



Université Abderrahmane Mira Bejaia

Faculté des sciences économiques, sciences commerciales et des sciences de gestion

Département des sciences de gestion

Mémoire de fin de cycle

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

Spécialité : Finance d'entreprises

Thème

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

Cas : Bejaia Mediteraneen Terminal (BMT)

Réalisé par

Mlle ARAB Amina

Mlle AMRANI Anissa

Encadré par:

Mr FRISSOU Mahmoud

Année Universitaire 2014/2015

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

Cas : Bejaia Mediteraneen Terminal (BMT)

Réalisé par

Mlle ARAB Amina

Mlle AMRANI Anissa

Encadré par:

Mr FRISSOU Mahmoud

Année Universitaire 2014/2015

Remerciements

Nous remercions dieu tout puissant de nous avoir donné la force, le courage et la patience pour achever ce modeste travail.

Nous remercions également l'ensemble de nos enseignants, ainsi que les membres du jury pour avoir accepté d'évaluer notre travail.

Tout d'abord, Nous tenons à remercier notre promoteur Mr Frissou pour ses orientations et ses conseils tout au long de ce travail.

Nous ne remercions jamais assez notre encadreur au sein de BMT Mr Ziane pour sa disponibilité, et son suivi tout au long notre étude, Nous lui exprimons notre gratitude pour son aide précieuse.

Sans oublier également toute l'équipe du département Finance et Comptabilité à leurs tête Toufik, qui nous ont tout soutenus et aidés durant toute la période de notre stage. Qu'ils trouvent ici l'expression de notre sympathie.

Nous remercions aussi le personnel de la bibliothèque, Hakim et Nassim.

Enfin nous remercions tous nos amis et tous ceux qui ont contribué de près ou de loin à l'élaboration de notre travail.

Merci à tous.

Dédicaces

Je dédie ce modeste travail :

A mes très chers parents *Rachid* et *Zahia* qui ont toujours été là pour moi et orienté mes pas, et continuent à me guider vers le chemin de la réussite.

A mes adorables sœurs *Merieme*, *Siheme* et *Imene* que j'aime tant ;
A mes frères *Nacerdine*, *Amine* et *Yacine* que je respecte beaucoup ;

A ma grand-mère ;

A toutes mes tantes ;

A tous mes oncles et à toute ma famille ;

A toutes mes cousines, surtout *Nina*, *Asma*, *Loubna*, *Aida* et *Karima* pour leur sympathie ;

A mes amis *Sidalí* et *Dalila* qui m'ont tant soutenu et aidé.

A mon binôme et amie *Anissa* pour sa gentillesse ;

A toute la promotion FE 2014/2015 en particulier : *Zahia*, *Nassima*, *Naïma*, *Anissa*, *Imene* et *Khadidja*.

Amína

Dédicaces

Je dédie ce modeste travail :

A mes très chers parents Omar et Hayette qui ont toujours été là pour moi et orienté mes pas, et continuent à me guider vers le chemin de la réussite.

A mon adorable sœur Amína que j'aime tant ;

A mes frères Yacine et Samir que je respecte beaucoup ;

A ma grand-mère ;

A toutes mes tantes ;

A tous mes oncles et à toute ma famille ;

A toutes mes cousines, et cousins ;

A mon fiancé Abedrrezak qui ma tant soutenu et aidé;

A mon ami Sidali qui ma tant soutenu aussi.

A mon binôme et amie Amína pour sa gentillesse ;

A toute la promotion FE 2014/2015 en particulier : Zahía, Nassíma, Naíma, Aníssa, Imene et Khadíja.

Aníssa

Sommaire

Introduction générale.....	01
Chapitre I : Notions de base sur le contrôle de gestion.....	04
- Introduction.....	04
<u>Section 01</u> : Les concepts clés du contrôle de gestion.....	04
<u>Section 02</u> : Tableau de bord de gestion comme outil du contrôle de gestion.....	13
- Conclusion.....	21
Chapitre II : La gestion budgétaire et le contrôle budgétaire.....	22
- Introduction.....	22
<u>Section 01</u> : Programme, budget et gestion budgétaire.....	22
<u>Section 02</u> : Introduction au contrôle budgétaire.....	37
- Conclusion.....	51
Chapitre III : de la gestion budgétaire vers la performance.....	53
- Introduction.....	53
<u>Section 01</u> : Présentation de la performance.....	53
<u>Section 02</u> : La gestion budgétaire et la performance.....	62
- Conclusion.....	66
Chapitre IV : La gestion budgétaire et mesure de la performance au sein de BMT...67	
- Introduction.....	67
<u>Section 01</u> : Présentation de l'organisme d'accueil BMT.....	67

<u>Section 02</u> : Pratique budgétaire au sein de BMT.....	81
- Conclusion	109
Conclusion générale	111
Bibliographie	113
Liste des tableaux	115
Listes des figures et schémas	117
Annexes	118

Liste des abréviations

BMT: Bejaia Mediteranean Terminal.

CTMS: Container Terminal Management System.

CMR : Container Movement Request.

DCP : Direction du Contrôle qualité du Produit.

EVP : Equivalent Vingt Pieds.

EPB : Entreprise Portuaire de Bejaia.

GIMSI : Généralisation Information Méthodologie Systématique Individualité.

GPS: Gestion de Position par Satellite.

ISPS: International Shipping and Port facility Security.

KDA: Kilos Dinard.

LOLO: Loading On, Loading Off.

OVAR : Objet, Variable d'action, Responsable.

PAF : Police algérienne des frontières.

ZEP: Zone Extra Portuaire.

Introduction générale

Introduction générale

A l'air de la mondialisation de l'économie et de l'ouverture des frontières, les entreprises se livrent une concurrence très agressive pour l'écoulement de leurs produits dans un marché, ou seules les entreprises bien organisées peuvent se permettre une bonne part de marché. A l'inverse, les entreprises de faible organisation sont appelées à se marginaliser, voir même à disparaître, c'est ainsi que la survie d'une entreprise ou plus généralement d'une organisation réside dans la capacité de ses membres à agir de manière cohérente et efficace pour atteindre les objectifs poursuivis par l'organisation. La réalisation de ces derniers intéresse non seulement ceux qui interviennent directement dans sa gestion, mais également ceux qui, d'une manière ou d'une autre, contribuent à son financement. En d'autres termes, ils sont intéressés par ses performances.

Le pilotage d'une organisation est devenu complexe dans un environnement de plus en plus incertain. De ce fait, toute entreprise doit être soucieuse de l'évolution de son environnement interne et externe afin de préserver sa continuité. En ce sens, les dirigeants accordent une plus grande importance au management dans l'entreprise qui se résume à un ensemble de techniques et de moyens tel que le contrôle de gestion.

Le contrôle de gestion est un processus, comprenant un ensemble d'outils de calcul, d'analyse, d'aide à la décision (quantitatifs et qualitatifs), pour piloter les produits, les activités et les processus d'une organisation, en fonction de ses objectifs, pour aider à la gestion de l'organisation et de ses acteurs, pour aider à la réflexion, aux décisions et aux actions des managers à tous les niveaux hiérarchiques.

L'environnement changeant des entreprises ne permet plus d'assurer que les prévisions établies quelques mois plus tôt sont encore pertinentes. La complexité de certaines organisations rend impossible la planification de chacune des activités par la direction centrale. Ces évolutions font que l'entreprise n'est plus en mesure de définir une solution optimale pour atteindre ses objectifs. Elle doit rechercher des solutions satisfaisantes et être à même de réagir rapidement aux changements qu'impose l'environnement. Les démarches de prévision et de contrôle ont du s'adapter à cette contrainte, c'est ainsi que le système budgétaire est l'un des outils de base du contrôle de gestion, il peut être compris comme un système permettant de gérer l'incertitude et d'améliorer la performance de l'organisation.

La gestion budgétaire est un mode de gestion consistant à traduire en programme d'actions chiffrées, appelés « budget », les décisions prises par la direction avec la participation des responsables, elle recouvre trois étapes :

- L'établissement, la négociation et la détermination des budgets ;
- Le contrôle budgétaire ;
- Les actions correctives en vue d'atteindre les objectifs.

Le système budgétaire est un système de gestion prévisionnelle à court terme, comprenant budget, et contrôle (contrôle budgétaire) dont le but est de suivre en cours d'année la marche de l'entreprise par rapport aux prévisions. Ce suivi est l'occasion de corrections et d'ajustements en fonction des circonstances. Le contrôle budgétaire est un des outils qui analyse la performance en comparant ce qui était prévu (les budgets) à ce qui s'est réellement produit. Il propose donc des analyses d'écarts entre les réalisations et les prévisions dans le but de les expliquer et de permettre la décision d'actions correctives adaptées.

