétabli de la production prévue.

L'analyse de l'écart sur chiffre d'affaires et l'analyse de l'écart sur marge se construisent sur le même modèle. La première est présentée ci-dessous. ¹¹⁰

Les causes des écarts de chiffre d'affaires et de marge

Une variation de chiffre d'affaires(ou de marge sur coût préétablis) a trois explications possibles : ¹¹¹

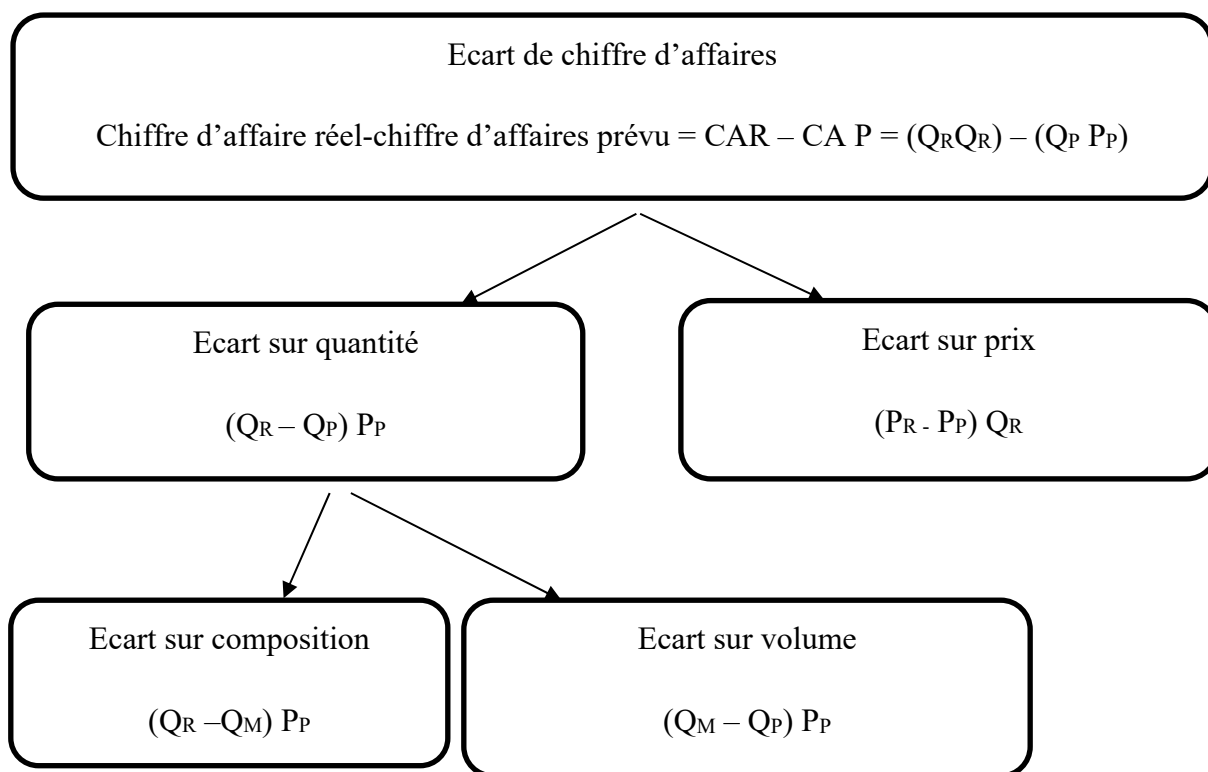
- la variation du prix de vente, mesurée par l'écart sur le prix ;
- la variation du volume des ventes : l'entreprise vend plus ou moins en quantités ;
- Il s'agit de l'écart sur volume (des ventes) ;
- La modification de la composition des ventes : les proportions des produits vendus varient. Elle est mesurée par l'écart sur composition des ventes ou écart sur « mix »

Ces deux dernières causes ont un impact sur les quantités.

¹¹⁰ Brigitte Doriath, contrôle de gestion en 20 fiches, 5^{ème}éd DUNOD, paris, 2008, P 76

¹¹¹ Idem.

Figure N° 13 : l'écart de chiffre d'affaires



Source : DoriathB , contrôle de gestion, 5^{ème} éd, DUNOD, paris, 2008, P77.

Symbole utilisés :

CU = coût unitaire

Q =Quantités

P =prix de vente

Q_M = Quantités du produit qui auraient été vendues si la composition des ventes n'avait pas changé (calcul à partir du « mix » prévu).

Indice R = réel, P = prévu.

L'analyse globale se décompose en :

- Un écart sur prix ;
- Un écart sur quantité, ce dernier peut provenir ;
- Soit d'un écart sur volume des ventes (globalement, les quantités vendues sont différentes de celles qui ont été prévues en début de période) ;

- Soit d'un écart sur composition des ventes : la composition des ventes réelles est différente de celle prévue.

➤ **Ecart sur prix**

Il correspond à la somme des écarts sur prix des différents produits. Il est égal à

$$E/P = \sum (P_R - P_P) \times Q_R$$

➤ **Ecart sur quantités**

Il correspond à la différence entre les ventes totales réalisées et les ventes prévues. Il est égal à :

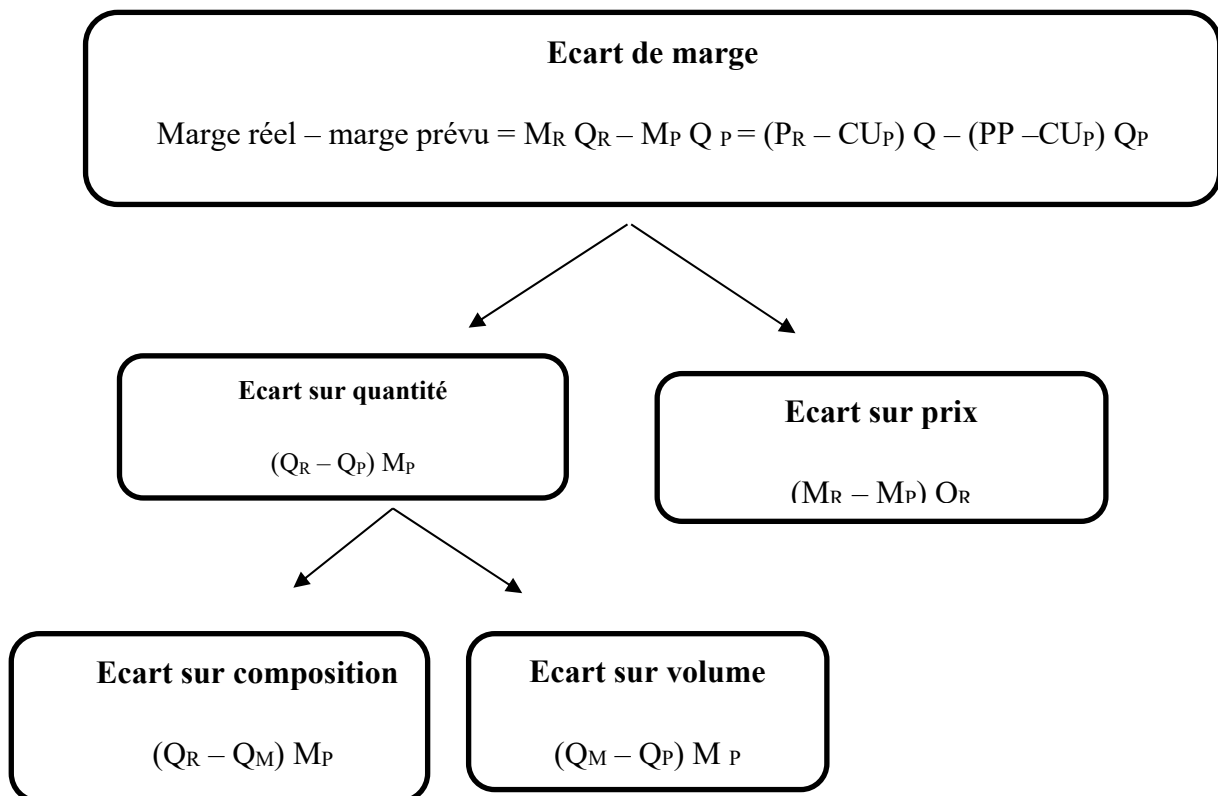
$$E/Q = \sum (Q_R - Q_P) \times P_P$$

➤ **Ecart sur marge :**

L'écart de marge est analysé à partir de la marge unitaire sur coût préétabli, afin d'isoler l'effet prix, l'effet coût étant pris en compte dans l'analyse des écarts sur coûts. On note donc :

$$M_R = P_R - CU_P \text{ et } M_P = P_P - CU_P$$

Figure N° 14 : L'écart de marge



Source : Doriath B, contrôle de gestion, 5^{ème} éd, DUNOD, paris, 2008, P 77.

Les analystes préfèrent mener une analyse d'écart de marge à une analyse d'écart de chiffre d'affaire qui ne suffit pas à apprécier la performance. En effet, un changement de la composition des ventes peut contribuer à l'accroissement du chiffre d'affaire au détriment du résultat de l'entreprise.¹¹²

5. L'analyse de l'écart sur coûts

En fin de période, les responsables des différents centres d'analyse de coûts de l'entreprise procèdent au rapprochement des coûts constatés – a posteriori- avec les coûts prévu dans le budget élaboré en début de période.

Les écarts ainsi mis en évidence – et lorsqu'ils sont significatifs- font l'objet d'une analyse détaillée afin de permettre d'en identifier les causes et de prendre toute mesure d'ajustement jugée nécessaire par les responsables. Pour cela on peut citer les suivant :¹¹³

- **Le coût réel** représente le coût effectivement supporté par l'entreprise au cours de la période.
- **Le coût prévu** représente un coût déterminé a priori- en début de période. Il est appelé coût préétabli, coût budgété ou encore coût standard.
- **Le coût préétabli** est calculé soit à partir du coût réel de la période écoulée, soit comme une moyenne des coûts constatés au cours de plusieurs périodes antérieures.
- **Le coût budgété** est déterminé à partir des éléments budgétaires.
- **Le coût standard** est déterminé à partir d'une valeur constante au cours de la période. Les standards représentent des normes obtenues à partir de formules de composition de produits.

5.1. L'analyse des écarts sur coût directs

Les coûts directs sont principalement :

- Les matières premières,
- La main-d'œuvre directe,

5.1.1 L'analyse de l'écart globale sur matières

L'écart global sur matière peut être décomposé en écart sur quantité et écart sur coût

¹¹² Brigitte Doriath, contrôle de gestion en 20 fiches, 5^{ème} Ed DUNOD , paris, 2008, P 77. 79 et 80

¹¹³Hénot C, hémici F, contrôle de gestion , éd Bréal, paris, 2007, P81

L'écart sur quantité, traduit le plus ou moins bon rendement de la matière ou de main d'œuvre.

Ecart sur quantité = (quantité réelle - quantité préétablie) x coût unitaire préétabli

$$E/Q = (Q_R - Q_P) \times CU_P$$

L'écart sur coûts, mesure l'impact d'une variation de coût des factures de production. Le PCG Français de 1982, propose aussi de dégager un écart sur volume d'activité qui mesure l'impact sur les coûts engagés de la différence entre la production réelle et la production standard.

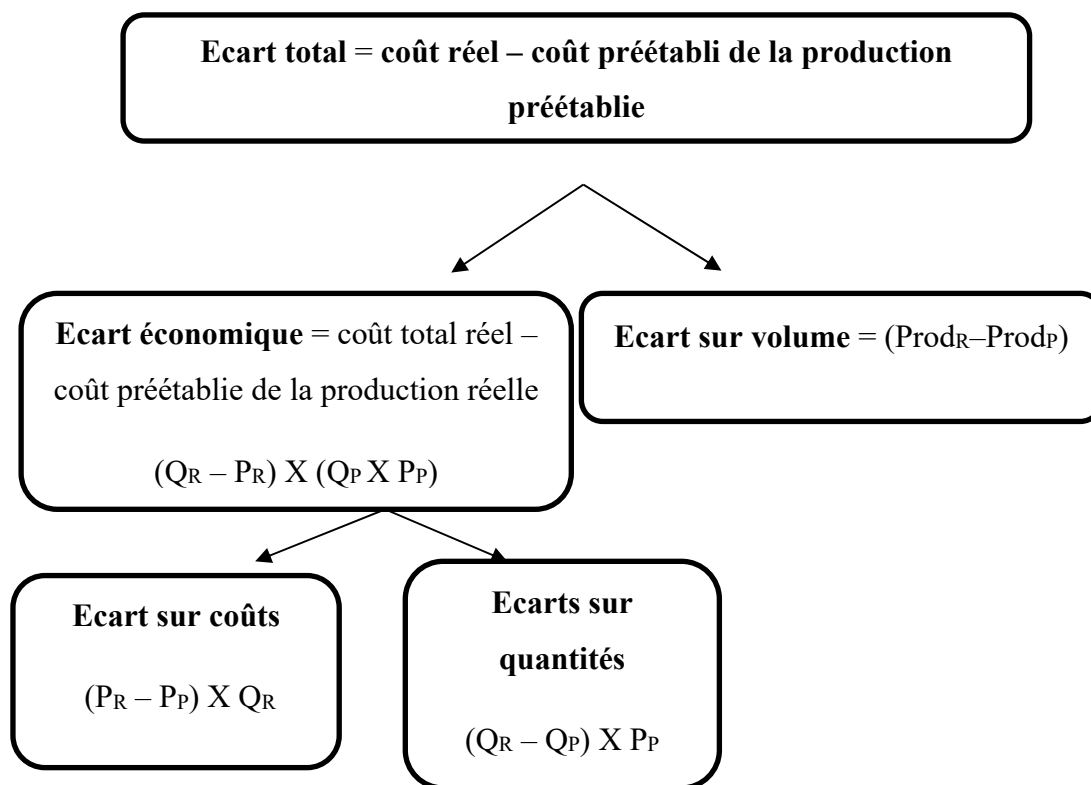
Ecart sur coût = (coût unitaire réelle – coût unitaire préétabli) X quantité réelle

$$E/C = (CU_R - CU_P) \times Q_R$$

5.1.2. L'analyse de l'écart global sur main d'œuvre

L'écart global sur main d'œuvre peut être décomposé également en écart sur nombre d'heures et écart sur coût ou taux horaire.

