

Université Abderrahmane Mira-Bejaia
Faculté des sciences économiques, commerciales et des sciences de gestion
Département des sciences de gestion



Mémoire de fin de cycle

En vue de l'obtention du diplôme de master en Sciences de gestion

Spécialité : Finance et comptabilité

Option : Comptabilité, contrôle et Audit

Thème

Apport du contrôle de gestion à la performance de l'entreprise

Cas de Bejaia Mediterranean Terminal « BMT »

Réalisé par :

- ❖ M^r CHIAD Nassim
- ❖ M^r OUAGUED Abdelhak

Encadré par :

M^r ARAB Zoubir

Membres du jury :

2018/2019

Remerciements

Avant tous, Louange à Allah, Dieu le tout puissant qui nous a accordé le courage, la patience et la Volonté afin de parvenir à la finalité de ce modeste travail.

*Nos remerciements les plus vifs s'adressent à notre encadreur **Mr. ARAB Zoubir**, pour sa disponibilité, sa serviabilité et ses précieux conseils qui ont contribué à l'aboutissement de ce mémoire*

*Nos remerciements vont également à notre encadreur **Mr. MEZAI Hocine** au niveau de l'entreprise **BMT** qui nous a aidé et consacré beaucoup de temps.*

Sans oublier tous ceux qui ont contribué de près ou de loin à l'élaboration de ce travail.

Merci à tous.

Nassim & Abdelhak

Dédicace

Je dédie ce modeste travail :

À mes très chers parents qui ont donné

Un sens à mon existence,

A toutes ma famille

A mes amis Mazigh, Rida et Farid en particulier

Et a tous mes amis(es) chacun de son nom

**A tous ceux qui m'ont aidé de près ou de loin, dans la réalisation
de ce travail.**

NASSIM.

Dédicace

Je dédie ce travail à toute ma famille

A ma très chère mère

Pour sa patience, son amour, son soutien et ses encouragements.

A mes cousins et cousines

A tous mes amis Farid, Daoud, Rida et Nazim...

A tout personne

Qui m'a aidé à franchir un horizon dans ma vie ...

Abdelhak

Liste des abréviations

Liste des abréviations

PCG : Plan Comptable Général

HBS : Harvard Business School

PME : Petites et Moyennes Entreprises

CS : Charges supplétives

ABC : Activity Based Costing

TBG : tableau de bord de gestion

BBZ : La budgétisation Base Zéro

ABM : Activity Based Management

ROE : Return on equity

MVA : Market Value Added

EVA : Economic Value Added

FRN : Le fond de roulement net

BFR : Le besoin en fond de roulement

TR : La trésorerie

TCR : Tableau de compte de résultats

MC : marge commerciale

PE : La production de l'exercice

VA : la valeur ajoutée

EBE : L'excédent brut d'exploitation

RE : Le résultat d'exploitation

RCAI : Le résultat courant avant impôt

RHE : Le résultat hors exploitation

RN : Le résultat net de l'exercice

RFT : Ratio de financements total

RFI : Ratio de financement des investissements

RAF : Ratio d'autonomie financière

RS : Ratio de solvabilité

RLG : Ratio de liquidité

RLR : Ratio de liquidité réduite

RLI : Ratio de liquidité immédiate

RRE : Ratio de Rentabilité Economique

RRC : Ratio de rentabilité commerciale

RAC : Ratio des actifs circulants

RDCT : Ratio des dettes à court terme

RCP : Ratio des capitaux permanents

RICF : Le ratio de l'importance des capitaux fixes

RRF : Ratio de rentabilité financière

BMT : Bejaia Mediterranean Terminal

EPB : Entreprise Portuaire de Béjaia

CPE : Conseil des Participations de l'Etat

SPA : Société Par Actions

Sommaire

Introduction générale.....	1
Chapitre I : Aspects théorique du contrôle de gestion.....	4
Section 1 : Généralités sur le contrôle de gestion.....	4
Section 2 : le contrôle de gestion au cœur de l'entreprise.....	15
Section 3 : contrôleur de gestion.....	23
Chapitre II : Méthodes et outils du contrôle de gestion	30
Section 1 : Méthodes et outils du contrôle de gestion.....	30
Section 2 : Aspects théorique de la performance.....	40
Section 3 : Méthodes d'analyse de la performance	45
Chapitre III : Apport du contrôle de gestion à la performance de l'entreprise BMT...54	54
Section 1 : Présentation générale de l'organisme d'accueil.....	54
Section 2 : Pilotage de la performance de la BMT.....	64
Section 3 : le contrôle de gestion au sein de la BMT.....	75
Conclusion générale.....	88

Introduction générale

Introduction générale

Dans un environnement concurrentiel, plein de mutation et d'incertitudes, les entreprises s'y doivent de s'adapter en permanence pour survivre. Afin d'améliorer leurs capacités d'adaptation à cet environnement agité, elles sont amenées à maîtriser leur gestion et rationaliser l'utilisation des ressources de nature rares dont elles disposent, pour y arriver ces entreprises doivent opter pour l'utilisation de l'outil de gestion qui leur assure le résultat optimal, dans ce contexte, « le contrôle de gestion » s'impose comme l'outil le plus adéquat sur lequel ces entreprises peuvent compter.

Selon plusieurs auteurs, le contrôle de gestion est considéré comme le garant de non gaspillage des ressources. Il met en relation trois notions importantes liées à ce domaine : l'efficacité, l'efficience et la pertinence.

Certes, le contrôle de gestion portera sur un suivi de budget déterminé à l'investissement, un suivi des résultats attendus, mais également un suivi des plans d'action associés permettant de les atteindre et prendre les mesures correctives nécessaires en cas de non réalisation de ces résultats. Pour que ces décisions soient prises ou pas, le décideur doit vérifier la performance de l'entreprise par le recours aux indicateurs.

En pratique, la mise en place de cette fonction au sein de l'entreprise dépend de la mise en conscience de son importance. Dans le contexte algérien, nous observons l'existence de services contrôle de gestion au sein des entreprises, mais la prise en compte effective de cette fonction n'est pas vérifiée ou du moins non valorisée. Ce qui explique, entre autres, la faiblesse des performances des entreprises, quelles soient de petite ou grande taille.

Si nous avons opté pour ce thème, c'est pour montrer, au du moins essayer de montrer, l'importance de la fonction contrôle de gestion, devenue primordiale au sein de l'entreprise et surtout le rôle qu'elle joue dans le pilotage, l'atteinte et l'amélioration de la performance de l'entreprise. C'est aussi l'occasion pour nous de voir et de mettre en pratique les notions théoriques acquises tout au long de notre cursus universitaire.

L'objectif de ce travail est d'essayer de voir ce que pourrait apporter le contrôle de gestion à la performance de la **SPA Bejaia Méditerranéan Terminal**

Notre étude sera donc axée autour du contrôle de gestion et la notion de la performance, ce qui nous amène à poser la problématique suivante :

Quel est le plus que le contrôle de gestion pourrait apporter à la performance de Bejaia Méditerranéan Terminal ?

Afin de clarifier beaucoup mieux notre travail de recherche, on est censé répondre à certaines questions secondaires, qui sont :

- **Les dirigeants de la BMT sont-ils satisfaits de la performance de leur entreprise ?**
- **Les gestionnaires de la BMT utilisent-ils des techniques efficaces pour l'élaboration des budgets ?**

Donc, pour mieux orienter notre travail de recherche, nous avons élaboré les hypothèses suivantes :

Hypothèse 1 : Les dirigeants de la BMT ne sont pas satisfaits de la performance de leur entreprise.

Hypothèse 2 : Les gestionnaires de la BMT n'utilisent pas des techniques efficaces pour l'élaboration des budgets.

Afin de pouvoir répondre aux questions citées ci-dessus, nous allons suivre la méthodologie suivante :

Nous avons procédé à la recherche documentaire qui nous permis de consulter différents documents tels que les ouvrages, les sites internet ; la recherche bibliographique nous a permis de réunir un certain nombre de références en lien direct avec la thématique étudiée. Nous avons aussi, procédé à un stage pratique au sein de la BMT Spa qui va permettre d'affirmer ou d'infirmer les hypothèses de départ.

Nous avons procédé à la division de notre travail en deux parties : une partie théorique qui porte sur le cadre conceptuel est répartie en deux chapitres :

Dans le premier chapitre nous allons présenter des généralités sur le contrôle de gestion, son rôle et ses différentes missions. Le deuxième chapitre sera consacré outils et méthodes de contrôle de gestion et le pilotage de la performance.

Dans le cas pratique, nous allons effectuer un stage au niveau de l'entreprise BMT Spa où nous allons suivre le déroulement du contrôle de gestion, et tenter de répondre à notre problématique.

Pour finir nous allons essayer d'établir un lien entre le contrôle de gestion et la performance, ceci en recensant des éléments mettant en relief l'amélioration de la performance grâce au contrôle de gestion.

Chapitre I :
Aspects théoriques du
contrôle de gestion

Chapitre I : Aspects théoriques du contrôle de gestion

Introduction

Le contrôle de gestion est aujourd'hui une fonction bien institutionnalisée dans la plupart des entreprises, il permet une gestion rigoureuse et une capacité de réaction plus rapide de la part des dirigeants d'une entreprise. Ces derniers doivent avoir la maîtrise de sa gestion de la façon qu'un conducteur doit avoir la maîtrise de son véhicule.

Ce chapitre du cadre théorique du contrôle de gestion, il est divisé en trois sections : la première sera consacrée à des généralités sur le contrôle de gestion, la deuxième nous parlerons de la place qu'occupe le contrôle dans une entreprise, pour finir, dans la troisième section nous présenterons les différentes missions, activités et rôle d'un contrôleur de gestion.

Section 01 : Généralités sur le contrôle de gestion

Dans cette section, d'abord nous allons donner un aperçu général sur l'apparition et historique du contrôle de gestion, puis on entamera les différentes définitions du contrôle de gestion et on termine avec les notions voisines du contrôle de gestion.

1. Définitions et évolution du contrôle de gestion

1.1. Définitions du contrôle de gestion

Avant de définir le contrôle de gestion, il faut évoquer le « **contrôle** » et la « **gestion** ». Enfin, plusieurs termes doivent être précisés : l'ensemble des auteurs s'accorde à penser que l'action de « **gestion** » consiste, au sein d'une organisation, en la réalisation d'objectifs par la combinaison la plus efficace des moyens.

Le mot « **contrôle** », par contre, peut avoir plusieurs significations dont chacune permet aux auteurs de développer tel aspect ou telle particularité du contrôle de gestion selon le domaine qu'ils entendent privilégier.

Les significations du mot « **contrôle** », retenues par les auteurs, sont en général au nombre de quatre :

- **Vérification** : le contrôle des billets, le contrôle d'identité :
- **Pouvoir** : contrôle d'un individu (agir sur lui), prise de contrôle d'une société.

- **Surveillance**, régulation : mise sous contrôle d'une machine, contrôle des naissances.
- **Maîtrise** : contrôle d'une voiture, « self-control ».

Le contrôle de gestion n'est pas une fonction de l'entreprise destinée à acheter, vendre ou gérer, mais elle crée le cadre et les outils nécessaires pour que les fonctions d'achat, de vente et de gestion travaillent de manière cohérente et efficiente.

Dans toute organisation, le contrôle de gestion est utilisé pour le déploiement de la stratégie ainsi que son exécution par tous ses membres. Influencé par les courants comportementaux, le contrôle de gestion moderne s'est étendu au-delà de ses fonctions traditionnelles décrites comme instrumentales, pour devenir un outil global de pilotage des organisations.

Selon R.N. Anthony, théoricien de l'organisation américain et professeur de contrôle de gestion à la HBS « *Le contrôle de gestion est le processus par lequel les dirigeants s'assurent que les ressources sont obtenues et utilisées avec efficacité (par rapport aux objectifs) et efficience (par rapport aux moyens employés) pour réaliser les objectifs de l'organisation* »².

Selon Abdellatif KHEMAKHEM « *Le contrôle de gestion est le processus mis en œuvre au sein 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* »³.

Selon Henri bouquin « *On conviendra d'appeler le contrôle de gestion les dispositifs et processus qui garantissent la cohérence entre la stratégie et les actions concrètes et quotidiennes* »⁴.

M. GERVAIS propose la définition suivante en ajoutant la notion de « **pertinence** », le contrôle de gestion est « *le processus par lequel les dirigeants s'assurent que les ressources sont obtenues et utilisées avec efficience, efficacité et pertinence conformément aux objectifs de l'organisation et que les actions en cours vont bien dans le sens de la stratégie définie* »⁵.

² R.N. Anthony, *Planning and Control Systems : a Framework for analysis*, Harvard University, 1965.

³ Khemakhem A., Ardoin J. L., (1971). « Introduction au contrôle de gestion », Bordas, France, P10.

⁴ Bouquin henri « les fondements de contrôle de gestion ». Edition Dunod, paris, 2007, p.4.

⁵ Gervais M., « Contrôle de gestion », Economica, Paris, 2005, P. 12

1.2. Objectifs du contrôle de gestion

D'une manière générale le contrôle de gestion présente les objectifs ci-après :⁶

- L'accomplissement des choix stratégiques délibérés ou encore la mise en œuvre des décisions des managers par les personnels de l'entreprise ;
- La mise sous tension (sous une forme généralement financière mais pas exclusivement) des ressources et des compétences de l'entreprise ;
- L'établissement simultané des objectifs, standards et normes à atteindre ou à respecter, des comportements adéquats pour y parvenir et des systèmes de mesure et de vérifications des résultats ;
- Donner à la direction son avis sur le choix des objectifs qui sous-tendent stratégie ;
- Assurer que les actions mises en œuvre mènent bien l'entreprise là où elle souhaite ;
- Aider à déterminer les indicateurs pertinents en collaboration avec le management ;
- Analyser les risques qui restent, l'un des points fondamentaux du contrôle de gestion.

1.3. Les limites de contrôle de gestion

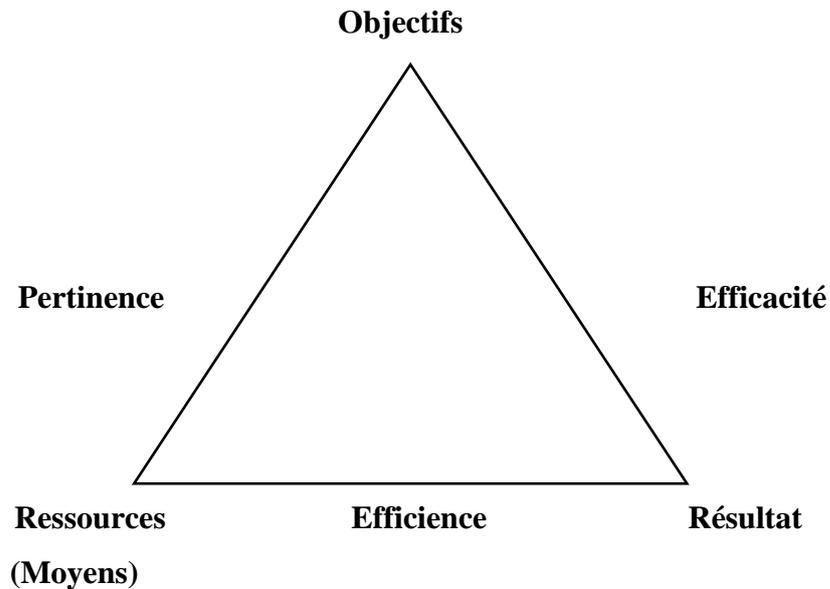
Le contrôle de gestion a des limites qui peuvent entraver sa précision et son efficacité. En effet, il existe trois limites fondamentales.

- Il n'est pas possible de tout mesurer à un coût raisonnable.
- Les indicateurs sont susceptibles d'être manipulés compromettant ainsi la confiance accordée au système de contrôle de gestion, en effet, si un indicateur devient un but en soi, il peut induire un stress surtout s'il est mal choisi et trop exigeant, il est possible de trouver des parades pour limiter ce phénomène en gardant les indicateurs confidentiels et les renouvelant le plus souvent possible.
- Les indicateurs ne sont pas suffisants pour établir un suivi précis, les managers doivent se rendre sur place pour constater ce qui se passe dans les unités de l'entreprise et avec les clients.
- D'autre part, il est souvent difficile de laisser le contrôle de gestion à sa place. Le contrôle de gestion, au carrefour de nombreuses fonctions, peut assez facilement dériver, sous l'effet de ses tendances propres, du contexte, et des pressions des autres acteurs. Il peut ainsi se limiter à un contrôle formel et tatillon, devenir un organe d'inspection interne, ou de conseil et d'aide à la décision, ou d'analyse économique,

⁶ Frederick GAUTUER et Anne PEZET, « contrôle de gestion », Edition la source d'or, France 2006, P27

ou encore prendre en charge des responsabilités opérationnelles, ou bien encore occuper des fonctions plus ponctuelles liées à une forme de métiers, malgré tout assez proche, à savoir l'audit interne.

Schéma N°01 : le triangle du contrôle de gestion



Source : Löning H., Malleret V., Meric J., Pesqueux Y., Chiapello E., Michel D., Sole A., « Le contrôle de gestion, organisation outils et pratiques, 3édDunod, Paris, 2008, P.06

1.4. Apparition du contrôle de gestion

Le contrôle de gestion est né aux environs du début du XXe siècle. Il a répondu à la nécessité pour les nouvelles grandes entreprises divisionnalisées de maîtriser leur développement. Les premiers outils utilisés par la nouvelle discipline (dont on ne savait pas encore qu'elle était une nouvelle discipline !) ont été ceux disponibles à ce moment. C'est dire qu'initialement, le contrôle de gestion a utilisé des concepts de comptabilité générale et analytique, de finance, de droit (contrats entre agents) et de micro-économie.

Le contrôle de gestion est apparu dans les grandes entreprises industrielles américaines au début des années 30 pour répondre à une problématique d'organisation liée à l'accroissement de la décentralisation des décisions.

Grâce au contrôle de gestion, les dirigeants pouvaient maintenir l'efficacité et le dynamisme de leurs entreprises par la coordination de l'ensemble des structures décentralisées.

En effet, le contrôle de gestion répond à une préoccupation majeure qui est la maîtrise de la gestion et de la coordination des différentes actions. Il permet également de s'assurer de la convergence des objectifs de chaque responsable opérationnel avec ceux de l'organisation, de suivre les réalisations, d'aider à la décision et enfin d'adopter des mesures correctives.

La création de « Contrôleurs Institute of America » institut des contrôleurs de gestion des Etats-Unis en 1931 est la date officielle de l'apparition du contrôle de gestion, depuis ce temps, il s'est développé dans ce pays après la 2ème guerre mondiale, de même ce développement à entrainer son apparition en Europe à partir des années 50 où il est en train de prendre une grande place dans les entreprises.

Dans les années 70 on a vu l'apparition du processus de pilotage du couple Objectif – Moyens (l'évolution de la relation « Offre/Demande »). Cette évolution de la relation entre l'offre et la demande s'est accompagné par un changement radical au niveau des « armes » utilisées par les entreprises, afin de réaliser une rentabilité satisfaisante.

De nous jours, la mise en place des outils et procédures du contrôle de gestion varie selon les entreprises, même si les objectifs restent identiques ; puisqu'il n'y a pas de modèle type à suivre.

1.5. Evolution du contrôle de gestion

La discipline de contrôle de gestion a déjà beaucoup évolué au fil du temps, évolution qui peut s'expliquer à travers de plusieurs facteurs. L'histoire de contrôle de gestion commence au début du siècle par le message de Henry Fayol « prévoir, organiser, commander, coordonner et contrôler » dans sa théorie Administration industrielle et générale en 1916. Il appréhende le contrôle d'un point de vue très statique, comme un moyen de surveillance et de punition. Cette vision est également rétrospective puisqu'à ce jour, le contrôle ne fait que mettre en avant des évènements qui se sont déjà produits.

La concurrence, l'incertitude et les turbulences de l'environnement économique résultent un nouvel aspect de contrôle de gestion : celui de pilotage de performance. Contrôler signifie, alors selon Anthony [1965] : vérifier, inspecter, surveiller mais aussi maîtriser, orienter les actions individuelles afin d'atteindre les objectifs que se sont fixés les organisations. Le contrôle de gestion devient, alors, rétrospectif mais également proactif.

Aujourd'hui, le contrôle de gestion s'entend plutôt par « **le pilotage de la performance** ». Il est défini comme : « une démarche permettant à une organisation de piloter la réalisation progressive de ses objectifs de performance, tout en assurant la convergence des actions engagées par les différentes entités de sa structure » ; ces changements sémantiques ne sont pas neutres car ils témoignent de l'évolution de la fonction vers plus d'assistance à l'opérationnel, au stratégique et vers moins de coercition.

2. Notions voisine du contrôle de gestion

Nous allons traiter certaines notions liées à la discipline du contrôle de gestion, dont nous trouvons le contrôle organisationnel, le contrôle interne et l'audit interne ⁷.

2.1. Le Contrôle organisationnel

« Le contrôle organisationnel cherche à améliorer les règles et procédures qui structure les décisions et auxquelles les décideurs se réfèrent pour déterminer leurs comportements. Son domaine est très vaste et englobe les systèmes décisionnels et informationnels. Il ne se limite pas au seul contrôle technique »⁸.

Le contrôle organisationnel peut être défini comme « l'ensemble des références qui orientent les processus qui relient les décisions, les résultats.... Il est surtout un ensemble de dispositifs visant à offrir une assurance de qualité des décisions et des actions »⁹.

Donc le contrôle organisationnel doit assurer, en temps réel, le suivi et la qualité des processus décisionnels.

Ainsi le contrôle organisationnel interne concerne tous les niveaux de l'organisation (fonctionnelle et opérationnelle) et vise à ce que les actions individuelles et collectives soient en convergence avec les objectifs assignés.

Trois types de méthodes sont utilisés par le contrôle organisationnel :

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

⁷ ALAZARD Claude et SEPARI Sabine, « contrôle de gestion manuel et application », DUNOD, Paris, 2007, P10

⁸ EL GADI A (1996), « Audit et contrôle de gestion », Mithaq-almaghrib, p56.

⁹ H. BOUQUIN, Encyclopédie du management.

2.2. Le contrôle interne

« Le contrôle interne est l'ensemble des sécurités contribuant à la maîtrise de l'entreprise. Il a pour but, d'un côté, d'assurer la protection, la sauvegarde du patrimoine et la qualité de l'information, de l'autre, l'application des instructions de la direction et de favoriser l'amélioration des performances. Il se manifeste par l'organisation des méthodes et procédures de chacune des activités de l'entreprise pour maintenir la pérennité de celle-ci »¹⁰.

Une analyse comparative permet de cerner les deux types de contrôle.

SEPARI S, explique la différence entre le contrôle interne et le contrôle de gestion dans le tableau suivant :¹¹

¹⁰ Price water house, IFACI, « la pratique de contrôle interne », Paris, édition d'organisation, p1-10-114.

¹¹ Sépari S., Solle G., Le Cœur L., « Management et contrôle de gestion, l'essentiel en fiches », Paris, DUNOD, 2001., P195

Tableau N° 01 : analyse comparative entre le contrôle interne et le contrôle de gestion

	Le contrôle interne	Le contrôle de gestion
La nature	<ul style="list-style-type: none"> • Un ensemble de sécurités 	<ul style="list-style-type: none"> • Un ensemble de procédures et de méthodes permettant de suivre, d'analyser et de corriger la gestion de l'entreprise.
Les objectifs	<ul style="list-style-type: none"> • Pour maîtriser le fonctionnement de l'entreprise ; • Protection du patrimoine ; • Qualité de l'information • Amélioration des performances ; <ul style="list-style-type: none"> • Application des instructions de direction. 	<ul style="list-style-type: none"> • Concevoir le circuit d'information pour faciliter sa circulation ; • Vérifier si les objectifs fixés sont atteints ; • Synthétiser l'ensemble des résultats permettant une vue globale de la situation.
Leurs manifestations	<ul style="list-style-type: none"> • Organisation et mise en place de la procédure. 	<ul style="list-style-type: none"> • Budgets : élaboration • Etats budgétaires par centre de coût ou de profit ; • Production/suivi de l'analyse des résultats

Source : Sépari S., Solle G., Le Cœur L., « Management et contrôle de gestion, l'essentiel en fiches », Paris, DUNOD, 2001., P195

2.3. Audit interne

Le terme « interne » précise que le contrôleur fait partie de l'entreprise, selon l'institut français des auditeurs et contrôleurs internes, « l'audit interne est une activité autonome d'expertise, assistant le management pour le contrôle de l'ensemble de ses activités. L'audit doit permettre un avis sur l'efficacité des moyens de contrôle à la disposition des dirigeants »¹².

Le terme « audit » est actuellement largement répandu dans les entreprises, c'est pour cela, que l'audit doit permettre de :

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

3. Les différents systèmes du contrôle de gestion

Lorsqu'on aborde la notion de système, cette pensée de PASCAL nous semble plus édificatrice :

« Les parties du monde ont toutes un tel rapport et un tel enchaînement l'une avec l'autre que je crois impossible de connaître l'autre sans le tout. Toutes les choses étant causées et causantes, aidées et aidantes, médiates et immédiates, et s'entretenant par un lien naturel et insensible...je tiens impossible de connaître-le tout sans connaître particulièrement les parties »¹³.

A la suite des travaux de BERTALANFY, WIENER et FORRESTER, on peut dire qu'un système est un ensemble d'interrelations des sous-parties coordonnées expliquant un phénomène ou tendant à produire un résultat. Un système est donc au sens managérial, un ensemble d'éléments combinés et coordonnés vers la réalisation des buts communs.

Autant l'entreprise constitue un système, autant ses différentes fonctions sont des sous-systèmes, chacun pouvant être analysé comme un système. Le contrôle de gestion dans une entreprise est de ce fait un système ayant des buts, des entrées, un processus et des sorties

¹² Claude ALZARD, Sabin SEPARI « contrôle de gestion manuel et applications » ; DUNOD, Paris, 2007, P11.

¹³ PASCAL, Philosophe et mathématicien Français, 1650, cité par l'Institut National des Techniques Economiques et Comptables de France, p.16.

Le contrôle de gestion se déploie à travers quatre systèmes : système rétroactif ; système proactif ; système réel ; système intégré. Chaque système correspond à une méthode d'exécution du contrôle de gestion.

3.1. Système rétroactif

C'est le système dans lequel le contrôle de gestion est basé sur les réalisations antérieures. Les gestionnaires réagissent vis-à-vis d'une situation donnée. Les mesures de régulation résultent des constats. Cette approche consacre la prédominance de la comptabilité analytique classique et du contrôle budgétaire comme outil du contrôle de gestion. De même, la comptabilité générale et les états financiers constituent des points d'attraction.

