

République Algérienne Démocratique et Populaire
Ministère de l'Enseignement Supérieur et de la Recherche
Scientifique
Université Abderrahmane MIRA de Bejaia
Faculté des Sciences Economiques, Commerciales et de Sciences de Gestion
Département des Sciences de gestion



جامعة بجاية
Tasdawit n Bgayet
Université de Béjaïa

Mémoire de fin de cycle

En vue de l'obtention du Diplôme de Master en science de gestion

Spécialité ; Finance et Comptabilité

Option : Compatibilité et Audit

Thème

**La gestion budgétaire au service de l'amélioration
de la performance de l'entreprise**

Cas : Bejaia Méditerranéen Terminal

Réalisé par :

ALIOUA Nassim

AMEUR Azeddine

Encadré par :

MAAMRI .M

Promotion : 2020/2021

Remerciements

Je remercie tout d'abord dieu tout puissant de nous avoir donné le courage et la volonté pour élaborer ce modeste travail.

Tout travail de recherche n'est jamais l'œuvre d'une seule personne, à cet effet je tiens à exprimer ma sincère reconnaissance et mes vifs remerciements à tous ceux qui ont contribué de pré ou de loin à la réalisation de ce modeste travail.

*Nous remercions notre enseignant et directeur du mémoire Mr **MAAMRI M.** d'avoir accepté notre encadrement, et de nous avoir assistés durant cette période, en nous accordant toute l'attention et le temps qu'il faut.*

*Notre sincères considérations et remerciements sont exprimés à notre encadreur au sein de l'BMT Mme **AZZI S.** pour ses aidés et conseils tout au long de notre stage.*

Nous tenons également à remercier nos parents pour leur contribution, leur soutien et leur patience, sans oublier d'exprimer notre reconnaissance envers nos frères et sœurs, et nos amis intimes pour leur encouragement.

Merci

Dédicace

Je dédie a ce mémoire a ...

A ma chère maman

Aucune dédicace ne saurait exprimer l'amour, le dévouement et le respect que j'ai pour vous. Rien au monde ne vaut les efforts fournis jour et nuit pour mon éducation et mon bien être. Que dieu vous gardes pour moi.

A mes chers frères FARES, ADEL, MIDOU, FOUFOU, Et ma chère sœur AMEL et mes petites princesses LLINE et SIRINE et le petite prince

MOHAMMED

En témoignage de l'attachement, de l'amour et de l'affection que je port vous.

A les deux personnes les plus importantes de ma vie DADY et IMYVA que je les trouve toujours a mes cotés et que je n'oublierai jamais.

A ma grand-mère et mes oncles RABAH, REZKI, MOHAMED, et à mes tantes NAJMA, WAHIBA, SAIDA, MESSOUDA pour leurs précieux conseils.

A tous mes amis BABI, FAROUK que votre avenir soit plain de joie, de bonheur, de réussite et de sérénité

A tous ceux qui me porte dans leurs cœurs.

NASSIM

Dédicace

Je dédie a ce mémoire a ...

A Mes parents

Aucune dédicace ne saurait exprimer l'amour, le dévouement et le respect que j'ai pour vous. Rien au monde ne vaut les efforts fournis jour et nuit pour mon éducation et mon bien être. Que dieu vous gardes pour moi.

*A mes chères sœurs SABAH, HIZIA, et ma très chère sœur SOUAD et ma petite princesse FERDAOUS et mes deux frères BOYKA et ROCKY
En témoignage de l'attachement, de l'amour et de l'affection que je port vous.*

A tous mes amis, ZYAD, FAROUK, MAZIGHÉ, SAADOUN que votre avenir soit plain de joie, de bonheur, de réussite et de sérénité

A tous ceux qui me porte dans leurs cœurs.

AZEDDINE

Sommaire

Liste des abréviations

Liste des tableaux

Liste des figures

Introduction générale01

Chapitre 01 : Généralités sur le contrôle de gestion.....04

Section 01 : Notion de base sur le contrôle de gestion.....04

Section 02 : Le contrôle budgétaire.....29

Chapitre 02 : La gestion budgétaire et l'amélioration de performance.....39

Section 01 : Programme de budget et gestion budgétaire.....39

Section 02 : La généralité sur la performance.....54

Chapitre 03 : La gestion budgétaire au sein de BMT.....68

Section 01 : La présentation de l'organisme d'accueil.....68

Section 02 : La pratique budgétaire au sein de la BMT.....76

Conclusion générale.....107

Bibliographie

Annexe

Table de matière

Résumé

Liste des abréviations

ABC: activity based costing

BBZ: budget base zero

BFR: le besoins en fond de roulement

BMT: Bejaia méditerranéen terminal

CPE: Conseil de participation de l'état

DFC: Direction finances et comptabilité

DG: Direction générale

DM: Direction marketing

DO: Direction des opérations

DRHM: Direction de ressources humaines et moyennes

DT : Direction technique

EBE : L'excédent brut d'exploitation

EPB : L'entreprise portuaire de Bejaia

EVA : La valeur ajoutée économique

EVP : Equivalent vingt pieds

FRN : Le fond de roulement

GRH : Gestion de ressources humaines

KDA : Kilo dinars

MC : La marge commerciale

MCV : La marge sur cout variable

PME : Petite et moyenne entreprise

PE : La production de l'exercice

RCAI : Le résultat courant avant impôt

RE : Le résultat d'exploitation

RN : Le résultat net

ROE : Taux de rendement financier

ROI : Rendement des capitaux investis

RR : Le résultat résiduel

SI : Système d'information

SPA : Société par action

VA : Valeur ajoutée

Liste des tableaux

Tableau n°1: Comparaison entre le contrôle de gestion traditionnel et le contrôle de gestion renouvelé.....	6
Tableau n°2: Présentation de quelques causes d'écart et leurs actions correctives.....	38
Tableau n°3 : comparaison entre la performance externe et la performance interne.....	57
Tableau n°4: Préparation de la campagne budgétaire	77
Tableau n°5: Le suivi budgétaire.....	78
Tableau n°6: Le volume physique du trafic prévisionnel.....	80
Tableau n°7: le chiffre d'affaire prévisionnel par prestation.....	80
Tableau n°8: Autres produits opérationnels et financiers.....	81
Tableau n°9: Budget des investissements.....	81
Tableau n°10: Budget des approvisionnements	82
Tableau n°11: Structures des charges.....	83
Tableau n°12: Le tableau des flux de trésorerie prévisionnel.....	84
Tableau n°13: Le contrôle du trafic portuaire au sein de BMT.....	87
Tableau n°14: Le contrôle du chiffre d'affaires.....	87
Tableau n°15: Le contrôle budgétaire des produits opérationnels et financiers.....	88
Tableau n°16: Le contrôle budgétaire des investissements.....	89
Tableau n°17: Le contrôle du budget des approvisionnements.....	90
Tableau n°18: Le contrôle des frais généraux.....	91
Tableau n°19: Le contrôle du budget de trésorerie.....	92
Tableau n°20: Chiffre d'affaire.....	94
Tableau n°21: La valeur ajoutée.....	95
Tableau n°22: L'évolution de l'excédent brut d'exploitation.....	96
Tableau n°23: Le résultat opérationnel.....	97
Tableau n°24: Résultat financier.....	98
Tableau n°25: Le résultat courant avant impôt.....	99
Tableau n°26: Le résultat net.....	100
Tableau n°27: Le fonds de roulement.....	101
Tableau n°28: Le Besoins en Fond de Roulement.....	102
Tableau n°29: La trésorerie.....	103

Liste des tableaux

Tableau n°30: Ratios de structure financière.....	104
Tableau n°31: Les ratios de gestion.....	105
Tableau n°32: Les ratios de rentabilité.....	105
Tableau n°33: Le ratio de solvabilité générale.....	106

Liste des figures

Figure n°1: La boucle de contrôle.....	15
Figure n°2: Les niveaux de contrôle organisationnel.....	16
Figure n°3: Budget de trésorerie.....	46
Figure n°4: La structure de la BMT.....	70
Figure n°5: La situation géographique de la BMT.....	70
Figure n°6: La représentation de l'évolution du chiffre d'affaires.....	95
Figure n°7: La représentation de l'évolution de la valeur ajoutée.....	96
Figure n°8: La représentation de l'évolution de l'EBE.....	97
Figure n°9: La représentation de l'évolution du résultat opérationnel.....	98
Figure n°10: La représentation de l'évolution du résultat financier.....	99
Figure n°11: La représentation de l'évolution du résultat courant avant impôt.....	100
Figure n°12: La représentation de l'évolution du résultat net de l'exercice.....	101
Figure n°13: La représentation de l'évolution de fond de roulement.....	102
Figure n°14: La représentation de l'évolution du BFR.....	103
Figure n°15: La représentation de l'évolution de la trésorerie.....	104

Liste des schémas

Schéma n°1: Affectation des coûts avec l'ABC.....	22
Schéma n°2 : L'ensemble des écarts.....	33
Schéma n°3 : L'écart sur chiffre d'affaire.....	35
Schéma n°4 : L'écart sur marge.....	36
Schéma n°5: L'écart total sur coût.....	37
Schéma n°6: La démarche budgétaire.....	50
Schéma n°7: Les étapes de BBZ.....	51

Introduction générale

Dans un environnement concurrentiel de plus en plus complexe, exigeant et instable, les entreprises doivent faire preuve de souplesse, de réactivité et de capacité d'adaptation. Ces aptitudes s'obtiennent à travers une connaissance pointue et la plus complète possible des éléments qui constituent leurs environnements interne et externe. En effet, pour faire face aux différentes mutations, l'entreprise se voit dans l'obligation de mettre en œuvre un suivi pour les différentes fonctions dans le but d'atteindre des objectifs stratégiques d'où la nécessité de recourir à la fonction dite «contrôle de gestion».

Donc, le contrôle de gestion peut être perçu comme une amélioration des performances économiques de l'entreprise, il constitue un outil permettant l'efficacité, lorsque les objectifs tracés sont atteints et l'efficience, lorsque les quantités obtenues sont maximisées à partir d'une quantité de moyens. Pour remplir sa mission, le contrôle de gestion englobe divers outils tels que la comptabilité analytique qui est un système de comptes ajustés à la comptabilité générale, permettant d'identifier et de valoriser les éléments constitutifs du résultat de l'exercice, le tableau de bord qui est un outil qui répond aux besoins d'un pilotage rapide, permanent sur un ensemble de variables tant financières, quantitatives que qualitatives, et la gestion budgétaire. Cette dernière correspond à une vision technique du contrôle de gestion est considérée comme l'outil de gestion le plus adéquat dans le processus de planification des activités de l'entreprise. Elle se définit comme l'ensemble des techniques mises en œuvre pour établir des prévisions à court terme, généralement un an, applicable à la gestion d'une entreprise. Elle permet de confronter périodiquement, les réalisations effectives aux prévisions, en vue de mettre en évidence des écarts qui peuvent susciter des actions correctives. Elle englobe tous les aspects de l'activité économique de l'entreprise dans un ensemble cohérent de prévisions chiffrées. C'est donc le mode de pilotage à court terme de l'entreprise afin de réaliser ses objectifs.

Introduction générale

En d'autres termes, la gestion budgétaire conduit à la mise en place d'un réseau de budgets couvrant toutes les activités de l'entreprise. Ces programmes d'action chiffrées sont appelés à servir d'outils de pilotage s'il leur est ajouté un système de contrôle budgétaire cohérent et régulier dont le cœur est constitué par la mise en évidence d'écarts, qui doivent permettre la réflexion sur les causes de ces divergences et initier des actions correctives.

Le budget est un plan ou un état prévisionnel des recettes et des dépenses présumées qu'une personne morale ou physique aura à encaisser et à effectuer pendant une période donnée.

Il existe différents types de budgets : les budgets d'exploitation, encore appelés budgets annuels, les budgets financiers « plan financier », budget des investissements « planification et développement des actifs ». Leurs buts sont, encore une fois, d'établir des objectifs et d'aider à l'évaluation des performances.

A l'issue de ce qui précède, l'objectif de ce travail est donc de tenter de comprendre la gestion budgétaire qui est considérée comme un outil indispensable pour chaque entreprise qui souhaite conquérir un avantage concurrentiel. Dans cette perspective, la question centrale à laquelle nous tenterons d'apporter quelques éléments de réponse est: **De quelle manière la gestion budgétaire peut-elle contribuer à l'amélioration de la performance d'une l'entreprise ?**

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

- Quelle est la place occupée par la gestion budgétaire au sein d'une entreprise ?
- La gestion budgétaire influence-t-elle la performance d'une entreprise ?

Introduction générale

Afin de répondre à cette problématique, nous suggérons les hypothèses suivantes :

- La gestion budgétaire occupe une place primordiale du fait qu'elle soit prédominante dans l'orientation et la prise de décision au sein de BMT.
- La poursuite correcte du processus budgétaire : études comparatives, déterminations des écarts budgétaires ...permet, à priori, d'améliorer la performance de BMT.

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

Notre plan de travail est structuré en trois chapitres qui sont énumérés comme suit : le premier portera sur généralité sur le contrôle de gestion, le second sur la gestion budgétaire et l'amélioration de la performance, le troisième chapitre est réservé à l'étude de cas, dans lequel nous essayerons d'appliquer les développements théoriques précédent.

Chapitre 01 : Généralités sur le contrôle de gestion

A la recherche d'un outil qui permet d'assurer une performance économique d'une entreprise, et une meilleure réalisation des objectifs dans un environnement qui se caractérise par une incertitude et une concurrence intense, il y'a l'apparition ou l'émergence de la notion du contrôle de gestion, qui est « un processus par lequel les dirigeants s'assurent que les ressources qui sont obtenues et utilisées avec efficacité, efficacité et pertinence, conformément aux objectifs de l'organisation, et que les actions en cours vont bien dans le sens de la stratégie définie »¹. En effet, le contrôle budgétaire est une fonction partielle du contrôle de gestion qui consiste à comparer les réalisations aux prévisions et d'analyser les écarts afin d'en comprendre la cause pour les remédier ou pour d'en tirer d'avantage.

Ce chapitre est subdivisé en deux sections. La première, porte sur la notion de contrôle de gestion et la deuxième section est consacrée au contrôle budgétaire.

Section1 : Notion de base sur le contrôle de gestion

Pour cerner la notion de contrôle de gestion, nous allons entamer la présente section par l'évolution du contrôle de gestion au fil de temps et ses définitions les plus courantes des grands auteurs, puis ses objectifs.

1. Evolution du contrôle de gestion

Apparu dans les années 1920 au sein de quelques entreprises industrielles américaines avec l'accroissement de la taille des unités de production de celles-ci et leurs diversifications, il devient nécessaire de déléguer des tâches de responsabilité tout en exerçant un contrôle sur les exécutants. Autrement dit, le contrôle de gestion est né avec la révolution industrielle avec les analyses de Taylor (1905) sur le contrôle de productivité, les recherches de Gantt (1915) sur les charges des structures et les choix de Général Motors (1923) et de Saint-Gobain (1935) pour des structures par décisions. Le contrôle de gestion concerne alors principalement l'activité de production mais ne s'appelle pas encore ainsi.

Dans sa forme initiale le contrôle de gestion a un caractère quantitatif basé sur le

¹ H. Bouquin (1994). Les fondements du contrôle de gestion. Presse universitaire de France « Que sais-je ? » N°2892, Paris, P 05

Chapitre 01 : Généralités sur le contrôle de gestion

contrôle budgétaire, la comptabilité analytique et le reporting. Ce modèle a été adopté par les entreprises américaines (Dupont de Nemours ; General Motors), européennes et internationales, approche dite classique².

Ainsi, après l'analyse des coûts, les entreprises mettent en place des budgets prévisionnels et réels pour contrôler la gestion et mesurer les écarts, c'est pourquoi le contrôle de gestion est souvent considéré comme synonyme, à tort, du contrôle budgétaire.

Si les premiers principes et méthodes du contrôle de gestion sont apparus entre 1850 et 1910, aux Etats-Unis et en Europe, les pratiques se sont élaborées progressivement en fonction des besoins des entreprises.

Ensuite, avec le développement des produits et services dans une conjoncture de croissance, les gestionnaires vont chercher dans le contrôle de gestion une aide aux décisions ainsi que des pistes pour contrôler les acteurs dans la structure.

Jusqu'au début des années 70, les grandes entreprises françaises, qui ont introduit un contrôle de gestion, ont produit approximativement le modèle des firmes industrielles américaines :

- Un processus de planification, de gestion budgétaire, de contrôle budgétaire, allant de long terme au court terme ;
- Dans une structure hiérarchique découpée verticalement en centres de responsabilité ;
- Avec un système de pilotage par le couple objectifs-moyens (c'est-à-dire des informations sur des résultats qui permettent de réguler les actions).

Au milieu de la décennie 80, une nouvelle approche cybernétique du contrôle de gestion (avec l'association des sciences informatiques et de télécommunication) est apparue que Hugues BOISVERT qualifie de « contrôle de gestion renouvelé ». Elle tente de dépasser les limites de l'approche traditionnelle. Elle propose de passer du contrôle de gestion par l'amont au contrôle de gestion par l'aval et du coût de revient classique au coût de revient par activité.

Les objectifs et les outils d'analyse sont à la fois quantitatifs et qualitatifs. Aussi, le contrôle de gestion implique une complémentarité permanente entre gestion stratégique et gestion opérationnelle.

² BOISVERT H., le renouvellement de la comptabilité de gestion, édition 1989, p 155.

Chapitre 01 : Généralités sur le contrôle de gestion

Le tableau ci-dessous nous donne une comparaison entre les deux modèles de contrôle de gestion :

Tableau n°1 : Comparaison entre le contrôle de gestion traditionnel et le contrôle de gestion renouvelé

Contrôle de gestion traditionnel	Contrôle de gestion renouvelé
· Surveiller	· Motiver
· Programmer	· Orienter
· A posteriori	· A priori
· Passif	· Actif
· Méfiance	· Confiance
· Exécutants	· Décideurs
· Subalternes	· Collègues
· Directif	· Participatif
· Flux descendant	· Flux ascendant
· Indicateurs financiers	· Indicateurs physiques
· Normes internes	· Cibles externes
· Système fermé	· Système ouvert
· Plus opérationnel	· Plus stratégique
· Activité de transformation	· Activité de cycle de vie

Source BOISVERT H., le renouvellement de la comptabilité de gestion, édition 1989: P258.

2. Le contrôle de gestion : concepts clés

Face aux turbulences de l'environnement et pour maîtriser son fonctionnement, une entreprise doit être contrôlée. Dans sa conception moderne le contrôle de gestion d'une entreprise ne doit pas être compris au sens de vérification et de surveillance mais plutôt au sens de maîtrise et de pilotage. Le pilotage d'une entreprise consiste à collecter et à analyser des informations sur ses activités afin de donner des directives permettant d'optimiser sa gestion et d'améliorer son fonctionnement. Dans cette optique le contrôle de gestion vise à orienter l'entreprise dans un sens qui favorise l'amélioration de sa performance et la correction et l'ajustement de ses activités et ses décisions.

Avant de développer les objectifs visés par le contrôle de gestion nous allons définir les deux notions contrôle et gestion et les différentes définitions retenues par quelques auteurs.

2.1. Définitions du contrôle de gestion

Avant de définir le contrôle de gestion nous allons définir les concepts de contrôle et gestion. Le contrôle de gestion est désormais une pratique courante dans de nombreuses organisations, avant de l'éclairer, il est nécessaire de définir ses composantes : contrôle et gestion.

- Contrôle : veut dire la maîtrise d'une situation et sa domination pour la mener vers un sens voulu.
- Gestion : c'est l'utilisation d'une façon optimale des moyens rares mis à la disposition d'un responsable pour atteindre les objectifs fixés à l'avance.

Partant de ce qui précède, « la fonction du contrôle de gestion peut être définie comme un ensemble de tâches permettant d'apprécier des résultats des centres de gestion en fonction d'objectifs établis à l'avance »³.

Le contrôle de gestion apparaissait comme le garant de l'utilisation rationnelle des ressources allouées ou mises à la disposition de manager. Plusieurs auteurs ont tenté de donner une définition claire et complète au contrôle de gestion.

➤ **Selon Anthony (1965)**, « le contrôle de gestion est le processus par lequel les managers

³ MEKKAOUI M., « précis de contrôle de gestion », édition Liaisons, Paris, 2007, p 9.

Chapitre 01 : Généralités sur le contrôle de gestion

obtiennent l'assurance que les ressources sont obtenues et utilisées de manière efficace et efficiente pour la réalisation des objectifs de l'organisation »⁴.

Efficacité représente la capacité à atteindre un résultat (un objectif).

L'efficience représente la capacité à minimiser les moyens mis en œuvre pour atteindre ce résultat. Elle se mesure généralement à l'aide d'un ratio (un rapport entre deux grandeurs)⁵.

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

- **Selon Lenard C., Verugh C** « Le contrôle de gestion est un processus d'aide à la décision dans une organisation, permettant une intervention avant, pendant et après l'action. Il doit être positionné par rapport au contrôle stratégique, sachant que le programme porte fondamentalement sur le contrôle opérationnel. Il convient alors d'aborder le pilotage de l'organisation non seulement dans une approche fonctionnelle mais aussi dans une approche globale »⁶.
- **Pour KHEMAKHEM** : « le contrôle de gestion est le processus mis en œuvre au sein d'une organisation pour s'assurer d'une immobilisation efficace et permanente et des énergies et des ressources en vue d'atteindre les objectifs que vise cette organisation. Un système de contrôle de gestion ne peut exister que s'il existe dans l'entreprise une stratégie identifiant des objectifs à très long vision ou terme, des objectifs stratégiques à long terme, moyen terme et à court terme et des tactiques pour atteindre ces objectifs »⁷.
- **Et enfin selon Jean Loup Ardouin - Daniel Michel et Jean Schmid** « Le Contrôle de Gestion constitue un ensemble d'actions, procédures et documents visant à aider la direction générale et les responsables opérationnels à maîtriser leur gestion, pour atteindre les objectifs de l'entreprise »⁸.

De notre point de vue, le contrôle de gestion est le processus par lequel l'entreprise s'assure que les ressources sont utilisées de manière efficace et efficiente pour atteindre les

⁴ Anthony R., Cité in : Le Duff R., « Encyclopédie de gestion et de management », Dalloz, Paris, 1999. P 194

⁵ BOISSELIER P., contrôle de gestion, édition Vuibert, 2013, page 11.

⁶ LENARD C., VERUGH C., organisation et gestion de l'entreprise, édition Dunod, 1993, page 8.

⁷ KHEMAKHEM.A, Ardoin. L J, « introduction au contrôle de gestion », édition Bordas, Paris-Montréal, 2001.

⁸ Cité in : Keiser A, « contrôle de gestion », Edition ESKA 2000, 2ème édition, Paris, P.13

Chapitre 01 : Généralités sur le contrôle de gestion

objectifs fixé à l'avance et cela par les outils d'aide à la décisions à savoir, la comptabilité, la gestion budgétaire, le tableau de bord .

2.2. Objectifs 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, et la stratégie adopter pour orienter la gestion vers la réalisation des objectifs fixés dans les meilleures délais et au moindre coût et avec une qualité maximale conformément aux prévisions.

Le contrôle de gestion cherche à concevoir et à mettre en place le système d'information destiné à guider le comportement des employés et managers, et à leur permettre d'agir en réalisant la cohérence économique globale entre objectifs, moyens et réalisations. Il doit être considéré comme un outil de pilotage de l'entreprise, puisqu'il contrôle l'efficacité et l'efficacité des actions et des moyens (l'économie des ressources) pour réaliser les objectifs de l'organisation.

2.2.1. Le contrôle de gestion comme outil de pilotage

Le processus de pilotage de l'organisation doit assurer plusieurs tâches : la prévision (la planification), le conseil (la mesure), le contrôle, et la mise au point des procédures (la modélisation).

Le contrôle de gestion concourt d'abord, à la définition des objectifs issus des buts organisationnels de la firme et à la détermination des plans d'actions correspondent au cycle de planification. « La planification consiste à définir les objectifs de l'organisation, calculer les résultats prévisionnels que l'on peut attendre en fonction des différentes hypothèses et décider comment les atteindre »⁹.

Il conçoit ensuite le système de mesure. Cette phase correspond à la mise en place d'une partie conséquente du système d'information, dont l'architecture constituera une véritable représentation de la réalité perçue de la firme. Il s'agit donc d'une étape extrêmement importante, il intègre naturellement le troisième cycle correspondant à la partie contrôle, au sens restreint, qui permet de juger si l'on se dirige bien vers les objectifs fixés.¹⁰

Il participe enfin, au cycle de modélisation permettant d'anticiper les résultats possibles et leurs conséquences.¹¹

⁹ BOISSELIER P. (2013), op.cit., page 16.

¹⁰ Ibid., page 16.

¹¹ Ibid., page 17.

2.2.2. La mise en place du système d'information (SI)

Le pilotage repose avant tout sur l'existence de système d'information solide. A cette fin, il est nécessaire de prévoir la mise en place – ou le diagnostic si celui-ci existe déjà –, d'un système de traitement des informations en amont et en aval de toute décision.

Selon Rey, « le système d'information peut être défini comme le dispositif de production et de circulation des données quantitatives et qualitatives qui caractérisent tous les aspects de la vie de l'organisation »¹². A partir de cette définition, il ressort que la fonction essentielle de système d'information est de produire de l'information pour tous les niveaux de la structure.

Le système d'information prendra plusieurs formes, en fonction du niveau des besoins des responsables et des acteurs de l'entreprise :

- **Système d'information stratégique pour les décideurs** : Celui-ci peut prendre la forme d'outils classiques de planification et de tableaux de bord stratégiques. Il peut également prendre la forme plus sophistiquée de système de veille stratégique, destinés à permettre l'anticipation des tendances technologiques, économiques, sociologiques des marchés.
- **Système d'information pour les responsables opérationnels** : Il se traduit par la mise en place d'instruments de prévision budgétaire, mais aussi de tableaux de bord, afin de les aider à élaborer leurs propres objectifs, définir les moyens nécessaires et tester des hypothèses de travail.
- **Système d'information pour les opérationnels** : destiné à leur permettre de suivre de manière permanente leurs performances et d'infléchir éventuellement leur action grâce à l'analyse d'écarts.¹³

3. Champ d'application du contrôle de gestion et sa mise en place

Nous allons montrer la mise en place de contrôle de gestion au sein de l'entreprise et son champ d'application.

3.1. Champ d'application du contrôle de gestion

La maîtrise de la performance nécessite de nombreuses interactions entre les différentes

¹² REY, (Pierre J.), Le contrôle de gestion dans les services publics communaux, Dunod, Paris, 1997, P 15.

¹³ BOISSELIER P. (2013), op.cit. Page 17.

Chapitre 01 : Généralités sur le contrôle de gestion

fonctions dans l'entreprise telles que la direction générale, la direction commerciale, la direction financière et la direction des ressources humaines. Toutefois, il est utile de comprendre comment et pourquoi les autres disciplines s'articulent avec le contrôle de gestion.

3.1.1. Contrôle de gestion et stratégie

La stratégie est déterminée par la direction générale. Cette dernière précise vers quelle direction l'entreprise doit se diriger à long terme. L'internationalisation, la spécialisation et l'accroissance interne sont des exemples de stratégies adoptées par de nombreux groupes industriels et commerciaux. La formulation d'une stratégie est un préalable indispensable à la mise en place d'un contrôle de gestion.

Le rôle du contrôle de gestion dans la stratégie est sensible à deux niveaux¹⁴ :

- D'abord en tant qu'outil de pilotage : il intervient au moment du diagnostic stratégique dans le recensement des forces et faiblesses de l'entreprise, notamment sur le plan de son système d'information. Il contribue ensuite à l'élaboration de plan d'action et à sa mise en œuvre, jouant son rôle d'outil d'aide à la décision, il intervient également lors du déroulement du plan stratégique. Il contribue à mettre en place les boucles de rétroaction nécessaires à la surveillance et à la réalisation du programme.
- Par ailleurs, la comptabilité de gestion, outil de contrôle, est impliquée dans le processus de décision stratégique au moment du choix des investissements ou du calcul du coût d'investissement sur longue période (coût cible, par exemple). Dès lors, le contrôle de gestion, en intégrant le calcul stratégique, devient à son tour un instrument de la prise de décision stratégique. Cet ensemble de contraintes explique pourquoi la connaissance des outils de la stratégie devient nécessaire dans le travail du contrôleur.

3.1.2. Contrôle de gestion et finance

Il est difficile d'évaluer une entreprise sans prendre en considération son aspect financier. La fonction finance permet d'assurer aux décideurs qu'ils auront bien les fonds nécessaires à l'instant pour financer telle ou telle activité. Les financiers cherchent des financements à moindre coût et des investissements créateurs de valeur pour les actionnaires. Les exigences des actionnaires en matière de performance influencent le système de contrôle de

¹⁴ BOISSELIER P.(2013), op.cit., p 22.

gestion.

Le contrôle de gestion et la finance sont deux disciplines non seulement tournées vers le passé mais également vers l'avenir. En particulier l'étude de la rentabilité des investissements de toute nature est menée conjointement par le contrôle de gestion. La première fonction sélectionne, conçoit le modèle et les critères de choix à appliquer (valeur actuelle ; taux interne de rentabilité...) tandis que la seconde fonction assiste les opérationnels pour la prévision et la sélection des données pertinentes. Enfin, l'ensemble de la démarche prévisionnelle (plans stratégique et opérationnel, budget) réalisée par le contrôle de gestion a un impact non négligeable en matière de communication financière de l'entreprise¹⁵.

3.1.3. Le contrôle de gestion et marketing

Le contrôle de gestion est l'ensemble des institutions et des processus visant à créer, communiquer, délivrer et échanger les offres qui ont de la valeur pour les clients, les consommateurs, les partenaires et la société au sens large.

Le marketing détermine sa politique de prix par référence au prix moyen observé sur le marché ou par référence au coût estimé par les services de contrôle de gestion. Le prix quel que soit son mode de détermination, a un impact sur les volumes demandés par les consommateurs. Le contrôle de gestion permet de mesurer l'efficacité des actions de marketing en fournissant régulièrement des informations sur les ventes exprimées en volume et en valeur et sur les marges par produits ou par circuit de distribution. Outre le suivi de ces indicateurs de marketing, le contrôle de gestion aide les responsables de la fonction marketing à améliorer leur performance en les assistant dans l'élaboration de leur budget et leurs plans d'action¹⁶.

3.1.4. Le contrôle de gestion et GRH

Le contrôle de gestion interfère avec la fonction des ressources humaines, principalement quant à l'organisation de l'entreprise et à la rémunération du personnel. En effet, le contrôle de gestion intervient dans le découpage de l'entreprise en entités plus ou moins autonomes. Il mesure la performance des activités de l'entreprise et aussi celle des responsables de ces activités. L'évaluation de la performance des responsables doit être, en théorie, associée à la réalisation d'un objectif préalablement assigné et négocié. Toutefois, en pratique, le respect du budget est souvent utilisé pour apprécier cette performance.

¹⁵ ALAIN B., LANGLOIS G., BRINGER M., BONNIER, C., Contrôle de gestion, édition Foucher, p 19.

¹⁶ ALAIN B., LANGLOIS G., BRINGER M., BONNIER, C., op.cit. p ; 21-22.

Le contrôle de gestion fournit également des indicateurs pour le pilotage des ressources humaines (taux de rotation, pourcentage de personnel intérimaires) et de l'évolution de la masse salariale¹⁷.

3.2. La mise en place du contrôle de gestion

Nous allons traiter dans ce qui suit les phases, le processus et les niveaux de contrôle de gestion.

3.2.1. Phases de mise en place du contrôle de gestion

Le contrôle doit s'exercer avant d'agir (finaliser), pendant l'action (piloter) et après l'action (post-évaluer).

- **Finaliser** : définir les buts, les chiffres et prévoir les moyens nécessaires pour atteindre les objectifs fixés par la stratégie, clarifier les responsabilités et définir les critères de performance en clarifiant les notions d'efficacité et d'efficience.
- **Piloter** : observer le déroulement en cours, faire le point sur la situation présente, anticiper l'avenir pour évaluer ce qu'il reste à parcourir afin de prendre les décisions correctives qui peuvent être nécessaires : soit à l'ajustement des moyens aux situations nouvelles ou soit à la remise en cause des objectifs initialement définis.
- **Post-évaluer** : mesurer les performances atteintes et faire progresser l'ensemble du système par apprentissage (ne pas répéter les erreurs et capitaliser les points forts).