Figure N° 15 : présent l'ensemble des écarts sur coût directs :



Source : Doriath B, « contrôle de gestion », 5^{ème} Dunod, paris, 2008, p, 89.

Symboles utilisés

Prod = nombre de produit

Q = quantité de facteurs de production

P = coût unitaire d'un facteur de production

CU = coût unitaire du produit

indice P = préétabli

indice R = réel

écart économique = écart sur coûts +
écart sur quantités

écart total = écart économique +
Ecart sur volume

5.2. Analyse des écarts sur coût indirects (centre d'analyse)

L'analyse d'un écart global d'un centre d'analyse est plus complexe. En effet, l'écart sur prix est décomposé en écart sur budget et en écart sur activité. L'activité est appelé écart sur rendement : ¹¹⁴

¹¹⁴C. Hénot ,F.Hémici , contrôle de gestion, Ed Bréal, paris 2007 P 88 et 89.

Ecart global d'un centre d'analyse = écart /budget + écart /rendement

➤ **Ecart sur budget**

Cet écart correspond à la différence entre des charges de fonctionnement effectives et le budget et fonctionnement prévu pour un certain niveau d'activité. L'écart est ainsi calculé par rapport à l'activité réelle. Ce qui nécessite l'ajustement des prévisions.

Ecart sur budget = coût réel – coût prévu pour l'activité réelle (budget)

➤ **Ecart sur activité (ou écart sur coût fixe)**

L'écart sur activité représente la différence de coût de fonctionnement liée soit à une sous-activité, soit à une suractivité. »

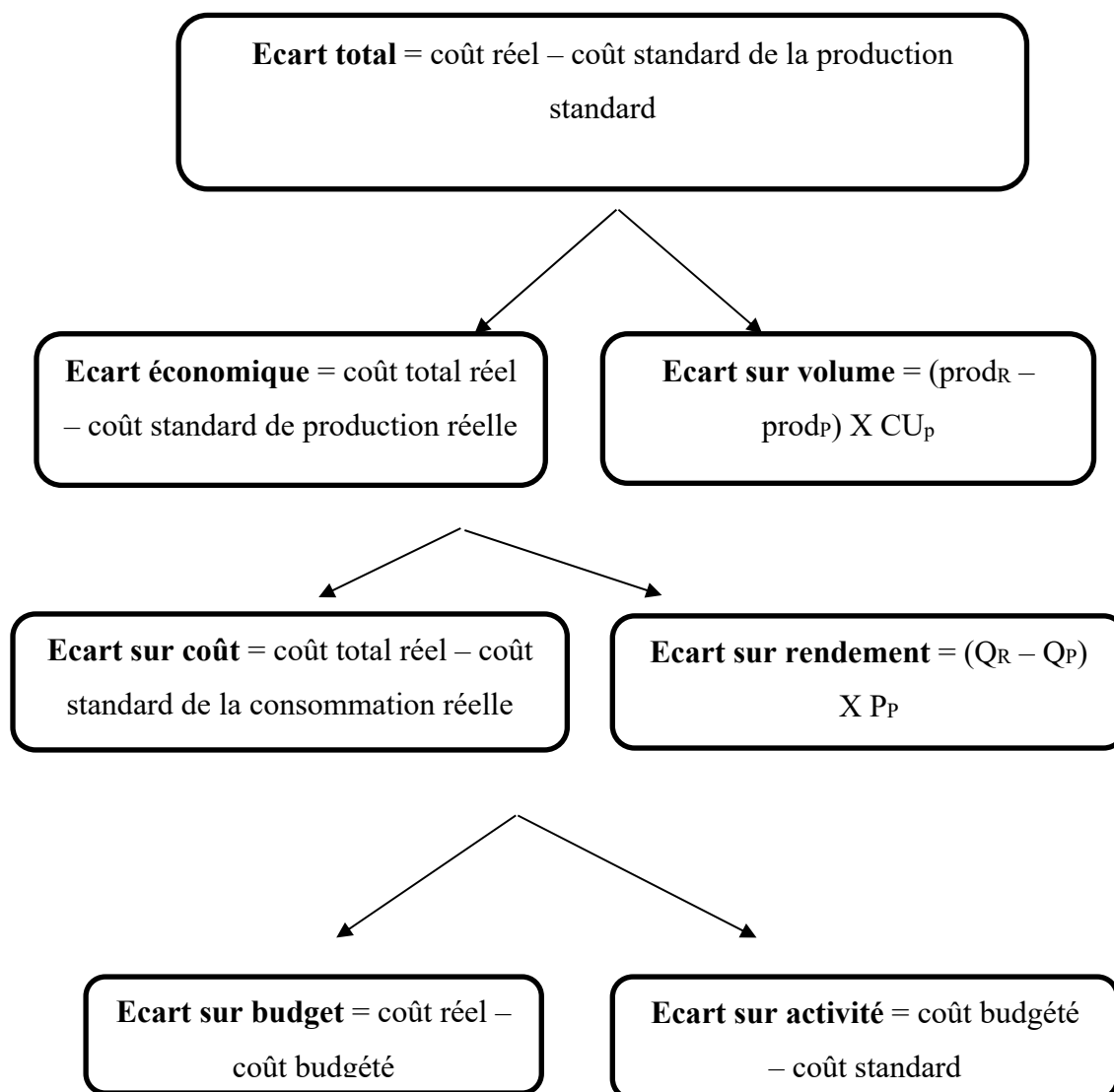
Ecart sur activité = budget prévu pour l'activité réelle – coût rationnel

➤ **Ecart sur rendement**

Cet écart correspond à la différence de coût résultant d'un rendement « meilleur » ou « moins bon » par rapport à la prévision, ils expliquent par une intensité du travail plus ou moins importante par rapport à celle qui était prévu.

**Ecart sur rendement = coût Rationnel – coût prévu ajusté à la production
réelle**

Figure N° 16: présente l'ensemble des écarts sur coût indirecte



Source : Doriath B, « contrôle de gestion », 5^{ème} Dunod, paris, 2008, p, 94

6. Mise en œuvre des actions correctives

« Les réalisations ayant été mesurées et communiquées, pour qu'une action corrective démarre.

6.1. Nature et caractéristiques de l'action corrective

6.1.1. Nature de l'action corrective

Elle peut consister tout d'abord à réviser le niveau du standard (révision de la prévision devenue irréaliste).

Elle peut consister ensuite à mettre en œuvre des actions d'amélioration visant :¹¹⁵

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

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

6.1.2. Caractéristiques d'une bonne action corrective

Une action corrective efficace doit être rapide et adaptée :¹¹⁶

➤ Rapide

La vitesse de mise en œuvre de l'action (une fois qu'un écart significatif est apparu) est un élément fondamental de l'efficacité du contrôle, car une action corrective trop tardive peut 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 la détermination qui exerce l'influence la plus grande sur les résultats et il est nécessaire d'utiliser une force adéquate de correction, sous peine là encore d'aboutir à des résultats opposés et/ou indésirables. La correction ne doit être ni trop forte, ni trop faible.

Mais dans une entreprise à structure décentralisée, le contrôle budgétaire ne sera efficace que si les prix de cessions internes sont correctement déterminés. »

¹¹⁵ Michel Gervais, 6^{ème} éd ECONOMICA, paris, 1997, P, 550, 554 et 555.

¹¹⁶ Idem,

Conclusion du chapitre 3

Pour conclure, La démarche budgétaire s'achève par un contrôle budgétaire qui permet à la direction de vérifier si les budgets ont été respectés par les centres de responsabilités. Il permet de comparer périodiquement les prévisions avec les réalisations par la détermination des écarts et leurs analyse afin d'identifier leurs causes, et lancer les actions correctives appropriées.

Le but du contrôle budgétaire est plutôt l'amélioration du processus prévisionnel que la réalisation des écarts favorables.

CHAPITRE 4

Introduction du chapitre 4 :

Après une présentation succincte de la gestion budgétaire, nous allons, dans ce chapitre faire le diagnostic de cet outil de gestion au sein de l'EPB.

L'imposition étatique des méthodes de gestion budgétaire utilisée à l'EPB, nous a poussés à limiter notre étude à des mesures globales.

Suite à la multitude des divisions et des directions de l'EPB, on s'est contenté à faire notre étude sur une seule direction qui est la direction remorquage (DR).

Dans une première section, on va présenter l'organisme d'accueil (l'Enterprise Portuaire de Bejaia), et la deuxième section sera scindée à l'application d'une des méthodes de la gestion budgétaire sur la direction remorquage de l'EPB.

Nous avons utilisé la démarche hypothético-déductive pour affirmer ou confirmer les hypothèses posées, et cela a l'aide de l'entretien directe avec le responsable du service budget au sein de l'EPB.

Section 1 : Présentation de l'organisme d'accueil

Dans cette section, un historique de l'Entreprise Portuaire de Bejaia sera présenté ainsi que sa localisation, suivis d'une énumération de ses missions, activités et ressources, et enfin la présentation organique de cette entreprise.

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.

La *Saldae* romaine leur succéda, et devint port d'embarquement de blé. Ce n'est qu'au **11^e** siècle que la Berbère *Begäïeth*, 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. On 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 m elle fût achevée en **1987**. C'est en **1960** que fût chargé le 1^{er} 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 3e génération et le classent aujourd'hui 2^e 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 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).

Elle fut dotée par l'État, 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'État, détenues à 100% par la Société de Gestion des Participations de l'État «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 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 routières reliant l'ensemble des villes du pays jusqu'au porte du Sahara Algérienne.

2. Missions, activités et ressources de l'EPB

2.1. Les missions de l'EPB

Elles sont résumées en :

- Organisation de l'accueil des navires
- Aide à la navigation (Pilotage des navires)
- Activité d'aconage (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
- Gérer les systèmes de management de la qualité, de l'environnement, de la santé et sécurité

2.2. Les activités de l'EPB

Ses activités sont :

◆ Développés par le service public

- Sécurité et sûreté des biens et des personnes.
- Entretien des bâtiments, hangars et autres installations.
- Enlèvement des déchets des navires.
- Assistance des passagers de la Gare Maritime.
- Fourniture d'énergie.
- Amodiations.
- Avitaillement des navires en eau douce.
- Pilotage et lamanage.

◆ Développés par les entités commerciales

- Remorquage portuaire, hauturier, sur sea-line, assistance sauvetage et location de remorqueurs.
- Acconage.
- Manutention
- Location d'engin

2.3. Les ressources de l'EPB**2.3.1. Les ressources matérielles**

- 04 remorqueurs de 1500 à 2300 CV ;
- 04 vedettes de pilotage ;
- 05 canaux d'amarrage ;
- 08 grues mobiles sur roues de 15 à 80 tonnes de capacité ;
- 02 steacker pour le gerbage des conteneurs de 20 à 40 pieds ;
- 02 tracteurs de type « MAFI » pour les remorqueurs ;
- 73 chariots élévateurs de 3 à 20 tonnes de capacité de levage ;
- 08 pelles mécaniques dites « SHEVLERS » utilisées pour les céréaliers ;
- Divers équipements et barrages de lutte anti-pollution et anti-incendie.

2.3.2. Les ressources humaines

La gestion du personnel de l'entreprise portuaire de Bejaia s'applique à un effectif de 1 423 agents d'après le bilan de Mars 2016

L'effectif est réparti en 2 catégories :

- **Les permanents** : 1 338 agents ;
- **Les contractuels** : 85 agents.

3. Présentation organique de l'EPB

L'EPB est organisée en directions fonctionnelles et opérationnelles :

3.1. Directions opérationnelles : Il s'agit des structures qui prennent en charge les activités sur le terrain et qui ont une relation directe avec les clients.

- **Direction Générale Adjointe Opérationnelle** : elle est chargée de la coordination et le contrôle des directions opérationnelles.

- **Direction Manutention et Acconage (DMA)** : Elle est chargée de prévoir, organiser, coordonner et contrôler l'ensemble des actions de manutention et d'acconage liées à l'exploitation du port. Elle abrite les départements suivants :

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

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

- **Acconage** : A pour tâches :

Pour les marchandises :

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

Pour le service :

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

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

- **Direction Domaine et Développement (DDD)** : Elle a pour tâches :

- Amodiation et location de terre-pleins, 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.

- **Direction Logistique (DL)** : Elle exerce les métiers suivants :

- **L'approvisionnement en pièces de rechange** : ce service est intimement lié à la gestion technique du port. Il est composé de 02 sections : les achats dont l'interface est intimement liés au département maintenance, principalement les ateliers et les stocks, dont la mission est l'application des normes universelles de gestion des stocks.

- **La maintenance des équipements** : structure qui prend en charge la maintenance des grues portuaires, des chariots élévateurs et des autres équipements.

- **La planification des affectations** : dont le rôle est le suivi technique et physique des engins pendant leur exploitation aux navires, sur les quais ou dans les hangars, ainsi que leur programmation.