Le système rétroactif ou système a posteriori se met dans certains cas en œuvre sans système budgétaire (absence de prévisions). Il privilégie alors comme le préconise MICHEL GERVAIS¹⁴, les comptes de résultats et les comptes de surplus.

C'est un système qui présente certaines limites dues à l'évolution socio-économique. C'est dans ce contexte que l'approche proactive a pris de l'ascendance.

3.2. Système proactif

Il permet au gestionnaire de prendre les mesures nécessaires avant la connaissance des résultats. C'est un système qui consacre le nouveau contrôle de gestion des secteurs à forte concurrence basée sur le triptyque anticiper-piloter-agir.

Ainsi, le contrôle de gestion réunit des informations relatives aux problèmes qui ne se manifestent pas encore et les met à la disposition des responsables. Ce qui justifie la place donnée à la planification dans la mise en œuvre du système.

Dans le même sens, les tableaux de bord sont centrés sur les trois ou six mois à venir et non sur le passé. Le système budgétaire a toute sa place ici. En fin de compte, l'avenir détermine le présent. C'est un contexte ex ante ayant les caractéristiques suivantes :

- Il implique un flux d'informations prévisionnelles élevé ;
- Il doit agir avant que des différences importantes n'apparaissent entre prévisions et réalisations ;
- Il doit fonctionner de façon continue.

¹⁴ MICHEL GERVAIS 1988, Contrôle de gestion et planification de l'entreprise. Tome 1. Economica, collection Gestion, Paris.

Cette dernière caractéristique annonce la troisième vision : l'approche réelle.

3.3. Système réel

Le contrôle de gestion dans cette approche est fait en temps réel. L'accent est mis sur la gestion quotidienne. C'est le pilotage du système au jour le jour. Les gestionnaires travaillent en fonction des réalités actuelles de l'organisation avec son environnement. L'entreprise se trouve en état d'alerte dans un contexte d'incertitude.

3.4. Système intégré

Ce système a été développé par VARDAMAN et HALTERMAN¹⁵ à travers trois facteurs clés : définition du problème, capacité de communication et compétence en management.

Un tel système dynamise l'organisation en la poussant vers ses objectifs. L'entreprise est perçue comme un système organisationnel ouvert.

Ainsi, le contrôle de gestion s'intègre dans tous les sous-systèmes internes et cherche à s'adapter ou à agir sur l'environnement. L'entreprise se dote à l'intérieur de sa structure d'une fonction de gestion appelée contrôle de gestion. Le titulaire de celle-ci se trouve quotidiennement dans l'entreprise et il travaille avec tous les responsables ayant pour point de mire la direction générale.

C'est une approche qui se veut exhaustive dans le temps et dans l'espace.

Les auteurs tels que PIERRE VAN DER GHINST et HUGUES BOISVERT qualifient le contrôle de gestion, respectivement de « contrôle cybernétique »¹⁶ ou « contrôle de gestion renouvelé »¹⁷ C'est dans l'analyse du contrôle de gestion comme pratique qu'il nous sera possible de cerner l'impact de ces méthodes dans les organisations.

¹⁵ VARDAMAN G.T et HALTERMAN A. : la communication au service de l'entreprise, cité par l'INTEC de Paris, 1992/1993, idem. p.9.

¹⁶ PIERRE VAN DER GHINST, le nouveau contrôle de gestion, Revue Convergences n°04, Février 1995 p.15-19.

¹⁷ H. BOISVERT (1989) Le renouvellement de la comptabilité de Gestion,

Section 02 : le contrôle de gestion au cœur de l'entreprise

Véritable réceptacle d'information, le contrôle de gestion est normalement au centre de tous les flux d'informations de l'entreprise. Sa place dans « l'espace entreprise » est donc essentielle et est maintenant devenue incontournable.

1. Missions du contrôle de gestion

Le contrôle de gestion a pour mission de définir les finalités et les objectifs généraux de l'entreprise à long terme d'une part, et d'autre part la stratégie à adopter pour orienter la gestion vers la réalisation des objectifs fixés dans les meilleurs délais et au moindre coût et avec une qualité maximale conformément aux prévisions.

Le contrôle de gestion doit assurer plusieurs tâches : la prévision, le conseil, le contrôle, et la mise au point des procédures.

- ✓ Au niveau de la prévision : le contrôle de gestion doit élaborer les objectifs, définir les moyens permettant de les atteindre et surtout préparer des plans de rechange en cas d'échec des plans établis à l'avance. De même le contrôle de gestion doit s'assurer de la compatibilité de budgets émanant des différents services.
- ✓ Au niveau du conseil : le contrôle de gestion doit fournir aux différents centres de responsabilité les informations nécessaires à la mise en œuvre d'un ensemble de moyens permettant d'améliorer leur gestion.
- ✓ Au niveau de contrôle : le contrôle de gestion doit déterminer les responsabilités et assurer le suivi permanent de l'activité de l'entreprise en gardant la compatibilité entre eux par le biais de tableau de bord.
- ✓ Au niveau de la mise au point des procédures : la mission de contrôle de gestion consiste à élaborer les indicateurs et les uniformiser pour que la comparaison de l'entreprise avec son environnement soit homogène.

2. Les niveaux du contrôle de gestion

Le contrôle d'entreprise ou contrôle organisationnel s'exerce par l'intermédiaire d'un système de contrôle d'exécution, du contrôle de gestion et du contrôle stratégique. Ces trois dispositifs sont complémentaires car ils visent des décisions et des horizons différents, et impliquent des personnes et des niveaux hiérarchiques distincts.

R.N. Anthony a développé, de façon concomitante à sa définition du contrôle de gestion, un schéma présentant une typologie du contrôle. Il distingue ainsi 04 niveaux :¹⁸

2.1 Le contrôle stratégique

Le contrôle stratégique concerne les dirigeants, il envisage la stratégie et les objectifs à long terme de l'entreprise pour porter un jugement sur leur pertinence ;

2.2. Le contrôle de gestion

Le contrôle de gestion s'adresse au cadre et responsable, il évalue l'impact des décisions prises à moyen terme pour parvenir à réaliser les objectifs ; c'est l'adéquation entre l'utilisation des ressources et la stratégie qui est examinée.

2.3. Le contrôle opérationnel

Le contrôle opérationnel est un suivi quotidien, à très court terme, du bon déroulement des opérations. il concerne le personnel d'exécution.

2.4. Le contrôle budgétaire

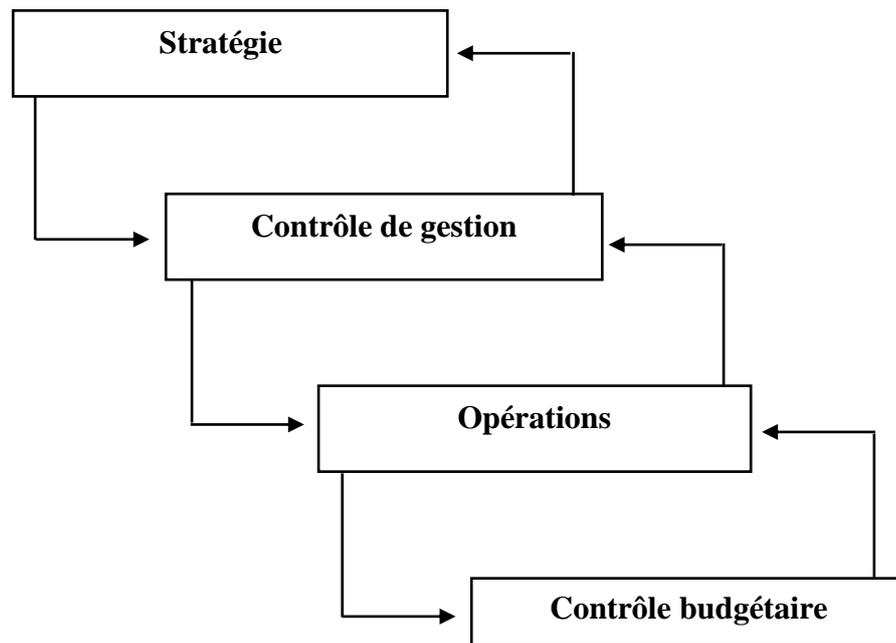
Le contrôle budgétaire traduit en langage économique et comptable, les objectifs annuels, les compare aux réalisations et identifie les écarts significatifs. Il est :

- ✓ Formalisé dans ces structures ;
- ✓ Limité à des rubriques imposées et précises ;
- ✓ Conditionné par l'année N°01 du plan à moyen terme

Chaque niveau constitue un sous- système et les anomalies détectées à un niveau, selon leur importance, peuvent constituer des signaux pour les autres et déclencher des actions correctives à différents niveaux.

¹⁸ Gautier F., Pezet A., « Contrôle de gestion », Pearson, Paris, 2006, P. 31

Schéma N°02 : Les différents niveaux du contrôle de gestion



Source : Etabli à partir de la définition des différents niveaux.

3. La position du contrôle de gestion

Selon **Isabelle et Loïc DE KERVILER**,¹⁹ la position du contrôle de gestion dans une entreprise dépend à la fois :

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

3.1. Le contrôle de gestion dans les grandes entreprises

3.1.1. Spécificités des grandes entreprises

Les analyses contemporaines de l'organisation ont montré qu'il n'y a pas de modèle standard de contrôle de gestion applicable dans toutes les entreprises.

¹⁹ De Kerviler I., De Kerviler L., (2000), « Contrôle de gestion à la portée de tous », 3^{ème} édition, Economica, Paris, P 12

En effet pour les grandes entreprises, la taille est le facteur essentiel qui conditionne l'organisation d'un contrôle de gestion. Il en découle :

- Une structure lourde, rigide, parfois éclatée en plusieurs sites.
- Des processus décisionnels long avec de nombreux acteurs.
- Des systèmes d'information complexes.

Ces spécificités rendent difficile la mise en place d'un contrôle de gestion complet et intégré.

3.1.2. Sa position dans les grandes entreprises

Le contrôle de gestion doit aider les responsables fonctionnels « aide à la prise de décision » et opérationnels « contrôle de l'action ». Le système d'information du contrôle de gestion utilise la structure de l'entreprise. De ce fait, sa place et celle du contrôleur varient selon les structures adoptées par les organisations.

Dans la plupart des grandes entreprises le choix de la position du contrôle de gestion se fait entre deux possibilités :

- **Une position fonctionnelle** : soit le contrôle de gestion est intégré à la fonction financière, soit il est indépendant si l'entreprise est très grande. Il est donc une fonction comme une autre au-dessous de la direction générale.
- **Une position de conseil** : directement rattaché à la direction générale, le service contrôle de gestion, décentralisé, travaille à tous les niveaux de la structure puis globalise les informations.

3.2. Le contrôle de gestion dans les PME

3.2.1. Spécificités des PME

Les moyennes et petites Entreprise se caractérisent par :²⁰

- ✓ Une structure relativement simple
- ✓ L'importance du rôle et la personnalité de dirigeant
- ✓ Un système d'information plus simple

²⁰ Site internet : http://www.performancezoom.com/role_controle_PME.php consulté le 06.04.2019 à 16h00

- ✓ Une plus grande polyvalence des cadres : les tâches et les missions ne sont pas toujours clairement définies et les frontières entre les services ne sont pas forcément limitées.
- ✓ Des systèmes de décision moins formalisés, utilisant plus la communication directe et informelle.

3.2.2. Position du contrôle de gestion dans l'organigramme des PME

On peut avancer que le rôle du contrôle de gestion est le même dans les grandes entreprises que les PME voire plus important²¹. Les outils et les procédures du contrôle de gestion lui sont applicables en respectant ces spécificités, mais la pratique montre que le contrôle de gestion est peu formalisé et consiste seulement à agir lorsque des difficultés spécifiques apparaissent. C'est une gestion par exception des opérations courantes.

La position dans l'organigramme sera fonction du nombre de personnes et des services mis en place :

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

La réalité des entreprises est loin de correspondre aux démarches théoriques proposées pour le contrôle de gestion. Si la comptabilité générale existe dans les entreprises, la comptabilité analytique apparaît peu fréquemment et le contrôle de gestion encore moins.

3.3. Le contrôle de gestion dans les groupes internationaux

Plusieurs difficultés apparaissent pour gérer et contrôler les filiales à l'étranger d'un groupe :

- **L'autonomie de décision** : la délégation des responsabilités et des décisions est plus ou moins importante selon l'identité du groupe et le comportement des leaders mais il est un domaine qui reste généralement de la compétence de la maison-mère : le

²¹ Idem

budget d'investissement. La gestion des investissements d'une filiale permet de contrôler les activités et les grandes orientations.

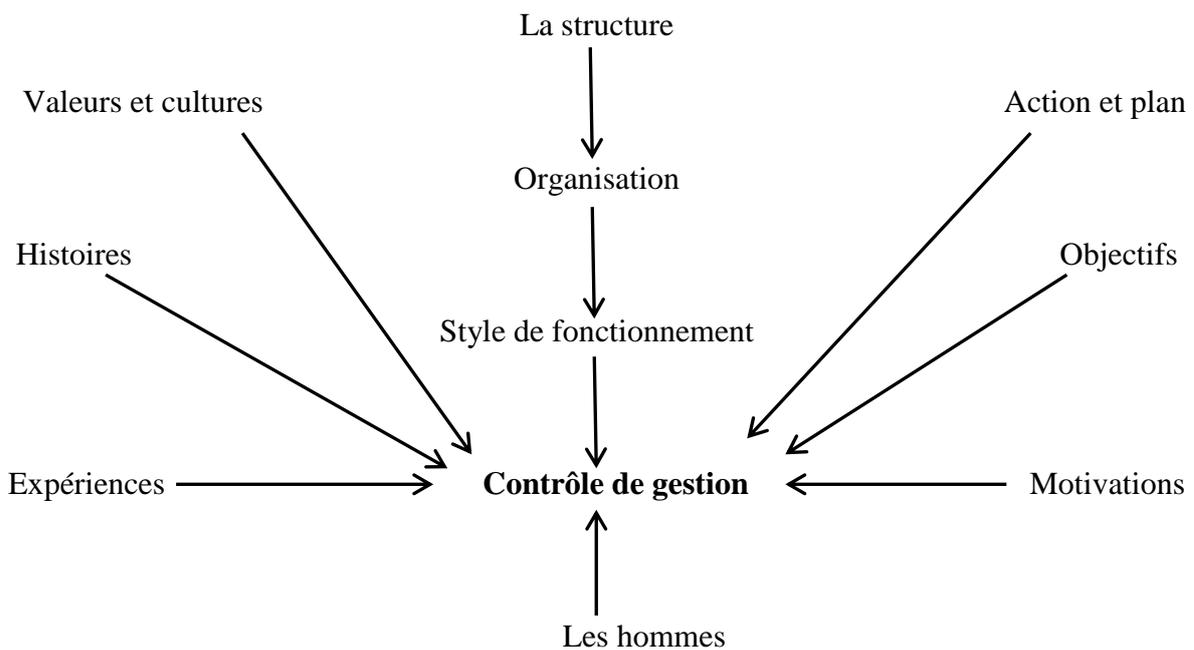
- **Le système d'information** : la difficulté essentielle est de rendre homogène le contrôle de gestion d'un groupe aux multiples activités, surtout s'il est international.

Malgré ces difficultés, il est souvent difficile de contrôler la gestion et d'apprécier la performance d'une unité établie à l'étranger pour de multiples raisons :

- ✓ Les différences entre les systèmes comptables des pays.
- ✓ Les différentiels des taux d'inflation des différents pays.
- ✓ La fluctuation des monnaies et donc des changes.
- ✓ Les différences de comportements humains et de culture entre les pays.

Avant toute analyse des coûts et des budgets, il faut donc procéder à des corrections et à des réajustements.

Schéma N°03 : La place de contrôle de gestion dans l'entreprise



SOURCE : De Kerviler I., De Kerviler L., (2000), « Contrôle de gestion a la porter de tous », 3^{ème} édition, Economica, Paris, P12.

4. Le processus du contrôle de gestion

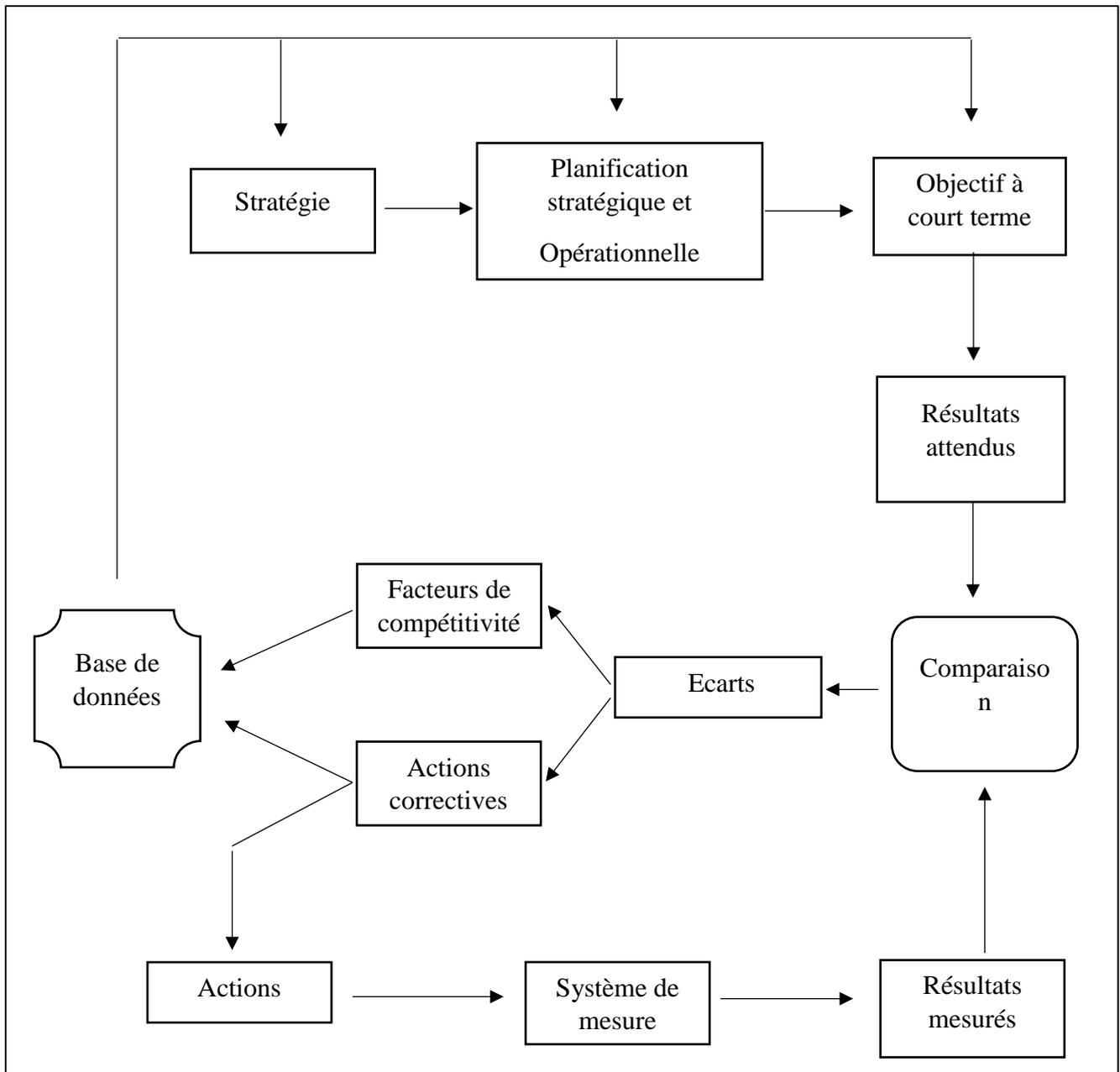
Le processus du contrôle de gestion correspond aux phases traditionnelles du management suivantes : **prévision, action, évaluation et apprentissage**²².

- ❖ **Phase de prévision** : Cette phase est dépendante de la stratégie définie par l'organisation. La direction prévoit les moyens nécessaires pour atteindre les objectifs fixés par la stratégie dans la limite d'un horizon temporel. Les résultats attendus par la direction constituent un modèle de présentation des objectifs à court terme.
- ❖ **Phase d'exécution** : Cette phase se déroule à l'échelon des entités de l'organisation. Les responsables des entités mettent en œuvre les moyens qui leur sont alloués. Ils disposent d'un système d'information qui mesure le résultat de leur action. Ce système de mesure doit être compris et accepté par les responsables d'entités. Il doit uniquement mesurer les actions qui lui ont été déléguées.
- ❖ **Phase d'évaluation** : Cette phase consiste à confronter les résultats obtenus par les entités aux résultats souhaités par la direction afin d'évaluer leurs performances. Cette étape de contrôle (au sens strict) met en évidence des écarts et en mesures correctives. Le processus est plus réactif lorsque cette étape de contrôle est réalisée régulièrement au niveau des entités.
- ❖ **Phase d'apprentissage** : Cette phase permet, grâce à l'analyse des écarts, de faire progresser l'ensemble du système de prévision par apprentissage. Des facteurs de compétitivité peuvent être découverts ainsi que d'éventuelles faiblesses. Une base de données est constituée pour être utilisée en vue des futures prévisions.

Le processus du contrôle de gestion peut être résumé dans le schéma suivant :

²² LANGLOI L, BONNIER C, BRINGER M (2006), « contrôle de gestion », Editions Focher, paris, p18

Schéma N°04 : Processus du contrôle de gestion



Source : LANGLOIS.L, BORNIER.C& BRUNYER .M, « contrôle de gestion », BERTI édition ; Alger,

2008, p. 19.

Section 03 : contrôleur de gestion

Le contrôleur de gestion est le garant de la bonne santé de l'entreprise en s'assurant que les ressources sont employées efficacement.

Dans cette section nous allons parler du métier de contrôleur de gestion, de ses qualités et des différentes missions qu'il assure.

1. Le métier du contrôleur de gestion

Le contrôleur de gestion est un cadre désigné dans une entreprise ou toutes autres organisations, pour créer, animer et faire évoluer les méthodes et les outils du contrôle de gestion et non pas pour contrôler lui-même la gestion des responsables de centres de résultat.²³

Le contrôleur de gestion doit être polyvalent. Il doit être en effet à la fois : spécialiste (maîtriser les outils pointus), généraliste (organiser, coordonner les procédures), opérationnel (gérer l'exécution) fonctionnel (conseiller les décideurs), technicien (intégrer la dimension technique) et humain (gérer les hommes et les groupes).

Ce métier concerne les entreprises de tout secteur d'activité.

D'une manière générale, le contrôleur de gestion doit :

- Concilier l'idéal et le possible, s'il importe de disposer d'un système d'information suffisamment précis, il convient cependant de ne pas multiplier à l'infini le nombre de variations à prendre en compte, trop d'information tue l'information ;
- Les procédures qui associent des qualités de présentation et de clarté. En effet le contrôleur de gestion doit garder l'esprit que ces procédures seront utilisées par des responsables opérationnels n'ayant pas les mêmes compétences que lui ;
- Garantir en partie la rationalité de la démarche suivie pour prendre les décisions, à défaut de pouvoir maîtriser absolument la rationalité des choix effectués ;
- Informer et former les responsables de l'intérêt de contrôle de gestion, tout en leur fournissant les moyens de l'utiliser effectivement. Il doit faire en sorte que ces responsables respectent les procédures établies : remplir les formulaires dans les délais-requis, faire circuler les données, tenir compte des contraintes de codage ;

²³ GUERNY J, GUIRIEC J C (1998), « contrôle de gestion et choix stratégique », Edition Delmas, paris, p 197

- Inciter les responsables à jouer véritablement le jeu : s'impliquant-ils réellement dans l'établissement des prévisions afin que les objectifs soient réalistes ? Fournissent-ils des informations fiables pour mesurer les résultats ? S'efforcent-ils d'identifier les causes des écarts et prennent-ils des actions correctives adaptées ;
- Développer une activité de conseil c'est-à-dire apporter aux responsables une aide efficace pour orienter leur réflexion.

2. Rôle et missions du contrôleur de gestion

2.1. Rôle du contrôleur de gestion

Les différents rôles du contrôleur de gestion sont présentés dans le tableau ci-dessous :

Tableau N°02 : Différents rôles du contrôleur de gestion

Rôle classique	Nouveaux rôles
Traduction de la politique générale en plans, programmes, budgets	Démarche dynamique permanente d'amélioration. Accompagnement du changement, de l'organisation et des compétences
Analyse des résultats et des écarts, sur les coûts, 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, manager d'équipe et de projet

Source : Claude ALAZARD, Sabine SEPARI, « contrôle de gestion, manuel et applications », DUNOD, paris, 2007, p32

2.2. Missions du contrôleur de gestion

2.2.1. Les grandes missions

- ❖ **La prévision** : Le contrôleur de gestion, participe à l'élaboration des objectifs de l'entreprise, d'un service ou d'une unité de production, le plus souvent après avoir reçu les prévisions des services commerciaux. Il élabore ensuite un projet de plan avec les responsables opérationnels. Ce plan précise la production à atteindre, les moyens financiers, humains et techniques à mettre en œuvre pour la réalisation des

objectifs définis. Le contrôleur de gestion peut être amené éventuellement à réaliser des études économiques et financières.

- ❖ **Le contrôle** : le contrôleur de gestion est amené à élaborer les outils nécessaires au suivi permanent des résultats notamment les tableaux de bord qui font apparaître l'ensemble des résultats de l'entreprise (production, activité commerciale, stocks, rentabilité des investissements...), procédures de transmission et de recueil des informations, mise au point avec des ingénieurs de programmes de traitement des informations comptables et financières.
- ❖ **L'analyse** : dans ce cas le contrôleur de gestion procède à la comparaison et l'analyse des écarts entre les prévisions et les résultats.
- ❖ **L'ajustement, le reporting et le conseil** : dans cette étape, le contrôleur de gestion ajuste les prévisions en fonction des écarts constatés, rédige et fait remonter des rapports de synthèse auprès de la direction générale (reporting) et préconise des actions correctives.

2.2.2. Missions selon la taille et la structure de l'entreprise

A. Dans les PME

Le contrôle de gestion est réalisé en même temps que d'autres fonctions comme la comptabilité, les finances, l'administration, la gestion du personnel ou l'informatique.

B. Dans les grandes entreprises

Le contrôle de gestion dans la grande entreprise est plus spécialisé ; on distingue :

- ✓ **Le contrôleur-assistant ou junior** : le contrôleur de gestion dans cette catégorie prend en charge un ou deux domaines d'activités (tableaux de bord, analyse des stocks ou des frais généraux...)
- ✓ **Le contrôleur de gestion industriel** : dans ce cas de figure, le contrôleur de gestion est rattaché à une unité de production, il est responsable de l'analyse des prix de revient, des coûts de production, de l'inventaire des stocks et de la rentabilité des investissements. Il établit mensuellement le reporting qu'il transmet à la maison mère.
- ✓ **Le contrôleur de gestion commercial** : ce type de contrôleur est responsable d'établir les prévisions des ventes et la définir les objectifs commerciaux, en ayant le consentement du directeur commercial. Il participe à l'élaboration des tarifs et

des marges, analyse la rentabilité par produit, par marché ou par zone ainsi que les coûts de distribution.