3.2.2. Processus du contrôle de gestion

Le contrôle de gestion peut être vu comme un processus, une « boucle » qui suppose l'enrichissement et l'apprentissage progressifs.

Philippe LORINO a défini la notion de processus comme : « Un ensemble d'activités reliées entre elles par des flux d'informations ou de matières significatifs, et qui se combinent pour fournir un produit matériel ou immatériel important et bien défini »¹⁸.

Un processus est alors un ensemble d'actions ou d'activités interdépendantes dans le temps et dans l'espace quant à leurs coûts ou leurs conséquences et débouchant sur un résultat commun identifiable: le produit.

¹⁷ Ibidem, p 22.

¹⁸ LORINO P, « méthode et pratique de la performance », 3^{ème}, 1997, p 83.84.

Chapitre 01 : Généralités sur le contrôle de gestion

On distingue alors dans l'entreprise, le processus de facturation, le processus de vente, le processus de développement, le processus de fabrication, etc. Il faut retenir alors que:

- Les processus sont constitués d'activités;
- Les processus sont des ensembles de flux matériels ou informationnels;
- Les processus regroupent les activités selon une logique d'objectifs et de résultats.¹⁹

L'approche classique distingue quatre grandes étapes dans le processus du contrôle de gestion à savoir la planification, la mesure, le contrôle et la modélisation.²⁰

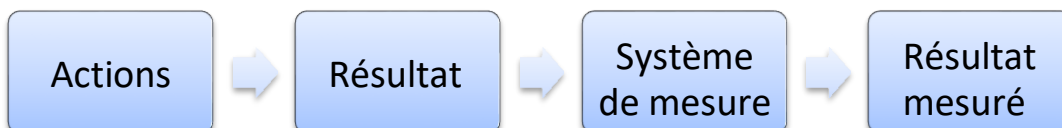
a. Le cycle de planification

Ce cycle doit permettre de passer des finalités à des objectifs précis et opérationnels en élaborant les plans d'action qui doivent permettre de les atteindre.



b. Le cycle de mesure

Est constitué par l'ensemble des indicateurs retenus pour interpréter la réalité. Sa construction suppose une réflexion sur les facteurs clés de la gestion exprimés sous forme de variables parmi lesquelles on distingue les variables de commande sur lesquels l'entreprise peut agir et les variables d'état non maîtrisables par l'organisation mais ont un impact décisif sur les performances.



c. Le cycle de contrôle

Son objectif est de confronter périodiquement les résultats mesurés aux résultats

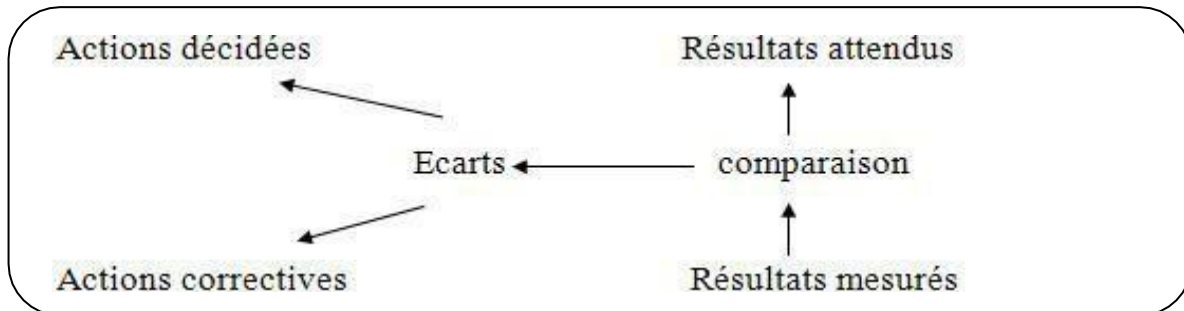
¹⁹ Ibid.

²⁰ BESCOS P.L., contrôle de gestion et management, 1995, p 23.27

Chapitre 01 : Généralités sur le contrôle de gestion

attendus, analyser les écarts et mener les actions correctives.

Figure n° 1: La boucle de contrôle :



Source: BESCOS P.L., contrôle de gestion et management, 1995, P 26.

d. Le cycle de modélisation

Ce cycle détermine la nature des relations de causes à effets utilisées pour élaborer les plans d'actions initiaux ou correctifs. Ces différents cycles s'articulent entre eux pour constituer le processus complet de contrôle de gestion.

L'approche classique associe le contrôle de gestion à une démarche, un processus permettant de s'assurer régulièrement que les objectifs vont être atteints, d'autre part, cette approche fait apparaître trois éléments clés d'un processus de contrôle de gestion: les objectifs, les moyens et les résultats. Le contrôle de gestion constitue un processus qui met en œuvre des moyens afin d'obtenir des résultats cohérents avec les objectifs.²¹

3.2.3. Les niveaux du contrôle de gestion

Il y'a trois niveaux du contrôle de gestion :

a. Le contrôle stratégique

Qui concerne les dirigeants et envisage la stratégie et les objectifs à long terme de l'entreprise pour porter un jugement sur leur pertinence.

b. Le contrôle de gestion

Qui s'adresse aux cadres et responsables et évalue l'impact des décisions prises à moyen terme pour parvenir aux objectifs. C'est l'adéquation entre l'utilisation des ressources et la stratégie qui est examinée.

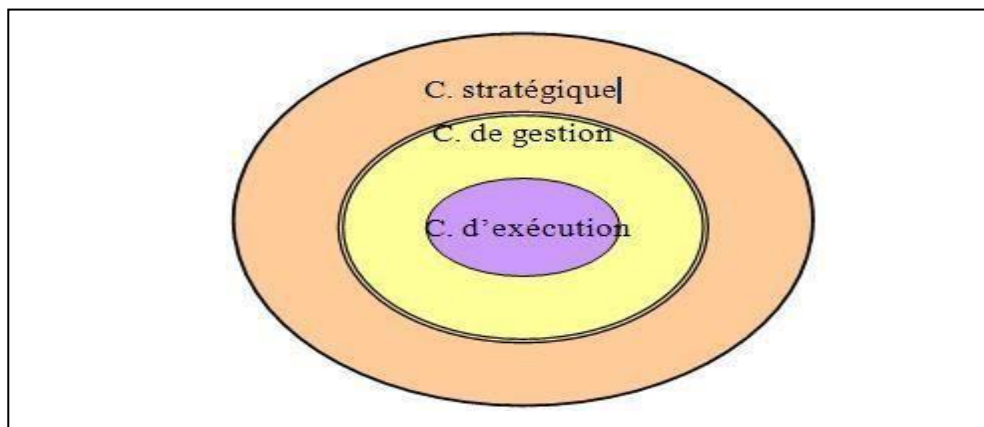
²¹ BESCOS P.L.(1995), op. cit., p 30.

c. Le contrôle opérationnel

Qui est un suivi quotidien, à très court terme, du bon déroulement des opérations. Il touche essentiellement le personnel d'exécution et il est en grande partie automatisé.²²

Les trois niveaux de contrôle de gestion sont représenté dans le schéma suivant :

Figure n°2 : Les niveaux de contrôle organisationnel



Source : H. Bouquin, le contrôle de gestion, 1986, p 54.

La place de la fonction de contrôle de gestion dépend de la taille, de types et de la spécificité de chaque entreprise. La fonction de contrôle de gestion dans les grandes entreprises peut être rattachée soit à la direction financière (position fonctionnelle) soit à la direction générale (position de conseil). Par contre dans les PME, c'est le comptable ou le dirigeant qui est chargé d'exécuter les techniques de contrôle.

Le contrôle de gestion se fait selon trois phases : formalisation, pilotage et post- évalué et son processus à quatre étapes qui sont la planification, la mesure, le contrôle et la modélisation. Le contrôle de gestion à plusieurs interactions avec les déférentes fonctions de l'entreprise telsque : la fonction marketing, la fonction financière.

4. Les outils de contrôle de gestion

De nombreuses décisions sont prises quotidiennement dans les entreprises à tous niveaux pour piloter sa performance, afin d'y parvenir les gestionnaires élaborent et utilisent des outils d'aide à la décision. Dans ce cadre le contrôle de gestion propose la

²² LONING H., le contrôle de gestion, DUNOD, 2008, p 8.

méthode de calcul des coûts, la gestion budgétaire, le tableau de bord et autres outils de suivis.

4.1. La méthode de calcul des coûts

Pour piloter la performance de l'entreprise et pour prendre des décisions à court terme et long terme, le gestionnaire élabore et utilise de nombreux outils d'aide à la décision. Dans de très nombreux cas, il fonde ses décisions sur des démarches d'analyse de coûts : il est donc indispensable de comprendre des conditions de validité des démarches mises en œuvre pour juger de la pertinence des coûts obtenus et des contextes dans lesquels ils représentent un réel éclairage pour la prise de décision. L'un des systèmes les plus utilisés dans ce stade sont : la méthode des centres d'analyse, le seuil de rentabilité, les coûts partiels, le coût marginal, l'imputation rationnelle des charges fixes et la méthode (ABC).

4.1.1. La méthode des centres d'analyse

La méthode consiste à répartir toutes les charges de la période entre les différents produits afin de calculer les stocks et de dégager un résultat analytique sur chaque produit.

Elle se base sur le découpage de l'entreprise en termes de fonction en centre d'analysée en la distinction entre charges directes et charges indirectes à travers le tableau de répartition des charges. Les charges indirectes seront ensuite réparties selon des clés de répartition appelées unités d'œuvre. Le principe de cette méthode consiste à introduire toutes les charges enregistrées directes, indirectes au coût de revient.

➤ Les limites de la méthode

Cependant, en raison de la structure même, la méthode comporte un certains nombres de limites :

- Le découpage en centre suppose que les activités soient homogènes. Or, en fait, les activités sont rarement homogènes. Par exemple, pour un centre approvisionnement, l'activité concerne la réception et l'entreposage des marchandises ou matières premières, la recherche de fournisseurs et la gestion des commandes
- Les clés de répartition pour déterminer la consommation de chaque centre peuvent être définies plus ou moins arbitrairement. Dès lors la rationalité de l'analyse s'en trouve limitée;
- L'imputation des coûts par une seule unité d'œuvre peut alourdir le coût de certains produits en faveur d'autres et afficher des résultats apparents non représentatifs de la performance réelle de chaque production ;
- Avec l'évolution de l'activité, les innovations dans les modes de production, etc., la

Chapitre 01 : Généralités sur le contrôle de gestion

mise à jour des clés de répartition n'est pas toujours faite ;

- Les activités en amont et en aval de l'activité de production prennent de plus en plus d'importance par rapport au processus de production (recherches, études et méthodes, planification, contrôle de qualité, prospection de la clientèle, etc.).

4.1.2. La méthode du seuil de rentabilité

Le seuil de rentabilité est un indice fiable indispensable et efficace permettant à chaque entrepreneur de connaître son chiffre d'affaires minimum à réaliser pour commencer à dégager du bénéfice.

a. Définition du seuil de rentabilité

Le seuil de rentabilité est défini comme un chiffre d'affaires minimum à atteindre pour qu'un produit devienne rentable. Le chiffre d'affaires permet de couvrir la totalité des charges variables et fixes, ce qui amène à un résultat de zéro et pour lequel les coûts fixes sont égaux à la marge sur coût variable. La formule de calcul du seuil de rentabilité correspond donc à :

$$\text{SR} = \text{Charges fixe} / \text{Taux de marge sur cout variable}$$

On a :

$$\text{Marge sur le cout variable} = \text{Chiffre d'affaire} - \text{Charge variable}$$

$$\text{Taux de marge sur cout variable} = \text{Marge sur cout variable} / \text{Chiffre d'affaire}$$

b. L'importance de seuil de rentabilité et ses limites

➤ L'importance

Pour une entreprise, la détermination du seuil de rentabilité est nécessaire :

- ❖ C'est un facteur de décision pour le lancement d'un nouveau produit sur le marché, ou son retrait ;
- ❖ Il permet de calculer le montant du chiffre d'affaires à partir duquel l'activité est rentable, ou la date à laquelle l'entreprise commencera à faire du bénéfice ;
- ❖ Il permet de savoir où se situe la marge réellement dégagée par la société à un moment

donné ;

- ❖ Il permet d'étudier le taux de risque de se trouver en déficit, et corrélativement d'apprécier la sécurité dont dispose l'entreprise si la conjoncture devient défavorable ;
- ❖ Il permet de mieux étudier et analyser le rôle et la répartition des charges entre fixes et variables ; notamment il oblige à calculer la marge sur coût variable (MCV), dont l'intérêt est d'éviter les inconvénients de l'imputation des charges fixes aux différents coûts des produits de la société.
- ❖ Le seuil de rentabilité peut indiquer s'il est utile ou non de procéder à une analyse plus détaillée, et donc plus coûteuse.
- ❖ Cette technique peut aussi venir en aide au moment de la définition des spécifications d'un produit.

La technique du seuil de rentabilité permet de faire des comparaisons entre plusieurs conceptions possibles avant de faire un choix définitif.

➤ **Les limites**

- ❖ C'est un système prévisionnel. La décision dépend donc de la qualité des données entrées dans le calcul de la marge, lui-même fonction du choix des données et de leur exactitude.
- ❖ C'est un système normatif : Certains coûts sont exclus, d'autres intégrés selon des clés de répartition souvent calculées de manière standard. Il ne représente donc qu'une simplification de la réalité.
- ❖ Et pourtant, c'est un système peu normé : les méthodes sont différentes d'une entreprise à l'autre, ou d'un exercice à l'autre. Il n'existe pas de "catalogue" des coûts à prendre en compte. La comparaison est donc difficile.

c. La méthode des couts partiels

Un cout partiel est un cout constitué par des charges intervenant à un stade d'analyse intermédiaire. Il ne comprend qu'une partie des charges. Les méthodes de cout partiels sont particulièrement adaptées pour la pris de décision. Elles permettent d'appréhender la notion de marge (différence entre le chiffre d'affaires et un cout partiel).

Plusieurs couts partiels peuvent être distingués :

- 1) **Cout variable** : cout constitué seulement par les charges qui varient avec le volume d'activité de l'entreprise sans qu'il y ait nécessairement exacte proportionnalité entre la variation des charges et le niveau d'activité.
- 2) **Cout direct** : cout constitué par :

Chapitre 01 : Généralités sur le contrôle de gestion

- Des charges qui lui sont directement affectées : ce sont le plus souvent des charges opérationnelles ou variables.
- Des charges qui peuvent être rattachées à ce coût sans ambiguïté même si elles transitent par des centres d'analyse ; certaines de ces charges sont opérationnelles ou variables d'autres sont de structure ou fixes.

Il est obtenu par incorporation des seules charges directes s'appliquant à un produit ou à une activité déterminée (le coût direct ne correspond pas forcément au coût variable).

3) **coût spécifique (ou coût propre)** : Il consiste à prendre en compte toutes les charges variables et fixes directes concernant un même objet de coût. Il est obtenu par incorporation non seulement de la totalité des charges variables bien que leur stabilité soit perturbée par la variation du niveau d'activité de l'entreprise mais aussi les charges fixes dont l'incorporation à un produit ou à une activité est sans équivoque. On pourra donc dire que le coût spécifique a l'avantage d'être le plus complet des coûts partiels.

d. La méthode du coût marginal

Le plan comptable définit le coût marginal comme la différence entre l'ensemble des charges courantes nécessaires à une production donnée et l'ensemble de celles qui sont nécessaires à cette même production majorée ou minorée d'une unité. C'est la variation du coût total due à une augmentation ou à une diminution de la production ou du niveau d'activité. Le calcul du coût marginal permet, de façon simple, de prendre des décisions de gestion telles que :

- L'acceptation ou le refus d'une offre commerciale exceptionnelle,
- Le choix entre la production et la sous-traitance.

Il permet aussi à l'entreprise de définir son optimum de production pour lequel la recette marginale est égale au coût de revient marginal. C'est un raisonnement qui consiste à évaluer l'impact d'une décision possible en termes de gains et en termes de coûts. Si les gains sont supérieurs aux coûts, la décision peut être adoptée, sinon elle est à regretter. Si les gains sont strictement égaux aux coûts l'entreprise est dans une situation optimale évoquée ci-haut.

e. La méthode de l'Imputation Rationnelle des Frais Fixes (L'IRFF)

La méthode de l'imputation rationnelle est une méthode de comptabilité analytique qui inclut les coûts fixes dans le coût de production selon la proportion production effective sur production normale. Ainsi, pour la détermination du coût d'acquisition ou de production

Chapitre 01 : Généralités sur le contrôle de gestion

des stocks, on impute la totalité des coûts fixes quand il y a utilisation complète de la capacité de production. Quand l'utilisation de cette capacité n'est que partielle, la charge de la partie inemployée est imputée à l'exercice, sous forme d'écart sur activité.

L'idée en elle-même est simple. On sépare les frais généraux qui ne sont pas directement imputables et on définit sur les centres de production un niveau normal de production. On détermine alors un coefficient d'imputation rationnelle, ratio entre l'activité normale et l'activité constatée. Les coûts unitaires calculés ne dépendent plus de l'activité, que ce soit pour un produit donné ou pour l'ensemble des produits. Le boni et mali d'incorporation de frais généraux sont laissés en frais de période (donc dans le résultat global) sans influencer les centres d'analyse de la production. Les variations de coûts que l'on constatera sur ces centres refléteront donc uniquement des comportements de production.

Cette méthode confirme un des grands principes de comptabilité générale quant à la valorisation des stocks: « Les coûts d'acquisition et de production du stock ne comprennent que les seuls éléments qui interviennent normalement dans leur formation. Les pertes et les gaspillages en sont exclus. L'imputation des charges fixes est basée sur la capacité normale de production. ».

Ce qui démontre la liaison beaucoup plus forte qu'on ne le pense parfois entre les concepts généraux et analytiques.

La difficulté de la méthode est évidemment de définir des niveaux « normaux » qui peuvent être définis par rapport au passé, par rapport à une prévision ou par rapport à une capacité nominale

$$\text{Coefficient d'imputation rationnelle} = \frac{\text{Activité réelle}}{\text{Activité normale}}$$

$$\text{Les charges de structure imputées} = \text{Charges fixes} * \text{coefficient d'imputation rationnelle}$$

➤ Intérêt et limites de la méthode

1) Intérêt :

- La méthode est particulièrement adaptée aux entreprises dont l'activité est saisonnière.
- Elle permet une meilleure connaissance de leur coût de revient.

Chapitre 01 : Généralités sur le contrôle de gestion

- Elle est une aide à la décision : elle peut servir de base à la fixation du prix de vente.
- Elle est à la base de l'évaluation des stocks de produits finis en cas de sous-activité.

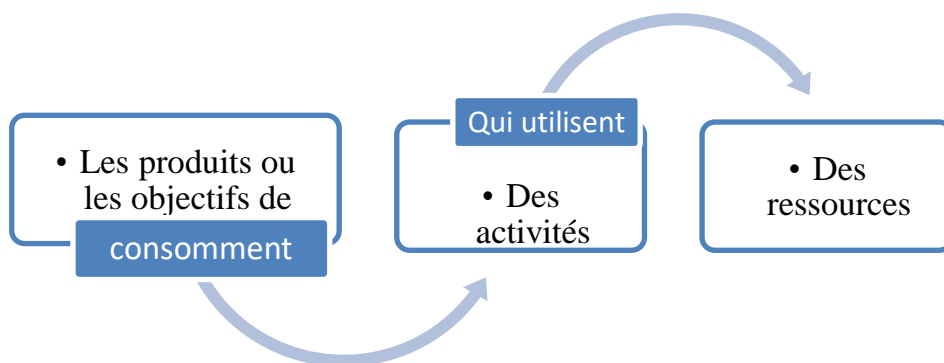
2) Limites:

- Elle suppose résolu le problème de la détermination de l'activité normale ;
- Complexe à mettre en œuvre si les centres d'analyse ont chacun des niveaux d'activité différents ;
- Même problème que les coûts complets : la répartition des charges indirectes est parfois arbitraire.

f. La méthode (ABC) activity based costing

Selon la définition proposée par la coopérative d'entreprises industrielles américaine CAM-I (Computer Aided Manufacturing-International), la méthode ABC est conçue pour « mesurer les coûts et les performances d'activités et d'objets générateurs de coûts (notamment les produits). Les coûts sont affectés aux activités en fonction de leur consommation de ressources. Les coûts sont affectés aux objets générateurs de coût en fonction de leur utilisation d'activités. ABC identifie les relations causales entre facteurs de coût et activités ». Le schéma d'affectation des coûts avec l'ABC peut se résumer comme suit :

Schéma n°1: Affectation des couts avec l'ABC



➤ Les principales étapes de la méthode :

Pour la mise en place de cette méthode ABC, plusieurs étapes sont nécessaires

1- **Identifier les activités** : Il s'agit de recenser l'ensemble des activités de l'entreprise.

Cette analyse est faite à partir de la documentation existant dans l'entreprise et par enquête auprès des personnels des différents niveaux hiérarchiques.

2- **L'affectation des ressources aux activités** : Affectation de toutes les charges aux différentes activités qui représente les ressources de fonctionnement de l'activité.

Chapitre 01 : Généralités sur le contrôle de gestion

3- **Le choix des inducteurs** : Le contrôleur de gestion choisit alors un indicateur de performance pour chaque activité. Il s'agit de rechercher les facteurs expliquant le mieux les consommations de ressources (charges). La nature de l'inducteur dépend du lien de causalité entre l'activité (ou les activités regroupées) et le volume de l'inducteur.

4- **Regroupement des activités et le calcul des coûts unitaires des inducteurs** : L'existence d'inducteurs communs aux activités permet le regroupement des activités. Les coûts unitaires des inducteurs sont calculés par le rapport volume des ressources/volume de l'inducteur.

5- **La détermination des coûts de revient complets à base d'activités** : Les coûts de revient complets par la méthode des coûts à base d'activités s'obtiennent en incorporant les charges directes et les charges indirectes des centres de regroupement imputées aux coûts au prorata des inducteurs utilisés.

➤ Intérêts et limites de la méthode

• Intérêts de la méthode

Une aide à la maîtrise des coûts et à la prise de décision :

- a) La répartition des charges indirectes est plus crédible car elle traduit mieux la consommation des différentes ressources.
- b) La mise en place d'inducteurs de performance (inducteur de délai, de qualité, de coût...) enrichit l'analyse.
- c) Elle prend mieux en compte la comptabilité des processus de production et de la multiplicité des activités.
- d) Elle représente mieux la complexité de certains produits (nombreux composants, lots de fabrication).

• Limites de la méthode

- a) L'incompréhension des personnes ayant pour charge la gestion d'un projet est l'une des raisons majeurs pour lesquels la méthode ABC tourne mal;
- b) Connaître le volume des différents inducteurs suppose de disposer de données physiques, ce qui demande de mettre en place des systèmes comptage dans des activités qui n'ont pas
- c) forcément l'habitude de faire l'objet de mesure ;
- d) Distribuer le temps de travail d'une personne entre les différentes activités qu'elle réalise n'est pas toujours aisé, on peut donc en déduire que cette répartition a toujours un caractère arbitraire ;

- e) La mise en œuvre d'un système par activité coûte chère en temps ainsi qu'en argent ;
- f) Un très grand nombre d'inducteurs d'activités risque de rendre le modèle trop complexe et peu compréhensible par les utilisateurs.

4.2. La gestion budgétaire

Elle est définie « comme un mode de gestion consistant à traduire en programmes d'action chiffrés appelés « budget » les décisions prises par la direction avec la participation des responsables »²³.

La démarche budgétaire qui correspond à une vision technique du contrôle de gestion est considérée comme étant l'outil de gestion le plus adéquat dans le processus de planification des activités de l'entité, elle permet de confronter les réalisations effectives aux réalisations et ceux en vue de mettre en évidence des écarts qui vont susciter des actions correctives. Elle permet aussi :

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

La démarche budgétaire est considérée comme un mode de gestion caractérisé par l'établissement de budget dépendant les uns des autres et permettant donc d'obtenir un compte de résultat et un bilan prévisionnel, Elle englobe tous les aspects de l'activité économique de l'entreprise dans un ensemble cohérent de prévision chiffrée, c'est pour cela qu'elle est considérée comme étant le mode de pilotage à court terme afin d'atteindre les objectifs prédéterminés.

4.3. Le tableau de bord : instrument de pilotage de la performance

4.3.1. Définition de tableau de bord

Selon Gervais, un tableau de bord (TDB) peut être défini comme « système d'information qui focalise l'attention des responsables sur les points clés à surveiller pour garder la maîtrise de l'action »²⁴. En effet, grâce au tableau de bord le responsable peut ainsi comparer ses performances réelles à ses objectifs et ainsi réagir en conséquence à son niveau. A ce titre, comme le souligne Leroy le tableau de bord constitue le pivot de la gestion prévisionnelle et contrôlée puisqu'il compare en permanence les réalisations aux

²³ ALAZARD.C et SEPARIS, « contrôle de gestion », DCG11, édition DUNOD, Paris 2007, P341.

²⁴ Gervais M. (2005) contrôle de gestion, Economica, Paris,P70.

prévisions afin de susciter la réaction des managers²⁵.

4.3.2. Objectifs de tableau de bord

- Outil de mesure des performances.
- Outil de diagnostic et d'alerte.
- Outil de dialogue.
- Outil d'information.
- Outil de motivations des responsables et de perfectionnement des cadres.
- Outil réactif.
- Outil de gestion à court terme.
- Outil d'aide à la prise de décisions

4.3.3. Les instruments utilisés du tableau de bord

Les instruments fréquemment utilisés du tableau de bord sont : les ratios, l'écart et les graphes.

a. Les ratios

Le ratio peut se définir comme un rapport entre deux grandeurs significatives du fonctionnement de l'entreprise. 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.

b. Les écarts

Le suivi budgétaire permet de calculer les différents écarts entre les réalisations et les prévisions. Mais le tableau de bord doit uniquement présenter les informations indispensables au niveau hiérarchique auquel il est destiné et seulement celles sur lesquelles le responsable peut intervenir.

c. Les graphes

Ils permettent de visualiser les évolutions et de mettre en évidence les changements de rythme ou de tendance de différentes situations de l'entreprise.

²⁵ Leroy M. (1991) Le Tableau de bord, Ed, Organisation, Paris, P45.

4.3.4. Les indicateurs de Tableau de Bord pour la mesure de la performance des entreprises

Les entreprises ont cherché à améliorer la mesure de leur performance, soit en utilisant de nouveaux outils d'évaluation de la performance financière, soit en élargissant la performance à des mesures non financières.

a. Les indicateurs financiers

La performance a depuis longtemps été mesurée grâce à des indicateurs financiers (Return On Investment, chiffre d'affaires, résultat...). Le but est de donner une image de l'entreprise qui soit le reflet de la richesse des actionnaires. Les données financières et comptables sont alors considérées comme des indicateurs avancés de la performance boursière.

Le tableau de bord financier se rencontre très fréquemment dans les groupes. Il s'inscrit généralement dans le cadre d'un « reporting de gestion » adossé à la structure opérationnel du groupe.

b. Les indicateurs non financiers

Les indicateurs financiers étant sujets à critique et peu actionnables, un grand nombre d'auteurs ont proposé de leur substituer ou de les compléter avec des indicateurs non financiers. Les réflexions sur la place des indicateurs non-financiers ont été relancées notamment avec le balanced scorecard²⁶.

4.3.5. Forces et faiblesse du TDB

a. Avantage

- TDB présente donc de nombreux atouts pour piloter et mesurer la performance ainsi que pour aligner les plans d'actions avec les objectifs stratégiques ;
- En offrant une vue globale, équilibrée et synthétique des objectifs à long terme, des cibles,
- des plans d'actions sur le terrain et des indicateurs de suivi, il se distingue des tableaux de bord classiques ; qu'ils soient financiers ou opérationnels ;
- Le TDB rend aussi les réunions mensuelles ou trimestrielles du comité de direction plus efficaces puisque celles-ci ne servent plus uniquement à résoudre les problèmes opérationnelles mais aussi à discuter de la stratégie ;
- Le TDB a aussi des potentialités importantes dans le cadre du management stratégique: la majorité des entreprises ayant conçu et implanté un TBP l'ont fait au

²⁶ Berland N. (2009), « Mesurer et piloter la performance », www.management.free.fr.

Chapitre 01 : Généralités sur le contrôle de gestion

départ pour revoir leur méthode de mesure de la performance. Ensuite, elles l'ont fait vivre et évoluer pour en faire un véritable système de gestion stratégique.

b. Limites du TDB

- 1) **Pas de lien avec la stratégie** : Il est primordial pour le décideur d'avoir une vision de son activité par rapport aux objectifs fixés et donc par rapport à la stratégie à plus ou moins long terme de l'entreprise.
- 2) **Prépondérance des indicateurs financiers** : En pratique, la majorité des tableaux de bord sont issus du contrôle de gestion qui est lui-même généralement rattaché à la direction administrative et financière. De plus, encore aujourd'hui, le contrôle de gestion s'articule autour d'éléments financiers.
- 3) **Manque de réactivité** : Il est souvent difficile de récolter les informations auprès de chaque responsable opérationnel ou auprès de chaque service. Dans ces conditions, il est facilement compréhensible que l'élaboration du tableau de bord et l'analyse qui en découle peuvent ne pas se dérouler dans un délai compatible avec les mises en œuvre correctives nécessaires. De plus la communication de l'analyse doit être rapide.
- 4) **Description des conséquences** : C'est ici une des limites les plus importantes. Le tableau de bord est établi pour mesurer l'activité de l'entreprise. En conséquence, il indique les résultats issus des actions passées. Par contre, il ne met pas en évidence les causes de ces résultats.
- 5) **peu fiables ou incomplètes** : Si les sources de données ne sont pas automatisées, il se peut qu'il manque une information ou que celle-ci ne soit pas fiable. Et pourtant, baser ses actions futures sur des résultats erronés n'est pas une bonne base pour redresser une situation déjà mal en point.

4.4. Les autres outils de suivis

Il existe une multitude d'outils qui permettent le suivi de réalisation des objectifs, les plus utilisés peuvent être cités comme suit :

- La comptabilité générale ;
- Le reporting ;
- Système d'information ;
- Les données statistiques.

4.4.1. Comptabilité générale ou la comptabilité financière

La traçabilité des opérations réalisées par une entreprise dans le cadre de son activité

Chapitre 01 : Généralités sur le contrôle de gestion

constitue l'objet majeur de la tenue d'une comptabilité générale, cet outil permet de codifier et de produire des informations adaptées aux utilisateurs :

- Pour les bailleurs de fonds, tels que les investisseurs et les banquiers : bilan et compte de résultat ;
- Pour l'institution fiscale : déclaration fiscales ;
- Pour les chefs de services : état de suivi des budgets ;
- Pour le service juridique : liste des factures impayées ;
- Autres informations destinée aux différentes parties prenantes : les clients, fournisseurs, le comité d'entreprise...

4.4.2. Le reporting

Le reporting est un ensemble d'indicateurs de résultat, construit a posteriori, de façon périodique, afin d'informer la hiérarchie des performances de l'unité.

Dans le cadre d'une gestion décentralisée, le reporting permet de vérifier que les centres de responsabilité respectent leurs engagements contractuels.

4.4.3. Système d'information

Le système d'information peut être défini comme : « C'est l'ensemble des procédures organisées qui permettent de fournir l'information nécessaire à la prise de décision et/ou au contrôle de l'organisation »²⁷.

Il a pour objectif de fournir aux différents niveaux de l'organisation les informations permettant de fournir d'accompagner et de contrôler le fonctionnement de l'entreprise à travers cette définition on peut aisément comprendre que l'objectif crucial du système d'information est de produire et de fournir aux décideurs de l'entreprise les informations nécessaires dont ils ont besoin pour contrôler, décider et agir.

4.4.4. Les données statistiques

L'analyse des données a été permise grâce au développement de logiciels et tableaux de gestion (Excel, SPSS), ces derniers permettent de traiter une masse d'informations et d'en ressortir des indicateurs clefs.

Des programmes informatiques sont utiles dans ce sens pour compléter et alimenter les tableaux de bord.

²⁷ LUCASH.C, « système d'information pour le management » édition Davis, 1986, P 86.

Section 02 : Le contrôle budgétaire

Le contrôle budgétaire est la fonction principale de contrôle de gestion de certaine organisation, s'appuie sur l'ensemble des budgets établis pour formaliser le fonctionnement qui est une confrontation périodique entre les deux.