- **Direction Capitainerie (DC)** : Elle est chargée de la sécurité portuaire, ainsi que de la bonne régulation des mouvements des navires, et la garantie de sauvegarde des ouvrages portuaires. Elle assure également les fonctions suivantes :

- **Pilotage** : La mise à disposition d'un pilote pour assister ou guider le commandant du navire dans les manœuvres d'entrée, de sortie. Cette activité s'accompagne généralement de pilotins, de canots et de remorqueurs.

- **Amarrage** : Cette appellation englobe l'amarrage et le désamarrage d'un navire.

- L'amarrage consiste à attacher et fixer le navire à quai une fois accosté pour le sécuriser. **Accostage** : Le port met à la disposition de ces clients des quais d'accostage en fonction des caractéristiques techniques du navire à recevoir.

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

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

3.2. Directions fonctionnelles : Il s'agit des structures de soutien aux structures opérationnelles.

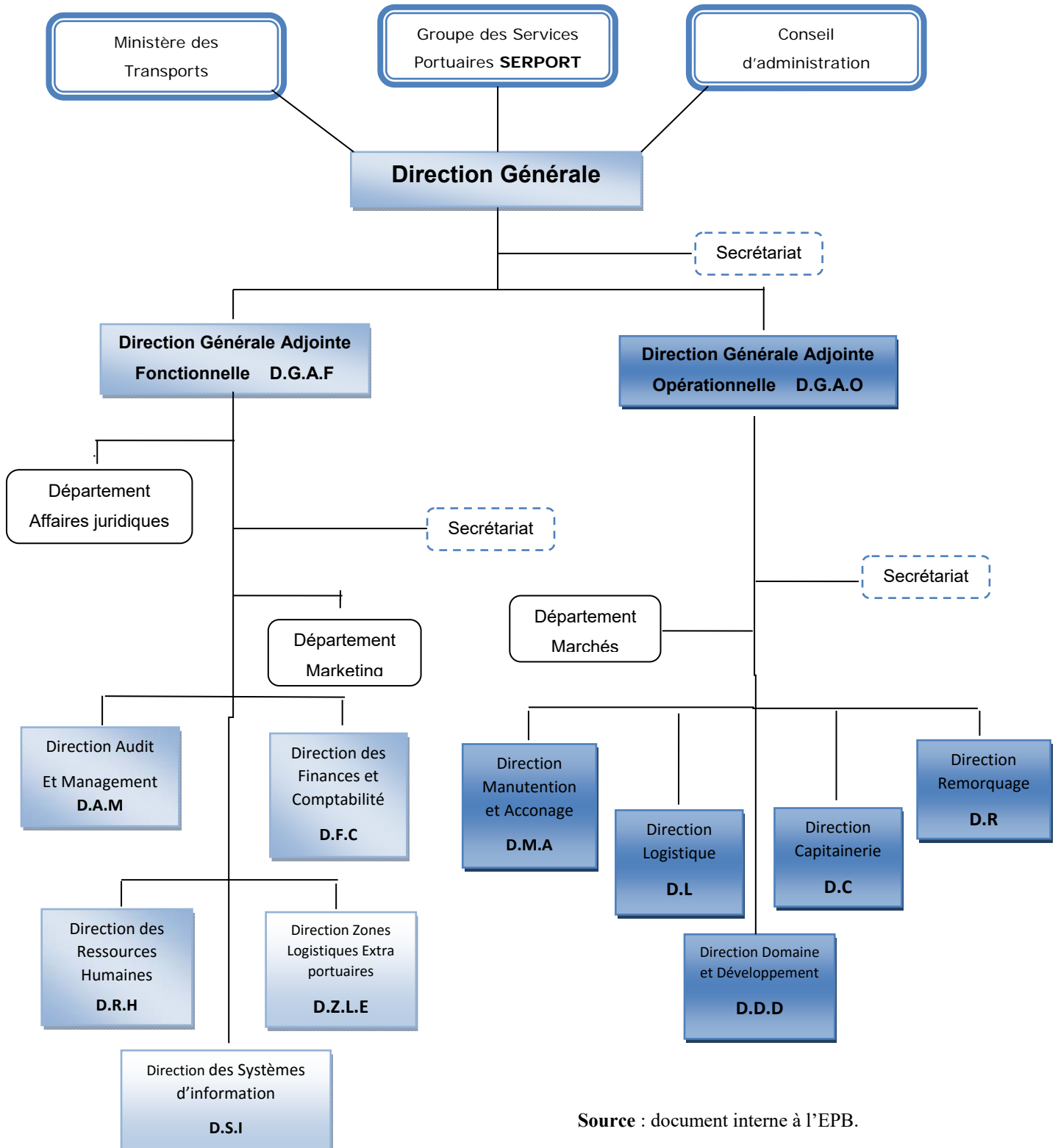
- **Direction Générale Adjointe Fonctionnelle** : Elle est chargée de concevoir, coordonner et contrôler les actions liées à la gestion et au développement de l'entreprise.

- **Direction Audit et Management (DAM)** : Elle est chargée de :

- Donner une assurance à l'entreprise sur le degré de maîtrise de ses opérations ;

- Apporter des conseils et de l'assistance ;
 - Evaluer le dispositif de contrôle interne ;
 - Mettre en œuvre, maintenir et améliorer en continue le Système de Management Intégré (plans projets et indicateurs de mesure) ;
 - Contribuer activement à l'instauration et au développement d'une culture HSE au sein de l'entreprise et de la communauté portuaire ;
 - Contribuer dans des actions de sensibilisation et de formation à la prévention des risques de pollution, à la protection de l'environnement, la santé des travailleurs et à l'intervention d'urgence.
- **Direction Systèmes d'information** : Elle est chargée de :
- Valider et contrôler les messages diffusés à travers les différents supports publicitaires ;
 - Évaluer et préconiser les investissements informatiques correspondant aux besoins exprimés ;
 - Assurer une veille technologique sur les évolutions du secteur de l'entreprise en matière de systèmes d'information et de méthodologie de travail relatif au personnel du centre ;
 - Veiller à l'amélioration et au développement du système d'information de l'entreprise ;
 - Assurer l'adéquation entre les besoins des utilisateurs de l'entreprise, la stratégie et les outils informatiques ;
- **Direction Finances et Comptabilité (DFC)** : Elle est chargée de :
- La tenue de la comptabilité.
 - La gestion de la trésorerie (dépenses, recettes et placements).
 - La tenue des inventaires.
 - Le contrôle de gestion (comptabilité analytique et contrôle budgétaire).
- **Direction Ressources Humaines (DRH)** : Elle est chargée de prévoir, d'organiser et d'exécuter toutes les actions liées à la gestion des ressources humaines en veillant à l'application rigoureuse des lois et règlement sociaux. Elle assure les tâches suivantes :
- La gestion des carrières du personnel (fichier).
 - La gestion des moyens généraux (achats courants, parc automobile, ...etc.).
 - **Organigramme de l'entreprise** :

Figure n° 17 : organigramme de l'Entreprise Portuaire de Bejaia.



Source : document interne à l'EPB.

Section 2 : la gestion budgétaire au sein de l'Entreprise Portuaire de Bejaia

Cette section est scindée pour l'application de la gestion budgétaire sur la direction remorquage de l'Entreprise Portuaire de Bejaia. Pour y arriver on va passer dans un premier temps par la présentation du budget de l'entreprise, dont on va identifier les visions objectifs, politiques et valeurs de l'entreprise, et articuler son budget global. Et dans un deuxième temps, on va appliquer la démarche de la gestion budgétaire sur la direction remorquage de l'EPB.

1. Présentation du budget de l'EPB

Avant de bien articuler le budget de l'EPB, on va d'abord identifier les objectifs et la stratégie de l'entreprise.

1.1.visions, objectifs, politique et valeurs de l'entreprise**1.1.1. vision de l'entreprise**

L'EPB vise à maintenir le Port de Bejaïa au rang de port performant, catalyseur de la compétitivité de l'économie nationale, moteur du développement régional du territoire et acteur incontournable dans le positionnement national en tant que plateforme logistique dynamique.

1.1.2. Objectifs de l'entreprise

Les principaux objectifs sont :

- Optimiser la compétitivité de la chaine logistique
- Maintenir la position de leader dans le domaine de l'activité portuaire
- Développer la culture d'entreprise pour une gestion optimale des ressources.
- Participer au développement socio-économique.
- Pérenniser et créer des emplois.

1.1.3. Politique de l'entreprise

Elle sert à :

- Développer le caractère pionnier d'offre logistique.
- Mettre en place un bon climat d'affaires pour attirer le partenariat.
- Etre le précurseur du processus de développement de la chaîne de transport maritime, routier et ferroviaire.
- Renforcer le partenariat entre les différents acteurs de la communauté portuaire en animant des rencontres avec ces derniers.
- Réduire les surcoûts et générer des cash-flows afin d'assurer une capacité d'autofinancement et rentabiliser les investissements.
- Orienter la gestion du capital humain vers le développement des compétences, le rajeunissement des effectifs, et la mobilité.
- Privilégier et développer en permanence la culture de communication interne et externe.

1.1.4. Valeurs de l'entreprise

- Probité et intégrité de l'entreprise.
- Gestion éthique et professionnelle.
- Valorisation du potentiel humain : vecteur essentiel de la culture d'entreprise.
- Affirmation du statut d'acteur économique majeur et d'entreprise citoyenne.
- Innovation.
- Responsabilité sociale.

1.2. Articulation budgétaire

Le budget global de l'entreprise est subdivisé en :

1.2.1. Budget des ventes

- **Trafic portuaire :**

Tableau N° 05 : prévision du trafic portuaire pour 2016

Désignation	Clôture 2015	Prévisions 2016	Variation	% variation
Zone Portuaire				
<u>Trafic marchandises</u>	<u>20 485</u>	<u>21 050</u>	<u>565</u>	<u>+3</u>
Importations (En 1.000T)	12 225	13 080	855	+7
Exportations (En 1.000T)	8 260	7 970	-290	-4
<u>Trafic bateau</u>				
N ^{bre} navire	1 343	1 391	+48	+3
Jauge brute (En 1.000T)	16 923	17 069	146	+1
<u>Trafic conteneur</u>				
N ^{bre} EVP	248 740	272 500	23 760	+10
Tonnage	2 100	2 235	135	+6
Zones Logistiques				
ZLE TIXTER (Boite)	-	4 918	4 918	+100
ZLE IOB (Boite)	-	1 800	1 800	+100

Source : document interne à l'EPB.

- Le tonnage global atteindra en 2016 les **21,050 millions de tonnes**, soit une augmentation de **03%** par rapport aux prévisions de clôture 2015. Cette hausse s'explique notamment avec :

- Les importations d'un volume global de **13,080 millions de tonnes** connaîtront une hausse de **7%** par rapport à la clôture de l'exercice 2015. Cette hausse est due essentiellement à progression des produits agricoles et alimentaires (+6%), les produits industriels (+27%) et le volume des marchandises conteneurisé de (+28%).

- Par contre, les exportations connaîtront une baisse de **4%** par rapport à la clôture de l'exercice 2015 due essentiellement à la baisse du volume du pétrole Brut vu la chute des prix du pétrole.

- Le nombre de navires à l'entrée passera de **1 343 navires** à la clôture de 2015 à **1 391 navires** pour l'exercice 2016

- Avec la mise en exploitation des Zones Logistiques Extra-portuaires, les prévisions estimées pour l'année 2016 seront de l'ordre de **6 718 Boites** réparties à **4 918 boites** au niveau de la ZLE de Tixter BBA soit **73%** du trafic conteneurisé, et **1 800 boites** au Niveau de ZLE d'Ighil-Ouberouak (**27%**).

- Chiffre d'affaires

Tableau N° 06 : les prévisions du chiffre d'affaire pour 2016.

En milliers de Dinars

Désignation	Clôture 2015	Prévisions 2016	Variation	% variation
Domaine et Développement	1 217 784	1 234 677	16 893	+1
Capitainerie	772 617	806 186	33 569	+4
Manutention et Acconage	2 208 400	2 088 587	-119 813	-5
Remorquage	1 113 487	1 139 286	25 799	+2
Total zone portuaire	5 312 288	5 268 736	-43 552	-1
ZLE TIXTER	-	283 436	283 436	+100
ZLE IOB	-	78 006	78 006	+100
Total Zones Logistiques	-	361 442	361 442	+100
Total Entreprise	5 312 288	5 630 178	317 890	+6

Source : document interne à l'EPB.

Basé sur le trafic attendu en 2016, le Chiffre d'affaires prévisionnel de l'entreprise atteindra les **5 630 178KDA**, soit une hausse de **6%** par rapport à la Clôture 2015.

La progression du chiffre d'affaires est expliquée par la mise en exploitation des Zones Logistiques Extra-portuaires qui contribueront avec un chiffre d'affaires total de **361 442 KDA**.

Le Chiffre d'affaires prévisionnel pour l'exercice 2016 sera réparti comme suit :

- **Domaine et développement** : **22%** du total chiffre d'affaires ;
- **Manutention et Acconage** : **37%** du total chiffre d'affaires ;

- **Capitainerie** : 14% du total chiffre d'affaires ;
- **Remorquage** : 20% du total chiffre d'affaires.
- **Zones logistiques** : 07% du total chiffre d'affaires.
- **Autres produits opérationnels**

Tableau N° 07 : prévisions des autres produits financiers pour 2016.

En milliers de Dinars

Désignation	Clôture 2015	Prévisions 2016	Variation	% variation
Plus-value sur sorties d'actifs	400	2 000	1 600	400
Indemnités d'assurances reçus	33 000	1 768	-31 232	-95
Autres produits de gestion courante	42 000	18 000	-24 000	-57
Total zone portuaire	75 400	21 768	-53 632	-71
Plus-value sur sorties d'actifs	-	-	-	-
Indemnités d'assurances reçus	-	-	-	-
Autres produits de gestion courante	-	-	-	-
Total zones logistiques	-	-	-	-
Total Entreprise	75 400	21 768	-53 632	-71

Source : document interne à l'EPB.