- ✓ **Le contrôleur budgétaire** : il se charge uniquement de l'élaboration des prévisions budgétaires et du contrôle de leur réalisation.

2.2.3. Missions selon les conditions du travail²⁴

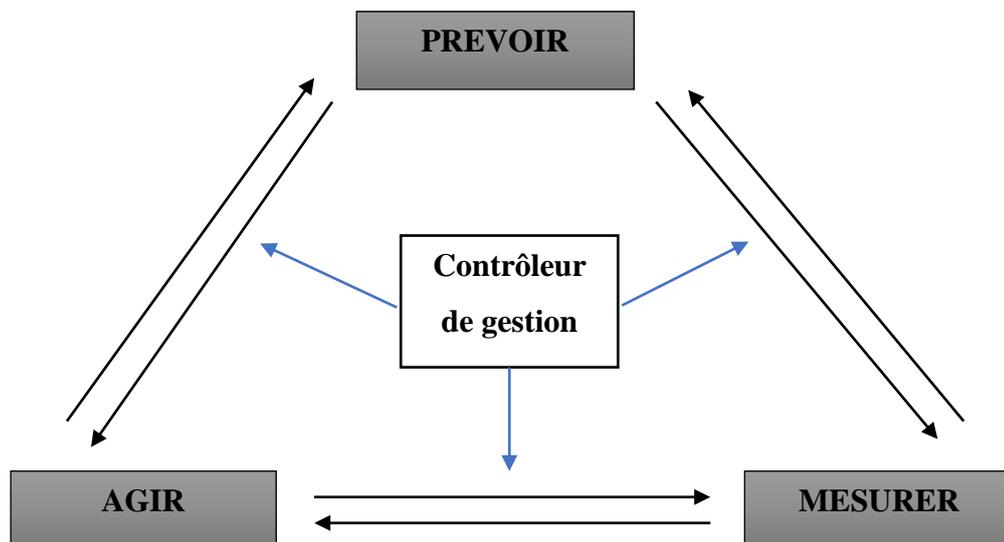
Le travail du contrôleur de gestion est centré sur l'exploitation de données chiffrées sur le terrain qu'au bureau. Par conséquent, il est amené systématiquement à utiliser des programmes informatiques.

Le contrôleur de gestion est relié à de nombreux interlocuteurs. Il peut être amené à se déplacer très souvent lorsqu'il doit exercer sa responsabilité sur des filiales de l'entreprise à laquelle il est rattaché.

L'intensité de son activité peut augmenter lors de périodes décisives comme celle de l'établissement du bilan comptable, ou de l'élaboration du budget...

Il organise librement son travail dans un cadre temporel assez rigide. Il a un statut de cadre.

Schéma N°05 : Missions du contrôleur de gestion



Source : MARIE-NOËLLE et HIRSCH Daniel, « Le grand livre du contrôle de gestion », Eyrolles, 2013, P56

²⁴ P.L.Bescos. P.Dobler ; « contrôle de gestion et management » ; 2eme édition ; page 96

3. Qualités du contrôleur de gestion

3.1. Profil du contrôleur de gestion

- ✓ **Savoir dialoguer** : Il doit communiquer avec les opérationnels de façon à obtenir la meilleure information possible, éviter de froisser les susceptibilités lorsqu'il donne des avis, où chaque mot de son comportement doit être diplomatique, et être en mesure d'apprécier les difficultés de chacun et en tenir compte ;
- ✓ **Savoir convaincre** : la diplomatie n'exclue pas une certaine fermeté et il lui en faudra pour faire respecter la convergence des buts, veillée à la mise en application de certaines décisions ;
- ✓ **Savoir aller à l'ensemble et oublier les problèmes mineurs** : trop de contrôle nuira l'entreprise, coûtera beaucoup d'argent et risques d'aboutir à peu de résultats.

Bouin et Simon ont résumés les qualités du contrôleur de gestion dans le tableau ci-après :

Tableau N°03 : Les qualités d'un contrôleur de gestion

Qualités humaines	Qualités Techniques
<ul style="list-style-type: none"> ❖ Morale : honnêteté, humilité ; ❖ Communicantes : dialogue, animation, formation, diplomatie, persuasion ; ❖ Mentales : ouverture, critique, créativité ; ❖ Collectives : écoute, accompagnement implication ; ❖ Sociales : gestion des conflits ; 	<ul style="list-style-type: none"> ❖ Rigoureux, méthodique, organisé ; ❖ Faible, claire ; ❖ Cohérent ; ❖ Capable de synthèse ; ❖ Faisant circuler l'information sélectionnée ; ❖ Maîtrisant les délais ; ❖ Connaissant les outils.

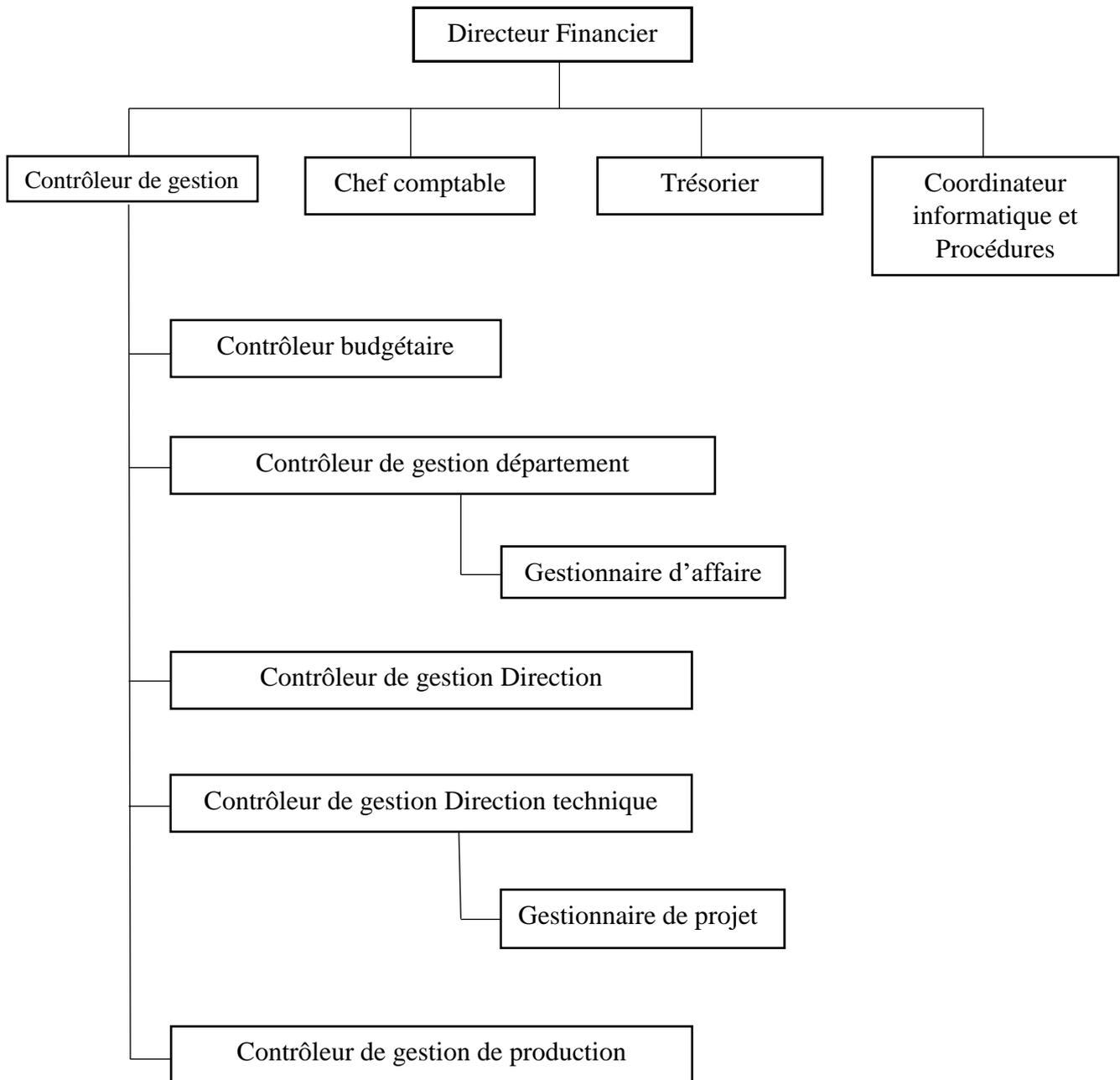
Source : Alazard C., Sépari S., « Contrôle de gestion manuel et applications », Dunod, Paris, 2007, P. 34

3.2. Les différents postes de contrôleur de gestion

Le métier de contrôleur de gestion consiste à assurer une bonne visibilité de la rentabilité d'une entreprise et à optimiser les coûts. Ce professionnel assiste ainsi la direction de l'entreprise et influe sur la prise de décisions stratégiques concernant l'activité de

l'entreprise, il peut occuper plusieurs postes dans une entreprise comme explique le schéma ci-après :

Schéma N°06 : Les différents postes de contrôleur de gestion



Source : LANGLOIS.L, BORNIER.C& BRUNYER .M, « contrôle de gestion », BERTI édition ; Alger, 2008, p, 15.

Conclusion

Le contrôle de gestion connaît, depuis quelques années, des mutations importantes. Ces évolutions ont changé sa position dans le domaine théorique (académique) et dans le domaine pratique (l'entreprise). Ce qui lui a permis de s'enrichir et devenir une fonction stratégique.

La mission du contrôleur de gestion commence de la préparation de la décision à son évaluation. Cela nécessite par conséquent, une connaissance parfaite de l'organisation et de la décision, des techniques et des supports d'information.

Pour l'essentiel, « le contrôle de gestion est à la fois une discipline des sciences de gestion et un métier. En tant que discipline, il repose sur des outils et méthodes que nous allons saisir et détailler tout au long du chapitre suivant.

Chapitre II :
Méthodes et outils du contrôle
de gestion

Chapitre 02 : Méthodes et outils du contrôle de gestion

Introduction

Dans une entreprise la prise de décision doit être basée sur des informations très justes et très importantes à tous les niveaux pour éviter les situations indésirables, le contrôle de gestion veille à fournir ces informations à l'aide de ses outils. Les outils du contrôle de gestion sont nombreux, à savoir : les outils traditionnels (la comptabilité analytique, le contrôle budgétaire et le tableau de bord) et les nouveaux outils qui sont rarement utilisés dans les entreprises algériennes.

Ce chapitre sera divisé en trois sections ; dans la première section nous parlerons des différents outils et méthodes du contrôle de gestion, la seconde portera sur l'aspect théorique de la performance, pour finir, dans la troisième nous allons présenter quelques méthodes d'analyse de la performance.

Section 01 : Méthodes et outils du contrôle de gestion

Le contrôle de gestion dispose d'un certain nombre d'outils pour exercer ses différentes missions. Ces outils ont deux missions essentielles : d'une part ils doivent permettre de disposer d'une information pertinente et d'autre part, une fois les décisions prises ils doivent faciliter leur suivi.

1. La comptabilité générale

La comptabilité générale constitue l'outil de base pour le pilotage d'une entreprise, car, des notions importantes telles que la valeur ajoutée et le résultat avant impôt, y sont identifiées.

Selon GERVAIS : « *la comptabilité générale rend compte des résultats d'une période (tableau de compte de résultat) et de la situation du patrimoine en fin de période (Bilan). Elle a la particularité d'être confuse pour les opérationnels, exhaustive et complexe puisqu'elle est tenue par la législation économique et fiscale, ce qui la rend lourde et tardive, mais régulière et sincère* »²⁵.

²⁵ SAVALL. H, V. ZARDET, « le nouveau contrôle de gestion, méthode des couts –performances cachés », Paris, Eyrolles, 1992, p.27

En revanche, cet outil présente des limites qui proviennent de sa lourdeur, de son exhaustivité et de la complexité à laquelle elle se trouve tenue par la législation économique et fiscale. Il en résulte qu'il est le plus souvent tardif, trop détaillé et peu compréhensible pour les gestionnaires opérationnels.

2. La comptabilité analytique

2.1. Définition

Selon DUBRULOLE et JOURDAIN : « *la comptabilité analytique est un outil de gestion conçu pour mettre en relief les éléments constitutifs des coûts et des résultats de nature à éclairer les prises de décisions. Le réseau d'analyse à mettre en place, la collecte et le traitement d'informations qu'il suppose, dépendent des objectifs recherchés par les utilisateurs* »²⁶.

2.2. Les systèmes de calcul des coûts

2.2.1. Le système des coûts complets

L'objectif de la comptabilité analytique dans le cadre de système des coûts complets est de déterminer le coût de revient complet d'un bien qui « représente tout ce qu'ils ont couté au cours du cycle d'exploitation, lorsqu'ils ont atteint le stade final, distribution incluse »²⁷.

A. La méthode des sections homogènes

C'est une méthode de calcul du coût de revient des produits d'une entreprise durant une période donnée. Elle repose sur l'analyse par produit ou par service, et sur la distinction entre les charges directes et indirectes à partir de l'affectation et de l'implantation de tous ces coûts sur les produits selon des clefs appelés : **unité d'œuvre**.

L'application de cette méthode comporte les étapes suivantes : répartition primaire, répartition secondaire et l'imputation des montants des centres principaux.

B. La méthode des coûts standards ou préétablis

Le plan comptable général donne la définition suivante :

²⁶ DUBRULLE LOUIS & JOURDAIN DIDIER, « comptabilité analytique de gestion », édition DUNOD, paris,2007, p11.

²⁷ GOUJET C. ; RAULET C., « Comptabilité analytique et contrôle de gestion », 3éd Dunod, Paris, 1996, P92

« Les coûts préétablis sont des coûts calculés à l'avance pour chiffrer des mouvements en quantité et en valeur, à l'intérieur de la comptabilité analytique d'exploitation, en vue de faire apparaître une distinction des coûts entre les charges réelles et charges prévues »²⁸.

C. La méthode ABC (Activity Based Costing)²⁹

Cette méthode repose sur le découpage de l'entreprise en activité, elle exige donc de procéder à l'analyse de l'activité qui sera complétée par l'identification, pour chacune d'elle l'inducteur de coût remplacera l'unité d'œuvre traditionnelle et qui servira à imputer les charges des activités aux coûts des produits.

2.2.2. Le système des coûts partiels

Il existe plusieurs méthodes de calcul des coûts partiels qui reposent tous, selon C. ALAZARD et S. SEPARI³⁰ :

A. La méthode des coûts variables évoluée

La base de la méthode des coûts partiels est le direct costing simple qui ne reprend dans les coûts de revient des produits que les charges variables propres aux produits. On distingue dans le direct costing :

- ✓ Le direct costing simplifié ou coût variable ;
- ✓ Le direct costing évolué ou coût direct qui comprend des charges directes variables ou fixe.

B. La méthode de l'imputation rationnel des frais fixes (IRFF)

« La méthode de l'imputation rationnelle des charges fixes est une méthode de calcul des coûts qui a pour objectif d'éliminer, ou plutôt d'isoler, les effets d'une variation d'activité sur les coûts unitaires complets des centres d'analyse et des produits »³¹.

C. Méthode des coûts marginaux (coûts différentiels)

Le marginal d'un produit est le coût qui résulte de la production d'une unité supplémentaire de ce produit : c'est le coût de la dernière unité produite.

²⁸ LECLER D, « l'essentiel de la comptabilité analytique », 4ème Edition organisation, paris, 2004, P69

²⁹ Thierry CUYAUBERE et Jacques MULLER, « contrôle de gestion », 6ème Edition, Paris 2002, P163

³⁰ ALAZARD C. ; SEPARI S., « Contrôle de Gestion », Dunod, Paris, 2007, P.159

³¹ PATUREL Robert, « la comptabilité analytique système d'information pour le diagnostic et la prise de décision », Edition EYROLLES, paris, 1987, P300.

L'évaluation d'un coût marginal constitue un élément à prendre en compte pour faciliter la prise de certaines décisions. Il peut aider à orienter des décisions concernant, par exemple :

- L'opportunité d'une sous-traitance ;
- L'affectations des ressources entre plusieurs productions.

3. Le contrôle budgétaire

3.1. Définition

Selon M. GERVAIS³², « le contrôle budgétaire permet de faire une comparaison permanente des résultats réels et prévisions chiffrées figurant au budget afin :

- ✓ De rechercher la cause des écarts ;
- ✓ D'informer les différents niveaux hiérarchiques ;
- ✓ De prendre les mesures correctives éventuellement nécessaires ;
- ✓ D'apprécier l'activité des responsables budgétaires ».

3.2. Les types du budget

Il existe plusieurs types de budgets dans le contrôle budgétaire :

3.2.1. Le budget des ventes

C'est le premier de la construction budgétaire. Il détermine le volume d'activité de l'entreprise conditionnant ainsi les autres budgets.³³

3.2.2. Le budget de production

Le budget de production est la représentation globale chiffrée de l'activité productive annuelle. C'est un outil de contrôle et d'optimisation des ressources productives. C'est à travers ce budget que sera mesurée une partie importante de la performance de l'entreprise.

3.2.3. Le budget des approvisionnements

La fonction du service approvisionnement est d'assurer le stock de la matière première et des composants nécessaires à la réalisation du programme de production.

³² GERVAIS M., CONTROLE DE GESTION ET PLANIFICATION DE L'ENTREPRISE, ECONOMICA

³³ Nicolas BERLAND « contrôle de gestion », édition la découverte, paris2004, P78

3.2.4. Le budget des investissements

La construction d'un budget d'investissement consiste à traduire en terme financier la partie du programme que le plan a prévu de mettre en œuvre pour l'année prochaine.

3.2.5. Le budget de trésorerie

Le budget de trésorerie permet de déterminer la position prévisionnelle de la trésorerie à la fin de chaque mois, en faisant un état des créances et des dettes à la fin de la période budgétaire.

4. Le système d'information (SI)

4.1. Définition

Un système d'information se définit comme un ensemble de composantes inters reliés, qui recueillent de l'information, la traitent, la stockent et la diffusent afin d'aider à la prise de décision, à la coordination et au contrôle au sein d'une organisation.³⁴

4.2. Les objectifs d'un système d'information

Le SI donne les informations nécessaires à la mise en œuvre du processus du contrôle de gestion et effectue les traitements qui lui sont demandés. Ainsi, on identifie les finalités essentielles d'un SI :

- **Contrôle** : le SI doit être la mémoire de l'organisation en traitant les données passées ;
- **Coordination** : le SI doit permettre de suivre les actions présentées ;
- **Décision** : le SI traite les données prévisionnelles pour aider à préparer le futur.

Ces trois qualificatifs s'appliquent tout à fait au contrôle de gestion qui doit être un système d'information représentant le fonctionnement de l'entreprise pour le contrôler, le coordonner et pour l'aider à la prise de décision.

4.3. Caractéristiques d'un système d'information

Le système d'information doit permettre de :

- Connaitre le présent ;
- Prévoir le futur ;

³⁴ LAUDON KENNETH, JANE KENNETH, « Management des systèmes d'information », édition Pearson Education, 9^e édition, Paris 2006. P 15.

- Comprendre l'information ;
- Information rapidement ;

Le SI doit être ;

- Adapter à la nature (taille, structure) de l'organisation ;
- Efficace (rapport qualité-coûts).

5. Le tableau de bord et le reporting

5.1. Le tableau de bord

5.1.1. Définition du tableau de bord

Selon SAULOU.J. Y « *Le tableau de bord du responsable est un outil d'agrégation synoptique des informations pertinentes du système permettant de savoir si le fonctionnement de celui-ci doit être considéré comme normal : c'est-à-dire ce titre, un instrument de contrôle mettant en évidence des écarts significatifs d'un mauvais fonctionnement du système. C'est donc un outil d'aide à la décision. Le tableau de bord doit également être un outil d'aide à la prévision permettant d'extrapoler les tendances passées et les écarts du présent vers l'avenir afin d'appréhender ce futur avec moins d'incertitudes* »³⁵.

5.1.2. La place du tableau de bord dans l'entreprise

Selon C. ALAZARD, le rôle principal du tableau de bord reste d'alerter le responsable sur sa gestion. Il doit mettre en œuvre des actions correctives, rapides et efficaces. Cette rapidité et la fréquence de publication expliquent que les anglo-saxons nomment souvent les informations collectées dans des tableaux de bord « flash »³⁶.

5.1.3. Les instruments du tableau de bord

Les outils de pilotage les plus utiles sont les indicateurs, les écarts, les ratios, les graphes et les clignotants.

A. Les indicateurs

Les tableaux de bord sont constitués d'indicateurs qui sont des informations précises, utiles, pertinentes pour les gestionnaires exprimés sous formes des unités diverses. Les

³⁵ SAULOU.J. Y, Le tableau de bord du décideur, Les éditions d'organisation, Paris, 1982, P.40

³⁶ CLAUD ALAZARD, Sabine SEPARI, « DECF contrôle de gestion », 5ème Edition, P552

fonctions des indicateurs sont multiples, et ils doivent être : fiables, de qualités, pertinents, claires, évocateurs, actualisé, complet, et fidèle.

B. Les écarts

Les écarts sont calculés dans le contrôle budgétaire, ils permettent de voir rapidement les indicateurs sur lesquels il y a des dérives, ils s'expriment en pourcentage ou en valeur.

C. Les ratios

Les ratios sont des rapports de grandeurs significatives du fonctionnement de l'entreprise. En règle générale un ratio respect les principes suivants :

- Un ratio seul n'a pas de signification : c'est son évolution dans l'espace qui est significative ; il faut définir le rapport de telle sorte qu'une augmentation du ratio soit signe d'une amélioration de la situation ;
- La nature des ratios varie selon le destinataire et son niveau hiérarchique.

D. Les graphes

Les graphes permettent de visualiser les évolutions et de mettre en évidence les changements de rythme ou de tendance. Ils peuvent être sous forme de : Histogramme, Graphique en camembert, ..etc .

E. Les clignotants

Ce sont des seuils limités, destinés à attirer l'attention des responsables, lorsqu'ils sont atteints, le responsable est tenu d'intervenir, leur dépassement oblige le responsable à agir et à mettre en œuvre des actions correctives.

5.2. Le reporting

5.2.1. Définition

Selon BIRIGITTE DORIATH, le reporting est « *un ensemble d'indicateurs de résultat, construit a posteriori, de façon périodique, afin d'informer la hiérarchie des performances d'une unité* »³⁷.

5.2.2. Les principes du reporting

MATHE et MALO identifient trois principes à la base du reporting³⁸ :

- **Le principe d'exception** : pour faciliter la vérification de la direction générale, un seuil de tolérance est fixé pour chaque rubrique ; l'alarme ne se déclenche que quand ce clignotant est « au rouge » ;
- **Le principe de contrôlabilité** : ce sont surtout les rubriques qui dépendent réellement du responsable de l'unité qui seront suivies, ce qui évitera d'évaluer le responsable sur la base d'un indicateur qu'il ne maîtrise pas ;
- **Le principe de correction** : s'il y a un écart, le responsable du centre doit être en mesure de proposer une action corrective.

5.2.3. Le contenu du reporting

D'après E. CHIAPELLO et M. H. DELMOND, le reporting est constitué de « la portion de l'information que possède le responsable opérationnel et qui remonte au niveau de son supérieur hiérarchique et non de l'ensemble de l'information locale de pilotage ».

Il comprend deux volets :

- **Un volet comptable** : qui compare les réalisations aux prévisions, de façon à identifier et à analyser les écarts.
- **Un volet de gestion** : qui identifie les causes des écarts et définit des actions correctes qui « finalement retenues après l'évaluation seront transmises à la hiérarchie avec les autres documents ».

Le reporting fait donc parti du système d'information de la direction générale. Il doit contenir toutes les informations permettant à la direction générale d'une part, de suivre certaines données essentielles, d'autre part de mesurer les performances des unités.

³⁷ Doriath B., « Le contrôle de gestion en 20 fiches », 5^{ème} Edition, Dunod, Paris, 2008, P 143

³⁸ MATHE Jean Charles, MALO Jean Louis, « l'essentiel du contrôle de gestion », Edition d'organisation, Paris, 2000, P17

6. Les nouveaux outils tendances du contrôle de gestion

Ce sont de nouveaux outils de contrôle de gestion, complémentaires et nécessaires pour la maîtrise et la connaissance du contexte dans lequel évolue l'entreprise. On peut citer deux, le budget à base zéro (BBZ) et l'ABM.

6.1. La budgétisation Base Zéro (BBZ)

La budgétisation à base zéro est un procédé de planification et de budgétisation qui exige de la part de chaque dirigeant d'un centre de décision qu'il justifie dans le délai et dès son origine tous les postes du budget dont il a la responsabilité et qu'il donne la preuve de la nécessité d'effectuer une dépense. L'objectif initial du BBZ est d'améliorer la gestion publique en mettant en évidence les corrélations entre les budgets alloués et les performances réalisées. On vise ainsi la réduction des frais généraux et la mise en place d'indicateurs de mesure permettant d'avoir un contrôle de gestion efficace.

6.2. La méthode ABM (Activity Based Management)

La méthode ABM (c'est-à-dire la gestion par activité) s'intéresse à la manière dont les activités et les processus augmentent, tant la valeur reçue par les clients que les profits gagnés en fournissant cette valeur.

Pour ALAZARD et SEPARL, l'ABM est « une méthode de management de l'entreprise qui permet un pilotage stratégique et l'organisation, dans le but d'améliorer la performance par des démarches de progrès continu. Elle conçoit l'entreprise comme un réseau d'activités organisées en processus transversaux qui concourent tous à la création de la valeur »³⁹.

Parmi les outils de la méthode ABM on a le Re-engineering et le Benchmarking :

6.2.1. Re-engineering

On désigne la reconfiguration des processus sous le terme de business process Re-engineering ou, plus court, Re-engineering. L'objectif est d'améliorer les processus créateurs de valeur en visant la simplification, la réduction des coûts et des délais, l'amélioration de la qualité et la meilleure satisfaction des clients et de réduire les activités sans valeur ajoutée.

³⁹ ALAZARD et SEPARL, « contrôle de gestion, manuelle et application », 5ème Edition, DUNOD, Paris, 2010, P631

Le reengineering fait la chasse aux dysfonctionnements tels que les circuits d'autorisation et de décision trop longs et complexes, les activités faisant double-emploi, les goulets d'étranglement et les activités non synchronisées gérant des files d'attente et des stocks.