Pour comprendre la notion du contrôle budgétaire, nous allons présenter, dans cette section quelques définitions citées par nombreux auteurs, ses objectifs ainsi que ses étapes.

1. Définition et objectifs du contrôle budgétaire

Le contrôle budgétaire constitue la procédure importante de la gestion budgétaire. Dans ce cadre, nous allons présenter sa définition et ses objectifs.

1.1. Définition du contrôle budgétaire

Selon N. BERLAND, Y. DE RONGE, le contrôle budgétaire est « un processus de comparaison et d'interprétation des résultats réalisés par rapport aux prévisions chiffrées du budget, à différents niveaux de l'organisation »²⁸

Un contrôle budgétaire pertinent s'appuie sur l'ensemble des budgets établis pour formaliser le fonctionnement à court terme de l'entité dont la gestion doit être mise en tension. Les données nécessaires tant à l'établissement des budgets qu'au calcul des réalisations mettent en jeu tous les systèmes d'information comptables de l'entreprise.

1.2. Objectifs du contrôle budgétaire

Le contrôle budgétaire permet d'assurer les objectifs cités ci-dessous :²⁹

- ❖ Il permet de comparer les réalisations avec les prévisions ;
- ❖ Déceler les écarts significatifs;
- ❖ Analyser les écarts significatifs et prendre des mesures correctives qui regroupent les aspects principaux du contrôle de gestion ;
- ❖ Il permet de vérifier la performance des différents centres de responsabilité.

2. Utilité du contrôle budgétaire

Le contrôle budgétaire dispose de plusieurs utilités à savoir ³⁰:

²⁸ N. Berland, Y. De Rongé, « contrôle de gestion », Edition Pearson, Education, P300.

²⁹ Contrôle de gestion et le tableau de bord, P. 8. Disponible sur le site : www.doc.etudiant.fr

³⁰ Meryem Afryad, « Cour de contrôle de gestion et le tableau de bord PDF », Page 116, disponible sur <https://www.academia.edu/>

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

3. Les étapes du contrôle budgétaire

Le contrôle budgétaire passe par plusieurs étapes successives qui peuvent se résumer comme suit³¹ :

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

3.1. Le contrôle avant l'action

Il a pour but d'améliorer la préparation de l'action et est constitué par la démarche prévisionnelle. Il faut vérifier que les hypothèses retenues pour la construction des budgets sont cohérentes avec les objectifs à moyen et à long terme (plan opérationnel et plan stratégique). Il faut aussi envisager les conséquences des décisions budgétaires avant d'engager dans l'action.

3.2. Le contrôle pendant l'action

C'est-à-dire pendant l'exercice budgétaire. Il a pour objectif de repérer rapidement les décalages entre les prévisions et les réalisations de façon à mettre en œuvre les actions correctives nécessaires. Pour réaliser ce contrôle, il faut pouvoir fournir, de façon permanente et rapide, aux opérationnels, les informations sur les réalisations. Avant de mettre en œuvre des actions correctives, on effectue des analyses complémentaires pour expliquer les causes de décalage. La technique de l'analyse des écarts est utilisée pour

³¹ Hervé HUTIN, « Toute la finance d'entreprise », édition d'organisation, 2^{éd} d'Organisation, France, 2002, P679.

comprendre l'origine des problèmes.

3.3. Le contrôle après l'action

L'objectif n'est plus de corriger les actions mais de présenter un bilan final de la période budgétaire.

Ce bilan final permet :

D'expliquer les écarts ; De mettre à jour les normes techniques et de réfléchir sur la fiabilité des prévisions. Il peut permettre aussi de mesurer la performance des responsables qui s'inscrit dans le processus d'évaluation de l'entreprise.³²

4. Analyse des écarts

Avant d'entamer l'analyse des écarts, il est indispensable de présenter sa définition.

4.1. Définition de l'écart

Selon **B. Doriath**, un écart comme étant « la différence entre une donnée de référence et une donnée constatée. Écart entre coût prévu et coût réalisé, entre quantité allouée et quantité consommée ». ³³

L'écart peut être exprimé en valeur absolue (écart = réalisation – prévision) ou en valeur relative par rapport au référentiel (prévisions).

4.2. Les limites des écarts

Nous retrouvons plusieurs limites ³⁴:

- ✓ L'analyse des écarts participe au contrôle à posteriori, tardif dans un contexte économique qui exige une forte réactivité.
- ✓ L'expression financière des causes des écarts n'est pas toujours traduisible au niveau des postes opérationnel.
- ✓ La communication, qui ne s'adresse qu'aux responsables n'implique pas l'ensemble des acteurs.
- ✓ La seule mesure financière de la performance peut être nuisible aux

³² Hervé HUTIN, « Toute la finance d'entreprise », op.cite, P679.

³³ Brigitte Doriath, « le contrôle de gestion », 5^{ème} Ed DUNOD, paris, 2008, P72.

³⁴ Ibid, P74.

efforts d'amélioration de la qualité ou de la réactivité.

✓ L'analyse des écarts ne participe donc que pour une part au système de contrôle de gestion.

4.3. Principes d'élaboration des écarts

La mise en évidence d'écarts répond aux besoins de suivi des entités à piloter : elle est par nature contingente, il n'est pas envisageable de définir, de façon exhaustive, tous les écarts possibles. Nous allons nous limiter à donner quelques principes conventionnels de construction des écarts.³⁵

➤ **Principe 1** : Un écart est la différence entre la valeur constatée de la donnée étudiée et la valeur de référence de cette même donnée.

La valeur constatée est en général la valeur réelle telle qu'elle apparaît dans la comptabilité de gestion. La valeur de référence peut être une valeur budgétée standard ou prévisionnelle. Dans le cas d'une comparaison de données entre deux exercices successifs, la valeur de référence est celle de l'exercice le plus ancien.

➤ **Principe 2** : Un écart se définit par un signe (+ou-), une valeur et un sens (favorable ou défavorable). En effet, dans l'analyse des écarts, un écart de même valeur algébrique n'a pas le même sens selon qu'il s'agit d'un produit.

➤ **Principe 3** : La décomposition d'un écart cherche toujours à isoler l'influence d'une et d'une seule composante par sous-écart calculé : une donnée constituée de n composantes oblige à la mise en évidence de n sous-écarts.

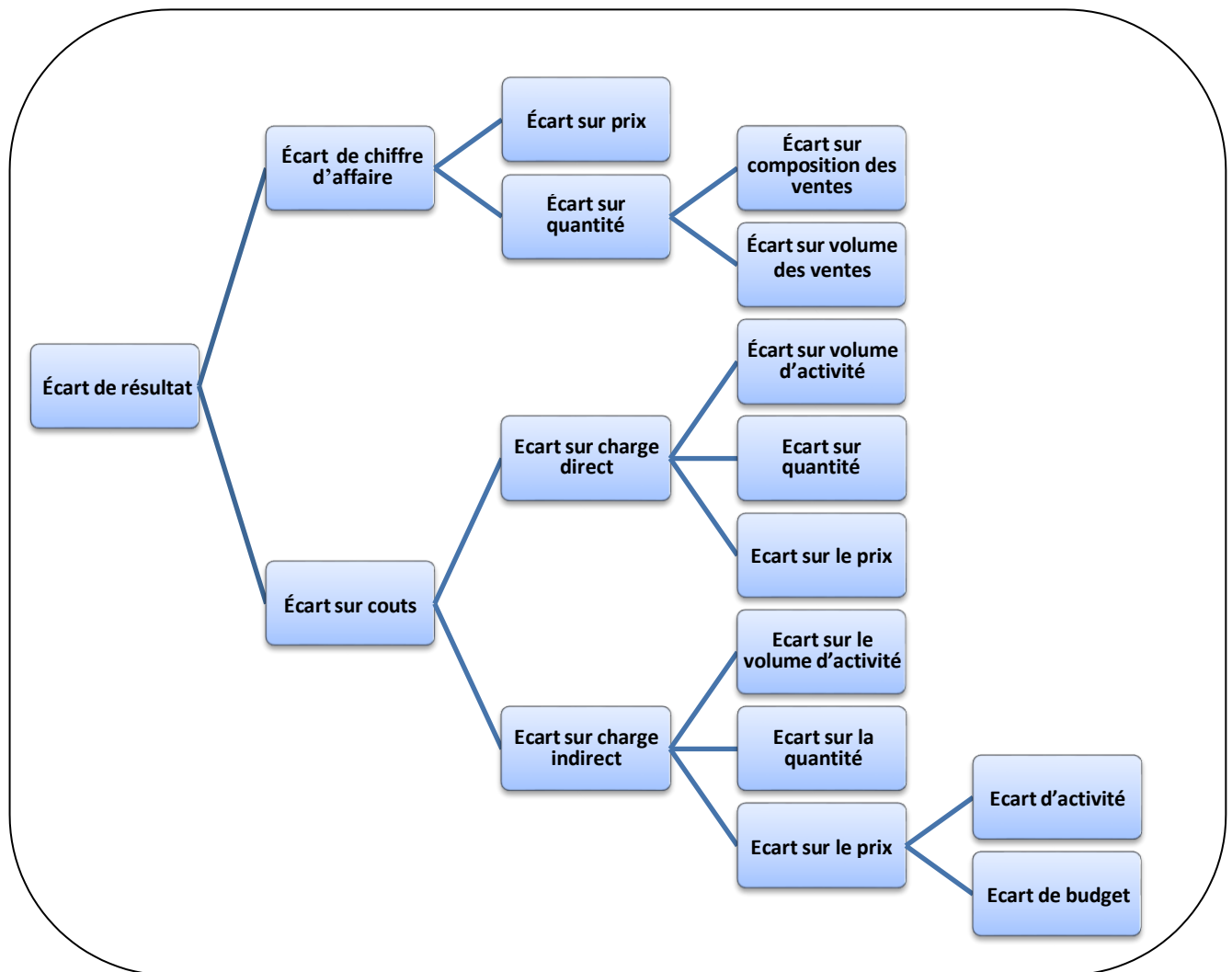
➤ **Principe 4** : En harmonisation avec la position du plan comptable générale dans la méthode des coûts préétablis, toute donnée constituée par le produit d'un élément monétaire par un élément qui exprime un volume doit se décomposer en deux écarts.

4.4. Les différents types d'écart

L'ensemble des écarts du contrôle budgétaire sont présentés par le schéma suivant :

³⁵ Alazard C, Sépari S, « Contrôle de gestion, manuel et applications », op.cite, P 368-369.

Schéma n°2 : L'ensemble des écarts



Source : Doriath B., « Le contrôle de gestion en 20 fiches », 5^{ème} Edition, DUNOD, Paris, 2008, P73.

a. Ecart sur résultat

L'écart de résultat est la différence entre le résultat réel et le résultat préétabli de référence. Il mesure la déviation de la performance globale à court terme³⁶. Cet écart est calculé par la formule suivante :

³⁶ B. Doriath, C. Goujet, « Gestion prévisionnelle et mesure de la performance », Op.cite, P197.

$$\text{Ecart sur résultat} = \text{résultat réel} - \text{résultat préétabli}$$

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

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

b. Ecart sur chiffre d'affaires

L'écart du chiffre d'affaires passe par le calcul de l'écart observé entre le chiffre d'affaires réel et le chiffre d'affaires budgété³⁷. Il est calculé comme suit :

$$\begin{aligned} \text{Ecart sur chiffre d'affaire} &= \text{chiffre d'affaires réel} - \text{chiffre d'affaires prévu} \\ &= P_R \times Q_R - Q_P \times P_P \end{aligned}$$

Nous disons qu'un écart est favorable lorsqu'il est positif, c'est-à-dire que les réalisations sont supérieures aux prévisions, contrairement un écart est défavorable lorsqu'il est négatif, c'est-à-dire que les réalisations sont inférieures aux prévisions.

Ainsi, chaque écart peut se décomposer en écart sur quantité et écart sur prix de la façon suivante :

- **Ecart sur quantité** : correspond à la différence entre les ventes totales réalisées et les ventes totales prévues. Il est calculé comme suit :

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

- **Ecart sur prix** : constitue la somme des écarts sur prix des différents produits. Il est égal :

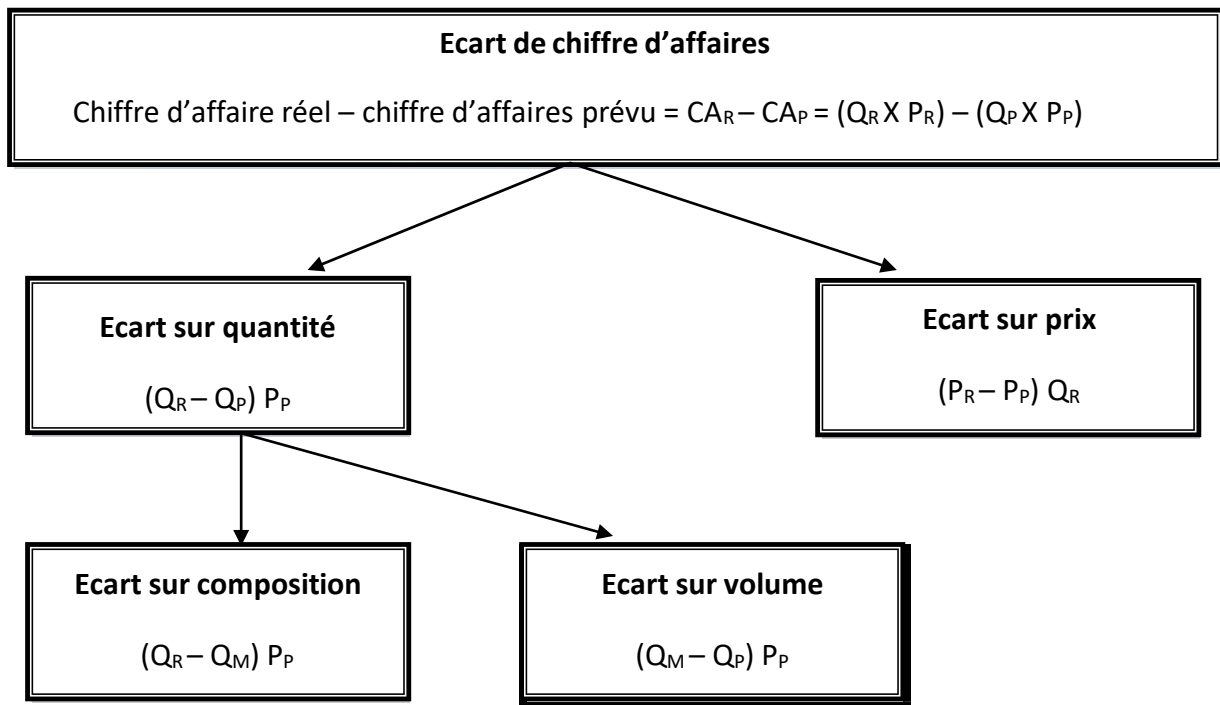
$$E/P = \sum (P_R - P_P) Q_R$$

³⁷ Ibid. P211.

Chapitre 01 : Généralités sur le contrôle de gestion

La décomposition de l'écart sur chiffre d'affaires est présentée par le schéma suivant :

Schéma n°3 : L'écart sur chiffre d'affaire



CA_R : chiffre d'affaires réel
 P_R : prix réel
 CA_P : chiffre d'affaires prévu

Q_R : quantité réelle
 Q_M : quantité moyenne
 Q_P : quantité prévue
 P_P : prix prévu

c. Ecart sur la marge

L'écart sur marge est la différence entre la marge sur coût préétabli réelle et la marge sur coût préétabli prévue³⁸. Cet écart est calculé par la formule suivante :

$$\text{Ecart sur marges} = \text{marge sur coût préétabli réelle} - \text{marge sur coût préétabli prévue}$$

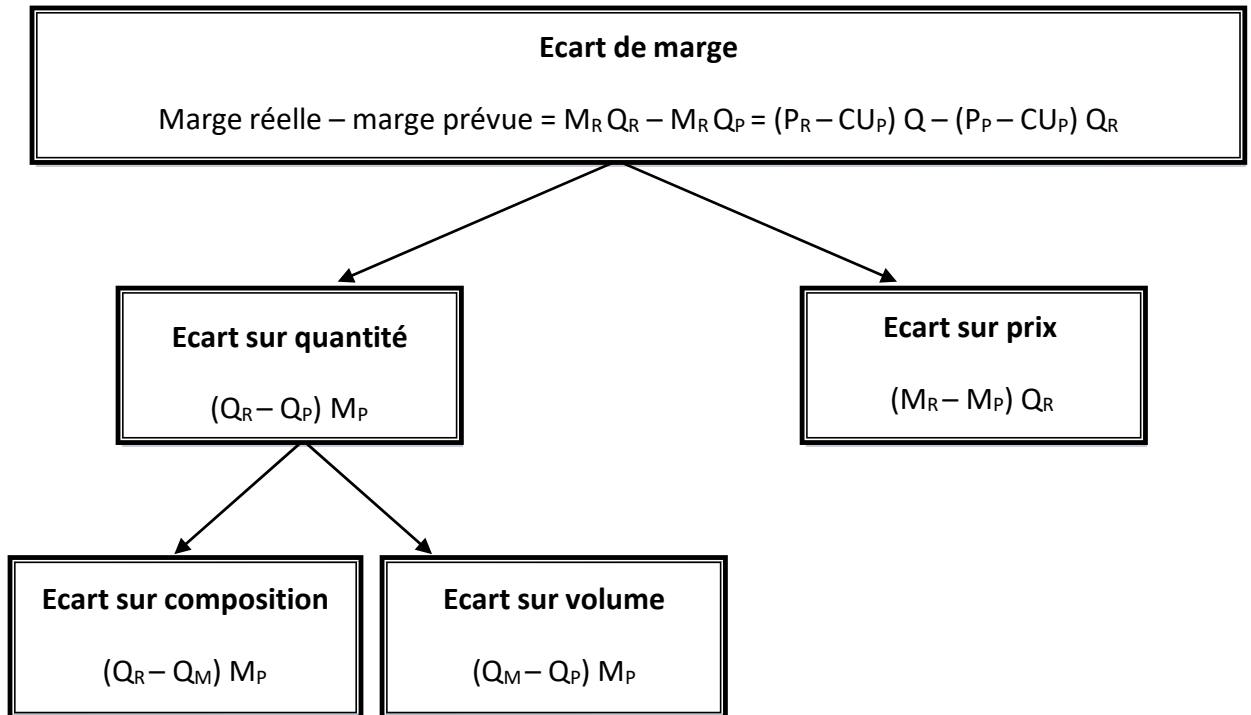
L'écart total sur la marge peut être dû à :

- Des variations des quantités vendues
- Des variations des marges unitaires ;
- Une modification de la composition des ventes entre les prévisions et les réalisations.

Le schéma suivant illustre la décomposition de l'écart sur marge.

³⁸ Ibid. P210.

Schéma n°4 : L'écart sur marge



M_R : marge réelle
Q_R : quantité réelle
P_R : prix réel
CU_P : coût unitaire prévu

M_P : marge prévue
Q_P : quantité prévue
P_P : prix prévu
Q_M : quantité moyenne

d. L'écart sur coût

En contrôle budgétaire, un écart est la différence entre le réel et le prévu. En appliquant ce principe aux coûts, on obtient³⁹:

$$\text{Ecart sur coût} = \text{coût réel} - \text{coût prévu}$$

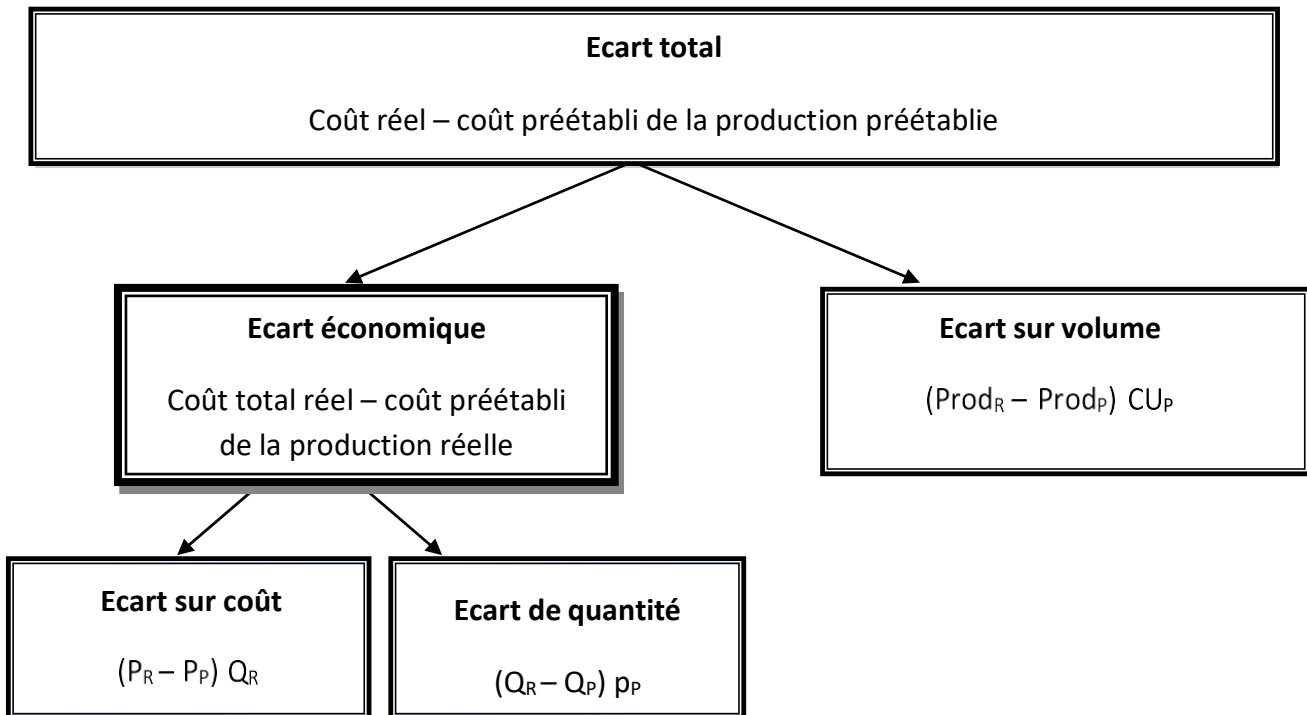
Le coût prévu est préétabli à partir des coûts préétablis de production (coûts standard, couts prévisionnels) appliqués au volume réel de production. On en déduit donc :

³⁹ B. Doriath, C. Goujet, « Gestion prévisionnelle et mesure de la performance », Opicite, P225.

Ecart sur coût = coût réel de la production – coût préétabli appliqué à la production réelle

Le schéma suivant représente la décomposition de l'écart sur coût :

Schéma n°5 : L'écart total sur coût



Prod_R : production réelle

Q_R : quantité réelle ;

P_R : coût réel ;

Prod_P : production préétablie

Q_P : quantité préétablie ;

P_P : coût préétabli ; CU_P

: coût unitaire préétabli du produit ;

4.5. Objectifs de l'analyse des écarts

Plusieurs objectifs lors de l'analyse des écarts, nous citons trois objectifs principaux :

- Rechercher les causes des écarts et mesurer leur impact ;
- Identifier les responsabilités (interne ou externe) ;
- Informer les acteurs afin qu'ils prennent les mesures correctives nécessaires⁴⁰.

4.6. Les principales causes d'écarts et leurs actions correctives

⁴⁰ Doriath B., « Contrôle de gestion en 20 fiches », 5^{ème} Edition, Dunod, Paris, 2008, P 72.

Chapitre 01 : Généralités sur le contrôle de gestion

Selon **Doriath B, Goujet C**, il existe plusieurs causes d'écarts et plusieurs actions correctives qui seront présentés dans le tableau ci-dessus :

Tableau n°2 : présentation de quelques causes d'écarts et leurs actions correctives

Causes d'écarts	Types d'actions
Défaut de prévision Exemple : croissance de marché surévaluée.	Nouvelle action : lancement d'une campagne commerciale agressive OU Nouvelle stratégie : concurrence par la différenciation du produit et non plus par les prix.
Modification définitive de l'environnement Exemple : loi sur la réduction de temps de travail.	Recrutement des nouveaux fonctionnaires ou motiver les salariés pour produire plus.
Erreur humaine Exemple : défaut de réglage d'une machine.	Erreur accidentelle non inertielle : aucune correction, erreur liée à l'incompétence d'un salarié, nouvellement recruté : formation de ce salarié.
Erreur matérielle. Exemple : important taux de rebut lié au manque de qualité des matières.	Changement de fournisseur.

Conclusion

Pour conclure il est nécessaire de rappeler que le contrôle de gestion est un processus par lequel les dirigeants s'assurent que les ressources qui sont obtenues sont utilisées avec efficacité et efficience, il peut être résumé dans un ensemble d'outils tel que la comptabilité analytique, le tableau de bord de gestion, et la gestion budgétaire qui permet de traduire les objectifs tracés par l'entreprise à des programmes qui sont chiffrés et présentés sous forme de budgets, pour les comparer aux réalisations et d'analyser les écarts éventuels constatés et de rechercher les causes pour mettre en place les mesures correctives jugées souhaitables.

Chapitre 02 : la gestion budgétaire et l'amélioration de la performance

La gestion budgétaire est le processus par lequel l'entreprise définit ses objectifs à court terme et les moyens pour les atteindre. Elle est considérée comme l'un des outils de contrôle de gestion, pour mission de prévision, la budgétisation et le contrôle budgétaire. La gestion budgétaire permet de traduire les objectifs tracés par l'entreprise à des programmes chiffrés et présentés sous forme de budget, qui est un outil de planification, de contrôle et d'aide à la prise de décision. Le processus de la gestion budgétaire assure l'amélioration de la performance financière ainsi que la performance globale de l'entreprise qui est considéré comme étant « le degré de réalisation du but recherché »⁴¹.

Ce chapitre est subdivisé en deux sections. La première, porte sur la notion de budget et la gestion budgétaire et la deuxième section est consacrée à la présentation générale de la performance.

Section 01 : programme de budget et gestion budgétaire

Pour comprendre la notion du budget ainsi que la gestion budgétaire, nous allons présenter, dans cette section le rôle d'un budget, les conditions d'établissement du budget, ainsi que les différents budgets, les objectifs de la gestion budgétaire et ses différentes étapes et enfin ses fonctions.

1. Le budget

Le budget apparaît comme l'une des pièces essentielles du système budgétaire. Les budgets sont à la fois des instruments de prévision et de coordination entre les unités décentralisées et des aides à la délégation des décisions et à la motivation des décideurs.

1.1. Définitions et rôle du budget :

1.1.1. Définitions du budget :

Le budget est présenté par Paul Leroy-Beaulieu comme « un état de prévoyance des recettes et des dépenses pendant une période déterminée »⁴².

➤ **Selon Caroline SELMER**, définit le budget comme « un ensemble cohérents d'hypothèses et de données chiffrées prévisionnelles, fixées avant le début de l'exercice comptable décrivant l'ensemble de l'activité »⁴³.

⁴¹ Marchesnay, «Economie d'entreprise », édition EYROLLES UNIVERSITE, Paris, 1991, P38.

⁴² Jean-Luc ALBERT, « Finance publique », édition Dalloz, 9eme édition, Paris, 2015, P42.

⁴³ Caroline SELMER, « Construire et défendre son budget » édition Dunod, 2^{eme} édition, Paris, 2009, P02.

- Selon Georges LANGLOIS, un budget est « l'expression quantitative du programme d'actions proposés par la direction. Il contribue à la coordination et à l'exécution de ce programme, il en couvre les aspects tant financiers que non financiers, et tient lieu de feuille de route pour l'entreprise »⁴⁴.
- Toutes ces propositions de définitions du budget aboutissent à la conception suivante : le budget est l'expression économique des plans d'actions pour l'année à venir afin d'allouer les moyens nécessaires pour atteindre les objectifs fixés.

1.1.2. Rôle du budget :

Dans le cadre de la gestion budgétaire, les budgets :

- Permettent la mise en œuvre des plans et de la stratégie.
- Assurent la cohérence sur le court terme de l'ensemble des actions à entreprendre.
- Représentent un support de communication et de coordination auprès des acteurs d'entité.
- Incarnent un instrument de délégations des pouvoirs.
- Traduisent l'engagement de chaque responsable.
- Responsabilisent les différents centres de l'organisation.
- Constituent un moyen de motivation.
- Fournissent les données de référence de contrôle⁴⁵.

1.2. Les conditions d'établissement du budget :

L'établissement du budget appelle le respect des conditions résumées comme suit⁴⁶ :

- La participation de tous les services, chacun en ce qui le concerne, à l'élaboration du budget d'ensemble.
- La définition à chaque niveau de responsabilité des objectifs à atteindre et l'approbation des normes proposées.
- Le commentaire succinct de chaque hypothèse retenue et les raisons qui en ont motivé le choix.
- La fixation des normes qui ne soient ni optimistes ni pessimistes, mais qui tiennent

⁴⁴ Georges LANGLOIS, « Contrôle de gestion et gestion budgétaire », édition Pearson Education, 3^{ème} édition, France, 2005, P172.

⁴⁵ Guy DUMAS, Daniel LARUE, « Contrôle de gestion », édition Lexis Nexis SA, France, 2005, P310.

⁴⁶ Pierre LAUZEL, Robert TELLER, « contrôle de gestion et budget », édition Dalloz, 7^{ème} édition, Paris, 1994, p240-241.

compte de l'évolution que l'on devrait normalement observer au cours de l'exercice.

- La mise au point et le respect d'un calendrier qui fixe les étapes de la construction du budget et la nature des renseignements à fournir pour chaque responsable.
- L'existence d'une équipe de coordination chargée de rassembler les données, de les valoriser et de les présenter.
- Le calcul de la répercussion des modifications éventuelles de normes par rapport au budget précédent et la comparaison avec les écarts enregistrés en cours d'années.
- L'analyse des budgets sera concertée et préparée en commun, ceci suppose que la partie des budgets à étudier à l'échelle « n » sera faite en liaison avec l'échelle « n-1 ».
- Le budget élaboré en fonction d'objectifs visant la meilleure rentabilité, exclura tous les éléments non significatifs, susceptibles de fausser l'étalon et de donner des écarts sans valeur.
- A l'expiration des périodes fixés par le calendrier, les écarts entre prévision et réalisation devront faire l'objet d'analyse et d'explication.

1.3. Principes d'élaborations du budget

GERVAIS préconise globalement six principes de base qui peuvent permettre au système budgétaire d'orienter et de mieux contrôler l'action collective⁴⁷ :

- Principe de non remise en cause de la politique générale de l'entreprise ;
- Principe de la totalité du système budgétaire ;
- Principe de superposition du système budgétaire et du système d'autorité ;
- Principe de non-destruction de la solidarité nécessaire entre les départements,
- Principe de couplage du système budgétaire avec la politique du personnel,
- Principe d'actualisation des prévisions au vu de nouvelles informations.

A. Le Principe de non remise en cause de la politique générale de l'entreprise :

Le système budgétaire doit s'inscrire dans le cadre de la politique générale de l'entreprise. Après avoir élaboré un plan stratégique, et des plans à long et moyen terme, le système budgétaire intervient comme un moyen de mise en œuvre à court terme et un moyen de contrôle de ces plans.

B. Le Principe de la totalité du système budgétaire

Le système budgétaire doit couvrir la totalité des activités de l'entreprise. En effet, pour que les actions d'une entreprise soient en équilibre les unes par rapport aux autres on ne se

⁴⁷ Michel GERVAIS

contrecarre pas, la définition des missions des différents services est d'une grande importance.

C. Le Principe de superposition du système budgétaire et du système d'autorité

Le découpage et la présentation des budgets doivent se calquer sur le système d'autorité, c'est-à-dire en fonction de la répartition de l'autorité entre les cadres, car les plans d'actions sont le fait des responsables de l'organisation. Cependant, l'entreprise peut être organisée par services fonctionnels, par produits, par zones géographiques ou par projets. Quel que soit le type de partage de l'autorité, le système budgétaire se calque dessus.

D. Le Principe de non-destruction de la solidarité nécessaire entre les départements :

Ceci revient à dire que l'identification claire des responsabilités ne doit pas nuire à l'esprit d'équipe et aux solidarités interdépartementales nécessaires.

Ainsi, chaque chef de service doit chercher à atteindre ses objectifs en se souciant en même temps de l'effet de son action sur les autres départements.

