

**Ecole supérieure de commerce**  
**Alger**

**Mémoire de fin de cycle pour l'obtention du diplôme  
de Master en sciences commerciales et financières**

**Spécialité : comptabilité et finance**

**Thème :**

**Essai d'analyse du contrôle budgétaire par rapport à  
ses outils au sein de l'entreprise**

**Cas : la société GEMA - Alger -**

**Présenté par :**

**Bouزيد Fatima Zohra**

**Bouaziz Nihad**

**encadré par :**

**Mme. Chebila. Aicha**

**Lieu du stage :** la société générale maritime « GEMA »

**Période du stage :** Du 01/08/ 2020 au 31/ 08/2020

**Promotion 2019/2020**



**Ecole supérieure de commerce**  
**Alger**

**Mémoire de fin de cycle pour l'obtention du diplôme  
de Master en sciences commerciales et financières**

**Spécialité : comptabilité et finance**

**Thème :**

**Essai d'analyse du contrôle budgétaire par rapport à  
ses outils au sein de l'entreprise**

**Cas : la société GEMA – Alger -**

**Présenté par :**

**Bouزيد Fatima Zohra**

**Bouaziz Nihad**

**encadré par :**

**Mme. Chebila Aicha**

**Lieu du stage :** la société générale maritime « GEMA »

**Période du stage :** Du 01/08/2020 au 31/08/2020

**Promotion 2019/2020**

## **Remerciements**

*Nous tenons d'abord à remercier le bon **Dieu**, tout puissant, de nous avoir donné la volonté et la patience ainsi que l'audace pour dépasser toutes les difficultés.*

*Nous tenons également, à remercier **nos parents** pour leur contribution, leurs soutiens et leurs patiences. Sans oublier d'exprimer notre reconnaissance envers nos frères et sœurs, pour leur encouragement pour la réalisation de cette recherche*

*Nous offrons des chaleureux remerciements à notre promotrice «**Mme. Chebila.Aicha** » pour l'aide qu'elle a fournie et ces connaissances, pour sa patience sa disponibilité et surtout ces précieux conseils et ces orientations outils.*

*A notre tuteur au sein de l'entreprise GEMA monsieur « **EL bey Mohamed** » pour son aide.*

*Aux **membres de jury** pour avoir accepté l'évaluation de notre travail.*

*A tous les enseignants de **l'ESC** pour leurs qualités scientifiques .Et a tous le corps professoral de **l'ESC**, pour le travail énorme qu'il effectue pour nous créer les conditions les plus favorables pour le déroulement de nos études.*

*A tous les amis et les collègues qui ont apportés leur soutien moral et intellectuel tout au long de notre parcours universitaire.*

*A tous la promotion comptabilité et finance.*

**Fatima Zohra et Nihad**

## ***Dédicaces***

*Du profond de mon cœur, je tien à remercie mon **DIEU**, le tout puissant et miséricordieux qui m'a donné la force, l'intelligence, et la patience d'accomplir ce travail qui est le fruit de plusieurs années d'études.*

***Je dédie ce travail à tous ceux qui me sont chères :***

*A l'homme de ma vie, mon soutien morale et source de joie et de bonheur, celui qui toujours sacrifié pour me voir réussir, que dieu te garder pour nous  
inchalah **mon père « Miloud »***

*A la lumière de mes jours, la source de mes efforts, la flamme de mon cœur, ma vie et mon bonheur, **maman « Noura »** que j'adore*

*A mes chers frères **« Mohcen »** et **« Ali »** à qui je souhaite beaucoup de bonheur et de chance*

*A ma petite sœur et mon Bras droit **« Nada »** à qui je souhaite tout le succès qu'elle mérite*

*A toute ma famille qui porte le nom **Bouزيد** et **Remmache***

*A ma chère sœur et ma binôme **« Nihad »** et toute sa famille*

*A mon cher ami **« Ghilani Abdelkhabir »***

*A mon cousin **« Mekhalfia Abdelaziz »***

*A tous mes amis de **ESC** avec lesquelles j'ai passée trois ans inoubliable et en particulier : **« Merzouge Rayane, Bouhalas Chaima, Dechemi Nabila, Balach***

***Aicha, Bouabizi Abid, krim Wail Abdessalam»***

*A tous les enseignants d'**ESC** qui ont participé à ma formation durant ces trois années.*

*A tous ceux que j'aime et ceux qui m'aiment.*

## ***Dédicaces***

*Gloire soit rendu au **Dieu** tout puissant le très miséricordieux pour tous ses bienfaits dont il m'a comblé et de m'avoir donnée le courage et la force pour réaliser ce travail que je dédie à :*

*Mes **chers parents** je veux remercier pour tous le soutien, sacrifice, l'amour que vous me portez depuis mon enfance et j'espérer que votre bénédiction m'accompagne toujours, puis dieu vous accorder santé, bonheur et longue vie.*

*Ma chère sœur « **Rayane** » pour son encouragement et sa soutien moral.*

*Mes chers frères « **Nadir** » et « **Hani** » pour leurs appui et leurs  
Encouragement.*

*A toute ma famille pour leurs soutien toute un long de mon parcours universitaire.*

*Ma chère binôme « **Fatima Zohra** » ainsi qu'à toute sa famille.*

*Mes très chères amies « **Afaf, Hind, Chaima, Rayane, Abid** ».*

*Tous personnes ayant contribués de pris ou de loin a la réalisation de ce travail.*

***Nihad***

# *Sommaire*

## **Introduction générale**

### **Chapitre I : Cadre théorique sur le contrôle de gestion -----1**

#### **Introduction du chapitre -----2**

#### **Section 01 : introduction aux concepts de contrôle de gestion-----3**

#### **Section 02 : la gestion budgétaire outil du contrôle de gestion -----12**

#### **Section 03 : Le processus de la gestion budgétaire -----16**

#### **Conclusion -----36**

### **Chapitre II : Le contrôle budgétaire -----37**

#### **Introduction du chapitre -----38**

#### **Section 01 : concepts clé du contrôle budgétaire-----39**

#### **Section 02 : La place de contrôle budgétaire dans l'entreprise-----45**

#### **Section 03 : Le processus du contrôle budgétaire-----54**

#### **Conclusion-----72**

### **Chapitre III : la démarche budgétaire au sien de la société GEMA-----73**

#### **Introduction du chapitre -----74**

#### **Section 01 : présentation de l'entreprise GEMA-----75**

#### **Section 02 : le fonctionnement du contrôle budgétaire au sein de la société GEMA-----89**

#### **Section 03 : les outils de mise en place dans la démarche budgétaire de la société GEMA-101**

#### **Conclusion-----104**

## **Conclusion générale**

## Liste des tableaux

Numéro	Intitulé	pages
N°01	le rôle classique et les nouveaux rôles du contrôleur	07
N°02	La méthode de moindre carrées	19
N°03	La méthode des moyennes mobiles	20
N°04	La structure du budget de vente	29
N°05	La structure du budget de production	31
N°06	la structure de budget d'approvisionnement	32
N°07	la structure du budget d'investissement	33
N°08	exemples sur les cause d'écarts et les actions correctives adaptées	71
N°09	L'activité de navire opéré	93
N°10	L'écart sur l'activité de navire opéré	93
N°11	L'activité de traitement des tonnages	93
N°12	L'écart sur l'activité de tonnage traité	93
N°13	Le résultat et la marge réalisé par l'entreprise	94
N°14	L'écart sur résultat et l'écart sur marge	94
N°15	Les produits de l'entreprise	95
N°16	L'écart sur chiffre d'affaire	95
N°17	Les charges opérationnelles de l'entreprise	95
N°18	L'écart sur couts	96
N°19	Participations des agences dans le résultat de l'entreprise au 31/12/2019	97
N°20	Les produits de l'agence Alger	98
N°21	Les produits de l'agence Oran	98

N°22	L'objectif de l'entreprise au 2019	99
N°23	Les réalisations de résultat par rapport à l'objectif par chaque trimestre	99

## Liste des figures

<b>Numéro</b>	<b>Intitulé</b>	<b>pages</b>
N°01	Le triangle du contrôle de gestion	04
N°02	la position reliée à la direction de finance	10
N°03	la position en cas entreprise très grand	10
N°04	La position d'état-major	11
N°05	La présentation de la gestion budgétaire	16
N°06	le cycle budgétaire	28
N°07	Articulation des budgets	35
N°08	Le fonctionnement du contrôle budgétaire	40
N°09	présentation des principes du contrôle budgétaire	42
N°10	le rôle de contrôleur de gestion dans le contrôle budgétaire	51
N°11	Ensembles d'analyses d'écarts	58
N°12	l'écart sur le chiffre d'affaire	61
N°13	l'écart sur cout de production de charges directes	63
N°14	l'écart sur cout de production des charges indirectes	67
N°15	l'écart sur marge	68
N°16	l'organigramme de la société GEMA	82
N°17	l'organigramme de l'agence maritime	88
N°18	Les phases d'élaboration de budgets	91
N°19	Les participations des agences dans le résultat de l'entreprise	97
N°20	Les réalisations de résultat de chaque trimestre par rapport à l'objectif fixé	99

## Liste des abréviations

<b>CDG</b>	Contrôle de gestion
<b>DG</b>	Direction générale
<b>GRH</b>	Gestion des ressources humaines
<b>PME</b>	Petite et moyenne entreprise
<b>GB</b>	Gestion budgétaire
<b>CT</b>	Court terme
<b>LT</b>	Longe terme
<b>MMC</b>	Moyenne mobile centrée
<b>GPOA</b>	Gestion de la production assistée par ordinateur
<b>JAT</b>	Juste-à-temps
<b>SA</b>	Stock actif
<b>SR</b>	Stock réapprovisionnement
<b>SS</b>	Stock sécurité
<b>CRB</b>	Centres de responsabilité budgétaire
<b>TVA</b>	Taxe sur valeur ajoutée
<b>TTC</b>	Toute taxe comprise
<b>CB</b>	Contrôle budgétaire
<b>CA</b>	Chiffre d'affaire
<b>E/R</b>	Ecart sur résultat
<b>E/CA</b>	Ecart sur chiffre d'affaire
<b>E/P</b>	Ecart sur prix
<b>E/Q</b>	Ecart sur quantité
<b>Car</b>	Chiffre d'affaire réelle
<b>Cap</b>	Chiffre d'affaire prévu
<b>QR</b>	Quantité réelle
<b>QP</b>	Quantité préétablie
<b>Pr</b>	Prix réel
<b>Pp</b>	Prix préétablie
<b>E/M</b>	Ecart sur marge
<b>E/Mu</b>	Ecart sur marge unitaire
<b>Mr</b>	Marge réelle

<b>Mp</b>	Marge prévu
<b>CUR</b>	Cout unitaire réelle
<b>CUP</b>	Cout unitaire prévisionnel
<b>NB</b>	Note bien
<b>E/C</b>	Ecart sur cout
<b>BF (A*)</b>	Budget flexible pour activité donnée
<b>BS (A*)</b>	Budget standard pour activité donnée
<b>E/B</b>	Ecart sur budget
<b>E/A</b>	Ecart sur activité
<b>E/Re</b>	Ecart sur rendement
<b>GEMA</b>	Générale maritime
<b>CNAN</b>	Compagnie nationale algérienne de navigation
<b>ENCATM</b>	Entreprise nationale de consignation des activités annexes au transport maritime
<b>SPA</b>	Société par actions
<b>GATMA</b>	Groupe algérienne de transport maritime
<b>EPE</b>	Entreprise publique économique
<b>ENTMV</b>	Entreprise nationale de transport de voyageurs
<b>PGS</b>	Post-Graduation spécialisé
<b>SIH</b>	Société d'Investissement Hôtelière
<b>SMQ</b>	Système de management de qualité
<b>RH</b>	Ressources humaines
<b>DFCP</b>	Direction des Finances, de la Comptabilité et du Portefeuille
<b>CA</b>	Conseil d'administration
<b>DFC</b>	Directeur des finances et de la comptabilité
<b>T/V</b>	Taux de variation
<b>T/R</b>	Taux de réalisation

## Résumé

---

La maîtrise de la gestion de l'organisation devient la principale préoccupation des entreprises ; parce qu'ils doivent faire face à tous les changements ou les facteurs qui enchainent leur survie. La maîtrise de la gestion par la mise en œuvre d'un processus du contrôle de gestion permet d'assuré le pilotage de l'entreprise, l'amélioration de sa performance.

L'application de la fonction de contrôle de gestion nécessite la mise en place de certains outils à savoir la gestion budgétaire. Est un outil de gestion permet d'assurer la gestion et la mobilisation des ressources elle anticipe les actions futures de l'entreprise à travers la mise en place des budgets.

Le système budgétaire doit suivie par un processus du contrôle budgétaire qui suivi les réalisations.

Le contrôle budgétaire est une méthode de gestion utilisée en comptabilité analytique ; permet à l'entreprise de vérifier le taux d'atteindre les objectifs, à travers la comparaison périodiques de réalisation aux prévisions chiffrées en valeur (budget), afin de dégager les écarts qui peuvent détecter toutes mesures des actions correctives.

Afin de procéder à l'analyse de contrôle budgétaire au sein de l'entreprise GEMA ; des outils sont mettre en place à savoir les tableaux de bord et les rapports d'activité.

A cet effet à travers, ce travail nous allons mettre en évidences l'importance de l'utilisation des outils de contrôle budgétaire dans la maîtrise de gestion à travers une étude basés sur les recherches documentaires et la consultation des sites d'internet , l'analyse et interprétation de la documentation fournis par l'entreprise.

En obtient comme résultat le renforcement d'application de la fonction de contrôle budgétaire en sein de l'entreprise GEMA.

**Mots clés :** gestion budgétaire, contrôle budgétaire, budgets, outils, écarts.

## Abstract

---

The control of the management of the organization becomes the main concern of the companies; because they have to face all the changes or factors that chain their survival. The control of management through the implementation of a management control process that ensures the management of the company, the improvement of its performance.

The application of the management control function requires the implementation of certain tools, namely budget management. Is a management tool to ensure the management and mobilization of resources anticipates the future actions of the company through the implementation of budgets.

The budgetary system must be followed by a budgetary control process which monitors achievements.

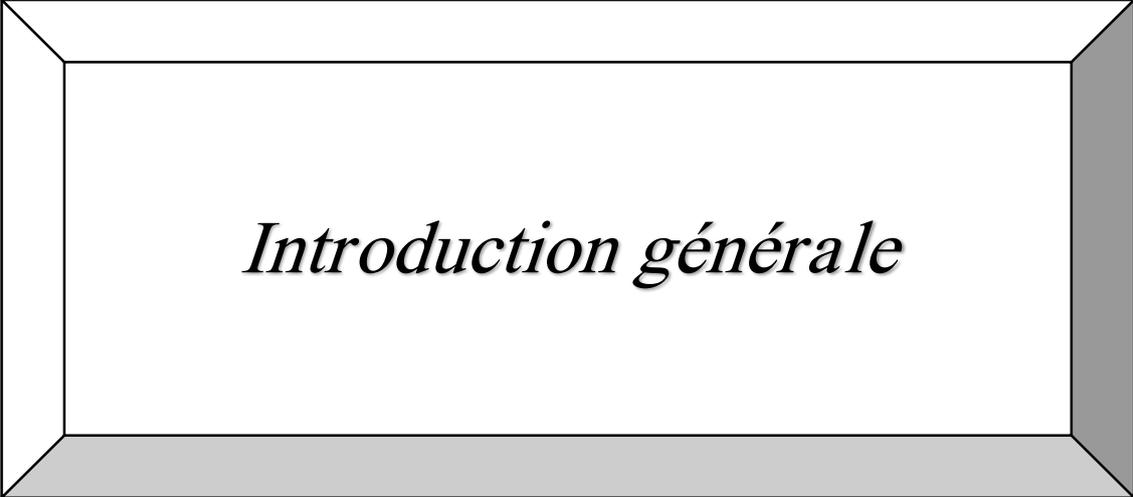
Budgetary control is a management method used in cost accounting, allows the company to verify the rate of achievement of the objectives, through the periodic comparison of realization to forecasts qualified in value (budget), in order to identify deviations that can detect any corrective actions.

In order to carry out the budget control analysis within the GEMA Company, tools are put in place, namely dashboards and activity reports.

For this purpose through, this work will highlight the importance of the use of budget control tools in management skills through study based on literature searches and the consultation of websites and interpretation of the documentation provided by the company.

The result is that the application of the budgetary control function within GEMA needs to be strengthened.

**Keywords:** budget management, budget control, budgets, tools, variances.



*Introduction générale*

Dans un univers économique qui se caractérise par l'instabilité et la turbulence de l'environnement, la pression concurrentielle, le développement technologique, les entreprises ont besoin de mettre en place des moyens de gestion pour faire face aux changements dans l'économie et assurer leur survie.

Les entreprises justifient leur existence par le poursuit de ces objectifs et c'est en fonction de ces objectifs qu'on peut mener le contrôle.

La mise en place d'un système de contrôle de gestion devient une nécessité puisqu'il permet aux dirigeants de mieux connaître le fonctionnement de l'organisation et la maîtrise de sa gestion afin de prend les décisions les plus efficaces et efficience.

Le contrôle d'efficacité permettant de s'assurer que les objectifs fixés ont été atteints et celui de l'efficience de voir si la réalisation de ces objectifs n'a pas exigé une consommation excessive des moyens.

L'importance du contrôle de gestion apparaît dans l'amélioration de la performance de l'organisation par le pilotage de l'activité, sous contrainte des moyens dont elle détient.

Cela se faire par l'utilisation des divers outils parmi ces derniers la gestion budgétaire, ce dernier est consisté à établir des budgets (données budgétées) et de comparer périodiquement avec les réalisations afin de mettre en place des actions correctives s'il est nécessaire, c'est la gestion à court terme des ressources et emploi selon le programme fixé.

Elle met en place des budgets représentent des programme chiffrées couvrant tous les activités de l'entreprise, ces budgets doivent être contrôlé afin d'améliorer la performance de l'entreprise et confronter les réalisations avec les prévisions ce qu'on appelle le contrôle budgétaire.

Le contrôle budgétaire a été conçu pour aider la gestion des différentes fonctions de l'entreprise (en terme financier, humain), ce dernier est au centre de contrôle de gestion, est un instrument essentiel de la gestion budgétaire et aussi c'est le miroir à posteriori, il est destiné à faire ressortir et analyser les écarts qui produise entre prévisions et réalisations sur une période courte (1 mois à un an) et qui déclencheront des mesures correctives. .

L'utilité du contrôle budgétaire c'est la confrontation périodique des réalisations avec les budgets, dégager les écarts qui sont analysés afin d'entreprendre les mesures de régulation nécessaire, ce dernier permettra aux dirigeants de prendre des engagements et de les matérialiser.

Le contrôle budgétaire consiste des outils pour l'assurance de bon fonctionnement de ce contrôle et aussi pour mieux recenser les informations utilisées par les différents responsables des centres d'activités et sont les suivantes :

Le tableau de bord est un instrument important dans l'entreprise permet à chaque responsable de suivi le résultat (objectif) de son activité.

Les rapports de contrôle : ce rapport doit être périodique établir selon la périodicité du Contrôle Budgétaire en d'autre terme est un compte-rendu sur l'activité contrôlée, il faut l'indiquer quelques éléments dans ce rapport (nous avons détaillé dans le deuxième chapitre)

Et pour les troisièmes outils c'est les réunions de suivi budgétaire ils sont aussi périodique et qui contient une certaine négociation, débat sur les budgets, les écarts dégagés et les actions correctives mis en œuvre.

L'absence de Contrôle Budgétaire dans la gestion des entreprises est à l'origine des déficits financiers constatés car il n'y a pas une confrontation entre les prévisions et les réalisations.

L'objectif de notre étude de mieux comprendre le contrôle budgétaire et de connaître la manière d'utilisation ces outils, donc on intégrant la matérialité de contrôle budgétaire dans la société GEMA, ce qui induit la problématique suivante :

### **Comment procéder à l'analyse du contrôle budgétaire dans l'entreprise GEMA et quelles sont ses outils ?**

Pour répondre à cette problématique, nous allons répondre aux questions suivantes :

- Pourquoi le contrôle budgétaire ?
- Quel est la démarche à suivre pour le contrôle budgétaire par rapport à ces outils ?
- Comment analyser et interpréter le contrôle budgétaire dans l'entreprise GEMA ?

### **Les Hypothèses de la recherche :**

Afin d'apporter des éléments de réponses à la problématique et les questions secondaires nous proposons les hypothèses suivantes :

#### **Hypothèse principale :**

Le contrôle budgétaire étape crucial dans la démarche budgétaire de la société GEMA car il aide à analyser la confrontation entre le réel et prévu, pour faciliter cette analyse la société GEMA utilise des outils pour rendre ce contrôle budgétaire plus efficace.

## **Les sous hypothèses :**

- Le CB est un moyen de gestion qui permet à l'entreprise d'atteindre ses objectifs.
- La démarche budgétaire suivie par le CB c'est la comparaison entre le réel et le prévu par utilisation de certains outils.
- L'entreprise GEMA fait seulement les budgets des immobilisations et le résultat.

## **Choix du thème :**

Nous avons choisi ce sujet dans l'intérêt de contribuer à la réussite du système budgétaire de la société GEMA, par le rôle du contrôle budgétaire qui occupe dans la maîtrise de gestion budgétaire dans la société.

## **Objectif de thème :**

L'objectif pour notre recherche était d'approfondir les connaissances acquises au cours de notre formation de gestion et d'analyser le processus du contrôle budgétaire et de montrer l'incidence des outils de CB sur la gestion de l'entreprise, en mettant l'accent sur l'importance de suivi budgétaire dans le cas de l'entreprise GEMA.

## **Méthodologie de la recherche :**

Pour répondre à notre problématique, nous avons fait référence à une recherche bibliographique tout en traitant la documentation disponible relative à notre sujet de recherche. Cette étude théorique est renforcée par une étude empirique qui traite l'une des entreprises publiques à savoir GEMA, donc notre mémoire adopte une méthode descriptive et analytique

- **La méthode descriptive :** dans le but de connaître et comprendre le processus du contrôle budgétaire. En effet ce mémoire repose sur une recherche documentaire et l'examen des ouvrages appropriés qui sert à comprendre et à cadrer le sujet.
- **La méthode analytique :** repose sur l'application des informations collectées et renforcées par une étude empirique afin de vérifier le cb par GEMA.

## **Plan du travail :**

Ce travail est structuré en trois (3) chapitres :

La première consacrée au contrôle de gestion et la gestion budgétaire

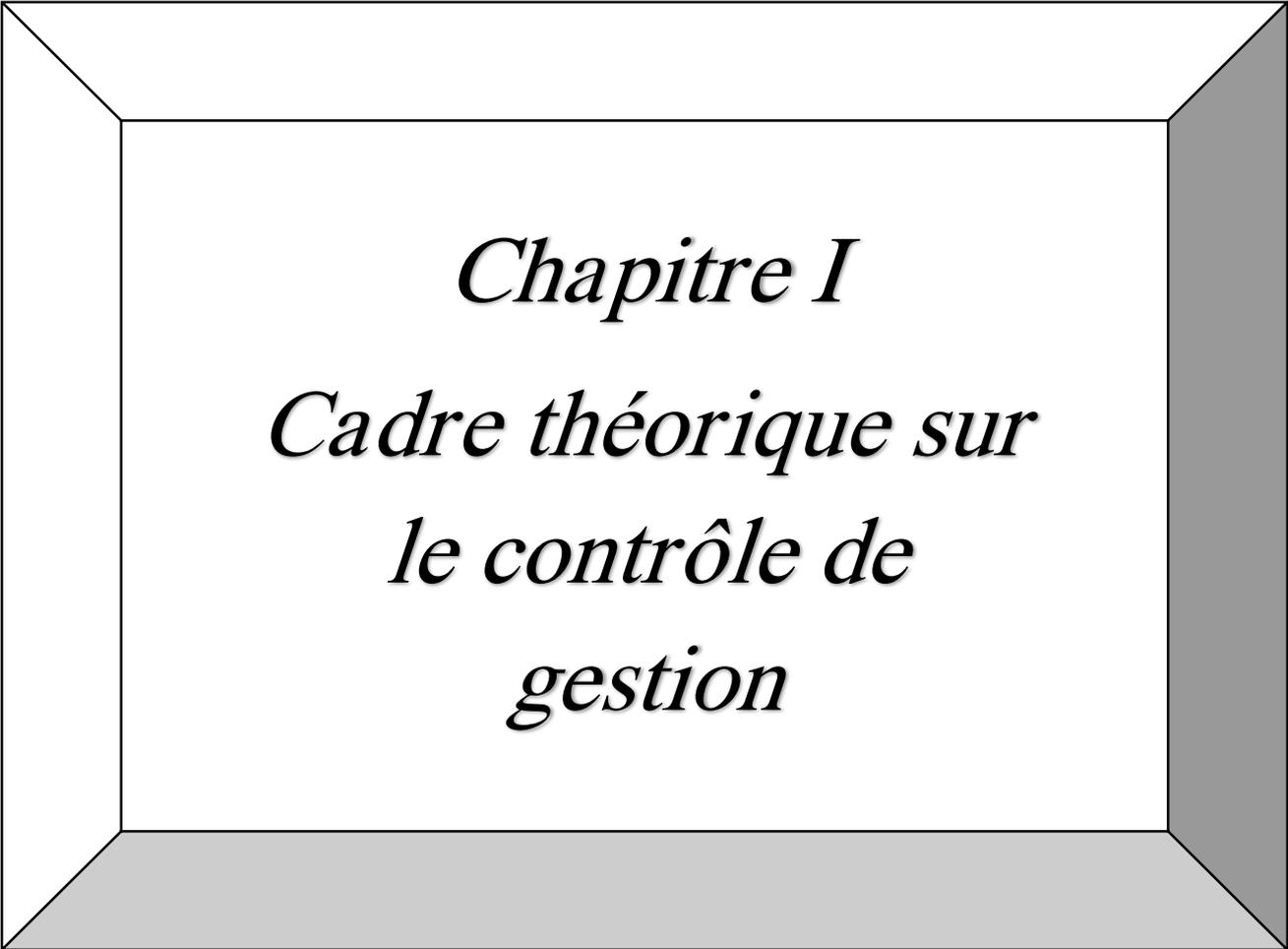
La seconde porte sur le contrôle budgétaire comme outil de gestion budgétaire

## Introduction Générale

---



Le troisième réservé au cas pratique concernant la démarche budgétaire au sien de l'entreprise GEMA.



*Chapitre I*  
*Cadre théorique sur*  
*le contrôle de*  
*gestion*

### **Introduction :**

Le contrôle de gestion est un élément fondamentale qui représente la force stratégique de l'entreprise, une grande attention y est consacrée par les dirigeants dû au fait de leur consciences de la place importante qu'il s'occupe au sein de l'organisation et de la contribution de cette discipline au l'amélioration de l'entreprise, maîtrise des couts et aussi d'éviter les difficultés et les aléas du future.

Ce chapitre introductif est consacré au contrôle de gestion et la gestion budgétaire comme un outil de contrôle de gestion, On offrant une vision de l'ensemble de ces concepts et outils fondamentaux.

La première section ce focalise sur les notions de bases de contrôle de gestion. Et dans la deuxième section on parle sur la gestion budgétaire et pour le troisième on parle sur le processus de la gestion budgétaire.

## Section 1 : introduction aux concepts de contrôle de gestion

### 1.1 Définition du contrôle de gestion

- **Le contrôle** : le mot « contrôle » est souvent associé à celui de vérification. Lorsqu'au cours d'une vérification, il apparaît que les règles ne sont respectées, il s'ensuit généralement une sanction. Limiter le terme « contrôle » à un processus de vérification-sanction conduirait à réduire considérablement le champ de cette discipline.<sup>1</sup>
- **La gestion d'une entreprise** : c'est un processus spécifique consistant, ensembles des activités (administrer, conduire, diriger, maîtriser, prévoir) visent à déterminer et à atteindre des objectifs définis, grâce à l'emploi d'êtres humains et la mise en œuvre d'autres ressources.<sup>2</sup>

**Le contrôle de gestion** : est l'activité visant la maîtrise et la conduite d'une organisation en prévoyant des événements et en s'adaptant à l'évolution, en définissant les objectifs, en mettant en place les moyens, en comparant les performances et les objectifs, en corrigeant les objectifs et les moyens.<sup>3</sup>

Plusieurs définitions lui ont été données, chacune est différente de l'autre, mais elles sont toutes complémentaires :

**ANTHONY R.N**, considéré comme l'un des fondateurs de la discipline soulignait déjà en 1965 « 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 ».<sup>4</sup>

Dans cette définition Anthony suppose que les managers réalisent des objectifs bien définis à partir de l'utilisation des moyens de manière efficace et efficiente.

En 1988 il ajoute une autre définition « le contrôle de gestion est le processus par lequel les managers influencent d'autres membres de l'organisation pour appliquer les stratégies ».<sup>5</sup>

---

<sup>1</sup>Langlois, L et Bonier&Bringer, « Le contrôle de gestion », édition Berti, 2006, p11.

<sup>2</sup> Mémoire [online.com/01/12/5031/m-l-impaact-du-contrôle-de-gestion-sur-la-rentabilité-et-l-efficacité-des-entreprises-au-rwanda-cas10-html](https://www.memoireonline.com/01/12/5031/m-l-impaact-du-contrôle-de-gestion-sur-la-rentabilité-et-l-efficacité-des-entreprises-au-rwanda-cas10-html) consulté le 09/08/2020 à 20 :21.

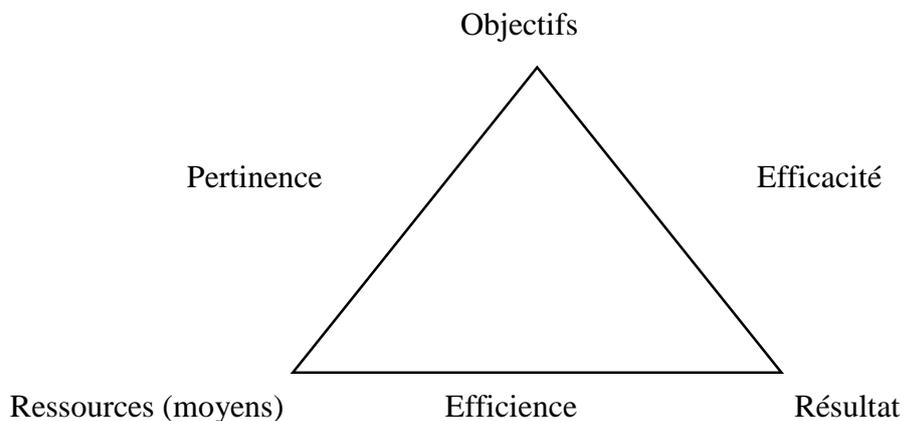
<sup>3</sup> Alazard, C et Sépari, S « contrôle de gestion », 6<sup>e</sup> édition, Dunod, Paris, 2001, P25.

<sup>4</sup> Alazard, C et Sépari, S « contrôle de gestion manuel et application », 2<sup>e</sup>ed ;Dunod ;Paris ; 2010 ;P09

<sup>5</sup> Hervé, A et Garmilis, A & Vignon, V, « le contrôle de gestion ... en action », 2<sup>e</sup>éd, liaisons, 2001, P08.

Cette définition présente une évolution importante par rapport à celle proposée en 1965, il est passé de l'utilisation efficace des ressources à la notion de l'influence sur l'organisation, c'est-à-dire il focalise sur les stratégies plutôt que les objectifs.

**Figure N°01 : Le triangle du contrôle de gestion**



**Source :Hélène, L &Véronique, M &Jérôme, M &Yvon, P &Eve, C &Daniel, M, & Andreu,S« le contrôle de gestion, organisation, outils et pratiques », 3ed, Dunod, Paris, 2008, P06**

Selon **khemakhem A** « le contrôle de gestion est le processus mis en œuvre au sien d'une entité économique pour s'assurer d'une mobilisation efficace et permanente des énergies et des ressources en vue d'atteindre l'objectif que vise cette entité ».<sup>1</sup>

**Khemakhem A** insisté dans cette définition que le CDG est un ensemble des procédures flexibles pour prendre en compte des spécificités de chaque entreprise et de chaque situation, afin d'atteindre des objectifs prévus de l'entité il base sur la mobilité des énergies et des ressources.

Selon **H. Bouquin** « on conviendra d'appeler CDG les dispositifs et processus qui garantissent la cohérence entre la stratégie et les actions concrètes et quotidienne ».<sup>2</sup>

D'après cet auteur le CDG est une régulateur des comportements c'est-à-dire les managers ont besoin de processus et dispositifs pour assurer que l'action quotidienne des individus est cohérente avec la stratégie.

<sup>1</sup>Hervé, A et Garmilis, A & Vignon, V, op cit, P09

<sup>2</sup> <https://controle-de-gestion.shapiray.com> » ...l'initiation au contrôle de gestion-le contrôle de gestion pour tous consulté le 09/08/2020 à 21 :40.

En conclusions de toutes ces définitions, nous pouvons dire que le contrôle de gestion ou « management de contrôle » est le sens de maîtriser pour mieux gérer n'est pas seulement le sens de vérification et surveiller. Cette fonction est un processus continu et suivi ne se limite pas à des interventions ponctuelles au niveau de l'entreprise.

## 1.2 Les objectifs du contrôle de gestion

Le contrôle de gestion est un système d'information finalisé qui cherche à améliorer le rendement des acteurs de l'organisation et piloter l'entreprise par une gestion efficace.

Le CDG a pour objet : <sup>1</sup>

- Mettre à la disposition des responsables, les informations nécessaires pour prendre des décisions indispensables.
- Fournir à l'entreprise, un moyen de communication et un dialogue entre la direction et les opérationnels.
- Faciliter l'évaluation de la performance globale de l'entreprise et la performance individuelle de chacune des composants.
- Accroître la motivation des responsables et créer davantage de convergence dans buts et dans les organisations.
- Amener l'ensemble des acteurs à participer à l'organisation et à la gestion de l'entreprise.
- Réduire l'incertitude, s'interroger sur le risque qu'il soit stratégique, d'exploitation ou financier.

## 1.3 Les missions et le rôle du contrôle de gestion

### 1.3.1 Les missions du contrôle de gestion :

Le contrôle de gestion a pour missions :<sup>2</sup>

#### 1- Organiser un système d'information orienté vers la décision :

Le pilotage de l'organisation, c'est à la fois fixé les objectifs et assurant l'adéquation moyens/objectifs. Une bonne information à bon moment représente un avantage concurrentiel, le CDG met en place un système d'information en amont et en aval de la

---

<sup>1</sup> REY (Jean Pierre). « Le contrôle de gestion dans les services publics communaux ». Les éditions DUNOD, Paris, 1991, PP 48-49.