L'entreprise doit être performante, pour orienter sa performance, l'entreprise se fixe plusieurs objectifs qu'elle doit atteindre. Dans un environnement instable, l'entreprise pour atteindre ce résultat théorique, voit ses moyens de plus en plus limités. Afin de conserver son avantage vis-à-vis de la concurrence, l'entreprise se doit de gérer de manière optimale ses ressources. La définition suivante sera retenue pour l'ensemble de ce mémoire : « La performance est la capacité de l'entreprise à combiner efficacité, c'est-à-dire atteindre les objectifs, et efficacité pour obtenir des résultats supérieurs à ceux des concurrents ou des références reconnues » (DCG 2008 /2009).

Les entreprises disposent aujourd'hui d'un grand choix d'outil de gestion de la performance. En effet, de part la complexité et l'importance que revêt la performance globale de nos jours, une entreprise ne peut se permettre de ne pas la piloter. Pour ce faire, c'est à elle de choisir l'outil de pilotage qui lui correspond le mieux et qui l'accompagnera dans l'atteinte de ses objectifs stratégiques. L'intérêt de ce sujet a été guidé par le souci de faire valoir l'importance du système budgétaire dans la gestion de l'entreprise, ce qui nous a incitées à faire des recherches pour mieux assimiler l'importance de la gestion budgétaire. Il nous est apparu intéressant, de nous pencher plus précisément cette dernière, ce qui nous amène à poser la question suivante : **la mise en place d'un système budgétaire pertinent parvient-il à l'amélioration de la performance?**

De cette question principale découlent des questions subsidiaires suivantes :

- Quelle est l'importance du contrôle de gestion dans l'entreprise?
- Quels sont les apports des budgets et de la démarche de gestion budgétaire?
- Quel est le rôle et la place du processus budgétaire dans l'amélioration de la performance ?
- Par quel moyen l'entreprise évalue-t-elle sa performance dans le cadre de la gestion budgétaire?

Notre travail tente d'approfondir la réflexion sur la problématique déjà citée, et cela en se basant sur plusieurs hypothèses qui seront par la suite confirmées ou infirmées et que l'on peut formuler comme suit :

- Le degré d'accomplissement des objectifs poursuivis par une organisation est le résultat d'une mise en place d'un système budgétaire fiable.
- Le contrôle budgétaire participe au système d'information du contrôle de gestion en faisant apparaître les écarts entre les réalisations et les prévisions.
- Le processus budgétaire contribue à l'amélioration de la performance.

Pour réaliser ce travail, nous nous sommes appuyées sur un certain nombre d'ouvrage, et quelques mémoires ayant traités à notre thème. Nous avons également réalisé un cas pratique dans le cadre d'un stage pratique effectué au sein de l'entreprise **Bejaia Mediterranean Terminal (BMT)**.

Pour réaliser cette étude, nous avons structuré notre travail autour de quatre chapitres.

Le premier chapitre portera sur le contrôle de gestion dans l'entreprise, dans lequel nous aborderons la définition ainsi que les missions et objectifs du contrôle de gestion. Dans le second chapitre, nous avons développé un certain nombre de notions portant sur le budget et la gestion budgétaire en approfondissant l'analyse sur la dernière phase de la gestion budgétaire, à savoir le contrôle budgétaire. Le troisième chapitre va porter sur la performance et la gestion budgétaire. Le quatrième et dernier chapitre, est réservé au cas pratique portant sur l'application de la gestion budgétaire et sa contribution dans l'amélioration de la performance au sein de l'entreprise **BMT**, et il permet l'application des développements théoriques contenus dans les chapitres précédents.

Chapitre 1

Notions de base sur le contrôle de gestion

Introduction

Le contrôle de gestion est à la fois une discipline des sciences de gestion et un métier. En tant que discipline, il repose sur des méthodes et, à ce titre, ce sont elles qui constituent l'essentiel du domaine. Mais c'est aussi un métier avec des qualités spécifiques. Le terme contrôle recouvre deux aspects : la vérification et la maîtrise, dont on retrouve les modalités dans le contrôle de gestion. Mais le contrôleur de gestion, c'est-à-dire celui qui exerce ce métier, n'a pas vocation à se substituer à chaque acteur en tant que responsable de sa gestion.

Le contrôle de gestion repose sur un processus débutant par la fixation des objectifs que les responsables devront s'appliquer à réaliser. C'est un domaine qui va fonder l'économie des comportements dans l'entreprise, c'est à-dire la mobilisation des ressources mises à la disposition des responsables pour obtenir les résultats qui vont dans le sens de la réalisation des objectifs.

Tout dirigeant, quelle que soit sa responsabilité, doit disposer de l'information nécessaire pour accomplir sa mission et sa fonction, pour ce faire, il doit disposer d'un outil lui permettant de voir bien ce qui se passe afin de savoir ce qu'il faut faire. Ainsi, l'entreprise doit disposer d'un outil lui permettant d'assurer la fonction du contrôle de gestion, cet outil est sans doute le tableau de bord de gestion.

Avant d'aborder notre thème, il est primordial de faire comprendre cette discipline de gestion en offrant une vision d'ensemble et d'outils fondamentaux. Ce qui nous amène à traiter l'émergence, la définition, les objectifs et les outils du contrôle de gestion, dans la première section, la définition du tableau de bord de gestion et ses techniques de conceptions dans la deuxième section.

Section 01 : Les concepts clés du contrôle de gestion

Dans cette section nous tenterons de présenter l'évolution et différentes conceptions du contrôle de gestion, ainsi que les objectifs et les missions du contrôle de gestion, comme nous allons aborder le rôle et les qualités demandées au contrôleur de gestion.

1. L'émergence du concept contrôle de gestion :

Le terme du contrôle de gestion a connu la même évolution que celle de la comptabilité de gestion. Autrement dit, on ne peut pas effectuer un contrôle de gestion sans maîtriser la comptabilité de gestion. Cette notion du contrôle est née avec la révolution industrielle. A la

fin du XIX^{ème} siècle, des grandes unités industrielles de production se développaient et il devient nécessaire de pouvoir mesurer et contrôler les activités économiques.

L'histoire du calcul des coûts apparaît comme la plus ancienne car elle concerne toutes les formes d'entreprise, dès lors que s'instaure une activité économique.

La diffusion des pratiques et des formalisations sur le calcul et l'analyse des coûts progresse véritablement avec la première phase de la révolution industrielle et ira s'en amplifiant.

Les modifications organisationnelles de la production expliquent l'évolution des besoins dans le calcul des coûts.

Le contrôle des activités et le domaine du contrôle de gestion qui en découle sont plutôt corrélés à la phase d'industrialisation de la fin du XIX^{ème} siècle et surtout du début du XX^{ème}.

Né de l'évolution du monde technique et économique avec les analyses de Taylor 1905 sur le contrôle de productivité, les recherches de Gantt 1915 sur les charges de structures et les choix General Motors 1923 et de Saint-Gobain 1935 pour des structures par division, le contrôle de gestion concerne alors principalement l'activité de production mais ne s'appelle pas encore ainsi¹.

Une première évolution dans les enjeux et le champ d'analyse des premières formes de contrôle de gestion va apparaître avec l'accroissement de la taille des unités de production et de leur diversification. Il devient nécessaire de déléguer des tâches, des responsabilités tout en exerçant un contrôle sur les exécutants.

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

Si les 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 des services dans une conjoncture en croissance, les gestionnaires vont chercher dans le contrôle de gestion une aide aux décisions ainsi que des pistes pour contrôler des acteurs dans la structure.

¹ ALAZARD. C, SEPARI. S, « Contrôle de gestion3 », DEFC, édition Dunod, 2007, P 5-6.

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

- ❖ Un processus de planification, de gestion budgétaire, de contrôle budgétaire, allant du long terme au court terme ;
- ❖ Dans une structure hiérarchique découpée verticalement en centres de responsabilités ;
- ❖ Avec un système de pilotage par le couple objectifs-moyen.

Ainsi, depuis le début du siècle le contrôle de gestion a été conçu dans le cadre d'une gestion taylorienne fondée sur quatre principes :

- Stabilité dans le temps ;
- Information parfaite des dirigeants ;
- Recherche d'une minimisation des coûts ;
- Coût de production dominant dans le coût.

Le contrôle de gestion est alors un modèle pour mesurer et contrôler la productivité industrielle et en particulier la productivité du travail direct.

A partir des années 70, les perturbations extérieures et intérieures aux organisations obligent à une remise en cause assez profonde de ce modèle dans ses objectifs, ses outils, ses utilisations. C'est pour cela, tout système d'information d'aide à la gestion d'une performance doit tenir compte des contraintes et des opportunités de l'environnement économique, des orientations stratégiques des entreprises, des contraintes de structure des organisations.

Ainsi de nombreuses pressions et évolutions ont fait émerger un contrôle de gestion avec des objectifs plus large, des démarches et des outils diversifiés.