Les autres produits opérationnels connaîtront une baisse de **-71%** par rapport à la clôture 2015, passant de **75 400 KDA** à **21 768 KDA**. Cette régression est induite par le montant des indemnités d'assurance à recevoir (difficultés de prévoir le montant des sinistres), et par le montant des autres produits de gestion.

1.2.2. Budget des investissements

Tableau N° 08 : budget des investissements.

En milliers de Dinars

Désignation	Total	Auto-financement	Crédit bancaires
Logiciels informatiques et assimilés	30 000	30 000	-
Terrains	-	-	-
Agencements et aménagements de terrain	-	-	-
Constructions	116 500	116 500	-
- Etudes	58 000	58 000	-
- Infrastructures	-	-	-
- Superstructures	58 500	58 500	-
Installations techniques, matériels et outillages	338 120	338 120	-
Autres immobilisations corporelles	25 750	25 750	-
Total	510 370	510 370	-

Produits financiers	Clôture 2015	Prévisions 2016	Variation	% variation
Revenus des Titres de Participation	617 610	640 000	22 390	4
Autres Produits Financiers	6 000	800	-5 200	-87
Revenus des placements bancaires	123 425	113 000	-10 425	-8
Total zone portuaire	747 035	753 800	6 765	1
Revenus Titres de Participation	-	-	-	-
Autres Produits Financiers	-	-	-	-
Revenus des placements bancaires	-	-	-	-
Total zones logistiques	-	-	-	-
Total Entreprise	747 035	753 800	6 765	1

Source : document interne à l'EPB.

Le montant Global des investissements pour l'année 2016 est de l'ordre **510 370 KDA**, il sera financé par les fonds propres de l'entreprise.

Le programme des investissements de l'année 2016 est subdivisé en :

- L'acquisition de divers logiciels informatiques pour l'amélioration du système d'information portuaire et la mise en exploitation des Zones Logistiques Extra-portuaires ;
- Etudes concerneront réalisations d'ouvrages d'infrastructure et de la superstructure ;

- Acquisition de nouveaux matériels et outillages de manutention ;
- Divers matériels et équipements pour la mise en exploitation des Zones Logistiques Extra-portuaires ;

Les produits Financiers d'un montant total de **753 800 KDA**, augmenteront de **1%** par rapport à la clôture de 2015. Cette hausse est expliquée par la progression des revenus des titres de participations.

Les revenus des placements bancaires connaîtront une baisse de 8%, suite à l'arrivée de l'échéance de **80 000 KDA** de placements bancaires. L'appréciation de la reconduction de ces derniers sera soumise à l'approbation du Conseil d'administration.

1.2.3. Budget des frais généraux

Tableau N° 09 : les prévisions du budget des frais généraux pour l'année 2016.

- Charges des activités ordinaires par nature :

En milliers de Dinars

Désignation	Clôture 2015	Prévisions 2016	Variation	% variation
Achats consommés	168 027	297 780	129 753	77
Services extérieurs	250 072	1 146 747	896 675	359
Autres services extérieurs	92 830	129 024	36 194	39
Charges de personnel	2 261 000	2 533 380	272 380	12
Impôts, taxes et versements assimilés	135 974	151 871	15 897	12
Autres charges opérationnelles	1 800	2 300	500	28
Charges financières	18 400	13 000	-5 400	-29
Dotations aux amortissements et prov.	897 045	1 003 651	106 606	12
Total hors IBS	3 825 148	5 277 753	1 452 605	38
IBS	622 297	326 125	-296 172	-48
Total Entreprise	4 447 445	5 603 878	1 156 433	26

- Charges des activités ordinaires par zone :

En milliers de Dinars

Désignation	Clôture 2015	Prévisions 2016	Variation	% variation
Zone Portuaire	4 363 571	5 116 102	752 531	+17
Zones Logistiques	83 874	487 776	403 902	+482
Total Entreprise	4 447 445	5 603 878	1 156 433	+26

Source : document interne à l'EPB.

Avec la mise en exploitation des Zones Logistiques Extra-portuaires, les charges d'exploitation de l'entreprise atteindront les **5 603 878 KDA** dont un montant de **5 116 102 KDA** sur la zone portuaire soit une hausse de **17%** par rapport à la clôture de 2015. Cette hausse s'explique essentiellement par :

- La Hausse des achats consommés de **77%** expliquée par la hausse de la consommation des carburants et lubrifiants notamment avec les nouvelles acquisitions (06 Grues, 01 portique à céréales,..) et les nouvelles dispositions de LF 2016 et des pièces de rechange destinées à l'entretien des engins d'exploitation et naval et la mise en exploitation des Zones Logistiques Extra-portuaires.
- La hausse importante des services extérieurs de **359%** due essentiellement à l'opération de dragage portuaire qui coutera **500 000 KDA** et les divers entretiens et réparations, notamment les arrêts techniques des 04 remorqueurs portuaires d'un montant prévisionnel **150 000 KDA**, et le montant de sous-traitance générale des Zones Logistiques Extra-portuaires.
- La hausse des autres services extérieurs de **39%**, due au montant des honoraires (Auxiliaires de justice, visites périodique, règlementaire et d'expertise des engins, appareils, équipements, installations et matériels de l'entreprise) et au montant des redevances (AIS).
- La hausse des frais du personnel de **12%** avec l'augmentation des salaires des travailleurs due aux différentes augmentations prévues (+5% salaire de base à partir de juillet 2016 et IEP), ainsi que les recrutements prévus aux niveaux des Zones Logistiques Extra-portuaires.
- La hausse du poste impôts et taxes de **12%** avec le montant important de la TAP et les diverses augmentations en matière de taxes prévus dans la LF 2016.
- La hausse des dotations aux amortissements de **12%** avec la constatation des nouvelles acquisitions en équipements notamment les grues portuaires, les chariots élévateurs, tracteurs et remorques et au réajustement des diverses provisions.

1.2.4. Budget des approvisionnements

Tableau N° 10 : prévision du budget d'approvisionnement pour l'année 2016.

Achats par nature :

En milliers de Dinars

Désignation	Clôture 2015	Prévisions 2016	Variation	% variation
Matériaux de construction	1 512	3 640	2 128	141
Carburants et Lubrifiants	35 100	52 096	16 996	48
Produits d'entretien	2 509	4 614	2 105	84
Fournitures d'atelier	2 003	3 610	1 607	80
Petit outillage	1 234	4 200	2 966	240
PDR matériels de transport	4 000	5 000	1 000	25
PDR matériels d'exploitation	45 000	80 000	35 000	78
PDR matériels navales	15 000	23 080	8 080	54
Pneumatiques	8 500	18 580	10 080	119
Fournitures de bureau	6 525	7 000	475	7
Fournitures Informatiques	6 743	3 670	-3 073	-46
Matières & fournitures diverses	27 098	27 602	504	2
Habillements	25 500	49 500	24 000	94
Total Entreprise	180 724	282 592	101 868	56

Source : Document interne à l'EPB.

- Achats par zone :

En milliers de Dinars

Désignation	Clôture 2015	Prévisions 2016	Variation	% variation
Zone Portuaire	160 900	256 970	96 070	60
Zones Logistiques	10 342	25 622	15 280	148
Total Entreprise	180 724	282 592	101 868	56

Source : document interne à l'EPB.

Les Achats de l'entreprise seront de l'ordre de **282 592 KDA**, ils enregistreront une hausse de **56%** par rapport à la clôture de 2015, expliquée par :

- La hausse des achats de carburants et lubrifiants de **48%** due à la hausse de l'activité portuaire et les nouvelles dispositions de LF 2016 sur les perspectives d'augmentation des prix ;
- La hausse des achats en pièces de rechanges d'exploitation **78%** et navale **54%** par rapport à la clôture de 2015, suite au programme prévisionnel d'acquisition des pièces de rechange destinées à l'entretien des engins d'exploitation et naval et aux perspectives d'augmentations des prix de près de 50% suite à la dévaluation du Dinar Algérien.

1.2.5. Budget de trésorerie

Tableau N° 11 : prévision du budget de trésorerie pour l'année 2016.

En milliers de Dinars

Désignation	Clôture 2015	Prévisions 2016	% variation
Encaissements			
Encaissements reçus	5 400 000	5 940 845	10
Autres encaissements.	327 000	103 605	-68
Accréditif restitution	440 267	0	
Encaissements sur	6 000	2 000	-67
Encaissements sur	410 000	80 000	-80
Intérêts encaissés sur	76 550	113 000	48
Dividendes et quote-	617 100	640 000	4
Encaissements	768 967	2 736 000	256
Total encaissements	8 045 884	9 615 450	20
Décaissements			
Accréditif provision	231 293	0	
Sommes versées aux	510 000	907 910	78
Sommes versées aux	1 400 000	2 008 815	43
Sommes versées pour	10 000	8 000	-20
Sommes versées aux	177 000	90 264	-49
sommes versées aux	620 000	630 000	2
Intérêts et autres frais	38 629	11 708	-70
Impôts sur résultats	400 000	300 000	-25
Autres impôts et	520 000	380 010	-27
Sommes versées aux	25 345	20 000	-21
Autres dépenses	30 000	15 200	-49
Décaissement sur	2 716 884	5 528 393	103
Décaissements sur	1 027 000	80 000	-92
Dividendes et autres	300 000	200 000	-33
Remboursements	150 780	150 780	0
Total décaissements	8 156 931	10 331 080	27
Variation	-111 047	-715 630	544
Trésorerie initiale	1 655 337	1 544 290	-7
Trésorerie finale	1 544 290	828 660	-46

Source : document interne à l'EPB.

A la clôture de l'exercice 2016, la trésorerie de l'entreprise sera de l'ordre de **828 660 KDA** soit une baisse de **46%** par rapport à la trésorerie de clôture 2015.

- Les Encaissements :

- Les encaissements reçus des clients de l'ordre de **5 940 845 KDA** vont connaître une hausse de **10%** expliquée par la hausse du chiffre d'affaires de l'entreprise suite à la mise en exploitation des Zones Logistiques Extra-portuaires ;
- L'entreprise bénéficiera d'un crédit bancaire d'un montant de **2 736 000 KDA** destiné au financement de la nouvelle gare maritime prévue pour la saison estivale 2016, la mise en exploitation de la zone logistique Extra-Portuaire Tixter (zone A+B) et l'acquisition d'un Remorqueur d'une capacité de 70T.

- Les Dépenses :

- Les sommes versées aux fournisseurs d'un montant de **907 910 KDA** vont connaître une hausse de **78%** par rapport aux prévisions de clôture suite à la constatation des opérations de dragage et les arrêts techniques des remorqueurs en charges et qui vont être supportés par l'exercice 2016 ;
- Les dépenses du personnel de l'ordre de **2 008 815 KDA** vont connaître une hausse de **43%** par rapport à la clôture de l'exercice 2015 expliqué par l'augmentation des salaires dues aux recrutements au niveau des zones Logistiques Extra-portuaire et à l'application des accords collectifs signés en 2015 à partir de juillet 2016 ;
- Les dépenses d'investissements d'un montant de **5 528 393 KDA** représentent **53%** du montant global des dépenses seront destiné au :
 - Développement et modernisation des infrastructures & superstructures portuaires et installations spécialisées ;
 - Développement de l'activité logistique et transport de bout en bout ;
 - Renouvellement et modernisation des équipements d'exploitation ;
 - Réorganisation et systèmes informatisés de gestion et d'exploitation.

2. Le suivi budgétaire au sein de l'EPB

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

Tableau N° 12 : les étapes du suivi budgétaire dans l'EPB.

Étape	Désignation	Responsable	Références	Fréquences	Enregistrement
1	Réception de bon de commande	Le chargé de 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 de 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 de budget	Structures demanderesse	Bon de commande visé	Registre des Bons de commande « à codifier »

Source : document interne à L'EPB

Dans cette étape, deux cas peuvent se présenter :

- **1^{er} 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^{ème} 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.

3. Le contrôle budgétaire

Dans notre cas, nous avons pris la direction remorquage (DR) pour étudier son budget et établir sa gestion budgétaire :

3.1. Budget de la direction remorquage (DR)

Ce budget correspond aux différentes prévisions qu'il est possible de réaliser sur les produits et/ou services de la direction. Il peut être préparé et présenté selon les modalités qui varient en fonction de l'organisation commerciale. Les ventes ou prestations de services, peuvent ainsi être budgétées par produits/services ou ensemble de produits/services, par secteurs géographique, par domaine d'activités.

Comme l'EPB est une entreprise prestataire de service, on a prit à titre d'exemple le budget du service remorquage élaboré par la direction remorquage (DR). Cette dernière est chargée d'assister le pilote du navire lors de son entrée et de sa sortie du quai. Son activité consiste essentiellement à remorquer les navires entrants et sortants, ainsi que la maintenance des remorqueurs. Les prestations sont :

- Le remorquage portuaire.
- Le remorquage hauturier (haut mer).
- Le sauvetage en mer.

3.1.1. La prévision du budget remorquage

La détermination des budgets a montré la nécessité de connaître au préalable les quantités vendues ou les prestations payées sur le marché, cette connaissance passe par le recours à des techniques de prévisions.

L'EPB est une entreprise qui travaille avec des commandes enregistrées, ainsi pour calculer les prévisions des chiffres d'affaires elle prend en considération les études liées à la part de marché de l'entreprise et elle prend aussi en considération les réalisations des années précédentes.

Nous avons essayé de proposer un système de prévision permettant de suivre l'évolution du chiffre d'affaire basé sur les ajustements en utilisant la méthode des moindres carrées.