<sup>2</sup> Alazard, C et Sépari, S, op cit, P29-30.

décision qui permet aux dirigeants de disposer des informations pertinentes pour prendre des décisions efficaces.

### **2- Maîtrise la gestion et amélioration des performances :**

Le CDG vise la maîtrise des activités dans le but de chercher des gains, productivités, efficacités. La rentabilité est un indicateur de performance fait apparaître la contribution aux résultats d'une entreprise.

Le CDG aider les managers à réfléchir sur les objectifs à atteindre, les ressources à mettre en œuvre et le plan d'action à suivre pour mieux comprendre le fonctionnement du système.

### **3- Garantir la médiation entre stratégie et opération :**

Le CDG joue le rôle de médiateur entre la stratégie et la gestion des opérations.

- **Au niveau stratégique :** Transmet à la DG un rapport récapitulatifs régulier portent sur l'état d'avancement de la réalisation des opérations de l'entreprise à travers un système de reporting et tableau de bord central.
- **Au niveau de la gestion des opérations :** Permet aux opérationnels à mettre un ensemble des indicateurs de suivi de la gestion de leur activité afin de réaliser les conditions de performance, met en place un système de reporting et tableau de bord décentralisée.

## 1.3.2 le rôle de contrôle de gestion :

Le rôle de contrôle de gestion censé être effectuer par le contrôleur de gestion.

**Tableau N°01 : le rôle classique et les nouveaux rôles du contrôleur<sup>1</sup>**

Rôle classique	Nouveaux rôles
Traduction de la politique générale en plans, programme, budgets	Démarche dynamique permanente d'amélioration, accompagnement du changement, de l'organisation et des compétences
Analyse des résultats et des écarts, sur les couts, les budgets et les tableaux de bord	Amélioration des systèmes d'information et des outils
Coordination et liaison avec les autres services	Dialogue, communicateur, conseil et formateur, managé d'équipe et de projet

**Source : Alazard, C et Sépari, S, « contrôle de gestion : manuel et application »,2éd, Dunod, Paris, 2010 ; p29**

Le contrôleur de gestion, dont le rôle premier était de fournir certaines informations, il est possible de synthétiser ses rôles actuels autour de trois axes :<sup>2</sup>

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

## 1.4Le processus de contrôle de gestion

Le processus du CDG correspond à 4 phases :<sup>3</sup>

- La phase de planification
- La phase de budgétisation
- La phase d'action et suivi des réalisations

<sup>1</sup>Alazard (C) et Sépari (S), op cit, p29.

<sup>2</sup> Idem.

<sup>3</sup>[http : /www.toacharger.com/downlaod/cours/dhGVgp.619.pdf](http://www.toacharger.com/downlaod/cours/dhGVgp.619.pdf), consulté le 06 mars 2020, à 19 :00.

- La phase de mesure de résultat

### **1.4.1 planification :**

Le point de départ du processus est une planification au cours de laquelle on définit les objectifs à long terme, puis on les traduit en actes opérationnels à travers les politiques de commercialisation, d'investissement, de gestion des ressources humaines (GRH) et de gestion financière. Dans cette phase il faut définir opérationnellement une stratégie :

- Choix des couples produit/marchés
- Investissement et désinvestissement
- Organisation et gestion de ressources humaines (GRH)
- Adaptions de l'outil de production
- Plan de financement

### **1.4.2 Budgétisation :**

La phase budgétaire commence à partir de cette politique à moyen terme par la fixation des objectifs induits à court terme, qui découlent des programmes d'action à moyen terme, mais tiennent aussi compte des contraintes et des plans d'action décidés pour l'année à venir. L'essentiel de cette phase est donc la définition, la coordination et l'approbation des plans d'action de l'entreprise. C'est le stade de la mise en œuvre :

- Commerciale
- Production, achat
- Humain
- Financière, investissement
- En évaluant les résultats futurs
- En vérifiant l'utilisation des moyens par rapport au plan de résultats
- En modifiant l'exécution et les plans d'action

### **1.4.3 Action et suivi des réalisations :**

La phase primordiale qui suit la budgétisation est celle de l'action ou de l'exécution des plans d'action, leur traduction en faits pour atteindre l'objectif fixé. Il s'agit d'atteindre les objectifs :

- En traduisant les faits en plans d'action
- En évaluant les résultats futurs

- En vérifiant l'utilisation des moyens par rapport au plan de résultats
- En modifiant les exécutions et les plans d'action

Le processus de contrôle est donc indissociable de la gestion de l'entreprise, il aide à la formalisation des phases d'activités en insistant sur l'aménagement des moments de réflexion/prévision qui permettent de choisir les meilleurs plan d'action. Cependant il faut souligner que le processus de contrôle en œuvre dans le cadre d'un système de contrôle.

La construction d'un système d'orientation de l'action et de la prise de décision se fait grâce à l'utilisation d'outils divers tels que :

- Les plans à long et moyen terme
- Les études économiques ponctuelles
- Les statistiques extracomptables
- La comptabilité générale et la comptabilité analytique
- Les techniques de bord
- Le système budgétaire

#### **1.4.4 Mesure des résultats :**

La dernière phase est celle de la mesure des résultats partiels de l'action et de l'explication des niveaux des performances atteints, ainsi que l'identification des mesures correctives nécessaires.

### **1.5 La place de contrôle de gestion dans l'organisation :**

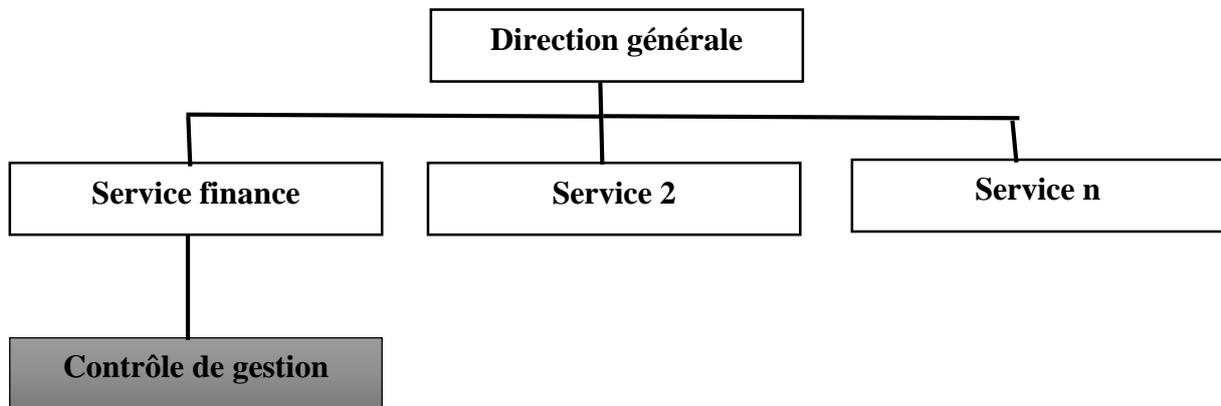
La place de CDG varie selon les structures adoptées par les organisations

#### **1.5.1 Les grandes entreprises :**

Il Ya deux possibilités concernent le choix de positionnement de CDG :

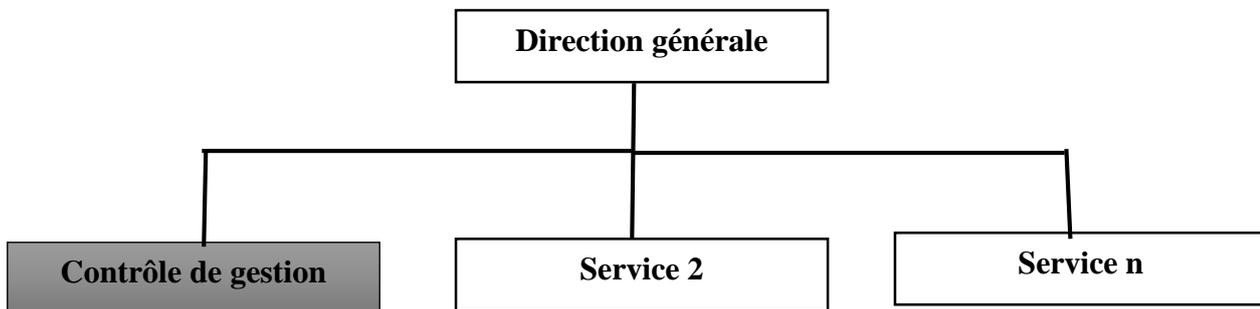
- **Position fonctionnelle :** La fonction de CDG est reliée à la fonction financière, si l'entreprise est très grande cette fonction est indépendante.

Figure N°02 : la position reliée à la direction de finance



Source : Hélène, L & Véronique, M & Jérôme, M & Yvon, P & Eve, C & Daniel, M & Andreu, S « contrôle de gestion : organisation, outils et pratiques », 3<sup>éd</sup>, Dunod, Paris, 2008, P286.

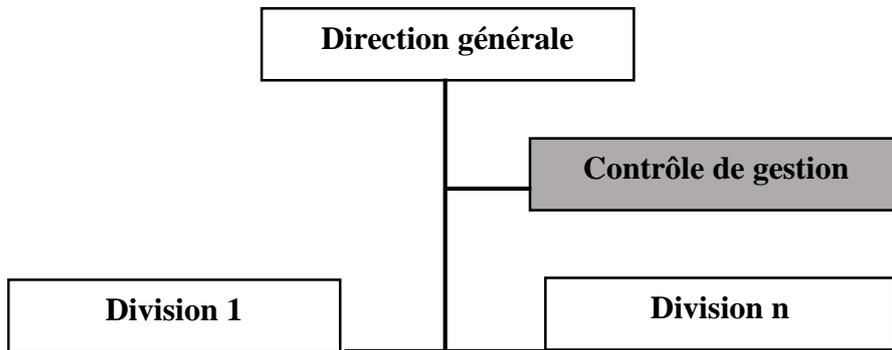
Figure N°03 : la position en cas d'entreprise très grande



Source : Hélène, L & Véronique, M & Jérôme, M & Yvon, P & Eve, C & Daniel, M & Andreu, S « contrôle de gestion : organisation, outils et pratiques », 3<sup>éd</sup>, Dunod, Paris, 2008, P286

- **Position d'état-major** : La fonction de CDG est rattachée directement à la DG, elle est décentralisée et dispose d'une autorité de spécialité.

**Figure N°04 : La position de contrôle de gestion**



**Source : Margotteau, M, «DCG 11 : contrôle de gestion »éd Hatier, Paris, 2019, P22.**

## **1.5.2 Les petits et moyens d'entreprises (PME) :**

La position dans l'organigramme sera dépend du nombre de personne des services mis en place :

- Peut-être le comptable chargé la comptabilité générale et analytique qui élabore les budgets et utilise les techniques de contrôle.
- Peut-être le dirigeant si l'entité est petite ou il souhaite suivre lui-même les activités.

La réalité des entreprises est loin de correspondre aux démarches théoriques proposées pour le CDG. Si la comptabilité générale existe dans les entreprises, le contrôle de gestion apparut encore moins.

### Section 2 : la gestion budgétaire outil de contrôle de gestion.

L'activité prévisionnelle à court terme de l'entreprise prend le nom de budget. Et la gestion, à CT, des ressources et des emplois selon le programme fixé prend celui de gestion budgétaire.

#### 2.1 Définition de la gestion budgétaire :

Il existe plusieurs définitions ont été formulé par les auteurs et les économistes on peut également citer :

**Selon le PCG :** la gestion budgétaire est définie comme « un mode de gestion constituant à traduire en programme d'action chiffrées appelé « budget » les décisions prises par la direction avec la participation des responsables ». <sup>1</sup>

**Selon MAYER J :** « La gestion budgétaire s'appuie sur des prévisions, fonction des conditions intérieures et extérieures à l'entreprise. A partir de ces prévisions, les responsables de l'entreprise reçoivent après accord, des attributions des programmes des moyens pour une durée limitée en valeur. Un rapprochement e a lieu régulièrement entre ces budgets et les réalisations afin de mettre en relief les différences qui en découlent. L'explication et l'exploitation de ces écarts, constituent le contrôle. » <sup>2</sup>

**Selon Forget :** « la gestion budgétaire est l'ensemble des techniques mises en œuvre pour établir des prévisions applicable à la gestion d'une entreprise et pour comparer aux résultats effectivement constatés ». <sup>3</sup>

A partir de ces définitions, on conclut que la gestion budgétaire est un outil de contrôle de gestion de pilotage et de prévision à CT. Elle conduit la mise en place d'un réseau de budget couvrant tous les activités de l'entreprise, afin d'atteint les objectifs fixés par les hautes hiérarchiques.

---

<sup>1</sup> Alazard, C, et Sépari, S, « DCG11 : contrôle de gestion », 5ed, Dunod, 2018, P175.

<sup>2</sup> MAYER, jean, « Gestion budgétaire », Bordas édition, 1990, P18.

<sup>3</sup> Jack Forget, « la gestion budgétaire : prévoir et contrôler les activités de l'entreprise », édition d'organisation, Paris, 2005, P16

### 2.2 Les principes de la gestion budgétaire :

Six conditions sont élaborées afin que la gestion budgétaire soit efficace :

- **La totalité du système budgétaire :** la gestion budgétaire concerne l'ensemble des organisations, tous ces activités doit être budgétisées, les activités sont reliées à un centre de responsabilités et chaque centre doit avoir son propre budget.
- **Couplage du système budgétaire :** le découplage budgétaire doit être calqué sur le partage de responsabilité et du pouvoir de décision.
- **La contrôlabilité des éléments du budget :** consiste l'identification claire des responsabilités, chaque centre budgétaire est tenu responsable aux éléments qu'il contrôle. Le Budget du centre de responsabilité doit contenir Les éléments contrôlables « dépenses responsables de budget » et les éléments non contrôlables « dans ce cas les éléments figurent dans le budget à titre d'information seulement ».
- **Non remise en cause des politiques et stratégies :** Le budget découle la planification opérationnelle et consiste de détailler le plan d'action de la première année à moyen terme, la détermination des responsabilités et l'allocation des ressources nécessaires pour réaliser les objectifs définis par l'organisation.  
Si l'entreprise n'est pas encore suivi le programme de planification, la stratégie devient alors implicite et le budget sera plus flou.
- **Le couplage du système budgétaire avec le style de management :** le processus de budgétisation et de contrôle doit être cohérent avec le style de management et la politique de personnel de l'organisation.  
Lorsque la structure est très centralisée, les objectifs sont définis par la direction générale et les budgets sont établis selon la procédure descendante et lorsque la structure est décentralisée et participative, les budgets sont négociés selon une procédure ascendante et itérative.
- **Le contrôle par exception :** Les écarts jouent un rôle de signal d'alerte et permettent de piloter de l'unité concernée, détecter les points de déviation qui découlent de la réalisation des objectifs et l'essai de mettre en place des actions correctives.  
Le but des écarts de fournir aux responsables une information exploitable, sélective et significative. Le seul principe de contrôle par exception c'est l'analyse des écarts significatifs.

### 2.3 Les rôles de la gestion budgétaire :

Divers rôles sont attribués à la gestion budgétaire :

- **Le rôle de coordination de différents sous-systèmes** : le fonctionnement du processus de la gestion budgétaire soit efficace lorsqu'il base sur des informations provenant de différents systèmes de l'entreprise à savoir la comptabilité financière et la comptabilité de gestion ... etc.
- **Le rôle simulation et d'aide à la prise de décision** : la détention de dysfonctionnement et la communication des résultats d'analyses consiste une tâche principale pour la gestion budgétaire afin de faciliter la prise de décision pour les responsables.
- **Le rôle de programmation et de pilotage** : la gestion budgétaire anticipe les actions de l'entreprise dans le futur proche.
- **Le rôle de motivation et d'intégration des individus** : la gestion budgétaire chargé de responsabiliser les personelles de l'entreprise et de leur faire comprendre que la gestion est l'outil indispensable pour réaliser les objectifs définit.

### 2.4 Les objectifs de la gestion budgétaire :

Les objectifs de la gestion budgétaire sont :<sup>1</sup>

- Aider à la planification logique et systématique de l'entreprise conformément à sa stratégie à long terme.
- Favoriser la coordination des différents secteurs de l'entreprise et s'assurer de la performance des méthodes.
- Faciliter la communication des objectifs, des opportunités, des projets de l'entreprise aux différents chefs de services.
- Apporter une motivation aux responsables pour qu'ils atteignent les objectifs fixés.
- Aider à contrôler des activités en comparant la performance au plan prévisionnel et procéder aux ajustements nécessaire.
- Créer un cadre dévaluation de la performance des responsables dans la réalisation des objectifs individuels et ceux de l'entreprise.

---

<sup>1</sup>Brookson.S, « Gérer un budget », édition Mango Pratique, Paris, 2001, P09

### **2.5 Les limites de la gestion budgétaire :**

La gestion budgétaire représente certaines limites liées au :

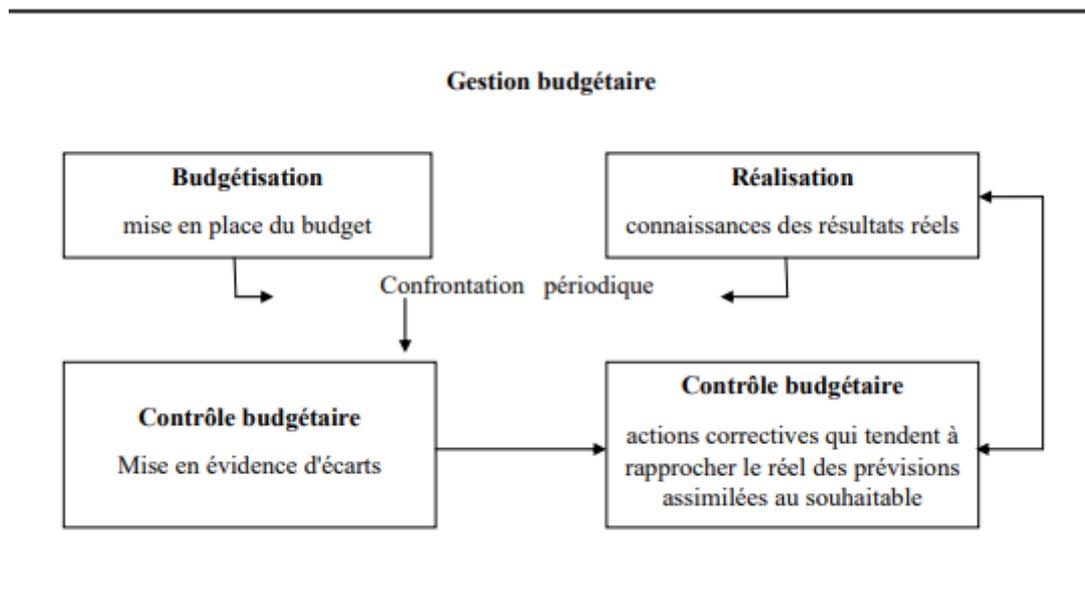
- Sa construction budgétaire basée sur des modèles passés.
- La liberté donnée aux responsables peut abuser à des comportements égoïstes, présente des dommages sur la stratégie et l'intérêt de l'entreprise.
- Le budget constitue un risque de se transformer en ensemble des règles sévères qui s'imposent aux responsables donc dans la décentralisation non sincère la GB devient une source de passivité.
- Le contrôle peut être mal fonctionnel à cause de la désignation des responsables.
- La GB peut devenir obsolète avec les évolutions de l'environnement, elle doit posséder d'une veille constante afin d'adapter les programmes d'action et les prévisions.

### Section 3 : Le processus de la gestion budgétaire :

Le processus de la GB s'appuie sur trois phases préliminaires :

- La phase de prévision
- La phase de budgétisation
- La phase de contrôle budgétaire

Figure N°05 : présentation de la gestion budgétaire



Source : Alazard, C, Sépari, S, « DCG11 : contrôle de gestion », 5ed ; Dunod ; 2018 ; P176

#### 3.1 La prévision :

Est une « détermination chiffrée ou non d'un phénomène, d'une grandeur ou d'un ensemble de grandeurs relatives à une période future »<sup>1</sup>

Cette phase est une étape préalable de la gestion budgétaire, aider les entreprises à l'anticipation des actions future à court terme qui implique la traduction des décisions de la direction générale et en prendre en considération les contraintes de l'environnement (interne et externe).

La phase de prévision s'articule autour de deux grands axes :

<sup>1</sup> Martinet, A-C et Silem, A et Denis, J-P, « Lexique de gestion et de management », 9éd Dunod, Paris, 2016, P483.

- La fixation des objectifs
- Les différentes techniques de prévision

### **3.1.1 La fixation des objectifs :**

Est une phase cruciale et va besoin une participation intense de la direction générale, cette phase dirige le travail budgétaire de l'activité de l'entreprise pour l'année suivante. En générale il considéré comme point de départ d'un objectif financier :

- La rentabilité des capitaux propres
- La rentabilité des capitaux investis
- Marge brute d'exploitation
- Cash-flow

Et aussi peut avoir des objectifs commerciaux :

- La part de marché
- Montant de chiffre d'affaire
- Volume de ventes

### **3.1.2 Les différentes techniques de prévision :**

Le but de la prévision est l'organisation des activités de l'entreprise à court terme de manière cohérent avec les objectifs.

Les modèles de prévision sont accordés à chaque entreprise selon son activité, son organisation et son culture.

La prévision est une partie dans la démarche globale de la recherche de la maîtrise de performance en terme :

- L'expression de résultats
- Les modalités d'obtention de résultats
- Réactif afin de réduire le temps de repenses a tout changements de l'environnement

Dans la phase de prévision on concentre sur trois fonction principale de l'entreprise :

#### **3.1.2.1 La prévision de vente :**

La prévision de vente occupe la première place dans le processus globale de prévision et pour suivre l'évolution des ventes future l'entreprise dispose des outils et des techniques qu'elles sont :

## 1 Les ajustements :

Ces techniques s'appuient sur l'étude chiffrée des données relative à une variable économique (ici : les ventes passées). La prévision sur l'état future de la variable (les ventes) obtenu par l'extrapolation des tendances passées dont on suppose la régularité. Cette dernière consiste à analyser l'évolution des ventes en fonction du temps, elle exprimé par une fonction qui doit ajustée.

L'ajustement consiste à substituer aux valeurs observées de la valeur ( $y_i$ ) une valeur calculée ( $y'_i$ ) à l'aide des différents procédés. Ces procédés d'ajustement peuvent être graphiques, mécanique ou analytique.

### 1.1 La méthode analytique : les moindres carrés

Est une méthode d'ajustement linéaire qui fournir une équation de droite de type

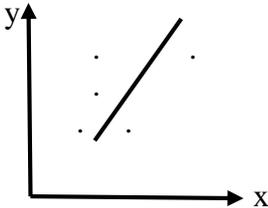
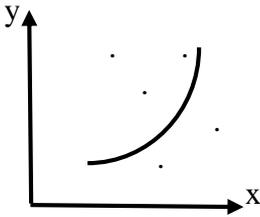
$Y = aX + b$ , en autre terme c'est une technique qui consiste à trouver une fonction qui exprime la relation entre les ventes et le temps.

**Y** : représente la valeur ajustée (la quantité vendue).

**X** : représente la période observé (le rang de l'année).

On va présenter les deux méthodes de calcul la droite d'ajustement (tendance linéaire et exponentielle).

**Tableau N°02 : la méthode de moindre carrées (tableau récapitule les cas les plus courants)**

Tendance	Représentation graphique de l'évolution des ventes	Ajustement par la méthode des moindres carrées
<p>Tendance linéaire</p> <p>Les ventes augmentent d'un nombre sensiblement égal par période</p>	 <p>y : les ventes x : périodes de temps</p>	<p>-Equation du droit : <b>y= ax+b.</b> a : coefficient directeur (pente de la droite) -Formule d'ajustement linéaire : <math display="block">a = \frac{\sum i (xi-\bar{x})(yi-\bar{y})}{\sum i (xi-\bar{x})^2}</math> <math display="block">b = \bar{y} - a \bar{x}</math> l'équation trouvée servira à prévoir les ventes pour les périodes futures à condition que la tendance linéaire se poursuive.</p>
<p>Tendance exceptionnelle</p> <p>Les ventes augmentent selon un taux sensiblement constant</p>	 <p>y : les ventes x : périodes de temps</p>	<p>-Equation de la courbe : <b>y= ax b</b> a= coefficient multiplicateur -La forme logarithmique de l'équation : <b>log y = x log a + log b</b> On peut écrire : Y=log y , A=log a B= log b Donc : Y= Ax+ B -Formule d'ajustement linéaire :  L'équation trouvée servira à prévoir les ventes pour les périodes futures à condition que la tendance exceptionnelle se poursuive.</p>

Source : Béatrice et Grandguillot F, « l'essentiel du contrôle de gestion », 10éd ; Gualino, Lextenso, 2018 ; P88.

### 1.2 La méthode mécanique : les moyennes mobiles

Les moyennes mobiles est « une moyenne calculée sur un certain nombre de points adjacents »<sup>1</sup>Le principe de moyenne mobile est permet d'éliminer l'effet de variations saisonnières et aussi « est une méthode empirique d'ajustement qui permet de déterminer la tendance lorsqu'un ajustement linéaire est inadéquat»<sup>2</sup>, leur calcul revient à remplacer plusieurs données consécutives d'un groupe par leur moyenne sur un nombre de périodes qui correspond généralement a un an, en glissent d'une période à chaque étape de calcul.

Soit :

<sup>1</sup>Doriath B et Goujet C, « gestion prévisionnelle et mesure de la performance », 5éd, Dunad, Paris, 2011, P18

<sup>2</sup>Djebri, Z et Durand, X et Kuszla, C, « contrôle de gestion », Ed Dunod, 2014, P170

$y$ = ventes.  $P$ = nombre des périodes.  $m$ = moyenne mobile non centrée.

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

Le calcul de moyennes mobiles ce fait à partir du tableau suivant :

**Tableau N°03 : la méthode des moyennes mobiles**

Nombre de périodes sur un an	Nombre de périodes sur un an	Formules
Trimestrielle	4 P=4	$m1 = (y1+y2+y3+y4)/P$ $MMC1 = \frac{m1+m2}{2}$ $m2 = (y2+y3+y4+y5)/P$ $MMC2 = \frac{m2+m3}{2}$ $m3 = (y3+y4+y5+y6)/P$ .....
Annuelle	12 P=12	$m1 = (y1+y2+y3+ \dots +y12)/P$ $MMC1 = \frac{m1+m2}{2}$ $m2 = (y2+y3+y4+ \dots +y13)/P$ $MMC2 = \frac{m2+m3}{2}$ $m3 = (y3+y4+y5+ \dots +y14)/P$ .....

**Source : Béatrice et Grandguillot, F « l'essentielle du contrôle de gestion », 10éd, Gualino, Lextenso, 2018, P89.**

Cette méthode « écrête les phénomènes accidentels en permettant un lissage des informations observées, mais elle élimine des informations en début et en fin de série. Par ailleurs, elle ne donne pas une droite d'équation connue qui peut facilement se prêter à des prévisions, c'est pourquoi l'ajustement par la méthode des moindres carrées est préféré »<sup>1</sup>.

Le but est d'obtenir une tendance, un trend indépendant de variations saisonnières.

<sup>1</sup> Alazard C et Sépari S, op cit, 2ed, P259.

## 2 Les séries chronologiques « temporelles » :

« Est une série statistique représentant l'évolution d'une variable économique en fonction du temps »<sup>1</sup>, cette série s'intéresse à l'évolution d'un phénomène à la cour de temps dans le but d'écrire, expliquer puis prévoir dans le futur.

On appelle série chronologique est une série statistique à des variables  $(t, y_t)$  avec  $(t \in T)$ ,

$T = \{t_1, t_2; t_3; \dots; t_n\}$ , dont la premier composant de couple :

$t$  = le temps (l'axe des abscisses) en peut exprimer en jour, mois, trimestre ou année.

$Y_t$  = variable économique suivre la nature de problème étudié (l'axe des ordonnées)

Ce type de série utilisé fréquemment dans les prévisions de ventes car ce sont des données statistique facile à obtenir.

### 2.1 Les composants d'une série chronologique :

Composants d'une série chronologique sont au nombre de quatre <sup>2</sup>:

- **La tendance à long terme** ou **trend** notée **T** : il exprime la tendance du phénomène sue le long terme.
- **Le mouvement cyclique** noté **C** : il exprime les fluctuations liées à la succession des phases des cycles économiques ou conjoncture, il est fréquemment regroupé avec le trend dans un mouvement globale qualifié d'extra- saisonner.
- **Les variations saisonnières** notées **S** : elles réapparaissent à intervalles réguliers, leurs couses sont multiples : congés annuels, phénomène de mode de vie, facteurs climatiques, ...etc. Elles obligent au calcul de coefficients saisonniers.
- **Les variations résiduelles** au **accidentelles** notées **E** : ce sont des variations que l'on suppose en général dû au hasard, elles se manifestent par des variations accidentelles.

### 3 Le lissage exponentiel :

Est une 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 anciennetés »<sup>3</sup>. Le principe de cette méthode consiste à faire des prévisions à court terme et en utilise les données des périodes passées, auxquelles est attribuée une pondération qui va en

<sup>1</sup>Alazard C et Sépari S, op cit, 2ed, P261.

<sup>2</sup> Idem, P262.

<sup>3</sup> Idem ; P263.

diminution avec que l'on remonte dans le temps, selon **M. Gervais** « le lissage exponentiel consiste à déterminer une tendance à partir des données des périodes passées mais en accordant plus importance au passé récent et moins au passé éloigné »<sup>1</sup>.

Et pour la détermination du choix correct de coefficient de lissage il faut assurer que dans les données passées, l'écart entre les réalisations et les prévisions résultant de lissage sont plus petit.

Pour une période  $t$ , l'expression mathématique de cette méthode exprimé sous la forme suivante :

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

Avec  $Y_t$  = prévision de la période  $t$

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

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

$\alpha$  = coefficient de lissage compris entre 0 et 1

En d'autre terme, la prévision dépend pour une part de la prévision précédente et pour une autre part de la donnée réelle pour la même période.

### 3.1.2.2 La prévision de production :

En cette phase la fonction de l'entreprise présente dans la recherche de la meilleur programme de production qui optimiser le résultat à travers la satisfaction de la demande, et pour ma détermination de ce programme l'entreprise utilise les outils mathématiques et informatiques dont la gestion de la production assistée par ordinateur (GPOA).

Le programme de production définir la quantité produits à fabriquer par période et avec certaines contraintes, l'entreprise utilise les techniques de la programmation linéaire pour l'expression de ces constraints.

La programmation linéaire « est un technique mathématique qui permet d'estimer le programme de production optimal »<sup>2</sup>, c'est-à-dire que cette dernière permettre d'estimer le programme de production et de mettre en place la solution optimale avec l'assurance de le

<sup>1</sup> Gervais M ; « contrôle de gestion par le système budgétaire » ; éd Vuibert ; Paris ; 1987 ; P46.

<sup>2</sup> Béatrice et Grandguillot, F « l'essentiel du contrôle de gestion », 10 éd, Lextenso, 2018, P100.

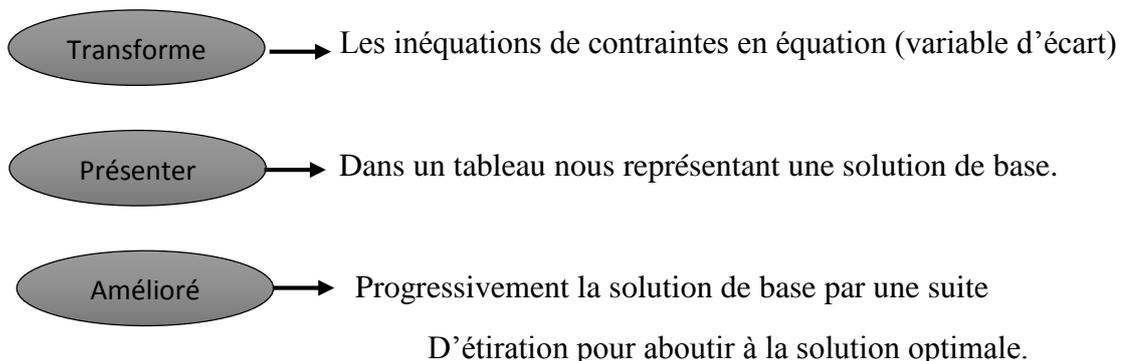
plein d'emploi des capacités productives et le choix d'une combinaison productive qui maximise la rentabilité.

Un programme linéaire est composé<sup>1</sup> :

- Un certain nombre de variables positives ou nulles dont on cherche à déterminer la valeur (exemple : nombre de produits à fabriquer).
- Une fonction économique à optimiser (représentée par une équation correspondante soit à un résultat à maximiser, au à un cout minimiser).
- Des contraintes exprimées sous forme d'inéquation linéaire reliant les variables recherchées et exprimant le nombre de produits maximal ou minimal à fabriquer ou vendre, ainsi que la consommation des variables de facteurs rares de production en tenant compte limitation.

La résolution du programme linéaire consiste à calculer la valeur des variables qui optimise la fonction économique, deux solutions sont possibles :

- **La solution graphique** : le programme linéaire peut être représenté graphiquement lorsqu'il n'existe que deux variables, ce graphe permet de visualiser : Chaque contrainte correspondant à un demi-plan délimité par une droite, la zone d'acceptabilité de la contrainte représentée par un polygone et le point optimum qui ce suite à l'intersection de deux droites ou sur un des sommets du polygone<sup>2</sup>.
- **La solution algébrique par la méthode du simplexe** : cette méthode s'applique quel que soit le nombre de variables. La résolution de ce programme s'opère en trois étapes principales<sup>3</sup>:



<sup>1</sup>Béatrice et Grandguillot, op cit, P100.

<sup>2</sup> Idem.

<sup>3</sup> Idem, P103.

### 3.1.2.3 La prévision des approvisionnements :

L'élaboration d'un budget d'approvisionnements permet de « s'assurer que les matières nécessaires à la production seront achetées en quantité voulues, le moment opportun et au moindre coût »<sup>1</sup>, ce budget est établi en quantités et en valeurs d'après les prévisions de production élaborées précédemment. A cet effet l'entreprise introduit nécessairement les techniques et les méthodes de modélisation et de prévision des approvisionnements et recense en deux classifications<sup>2</sup> :

- **La 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.
- **La méthode moderne** : proposée par les modes d'approvisionnement dite 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 de 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.

#### 1 Les différents types de stocks :

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

**1.1 Le stock d'actif (SA)** : est « la quantité de produit qui entre le stock à chaque livraison et qui est consommée, elle est aussi appelée quantité économique »<sup>3</sup>, ce stock dépend du rythme d'approvisionnement et son niveau décroît en fonction du nombre des commandes.

**1.2 Le stock de réapprovisionnement (SR)** : est « le niveau de stock qui entraîne le déclenchement de la commande, il inclut le stock de sécurité s'il existe »<sup>4</sup>, il s'appelle aussi stock d'alerte, stock critique au point de commande, il se calcule différemment selon la durée du délai de livraison.