2. Définitions et principes généraux du contrôle de gestion

2.1. Les différentes conceptions du contrôle de gestion :

Plusieurs conceptions ont été élaborées, entre autres nous retiendrons celles de :

-Selon **R-N ANTHONNY** : « le contrôle de gestion est le processus par lequel, les responsables s'assurent que les ressources sont obtenues et utilisées avec efficacies et efficacité, pour réaliser les objectifs de l'organisation » ;²

-Selon **J-L ARDOUIN** : « le contrôle de gestion est un système d'évaluation des responsabilités et des voies par lesquelles la rentabilité de l'entreprise peut être améliorée » ;³

² Cit in ARNAUD. H, « Le contrôle de gestion en action », édition Liasons, 2001, P 8.

³ ARDOUIN. J.L, « Le contrôle de gestion », édition public, 1985.

-Selon A- **KHEMAKHEM** : « Le contrôle de gestion est le processus mis en œuvre au sein d'une entité économique pour s'assurer d'une mobilisation efficace et permanente des énergies et des ressources en vue d'atteindre l'objectif que vise cette entité » ;⁴

- **Plan Comptable Général Français** : « contrôler la gestion d'une entreprise, c'est maîtriser sa conduite en s'efforçant de prévoir les événements pour s'y préparer avec son équipe et s'adapter à une situation évolutive ».⁵

2.2. Les principes généraux du contrôle de gestion :

Le contrôle de gestion présente plusieurs principes, on citera :⁶

2.2.1. Le contrôle de gestion à un rôle d'interface entre la planification stratégique et opérationnelle :

Il existe trois domaines d'évaluation : l'économie, l'efficacité et l'efficience. L'économie est le fait de se procurer au juste coût les ressources nécessaires, l'efficacité est la capacité à atteindre les objectifs et l'efficience la capacité à les atteindre en consommant les moyens prévus. Au niveau des décisions stratégiques, il s'agit de définir une politique générale, et des objectifs généraux qui se réfèrent essentiellement aux notions de rentabilité des capitaux, de développement et de sécurité. Au niveau des décisions tactiques prises dans des directions ou centres de responsabilité, chaque responsable doit établir un budget et des programmes séquentiels dans le cadre du plan et de l'enveloppe annuelle résultant des hypothèses précisées au niveau des objectifs généraux. On peut résumer ces différents points sur le tableau suivant :

⁴ KHEMAKHEM. A, « Introduction au contrôle de gestion », édition Bordas, Paris, P 10.

⁵ PCGF : Le plan comptable général français

⁶ ROBERT. T, « Le contrôle de gestion : pour un pilotage intégrant stratégie et finance », édition Management, Paris, 1999, P 10, 14.

Tableau n°01 : les interfaces du contrôle de gestion

	Contrôle stratégique	Contrôle de gestion	Contrôle d'exécution
Efficacité (capacité à atteindre les objectifs)	Réalisme des hypothèses	Pertinence des critères de mesure	Cohérence des modèles décisionnels
Efficiace (capacité à atteindre les objectifs en consommant les moyens prévus)	Pertinence de l'évaluation des atouts de l'entreprise	Adéquation et suivi de la relation moyens objectifs	Pertinence des modèles décisionnels
Economie (se procurer au juste cout les ressources nécessaires)	Développement au moindre cout des compétences distinctives	Surveillance des plans et budgets	Adéquation des procédures

Source : Teller. R, « le contrôle de gestion : pour un pilotage intégrant stratégie et finance », édition management et société, paris, 1999, P 11.

2.2.2. Le contrôle de gestion a pour objet la réduction de la l'incertitude :

Réduire l'incertitude, est devenu un des points forts du contrôle de gestion. Cette orientation suppose une intervention du contrôleur de gestion dans la définition des facteurs de risque qui doivent être pris en compte aux différents niveaux.

2.2.3. Le contrôle de gestion contribue à l'élaboration du système d'information de gestion :

Le système d'information est un processus essentiel de gestion et à ce titre une composante fondamentale du système de contrôle de gestion. De façon classique, cette contribution au système d'information doit fournir une description précise d'une évolution passée et permettre un diagnostic sérieux. Elle doit éclairer les décisions qui doivent être prises dans le cadre prévisionnel, faire apparaître les écarts et permettre d'en expliquer les causes. Dans ce cadre, le contrôle de gestion contribue à l'élaboration des normes adaptées aux différents types de responsabilités, c'est-à-dire, des référentiels d'évaluation de la performance. Cette conception conduit à faire intervenir largement le contrôleur de gestion dans l'organisation du système comptable et l'établissement des tableaux de bord.

3. Objectifs et missions du contrôle de gestion

3.1. Les objectifs du contrôle de gestion

Le contrôle de gestion ne peut se comprendre que dans une entreprise finalisée qui a des buts, et dans laquelle un processus de fixation d'objectifs a été mis en place au niveau des individus. Selon les travaux de Norbert GUERDJ, les objectifs du contrôle de gestion sont :⁷

3.1.1. L'élimination des effets pervers des systèmes de mesure de performance

Le contrôle de gestion permet d'éviter que les informations de base soient biaisées sur le plan technique, ainsi, il assure la fiabilité et le bon fonctionnement de système d'information pour améliorer la prise de décision.

3.1.2. Outils d'évaluation

Par la diversité des outils qu'il dispose, il permet de suivre régulièrement les écarts entre les réalisations et les prévisions, ce qui conduit à porter des actions correctives afin de bien cibler et gérer l'avenir.

3.1.3. L'établissement des budgets

L'élaboration des budgets, une démarche qui consiste à vérifier la cohérence entre les budgets et leur pertinence au bon fonctionnement de l'entreprise.

3.1.4. Lever le paradoxe de la marche arrière

Pour pallier les aléas liés à la vie des affaires, le contrôle de gestion doit faciliter les suivis des opérations et faire face aux surprises des concurrents et aux évolutions de son environnement.

3.2. Les missions du contrôle de gestion

Le contrôle de gestion, comme son nom l'indique, ne se résume pas à contrôler dans le sens de vérifier, toutefois, il a une autre mission bien plus étendue et plus complexe à la fois.

Cette mission consiste à la fois, de définir les finalités et les objectifs généraux de l'entreprise à long terme, ainsi la stratégie à adopter pour orienter la gestion vers la réalisation des objectifs fixés dans les meilleurs délais, au moindre coût et avec une qualité maximale conformément aux prévisions.

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

- Au niveau de la prévision : le contrôle de gestion doit élaborer les objectifs, définir les moyens permettant de les atteindre et surtout préparer des plans de rechange en cas d'échec,

⁷ NOBERT. G, << Le contrôle de gestion pour améliorer la performance de l'entreprise >>, édition d'organisation, Paris, 2001.

des plans établis à l'avance. De même le contrôle de gestion doit s'assurer de la comptabilité des budgets émanant des différents services.

- Au niveau du conseil : le contrôle de gestion doit fournir aux différents centres de responsabilités les informations nécessaires à la mise en œuvre d'un ensemble de moyens permettant d'améliorer leur gestion.

- Au niveau du contrôle : le contrôle de gestion doit déterminer les responsabilités et assurer le suivi permanent de l'activité de l'entreprise en gardant la comptabilité entre eux par le biais de tableau de bord.

- Au niveau de la mise au point des procédures : la mission de contrôle de gestion consiste à élaborer les indicateurs et les uniformiser pour que la comparaison de l'entreprise avec son environnement soit homogène.

Enfin, la mission principale de contrôle de gestion pourrait se définir comme la contribution active au pilotage globale de l'organisation dans une perspective d'amélioration de la performance économique.

4. Les outils du contrôle de gestion

Pour bâtir un système de contrôle de gestion, il est possible d'utiliser différents outils d'information susceptibles d'orienter l'action dans la prise de décision afin d'améliorer la performance de l'entreprise. Parmi ces outils, on citera :⁸

- La comptabilité de gestion ;
- Le système d'information
- Le tableau de bord de gestion ;
- La gestion budgétaire.

Dans cet ensemble, la gestion budgétaire ne représente qu'une technique parmi d'autre. Sa position est néanmoins prédominantes car bien souvent les données issues de la comptabilité, tableau de bord et les informations extracomptables s'établissent et se jugent par rapport à elle.

5. Le contrôleur de gestion : ses fonctions et qualités

5.1. Les fonctions du contrôleur de gestion

Lorsqu'il s'occupe d'un système budgétaire, un contrôleur de gestion remplit essentiellement trois fonctions :⁹

⁸ GERVAIS. M, « Contrôle de gestion », 6^{ème} édition, Economica, Paris, 1997, P 23.

⁹ Idem, « Contrôle de gestion par le système budgétaire », édition Vuibert Librairie, Paris, P 226, 227.