3.1.1.1.La méthode utilisée

Les données dont nous disposons, nécessitent le choix de la méthode des moindres carrées. Cette étude prévisionnelle est faite dans le but d'estimer les chiffres d'affaire mensuels. Pour cette raison et suite à l'importance de ces estimations, nous avons besoin d'une méthode qui fournit des prévisions plus proches que possibles des réalisations.

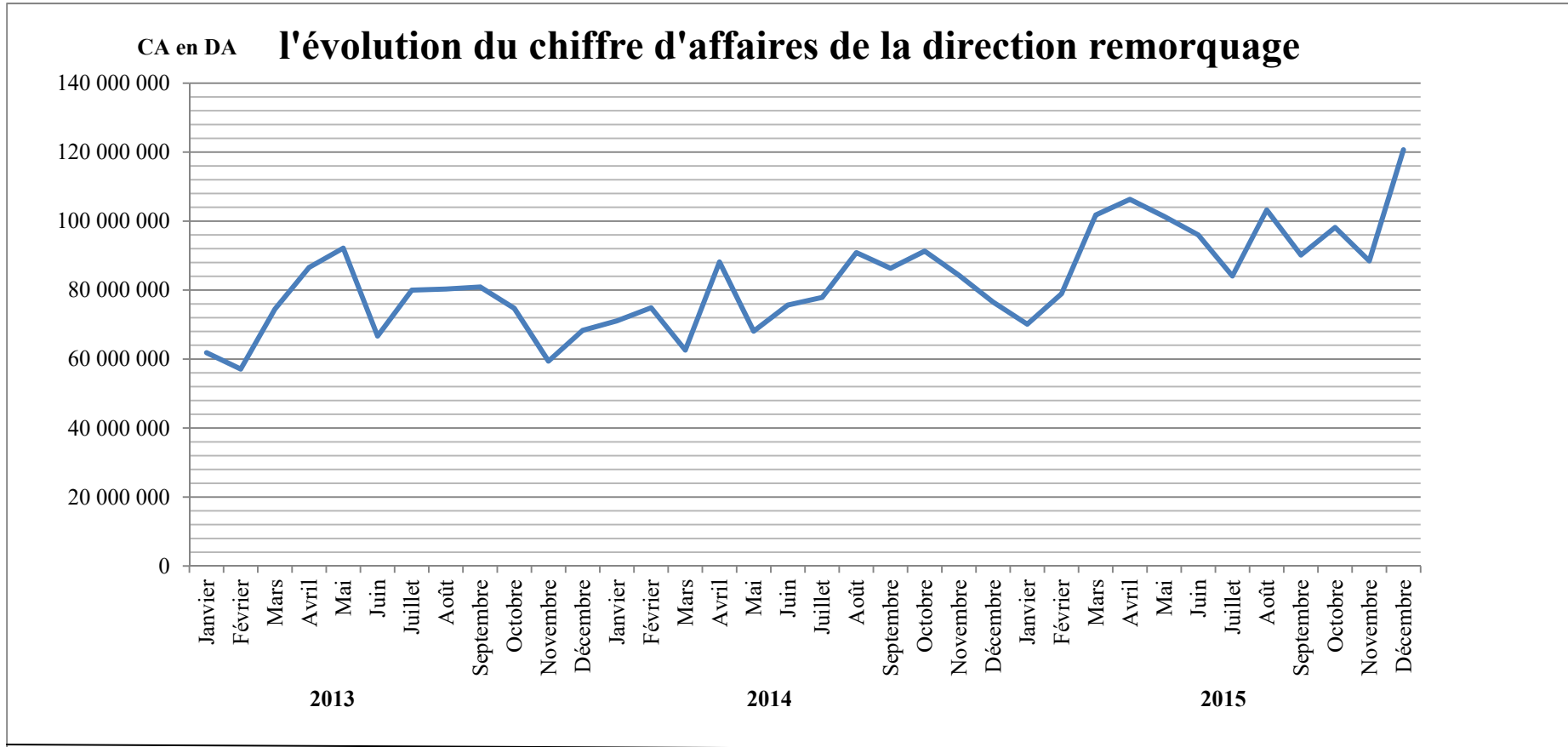
La méthode qui satisfait nos exigences est la méthode des moindres carrés, et les ajustements vont porter sur le budget du service remorquage.

3.1.1.2.L'analyse du chiffre d'affaire de la direction remorquage de l'EPB :

Afin d'élaborer les prévisions, nous allons étudier l'historique des chiffres d'affaire réalisés au sein de la direction remorquage de l'EPB, pour la période s'étalant du Janvier 2013 jusqu'à Décembre 2015.

Nous avons recueilli auprès de la direction finance et comptabilité l'historique des CA réalisés que nous présentons dans l'annexe... Pour nous aider dans notre analyse et dans le calcul des prévisions, nous avons utilisé l'Excel grâce auquel nous avons pu produire le graphique suivant qui représente l'évolution du CA tout au long de ces trois années : 2013, 2014 et 2015.

Figure n° 18 : représentation graphique de l'évolution du CA du service remorquage (en DA)



Source : Préparé par nos propres soins

A- Analyse des données

La représentation graphique de l'évolution du CA de la direction remorquage, nous a facilité l'analyse de son historique.

Nous constatons, après l'observation des résultats obtenues dans le graphique fait par l'Excel dans la figure, que le CA réalisé par la DR de l'EPB est en évolution légèrement croissante ces trois années, marquée par des fluctuations saisonnières tout au long de cette période.

B- Calcul des prévisions du CA mensuel de la direction remorquage

D'après le graphique réalisé, et la nature des données disponibles, nous constatons l'existence d'une tendance à la hausse et une saisonnalité. Cette dernière nous a orienté à l'utilisation de la méthode des moindres carrées en prenant en considération les fluctuations périodique par le calcul des coefficients saisonniers.

- **Détermination de la fonction des moindres carrées :**

Le tableau suivant nous va permettre de calculer les estimateurs *a* et *b* de l'équation :

Tableau n° 13 : calcul pour détermination des estimateurs *a* et *b*

Année	Mois	CA (Yi)	Xi*Yi	Xi ²	Xi- \bar{x}	Yi- \bar{y}	(Xi- \bar{x})(Yi- \bar{y})	(Xi- \bar{x}) ²
2013	1	61 864 000	61864000	1	-17,5	-20 623 682	360914432,1	306,25
	2	57 122 000	114244000	4	-16,5	-25 365 682	418533750,3	272,25
	3	74 497 000	223491000	9	-15,5	-7 990 682	123855568,4	240,25
	4	86 550 000	346200000	16	-14,5	4 062 318	-58903613,41	210,25
	5	92 187 000	460935000	25	-13,5	9 699 318	-130940795,2	182,25
	6	66 660 000	399960000	36	-12,5	-15 827 682	197846022,9	156,25
	7	79 970 000	559790000	49	-11,5	-2 517 682	28953341,09	132,25
	8	80 292 000	642336000	64	-10,5	-2 195 682	23054659,25	110,25
	9	80 933 000	728397000	81	-9,5	-1 554 682	14769477,42	90,25
	10	74 729 000	747290000	100	-8,5	-7 758 682	65948795,59	72,25
	11	59 397 000	653367000	121	-7,5	-23 090 682	173180113,8	56,25
	12	68 330 000	819960000	144	-6,5	-14 157 682	92024931,92	42,25
2014	13	71 100 431,67	924305612	169	-5,5	-11 387 250,16	62629875,9	30,25
	14	74 882 015,29	1048348214	196	-4,5	-7 605 666,54	34225499,45	20,25
	15	62 606 351,89	939095278	225	-3,5	-19 881 329,94	69584654,8	12,25
	16	88 133 218,31	1410131493	256	-2,5	5 645 536,48	-14113841,19	6,25
	17	68 100 331,25	1157705631	289	-1,5	-14 387 350,58	21581025,88	2,25
	18	75 676 730,42	1362181148	324	-0,5	-6 810 951,41	3405475,707	0,25
	19	77 894 038,42	1479986730	361	0,5	-4 593 643,41	-2296821,707	0,25
	20	90 866 190,08	1817323802	400	1,5	8 378 508,25	12567762,37	2,25
	21	86 319 188,51	1812702959	441	2,5	3 831 506,68	9578766,691	6,25
	22	91 312 640,54	2008878092	484	3,5	8 824 958,71	30887355,47	12,25
	23	84 305 516,25	1939026874	529	4,5	1 817 834,42	8180254,874	20,25
	24	76 543 585,26	1837046046	576	5,5	-5 944 096,57	-32692531,15	30,25
2015	25	70 106 633,65	1752665841	625	6,5	-12 381 048,18	-80476813,19	42,25
	26	78 950 435,10	2052711313	676	7,5	-3 537 246,73	-26529350,5	56,25
	27	101 750 872,53	2747273558	729	8,5	19 263 190,70	163737120,9	72,25
	28	106 298 258,46	2976351237	784	9,5	23 810 576,63	226200478	90,25
	29	101 361 224,24	2939475503	841	10,5	18 873 542,41	198172195,3	110,25
	30	96 016 171,80	2880485154	900	11,5	13 528 489,97	155577634,6	132,25
	31	84 096 801,85	2607000857	961	12,5	1 609 120,02	20114000,2	156,25
	32	103 237 391,25	3303596520	1024	13,5	20 749 709,42	280121077,1	182,25
	33	90 152 825,56	2975043243	1089	14,5	7 665 143,73	111144584	210,25
	34	98 183 546,51	3338240581	1156	15,5	15 695 864,68	243285902,5	240,25
	35	88 448 908,00	3095711780	1225	16,5	5 961 226,17	98360231,75	272,25
	36	120 682 239,17	4344560610	1296	17,5	38 194 557,34	668404753,4	306,25
Somme	666	2969556546		16206	0	0,00361149	3570885975	3885
Moyenne	18,5	82487681,83		450,2	0	0,000100319	99191277,09	

Source : préparé par nos soins avec Excel

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

$$a = \frac{\sum Xi Yi - n \bar{x} \bar{y}}{\sum Xi^2 - n \bar{x}^2}$$

$$a = \frac{58507682076 - 36 (18,5)(82487681,83)}{16206 - 36 (18,5)^2}$$

$$a = 919\,146,968$$

nous pouvons aussi calculer :

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

$$b = 82487681,83 - 919\,146,968 \times 18,5$$

$$b = 65\,483\,462,92$$

Ainsi, l'équation de la tendance est : $Y = 919\,146,968 X + 65\,483\,462,92$

Pour calculer les tendances, il faut juste remplacer X par les valeurs correspondantes.

Exemple :

Pour calculer l'observation ajustée du mois de Janvier 2016, il faut remplacer X par 37

$$Y' = 919\,146,968 (37) + 65\,483\,462,92 = 99\,491\,900,74$$

Nous avons calculé toutes les valeurs ajustées regroupées dans le tableau suivant :

Tableau n° 14 : calcul des tendances de l'année 2016 pour les CA mensuels de la DR

mois	estimateur a	x	estimateur b	la tendance
Janvier	919 146,97	37	65 483 462,92	99491900,74
Février	919 146,97	38	65 483 462,92	100411047,7
Mars	919 146,97	39	65 483 462,92	101330194,7
Avril	919 146,97	40	65 483 462,92	102249341,6
Mai	919 146,97	41	65 483 462,92	103168488,6
Juin	919 146,97	42	65 483 462,92	104087635,6
Juillet	919 146,97	43	65 483 462,92	105006782,5
Août	919 146,97	44	65 483 462,92	105925929,5
Septembre	919 146,97	45	65 483 462,92	106845076,5
Octobre	919 146,97	46	65 483 462,92	107764223,4
Novembre	919 146,97	47	65 483 462,92	108683370,4
Décembre	919 146,97	48	65 483 462,92	109602517,4

Source : réalisé par nos propres soins avec Excel

- **Calcul des coefficients saisonniers :**

Pour calculer les coefficients saisonniers il faut d'abord calculer le trend de chaque mois 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. Pour calculer les valeurs ajustées des mois des années 2013, 2014 et 2015, on va utiliser l'équation précédente, ainsi remplacer les valeurs de X de 1 jusqu'à 36.

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

$$\text{Le trend} = \frac{\text{valeur observée } Y_i}{\text{valeur ajustée } Y_i'}$$

Une fois les trends de chaque mois sont calculés, nous prenons le trend moyen qui représente le coefficient saisonnier non rectifié, ainsi les coefficients saisonniers rectifiés seront calculés comme suit :

$$\text{Les coefficients saisonniers rectifiés} = \frac{\text{CSNR} \times 12}{\text{TCSNR}}$$

Avec :

- CSNR : Coefficient Saisonnier Non Rectifié ;
- TCSNR : Total des Coefficients Saisonniers Non Rectifiés.

Pour calculer les valeurs ajustées des mois des années 2013, 2014 et 2015, nous allons utiliser l'équation précédente, ainsi remplacer les valeurs de X de 1 jusqu'à 36.

Nous avons calculé les coefficients saisonniers qui sont regroupés dans le tableau suivant :

Tel que :

- VO : Valeur Observée ;
- VA : Valeur Ajustée ;
- CSNR : Coefficient Saisonnier Non Rectifié ;
- CSR : Coefficient Saisonnier Rectifié.