6.2.2. Le Benchmarking

Selon la définition de KEARNS, le Benchmarking est conçu « comme un processus continu d'évaluations des produits, services et méthodes d'une entreprise par rapport aux entreprises reconnues comme leaders d'un secteur donné »

Le benchmarking consiste à étudier, comparer et évoluer les processus de l'entreprise avec ceux d'entreprises de référence considérées comme les meilleures. Le benchmarking peut aussi être interne en comparant les pratiques dans différents sites de l'entreprise.

La démarche du benchmarking est résumée ci-après :

- ✓ Identifier les missions et les objectifs de l'entreprise en privilégiant les attentes des clients ;
- ✓ Identifier et décrire les processus de l'entreprise ;
- ✓ Déterminer quels sont les processus de l'étape 2 qui sont essentiels à la réalisation des missions et objectifs identifiées dans l'étape 1 ;
- ✓ Pour chaque processus déterminé dans l'étape 3, choisir une entreprise de référence ;
- ✓ Identifier les pratiques de l'entreprise de référence susceptible d'être adaptées chez nous, compte tenu de notre culture d'entreprise ;
- ✓ Mettre en œuvre les améliorations.

Le risque du benchmarking est de situer en suiveur plutôt qu'en innovateur et de conduire à une stagnation industrielle.

Section 02 : Aspects théorique de la performance

Dans cette section nous allons aborder le deuxième volet qu'est la performance de l'entreprise : sa définition, la présentation de quelques notions qui vont nous aider à mieux appréhender ce concept pour terminer, nous présenterons les types de la performance.

1. Généralités sur la performance

1.1. Définition de la performance

La performance est souvent difficile à définir, mais certains auteurs ont pu définir cette notion de différentes manières telles que :

MACHESNAY : « *La performance de l'entreprise peut se définir comme le degré de réalisation du but recherché* »⁴⁰.

L'analyse des buts fait apparaître trois mesures de la performance :

- ✓ **L'efficacité** : Le résultat obtenu par rapport au niveau du but recherché.
- ✓ **L'efficience** : Le résultat obtenu par rapport aux moyens mis en œuvre.
- ✓ **L'effectivité** : le niveau de satisfaction obtenu par rapport au résultat obtenu.

Alfred Chandler : « *La performance est une association entre l'efficacité fonctionnelle et l'efficacité stratégique. L'efficacité fonctionnelle consiste à améliorer les produits, les achats, les processus de production, la fonction marketing et les relations humaines au sein de l'entreprise. L'efficacité stratégique consiste à devancer les concurrents en se positionnant sur un marché en croissance ou en se retirant d'un marché en phase de déclin* »⁴¹.

1.2. Concepts liés à la performance

Le contrôle de gestion vise à assurer la réussite de la trilogie : efficience, efficacité, pertinence.

1.2.1. L'efficacité

L'efficacité décrit la capacité d'une personne ; d'un groupe ou d'un système à arriver à ses buts ou aux buts qu'on lui a fixés. Être efficace serait donc produire des résultats engagés et réaliser des objectifs fixés. Donc, l'efficacité est définie comme : « *Le rapport*

⁴⁰ MACHESNAY, « Economie d'entreprise », EYROLLES, 1991, p.38.

⁴¹ CHANDLER. A.D, « Organisation et performance des entreprises », T1, Organisation, 1992, p.21.

entre les résultats atteints par un système et les objectifs visés, de ce fait plus les résultats seront proches des objectifs visés, plus le système sera efficace. On s'exprimera donc par le degré d'efficacité pour caractériser les performances d'un système »⁴².

D'une manière brève nous pouvons récapituler l'efficacité dans la formule suivante :

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

1.2.2. Efficience

En entend par efficience le rapport entre les biens ou les services produits, d'une part, et les ressources utilisées pour les produire, d'autre part. En d'autres termes, l'efficience désigne le fait pour une entreprise de réaliser ses objectifs avec le minimum des moyens engagés possible. Résumant la formule de la mesure d'efficience comme suit :

$$\text{Efficience} = \text{Résultats atteints} / \text{moyens mis en œuvre}$$

1.2.3. La pertinence

La notion de pertinence reste très subjective et difficile à mesurer. Toutefois, on pourra admettre que la pertinence est la conformité des moyens et des actions mis en œuvre en vue d'atteindre un objectif donné. Autrement dit, être pertinent c'est atteindre, efficacement et d'une manière efficiente, l'objectif fixé.

2. Typologie de la performance

On distingue quatre grands types de la performance à savoir :

2.1. La performance économique

La performance économique correspond aux résultats présentés par la comptabilité. Il s'agit principalement des soldes intermédiaires de gestion qui sont :

- ✓ Production et marge commerciale ;
- ✓ La valeur ajoutée ;
- ✓ L'excédent brut d'exploitation ;
- ✓ Le résultat brut d'exploitation ;

⁴² P. LORINO, « Méthodes et pratiques de la performance, le guide du pilotage », Editions de l'organisation, 1997, p.18.

- ✓ Le résultat net.

2.2. La performance organisationnelle

La performance organisationnelle est définie par KALIKA comme « *les mesures portant directement sur la structure organisationnelle et non pas sur ses conséquences éventuelles de nature sociale ou économique. Ces indicateurs sont intéressants dans la mesure où ils permettent de discerner les difficultés organisationnelles au travers de leurs premières manifestations, avant que les effets induits par celles-ci ne soient ressentis d'un point de vue économique* »⁴³.

2.3. La performance sociale

Au niveau de l'organisation, la performance sociale est souvent définie comme le rapport entre son effort social et l'attitude de ses salariés. Cependant cette dimension de la performance est difficile à mesurer quantitativement.

La performance sociale est aussi définie comme le niveau de satisfaction atteint par l'individu participant à la vie de l'organisation⁴⁴ Ou encore l'intensité avec laquelle chaque individu adhère et collabore aux propos et aux moyens de l'organisation⁴⁵.

Certains critères présentent le climat social et la satisfaction du personnel comme principaux indicateurs de la performance sociale. Afin d'évaluer cette performance, les critères suivants peuvent être utilisés :

- La nature des relations sociales et la qualité des prises de décisions collectives ;
- Le niveau de satisfaction des salariés mesurés par les sondages et les enquêtes d'opinion ;
- Le degré d'importance des conflits et des crises sociales (grèves, absentéisme, accidents de travail...).
- Le taux de turnover, la participation aux manifestations et aux réunions d'entreprise, ainsi que le dialogue avec les membres du comité d'entreprise.

⁴³ Michel KALIKA, « Structures d'entreprises, Réalités, déterminants et performances », Editions Economica, Paris, 1988, p.340.

⁴⁴ TEZENAS DU MONCEL, cité par Mohamed BAYED, « Performance sociale et performance économique dans les PME industrielles », Annales du Management, 1992, p.381.

⁴⁵ Idem

2.4. La performance financière

La performance financière est étroitement liée à la performance économique, elle est mesurée par plusieurs ratios :

- **La rentabilité (ROE)** : ce ratio rapporte des indicateurs de résultats à des indicateurs relatifs au montant des ressources mises en œuvre. Le ratio le plus souvent utilisé est le ROE (Return on equity).

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

- **Le ratio Q** : proposé par Tobin, constitue dans son principe une mesure de l'ensemble des rentes anticipées, sur un horizon infini. Cette mesure se fait en rapportant la somme des valeurs des titres détenus par les investisseurs financiers (actionnaires et créanciers) au montant des capitaux qu'ils ont investis. La valeur des capitaux investis est mesurée par le coût de remplacement des actifs financés, le plus souvent évalué à partir des immobilisations.⁴⁶

$$\text{Q de Tobin} = \frac{\text{Valeur de marché (capitaux propres + dettes financières)}}{\text{Coût de remplacement des actifs}}$$

- **Le ratio de Marris** : repose sur la même logique que le Q de Tobin, mais ne retient en compte que des capitaux directement investis par les actionnaires. Il s'évalue en rapportant la capitalisation boursière à la valeur comptable des capitaux propres.

$$\text{Ratio de Marris} = \frac{\text{Capitalisation boursière}}{\text{Valeur comptable des capitaux propres.}}$$

- **La MVA** (la valeur de marché ajoutée) : se définit comme la différence entre la valeur de marché des capitaux investis VM (capitaux propres et dettes financières) et la valeur comptable de ces mêmes capitaux VC ; $MVA = VM - VC$. L'EVA, la « valeur ajoutée économique », est égale à la différence entre le résultat économique après impôt et le coût des capitaux investis par les investisseurs financiers (actionnaires et créanciers financiers) :

$$\text{EVA} = \text{Ka} * \text{VC} - \text{CMP} * \text{VC} = (\text{Ka} - \text{CMP}) * \text{VC}$$

⁴⁶ K.H CHUNG et S.W. PRUITT, « A simple approximation of Tobin's Q », Financial Management, Vol 23, N°3, 1994, pp.71-74.

Notons que depuis les dix dernières années, les écrits sur les mesures de la performance remettent en cause l'utilisation de mesures financières comme seul système permettant d'apprécier l'atteinte des objectifs et la réussite des entreprises. La plupart de ces indicateurs demeurent axés sur le passé et n'indiquent pas aux gestionnaires comment améliorer leur performance. Ils n'indiquent pas davantage si cette performance est en cohérence avec les objectifs et les stratégies de l'entreprise⁴⁷.

3. La performance interne et la performance externe

La performance de l'organisation est appréciée différemment selon les acteurs, clients, salariés, managers, actionnaires, prêteurs de fonds, car ils ont des objectifs différents.

On distingue la performance externe qui s'adresse de façon générale aux acteurs en relation contractuelle avec l'organisation, de la performance interne qui concerne essentiellement les acteurs de l'organisation.

Tableau N°04 : Comparaison entre performance interne et performance externe

Performance interne	Performance externe
➤ Est tournée vers les managers	➤ Est tournée vers les actionnaires et les organismes financiers
➤ Porte sur le processus de construction du résultat à partir des ressources de l'organisation	➤ Porte sur le résultat, présent ou futur
➤ Nécessite de fournir les informations nécessaires à la prise de décision	➤ Nécessite de produire et de communiquer les informations financières
➤ Aboutit à la définition des variables d'action	➤ Génère l'analyse financière des grands équilibres
➤ Requiert une vision unique de la performance afin de coordonner les actions de chacun vers un même but	➤ Donne lieu à débat entre les différentes parties prenantes

Source : DORIATHB, « Gestion prévisionnelle et mesure de la performance », 2007, Paris, p137

⁴⁷ Hélène BERGERON, « La gestion stratégique et les mesures de la performance non financière des PME »,

Section 03 : méthodes d'analyse de la performance

Il existe plusieurs méthodes permettent de mesurer la performance d'une entreprise à savoir : par l'analyse de l'équilibre financier, analyse des soldes intermédiaires de gestion, et l'analyse des ratios.

1. Analyse de l'équilibre financier

Les indicateurs ressortant de l'analyse de l'équilibre financier peuvent se résumer comme suit :

1.1. Le fond de roulement net (FRN)

« Le fond de roulement est le montant des ressources permanentes restantes à la disposition de l'entreprise après le financement de ses emplois »⁴⁸.

Le fond de roulement est l'excédent des capitaux permanents (capitaux propres + dettes à long et moyen terme) sur l'actif immobilisé. Autrement dit c'est la partie des capitaux permanents qui est affectée au financement du cycle d'exploitation.

Le fond de roulement se définit également de deux manières :

Définition dite « par le haut du bilan » le fond de roulement est l'excédent des capitaux permanent sur les immobilisations nettes, excédent qui permet de financier, en partie ou en totalité, les besoins liés au cycle.

Définition dite « par le bas du bilan » le fond de roulement est l'excédent de l'actif circulant sur l'exigible à court terme du bilan est toujours équilibré. Il est évident que les modes de calcul formulé par ces deux définitions donnent une valeur identique du fond de roulement.

➤ **Par le haut du bilan**

$$\text{FRN} = \text{Capitaux permanents} - \text{Actif immobilisé net}$$

➤ **Par le bas du bilan**

$$\text{FRN} = \text{Actif Circulant} - \text{Dettes à court terme}$$

⁴⁸ BOUKHLIF Ahmed, « analyse financière », Berti Edition, Alger, 1996, P27

1.2. Le besoin en fond de roulement

Le besoin en fond de roulement représente la masse de fonds de roulement immobilisé par l'entreprise, pour faire face au décalage entre l'actif circulant de l'exploitation et des dettes nées de cette exploitation.

Autrement dit, le besoin en fond de roulement (BFR) est la différence entre les besoins cycliques (liés à l'exploitation) exclu les postes de trésorerie et les ressources cycliques d'où :

$$\text{BFR} = (\text{Valeurs d'exploitation} + \text{Valeurs réalisables}) - (\text{dettes à court terme} - \text{dettes financières})$$

1.3. La trésorerie (TR)

La trésorerie est définie comme étant l'excédent (si la trésorerie est positive), ou l'insuffisance (si la trésorerie est négative) les ressources longues disponibles après financement nés de l'activité.⁴⁹

$$\text{TR} = \text{FRN} - \text{BFR}$$

2. L'analyse des soldes intermédiaires de gestion

L'analyse quantitative de l'activité et de la performance économique de l'entreprise nous amène à calculer à partir du compte du résultat des soldes intermédiaires de gestion. Le calcul des soldes intermédiaires de gestion permet :

- D'apprécier la performance de l'entreprise et la création des richesses générées par son activité.
- De décrire la répartition de la richesse créés par l'entreprise elle-même.
- De comprendre la formation du résultat net en le décomposant.

2.1. La Marge Commerciale (MC)

Ce solde permet de faire une appréciation de la performance commerciale d'une entreprise, il permet de tirer des conclusions sur le degré et l'intensité de l'activité commerciale de l'entreprise. On l'obtient par la différence entre les ventes des marchandises et le coût d'achat des marchandises vendues.

⁴⁹ HAMOUDI Kamel, « le diagnostic financier », Edition Salem, Alger. 2001 P87

$$\text{MC} = \text{Vente nettes de marchandises} - \text{coût des marchandises vendues}$$

2.2. La production de l'exercice (PE)

La production de l'exercice peut être soit vendue, soit stockée, soit immobilisée, il permet de mesurer l'importance de l'entreprise sur le marché et déterminer les parts sur celui-ci.

$$\text{PE} = \text{Production vendue} + \text{Production stockée} + \text{Production immobilisée}$$

(La production immobilisée correspond aux travaux faits par l'entreprise pour elle-même)

L'un des ratios les plus calculé en utilisant ce solde est :

$$\text{R} = \text{Production} / \text{actif}$$

Qui permet de déterminer la capacité d'une entreprise à produire en utilisant la totalité de ses actifs.

2.3. La valeur ajoutée ou la richesse (VA)

La valeur ajoutée créée par l'entreprise évalue la performance économique de l'entreprise. On l'obtient par la différence entre la production et la consommation intermédiaire.

(La consommation intermédiaire = achat de matière première)

$$\text{VA} = \text{MC} + \text{PE} - \text{Consommation de l'exercice en provenance des tiers}$$

2.4. L'excédent brut d'exploitation (EBE)

L'excédent brut d'exploitation est défini comme étant le montant qui reste de la VA après règlement des impôts et taxes et de frais de personnel. Ce solde permet de mesurer la performance de l'entreprise indépendamment de tous décisions financière ou de sa politique fiscale et celle des investissements. Si cet indicateur est négatif, on parle plutôt d'IBE ou insuffisance brute d'exploitation.

$$\text{EBE} = \text{VA} + \text{Subvention d'exploitation} - \text{impôt, taxes et versement Assimilés} - \text{Charges de personnel}$$

2.5. Le résultat d'exploitation (RE)

Ce solde permet de mesurer les performances industrielles et commerciales d'une entreprise. Il représente le résultat dégagé de l'activité d'exploitation ordinaire sans prendre en considération les financiers.

$$\text{RE} = \text{EBE} + \text{ reprise et transferts des charges d'exploitation} + \text{ autres produits d'exploitation} - \text{ dotations aux amortissements et aux provisions} - \text{ autres charges d'exploitation}$$

2.6. Le résultat courant avant impôt (RCAI)

Il mesure à la fois les performances de l'activité financière et économique de l'entreprise indépendamment des opérations exceptionnelles (hors exploitation).

$$\text{RCAI} = \text{RE} + \text{ quote part du résultat sur opération faites en commun} + \text{ produits financière} - \text{ charges financières}$$

2.7. Le résultat hors exploitation (RHE)

Il s'agit d'une mesure de l'activité exceptionnelle de l'entreprise ; autrement dit des opérations dont la réalisation n'est pas liée à l'exploitation ordinaire, normale de l'entreprise.

$$\text{RHE} = \text{Produit hors exploitation} - \text{Charges hors exploitation}$$

2.8. Le résultat net de l'exercice (RN)

Il représente l'indicateur de la rentabilité finale générée par l'entreprise, permettant d'évaluer ses performances sous divers aspects. Il intéresse aussi bien les gestionnaires que les actionnaires de l'entreprise.

$$\text{RN} = \text{RCAI} + \text{RHE} - \text{Participations des salariés} - \text{IBS}$$

3. Analyse de la performance par la méthode des ratios

L'analyse par les ratios permet de percevoir plus facilement l'évolution dans le taux de la performance financière tout en la comparant à celle d'autre entreprise de même secteur d'activité et de même taille.

Le ratio peut être défini comme suit « un ratio est un rapport entre deux grandeurs comparées dans le but de fournir un élément d'appréciation sur la situation financière ou la performance de l'entreprise »⁵⁰.

Un ratio est un rapport entre deux entités chiffrées qui exprime et indique des conclusions, des jugements sur la situation financière d'une entreprise. Il s'exprime généralement sous forme d'un pourcentage ou de quotient.

3.1. Les ratios de structure financière

L'objectif de cette catégorie de ratios est d'étudier le degré de stabilité de structure financière de l'entreprise et ce à travers l'étude des composants de celle-ci (investissements, liquidité, solvabilité...).

3.1.1. Ratio de financements total

L'objectif visé par cet indicateur est d'estimer et de comparer les ressources internes aux capitaux étrangers, on peut en préalable avoir une idée sur le degré de dépendance financière de l'entreprise.

$$\text{RFT} = \text{Capitaux Propres} / \text{Total Passif}$$

3.1.2. Ratio de financement des investissements

Ce ratio permet de porter un jugement sur la politique d'investissement adoptée par l'entreprise, il faut noter que la recommandée est de 50 % pour les entreprises industrielles. Il faut ajouter que plus ce ratio est élevé, plus l'actif perd de liquidités.

$$\text{RFI} = \text{Valeurs Immobilisées} / \text{Total Actif}$$

3.1.3. Ratio d'autonomie financière

Il permet de faire une comparaison entre les capitaux interne et externe, plus ce ratio dépasse l'unité (1), plus l'entreprise est dite autonome.

$$\text{RAF} = \text{Capitaux Propre} / \text{Total des Dettes}$$

3.1.4. Ratio de solvabilité

Ce ratio mesure essentiellement la sécurité dont jouissent les créances à long, moyen et court terme constituant ainsi la marge de crédit de l'entreprise autrement dit, si l'on

⁵⁰ DORIATH B et LOZATO M, « comptabilité et gestion des organisations », 6^{ème} Edition, 2007, P136

envisage une liquidation possible ou éventuelle, il donne une idée de la solvabilité probable, il suffit de prendre le rapport entre l'actif et les capitaux étrangers (dettes à long, moyen et court terme).

$$\text{RS} = \text{Total Actif} / \text{Total Dettes}$$

3.1.5. Les ratios de liquidité

Ces ratios permettent d'évaluer la capacité de l'entreprise à rembourser des dettes exigibles.

3.1.6. Ratio de liquidité

Il permet d'estimer la capacité de l'entreprise, à travers la totalité des ses actifs liquides, à rembourser ses dettes exigibles

Plus ce ratio est élevé, plus le degré de liquidité de l'actif est important et plus l'entreprise pourra faire face à ses engagements à court termes.

$$\text{RLG} = \text{Actif circulant} / \text{Dettes à Court Terme}$$

3.1.7. Ratio de liquidité réduite

Ce ratio permet d'estimer la capacité de l'entreprise à honorer ses engagements à court terme moyennent les composants de l'actif circulant les plus liquides à savoir les valeurs réalisables et les valeurs disponibles.

$$\text{RLR} = (\text{Valeur réalisable} + \text{Valeurs Disponibles}) \text{ dettes à court terme}$$

3.1.8. Ratio de liquidité immédiate

Ce ratio permet d'indiquer la capacité à rembourser des dettes échues moyennent les valeurs disponibles.

Ce ratio confirme la situation de la liquidité de l'entreprise.

$$\text{RLI} = \text{Valeurs Disponible} / \text{Dettes à courts terme}$$

3.1.9. Les ratios de rentabilité

Les ratios de rentabilité mesurent la performance globale de l'entreprise par conséquent, les résultats de différentes décisions prises par les gestionnaires. Les ratios de rentabilités sont les suivants :

3.1.10. Ratio de rentabilité économique

Ce ratio permet d'évaluer l'impact de la politique fiscale et financière sur la rentabilité de l'entreprise.

Ce ratio exprime également la performance de l'exploitation dans le temps et dans l'espace.

$$\text{RRE} = (\text{Résultat Net} + \text{IBS} + \text{Impôts et taxes} + \text{Charge financières}) / \text{Capitaux Permanents}$$

3.1.11. Ratio de rentabilité commerciale

Ce ratio exprime la rentabilité de l'entreprise en fonction de son volume d'activité.

Une augmentation de ce ratio d'une année à une autre peut s'expliquer par une meilleure maîtrise des dépenses par rapport aux ventes.

$$\text{RRC} = \text{Résultat Net} / \text{CA}$$

3.1.12. Ratio de rentabilité financière

La finalité de l'entreprise est d'offrir une bonne rentabilité à ses actionnaires et il convient d'évaluer cette rentabilité par rapport aux capitaux propres investis.

Ce ratio estime le degré de rentabilité des capitaux propres de l'entreprise. Elle intéresse les actionnaires car à la base de la rentabilité financière qu'ils décident d'investir ou pas.

$$\text{RRF} = \text{Résultat Net} / \text{Capitaux Propres}$$

3.2. Les ratios du tableau des soldes intermédiaires de gestion

A partir des premiers indicateurs (qui font partie du tableau des soldes intermédiaire des gestions appelé TSIG), on peut déterminer certains ratios pour mesurer l'évolution de la performance économique de l'entreprise) :

- **Taux de marge commerciale** : l'activité économique est jugée performante si ce taux est élevé

$$\text{Taux de MC} = (\text{MC} / \text{Ventes de Marchandises HT}) * 100$$

- **Taux de croissance de la production** : l'évolution positive de ce taux permet d'apprécier la croissance de la production d'une année sur l'autre

$$\text{Taux de Croissance de la production} = \frac{p(N) - p(N-1)}{p(N-1)} * 100$$

- **Taux de croissance de la valeur ajoutée** : ce taux permet d'apprécier la création supplémentaire de richesse par l'entreprise entre deux périodes.

$$\text{Taux de croissance de la VA} = \frac{VA(N) - VA(N-1)}{VA(N-1)} * 100$$

L'étude de ces ratios à l'échelle de l'entreprise est assez pertinente. Elle indique si l'entreprise est bien gérée et si les dirigeants ont bien engagé la capitale apportée par les actionnaires ou emprunté auprès des établissements.

Il existe d'autres indicateurs et ratios pour mesurer la performance économique de l'entreprise

$$\text{Taux de VA} = \frac{VA}{CA(HT)} * 100$$

$$\text{Taux de marge brut (MB)} = \frac{EBE}{CA(HT)} * 100$$

Conclusion

Pour résumer, nous retenons de ce chapitre que le calcul des coûts et les budgets peuvent constituer une aide à la décision pour piloter la performance d'une entreprise. Le tableau de bord aide à la gestion et l'amélioration des processus. Ces outils sont indispensables pour une meilleure gestion de l'organisation en vue de satisfaire l'ensemble de ses partenaires, voire même renforcer sa position concurrentielle.

Ainsi, une entreprise est performante lorsqu'elle est efficace et efficiente. Pour mesurer la performance, il faut tout d'abord déterminer les critères d'évaluation de celle-ci, c'est-à-dire les grandeurs de références permettant de quantifier ou qualifier. Pour cela le contrôle de gestion éprouve le besoin de construire un outil qui répond mieux aux besoins d'un pilotage efficace.

Par ailleurs pour mieux comprendre les enjeux du contrôle de gestion et son apport à la performance de l'entreprise, notre prochain chapitre, résultat de notre stage pratique au sein de « **Bejaia Mediterranean Terminal** » permettra d'éclaircir aux mieux ces deux notions, le contrôle de gestion et la performance.

Chapitre III :
Apport du contrôle de gestion
à la performance de
l'entreprise BMT

Chapitre III : L'apport du contrôle de gestion à la performance de l'entreprise BMT

Pour mieux illustrer la partie théorique surtout pour pouvoir répondre à notre problématique, nous avons effectué un stage d'une durée d'un mois au dans les locaux de l'entreprise « **Bejaia Méditerranéen Terminal** ».

A travers une quête d'information effectuée au sein de la '**BMT**' nous allons essayer d'expliquer l'apport que pourrait ramener le contrôle de gestion a la performance de celle-ci.

Section 01 : Présentation générale de l'organisme d'accueil

Nous allons consacrer cette section a la présentation de l'entreprise BMT, où nous avons effectué notre stage pratique, pour cela nous allons évoquer tout d'abord son histoire, en suite sa situation géographique et enfin la présentation de ses différentes structures ainsi que ses activités.

1. Historique de la BMT

Dans son plan de développement 2004-2006, l'entreprise portuaire de Bejaia (EPB) avait inscrit à l'ordre du jour le besoin d'établir un partenariat pour la conception, le financement, l'exploitation et l'entretien d'un terminal à conteneurs au port de Bejaia.

Dès lors l'EPB s'est lancées dans la tâche d'identifier les partenaires potentiels et a arrêté son choix sur le groupe PORTEK qui est spécialisé dans le domaine de la gestion des terminaux à conteneurs. Le projet a été présenté au conseil de participation de l'état (CPE) en février 2004, le CPE a donné son accord au projet en mai 2004.

Sur accord du gouvernement Bejaia Méditerranéen Terminal Spa « BMT Spa » a vu le jour avec la jointe venture de l'entreprise portuaire de Bejaia (EPB) a 51% et PORTEK une société Singapourienne a 49%, PORTEK est un opérateur de terminaux spécialisé dans les équipements portuaire il est présent dans plusieurs ports dans le monde.

En 2011 PORTECK Systems and Equipment, a été racheté par le groupe Japonais MITSUI.