5.1.1. Mise en place et amélioration du système

Lors de l'implantation, le contrôleur est chargé seul ou avec l'aide de conseillers extérieurs de concevoir le système. C'est lui qui précise et explicite davantage la structure de l'organisation, qui propose l'architecture budgétaire qui en résulte. Il se doit ensuite de réunir les informations internes et externes permettant d'élaborer puis de contrôler les budgets, c'est-à-dire rechercher des informations qui n'étaient pas précédemment collectées, faire remonter des données qui restaient auparavant au niveau de l'atelier ou du service, etc.

Enfin, une fois le système mis en œuvre, c'est lui qui proposera les améliorations ou les évolutions qui pourraient s'avérer nécessaires.

5.1.2. Animation de la procédure

Le contrôleur de gestion stimule le fonctionnement du système d'information et de décision que constitue toute gestion budgétaire au sein d'une organisation. Pour ce faire, lors de l'élaboration des budgets, il fournit les données de base aux responsables budgétaires (hypothèses à prendre en compte, niveaux de prix, niveaux de salaires.....), veille à la comptabilité des différents budgets établis, procède aux consolidations nécessaires, répercute aux services concernés les modifications apportées par la direction générale, coordonne la procédure de façon à ce que les documents soient établis aux dates prévues.

Lors du suivi budgétaire, il s'assure que les données indispensables au contrôle sont fournies aux responsables dans la forme et les délais fixés, vérifie la vraisemblance des valeurs réalisées, s'assure que les intéressés utilisent à des fins de contrôle l'information fournie, veille à ce que les rapports de contrôle soient établis en temps voulu, suscite des actions correctives.

5.1.3. Conseil de gestion pour les opérations projetées et réalisées

Le contrôleur de gestion peut aider la direction générale à formuler ses objectifs. Lors de la phase de prévision, il peut donner son avis aux responsables budgétaires sur la possibilité de réaliser le programme envisagé et leur conseiller d'éventuelles modifications.

Il participe aux comités budgétaires et formule des recommandations, à la demande des services ou de sa propre initiative, il peut entreprendre des études sur certains projets.

Pendant la phase de suivi budgétaire, il aide à l'explication des écarts jugés anormaux, conseille les responsables budgétaires qui lui demandent assistance sur les actions correctives à entreprendre.

5.2. Les qualités demandées au contrôleur de gestion

Elles découlent des missions qui viennent d'être exposées. Un bon contrôleur de gestion doit¹⁰ :

➤ **Bien connaître l'entreprise et prendre en compte toutes ses dimensions**

Ce n'est pas seulement un homme vivant dans le monde clos des chiffres et de la comptabilité prévisionnelle. Ce doit être également un familier des différents services de l'entreprise. En effet, c'est en sortant de son bureau, en analysant les choses sur place, en dialoguant avec ceux qui sont au cœur des problèmes que le contrôleur interprétera correctement le sens à donner aux chiffres.

Par ailleurs, les solutions qu'il propose doivent toujours reposer sur un bon équilibre entre les aspects techniques et financiers et les aspects humains.

Lorsqu'il émet une recommandation, il ne doit jamais oublier les pesanteurs sociologiques et les mentalités ambiantes.

➤ **Savoir aller à l'essentiel et oublier les problèmes mineurs**

Trop de contrôle noiera l'entreprise sous beaucoup de papiers, coûtera beaucoup d'argent et risque d'aboutir à peu de résultats.

➤ **Savoir communiquer**

Il doit savoir dialoguer avec les opérationnels de façon à obtenir la meilleure information possible, être en mesure d'apprécier les difficultés de chacun et en tenir compte, éviter de froisser les susceptibilités lorsqu'il donne des avis... en un mot, son comportement doit être diplomatique.

➤ **Savoir convaincre**

La diplomatie n'exclut pas une certaine fermeté et lui en faudra pour faire respecter la convergence des buts, veiller à la mise en application de certaines décisions, etc.

¹⁰ Gervais, M, « Contrôle de gestion », Op. Cit. P 227, 228.

Section 02 : Tableau de bord de gestion comme outil du contrôle de gestion

Le contrôleur de gestion a besoin d'un outil qui lui permet d'avoir des informations essentielles au pilotage, et d'en avoir perpétuellement et rapidement. Cette section sera consacrée pour présenter cet outil qui est le tableau bord de gestion, en premier lieu sa définition, son rôle, et ses instruments, ses techniques de conceptions en deuxième lieu.

1. Notions de base sur le tableau de bord de gestion :**1.1. Définitions du tableau de bord de gestion :**

Le contrôle de gestion a des outils qui sont non négligeable pour la collecte et le traitement de l'information ainsi que pour la prise de décision, et parmi ces outils le tableau de bord de gestion qui peut être définis comme étant « une présentation synthétique des indicateurs de gestion qui permettent à un responsable de suivre la réalisation des objectifs de son unité de gestion et d'en rendre compte »¹¹.

Selon Norbert GUEDJ « le tableau de bord est un ensemble d'indicateurs et information essentiels permettant d'avoir une vue d'ensemble, de déceler les perturbations et de prendre des décisions d'orientation de la gestion pour atteindre les objectifs issus de la stratégie »¹².

Les caractéristiques de tableau de bord de gestion peuvent être déterminées à partir des définitions déjà citées. En effet, les tableaux de bord de gestion sont :

- Centrés sur les facteurs clés de succès de l'entreprise c'est-à-dire les éléments qui peuvent rendre l'entreprise performante et compétitive.
- Adaptés à un responsable ; c'est-à-dire que chaque responsable quelle que soit sa position hiérarchique doit disposer d'un tableau de bord propre à sa fonction.
- Ils informent les dirigeants sur les éléments essentiels de leur gestion ce qui implique une sélection parfaite des indicateurs.
- Lisibles et faciles à comprendre par les responsables, ce qui permet de réaliser une utilisation parfaite et une réaction immédiate.
- Présenter les informations sélectives, c'est-à-dire qu'ils doivent disposer seulement des informations pertinentes afin de localiser et de déterminer les anomalies qui peuvent exister à un simple coup d'œil.

¹¹ Michel LEROY, « le tableau de bord au service de l'entreprise », p.14.

¹² Norbert GUEDJ, op. Cit, P56.

1.2. Le rôle du tableau de bord de gestion :

Les rôles de tableau de bord sont multiples et les plus importants sont¹³ :

1.2.1. Vision cohérente par rapport aux objectifs

Chaque décideur perçoit et étudie son environnement en fonction de ses Propres préoccupations et son sens personnel. Le tableau de bord doit offrir une vision cohérente du système et piloter en fonction des objectifs fixés ; aussi, assure t-il, pour le décideur, la perception d'une situation donnée.

1.2.2. Mesure de performance et anticipation

La capacité du tableau de bord à mesurer l'effort accompli et à accomplir garantit à l'entreprise une mesure fiable de performance.

1.2.3. Signalisation des dysfonctionnements

Le tableau de bord joue un rôle préventif en indiquant des dépassements de seuils ou la situation devient critique. Non seulement il offre un premier niveau d'assistance au diagnostic mais aussi apporte quelques éléments facilitant l'interprétation des résultats.

1.2.4. Communication

En formalisant la perception d'une situation, le tableau de bord facilite la communication et l'échange avec les autres acteurs (chacun peut partager sa perception et son interprétation de la situation avec ses partenaires). C'est ainsi que le tableau de bord constitue un instrument de communication et de partage de connaissance.

1.2.5. Référence commune pour l'équipe

Lors d'une prise de décision en groupe, le tableau de bord joue un rôle fédérateur en présentant une vision commune de la situation pour l'ensemble de décideurs partagent une même problématique. Il est important que ces derniers partagent un même référentiel, une perception semblable de la situation et chacun exprime son avis pour que la décision soit efficace.

¹³ FERNANDEZ. A, « les nouveaux tableaux de bord des managers », édition Eyrolles, Paris, 2013, P 250-252.

1.2.6. Simulation

Il est important de pouvoir simuler des décisions simples en réinjectant des informations dans le système selon des scénarios prédéterminés. Cette question est plus facile à énoncer qu'à concevoir et peu d'outil, à ce jour, sont opérationnels. Il s'agit surtout d'un point essentiel de l'aide à la prise de décision et vraisemblablement un des principales pistes de développement.

1.2.7. Outil personnel

Le tableau de bord n'est pas un outil standard. En effet, les informations utilisées et leur présentation sont dépendantes des utilisateurs pilotent le système. Il sera reconfiguré et réajuster pour être toujours en adéquation avec les systèmes à piloter les objectifs impairs à la cellule et à la stratégie adoptée par cette dernière pour les atteindre.

1.3. Les instruments du tableau de bord de gestion :

Pour présenter le tableau de bord à son utilisateur plusieurs formes sont utilisées dans le but d'attirer l'attention du responsable sur les points essentiels pour accélérer l'analyse et, par conséquent, le processus de décision¹⁴.