E. Le Principe de couplage du système budgétaire avec la politique du personnel :

Les bonnes prévisions, les mécanismes impeccables de contrôle budgétaire et la détermination correcte des objectifs ne suffisent pas pour qu'un système budgétaire soit efficace. Cette dernière trouve sa force dans la bonne politique du personnel qui doit s'impliquer avec motivation dans les réalisations des actions selon la logique budgétaire.

F. Le Principe d'actualisation des prévisions au vu de nouvelles informations :

Chaque fois que des nouvelles informations significatives apparaissent, une révision budgétaire est nécessaire. Ici donc, la moindre modification de l'environnement n'est pas concernée.

1.4. Typologie des budgets

Le système budgétaire doit déboucher sur des budgets par activité. De ce fait, la mise sous tension des activités de l'entreprise doit être traduite aux termes financiers afin de s'assurer de leur cohérence d'ensembles.

Une fois les différentes prévisions validées par la ligne hiérarchique, chaque fonction de l'entreprise (vente, production, achats,...) procède au chiffrage de ses activités pour l'année avenir.

On distingue trois catégories de budgets⁴⁸ :

⁴⁸ Claude ALAZARD, Sabine SEPARI, « contrôle de gestion : manuel et applications », édition Dunod, 2^{ème} édition, Paris, 2010, p307-341.

- ✓ Les budgets opérationnels ;
- ✓ Les budgets financiers ;
- ✓ Les budgets des frais généraux.

1.4.1. Les budgets opérationnels

A. Le budget de vente :

Le budget des ventes est la première construction du réseau des budgets de l'entreprise. Il est défini comme un chiffrage au volume et en valeur dont le but premier est de déterminer les ressources de l'entreprise et dans un deuxième temps de traduire les moyens nécessaires aux services commerciaux.

Ce programme d'action influe évidemment sur les frais commerciaux et de distribution.

Ces données sont regroupés dans un budget appelé « budget des services commerciaux ». Le travail de prévision des ventes est souvent effectué par un service des études commerciales en collaboration avec le contrôle de gestion.

Ce travail permet la connaissance des possibilités commerciales de l'entreprise et doit permettre à la direction générale de fixer aux services commerciaux les objectifs de l'année avenir.

B. Budget de production

Les outils de gestion de la production permettent une gestion et une optimisation de l'organisation du travail et de la production, l'aboutissement de cette mise en œuvre doit conduire à l'élaboration du budget de production : programme chiffré de l'activité productive annuelle.

Ce travail de budgétisation est réalisé en collaboration entre les services techniques productifs et le contrôle de gestion. Pour présenter un plan de production valorisé, l'entreprise utilise les coûts standards des produits, ce chiffrage représente l'objectif des services productifs

Dans ce chiffrage les charges directes et indirectes de production sont éclatées dans le temps (le mois très souvent) et dans l'espace en fonction de la répartition géographique de la production et des responsabilités.

Ces services doivent proposer un plan d'action permettant de respecter, dans les conditions du budget, leurs obligations en matière de production.

Ce plan envisage les variables suivantes :

- ❖ Le taux de perte de matières premières
- ❖ Le taux de productivité de la main d'œuvre
- ❖ Les effectifs
- ❖ La sous-traitance en volume (éventuellement)
- ❖ L'entretien préventif en taux d'heures perdues,...etc.

C. Le budget des approvisionnements

Le budget d'approvisionnement est complètement dépendant des techniques de gestion des stocks, il nécessite que l'entreprise ait déterminé quelles références étaient précisément suivies, quelle en serait la consommation attendue sur l'année et quel type de gestion des stocks serait pratiqué : gestion calendaire ou gestion à point de commande.

Ces éléments arrêtés, un chiffrage des achats est possible qui est toujours complété par des prévisions en date de commande, de livraison et de consommation.

En effet, cette budgétisation doit faire apparaître, dans le temps, c'est-à-dire chaque mois, l'échelonnement des prévisions en termes de commande, de livraison, de consommation et de niveau de stock.

Ce travail doit être effectué sous deux formes :

- **En quantité** : sous cette forme, le budget offre plus d'intérêt pour les services d'approvisionnement qui devront contrôler son suivi.
- **En valeur** : les quantités précédentes sont valorisées par un coût unitaire standard.

1.4.2. Les budgets financiers

Ces budgets concernent essentiellement deux approches qui peuvent sembler opposées, l'investissement et la trésorerie.

En effet, l'investissement s'inscrit dans une perspective à moyen ou long terme, la trésorerie traduit les conséquences à court terme d'encaissements des décisions dans le cadre des budgets opérationnels.

A. Le budget des investissements

L'investissement se définit comme l'affectation de ressources à un projet dans l'espoir d'en retirer des profits futurs, c'est un détour de production.

Les choix des investissements d'aujourd'hui seront donc ressentis dans le futur et

conditionnent l'évolution à long terme de l'entreprise, ainsi l'investissement est un pari sur l'avenir.

Au sein du système de contrôle de gestion, des procédures existent qui permettent de sélectionner, d'autoriser et de contrôler ces investissements.

L'objectif de ces procédures peut être de :

- Choisir entre des projets alternatifs dans un domaine où les décisions ne peuvent pas ou peu s'appuyer sur des phénomènes d'apprentissage et où les univers dans les quels positionne la décision sont incertains : les outils à la décision peuvent aider le gestionnaire dans ses choix.
- S'assurer que les projets d'investissement proposés par les responsables opérationnels sont cohérents avec le développement à long terme et la stratégie de l'entreprise c'est l'objet du plan de financement.
- Vérifier la validité des projets sur les plans commerciaux, techniques, financiers, et légaux pour en cerner les avantages et les risques et en déterminer la rentabilité : c'est le but des méthodes d'évaluation des investissements.
- Suivre la mise en œuvre des investissements pour faire respecter les prévisions de dépenses telles qu'elles sont budgétées dans le budget des investissements.

B. Le budget de trésorerie

Le budget de trésorerie est la transformation des charges et des produits de tous les budgets précédents en encaissement et en décaissement, notions qui privilégient l'échéance des flux monétaires.

Il ne peut donc être établie qu'une fois l'ensemble de la démarche budgétaire d'un exercice élaboré et les différents budgets approuvé.

1.4.3. Le budget des frais généraux

Le budget des frais généraux ou de synthèses comprend essentiellement les charges fixes. Les frais généraux recouvrent des postes de dépenses très variable d'une entreprise à l'autre : des frais discrétionnaires (produits ou prestations achetés à l'extérieur : fourniture, frais de déplacement, téléphonie...) et des dépenses globales des fonctions le plus souvent à caractère administratif (comptabilité, service généraux, ressources humaines...) ⁴⁹.

2. La gestion budgétaire

La gestion budgétaire est un fondement de base sur la planification et les prévisions à partir desquelles, les responsables de l'entreprise récupèrent des attributions. Des programmes et des moyens estimés en quantité et en valeur.

2.1. Définition et objectifs de la gestion budgétaire :

La gestion budgétaire est un système qui a pour but d'améliorer la rentabilité par l'augmentation du profit, et d'assurer une certaine sécurité à court terme. Elle n'est possible que si des objectifs sont définis tant au niveau de l'entreprise que des centres de responsabilité.

2.1.1. Définition de la gestion budgétaire :

Il existe plusieurs définitions de la gestion budgétaire qui diffèrent selon les auteurs et les économistes :

- **Selon MYKITA et TUSZYNSKI** la gestion budgétaire suppose « la participation des acteurs qui vont la faire vivre et l'animer, c'est un mode de gestion participative qui s'appuie sur le principe de décentralisation des décisions. Elle concerne tout les niveaux de l'entreprise » ⁵⁰.
- **Selon Hamini.A**, « la gestion budgétaire est un mode de gestion qui englobe tous les aspects de l'activité de l'entreprise dans un ensemble cohérent de prévisions chiffrées » ⁵¹.

⁴⁹ Caroline SELMER. (2009), Op.cit, P110

⁵⁰ MYKITA P et TUSZYNSKI J, « contrôle de gestion prévision et gestion budgétaire mesure et analyse de la performance », 2002, p 15

⁵¹ Hamini. A, « gestion budgétaire et comptabilité prévisionnelle », édition BERTI, Alger, Algérie, 2001.

- Selon **GOUJET et RAULET**, « la gestion a pour utilité le chiffrage des prévisions décrivant l'avenir et le dégagement d'écarts entre réalisations et prévisions pour détecter les dysfonctionnements, repérer les corrections nécessaires et situer les responsabilités ».

La gestion budgétaire est donc un outil de prévision et de planification, qui englobe tous les aspects de l'activité de l'organisation et couvre tous ses niveaux hiérarchiques, c'est un système qui favorise la décentralisation et la délégation du pouvoir de décision aux échelons hiérarchiques inférieurs, c'est un outil de motivation et de communication qui intègre des remises en causes et apporte des actions correctives en se basant sur le contrôle permanent et l'évaluation des performances.

2.1.2. Les objectifs de la gestion budgétaire

La gestion budgétaire est l'outil de contrôle le plus orienté vers l'avenir permettant à l'entreprise d'améliorer ses performances et d'éviter les aléas du futur. Elle a pour mission d'anticiper l'évolution en volume et en valeur de l'activité de l'entreprise et de prévoir les moyens et les résultats prévisionnels correspondant. Ce processus est le cœur et la finalité du contrôle de gestion par lequel l'entreprise peut :

- assurer une certaine sécurité à court terme et améliorer la rentabilité en augmentant le profit par le processus du contrôle entre les réalisations et les prévisions.
- avoir une ouverture d'esprit vers le dialogue, la négociation et la formation.
- inciter et engager ses acteurs à assurer leurs responsabilités

2.2. Les principes de base de la gestion budgétaire

Un bon système budgétaire revêt à la fois une dimension de planification à court terme et de contrôle, selon **GERVAIS**, six conditions sont requises afin que le système soit efficace :

- le système budgétaire doit couvrir la totalité des activités de l'entreprise : la gestion budgétaire concerne l'ensemble de l'organisation. En ce sens, elle est une discipline traversable et devient un outil de coordination des différentes fonctions.

- le découpage et la présentation des budgets doit se calquer sur le système d'autorité (structure de l'entreprise).
- l'identification claire des responsabilités ne doit pas nuire à l'esprit d'équipe et aux solidarités interdépartementales nécessaires.
- le système budgétaire doit s'inscrire dans le cadre de la politique générale de l'entreprise.
- le système budgétaire doit être relié à une politique de personnel dont l'orientation est conforme à la logique budgétaire : le couplage du système budgétaire et la politique de personnel permet la responsabilisation des acteurs qui passe d'un simple discours à un système compromis, admis, équitable et éventuellement négocié de mesure de performance.
- les prévisions budgétaires doivent pouvoir être révisés lorsqu'apparaissent de nouvelles informations⁵².

2.3. Les différentes étapes de la gestion budgétaire

La gestion budgétaire est un mode de gestion prévisionnel impliquant une vision anticipée de l'avenir. Elle est définie comme une méthode de gestion, tendant à inscrire dans le cadre d'une planification à long et moyen terme, les actions à entreprendre dans le présent.

Sa procédure s'articule nettement autour de trois grandes phases suivantes :

a. la prévision :

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

Avant d'entamer la démarche budgétaire, il faut déterminer « les éléments essentiels qui constituent l'armature de ce système stratégiques de l'organisation, la connaissance de l'environnement et de son évolution et l'identification des principaux facteurs conditionnant l'activité des différents processus de l'organisation »⁵³, la prévision est une démarche rationnelle fondée sur une pratique raisonnée de simulation en fonction de différentes hypothèses.

⁵² GERVAIS M, « contrôle de gestion », 7^{ème} édition Economica, Paris, 2000, p 275.

⁵³ PIGE B, LARDY P, « reporting et contrôle budgétaire », 2003,p64.

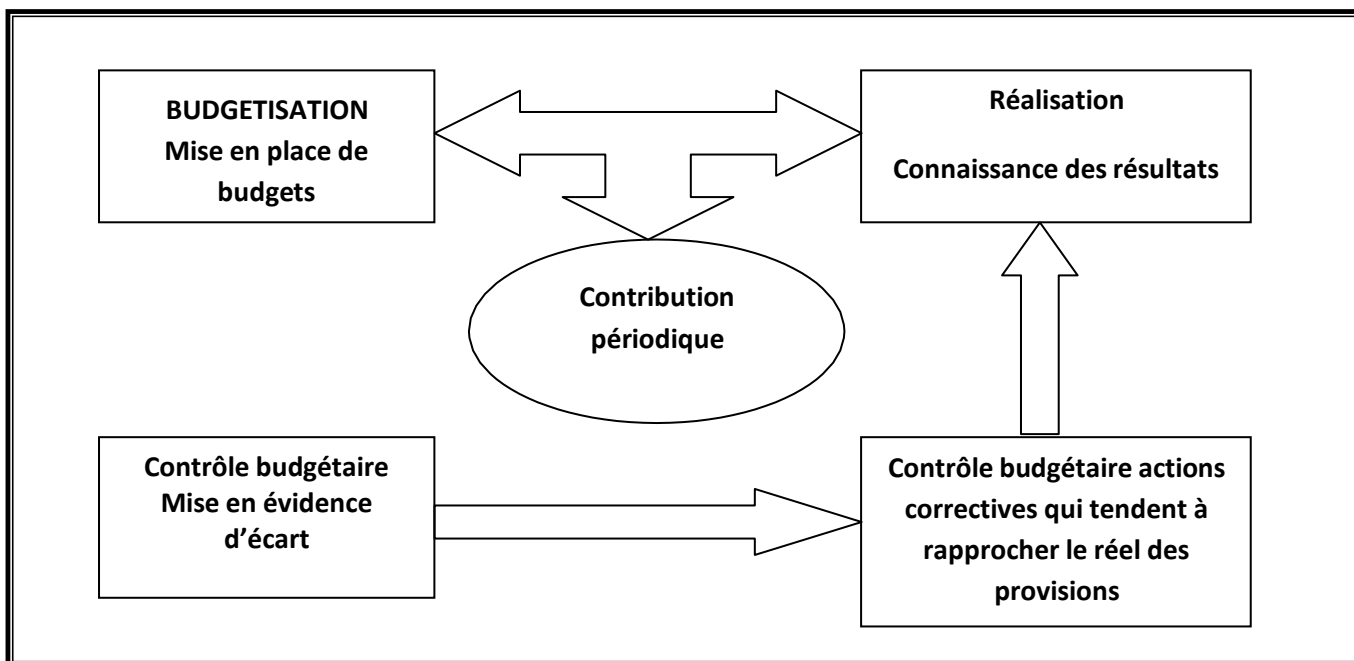
b. La budgétisation :

Consiste en un processus interactif permettant la valorisation des choix stratégiques retenus annuellement dans les plans opérationnels ainsi que les moyens nécessaires pour les mettre en œuvre par les différents centres de l'entreprise.

c. Le contrôle budgétaire

Constitue la raison mener toute la procédure budgétaire, il assure la vérification en cours d'action et en fin d'action que les objectifs fixés sont atteints en comparant les prévisions aux réalisations. La détermination et l'analyse des écarts permettent aux responsables d'apporter ultérieurement des mesures correctives.

❖ Schéma n°6 : La démarche budgétaire :



Source: Alazard C et Sépari S, «contrôle de gestion, manuel et applications», 5ème édition, DUNOD, Paris, p275

La démarche budgétaire s'appuie sur la définition des objectifs de l'entreprise qui sont traduits en objectifs opérationnels annuels ; c'est la phase de la prévision budgétaire qui guide les différents centres de responsabilité dans leurs actions. Elle permet ensuite, par la comparaison des réalisations aux prévisions d'expliquer les écarts et de procéder aux mesures correctrices nécessaires c'est la phase de contrôle budgétaire.

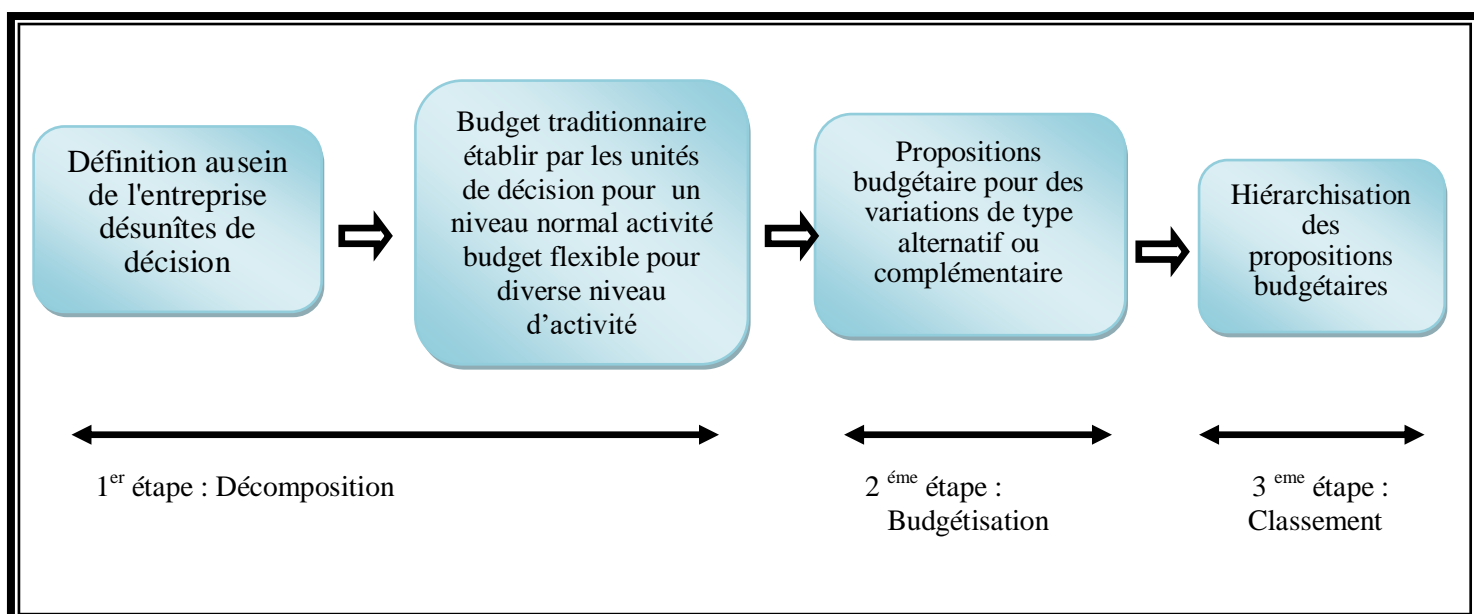
2.4. La méthode de budgétisation :

La gestion budgétaire repose sur les trois étapes suivantes :

- fixation d'une enveloppe budgétaire par la direction générale souvent par reconduction majorée du budget N-1.
- proposition d'un budget par les responsables des services sur la base de l'exercice antérieur multiplié par un coefficient dont le mode de détermination correspond davantage au « pifomètre » (mélange de progression d'activités et des prix) qu'à une démarche rigoureuse.
- réparation de l'enveloppe budgétée (souvent insuffisante au regard des propositions) entre les services par négociation.

En vue de perfectionner et améliorer cette méthode, une autre a été développée qui est la méthode du budget base zéro (BBZ). Cette dernière est une technique budgétaire et de décision qui a été mise au point au début des années 70 aux Etats –Unis, chez Texas instruments. Simple dans son principe, la démarche consiste à demander aux différents responsables de prévoir leurs budgets pour l'année suivante en faisant abstraction des données passées qu'il s'agisse de l'historique des dépenses comme des précédentes enveloppes budgétaires. Il s'agit véritablement d'une remise à zéro des budgets conduisant chaque responsable à justifier des prévisions de dépenses qu'il inscrit au budget. Le principe du BBZ repose sur trois étapes

❖ Schéma n°7 : Les étapes de BBZ



Source : Alazard C, Sépari S, op, cit, p 521

2.5. Les fonctions de la gestion budgétaire

L'élaboration de budget n'est pas une fin en soi, elle vise essentiellement à mettre en place un mode de gestion permettant d'assurer à la fois la cohérence, la décentralisation et le contrôle des différents sous-systèmes de l'entreprise.⁵⁴

2.5.1. La cohérence

La concentration industrielle a fait naître le besoin d'outils permettant d'assurer la cohérence des sous-systèmes de l'entreprise que sont la politique commerciale, la production, la gestion de personnel, les approvisionnements, les immobilisations, la gestion financière,...etc. c'est pourquoi le budget, expression déterminant pour assurer la cohérence de l'entreprise.

2.5.2. La décentralisation

Le budget général traduit les choix et les objectifs de la direction générale. Mais son élaboration et son exécution nécessitent une décentralisation au niveau de tous les centres de l'entreprise. Il devient ainsi l'instrument de base de la direction par objectifs.

2.5.3. Le contrôle

S'il y a décentralisation ou délégation de pouvoirs, c'est dans le cadre et la limite d'objectifs chiffre prédéterminés. Le budget et le contrôle budgétaire ne suppriment pas la hiérarchie, au contraire, ils formalisent en un système d'objectifs et d'écarts.

Chaque niveau hiérarchique rend compte de la réalisation de ses objectifs, quitte à se faire expliquer les écarts par les niveaux hiérarchique inférieure. Il y a ainsi concrescence la structure du budget, la nature des écarts constatés et l'organigramme de l'entreprise.

2.6. Les conditions de fonctionnement

Les conditions nécessaires au bon fonctionnement de la gestion budgétaire sont les suivants :

- ✓ Il faut définir avec précision les centres de responsabilité : les hommes, les fonctions, les moyens, les espaces géographiques, les types de centres (centre de profit, de cout,...) ;
- ✓ Il y a lieu de déterminer les liaisons entre les centres de responsabilité pour faciliter

⁵⁴ Saad T, Burland A, Simon C, « comptabilité analytique et contrôle de gestion », Vuibert, Paris 2008, P. 128.

lescommunications économiques ;

- ✓ Il est indispensable de déterminer les procédures et les unités de mesures nécessaires au contrôle de la performance de chaque centre.

2.7. Les intérêts et Les limites de la gestion budgétaire

➤ Les intérêts

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

➤ Les limites

Les limites de la gestion budgétaire se présentent comme suit :

- ✓ La construction budgétaire se fonde, en grande partie, sur les modèles passés. Elle risque de pérenniser des postes budgétaires non efficaces. C'est en particulier vrai pour l'ensemble des budgets fonctionnels ;
- ✓ La désignation des responsabilités, le contrôle peuvent être mal vécus. Une formation faisant ressortir l'intérêt de la gestion budgétaire doit motiver le personnel ;
- ✓ Le budget risque, dans le cadre d'une décentralisation non sincère, de se transformer en un ensemble de règles rigides qui s'imposent aux « responsables » ;
- ✓ Les évolutions de l'environnement peuvent rendre la construction budgétaire obsolète. La veille doit être constante afin d'adapter les programmes d'actions et les prévisions.

Section 02 : Généralité sur la performance

La notion de performance est très importante pour les dirigeants et pour toutes les parties prenantes de l'entreprise vu qu'elle permet de savoir sa capacité à atteindre les objectifs dans un environnement difficile à prévoir. Dans cette section est consacrée la présentation générale de la performance : définition, objectifs, dimensions de la performance ainsi que les critères de l'appréciation de la performance

1. Définition de la performance :

La performance est une notion qui peut revêtir une part d'ambiguïté nourrie par l'évolution de son sens depuis le 19^{ème} siècle, et par des acceptions actuelles différentes entre le Français et l'Anglais. Elle peut ainsi désigner un résultat, un jugement quant à ce résultat (succès ou échec), ou bien l'action y conduisant. Contrairement à son sens français, la performance en anglais « contient à la fois l'action, son résultat et éventuellement son exceptionnel succès. »⁵⁵.

Pour expliquer la performance nous retiendrons la définition de BOURGUIGNON (2000) car elle regroupe les trois sens recensés ci-dessus et lui reconnaît explicitement son caractère polysémique.

Selon **Bourguignon** peut se définir « comme la réalisation des objectifs organisationnels, quelles que soient la nature et la variété de ces objectifs. Cette réalisation peut se comprendre au sens strict (résultat, aboutissement), ou au sens large du processus qui mène au résultat (action) »⁵⁶.

Dans le domaine de la gestion, la performance a toujours été une notion ambiguë, rarement définie explicitement. Elle est utilisée en contrôle de gestion que par transposition de son sens en anglais, elle désigne alors l'action, son résultat et son succès. C'est la réalisation des objectifs organisationnels quelles que soient la nature et la variété de ces derniers. Cette réalisation peut se comprendre au sens strict ou au sens large du processus qui mène au résultat action.

La performance de l'entreprise s'articule autour de tout ce qui contribue à améliorer le

⁵⁵ BOURGUIGNON Annick : « peut-on définir la performance » Revue française de comptabilité, 1999, p61.

⁵⁶ dem, p61

couple valeur-coût et qui tend ainsi vers la maximisation de création nette de valeur. On peut traduire une entreprise performante par :

- Une entreprise pérenne, qui gagne de l'argent et qui est durablement profitable ;
- Une entreprise qui défie ses concurrents en termes de qualité et de rapidité de service ;
- Une entreprise qui crée de la valeur tout en répondant aux exigences du marché avec une longueur d'avance.
- Une entreprise intelligente financièrement, socialement, environnementalement, technologiquement et qualitativement.
- Une entreprise où règnent valeur, motivation, compétences, intelligences, collectivités et autonomies.
- Une entreprise ayant réussi à fidéliser ses clients, remplie son portefeuille de commandes grâce à une veille permanente et une projection continue dans le futur.

2. Objectif de la performance :

Pour remplir sa mission, l'entreprise fixe des objectifs intermédiaires, opérationnels ou d'exploitation qui permettent de s'acquitter de sa mission ultime. Ces objectifs peuvent être le profit maximum, la survie, la puissance et le pouvoir ; la part de marché, l'augmentation de chiffre d'affaire.

Bien que pour suivre plusieurs objectifs simultanément, les entreprises n'ont qu'un seul objectif fondamental et la performance dépend d'une bonne définition de celui-ci et de sous-objectifs de centre de responsabilité.

Soulignons que les systèmes de mesure de performance ont pour but de mobiliser les membres d'une organisation afin d'atteindre les objectifs fixés par les dirigeants soit directement soit indirectement après actions correctives.

La performance est multidimensionnelle dès que les buts sont multiples, la performance est un sous-ensemble de l'action, elle est subjective puisqu'elle est le produit de l'opération par nature. Sa subjectivité consiste à rapprocher une réalité à un souhait, à constater le degré de réussite d'une intention.

3. Performance externe et Performance interne :

La performance de l'organisation est appréciée différemment selon les acteurs, clients, salariés, actionnaires, managers, prêteurs de fond, car ils ont des objectifs différents. Ainsi, on distingue deux types de performance : la performance externe et la performance interne.

3.1. La performance externe

La performance externe s'adresse de façon générale aux acteurs en relation contractuelle avec l'organisation. Elle concerne principalement les actionnaires et les organismes financiers, et porte sur le résultat présent ou futur.

3.2. La performance interne

La performance interne est celle qui concerne essentiellement les acteurs de l'organisation. L'information financière, qui privilégie une communication sur la rentabilité et les grands équilibres de l'entreprise, demeure l'information privilégiée en termes de performance, en particulier pour les actionnaires.

Cependant, les managers de l'organisation qui pilotent la performance, et qui en sont responsables, s'intéressent plus au processus d'atteinte des résultats. Il s'agit pour eux de prendre, d'organiser et de mettre en œuvre l'ensemble des décisions de valorisations des ressources internes et externes afin d'atteindre les objectifs de l'entreprise.

Le tableau qui suit nous donne une comparaison entre la performance interne et la performance externe.

Tableau n°3 : comparaison entre la performance externe et la performance interne

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

Source : Doriath. B, Goujet. C, « Gestion prévisionnelle et mesure de la performance », édition Dunod, Paris, 173.

4. Dimensions de la performance

Avec les enjeux concurrentiels d'aujourd'hui, la performance des entreprises comprend plusieurs dimensions qui sont étroitement liées. Ces dimensions trouvent leurs origines dans les différentes attentes des parties prenantes. Parmi elle, on trouve :

4.1. La performance économique

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

4.2. La performance financière

Une entreprise est dite performante financièrement, si elle assure un meilleur contrôle des opérations et particulièrement des opérations financières. Donc elle a besoin d'établir un budget et des plans, de contrôler et d'analyser l'activité financière, d'assurer une répartition, de faire la consolidation et réaliser des tableaux de bord décisionnels.

La performance financière est mesurée à l'aide de plusieurs indicateurs tels que : le taux de rendement des capitaux investis (ROI), le résultat résiduel (RR) et la valeur ajoutée économique (EVA).

4.3. La performance stratégique

Pour assurer sa continuité, l'entreprise doit se démarquer de ses concurrents et doit, pour ce faire, se fixer des objectifs stratégiques appropriés, tels que l'amélioration de la qualité de ses produits, l'adoption d'une technologie de fabrication plus performante.

4.4. La performance organisationnelle

C'est la manière dont l'entreprise est organisée pour atteindre ses objectifs, et la manière dont elle procède afin de les atteindre. Il existe quatre facteurs de l'efficacité organisationnelle, à savoir :

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

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

4.5. 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.

Elle est aussi définie comme le niveau de satisfaction atteint par l'individu participant à la vie de l'organisation.

4.6. La performance humaine

La question de la performance humaine est une préoccupation fondamentale pour toute équipe dirigeante actuellement. Elle est perçue, aussi bien du côté des dirigeants de l'entreprise que du côté des salariés, comme le facteur essentiel contribuant à la performance économique de l'entreprise.

Avant, on n'exigeait au salarié que la force du travail, mais aujourd'hui, on exige de lui une implication directe, intellectuelle et psychologique dans son travail. Ça concerne essentiellement les notions de motivation, d'autonomie et de responsabilisation.

5. Évaluation de la performance

La complexité actuelle du management requiert du dirigeant de l'entreprise un contrôle de la performance sous plusieurs angles simultanément. C'est pourquoi l'évaluation de la performance d'une entreprise nécessite la définition de critères prenant en compte ce que les différentes parties prenantes (actionnaires, clients, salariés et société civile essentiellement) attendent de l'entreprise.

La mesure de la performance d'une entreprise, c'est l'évaluation quantitative et qualitative de l'activité. La qualité se mesure par la satisfaction des clients, la conformité des produits, l'efficacité des processus et la mobilisation des salariés.

5.1. Critères de mesure de la performance

La mesure de la performance est essentielle à tout système organisationnel où l'on veut baliser, suivre et évaluer la progression vers les objectifs ; on distingue les critères suivants : l'efficacité, l'efficience et la rentabilité.

5.1.1. L'efficacité

L'efficacité décrit la capacité d'une personne, d'un groupe ou d'un système à parvenir à ses buts ou aux buts qu'on lui a fixés. Donc être efficace serait de produire des résultats escomptés et réaliser des objectifs fixés. Elle s'apprécie par rapport à des objectifs de référence qui peuvent être exprimés en termes physiques (augmentation de la productivité, amélioration de la qualité grâce à la réduction des rebuts...etc.), ou en termes monétaires (augmentation du chiffre d'affaires, augmentation de la marge...etc.).

La formule de la mesure de l'efficacité est comme suit :

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

5.1.2. L'efficience

L'efficience est définie par la réalisation des objectifs de l'entreprise avec le minimum de moyens engagés possibles. Elle traduit donc la productivité d'une entité car elle met en rapport les résultats obtenus et les ressources consommées. L'efficience peut également

être exprimée par plusieurs autres notions telles que :

- ❖ **La productivité** : elle traduit le rapport entre une production et les facteurs de production qui ont permis de l'obtenir.
- ❖ **La profitabilité** : c'est le rapport d'un profit aux coûts qui lui sont associés. On peut résumer la formule de la mesure de l'efficacité comme suit :

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

5.1.3. La rentabilité :

La rentabilité est la capacité d'un capital à dégager un revenu. Il s'agit donc de mettre en relation les revenus réalisés ou prévus dans une entreprise et les capitaux engagés pour les obtenir. En général, elle est présentée comme une des références fondamentales qui orientent les décisions et les comportements des entreprises.

On distingue deux types de rentabilité : la rentabilité financière et la rentabilité économique.

a. La rentabilité financière

La rentabilité financière ou encore la rentabilité des capitaux propres est l'expression du résultat net rapporté aux capitaux propres investis par les actionnaires. Elle traduit une vision plus étroite des performances, puis c'elle aborde ces dernières du point de vue des propriétaires.

b. La rentabilité économique

La rentabilité économique est une mesure de la performance économique de l'entreprise dans l'utilisation de l'ensemble de son capital 'employé', c'est-à-dire de l'ensemble de son actif financé par 'les capitaux stables'. Cette mesure est donc plus utile dans le cadre de la comparaison de la rentabilité entre plusieurs entreprises.