2. Présentation de la BMT

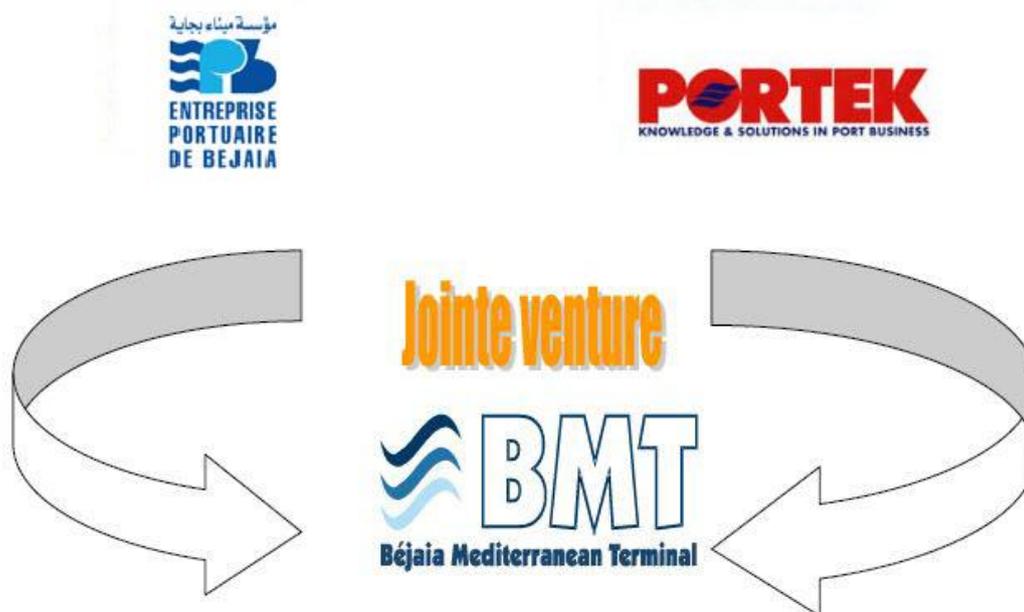
BMT Spa est une société par action, c'est une entreprise prestataire de service spécialisées dans le fonctionnement, l'exploitation, et la gestion du terminal a conteneur pour atteindre son objectif, elle s'est dotée d'un personnel compétant particulièrement former dans l'opération de gestion des terminaux à conteneurs. Elle dispose d'équipements d'exploitation des plus perfectionnées pour les opérations de manutention et d'acconage afin d'offrir des prestations de services de qualité, d'efficacité et de fiabilité en des temps records et a des coûts compétitifs. BMT Spa offre ses prestations sur la base 24H /7j.

Le niveau de la technologie mis en place et la qualité des infrastructures et équipements performant (portiques de quai, portiques gerbeurs) font aujourd'hui du port de Bejaia et de BMT Spa, le premier terminal moderne d'Algérie avec une plate-forme portuaire très performante.

3. Raison sociale, statut juridique, capital social de la BMT

BMT est érigée sous forme de SPA (société par actions), son capital social s'élève à 500000000 da répartis à raison de 51% pour l'EPB et 49% pour PORTEK (Mitsui).

Schéma N°07 : structure du capital de la BMT



Source : BMT

4. Situation géographique

Bejaia méditerranéen terminal SPA est localisée au nouveau quai, dans le bassin sud du port de BEJAIA, ce dernier dessert un hinterland important et très vaste par des infrastructures routières reliant l'ensemble des villes du pays, des voies ferroviaires et d'un aéroport international. Se situant au centre de l'Algérie, sa position géographique est privilégiée, car elle bénéficie d'une baie des plus détritée en méditerranée, afin de servir la région centre ainsi que les hauts plateaux.

BMT SPA se trouve à proximité de la gare ferroviaire, à quelques minutes de l'aéroport de Bejaia, reliée au réseau routier national qui facilite le transport de marchandises conteneurisées de toute nature vers l'arrière-pays et vers d'autres destinations telles que la banlieue d'Alger.

Figure N° 01 : localisation géographique de BMT.



Source : données internes à la BMT

5. Missions, valeurs et objectifs de la BMT

5.1. Missions de BMT Spa

Faire du terminal à conteneurs de BMT un terminal aux normes internationales pouvant rivaliser avec les terminaux les mieux gérés du monde assurant une productivité et une rentabilité garantissent son succès et sa pérennité.

5.2. Les valeurs de BMT Spa

BMT veille au développement et à la gestion de son terminal à conteneurs où l'intégrité, la productivité, l'innovation, la courtoisie, et la sécurité sont de rigueur. BMT est constamment soucieuse des intérêts de ses clients avec lesquels elle partage le souci de performance et de coût. Elle met à la disposition de ses clients des ressources humaines et des moyens nécessaires pour optimiser sa productivité et atteindre des niveaux de performance concurrentielle.

5.3. Les objectifs de BMT

BMT a pour objectif de faire de son terminal à conteneur une infrastructure moderne à même de répondre aux exigences les plus sévères en matière de qualité dans le traitement du conteneur :

- ✓ Une réduction des coûts d'escale ;
- ✓ Une fiabilité de l'information ;
- ✓ Un meilleur service clientèle ;
- ✓ Faire face à la concurrence nationale et internationale ;
- ✓ Propulser le terminal au stade international ;
- ✓ Gagner des parts importantes du marché ;
- ✓ Augmenter la productivité de la manutention ;
- ✓ Développer le transport de bout en bout ;
- ✓ Améliorer le rendement et écourté les temps d'escale ;
- ✓ Mettre en place des procédures efficaces de gestion et une prestation de service répondant aux normes universelles ;
- ✓ Satisfaction complète de la clientèle et usagers portuaires en matière de transport et de manutention ;
- ✓ Prise en charge totale et entière des soucis du consignataire pour tout ce qui concerne le conteneur ;
- ✓ Tenir l'engagement d'assurer un service de qualité dans les meilleurs délais ;
- ✓ Offrir un niveau élevé de l'efficacité opérationnelle pour les clients ;
- ✓ Améliorer le service et adopter les besoins du client ;
- ✓ Obtenir l'excellence dans la gestion des opérations terminales ;
- ✓ Créer de l'emploi.

6. Principales opérations de BMT

Bejaia Méditerranéen Terminal reçoit annuellement un grand nombre de navires pour lesquels elle assure les opérations de planification, de manutention et d'aconage avec un suivi et une traçabilité des opérations.

6.1. Les opérations de planification

- ✓ Planification des escales ;
- ✓ Planification déchargement/chargement ;
- ✓ Planification du parc à conteneurs ;
- ✓ Planification des ressources : équipes et moyens matériels.

6.2. Les opérations de manutention

- ✓ La réception des navires porte-conteneurs ;
- ✓ Le déchargement des conteneurs du navire ;
- ✓ La préparation des conteneurs à embarquer ;
- ✓ Le chargement des conteneurs du navire.

6.3. Les opérations d'aconage

- ✓ Transfert des conteneurs vers les zones d'entreposage ;
- ✓ Transfert des conteneurs frigorifiques vers la zone « référé » ;
- ✓ Mise à disposition des conteneurs aux services de contrôle aux frontières ;
- ✓ Mise à disposition des conteneurs vides pour empotage ;
- ✓ Suivi des livraisons et des dépotages ;
- ✓ Suivi des restitutions et des mises à quai pour embarquement ;
- ✓ Gestion des conteneurs dans les zones de stockage ;
- ✓ Sécurité absolue sur le terminal.

Pour ce faire BMT Spa, dispose d'équipements spécialisés dans le traitement du conteneur, comme suit :

Tableau N°05 : les équipements détenus par la BMT

Equipements	Nombre BMT	Nombre Tixter	Tonage
Portiques de quai sur rail (QC)	2	/	40 Tonnes
Portiques gerbeurs sur pneus (RTG)	10	/	36 Tonnes
Remorques Portuaires	16	/	40 Tonnes
Chariot Manipulateur de vides	10	2	10 Tonnes
Grue Mobile portuaire (MHC)	2	/	100 Tonnes
Steackers	8	2	40 Tonnes
Remorques routiers	30	/	36 Tonnes
Chariots Elevateurs	11	/	2.5, 3, 5, 10 Tonnes

Source : données interne à la BMT

7. Les équipements de la productivité de BMT

BMT avait procédé à la définition et à l'achat de produits, équipements, et de systèmes de gestion du terminal permettant d'atteindre une très bonne productivité dans l'exploitations et une efficacité dans les opérations de traitements des conteneurs et un système de télésurveillance pour assurer la sécurité de la marchandise les systèmes en question sont :

- Un système logiciel pour la gestion des opérations du terminal.
- Un système de communication de données se terrain en temps.
- Un système de positionnement des transporteurs et de conducteurs.
- Un système de supervision des équipements et des infrastructures.
- Une télé surveillance du parc et de ses périmètres.

8. La description de l'organigramme de BMT

8.1. Direction générale (DG)

A sa tête le directeur général qui est pour mission de gérer la société BMT, à le pouvoir de décision, administre l'entreprise, assigne des directives au directeur générale adjoint qui fait la liaison et coordonne entre les différentes structures de BMT.

8.2. Direction des Ressources Humaines et Moyen (DRHM)

La DRHM est placé sous l'autorité directe de directeur général adjoint, sa mission est de :

- ✓ Suivre les congés de toutes natures
- ✓ Préparer les dossiers de mise a retraite des travailleurs
- ✓ Contrôler les états mensuels de pointage conjointement avec le chef de service ainsi que les états de paie.
- ❖ *Service personnel* : Mettre en œuvre des systèmes de gestion intégré à la stratégie de l'entreprise et qui traduisent une adéquation entre les impératifs économique et les attentes du personnel. La véritable importance de cette structure réside dans la recherche de meilleur potentiel.
- ❖ *Service des moyens généraux* : Charger des achats et de la gestion de stocks de l'entreprise.
- ❖ *Service hygiène et sécurité* : Assure la sécurité de la marchandise, du parc à conteneurs et de la propreté de l'entreprise et de son environnement.

8.3. Direction des Finances et Comptabilité

Procède à l'enregistrement de toutes les opérations effectuées par l'entreprise à la cour de l'année. Elle est constituée de deux services :

- ❖ *Service des finances* : Procède au règlement de toutes les factures d'un côté et de l'autre à l'encaissement de toutes les créances de l'entreprise émis à la banque.
- ❖ *Service de comptabilité* : Procède au contrôle et l'enregistrement de toutes les factures d'achat et d'investissement. La mission des deux services se résume comme suites :
 - ✓ Veiller à l'adéquation de la politique financière de l'entreprise avec les objectifs globaux ;

- ✓ Coordonner et suivre les relations avec les institutions financières ;
- ✓ Assurer les relations avec les banques, et les administrations fiscales et parafiscales ;
- ✓ Assurer le recouvrement des créances de toute nature ;
- ✓ Etablir et suivre les budgets et les plans de financement ;
- ✓ Elaborer les plans de financement en assurant l'actualisation et l'exécution ;
- ✓ Déterminer, rechercher et négocier les financements les plus appropriés en relation avec les établissements concernés ;
- ✓ Veiller à l'application des règles comptables et à la tenue correcte des livres au sein de la société ;
- ✓ Elaborer le bilan et autres états financiers et comptables ;
- ✓ Etablir et analyser le bilan de fin d'année.

8.4. Direction des Opérations

- ❖ ***Service logistique*** : Elle prend en charge les opérations suivantes :
 - ✓ Assurer la planification des escales, de parc à conteneurs et la planification des ressources, équipes et équipements ;
 - ✓ Prendre en charge les opérations de manutentions, comme la réception des navires porte-conteneurs et leurs chargements et déchargement ;
 - ✓ Suivre les opérations de l'acconage tel que : le suivi des livraisons, dépotages, restitutions du vide et le traitement des conteneurs frigorifiques.

8.5. Direction Marketing

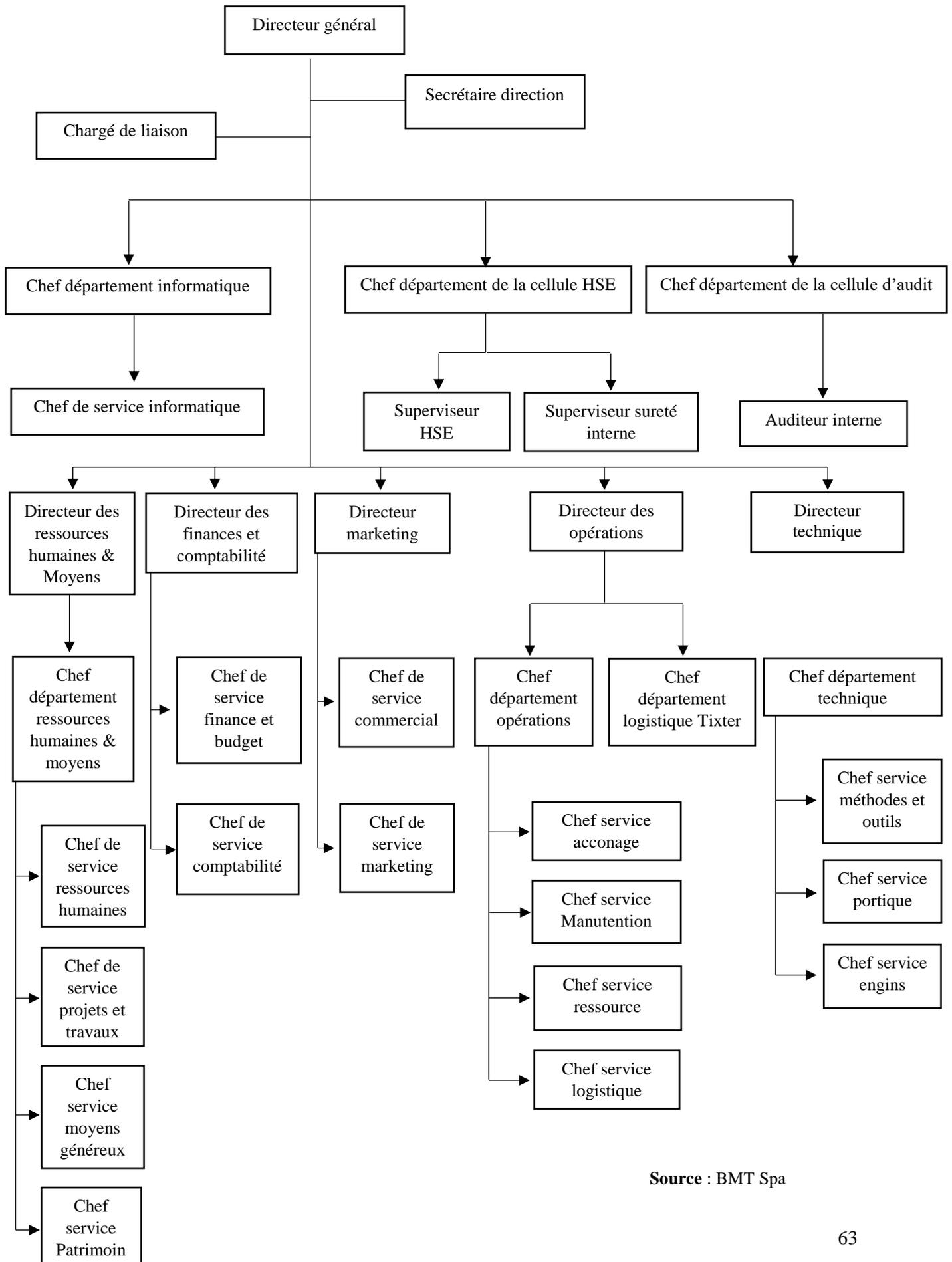
Veille à la marque de l'entreprise en se préoccupant en permanence d'entretenir des relations avec les clients. Elle amène son environnement externe à prendre conscience de l'importance des démarches qu'elle entreprend dans le développement et l'amélioration de la qualité des services (service commerciale et département informatique) :

- ❖ ***Service commercial*** : Suit la facturation, la gestion du portefeuille du client et le recouvrement des créances.
- ❖ **Département informatique** : Assure le bon fonctionnement du CTMS, maintenance du parc informatique de l'entreprise et le développement de nouvelle application aux différentes structures.

8.6. Direction Technique

La mission de la direction technique est d'assurer une maintenance préventive et curative des engins du parc à conteneurs.

Schéma N°08 : L'organigramme de la BMT.



Source : BMT Spa

Section 2 : Pilotage de la performance de la BMT

Dans le but d'analyser la performance de la BMT, à partir de ses documents de gestion, nous avons mené une étude qui se résume en :

- Analyse de la structure bilancielle : FRN, BFR, TR
- Analyse des ratios de solvabilité
- Calcul des ratios de rentabilité économique et financière.

1. Les indicateurs de la performance financière de la BMT

La mesure de la performance financière de **Bejaia Mediterranean Terminal** permet à ses dirigeants de s'informer sur la situation financière de leur entreprise.

Nous avons établi ces bilans à partir des bilans comptables des deux exercices 2017 et 2018 dans leurs deux parties : actifs et passifs.

- **L'actif**

La structure de l'actif comporte quatre rubriques : les valeurs immobilisées, les valeurs d'exploitation, les valeurs réalisables et les disponibilités.

Tableau N°06 : Bilan en grande masse de 2017 et 2018 « actif »

Désignation	2017	%	2018	%
Actif immobilisé	2 432 771 024,23	76,11 %	3 068 739 248,11	67,95 %
- Valeur immobilisé	2 432 771 024,23	76,11 %	3 068 739 248,11	67,95 %
Actif courant	763 729 121,84	23,89 %	1 447 604 435,48	32,05 %
-Valeur d'exploitation	224 938 436,36	7,04 %	254 729 172,92	5,64 %
- Valeur réalisables	212 931 829,19	6,66 %	313 524 755,31	6,94 %
- Valeur disponible	325 858 856,29	10,19 %	879 350 507,25	19,47 %
Total actif	3 196 500 146,07	100 %	4 516 343 683,59	100 %

Source : établi par nous même à partir des données de BMT

• **Passif**

La structure du passif comprend trois rubriques ; les capitaux propres à long termes, CP a moyens termes et les dettes à court terme.

Tableau N°07 : Bilan en grande masse de 2017 et 2018 « passif »

Désignation	2017	%	2018	%
Capitaux permanents	2 856 732 010,81	88,99%	4 055 815 420,31	89,80 %
- Capitaux Propres	2 766 661 099,47	86,07%	3 926 010 750,13	86,93 %
- DLMT	90 070 911,34	2,92%	129 804 670,18	2,87 %
Passif Circulant	339 768 135,26	11,01%	460 528 263,28	10,20 %
- DCT	339 768 135,26	11,01%	460 528 263,28	10,20 %
Total passif	3 196 500 146,07	100%	4 516 343 683,59	100 %

Source : établi par nous même à partir des données de la BMT

1.1.Analyse de l'équilibre financier

Les indicateurs de l'équilibre financier présenté dans le tableau ci-dessous sont ; le fonds de roulement (FR), le besoin en fonds de roulement (BFR) et la trésorerie (TR)

Tableau N°08 : les indicateurs de l'équilibre financier

Désignation	Formules	2017	2018
FR	KP – AI AC – DCT (PC)	423 960 986,58	987 076 172,20
BFR	(AC -TRA) – (PC - TRP) (VE+VR) – (DCT)	98 102 130,70	107 725 664,95
TR	FRN – BFR	325 858 855,88	879 350 507,25

Source : Etabli par nos soins à partir des données de la BMT

A- Les fonds de roulement (FR)

FR = Capitaux permanents – Actifs immobilisés (1^{ère} méthode)

FR = Actifs Courants – Passifs Courants (2^{ème} méthode).

FR (1) 2017 = 2 856 732 010,81 - 2 432 771 024,23 = 423 960 986,58 DA ;

FR (2) 2017 = 763 729 121,84 - 339 768 135,26 = 423 960 986,58 DA.

FR (1) 2018 = 4 055 815 420,31 - 3 068 739 248,11 = 987 076 172,20 DA ;

FR (2) 2018 = 1 447 604 435,48 - 460 528 263,28 = 987 076 172,20 DA.

B- Le besoin des fonds de roulement (BFR)

BFR = (Valeurs d'exploitation + Valeurs réalisables) – Dettes à courts termes (1^{ère} méthode).

BFR = (Actifs courants – trésorerie actif) - (passifs courants – trésorerie passif) (2^{ème} méthode).

BFR (1) 2017 = (224 938 436,36 + 212 931 829,19) - 339 768 135,26 = 98 102 130,29 DA ;

BFR (2) 2017 = (763 729 121,84 - 325 858 856,29) – 339 768 135,26 = 98 102 130,29 DA.

BFR (1) 2018 = (254 729 172,92 + 313 524 755,31) - 460 528 263,28 = 107 725 664,95 DA.

BFR (2) 2018 = (1 447 604 435,48 - 879 350 507,25) - 460 528 263,28 = 107 725 664,95 DA

C- La trésorerie (TR)

TR = Besoin des fonds de roulement – Fonds de roulement

TR 2017 = 423 960 986,58 - 98 102 130,29 = 325 858 855,88 DA.

TR 2018 = 987 076 172,20 - 107 725 664,95 = 879 350 507,25 DA.

Interprétation

Le FRN est positif pour les deux années signifiées que la **BMT** a pu dégager des liquidités à moyen et long terme qui constitue une marge de sécurité, ce qui lui permettra de faire face aux risques à court terme.

Le besoin en fonds de roulement est de +98 102 130,29 DA et +107 725 664,95 DA pour les deux années (positifs), ce qui implique que les besoins de financement sont supérieurs aux ressources à court terme. L'exploitation exprime dans ce cas un surplus de besoins qui doit être financé.

La trésorerie est positive pour les deux périodes, il faut noter qu'une trésorerie positive représente une satisfaction totale ou partielle du BFR.

1.2. L'analyse dynamique (Ratios)

1.2.1. Ratios de structure du passif

Nous allons présenter l'ensemble des ratios de structure du passif pour l'année 2017 et 2018 dans le tableau suivant :

Tableau N°09 : Les ratios de structure de passif pour les années 2017, 2018.

Eléments	Formules	Années	
		2017	2018
RIF	CP / Passifs	0.86	0.87
RCP	KP / \sumPassif	0.89	0.89
RDCT	DCT / \sumPassif	0.11	0.10

Source : établi par nous-même à partir des données de la BMT

Interprétation

Le ratio d'indépendance financière mesure la solvabilité à long terme il ne devrait pas, en principe être inférieur à 0.5 (50%) du passif.

Les résultats trouvés dans le tableau pour les deux années 2017 et 2018 sont supérieurs à 0.5, cela signifie que **BMT spa** est en bonne situation par rapport à la norme présentée, elle a des capacités pour financer ses actifs par ses ressources interne qu'externe, elle est donc indépendante financièrement.

1.2.2. Les ratios de structure de l'actif

Le tableau suivant nous permet de terminer les ratios de la structure de l'actif pour les deux périodes de notre étude :

Tableau N°10 : Les ratios de structure de l'actif pour les années 2017, 2018.

Eléments	Formules	Années	
		2017	2018
RICF	AF / \sum Actif	0.76	0.68
RAC	AC / \sum Actif	0.24	0.32

Source : établi par nous-même à partir des données de la BMT

Interprétation

Le ratio de l'importance des capitaux fixes représente une part importante de 0.76 pour l'année 2017 et diminue à 0,68 en 2018.

Le ratio des actifs circulants représente une part moins importante de 0.24 en 2017 pour arriver en 2018 à 0.32, cela signifie que **BMT** donne une place plus importante pour les capitaux fixes que les capitaux circulants.

1.2.3. Les ratios de solvabilité

Dans le tableau suivant, nous allons procéder à la détermination et à l'analyse des ratios de solvabilité.

Tableau N°11 : Calcul de ratios de solvabilité.

Eléments	Formules	Années	
		2017	2018
RS	$\frac{\sum \text{Actif}}{\sum \text{Dettes}}$	7.43	7.65

Source : établi par nos soins à partir des données de la BMT

Interprétation

Pour les tiers créanciers, il y a une sécurité générale dans les deux années 2017 et 2018 **BMT Spa** dispose d'une excellente capacité de remboursement de ses dettes.

1.2.4. Taux de marge bénéficiaire

Ce paramètre mesure la part du résultat en chiffre d'affaire, il traduit la contribution de chaque vente au chiffre d'affaire. On peut le calculer comme suit :

Taux de marge bénéficiaire = Résultat de l'exercice / CA *100

- Taux de marge bénéficiaire ₂₀₁₈ = $(682\,261\,273,51 / 3\,071\,451\,363) * 100 = \underline{\underline{22,21\%}}$
- Taux de marge bénéficiaire ₂₀₁₇ = $(830\,185\,754,19 / 3\,160\,006\,435) * 100 = \underline{\underline{26,27\%}}$

Interprétation

En 2017 et 2018, on constate des résultats positifs et croissants, cela signifie que l'entreprise a des capacités de réaliser une marge bénéficiaire de 2,627 DA en 2017 et 2,221 DA en 2018 pour chaque dinar engager. On a constaté une diminution en 2018 par rapport à 2017 due à la non maîtrise des coûts et de la valeur du personnel.

1.2.5 Taux de rentabilité financière

Le taux de rentabilité financière ne peut être utilisé que par les centres de responsabilité ayant des capitaux propres. Il mesure la capacité à rentabiliser les fonds mis à la disposition de l'entreprise par les actionnaires. On le calcule de manière suivante :

ROE = Résultat net de l'exercice / capitaux propres *100

➤ **ROE (2017)** = $(830\ 185\ 754,19 / 2\ 653\ 549\ 476,62) * 100 = \underline{31,28\ \%}$

➤ **ROE (2018)** = $(682\ 261\ 273,51 / 3\ 837\ 028\ 398,93) * 100 = \underline{17,78\ \%}$

Interprétation

Ce ratio est supérieur de 15% en 2017 ($31,28\% > 15\%$), cela signifie que l'entreprise est rentabilisée pour mesurer les fonds mis à la disposition de l'entreprise par les actionnaires, ainsi qu'en 2018 ($17,78\% > 15\%$), l'entreprise a noté un résultat positif et décroissant.

Le ROE est un indicateur très utile de la profitabilité d'une entreprise, simple à obtenir. Mais il est sensible au taux d'endettement, et un ROE élevé doit aller de pair avec un ratio d'endettement raisonnable pour que la société soit de qualité.

À partir de ses indicateurs on peut dire que BMT est une entreprise performante malgré les variations qui sont enregistrées au cours de la période 2017 / 2018.

2. Les indicateurs de la performance économique de la BMT

À travers les indicateurs utilisés, les responsables de la BMT, peuvent découvrir les améliorations et les points faibles de l'entreprise. Donc l'entreprise vise à atteindre une performance globale, en essayant de trouver un équilibre entre toutes les dimensions de la performance en choisissant des indicateurs pertinents.