<sup>1</sup>Gervais.M, « contrôle de gestion », 7<sup>éd</sup>, Economica, Paris, 2000.

<sup>2</sup>Gervais.M, « contrôle de gestion », 6<sup>éd</sup>, Economica, Paris, 1997, P461-462.

<sup>3</sup> Alazard, C et Sépari, S, op cit, 2<sup>éd</sup>, P280.

<sup>4</sup> Idem, P282.

**1.3 Le stock de sécurité (stock de protection) :** est une réserve qui est destinée à faire face aux situations imprévues c'est-à-dire il garantit l'entreprise contre la rupture de stock dans le but<sup>1</sup> :

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

Donc est un inconvénient pour l'entreprise de supporter de cout supplémentaire et un avantage de faire qu'il est un palliatif dans la situation exceptionnelle.

**2 Les modèles de la gestion d'approvisionnement :** le but de ces modèles est « déterminer les stocks qui feront l'objet d'un suivi précis de la part des services d'approvisionnement »<sup>2</sup>.

### **2.1 Le modèle 20/80 :**

Selon cette méthode l'attention doit être portée sur la quantité faible qui représente approximativement 20% des articles et qui accaparent 80% de la valeur globale de stock, cette méthode consiste à<sup>3</sup>:

- Ordonner la consommation des articles dans l'ordre décroissant.
- Exprimer les valeurs et les quantités en pourcentage cumulé croissant.
- Déterminer les groupes d'articles d'après la loi 20/80.
- Effectuer une représentation graphique.

### **2.2 Le modèle ABC :**

Cette méthode classe les articles en stock en trios groupe, ce mode de classement des articles ne fait que reprendre la distribution de Pareto. On constate généralement que :

- **Le groupe A** dit des approvisionnements « standards » : il représente 60 à 70% de la consommation pour 5 à 10% des références.
- **Le groupe B** dit des approvisionnements « courants » : il représente de 25 à 30% des références.

<sup>1</sup> Alazard, C et Sépari, S, op cit, 2éd, P281.

<sup>2</sup> Idem ; P278.

<sup>3</sup> Béatrice et Grandguillot, F, op cit ; P114

- **Le groupe C** dit des approvisionnements « exceptionnels » : il représente plus de 60% des références pour 10% de consommation.

### **2.3 Le modèle de Wilson (sans rupture) :**

L'objectif de ce modèle est de déterminer la quantité économique qui minimise le cout de gestion de stock afin de permettre l'automatisation des procédures de réapprovisionnement. Le modèle de **Wilson** propose de déterminer le lot de la commande optimum qui minimise le cout des approvisionnements, ce dernier n'intègre pas e cout éventuel de rupture.

### **3.2La budgétisation :**

Prévision chiffré en volume et unité monétaire de tous les éléments correspond à un programme d'activité déterminer en fonction d'objectif négocié et accepter.

La phase de budgétisation consiste à définir l'action retenu par l'entreprise à CT afin de réaliser les objectifs définit dans le plan stratégique et opérationnel.

#### **3.2.1 La définition de budget :**

Le budget est « une expression comptable et financier des plans d'actions retenus pour que les objectifs visés et les moyens disponibles sur le court terme convergents vers les buts à LT de l'organisation » <sup>1</sup>

Le budget est une traduction chiffrée de la stratégie et les objectifs déterminé d'une organisation en plan d'action correct et il traduit l'engagement de chaque responsable devant la direction de l'entreprise.

La période généralement de six mois a un an au plus tard. Un découpage en périodes plus courtes est souvent opéré.

Le budget de l'entreprise est une vue de l'esprit, il regroupe en fait un ensemble cohérent et complète de budgets construits pour les déférents CRB (Centre Responsabilité Budgétaire).

#### **3.2.2 Les objectifs de budget :**

- Déterminer l'ensemble des ressources et moyens nécessaire à la mise en place de projet majeur.
- d'un plan global à court et moyen terme des recettes et des dépenses d'une entreprise.

---

<sup>1</sup>Bouquin.H, « la maitrise des budgets dans l'entreprise », Edicef, 1992, P09.

- Etalon de mesure lors de l'évaluation des performances de l'entreprise et permettra de détecter les problèmes, discordances et dysfonctionnement.

### 3.2.3 Le rôle de budget :

Divers rôles sont attribués au budget :<sup>1</sup>

- **Rôle de prévision** : Le budget est un instrument privilégié de la prévision à CT, permet de définir les moyens et les ressources nécessaires et déterminer les programmes d'activités.
- **Rôle de coordination** : Le budget permet de vérifier la cohérence des objectifs et leur compatibilité avec les ressources mis en place par l'entreprise.
- **Rôle de motivation** : Le budget considéré comme un contrant entre la direction et le responsable, ce contrant oblige les décideurs à agir en conformité avec la stratégie de la direction.

### 3.2.4 Le processus de l'élaboration de budget :

Le processus se décompose en quatre (4) phases :

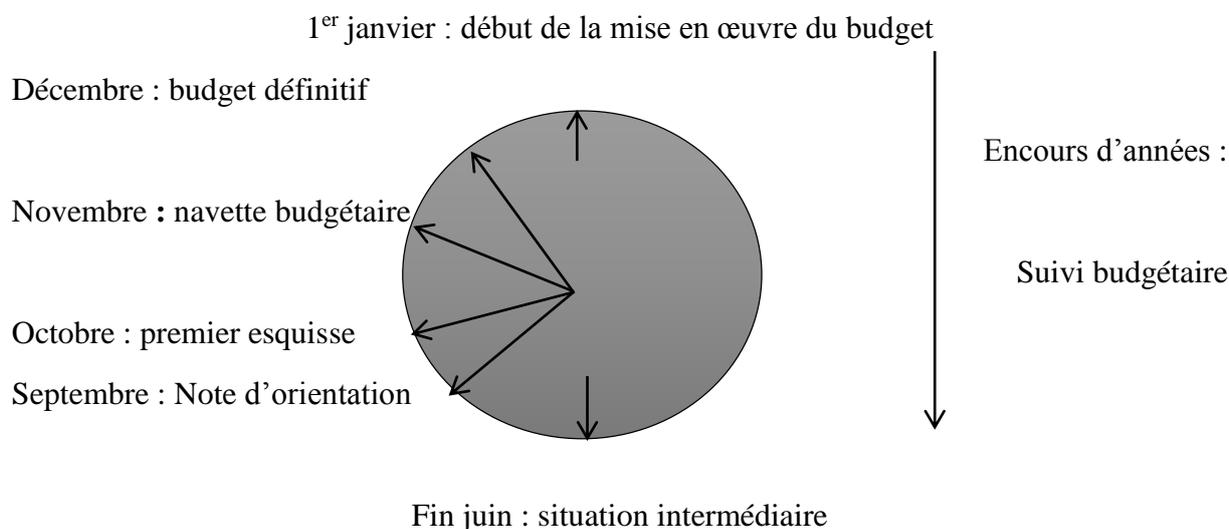
- **La préparation** : En général, le budget de l'année N doit être établi à N-1, approuvé avant le début de l'année N et tout réajustement doit se faire le février de l'année N.
- **Le lancement** : Le lancement de le processus budgétaire se faire à partir d'une réunion de l'ensemble des responsables opérationnels, pour discuter sur l'année à venir, chacun prendre sa tâche et aussi donne des réponses sur les questions posées.
- **Le déroulement** : Chaque responsable opérationnel dont l'obligation de établir son budget afin de s'inspirant des orientations discutées et normes fixées.
- **L'arrêt de budget** : Cette phase c'est la fin de processus budgétaire, doit être intervenir avant la fin de l'année pour avoir la réalisation des objectifs qui mentionné à l'ouverture de l'année.

---

<sup>1</sup> <http://cours-de-droits.net/la-démarche-budgétaire-a126934044/> consulté : 18/03/2020 à 21 :00.

## 3.2.5 Le cycle budgétaire annuel :

**Figure N°06 : le cycle budgétaire**



**Source : Leclère, D, « l'essentiel de la gestion budgétaire », 2ed, Eyrolles, 2012, p22.**

**<sup>1</sup>Le suivi budgétaire :** Pendant l'exercice, mensuellement les prévisions budgétaires seront rapprochées des réalisations effectives ; fournis par la comptabilité dans des états de contrôle budgétaire permet de calculer les écarts mettant un jeu les responsabilités en cas de dérapage.

**En septembre :** la DG publie une note d'orientation cette note est un document confidentiel de quelque page destinés aux cadre dirigeants responsable des principales fonctions de l'entreprise. Elle définit la philosophie de la direction pour l'année à venir et fixe les grandes orientations en accord avec le contenu du plan stratégique.

**En octobre :** en fonction des orientations définis par la DG chaque composant à amener a établi de façon décentralisé son propre budget. Ce sont les opérationnels qui sont les mieux placés pour évaluer les contraintes.

**En novembre :** cette harmonisation se réalise progressivement selon un processus itératif de « navette budgétaire ». Les projets de budgets font la navette entre les unités décentralisées et la cellule de coordination animée par le contrôle de gestion. Cette procédure permet de trouver des compromis ; réaliser des arbitrages, notamment compte tenu des contraintes financières.

**En décembre :** Le budget définitif est décidé, les derniers arbitrages étant du ressort de la DG. Dans les grandes entreprises, ce budget peut être un document volumineux de plusieurs

<sup>1</sup> Mohamedelafrit.com La procédure budgétaire consulté le 05/08/2020 à 18 :00 ;

certaines de pages dont la synthèse est assurée par le compte de résultat prévisionnel. Le budget définitif doit arrêter avant le début de l'exercice (fin décembre).

### 3.2.6 La typologie de budget :

Il existe deux types de budget :

#### 3.2.6.1 Les budgets fonctionnels (opérationnels) :

Ce sont des budgets traduisent les actions dans des programmes d'activité des services ; sont liée au cycle d'exploitation (achat, production, vente)

##### 1 Le budget de vente :

C'est l'évaluation des ventes future de l'entreprise en valeur (quantité\* prix) pour une période donnée.

Considère comme le budget le plus important parce qu' il contrôle tout le processus budgétaire et tous les autres budgets sont basées sur les prévisions et les résultats qu'il a été déjà faite par le budget de vente ; Ce budget reflet la politique commerciale de l'entreprise.il inclus l'établissement des frais de commercialisation ; frais de distribution et frais de marketing.

**Tableau N°04 : La structure du budget de vente**

	Janvier	Février	.....	Décembre
Programme d'action (quantité)				
Prix				
CA (H.T)				
TVA(%)				
CA (T.T.C)				

Source : Isabelle de kerviler et Loïc de kerviler, « le contrôle de gestion a la porter de tous », 3éd, Economica, 2000, P62.

### 2 Le budget de production :

C'est la représentation globale et chiffré de l'activité productive de l'entreprise ; Il établit à partir du résultat de différentes décisions prises au niveau du budget de vente et la politique de gestion de stock de l'entreprise.

La production et la vente sont liées par l'égalité suivante :

$$\text{Production} = \text{vent} - \text{stock initial} + \text{stock final.}$$

Le point de départ de ce budget est le programme de production

#### 2.1 La Valorisation du programme de production :

Pour transformer ce programme en budget on passe par le calcul des charges qu'on peut classer en deux catégories :

- **Charges directes** : sont des charges qui participent à la formation d'un seul coût ; concernant (coût de matières consommées ; frais de main d'œuvre productifs....)
- **Charges indirectes** : sont des charges qui participent à la formation de plusieurs coûts (les frais financiers ; les frais généraux...)

Établissement des budgets de production globale passe par la sommation des trois budgets :

- Budget de matières consommées.
- Budget de main d'œuvre productive.
- Budget des frais indirects de production.

#### 2.2 La ventilation du programme de production globale :

- **Par centre de responsabilité** : La répartition du plan de production par service est une opération importante car elle permet de faciliter le contrôle du programme global en cours de période budgétaire ; elle détermine les niveaux d'activité pour chaque atelier et les frais correspondants pour élaborer le budget.
- **Par période** : La répartition du programme de production globale par période pour vérifier que le mode de régulation du couple production-ventes dans le temps se réalise au cours de la période de budgétisation (le mois).

**Tableau N°05 : La structure du budget de production**

Mois	Janvier	.....	Décembre
Volume fabriqué			
I. Frais directs : -cout de matière première. -cout de personnel de fabrication -autre frais direct.			
II. Frais indirectes : -cout de personnel de structure -frais généraux de production. -entretien.			
III. -cout de production totale			

Source : Gervais, M, « contrôle de gestion », 7<sup>éd</sup>, Economica, paris, 2000, p 374

### 3 Le budget d’approvisionnement :

L’élaboration de ce budget s’assure la quantité des matières nécessaire à la production au moment voulu et au moindre cout. <sup>1</sup>

Et assurer pour les marchandises et les matières achetées une gestion optimale des stocks en évitant leurs ruptures. La détermination de la date ou la quantité de chaque commande s’effectue selon deux Méthodes :

- **La méthode comptable** : inscrite tous les mouvements prévus dans la fiche de stock pour déterminer les points de ruptures puis à trouver les dates de commande qui pourrait les évitent.
- **La méthode graphique** : elle représente sur un graphique : en abscisse le temps et en ordonnées : les consommations cumulées puis les livraisons successives additionnées au stock initial.

Si la consommation est certain : les points d’intersection entre les courbe de la consommation cumulées et de la livraison et stock initial nous donne la date de livraison ; et lorsque nous reculions à gauche de ces points avec une distance

<sup>1</sup> GERVAIS M, « contrôle de gestion par système budgétaire », op.cit. , p89.

équivalente à la période d'attente nous obtiendrons des points indiquent les dates de soumission de chaque commande.

Si la consommation et le délai d'attente incertaines : alors que les dates de réception de livraison et la date de passation des commandes reviendront vers la gauche avec une distance équivalente au stock de sécurité.

On distingue pour la budgétisation d'approvisionnement si les consommations sont régulières ou irrégulier sur la période retenue.

- **Pour la consommation régulier** : la programmation des approvisionnements est simple ne pose aucune difficulté, on prend les informations à partir du model de Wilson.
- **Pour la consommation irrégulière** : dans ce cas l'entreprise doit prévoir le stock de sécurité et le choix entre deux mode de gestion de stock ; quantité avec période variable ; période avec quantité variable.

**Tableau N° 06 : la structure de budget d'approvisionnement**

Mois	Janvier	.....	Décembre	$\Sigma$
Commandes				
Livraison				
Consommations				
Stock (fin de mois)				

**Source : Langlois, G et Bounier, C & Bringer M, « contrôle de gestion », Ed Foucher, paris, 2006, p259**

#### 4 Le budget d'investissement :

Consiste à budgétises les tranches d'investissement des diffèrent projets prévus pour l'année à venir.

La gestion d'investissement consiste à : établir le programme d'investissement puis le plan de financement et enfin le budget d'investissement

Le pr ogramme d'investissement pour but de déterminer le projet alternatif qui aide à la prise de décision.

Le plan de financement c'est un instrument de gestion prévisionnel qui permet d'étudier l'effet des projets à long terme sur la situation de la trésorerie des années à venir. Et pour but d'assurer que les projets d'investissement proposé par les opérationnels sont cohérent avec le développement à long terme de la stratégie.

Ce budget permet d'isoler pour la période à venir, les dépenses spécifiques liées aux investissements en faisant apparaître :

- **La date d'engagement** : ce sont les dates à partir de quelle il n'est plus possible de revenir sur la décision d'investissement sauf à payer un débit.
- **La date de règlement** : différent mouvement ou il faut régler les travaux engager ; outre leur conséquence en matière de trésorerie.
- **La date de réception** : elle permettre l'installation de l'investissement.

**Tableau N°07 : la structure du budget d'investissement**

Projet	date d'engagement	Délai d'engagement	Date de début des travaux	Durée des travaux	Date de fin des travaux	Réception	Paiements
A							
B							

Source : Béatrice et GrandGuillot, F op cit, p93.

### 3.2.6.2 Les budgets financiers : <sup>1</sup>(données de synthèses prévisionnelles)

Ce sont des budgets traduisent de façon globales les effets de la mise en œuvre des budgets opérationnel. Ils permettent de déterminer le résultat prévisionnel qu'il soit une perte ou un bénéfice. Ce type de budget englobe : le budget de trésorerie, le compte de résultat et le bilan prévisionnel, tableaux de financement prévisionnel.

#### 1 Le budget de trésorerie :

Est définis comme « la transformation des charges et des produits de tous les budgets précédents en encaissement et en décaissement » Le budget de trésorerie est généralement établit mois/mois d'une période de 6 à 12 mois. Il comprend trois grandes parties :

<sup>1</sup>Doriath, B et Goujet, C, op cit, 3éd, 2007, P05.

## 1.1 Budget d'encaissement :<sup>1</sup>

Se présente sous forme d'un tableau dont il figure les recettes de l'entreprise il comporte deux zones :

La partie de haute prend le calcul du CA(TTC) et la TVA collecté.

La partie basse de tableau constitue le décalage d'encaissement induit par le mode de règlement de créance clients.

## 1.2 Budget de TVA :<sup>2</sup>

Pour objectif de déterminer la situation de l'entreprise vis avis des autorités fiscal ;

Le budget de TVA doit être établit à partir :

- Du budget des ventes biens ou de prestation de services qui permet de calcul de la TVA collecté.
- Du budget des approvisionnements (achat) des biens et services qui permet d'évaluer la TVA déductible.

## 1.3 Budget de décaissement :<sup>3</sup>

Il regroupe les dépenses figurent dans les budgets des charges, englobe le budget d'achat, production, approvisionnement, personnel, autre frais, investissement, frais commerciaux .il comporte aussi deux zones :

La partie de haute prend le calcul du CA(TTC) et la TVA déductible.

La partie basse de tableau constitue le décalage des décaissements induit par le mode de règlement de dette fournisseurs.

## 2 Budget général de trésorerie :

Est un document de synthèse établit à partir des budgets précédents afin de vérifier l'équilibre fondamentale de l'entreprise.

- **Compte de résultat prévisionnel**<sup>4</sup>: tableau récapitulatif regroupe les charges et les produits prévus ; c'est un outil principal de synthèses parce qu'il détermine le résultat prévisionnel de l'entreprise.

<sup>1</sup> TIGUIT, B « école nationale de commerce de gestion : cours gestion budgétaire », 2007 /2008, P 31.

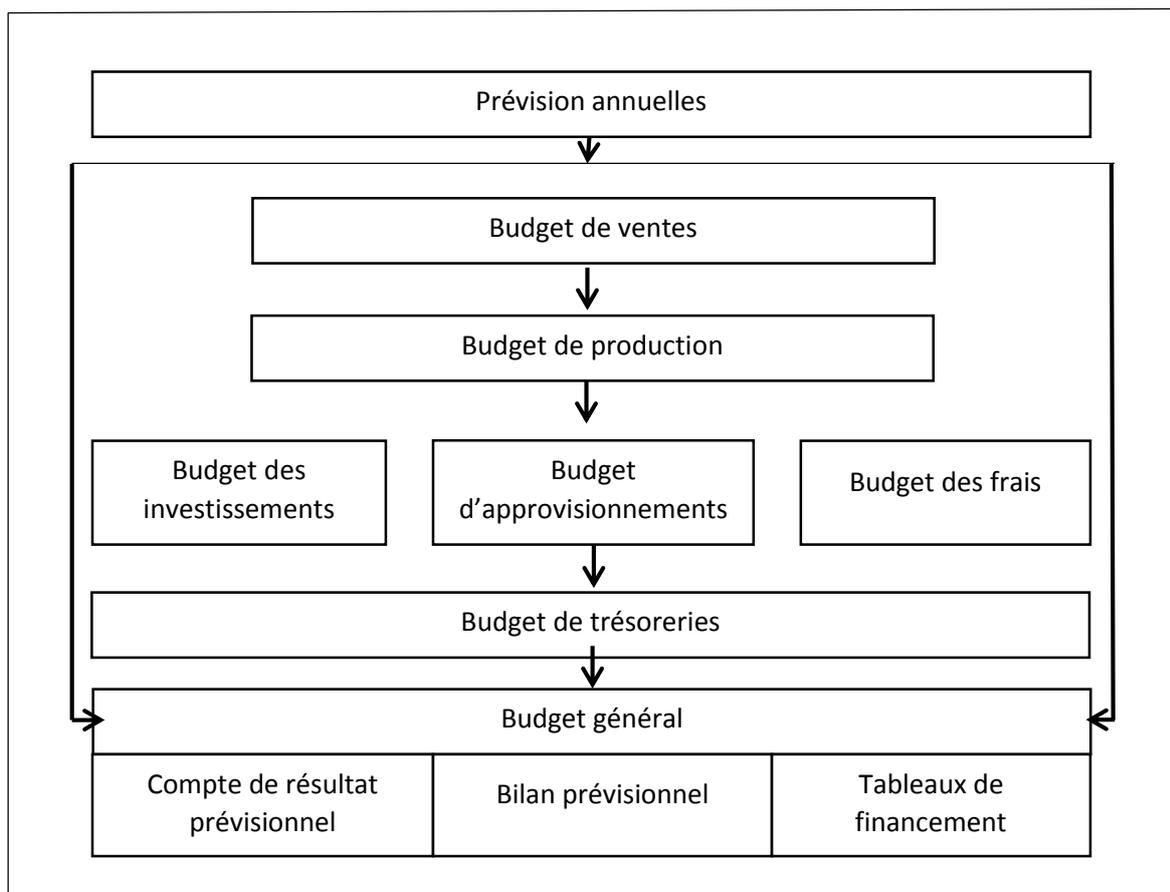
<sup>2</sup>Antraigue, D et Janvario, C, Contrôle de gestion ; gestion prévisionnel partie 06, université de LImgers, cour, 2009, disponible sur <http://www.intenligne.net>

<sup>3</sup> TIGUIT, B, op cit, p 32.

<sup>4</sup> GERVAIS M « contrôle de gestion »op.cit., P 433.

- **Bilan prévisionnel** : Il se présente comme un bilan traditionnel Permet de prévoir les actions de l'année N+1 sur la structure financier de l'entreprise. construit à l'aide de : compte de résultat prévisionnel ; le budget de trésorerie.<sup>1</sup>
- **Tableau de financement prévisionnel** : Tableau qui donne des explications relatives au financement de l'entreprise.

**Figure N°07 : articulation des budgets**



Source : Béatrice et Grandguillot F « l'essentiel du contrôle de gestion », 4<sup>éd</sup>, Lextenso, paris, 2009, P18.

### 3.3 Le contrôle budgétaire :

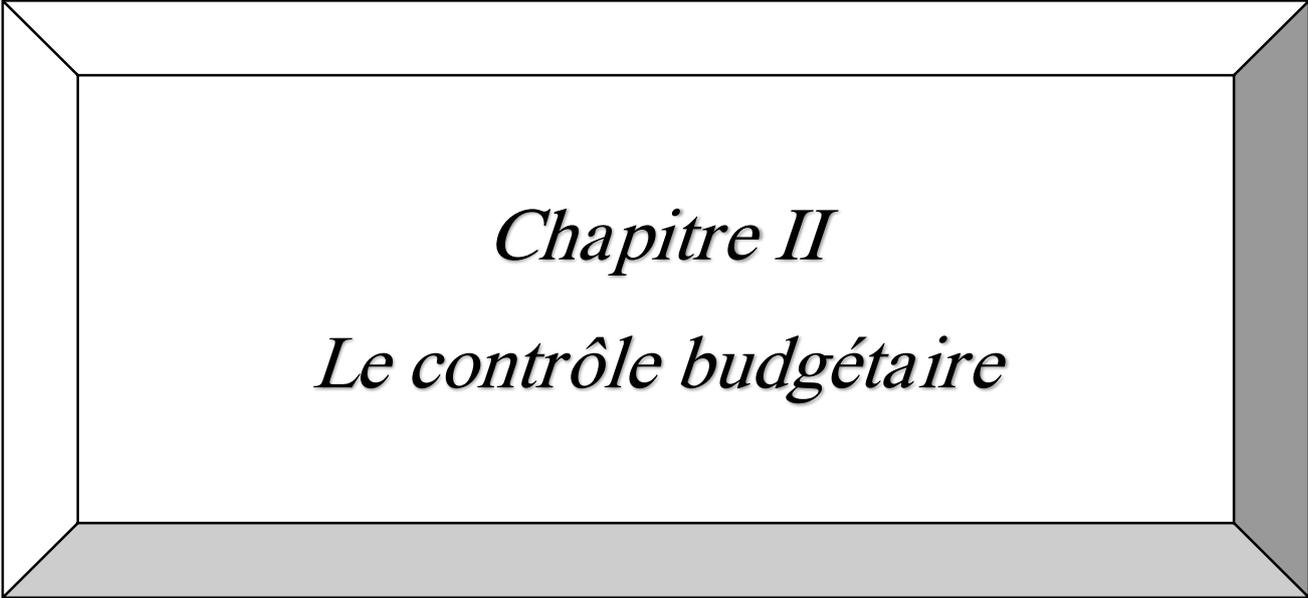
Le contrôle budgétaire participe à système d'information du contrôle de gestion et met l'accent sur les écarts entre les réalisations et les prévisions et identifiant les causes.

Pour mieux comprendre cette phase on va traiter en deuxième chapitre.

<sup>1</sup> GERVAIS M « contrôle de gestion » op.cit., P 433.

### **Conclusion :**

En conclusion le contrôle de gestion a gagné au fil de temps beaucoup d'importance, il permet la mise en place des actions correctives, aide les responsables dans la prise de décision et de fixer les objectifs. Le contrôle de gestion s'appuie sur les outils pertinents tels que la gestion budgétaire. C'est l'ensemble des moyens mis en œuvre pour établir des prévisions à court terme applicables à la gestion de l'entreprise, la GB doit transformer ces prévisions en normes réelles. C'est pourquoi il faut adjoindre le contrôle budgétaire ce dernier va faire l'objet du deuxième chapitre.



*Chapitre II*  
*Le contrôle budgétaire*

### **Introduction :**

La gestion budgétaire est un processus conduit à la mise en place d'un réseau des budgets afin d'anticiper les actions futures de l'entreprise.

Cette démarche budgétaire doit se suivre par la mise en œuvre d'un système du contrôle budgétaire puisqu'il permet réviser les réalisations par une confrontation périodique avec des prévisions établis et il recouvrir l'ensemble des systèmes qui vont l'établissement des budgets évaluer le taux de réalisation des objectifs et mettre en évidence des actions correctives pour l'ensemble des écarts dégager.

Ce chapitre est scindé en trois sections la première est consacrée aux concepts clé du contrôle budgétaire ensuite dans la deuxième section on abordera la place du contrôle budgétaire dans l'entreprise et enfin la troisième section se focalise sur le processus du contrôle budgétaire.

### Section 1 : Concepts clé du contrôle budgétaire

Le contrôle budgétaire est un élément fondamental du processus de contrôle de gestion de l'entreprise puisque il permet de recouvrir l'ensemble des systèmes qui vont l'établissement des budgets et au contrôle des réalisations.

#### 1.1 .Définition du contrôle budgétaire

M. Gervais définit le contrôle budgétaire comme une comparaison permanente des résultats réels et des prévisions chiffrées figurant aux budgets afin :

- De rechercher les causes des écarts,
- D'informer les différents niveaux hiérarchiques,
- De prendre des mesures correctives éventuellement nécessaires,
- D'apprécier l'activité des responsables budgétaires<sup>1</sup>.

Selon **Alazard** et **Sépari** : le contrôle budgétaire est défini comme étant : « une confrontation périodique entre des données préétablies et les réalisations pour mettre en évidence des écarts qui doivent appeler des actions correctives »<sup>2</sup>

Le contrôle budgétaire est une procédure permettant d'analyser les écarts dégager entre les résultats réalisés et les données prévisionnelles ; afin de mettre en place des mesures correctives pour atteindre les objectifs fixés.

La pertinence du CB repose sur la qualité de l'information recensée dans les budgets établis pour formaliser le fonctionnement à court terme de l'organisation et leurs capacité a correctement anticiper le devenir de l'entreprise.

La pertinence des écarts dépend aux éléments de référence ; Pour analyser les écarts on utilise des techniques afin de conclure si l'écart dégager n'est pas important on fait rien .Et on doit appeler a des actions correctives si écart est important.

La mise en œuvre de contrôle d'une organisation requiert d'un point de vue théorique trois niveaux :<sup>3</sup>

<sup>1</sup> Alazard, C et Sépari, S, op cit,2éd, P226.

<sup>2</sup> Idem, P361.

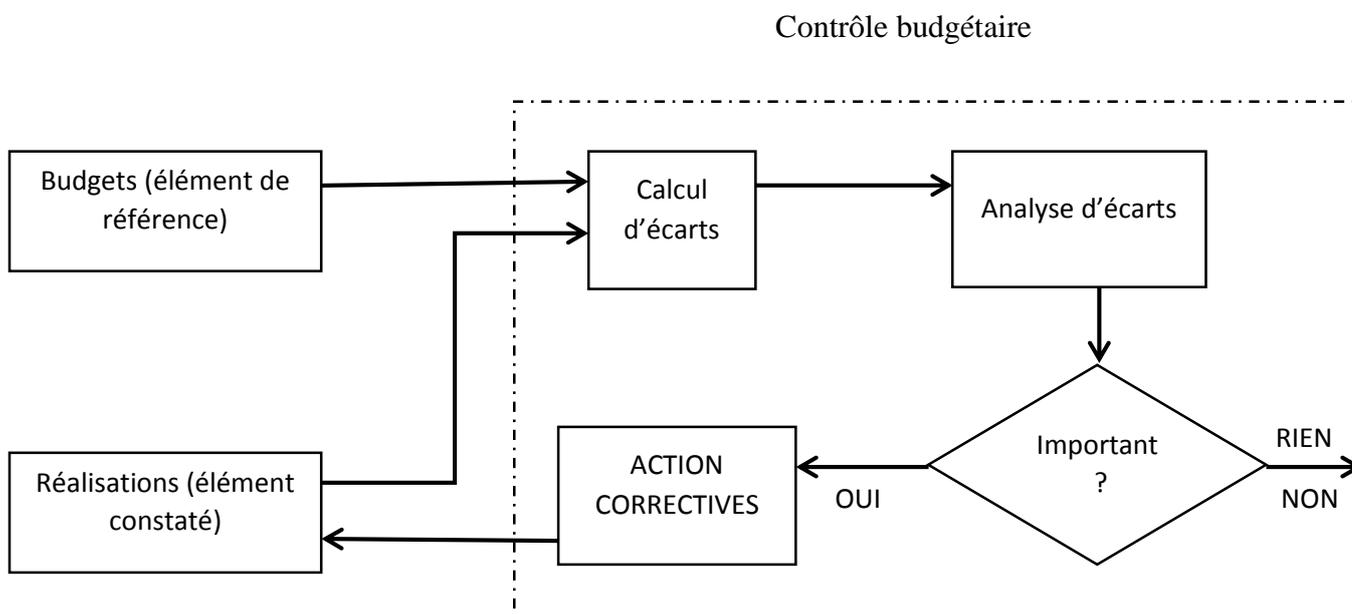
<sup>3</sup>Djerbi, Z et Durand, X &Kuszla, C, « contrôle de gestion » Dunod , Paris ,2014, P234.

- **Le contrôle stratégique** : évaluation des choix stratégiques du couplage de l'entreprise avec son environnement et de l'organisation de la chaîne de valeur à tous les plans à moyen terme et long terme.
- **Le contrôle de gestion** : suivi à moyen terme des réalisations des processus et des centres de responsabilités dans les chaînes de valeurs au moyen des budgets et tableaux de bord.
- **Le contrôle opérationnel (exécutif)** : contrôle des tâches et suivi des procédures de contrôle interne.

Dans ce cadre, le CB relèveront du contrôle à moyen terme, permettent notamment d'alimenter les tableaux de bord au suivi et à la prise de décision.

Le principe de fonctionnement du CB est de faire en sorte que le réel soit conforme aux prévisions.

**Figure N° 08 : Le fonctionnement du contrôle budgétaire.**



**Source : Alazard, C et Sépari, S, « contrôle de gestion manuel et application », 2ed ; Dunod, paris, 2010, p 361.**

### 1.2 . Le rôle du contrôle budgétaire :

Le contrôle budgétaire impose à l'entreprise :

- Il fournit aux dirigeants des informations afin d'appliquer la stratégie et établit le programme d'activité.
- C'est à travers du contrôle budgétaire s'incarne la longue du linge hiérarchique et la délégation de responsabilité de contrôle.
- Il permet la réalisation de la prévision et établir un programme d'action.

### 1.3 . Les objectifs du contrôle budgétaire :

Le contrôle budgétaire pour objectifs de :

- La comparaison entre les réalisations et les prévisions.
- La gestion et l'analyse les écarts constatés.
- L'adaptation des actions correctives.
- L'optimisation des ressources utilisées.
- La vérification de la performance des différents centres de responsabilités.

### 1.4 Les principes du contrôle budgétaire : <sup>1</sup>

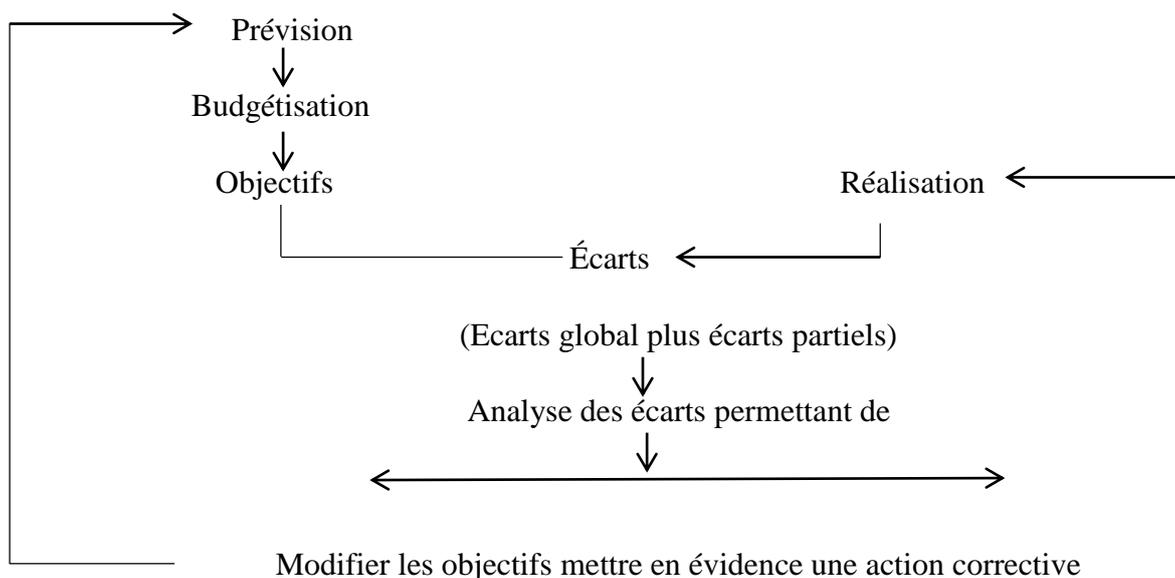
Le contrôle budgétaire est une procédure qui compare a posteriori les réalisations avec les prévisions du budget d'un centre de responsabilité, cette procédure :

- Compare les écarts entre les montants réalisés et les montants budgétés.
- Est mise en œuvre aux niveaux de chaque centre de responsabilité.
- Comporte une phase d'identification des causes d'écarts.
- Est la base des actions correctives

---

<sup>1</sup> Langlois, C et Bonnier, M & Bringer, op cit, P399.