La rentabilité est aujourd'hui associée à toute action économique mettant en œuvre des moyens matériels, humains et financiers. On peut plus précisément pour ceux qui concernent l'entreprise définir la rentabilité comme l'aptitude de cette dernière à dégager des résultats en rapport avec les moyens mis à sa disposition.

5.2. Les indicateurs de la performance

«Un indicateur de performance est une information devant aider un acteur, individuel ou plus généralement collectif, à conduire le cours d'une actions vers l'atteinte d'un objectif ou devant lui permettre d'en évaluer le résultat»⁵⁷.

5.2.1. Les indicateurs économiques

Les soldes intermédiaires de gestion permettent de procéder à l'analyse et l'évolution des différents postes dans le temps et d'estimer la performance de l'entreprise.

a. La marge commerciale (MC)

Appelée aussi la marge brute, c'est un indicateur qui concerne les entreprises commerciales, qui se mesure par la différence entre les ventes de marchandises et le coût d'achat de ces dernières.

$$\text{Marge commerciale} = \text{vente de marchandise} - \text{coût d'achat des marchandises}$$

b. La production de l'exercice (PE)

C'est un indicateur de gestion pour les entreprises industrielles, artisanales et prestataires de services. Il évalue le niveau d'activité de production au cours de l'exercice.

$$\text{Production de l'exercice} = \text{production vendue} + \text{production stockée} + \text{production immobilisée}$$

c. La valeur ajoutée (VA) :

C'est le meilleur indicateur de mesure de l'activité de l'entreprise. Il traduit le supplément de valeur donnée par l'entreprise dans son activité. Elle est définie aussi comme la valeur économique créée par l'entreprise.

⁵⁷ LORINO P, « méthodes et pratiques de la performance », 3^{ème} édition d'organisation, Paris, 2003, P.130.

Valeur ajoutée = MC + PE - consommation de l'exercice en provenance de tiers

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

C'est la véritable rentabilité d'exploitation. Il indique les ressources générées par l'exploitation (tirées de l'activité) de l'entreprise indépendamment de la politique de financement, d'investissement et des dividendes.

EBE = valeur ajoutée + subvention d'exploitation - impôt, taxes et versements assimilés - charges du personnel

e. Le résultat d'exploitation (RE)

Ce solde permet le financement des investissements futurs et l'efficacité de l'exploitation après la soustraction des charges financières.

Résultat d'exploitation = EBE + reprises sur provisions et transfert de charges + autres produits d'exploitation - autres charges d'exploitation - Dotation aux amortissements et aux provisions.

f. Le résultat financier

C'est le résultat réalisé par l'entreprise en raison de sa situation financière et des choix effectués en termes de financement. Il ne comprend que les produits et charges financiers.

Résultat financier = produits financiers - charges financières

g. Le résultat courant avant impôt (RCAI)

C'est le cumule du résultat d'exploitation et du résultat financier, indépendamment des opérations exceptionnelles.

$$\text{RCAI} = \text{résultat d'exploitation} + \text{produits financiers} + \text{reprise sur provisions financières} - \text{charges financières} - \text{dotations aux provisions financières}$$

h. Le résultat exceptionnel

C'est le résultat hors exploitation de l'entreprise, autrement dit des opérations dont la réalisation n'est pas liée à l'exploitation ordinaire.

$$\text{Résultat exceptionnel} = \text{produits exceptionnels} - \text{charges exceptionnelles}$$

i. Le résultat net (RN)

Il est déterminé sur une période donnée, ce solde permet aux actionnaires et aux analystes d'apprécier la performance et la rentabilité de l'entreprise.

$$\text{Résultat net} = \text{RCAI} + \text{Résultat exceptionnel} - \text{participations des salariés} - \text{Impôt sur le bénéfice des sociétés}$$

5.2.2. Les indicateurs financiers

Il existe trois indicateurs financiers qui permettent de refléter l'image de l'entreprise : le taux de rendement des capitaux investis (ROI), le résultat résiduel (RR), la valeur ajoutée économique (EVA).

a) Le taux de rendement des capitaux investis

Il a une seconde appellation « le rendement de l'investissement 'RDI' ou retour on investissement ROI ». C'est le rapport entre le résultat et les capitaux investis.

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

Ce taux de rendement est le plus répandue pour joindre les capitaux investis dans un indicateur de performance. Aussi, il peut être comparé aux taux de rendement des autres possibilités d'investissement dans l'entreprise ou à l'extérieur. On peut le décomposer en un produit de deux rapports :

$$\frac{\text{Résultat}}{\text{capitaux investis}} = \frac{\text{chiffres d'affaires}}{\text{capitaux investis}} * \frac{\text{résultat}}{\text{chiffres d'affaires}}$$

Cette formule nous montre qu'il y a existence de deux facteurs essentiels qui déterminent l'indicateur ROI qui sont : l'emploi des actifs pour générer le chiffre d'affaires et le résultat engendré par ce chiffre d'affaires.

b) Le résultat résiduel (RR)

Le résultat résiduel est le résultat diminué du rendement minimal exigé des capitaux :

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

c) La valeur ajoutée économique (EVA)

C'est un indicateur de création de valeur pour l'actionnaire ou l'investisseur sous forme de bénéfice résiduel. Elle constitue un excellent indicateur pour les décisions de gestion et le suivi des performances. Son calcul est comme suit : résultat d'exploitation après impôt moins le coût moyen pondéré (après impôt) du capital qu'on multiplie par l'actif total (soustraire les dettes circulantes).

EVA = Résultat d'exploitation après impôts- (coût moyen du capital pondéré x (actif total –dettes circulantes).

d) taux de marge bénéficiaire

Il est l'un des composants du taux de rendement des capitaux investis. C'est un indicateur financier qui a pour but de mesurer le rendement de chaque dinar du chiffre d'affaires engagé.

Taux de marge bénéficiaire= résultat de l'exercice/chiffre d'affaires

e) Taux de rendement financier (ROE)

Il correspond à la rentabilité de l'argent apporté par les actionnaires à la société. Il quantifie le montant des bénéfices réalisés en pourcentage de l'investissement en capital, et par conséquent l'aptitude de la société à rémunérer les actionnaires. Ce ratio se calcule en divisant le résultat net par les capitaux propres. Plus le ROE est élevé, plus les capitaux utilisés par l'entreprise sont rentables. Certaines sociétés procèdent à des rachats d'actions pour accroître la rentabilité de leurs capitaux propres.

Taux de rentabilité financière= résultat de l'exercice/capitaux propres

f) Le ratio Q⁵⁸

Ce ratio Q proposé par Tobin, constitue dans son principe une mesure de

⁵⁸ CHUNGK. H et PRUIT S. W, « a simple approximation oh Tobin's Q, financial management », volume 23,N°3,1994, PP 71-74.

l'ensemble des rentes anticipées sur un horizon infini. Cette mesure se fait en rapportant la somme des valeurs des titres détenus par les investisseurs financiers (actionnaires et créanciers) au montant des capitaux qu'ils ont investis. La valeur des capitaux investis est mesurée par le coût de remplacement des actifs financiers, le plus souvent évalué à partir des immobilisations.

$$Q \text{ de Tobin} = \frac{\text{valeur du marché (capitaux propres dettes financières)}}{\text{coût de remplacement des actifs}}$$

5.3. Les outils de pilotage de la performance

Pour piloter la performance divers outils sont à la disposition des managers, qui diffèrent selon les objectifs de l'entreprise.

5.3.1. Les prix de cession interne

Le prix de cession interne se compose d'un système de pilotage de la performance, autrement dit : Le prix de cession interne permet de valoriser les transferts de prestations entre unités de production.

- Un centre vendeur fournit une prestation à un centre acheteur à un prix interne.
- Le produit constaté par le vendeur constitue un coût pour l'acheteur.
- La fixation du prix de cession interne doit respecter l'autonomie et la performance de chaque centre en veillant à l'intérêt de l'entreprise.

Les prix de cession interne constituent un système de pilotage de la performance dans la mesure où ils créent un système d'émulation en incitant chaque centre de responsabilité à réduire ses coûts ou en exposant les centres de responsabilité à une concurrence externe. Ils permettent donc d'accroître l'efficacité de l'entreprise en responsabilisant les acteurs.

5.3.2. Le coût cible 'Target costing'

Le coût cible repose sur une démarche d'analyse qui part du prix du marché et de la marge désirée pour en déduire le coût à atteindre.

$$\text{Coût cible} = \text{Prix de vente (du marché)} - \text{Profit cible (souhaité)}$$

Le coût cible répond à une démarche inversée, c'est-à-dire au lieu de déterminer son prix de vente en fonction du coût de revient, l'entreprise fixe un objectif à atteindre (le coût cible) à partir du prix du marché.

En effet, il est considéré comme un outil de pilotage de la performance qui privilégie la demande des clients. C'est un outil de contrôle stratégique.

- C'est le coût d'un produit ou d'un service dont les fonctionnalités sont définies pour satisfaire les besoins des clients ;
- C'est un coût prévisionnel, défini en fonction des objectifs de rentabilité de l'organisation ;
- C'est un coût compétitif défini en fonction de la concurrence (prix du marché) ;
- Il interprète une politique volontariste de maîtrise de la performance.

Conclusion

Pour conclure, il est nécessaire de rappeler que La gestion budgétaire a un rôle important dans l'amélioration de la performance de l'entreprise notamment financière puisqu'elle procure un certain niveau d'organisation et de motivation pour atteindre les objectifs, comme elle permet de détecter les erreurs dans les réalisations et de les corriger grâce au contrôle budgétaire.

Chapitre 03 : La gestion budgétaire au sein de BMT

Introduction

Pour mieux piloter et maîtriser la performance d'une organisation, le contrôle de gestion propose de nombreux outils comme la gestion budgétaire, qui consiste à établir des budgets et à comparer périodiquement les réalisations avec les données budgétées (prévisions) afin de mettre en place des actions correctives s'il est nécessaire.

La gestion budgétaire ainsi que les budgets servent à informer les acteurs de l'entreprise de ses différents objectifs stratégiques, et permet ainsi d'avoir une meilleure compréhension des différentes activités de l'entreprise.

À côté d'une quête d'informations effectuée au sein de la BMT, nous allons essayer de comprendre la démarche de la gestion budgétaire et comment cette dernière participe-t-elle à l'amélioration de la performance de celle-ci ?

Donc à travers de ce chapitre, nous étudierons le cas de BMT (Bejaia Méditerranéen Terminal) nous procéderons d'abord à la présentation générale de l'organisme d'accueil, son historique, ses missions, ses activités ainsi que son organigramme qui récapitulera tous les services au sein de cette entreprise. En second lieu, nous allons aborder la pratique de la gestion budgétaire au sein de BMT en présentant son mode d'élaboration des budgets et leurs contrôles ainsi que les différents indicateurs de performance utilisés par la BMT.

Section 1 : La présentation de l'organisme d'accueil

La BMT (Bejaia Méditerranéen Terminal) SPA est une jointe venture entre l'Entreprise Portuaire de Bejaia. EPB est l'autorité portuaire qui gère le port de Bejaia. PORTEK System and Equipment, une filiale du groupe PORTEK, est un opérateur de Terminaux à conteneurs présent dans plusieurs ports dans le monde et est également spécialisé dans les équipements portuaires.

Cette section est consacrée à la présentation de l'entreprise BMT, où nous avons effectué notre stage pratique.

1.1. 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

Chapitre 03 : La gestion budgétaire au sein de BMT

l'entretien d'un terminal à conteneurs au port de Bejaia.

Dés lors, l'EPB s'est lancé 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'Etat (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) à 51% et PORTEK une société Singapourienne à 49%, PORTEK est un opérateur de terminaux spécialisé dans les équipements portuaire il est présent dans plusieurs port dans le monde.

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

1.2. Présentation de la BMT

BMT Spa est une société par action, c'est une entreprise prestataire de service spécialisée dans le fonctionnement, l'exploitation, et la gestion du terminal à conteneurs pour atteindre son objectif, elle s'est dotée d'un personnel compétant particulièrement formé dans l'opération de gestion des terminaux à conteneurs. Elle dispose d'équipements d'exploitation des plus perfectionnés 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 à des coûts compétitifs. BMT Spa offre ses prestation sur la base 24H /7j.

Le niveau de la technologie mis en place et la qualité des infrastructures et équipements performants (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.

1.3. 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).

Figure n°4: La structure de la BMT.

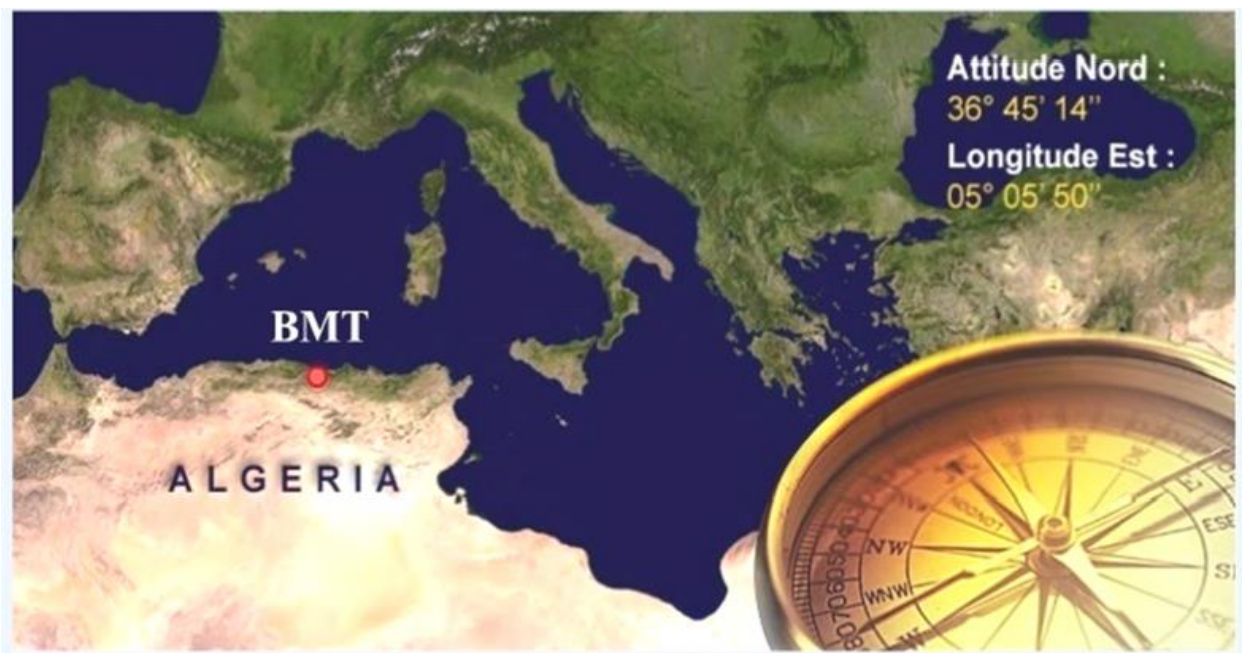


1.4. Situation géographique

La BMT 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°5 : La situation géographique de la BMT



1.5. Missions, valeurs et objectifs de la BMT

1.5.1. Missions

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 garantissant son succès et sa pérennité.

1.5.2. Valeurs

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.

1.5.3. Objectifs

- Faire du terminal à conteneur de BMT une infrastructure moderne et de répondre aux exigences les plus sévères en matière de qualité dans le traitement du conteneur.
- La mise à disposition d'une nouvelle technologie dans le traitement du conteneur pour :
 - 1) Un gain de productivité ;
 - 2) Une réduction du coût d'escale ;
 - 3) Une fiabilité de l'information ;
 - 4) Un meilleur service des clients.
- Sauvegarder la marchandise des clients.
- Faire face à la concurrence nationale et internationale.
- Gagner des parts de marché importantes.

1.6. Les opérations de la BMT

L'activité principale de la BMT est la gestion et l'exploitation du Terminal à conteneurs. Sa mission principale est de traiter dans les meilleures conditions de délais, de coûts et de sécurité, l'ensemble des opérations qui ont rapport avec le conteneur. Pour ce faire, elle s'est dotée d'équipements performants et de systèmes informatiques pour le support de la logistique du conteneur

Chapitre 03 : La gestion budgétaire au sein de BMT

afin d'offrir des services de qualité, efficaces et fiables pour assurer une satisfaction totale des clients.

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

1.6.1. Opérations de planification

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

1.6.2. 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.

1.6.3. Opérations d'acconage

- ✓ Transfert des conteneurs vers les zones d'entreposage ;
- ✓ Transfert des conteneurs frigorifiques vers la zone « reefers » ;
- ✓ 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.

1.7. Organisation de BMT

1.7.1. Les Différentes Structures de BMT

a. Direction Générale (DG)

A sa tête le Directeur Général qui gère la société BMT Spa, a le pouvoir de décision, administre l'entreprise, assigne des directives au Directeur Général Adjoint qui fait la liaison et coordonne entre

Chapitre 03 : La gestion budgétaire au sein de BMT

les différentes directions de la BMT.

b. Direction des Ressources Humaines et Moyens (DRHM)

La Direction des Ressources Humaines et Moyens est assurée par le Directeur des Ressources Humaines et Moyens. La DRHM est placée sous l'autorité directe du Directeur Général.

Sa mission est de mettre en œuvre des systèmes de gestion intégrés à la stratégie de la BMT pour atteindre ses objectifs et qui traduisent une adéquation entre les impératifs économiques et les attentes du personnel.

c. Direction des Finances et Comptabilité (DFC)

La mission de la Direction des Finances et Comptabilité est :

- 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.

d. Direction Marketing (DM)

La Direction Marketing est restructurée récemment après la jonction des trois départements (Commercial + Marketing + Informatique)

Sa mission est de :

- ❖ Elaborer une politique commerciale et tarifaire ;
- ❖ Elaborer le plan marketing ;
- ❖ Coordonner et veiller à la bonne exécution des actions marketing ;

Chapitre 03 : La gestion budgétaire au sein de BMT

- ❖ Assumer le rôle de représentation de l'entreprise en Algérie et à l'étranger ;
- ❖ Participer à l'élaboration du Business Plan ;
- ❖ Assurer la veille technologique en matière de la communication et de l'information ;
- ❖ Elaboration des plans d'action de l'entreprise en termes d'efficacité de facturation de recouvrement et d'amélioration de la relation client ;
- ❖ Administration du système logiciel CTMS.

e. Direction des Opérations (DO)

La mission de la Direction des Opérations est de :

- ✓ 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 déchargements ;
- ✓ Suivre les opérations d'acconage telles que : le suivi des livraisons, dépotages, restitutions du vide et le traitement des conteneurs frigorifiques.

f. Direction Technique (DT)

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

1.8. Organisation de la structure concernée par l'étude

Le service des Ressources Humaines est composé de 04 sections :

- Section du personnel ;
- Section Paie ;
- Section des Prestations Sociales
- Section de formation.

Ces différentes structures ont pour objectif la mobilisation et développement des ressources du personnel pour une plus grande efficacité et efficience, en soutien de la stratégie et l'organisation de la BMT

Cette Structure est dirigée par le Chef de Service des Ressources Humaines qui sous la responsabilité du Directeur des Ressources Humaines et Moyens et qui a pour responsabilités la gestion administrative du personnel (paie, déclarations sociales, effectifs, administration du personnel, ...), la

formation et les relations sociales,

1.8.1. Section du Personnel

La section du personnel doit assurer la gestion courante du personnel, elle consiste essentiellement à appliquer des règles en fonction des modifications qui surviennent dans la situation familiale ou professionnelle du personnel. Ces modifications sont appelées « événements d'activité » et « événements de situation ». Ces événements concernent les aspects les plus divers de la vie du travailleur :

- ✓ Travail, repos, heures supplémentaires, état-civil, famille, accidents de travail, maladies et absences, classement et avancement, formation professionnelle,
- ✓ Récompenses et sanctions.

1.8.2. Section Paie

Comme toutes les entreprises, la BMT est dotée d'un logiciel informatique PC Paie pour le traitement des salaires de ces employés.

Cette section gère quotidiennement le calcul des droits et des obligations des employés, cette gestion consiste à déterminer pour chaque travailleur lié par un contrat de travail à durée indéterminée ou déterminée, ses gains et ses retenues au regard de son activité, conformément :

- A la législation du travail ;
- Au règlement intérieur, notamment la gestion des absences ;
- A la réglementation relative aux prélèvements obligatoires à la source des cotisations de sécurité sociale, d'impôts sur les revenus.

1.8.3. Section Prestation Sociales

Elle est chargée de la déclaration des mouvements du personnel à la Caisse Nationale des Assurances Sociales :

- ❖ Affiliation des nouveaux recrues ;
- ❖ Radiation du personnel ayant cessé l'activité ;
- ❖ Gestion des allocations familiales ;
- ❖ Déclaration des maladies (Maternité, accident de travail et maladie professionnelle.) ;
- ❖ Préparation des dossiers de retraite ;
- ❖ Préparation des dossiers du capital décès.

Section 2 : La pratique budgétaire au sein de la BMT

La gestion budgétaire est considérée comme l'un des moyens efficaces pris en compte par l'entreprise BMT afin de maîtriser, réguler et aider à la prise de décision pour anticiper et atteindre les objectifs fixés par la direction. Elle permet également de coordonner les différentes actions de l'entreprise et de prévoir les moyens nécessaires à leur mise en œuvre.

Dans cette section nous allons présenter la pratique de la gestion budgétaire au sein de la BMT à des fins de suivi budgétaire, de mesure et d'amélioration de la performance de celle-ci.

2.1. Présentation de la gestion budgétaire de BMT

La DFC est chargée d'élaborer les budgets prévisionnels pour chaque direction. Ces budgets représentent non seulement les prévisions des principales fonctions de l'entreprise, mais encore conduit à des documents de synthèses budgétaire, tels que : le tableau de compte de résultat, le budget de trésorerie et le bilan prévisionnel.

2.1.1. Les objectifs du budget définis par la BMT

On peut distinguer quatre principales finalités du budget au sein de la BMT :

- Il est un outil de prévision et de projection dans l'avenir et un moyen de définition des objectifs ;
- C'est un instrument de coordination, car il permet d'assurer un fonctionnement cohérent de diverses activités de l'entreprise ;
- C'est un outil de mesure qui permet d'évaluer mois par mois si les réalisations sont conformes aux attentes ;
- Il représente également une excellente mesure de contrôle afin d'évaluer les performances grâce à l'analyse des écarts.

2.1.2. Les principales rubriques du budget

La structure du budget de l'entreprise BMT est la suivante :

- Le budget des ventes (chiffre d'affaire prévisionnel) ;
- Le budget des investissements ;
- Le budget des approvisionnements par activité ;

Chapitre 03 : La gestion budgétaire au sein de BMT

- Le budget des charges ;
- Le budget de trésorerie prévisionnelle ;
- Le tableau des comptes de résultat prévisionnel ;
- Le bilan prévisionnel.

2.1.3. Processus d'élaboration des budgets

Cette procédure décrit les différentes phases d'élaboration du budget. Ce dernier permet la définition de l'action de l'entreprise à court terme (une année) sur le plan des objectifs et des moyens. Elle s'applique à l'ensemble des structures de l'entreprise dont les activités diffèrent d'un responsable à l'autre :

- ✓ **Le directeur des finances et de la comptabilité**
 - Assure l'élaboration et l'exécution du budget dans les délais fixés ;
 - Contrôle l'état d'exécution du budget ;
 - Veille au respect des prévisions.
- ✓ **Les directeurs de structures**
 - sont chargés de l'exécution du budget.

Les étapes d'élaboration du budget sont résumées dans le tableau suivant :

Tableau n°4 : Préparation de la campagne budgétaire

Actions	Structures	Echéance
Lancement de la campagne budgétaire 2020	Toutes les structures	22/10/2019
Consolidation du budget 2020	DFC	06/11/2019
Examen des résultats par la direction générale	DFC	08/11/2019
Transmission des données par les responsables de chapitre à la DRHM pour consolidation	Toutes les structures	25/10/2019
Consolidation par DRHM	DRHM/DM/DFC	02/11/2019
Réalisation du budget de trésorerie, du bilan et du TCF	DFC	Après la validation par la DG
Présentation du projet de budget à la direction générale : analyse et commentaire	DFC/DM	
Transmission du budget aux membres du conseil d'administration	DG	15 jours avant la séance du conseil d'administration
Examen du budget par le	Conseil d'administration	Après convention du conseil

Chapitre 03 : La gestion budgétaire au sein de BMT

conseil d'administration		d'administration
Exécution du budget	Les directions de structures pour mise en œuvre	Après approbation du budget par le conseil d'administration

2.1.4. Procédure budgétaire

Cette procédure a pour objet de suivre et de contrôler la consommation du budget des différentes structures et s'applique sur l'ensemble des structures de l'entreprise.

❖ **Les directeurs des structures :**

- Etablissent des bons de commandes selon les besoins de leurs structures et les envoient au service budget.

❖ **Le directeur des finances et de la comptabilité :**

- Veille au respect de la gestion du budget.

❖ **Le chef de service Finances**

- Contrôle les bons de commandes.
- Appose le visa sur les bons de commandes.
- Veille au respect de la procédure.

❖ **Le chargé du budget**

- Contrôle la conformité du bon de commande et vérifie par rapport au budget prévisionnel.
- Saisit les bons de commandes sur l'application.

Les étapes du suivi budgétaire sont résumées dans l'organigramme suivant :

Tableau n°5 : Le suivi budgétaire

Actions	Responsable	Fréquence
Réception du bon de commande	Le chargé du budget	A la demande
Contrôle de la conformité et vérification de la budgétisation	Le chargé du budget	Bon de commande reçu
Contrôle et visa du bon de commande	Le chef de service finances	Après vérification du bon de commande
Restitution du bon de commande a la structure concernée	Le chargé du budget	Après contrôle
Suivi du budget et transmission	Le chargé du budget	Mensuel

Dans cette étape deux cas peuvent se présenter :

✓ **1^{er} cas :** la dépense a été programmée, elle est mentionnée sur le budget, dans ce cas, le chargé du budget poursuit les trois dernières étapes.

✓ **2^{ème} cas :** la dépense n'a pas été programmée, ou bien son montant dépasse le montant budgétisé, dans ce cas, le chargé du budget adresse une lettre de rejet à la structure concernée. Celle-ci doit solliciter la Direction Générale pour une « rallonge budgétaire » si le montant de la dépense

Chapitre 03 : La gestion budgétaire au sein de BMT

dépasse le montant budgétisé, ou bien pour une « dérogation » si la dépense n'a pas été programmée.

2.2. Elaboration des budgets

BMT est une entreprise de prestation de service dont l'activité est d'assurer la gestion et l'exploitation du terminal à conteneurs du port de Bejaia. Pour chaque exercice, la société élabore des budgets à partir des objectifs fixés. Pour l'année 2020, BMT a tracé des objectifs opérationnels qu'elle souhaite atteindre afin de maintenir la cadence de productivité et d'améliorer la qualité de service rendue aux opérateurs.

Les objectifs fixés pour cet exercice est d'atteindre un volume de 250 684 EVP, soit une variation de 0,76 % par rapport aux prévisions de clôture 2019, ainsi le chiffre d'affaires prévisionnel est de 3 643 391KDA, calculé sur la base du cahier des tarifs de BMT 2020. Dans cette optique, elle compte améliorer la performance logistique des opérations portuaires tout en mettant à la disposition des clients le service transport.

BMT projette d'investir dans des équipements et systèmes nécessaires pour l'exploitation du terminal à conteneurs, le plan d'investissements regroupe essentiellement l'acquisition de nouveaux équipements et la remise à niveau des anciens équipements, le montant prévu s'élève à 1 320 783 KDA

Ces prévisions sont soutenues par une hausse des effectifs suite à l'installation d'une quatrième équipe, assurant une activité continue avec des cadences élevées.

Pour ce faire, un budget sera élaboré sur la base des prévisions de clôture 2019 et les objectifs commerciaux 2020.

2.2.1. Le budget des ventes

Le budget des ventes est le plus délicat à établir. En effet, il s'agit de bien prévoir le volume d'activité de la BMT et afin de prévoir le chiffre d'affaires qui en résulte, et pour le réaliser, l'ensemble des structures auront besoin de moyens, c'est pour cela qu'il constitue le point de départ de la procédure budgétaire. L'élaboration du budget des ventes pour l'année 2020 au sein de la BMT commence vers la fin du troisième trimestre de l'année 2019 sur la base du budget de clôture et des objectifs commerciaux de 2020. Le chiffre d'affaires pour l'exercice 2020 est calculé sur la base du cahier des tarifs de 2019.

Tableau n°6 : Le volume physique du trafic prévisionnel

Trafic (EVP)	Prévision de clôture 2019(KDA)	Prévision 2020 (KDA)	Variation %
Embarquement EVP	74 330	76 897	3,45%
Débarquement EVP	83 818	63 056	-24,77%
Nombre conteneurs EVP	248 798	250 684	0,76%

❖ Le calcul :

❖ $\text{Variation} = [(prévision (2020) / prévision de clôture (2019) - 1) \times 100]$

❖ $\text{Variation du nombre d'EVP} = [(250\ 684 / 248\ 798 - 1) \times 100] \approx 0,76\%$

Tableau n°7 : le chiffre d'affaire prévisionnel par prestation

Libellés	Prévision de clôture 2019		Prévision 2020		Variation %
	Montant (KDA)	%	Montant (KDA)	%	
Manutention Navires	1 534 164	47%	1 722 484	47%	12,27%
Relevage	798 877	24%	938 144	26%	17,43%
Entreposage	475 404	15%	408 868	11%	-14%
Reefers	42 550	1%	36 125	1%	-15,1%
Services Annexes	352 138	11%	445 624	12%	26,55%
TIXTER	60 081	2%	70 340	2%	17,07%
Centre de formation	-	-	21 807	1%	-
Total	3 263 214	100%	3 643 392	100%	11,65%

❖ Le calcul :

$\text{Variation de la prestation Entreposage} = [(408\ 868 / 475\ 404 - 1) \times 100] = -14\%$

Chapitre 03 : La gestion budgétaire au sein de BMT

❖ Interprétation :

Les prévisions sur le chiffre d'affaires sont basées sur le volume de trafic attendu en 2020, qui a prévu une hausse de **0.76%** par rapport à la prévision de clôture 2019. Le chiffre d'affaires prévisionnel annuel 2020 est de **3 643 392 KDA**, soit une hausse de **11.65%** par rapport à la prévision de clôture 2019.

Tableau n°8: Autres produits opérationnels et financiers

Libellés	Prévision 2020 (KDA)
I. Autres produits opérationnels	4 000
II. Produits financiers	57 077
Total	61 077

Les autres produits opérationnels représentent **4 000 KDA** qui sont des produits sur cahiers des charges, ainsi que les produits financiers sont de **61 077 KDA**.

2.2.2. Budget des investissements

Tableau n°9: Budget des investissements

Désignation	Montant (KDA)	Autofinancement (KDA)	Financement extérieur
Logiciel informatique et assimilés	49 850	49 850	Néant
Constructions	77 700	77 700	Néant
Installation technique, matériel et outillage	947 050	947 050	Néant
Matériel de transport	27 000	27 000	Néant
Matériel du bureau, informatique et communication	181 240	181 240	Néant
Mobilier	0	0	Néant
Agencement et installation	36 743	36 743	Néant

Chapitre 03 : La gestion budgétaire au sein de BMT

Mobilier et équipement sociaux	1 200	1 200	Néant
total	1 320 783	1 320 783	Néant

❖ Interprétation

Le programme d'investissement pour cet exercice s'élève à **1 320 783 KDA**, l'ensemble des investissements sont financés par les fonds propres de l'entreprise, c'est-à-dire, sans faire appel aux financements extérieurs.