Tableau n° 15 : calcul des coefficients saisonniers rectifiés

Années	Mois	Janvier	Février	Mars	Avril	Mai	Juin	Juillet	Aout	Septembre	Octobre	Novembre	Décembre
2013	VO	61 864 000,00	57 122 000,00	74 497 000	86 550 000	92 187 000	66 660 000	79 790 000	80 292 000	80 933 000	74 729 000	59 397 000	68 330 000
	VA	66 402 609,89	67 321 756,86	68 240 903,82	69 160 050,79	70 079 197,76	70 998 344,73	71 917 491,70	72 836 638,66	73 755 785,63	74 674 932,60	75 594 079,57	76 513 226,54
	Trend	0,931650128	0,848492414	1,091676631	1,251445003	1,315468826	0,938895129	1,109465835	1,102357295	1,097310527	1,000724037	0,785736136	0,89304821
2014	VO	71 100 431,67	74 882 015,29	62 606 351,89	88 133 218,31	68 100 331,25	75 676 730, 42	77 894 038,42	90 866 190,08	86 319 188,51	91 312 640,54	84 305 516,25	76 543 585,26
	VA	77 432 373,50	78 351 520,47	79 270 667,44	80 189 814,41	81 108 961,38	82 028 108,34	82 947 255,31	83 866 402,28	84 785 549,25	85 704 696,22	86 623 843,18	87 542 990,15
	Trend	0,918226169	0,955718726	0,789779548	1,099057517	0,839615378	0,922570713	0,939079155	1,083463552	1,018088451	1,065433338	0,97323685	0,874354247
2015	VO	70 106 633,65	78 950 435,10	101 750 872,53	106 298 258,46	101 361 224,24	96 016 171,80	84 096 801,85	103 237 391,25	90 152 825,56	98 183 546,51	88 448 908,00	120 682 239,17
	VA	88 462 137,12	89 381 284,09	90 300 431,06	91 219 578,02	92 138 724,99	93 057 871,96	93 977 018,93	94 896 165,90	95 815 312,86	96 734 459,83	97 653 606,80	98 572 753,77
	Trend	0,792504408	0,883299406	1,126803841	1,165300923	1,100093628	1,031789894	0,894865604	1,087898444	0,940902063	1,014980046	0,905741333	1,224296112
Total des trends		2,642380705	2,687510545	3,00826002	3,515803443	3,255177832	2,893255735	2,943410595	3,273719291	3,056301041	3,081137421	2,664714319	2,991698569
CSNR		0,880793568	0,895836848	1,00275334	1,171934481	1,085059277	0,964418578	0,981136865	1,091239764	1,018767014	1,027045807	0,888238106	0,997232856
CSR		0,880466585	0,89550428	1,00238108	1,171499415	1,084656462	0,96406055	0,98077263	1,090834655	1,018388809	1,026664529	0,887908359	0,996862646

Source : préparé par nos propres soins avec Excel

- **Calcul des prévisions**

Nous pouvons maintenant calculer les prévisions mensuelles de l'année 2016 en tenant compte des fluctuations périodiques (après avoir calculé les coefficients saisonniers). Ces prévisions se calculent en faisant le produit de la tendance de chaque mois avec le coefficient correspondant. Le tableau suivant représente les prévisions de l'année 2013 :

Tableau n° 16 : calcul des prévisions du CA mensuel de la DR de l'EPB

Mois	valeurs ajustées	CSR	Prévisions
Janvier	99 491 900,74	0,880466585	87599294,08
Février	100 411 047,70	0,89550428	89918522,97
Mars	101 330 194,70	1,00238108	101571470
Avril	102 249 341,60	1,171499415	119785043,9
Mai	103 168 488,60	1,084656462	111902367,8
Juin	104 087 635,60	0,96406055	100346783,2
Juillet	105 006 782,50	0,98077263	102987778,2
Août	105 925 929,50	1,090834655	115547674,8
Septembre	106 845 076,50	1,018388809	108809830,2
Octobre	107 764 223,40	1,026664529	110637705,7
Novembre	108 683 370,40	0,887908359	96500873,06
Décembre	109 602 517,40	0,996862646	109258655,5

Source : préparé par nos propres soins avec Excel

C- Comparaison entre les réalisations et les prévisions

Après le calcul des prévisions mensuelles de l'année 2016, pour les CA de la direction remorquage, nous avons opté pour une comparaison entre nos prévisions et les réalisations de cette même année.

Le tableau suivant représente nos prévisions et les réalisations de 2016 pour la direction remorquage :

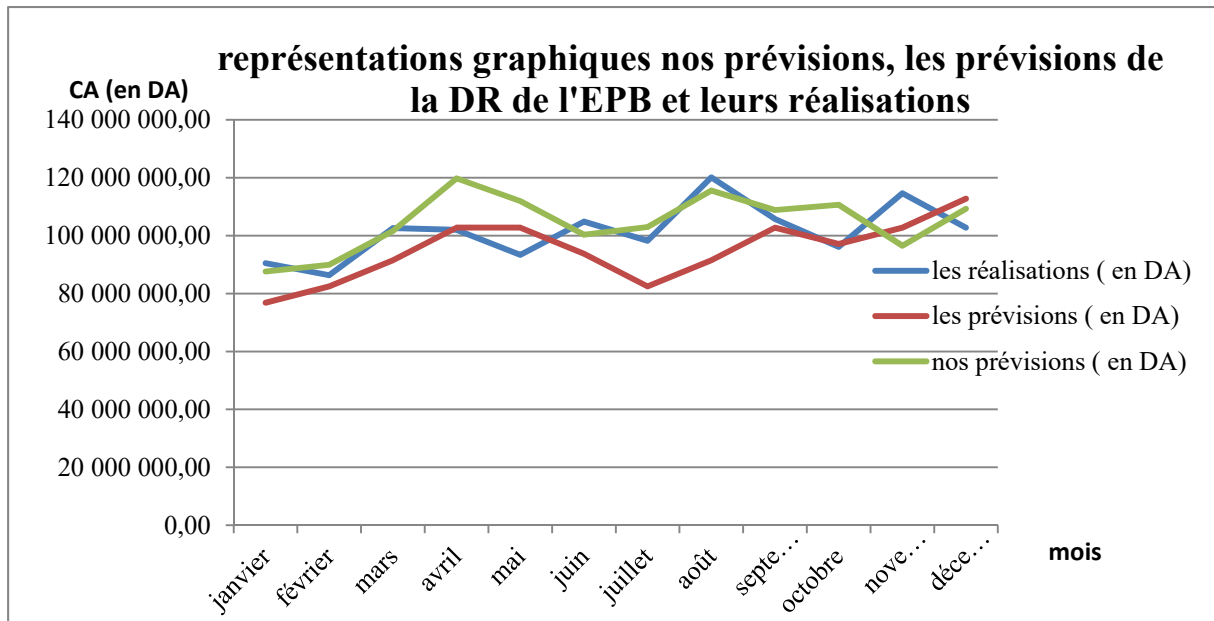
Tableau n° 17 : la comparaison entre les prévisions de la DR de l'EPB, nos prévisions et les réalisations du CA de la DR pour l'année 2016.

mois	les réalisations (en DA)	les prévisions (en DA)	nos prévisions (en DA)
janvier	90 455 411,27	76 826 000	87 599 294,08
février	86 357 804,58	82 473 000	89 918 522,97
mars	102 593 009,35	91 455 000	101 571 470
avril	101 976 225,57	102 748 000	119 785 043,90
mai	93 352 766,01	102 748 000	111 902 367,80
juin	104 851 335,02	93 765 000	100 346 783,20
juillet	98 226 922,68	82 473 000	102 987 778,20
août	120 091 910,16	91 454 000	115 547 674,80
septembre	105 760 492,27	102 748 000	108 809 830,20
octobre	96 114 752,09	97 100 000	110 637 705,70
novembre	114 623 243,55	102 748 000	96 500 873,06
décembre	102 771 975,56	112 748 000	109 258 655,50
Total	1 217 175 848,11	1 139 286 000	1 254 865 999

Source : préparé par nos propres soins avec Excel

Nous avons représenté le tableau ci-dessous dans la figure suivante :

Figure n° 19 : Comparaison entre nos prévisions, les prévisions de la DR de l'EPB et les réalisations du CA mensuel pour l'année 2016.



Source : préparé par nos propres soins avec Excel

D'après les graphes et le tableau ci-dessus, nous constatons que l'opération de remorquage pendant la période qui s'étale d'avril jusqu'à juin de l'exercice 2016, a connu une détérioration significative des résultats par rapports aux prévisions. Cela est dû aux problèmes mécaniques des équipements de remorquages de l'EPB.

Deux autres différences ont été marquées entre septembre et fin octobre, qui sont à l'origine de la saisonnalité de l'activité (conditions météorologiques défavorables).

Mais, nos prévisions sont les plus proches aux réalisations que celles de l'EPB. Signe d'efficacité de la méthode utilisée.

3.1.2. Calcul et analyse des écarts

La direction remorquage de l'EPB est plutôt prestataire de services. Pour cette raison, on ne peut que calculer et analyser l'écart sur CA : car les prix et les couts dépendent du cours de dollars, des volumes des navires... on ne peut pas maintenir le prix et le cout fixe.

L'écart sur chiffre d'affaire net (E/CAN), est la différence entre les prévisions et les réalisations. Il se calcule de la manière suivante :

$$E/CAN = CAN \text{ réel} - CAN \text{ budgété.}$$

Le tableau ci après représente les écarts mensuels sur chiffre d'affaire net de la direction remorquage :

Tableau n° 18 : écarts mensuels sur CAN de la DR pour l'année 2016.

Mois	réalisations	Nos prévisions	les prévisions de la DR de l'EPB	Ecarts entre nos prévisions et les réalisations	En pourcentage %	Ecarts entre leurs prévisions et leurs réalisations	En pourcentage %
Janvier	90 455 411,27	87 599 294,08	76 826 000	2 856 117,19	3,15%	13 629 411,27	15,06%
Février	86 357 804,85	89 918 522,97	82 473 000	-3 560 718,12	-4,12%	3 884 804,85	4,49%
Mars	102 593 009,35	101 571 470	91 455 000	1 021 539,35	0,99%	11 138 009,35	10,85%
Avril	101 976 225,57	119 785 043,90	102 748 000	-17 808 818,33	-17,46%	-771 774,43	-7,56%
Mai	93 352 766,01	111 902 367,80	102 748 000	-18 549 601,79	-19,87%	-9 395 233,99	-10,06%
Juin	104 851 335,02	100 346 783,20	93 765 000	4 504 551,82	4,29%	11 086 335,02	10,57%
Juillet	98 226 922,68	102 987 778,20	82 473 000	-4 760 855,52	-4,84%	15 753 922,68	16,03%
Août	120 091 910,16	115 547 674,80	91 454 000	4 544 235,36	3,78%	28 637 910,16	23,84%
Septembre	105 760 492,27	108 809 830,20	102 748 000	-3 049 337,93	-2,88%	3 012 492,27	2,84%
Octobre	96 114 752,09	110 637 705,70	97 100 000	-14 522 953,61	-15,11%	-985 247,91	-1,02%
Novembre	114 623 243,55	96 500 873,06	102 748 000	18 122 370,49	15,81%	11 875 243,55	10,36%
Décembre	102 771 975,56	109 258 655,50	112 748 000	-6 486 679,94	-6,31%	-9 976 024,44	-9,70%
Total	1 217 175 848,38	1 254 865 999	1 139 286 000	-37 690 150,62	-3,09%	77 889 848,38	6,39%

Source : préparé par nos propres soins avec Excel

D'après les données du tableau N°18, nous observons que les écarts obtenus par la méthode des moindres carrés utilisée par nos soins, a donné des écarts plus proches aux réalisations que celle utilisée par les responsables de l'EPB.

Conclusion du chapitre 4

La gestion budgétaire est un outil de pilotage qui tient sa place dans l'entreprise, puisqu'il sert à prévoir l'avenir.

L'application de la démarche de la gestion budgétaire sur la direction remorquée de l'EPB, nous a conduit à tirer des résultats favorables concernant l'efficacité de la gestion budgétaire dans la fixation des objectifs et la détection des attentes futures. Toutefois, après l'utilisation de la méthode des moindres carrés, nous avons constaté certains résultats indésirables ou les valeurs réalisées dépassent largement celles prévues pour certaines périodes, qui sont à l'origine des situations qui n'étaient pas prises en compte, ce qui rend la tâche du suivi budgétaire compliquée.

Les responsables doivent intégrer de nouveaux paramètres surtout pour la phase de prévisions, par la mise en œuvre de certaines méthodes scientifiques et économiques plus fiables.

La gestion budgétaire reste un outil utile et efficace pour la bonne direction d'une entreprise.

Conclusion :

Toute entreprise, soucieuse de son devenir est sensée s'interroger : ou vais-je aller, avec quels moyens, comment et quand de y parvenir ? Dans notre travail nous avons étudié le cas de l'entreprise portuaire de Bejaia sur la gestion budgétaire : est-elle pratiquée ? est-elle l'outil idéal a l'orientation de l'entreprise.

Dans la théorie, pour une meilleure gestion, chaque entité doit déterminer un ensemble cohérent d'objectifs et de prévision, de chiffres permettant d'identifier les résultats et les causes d'écarts afin de pouvoir agir dans le bon sens. Le contrôle de gestion vise a faciliter et amélioré la prise de décision à l'intérieur d'une entreprise, par ces différentes techniques, dont la gestion budgétaire occupe une place prédominante en étant simultanément un instrument de planification, de coordination et de contrôle.

L'Entreprise portuaire de Bejaia ou nous avons effectué notre stage pratique, se préoccupe comme toute organisation, d'anticiper son avenir pour être capable de prendre la bonne décision. Pour ce faire, la maitrise parfaite de la gestion budgétaire s'avère la plus utile pour bien se positionner et atteindre les objectifs tracés.

S'agissant de l'hypothèse relative à « *la mise en place d'une gestion budgétaire dans une entreprise, est-elle utile et efficace ?* », la collecte d'information au près de l'organisme s'avèrent une mission très délicate du fait qu'elles relèvent un aspect sensible et discret pour les responsable de l'entreprise, néanmoins même si elles sont insuffisantes, nous avons pu quand même les exploiter au maximum.