**Figure N° 09 : présentation du principe du contrôle budgétaire.**



**Source : contrôle de gestion et tableau de bord. P 115. Disponible sur le site : <http://www.doc-etudiant.fr>.**

### **1.5 Les caractéristiques du contrôle budgétaire :**

- **Le CB composant de gestion :** le CB permet de détecter les écarts entre les prévisions et les réalisations à partir de sa participation dans le système d'information du CDG.
- **Le CB est un control rétrospectif :** le CB s'intéresse à la période passée en comparant entre les résultats réels et les résultats prévus traduits dans les budgets et en cherchant les causes des écarts.
- **Le CB a une dominante financière :** il fournit des indicateurs financiers car il s'appuie sur une approche comptable de l'organisation.
- **Le CB informe les responsables sur le degré de réalisations des budgets :** Il permet de :
  - D'évaluer la performance de l'ensemble des acteurs.
  - Favoriser la gestion par exception
  - Procéder aux régulations nécessaires.
  - Participer à la maîtrise de la performance au moyen d'un pilotage par les écarts

### 1.6 Les conditions d'efficacité du contrôle budgétaire :

Un CB efficace repose sur les caractéristiques suivantes :

- **Rapidité de l'information** : les informations doivent être disponibles rapidement pour que les responsables opérationnelles puissent prendre des décisions qui s'imposent à l'issue du CB.
- **Fiabilité irréprochable des données et des calculs** : l'information ne doit pas être de mauvaise qualité.
- **Les prévisions doivent être relativisées** : c'est-à-dire les prévisions se basent sur des estimations et ne pas des certitudes.
- **Le contrôle doit être :**
  - Exister** : il ne faut pas constater les écarts sans les exploiter.
  - Sélectif** : il ne s'intéresse qu'aux écarts significatifs.
  - Décentralisé** : Une grande initiative doit être laissée aux différents responsables.
  - Répressif** : les responsables ayant tendance à sous-évaluer les prévisions de chiffre d'affaire et à sur-évaluer les prévisions des charges.
  - Continuer** : il est important que la fonction de contrôle soit constamment en alerte.
  - Etre en lien étroit avec l'organisation des centres de responsabilités.**

### 1.7 Les qualités d'un bon contrôle budgétaire :

Le CB repose sur la mise en place d'un système d'information de gestion, ce système doit avoir les caractéristiques suivantes : <sup>1</sup>

- **La rapidité** : Si les responsables opérationnels doivent prendre des décisions en fonction du CB, il faut que soient fournies les informations nécessaires rapidement. Pour l'amélioration de la disponibilité des informations, il peut être 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.

---

<sup>1</sup>Ghouali, S et Afroun, O « la gestion budgétaire comme outil de contrôle de gestion », mémoire de fin cycle, université Abderrahmane Mira, Bejaia, 2016/2017, P69.

- **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 cout pondéré :** Il faut tenir en compte du cout de mise en place de l'organisation, de son cout de fonctionnement pour le saisi et le traitement des données, et des couts consacré à l'élaboration et au suivi du système par les responsables concernés, ce cout doit être raisonnable et pondéré.

### Section 2 : La place du contrôle budgétaire dans l'entreprise

#### 2.1 L'utilité fondamentale de contrôle budgétaire 1

Le CB est un système de planification à court terme s'inscrivant dans le cadre d'un plan à moyen terme et très utile car :

- Il permet à l'entreprise de préciser les orientations qu'elles souhaiteraient et les moyens pour y parvenir
- Permet aux dirigeants d'obtenir une synthèse de l'activité de l'entreprise
- Aide à l'amélioration de la productivité et la rentabilité
- Favorise la coordination de différentes fonctions de l'entreprise (la décentralisation des responsabilités)

Mais il ne suffit pas de dresser des budgets pour atteindre les résultats souhaitées, il faut que la comparaison périodique des réalisations et des prévisions pour suivre les écarts et la mise en place des actions correctives. Pour cette raison le CB est important puisqu'il s'inscrit dans le système de planification de l'entreprise et constitue ainsi un outil indispensable de pilotage de la performance de l'entreprise.

#### 2.2 Les intérêts du contrôle budgétaire :<sup>2</sup>

Les intérêts du CB peuvent être résumés comme suit :

- Rattacher un écart à un centre de responsable : réflexion préalable sur l'organisation de l'entreprise.
- Examiner les tendances actuelle de l'entreprise et déterminer la politique à suivre car ces tendances actuelles et futures sont étudiées lors de l'établissement du budget.
- Contrôle l'application des décisions et actions correctives.
- Développer les échanges et le dialogue interne entre les différents services et niveaux de la hiérarchie.

---

<sup>1</sup><https://www.mawarid.ma/document-623.html>. Consulté le 05/08/2020 à 14:00 .

<sup>2</sup> Clerc, J-P « Processus 9 \_ Mesure et analyse de la performance pour BTS CGO », le Génie Edition, 2010, P36.

### 2.3 Les fonctions du contrôle budgétaire : <sup>1</sup>

Le CB constitue un instrument essentiel de CDG ; tant par son aptitude à fournir des informations nécessaires permettent aux décideurs ou acteur de l'organisation de modifier leurs décisions et corriger leur jugement.

La fonction initiale du CB est la prévision celle qui fournit le cadre à tout ce qui s'ensuit. La deuxième fonction est la gestion des ressources on doit faire une réflexion sur la nature de montant des ressources octroyer pour les activités de l'entreprise. Puis la troisième fonction est celui de l'évaluation comprend à la fois l'analyse du réaliser et la mise en évidence des correctives.

#### 2.3.1 La prévision :

Le CB se trouve entre le contrôle stratégique ; qui concerne les orientations générales permettent l'entreprise d'atteindre ses objectifs à long terme et le contrôle opérationnel, qui est le suivi des opérations le jour le jour. Si on parle de la prévision dans le cadre de CB il faut définir l'horizon sur lequel on souhaite pouvoir se projeter et préciser la fréquence laquelle on effectuer ce CB.

Les responsables des entreprises effectuent des plans stratégiques destiné à confronter leur situation actuelle ; mais l'évolution de l'environnement affecter ces prévisions. Le système budgétaire intégrant d'avantage de la perception à court terme de l'environnement, ce système basé non seulement sur les prévisions mais aussi permettent la confrontation des réalisations avec ces prévisions, le système budgétaire considère comme la source de ses réalisations.

Les dirigeants des organisations mettent en œuvre volontairement ou en raison des contraintes règlementaires un horizon budgétaire annuel.

Le processus budgétaires est régi par des calendriers répondant à certaines normes. Tous les étapes de processus budgétaire sont programmés depuis la préparation et l'examen du budget en passant par son exécution et jusqu'à son contrôle et son suivi.

Dans la plupart des entreprises ; le mois est retenu comme l'unité de base du CB. la périodicité mensuelle du CB constitue un bon arbitrage parce que à travers cette périodicité le CB permet la détection des dérives inquiétantes et la mobilisation des ressources.

---

<sup>1</sup> Lardy, P et pigé, B « reporting et contrôle budgétaire de la délégation a la responsabilité » EMS ,2ed, P13.

L'emploi du temps du contrôle de gestion est très formalisé avec des périodes mensuelles consacrées à la collecte des réalisations et à l'analyse des écarts et des périodes consacrées aux prévisions budgétaires.

Les prévisions budgétaires ont un sens lorsque elles contribuent à renforcer la capacité de décision des dirigeants de l'organisation, alors que le processus d'élaboration des prévisions budgétaires devrait intégrer une réflexion sur les objectifs stratégiques de l'organisation et sur son environnement.

### 2.3.2 La gestion des ressources :

La gestion des ressources constitue une fonction essentielle du CB parce que l'existence de l'organisation dépend de ressources qu'elle mobilise (humaine, matériel, immatérielle)

Gérer les ressources correspond à trois types d'activités :

- **Acquisition des ressources** : il existe toujours une forme de contrôle a priori sur l'acquisition des ressources ; ce contrôle sera souvent délégué aux responsables de services en fonction du montant de l'acquisition. Le CB permet d'affecter les dépenses aux services concernés ; l'identification des dérapages entre les acquisitions de ressources pour les services données et le montant réalisé se fait par le suivi des budgets en cas d'écarts importants et non justifiés les responsables des services peuvent être sanctionnés.
- **Allocations des ressources** : le budget constitue un outil qui permet de déterminer a priori l'affectation des ressources et assure la pertinence de cette affectation par rapport aux objectifs affichés. Cette affectation amène des organes dirigeants qui arbitrent entre différentes opportunités. Donc le CB permet à l'organisation d'évoluer de façon dynamique en ne restant pas prisonnier de ses choix passés et contraints économiques pour atteindre ses objectifs stratégiques.
- **La coordination des activités** : dans une entreprise résulte du pouvoir hiérarchique qui émane des dirigeants ; lesquelles peuvent conserver une vision globale des différentes activités réalisées et assurée que chacun d'entre elles concourt bien à la réalisation des objectifs d'organisation. On permet un contrôle et un suivi des ressources des services puisque ces derniers doivent rendre compte des ressources qu'ils consomment et aussi justifier la pertinence de cette consommation afin d'obtenir un accroissement des ressources ; donc le CB permet la mise en œuvre d'une coordination des activités.

### 2.3.3 L'évaluation :

Dans une organisation la nécessité du travail en équipe et les problèmes de coordination entrant la nécessité de disposer d'un système d'évaluation de l'organisation. Le CB fournit un cadre permettant à répondre à trois besoins :

- La détermination d'une référence pour évaluer la qualité des réalisations.
- La possibilité pour les membres en participant à la définition des moyens à mettre en œuvre.
- La mise en place d'un système entre la réalisation et les objectifs pour suivi de l'organisation.
- **Une référence pour mesures les réalisations** : les organisations permettent d'évaluer la performance des réalisations à partir d'un cadre susceptible fournit par le système budgétaire ; avantage essentiel du l'approche budgétaire par rapport au simple approche comptable est que les budgets intègrent non seulement le poids du passées mais également l'incidence des grandes décisions stratégiques et surtout l'estimation des changements environnementales et aussi le budget offre la possibilité d'introduire une référence qui tient compte des contingences environnementales.
- **Une occasion de concertation** : la concertation autour de l'élaboration des budgets constitue une opportunité pour crée un véritable esprit de l'entreprise. Cette concertation concerne bien évidemment les responsables de services.la construction du budget suppose que les objectifs stratégiques aient été définis ; ensuit les responsables font l'estimation de leur besoin en ressources ; la concertation joue un rôle important puisqu'il permet aux responsable de faire la confrontation de leurs demandes avec les contraintes globales de l'entreprise. En effet la concertation concerne aussi les dirigeants et les membres de conseils ; la discussion des budgets au cours de conseil d'administration permet de réexaminer les objectifs essentiels de l'entreprise.
- **Un outil d'incitation et de responsabilisation** : les budgets constituent un instrument d'incitation d'autant plus efficace qu'ils auront été le fruit d'une concertation préalable entre les dirigeants et les responsables d'activités. En effet le principe d'un système incitatif est d'associer une récompense à la réalisation des objectifs ou au respect d'une contrainte. Le système budgétaire fournit un cadre d'évaluation de la performance des responsables de services.

### **2.4 Les différentes étapes du contrôle budgétaire : <sup>1</sup>**

Le CB est une procédure qui compare à posteriori les réalisations avec les prévisions (compare les montants réalisés avec les montants budgétés ou préétablis) et de comporte une phase d'identification des causes des écarts et les actions correctives. On distingue trois étapes pour effectuer un CB :

#### **2.4.1 Le contrôle avant l'action (a priori) :**

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

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

Dans cette fonction de contrôle a priori est très étroitement liée à la fonction essentielle de la budgétisation.

#### **2.4.2 Le contrôle pendant l'action ou contrôle concomitant :**

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

- Proche du terrain
- Limité à l'action en court
- Continu

#### **2.4.3 Le contrôle après l'action (à posteriori) :**

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

---

<sup>1</sup> Hutin, H « Toute la finance d'entreprise en pratique », 2<sup>éd</sup>, d'organisation, Paris, P 679.

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

Ce contrôle est tout essentiel que les précédents dans la mesure où il constitue une phase d'analyses et de réflexion qui permet notamment de :

- Fournir, aux responsables des unités de gestions, les éléments du compte rendu de gestion qu'ils doivent établir à l'intention de l'autorité dont ils ont reçu délégation.
- Mettre à jour les normes techniques et économiques.
- D'améliorer la fiabilité supérieure de corriger les grandes orientations de gestion.

### 2.5 La périodicité du contrôle budgétaire : <sup>1</sup>

En matière de budget, les entreprises sont obligées d'arbitrer entre la nécessité de contrôler de manière fréquente pour détecter les principales dérives et une mobilisation lourde des ressources, le mois étant la référence pour la rémunération de la quasi-totalité des salariés.

La périodicité mensuelle du budget est traditionnellement adoptée ; pour autant la périodicité trimestrielle devient la norme dans les grands groupes internationaux en Europe et en Amérique du nord.

L'analyse mensuelle ou trimestrielle consiste à comparer mois par mois ou trimestre par trimestre ; les réalisations aux prévisions pour en faire ressortir les écarts ; parfois une partie de ces écarts s'explique par des décalages temporels ; il est alors illusoire de s'intéresser à des écarts qui ne font que s'annuler des lors que l'analyse porte sur une période plus large.

C'est la raison pour laquelle les contrôleurs de gestions et les managers étudient en parallèle le montant cumulé afin de mettre les modifications de tendance d'impacter la performance de l'entreprise à plus long terme. Donc l'approche mensuelle et l'approche en cumulé sont complémentaires.

Le raisonnement cumulé s'applique à partir du premier mois du nouvel exercice budgétaire ; le deuxième le cumulé porte sur deuxième mois ; le troisième sur le troisième mois et ainsi de suite.

---

<sup>1</sup>Djerbi ; Z ; Durand ; X ; Kuszla ; C ;... op cit ; P 244-245.

Si cette méthode est cohérente avec l'exercice comptable et permet de juger de la pertinence des prévisions budgétaires pour l'exercice en cours ; elle n'aide pas à comparer les cumules d'un mois sur l'autre ; le nombre de mois cumulés n'étant pas identique de surcroît ; en fin de période budgétaire la prévision est limitée aux quelques mois restant à courir.

Dans la méthode glissante ; le cumul est calculé sur un nombre de mois constant pour faire simple raisonnement sur une période de 12 mois glissante.

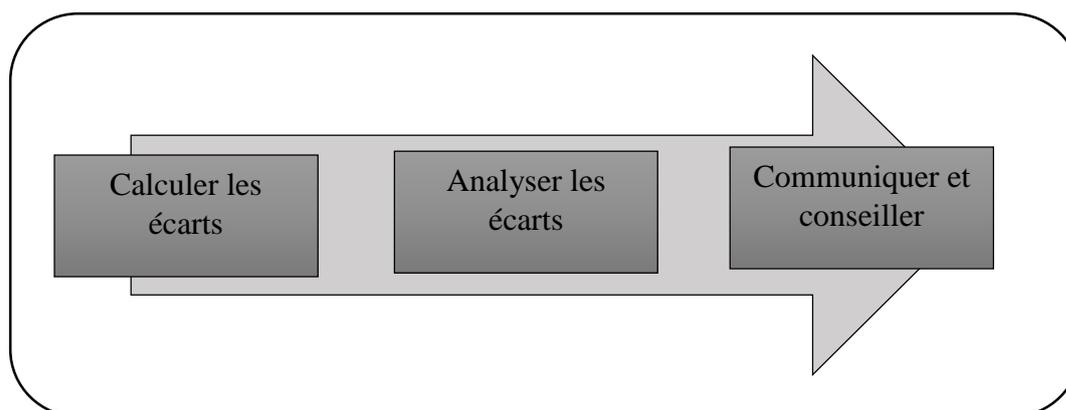
Le contrôleur de gestion réalise chaque mois une prévision budgétaire pour un mois de plus. (Par exemple il effectue une prévision pour mars 2014 en mars 2013) et il procède au CB sur les 12 mois écoulés. (Pour mars 2013 ; il opère un rapprochement entre ses prévisions et les réalisations de mars 2012 à mars 2013)

Certes cette technique facilite la comparaison en cumul d'un mois sur d'autre ce qui conduit probablement à détecter les tendances lourdes ; On lui reproche néanmoins de favoriser une permanence des budgets alloués ; les périodes de mise en cause des budgets étant plus limitées.

### 2.6 Le rôle de contrôleur de gestion dans le contrôle budgétaire :<sup>1</sup>

Le calcul et l'analyse des écarts est un élément fort de valeur ajoutée du rôle du contrôleur de gestion qui doit respecter trois étapes :

**Figure N°10 : le rôle du contrôleur de gestion dans le contrôle budgétaire.**



**Source : Selmer, C et Lagoda, J-M et Trabelsi, M « Contrôle de gestion 99 fiches opérationnelles », Eylrolles, 1ed, P 331**

<sup>1</sup>Selmer ;Caroline , Lagoda , Jean-Marie , Trabelsi , Martine , « Contrôle de gestion 99 fiches opérationnelles »,Eylrolles , 1ere Edition , P 331 .

### 2.6.1 Calcul des écarts :

Il faut fiabiliser les données et s'assurer que l'écart n'est pas lié à un chiffre réel ou budgété erroné ; c'est l'aspect technique du CB. Le contrôleur de gestion doit mettre en évidence l'écart lié à des différences permanentes entre le réel et le budget ; pour cela il doit projeter l'écart à date pour savoir s'il va perdurer ou se résorber d'ici à la fin de l'année en cours.

### 2.6.2 L'analyse d'écarts :

Le contrôleur de gestion doit chercher la cause d'écarts. A partir de l'application de formule de calcul des écarts de prix et de quantité.

### 2.6.3 Communiquer et conseiller :

L'analyse de contrôleur de gestion est compréhensible pour les opérationnels est aider à prendre des décisions.

Donc le rôle de contrôleur de gestion en matière de CB s'appuie à la fois sur un rôle de gradin du temple qui s'assure la fiabilité des données. À faire passer des informations claires accompagne les opérationnels dans la mise en place des actions correctives.

## 2.7 Les supports du contrôle budgétaire :

Le CB collecte les informations nécessaires afin de déterminer les écarts par rapport aux budgets. Ces informations sont placées dans des tableaux de bord et des rapports de contrôle. Elles sont utilisées lors des réunions de suivi budgétaires.

Donc il existe trois supports de CB :<sup>1</sup>

### 2.7.1 Les tableaux de bord :

C'est un instrument qui permet aux responsables d'effectuer un contrôle sur les recettes et/ou les dépenses liées à son investigation de chaque département. ; Il fournit aux responsables des informations comptables et budgétaires pour suivre les résultats et les coûts de chaque centre de responsabilités. Ces informations sont indispensables pour agir à court terme. Il contient des données hors responsabilités permet aux responsables d'avoir une vue complète de son secteur.

---

<sup>1</sup> Gervais M, « contrôle de gestion par le système budgétaire » ; op.cit. p162.

### **2.7.2 Rapport de contrôle :**

La périodicité de CB est obtenue lorsque les responsables d'un budget rendent compte à sa hiérarchie de performance dans son département

Ce rapport indique :

- Les variabilités de contrôle choisis.
- Les résultats obtenus pour chaque variable contrôlée.
- Analyse des écarts qui a été déjà faite.
- Les mesures qui ont été prise pour réorienter l'action vers l'objectif.

Afin de dégager les écarts de département ; le destinataire du rapport effectue une analyse des données reçus puis il les consolide.

### **2.7.3 Les réunions de suivi budgétaire :**

A ces réunions ; participants auteur des contrôleurs de gestions ; les responsables budgétaires d'un niveau hiérarchique et leurs supérieurs ; afin de compte sur des écarts constaté et procéder à des actions correctives ; le contrôleur de gestions établit un compte de rendu porté sur le degré d'excusions et l'état d'avancement des actions décidés.

### Section 03 : Le processus du contrôle budgétaire

Le processus de CB consiste de quatre (4) phases :

- Elaboration des prévisions pour l'année suivant
- La comparaison entre les réalisations et les prévisions

Et pour le processus du CB est complet s'achève par :

- Identification des écarts par le rapprochement entre les réalisations et les prévisions
- Mettre en place les actions correctives nécessaires.

#### 3.1 La définition d'un écart :

Est « la différence entre une donnée de référence et une donnée constatée, écart entre cout prévu et cout réalisé, entre quantité allouée et quantité consommée »<sup>1</sup>.

En d'autre terme les écarts sont calculés par la différence entre les éléments réels et les éléments budgétés.

Le calcul des écarts est « un outil de pilotage : en cas de dérive par rapport aux prévisions, des mesures correctives peuvent être engagées afin de rétablir la trajectoire »<sup>2</sup>.

$$\text{Ecart} = \text{données réelles} - \text{données préétablie de référence}$$

L'écart peut exprimer :

➤ **en valeur absolue :**

$$\text{Écart} = \text{réalisation} - \text{prévisions}$$

➤ **en valeur relative par rapport au référentiel :**

$$\text{Écart} = (\text{réalisation} - \text{prévisions}) / \text{prévisions}$$

<sup>1</sup>Doriath ,B « contrôle de gestion », 5éd, Dunod, Paris, 2008 ; P72

<sup>2</sup> Idem

### 3.2 Les caractéristiques des écarts : <sup>1</sup>

- **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** : Il est dangereux de porter un jugement sur l'importance d'un écart sans faire la part entre ce qui provient de l'incertitude des prévisions (mauvaise formulation des prévisions, valeur des paramètres mal connue ou mal estimée) et ce qui est effectivement dû au mauvais fonctionnement du centre de responsabilité.
- **Actuel** : Pour que l'écart constaté puisse être utilisable, sa détermination doit être actuelle.
- **Obéissent à une logique économique** : L'information à un coût. Calculer tous les écarts avec précision peut dans certaines circonstances être parfaitement antiéconomique. Le contrôle ne justifie que si les bénéfices que l'on attende excèdent les coûts qu'il implique.

### 3.3 Les objectifs d'analyser les écarts :<sup>2</sup>

- Rechercher les causes des écarts et mesurer leur impact.
- Identifier les responsabilités (interne et externe).
- Informer les acteurs afin qu'ils prennent les actions correctives nécessaires.

### 3.4 Les principes des écarts :

La construction des écarts repose sur les principes conventionnels suivants<sup>3</sup> :

- **Principe 1** : Un écart est la différence entre la valeur constatée et la valeur de référence de cette même donnée. La valeur constatée est en générale la valeur réelle telle qu'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 donnée entre deux exercices successifs, la valeur de référence est celle de l'exercice le plus ancien.

<sup>1</sup> Gervais, M « contrôle de gestion », 6<sup>éd</sup>, Economica, Paris, 1997, P546-547.

<sup>2</sup> Chebah, A et Benhamouche, A « le contrôle de gestion par le processus budgétaire » mémoire de fin cycle, université Abderrahmane Mira, 2016/2017, P50.

<sup>3</sup> ALAZARD, C et Sépari, S, op cit, 2<sup>éd</sup>, P368-369

- **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 dans même valeur algébrique n'a pas le même sens selon qu'il s'agit d'une charge ou d'un produit. L'interprétation du signe varie selon le côté du compte de résultat concerné (charge/produit) :
  - Ecart  $>0$   $\implies$  Ecart favorable pour le CA
    - $\implies$  Ecart défavorable pour les charges
  - Ecart  $<0$   $\implies$  Ecart défavorable pour le CA
    - $\implies$  Ecart favorable pour les charges
  
- **Principe 3 :** La décomposition d'un écart cherche toujours à isoler l'influence d'une et d'une seule composante par sous-écart calculé : une donnée constituée de n composantes oblige à la mise en évidence de n sous-écarts.
  
- **Principe 4 :** Toute donnée constituée par le produit d'un élément monétaire par un élément qui exprime un volume doit se décomposer en deux écarts définis comme suit :

$$\begin{aligned} \text{Ecart / élément monétaire} &= \\ &(\text{Élément monétaire réel} - \text{élément monétaire prévu}) \\ &\times \text{Donnée volumique réelle} \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{Ecart / élément volumique} &= \\ &(\text{Élément volumique réel} - \text{élément volumique prévu}) \\ &\times \text{Donnée monétaire réelle} \end{aligned}$$

### 3.5 Les différentes limites des écarts <sup>1</sup> sont :

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

---

<sup>1</sup>Doriath, B., op cit, P74

- L'expression financière des causes des écarts n'est pas toujours traduisible au niveau des postes opérationnelles. 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 de système de CDG.

### **3.6 Calcule et analyse des écarts :**

Selon **Doriath.B** et **Goujet.C** : « chaque type d'écart correspondant à un type de déviation, à un catégorie de phénomènes perturbateurs qui ont peut se produire »<sup>1</sup>.

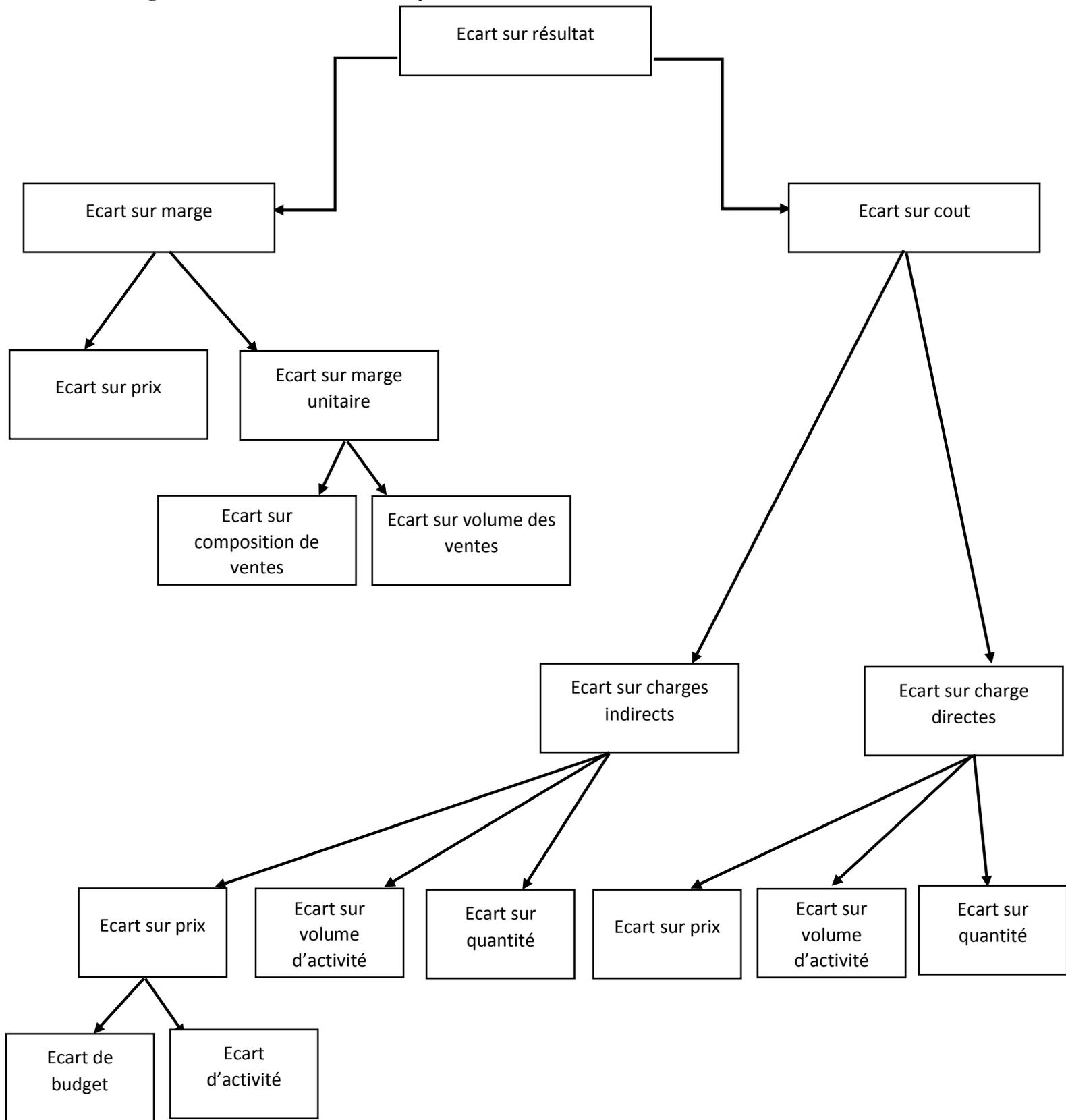
Le CB consiste à analyser les différences entre les budgets exécutées et les budgets prévisionnelles a fin de chercher leurs causes et mesures leurs impacts, déterminer les responsabilités et informer les acteurs qu'ils prennent les actions correctives nécessaires.

L'écart représente la finalité et le but de l'entreprise, car il résume toutes les études effectuent par l'entreprise.

---

<sup>1</sup>Doriath, B et Goujet, C, op cit, 3éd , 2007 , P198

Figure N°11 : ensembles d'analyses d'écarts



Source : Doriath, B « contrôle de gestion », 5éd, Dunod, Paris, 2008, P73.

Dans l'analyse des écarts on distingue :

### 3.6.1 L'analyse de l'écart sur le résultat :

L'écart sur résultat « est l'écart de la base du CDG car il permet de donner une image générale sur l'état financier de l'entreprise »<sup>1</sup>.

Le résultat s'analyse comme la différence entre un CA et des coûts de revient. Ces derniers peuvent être considérées comme des coûts de production et une quote-part de frais « généraux » en prévenance des services fonctionnels et administratifs.

$$E/R = \text{résultat réel} - \text{résultat préétablie}$$

Avec :

$$\text{Résultat réel} = \text{CA réel} - \text{coûts réelles}$$

$$\text{Résultat préétablie} = \text{CA préétablie} - \text{coûts préétablie}$$

L'écart de résultat est constitué de trois composantes associées chacune à une entité responsable :<sup>2</sup>

- Les ventes dont la responsabilité incombe aux responsables commerciaux.
- Les coûts de production dont la maîtrise est prise en charge par les responsables des centres de coûts.
- Les frais généraux dont le suivi est de la responsabilité des services fonctionnels et administratifs.

C'est pourquoi la décomposition de l'écart de résultat doit faire apparaître les responsabilités budgétaires de chaque entité.

<sup>1</sup> Abdelkrim, T « le contrôle de gestion et analyse de coûts », 1<sup>er</sup> éd, Vuibert, France, 2001, P52

<sup>2</sup> Alazard, C et Sépari, S, op cit, 2<sup>ème</sup> éd, P372

### ▪ La décomposition de l'écart de résultat :<sup>1</sup>

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

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

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

➤ Donc l'écart de résultat se décompose en :

#### 3.6.1.1 L'écart sur chiffre d'affaire :

Le CA prévisionnel est obtenu à partir du budget des ventes, l'écart sur CA est « la différence entre le chiffre d'affaire réel et le chiffre d'affaire prévu »<sup>2</sup> et sont de la responsabilité des unités commerciales.

Il se calcule comme suit :

$$E/CA = \text{chiffre d'affaire réel} - \text{chiffre d'affaire prévu}$$

E/CA est positive  $\implies$  écart favorable car (le chiffre d'affaire réel > le chiffre d'affaire prévu)

E/CA est négative  $\implies$  écart défavorable car (le chiffre d'affaire réel < le chiffre d'affaire prévu)

Cet écart est décomposé en deux (2) sous-écarts :

#### 1 Ecart sur prix (E/P) :

$$E/P = (\text{prix réel} - \text{prix préétablie}) \times \text{quantité réel}$$

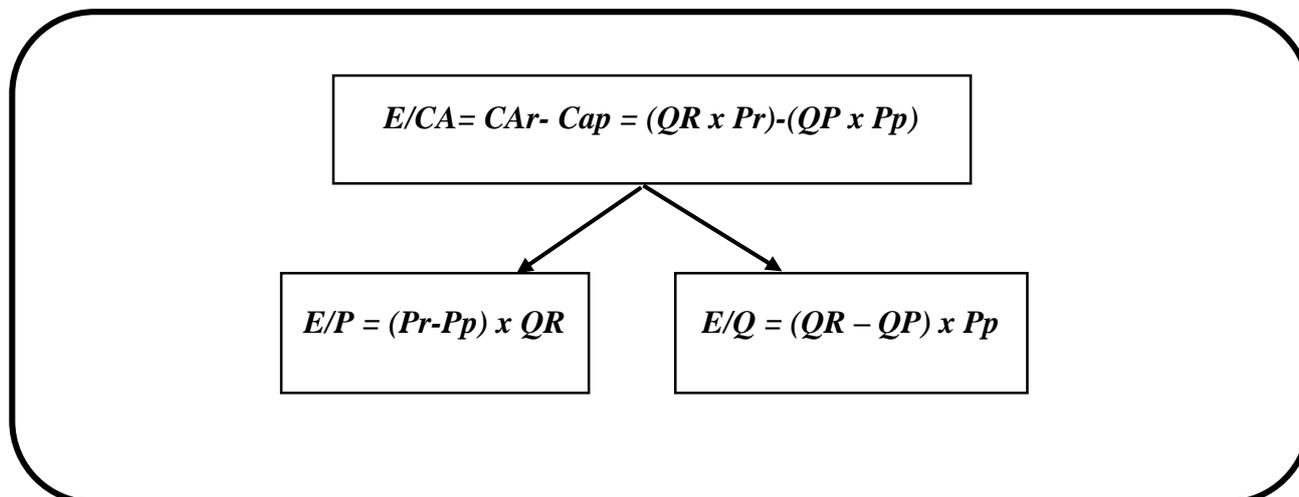
<sup>1</sup> Alazard, C et Sépari, S, op cit, 2éd, P372

<sup>2</sup>Doriath, B, op cit, P76

**2 Ecart sur quantité (E/Q) :**

$$E/Q = (\text{quantité réel} - \text{quantité préétablie}) \times \text{prix préétablie}$$

**Figure N° 12 : l'écart sur le chiffre d'affaire**



Source : Doriath, B « contrôle de gestion », 5 éd, Dunod, Paris, 2008, P77.