1.3.1. Les valeurs brutes et les écarts

Les valeurs brutes permettant d'avoir une idée réaliste du résultat de l'action. Quant aux écarts, ils mettent en évidence les éventuelles dérives par rapport aux prévisions. Cependant pour construire l'action, les différents responsables ne doivent pas être submergés d'indicateurs, seuls les valeurs brutes et les écarts se rapportent aux points clés de l'activité du centre de responsabilité qui doivent être retenus.

1.3.2. Les ratios

La présentation d'indicateurs sous forme de ratios facilite les comparaisons pour une appréhension de la situation en terme relatif ils permettent de mieux mesurer et situer les performances par rapport aux objectifs. Néanmoins, leur utilisation n'est pas significative que dans la mesure où leur évolution dans l'espace et dans le temps est mise en évidence.

¹⁴ ALAZARD. C, SEPARI.S, op. Cit, P 641.

1.3.3. Les graphiques

Les graphiques sont des instruments privilégiés des tableaux de bord par ce qu'ils présentent l'information d'une façon parlante. Parmi les graphiques les plus utilisées, nous citons : les courbes, les histogrammes, le camembert.

1.3.4. Les tableaux

Les tableaux sont généralement utilisés pour mettre en évidence des écarts entre objectifs et réalisations. Ils permettent également de constater l'évolution et d'apprécier la tendance en juxtaposant les réalisations du mois en cours avec celle du mois précédent ou du mois correspondant de l'année précédente. Les tableaux peuvent être présentés de la manière suivante : (modèle générale de tableau de bord).

Tableau n°02 : Modèle générale de tableau de bord.

Indicateur	A	B	C	D	E	F	G	H	I	J
	Réalisé en M	Réalisé en M-1	Réalisé en MN-1	Réalisé fin M cumulé	Objectif en M	Objectif à fin cumuler M	Objectif fin N	A/E	D/F	D/G
Indicateur 1										
Indicateur 2										
Indicateur 3										
Indicateur 4										

Source : ROUACH ; NAULEAU. G, « le contrôle de gestion bancaire et financier », banque éditeur, 3^{ème} édition, paris, 1998, p279.

- **M** : le mois considéré
- **M-1** : le mois précédent
- **N** : l'année en cours
- **MN-1** : le mois correspondant de l'année précédente.

1.3.5. Les clignotants

Caractérisés par leur aspect visuel, ils font ressortir les significations après comparaison de la valeur de l'indicateur avec un seuil limite ou norme de référence. L'avantage des clignotants est qu'ils attirent l'attention du responsable sur les anomalies en s'allumant, ce qui lui permet de focaliser son action sur l'essentiel.

2. Les techniques de conception d'un tableau de bord de gestion :

2.1. La méthode GIMSI :

La méthode **GIMSI**¹⁵ qui a été publiée pour la première fois en 1998. Cette méthode est fondée sur la coopération et l'implication des hommes de terrain, d'ailleurs c'est à ce niveau que réside le point essentiel de toute réussite. **GIMSI** signifie :

G : Généralisation : la méthode **GIMSI** est utilisée dans différents domaines tels que la production, les services, l'administration...etc. dans différents types d'organisations, de la grande structure à la PME en passant par les coopératives.

I : Information : l'accès à l'information pertinent est le fondement de l'aide à la décision.

M : Méthode et mesure : GIMSI est une méthode dont la mesure est le principe.

S : Système : la méthode permet de construire le système de pilotage et de l'intégrer au cœur du système d'information.

I : Individualité : la méthode privilégie l'autonomie des individus pour une prise d'initiative plus naturelle.

La démarche **GIMSI** est censée guider le concepteur du système de mesure de performance sous forme de phases séquentielles. En proposant de suivre le chemin tracé par la méthode, son auteur, ALAIN Fernandez, veut inciter l'entreprise à réfléchir en termes de stratégie et objectifs avant de passer à l'adaptation d'un système de mesure de performance¹⁶.

C'est une méthode complète de mise en œuvre du projet de pilotage de la performance.

- **Les étapes de la méthode GIMSI**

¹⁵ Généralisation de l'accès aux Informations décisionnelles en s'appuyant sur une Méthodologie d'inscription Systémique facilitant l'expression des Individualités de l'entreprise.

¹⁶ Fernandez. A, op. Cit, P 10.

Tableau n°03 : Les étapes de la méthode GIMSI

Phases	N°	Étapes	Objectifs
Identification	01	Environnement de l'entreprise	Analyse de l'environnement économique et de stratégie de l'entreprise afin de définir le périmètre et le porté du projet.
	02	Identification de l'entreprise	Analyse de la structure de l'entreprise pour identifier les processus, et acteurs concernés.
Conception	03	Définition des objectifs	Sélection des objectifs tactiques de chaque équipe.
	04	Construction du tableau de bord	Définition du tableau de bord de chaque équipe.
			Choix des indicateurs en fonction des objectifs choisis.
	05	Choix des indicateurs	Identification des indicateurs nécessaires à la construction des indicateurs.
	06	La collecte des informations	Construction du système de tableau de bord, contrôle de la cohérence globale.
	07	Le système du tableau de bord	
Mise en œuvre	08	Le choix du progiciel	Elaboration de la grille de sélection pour les choix des progiciels adéquats.
	09	Intégration et le déploiement de la solution	Implantation des progiciels, implantation à l'entreprise.
Suivi permanent	10	L'audit du système	Suivi permanent du système.

Source : Alain Fernandez, « les nouveaux tableaux des managers », édition Eyrolles, paris, 2011, P 11.

2.2.La méthode JANUS

C'est une méthode proposée par Caroline SELMER dans son ouvrage « Concevoir le tableau de bord », elle se caractérise par sa simplicité dans son processus de mise en œuvre et la distinction qu'elle opère entre les indicateurs de performance et les indicateurs de pilotage.

La méthode JANUS structure la démarche de conception d'un tableau de bord en cinq étapes¹⁷ ;

➤ Jalonner les étapes du projet

La mise en œuvre d'un projet de tableau de bord concerne de nombreux acteurs. Elle doit être organisée et conduite comme un projet à part entière, en respectant les différentes phases.

➤ Analyser les besoins des utilisateurs

Le tableau de bord n'est pas réservé seulement aux contrôleurs de gestion ; il s'adresse également et surtout aux équipes opérationnelles qui ont des besoins variés. Le tableau de bord prend donc soin d'analyser leurs besoins afin qu'il puisse l'utiliser efficacement pour piloter leur propre activité.

➤ Nommer la présentation des indicateurs

La mise en page ; la colorisation ; la clarté et les modes de représentation des indicateurs sont évidemment multiples. L'adaptation de présentation au profil des opérationnels ne devra pas occulter la nécessité d'une certaine homogénéisation au sein de d'une même entité. Les caractéristiques de différents indicateurs devront être décrites soigneusement.

➤ Utiliser un système informatique adapté

Interconnexion, circulation, communication et temps réel sont les principaux ingrédients de la maîtrise de l'information décisionnelle. Face à ce défi, les dirigeants auront besoin de repères pour bien choisir leur système informatique.

➤ Situer le rôle du tableau de bord dans la politique managériale

¹⁷ SELMER. C, « Concevoir le tableau de bord : outil de contrôle de pilotage et d'aide à la décision », édition Dunod, Paris, P 26.

L'exploitation des tableaux est sans doute l'étape la plus délicate. Elle repose en effet, sur la capacité de remise en cause permanent de modalité d'organisation et de management au sein de l'entreprise.

2.3. La méthode OVAR (Objectif, Variable d'action, Responsable)

La méthode **OVAR** est une démarche de management de la performance intégratrice. Elle permet de déployer la stratégie au quotidien, de s'assurer que les axes stratégiques définis sont en concordance avec les plans d'action mis en œuvre pour y parvenir. La démarche va induire une réflexion, et une discussion, à chaque niveau de responsabilité dans l'entreprise, sur les objectifs poursuivis et les processus ou activité sur lesquels se concentrent les efforts¹⁸.

La méthode OVAR est une démarche structurée qui peut répondre à trois types de besoins¹⁹ :

- Piloter la performance en assurant le déploiement des axes, cibles et objectifs stratégiques dans toute l'organisation ; il s'agit alors d'un processus de management visant à relier la stratégie aux plans opérationnels concrets conduits par les responsables ;
- Offrir une méthodologie favorisant le dialogue interhiérarchique, et/ou fonctionnel dans l'organisation. Elle suscite de manière construite la communication et la discussion sur deux questions principales, (ou allons-nous?) et (comment y allons-nous) ;
- S'appuyer sur une démarche formalisée pour concevoir les tableaux de bord de l'entreprise à partir des besoins clés d'information, pour les décisions opérationnelles aux différents niveaux de responsabilités.

Nous avons vu qu'il existe plusieurs méthodes différentes d'un auteur à l'autre. En effet, il n'existe une maquette qui s'adapte à toutes les entreprises, l'élaboration d'un tableau de bord relative à chaque organisation et à sa manière de conception qui doit être faite avec soin.