L'EPB est constitué de plusieurs sous-directions, leur analyse globale exige une période de temps plus longue que la durée limitée exigée par notre travail de recherche, si pour cela que nous avons mis notre choix sur la direction remorquage du fait que nous avons collecté le plus d'informations, l'application de la démarche gestion budgétaire sur celle-ci s'avère relativement fructueuse.

Ainsi nous avons constaté que la mise en œuvre de la gestion budgétaire comme outil de contrôle se présente en trois phases interdépendantes qui sont : les prévisions, la budgétisation et le contrôle budgétaire. L'étape de la prévision est consacré a prédire les besoins de l'entreprise en terme de moyen et de ressource sur la base des réalisations des années

Conclusion générale.

précédentes et selon les objectifs fixé par la hiérarchie pour l'année d'après. Ces prévisions seront par la suite traduites en programmes chiffrés, appelés budgets.

La phase du contrôle budgétaire revêt un aspect très important pour l'entreprise car elle vise à comparer les réalisations aux prévisions, évaluer l'écart issu de cette comparaison, de l'expliquer afin de l'exploiter.

Après la présentation des différents budgets de l'entreprise, et à l'aide de la méthode des moindres carrés, nous avons déterminés les prévisions du chiffre d'affaire la direction remorquage pour l'année 2016 à partir des réalisations des trois années antérieures, que nous avons par la suite comparé aux réalisations de l'année 2016.

Le rapprochement dominant entre nos prévisions et les réalisations de l'EPB, et les écarts minimaux tirés, conduise à juger la méthode que nous utilisons efficace et utile pour avoir une projection sur le future afin de mieux distribuer les recettes et moyens disponibles pour mener à bien l'activité de l'entreprise.

Mais ça demeure évidemment insuffisant du fait que cette situation est limitée à une seule direction, et elle touche le chiffre d'affaire de la direction remorquage en son ensemble sans prise en compte des détails en quantités et prix, car ces derniers varient quotidiennement en raison de leur attachement à plusieurs critères variables (le cours de dollars, le volume du navire, le nombre d'heures de remorquage...).

Il ressort que la gestion budgétaire d'une entité porte un œil bien veillant sur son sort, ses décisions et ses techniques de pilotage, ses méthodes procédures, afin de réaliser ces objectifs de manière efficace.

Pour conclure, notre thème intitulé « la gestion budgétaire comme outil de contrôle de gestion » n'a pas pu être traité qu'en partie, nous n'avons pas pu réaliser notre ambition autant que nous l'espérons à cause des contraintes : durée de stage limitées et manque de données en raison de la sensibilité et de confidentialité des informations. Mais, toutes ces contraintes n'ont pas empêché de réaliser notre travail.

Comme tout travail humain notre mémoire est imparfait. Nous souhaitons qu'il suscite des prolongements dans l'avenir.

Bibliographie

Bibliographie

Ouvrage :

1. Hervé ARNOUD ; « Le contrôle de gestion... en action » ; édition Liaisons 2001,
2. Marie-Noëlle Désire-Luciani, Daniel Hirsh, Nathalie Kacher, Marc Polossat , le grand livre du contrôle de gestion » ; édition EYROLLES 2013,
3. Frediric GAUTIER et Anne PEZET, Contrôle de gestion, Ed Darieos, France, 2006,
4. C ALAZARD et S SEPARI ; contrôle de gestion manuel et applications, Dunod, Paris, 2007,
5. Hélène Lônging ; « Contrôle de gestion : Organisation, outils et pratiques», 3^e édition Dunod, Paris, 2008,
6. L.Langlois, C.Bonnier, M.Bringer, Contrôle de gestion, édition BERTI, Paris 2006,
7. Dubrulle L et Jourdain D, Comptabilité analytique de gestion, 4^{ème} édition Dunod, Paris, 2003,
8. Dubrulle L. ; Jourdain D., « Comptabilité analytique de gestion », 5^{ème} édition, Dunod, Paris, 2007,
9. Cullmann H, la comptabilité analytique », éditions Bouchène, Paris,
10. PIGET P, Comptabilité analytique , 3^{ème} édition Economica, Paris, 2001,
11. Thierry J. et M. Richard, la comptabilité de gestion « Analyse et maîtrise des coûts », 2007-Dareios & Pearson Éducation,
12. Martinet A, Silem A, « Lexique de gestion », dolloz, Paris, 2000,
13. Lochard J, la comptabilité analytique ou comptabilité de responsabilité, Organisation, Paris, 1998,
14. Lurkin P, États financiers, analyse et interprétation, Bruxelles : Boeck-Wesmack, 1990,
15. GERVAIS M, Contrôle de gestion, 6^e édition, ECONOMICA, Paris, 1997,
16. Bouquin H, Le contrôle de gestion, édition DUNOD, Paris, 2001,

17. SAULOUJ. Y, « Le tableau de bord du décideur », les éditions d'organisation, Paris, 1982,
18. C ALAZARD et S SEPARI, « contrôle de gestion, manuel et applications », 2^{ème} édition DUNOD, 2010,
19. Laurence Le Gallo, « contrôle de gestion », DUT GEA, 2^{ème} année option PMO 2005-2006,
20. Brigitte DORAITH, Le contrôle de gestion, Dunod, Paris 2008, 5^e édition,
21. Bouin X. ; Simon F-X., « Les nouveaux visages du contrôle de gestion », 3^e édition Dunod, Paris, 2009,
22. PIGET Comptabilité analytique, 3^{ème} édition ECONOMICA, Paris, 2001,
23. Thierry J. et M. Richard, la comptabilité de gestion Analyse et maîtrise des coûts ,2007- Dareios & Pearson Éducation, P 78
24. Martinet A, Silem A, « Lexique de gestion », dolloz, Paris, 2000,
25. Lochard J, « la comptabilité analytique ou comptabilité de responsabilité », Organisation, Paris, 1998,
26. LURKIN P, États financiers, analyse et interprétation, Bruxelles : Boeck-Wesmack, 1990,
27. GERVAISM, Contrôle de gestion, 6^e édition, ECONOMICA, Paris, 1997,
28. Farouk Hémici et Christophe Hénot « contrôle de gestion, Bréal éditions, 2007,
29. Saad T, Burland A, Simon C, « comptabilité analytique et contrôle de gestion », Vuibert, Paris 2008,
30. Henri Bouquin, La maîtrise des budgets dans l'entreprise, UREF édition, 1992,
31. Nicolas Berland, Contrôle budgétaire, Paris, la découverte, 2002,
32. J.de Guerny, J.C. Guiriec Principes et pratique de gestion prévisionnelle, 3^{ème} édition, Paris, Delmas, 1976,
33. Béatrice, Grandguillot F, L'essentiel du contrôle de gestion, 4^{édition}, Lextenso, Paris, 2009,
34. Charpentier P., Coucoureux M., Sopel D., « Gestion financière, gestion prévisionnelle et mesure de la performance, gestion du personnel », Cedex, Paris, 2007
35. Gautier F. Peset A, Contrôle de gestion, Dareios, 2006,
36. Alazard C. ; Sépari S, Contrôle de gestion, Dunod, Paris, 1998,

37. Mikita P., Tussinski J., « Comptabilité analytique », 2^{ème} édition Foucher, 1996,
38. Gervais M, Contrôle de gestion, 7^{ème} édition, Economica, Paris, 2000,
39. Bhimani A, Horngren C, FASTER G, et Datar S, Contrôle de gestion et gestion budgétaire, édition Pearson,
40. Doriath B et Goujet C, Gestion prévisionnelle et mesure de la performance, Dunod, Paris, 2007,
41. Margotteau É., Contrôle de gestion, Ellipses, Paris, 2001,
42. Michel Gervais, contrôle de gestion, paris, Ed ECONOMICA, 1994,
43. J-L.Ardoin, D. Michel, J.Schmidt, le contrôle de gestion, publi-Union, 1985,

Encyclopédie

1. Encyclopédie de comptabilité, Contrôle de gestion et audit, sous la direction de Collasse B, Economica, paris, 2000,
2. MAHE H, Dictionnaire de gestion, vocabulaire, concepts et outils », édition ECONOMICA, Paris, 1998,

Articles, communication et revues

1. Par « NBA France » dans « art culture, économie, amour, politique, philosophie ... » le 26 septembre 2006 à 11 :00
2. École normale supérieure – TETOUAN, Le rôle de la comptabilité analytique dans le contrôle de gestion, édition HARMED, 29/03/2015,
3. Manoubia BEN AMARA TILLELI, Cours de comptabilité analytique de gestion , 2016/2017,
4. La cour du contrôle de gestion et le tableau de bord, école IFID, Tunis, 2012, disponible sur le site
5. 7^o Forum national des associations & fondations ; la comptabilité analytique : un outil indispensable pour la gestion et le suivi des projets ; Paris 2012 ;
6. Brahim Belguelssa, comptabilité analytique d'exploitation, lycée IBN ALHAITAM,
7. Contrôle de gestion et le tableau de bord, Disponible sur le site : www.doc-etudiant.fr

Sites internet

www.memoireonline.com

www.foad-mooc.com

Www.youtube.com /C/ajitefehemlcompta.

www.compta-facile.com

www.finance-technique.com

www.wikipedia.com

www.debitoor.com

Liste des abréviations

A.B.C: Activity Based Costing.

CA : chiffre d'affaires.

CAN : chiffre d'affaires net.

CAR : chiffre d'affaire réel

CAP : chiffre d'affaire prévu

C.D.G : Contrôle de gestion.

C.G : Comptabilité générale.

CMp : coût matières prévu.

CMr : coût matières réel.

D.A : Dinar algérien

EPB : entreprise portuaire de Bejaïa

E /C : écart sur le coût ;

CU : coût unitaire ;

CU_R : coût unitaire réelle

CU_P : coût unitaire prévu

E/CM : écart sur coût matières.

E/CU : écart sur coût unitaire.

E/M: écart sur marge.

E/P : écart sur prix.

E/Q : écart sur quantité.

E/Vol : écart sur volume.

MP : marge prévu ;

MR : marge réel ;

MUp : marge unitaire prévue.

MUr : marge unitaire réelle.

P.C.G : Plan comptable général.

PU_p : prix unitaire prévu.

PU_r : prix unitaire réel.

Q_p : quantité prévue.

Q_r : quantité réelle.

R : Réalisations

SPA : société par action.

Vol : Volume.

MMC = Moyenne mobile centrée

SA : stock actif

SR : stock du réapprovisionnement

SS : stock de sécurité

CSNR : Coefficient Saisonnier Non Rectifié ;

TCSNR : Total des Coefficients Saisonniers Non Rectifiés.

VO : Valeur Observée ;

VA : Valeur Ajustée ;

CSR : Coefficient Saisonnier Rectifié ;

E / CAN : écart sur le chiffre d'affaire net ;

Prod : nombre de produit ;

Prod_R : nombre de produit réel ;

Prod_P : nombre de produit prévu ;

DR : direction remorquage ;

ZLE : Zones Logistiques Extra-portuaires ;

MOD : main d'œuvre directe ;

MCO: la méthode des moindres carrés ordinaire ;

*Liste des tableaux et des
figures*

« Liste des Tableaux »		Page
Tableau N°01	Les objectifs du contrôle de gestion	8
Tableau N°02	Critères de comparaison entre la comptabilité générale et la comptabilité analytique	16
Tableau N°03	L'analyse de la tendance	39
Tableau N°04	Détermination des moyennes mobiles	41
Tableau N°05	Prévision du trafic portuaire pour 2016	103
Tableau N°06	Les prévisions du chiffre d'affaire pour 2016	104
Tableau N°07	Prévisions des autres produits financiers pour 2016	105
Tableau N°08	Budget des investissements	106
Tableau N°09	Budget des frais généraux	108
Tableau N°10	Prévision du budget d'approvisionnement pour l'année 2016	110
Tableau N°11	Prévision du budget de trésorerie pour l'année 2016	112
Tableau N°12	Les étapes du suivi budgétaire dans l'EPB	114
Tableau N°13	Calcul pour déterminer des estimateurs a et b	119
Tableau N°14	Calcul des tendances de l'année 2016 pour les CA mensuels de la DR	121
Tableau N°15	Calcul des coefficients saisonniers rectifiés	123
Tableau N°16	Calcul des prévisions du CA mensuel de la DR de l'EPB	124
Tableau N°17	Comparaison entre les prévisions de la DR et L'EPB, nos prévisions et les réalisations du CA de la DR pour l'année 2016	125
Tableau N°18	Ecart mensuels sur CAN de la DR pour l'année 2016	127

« Liste des figures »		Page
Figure N°01	Rattachement à la direction générale	10
Figure N°02	Rattachement à la direction financière	11
Figure N°03	Rattachement en râteau	11
Figure N°04	Le processus du contrôle de gestion	13
Figure N°05	La démarche budgétaire	34
Figure N°06	les différents types du stock	47
Figure N°07	La représentation graphique de la méthode ABC	49
Figure N°08	Représentation de la démarche de Just-à-temps	50
Figure N°09	Les articulations fonctionnelles du système budgétaire	59
Figure N°10	L'élaboration de budget des ventes	60
Figure N°11	La comparaison entre les deux périodes de livraison constante et variable	62
Figure N°12	Le schéma d'ensemble des analyses d'écarts	76
Figure N°13	L'écart de chiffre d'affaires	82
Figure N°14	L'écart de marge	83
Figure N°15	Présent l'ensemble des écarts sur coût directs	86
Figure N°16	Présente l'ensemble des écarts sur coût indirecte	88
Figure N°17	Organigramme de l'entreprise portuaire de Bejaia	100
Figure N°18	Représentation graphique de l'évolution du CA du service remorquage (en DA)	117
Figure N°19	Comparaison entre nos prévisions, les prévisions de la DR et l'EPB et les réalisations du CA mensuel pour l'année 2016	126

Annexes

Résumé

Le contrôle de gestion est le processus par lequel les dirigeants influencent les membres de l'entreprise pour mettre en œuvre les stratégies de manière efficace et efficiente. Pour exercer ses missions, le contrôle de gestion dispose de nombreux outils tel que : la comptabilité analytique, la gestion budgétaire et le tableau de bord.