2.2.3. Budget des approvisionnements

Tableau n°10: Budget des approvisionnements :

Libellés	Budget 2020 (KDA)	Clôture 2019 (KDA)	Variation %
Matériels de transport	3 428	403	750,62%
Matériels d'exploitation	118 835	103 847	14,43%
pièces. Pneumatiques	22 000	13 206	66,59%
TOTAL	144 263	117 456	22,82%
Petit outillage	2 000	1 582	26,42%
Mat de construction	800	212	277,36%
Fournitures d'atelier	3 550	3 629	-2,18%
Total	6 350	5 423	17,09%
Produits d'entretien	2 000	833	140,1%
Fournitures de bureau	4 780	3 606	32,56%
Carburant lubrifiant	50 769	55 755	-8,94%
Total	57 549	60 194	-4,39%
Fournitures informatiques	1 970	2 270	-13,21%
Fournitures diverses	6 800	6 362	6,88%
Effets vestimentaires	15 000	20 092	-25,34%
Total	23 770	28 724	-17,25%
Total	231 932	211 797	9,51%
TVA à récupérer moyenne 19%	44 067	40 242	9,5%
Total TTC	275 999	252 039	9,51%

Chapitre 03 : La gestion budgétaire au sein de BMT

❖ Interprétation :

Le budget des approvisionnements pour l'exercice 2020 est de **252 039 KDA**, soit une hausse de **9,51%** par rapport au budget de clôture 2019.

2.2.4. Budget des charges

L'ensemble des structures destinataires, doivent établir leurs prévisions de charges d'exploitation par centre de responsabilités.

Tableau n°11: Structures des charges

Libellés	Ecart	Var %
Achats consommés	25 587	11,82%
Services Extérieurs	11 782	6%
Autres Services extérieurs	22 801	27,2%
Frais du personnel	-178 556	-10,15%
Impôts et taxes	11 633	14,42%
Autres Charges opérationnelles	-7 259	-4,7%
Frais Financiers	-23	-100%
Dotation aux Amortissements	46 404	10,4%
IBS	129 492	123,62%
Total charges	61 861	2,03%

❖ Interprétation :

Le montant des charges prévisionnelles est de **3 103 059 KDA**, les charges de l'entreprise augmenteront de **2,03%**, soit d'une valeur de **61 861 KDA** par rapport aux prévisions de clôture 2019.

➤ Analyse des charges :

L'analyse du tableau des charges prévisionnelles 2020 comparées aux prévisions de clôture 2019, nous amène à apporter les détails suivants :

• Les achats consommés

- Hausse de la consommation des pièces de rechanges du matériel d'exploitation de 22% qui s'explique par le programme de maintenance
- Hausse de consommations carburantes lubrifiantes de 5%
- Hausse des Fournitures de bureaux consommés de 25% qui s'expliquent par l'entrée en exploitation du centre de formation.

• Services extérieurs

Chapitre 03 : La gestion budgétaire au sein de BMT

- Hausse des entretiens du matériel d'exploitation de 38% soit 8 246 KDA ce qui s'explique que BMT prévoit un programme de maintenance des équipements de manutention vu le vieillissement de ces derniers.
- Frais des colloques et séminaires suite à l'entrée en activité du centre de formation.
 - **Autres services extérieurs**
- Les redevances: la charge passera de 2 229 KDA à la clôture 2019 à 22 659 KDA en 2020.
- Commissions sur services: augmentera de 1 232 KDA dans la perspective de relancer la prestation globale du débarquement à la livraison sur place:
- Commissions bancaire: cette charge connaîtra une hausse significative passant ainsi de 113 KDA à 5 600 KDA qui s'explique par les commissions d'engagement bancaires pour les acquisitions de l'RTG et le Simulateur.
 - **Frais du personnel**
- Cette baisse s'explique par le fait qu'en 2019 il y a eu comptabilisation du rappel de 26% sur le salaire de base de l'exercice 2018.
 - **Impôts et taxes**
- Hausse du chiffre d'affaires de 12%:
- Taxe de l'apprentissage de 1 733KDA
 - **Autres charges opérationnelles**
- Hausse des redevances pour concession suite a la hausse du chiffre d'affaires réalisé au niveau du terminal.
 - **Charges financières**
- Règlement de la dernière annuité de l'emprunt bancaire en 2019 et la décision de BMT de financer l'ensemble de ses investissements par ses fonds propres a fait qu'en 2020, ils n'envisagent aucune charge financière.
 - **Dotations aux amortissements**
- Réceptions du centre de formation, travaux de réhabilitations du terminal ainsi les rénovations des deux QC s
- Comptabilisation de l'IDR pour l'ensemble des travailleurs.
 - **Impôts sur le résultat et assimilés**
- Baisse du résultat ordinaire avant impôt-5%.

2.2.5. Budget de trésorerie

Le budget de trésorerie prévisionnel au sein de la BMT se présente sous forme de tableau des flux de trésorerie qui est structuré comme suit :

Tableau n°12: Le tableau des flux de trésorerie prévisionnel

Chapitre 03 : La gestion budgétaire au sein de BMT

Libellé	Prévisions 2020 (KDA)	Clôture 2019 (KDA)	Var %
Flux de trésorerie provenant des activités opérationnelles			
Encaissements reçus des clients	4 305 599	3 777 886	13,97%
Autres encaissements reçus	4 000	5 560	-28,06%
sommes versées aux fournisseurs et autres	-812 621	-675 755	20,25%
sommes versées aux personnels	-1 301 234	-1 043 690	24,68%
Intérêts et autres frais financiers payés		-1 669	-100%
Impôts sur le résultat payé	-3 200	-392 816	-99,18%
Autres impôts payés	-708 270	-698 823	1,35%
flux de trésorerie avant éléments extraordinaires	1 484 274	970 693	52,91%
Flux de trésorerie liés à des éléments extraordinaires			
Flux de trésorerie net provenant des activités opérationnelles (A)	1 484 274	970 693	52,91%
Flux de trésorerie provenant des activités d'investissements			
Décaissements sur acquisitions des immobilisations corporelles et incorporelles	-1 447 996	-320 351	352%
Encaissements sur cessions d'immobilisations corporelles et incorporelles		3 849	-100%
Décaissements sur acquisitions des immobilisations financière	-400 000		-100%
Encaissement sur cessions d'immobilisations financières			
Intérêt encaissés sur placements financiers	55 000	55 056	-0,10%
Autres produits financiers			
Accréditifs		0	
Flux de trésorerie net provenant des activités d'investissement (B)	-1 792 996	-261 446	585,8%
Flux de trésorerie provenant des activités de financements			
Encaissements suite à l'émission d'actions			
Dividendes et autres distributions effectuées	-298 137	-194 013	53,67%

Chapitre 03 : La gestion budgétaire au sein de BMT

Encaissements provenant d'emprunts	224 910	0	-100%
Remboursement d'emprunts ou d'autres dettes assimilées			
Flux de trésorerie provenant des activités de financement (C)	-73 227	-194 013	-62,26%
Incidences des variations de taux de change sur liquidités et quasi liquidités			
Variation de trésorerie de la période (A+B+C)	-381 950	515 234	-174,13%
Trésorerie ou équivalents de trésorerie au début de la période	934 928	512 747	82,34%
Trésorerie ou équivalents de trésorerie de la fin de la période	552 978	1 027 981	-46,21%

❖ Interprétation :

La trésorerie de l'entreprise qui est de l'ordre de **552 978 KDA** connaîtra une diminution de **40,85%** par rapport au solde initiale et **-46%** par rapport à la clôture 2019 qui s'explique principalement par :

- **Les encaissements** : les encaissements reçus des clients pour un montant de **4 305 599 KDA**.
- **Les décaissements** :
 - ✓ Les charges du personnel d'un montant de **1 301 234 KDA**.
 - ✓ Les décaissements sur acquisition d'investissement pour un montant de **1 447 996 KDA**.

Après avoir présenté l'ensemble des budgets, il convient alors d'effectuer un suivi des réalisations, ensuite dégager les écarts et les interpréter.

2.3. Le suivi budgétaire

Le suivi budgétaire est un outil incontournable de la gestion des entreprises, vu sa contribution à l'amélioration des performances de celles-ci. De ce fait, la BMT donne beaucoup d'importance au service budget puisqu'il fournit des informations pour juger la performance réelle par les décideurs. Aussi, il a pour mission de présenter le budget de l'entreprise devant la direction générale et l'ensemble des directions de BMT SPA ainsi que le conseil d'administration.

2.3.1. Les objectifs du suivi budgétaire

Le contrôle budgétaire assure plusieurs fonctions, dans le cas de la BMT, sa mission consiste à :

- Contrôler les résultats chiffrés globaux de l'entreprise, en volume et en valeur, entre les

Chapitre 03 : La gestion budgétaire au sein de BMT

prévisions et les réalisations de l'exercice, ainsi, il dégage des écarts en cherchant leurs causes afin d'y mettre en évidence des actions correctives ;

- Mesurer le degré de réalisation des actions identifiées dans le budget, mais aussi dans le plan à moyen et à long terme. De ce fait, il est également un outil de contrôle du plan dont la première période d'exécution correspondant à l'exercice budgétaire.

2.3.2. La méthode d'application du suivi budgétaire

Dans ce contexte, l'entreprise effectue deux types de contrôle :

- ✓ **Un contrôle trimestriel** : consiste en l'élaboration d'un budget de clôture.
- ✓ **Un contrôle annuel** : c'est une analyse des écarts entre les prévisions et les réalisations afin de contrôler les dépenses de l'entreprise et d'essayer d'atteindre les objectifs fixés.

Pour avoir une vue synthétique, il convient d'abord de présenter les réalisations de l'année, puis d'effectuer un contrôle par rapport aux prévisions.

2.3.3. Le trafic portuaire

Tableau n°13: Le contrôle du trafic portuaire au sein de BMT

Trafic (EVP)	Prévisions 2020 (KDA)	Réalisations 2020 (KDA)	Ecart (v)	Ecart %	Taux de réalisations
Nombre conteneurs	250 684	249 000	-1 684	-0,67%	99,33%

Le taux de réalisation = (les réalisations / les prévisions) * 100
 Le taux de réalisation = (249 000 / 250 684) * 100
 = 99,33%

Le taux d'écart = taux de réalisation - 100%
 = 99,33 - 100
 = -0,67%

❖ Interprétation

Le volume d'EVP réalisé s'élève à **249 000 EVP**, avec un taux de réalisation de **99,33%** par rapport aux objectifs fixés (250 684 EVP).

Tableau n°14: Le contrôle du chiffre d'affaires

Libellés	Prévisions 2020		Réalisations 2020		Ecart (V)	Ecart %	Taux de réalisation
	Montant (KDA)	%	Montant (KDA)	%			

Chapitre 03 : La gestion budgétaire au sein de BMT

Manutention Navires	1 722 484	47%	1 503 394	49%	-219 090	-12,72%	87,28%
Relevage	938 144	26%	804 434	26%	-133 710	-14,25%	85,75%
Entreposage	408 868	11%	430 308	14%	21 440	5,24%	105,24%
Reefers	36 125	1%	46 207	2%	10 082	27,91%	127,91%
Services Annexes	445 624	12%	252 335	8%	-193 289	-43,37%	56,63%
TIXTER	70 340	2%	33 774	1%	-36 566	-51,98%	48,02%
Centre de formation	21 807	1%	2 525	0%	-19 282	-88,42%	11,58%
Total	3 643 392	100%	3 072 977	100%	-570 415	-15,66%	84,34%

Le Chiffre d'affaires de l'exercice 2020 est de **3 072 977 KDA** affichant ainsi une progression substantielle de 20% par rapport à l'année précédente.

Cette progression, réalisée pendant une année marquée par:

- a. La pandémie du COVID 19 ;
- b. La grève observée au niveau de l'entreprise portuaire de Bejaia EPB pour une durée de 21 jours ;
- c. La suspension temporaire de l'agrément d'exploitation de la zone extra portuaire de TIXTER.

Cependant il y a lieu de mentionner plusieurs facteurs qui ont contribué à la croissance du chiffre d'affaires, nous citons :

- Une augmentation du trafic de 2,5% suite à la structure de notre portefeuille client composé principalement par des industriels ;
- la hausse du chiffre d'affaires de la prestation entreposage de 40% qui est due à la conversion de plusieurs opérateurs économiques au circuit rouge suite au renouvellement des agréments et qui avait pour conséquence le rallongement des délais de transit des conteneurs au niveau du terminal;
- L'augmentation des tarifs des prestations d'une moyenne de 15% ;
- La création de nouvelles prestations (Lashing et unlashing, pointage, Lolo triage et entretien des conteneurs) ;
- La revalorisation de la prestation Lolo visite ;
- La mise en exploitation du training center de BMT ;
- L'application des tarifs majorés pendant les jours fériés,

Chapitre 03 : La gestion budgétaire au sein de BMT

Tableau n°15: Le contrôle budgétaire des produits opérationnels et financiers

Libellés	Prévisions 2020(KDA)	Réalizations 2020(KDA)	Ecart (v)	Ecart (%)	Taux de réalisation
I. Autres produits Opérationnels	4 000	22 461	18 461	461,53%	561,53%
II. Produits Financiers	57 077	47 776	-9 301	-16,3%	83,70%
Total	61 077	70 237	9 160	15%	115%

❖ Interprétation

Les autres produits opérationnels réalisés ont atteint **22 461 KDA** soit une hausse de **461,53%** par rapport à la prévision de la même année qui est de **4 000 KDA**.

Les produits financiers réalisés ont atteint **47 776 KDA** soit une diminution de **16,3%** par rapport à la même année qui est de **57 077 KDA**.

2.3.4. Budget des investissements

La réalisation des investissements est présentée dans le tableau suivant :

Tableau n°16: Le contrôle budgétaire des investissements

Libellés	Prévisions 2020 (KDA)	Réalizations 2020 (KDA)	Ecart (V)	Ecart (%)	Taux de réalisation
Logiciels informatiques et assimilés	49 850	249 250	199 400	400%	500%
Constructions	77 700	38 850	-38 850	-50%	50%
Installations techniques, matériels et outillages	947 050	284 115	-662 935	-70%	30%

Chapitre 03 : La gestion budgétaire au sein de BMT

Matériels de transport	27 000	10 800	-16 200	-60%	40%
Matériels de bureau, matériels informatiques	181 240	161 304	-19 936	-11%	89%
Mobilier	0	0	0	-100%	0%
Agencements et installations	36 743	33 069	-3 674	-10%	90%
Mobilier et équipements sociaux	1 200	1 200	0	0%	100%
Total	1 320 783	778 587	-542 196	-41,05%	58,95%

❖ Interprétation

Pour l'exercice 2020, l'entreprise n'a pas réalisé ce qu'elle a prévu en termes d'investissement, soit un écart défavorable de **542 196 KDA**. Les responsables de la BMT expliquent cet écart par le désir de l'entreprise d'opérer une gestion de trésorerie prudentielle. De sorte qu'elle ait choisi de ne pas débloquer la totalité des moyens financiers prévus à l'investissement pour prévenir d'éventuelles difficultés de trésorerie à court terme.

2.3.5. Le budget des approvisionnements

La réalisation des approvisionnements se présente dans le tableau qui suit :

Tableau n°17: Le contrôle du budget des approvisionnements

Libellés	Prévisions 2020 (KDA)	Réalisations 2020 (KDA)	Ecart (V)	Ecart %	Taux de réalisation %
Matériels de transport	3 428	910	-2 518	-73,45%	26,55%
Matériels d'exploitation	118 835	66 601	-52 234	-43,96%	56,04%
pièces. Pneumatiques	22 000	22 322	322	1,46%	101,46%
TOTAL	144 263	89 833	-54 430	-37,73%	62,27%
Petit outillage	2 000	1 530	-470	-23,5%	76,5%
Mat de construction	800	850	50	6,25%	106,25%
Fournitures d'atelier	3 550	5 065	1 515	42,68%	142,68%
Total	6 350	7 445	1 095	17,24%	117,24%

Chapitre 03 : La gestion budgétaire au sein de BMT

Produits d'entretien	2 000	1 550	-450	22,5%	77,5%
Fournitures de bureau	4 780	4 110	-670	-14,01%	85,99%
Carburant lubrifiant	50 769	50 870	101	-0,47%	99,53%
Total	57 549	56 530	-1 019	-6,98%	93,02%
Fournitures informatiques	1 970	2 835	865	43,91%	143,91%
Fournitures diverses	6 800	18 416	11 616	170,82%	270,82%
Effets vestimentaires	15 000	6 525	-8 475	-56,5%	43,5%
Total	23 770	27 776	4 006	16,85%	116,85%
Total	231 932	181 584	-50 348	-21,71%	78,29%
TVA à récupérer moyenne 19%	44 067	32 685	-11 382	-25,83%	74,17%
Total TTC	275 999	214 269	-61 730	-22,37%	77,63%

❖ Interprétation :

Le total des stocks diminue à **214 269 KDA** prévus soit une baisse de **22,37%** qui revient principalement à la baisse de l'approvisionnement des matériels de transport de 73,45% et des pièces détachées de matériel d'exploitation de 43,96%

2.3.6. Le budget des frais généraux

Les frais généraux réalisés sont présentés dans le tableau qui suit :

Tableau n°18: Le contrôle des frais généraux

Libellés	Prévisions 2020 (KDA)	Réalisations 2020 (KDA)	Ecart (V)	Ecart %	Taux de réalisation %
Achats consommés	241 941	189 714	-52 227	-21,59%	78,41%
Services Extérieurs Autres consommation	314 688	279 966	-34 722	-11,03%	88,97%
Frais du personnel	1 579 852	1 243 538	-336 314	-21,29%	78,71%
Impôts et taxes	92 312	67 251	-25 061	-27,15%	72,85%
Autres Charges Opérationnelles	147 274	159 734	12 460	8,46%	108,46%
Frais Financiers	0	0	0	-100%	0
Dotation aux Amortissements	492 749	357 292	-135 457	-27,49%	72,51%

Chapitre 03 : La gestion budgétaire au sein de BMT

IBS	234 243	258 964	24 721	10,55%	110,55%
Total charges	3 103 059	2 556 459	-546 600	-17,61%	82,39%

❖ Interprétation :

Le montant des charges réalisable est de **2 556 459 KDA**, les charges de l'entreprise diminuèrent de **17,61%**, soit d'une valeur de **546 600 KDA** par rapport aux prévisions de 2020.

➤ Analyse des charges :

L'analyse du tableau des charges réalisable 2020 comparées aux prévisions de 2020, nous amène à apporter les détails suivants :

- **Les achats consommés** : ils s'élèvent à **189 714 KDA** soient une baisse de 21,59% par rapport à la même année avec un taux de réalisation de 78,41%.

- **Services extérieurs et autres consommations** : ils s'élèvent à **279 966 KDA** soient une baisse de **11,09%** par rapport à la même année avec un taux de réalisation de **88,97%**, cela est due à la baisse sur location matérielle et à la baisse des couts d'entretien.

- **Frais du personnel** : ils s'élèvent à **1 243 538KDA** soient une baisse de **21,29%** par rapport à la même année avec un taux de réalisation de **78,71%** qui se justifie par les nouveaux recrues.

- **Impôts et taxes** : elles enregistrent une baisse de 27,15% par rapport à la même année, cette diminution est induite par l'avantage fiscal.

- **Autres charges opérationnelles** : elles enregistrent une hausse **8,46%** par rapport à la même année, qui s'explique par l'augmentation des redevances de concession du fait de l'augmentation du chiffre d'affaires du service entreposage.

- **Dotations aux amortissements**

- Réceptions du centre de formation, travaux de réhabilitations du terminal ainsi les rénovations des deux QC s
- Comptabilisation de l'IDR pour l'ensemble des travailleurs.

- **Impôts sur le résultat et assimilés**

- hausse du résultat ordinaire avant impôt 10,55%.

2.3.7. Le budget de trésorerie

Tableau n°19: Le contrôle du budget de trésorerie

Libellé	Prévisions 2020 (KDA)	Réalisations 2020 (KDA)	Ecart (V)
Flux de trésorerie provenant des activités opérationnelles			

Chapitre 03 : La gestion budgétaire au sein de BMT

Encaissements reçus des clients	4 305 599	3 845 654	-459 945
Autres encaissements reçus	4 000	20 196	16 196
sommes versées aux fournisseurs et autres	-812 621	-661 929	150 692
sommes versées aux personnels	-1 301 234	-1 137 006	164 228
Intérêts et autres frais financiers payés		-4 523	-4 523
Impôts sur le résultat payé	-3 200	-1 445	1 755
Autres impôts payés	-708 270	-858 531	-150 261
flux de trésorerie avant éléments extraordinaires	1 484 274	1 202 416	-281 858
Flux de trésorerie liés à des éléments extraordinaires			
Flux de trésorerie net provenant des activités opérationnelles (A)	1 484 274	1 202 416	-281 858
Flux de trésorerie provenant des activités d'investissements			
Décaissements sur acquisitions des immobilisations corporelles et incorporelles	-1 447 996	-193 816	1 254 180
Encaissements sur cessions d'immobilisations corporelles et incorporelles		1 911	1 911
Décaissements sur acquisitions des immobilisations financière	-400 000	-129 905	270 095
Encaissement sur cessions d'immobilisations financières			
Intérêt encaissés sur placements financiers	55 000	48 450	-6550
Autres produits financiers		732	732
Accréditifs		-58 071	-58 071
Flux de trésorerie net provenant des activités d'investissement (B)	-1 792 996	-330 698	1 462 298
Flux de trésorerie provenant des activités de financements			
Encaissements suite à l'émission d'actions			
Dividendes et autres distributions effectuées	-298 137	-138 315	-65 088
Encaissements provenant d'emprunts	224 910		-224910
Remboursement d'emprunts ou d'autres dettes assimilées			
Flux de trésorerie provenant des activités de financement (C)	-73 227	-138 315	-65 088

Chapitre 03 : La gestion budgétaire au sein de BMT

Incidences des variations de taux de change sur liquidités et quasi liquidités			
Variation de trésorerie de la période (A+B+C)	-381 950	733 402	351 452
Trésorerie ou équivalents de trésorerie au début de la période	934 928	712 687	-213 241
Trésorerie ou équivalents de trésorerie de la fin de la période	552 978	1 446 089	893 111

❖ Interprétation :

La trésorerie de l'entreprise qui est de l'ordre de **1 446 089 KDA** connaîtra une augmentation de **161,51%** par rapport à la même année qui s'explique principalement :

- **Les encaissements** : les encaissements reçus des clients diminuent à **3 845 654 KDA**
- **Les décaissements** :
 - ✓ Les charges du personnel d'un montant de **1 137 006 KDA**.
 - ✓ Les décaissements sur acquisition d'investissement pour un montant de **193 816 KDA**.

2.4. La mesure de performance

Après avoir étudié les budgets, nous allons aborder la mesure de la performance économique et financière de la BMT pour les deux exercices 2015 et 2016 à partir des résultats figurant dans les états financiers.

2.4.1. Les indicateurs de performance économiques

L'appréciation de la performance économique se fait à partir des soldes intermédiaires de gestion.

a. Chiffre d'affaire

Le chiffre d'affaires de cette entreprise représente le total des services facturés sur un exercice.

Production de l'exercice (2019) = chiffre d'affaire (2019) = 2 552 289 KDA

Production de l'exercice (2020) = chiffre d'affaire (2020) = 3 072 977 KDA

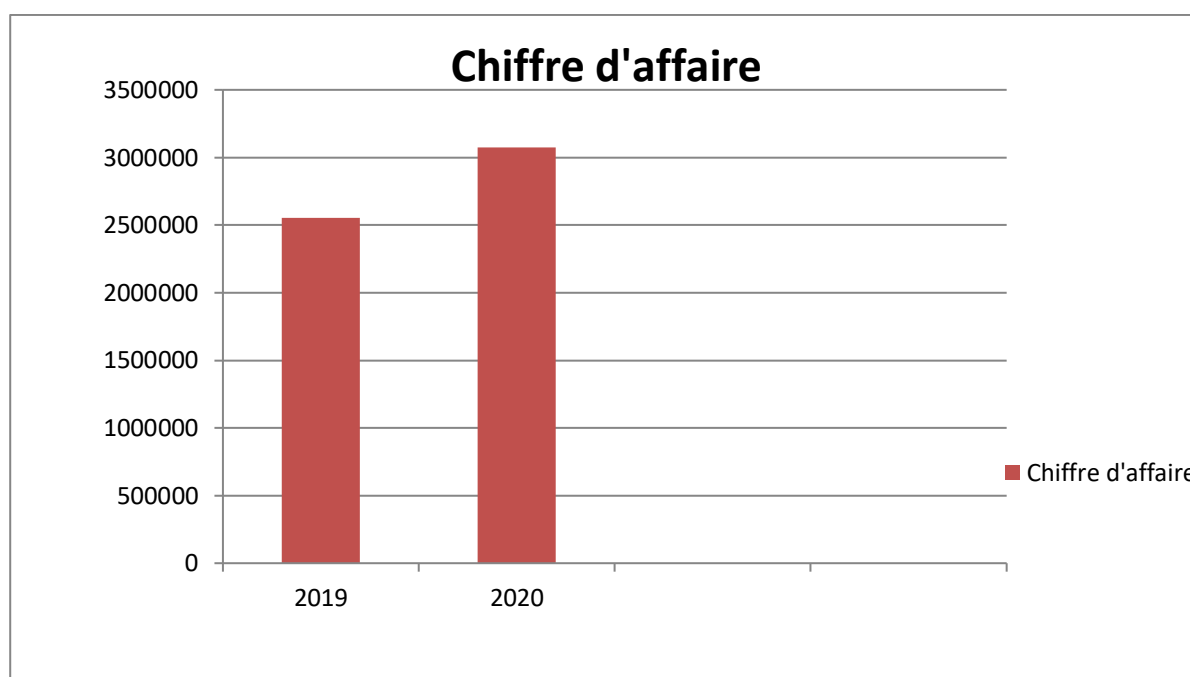
Tableau n°20 : Chiffre d'affaire

Rubrique	2019 (KDA)	2020 (KDA)	Var %
Chiffre d'affaire (KDA)	2 552 289	3 072 977	20,40%

Chapitre 03 : La gestion budgétaire au sein de BMT

La BMT a réalisé un chiffre d'affaires de **3 072 977 KDA**, soit une augmentation de 20,4% par rapport à l'exercice précédent. Le chiffre d'affaires est un indicateur de tendance de l'évolution de l'activité de l'entreprise. Dans ce cas, l'activité de l'entreprise s'avère performante car la BMT a réalisé un chiffre d'affaire important et croissant.

Figure n°6: La représentation de l'évolution du chiffre d'affaires



b. La valeur ajoutée

La valeur ajoutée représente la richesse nouvelle produite qui pourra être répartie sous forme de revenus. Elle est comme suit :

Valeur ajoutée = production de l'exercice – consommation de l'exercice

$$\text{VA (2019)} = 2\,552\,289 - 378\,854 = 2\,173\,435 \text{ KDA}$$

$$\text{VA (2020)} = 3\,072\,977 - 469\,710 = 2\,603\,267 \text{ KDA}$$

Tableau n°21: La valeur ajoutée.

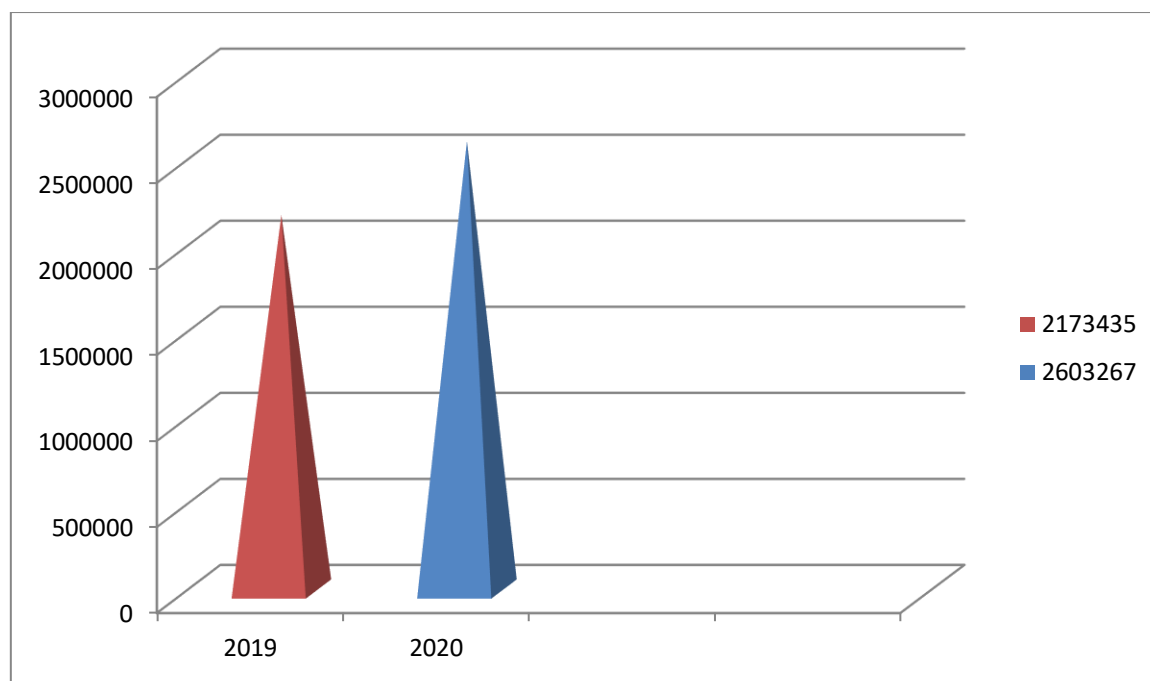
Rubrique	2019 (KDA)	2020 (KDA)	Var %
Valeur ajoutée (KDA)	2 173 435	2 603 267	19,78%

❖ Interprétation :

La valeur ajoutée affiche un résultat positif de **2 603 267 KDA**, soit une augmentation de 19,78% par rapport à l'exercice 2019. Cette hausse s'explique principalement par l'augmentation de

chiffre d'affaire de 520 688 KDA.

Figure n°7: La représentation de l'évolution de la valeur ajoutée



c. Excédent brut d'exploitation

L'excédent brut d'exploitation d'une entreprise, également nommé bénéfice brut d'exploitation est la ressource d'exploitation dégagée au cours d'une période par l'activité principale de l'entreprise. Sa formule est la suivante :

Excédent brut d'exploitation = valeur ajoutée + subvention d'exploitation – charge du personnel – impôt et taxes.

$$\text{EBE (2019)} = 2\,173\,435 - 1\,374\,532 - 63\,124 = 735\,779 \text{ KDA}$$

$$\text{EBE (2020)} = 2\,603\,267 - 1\,243\,538 - 67\,251 = 1\,292\,478 \text{ KDA}$$

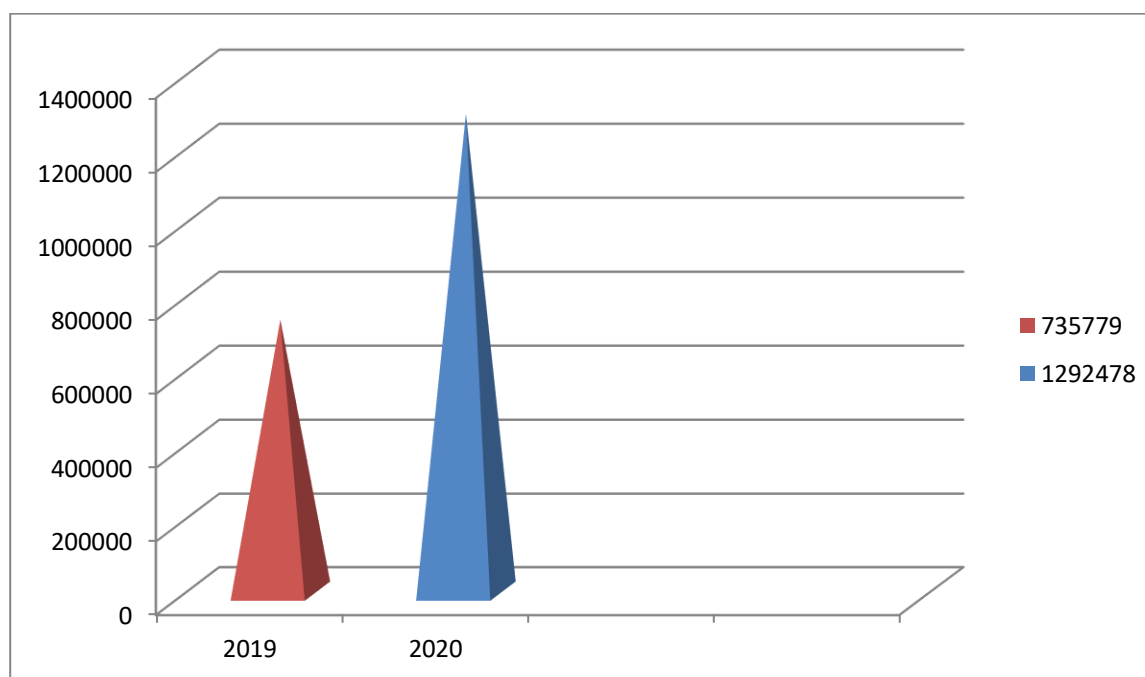
Tableau n°22: L'évolution de l'excédent brut d'exploitation

Rubrique	2019 (KDA)	2020 (KDA)	Var %
Excédent brut d'exploitation	735 779	1 292 478	75,66%

❖ **Interprétation :**

L'excédent brut d'exploitation de l'exercice 2020 a augmenté de **556 699 KDA**, soit un pourcentage de 75,66% par rapport à 2019 du a la baisse des charge du personnel de 9,53%.