**3.6.1.2 L'écart sur cout :**

Le CB de la production a pour objectif de mettre en évidence les écarts entre la production réelle et la production prévu. L'écart sur cout de production peut définie comme la différence entre le cout de production réelle et le cout de production préétablie.<sup>1</sup>

Il se calcule comme suit :

$$E/C = \text{cout réel de production} - \text{cout préétablie à la production réelle}$$

Le cout d'un produit (ou d'un service) est composé de : Charges directs (consommation de matières, la main d'oeuvre) - Charges indirects, qui sont regroupé dans des centres d'analyses.

**1 Analyse de l'écart sur cout de production de charges directes :<sup>2</sup>**

L'écart sur cout de production, pour ces éléments de couts, est la différence entre : le cout réel ou constaté et le cout préétabli adapté à la production réelle

<sup>1</sup> [Http://d1n7iqsz6ob2ad.cloudfront.net](http://d1n7iqsz6ob2ad.cloudfront.net) »...PDF ; le contrôle budgétaire permet de comparer les réalisations-cloudfront.net consulté le 01/08/2020 à 16 :30

<sup>2</sup> Alazard, C et Sépari, S, op cit, 5ed, P356

Comme les deux bornes de l'écart sont évaluées en référence à la production réelle, seules des variations de coûts ou de quantités peuvent expliquer cet écart.

L'écart économique est analysé en deux sous-écarts :

- Un écart sur coût noté (E/C)
- Un écart sur quantité noté (E/Q)

Soient les notations suivants ;

QR : quantité réelle

QP : quantité préétabli (consommation standard adaptée à la production réelle)

Cr : coût unitaire réel

Cs : coût unitaire standard appelé aussi budgété

### 1.1 Ecart sur coût : <sup>1</sup>

L'écart sur coût est défini comme suit :

$$E/C = (C_r - C_s) \times QR$$

Un coût réel supérieur au coût standard indique une détérioration des coûts de l'entreprise et donc un écart défavorable.

### 1.2 Ecart sur quantité : <sup>2</sup>

L'écart sur quantité défini comme suit :

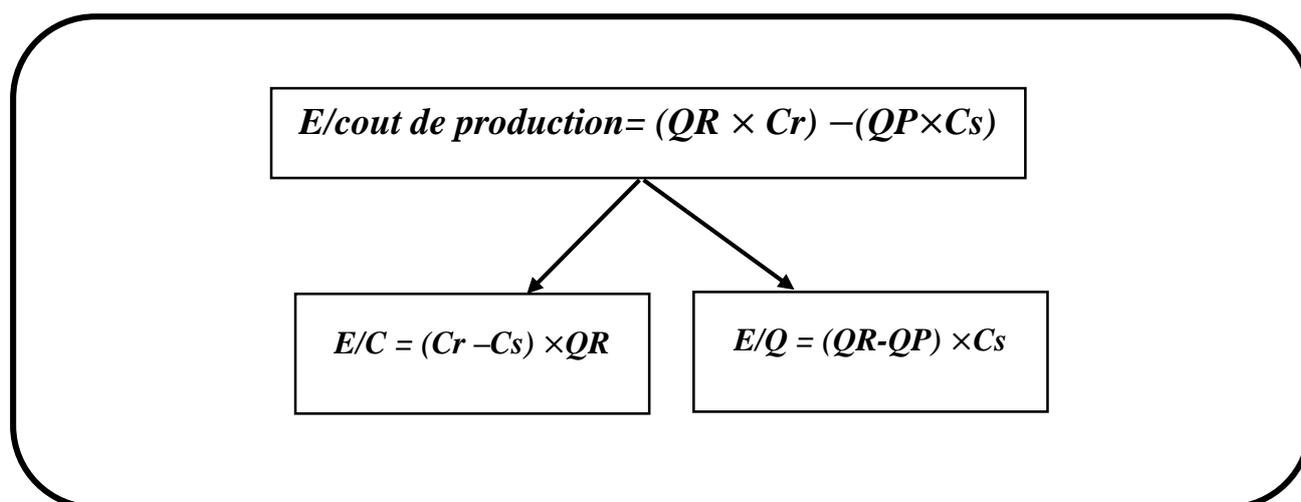
$$E/Q = (QR - QP) \times C_s$$

L'écart sur quantité mesure la différence entre le rendement réel et le rendement standard.

<sup>1</sup> Alazard, C et Sépari, S, op cit, P356

<sup>2</sup> Idem, P357

Figure N°13 : l'écart sur cout de production de charges directes :



Source : Alazard, C et Sépari, S « DCG11 : contrôle de gestion », 5éd, Dunod, Paris, 2018, P358

### 1.3 Les causes d'écart sur les couts directs : <sup>1</sup>

#### Ecarts matières :

- causes liées aux fournisseurs : avons-nous bien sélectionné nos fournisseurs ?
- causes provenant du processus d'achat : avons-nous optimisé les achats ?
- causes venant des modifications de programmes : prise en compte des modifications de l'environnement.
- causes provenant d'une mauvaise maitrise des processus : identification des dysfonctionnements.

#### Ecarts de main-d'œuvre :

- la qualité déficiente : avons-nous les bonnes personnes aux bons postes ?
- la formation insuffisante : où en est notre plan de formation ?
- la mauvaise prévision des capacités : notre prévision est-elle déficiente ?
- le management non performant : avons-nous les compétences nécessaires ?

### 2 Analyse de l'écart sur cout de production de charges indirectes : <sup>2</sup>

Le budget d'un centre d'analyse est constitué :

- De prévisions des charges variables et charges fixes
- D'une activité mesurée par une unité d'œuvre

<sup>1</sup>Dumenil, M « contrôle de gestion », 4éd, Gereso, 2020

<sup>2</sup> Alazard, C et Sépari, C, op cit, 5éd, P358

- D'un rendement, c'est-à-dire d'un rapport entre activité et production

Chaque sous-écart donc mesure l'influence de l'un de ces paramètres, c'est pourquoi une décomposition spécifique a été retenue pour l'écart économique sur charges indirects.

Cette décomposition fait appelle à deux notions :<sup>1</sup>

**Le budget flexible** : est défini comme une prévision du cout total d'un centre d'analyse qui distingue les charges prévisionnelles selon leur comportement à savoir :

- les frais variables proportionnels à l'activité du centre
- les frais fixes dont le montant est indépendant de l'activité

### Et le budget standard

Soient<sup>2</sup> : Ar : activité réelle                      FFs : frais fixes standard

An : activité normale                      FFr : frais fixes réelles

Ap : activité préétablie                      Vs : cout variable unitaire standard

Fs : cout fixe unitaire standard =  $FFs/An$

Le budget flexible pour une activité donnée A\* est :

$$BF(A^*) = Vs \cdot A^* + FFs$$

Le budget standard pour une activité donnée A\* est :

$$BS(A^*) = (Vs + Fs) \cdot A^*$$

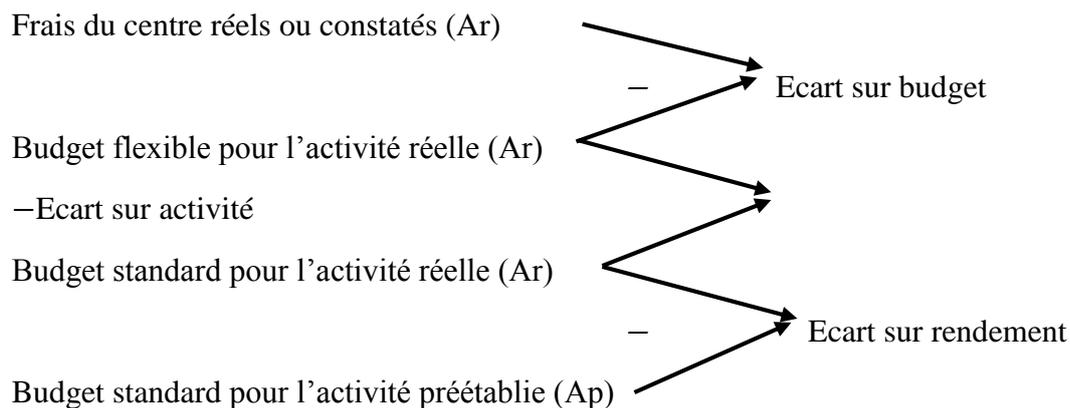
Les deux budgets sont égaux pour une activité particulière : l'activité normale.

Sur la base de ces notions, il est calculé trois sous-écarts. Ils peuvent être obtenus de la façon suivante : <sup>3</sup>

<sup>1</sup> Alazard, C et Sépari, S, op cit, 2éd, P385

<sup>2</sup> Idem, P368

<sup>3</sup> Alazard, C et Sépari, S, op cit, 5éd, P358



### 2.1 Ecart sur budget (E/ budget) : <sup>1</sup>

L'écart entre le cout réel et le budget flexible de l'activité réelle

$$E/\text{budget} = \text{frais réelles} - \text{budget flexible (Ar)}$$

$$E/\text{budget} = [(Vr \times Ar) + FFr] - [(Vs \times Ar) + FFs]$$

### 2.2 Ecart sur activité (E/activité) : <sup>2</sup>

La différence entre le budget flexible de l'activité réelle et le cout préétabli de l'activité réelle

$$E/\text{activité} = \text{budget flexible (Ar)} - \text{budget standard (Ar)}$$

$$\begin{aligned}
 E/\text{activité} &= [(Vs \times Ar) + FFs] - [(Vs + Fs) \times Ar] \\
 &= FFs - (Fs \times Ar)
 \end{aligned}$$

<sup>1</sup> Alazard, C et Sépari, S, op cit, 5éd, P359

<sup>2</sup> Idem

### 2.3 Ecart sur rendement (E/rendement) :<sup>1</sup>

La différence entre le cout préétabli de l'activité réelle et le cout préétabli rapporté à l'activité réelle

$$E/\text{rendement} = \text{budget standard (Ar)} - \text{budget standard (Ap)}$$

$$\begin{aligned} E/\text{rendement} &= [(Vs + Fs) \times Ar] - [(Vs + Fs) \times Ap] \\ &= (Ar - Ap) (Vs + Fs) \end{aligned}$$

Il existe un lien mathématique entre activité et production, il s'agit du rendement.

L'activité réelle  $Ar = \text{production réelle} \times \text{rendement réel}$

L'activité préétabli  $Ap = \text{production réelle} \times \text{rendement standard}$

En utilise ces relation, il apparait que :<sup>2</sup>

$$E/R = (\text{rendement réel} - \text{rendement standard}) \times \text{production réelle} \times (Vs + Fs)$$

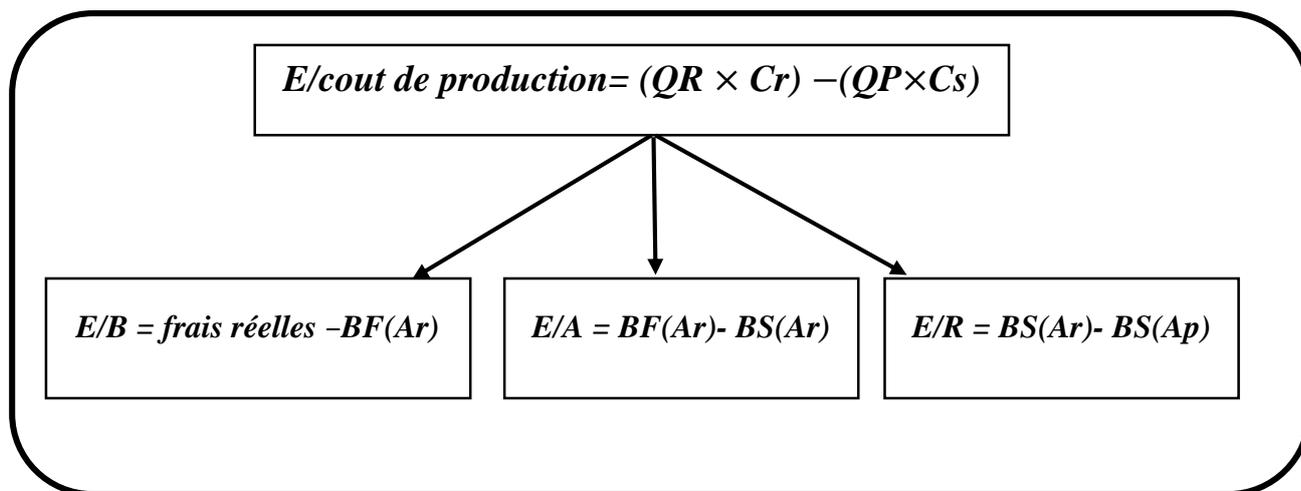
Ainsi apparait la justification du nom de l'écart, il peut exprimer :

- Une amélioration de la production quand rendement réel > rendement standard
- détérioration de celle-ci dans le cas contraire

<sup>1</sup> Alazard, C et Sépari, S, op cit, 5ed, P359

<sup>2</sup> Idem, P360

Figure N° 14 : Ecart sur le cout de production des charges indirectes



Source : Alazard ; C ; Sépari ; S ; « DCG11 : contrôle de gestion » ; 5éd ; Dunod ; Paris ; 2018 ; P361

### 3.6.2 L'écart sur marge :

L'analyse de la marge est retenue comme mesure de performance de l'entreprise. L'écart sur marge c'est la différence entre les marges réelles et les marges prévue.

Il se calcule comme suit :

$$E/M = \text{marge réel} - \text{marge prévue}$$

Avec :

$$\text{Marge réel} = (\text{prix de vente réel} - \text{cout de revient réel}) \times \text{quantités réelles}$$

$$\text{Marge prévisionnel} = (\text{prix de vente prévisionnel} - \text{cout de revient prévisionnel}) \times \text{quantités prévues}$$

L'écart sur marge globale peut décompose en deux(2) sous-écarts :

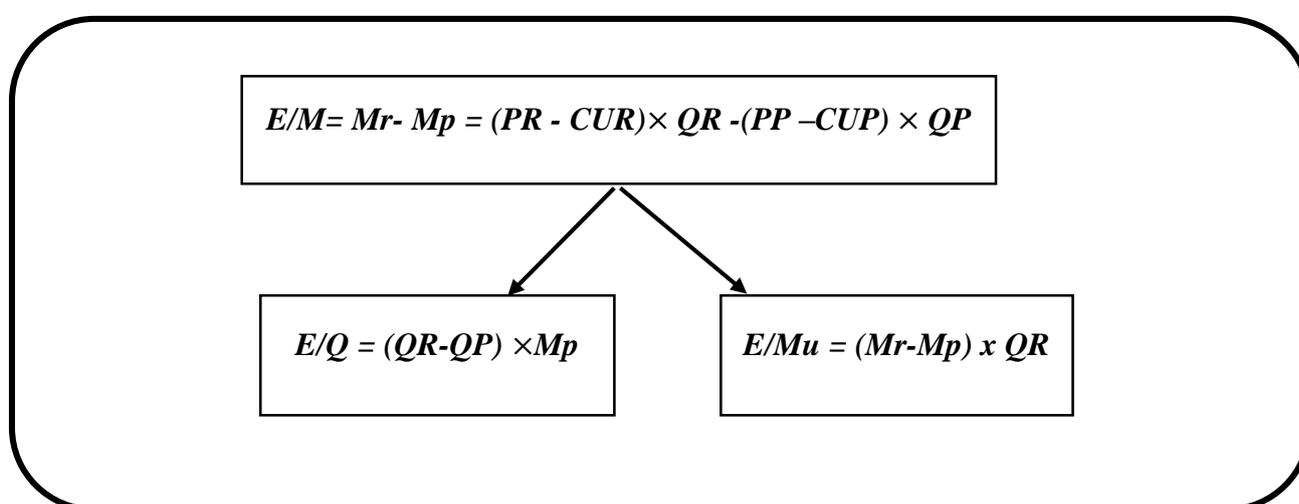
### 1 Ecart sur quantité (E/Q) :

$$E/Q = (\text{quantité réelle} - \text{quantité prévue}) \times \text{marge prévue}$$

### 2 Ecart sur marge unitaire (E/Mu) :

$$E/Mu = (\text{marge unitaire réelle} - \text{marge unitaire prévue}) \times \text{quantité réelle.}$$

**Figure N°15 : écart sur la marge**



**Source : Doriath, B « contrôle de gestion », 5<sup>éd</sup>, Dunod, Paris, 2008, P77.**

**NB :** un écart de résultat positif indique un accroissement du résultat par rapport aux prévisions. En revanche un écart négatif indique une insuffisance de ressources générées par rapport aux prévus.

### 3.6.3 L'interprétation des écarts :

Cette fonction a été effectuée par le contrôleur de gestion et elle est très importante, par ce que son rôle ne se limite pas à être un simple aiguilleur de chiffres et tableaux, il faut le procéder un suivi des actions passées, identifier les causes des écarts et doit apporter des mesures correctives dans le but d'amélioration.

Les causes principales des écarts sont les suivants : <sup>1</sup>

<sup>1</sup>Benallouache, S et Benkhider, K « le contrôle budgétaire outil à l'amélioration de la performance de l'entreprise », mémoire de fin cycle, université Abderrahmane mira, 2017, P44.

- **Dysfonctionnements internes** : climat social, ambiance, CDG défaillant
- **Événements internes** : départ, décès, licenciement, embauches ratés, changement de structure
- **Lois de finance** : dont les effets sont loin d'être négligeable sue le plan de gestion budgétaire quel que soit le pays
- **Evolutions technologique** : produits nouveaux ou produits passant en phase de déclin
- **Evolutions technique** : immobilisation obsolètes, méthodes de processus périmés ou couteux
- **Saut d'humeur de marché** : mode, crises écologique soudaines

### 3.7 La mise en œuvre des actions correctives :

Une fois les causes des écarts entre les réalisations et les prévisions à identifier, des mesures ou des actions corrective sont à prendre. Ces actions permettent de résoudre les problèmes posées et consistent d'abord de réviser le niveau standard (révision de la prévision devenue irréaliste) après ils mettre en place des actions d'amélioration.

#### 3.7.1 La nature des actions correctives :

Deux (2) types d'actions correctives envisageables :<sup>1</sup>

- L'action est mise en œuvre avant que l'opération ne soit totalement achevés : elle cherche à réfléchir les premières estimations du résultat, et le contrôle est dit anticipé.
- L'action ne cherche qu'à influencer les résultats et les réalisations futurs : dans ce cas l'écart n'est calculé qu'une fois l'opération terminée et l'action corrective ne portera que sur l'accomplissement.

#### 3.7.2 Les caractéristiques des actions correctives :

Pour être efficace l'action corrective doit être :<sup>2</sup>

- **Rapide** : une mesure effectuée après une période de temps trop longue peut conduire à une action corrective mal adoptée. En effet, en prenant en compte des observations dépassées, elle risquant d'amener des déséquilibres plus grand. L'élaboration d'un système budgétaire performant demandera donc :

---

<sup>1</sup>Gervais,M ,op cit , P166

<sup>2</sup> Idem ; P167

- De savoir quel est l'intervalle de temps acceptable entre l'apparition d'un dérèglement et sa correction
  - De savoir, comme objectif constant le souci de le réduire encore d'avantage
- **Adaptée** : l'action corrective ne doit porter que sur des variables qui ont une influence déterminante sur le résultat et encore faut-il bien doser la force de la correction. Si l'action ne se fonde pas sur des points auxquels le résultat est sensible ou si elle est mal dosée, des situations de moindre performance apparaîtront.
- Le type d'action corrective doit être adapté au type de cause, le tableau ci-dessous en présente quelques exemples :

**Tableau N°08 : exemples sur les causes d'écarts et les actions correctives adaptées**

<b>Causes d'écarts</b>	<b>Type d'action</b>
Défaut de prévision <b>Exemple</b> : croissance du marché surévaluée	<b>Nouvelle action</b> : lancement d'une compagne commerciale agressive Ou <b>nouvelle stratégie</b> : concurrence par la différentiation du produit et non plus par le prix.
Modification définitive de l'environnement <b>Exemple</b> : loi sur réduction de temps de travail	<b>Révision des standards</b> : cout horaire standard en hausse.
Erreur humain <b>Exemple</b> : défaut de réglage d'une machine	<b>Erreur accidentelle non intentionnelle</b> : aucune correction Erreur liée à l'incompétence d'un salarié <b>Nouvellement recruté</b> : formation de ce salarié
Erreur matériel <b>Exemple</b> : important taux de rebut lié au manque de qualité de la matière	Changement de fournisseur

**Source : Doriath ; B ; Goujet ; C ; « gestion prévisionnelle et mesure de la performance » ; 3éd ; Dunod ; Paris ; 2007 ; P206**

### 3.8 Les limites du contrôle budgétaire :

Malgré son importance au sein de l'entreprise le CB présente certain limites :<sup>1</sup>

- Le CB n'est pas toujours considéré comme pertinent parce que les hypothèses de travail qui précèdent l'élaboration des budgets sont souvent rapidement obsolètes.
- Le CB repose sur un découpage de l'organisation en unité autonome il peut être un outil de coordination vertical et horizontal mais il présente aussi le risque de susciter des comportements égoïstes. Contraire à l'intérêt collectif.
- C'est un contrôle effectué a posteriori qui peut être trop tardif.

Le CB utilise la méthode budgétaire qui peut amener les managers à privilégier à court terme et le cycle budgétaire est généralement annuelle avec un suivi mensuel alors que la durée de vie des produits et des investissements et le plus souvent à plus long terme.

<sup>1</sup>Djerbi, Zouhair Durand, Xavier Kuszla, Catherine, ... op cit, P243.

### **Conclusion :**

La gestion budgétaire occupe une place importante et un outil principal du contrôle de gestion qui a pour but d'aider l'entreprise à exploiter les atouts et affronter les difficultés qu'elle rencontrera dans l'avenir.

La démarche budgétaire est complète lorsqu'elle s'achève par un contrôle budgétaire qui permet à la direction de vérifier si les budgets ont été respectés pour les centres de responsabilités.

Le contrôle budgétaire se focalise sur la comparaison périodique des prévisions avec les réalisations pour la détermination des écarts et leur analyse afin d'identifier les causes et mettre en place les mesures correctives nécessaires.

Le contrôle budgétaire et l'analyse des écarts peuvent s'effectuer à tous les niveaux de l'entreprise en partant de la direction générale qui s'intéresse aux grands équilibres du compte de résultat jusqu'à chaque centre de responsabilité dont la performance réalisée est comparée à la performance entendue.

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

## *Chapitre III*

### *La démarche budgétaire au sein de l'entreprise GEMA*

### **Introduction :**

On a rencontré des difficultés à la réalisation du cas pratique, la première difficulté majeure c'est la pandémie du coronavirus qui a été la cause de manque des sources documentaires et des moyens.

L'impossibilité de déplacer pour effectuer notre stage ce qui a engendré de difficultés d'accomplir notre travail, la distance entre notre wilaya et l'entreprise. Vu ces conséquences, on a pu faire le cas pratique à travers les documents transmis par mail par l'entreprise.

Le contrôle budgétaire permet aux opérationnels de réviser les réalisations de l'entreprise par une confrontation périodique des prévisions, Afin de dégager des écarts qui vont servir de signe pour identifier la source des dysfonctionnements ou de bon performance.

Afin de nous ce que nous avons présenté dans la partie théorique, et vu la place importante du contrôle budgétaire au sein de l'entreprise nous avons réalisé une étude pratique sur l'analyse du contrôle budgétaire au sein de l'entreprise GEMA par rapport à ces outils.

A travers ce chapitre nous allons étudier le cas de l'entreprise GEMA, Ce chapitre sera subdivisé en trois sections ; dans la première section nous procéderons à la présentation de l'organisme d'accueil, puis dans la deuxième section nous aborderons le fonctionnement du contrôle budgétaire dans l'entreprise GEMA, et enfin dans la troisième section sera sur les outils de mise en place dans la démarche budgétaire de l'entreprise GEMA.

### Section 1 : Présentation.<sup>1</sup>

Nous allons donner par la suite une brève présentation de la société Générale Maritime «GEMA ». Partant de sa dénomination, passant par ses différentes activités en arrivant à ses filiales et prises de participation.

#### 1.1 Historique et évolution de GEMA :

Dès le 31 décembre 1963, toutes les activités maritimes telles que la consignation des navires, le transport maritime de voyageurs, de marchandises et d'hydrocarbures, le transit ont été en totalité confiés à la compagnie nationale algérienne de navigation (CNAN), créée à cet effet.

La société générale maritime par abréviation (GEMA) ex ENCATM est issue de la restructuration organique de la CNAN en 1987, sous la forme de consacrée à l'époque d'une entreprise nationale à caractère économique, elle a hérité des activités de consignation des navires d'avitaillement et de transit.

A sa création en 1988, l'ENCATM jouissait du monopole de fait et disposait d'un marché protégé. En 1990 les statuts de l'entreprise l'ont modifié en une société par action (SPA).

En date de 24 mars 1991, l'ENCATM a changé de dénomination et l'entreprise est appelée dès lors GEMA, une société par action avec un capital sociale 15, 000, 000,00 DA.

Par acte notarié dressé le 18 février 1998, il est procédé à une refonte des statuts aux fins des mise en conformité avec la modification de la loi relative à la gestion des capitaux marchands de l'état. A cet titre il a été procédé à une augmentation du capital de pour le porter à 300 millions de dinars, telle augmentation ayant donné lieu à l'émission de 1900 actions.

En application du nouveau texte et la création de la SGP GESTRAMAR, les statuts de GEMA ont été modifiés conformément à la modification législative d'Aout 2001, et par acte notarié dressé le 29 novembre 2004 portant attribution de la propriété des actions de GEMA à GESTRAMAR.

Actuellement, GEMA doté d'un capitale de Sept cent cinquante million de Dinar (750, 000, 000, 00) détenu à 100% par le Groupe Algérien de Transport Maritime (G.A.T.MA) en remplacement depuis le 14 février 2016 à l'ex société de gestion des participations de l'état (ex GESTRAMAR).

---

<sup>1</sup> Documents interne de la société

Son Siège sociale est situé au 02, Rue JAWAHARLAL NEHRU (ex. BEZIERS) Alger. Elle est inscrite au centre national du registre de commerce sous le numéro 99 B 8576.

L'entreprise emploie un effectif de 179 agents toutes catégories sociales confondues durant le 1<sup>er</sup> semestre 2019.

### **1.2 Domaine d'activité de GEMA :**

L'entreprise a pour activité principale « la consignation de navires et conteneurs, le courtage maritime ». Et comme activité annexe :

- Affrètement maritime en ligne régulière.
- Affrètement maritime en tramping.
- le transit international.
- l'avitaillement des navires et le ravitaillement des collectivités locales et bases de vie.
- ainsi que la formation en matière de gestion maritime à travers l'ouverture d'un centre de formation dénommé «Gemaform».

L'Entreprise est implantée au niveau des principaux ports de commerce à travers neuf (9) Agences Maritimes.

#### **1.2.1 La consignation des navires et la consignation des conteneurs :**

La consignation des navires est l'activité principale de GEMA. Le consignataire de navire est un mandataire salarié du transport. Il est chargé d'agencer l'escale du navire dans le port, d'assurer sa conduite en douane, de recevoir les marchandises à embarquer et de délivrer les marchandises débarquées pour le compte de transporteur (armateur) sur document, sans, pour autant, prendre en charge les cargaisons.

Le métier d'agent consignataire de navire, considéré classiquement comme étant un auxiliaire incontournable de l'armement naval, par son analyse présente cinq fonctions cardinales :

- a) **La fonction technique** : cette fonction comprend l'accueil du navire dans le port, l'organisation de son escale et la commande de tous les services nécessaire à sa mise à quai et son séjour dans le port. Et aussi le suivi des opérations de manutention et le contrôle des services rendus sont inclus dans la fonction technique.
- b) **La fonction commerciale** : cette fonction œuvre a :
  - Louer les services de transport aux armateurs
  - La recherche, la négociation, la cotation et la fixation du fret
  - La réception des marchandises sur documents à l'embarquement pour le compte de l'armateur (booding manifeste, comptable et consignation).
  - La livraison des marchandises au débarquement pour le compte de l'armateur ;

- La fonction du fret maritime et des frais divers et taxes ainsi que les frais de débarquement ou d'embarquement selon le terme du contrat commercial (FOB ou coût F)
  - La transmission des opérations commerciales durant le séjour du navire au port et l'établissement des documents relatifs à l'escale à savoir : Manifeste cargo, manifeste fret, connaissance.
- c) **La fonction gestion des comptes d'escale** : C'est la fonction d'un compte d'escale d'un navire dans un document reprenant toutes les dépenses et les recettes relatives à l'escale du navire pour le compte de l'armateur. Le document doit comprendre toutes les pièces justificatives.
- d) **La fonction courtage maritime** : Cette fonction assure la mise en douane du navire par l'établissement et de dépôt des documents exigés signés par le capitaine auprès de l'administration des douanes à l'entrée et à la sortie du navire du port.
- e) **La fonction juridique** : Etant mandataire de l'armateur, le consignataire peut être désigné pour représenter son mandat en justice, ainsi qu'intervenir dans le règlement des litiges et contentieux (perte ou avarie de la marchandise).

Cependant, la consignation des conteneurs est présentée par la réception, la gestion et le suivi des conteneurs depuis leur arrivées jusqu'à leur restitution. La consignation des conteneurs suit leurs mouvement, tient informés leurs propriétaires et établit la facturation.

### 1.2.2 L'affrètement maritime en ligne régulière :

L'affrètement maritime dit aussi recrutement de fret est défini par la mise en contact d'armateurs et des opérateurs économiques (importateurs, exportateurs) afin de conclure un contrat de transport. Dès que le contrat est signé, GEMA touche une commission de 3% du montant du coût de fret de la part de l'armateur. Cet affrètement concerne les lignes régulières caractérisées par un programme de transport, des délais d'embarquement et la date d'entrée et la sortie des navires du port.

### 1.2.3 L'affrètement maritime en tramping :

Son rôle est de trouver un arrangement du transport entre le client et le transporteur, d'une part, et de conseiller le client et de l'orienter vers le meilleur fret, d'autre part. Pour cela, il faut choisir des conditions avantageuses pour le transport d'un certain type de marchandises au profit du client en lui faisant obtenir le taux de fret le moins coûteux avec des délais d'acheminement raisonnables.

Le recrutement de fret en tramping est caractérisé par :

- L'irrégularité des lignes comme l'indique le mot « tramping »
- L'affrètement des marchandises homogènes telles que les matériaux de construction et d'autres produits à l'exception des produits pharmaceutiques et alimentaires ;
- Des itinéraires qui ne sont pas fixes
- Un à deux clients
- Changement au niveau du port désigné

### **1.2.4 Le transit internationale :**

Le Groupe GEMA intervient à travers sa filiale FILTRANS dans les activités de transit, transport terrestre de marchandises, entreposage de marchandise, parc sous douane.

Cette filiale détenue à 100 % par GEMA assure :

- Transit et dédouanement tous régimes
- Transport terrestre de marchandises
- Magasinage
- Conseil
- Entreposage sous douane
- Entreposage libre
- Pointage et reconnaissance de marchandises
- Surveillance
- Gestion de Parcs à Conteneurs
- Manutention

### **1.2.5 L'activité d'avitaillement des navires :**

L'avitaillement des navires consiste en l'approvisionnement des navires en marchandises destinées à être :

- Consommées par les passagers et les membres de l'équipage de bord
- Vendues aux passagers
- Et toutes autres marchandises nécessaires au fonctionnement et à l'entretien des navires (Les combustibles, les carburants et les lubrifiants...), toutefois, les pièces de rechange et l'équipement en sont exclues.

L'EPE/SPA/GEMA a inscrit dans sa stratégie commerciale de développement et de diversification de ses activités, la promotion et le développement de l'activité d'Avitaillement qu'elle a reprise, ainsi qu'une partie des effectifs, en janvier 2016, dans le sillage de la dissolution anticipée et de la mise en liquidation de la société Comarpex Algérie.

GEMA a repris le marché de l'ENTMV (Entreprise Nationale de Transport de Voyageurs) initialement attribué à la société Comarpex Algérie et œuvre présentement à développer cette activité a même de la hisser à un niveau de performance acceptable.

Actuellement, elle dispose du marché de l'ENTMV au niveau des ports algériens et assure l'avitaillement de quelques navires étrangers qu'ils soient ou non consignés par elle, mais cela demeure insuffisant pour augmenter le chiffre d'affaires et dégager une marge conséquente.

### **1.2.6 La Formation spécialisée dans le domaine maritime :**

A partir du mois d'avril 2015 GEMA a ouvert un Centre de formation dénommé « Gemaform» dans l'objectif d'assurer la relève dans les métiers liés au secteur maritime et portuaire.

Les programmes de formations sont répartis en deux catégories :

- Les séminaires : destinés aux professionnels du secteur maritime.
- Trois autres formations diplômantes (Post-Graduation spécialisé) d'une durée de 18 mois, avec l'élaboration d'un mémoire de fin d'études et soutenance :
  - PGS en Management de transport maritime et logistique en partenariat avec l'Ecole Supérieure de Commerce.
  - PGS en Expertise maritime, aussi en partenariat avec l'Ecole supérieure de Commerce.
  - PGS en Droit maritime, en partenariat avec la faculté de droit- Alger.

### **1.3 Les organes de GEMA :**

#### **1.3.1 Filiales :**

##### **1.3.1.1 La filiale FILTRANS :**

C'est une filiale qui intervient dans le secteur de la logistique en tant que commissionnaire en transport international, manutentionnaire, transporteur terrestre, entreposage de marchandises sous douane, entreposage de conteneurs vides.

Elle est dotée d'un capital social de 10 millions de dinars passé à 200 millions en 2007 par incorporation de réserves, détenu à 100% par GEMA.

##### **1.3.1.2 AVICAT : une filiale dissoute.**

### 1.3.2 Les prises de participations :

L'entreprise dispose également de participations dans les sociétés suivantes :

#### 1.3.2.1 ALGERIE-LIGABUE-CATERING (SPA) :

Elle a été créée en mars 2003 en association avec un partenaire Italien LIGABUE.

Activité : Catering et restauration collective avec comme principal client « bases de vie de Sonatrach ».

Capital social : 300 millions de dinars, détenu à **35% par GEMA** et à 65% par la partie Italienne LIGABUE.

#### 1.3.2.2 S.I.H (Société d'Investissement Hôtelière) (SPA) :

Créée en 1997, la S.I.H dispose dans son portefeuille de l'hôtel Sheraton d'Alger, club des pins et de l'hôtel renaissance à Tlemcen, J.W Marriott à Constantine et l'hôtel Four Point à Oran.

Capital social\_: 41 527 000 KDA souscrit à hauteur de **4,93% par GEMA**, représentant 2 048 000 KDA et 95,07% entre 14 autres organismes publics portuaires et financiers. Une augmentation du capital a été réalisée en 2011 dont la part de GEMA versée en 2012 était de 205 000 KDA. Suite à une série d'augmentation du capital, les nouveaux apports feront ressortir une participation cumulée de GEMA dans le capital de cette société de 1 640 000 000 DA totalement libérée.