La gestion budgétaire est un système de pilotage intégrateur de gestion impliquant une vision anticipée de l'avenir. Elle comporte trois étapes essentielles : la prévision qui consiste à un jugement objectif sur l'avenir, la budgétisation qui est le chiffrage de ces objectifs et enfin le contrôle budgétaire qui est la comparaison du réel au prévisible.

Dans le but de tester l'efficacité de la gestion budgétaire dans l'entreprise et son intérêt, nous avons appliqué la démarche budgétaire au sein de la direction remorquage de l'entreprise portuaire de Bejaia. Les étapes de cette démarche sont la prévision par l'utilisation de la méthode des moindres carrés à partir des données historique et le contrôle budgétaire qui est le calcul et l'analyse des écarts.

Mots clés : contrôle de gestion, gestion budgétaire, prévision, budget, réalisation, la méthode des moindres carrés, la direction remorquage de l'EPB.

Abstract

Management control is the process by which leaders influence the members of the company to implement strategies effectively and efficiently. To fulfill its mission, management control has many tools such as cost accounting, budgeting and dashboard.

Budget management is a system integrator control management involving early vision. It consists of three main steps: the prediction that involves an objective judgment on the future, budgeting is the encryption of these objectives and finally budgetary control is the comparison of actual to predict.

In order to test the effectiveness of the budgeting management in the company and its interest, we applied the budgetary approach within the DR of EPB.

The steps in this approach are forecasting using the least squares method based on historical data and budgetary control, which is the calculation and analysis of deviations.

Keywords: management control, budget management, forecasting, budgeting, implementation, the least squares method, the DR of EPB.

Annexe N° 1 : Evolution du chiffre d'affaires de la direction remorquage

Montant en DA

Libellé	2013	2014	2015	2016
Janvier	61 864 000	71 100 431,67	70 106 633,65	90 455 411,27
Février	57 122 000	74 882 015,29	78 950 435,10	86 357 804,85
Mars	74 497 000	62 606 351,89	101 750 872,53	102 593 009,35
Avril	86 550 000	88 133 218,31	106 298 258,46	101 976 225,57
Mai	92 187 000	68 100 331,25	101 361 224,24	93 352 766,01
Juin	66 660 000	75 676 730,42	96 016 171,80	104 851 335,02
Juillet	79 790 000	77 894 038,42	84 096 801,85	98 226 922,68
Aout	80 292 000	90 866 190,08	103 237 391,25	120 091 910,16
Septembre	80 933 000	86 319 188,51	90 152 825,56	105 760 492,25
Octobre	74 729 000	91 312 640,54	98 183 546,51	96 114 752,09
Novembre	59 397 000	84 305 516,25	88 448 908,00	114 623 243,55
Décembre	68 330 000	76 543 585,26	120 682 239,17	102 771 975,56
Total	882 351 000	949 740 237,98	1 139 285 308,12	1 217 175 848,38

Table des matières

Introduction :	1
Introduction du chapitre 1	4
Section 1 : Généralités sur le contrôle de gestion	5
1. Aperçu historique et définition du contrôle de gestion	5
1.1. Aperçu historique du contrôle de gestion	5
1.2. Définition du contrôle de gestion	6
2. Objectifs et positionnement du contrôle de gestion	7
2.1. Objectifs du contrôle de gestion :	7
2.2. Le positionnement du contrôle de gestion	8
2.2.1. Rattachement à la direction générale	9
<i>Rattachement directeur financier</i>	10
<i>Rattachement en réseau</i>	11
3. Le processus et les limites du contrôle de gestion	12
3.1. Le processus du contrôle de gestion :	12
3.2. Les limites du contrôle de gestion	13
Section 2 : Les outils du contrôle de gestion	15
1. La comptabilité analytique	15
1.1. Définition de la comptabilité analytique	15
1.2. La comparaison entre la comptabilité générale et la comptabilité analytique	16
1.3. Les objectifs de la comptabilité analytique	17
1.4.1. La notion des charges	18
1.4.1.1. Définition de la charge	18
1.4.1.2. Typologie des charges	19
1.4.2. La notion des coûts	20
1.4.2.1. Définition d'un coût :	20
1.4.2.2. Typologie des coûts	20
1.5. Le rôle de la comptabilité analytique	21

2.	Le tableau de bord de gestion.....	22
2.1.	Définition du tableau de bord de gestion	22
2.2.	Les types de tableaux de bord	23
2.2.1.	Tableaux de bord d'activité	23
2.2.2.	Tableaux de bord de pilotage	23
2.2.3.	Tableaux de bord de projet :	24
2.3.	Le rôle des tableaux de bord	24
2.4.	Les limites des tableaux de bord	25
3.	Gestion budgétaire	26
	Conclusion du chapitre 1	27
	Introduction du chapitre II	28
	Section 1 : Généralité sur la gestion budgétaire	29
1.	Définition et caractéristique de la gestion budgétaire.....	29
1.1-	Définition de gestion budgétaire	29
1.2-	Les caractéristiques de la gestion budgétaire	30
2.	Les intérêts et les limites de la gestion budgétaire.....	30
2.1-	Les intérêts de la gestion budgétaire	30
2.1.	Les limites de la gestion budgétaire	31
3.	Les conditions d'efficacité de la gestion budgétaire	31
4.	Les fonctions de la gestion budgétaire.....	32
5.	Le contrôle de gestion par le système budgétaire.....	33
	Section 2 : La démarche budgétaire	34
1.	La prévision	35
1.1.	Fixation des objectifs de l'entreprise	35
1.2.	Les différentes techniques de prévision.....	36
1.2.1.	Les prévisions des ventes.....	36
1.2.2.	Les prévisions de production	43
1.2.3.	La gestion prévisionnelle des approvisionnements.....	44
2.	La budgétisation	51
2.1.	Définition, limites et rôle de budget	51

2.1.1.	Définition de budget	51
2.1.2.	Les limites de budget	51
2.1.3.	Le rôle de budget	52
2.2.	Les objectifs et caractéristiques du budget	54
2.2.1.	Les objectifs du budget.....	54
2.2.2.	Les caractéristiques de budget	55
3.	Procédures d'élaboration et typologies des budgets	55
3.1.	Procédures d'élaboration des budgets.....	55
3.1.1.	Prendre connaissance des objectifs pour l'année à venir	56
3.1.2.	Réaliser des études préparatoires	56
3.1.3.	Elaborer des projets de budgets.....	57
3.1.4.	Choisir le projet qui deviendra : le pré-budget	57
3.1.5.	Construire et négocier des budgets détaillés	57
3.1.6.	Elaborer les prévisions définitives.....	58
3.2.	Typologies des budgets.....	58
3.2.1.	Budget des ventes.....	59
3.2.2.	Le budget de production	61
3.2.3.	Le budget des approvisionnements	61
3.2.4.	Le budget des investissements	63
3.2.5.	Le budget de trésorerie	63
	Conclusion du chapitre 2	64
	Introduction du chapitre III.....	65
	Section 01 : Notion de contrôle budgétaire	66
1.	Présentation du contrôle budgétaire	66
1.1.	Définition.....	66
1.2.	Le rôle du contrôle budgétaire	67
1.3.	Les principes du contrôle budgétaire	67
2.	Conditions d'efficacité du contrôle budgétaire	68
3.	Les qualités d'un bon contrôle budgétaire.....	69
4.	Utilités et limites du contrôle budgétaire	70
4.1.	Utilités du contrôle budgétaire.....	70

4.2. Les limites du contrôle budgétaire.....	70
5. les supports de contrôle budgétaire :.....	71
5.1 Le tableau de bord du responsable budgétaire :	71
5.2 Les rapports de contrôle :.....	72
5.3 Les réunions de suivi budgétaire.....	73
6. Les étapes du contrôle budgétaire	73
6.1. Le contrôle avant l'action (a priori)	73
6.2. Le contrôle pendant l'action (contrôle concomitant).....	74
6.3. Le contrôle après l'action (a posteriori)	74
Section 2 : Processus de contrôle budgétaire	75
1. Définition et limites des l'écarts	75
1.1. Définition de l'écart budgétaire	75
1.2. Les limites des écarts.....	75
2. Principes d'élaboration des écarts	77
3. Propriétés d'un écart pertinent.....	78
4. Calcul et analyse des écarts	79
4.1 l'analyse de l'écart sur le résultat	79
4.1.1 décomposition de l'écart de résultat	80
4.2. L'analyse de l'écart sur chiffre d'affaires et de marge.....	81
5. L'analyse de l'écart sur coûts.....	84
5.1. L'analyse des écarts sur coût directs	84
5.1.1 L'analyse de l'écart globale sur matières c.....	85
5.1.2. L'analyse de l'écart global sur main d'œuvre	85
5.2. Analyse des écarts sur coût indirects (centre d'analyse)	87
6. Mise en œuvre des actions correctives.....	88
6.1. Nature et caractéristiques de l'action corrective.....	89
6.1.1. Nature de l'action corrective	89

6.1.2. Caractéristiques d'une bonne action corrective	89
Conclusion du chapitre 3	90
Introduction du chapitre 4 :	91
Section 1 : Présentation de l'organisme d'accueil	92
1. Historique de l'Entreprise Portuaire de Bejaia.....	92
1.1. Généralité sur le port de Bejaia	92
1.2. Historique et cadre juridique	93
Implantation géographique du port de Bejaia	94
2. Missions, activités et ressources de l'EPB	95
2.1. Les missions de l'EPB	95
2.2. Les activités de l'EPB	95
Les ressources de l'EPB	96
2.2.1. Les ressources matérielles.....	96
2.2.2. Les ressources humaines	96
Présentation organique de l'EPB	96
2.3. Directions opérationnelles : Il s'agit des structures qui prennent en charge les	
activités sur le terrain et qui ont une relation directe avec les clients.	96
2.4. Directions fonctionnelles : Il s'agit des structures de soutien aux structures	
opérationnelles.	98
Section 2 : la gestion budgétaire au sein de l'Entreprise Portuaire de Bejaia.....	101
1. Présentation du budget de l'EPB	101
1.1. visions, objectifs, politique et valeurs de l'entreprise.....	101
1.1.1. vision de l'entreprise	101
1.1.2. Objectifs de l'entreprise	101
1.1.3. Politique de l'entreprise	102
1.1.4. Valeurs de l'entreprise.....	102
1.2. Articulation budgétaire.....	102
1.2.1. Budget des ventes.....	102

1.2.2.	Budget des investissements	105
1.2.3.	Budget des frais généraux.....	108
1.2.4.	Budget des approvisionnements	110
1.2.5.	Budget de trésorerie	112
2.	Le suivi budgétaire au sein de l'EPB	113
3.	Le contrôle budgétaire	115
3.1.	Budget de la direction remorquage (DR).....	115
3.1.1.	La prévision du budget remorquage.....	115
3.1.1.1.	La méthode utilisée	116
3.1.1.2.	L'analyse du chiffre d'affaire de la direction remorquage de l'EPB :	116
3.1.2.	Calcul et analyse des écarts.....	126
	Conclusion du chapitre 4	128
	Conclusion :	129
	Bibliographie	
	Annexes	
	Liste des tableaux	
	Liste des figures	
	Table des matières	

Résumé

Le contrôle de gestion est le processus par lequel les dirigeants influencent les membres de l'entreprise pour mettre en œuvre les stratégies de manière efficace et efficiente. Pour exercer ses missions, le contrôle de gestion dispose de nombreux outils tel que : la comptabilité analytique, la gestion budgétaire et le tableau de bord.

La gestion budgétaire est un système de pilotage intégrateur de gestion impliquant une vision anticipée de l'avenir. Elle comporte trois étapes essentielles : la prévision qui consiste à un jugement objectif sur l'avenir, la budgétisation qui est le chiffrage de ces objectifs et enfin le contrôle budgétaire qui est la comparaison du réel au prévisible.

Dans le but de tester l'efficacité de la gestion budgétaire dans l'entreprise et son intérêt, nous avons appliqué la démarche budgétaire au sein de la direction remorquage de l'entreprise portuaire de Bejaia. Les étapes de cette démarche sont la prévision par l'utilisation de la méthode des moindres carrés à partir des données historique et le contrôle budgétaire qui est le calcul et l'analyse des écarts.

Mots clés : contrôle de gestion, gestion budgétaire, prévision, budget, réalisation, la méthode des moindres carrés, la direction remorquage de l'EPB.

Abstract

Management control is the process by which leaders influence the members of the company to implement strategies effectively and efficiently. To fulfill its mission, management control has many tools such as cost accounting, budgeting and dashboard.

Budget management is a system integrator control management involving early vision. It consists of three main steps: the prediction that involves an objective judgment on the future, budgeting is the encryption of these objectives and finally budgetary control is the comparison of actual to predict.

In order to test the effectiveness of the budgeting management in the company and its interest, we applied the budgetary approach within the DR of EPB.

The steps in this approach are forecasting using the least squares method based on historical data and budgetary control, which is the calculation and analysis of deviations.

Keywords: management control, budget management, forecasting, budgeting, implementation, the least squares method, the DR of EPB.