¹⁸ Loning. H et al., « le contrôle de gestion : organisation, outil et pratique », édition Dunod, Paris, 2008, P 75.

¹⁹ Fiol. M et al., « renforcer la cohérence d'une équipe », édition Dunod, Paris, 2004, P 63.

Conclusion

le contrôle de gestion doit à la fois sélectionner et calculer les paramètres spécifiques, mesurer la pertinence des informations, simuler l'avenir et la trajectoire de l'entreprise et de ses projets, servir d'outil de dialogue, de motivation et de mesure de performance, dégager les éléments essentiels à porter à la connaissance des partenaires (salariés, clients, fournisseurs, ou actionnaires), c'est pour cette raison que la présence et le bon fonctionnement du contrôle de gestion sont capitaux pour l'entreprise. Ceci implique que le contrôleur de gestion doit au prime abord appréhender ce qu'il doit faire, comment le faire et le formaliser de façon à permettre à d'autres artisans de le suivre ; et enfin il doit occuper la place qu'il convient dans l'organisation pour un meilleur exercice de sa fonction de contrôleur de gestion et assurer le pilotage de la performance en mettant en œuvre des outils appropriés et pertinents. Il intervient par le biais d'outils indispensables qui sont : la comptabilité analytique, le système d'information, le tableau de bord de gestion et la gestion budgétaire. Etant donné l'importance revêtue à la gestion budgétaire à l'amélioration de la performance, tout un chapitre lui sera consacré.

Chapitre II

La gestion budgétaire et le contrôle budgétaire

Introduction

L'environnement économique a obligé les entreprises à passer d'une démarche productive à une démarche marketing qui privilégie les besoins du marché.

Dans le même temps, leur taille a augmenté rendant obligatoire une décentralisation de l'autorité et des responsabilités. Ce nouveau mode d'organisation a exigé un contrôle plus complet qu'auparavant. C'est pourquoi la procédure des budgets a été étendue à l'ensemble de l'entreprise, ce qui a donné un cadre financier aux délégations mises en œuvre.

De plus les entreprises ont cherché à impliquer et à responsabiliser les décideurs de tous les niveaux de la hiérarchie. Une nouvelle dimension de suivi des décisions et des actions des gestionnaires est alors introduite.

Ainsi la gestion budgétaire est un mode de gestion à court terme qui englobe tous les aspects de l'activité de l'entreprise dans un ensemble cohérent de prévisions chiffrées.

Pour ce fait, nous allons décomposer ce chapitre en deux sections, la première sera consacrée à la gestion budgétaire et la deuxième portera sur le contrôle budgétaire.

Section 01 : programme, budget et gestion budgétaire

Dans cette section, on connaîtra les notions fondamentales liées au budget, les définitions et typologie, ainsi que la gestion budgétaire.

1. Budget et programme**1.1. Définition du budget :**

Le budget est la traduction monétaire du programme ou plan d'action retenu pour chaque responsable ; il définit les ressources qui lui sont déléguées pour atteindre les objectifs qu'il a négociés.

Les budgets sont généralement annuels et détaillés selon une périodicité plus ou moins fine (trimestrielle, mensuelle, etc.)²⁰

²⁰ Doriath. B, Goujet. C, «gestion prévisionnelle et mesure de la performance», édition Dunod, Paris, 2007, P 104.

Le budget est un plan d'action à court terme, correspondant à l'ensemble des actions à mener sur une période inférieure à un an pour atteindre un objectif donné, sert de base à l'élaboration du budget. Celui-ci est la prévision chiffrée de tous les éléments correspondant à une exploitation donnée pour une période déterminée et comportant une affectation de ressource et une assignation de responsabilités.²¹

Le budget est l'expression quantitative du programme d'actions proposé par la direction. Il contribue à la coordination et à l'exécution de ce programme.²²

1.2. Les caractéristiques du budget :

1.2.1. Un outil d'anticipation au service de la stratégie

L'entreprise a pour objet de créer une dynamique stratégique en mettant en œuvre des compétences, des moyens et des ressources, de manière plus efficace que les autres acteurs, pour en obtenir des avantages concurrentiels significatifs.

Le budget est l'un des outils majeurs de la planification qui permet à l'entreprise d'optimiser son développement dans un environnement futur et, par conséquent incertain.

Le processus de planification comprend les étapes suivantes :²³

- Etude de l'environnement et de son évolution;
- Analyse des besoins du marché et de son évolution;
- Adaptation éventuelle de la mission de l'entreprise;
- Définition des objectifs à atteindre en fonction de cette mission;
- Evaluation des ressources nécessaires à la réalisation des objectifs.

Dans cette phase de réflexion permanente de préparation de l'avenir, le budget représente le contrat souscrit par les différents acteurs de l'entreprise pour garantir la cohérence entre les objectifs et la stratégie. Il permet une formalisation comptable et financière des plans d'action à court terme, en général l'année.

Parce qu'il a pour fonction « d'écrire l'avenir », le budget a également un rôle stabilisateur, dans la mesure où il encadre l'action des opérationnels, limitant ainsi les inévitables perturbations liées à l'environnement.

²¹ Buland A, Robert T, « contrôle de gestion », librairie Vuibert, Paris 2004, P 59.

²² Georges Langlois, « contrôle de gestion et gestion budgétaire », Pearson éducation, Paris 2006. P 172.

²³ Pierre Cabane, « essentiel de la finance à l'usage des managers », édition d'organisation, 2008, P 260.

1.2.2. Un outil de coordination, de communication et de motivation

Le budget est aussi le mode d'affectation des ressources de l'entreprise à chaque service ou département, en fonction des objectifs assignés par la Direction général. Mais, préalablement à cette allocation de ressources, il est obligatoire de préciser les différentes missions des services afin que la cohérence de leurs actions respectives soit total : le budget, processus interactif couvrant la totalité des fonctions de l'entrepris, joue un rôle de coordination dans la construction de l'année.

On pourrait en effet se trouver dans une situation ou chaque département chercherait à atteindre ses objectifs sans se soucier des conséquences de son action. Ainsi, un acheteur pourrait optimiser sa politique d'achat en commandant 500 000 bouchons quand l'entreprise ne produit annuellement que 300 000 bouteilles. Le résultat serait effectivement une économie de 10 % sur les achats en raison d'une remise volume élevée. Mais également 200000 bouchons en surstock, qu'il faudrait financer et / ou déprécier.

Le budget doit également favoriser la communication à plusieurs niveaux :

- Il est l'occasion pour la Direction générale de réaffirmer la vision et les objectifs stratégique de l'entreprise; c'est dans ce cadre que s'inscrit la réflexion budgétaire;
- La construction du budget n'est pas réservée à un service de contrôle de gestion mais consiste en une réflexion globale de l'ensemble des interlocuteurs;
- La discussion budgétaire est un moment privilégié d'échanges entre la Direction, attachée à veiller au respect de la stratégie, et le service concerné, soucieux de bien argumenter le réalisme de ses objectifs en fonction de ses contraintes et de ses opportunités.

Si le processus budgétaire est bien mené, notamment en veillant à la participation de tous, il a un aspect fort de motivation pour les responsables de l'entreprise. Mais la relation est aussi inverse : ce n'est que s'il est motivant que le budget remplit sa mission. La motivation sort renforcée :

- D'échanges fructueux avec la Direction générale (sentiment d'être associé à la stratégie de l'entreprise);
- De la réalité de la délégation dont disposent les différents services (sentiment d'être autonome);
- De la possibilité d'avoir des objectifs clairs;
- Du lien entre réalisation des objectifs et rémunération.

1.2.3. Un outil de contrôle

Si le budget permet de disposer de la meilleure visibilité possible sur la période suivante et fixe un cadre et des objectifs clairs à chacun, son utilité ne s'arrête pas là.

La comparaison est souvent utilisée entre le copilote d'un véhicule de course et le contrôleur de gestion de l'entreprise, le directeur général étant le pilote. Le budget, permet de « suivre la route », en confrontant la réalité avec les prévisions. Ce contrôle peut se faire en deux étapes : a priori, en contrôlant l'engagement des dépenses; a posteriori, en comparant les réalisations au budget.²⁴

- Le contrôle a priori

Il s'agit de déléguer l'engagement des montants prévu au budget : le responsable d'un centre de responsabilités dispose d'une délégation lui permettant d'engager des ressources (humaines, financières, ...) dans le cadre d'un budget défini. Ce contrôle permet de s'assurer que les dépenses non prévues ne pourront être autorisées que un supérieur hiérarchique distincte, et les risques de dépassement sont ainsi limités.

- Le suivi des réalisations

Les activités sont suivies en comparant les performances avec les prévisions, les réalisations avec les engagements budgétaires. Mais ce suivi sert aussi à :

- Informer l'ensemble des lignes hiérarchiques;
- Rechercher et analyses les causes des écarts;
- Proposer des actions correctrices;
- Ajuster éventuellement le budget;
- Apprécier la performance des responsables budgétaire.