#### 1.3.2.3 COMARPEX ALGERIE :

L'entreprise COMARPEX-ALGERIE (SPA) a été créée en janvier 2005 en association avec un partenaire français COFRAPEX. L'entreprise GEMA détenait une participation de **21%** dans le capital social de cette société. En décembre 2015 cette société a été dissoute et mise en liquidation le 05 janvier 2016. Une partie de ses effectifs a été redéployée vers GEMA qui œuvre à développer l'activité d'avitaillement et le ravitaillement.

#### 1.3.2.4 SUDCARGOS ALGERIE :

Dans laquelle GEMA détient une participation de **38%** est dissoute en 2008.

#### 1.3.2.5 SAIDAL :

Acquisition en 2001 de titres pour 79 418 KDA ayant généré des dividendes de 4 000 KDA et 4 500 KDA pour chacun des exercices 2016 et 2017.

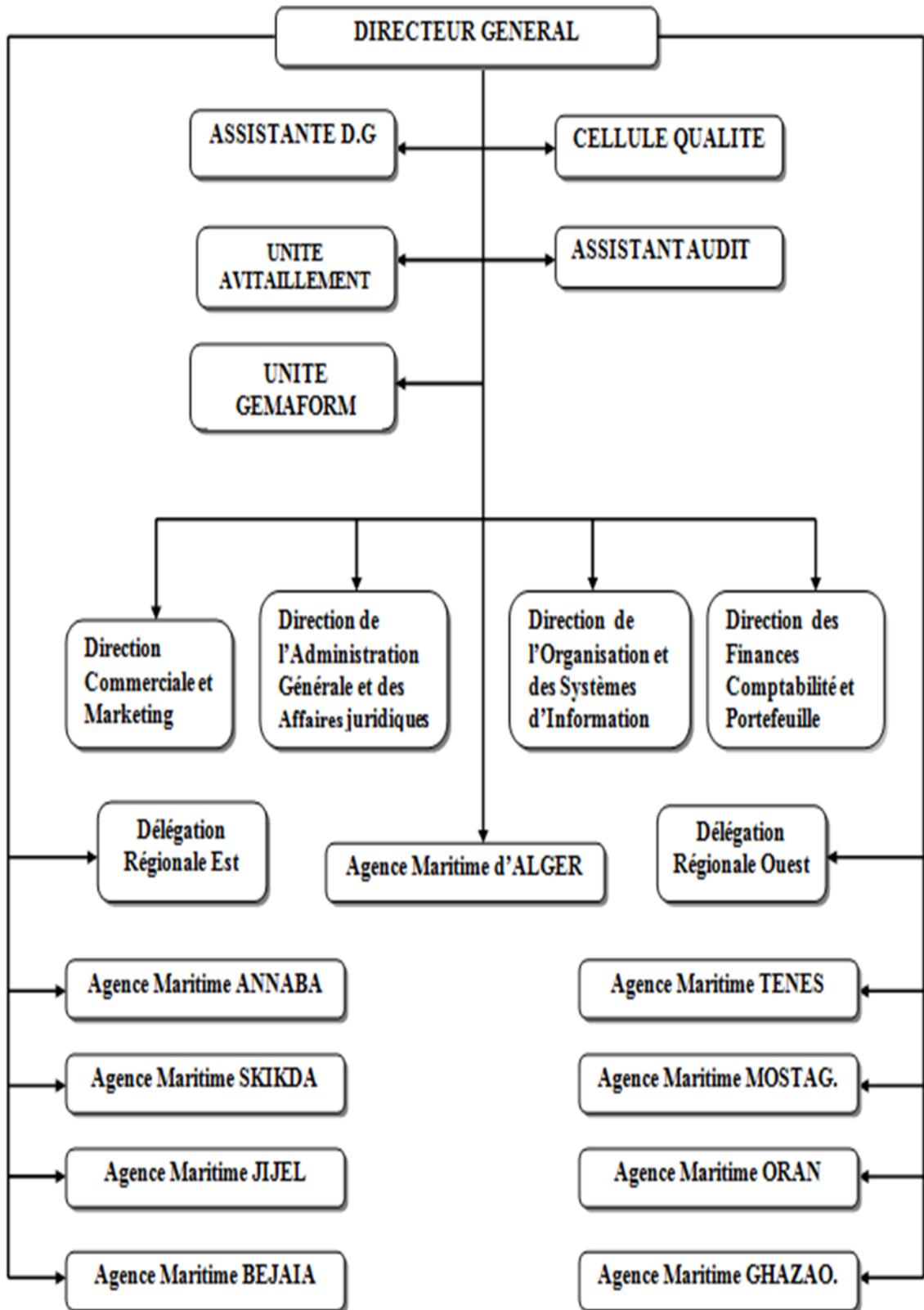
- ❖ En dehors de la société S.I.H qui finance des programmes d'investissements ambitieux et des participations en liquidation, la Filiale FILTRANS et la participation A.L.C sont rentables et génèrent des dividendes appréciables.

### **1.4L'organisation de l'entreprise GEMA :**

GEMA exerce ses activités commerciales à travers ses neuf agences maritimes installées au niveau des ports Algériens de l'Est à l'Ouest, à savoir : Annaba, Skikda, Jijel, Bejaïa, Alger, Ténès, Mostaganem, Oran et Ghazaouet. Ainsi que le centre de formation « Gemaform » situé au 37, rue LARBI BEN MHIDI- ALGER CENTRE.

Son organisation est illustrée dans l'organigramme qui suit :

Figure N°16 : l'organigramme de la société GEMA



Source : document interne de la société

### 1.4.1 Description et les missions de chaque Direction de GEMA :

#### 1.4.1.1 Direction Générale :

Représentée par la DG, il est chargé du pilotage, de la coordination, de l'animation et du contrôle des actions liées à la gestion et au développement de l'entreprise.

#### 1.4.1.2 Cellule qualité :

- Animer et suivre le fonctionnement du système de management de la qualité.
- Coordonner l'élaboration, l'application et la mise à jour du système documentaire du S.M.Q.
- S'assurer que les processus nécessaires au S.M.Q de l'entreprise sont établis, mis en œuvre et entretenus.
- Sensibilisation sur le S.M.Q.
- Organiser et animer les réunions périodiques du comité de pilotage.
- Programmer et préparer les réunions de la revue de direction.
- Planifier et conduire les audits qualité internes.
- Évaluer les auditeurs internes de qualité.
- Déterminer les actions de formation prévues dans la démarche qualité.

#### 1.4.1.3 Assistante du Directeur Général :

- Elle assure la gestion du planning du DG.
- Elle procède à des triages par importance des informations mises à sa disposition pour sélectionner les actions prioritaires.
- Elle planifie ses réunions d'affaires.
- Elle réorganise son agenda en tenant compte des imprévus professionnels ou personnels de celui-ci.
- Elle assure une fonction d'intermédiaire entre ses supérieurs et les différents partenaires de l'entreprise. Pour ce faire, elle communique par téléphone ou par courriers électroniques les renseignements à diffuser dans tous les services concernés.
- Le secrétariat fait aussi partie de ses responsabilités. Elle organise les dossiers demandés par le DG et effectue des travaux de classement et d'archivage.

- Lors des réunions, elle s'occupe des prises de note et rédige un rapport pour le transmettre aux dirigeants et aux autres employés.
- L'assistante de direction est la représentante directe de son directeur Général à l'extérieur ou à l'intérieur de la société. Elle est en étroite relation avec les collaborateurs et partenaires de l'entreprise. Elle encadre les déplacements du directeur à l'étranger ou sur le territoire national.

#### **1.4.1.4 Assistant audit :**

- Programme et réalise des missions d'audits de l'ensemble des fonctions de l'entreprise.
- Elabore le support technique des missions d'audit.
- Conseille la direction générale sur les actions d'amélioration à promouvoir dans le cadre du contrôle de gestion.
- Assiste les agences maritimes dans la mise en œuvre des procédures d'audit.
- Etablit à l'intention de la direction générale des rapports d'audit accompagnés de recommandations.

#### **1.4.1.5 Unité d'avitaillement des navires :**

- Elle est située au Quai N°07, port d'Alger. Son rôle principal est d'exercer l'activité d'avitaillement des navires au niveau d'Alger, et d'assurer le pilotage et la coordination des opérations commerciales pour l'ensemble des agences maritimes.
- Cette Direction emploie un effectif de vingt et un (21) agents, répartis entre les fonctions administratives et les fonctions opérationnelles.

#### **1.4.1.6 Unité Gemaform :**

Elle est située au 37, rue LARBI BEN MHIDI- ALGER CENTRE, son rôle est de programmer, organiser les formations, et assurer tous les moyens logistiques pour le bon déroulement des programmes, ainsi que le recouvrement des créances relatives au chiffre d'affaires réalisé.

Cette Direction emploie un effectif de huit (8) agents, tout en signalant que les enseignants sont des consultants contractuels.

### **1.4.1.7 Direction Commerciale et Marketing :**

- L'organisation, l'animation et la coordination de l'activité consignment de l'entreprise.
- Le contrôle et le suivi de la gestion et situations des comptes armateurs à l'endroit de l'ensemble des agences maritimes.
- La programmation et la réalisation des missions de prospections commerciales.
- L'établissement des rapports d'évaluation des actions commerciales engagées.
- La fidélisation de notre portefeuille clients, et le recrutement de nouveaux clients (nationaux ou étrangers).
- L'élaboration de la stratégie commerciale, la contribution dans l'élaboration des budgets de l'entreprise.
- La supervision et l'assistance de l'ensemble des agences maritimes en matière de la mise en œuvre des budgets annuels.

### **1.4.1.8 Direction de l'Administration Générale et des Affaires Juridiques :**

Elle est composée de deux sous Directions comme suit :

**Sous-direction administration générale :** Elle est chargée de :

- L'élaboration et le suivi des procédures de gestion.
- L'élaboration des différents documents administratifs.
- La coordination entre les agences en matière des achats groupés et autres.
- Veillez à la sécurité de l'entreprise.
- L'élaboration des différents contrats avec les tiers de l'entreprise.
- La gestion des moyens généraux, du patrimoine du siège et la gestion des archives.
- L'élaboration de la paie et les différents états de personnel demandés par la hiérarchie.
- Suivi de toutes les affaires juridiques de l'entreprise ainsi que les contentieux.

**1 Sous-direction ressources humaines :** Elle est chargée de :

- Veiller au respect de l'application de la convention collective.
- L'élaboration et le suivi de politiques en matière de gestion du personnel ainsi que la gestion des carrières et de la formation.
- L'élaboration et le suivi des procédures relatives à la gestion des ressources humaines.
- La centralisation des données RH.

- Le contrôle et l'assistance des agences maritimes en matière de la gestion des compétences.

### **1.4.1.9 Direction d'Organisation et des Systèmes d'Information :**

Cette structure est composée d'un directeur, et d'une équipe d'informaticiens. Elle est chargée d'assurer :

- La conception et la réalisation des systèmes d'information.
- La conception et la gestion du dictionnaire des données de l'entreprise.
- Les choix techniques sur les aspects hardware, software et réseaux.
- Le développement et la rentabilisation des ressources informatiques.
- L'efficacité des schémas organisationnels et informationnels.
- La normalisation et la codification des procédures et supports.
- Conception et mise en œuvre des schémas informationnels de l'entreprise en collaboration avec les fonctions centrales.
- Participation à la définition du plan informatique conformément au schéma approuvé par la direction générale et dans le cadre de développement de l'entreprise.

### **1.4.1.10 Direction des Finances, de la Comptabilité et du Portefeuille :**

- Assurer toute sorte de reporting financier au niveau de l'entreprise.
- L'élaboration et le suivi des procédures comptable.
- La gestion centralisée de la trésorerie et la centralisation de la comptabilité des agences maritime et la comptabilité des autres activités (avitaillement, formation).
- La gestion du portefeuille de l'entreprise, ses filiales et ses différentes prises de participation.
- La supervision et la finalisation du bilan comptable et fiscale de l'entreprise et le bilan consolidé du groupe.
- Présentation des rapports financiers lors des Conseils d'Administration, les Assemblées Générales, et les Revues de Direction.
- Piloter le processus Comptabilité en matière de la gestion qualité.

A mentionner aussi que la DFCP est composé d'un département nommé « comptabilité entreprise » rattaché directement à la DFCP. Ce département est structuré par deux services, le service comptabilité « Gemaform » et le service comptabilité siège :

### **1.4.1.10.1 Département comptabilité de l'entreprise :**

Ce département est responsable sur la gestion est la centralisation de la comptabilité de l'ensemble des activités de l'entreprise GEMA, le suivi de la comptabilité des agences maritimes, et la contribution à l'élaboration du reporting financier de l'entreprise.

Le département comptabilité entreprise chapeaute les responsables financiers au niveau des neuf (9) agences maritimes ainsi que les deux services qui se trouvent au siège central, à savoir :

#### **1 Service comptabilité siège :**

La mission principale du service comptabilité siège est la tenue de la comptabilité générale liée au siège de l'entreprise GEMA et ce qui s'en suit des travaux quotidiens d'un cadre financier à savoir : comptabilisation, élaboration des chèques, relation bancaires, analyse des comptes, rapprochements ... etc.

#### **2 Service comptabilité Gemaform :**

Ce service a une relation directe avec le centre de formation gemaform, il est chargé de la tenue comptable de cette dernière et fourni les informations nécessaires au département comptabilité entreprise pour le suivi et centralisation des données.

### **1.4.1.11 Délégation Régionale Est et Délégation Régionale Ouest :**

Ces deux délégations sont représentées par le Directeur d'agence de Skikda et le Directeur d'agence de Ténès respectivement. Leur mission est d'assurer le pilotage et la coordination opérationnelle des activités commerciales relatives aux agences mises sous leurs responsabilités, ainsi que le reporting périodique au Directeur Général.

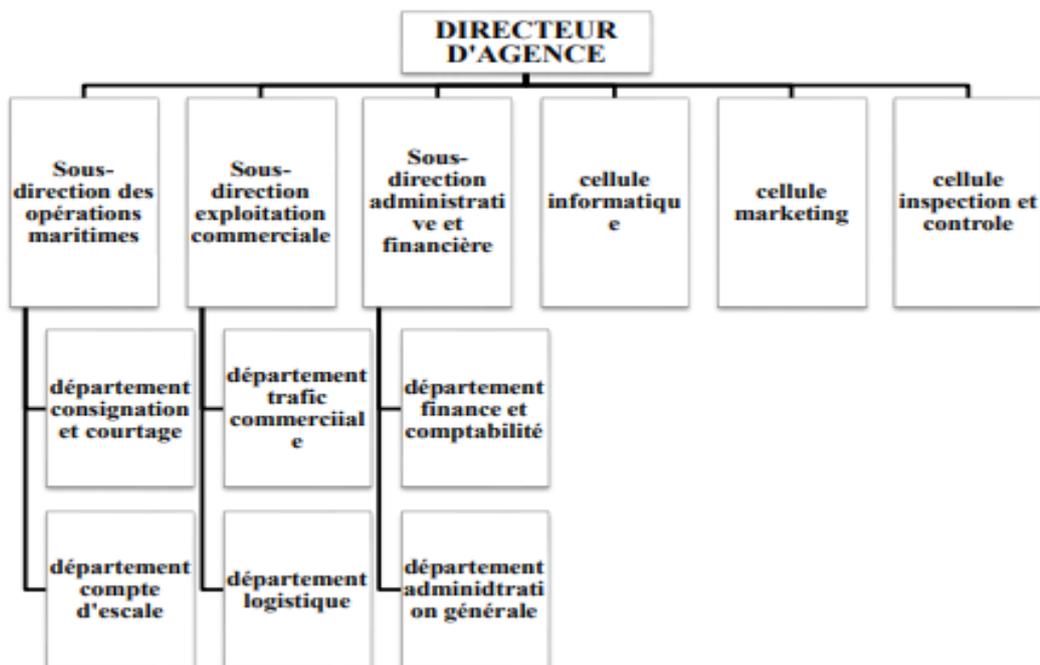
### **1.4.1.12 Les agences maritimes :**

Les neufs (9) agences sont implantées au niveau des ports commerciaux, et c'est à travers ces agences là que l'entreprise GEMA exerce son métier.

Chaque agence a un certain niveau d'autonomie administrative et commerciale tout en respectant la hiérarchie de la DG.

De ce fait, les agences maritimes quant à elles ont un organigramme composé d'un Directeur d'agence, département d'administration, des départements opérationnels (Shipping, logistique, recouvrement...), et un département finance et comptabilité.

Figure N°17 : l'organigramme de l'agence maritime



Source : document interne de la société

### 1.5 Les objectifs de GEMA :

GEMA a été créée pour fournir un service d'agence maritime pour les différents types de navires.

Pour les compagnies maritimes désireuses d'explorer le marché algérien, GEMA est capable de leur apporter aide et assistance pour toutes les études de marché.

GEMA a développé de solides relations avec l'industrie du transport maritime telle que les sociétés de manutention, les ports secs, les dépôts de conteneurs, les compagnies de transport routier et aussi les autorités portuaires et douanières.

### **Section 02 : Le fonctionnement du contrôle budgétaire au sein de la société GEMA**

La gestion efficace de l'entreprise est essentielle pour la réussite à long terme.

Afin de garantir une bonne maîtrise de ses ressources assurée sa suivi et prendre des décisions stratégiques l'entreprise adopte plusieurs outils de gestion dont la gestion budgétaire et le contrôle de gestion.

Cette section fait l'objet d'une étude sur les pratiques budgétaires au sein de l'entreprise GEMA à savoir l'élaboration l'exécution et le suivi.

#### **2.1 Démarche budgétaire de l'entreprise :<sup>1</sup>**

La gestion budgétaire considère comme un mode de gestion prévisionnel consistant à la traduction d'objectifs à un ensemble des programmes et de budgets, ces programmes permettant établir les prévisions exprimées en quantité alors que les budgets valorisant en unité monétaire.

La mise en place d'un système de gestion budgétaire au sein de l'entreprise GEMA nécessite une planification bien élaborée de la part des dirigeants ainsi que une gestion optimale des ressources, plus toutes les étapes sont bien respectées plus les budgets réalisés sont fidèles à la réalité et aux compétences internes de l'entreprise et ainsi les décisions qui pourront en résulter seront bénéfiques à l'entreprise.

Avant la fin de chaque année, chaque agence communique l'ensemble des informations dont elle dispose et ce conformément au moyens qui lui sont utilisées, et présenté le budget, une fois ce dernier est réalisé il sera présenté au DG qui à son tour va le soumettre au CA pour l'étudier.

Le CA après l'analyse du budget, il est libre d'approuver ou bien le rejeter. Une fois le pré budget adopté qui détermine par la suite le budget définitif qui servira comme une référence pour l'évaluation des résultats de l'exercice.

##### **2.1.1 La prévision :**

L'entreprise GEMA est une entreprise répartie en neuf agences, les prévisions sont faites par le directeur de chaque agences.

---

<sup>1</sup>Les informations fournis par le DFC

### ▪ **La méthode utilisée :**

N'est pas une méthode scientifique, mathématique ou théorique, c'est une méthode basé sur les réalités économiques pour chaque agence, (perception client, conditions économiques et les lois en vigueur).

L'entreprise GEMA adopter un système budgétaire trimestriel, la prévision se faire à partir d'une tendance des chiffres sur les trois mois restant.

### **2.1.2 La budgétisation :**

Le plan prévisionnel de l'entreprise GEMA, permet d'élaborer le budget annuel. Le budget joue un rôle très important au niveau de l'entreprise :

- Il permet d'atteindre les objectifs fixés
- Prévoir la production de l'année (n+1) ;
- Il permet de payer les primes
- Vérifier la rentabilité du marché.

L'entreprise GEMA n'établit pas le budget de trésorerie, dispose uniquement de deux types de budget :

- **Le budget de résultat**
- **Le budget d'immobilisation**

La procédure budgétaire de l'entreprise en question passe par 3 phases : élaboration du budget, exécution du budget et le contrôle budgétaire.

#### **1 Elaboration des budgets :**

A titre d'appel, l'entreprise GEMA possède 9 agence, cette étape de fait au niveau de chaque agence par la suit en centralise au niveau de la société.

La phase de préparation du budget se déroule sous l'autorité du DG, et Le processus d'élaboration d'un budget passe par les étapes suivantes :

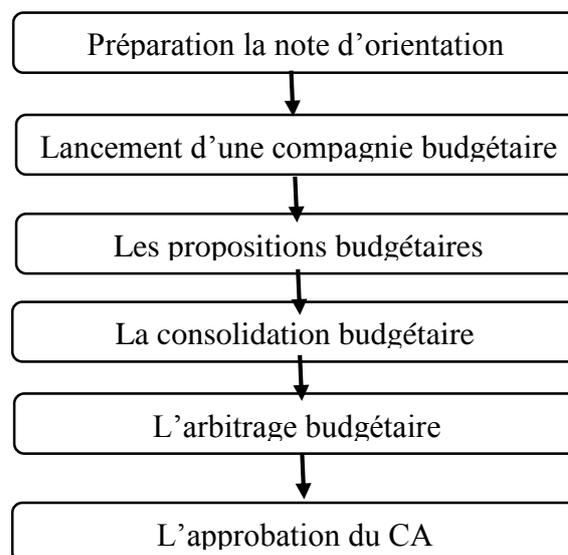
- **La réception de la note d'orientation :** Le DG définit les orientations générales (les objectifs généraux), ces derniers intègrent la spécificité de différentes agences.
- **Lancement de la compagnie budgétaire :** La procédure budgétaire est une activité cyclique qui rythme annuellement la vie de l'entreprise, pour l'entreprise GEMA, la période budgétaire est celle pendant laquelle on établit le budget.

Afin de définir les orientations générales, l'entreprise GEMA commence d'abord par le lancement d'une compagnie budgétaire qui est une phase importante et avec une période trimestrielle. Début de moins de septembre et se termine au moins de décembre de chaque année (N), il s'adresse à chaque directeur des agences pour ces derniers préparent leurs besoins pour laquelle un plan annuel (N+1) sera établi.

- **Les Propositions budgétaires :** Chaque directeur d'agence prépare son proposition de budget dépend de son projet et son besoin
- **La consolidation des propositions budgétaires :** Les propositions budgétaires des agences sont transmises au niveau de l'entreprise et sa déclenche une certaine négociation et débat, Il procède aux vérifications d'usage et corrige, en cas de besoin, les données reçues.
- **L'arbitrage budgétaire :** Un échange d'information est nécessaire afin de procéder aux arbitrages et converger vers un budget annuel définitif entre la DG et ces agences, cette étape permet de trancher d'éventuels des accordés et d'examiner la cohérence des objectifs stratégique avec les directeurs des agences.
- **Approbation de budget annuel :** Une fois les différents arbitrages rendus, le directeur des finances et de la comptabilité (DFC) présente le projet de budget annuel de l'entreprise aux membres de conseil d'administration.

Le CA a le droit de corriger et vérifier et une fois est validé le DFC diffuse le budget annuel aux entités budgétaires pour procéder à la répartition périodique de leurs budgets.

**Figure N°18 : présentation de la phase d'élaboration des budgets**



**Source : élaboré par nous-même sur la base des informations données par le DFC**

### **2 Exécution des budgets :**

Nous n'avons pas pu obtenir les informations nécessaires de l'entreprise sur cette phase à cause de l'état de pays (covid-19), et aussi que ces information se trouvent dans des fichiers volumineux qui ne peuvent pas être envoyés.

### **3 Le contrôle budgétaire de l'entreprise :**

L'entreprise GEMA réalise ces différents budgets pour fixer son objectif qu'elle souhaite atteindre durant toute l'année. Ce budget est comparé par rapport aux réalisations de chaque mois pour dégager un écart.

Donc pour vérifier si les budgets sont respectés par les centres de responsabilité l'entreprise GEMA a appliqué la procédure du contrôle budgétaire.

A titre de rappel, le contrôle budgétaire consiste à confronter les réalisations aux prévisions afin de constaté les différents écarts budgétaire, déceler les écarts et mesure des actions correctives nécessaire.

## **2.2 La pratique de contrôle budgétaire dans l'entreprise GEMA :**

Dans le but de mettre en pratique le CB au sein de l'entreprise GEMA, nous procéderons à calculer et à analyser les différents écarts budgétaire.

### **2.2.1 calcul des écarts :<sup>1</sup>**

Avant de procéder au calcul des écarts et leur analyse, il est nécessaire de rappel ce qui L'expression mathématique de l'écart :

$$\text{Ecart} = \text{réalisation} - \text{prévision}$$

### **1 Activité physique :**

#### **1.1 Navires opérés :**

---

<sup>1</sup> Rapport d'activité annuel de la société de l'année 2019

Tableau N°09 : l'activité de navires opérés de l'entreprise

<i>TYPE D'ESCALES</i>	<i>Objectifs annuel 2019</i>	<i>Réalisation 2019</i>	<i>Réalisation 2018</i>	<i>T/V</i>	<i>T/R</i>
ligne régulière	44	37	44	-16%	84%
Tramping	526	532	587	-9%	101%
Autres (Relacheur)	47	40	45	-11%	85%
<b>Total</b>	<b>617</b>	<b>609</b>	<b>676</b>	<b>-10%</b>	<b>99%</b>

Source : document interne de la société

Tableau N°10 : présentation de l'écart sur l'activité de navires opérés

Activité	réalisation 2019	prévision 2019	L'écart	Qualifications
Navires opérés	609	617	-8	Défavorable

Source : élaboré par nous-même sur la base des données ci-dessus

### 1.2 Tonnage traité :

Tableau N°11 : l'activité de traitement des tonnages

<i>TYPE D'ESCALES</i>	<i>Objectifs annuel 2019</i>	<i>Réalisation 2019</i>	<i>Réalisation 2018</i>	<i>T/V</i>	<i>T/R</i>
ligne régulière	87 000	96 548	68 379	41%	111%
Tramping	11 331 050	11 107 487	11 886 766	-7%	98%
Autres (Relacheur)	1 715	65 867	8 545	671%	3841%
<b>Total</b>	<b>11 419 765</b>	<b>11 269 902</b>	<b>11 963 690</b>	<b>-6%</b>	<b>99%</b>

Source : document interne de la société

Tableau N°12 : présentation de l'écart sur les tonnages traités

Activité	réalisation 2019	prévision 2019	L'écart	Qualifications
Tonnage traité	11 269 902	11 419 765	-149863	Défavorable

Source : élaboré par nous-même sur la base des données ci-dessus

### 2 Activité valorisée :

Dans cette activité on se base sur le calcul de :

- Ecart sur résultat (E/R)
- Ecart sur marge (E/M)
- Ecart sur chiffre d'affaire (E/CA)
- Ecart sur cout (E/C)

#### 2.1 Résultat opérationnel :

**Tableau N°13 : le résultat et la marge réalisé par l'entreprise**

RUBRIQUES	Objectifs annuel. 2019	Réalisation 2019	Réalisation 2018	T/V	T/R
Marge brute	76 474 000	78 193 509	78 036 809	0%	102%
Valeur ajoutée	565 971 000	494 575 055	539 126 564	-8%	87%
Excédent brut d'exploitation	298 830 000	209 301 574	249 321 258	-16%	70%
Résultat opérationnel	263 371 000	180 741 272	219 501 105	-18%	69%

Source : document interne de la société

L'expression mathématique de l'écart sur résultat et l'écart sur marge :

$$E/R = \text{résultat réel} - \text{résultat préétablie}$$

$$E/M = \text{marge réel} - \text{marge prévue}$$

**Tableau N°14 : présentation de l'écart sur résultat et l'écart sur marge**

Type d'écart	réalisation 2019	prévision 2019	L'écart	Qualifications
E/R	180 741 272	263 371 000	-82629728	Défavorable
E/M	78 193 509	76 474 000	1719509	Favorable

Source : élaboré par nous-même sur la base du tableau ci-dessus

### 2.2 Produits commerciaux :

**Tableau N°15 : les produits de l'entreprise**

<b>RUBRIQUES</b>	<b>Objectifs annuel. 2019</b>	<b>Réalisation 2019</b>	<b>Réalisation 2018</b>	<b>T/V</b>	<b>T/R</b>
Ventes de marchandises	588 434 000	512 650 378	563 069 348	-9%	87%
Prestations de consignation	732 953 000	647 624 879	725 680 212	-11%	88%
Prestations de formation	40 000 000	34 576 762	40 601 179	-15%	86%
<b>Chiffre d'affaires</b>	<b>1 361 387 000</b>	<b>1 194 852 019</b>	<b>1 329 350 739</b>	<b>-10%</b>	<b>88%</b>

Source : document interne de la société

L'expression mathématique de l'écart sur chiffre d'affaire :

$$E/CA = \text{chiffre d'affaire réel} - \text{chiffre d'affaire prévu}$$

**Tableau N°16 : Représente l'écart sur chiffre d'affaire**

<b>Type d'écart</b>	<b>réalisation 2019</b>	<b>prévision 2019</b>	<b>L'écart</b>	<b>Qualifications</b>
<b>E/CA</b>	1 194 852 019	1 361 387 000	-166534981	Défavorable

Source : élaboré par nous-même sur la base de tableau cité ci-dessus

### 2.3 Charges opérationnelles :

**Tableau N°17 : les charges opérationnelles de l'entreprise**

<b>RUBRIQUES</b>	<b>Objectifs annuel. 2019</b>	<b>Réalisation 2019</b>	<b>Réalisation 2018</b>	<b>T/V</b>	<b>T/R</b>
Achats de marchandises vendues	511 960 000	434 456 869	485 032 539	-10%	85%
Autres Achats consommés	12 551 000	10 815 671	13 973 976	-23%	86%
Services extérieurs	270 905 000	255 004 424	291 217 660	-12%	94%
<b>Consommations intermédiaires</b>	<b>795 416 000</b>	<b>700 276 964</b>	<b>790 224 175</b>	<b>-11%</b>	<b>88%</b>
Charges du personnel	251 153 000	267 940 149	270 273 054	-1%	107%
Impôt & taxes	15 988 000	17 333 332	19 532 252	-11%	108%
Autres charges opérationnelles	3 058 000	3 579 274	3 870 835	-8%	117%
charges Financières	0	0	0	0%	0%
Dot Amortissement	44 028 000	42 630 200	41 543 306	3%	97%
<b>Total</b>	<b>1 109 643 000</b>	<b>1 031 759 919</b>	<b>1 125 443 622</b>	<b>-8%</b>	<b>93%</b>

Source : document interne de la société

L'expression mathématique le l'écart sur cout est :

$$E/C = \text{cout réel de production} - \text{cout préétablie à la production réelle}$$

**Tableau N°18 : présentation de l'écart sur cout**

Type d'écart	réalisation 2019	prévision 2019	L'écart	Qualifications
E/C	1 031 759 919	1 109 643 000	-77883081	favorable

**Source : élaboré par nous-même sur la base de tableau cité ci-dessus**

### 2.2.2 L'interprétation des écarts :

- Selon les tableaux cité ci-dessus nous constatons des taux de réalisation (T/R) élevé entre (88% et 99%) et nous constatons aussi dans la plus part des écarts défavorables car les réalisations sont inférieur aux prévisions mais sont des écarts non significatifs sauf que l'écart sur cout est favorable car l'entreprise a bien minimisé les charges, l'écart sur marge est favorable et un taux de réalisation supérieure à 100%.

**NB :** on n'a pas pu décomposer les écarts pour bien interpréter à cause de indisponibilité des informations concerné (ex : le prix de tonnage).

- le taux de variation =  $\left[ \frac{\text{valeur de réalisation 2019} - \text{valeur de réalisation 2018}}{\text{valeur de réalisation 2018}} \right] \times 100$

Nous allons remarquer dans les tableaux ci-dessus l'évaluation des réalisations entre 2018 et 2019

Les taux de variations (T/V) sont négatifs car les réalisations de 2019 diminuent par rapport à l'année précédente (2018) a cause des conditions économiques de pays (les lois variables selon la situation de pays)

### 2.3 Evaluation du système budgétaire de l'entreprise GEMA :

L'entreprise GEMA dispose de neufs (9) agences (Skikda, Annaba, Jijel, Bejaia, Alger, tenes, Mostaganem, Oran, Ghazaouet) plus l'agence d'Avit Alger et le centre de formation « Gemaform » et son siège.

Les trois (3) derniers ne participe pas à l'activité physique de l'entreprise (les navires opérés, tonnages traités) sauf dans l'activité valorisée.

#### 2.3.1 La participation des agences dans le résultat de l'entreprise pour l'année 2019 :

D'après les données fournis par le DFC de l'entreprise sur les produits et les charges de chaque agence, nous allons calculer le résultat de chaque agence et le résultat global de l'entreprise au 31/12/2019.