Figure n°8: La représentation de l'évolution de l'EBE



d. Résultat opérationnel

Le résultat opérationnel est le résultat réalisé sur les opérations d'exploitation de l'entreprise, il permet de mesurer la rentabilité économique des moyens d'exploitation, il est calculé par la formule suivante :

Résultat opérationnel = excédent brut d'exploitation + autres produits opérationnels - autres charges opérationnels - dotations aux amortissements + reprises sur pertes de valeur.

$$\text{RO 2019} = 735\,779 + 11\,406 - 120\,810 - 359\,167 + 19\,227 = 286\,435 \text{ KDA}$$

$$\text{RO 2020} = 1\,292\,478 + 22\,461 - 159\,734 - 357\,292 + 7\,782 = 805\,695 \text{ KDA}$$

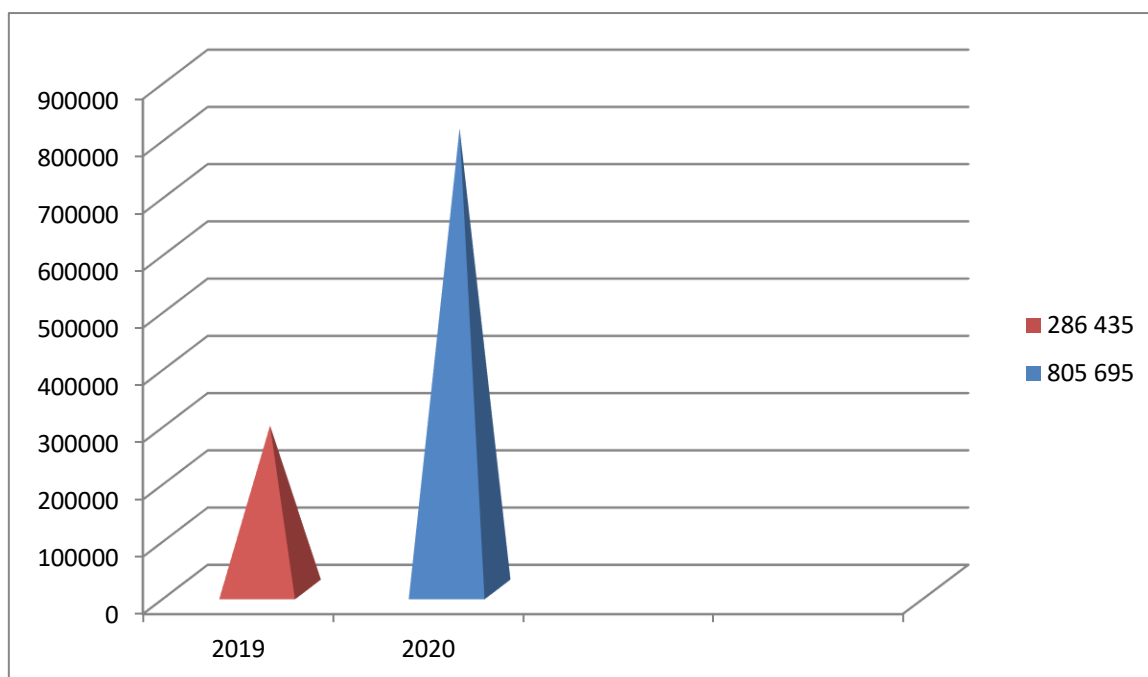
Tableau n°23 : Le résultat opérationnel.

Rubrique	2019 (KDA)	2020 (KDA)	Var %
Résultat opérationnel	286 435	805 695	181,28%

❖ Interprétation :

Le résultat opérationnel de l'entreprise a connu une augmentation de **181,28 %** par rapport à l'année précédente.

Figure n°9: La représentation de l'évolution du résultat opérationnel



e. Résultat financier

Le résultat financier est le résultat réalisé par une entreprise en raison de sa situation financière et des choix qu'elle a effectués en matière de financement. Il ne prend en compte que les produits et charges financiers.

Résultat financier = produits financiers – charges financiers

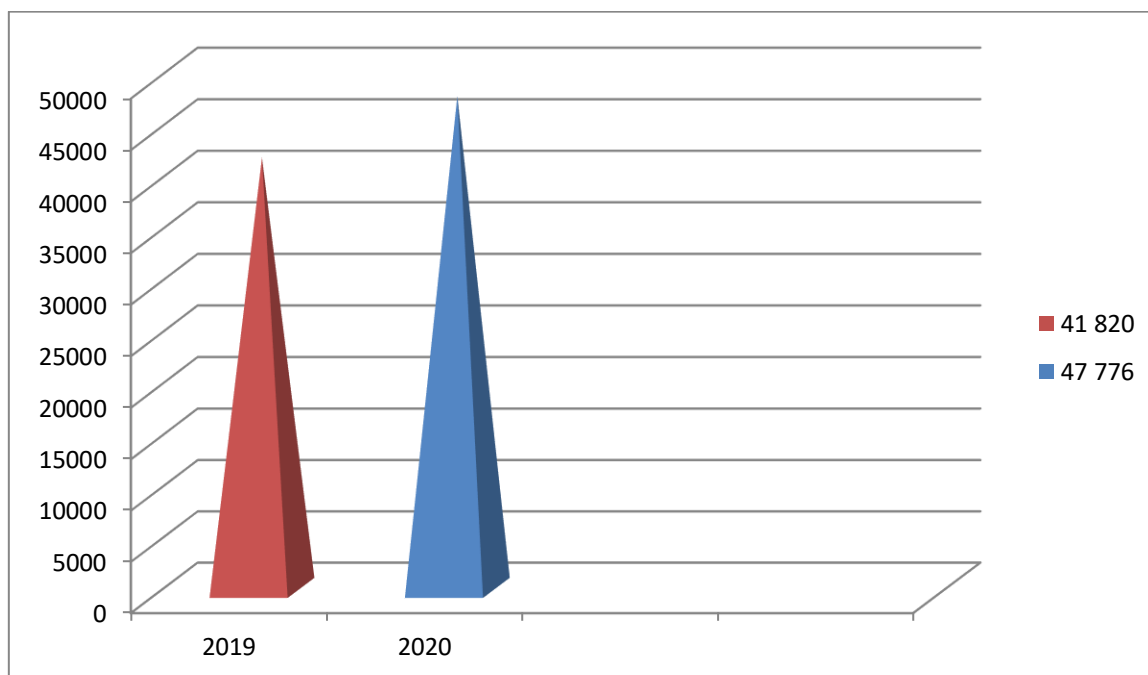
$$\text{RF 2019} = 41\,873 - 53 = 41\,820 \text{ KDA}$$

$$\text{RF 2020} = 47\,776 - 0 = 47\,776 \text{ KDA}$$

Tableau n°24: Résultat financier.

Rubrique	2019 (KDA)	2020 (KDA)	Var %
Résultat financier	41 820	47 776	14,24%

Figure n°10: La représentation de l'évolution du résultat financier



❖ **Interprétation :**

Le résultat financier affiche un résultat de **47 776 KDA**, soit une hausse de 14,24% par rapport à l'année 2019.

f. Résultat courant avant impôt

Profit d'exploitation (net d'amortissement) et profit financier. Le RCAI est donc déterminé en partie par la politique d'amortissement et la structure financière.

Résultat courant avant impôt = résultat opérationnel + résultat financier

$$\text{RCAI 2019} = 286\,435 + 41\,820 = 328\,255 \text{ KDA}$$

$$\text{RCAI 2020} = 805\,695 + 47\,776 = 853\,471 \text{ KDA}$$

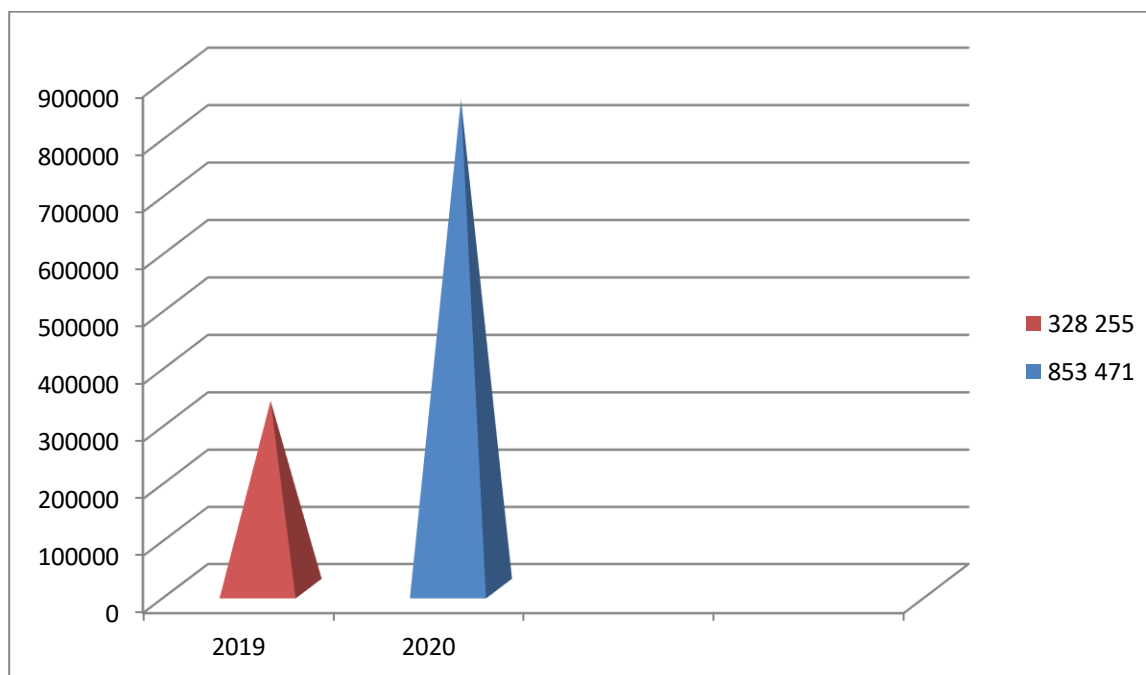
Tableau n°25: Le résultat courant avant impôt.

Rubrique	2019 (KDA)	2020 (KDA)	Var %
Résultat courant avant impôt	328 255	853 471	160%

❖ **Interprétation :**

Le résultat courant avant impôt affiche une progression de **525 216 KDA** (160 %) par rapport à 2019.

Figure n°11: La représentation de l'évolution du résultat courant avant impôt



g. Résultat net de l'exercice

Profit résultant de tous les aspects de l'activité économique. La répartition de ce profit est l'objet de la discussion entre les actionnaires en assemblée général.

Résultat net = résultat courant avant impôts exigibles sur résultats ordinaires – impôts différé.

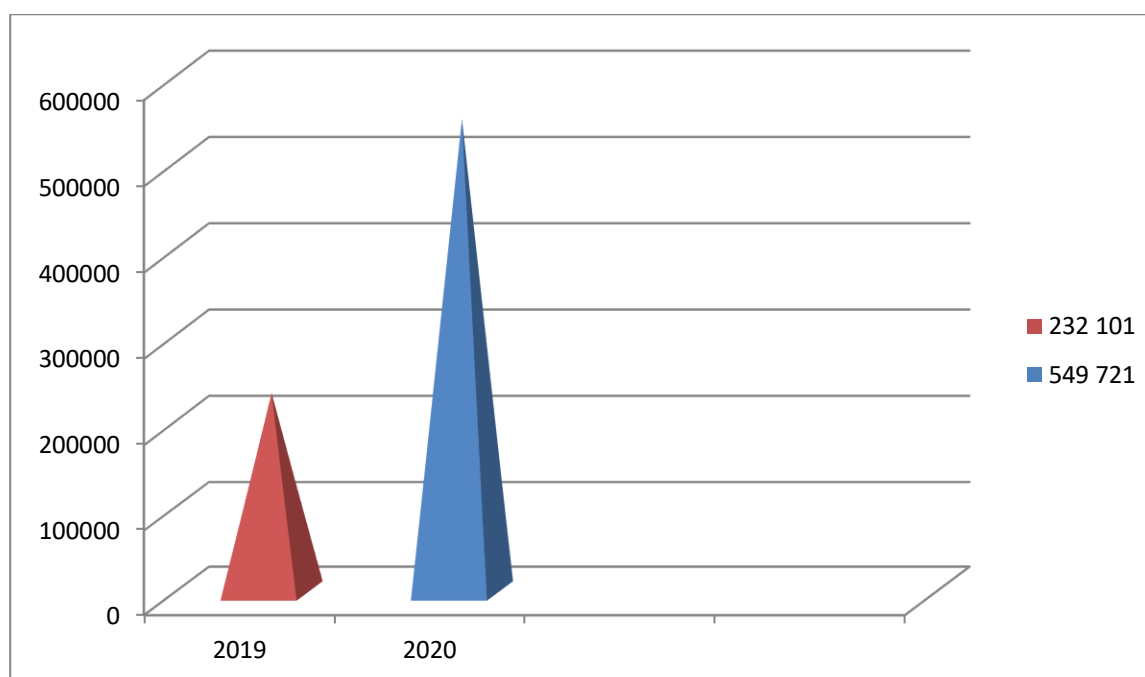
$$\text{RN 2019} = 328\,255 - 91\,526 - 4\,628 = 232\,101 \text{ KDA}$$

$$\text{RN 2020} = 853\,471 - 258\,964 - 44\,786 = 549\,721 \text{ KDA}$$

Tableau n°26: Le résultat net.

Rubrique	2019 (KDA)	2020 (KDA)	Var %
Résultat net	232 101	549 721	136,84%

Figure n°12: La représentation de l'évolution du résultat net de l'exercice



❖ Interprétation :

Le résultat net de l'exercice 2020 enregistre une évolution de 136,84 % par rapport à 2019.

2.4.2. Les indicateurs de performance financière

a. Le fond de roulement

FRN est défini comme la proportion des ressources durables que l'entreprise consacre au financement de ses actifs circulants.

$$\text{FRN} = \text{capitaux permanents} - \text{actifs fixes}$$

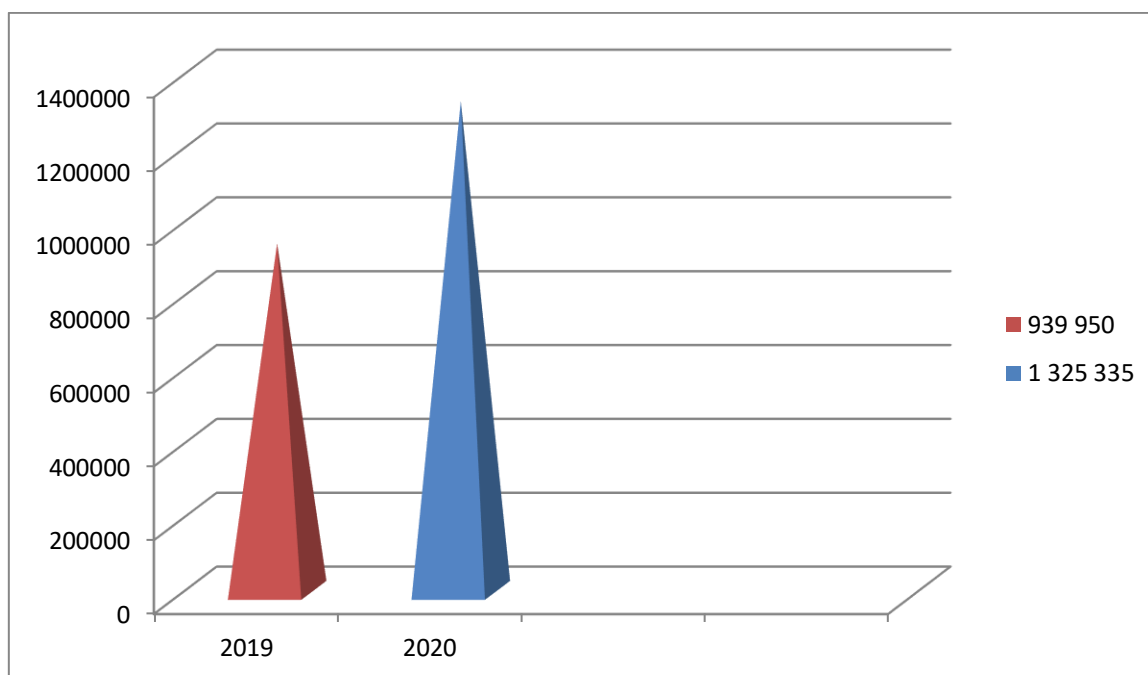
$$\text{FRN (2019)} = 3\,271\,690 - 2\,331\,740 = 939\,950 \text{ KDA}$$

$$\text{FRN (2020)} = 3\,718\,879 - 2\,392\,544 = 1\,326\,335 \text{ KDA}$$

Tableau n°27: Le fonds de roulement

Rubrique	2019 (KDA)	2020 (KDA)	Var %
Le fond de roulement	939 950	1 325 335	41%

Figure n°13: La représentation de l'évolution de fond de roulement



❖ **Interprétation :**

On remarque que le Fond de Roulement Net a augmenté de 41%. L'augmentation du FRN résulte des modifications qui peuvent survenir tant au niveau des capitaux permanents qu'au niveau des actifs fixes, dans ce cas cette augmentation est relative en principe à l'augmentation des capitaux permanents qui est essentiellement due à la hausse du montant des autres titres.

b. Le besoins en fond de roulement

Le besoins en fonds de roulement est la partie, à un moment donné, des besoins de financement du cycle d'exploitation qui n'est pas financé par les dettes liées au cycle d'exploitation.

$$\text{BFR} = (\text{Valeur d'exploitation} - \text{Valeur réalisable}) - (\text{Dette à court terme} - \text{Dette financier})$$

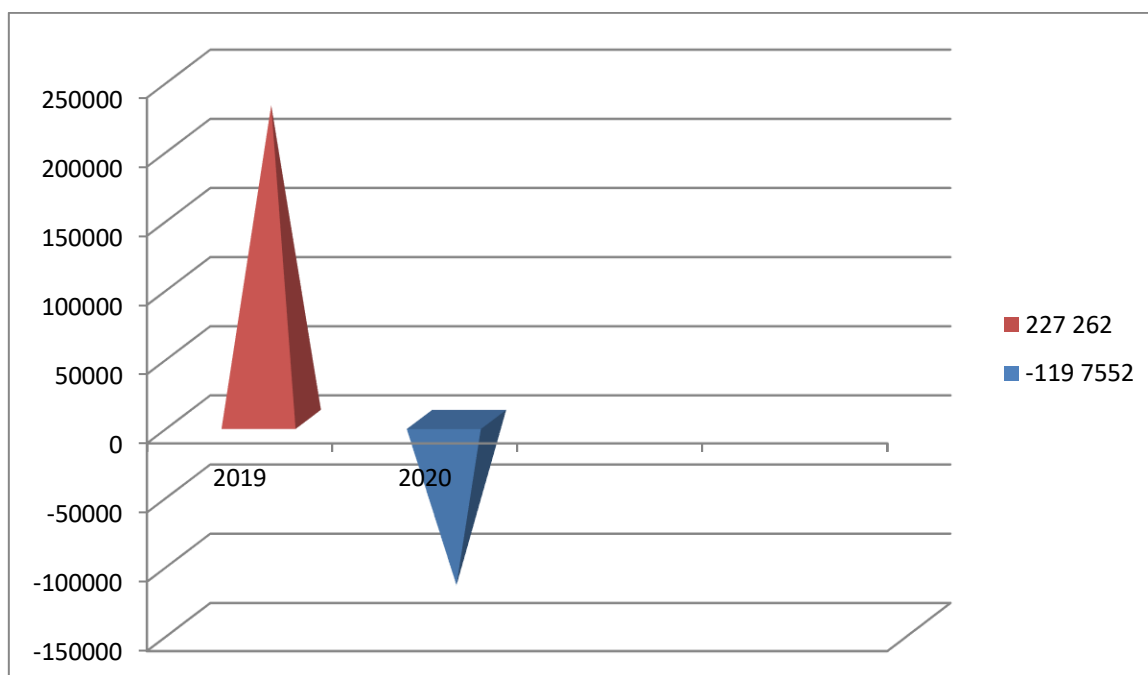
$$\text{BFR (2019)} = 622\,355 - 395\,093 = 227\,262 \text{ KDA}$$

$$\text{BFR (2020)} = 511\,711 - 631\,466 = -119\,755 \text{ KDA}$$

Tableau n°28: Le Besoins en Fond de Roulement

Rubrique	2019 (KDA)	2020 (KDA)	Var %
BFR	227 262	-119 755	-152,69%

Figure n°14: La représentation de l'évolution du BFR



❖ **Interprétation :**

Le Besoin en Fond de Roulement est positif pour l'exercice 2019 et négatif pour 2020, avec une baisse de 152,69%.

La diminution du BFR par rapport à l'exercice 2020 est due à l'augmentation des DCT qui passent de 227 262 KDA à 631 466 KDA.

c. La situation de trésorerie

La trésorerie nette est la résultante de la comparaison, à une date donnée, du FRN et du BFR. Elle exprime l'excédent ou l'insuffisance du FRN après financement du BFR.

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

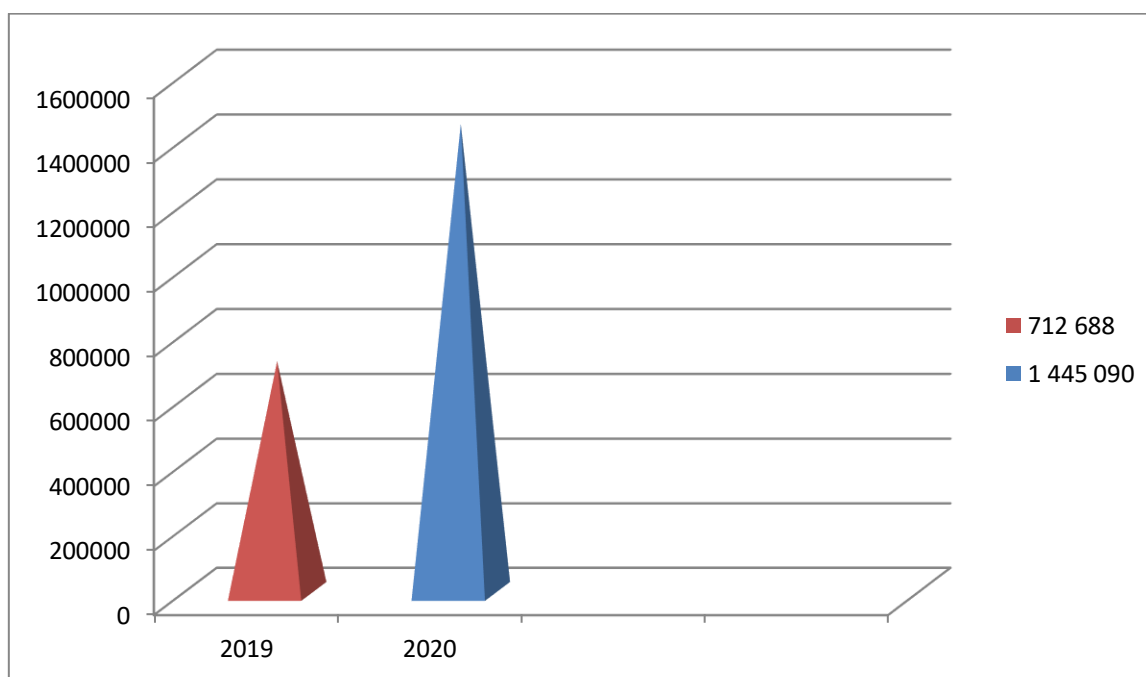
$$\text{TR (2019)} = 939\,950 - 227\,262 = 712\,688 \text{ KDA}$$

$$\text{TR (2020)} = 1\,325\,335 + 119\,755 = 1\,445\,090 \text{ KDA}$$

Tableau n°29: La trésorerie

Rubrique	2019 (KDA)	2020 (KDA)	Var %
TR	712 688	1 445 090	102,77%

Figure n°15: La représentation de l'évolution de la trésorerie



❖ **Interprétation :**

L'entreprise affiche en 2020 un excédent de trésorerie net de 1 445 090 KDA, dégage ainsi un écart de 732 402 KDA, (102,77 %) par rapport à 2019.

2.5. Analyse des ratios

L'analyse des ratios impose de procéder à une analyse financière de l'entreprise. Ces ratios sont, le plus souvent, utilisés par le dirigeant pour suivre l'évolution de son entreprise.

L'analyse des ratios au sein de la BMT se fait selon les décisions du dirigeant qui sont prises en fonction des objectifs visés chaque année, c'est pourquoi le choix des ratios analysés diffère donc d'une année à une autre.

L'analyse de ces ratios nous permettra de porter un jugement sur la structure financière de l'entreprise.

Tableau n°30: Ratios de structure financière.

Ratios	Formules	2019	2020
Ratio de financement permanent	$R = \frac{\text{Capitaux permanents}}{\text{Actif immobilisé}} > 1$	1,4	1,55
Ratio d'autonomie financière	$R = \frac{\text{Capitaux propres}}{\text{Total des dettes}} > 1,5$	3,81	3,15
Ratio d'endettement	$R = \frac{\text{Total des dettes}}{\text{Total des actifs}} < 1$	0,21	0,24

Interprétation

Le ratio de l'équilibre financier mesure la couverture des emplois stables par les ressources stables, la BMT dispose donc d'une marge de sécurité pour financer son actif circulant du fait que ce

Chapitre 03 : La gestion budgétaire au sein de BMT

ratio dépasse 1 néanmoins une régression est enregistrée en 2020, à cause de l'augmentation des immobilisations financières.

Le ratio d'autonomie financière enregistre une baisse par rapport à l'année 2019, néanmoins il reste supérieur à 1, cela signifie que la BMT est en mesure de faire face à son endettement.

Le ratio d'endettement de la société augmente par rapport à 2019. A noter que ce ratio doit être le plus faible possible pour affirmer que l'entreprise est moins endettée. Ces résultats montrent clairement que l'endettement de la BMT est faible.

Tableau n°31: Les ratios de gestion

Ratios	formules	2019	2020
Ratio de recouvrement des créances clients	$R = \frac{\text{créances clients} * 360 j}{CA TTC} \leq 30J$	30J	29J
Ratio des frais du personnel	$R = \frac{\text{frais de pesonnel}}{CA} < 0,25$	0,54	0,40

❖ Interprétation :

Le délai de recouvrement des créances a connu une baisse de un jour par rapport a l'année précédent. Cette régression est due au montant important chiffre d'affaires du mois décembre 2020

Le ratio des frais de personnel ca connu une diminution par rapport à celui de l'exercice précédent, conséquence directe de la diminution de la mise en place des accords collectifs.

Tableau n°32: Les ratios de rentabilité

Ratios	Formules	2019	2020
Ratio de rentabilité économique	$R = \frac{\text{Résultat d'exploitation}}{\text{capitaux investis}} > 0,5$	0,09	0,22
Ratio de rentabilité commerciale	$R = \frac{EBE}{CA} > 0,5$	0,29	0,42
Ratio de rentabilité financière	$R = \frac{\text{Résultat net}}{\text{Capitaux propres}} > 0,5$	0,08	0,17

❖ Interprétation

Le taux de rentabilité économique des capitaux investis exprime un certain niveau de bénéfice avant le paiement des éventuels intérêts sur la dette. Il est donc une mesure de la performance de l'entreprise dans l'utilisation de son actif. Les activités économiques de la BMT pour les deux exercices sont largement rentables respectivement à 9% et 22% par rapport aux normes fixées par la théorie financière, mais y prouve des difficultés par rapport aux normes fixées par l'entreprise. Le ratio de rentabilité économique (ROI) a enregistré une augmentation par rapport à 2019, qui s'explique par

Chapitre 03 : La gestion budgétaire au sein de BMT

la baisse des charges d'exploitation. Cette tendance à la baisse des charges d'exploitation de la BMT peut affecter son degré de performance économique.

On remarque une hausse de la rentabilité commerciale qui s'explique par la baisse de la consommation et des salaires.

Le ratio de rentabilité financière nous renseigne sur la rentabilité des capitaux propres engagés par la BMT dans son cycle d'exploitation, et permet d'apprécier l'efficacité de l'entreprise dans l'utilisation des ressources apportées par les actionnaires. Le taux de rentabilité pour les deux exercices est respectivement de 8% et 17% soit inférieur à la norme fixée par l'entreprise (<0.5). Il a connu une hausse par rapport à 2019 qui est due principalement à l'augmentation du résultat net.

Tableau n°33: Le ratio de solvabilité générale

Ratios	Formules	2019	2020
Ratio de solvabilité générale	$R = \frac{\text{Total actif}}{\text{Fonds étrangers}} > 1$	4,81	4,15

❖ Interprétation

Ce ratio est supérieur à 1, cela signifie que la BMT est en mesure de rembourser ses dettes, mais a enregistré une légère diminution, néanmoins ça reste satisfaisant pour l'entreprise puisqu'il dépasse la norme recommandée.

Les normes utilisées dans cette partie empirique sont propres à la BMT, mais il existe des normes théoriques. Dans l'ensemble, les ratios dépassent à la fois les normes fixées par l'entreprise et les normes théoriques. Ce qui affirme que la BMT a atteint la majorité de ses objectifs. Néanmoins, il faut signaler la tendance à la baisse de l'ensemble des ratios car cela peut dégrader le degré de performance de la BMT.

Conclusion

Après avoir pratiqué la gestion budgétaire au sein de la BMT, nous avons tenté de démontrer la relation entre la gestion budgétaire et la performance à partir de l'élaboration des budgets de l'entreprise qui réalisent un ajustement prévisionnel entre objectifs, ressources et résultats dans le but d'orienter l'entreprise dans la bonne voie pour atteindre les finalités fixées préalablement. Ensuite, nous avons procédé à la mesure de la performance selon différents indicateurs. D'abord, par le calcul des indicateurs primaires qui sont des résultats dégagés par le compte de résultats. Puis, par le calcul des indicateurs financiers et cela va de l'analyse financière au cours des actions en passant par la rentabilité, la solvabilité et la capacité d'autofinancement. Ces critères vont permettre à l'entreprise de connaître son état de santé, ses bénéfices et de savoir si elle est rentable et sur une bonne voie.

D'après notre travail, nous avons constaté que la BMT est performante car les résultats obtenus sont conformes aux objectifs mais ont tendance à baisser ce qui peut influencer négativement le degré de la performance de la BMT.

Conclusion générale

Dans toute les entreprises, il est nécessaire d'instaurer un système de contrôle de gestion qui va assurer sa pérennité car il constitue un moyen d'épanouissement et de protection par rapport à son environnement : concurrence et mondialisation de l'économie. Le contrôle de gestion utilise de nombreux outils aidant à la réalisation de ses objectifs, parmi ces outils il ya la gestion budgétaire. Cette dernière (la gestion budgétaire) permet un contrôle performant de l'entreprise du fait qu'elle met en évidence un modèle cohérent qui ajuste et régule en permanence l'ensemble des actions des dirigeants. Ce processus de gestion permet d'apprécier le potentiel de réalisation de l'entreprise (compétences du personnels, technologies, organisation etc.) et d'évaluer le niveau de réalisation des objectifs.

L'objectif principal de ce travail était de comprendre comment la gestion budgétaire peut-elle contribuer à améliorer la performance de l'entreprise. Les budgets sont fixés par rapport à des objectifs et des responsables tiennent comptent des engagements pour chaque centre. Cette démarche prévisionnelle est engagée afin que les objectifs soient réalisés, ce qui vient en premier lieu justifier le suivi des réalisations et l'analyse des écarts. Sans eux, il n'y aurait pas d'effet-miroir donc pas d'actions correctives ni de phénomène d'apprentissage possible : la notion de « pilotage » n'existerait pas dans l'élaboration des budgets. Cet ensemble budgets-suivi des réalisations (écarts) constitue le contrôle budgétaire et le premier pas, à travers un suivi de la performance financière, vers une gestion de la performance. Bien qu'il s'avère aujourd'hui incomplet dans une logique de pilotage, il a pendant longtemps constitué le cœur du contrôle de gestion.