2.1. Analyse par les Soldes intermédiaires de gestion

2.1.1. La production de l'exercice :

$$\begin{aligned} \text{Production de l'exercice} = & \text{Ventes de marchandises} + \text{Production vendue} \\ & + \text{Production stockée ou déstockée} + \text{Production immobilisée} + \\ & \text{subvention d'exploitation} \end{aligned}$$

- Productions de l'exercice 2017 = **3 160 006 435 DA ;**
- Productions de l'exercice 2018 = **3 071 451 363 DA.**

Interprétation

La production de l'exercice est de 3 160 006 435 DA en 2017 et de 3 017 451 363 DA à l'exercice 2018, reflète le volume d'activité de l'entreprise. Ce qui permet de créer de la valeur ajoutée.

2.1.2. Consommations de l'exercice

$$\begin{aligned} \text{Consommation de l'exercice} = & \text{Achats de marchandises vendues} + \text{Matières} \\ & \text{premières} + \text{Autres approvisionnements} + \text{Variations des stocks} + \text{Achats d'étude et} \\ & \text{de prestations de services} + \text{Autres consommations} + \text{Services extérieurs.} \end{aligned}$$

- Consommations de l'exercice 2017 = 174 392 618,52 + 248 755 772,16 = **423 148 390,68 DA ;**
- Consommations de l'exercice 2018 = 185 323 396,88 + 242 932 818,77 = **428 256 215,65 DA.**

2.1.3. Valeur Ajoutée ou la richesse

$$\text{VA} = \text{produits de l'exercice} - \text{consommations de l'exercice.}$$

- Valeur Ajoutée de L'exercice 2017 = 3 160 006 435 – 423 148 390,68 =
2 736 858 044,32 DA ;
- Valeur Ajoutée de l'exercice 2018 = 3 071 451 363 – 428 256 215,65 =
2 643 195 147,35 DA.

Interprétation

Le résultat positif indique que l'entreprise étudiée présente une performance du fait que la valeur ajoutée représente la richesse dégagée par celle-ci.

2.1.4. L'excédent Brut d'exploitation (EBE).

$$\text{EBE} = \text{VA} + \text{Subvention d'exploitation} - \text{impôt, taxes et versement assimilés} - \text{Charges de personnel}$$

- EBE de L'exercice 2017 = 2 736 858 044,32 – 70 360 177,11 – 1 082 704 036,76 =
1 583 793 830,45 DA.
- EBE de l'exercice 2018 = 2 643 195 147,35 – 66 216 125,14 – 1 153 167 620,33 =
1 423 811 401,88 DA.

Interprétation

Cela signifie que l'entreprise génère de ses opérations d'exploitation des ressources qui constituent un bon critère d'évaluation de sa performance économique.

2.1.5. Résultat D'Exploitation (Opérationnel)

$$\begin{aligned} \text{RE} = & \text{EBE} + \text{autres produits opérationnels} - \text{autres charges opérationnelles} - \\ & \text{dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeurs} \\ & + \text{reprise sur pertes de valeurs et provisions} \end{aligned}$$

- Résultat d'exploitation pour l'exercice 2017 = 1 583 793 830,45 + 18 233 355,72 – 170 437 437,37 – 378 078 352,63 + 14 412 814,23 = **1 068 924 210,4 DA**
- Résultat d'exploitation pour l'exercice 2018 = 1 423 811 401,88 + 15 841 858,48 – 160 925 691,72 – 447 065 517,78 + 17 325 814,4 = **848 987 865,26 DA**

Interprétation

Ce résultat représente la source nette générée par l'ensemble des opérations d'exploitation et cela après déduction des amortissements et des provisions d'exploitation. Étant donné qu'il est positif ceci signifie que l'entreprise est performante.

2.1.6. Résultat financier

$$\text{Résultat Financier} = \text{Produits financiers} - \text{Charges financières}$$

- Résultat financier pour l'année 2017 = 57 885 917,26 – 848 047,37 = **57 037 869,89 DA ;**
- Résultat financier pour l'année 2018 = 60 104 797,61 – 1 585 778,95 = **58 519 018,66 DA.**

Interprétation

Le résultat financier pour les deux années 2017 et 2018 est positif ce qui indique que l'entreprise BMT est très performante et elle n'a pas de difficulté à couvrir ses charges financières.

2.1.7. Le Résultat Courant avant impôt (RCAI)

$$\text{RCAI} = \text{Résultat d'exploitation} + \text{quote part du résultat sur opération faite en commun} + \text{produits financiers} - \text{charges financières.}$$

➤ RCAI pour l'exercice 2017 = 1 068 924 210,4 – 57 037 869,89 =

1 125 962 080,29 DA.

➤ RCAI pour l'exercice 2018 = 848 987 865,26 – 58 519 018,66 =

907 506 883,92 DA.

Interprétation

Cela signifie que la BMT atteint la performance de ses activités économiques sur les deux années.

2.1.8. Produit des activités ordinaires

Produit des activités ordinaires = Production de l'exercice + Autres produits opérationnels + Reprises sur pertes de valeurs et provisions + Produits financiers +/- Impôts différés(variation) sur résultats ordinaires.

➤ Produit des activités ordinaires de 2017 = 3 160 006 435 + 19 233 355,72 + 14 412 814,23 + 57 885 917,26 = **3 251 538 522,21 DA.**

➤ Produit des activités ordinaires de 2018 = 3 071 451 363 + 15 841 858,48 + 17 325 814,4 + 60 104 797,61 + 10 706 179,41 = **3 175 430 012,90 DA.**

2.1.9. Charges des activités ordinaires

Charges des activités ordinaires = consommation de l'exercice + Charges de personnel + Impôts, taxes et versements assimilés + Autres charges opérationnelles + Dotations aux amortissements, Provisions et pertes de valeurs + Charges financières +/- Impôts différés(variation) sur résultats ordinaires.

➤ Charges des activités ordinaires pour l'exercice 2017 = 423 148 390,68 + 1 082 704 036,76 + 70 360 177,11 + 170 437 437,37 + 378 078 352,63 + 848 047,37 + 292 750 140,88 + 3 026 185,22 = **2 421 352 768,02 DA.**

- Charges des activités ordinaires pour l'exercice 2018 = 428 256 215,65 +
1 153 167 620,33 + 66 216 125,14 + 160 925 691,72 + 447 065 517,78 + 1 585 778,95
+ -235 951 789,82 = **2 493 168 739,39 DA.**

2.1.10. Résultat des activités ordinaires et Résultat net de l'exercice

Résultat net = Produits des activités ordinaires – les charges des activités ordinaires

- Résultat net de l'exercice 2017 = 3 251 538 522,21 – 2 421 352 768,02 =
830 185 754,19 DA.
- Résultat net de l'exercice 2018 = 3 175 430 012,9 – 2 493 168 739,39 =
682 261 273,51 DA.

Interprétation

L'entreprise BMT a réalisé un bénéfice **830 185 754,19 DA** en **2017** et **682 261 273,51 DA** pour l'année **2018**, C'est-à-dire qu'elle dispose d'une capacité d'autofinancement ce qui permet de conclure sur sa la performance.

Section 03 : le contrôle de gestion au sein de la BMT

Dans le but d'identifier les pratiques de contrôle de gestion au sein de la BMT, à partir de ses documents de gestion, nous avons mené une étude qui se résume en :

- Présentation du CR Trimestriels et annuels de deux années consécutives (2017, 2018)
- Analyse des écarts entre prévisions et réalisations pour les deux années (2017, 2018).
- Analyse des taux d'évolutions trimestriels et annuels (2017, 2018).

1. Les pratiques du contrôle de gestion au sein de la BMT

Afin de tirer des conclusions sur l'application du contrôle de gestion au sein de la BMT, nous avons analysé son CR sur une période de deux ans (2017, 2018).

1.1. Comparaison entre les réalisations annuel (2017,2018)

Tableau N°12 : Etude comparative entre les réalisations des deux périodes 2017 et 2018 à partir du CR annuel

	Réalisation 2017	Réalisation 2018	Ecart en Valeur	Ecart en Pourcentage
Ventes et produit annexe	3 160 006 435,00	3 071 451 363,00	-88 555 072,00	-2,80 %
Var stocks PF et en cours	-	-	-	-
Production immobilisée	-	-	-	-
Subventions d'exploitation	-	-	-	-
Production de l'exercice	3 160 006 435,00	3 071 451 363,00	-88 555 072,00	-2,80 %
Achats consommés	174 392 618,52	185 323 396,88	+10 930 778,36	+ 6,27 %
Services extérieurs et autres C°	248 755 772,16	242 932 818,77	-5 822 953,39	-2,34 %
Consommations de l'exercice	423 148 390,68	428 256 215,65	+5 107 824,97	+1,21 %
Valeur Ajouter d'exploitation	2 736 858 044,32	2 643 195 147,35	-93 662 896,97	-3,42 %
Charges de personnel	1 082 704 036,76	1 153 167 620,33	+70 463 583,57	+6,51 %
Impôts, taxes et verse assimilés	70 360 177,11	66 216 125,14	- 4 144 051,97	-5,89 %
Excédent brut D'exploitation	1 583 793 830,45	1 423 811 401,88	-159 982 428,57	-10,10 %
Autres produits opérationnels	19 233 355,72	15 841 858,48	-3 391 497,24	-17,63 %
Autres charges opérationnelles	170 437 437,37	160 925 691,72	-9 511 745,65	-5,58 %
Dots aux amorts, prov et PV	378 078 352,63	447 065 517,78	+68 987 165,15	+18,25 %
Reprise sur PV et provisions	14 412 814,23	17 325 814,40	+2 913 000,17	+20,21 %
Résultat Opérationnel	1 068 924 210,40	848 987 865,26	-219 936 345,14	-20,58 %
Produits financiers	57 885 917,26	60 104 797,61	+2 218 880,35	+3,83 %
Charges financières	848 047,37	1 585 778,95	+737 731,58	+86,99 %
Résultat Financier	57 037 869,89	58 519 018,66	+1 481 148,77	+2,60 %
Résultat ordinaire avant impôts	1 125 962 080,29	907 506 883,92	-218 455 196,37	-19,40 %
Impôts exigibles sur Rts ord	292 750 140,88	235 951 789,82	-56 798 351,06	-19,40 %
Impôts différés sur Rts ordin	-3 026 185,22	10 706 179,41	+13 732 364,63	453,78 %
Résultat net de l'exercice	830 185 754,19	682 261 273,51	-147 924 480,68	-17,82 %

Source : établi par nous-mêmes à partir des données de la BMT.

Analyse des différents écarts entre les réalisations des deux années 2017 et 2018 de la BMT

➤ **Achats consommés**

Les achats consommés de l'exercice 2018 sont de l'ordre de 185 323 396,88 DA ce qui présente une évolution de +10 930 778,36 DA (+6.27%) par rapport à l'exercice 2017 affichant un montant de 174 392 618,52 DA. Cela est dû principalement à

l'inflation au premier lieu et à la variation du taux de change, aussi l'augmentation du prix du gasoil entre les deux années de 7% et l'achats des pièces de rechanges comme matière première.

➤ **Services extérieurs et autres Consommations**

Les services extérieurs et autres consommations de l'exercice 2018 sont de l'ordre de 242 932 818,77 DA ce qui présente une baisse de - 5 822 953,39 DA (-2.34%) par rapport à l'exercice 2017 affichant un montant de 248 755 772,16 DA, cette baisse est dû à la diminution des frais de location d'engins qu'utilise l'entreprise pour le traitement des navires auprès des autres sociétés.

➤ **Charges de personnel**

On constate l'augmentation des charges de personnel en 2018 d'un montant de +70 463 583,57 DA (6,51%) par rapport à 2017, à cause des promotions et titularisation de plusieurs travailleurs au sein de la BMT, avec une hausse d'expérience de 1,5%.

➤ **Impôts, taxes et versements assimilés**

Impôts, taxes et versements assimilés de l'exercice 2018 sont de l'ordre de 66 216 125,14 DA ce qui présente une baisse de - 4 144 051,97DA (-5,89%) par rapport à l'exercice 2017 affichant un montant de 70 360 177,11 DA, cette diminution est due à la baisse de la TAP proportionnellement avec le chiffre d'affaires, et aussi aux taxes d'apprentissage.

➤ **Autres produits opérationnels**

Sont de l'ordre de 15 841 858,48 DA à l'exercice 2018, ce qui présente une baisse de - 3 391 497,24 DA (-17,63%) par rapport à l'exercice 2017 affichant un montant de 15 841 858,48DA à cause de la cession de quelques investissements de la BMT.

➤ **Autres charges opérationnelles**

Diminution des charges opérationnelles de -5,58 % équivalent de 9 511 745,65 DA, parce-que la BMT à enregistrer moins d'amendes et de pénalités par rapport a l'année précédente.

➤ **Dotations aux amortissement provisions et Pertes de Valeurs**

Un écart positif de 68 987 165,15 Da ça veut dire une augmentation des charges de 18,25 % comparant à l'année 2017, cela est dû principalement aux amortissements des acquisitions de fin d'année par exemple : une machine acquise en 10/2017, son amortissement annuel sera

réparti sur 2 mois à l'année 2017 et 10 mois sur 12 mois en 2018 malgré que le prix d'acquisition fût enregistré à l'année 2017. Et aussi a l'indemnisation des retraités qui sont passé de 37 500 000 DA en 2017 à 56 500 000 Da en 2018 (19 millions DA d'écart).

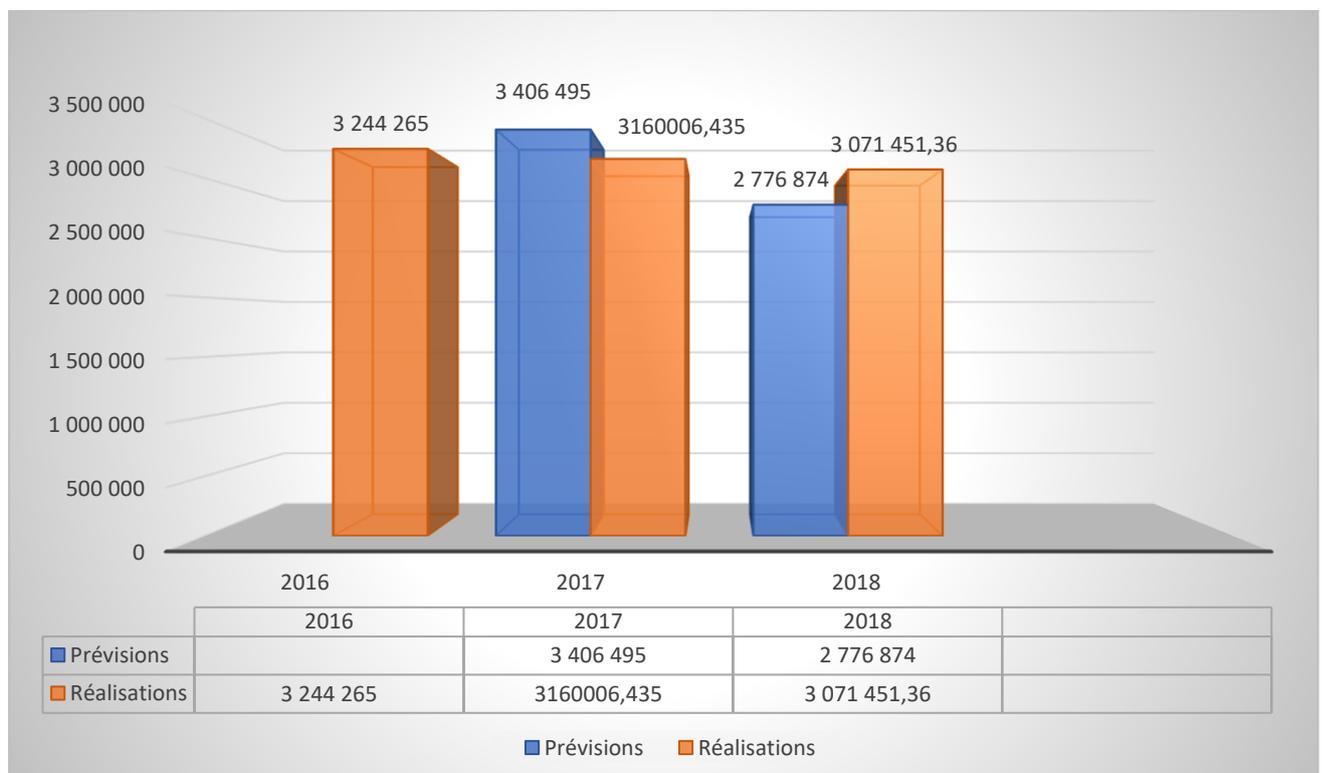
➤ **Charges financières**

Une augmentation des charges financières de 737 731,58 soit 86,99 % en 2018 comparant à 2017, mais ce taux élevé n'influe pas en grande partie sur le résultat (il est de moins de 1 million de dinars).

➤ **Impôts exigibles sur Résultats ordinaires**

Impôts exigibles sur résultats ordinaires de l'exercice 2018 sont de l'ordre de 235 951 789,82 DA ce qui représente une diminution de -56 798 351,06 DA (-19,40) par rapport a l'exercice 2017, affichant un montant de 292 750 140,88 DA. Le taux d'IBS est de 26% vue que la BMT est une entreprise de services.

Graphique N°01 : Représentation des prévisions et réalisations des ventes (Services) de la BMT (Valeur en KDA).



Source : établi par nous-mêmes à partir des données de la BMT.

Commentaires : à partir du graphe, on observe que :

- ❖ L'entreprise BMT a réalisé des écarts de ventes (ventes de services) décroissants au cours de ces trois années.
- ❖ En termes de prévisions on remarque des instabilités, (en 2017 les prévisions dépassent les réalisations de plus de 3 millions DA, et en 2018 elles ont un écart de - 3 millions Da par rapport aux réalisations) ce qui signifie la non-maîtrise de prévision (budget).

1.2. Comparaison entre les réalisations et les prévisions trimestrielles (2017, 2018)

Tableau N°13 : Etude comparative des réalisations par rapport aux prévisions du tableau de compte de résultat trimestriel pour l'année 2017.

	Année 2017											
	Trimestre 01			Trimestre 02			Trimestre 03			Trimestre 04		
	Prévisionnel	Réel	% réalisation									
Ventes et produit annexes	817 558 847,28	695 201 415,70	85,03	783 493 895,31	853 201 737,45	108,90	953 818 655,16	790 001 608,75	82,83	851 623 799,25	821 601 673,10	96,47
Var stocks PF et en cours	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Production immobilisée	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Subventions d'exploitation	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Production de l'exercice	817 558 847,28	695 201 415,70	85,03	783 493 895,31	853 201 737,45	108,90	953 818 655,16	790 001 608,75	82,83	851 623 799,25	821 601 673,10	96,47
Achats consommés	-46 052 398,73	-38 366 376,07	83,31	-44 133 548,78	-47 086 007,00	106,69	-53 727 798,51	-43 598 154,63	81,15	-47 971 248,67	-45 342 080,82	94,52
Services extérieurs et autres C°	-63 470 686,30	-54 726 269,88	86,22	-60 826 074,37	-67 164 058,48	110,42	-74 049 134,02	-62 188 943,04	83,98	-66 115 298,23	-64 676 500,76	97,82
Consommations de l'exo	-109 523 085,03	-93 092 645,95	85,00	-104 959 623,15	-114 250 065,48	108,85	-127 776 932,53	-105 787 097,67	82,79	-114 086 546,91	-110 018 581,58	96,43
Valeur Ajoutée d'exploitation	708 035 762,25	602 108 769,75	85,04	678 534 272,16	738 951 671,97	108,90	826 041 722,63	684 214 511,08	82,83	737 537 252,35	711 583 091,52	96,48
Charges de personnel	-261 925 538,22	-238 194 888,09	90,94	-251 011 974,13	-292 330 089,93	116,46	-305 579 794,59	-270 676 009,19	88,58	-272 839 102,31	-281 503 049,56	103,18
Impôts, taxes et verse assimilés	-18 033 975,35	-15 479 238,96	85,83	-17 282 559,71	-18 997 247,82	109,92	-21 039 637,90	-17 590 044,28	83,60	-18 785 390,99	-18 293 646,05	97,38
Excédent brut D'exploitation	428 076 248,69	348 434 642,70	81,40	410 239 738,32	427 624 334,22	104,24	499 422 290,13	395 948 457,61	79,28	445 912 759,05	411 786 395,92	92,35
Autres produits opérationnels	1 727 599,78	4 231 338,26	244,93	1 655 616,46	5 193 006,04	313,66	2 015 533,08	4 808 338,93	238,56	1 799 583,11	5 000 672,49	277,88
Autres charges opérationnelles	-40 450 919,58	-37 496 236,22	92,70	-38 765 464,60	-46 018 108,09	118,71	-47 192 739,51	-42 609 359,34	90,29	-42 136 374,57	-44 313 733,72	105,17
Dots aux amorts, prov et PV	-90 991 456,49	-83 177 237,58	91,41	-87 200 145,80	-102 081 155,21	117,07	-106 156 699,23	-94 519 588,16	89,04	-94 782 767,17	-98 300 371,68	103,71
Reprise sur PV et provisions	1 679 087,68	3 170 819,13	188,84	1 609 125,69	3 891 459,84	241,84	1 958 935,62	3 603 203,56	183,94	1 749 049,66	3 747 331,70	214,25
Résultat Opérationnel	300 040 560,08	235 163 326,29	78,38	287 538 870,07	288 609 536,81	100,37	350 047 320,09	267 231 052,60	76,34	312 542 250,08	277 920 294,70	88,92
Produits financiers	13 774 256,18	12 734 901,80	92,45	13 200 328,84	15 629 197,66	118,40	16 069 965,55	14 471 479,32	90,05	14 348 183,52	15 050 338,49	104,89
Charges financières	-29 065,58	-186 570,42	641,89	-27 854,51	-228 972,79	822,03	-33 909,84	-212 011,84	625,22	-30 276,65	-220 492,32	728,26
Résultat Financier	13 745 190,60	12 548 331,38	91,29	13 172 474,33	15 400 224,87	116,91	16 036 055,70	14 259 467,47	88,92	14 317 906,88	14 829 846,17	103,58
Résultat ordi avant impôts	313 785 750,68	247 711 657,66	78,94	300 711 344,40	304 009 761,68	101,10	366 083 375,79	281 490 520,07	76,89	326 860 156,96	292 750 140,88	89,56
Impôts exigibles sur Rts ord	-81 584 295,18	-64 405 030,99	78,94	-78 184 949,54	-79 042 538,04	101,10	-95 181 677,71	-73 187 535,22	76,89	-84 983 640,81	-76 115 036,63	89,56
Impôts différés sur Rts ordi	-	-665 760,75	-	-	-817 070,01	-	-	-756 546,31	-	-	-786 808,16	-
Résultat net de l'exercice	834 739 790,92	715 338 474,89	85,70	799 958 966,30	877 915 401,00	109,75	973 863 089,41	812 884 630,55	83,47	869 520 615,54	845 400 015,77	97,23

Source : réaliser par nous-même à partir des données de la BMT.

Commentaires : A partir du tableau ci-dessous, on a conclu :

- ✓ Dans le premier et le troisième trimestre, les réalisations n'ont pas atteint les prévisions souhaitées par l'entreprise, à l'exception de quelques postes qui sont supérieurs aux prévisions mais d'une petite valeur qui n'influent pas d'un grand poids sur le bénéfice net (ex : charges financières).

- ✓ Au deuxième et dernier trimestre de l'année 2017, On a constaté un taux de réalisation satisfaisant, la majorité des axes ont atteint les objectifs prévus.

Tableau N°14 : Etude comparative des réalisations par rapport aux prévisions du tableau de compte de résultat trimestriel pour l'année 2018.

	Année 2018											
	Trimestre 01			Trimestre 02			Trimestre 03			Trimestre 04		
	Prévisionnel	Réel	% réalisation									
Ventes et produit annexes	694 218 500,00	890 720 895,27	128,31	610 912 280,00	798 577 354,38	130,72	749 755 980	737 148 327,12	98,32	721 987 240	645 004 786,23	89,34
Var stocks PF et en cours	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Production immobilisée	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Subventions d'exploitation	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Production de l'exercice	694 218 500,00	890 720 895,27	128,31	610 912 280,00	798 577 354,38	130,72	749 755 980	737 148 327,12	98,32	721 987 240	645 004 786,23	89,34
Achats consommés	-45 859 169,63	- 53 743 785,10	117,19	-40 356 069,27	-48 184 083,19	119,40	- 49 527 903,20	-44 477 615,25	89,80	-47 693 536,41	-38 917 913,34	81,60
Services extérieurs et autres C°	-64 230 395,91	- 70 450 517,44	109,68	-56 522 748,40	-63 162 532,88	111,75	- 69 368 827,58	-58 303 876,50	84,05	-66 799 611,74	-51 015 891,94	76,37
Consommations de l'exo	-110 089 565,53	-124 194 302,54	112,81	-96 878 817,67	-111 346 616,07	114,93	-118 896 730,78	-102 781 491,76	86,45	-114 493 148,2	-89 933 805,29	78,55
Valeur Ajoutée d'exploitation	584 128 934,47	766 526 592,73	131,23	514 033 462,33	687 230 738,31	133,69	630 859 249,22	634 366 835,36	100,56	607 494 091,85	555 070 980,94	91,37
Charges de personnel	-277 181 907,83	-334 418 609,90	120,65	-243 920 078,89	-299 823 581,29	122,92	-299 356 460,45	-276 760 228,88	92,45	-288 269 184,14	-242 165 200,27	84,01
Impôts, taxes et verse assimilés	-15 032 716,42	-19 202 676,29	127,74	-13 228 790,45	-17 216 192,54	130,14	- 16 235 333,73	- 15 891 870,03	97,88	-15 634 025,07	-13 905 386,28	88,94
Excédent brut D°exploita	291 914 310,23	412 905 306,55	141,45	256 884 593,00	370 190 964,49	144,11	315 267 455,04	341 714 736,45	108,39	303 590 882,63	299 000 394,39	98,49
Autres produits opérationnel	2 785 857,23	4 594 138,96	164,91	2 451 554,36	4 118 883,20	168,01	3 008 725,81	3 802 046,04	126,37	2 897 291,52	3 326 790,28	114,82
Autres charges opérationnelles	-35 750 756,93	- 46 668 450,60	130,54	-31 460 666,10	-41 840 679,85	132,99	- 38 610 817,49	-38 622 166,01	100,03	- 37 180 787,21	- 33 794 395,26	90,89
Dots aux amortis, prov et PV	-101 123 454,61	-129 649 000,16	128,21	-88 988 640,06	-116 237 034,62	130,62	-109 213 330,98	-107 295 724,27	98,24	-105 168 392,8	- 93 883 758,73	89,27
Reprise sur PV et provisions	3 118 140,49	5 024 486,18	161,14	2 743 963,63	4 504 711,74	164,17	3 367 591,73	4 158 195,46	123,48	3 242 866,11	3 638 421,02	112,20
Résultat Opérationnel	160 944 096,40	246 206 480,93	152,98	141 630 804,83	220 736 844,97	155,85	173 819 624,11	203 757 087,66	117,22	167 381 860,26	178 287 451,70	106,52
Produits financiers	13 790 088,29	17 430 391,31	126,40	12 135 277,70	15 627 247,38	128,78	14 893 295,35	14 425 151,43	96,86	14 341 691,82	12 622 007,50	88,01
Charges financières	-265 324,44	- 459 875,90	173,33	-233 485,50	-412 302,53	176,59	- 286 550,39	-380 586,95	132,82	-275 937,41	-333 013,58	120,68
Résultat Financier	13 524 763,86	16 970 515,41	125,48	11 901 792,19	15 214 944,85	127,84	14 606 744,96	14 044 564,48	96,15	14 065 754,41	12 288 993,92	87,37
Résultat ordi avant impôts	174 468 860,26	263 176 996,34	150,84	153 532 597,02	235 951 789,82	153,68	188 426 369,08	217 801 652,14	115,59	181 447 614,67	190 576 445,62	105,03
Impôts exigibles sur Rts ordin	-45 361 903,67	- 68 426 019,05	150,84	-39 918 475,23	-61 347 465,35	153,68	- 48 990 855,96	- 56 628 429,56	115,59	-47 176 379,81	- 49 549 875,86	105,03
Impôts différés sur Rts ordin	-	3 104 792,03	-	-	2 783 606,65	-	-	2 569 483,06	-	-	2 248 297,68	-
Résultat net de l'exercice	129 106 956,59	197 855 769,32	153,25	113 614 121,80	177 387 931,11	156,13	139 435 513,12	163 742 705,64	117,43	134 271 234,85	143 274 867,44	106,71

Source : réaliser par nous-même à partir des données de la BMT

Interprétation

A partir du tableau ci-dessous :

- Dans le premier et deuxième trimestre la BMT a atteint les prévisions fixées par les gestionnaires, par contre on remarque qu'elle n'a pas gardé le même rythme vu la non-satisfaction de ses prévisions dans les deux derniers trimestres de l'année 2018.