1.2.4. Un outil de remise en cause et d'amélioration des performances

Le budget a aussi pour mission de contribuer à une réflexion en profondeur sur les fonctionnements, les processus, les organisations, les outils utilisés, etc. Il ne doit donc pas être considéré comme une simple répétition de l'histoire, mais comme l'occasion d'imaginer comment l'entreprise pourrait être plus performante, tout en respectant le cadre des contraintes réalistes de la stratégie générale de l'entreprise.

En étant à la fois outil de coordination et de contrôle, le budget permet une meilleure communication entre les acteurs de l'entreprise. Bien mené, il est le garant de la cohérence de la stratégie, qu'il peut d'ailleurs conduire à infléchir. Enfin, par son rôle de détection des

²⁴ Ibid. P 261.

écarts, et surtout de leur analyse et de leur correction, il contribue fortement à l'amélioration des performances économiques de l'entreprise.

1.3. Typologie des budgets :

De façon générale, on distingue trois types de budgets :

1.3.1. Les budgets opérationnels

Ils traduisent les opérations liées au cycle achats, production, vente. Il s'agit du budget des approvisionnements, et des charges d'approvisionnement, du budget de production, du budget de production, du budget des ventes et des charges commerciales ;

A. Le budget des ventes :

Le budget des ventes est le premier budget de la construction budgétaire car il conditionne l'activité des autres centres de responsabilité liés au cycle « achat-production-vente ». ²⁵

Objectifs de ce budget :

- Déterminer nature et qualité de ce que l'on veut vendre ;
- Définir la cible à atteindre et le calendrier ;
- Mettre en place des moyens et des méthodes pour vendre ;
- Fixer les prix et modalités de vente pour valoriser le budget.

B. Le budget de production :

Le budget du service production doit assurer la réalisation du programme de ventes. Le calcul du niveau de production demandée se déduit du programme de ventes et de l'état des stocks de produits fini. Ainsi si l'entreprise travaille sur stocks, la quantité à fabriquer pour chaque produit est : ²⁶

$$QF = QV - SI + SF ;$$

QF= quantité à fabriquer

QV= quantité à vendre

SI= stock initial de produits finis

²⁵ Doriath B, Goujet C, op. Cit, P 108.

²⁶ Norbert Guedj, op. Cit, P 269.

SF= stock final de produits finis.

C. Le budget d'approvisionnement :

Le budget de production permet de déterminer les consommations d'articles de conditionnement, de matières et de composants divers.

Le budget des approvisionnements a pour fonction de s'assurer de la disponibilité de l'ensemble des éléments consommés en quantité voulue, à un prix optimum et dans un délai maîtrisé. Sa construction repose sur l'égalité suivante :²⁷

$$QA = QC - SI + SF ;$$

QA= quantité à acheter

QC= quantité à consommer

SI= stock initial

SF= stock final.

1.3.2. Le budget des investissements

Ils relèvent d'un cycle plus long que le cycle d'exploitation et résultent des engagements liés au plan d'investissement et de financement.

1.3.3. Les budgets généraux

Ils sont établis à partir des autres budgets. Ils permettent de vérifier la cohérence des prévisions par le contrôle des équilibres fondamentaux :²⁸

- L'équilibre de la trésorerie par le budget de trésorerie ;
- La rentabilité de l'exploitation par le compte de résultat prévisionnel ;
- L'équilibre financier par le bilan prévisionnel ;

1.4. Elaboration des budgets :

Toute procédure d'élaboration budgétaire suit à la fois une logique hiérarchique et une logique fonctionnelle²⁹.

1.4.1. La logique hiérarchique :

La préparation des budgets se réalise essentiellement en deux étapes :

²⁷ Cabane Pierre, op. Cit, P 283.

²⁸ Doriath. B, Goujet. C, op. Cit, P 106.

²⁹ Gervais. M, « contrôle de gestion par le système budgétaire », op. Cit, P 30.

- La première correspond à un travail préparatoire de chiffrage d'hypothèses réalisé par le responsable comptable et financier à partir de directives formulées par le chef d'entreprise ;
- La seconde consiste en une discussion de ces hypothèses et dans le choix de l'une d'entre elles, au sein d'une sorte de petit comité de direction ou le chef d'entreprise prend l'avis de ses quelques collaborateurs.

Lorsque la structure de la firme est davantage décentralisée la détermination des budgets est l'occasion d'un véritable dialogue au sein de la hiérarchie et le cycle budgétaire se décompose plutôt en trois phases :

A. Elaboration d'un pré-budget :

Cette phase suppose de :

- ❖ Connaître les objectifs de la firme pour l'année à venir.

Si l'entreprise dispose d'un plan à moyen terme, les arbitrages ont été effectués et les décisions prises : il suffira de reprendre ce qui a été approuvé pour la première année de ce plan.

Si la firme n'a pas de planification à moyen terme, la direction générale devra préciser, par référence aux derniers résultats connus ou en fonction d'une appréciation plus ou moins intuitive de la situation, la politique et les buts qu'elle entend suivre pour le prochain exercice.

- ❖ Effectuer des études préparatoires.

Seront bien souvent nécessaires :

- Une étude économique générale analysant quelle sera l'évolution de la conjoncture globale pour l'année à venir et son incidence sur l'entreprise ;
- Des études de marché approfondies pour les produits que l'on désire lancer et ceux que l'on souhaite abandonner ;
- Une prévision des ventes en quantités pour l'ensemble des activités et une détermination des normes commerciales et techniques qui en découlent ;
- Une analyse de la mise en fonctionnement de la tranche d'investissements stratégique prévue pour le prochain exercice et une étude d'éventuels investissements complémentaires qui permettraient de mieux coller à la demande ou d'améliorer le fonctionnement des ateliers ;
- Un examen de toutes les décisions risquant de modifier la répartition des tâches et de l'autorité dans l'entreprise et, par là même, la structure des budgets.
- Et une étude des conditions sociales prévisibles.

Tous ces travaux sont habituellement réalisés par le personnel des services fonctionnels (service contrôle de gestion bien sur, mais aussi service marketing, bureau des méthodes, service personnel, etc.). Les responsables des centres opérationnels peuvent toutefois y être associés : leur information et, par voie de conséquence, leur motivation n'en seront qu'augmentées.

❖ Construire des projets de budgets.³⁰

A partir des données issues des études préparatoires et d'hypothèses sur l'évolution des prix de vente, des prix d'achat et des salaires, le service contrôle de gestion va estimer, par grandes masses, les résultats possibles pour l'année à budgéter : il s'agit en effet de savoir si les objectifs visés sont susceptibles d'être atteints. Cela l'amènera bien souvent à tester différents scénarii, à établir plusieurs projets de budget et, pour ce faire, il recouvrera assez largement à des modèles de simulation informatisés (fonctionnant, par exemple, sur un tableau ou un générateur d'applications).

A l'issue de cette phase, si les objectifs envisagés apparaissent irréalistes, la direction générale devra les modifier à la baisse.

❖ Choisir le projet qui sera mis en application.

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

B. Elaboration et discussion des budgets détaillés :

Au cours de cette phase, le projet de budget adopté est éclaté en budgets détaillés.³¹

Pour ce faire, les centres de responsabilité du haut de la hiérarchie vont procéder à une simulation rapide des conséquences du pré-budget global sur le fonctionnement de leurs activités, de façon à fixer aux centres de responsabilité inférieurs un objectif quantifié. Le processus sera ensuite répété jusqu'aux niveaux les plus bas de la hiérarchie et, par ce mouvement descendant, tous les centres de responsabilité vont se retrouver dotés d'objectifs spécifiques et quantifiés et d'hypothèses à retenir pour construire leur budget.

³⁰Ibid. P 32.

³¹Ibid. P 34.

Sur cette base, chaque responsable budgétaire va définir un plan d'action qui lui permette d'atteindre l'objectif fixé, puis il traduira les conséquences financières de ce plan dans un budget.

Ainsi déterminé, le budget, accompagné de l'objectif et d'une description du plan d'action correspondant, peut alors remonter progressivement la hiérarchie.

A chaque niveau, le supérieur hiérarchique étudie, évalue les budgets proposés par chacun de ses subordonnés. Une discussion s'engage alors et au terme de cet examen, soit que le supérieur demande au responsable de travailler certaines hypothèses du plan d'action, soit qu'il approuve le budget proposé sous réserve de son acceptation par la direction générale.

Cette phase de négociation budgétaire est relativement longue : elle s'échelonne habituellement sur deux à trois mois.

C. Détermination des prévisions définitives :

L'étape deux terminée, il faut maintenant reprendre le pré-budget et y intégrer les modifications des responsables qui ont été acceptées par la hiérarchie et la direction générale.