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

Conclusion générale

prendre des décisions pertinentes, ce qui assure la continuité et la maîtrise de la gestion l'entreprise. Ce constat confirme la première hypothèse de recherche.

Le contrôle que nous avons effectué sur les activités de BMT et précisément sur les différents budgets permet de conclure que la procédure budgétaire de l'entreprise est assez bien respectée. De plus, nous avons constaté que le contrôle budgétaire est un moyen et un outil d'amélioration de la performance de l'entreprise. A cet effet, cette constatation nous a conduit bien évidemment à confirmer notre deuxième hypothèse de notre recherche.

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

Notre travail de recherche est loin d'être exhaustif en raison notamment de :

- La durée du stage au sein de BMT qui demeure insuffisante vue l'ampleur du sujet traité.
- L'accès extrêmement difficile à l'information sous prétexte de confidentialité des documents.

Pour conclure, la gestion budgétaire n'est pas une discipline dominante en sciences de gestion. Elle constitue une synthèse qui tire ses principaux concepts de disciplines beaucoup plus abouties telles que : la comptabilité, la finance et la sociologie des organisations. Avec les mutations de l'environnement, les entreprises ont de plus en plus besoin d'outils pour la bonne gestion un pilotage efficace de l'entreprise. C'est là qu'apparaît le rôle de la gestion budgétaire. Au final il y'a existé une dépendance entre la gestion budgétaire et l'améliore la performance de l'entreprise.

Bibliographie

Ouvrage :

1. Alazard C, Sépari S, « Contrôle de gestion, manuel et application », 5^{ed} Dunod, Paris, 2018.
2. Alazard C, Sépari S, « Contrôle de gestion, manuel et application », 2^{ed} Dunod, Paris, 2010.
3. Alazard C, Sépari S, « contrôle de gestion », DCG11, édition DUNOD, Paris 2007.
4. ALAIN B., LANGLOIS G., BRINGER M., BONNIER, C., Contrôle de gestion, édition Foucher.
5. ARNOUD H., le contrôle de gestion...en action, édition Liasons, 2001.
6. BESCOS P.L., contrôle de gestion et management, 1995.
7. BOISSELIER P., contrôle de gestion, édition Vuibert 2013.
8. BOISVERT H., le renouvellement de la comptabilité de gestion, édition 1989.
9. BOURGUIGNON Annick : « Peut-on définir la performance » Revue française de comptabilité, 1999.
10. Brigitte doriath, « Contrôle de gestion : manuel et applications », édition Dunod, 5^{ème} édition, Paris 2008.
11. Caroline SELMER, « Construire et défendre son budget » édition DUNOD, 2^{ème} édition, Paris, 2009.
12. CHUNGK. H et PRUIT S. W, « a simple approximation oh Tobin's Q, financial management », volume 23, N°3, 1994.
13. Doriath B, Goujet C, « Gestion prévisionnelle et mesure de la performance », Ed Dunod, Paris, 2007.
14. Doriath B., « Contrôle de gestion en 20 fiches », 5^{ème} Edition, Dunod, Paris, 2008.
15. Georges LANGLOIS, « Contrôle de gestion et gestion budgétaire », «édition PEARSON EDUCATION, 3eme édition, France, 2005.
16. Gervais M, « contrôle de gestion », 7^{ème} édition Economica, Paris, 2000.
17. Hervé HUTIN, « Toute la finance d'entreprise », édition d'organisation, 2eme édition, France, 2002.
18. Hamini. A, « gestion budgétaire et comptabilité prévisionnelle », édition BERTI, Alger, Algérie, 2001.
19. Jean-Luc ALBERT, « Finance publique », édition DALLOZ, 9eme édition, Paris, 2015.
20. Leroy M, « Le Tableau de bord», Ed, Organisation, Paris, 1991.
21. LENARD C. et VERUGH C., organisation et gestion de l'entreprise, édition Dunod, 1993.
22. LONING H., le contrôle de gestion, DUNOD, 2008.

Bibliographie

23. LORINO P., méthodes et pratique de la performance, édition d'organisation, 1998.
24. LORINO P, « méthodes et pratiques de la performance », 3^{ème} édition d'organisation, Paris, 2003.
25. LUCASH.C, « système d'information pour le management » édition Davis, 1986.
26. MEKKAOUI M., précis de contrôle de gestion, édition Liaisons, Paris, 2007.
27. MYKITA P et TUSZYNSKI J, « contrôle de gestion prévision et gestion budgétaire mesure et analyse de la performance », 2002.
28. N.Berland, Y De Rongé, « Contrôle de gestion perspectives stratégiques et managériales », Pearson France, 2012.
29. PIGE B, LARDY P, « reporting et contrôle budgétaire », 2003.
30. REY, (Pierre J.), Le contrôle de gestion dans les services publics communaux, Dunod, Paris, 1997.
31. VERNIMMEN Pierre, « finance d'entreprise », édition Dalloz, Paris, 2002.

Sites web :

1. Contrôle de gestion et le tableau de bord. Disponible sur le site : www.doc.etudiant.fr
2. Berland N. (2009), « Mesurer et piloter la performance », www.management.free.fr,
3. Meryem Afryad, « Cour de contrôle de gestion et le tableau de bord PDF », disponible sur <https://www.academia.edu/>.
4. [http : www.dspace.univ-bejaia.dz](http://www.dspace.univ-bejaia.dz)

Mémoire :

1. ARAB.A, AMRANI.A « La contribution de la gestion budgétaire a l'amélioration de la performance », option comptabilité, contrôle et audit, Université Abderrahmane Mira, Promotion 2016/2017.

Annexe

Les comptes de résultat

LIBELLE	NOTE	2020	2019
Ventes et produits annexes		3 072 977	2 552 289
Variation stocks produits finis et en cours			
Production immobilisée			
Subventions d'exploitation			
I-PRODUCTION DE L'EXERCICE		3 072 977	2 552 289
Achats consommés		- 189 714	- 159 813
Services extérieurs et autres consommations		- 279 996	- 219 041
II-CONSOMMATION DE L'EXERCICE		- 469 709	- 378 854
III-VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)		2 603 268	2 173 436
Charges de personnel		- 1 243 538	- 1 374 532
Impôts, taxes et versements assimilés		- 67 251	- 63 124
IV-EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		1 292 479	735 780,28
Autres produits opérationnels		22 461	11 406
Autres charges opérationnelles		- 159 734	- 120 810
Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeurs		- 357 292	- 359 167
Reprise sur pertes de valeur et provisions		7 782	19 227
V- RESULTAT OPERATIONNEL		805 696	286 436
Produits financiers		47 776	41 873
Charges financières			- 53
IV-RESULTAT FINANCIER		47 776	41 820
IV-RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V+VI)		853 472	328 256
Impôts exigibles sur résultats ordinaires		- 258 964	- 91 526
Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires		44 786	4 628
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		3 150 996	2 624 795
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		-2 511 702	- 2 383 436
VIII-RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		639 294	241 358
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)			
Eléments extraordinaires (charges) (à préciser)			
IX-RESULTAT EXTRAORDINAIRE			
X-RESULTAT NET DE L'EXERCICE		639 294	241 358

COMPTE DE RESULTAT PREVISIONNEL 2020

LIBELLE	Budget 2020	Clôture 2019
Ventes et produits annexes	3 643 391	3 263 214
I-PRODUCTION DE L'EXERCICE	3 643 391	3 263 214
Achats consommés	-241 941	-216 354
Services extérieurs et autres consommations	-314 688	-280 105
II-CONSOMMATION DE L'EXERCICE	-556 629	-496 459
III-VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)	3 086 762	2 766 756
Charges de personnel	-1 579 852	-1 758 408
Impôts, taxes et versements assimilés	-92 312	-80 679
IV-EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION	1 414 599	927 669
Autres produits opérationnels	4 000	7 904
Autres charges opérationnelles	-147 274	-154 533
Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeurs	-492 749	-446 345
Reprise sur perte de valeur	0	17 906
V- RESULTAT OPERATIONNEL	778 576	352 601
Produits financiers	57 077	50 310
Charges financières	0	-23
IV-RESULTAT FINANCIER	57 077	50 287
IV-RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V+VI)	835 653	402 888
Impôts exigibles sur résultats ordinaires	-234 243	-104 751
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES	3 704 468	3 339 334
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES	-3 103 058	-3 041 197
VIII-RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES	601 410	298 137
IX-RESULTAT EXTRAORDINAIRE		
X-RESULTAT NET DE L'EXERCICE	601 410	298 137
MARGE EN %	17%	9%

Libellés	Clôture 2019	Prévision 2020
	Montant (KDA)	Montant (KDA)
Manutention Navires	1 534 164	1 722 484
Relevage	798 877	938 144
Entreposage	475 404	408 868
Reefers	42 550	36 125
Services Annexes	352 138	445 624
TIXTER	60 081	70 340
Centre de formation		21 807
Total	3 263 214	3 643 392

Trafic (EVP)	Clôture 2019	Prévision 2020
Embarquement TCs	74 330	76 897
Débarquement TCs	83 818	63 056
Nombre conteneurs EVP	248 798	250 684

Désignation	Montant (KDA)	Autofinancement (KDA)	Financement extérieur
Logiciel informatique et assimiles	49 850	49 850	Néant
Constructions	77 700	77 700	Néant
Installation technique, matériel et outillage	947 050	947 050	Néant
Matériel de transport	27 000	27 000	Néant
Matériel du bureau, informatique et communication	181 240	181 240	Néant
Mobilier	0	0	Néant
Agencement et installation	36 743	36 743	Néant
Mobilier et équipement sociaux	1 200	1 200	Néant
total	1 320 783	1 320 783	Néant

Libellés	Budget 2020	Clôture 2019
Matériels de transport	3 428	403
Matériels d'exploitation	118 835	103 847
pièces. Pneumatiques	22 000	13 206
TOTAL	144 263	117 456
Petit outillage	2 000	1 582
Mat de construction	800	212
Fournitures d'atelier	3 550	3 629
Total	6 350	5 423
Produits d'entretien	2 000	833
Fournitures de bureau	4 780	3 606
Carburant lubrifiant	50 769	55 755
Total	57 549	60 194
Fournitures informatiques	1 970	2 270
Fournitures diverses	6 800	6 362
Effets vestimentaires	15 000	20 092
Total	23 770	28 724
Total	231 932	211 797
TVA à récupérer moyenne 19%	44 067	40 242
Total TTC	275 999	252 039

Libellé	Prévisions 2020 (KDA)	Clôture 2019 (KDA)
Flux de trésorerie provenant des activités opérationnelles		
Encaissements reçus des clients	4 305 599	3 777 886
Autres encaissements reçus	4 000	5 560
sommes versées aux fournisseurs et autres	-812 621	-675 755
sommes versées aux personnels	-1 301 234	-1 043 690
Intérêts et autres frais financiers payés		-1 669
Impôts sur le résultat payé	-3 200	-392 816
Autres impôts payés	-708 270	-698 823
flux de trésorerie avant éléments extraordinaires	1 484 274	970 693
Flux de trésorerie liés à des éléments extraordinaires		
Flux de trésorerie net provenant des activités opérationnelles (A)	1 484 274	970 693
Flux de trésorerie provenant des activités d'investissements		
Décaissements sur acquisitions des immobilisations corporelles et incorporelles	-1 447 996	-320 351
Encaissements sur cessions d'immobilisations corporelles et incorporelles		3 849
Décaissements sur acquisitions des immobilisations financière	-400 000	
Encaissement sur cessions d'immobilisations financières		
Intérêt encaissés sur placements financiers	55 000	55 056
Autres produits financiers		
Accréditifs		0
Flux de trésorerie net provenant des activités d'investissement (B)	-1 792 996	-261 446
Flux de trésorerie provenant des activités de financements		
Encaissements suite à l'émission d'actions		
Dividendes et autres distributions effectuées	-298 137	-194 013
Encaissements provenant d'emprunts	224 910	0
Remboursement d'emprunts ou d'autres dettes assimilées		
Flux de trésorerie provenant des activités de financement (C)	-73 227	-194 013
Incidences des variations de taux de change sur liquidités et quasi liquidités		
Variation de trésorerie de la période (A+B+C)	-381 950	515 234
Trésorerie ou équivalents de trésorerie au début de la période	934 928	512 747
Trésorerie ou équivalents de trésorerie de la fin de la période	552 978	1 027 981

LIBELLE	2020	2019
Flux de trésorerie provenant des activités opérationnelles		
Encaissements reçus des clients	3 845 654	3 338 049
Autre encaissement reçu	20 196	5 838
Sommes versées aux fournisseurs et autres	-661 929	-663 236
Sommes versées aux personnels	-1 137 006	-1 323 096
Intérêts et autres frais financiers payés	-4 523	-1 482
Impôts sur les résultats payés	-1 445	-214 284
Autre Impôts payés	-858 531	-759 379
Opérations en attente de classement !!!!		
Flux de trésorerie avant éléments extraordinaires	1 202 416	382 409
Flux de trésorerie lié à des éléments extraordinaires		
Flux de trésorerie net provenant des activités opérationnelles (A)	1 202 416,00	382 409,39
Flux de trésorerie net provenant des activités d'investissement		
Décaissements sur acquisitions d'immobilisations corporelles ou incorporelles	-193 816	-124 176
Encaissements sur cessions d'immobilisations corporelles ou incorporelles	1 911	7 231
Décaissements sur acquisitions d'immobilisations financières	-129 905	-344 554
Encaissements sur cessions d'immobilisations financières		340 000
Intérêts encaissés sur placements financiers	48 450	51 000
Autres produit financiers	732	
Accréditif	-58 071	
Flux de trésorerie net provenant des activités d'investissements (B)	-330 698	-70 498
Flux de trésorerie provenant des activités de financements		
Encaissements suite à l'émission d'actions		
Dividendes et autres distributions effectuées	-138 315	-554 880
Encaissements provenant d'emprunts		
Remboursements d'emprunts ou d'autres dettes assimilées		
Flux de trésorerie net provenant des activités de financement (C)	-138 315	-554 880
Incidences des variations des taux de change sur liquidités et quasiliquidités		
Variation de trésorerie de la période (A+B+C)	733 402	-242 969
Trésorerie ou équivalent de trésorerie au début de la période	712 687	955 656
Trésorerie ou équivalent de trésorerie à la fin de la période	1 446 089	712 687

BILAN PREVISIONNEL 2020 (ACTIF) - KDA

LIBELLE	BRUT	AMO/PROV	NET
ACTIFS NON COURANTS			
Ecart d'acquisition-goodwill positif ou négatif			
Immobilisations incorporelles	283 115	197 085	86 030
Immobilisations corporelles	0	0	0
Terrains	11 488	0	11 488
Bâtiments	916 540	542 769	373 771
Autres immobilisations corporelles	4 719 458	3 130 989	1 588 469
Immobilisations encours	821		821
Immobilisations financières	0	0	0
autres titres immobilisés	640 000		640 000
Prêts et autres actifs financiers non courants	321 161	0	321 161
Impôts Différés actif	54 415		54 415
TOTAL ACTIF NON COURANT	6 946 997	3 870 843	3 076 154
ACTIF COURANT			
Stocks et encours	210 255	4 143	206 112
Créances et emplois assimilés			
Clients	293 660	5 598	288 062
Autres débiteurs	21 578	0	21 578
Impôts et assimilés	21 430	0	21 430
Disponibilités et assimilés			
Trésorerie	473 608	0	473 608
TOTAL ACTIF COURANT	1 020 531	9 741	1 010 790
TOTAL GENERAL ACTIF	7 967 528	3 880 583	4 086 944

BILAN PREVISIONNEL 2020 (PASSIF) - KDA

LIBELLE	2020
CAPITAUX PROPRES	
Capital émis	500 000
Capital non appelé	
Primes et réserves - Réserves consolidés (1)	2 352 823
Résultat net - Résultat net du groupe (1)	481 130
Autres capitaux propres - Report à nouveau	0
TOTAL I	3 333 953
PASSIFS NON-COURANTS	
Emprunts et dettes financières	190 171
impôt (différé et provisionné)	12 901
Autres dettes non courantes	
Provisions et produits constatés d'avance	172 211
TOTAL II	375 283
PASSIFS COURANTS:	
Fournisseurs et comptes rattachés	130 512
Impôts	128 337
Autres dettes	118 860
TOTAL III	377 709
TOTAL GENERAL PASSIF (I+II+III)	4 086 945

BILAN PREVISIONNEL 2020 (ACTIF) - KDA

LIBELLE	2020
ACTIFS NON COURANTS	
Ecart d'acquisition-goodwill positif ou négatif	
Immobilisations incorporelles	86 030
Immobilisations corporelles	0
Terrains	11 488
Bâtiments	373 771
Autres immobilisations corporelles	1 588 469
Immobilisations encours	821
Immobilisations financières	0
autres titres immobilisés	640 000
Prêts et autres actifs financiers non courants	321 161
Impôts Différés actif	54 415
TOTAL ACTIF NON COURANT	3 076 154
ACTIF COURANT	
Stocks et encours	206 112
Créances et emplois assimilés	
Clients	288 062
Autres débiteurs	21 578
Impôts et assimilés	21 430
Disponibilités et assimilés	
Trésorerie	473 608
TOTAL ACTIF COURANT	1 010 790
TOTAL GENERAL ACTIF	4 086 944

BILAN PREVISIONNEL 2019 (ACTIF) - KDA

LIBELLE	NET
ACTIFS NON COURANTS	
Ecart d'acquisition-goodwill positif ou négatif	
Immobilisations incorporelles	95 698
Immobilisations corporelles	0
Terrains	11 488
Bâtiments	357 550
Autres immobilisations corporelles	1 573 369
Immobilisations encours	972
Immobilisations financières	0
Prêts et autres actifs financiers non courants	641 161
Impôts Différés actif	46 942
TOTAL ACTIF NON COURANT	2 727 180
ACTIF COURANT	
Stocks et encours	208 130
Créances et emplois assimilés	0
Clients	273 977
Autres débiteurs	39 751
Impôts et assimilés	12 508
Disponibilités et assimilés	0
Trésorerie	751 042
TOTAL ACTIF COURANT	1 285 408
TOTAL GENERAL ACTIF	4 012 588

BILAN PREVISIONNEL 2019 (PASSIF) - KDA

LIBELLE	2018
CAPITAUX PROPRES	
Capital émis	500 000
Capital non appelé	
Primes et réserves - Réserves consolidés (1)	2 334 998
Résultat net - Résultat net du groupe (1)	615 995
Autres capitaux propres - Report à nouveau	0
TOTAL I	3 450 994
PASSIFS NON-COURANTS	
Emprunts et dettes financières	155 493
Provisions et produits constatés d'avance	13 994
Autres dettes non courantes	
Provisions et produits constatés d'avance	97 903
TOTAL II	267 390
PASSIFS COURANTS:	
Fournisseurs et comptes rattachés	69 797
Impôts	91 620
Autres dettes	132 788
TOTAL III	294 205
TOTAL GENERAL PASSIF (I+II+III)	4 012 588

Table de matière

Table des matières

Introduction générale.....	1
Chapitre 01: Généralités sur le contrôle de gestion	4
Section1 : notion de base sur le contrôle de gestion.....	4
1.Evolution du contrôle de gestion.....	4
2.Le contrôle de gestion : concepts clés.....	7
2.1. Définitions du contrôle de gestion.....	7
2.2. Objectifs du contrôle de gestion.....	9
2.2.1. Le contrôle de gestion comme outil de pilotage.....	9
2.2.2. La mise en place du système d'information (SI).....	9
3.Champ d'application du contrôle de gestion et sa mise en place.....	10
3.1. Champ d'application du contrôle de gestion.....	10
3.1.1. Contrôle de gestion et stratégie.....	11
3.1.2. Contrôle de gestion et finance.....	11
3.1.3. Le contrôle de gestion et marketing.....	12
3.1.4. Le contrôle de gestion et GRH.....	12
3.2. La mise en place du contrôle de gestion.....	13
3.2.1. Phases de mise en place du contrôle de gestion.....	13
3.2.2. Processus du contrôle de gestion.....	13
a.Le cycle de planification.....	14
b.Le cycle de mesure.....	14
c.Le cycle de contrôle.....	14
d.Le cycle de modélisation.....	15
3.2.3. Les niveaux du contrôle de gestion.....	15
a.Le contrôle stratégique.....	15
b.Le contrôle de gestion.....	15
c.Le contrôle opérationnel.....	16
4. Les outils de contrôle de gestion.....	16
4.1. La méthode de calcul des coûts.....	17
4.1.1. La méthode des centres d'analyse.....	17
4.1.2. La méthode du seuil de rentabilité.....	18
a. Définition du seuil de rentabilité.....	18
b.L'importance de seuil de rentabilité et ses limites.....	18
c.La méthode des couts partiels.....	19
d.La méthode du cout marginal.....	20
e.La méthode de l'Imputation Rationnelle des Frais Fixes (L'IRFF).....	20
f.La méthode (ABC) activity based costing.....	22
4.2. La gestion budgétaire.....	23

Table de matière

4.3. Le tableau de bord : instrument de pilotage de la performance.....	24
4.3.1. Définition de tableau de bord.....	24
4.3.2. Objectifs de tableau de bord.....	24
4.3.3. Les instruments utilisés du tableau de bord.....	25
a.Les ratios.....	25
b.Les écarts.....	25
c.Les graphes.....	25
4.3.4. Les indicateurs de Tableau de Bord pour la mesure de la performance des entreprises.....	25
a.Les indicateurs financiers.....	25
b.Les indicateurs non financiers.....	26
4.3.5. Forces et faiblesse du TDB.....	26
a. Avantage.....	26
b.Limites du TDB.....	26
4.4.Les autres outils de suivis.....	27
4.4.1. comptabilité générale ou la comptabilité financière.....	27
4.4.2. Le reporting	28
4.4.3. Système d'information.....	28
4.4.4. Les données statistiques.....	28
Section 02 : Le contrôle budgétaire.....	29
1.Définition et objectifs du contrôle budgétaire.....	29
1.1. Définition du contrôle budgétaire.....	29
1.2. Objectifs du contrôle budgétaire.....	29
2.Utilité du contrôle budgétaire.....	29
3.Les étapes du contrôle budgétaire.....	30
3.1. Le contrôle avant l'action.....	30
3.2. Le contrôle pendant l'action.....	30
3.3. Le contrôle après l'action.....	31
4. Analyse des écarts.....	31
4.1. Définition de l'écart.....	31
4.2. Les limite des écarts.....	31
4.3. Principes d'élaboration des écarts.....	32
4.4. Les différents types d'écart.....	32
a. Ecart sur résultat.....	33
b. Ecart sur chiffre d'affaires.....	34
c. Ecart sur la marge.....	35
d. Ecart sur cout.....	36
4.5. Objectifs de l'analyse des écarts.....	37
4.6. Les principales causes d'écarts et leurs actions correctives.....	37
Chapitre 02 : la gestion budgétaire et l'amélioration de la performance.....	39
Section 01 : programme de budget et gestion budgétaire.....	39

Table de matière

1. Le budget.....	39
1.1. Définitions et rôle du budget.....	39
1.1.1. Définitions du budget.....	39
1.1.2. Rôle du budget.....	40
1.2. Les conditions d'établissement du budget.....	40
1.3. Principes d'élaborations du budget.....	41
A.Le Principe de non remise en cause de la politique générale de l'entreprise.....	41
B.Le Principe de la totalité du système budgétaire.....	41
C.Le Principes de superposition du système budgétaire et du système d'autorité.....	42
D.Le Principe de non-destruction de la solidarité nécessaire entre les départements	42
E.Le Principe de couplage du système budgétaire avec la politique du personnel	42
F.Le Principe d'actualisation des prévisions au vu de nouvelles informations	42
1.4. Typologie des budgets	42
1.4.1. Les budgets opérationnels.....	43
A. Le budget de vente.....	43
B.Budget de production.....	43
C.Le budget des approvisionnements.....	44
1.4.2. Les budgets financiers.....	44
A.Le budget des investissements.....	44
B.Le budget de trésorerie.....	45
1.4.3. Le budget des frais généraux.....	47
2.La gestion budgétaire.....	47
2.1. Définition et objectifs de la gestion budgétaire	47
2.1.1. Définition de la gestion budgétaire	47
2.1.2. Les objectifs de la gestion budgétaire.....	48
2.2. Les principes de base de la gestion budgétaire.....	48
2.3. Les différentes étapes de la gestion budgétaire.....	49
a.la prévision	49
b.La budgétisation	49
c.Le contrôle budgétaire.....	49
2.4. La méthode de budgétisation	50
2.5. Les fonctions de la gestion budgétaire.....	51
2.5.1. La cohérence.....	51
2.5.2. La décentralisation.....	52
2.5.3. Le contrôle.....	52
2.6. Les conditions de fonctionnement.....	52
2.7. Les intérêts et Les limites de la gestion budgétaire	52
Section02 :La généralité sur la performance	54
1. Définition de la performance	54
2.Objectif de la performance	55

Table de matière

3. Performance externe et Performance interne	56
3.1. La performance externe.....	56
3.2. La performance interne.....	56
4. Dimensions de la performance.....	57
4.1. La performance économique.....	57
4.2. La performance financière.....	57
4.3. La performance stratégique	58
4.4. La performance organisationnelle	58
4.5. La performance sociale.....	58
4.6. La performance humaine.....	58
5. Évaluation de la performance.....	59
5.1. Critères de mesure de la performance.....	59
5.1.1. L'efficacité.....	59
5.1.2. L'efficience.....	59
5.1.3. La rentabilité	60
a. La rentabilité financière.....	60
b. La rentabilité économique.....	60
5.2. Les indicateurs de la performance.....	61
5.2.1. Les indicateurs économiques.....	61
a. La marge commerciale (MC).....	61
b. La production de l'exercice (PE).....	61
c. La valeur ajoutée (VA)	61
d. L'excédent brut d'exploitation (EBE).....	62
e. Le résultat d'exploitation (RE).....	62
f. Le résultat financier	62
g. Le résultat courant avant impôt (RCAI).....	62
h. Le résultat exceptionnel.....	63
i. Le résultat net (RN).....	63
5.2.2. Les indicateurs financiers.....	63
a) Le taux de rendement des capitaux investis	63
b) Le résultat résiduel (RR).....	64
c) La valeur ajoutée économique (EVA).....	64
d) Taux de marge bénéficiaire.....	65
e) Taux de rendement financier (ROE).....	65
f) Le ratio Q.....	65
5.3. Les outils de pilotage de la performance.....	66
5.3.1. Les prix de cession interne.....	66
5.3.2. Le coût cible 'Target costing'.....	66

Table de matière

Chapitre 03 : La gestion budgétaire au sein de BMT.....	68
Introduction.....	68
Section 1 : La présentation de l'organisme d'accueil.....	68
1.1. Historique de la BMT.....	68
1.2. Présentation de la BMT.....	69
1.3. Raison sociale, statut juridique, capital social de la BMT.....	69
1.4. Situation géographique.....	70
1.5. Missions, valeurs et objectifs de la BMT.....	71
1.5.1. Missions.....	71
1.5.2. Valeurs.....	71
1.5.3. Objectifs.....	71
1.6. Les opérations de la BMT.....	71
1.6.1. Opérations de planification.....	72
1.6.2. Opérations de manutention.....	72
1.6.3. Opérations d'acconage.....	72
1.7. Organisation de BMT.....	72
1.7.1. Les Différentes Structures de BMT.....	72
a. Direction Générale (DG).....	72
b. Direction des Ressources Humaines et Moyens (DRHM).....	73
c. Direction des Finances et Comptabilité (DFC).....	73
d. Direction Marketing (DM).....	73
e. Direction des Opérations (DO).....	74
f. Direction Technique (DT).....	74
1.8. Organisation de la structure concernée par l'étude.....	74
1.8.1. Section du Personnel.....	75
1.8.2. Section Paie.....	75
1.8.3. Section Prestation Sociales.....	75
Section 2 : La pratique budgétaire au sein de la BMT.....	76
2.1. Présentation de la gestion budgétaire de BMT.....	76
2.1.1. Les objectifs du budget définis par la BMT.....	76
2.1.2. Les principales rubriques du budget.....	76
2.1.3. Processus d'élaboration des budgets.....	77
2.1.4. Procédure budgétaire.....	78
2.2. Elaboration des budgets.....	79
2.2.1. Le budget des ventes.....	79
2.2.2. Budget des investissements.....	81
2.2.3. Budget des approvisionnements.....	82

Table de matière

2.2.4. Budget des charges	82
2.2.5. Budget de trésorerie.....	84
2.3. Le suivi budgétaire.....	86
2.3.1. Les objectifs du suivi budgétaire.....	86
2.3.2. La méthode d'application du suivi budgétaire.....	86
2.3.3. Le trafic portuaire.....	87
2.3.4. Budget des investissements.....	89
2.3.5. Le budget des approvisionnements.....	90
2.3.6. Le budget des frais généraux	91
2.3.7. Le budget de trésorerie.....	92
2.4. La mesure de performance.....	94
2.4.1. Les indicateurs de performance économiques.....	94
a. Chiffre d'affaire.....	94
b. La valeur ajoutée	95
c. Excédent brut d'exploitation	96
d. Résultat opérationnel	97
e. Résultat financier	98
f. Résultat courant avant impôt	99
g. Résultat net de l'exercice.....	100
2.4.2. Les indicateurs de performance financière.....	101
a. Le fond de roulement.....	101
b. Le besoins en fond de roulement.....	102
c. La situation de trésorerie.....	103
2.5. Analyse des ratios.....	104
Conclusion.....	106
Conclusion générale.....	107
Bibliographie.....	109

Résumé

La pratique de la gestion budgétaire dans une entreprise est nécessaire surtout dans un climat économique changeant, l'objet de ce mémoire est d'explorer le niveau de contribution de gestion à l'amélioration de la performance. Pour y parvenir, nous avons adopté une approche théorique axée sur une recherche bibliographique et documentaire et une approche empirique qui consiste en un travail de terrain moyennant d'un stage pratique au sein de la BMT. Nous avons clairement constaté que la gestion budgétaire de BMT permet de mesurer le degré d'accomplissement des objectifs qui seront traduits sous forme du budget prévisionnels.

Cette confrontation met en évidence des écarts qui incitent les responsables à les analyser et par la suite à entreprendre des actions correctives dans le but de prendre des décisions et d'améliorer la performance par la mesure de différents indicateurs afin de guider l'entreprise vers la bonne direction.

Mots clé : la gestion budgétaire, le budget, contrôle de gestion, la performance, écarts budgétaires

Abstract

The practice of budget management in a company is necessary especially in a changing economic climate, the object of this dissertation is to explore the level of management contribution to improving performance. To achieve this, we have adopted a theoretical approach based on bibliographic and documentary research and an empirical approach that consists of fieldwork through a practical internship at the BMT. We have clearly seen that BMT's budgetary management makes it possible to measure the degree of achievement of the objectives which will be translated in the form of the estimated budget.

This confrontation highlights discrepancies that encourage managers to analyze them and subsequently to undertake corrective actions in order to make decisions and improve performance by measuring various indicators in order to guide the company towards the good direction.

Keywords: budget management, budget, management control, performance, budget variances

ملخص

تعتبر ممارسة إدارة الميزانية في الشركة ضرورية خاصة في المناخ الاقتصادي المتغير, و الهدف من هذه الرسالة هو تحسين الأداء. لتحقيق ذلك, اعتمدنا نهجا نظريا قائما على البحث البليوغرافي و الوثائقي و النهج التجريبي الذي يتكون من العمل الميداني من خلال تدريب عملي في محطة البحر الأبيض المتوسط بجاية. لقد رأينا بوضوح إن إدارة الميزانية في محطة البحر الأبيض المتوسط بجاية تجعل من الممكن قياس درجة تحقيق الأهداف التي سيتم ترجمتها في شكل الميزانية المقدره. تسلط هذه المواجهة الضوء علي التناقضات التي تشجع المديرين على تحليلها و بالتالي اتخاذ القرارات و تحسين الأداء من خلال قياس المؤشرات المختلفة من اجل توجيه الشركة نحو الطريق الجيد.

الكلمات المفتاحية: إدارة الميزانية, الميزانية, الرقابة الإدارية, الأداء, الفروق في الميزانية.