Conclusion

En analysant les deux tableaux, on a conclu que la BMT a des instabilités en termes de prévisions, vu qu'elle n'a pas atteint la majorité de ses prévisions trimestrielles, ce qui reflète le manque d'un système de contrôle de gestion.

1.3. Analyse des taux d'évolutions des réalisations trimestrielles (2017, 2018)

Tableau N°15 : Etude comparative de l'évolution en pourcentage des réalisations trimestrielles du CR pour l'année 2017.

	Année 2017						
	Trimestre 01	Trimestre 02		Trimestre 03		Trimestre 04	
	Réalisations	Réalisations	Taux d'évolution	Réalisations	Taux d'évolution	Réalisation	Taux d'évolution
Ventes et produit annexes	695 201 415,70	853 201 737,45	22,73%	790 001 608,75	-7,41 %	821 601 673,10	4,00 %
Variation stocks Produit Finis et en cours	-	-	-	-	-	-	-
Production immobilisée	-	-	-	-	-	-	-
Subventions d'exploitation	-	-	-	-	-	-	-
Production de l'exercice	695 201 415,70	853 201 737,45	22,73 %	790 001 608,75	-7,41 %	821 601 673,10	4,00 %
Achats consommés	-38 366 376,07	-47 086 007,00	22,73 %	-43 598 154,63	-7,41 %	-45 342 080,82	4,00 %
Services extérieurs et autres C	-54 726 269,88	-67 164 058,48	22,73 %	-62 188 943,04	-7,41 %	-64 676 500,76	4,00 %
Consommations de l'exercice	-93 092 645,95	-114 250 065,48	22,73 %	-105 787 097,67	-7,41 %	-110 018 581,58	4,00 %
Valeur Ajoutée d'exploitation	602 108 769,75	738 951 671,97	22,73 %	684 214 511,08	-7,41 %	711 583 091,52	4,00 %
Charges de personnel	-238 194 888,09	-292 330 089,93	22,73 %	-270 676 009,19	-7,41 %	-281 503 049,56	4,00 %
Impôts, taxes et verse assimilés	-15 479 238,96	-18 997 247,82	22,73 %	-17 590 044,28	-7,41 %	-18 293 646,05	4,00 %
Excédent brut D'exploitation	348 434 642,70	427 624 334,22	22,73 %	395 948 457,61	-7,41 %	411 786 395,92	4,00 %
Autres produits opérationnels	4 231 338,26	5 193 006,04	22,73 %	4 808 338,93	-7,41 %	5 000 672,49	4,00 %
Autres charges opérationnelles	-37 496 236,22	-46 018 108,09	22,73 %	-42 609 359,34	-7,41 %	-44 313 733,72	4,00 %
Dotations aux amortis, provisions et PV	-83 177 237,58	-102 081 155,21	22,73 %	-94 519 588,16	-7,41 %	-98 300 371,68	4,00 %
Reprise sur PV et provisions	3 170 819,13	3 891 459,84	22,73 %	3 603 203,56	-7,41 %	3 747 331,70	4,00 %
Résultat Opérationnel	235 163 326,29	288 609 536,81	22,73 %	267 231 052,60	-7,41 %	277 920 294,70	4,00 %
Produits financiers	12 734 901,80	15 629 197,66	22,73 %	14 471 479,32	-7,41 %	15 050 338,49	4,00 %
Charges financières	-186 570,42	-228 972,79	22,73 %	-212 011,84	-7,41 %	-220 492,32	4,00 %
Résultat Financier	12 548 331,38	15 400 224,87	22,73 %	14 259 467,47	-7,41 %	14 829 846,17	4,00 %
Résultat ordi avant impôts	247 711 657,66	304 009 761,68	22,73 %	281 490 520,07	-7,41 %	292 750 140,88	4,00 %
Impôts exigibles sur Résultats ordinaires	-64 405 030,99	-79 042 538,04	22,73 %	-73 187 535,22	-7,41 %	-76 115 036,63	4,00 %
Impôts différés sur Résultats ordinaires	-665 760,75	-817 070,01	22,73 %	-756 546,31	-7,41 %	-786 808,16	4,00 %
Résultat net de l'exercice	715 338 474,89	877 915 401,00	22,73 %	812 884 630,55	-7,41 %	845 400 015,77	4,00 %

Source : Etablie par nous-mêmes à partir des documents interne de l'entreprise.

Tableau N° 16 : Etude comparative de l'évolution en pourcentage des réalisations trimestrielles du CR pour l'année 2018.

	Année 2018						
	Trimestre 01	Trimestre 02		Trimestre 03		Trimestre 04	
	Réalisations	Réalisations	Taux d'évolution	Réalisations	Taux d'évolution	Réalisation	Taux d'évolution
Ventes et produit annexes	890 720 895,27	798 577 354,38	-10,34 %	737 148 327,12	-7,69 %	645 004 786,23	-12,50 %
Variation stocks Produit Finis et en cours	-	-	-	-	-	-	-
Production immobilisée	-	-	-	-	-	-	-
Subventions d'exploitation	-	-	-	-	-	-	-
Production de l'exercice	890 720 895,27	798 577 354,38	-10,34 %	737 148 327,12	-7,69 %	645 004 786,23	-12,50 %
Achats consommés	- 53 743 785,10	-48 184 083,19	-10,34 %	-44 477 615,25	-7,69 %	-38 917 913,34	-12,50 %
Services extérieurs et autres C	- 70 450 517,44	-63 162 532,88	-10,34 %	-58 303 876,50	-7,69 %	-51 015 891,94	-12,50 %
Consommations de l'exercice	-124 194 302,54	-111 346616,07	-10,34 %	-102 781 491,76	-7,69 %	-89 933 805,29	-12,50 %
Valeur Ajoutée d'exploitation	766 526 592,73	687 230 738,31	-10,34 %	634 366 835,36	-7,69 %	555 070 980,94	-12,50 %
Charges de personnel	-334 418 609,90	-299 823 581,29	-10,34 %	-276 760 228,88	-7,69 %	-242 165 200,27	-12,50 %
Impôts, taxes et verse assimilés	-19 202 676,29	-17 216 192,54	-10,34 %	- 15 891 870,03	-7,69 %	-13 905 386,28	-12,50 %
Excédent brut D'exploitation	412 905 306,55	370 190 964,49	-10,34 %	341 714 736,45	-7,69 %	299 000 394,39	-12,50 %
Autres produits opérationnels	4 594 138,96	4 118 883,20	-10,34 %	3 802 046,04	-7,69 %	3 326 790,28	-12,50 %
Autres charges opérationnelles	- 46 668 450,60	-41 840 679,85	-10,34 %	-38 622 166,01	-7,69 %	- 33 794 395,26	-12,50 %
Dotations aux amortis, provisions et PV	-129 649 000,16	-116 237 034,62	-10,34 %	-107 295 724,27	-7,69 %	- 93 883 758,73	-12,50 %
Reprise sur PV et provisions	5 024 486,18	4 504 711,74	-10,34 %	4 158 195,46	-7,69 %	3 638 421,02	-12,50 %
Résultat Opérationnel	246 206 480,93	220 736 844,97	-10,34 %	203 757 087,66	-7,69 %	178 287 451,70	-12,50 %
Produits financiers	17 430 391,31	15 627 247,38	-10,34 %	14 425 151,43	-7,69 %	12 622 007,50	-12,50 %
Charges financières	- 459 875,90	-412 302,53	-10,34 %	-380 586,95	-7,69 %	-333 013,58	-12,50 %
Résultat Financier	16 970 515,41	15 214 944,85	-10,34 %	14 044 564,48	-7,69 %	12 288 993,92	-12,50 %
Résultat ordi avant impôts	263 176 996,34	235 951 789,82	-10,34 %	217 801 652,14	-7,69 %	190 576 445,62	-12,50 %
Impôts exigibles sur Résultats ordinaires	- 68 426 019,05	-61 347 465,35	-10,34 %	- 56 628 429,56	-7,69 %	- 49 549 875,86	-12,50 %
Impôts différés sur Résultats ordinaires	3 104 792,03	2 783 606,65	-10,34 %	2 569 483,06	-7,69 %	2 248 297,68	-12,50 %
Résultat net de l'exercice	197 855 769,32	177 387 931,11	-10,34 %	163 742 705,64	-7,69 %	143 274 867,44	-12,50 %

Source : établie par nous-mêmes a partir des documents internes de la BMT.

Interprétation

Notre analyse des taux d'évolution des réalisations trimestrielles montre que le taux d'évolution n'est pas stable au cours des deux années.

En 2017, on remarque qu'il est passé de 22,73% en deuxième trimestre à -7.41% en troisième ce qui est une grande chute pour la gestion de la BMT, puis il s'est augmenté à 4% en dernier trimestre de l'année 2017.

Même cas pour l'exercice 2018, qui à enregistrer des instabilités (de -10,34% à -7,69% à -12,50%) respectivement pour les (2ème, 3ème et 4ème trimestre), qui sont déjà négatifs (inférieurs à 0). Ce qui signifie la mauvaise gestion dû à l'absence du contrôle de gestion trimestriel qui est la cause principale de ces instabilités,

En **conclusion** : Apres l'analyse des taux d'évolution des réalisations, et malgré que la BMT est en bonne situation financière et réalise des bénéfices, mais le contrôle de gestion va aider l'entreprise à dégager plus de bénéfices à ceux réaliser auparavant.

Conclusion du chapitre et recommandations

La BMT spa est une grande entreprise de services de gestion des conteneurs qui ne connaît pas de difficultés financières particulières, ses difficultés par contre sont d'ordre organisationnel et de gestion de son budget. Ses actionnaires et ses salariés ne voient pas directement la nécessité et l'utilité d'un système de pilotage de la performance notamment lorsque leurs connaissances en gestion sont assez modestes.

Nous avons relevé au cours de notre stage des insuffisances qui nécessitent d'être soulevées. Pour remédier à ces insuffisances, nous nous sommes permis de proposer les recommandations suivantes aux dirigeants de la BMT pour un meilleur suivi de sa performance, mais surtout pour son amélioration :

- La BMT est dans le besoin de créer tout un département pour le contrôle de gestion.
- Elle doit engager des contrôleurs de gestion compétents et qui maîtrisent les méthodes et outils du contrôle de gestion. Ainsi souhaitable de disposer de méthodes récentes d'analyse et de calcul des coûts, telle que la méthode « direct costing » ou bien la méthode « ABC ».
- Les dirigeants de la BMT doivent se référer au contrôleur de gestion avant de prendre leurs décisions.

Comme toute entreprise, la BMT fait de la performance globale, un objectif majeur atteindre, la mise en place du contrôle de gestion va y contribuer, par la mise en place de certains outils tels que le contrôle budgétaire, la comptabilité analytique et le tableau de bord, ces derniers sont utilisés non seulement pour les mesures et les suivis mais aussi pour améliorer la performance.

Conclusion générale

Conclusion générale

Les entreprises évoluent dans un environnement turbulent qui se caractérise par des changements internes et externes, pour cela le contrôle de gestion est primordial pour une entité afin de faire face à tous changements.

La finalité du contrôle de gestion au sein de l'entreprise est de chercher à concevoir et à mettre en place les outils d'informations nécessaires afin d'aider les dirigeants à prendre les meilleures décisions.

L'intégration du contrôle de gestion dans le système de pilotage de l'entreprise est devenue de plus en plus inévitable pour toute entreprise ambitieuse et qui veut améliorer ses performances, car il est considéré comme un processus mis en œuvre pour s'assurer d'une mobilisation efficace et permanente des énergies et des ressources, en vue d'atteindre l'objectif que vise cette entité.

L'objectif principal de notre travail consiste à analyser **l'apport du contrôle de gestion à la performance de l'entreprise.**

A travers ce travail, que nous avons mené au sein de la « BMT » et après avoir interviewé quelqu'un de ses dirigeants. Nous avons pu arriver aux constats suivants :

Les dirigeants de la BMT Spa sont satisfaits de la performance de leur entreprise, mais ils considèrent que l'installation d'un service contrôle de gestion dans leurs locaux serait un acquis pour l'entreprise et augmenterait ainsi sa performance, ce qui infirme notre première hypothèse.

D'après les résultats obtenus, nous avons constaté que les gestionnaires de la « BMT » n'utilisent pas des techniques efficaces pour l'élaboration des budgets, ce qui confirme ainsi notre deuxième hypothèse.

Nous ne saurions terminer sans affirmer que notre analyse est loin d'être exhaustive. Le domaine du contrôle de gestion est bien vaste et complexe et nous ne prétendons pas avoir cerné tous les aspects du système de contrôle de gestion, et cela est dû :

- À la durée du stage que nous jugions insuffisante, au sein de la BMT Spa, qui a alourdi l'aboutissement aux résultats souhaités.
- À la rétention de l'information sous prétexte de la confidentialité des documents.

Pour finir, On peut dire que les entreprises ne peuvent se passer du contrôle de gestion, qui est actuellement envisagé comme une fonction indispensable au pilotage de la performance. Il aide à la réalisation des objectifs que l'entreprise s'est fixés.

Bibliographie

Bibliographie

Ouvrages

- R.N. Anthony, Planning and Control Systems : a Framework for analysis, Harvard University, 1965.
- Khemakhem A., Ardoin J. L., (1971). « Introduction au contrôle de gestion », Bordas, France, P10.
- Bouquin henri « les fondements de contrôle de gestion ». Edition Dunod, paris, 2007, p.4.
- Gervais M., « Contrôle de gestion », Economica, Paris, 2005, P. 12
- Frederick GAUTUER et Anne PEZET, « contrôle de gestion », Edition la source d'or, France 2006, P27
- ALAZARD Claude et SEPARI Sabine, « contrôle de gestion manuel et application », DUNOD, Paris, 2007, P10
- EL GADI A (1996), « Audit et contrôle de gestion », Mithaq-almaghrib, p56.
- H. BOUQUIN, Encyclopédie du management.
- Price water house, IFACI, « la pratique de contrôle interne », Paris, édition d'organisation, p1-10-114.
- Sépari S., Solle G., Le Cœur L., « Management et contrôle de gestion, l'essentiel en fiches », Paris, DUNOD, 2001., P195
- Claude ALZARD, Sabin SEPARI « contrôle de gestion manuel et applications » ; DUNOD, Paris, 2007, P11.
- PASCAL, Philosophe et mathématicien Français, 1650, cité par l'Institut National des Techniques Economiques et Comptables de France, p.16.
- MICHEL GERVAIS 1988, Contrôle de gestion et planification de l'entreprise. Tome 1. Economica, collection Gestion, Paris.
- VARDAMAN G.T et HALTERMAN A. : la communication au service de l'entreprise, cité par l'INTEC de Paris, 1992/1993, idem. p.9.
- PIERRE VAN DER GHINST, le nouveau contrôle de gestion, Revue Convergences n°04, Février 1995 p.15-19.
- H. BOISVERT (1989) Le renouvellement de la comptabilité de Gestion,
- Gautier F., Pezet A., « Contrôle de gestion », Pearson, Paris, 2006, P. 31

- De Kerviler I., De Kerviler L., (2000), « Contrôle de gestion a la portée de tous », 3ème édition, Economica, Paris, P 12
- GUERNY J, GUIRIEC J C (1998), « contrôle de gestion et choix stratégique », Edition Delmas, paris, p 197
- P.L.Bescos. P.Dobler ; « contrôle de gestion et management » ; 2eme édition ; page 96
- SAVALL. H, V. ZARDET, « le nouveau contrôle de gestion, méthode des couts – performances cachés », Paris, Eyrolles, 1992, p.27
- DUBRULLE LOUIS & JOURDAIN DIDIER, « comptabilité analytique de gestion », édition DUNOD, paris,2007, p11.
- GOUJET C. ; RAULET C., « Comptabilité analytique et contrôle de gestion », 3éd Dunod, Paris, 1996, P92
- LECLER D, « l'essentiel de la comptabilité analytique »,4ème Edition organisation, paris, 2004, P69
- Thierry CUYAUBERE et Jacques MULLER, « contrôle de gestion », 6ème Edition, Paris 2002, P163
- ALAZARD C. ; SEPARI S., « Contrôle de Gestion », Dunod, Paris, 2007, P.159
- PATUREL Robert, « la comptabilité analytique système d'information pour le diagnostic et la prise de décision », Edition EYROLLES, paris, 1987, P300.
- GERVAIS M., CONTROLE DE GESTION ET PLANIFICATION DE L'ENTREPRISE, ECONOMICA
- Nicolas BERLAND « contrôle de gestion », édition la découverte, paris2004, P78
- SAULOU.J. Y, Le tableau de bord du décideur, Les éditions d'organisation, Paris, 1982, P.40
- CLAUD ALAZARD, Sabine SEPARI, « DECF contrôle de gestion », 5ème Edition, P552
- Doriath B., « Le contrôle de gestion en 20 fiches », 5èmeEdition, Dunod, Paris, 2008, P 143
- MATHE Jean Charles, MALO Jean Louis, « l'essentiel du contrôle de gestion », Edition d'organisation, Paris, 2000, P17
- ALAZARD et SEPARL, « contrôle de gestion, manuelle et application », 5ème Edition, DUNOD, Paris, 2010, P631
- MACHESNAY, « Economie d'entreprise », EYROLLES, 1991, p.38.

- CHANDLER. A.D, « Organisation et performance des entreprises », T1, Organisation, 1992, p.21.
- P. LORINO, « Méthodes et pratiques de la performance, le guide du pilotage », Editions de l'organisation,1997, p.18.
- Michel KALIKA, « Structures d'entreprises, Réalités, déterminants et performances », Editions Economica, Paris, 1988, p.340.
- TEZENAS DU MONCEL, cité par Mohamed BAYED, « Performance sociale et performance économique dans les PME industrielles », Annales du Management, 1992, p.381.
- K.H CHUNG et S.W. PRUITT, « A simple approximation of Tobin's Q », Financial Management, Vol 23, N°3, 1994, pp.71-74.
- Hélène BERGERON, « La gestion stratégique et les mesures de la performance non financière des PME »,
- BOUKHLIF Ahmed, « analyse financière », Berti Edition, Alger, 1996, P27
- HAMOUDI Kamel, « le diagnostic financier », Edition Salem, Alger. 2001 P87
- DORIATH B et LOZATO M, « comptabilité et gestion des organisations », 6ème Edition, 2007, P136
- LANGLOI L, BONNIER C, BRINGER M (2006), « contrôle de gestion », Editions Focher, paris, p18
- LAUDON KENNETH, JANE KENNETH, « Management des systèmes d'information », édition Pearson Education, 9^oédition, Paris 2006. P 15.

Site internet

Site internet : http://www.performancezoom.com/role_controle_PME.php consulté le 06.04.2019 à 16h00

Annexes

BEJAIA MEDITERRANEAN TERMINAL

Port Bejaia Nouveau Quai BEJAIA

N° D'IDENTIFICATION:000406018473045

Exercice : 2017

LIBELLE	NOTE	2017	2016
Ventes et produits annexes		3 160 006 435,00	3 244 264 835,00
Variation stocks produits finis et en cours			
Production immobilisée			
Subventions d'exploitation			
I-PRODUCTION DE L'EXERCICE		3 160 006 435,00	3 244 264 835,00
Achats consommés		- 174 392 618,52	- 200 403 533,25
Services extérieurs et autres consommations		- 248 755 772,16	- 231 526 923,81
II-CONSOMMATION DE L'EXERCICE		- 423 148 390,68	- 431 930 457,06
III-VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)		2 736 858 044,32	2 812 334 377,94
Charges de personnel		- 1 082 704 036,76	- 1 062 780 751,45
Impôts, taxes et versements assimilés		- 70 360 177,11	- 67 571 781,85
IV-EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		1 583 793 830,45	1 681 981 844,64
Autres produits opérationnels		19 233 355,72	27 819 441,38
Autres charges opérationnelles		- 170 437 437,37	- 156 793 420,08
Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeurs		- 378 078 352,63	- 459 456 148,81
Reprise sur pertes de valeur et provisions		14 412 814,23	14 481 712,09
V- RESULTAT OPERATIONNEL		1 068 924 210,40	1 108 033 429,22
Produits financiers		57 885 917,26	48 809 177,38
Charges financières		- 848 047,37	- 6 823 276,58
IV-RESULTAT FINANCIER		57 037 869,89	41 985 900,80
IV-RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V+VI)		1 125 962 080,29	1 150 019 330,02
Impôts exigibles sur résultats ordinaires		- 292 750 140,88	- 299 005 025,81
Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires		- 3 026 185,22	14 905 577,76
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		3 251 538 522,21	3 350 280 743,61
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		- 2 421 352 768,02	- 2 484 360 861,64
VIII-RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		830 185 754,19	865 919 881,97
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)			
Eléments extraordinaires (charges) (à préciser)			
IX-RESULTAT EXTRAORDINAIRE			
X-RESULTAT NET DE L'EXERCICE		830 185 754,19	865 919 881,97

BEJAIA MEDITERRANEAN TERMINAL

Port Bejaia Nouveau Quai BEJAIA

N° D'IDENTIFICATION:000406018473045

Exercice : 2018

LIBELLE	NOTE	2018	2017
Ventes et produits annexes		3 071 451 363,00	3 160 006 435,00
Variation stocks produits finis et en cours			
Production immobilisée			
Subventions d'exploitation			
I-PRODUCTION DE L'EXERCICE		3 071 451 363,00	3 160 006 435,00
Achats consommés	-	185 323 396,88	174 392 618,52
Services extérieurs et autres consommations	-	242 932 818,77	248 755 772,16
II-CONSOMMATION DE L'EXERCICE		- 428 256 215,65	- 423 148 390,68
III-VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)		2 643 195 147,35	2 736 858 044,32
Charges de personnel	-	1 153 167 620,33	1 082 704 036,76
Impôts, taxes et versements assimilés	-	66 216 125,14	70 360 177,11
IV-EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		1 423 811 401,88	1 583 793 830,45
Autres produits opérationnels		15 841 858,48	19 233 355,72
Autres charges opérationnelles	-	160 925 691,72	170 437 437,37
Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeurs	-	447 065 517,78	378 078 352,63
Reprise sur pertes de valeur et provisions		17 325 814,40	14 412 814,23
V- RESULTAT OPERATIONNEL		848 987 865,26	1 068 924 210,40
Produits financiers		60 104 797,61	57 885 917,26
Charges financières	-	1 585 778,95	848 047,37
IV-RESULTAT FINANCIER		58 519 018,66	57 037 869,89
IV-RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V+VI)		907 506 883,92	1 125 962 080,29
Impôts exigibles sur résultats ordinaires	-	235 951 789,82	292 750 140,88
Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires		10 706 179,41	3 026 185,22
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		3 175 430 012,90	3 251 538 522,21
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		- 2 493 168 739,39	- 2 421 352 768,02
VIII-RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		682 261 273,51	830 185 754,19
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)			
Eléments extraordinaires (charges) (à préciser)			
IX-RESULTAT EXTRAORDINAIRE			
X-RESULTAT NET DE L'EXERCICE		682 261 273,51	830 185 754,19

BEJAIA MEDITERRANEAN TERMINAL

Port Bejaia Nouveau Quai BEJAIA

N° D'IDENTIFICATION:000406018473045

Exercice : 2017 PREVISIONNEL

LIBELLE	NOTE	2017	2016
Ventes et produits annexes		3 406 495 197,00	
Variation stocks produits finis et en cours			
Production immobilisée			
Subventions d'exploitation			
I-PRODUCTION DE L'EXERCICE		3 406 495 197,00	
Achats consommés		-191 884 994,69	
Services extérieurs et autres consommations		-264 461 192,93	
II-CONSOMMATION DE L'EXERCICE		-456 346 187,62	
III-VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)		2 950 149 009,38	
Charges de personnel		-1 091 356 409,25	
Impôts, taxes et versements assimilés		-75 141 563,94	
IV-EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		1 783 651 036,19	
Autres produits opérationnels		7 198 332,43	
Autres charges opérationnelles		-168 545 498,26	
Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeurs		-379 131 068,69	
Reprise sur pertes de valeur et provisions		6 996 198,65	
V- RESULTAT OPERATIONNEL		1 250 169 000,32	
Produits financiers		57 392 734,09	
Charges financières		-121 106,58	
IV-RESULTAT FINANCIER		57 271 627,51	
IV-RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V+VI)		1 307 440 627,83	
Impôts exigibles sur résultats ordinaires		-339 934 563,24	
Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires			
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		3 478 082 462,17	
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		-2 510 576 397,58	
VIII-RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		967 506 064,59	
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)			
Eléments extraordinaires (charges) (à préciser)			
IX-RESULTAT EXTRAORDINAIRE			
X-RESULTAT NET DE L'EXERCICE		967 506 064,59	