L'expression mathématique de calcul de résultat :

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

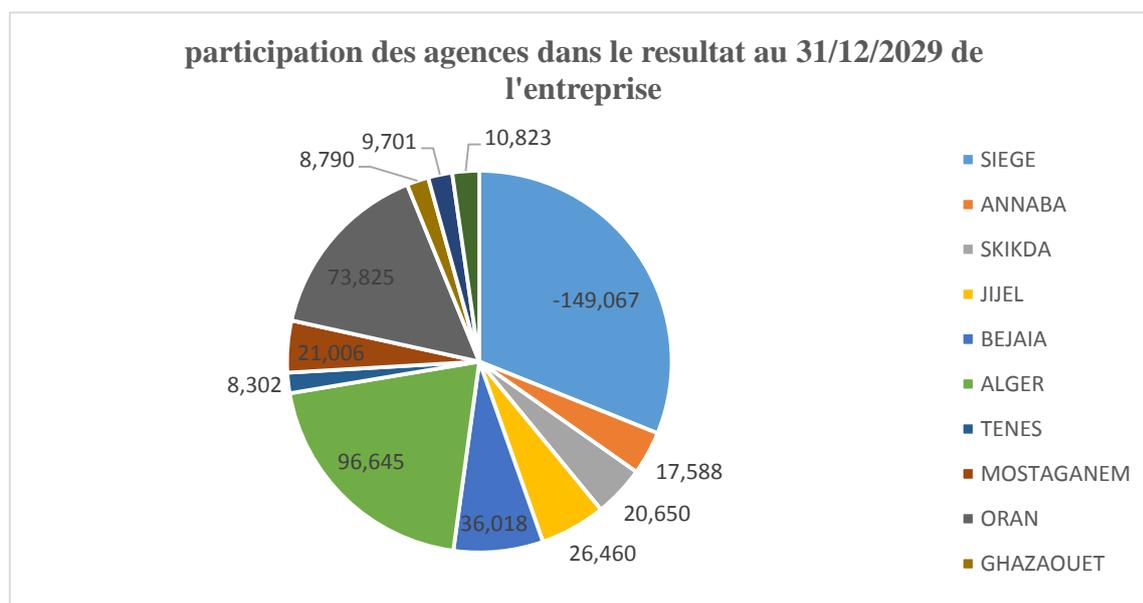
**Tableau N°19 : Participation des agences dans la réalisation de résultat au 31 décembre 2019** U = KDA

AGENCES	PRODUITS	%	CHARGES	%	RESULTAT	%
<b>SIEGE</b>	<b>0</b>	<b>0%</b>	<b>149 067</b>	<b>14%</b>	<b>-149 067</b>	<b>-82%</b>
<b>ANNABA</b>	<b>35 850</b>	<b>3%</b>	<b>18 262</b>	<b>2%</b>	<b>17 588</b>	<b>10%</b>
<b>SKIKDA</b>	<b>84 687</b>	<b>7%</b>	<b>64 037</b>	<b>6%</b>	<b>20 650</b>	<b>11%</b>
<b>JIJEL</b>	<b>51 201</b>	<b>4%</b>	<b>24 741</b>	<b>2%</b>	<b>26 460</b>	<b>15%</b>
<b>BEJAIA</b>	<b>71 044</b>	<b>6%</b>	<b>35 026</b>	<b>3%</b>	<b>36 018</b>	<b>20%</b>
<b>ALGER</b>	<b>272 527</b>	<b>22%</b>	<b>175 882</b>	<b>17%</b>	<b>96 645</b>	<b>53%</b>
<b>TENES</b>	<b>86 599</b>	<b>7%</b>	<b>78 297</b>	<b>8%</b>	<b>8 302</b>	<b>5%</b>
<b>MOSTAGANEM</b>	<b>41 549</b>	<b>3%</b>	<b>20 543</b>	<b>2%</b>	<b>21 006</b>	<b>12%</b>
<b>ORAN</b>	<b>271 230</b>	<b>22%</b>	<b>197 405</b>	<b>19%</b>	<b>73 825</b>	<b>41%</b>
<b>GHAZAOUET</b>	<b>18 450</b>	<b>2%</b>	<b>9 660</b>	<b>1%</b>	<b>8 790</b>	<b>5%</b>
<b>GEMAFORM</b>	<b>34 577</b>	<b>3%</b>	<b>24 876</b>	<b>2%</b>	<b>9 701</b>	<b>5%</b>
<b>AVT ALGER</b>	<b>244 787</b>	<b>20%</b>	<b>233 964</b>	<b>23%</b>	<b>10 823</b>	<b>6%</b>
<b>TOTAL</b>	<b>1 212 501</b>	<b>100%</b>	<b>1 031 760</b>	<b>100%</b>	<b>180 741</b>	<b>100%</b>

Source : élaboré par nous-même sur la base des données fournis par l'entreprise

Après les calculs apparaitre dans le tableau ci-dessus, Nous avons utilisé l'Excel grâce auquel nous avons pu produire le graphe suivant qui représente la participation de chaque agence dans le résultat de 2019.

**Figure N°19 : présentation des participations des agences dans le résultat de l'entreprise de 2019**



Source : élaboré par nous-même sur la base de tableau cité ci-dessus

**Tableau N°20 : présentation des produits de l'agence Alger U=KDA**

<b>RUBRIQUES</b>	<b>Réalisation 2019</b>
Ventes de marchandises	0
Prestations de consignation	267 595
Prestations de formation	0
<b>Chiffre d'affaires</b>	<b>267 595</b>
Produits accessoires	4 931
<b>total produits commerciaux</b>	<b>272 526</b>

Source : document interne de la société

**Tableau N°21 : présentation des produits de l'agence d'Oran U=KDA**

<b>RUBRIQUES</b>	<b>Réalisation 2019</b>
Ventes de marchandises	184 509
Prestations de consignation	86 126
Prestations de formation	0
<b>Chiffre d'affaires</b>	<b>270 635</b>
Produits accessoires	594
<b>total produits commerciaux</b>	<b>271 229</b>

Source : document interne de la société

Après la présentation des valeurs de résultat et en étudiant les résultats obtenus par le graphique faite par l'Excel nous constatons que :

- Le siège de l'entreprise réalise un résultat négative (-149067) car les charges sont supérieure aux produits (produits = 0)
- L'agence Alger réalise un pourcentage plus élevé (53%) de résultat par ce que les produits sont supérieurs aux charges et aussi que ces produits sont augmenté par la prestation de consignation qui représente un chiffre de 267 595.
- L'agence d'Oran présente un résultat de 37 825 mais cette agence augmente ces produits par les ventes des marchandises d'un montant de 184 509 et par la prestation de consignation de 86 126
- Pour les autres agences participent dans le résultat global de l'entreprise avec des taux similaires entre (5% et 20%).

**2.3.2 La réalisation de résultat par les quatre (4) trimestres :**

Nous allons traiter la réalisation du résultat pour chaque trimestre pour atteindre l'objectif.

D'après le tableau de la participation de chaque agence dans le résultat de l'entreprise on a constaté que le résultat global égal à 180 741 par contre que l'objectif de l'entreprise est de 263 369

**Tableau N°22 : présentation de l'objectif de l'entreprise de l'année 2019**

rubrique	objectif 2019	Réalisation 2019
Résultat	263 370	180 741

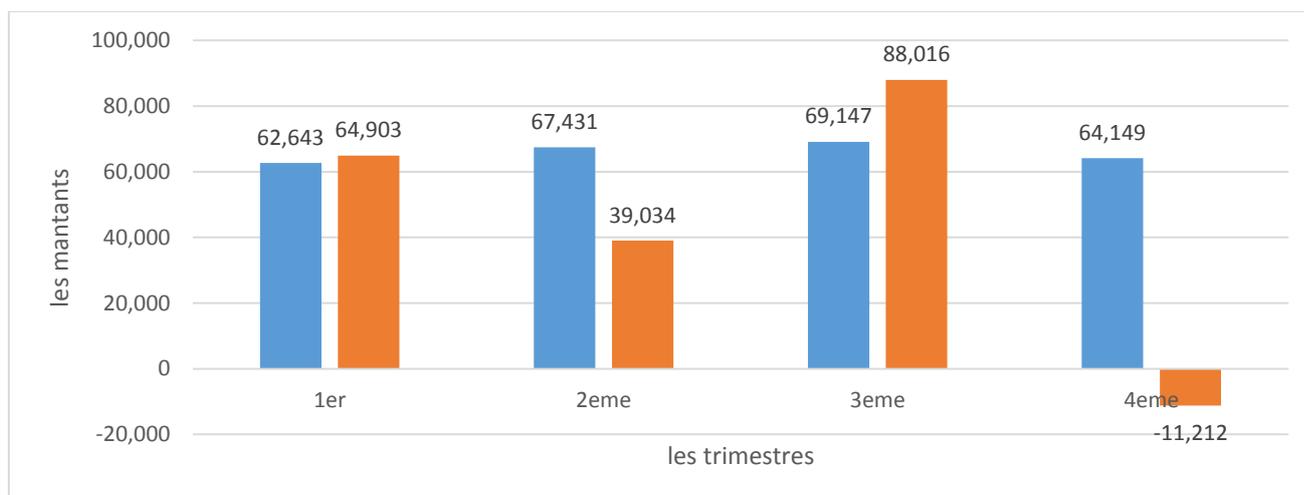
Source : élaboré pour nous même sur la base des documents fournis par l'entreprise

**Tableau N°23 : présentation de la réalisation de l'entreprise par chaque trimestre par rapport à l'objectif fixé**

RUBRIQUE	Objectif	Réalisation	T/R
1 <sup>er</sup> trimestre	62 643	64 903	104%
2 <sup>eme</sup> trimestre	67 431	39 034	58%
3 <sup>eme</sup> trimestre	69 147	88 016	127%
4 <sup>eme</sup> trimestre	64 149	-11 212	-17%
<b>Totale</b>	<b>263 370</b>	<b>180 741</b>	<b>64%</b>

Source : élaboré par nous-même sur la base des documents fournis par l'entreprise

**Figure N°20 : présentation de la réalisation par rapport à l'objectif fixé pour chaque trimestre**



Source : élaboré par nous-même à partir du tableau cité ci-dessus

Dans le 1<sup>er</sup> et le 3<sup>ème</sup> trimestre l'entreprise passe l'objectif fixé avec un taux de réalisation de 104% et 127% respectivement, dans le 4<sup>ème</sup> trimestre consiste un résultat négative car les charges constatés sont supérieure aux produits (réalisation des charges sont beaucoup supérieure sur l'objectif fixé avec des taux de réalisation 154% pour les charges personnels, 135% pour les impôts et taxes, 128% pour les autres charges opérationnelles, 125% pour autres achats consommés, 111% les services extérieurs)<sup>1</sup>.

Le système budgétaire aide les responsables à contrôler les réalisations des objectifs à fur et à mesure. Pour donner une vision sur la démarche du CB de L'entreprise GEMA, nous avons essayés de calculer les écarts sur chiffre d'affaires, l'écart sur coût, ainsi que l'écart marge. L'analyse sera portée sur les deux familles d'activités : l'activité physique et l'activité valorisée.

Le taux de réalisation de résultat global est de 64%, donc l'entreprise n'atteint pas l'objectif à 100%, c'est à cause de changement continue dans le taux de la réalisation à travers les quatre trimestres, le système budgétaire de l'entreprise GEMA n'est pas efficace, il ne peut pas équilibrer entre les prévisions et les réalisations, des fois il réalise un résultat dépasse ce qui prévu (troisième trimestre) alors que le contraire dans le (quatrième trimestre).

Le système budgétaire n'est efficace et rationnelle que s'il lui ait adjoint un contrôle adapté et régulier. Alors Le système budgétaire de la société GEMA, pour être efficace, ne doit pas faillir à cette règle. C'est pourquoi au cours de l'année, de préférence chaque mois, les directeurs d'agences doivent se réunir sous la supervision de directeur des finances et de la comptabilité DFC en vue de se pencher sur le fonctionnement des activités. Chaque poste de dépenses et de recettes doit être comparé avec la réalité comptable du compte résultat, et chaque différence constatée avec la prévision doit être analysée. Rechercher les raisons et mener des actions correctives si ces derniers s'avèrent négatifs. Les incidences de toute variation constatée peuvent être multiples selon qu'il s'agit d'un poste de charges ou de produits. Il faut retenir qu'un manque de recette ou un excédent de charge entraînera systématiquement un déficit d'exploitation par rapport au budget. Un contrôle efficace nécessite la mise en place d'un tableau de bord budgétaire facile à interpréter.

---

<sup>1</sup> Le rapport d'activité de 4<sup>ème</sup> trimestre de l'année 2019

### Section 03 : les outils de mise en place dans la démarche budgétaire de la société GEMA

Le contrôle budgétaire doit être une vocation préventive et curative, pour cela il doit être permanent et systématique.

- Un contrôle à priori avant l'exécution des budgets
- Un contrôle concomitant pendant l'exécution des budgets
- Un contrôle à posteriori après l'exécution des budgets

Et pour chaque étape il y a des outils à fournir pour exercer le contrôle de manière efficace et détecter la déviation avant que le processus budgétaire est complète.

Les différents outils du contrôle budgétaire c'est toutes les informations qui sont collectées et utilisées pour la détermination et interprétation des écarts.

Afin de mieux suivre les procédures d'élaboration de budgets, le cas de l'entreprise GEMA à mise en place des outils importants qui sera considéré comme un guide d'élaboration de budgets dans les années à venir c'est : le tableau de bord budgétaire, le rapport d'activité trimestriel et annuelle.

A titre d'appel, que le contrôle budgétaire doit être efficace il faut la facilité de l'interprétation de tableau de bord et ces rapports.

#### **3.1 Le tableau de bord budgétaire : <sup>1</sup>**

Contrairement au bilan ou aux comptes de résultats, le tableau de bord fournit une approche dynamique qui permet de suivre des tendances, des indicateurs sur une période donnée.

Le tableau de bord est un outil de pilotage pour la société GEMA, permet d'apprécier les différentes délégations et le rôle de chacun. La DG choisit des objectifs stratégiques qui la conduisent à définir une structure de son tableau de bord adapté pour pouvoir piloter ces activités (ex : les activités des navires et des tonnages).

La société GEMA doit être mettre en place un tableau de bord budgétaire, ce tableau doit être constitué d'un ensemble d'indicateurs peu nombreux devant donner aux chaque directeur d'agence et chaque responsable opérationnelle une information significatifs destinée au

---

<sup>1</sup> Les informations fournis par le DFC

pilotage de leurs activités, cet outil d'aider à la prise de décision doit être avoir des caractéristique suivants :

- Réactif et adaptable
- Focalisé sur l'essentiel, traduisant la stratégie de la société
- Langage opérationnelle, compréhensible et simple
- Présente sous forme financier et graphique

Les indicateurs de tableau de bord sont bien choisir en fonction des objectifs fixés, l'élaboration du tableau de bord visant à maitriser l'évolution de la coordination qui comporte quatre (4) étapes : le recensement des dysfonctionnements de coordination, la définition des indicateurs, la réalisation une cartographie des déférents taches et le choix de pilote.

Pour l'élaboration de tableau de bord, la société GEMA adopte la démarche suivante :

- Identifie les objectifs à atteindre
- Lister les indicateurs clés
- Etablir un modèle de tableau de bord
- Le choix de graphe la plus simple et facile à l'interprétation
- Concevoir le tableau de bord

### 3.2 Les rapports d'activité : <sup>1</sup>

Le rapport d'activité est un compte-rendu écrit concernant un secteur d'activité ou une entreprise sur une période donnée, ce document reprend les chiffres et les stratégies développées durant cette période en regard des objectifs attendus. La possibilité d'intégrer les projets et les provisions de l'année à venir, ce document est obligatoire et destiné à la hiérarchie et parfois aux actionnaires et aux partenaires.

La réduction de ce rapport peut être intéressante : en mettant en valeur les réalisations effectuée et les résultats obtenus, représente la source de l'information et aussi constituant un outil de collecte de fonds.

La société GEMA établir trois (3) type de rapport d'activité :

- **Rapport d'activité théorique** : fait aperçu une vision générale sur l'histoire d'activité, les missions, et l'organisation de la société.

---

<sup>1</sup> Op cit

- **Rapports d'activité trimestriel** : représente les activités en terme des chiffres et les objectifs fixé, les réalisations qu'il fait avec le taux de réalisation de chaque objectif et le taux de variation par rapport au trimestre de l'année précédent de l'entreprise elle-même et ces agences plus le centre de formation « Gemaform ».
- **Rapport d'activité annuel** : elle est la même pour la RA trimestriel sauf que dans l'annuel représente les résultats de l'année complet (la somme des quatre trimestres) avec la participation de chacun dans le résultat globale de l'entreprise avec les commentaires nécessaires.

Les éléments qu'ils affichent dans le rapport d'activité annuel de l'entreprise GEMA sont :

- Les activités physiques de l'entreprise (les opérations des navires, le traitement des tonnages).
- Les agrégats comme les produits commerciaux, les charges opérationnelles plus le tableau de marges et de résultat obtenu.
- L'effectifs qu'ils effecteur ces activités.
- Tableau représente la participation de chaque agence dans les réalisations des activités et les agrégats constatés plus la participation dans le résultat global de l'entreprise.

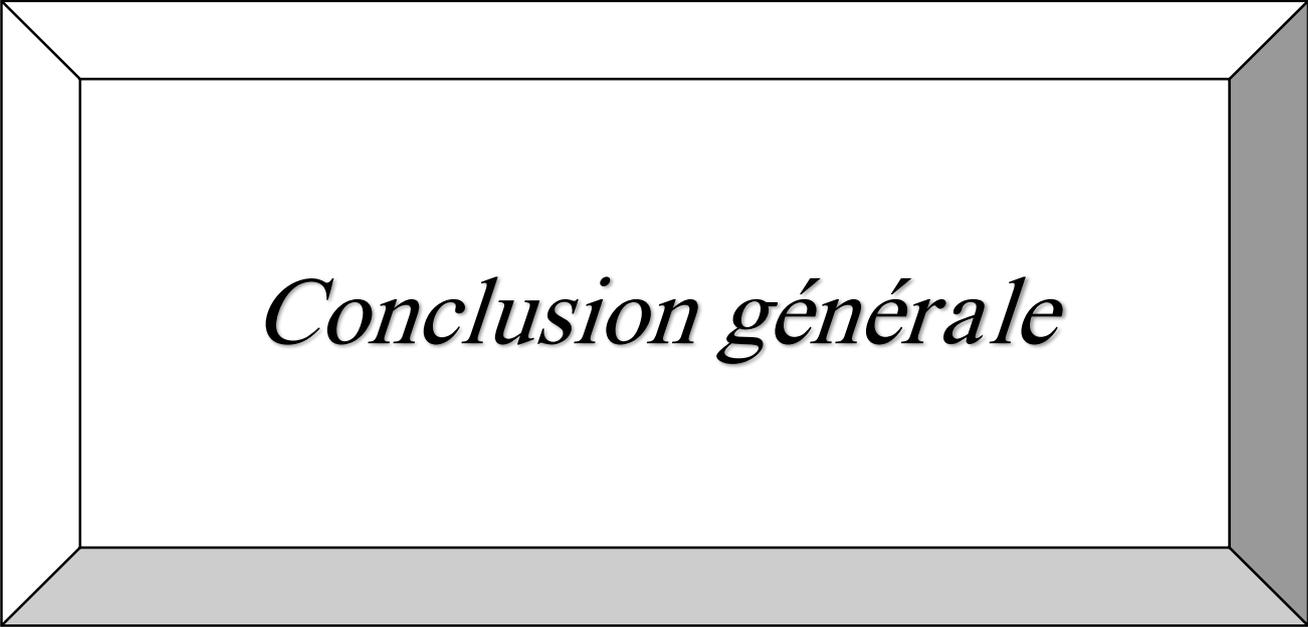
La société GEMA utilise Excel pour faire les calculs de tous les chiffres présents dans le rapport pour faciliter la tâche.

### **Conclusion :**

A l'issue de notre cas pratique, nous avons constaté que les responsables s'appuient sur la gestion budgétaire afin de traduire les objectifs sous forme des budgets, le contrôle budgétaire permet de comparer périodiquement entre les prévisions et les réalisations pour détecter les écarts, et apporter des mesures correctives pour corriger le dysfonctionnement de l'entreprise.

Nous avons remarqué aussi que les prévisions et les réalisations engendrent un écart défavorable, les réalisations sont inférieures aux prévisions. Le taux de réalisation de CA en 2019 par rapport aux prévisions est de 88%, et les charges atteinte 93%. Le taux de réalisations est très satisfaisant.

A la fin de notre étude, nous avons constaté que les rapports d'activités et les tableaux de bord au sein de l'entreprise GEMA contribuent au pilotage et l'amélioration de la performance de l'entreprise.



*Conclusion générale*

Le souci majeure de chaque entreprise et non seulement de devenir le gérant du marché mais surtout d'assurer le suivi de ces activités et améliorer ses performances, elle devra en effet s'appuyer sur le service de contrôle de gestion, car il considère comme un processus gérer la mobilisation des ressources dont elle dispose pour atteindre les objectifs.

Pour accomplir son rôle, le contrôle de gestion appelle à plusieurs outils tel que la gestion budgétaire. Est un mode de gestion sur lequel le contrôle de gestion traduit les objectifs à court terme sous forme des budgets prévisionnel ; ont été l'objet de premier chapitre.

Une gestion budgétaire efficace passe par trois phases : la prévision c'est avoir une vision sur l'activité future de l'entreprise suivi par la budgétisation c'est la phase où l'on chiffre les prévisions et enfin par le système de contrôle budgétaire.

L'entreprise a besoin d'un système de contrôle budgétaire qui confronte à la fois la fiabilité des budgets et le taux de réalisation des objectifs, afin de dégager les écarts qui entraînent des actions correctives. Ont été l'objet du deuxième chapitre.

Malgré on n'a pas pu faire notre stage pratique au sein de l'entreprise GEMA, à cause de covid-19, mais nous avons essayé de contacter l'entreprise GEMA pour collecter les informations qui nous a permis d'apporter des éléments de réponse à notre problématique et de vérifier les hypothèses proposées. En effet pour mener à bien notre travail de recherche nous avons essayé d'analyser la pratique de la gestion budgétaire au sein de l'entreprise GEMA et analysant par la suite la démarche de contrôle budgétaire par rapport à ces outils utilisés par l'entreprise GEMA.

### **Constat et test d'hypothèses :**

L'objectif de notre recherche était l'analyse du processus du contrôle budgétaire et de montrer l'incidence des outils de contrôle budgétaire sur la gestion de l'entreprise.

Au terme de cette recherche nous sommes parvenus aux constats suivants :

- L'analyse du contrôle budgétaire de la société GEMA permet aux responsables prendre les bonnes décisions, il est nécessaire de supporter ces analyses avec le tableau de bord et les rapports d'activités pour comprendre rapidement et facilement les différents enjeux de la démarche budgétaire de la société. Ce qui confirme notre hypothèse principale.

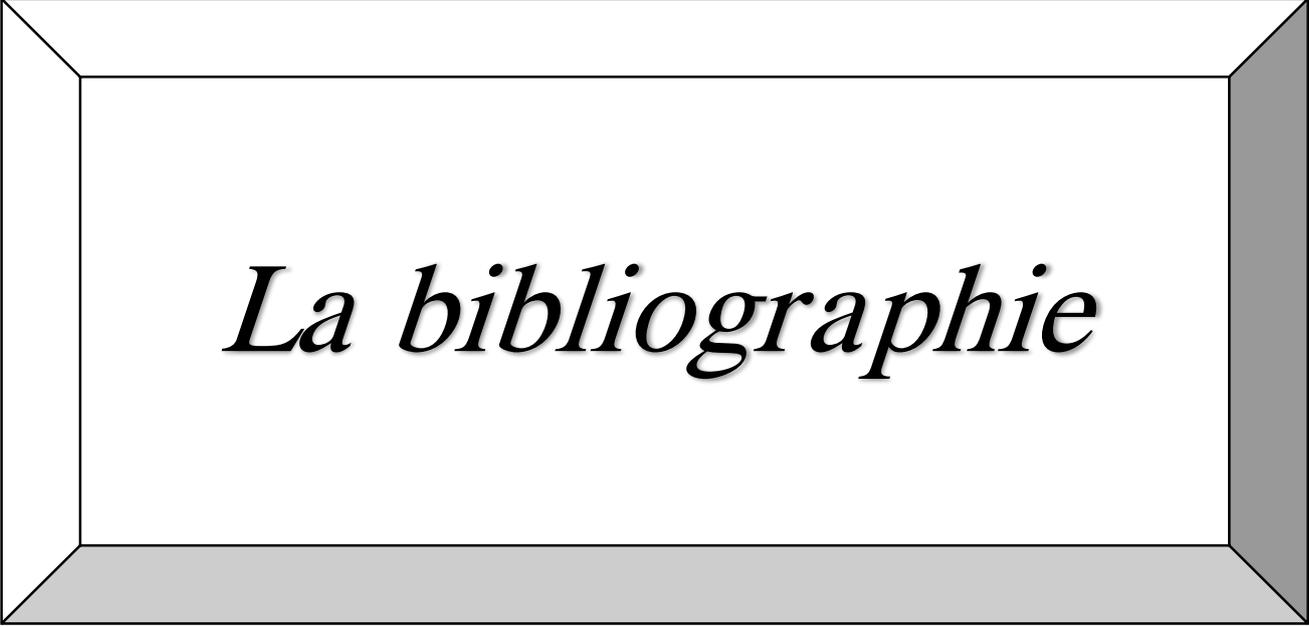
- Le contrôle budgétaire est un moyen de gestion permet à l'entreprise d'atteindre les objectifs à travers ses éléments d'appréciation, il améliore la performance et la prise de décision de l'entreprise, évaluer le contenu des budgets, apprécier les écarts significatifs, et mettre en place des actions correctives pour éviter tout disfonctionnement et tout situation défavorable. Ce qui confirme notre première hypothèse.
- La démarche budgétaire de contrôle budgétaire c'est la comparaison périodique des prévisions chiffrées sous forme des budgets et les réalisations pour dégager les écarts et mettre en place des actions correctives, il utilise le rapport d'activité afin de donner une vision d'ensemble des activités de l'années ,de rendre compte, de faire le point sur l'état d'avancement dans l'atteinte des résultats , mettre en évidence les points forts et justifier les points faibles afin de valoriser le mieux possible l'activité.
- Le Tableau de bord afin de vérifier le respect des objectifs que se fixe l'entreprise et anticiper les difficultés pour éviter les dérives incontrôlées, ce qui confirme notre deuxième hypothèse.
- L'entreprise GEMA fait uniquement les budgets pour les immobilisations et le résultat, le contrôle budgétaire de l'entreprise GEMA fait recoure a une suivi budgétaire non approfondi et se focalise seulement sur le calcul simple des écarts budgétaire et élaborer le budget de immobilisation et résultat. Ce qui confirme notre troisième hypothèse.

### **Les recommandations :**

A travers notre recherche, nous avons constaté quelques insuffisances auxquelles nous proposons les suggestions suivantes :

- ✓ Il est recommandé à l'entreprise d'utilisé des méthodes techniques et scientifiques de prévision valables pour l'ensemble des programmes d'action, pour exprimer les besoins réel de l'entreprise.
- ✓ Il est recommandé à l'entreprise de faire un contrôle budgétaire mensuel pour mieux atteindre ces objectifs sans flexibilité.
- ✓ Il est recommandé à l'entreprise de constitue une direction de budget indépendant à la direction des finances et de la comptabilité chargé à tous les opérations de budgets.

- ✓ Il est recommandé aussi d'améliorer la formation « Gemaform», par le renforcement de la capacité des cadres spécialisé dans la bonne maîtrise du contrôle budgétaire au sein de l'entreprise.



*La bibliographie*

## La bibliographie

---

### Les ouvrages :

- 1) Abdelkrim, T « le contrôle de gestion et analyse de couts », 1éd, Vuibert, France, 2001
- 2) Alazard, C & Sépari, S « contrôle de gestion : manuel et application », 2éd, Dunod, Paris, 2010
- 3) Alazard, C et Sépari, S, « contrôle de gestion », 6éd, Dunod, Paris, 2001
- 4) Alazard, C et Sépari, S « DCG11 : contrôle de gestion », 5éd, Dunod, Paris, 2018
- 5) Béatrice et Grandguillot F « l'essentiel du contrôle de gestion », 4éd, Lextenso, paris, 2009
- 6) Béatrice et Grandguillot F, « l'essentiel du contrôle de gestion », 10éd, Gualino. Lextenso, 2018
- 7) Bouquin, H « la maîtrise des budgets dans l'entreprise », Edicef, 1992
- 8) Brookson, S « Gérer un budget », édition Mango Pratique, Paris, 2001
- 9) Clerc, J-P « Processus 9 \_ Mesure et analyse de la performance pour BTS CGO », le Génie Edition, 2010
- 10) Djebri, Z et Durand, X et Kuszla, C, « contrôle de gestion », Ed Dunod, 2014
- 11) Doriath, B « contrôle de gestion », 5éd, Dunod, Paris, 2008
- 12) Doriath B et Goujats C, « gestion prévisionnelle et mesure de la performance », 5éd, Dunod, Paris, 2011
- 13) Doriath, B et Goujet, C, « gestion prévisionnelle et mesure de la performance », 3éd, Dunod, Paris, 2007
- 14) Dumenil, M « contrôle de gestion », 4éd, Gereso, 2020
- 15) Gervais M ; « contrôle de gestion par le système budgétaire », éd Vuibert, Paris, 1987
- 16) Gervais, M « contrôle de gestion », 6éd, Economica, Paris, 1997
- 17) Gervais, M, « contrôle de gestion », 7éd, Economica, paris, 2000
- 18) Hélène, L & Véronique, M & Jérôme, M & Yvon, P & Eve, C & Daniel, M, & Andreu, S « le contrôle de gestion, organisation, outils et pratiques », 3ed, Dunod, Paris, 2008
- 19) Hervé, A et Garmilis, A & Vignon, V, « le contrôle de gestion ... en action », 2éd, liaisons, 2001
- 20) Hutin, H « Toute la finance d'entreprise en pratique », 2éd, d'organisation, Paris, sans année.

## La bibliographie

---

- 21) Isabelle de Kerviler et Loïc de Kerviler, « le contrôle de gestion à la portée de tous », 3<sup>ed</sup>, Economica, 2000
- 22) Jack Forget, « la gestion budgétaire : prévoir et contrôler les activités de l'entreprise », édition d'organisation, Paris, 2005
- 23) Langlois, G et Bounier, C & Bringer M, « contrôle de gestion », Ed Foucher, Paris, 2006
- 24) Langlois, G et Bonnier & Bringer, « Le contrôle de gestion », édition Berti, 2006
- 25) Lardy, P et Pigé, B « reporting et contrôle budgétaire de la délégation à la responsabilité » EMS, 2<sup>ed</sup>, sans année
- 26) Leclère, D, « l'essentiel de la gestion budgétaire », 2<sup>ed</sup>, Eyrolles, 2012
- 27) Lochard J, « la gestion budgétaire outil de pilotage des managers », Organisation, Paris, 1998
- 28) Margotteau, M, « DCG 11 : contrôle de gestion » éd Hatier, Paris, 2019
- 29) Martinet, A-C et Silem, A et Denis, J-P, « Lexique de gestion et de management », 9<sup>ed</sup> Dunod, Paris, 2016
- 30) Mayer, Jean, « Gestion budgétaire », Bordas édition, 1990
- 31) REY (Jean Pierre). « Le contrôle de gestion dans les services publics communaux ». Les éditions DUNOD, Paris, 1991
- 32) Selmer, C et Lagoda, J-M, Trabelsi, Ma, « Contrôle de gestion 99 fiches opérationnelles », Eyrolles, 1<sup>ed</sup>, sans année.

### Revue :

- 1) Antraigue, D et Janvier, C, Contrôle de gestion : gestion prévisionnelle partie 06, université de Limoges, cours, 2009.
- 2) Mohamed lafrit.com La procédure budgétaire.
- 3) TIGUIN, B « école nationale de commerce de gestion : cours gestion budgétaire », 2007 /2008.

### Les travaux universitaires :

- 1) Benallouache, S et Benkholder, K « le contrôle budgétaire outil à l'amélioration de la performance de l'entreprise », mémoire de master, université Abderrahmane Mira, 2017.
- 2) Chebah, A et Benhamouche, A « le contrôle de gestion par le processus budgétaire » mémoire de master, université Abderrahmane Mira, 2016/2017.

## La bibliographie

---

- 3) Ghouali, S et Afroun, O « la gestion budgétaire comme outil de contrôle de gestion », mémoire de master, université Abderrahmane mira, Bejaia, 2016/2017.

### Les sites web :

- 1) <http://www.intenligne.net>
- 2) <http://www.doc-etudiant.fr>
- 3) <https://www.mawarid.ma/document-623.html>.
- 4) Mémoire online.com/01/12/5031/m-l'impaact-du-contrôle-de-gestion-sur-la-rentabilité-et-l-efficacité-des-entreprises-au-rwanda-cas10.
- 5) [http : /www.toacharger.com/download/cours/dhGVgp.619.pdf](http://www.toacharger.com/download/cours/dhGVgp.619.pdf)
- 6) <https://contrôle-de-gestion.shapiray.com> » ...l'initiation au contrôle de gestion-le contrôle de gestion pour tous.
- 7) [http://cours-de – droits.net/la-démarche-budgétaire-a126934044/](http://cours-de-droits.net/la-démarche-budgétaire-a126934044/).
- 8) <Http://d1n7iqsz6ob2ad.cloudfront.net> »...PDF ; le contrôle budgétaire permet de comparer les réalisations-cloudfront.net.



*Les annexes*

## Les annexes

### Rapport d'activité annuel (année 2019) de l'entreprise :

<u>I- Activité physique :</u>					
<u>I- 1- Navires opérés :</u>					
<i>TYPE D'ESCALES</i>	<i>Objectifs annuel 2019</i>	<i>Réalis. 2019</i>	<i>Réalis. 2018</i>	<i>T/V</i>	<i>T/R</i>
ligne régulière	44	37	44	-16%	84%
tramping	526	532	587	-9%	101%
Autres (Relacheur)	47	40	45	-11%	85%
<i>total</i>	<i>617</i>	<i>609</i>	<i>676</i>	<i>-10%</i>	<i>99%</i>
<u>I-2-Tonnage traité</u>					
<i>TYPE D'ESCALES</i>	<i>Objectifs annuel 2019</i>	<i>Réalis. 2019</i>	<i>Réalis. 2018</i>	<i>T/V</i>	<i>T/R</i>
ligne régulière	87 000	96 548	68 379	41%	111%
tramping	11 331 050	11 107 487	11 886 766	-7%	98%
Autres (Relacheur)	1 715	65 867	8 545	671%	3841%
<i>total</i>	<i>11 419 765</i>	<i>11 269 902</i>	<i>11 963 690</i>	<i>-6%</i>	<i>99%</i>
<u>II-ACTIVITE VALORISEE</u>					
<u>II-1- Produits commerciaux</u>					
<i>RUBRIQUES</i>	<i>Objectifs annuel. 2019</i>	<i>Réalis. 2019</i>	<i>Réalis. 2018</i>	<i>T/V</i>	<i>T/R</i>
Ventes de marchandises	588 434 000	512 650 378	563 069 348	-9%	87%
Prestations de consignation	732 953 000	647 624 879	725 680 212	-11%	88%
Prestations de formation	40 000 000	34 576 762	40 601 179	-15%	86%
Chiffre d'affaires	1 361 387 000	1 194 852 019	1 329 350 739	-10%	88%
Produits accessoires	11 627 000	17 649 172	15 593 988	13%	152%
<i>total produits commerciaux</i>	<i>1 373 014 000</i>	<i>1 212 501 191</i>	<i>1 344 944 727</i>	<i>-10%</i>	<i>88%</i>
<u>II-2-Charges opérationnelles</u>					
<i>RUBRIQUES</i>	<i>Objectifs annuel. 2019</i>	<i>Réalis. 2019</i>	<i>Réalis. 2018</i>	<i>T/V</i>	<i>T/R</i>
Achats de marchandises vendues	511 960 000	434 456 869	485 032 539	-10%	85%
Autres Achats consommés	12 551 000	10 815 671	13 973 976	-23%	86%
Services extérieurs	270 905 000	255 004 424	291 217 660	-12%	94%
Consommations intermédiaires	795 416 000	700 276 964	790 224 175	-11%	88%
Charges du personnel	251 153 000	267 940 149	270 273 054	-1%	107%
Impôt & taxes	15 988 000	17 333 332	19 532 252	-11%	108%

## Les annexes

Autres charges opérationnelles	3 058 000	3 579 274	3 870 835	-8%	117%
charges Financières					
Dot Amortissement	44 028 000	42 630 200	41 543 306	3%	97%
<i>total</i>	<i>1 109 643 000</i>	<i>1 031 759 919</i>	<i>1 125 443 622</i>	<i>-8%</i>	<i>93%</i>
<i>II-3- Résultat opérationnel (HORS PRODUITS FINANCIERS) :</i>					
<i>RUBRIQUES</i>	<i>Objectifs annuel. 2019</i>	<i>Réalis. 2019</i>	<i>Réalis. 2018</i>	<i>T/V</i>	<i>T/R</i>
<i>Marge brute</i>	76 474 000	78 193 509	78 036 809	0%	102%
<i>Valeur ajoutée</i>	565 971 000	494 575 055	539 126 564	-8%	87%
<i>Excédent brut d'exploitation</i>	298 830 000	209 301 574	249 321 258	-16%	70%
Résultat opérationnel	263 371 000	180 741 272	219 501 105	-18%	69%

**Tableau de participation des agences dans le résultat au 31/12/2019 :**

AGENCES	PRODUITS	%	CHARGES	%	RESULTAT	%
SIEGE	0	0%	149 067	14%	-149 067	-82%
ANNABA	35 850	3%	18 262	2%	17 588	10%
SKIKDA	84 687	7%	64 037	6%	20 650	11%
JIJEL	51 201	4%	24 741	2%	26 460	15%
BEJAIA	71 044	6%	35 026	3%	36 018	20%
ALGER	272 527	22%	175 882	17%	96 645	53%
TENES	86 599	7%	78 297	8%	8 302	5%
MOSTAGANEM	41 549	3%	20 543	2%	21 006	12%
ORAN	271 230	22%	197 405	19%	73 825	41%
GHAZAOUET	18 450	2%	9 660	1%	8 790	5%
GEMAFORM	34 577	3%	24 876	2%	9 701	5%
AVT ALGER	244 787	20%	233 964	23%	10 823	6%
<b>TOTAL</b>	<b>1 212 501</b>	<b>100%</b>	<b>1 031 760</b>	<b>100%</b>	<b>180 741</b>	<b>100%</b>

## Les annexes

### Agrégats de gestion au 31 décembre 2019 :

<i>AGREGATS DE GESTION AU 31 DECEMBRE 2019</i>													
RUBRIQUE	Siege	Annaba	Skikda	Jijel	Bejaia	Alger	Tenes	Mosta	Oran	Ghaza	GFM	AVT. ALG	TOTAL
<b>I-AGREGATS PHYSIQUES</b>													
- Navires opérés	0	49	41	61	96	122	37	48	128	27	-	-	609
- Tonnage traité	0	1 128 172	991 960	1 403 171	1 048 663	2 097 181	147 616	446 919	3 496 151	510 069	-	-	11 269 902
<b>II-AGREGATS VALORISES</b>													
- Chiffre d'affaires	0	35 615	84 686	49 699	67 412	267 596	85 864	35 553	270 636	18 427	34 577	244 787	1 194 852
- Consom. Inter	50 084	3 916	50 990	8 293	17 248	109 773	60 869	4 094	168 115	2 181	14 191	210 523	700 277
- Valeur ajoutée	-50 084	31 699	33 696	41 406	50 164	157 823	24 995	31 459	102 521	16 246	20 386	34 264	494 575
- Résultat d'exercice	-149 067	17 588	20 650	26 460	36 018	96 645	8 302	21 006	73 825	8 790	9 701	10 823	180 741
- Activité commerciale	0	35 850	84 687	51 201	71 044	272 527	86 599	41 549	271 230	18 450	34 577	244 787	1 212 501
- Frais de personnel	80 435	8 932	8 799	14 133	13 955	58 215	14 138	10 841	23 493	5 840	8 742	20 417	267 940
<b>III- RATIOS DE PRODUCTIVITE</b>													
- Effectifs moyens	40	7	8	12	11	38	6	8	14	6	8	21	179
- Salaire moyen	167 573	106 333	91 656	98 146	105 720	127 664	196 361	112 927	139 839	81 111	91 063	81 020	124 739
* Ratios FP / Actifs	/	25%	10%	28%	20%	21%	16%	26%	9%	32%	25%	8%	22%
* Ratios FP / Valeur ajoutée	/	28%	26%	34%	28%	37%	57%	34%	23%	36%	43%	60%	54%
* Ratios Activité	/	4,01	9,62	3,62	5,09	4,68	6,13	3,83	11,55	3,16	3,96	11,99	4,53

### Rapport d'activité trimestriel de l'entreprise de l'année 2019 :

#### 1<sup>er</sup> trimestre :

<b>I- Activité physique :</b>					
<b>I-1- Navires opérés :</b>					
TYPE D'ESCALES	Objectifs annuel 2019	Réalis. 1er Trim. 2019	Réalis 1 <sup>er</sup> Trim 2018	T/V	T/R
ligne régulière	44	8	10	-20%	18%
tramping	526	128	151	-15%	24%
Autres (Relacheur)	47	2	17	-88%	4%
<b>total</b>	<b>617</b>	<b>138</b>	<b>178</b>	<b>-22%</b>	<b>22%</b>
<b>I-2-Tonnage traité</b>					
TYPE D'ESCALES	Objectifs annuel 2019	Réalis. 1er Trim. 2019	Réalis 1 <sup>er</sup> Trim 2018	T/V	T/R
ligne régulière	87 000	20 999	9 791	114%	24%
tramping	11 331 050	2 817 029	3 259 723	-14%	25%
Autres (Relacheur)	1 715	0	7 617	-100%	0%
<b>total</b>	<b>11 419 765</b>	<b>2 838 028</b>	<b>3 277 131</b>	<b>-13%</b>	<b>25%</b>
<b>II-ACTIVITE VALORISEE</b>					
<b>II-1- Produits commerciaux</b>					
RUBRIQUES	Objectifs 1er Trim. 2019	Réalis. 1er Trim. 2019	Réalis 1 <sup>er</sup> Trim 2018	T/V	T/R
Ventes de marchandises	109 609 820	97 508 536	100 416 896	-3%	89%
Prestations de consignation	182 609 926	165 142 324	183 145 053	-10%	90%
Prestations de formation	11 500 000	7 988 508	9 488 303	-16%	69%
<b>Chiffre d'affaires</b>	<b>303 719 746</b>	<b>270 639 368</b>	<b>293 050 252</b>	<b>-8%</b>	<b>89%</b>
Produits accessoires	2 903 150	2 994 704	1 652 141	81%	103%
<b>total produits commerciaux</b>	<b>306 622 896</b>	<b>273 634 072</b>	<b>294 702 393</b>	<b>-7%</b>	<b>89%</b>
<b>II-2-Charges opérationnelles</b>					

## Les annexes

<b>RUBRIQUES</b>	<b>Objectifs 1er Trim. 2019</b>	<b>Réalis. 1er Trim. 2019</b>	<b>Réalis. 1er Trim. 2018</b>	<b>T/V</b>	<b>T/R</b>
Achats de marchandises vendues	96 751 530	82 444 395	83 218 338	-1%	85%
Autres Achats consommés	3 336 530	1 932 578	2 822 443	-32%	58%
Services extérieurs	67 233 939	58 131 168	71 219 532	-18%	86%
<b>Consommations intermédiaires</b>	<b>167 321 999</b>	<b>142 508 141</b>	<b>157 260 313</b>	<b>-9%</b>	<b>85%</b>
Charges du personnel	60 474 485	50 875 256	50 424 626	1%	84%
Impôt & taxes	4 121 749	3 125 598	3 813 081	-18%	76%
Autres charges opérationnelles	765 249	925 594	1 088 862	-15%	121%
charges Financières	0	0	0	#DIV/0!	#DIV/0!
Dot Amortissement	11 296 000	11 296 001	6 673 070	69%	100%
<b>total</b>	<b>243 979 482</b>	<b>208 730 590</b>	<b>219 259 952</b>	<b>-5%</b>	<b>86%</b>
<b>II-3- Resultat opérationnel ( HORS PRODUITS FINANCIERS):</b>					
<b>RUBRIQUES</b>	<b>Objectifs 1er Trim. 2019</b>	<b>Réalis. 1er Trim. 2019</b>	<b>Réalis 1er Trim 2018</b>	<b>T/V</b>	<b>T/R</b>
<b>Marge brute</b>	<b>12 858 290</b>	<b>15 064 141</b>	<b>17 198 558</b>	<b>-12%</b>	<b>117%</b>
<b>Valeur ajoutée</b>	<b>136 397 747</b>	<b>128 131 227</b>	<b>135 789 939</b>	<b>-6%</b>	<b>94%</b>
<b>Excédent brut d'exploitation</b>	<b>71 801 513</b>	<b>74 130 373</b>	<b>81 552 232</b>	<b>-9%</b>	<b>103%</b>
<b>Résultat opérationnel</b>	<b>62 643 414</b>	<b>64 903 482</b>	<b>75 442 441</b>	<b>-14%</b>	<b>104%</b>

### 2<sup>ème</sup> trimestre :

<b>I- Activité physique :</b>					
<b>I- 1- Navires opérés :</b>					
<b>TYPE D'ESCALES</b>	<b>Objectifs annuel 2019</b>	<b>Réalis. 2ème Trim. 2019</b>	<b>Réalis 2ème Trim 2018</b>	<b>T/V</b>	<b>T/R</b>
ligne régulière	44	9	15	-40%	20%
tramping	526	153	150	2%	29%
Autres (Relacheur.)	47	9	12	-25%	19%
<b>total</b>	<b>617</b>	<b>171</b>	<b>177</b>	<b>-3%</b>	<b>28%</b>
<b>I-2-Tonnage traité</b>					
<b>TYPE D'ESCALES</b>	<b>Objectifs annuel 2019</b>	<b>Réalis. 2ème Trim. 2019</b>	<b>Réalis 2ème Trim 2018</b>	<b>T/V</b>	<b>T/R</b>
ligne régulière	87 000	19 881	20 960	-5%	23%
tramping	11 331 050	3 177 781	3 004 880	6%	28%
Autres (Relacheur.)	1 715	27	842	-97%	2%
<b>total</b>	<b>11 419 765</b>	<b>3 197 689</b>	<b>3 026 682</b>	<b>6%</b>	<b>28%</b>
<b>II-ACTIVITE VALORISEE</b>					
<b>II-1- Produits commerciaux</b>					
<b>RUBRIQUES</b>	<b>Objectifs 2ème Trim. 2019</b>	<b>Réalis. 2ème Trim. 2019</b>	<b>Réalis 2ème Trim 2018</b>	<b>T/V</b>	<b>T/R</b>
Ventes de marchandises	127 646 010	137 178 038	124 729 333	10%	107%
Prestations de consignation	183 609 633	178 803 952	193 016 245	-7%	97%
Prestations de formation	10 500 000	9 458 734	11 878 609	-20%	90%
<b>Chiffre d'affaires</b>	<b>321 755 643</b>	<b>325 440 724</b>	<b>329 624 187</b>	<b>-1%</b>	<b>101%</b>
Produits accessoires	2 917 650	4 178 735	5 673 808	-26%	143%
<b>total produits commerciaux</b>	<b>324 673 293</b>	<b>329 619 459</b>	<b>335 297 995</b>	<b>-2%</b>	<b>102%</b>

## Les annexes

<u>II-2-Charges operationnelles</u>					
<i>RUBRIQUES</i>	<i>Objectifs 2ème Trim. 2019</i>	<i>Réalis. 2ème Trim. 2019</i>	<i>Réalis 2ème Trim 2018</i>	<i>T/V</i>	<i>T/R</i>
Achats de marchandises vendues	110 129 290	115 028 886	110 263 119	4%	104%
Autres Achats consommés	2 898 750	2 428 930	4 455 943	-45%	84%
Services extérieurs	66 964 853	68 683 396	77 680 659	-12%	103%
<b>Consommations intermédiaires</b>	<b>179 992 893</b>	<b>186 141 212</b>	<b>192 399 721</b>	<b>-3%</b>	<b>103%</b>
Charges du personnel	61 835 306	88 132 472	82 074 172	7%	143%
Impôt & taxes	3 990 753	5 005 718	4 021 863	24%	125%
Autres charges operationnelles	759 249	937 494	1 090 271	-14%	123%
charges Financières	0	0	0	#DIV/0!	#DIV/0!
Dot Amortissement	10 664 000	10 368 546	13 045 591	-21%	97%
<b>total</b>	<b>257 242 201</b>	<b>290 585 442</b>	<b>292 631 618</b>	<b>-1%</b>	<b>113%</b>
<u>II-3- Resultat operationnel ( HORS PRODUITS FINANCIERS):</u>					
<i>RUBRIQUES</i>	<i>Objectifs 2ème Trim. 2019</i>	<i>Réalis. 2ème Trim. 2019</i>	<i>Réalis 2ème Trim 2018</i>	<i>T/V</i>	<i>T/R</i>
<b>Marge brute</b>	<b>17 516 720</b>	<b>22 149 152</b>	<b>14 466 214</b>	<b>53%</b>	<b>126%</b>
<b>Valeur ajoutée</b>	<b>141 762 750</b>	<b>139 299 512</b>	<b>137 224 466</b>	<b>2%</b>	<b>98%</b>
<b>Excédent brut d'exploitation</b>	<b>75 936 691</b>	<b>46 161 322</b>	<b>51 128 431</b>	<b>-10%</b>	<b>61%</b>
<b>Résultat opérationnel</b>	<b>67 431 092</b>	<b>39 034 017</b>	<b>42 666 377</b>	<b>-9%</b>	<b>58%</b>

### 3<sup>ème</sup> trimestre :

<u>I- Activité physique :</u>					
<u>I-1- Navires opérés :</u>					
<i>TYPE D'ESCALES</i>	<i>Objectifs annuel 2019</i>	<i>Réalis. 3ème Trim. 2019</i>	<i>Réalis 3ème Trim 2018</i>	<i>T/V</i>	<i>T/R</i>
ligne régulière	44	8	10	-20%	18%
tramping	526	129	135	-4%	25%
Autres (Relacheur.)	47	18	8	125%	38%
<b>total</b>	<b>617</b>	<b>155</b>	<b>153</b>	<b>1%</b>	<b>25%</b>
<u>I-2-Tonnage traité</u>					
<i>TYPE D'ESCALES</i>	<i>Objectifs annuel 2019</i>	<i>Réalis. 3ème Trim. 2019</i>	<i>Réalis 3ème Trim 2018</i>	<i>T/V</i>	<i>T/R</i>
ligne régulière	87 000	17 927	14 897	20%	21%
tramping	11 331 050	2 856 947	2 701 910	6%	25%
Autres (Relacheur.)	1 715	65 834	33	199397%	3839%
<b>total</b>	<b>11 419 765</b>	<b>2 940 708</b>	<b>2 716 840</b>	<b>8%</b>	<b>26%</b>
<u>II-ACTIVITE VALORISEE</u>					
<u>II-1- Produits commerciaux</u>					
<i>RUBRIQUES</i>	<i>Objectifs 3ème Trim. 2019</i>	<i>Réalis. 3ème Trim. 2019</i>	<i>Réalis 3ème Trim 2018</i>	<i>T/V</i>	<i>T/R</i>
Ventes de marchandises	216 855 065	187 627 547	232 778 290	-19%	87%
Prestations de consignation	182 753 856	154 742 262	165 939 761	-7%	85%
Prestations de formation	8 000 000	6 023 163	6 810 948	-12%	75%
<b>Chiffre d'affaires</b>	<b>407 608 921</b>	<b>348 392 972</b>	<b>405 528 999</b>	<b>-14%</b>	<b>85%</b>
Produits accessoires	2 903 550	3 519 556	2 417 408	46%	121%
<b>total produits commerciaux</b>	<b>410 512 471</b>	<b>351 912 528</b>	<b>407 946 407</b>	<b>-14%</b>	<b>86%</b>

## Les annexes

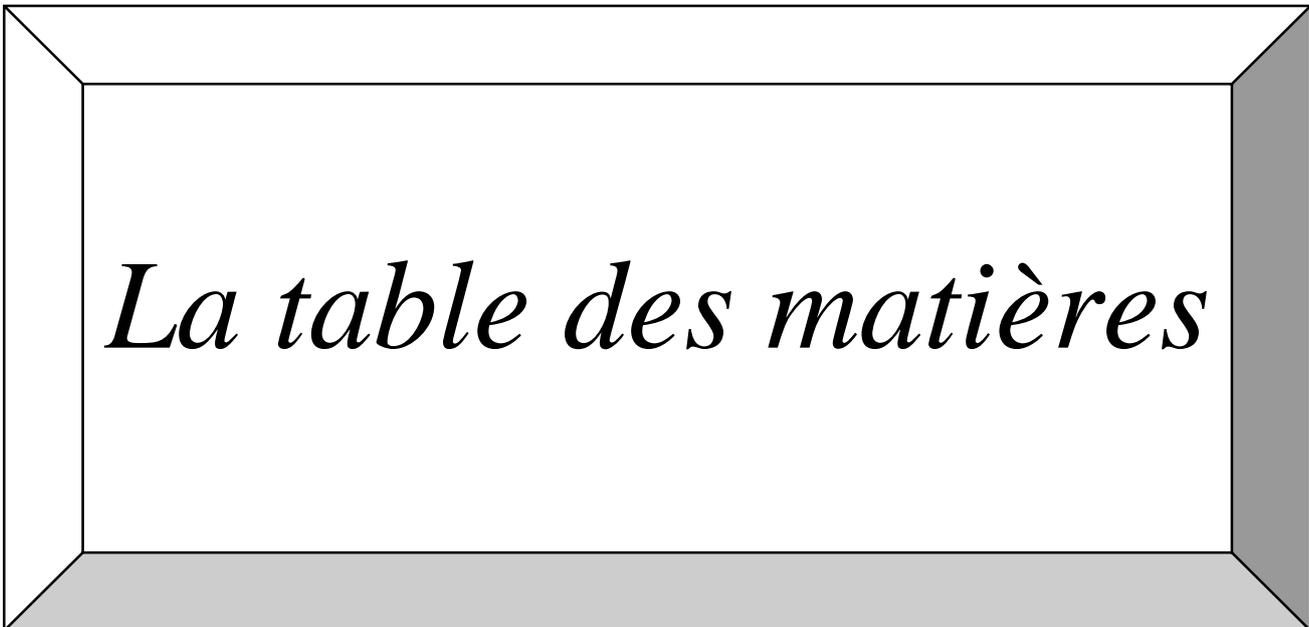
<u>II-2- Charges opérationnelles</u>					
<b>RUBRIQUES</b>	<b>Objectifs 3ème Trim. 2019</b>	<b>Réalis. 3ème Trim. 2019</b>	<b>Réalis 3ème Trim 2018</b>	<b>T/V</b>	<b>T/R</b>
Achats de marchandises vendues	187 386 010	159 514 983	198 262 626	-20%	85%
Autres Achats consommés	2 792 790	2 038 716	2 305 012	-12%	73%
Services extérieurs	68 304 655	52 401 110	59 963 364	-13%	77%
<b>Consommations intermédiaires</b>	<b>258 483 455</b>	<b>213 954 809</b>	<b>260 531 002</b>	<b>-18%</b>	<b>83%</b>
Charges du personnel	67 591 060	34 764 788	35 147 192	-1%	51%
Impôt & taxes	3 828 749	3 749 235	4 954 544	-24%	98%
Autres charges opérationnelles	768 252	733 046	629 416	16%	95%
charges Financières	0	0	0	#DIV/0!	#DIV/0!
Dot Amortissement	10 694 000	10 694 000	9 859 333	8%	100%
<b>total</b>	<b>341 365 516</b>	<b>263 895 878</b>	<b>311 121 487</b>	<b>-15%</b>	<b>77%</b>
<u>II-3- Resultat opérationnel ( HORS PRODUITS FINANCIERS):</u>					
<b>RUBRIQUES</b>	<b>Objectifs 3ème Trim. 2019</b>	<b>Réalis. 3ème Trim. 2019</b>	<b>Réalis 3ème Trim 2018</b>	<b>T/V</b>	<b>T/R</b>
<b>Marge brute</b>	<b>29 469 055</b>	<b>28 112 564</b>	<b>34 515 664</b>	<b>-19%</b>	<b>95%</b>
<b>Valeur ajoutée</b>	<b>149 125 466</b>	<b>134 438 163</b>	<b>144 997 997</b>	<b>-7%</b>	<b>90%</b>
<b>Excédent brut d'exploitation</b>	<b>77 705 657</b>	<b>95 924 140</b>	<b>104 896 261</b>	<b>-9%</b>	<b>123%</b>
<b>Résultat opérationnel</b>	<b>69 146 955</b>	<b>88 016 650</b>	<b>96 824 920</b>	<b>-9%</b>	<b>127%</b>

### 4<sup>ème</sup> trimestre :

<u>I- Activité physique :</u>					
<u>I-1- Navires opérés :</u>					
<b>TYPE D'ESCALES</b>	<b>Objectifs annuel 2019</b>	<b>Réalis. 4ème Trim. 2019</b>	<b>Réalis. 4ème Trim. 2018</b>	<b>T/V</b>	<b>T/R</b>
ligne régulière	44	12	9	33%	27%
tramping	526	122	151	-19%	23%
Autres (Relacheur.)	47	11	8	38%	23%
<b>total</b>	<b>617</b>	<b>145</b>	<b>168</b>	<b>-14%</b>	<b>24%</b>
<u>I-2-Tonnage traité</u>					
<b>TYPE D'ESCALES</b>	<b>Objectifs annuel 2019</b>	<b>Réalis. 4ème Trim. 2019</b>	<b>Réalis. 4ème Trim. 2018</b>	<b>T/V</b>	<b>T/R</b>
ligne régulière	87 000	37 741	22 731	66%	43%
tramping	11 331 050	2 255 730	2 920 253	-23%	20%
Autres (Relacheur.)	1 715	6	53	-89%	0%
<b>total</b>	<b>11 419 765</b>	<b>2 293 477</b>	<b>2 943 037</b>	<b>-22%</b>	<b>20%</b>
<u>II-ACTIVITE VALORISEE</u>					
<u>II-1- Produits commerciaux</u>					
<b>RUBRIQUES</b>	<b>Objectifs 4ème Trim. 2019</b>	<b>Réalis. 4ème Trim. 2019</b>	<b>Réalis. 4ème Trim. 2018</b>	<b>T/V</b>	<b>T/R</b>
Ventes de marchandises	134 323 105	90 336 257	105 069 718	-14%	67%
Prestations de consignation	183 979 585	148 936 341	183 579 153	-19%	81%
Prestations de formation	10 000 000	11 106 357	12 423 319	-11%	111%
<b>Chiffre d'affaires</b>	<b>328 302 690</b>	<b>250 378 955</b>	<b>301 072 190</b>	<b>-17%</b>	<b>76%</b>
Produits accessoires	2 902 650	6 956 177	5 925 742	17%	240%
<b>total produits commerciaux</b>	<b>331 205 340</b>	<b>257 335 132</b>	<b>306 997 932</b>	<b>-16%</b>	<b>78%</b>

## Les annexes

<b><u>II-2-Charges opérationnelles</u></b>					
<b>RUBRIQUES</b>	<b>Objectifs 4ème Trim. 2019</b>	<b>Réalis. 4ème Trim. 2019</b>	<b>Réalis. 4ème Trim. 2018</b>	<b>T/V</b>	<b>T/R</b>
Achats de marchandises vendues	117 693 170	77 468 605	93 288 456	-17%	66%
Autres Achats consommés	3 522 930	4 415 447	4 390 578	1%	125%
Services extérieurs	68 401 553	75 788 750	82 354 105	-8%	111%
<b>Consommations intermédiaires</b>	<b>189 617 653</b>	<b>157 672 802</b>	<b>180 033 139</b>	<b>-12%</b>	<b>83%</b>
Charges du personnel	61 252 149	94 167 633	102 627 064	-8%	154%
Impôt & taxes	4 046 749	5 452 781	6 742 764	-19%	135%
Autres charges opérationnelles	765 250	983 141	1 062 286	-7%	128%
charges Financières	0	0	0	#DIV/0!	#DIV/0!
Dot Amortissement	11 374 000	10 271 653	11 965 312	-14%	90%
<b>total</b>	<b>267 055 801</b>	<b>268 548 010</b>	<b>302 430 565</b>	<b>-11%</b>	<b>101%</b>
<b><u>II-3- Resultat opérationnel ( HORS PRODUITS FINANCIERS):</u></b>					
<b>RUBRIQUES</b>	<b>Objectifs 4ème Trim. 2019</b>	<b>Réalis. 4ème Trim. 2019</b>	<b>Réalis. 4ème Trim. 2018</b>	<b>T/V</b>	<b>T/R</b>
<b>Marge brute</b>	<b>16 629 935</b>	<b>12 867 652</b>	<b>11 781 262</b>	<b>9%</b>	<b>77%</b>
<b>Valeur ajoutée</b>	<b>138 685 037</b>	<b>92 706 153</b>	<b>121 039 051</b>	<b>-23%</b>	<b>67%</b>
<b>Excédent brut d'exploitation</b>	<b>73 386 139</b>	<b>-6 914 261</b>	<b>11 669 223</b>	<b>-159%</b>	<b>-9%</b>
<b>Résultat opérationnel</b>	<b>64 149 539</b>	<b>-11 212 878</b>	<b>4 567 367</b>	<b>-345%</b>	<b>-17%</b>



*La table des matières*

## *Table des matières*

*Remercîments*

*Sommaire*

*Liste des tableaux*

*Liste des figures*

*Liste des abréviations*

*Résumé*

### **INTRODUCTION GENERALE**

<b>Chapitre I Cadre théorique sur le contrôle de gestion-----</b>	<b>-----</b>
<b>Introduction -----</b>	<b>2</b>
<b>Section 1 : introduction aux concepts de contrôle de gestion-----</b>	<b>3</b>
1.1 Définition du contrôle de gestion -----	3
1.2 Les objectifs du contrôle de gestion -----	5
1.3 Les missions et le rôle du contrôle de gestion -----	5
1.3.1 Les missions du contrôle de gestion -----	5
1.3.2 le rôle de contrôle de gestion -----	7
1.4 Le processus de contrôle de gestion -----	7
1.4.1 planification -----	8
1.4.2 Budgétisation -----	8
1.4.3 Action et suivi des réalisations -----	8
1.4.4 Mesure des résultats -----	9
1.5 La place de contrôle de gestion dans l'organisation -----	9
1.5.1 Les grandes entreprises -----	9
1.5.2 Les petits et moyens d'entreprises (PME) -----	11
<b>Section 2 : la gestion budgétaire outil de contrôle de gestion.-----</b>	<b>12</b>
2.1 Définition de la gestion budgétaire -----	12
2.2 Les principes de la gestion budgétaire -----	13
2.3 Les rôles de la gestion budgétaire -----	14
2.4 Les objectifs de la gestion budgétaire -----	14
2.5 Les limites de la gestion budgétaire -----	15
<b>Section 3 : Le processus de la gestion budgétaire : -----</b>	<b>16</b>
3.1 La prévision -----	16
3.1.1 La fixation des objectifs -----	17
3.1.2 Les différentes techniques de prévision -----	17
3.1.2.1 La prévision de vente -----	17
1 L'ajustement -----	18
2 Les séries chronologiques « temporelles » -----	21
3 Le lissage exponentiel -----	21
3.1.2.2 La prévision de production -----	22
3.1.2.3 La prévision des approvisionnements -----	24
1 Les différents types de stocks -----	24
2 Les modèles de la gestion d'approvisionnement -----	25

3.2	La budgétisation -----	26
3.2.1	La définition de budget -----	26
3.2.2	Les objectifs de budget -----	26
3.2.3	Le rôle de budget -----	27
3.2.4	Le processus de l'élaboration de budget -----	27
3.2.5	Le cycle budgétaire annuel -----	28
3.2.6	La typologie de budget -----	29
3.2.6.1	Les budgets fonctionnels (opérationnels) -----	29
1	Le budget de vente -----	29
2	Le budget de production -----	30
3	Le budget d'approvisionnement -----	31
4	Le budget d'investissement -----	32
3.2.6.2	Les budgets financiers -----	33
1	Le budget de trésorerie -----	33
2	Budget général de trésorerie -----	34
3.3	Le contrôle budgétaire -----	35
<b>Conclusion :-----</b>		<b>36</b>
<b>Chapitre II-----</b>		<b>33</b>
<b>Le contrôle budgétaire -----</b>		<b>33</b>
<b>Introduction :-----</b>		<b>38</b>
<b>Section 1 : Concepts clé du contrôle budgétaire -----</b>		<b>39</b>
1.1	La définition du contrôle budgétaire -----	39
1.2	Le rôle du contrôle budgétaire -----	41
1.3	Les objectifs du contrôle budgétaire -----	41
1.4	Les principes du contrôle budgétaire -----	41
1.5	Les caractéristiques du contrôle budgétaire -----	42
1.6	Les conditions d'efficacité du contrôle budgétaire -----	43
1.7	Les qualités d'un bon contrôle budgétaire -----	43
<b>Section 2 : La place du contrôle budgétaire dans l'entreprise -----</b>		<b>45</b>
2.2	Les intérêts du contrôle budgétaire -----	45
2.3	Les fonctions du contrôle budgétaire : -----	46
2.3.1	La prévision -----	46
2.3.2	La gestion des ressources -----	47
2.3.3	L'évaluation -----	48
2.4	Les différentes étapes du contrôle budgétaire -----	49
2.4.1	Le contrôle avant l'action (a priori) -----	49
2.4.2	Le contrôle pendant l'action ou contrôle concomitant -----	49
2.4.3	Le contrôle après l'action (à posteriori) -----	49
2.5	La périodicité du contrôle budgétaire -----	50
2.6	Le rôle de contrôleur de gestion dans le contrôle budgétaire -----	51
2.6.1	Calcul des écarts -----	52
2.6.1	Analyse des écarts -----	53
2.6.3	Communiquer et conseiller -----	52
2.7	Les supports du contrôle budgétaire -----	52
2.7.1	Les tableaux de bord -----	52
2.7.2	Rapport de contrôle -----	53

2.7.3	Les réunions de suivi budgétaire -----	53
<b>Section 03 :</b>	<b>Le processus du contrôle budgétaire-----</b>	<b>54</b>
3.1	La définition d'un écart -----	54
3.2	Les caractéristiques des écarts -----	55
3.3	Les objectifs d'analyser les écarts -----	55
3.4	Les principes des écarts -----	55
3.5	Les différentes limites des écarts sont -----	56
3.6	Calcul et analyse des écarts -----	57
3.6.1	L'analyse de l'écart sur le résultat -----	59
3.6.1.1	L'écart sur chiffre d'affaire -----	60
3.6.1.2	L'écart sur cout -----	61
3.6.2	L'écart sur marge -----	67
3.6.3	L'interprétation des écarts -----	68
3.7	La mise en œuvre des actions correctives -----	69
3.7.1	La nature des actions correctives -----	69
3.7.2	Les caractéristiques des actions correctives -----	69
3.8	Les limites du contrôle budgétaire -----	71
<b>Conclusion :</b>	<b>-----</b>	<b>72</b>
<b>Chapitre III</b>	<b>La démarche budgétaire au sein de l'entreprise GEMA -----</b>	<b>41</b>
<b>Introduction</b>	<b>-----</b>	<b>74</b>
<b>Section 1 :</b>	<b>Présentation de la société GEMA -----</b>	<b>75</b>
1.1	Historique et évolution de GEMA -----	75
1.2	Domaine d'activité de GEMA -----	76
1.2.1	La consignation des navires et la consignation des conteneurs -----	76
1.2.2	L'affrètement maritime en ligne régulière -----	77
1.2.3	L'affrètement maritime en tramping -----	77
1.2.4	Le transit internationale -----	78
1.2.5	L'activité d'avitaillement des navires -----	78
1.2.6	La Formation spécialisée dans le domaine maritime -----	79
1.3	Les organes de GEMA -----	79
1.3.1	Filiales -----	79
1.3.1.1	La filiale FILTRANS -----	79
1.3.1.2	AVICAT -----	79
1.3.2	Les prises de participations -----	80
1.3.2.1	ALGERIE-LIGABUE-CATERING (SPA) -----	80
1.3.2.2	S.I.H (Société d'Investissement Hôtelière) (SPA) -----	80
1.3.2.3	COMARPEX ALGERIE:-----	80
1.3.2.4	SUDCARGOS ALGERIE -----	80
1.3.2.5	SAIDAL -----	80
1.4	L'organisation de l'entreprise GEMA -----	81
1.4.1	Description et les missions de chaque Direction de GEMA -----	83
1.4.1.1	Direction Générale -----	83
1.4.1.2	Cellule qualité -----	83
1.4.1.3	Assistante du Directeur Général -----	83
1.4.1.4	Assistant audit -----	84
1.4.1.5	Unité d'avitaillement des navires -----	84
1.4.1.6	Unité Gemaform -----	84
1.4.1.7	Direction Commerciale et Marketing -----	85
1.4.1.8	Direction de l'Administration Générale et des Affaires Juridiques -----	85

1	Sous-direction administration générale -----	85
2	Sous-direction ressources humaines -----	85
1.4.1.9	Direction d'Organisation et des Systèmes d'Information -----	86
1.4.1.10	Direction des Finances, de la Comptabilité et du Portefeuille -----	86
1.4.1.10.1	Département comptabilité de l'entreprise -----	87
1	Service comptabilité siège -----	87
2	Service comptabilité Gemaform -----	87
1.4.1.11	Délégation Régionale Est et Délégation Régionale Ouest -----	87
1.4.1.12	Les agences maritimes -----	87
1.5	Les objectifs de GEMA -----	88
<b>Section 02 : Le fonctionnement du contrôle budgétaire au sein de la société GEMA</b>		
-----		<b>89</b>
2.1	Démarche budgétaire de l'entreprise -----	89
2.1.1	La prévision -----	89
2.1.2	La budgétisation -----	90
1	Elaboration des budgets -----	90
2	Exécution des budgets -----	92
3	Le contrôle budgétaire de l'entreprise -----	92
2.2	La pratique de contrôle budgétaire dans l'entreprise GEMA -----	92
2.2.1	calcul des écarts -----	92
2.2.2	L'interprétation des écarts -----	96
2.3	Evaluation du système budgétaire de l'entreprise GEMA -----	96
2.3.1	La participation des agences dans le résultat de l'entreprise pour l'année 2019	96
2.3.2	La réalisation de résultat par les quatre (4) trimestres -----	99
<b>Section 03 : les outils de mise en place dans la démarche budgétaire de la société GEMA</b>		
-----		<b>101</b>
3.1	Le tableau de bord budgétaire -----	101
3.2	Les rapports d'activité -----	102
<b>Conclusion</b> -----		<b>104</b>

## ***CONCLUSION GENERALE***

## ***LA BIBLIOGRAPHIE***

## ***LES ANNEXES***