BEJAIA MEDITERRANEAN TERMINAL

Port Bejaia Nouveau Quai BEJAIA

N° D'IDENTIFICATION:000406018473045

Exercice : 2018 PREVISIONNEL

LIBELLE	NOTE	2018	2017
Ventes et produits annexes		2 776 874 000,00	
Variation stocks produits finis et en cours			
Production immobilisée			
Subventions d'exploitation			
I-PRODUCTION DE L'EXERCICE		2 776 874 000,00	
Achats consommés		-183 436 678,51	
Services extérieurs et autres consommations		-256 921 583,62	
II-CONSOMMATION DE L'EXERCICE		-440 358 262,13	
III-VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)		2 336 515 737,87	
Charges de personnel		-1 108 727 631,30	
Impôts, taxes et versements assimilés		-60 130 865,67	
IV-EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		1 167 657 240,90	
Autres produits opérationnels		11 143 428,92	
Autres charges opérationnelles		-143 003 027,73	
Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeurs		-404 493 818,45	
Reprise sur pertes de valeur et provisions		12 472 561,96	
V- RESULTAT OPERATIONNEL		643 776 385,60	
Produits financiers		55 160 353,16	
Charges financières		-1 061 297,74	
IV-RESULTAT FINANCIER		54 099 055,42	
IV-RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V+VI)		697 875 441,02	
Impôts exigibles sur résultats ordinaires		-181 447 614,67	
Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires			
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		2 855 650 344,04	
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		-2 339 222 517,69	
VIII-RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		516 427 826,35	
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)			
Eléments extraordinaires (charges) (à préciser)			
IX-RESULTAT EXTRAORDINAIRE			
X-RESULTAT NET DE L'EXERCICE		516 427 826,35	

BEJAJA MEDITERRANEAN TERMINAL

Port Bejaia Nouveau Quai BEJAJA
 N° D'IDENTIFICATION:000406018473045
 Exercice : 2017

BILAN (ACTIF)

LIBELLE	NOTE	BRUT	AMO/PROV	NET 2017	NET 2016
ACTIFS NON COURANTS					
Ecart d'acquisition-goodwill positif ou négatif					
Immobilisations incorporelles		321 564 208,45	186 242 979,28	135 321 229,17	152 043 666,67
Immobilisations corporelles					
Terrains		14 360 000,00		14 360 000,00	14 360 000,00
Bâtiments		885 370 905,66	505 386 969,63	379 983 936,03	404 268 157,77
Autres immobilisations corporelles		4 327 593 498,64	2 936 698 282,56	1 390 895 216,08	1 350 036 825,99
Immobilisations en concession					
Immobilisations encours		52 081 264,26		52 081 264,26	126 387 799,44
Immobilisations financières					
Titres mis en équivalence					
Autres participations et créances rattachées					
Autres titres immobilisés		400 000 000,00		400 000 000,00	400 000 000,00
Prêts et autres actifs financiers non courants		401 450 935,00		1 450 935,00	401 450 935,00
Impôts différés actif		58 678 443,69		58 678 443,69	59 720 193,65
TOTAL ACTIF NON COURANT		6 461 099 255,70	3 628 328 231,47	2 432 771 024,23	2 908 267 578,52
ACTIF COURANT					
Stocks et encours		224 938 436,36		224 938 436,36	242 307 623,43
Créances et emplois assimilés					
Clients		180 576 089,07	34 943 140,57	145 632 948,50	216 690 693,79
Autres débiteurs		61 870 844,47		61 870 844,47	74 990 174,15
Impôts et assimilés		5 428 036,22		5 428 036,22	2 430 562,93
Autres créances et emplois assimilés					
Disponibilités et assimilés					
Placements et autres actifs financiers courants					
Trésorerie		325 858 856,29		325 858 856,29	1 101 352 000,19
TOTAL ACTIF COURANT		798 672 262,41	34 943 140,57	763 729 121,84	1 637 771 054,49
TOTAL GENERAL ACTIF		7 259 771 518,11	3 663 271 372,04	3 196 500 146,07	4 546 038 633,01

BILAN (PASSIF)

LIBELLE	NOTE	2017	2016
CAPITAUX PROPRES			
Capital émis		500 000 000,00	500 000 000,00
Capital non appelé			
Primes et réserves - Réserves consolidés (1)		1 436 475 345,28	2 433 688 100,50
Ecart de réévaluation			
Ecart d'équivalence (1)			
Résultat net - Résultat net du groupe (1)		830 185 754,19	865 919 881,97
Autres capitaux propres - Report à nouveau			
Part de la société consolidante (1)			
Part des minoritaires (1)			
TOTAL I		2 766 661 099,47	3 799 607 982,47
PASSIFS NON-COURANTS			
Emprunts et dettes financières		12 803 609,16	12 803 609,16
Impôts (différés et provisionnés)		7 491 994,05	5 507 558,79
Autres dettes non courantes			
Provisions et produits constatés d'avance		69 775 308,13	47 878 112,40
TOTAL II		90 070 911,34	66 189 280,35
PASSIFS COURANTS:			
Fournisseurs et comptes rattachés		34 282 581,32	30 925 064,10
Impôts		140 077 467,05	274 199 732,97
Autres dettes		165 408 086,89	375 116 573,12
Trésorerie passif			
TOTAL III		339 768 135,26	680 241 370,19
TOTAL GENERAL PASSIF (I+II+III)		3 196 500 146,07	4 546 038 633,01

Annexe 06

BEJAIA MEDITERRANEAN TERMINAL

Port Bejaia Nouveau Quai BEJAIA
N° D'IDENTIFICATION:000406018473045
Exercice : 2018

BILAN (ACTIF)

LIBELLE	NOTE	BRUT	AMO/PROV	NET 2018	NET 2017
ACTIFS NON COURANTS					
Ecart d'acquisition-goodwill positif ou négatif					
Immobilisations incorporelles		324 077 846,21	203 626 770,30	120 451 075,91	135 321 229,17
Immobilisations corporelles					
Terrains		14 360 000,00		14 360 000,00	14 360 000,00
Bâtiments		929 820 078,75	560 727 799,62	369 092 279,13	379 983 936,03
Autres immobilisations corporelles		4 478 166 472,99	3 273 395 129,16	1 204 771 343,83	1 390 895 216,08
Immobilisations en concession					
Immobilisations encours		90 595 325,91		90 595 325,91	52 081 264,26
Immobilisations financières					
Titres mis en équivalence					
Autres participations et créances rattachées					
Autres titres immobilisés		800 000 000,00		800 000 000,00	400 000 000,00
Prêts et autres actifs financiers non courants		401 450 935,00		401 450 935,00	1 450 935,00
Impôts différés actif		68 018 288,33		68 018 288,33	58 678 443,69
TOTAL ACTIF NON COURANT		7 106 488 947,19	4 037 749 699,08	3 068 739 248,11	2 432 771 024,23
ACTIF COURANT					
Stocks et encours		259 907 579,89	5 178 406,97	254 729 172,92	224 938 436,36
Créances et emplois assimilés					0,00
Clients		259 421 506,01	23 535 720,08	235 885 785,93	145 632 948,50
Autres débiteurs		35 597 523,40		35 597 523,40	61 870 844,47
Impôts et assimilés		42 041 445,98		42 041 445,98	5 428 036,22
Autres créances et emplois assimilés					0,00
Disponibilités et assimilés					0,00
Placements et autres actifs financiers courants					0,00
Trésorerie		879 350 507,25		879 350 507,25	325 858 856,29
TOTAL ACTIF COURANT		1 476 318 562,53	28 714 127,05	1 447 604 435,48	763 729 121,84
TOTAL GENERAL ACTIF		8 582 807 509,72	4 066 463 826,13	4 516 343 683,59	3 196 500 146,07

BILAN (PASSIF)

LIBELLE	NOTE	2018	2017
CAPITAUX PROPRES			
Capital émis		500 000 000,00	500 000 000,00
Capital non appelé			
Primes et réserves - Réserves consolidés (1)		2 743 749 476,62	1 436 475 345,28
Ecart de réévaluation			
Ecart d'équivalence (1)			
Résultat net - Résultat net du groupe (1)		682 261 273,51	830 185 754,19
Autres capitaux propres - Report à nouveau			
Part de la société consolidante (1)			
Part des minoritaires (1)			
TOTAL I		3 926 010 750,13	2 766 661 099,47
PASSIFS NON-COURANTS			
Emprunts et dettes financières		12 803 609,16	12 803 609,16
Impôts (différés et provisionnés)		16 125 659,28	7 491 994,05
Autres dettes non courantes			
Provisions et produits constatés d'avance		100 875 401,74	69 775 308,13
TOTAL II		129 804 670,18	90 070 911,34
PASSIFS COURANTS:			
Fournisseurs et comptes rattachés		134 416 503,69	34 282 581,32
Impôts		145 691 325,41	140 077 467,05
Autres dettes		180 420 434,18	165 408 086,89
Trésorerie passif			
TOTAL III		460 528 263,28	339 768 135,26
TOTAL GENERAL PASSIF (I+II+III)		4 516 343 683,59	3 196 500 146,07

BEJAIA MEDITERRANEAN TERMINAL

Port Bejaia Nouveau Quai BEJAIA
 N° D'IDENTIFICATION:000406018473045
 Exercice : 2017 PREVISIONNEL

BILAN (ACTIF)

LIBELLE	NOTE	BRUT	AMO/PROV	NET 2017	NET 2016
ACTIFS NON COURANTS					
Ecart d'acquisition-goodwill positif ou négatif					
Immobilisations incorporelles		329 179 208,45	186 407 208,45	142 772 000,00	
Immobilisations corporelles				-	
Terrains		14 360 000,00		14 360 000,00	
Bâtiments		889 461 360,66	505 386 969,63	384 074 391,03	
Autres immobilisations corporelles		4 372 483 247,66	2 997 406 275,72	1 375 076 971,94	
Immobilisations en concession				-	
Immobilisations encours		123 876 258,57		123 876 258,57	
Immobilisations financières				-	
Titres mis en équivalence				-	
Autres participations et créances rattachées				-	
Autres titres immobilisés		800 000 000,00		800 000 000,00	
Prêts et autres actifs financiers non courants		401 450 935,00		401 450 935,00	
Impôts différés actif		59 720 193,65		59 720 193,65	
TOTAL ACTIF NON COURANT		6 990 531 203,99	3 689 200 453,80	3 301 330 750,19	
ACTIF COURANT					
Stocks et encours		231 566 441,20	5 364 321,09	226 202 120,11	
Créances et emplois assimilés				-	
Clients		195 163 276,15	15 832 461,57	179 330 814,58	
Autres débiteurs		56 271 487,83		56 271 487,83	
Impôts et assimilés		11 076 354,46		11 076 354,46	
Autres créances et emplois assimilés				-	
Disponibilités et assimilés				-	
Placements et autres actifs financiers courants				-	
Trésorerie		469 846 785,17		469 846 785,17	
TOTAL ACTIF COURANT		963 924 344,81	21 196 782,66	942 727 562,15	
TOTAL GENERAL ACTIF		7 954 455 548,80	3 710 397 236,46	4 244 058 312,34	

BILAN (PASSIF)

LIBELLE	NOTE	2017	2016
CAPITAUX PROPRES			
Capital émis		500 000 000,00	
Capital non appelé			
Primes et réserves - Réserves consolidés (1)		2 236 475 345,28	
Ecart de réévaluation			
Ecart d'équivalence (1)			
Résultat net - Résultat net du groupe (1)		967 506 064,59	
Autres capitaux propres - Report à nouveau			
Part de la société consolidante (1)			
Part des minoritaires (1)			
TOTAL I		3 703 981 409,87	
PASSIFS NON-COURANTS			
Emprunts et dettes financières		12 803 609,16	
Impôts (différés et provisionnés)		15 507 558,79	
Autres dettes non courantes			
Provisions et produits constatés d'avance		44 457 051,52	
TOTAL II		72 768 219,47	
PASSIFS COURANTS:			
Fournisseurs et comptes rattachés		71 632 778,50	
Impôts		196 500 921,25	
Autres dettes		199 174 983,25	
Trésorerie passif			
TOTAL III		467 308 683,00	
TOTAL GENERAL PASSIF (I+II+III)		4 244 058 312,34	

BEJAIA MEDITERRANEAN TERMINAL

Port Bejaia Nouveau Quai BEJAIA
 N° D'IDENTIFICATION:000406018473045
 Exercice : 2018 PREVISIONNEL

BILAN (ACTIF)

LIBELLE	NOTE	BRUT	AMO/PROV	NET 2018	NET 2017
ACTIFS NON COURANTS					
Ecart d'acquisition-goodwill positif ou négatif					
Immobilisations incorporelles		335 666 973,71	203 864 252,12	131 802 721,59	
Immobilisations corporelles				0,00	
Terrains		14 360 000,00		14 360 000,00	
Bâtiments		927 445 471,55	560 708 011,22	366 737 460,33	
Autres immobilisations corporelles		4 516 934 402,55	3 274 024 343,54	1 242 910 059,01	
Immobilisations en concession					
Immobilisations encours		73 902 696,50		73 902 696,50	
Immobilisations financières					
Titres mis en équivalence					
Autres participations et créances rattachées					
Autres titres immobilisés		800 000 000,00		800 000 000,00	
Prêts et autres actifs financiers non courants		401 450 935,00		401 450 935,00	
Impôts différés actif		58 678 443,69		58 678 443,69	
TOTAL ACTIF NON COURANT		7 128 438 923,00	4 038 596 606,88	3 089 842 316,12	
ACTIF COURANT					
Stocks et encours		260 161 628,41		260 161 628,41	
Créances et emplois assimilés					
Clients		349 358 730,29	23 248 096,57	326 110 633,72	
Autres débiteurs		56 072 161,97		56 072 161,97	
Impôts et assimilés		98 732 949,48		98 732 949,48	
Autres créances et emplois assimilés					
Disponibilités et assimilés					
Placements et autres actifs financiers courants					
Trésorerie		737 900 959,31		737 900 959,31	
TOTAL ACTIF COURANT		1 502 226 429,46	23 248 096,57	1 478 978 332,89	
TOTAL GENERAL ACTIF		8 630 665 352,46	4 061 844 703,45	4 568 820 649,01	

BILAN (PASSIF)

LIBELLE	NOTE	2018	2017
CAPITAUX PROPRES			
Capital émis		500 000 000,00	
Capital non appelé			
Primes et réserves - Réserves consolidés (1)		3 043 749 476,62	
Ecart de réévaluation			
Ecart d'équivalence (1)			
Résultat net - Résultat net du groupe (1)		516 427 826,35	
Autres capitaux propres - Report à nouveau			
Part de la société consolidante (1)			
Part des minoritaires (1)			
TOTAL I		4 060 177 302,97	
PASSIFS NON-COURANTS			
Emprunts et dettes financières		12 803 609,16	
Impôts (différés et provisionnés)		17 491 994,05	
Autres dettes non courantes			
Provisions et produits constatés d'avance		67 841 484,04	
TOTAL II		98 137 087,25	
PASSIFS COURANTS:			
Fournisseurs et comptes rattachés		80 877 184,66	
Impôts		152 426 083,96	
Autres dettes		177 202 990,17	
Trésorerie passif			
TOTAL III		410 506 258,79	
TOTAL GENERAL PASSIF (I+II+III)		4 568 820 649,01	

Table de matière

Table de matière

Remerciement

Dédicaces

Liste des abréviations

Sommaire

Introduction générale 1

Chapitre I : Aspects théoriques du contrôle de gestion..... 4

Introduction au chapitre..... 4

Section 1 : Généralités sur le contrôle de gestion.....4

1. Définitions et évolution du contrôle de gestion4

1.1.Définitions du contrôle de gestion.....4

1.2.Objectifs du contrôle de gestion.....6

1.3.Les limites de contrôle de gestion.....6

1.4.Apparition du contrôle de gestion.....7

1.5.Evolution du contrôle de gestion.....8

2. Notions voisines du contrôle de gestion.....9

2.1. Le Contrôle organisationnel.....9

2.2.Le contrôle interne..... 10

2.3. Audit interne.....12

3. Les différents systèmes du contrôle de gestion 12

3.1. Système rétroactif13

3.2. Système proactif.....13

3.3. Système réel..... 14

3.4. Système intégré..... 14

Section 2 : le contrôle de gestion au cœur de l'entreprise.....15

1. Missions du Contrôle de Gestion 15

2. Les niveaux du contrôle de gestion.....15

2.1. Le contrôle stratégique.....	16
2.2.Le contrôle de gestion.....	16
2.3.Le contrôle opérationnel.....	16
2.4.Le contrôle budgétaire.....	16
3. La position du contrôle de gestion.....	17
3.1. Le contrôle de gestion dans les grandes entreprises.....	18
3.2. Le contrôle de gestion dans les PME.....	18
3.3.Le contrôle de gestion dans les groupes internationaux.....	19
4. Le processus du contrôle de gestion.....	21
Section 3 : Contrôleur de gestion.....	23
1. Le métier du contrôleur de gestion.....	23
2. Rôle et missions du contrôleur de gestion.....	24
2.1. Rôle du contrôleur de gestion.....	24
2.2.Missions du contrôleur de gestion.....	24
3. Qualités du contrôleur de gestion.....	27
3.1. Profil du contrôleur de gestion.....	27
3.2.Les différents postes de contrôleur de gestion.....	27
Conclusion du chapitre	29
Chapitre II : Méthodes et outils du contrôle de gestion.....	30
Introduction au chapitre.....	30
Section 1 : Méthodes et outils du contrôle de gestion.....	30
1. La comptabilité générale.....	30
2. La comptabilité analytique	31
2.1. Définition.....	31
2.2. Les systèmes de calcul des coûts.....	31
2.2.1. Le système des coûts complets.....	31
A. La méthode des sections homogènes.....	31
B. La méthode des coûts standards ou préétablis.....	31
C. La méthode ABC (Activity Based Costing).....	32
2.2.2. Le système des coûts partiels.....	32

A. La méthode des coûts variables évoluée.....	32
B. La méthode de l'imputation rationnel des frais fixes (IRFF).....	32
C. Méthode des coûts marginaux (coûts différentiels).....	32
3. Le contrôle budgétaire	33
3.1. Définition.....	33
3.2. Les types du budget.....	33
3.2.1. Le budget des ventes.....	33
3.2.2. Le budget de production.....	33
3.2.3. Le budget des approvisionnements.....	33
3.2.4. Le budget des investissements.....	33
3.2.5. Le budget de trésorerie	34
4. Le système d'information.....	34
4.1. Définition	34
4.2. Les objectifs d'un système d'information.....	34
4.3. Caractéristiques d'un système d'information.....	34
5. Le tableau de bord et le reporting	35
5.1. Le tableau de bord.....	35
5.1.1. Définition.....	35
5.1.2. La place du tableau de bord dans l'entreprise.....	35
5.1.3. Les instruments du tableau de bord.....	35
A. Les indicateurs.....	35
B. Les écarts.....	36
C. Les ratios.....	36
D. Les graphes.....	36
E. Les clignotants.....	36
5.2. Le reporting.....	37
5.2.1. Définition	37
5.2.2. Les principes du reporting.....	37
5.2.3. Le contenu du reporting.....	37
6. Les nouveaux outils tendances du contrôle de gestion.....	38
6.1. La budgétisation Base Zéro (BBZ).....	38
6.2. La méthode ABM (Activity Based Management).....	38
6.2.1. Re-engineering.....	38
6.2.2. Benchmarking.....	39

Section 2 : Aspects théorique de la performance.....	40
1. Généralités sur la performance	
1.1.Définition de la performance.....	40
1.2. Les concepts liés à la performance.....	40
1.2.1. L'efficacité.....	40
1.2.2. Efficience.....	40
1.2.3. La pertinence	41
2. Typologie de la performance.....	41
2.1.La performance économique.....	41
2.2.La performance organisationnelle.....	42
2.3.La performance sociale.....	42
2.4. La performance financière.....	43
3. La performance interne et la performance externe.....	44
Section 3 : Méthodes d'analyse de la performance.....	45
1. Analyse de l'équilibre financier.....	45
1.1. Le fond de roulement net (FRN).....	45
1.2. Le besoin en fond de roulement.....	46
1.3. La trésorerie (TR).....	46
2. L'analyse des soldes intermédiaires de gestion.....	46
2.1. La Marge Commerciale (MC).....	46
2.2. La production de l'exercice (PE).....	47
2.3. La valeur ajoutée ou la richesse (VA).....	47
2.4. L'excédent brut d'exploitation (EBE).....	47
2.5. Le résultat d'exploitation (RE).....	48
2.6. Le résultat courant avant impôt (RCAI).....	48
2.7. Le résultat hors exploitation (RHE).....	48
2.8. Le résultat net de l'exercice (RN).....	48
3. Analyse de la performance par la méthode des ratios.....	48
3.1. Les ratios de structure financière.....	49
3.2. Les ratios du tableau des soldes intermédiaires de gestion.....	49
Conclusion du chapitre	52

Chapitre III : Apport du contrôle de gestion à la performance de l'entreprise BMT.....	54
Introduction du chapitre.....	54
Section 1 : Présentation générale de l'organisme d'accueil	54
1. Historique de la BMT.....	54
2. Présentation de la BMT.....	55
3. Raison sociale, statut juridique, capital social de la BMT.....	55
4. Situation géographique.....	56
5. Missions, valeurs et objectifs de la BMT.....	56
5.1. Missions de BMT Spa.....	56
5.2. Les valeurs de BMT Spa.....	57
5.3. Les objectifs de BMT.....	57
6. Principales opérations de BMT.....	58
6.1. Les opérations de planification.....	58
6.2. Les opérations de manutention.....	58
6.3. Les opérations d'acconage.....	58
7. Les équipements de la productivité de BMT.....	59
8. La description de l'organigramme de BMT.....	60
8.1. Direction générale (DG).....	60
8.2. Direction des Ressources Humaines et Moyen (DRHM).....	60
8.3. Direction des Finances et Comptabilité.....	60
8.4. Direction des Opérations.....	61
8.5. Direction Marketing.....	61
8.6. Direction Technique.....	62
Section 2 : Pilotage de la performance de la BMT.....	64
1. Les indicateurs de la performance financière de la BMT.....	64
1.1. Analyse de l'équilibre financier.....	65
1.2. L'analyse dynamique (Ratios).....	67
1.2.1. Ratios de structure du passif.....	67
1.2.2. Les ratios de structure de l'actif.....	67
1.2.3. Les ratios de solvabilité.....	68
1.2.4. Taux de marge bénéficiaire.....	68

1.2.5. Taux de rentabilité financière.....	69
2. Les indicateurs de la performance économique de la BMT.....	70
2.1. Analyse par les Soldes intermédiaires de gestion.....	70
Section 3 : le contrôle de gestion au sein de la BMT.....	75
1. Les pratiques du contrôle de gestion au sein de la BMT.....	75
1.1. Comparaison entre les réalisations annuel (2017,2018).....	76
1.2. Comparaison entre les réalisations et les prévisions trimestrielles (2017, 2018).....	80
1.3. Analyse des taux d'évolutions des réalisations trimestrielles (2017, 2018).....	84
Conclusion du chapitre et recommandations	87
Conclusion générale.....	88
Bibliographie	

Liste des schémas et figures

Liste des schémas et figures

Schémas	Pages
Schéma N°01 : le triangle du contrôle de gestion	07
Schéma N°02 : Les différents niveaux du contrôle de gestion	17
Schéma N°03 : La place de contrôle de gestion dans l'entreprise	20
Schéma N°04 : Processus du contrôle de gestion	22
Schéma N°05 : Missions du contrôleur de gestion	26
Schéma N°06 : Les différents postes de contrôleur de gestion	28
Schéma N°07 : structure du capital de la BMT	55
Schéma N°08 : L'organigramme de la BMT	63
Figures	Pages
Figure N° 01 : localisation géographique de BMT	56
Graphique N°01 : Représentation des prévisions et réalisations des ventes (Services) de la BMT	78

Liste des tableaux

Liste des tableaux

Tableaux	Pages
Tableau N° 01 : analyse comparative entre le contrôle interne et le contrôle de gestion	11
Tableau N°02 : Différents rôles du contrôleur de gestion	24
Tableau N°03 : Les qualités d'un contrôleur de gestion	27
Tableau N°04 : Comparaison entre performance interne et performance externe	44
Tableau N°05 : les équipements détenus par la BMT	59
Tableau N°06 : Bilan en grande masse de 2017 et 2018 « actif »	54
Tableau N°07 : Bilan en grande masse de 2017 et 2018 « passif »	65
Tableau N°08 : les indicateurs de l'équilibre financier	65
Tableau N°09 : Les ratios de structure de passif pour les années 2017, 2018.	67
Tableau N°10 : Les ratios de structure de l'actif pour les années 2017, 2018.	67
Tableau N°11 : Calcul de ratios de solvabilité.	
Tableau N°12 : Etude comparative entre les réalisations des deux périodes 2017 et 2018 à partir du CR annuel	76
Tableau N°13 : Etude comparative des réalisations par rapport aux prévisions du tableau de compte de résultat trimestriel pour l'année 2017.	80
Tableau N°14 : Etude comparative des réalisations par rapport aux prévisions du tableau de compte de résultat trimestriel pour l'année 2018.	82
Tableau N°15 : Etude comparative de l'évolution en pourcentage des réalisations trimestrielles du CR pour l'année 2017.	84
Tableau N° 16 : Etude comparative de l'évolution en pourcentage des réalisations trimestrielles du CR pour l'année 2018.	85

Résumé

Dans un univers économique de plus en plus concurrentiel et incertain, le pilotage permanent de l'ensemble de l'organisation, la mesure constante de ses performances et l'évaluation continue de son efficacité sont plus que jamais indispensables.

Le contrôle de gestion peut être perçu comme une amélioration des performances de l'entreprise, il constitue un outil permettant l'efficacité, lorsque les buts tracés sont accomplis et l'efficacité, lorsque les unités acquises sont optimisées à partir des moyens disponibles.

Ce mémoire s'intéresse à présenter l'apport du contrôle de gestion par ses divers outils à l'animation et le pilotage de la performance de l'entreprise

Mots Clés : *Performance, efficacité, efficacité, contrôle de gestion, pilotage, mesure*

Abstract

In an increasingly competitive and uncertain economic world, the permanent management of the entire organization, the constant measurement of its performance and the continuous evaluation of its efficiency are more than ever essential.

Management control can be seen as an improvement in the performance of the company, it is a tool for efficiency, when the goals are achieved and efficiency, when acquired units are optimized from the available means.

This dissertation is interested in presenting the contribution of management control by its various tools to the animation and the management of the performance of the company.