Ce travail consiste à consolider les budgets détaillés, c'est-à-dire à les additionner les uns aux autres en éliminant les cessions internes puis à faire adopter par la direction générale le budget global qui en résulte.

1.4.2. La logique fonctionnelle :

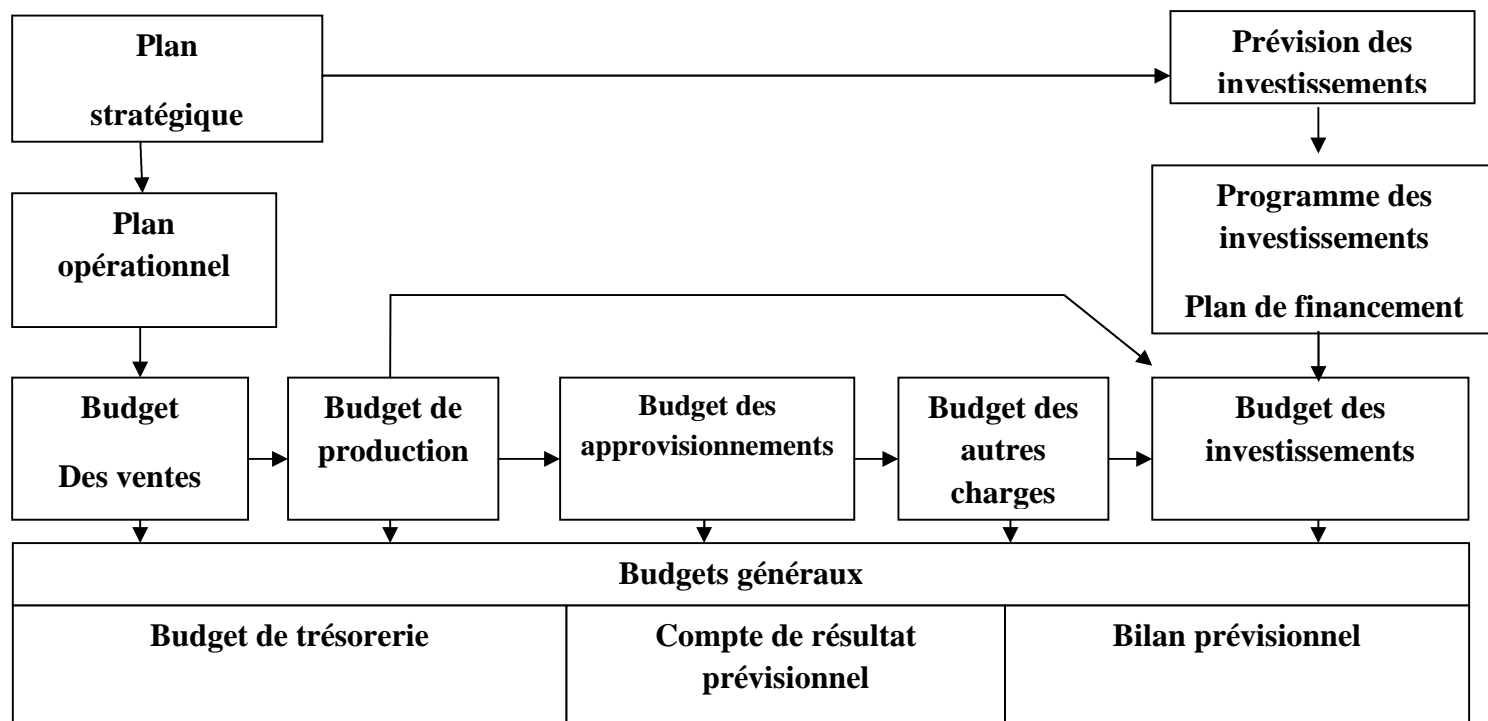
Indépendamment de la logique hiérarchique, tout processus budgétaire nécessite de suivre un raisonnement fonctionnel. Lorsqu'on opère dans une économie de marché et, quel que soit le principe d'organisation qui régit l'architecture des budgets, il semble indispensable de commencer par définir des ventes, puis d'en déduire la production et les approvisionnements à réaliser ainsi que les frais de structure et les dépenses d'investissements à engager. Ces divers éléments connus, plusieurs documents de synthèse permettant de cerner le budget d'ensemble pourront être établis.³²

Au moment de la consolidation, les budgets des différents centres de responsabilité seront donc traités selon une séquence obéissant à une logique fonctionnelle. De même. Lors de la construction du budget ou de budgets détaillés de niveau hiérarchique élevé, l'agencement des

³² Ibid. P 34.

différents éléments aboutissant au document final se fera sur la base d'une approche de ce type.

Schéma n°01 : Articulation fonctionnelle d'un système budgétaire



Source : Doriath B et Goujet C, « Gestion prévisionnelle et mesure de la performance », édition Dunod, Paris, 2007, P 107.

2. La gestion budgétaire :

2.1. Définition et rôle de la gestion budgétaire :

2.1.1. Définition de la gestion budgétaire :

La gestion budgétaire est « un mode de gestion consistant à traduire en programmes d'actions chiffrés, appelés budgets, les décisions prises par la direction avec la participation des responsables » (plan comptable général, 1982).³³

La gestion budgétaire implique donc :

- Un éclatement des objectifs de l'entreprise en autant de sous-objectifs qu'il y a de centres de responsabilité ;
- La construction de programmes d'action dans chaque centre de responsabilité pour atteindre ces objectifs ;

³³ Doriath. B, Goujet. C, op. Cit, P 104.

- L'attribution des moyens nécessaires à la réalisation de ces programmes ;
- L'expression des programmes en budgets.

L'ensemble est plus ou moins négocié entre les responsables opérationnels et la hiérarchie en fonction du degré de décentralisation et de délégation effective des décisions et des responsabilités.

La gestion budgétaire est le procédé de contrôle de gestion le plus pratiqué, et il est complet, synthétique, en ce sens que c'est une méthode d'ensemble, mais tout n'y est que quantifié : les objectifs, mais aussi les moyens propres à réaliser ces objectifs.³⁴

Par contre, son utilisation doit être améliorée :

- Dans le sens d'une meilleure étude de ressources réellement nécessaires pour agir ;
- Dans le sens d'une meilleure analyse de l'action ;
- Dans le sens où l'analyse des écarts reste faite a posteriori, la gestion budgétaire ne suffit pas pour anticiper vraiment.

La gestion budgétaire est donc un facteur clef de structuration des missions et de formation des hommes.

2.1.2. Le rôle de la gestion budgétaire :

La gestion budgétaire joue :³⁵

- Un rôle de coordination des différents sous-systèmes puisque le réseau des budgets s'étend à tous les aspects de l'entreprise, tant commercial, productif, que financier. Il permet une consolidation des actions chiffrées dans le budget général et la présentation de documents de synthèse prévisionnels cohérents avec le plan opérationnel défini plus haut ;
- Un rôle de simulation rendu possible par l'information des procédures d'élaboration des budgets, qui permet de tester plusieurs hypothèses de budgétisation. Cet aspect revêt de plus en plus d'importance face à l'incertitude et à la complexité des marchés actuels. L'informatique permet une gestion prévisionnelle en temps réel et un réajustement possible des budgets en cas de besoin.

³⁴ Norbert Guedj, op. Cit, P246.

³⁵ Alazard. C, SEPARIS, op. Cit, P 344.

La gestion budgétaire ne remplira ces rôles que dans la mesure où le réseau des budgets couvre toute l'activité de l'entreprise et respecte l'interaction existante entre les sous-ensembles qui la constituent.

Toutefois la gestion budgétaire dépasse largement le cadre des budgets et constitue en soi un mode de gestion qui autorise une implication des responsables, et une prise en compte dynamique de la dimension humaine qu'implique tout mode de pilotage.

2.2. Les limites de la gestion budgétaire :

La gestion budgétaire suppose une dynamique de l'organisation, fondée sur la délégation de la motivation des acteurs, en vue d'atteindre les objectifs de l'organisation. Cette hypothèse d'une convergence des intérêts entre l'entreprise dans son ensemble et chacune des unités qui la composent, est cependant mise à l'épreuve par les faits. Le contrôle budgétaire est donc critiqué pour les dysfonctionnements qu'il peut générer³⁶.

- Le processus budgétaire peut se traduire en un processus conservateur et figé.

En effet, la construction budgétaire se fonde sur l'organisation existante et, le plus souvent, sur une extrapolation du passé. On peut craindre que s'installe l'habitude pour chaque responsable de négocier des moyens au moins égaux à ceux de l'exercice.

Dans le même ordre d'idées, on peut craindre que le respect de budget devienne une fin en soi. Ce comportement peut se justifier dans un univers prévisible et en supposant que la construction budgétaire soit sans défaut. Dans un univers plus mouvant, il agirait au détriment de toute réactivité face à des événements imprévus. La procédure budgétaire se fige et devient conventionnelle mobilisant faiblement les responsables opérationnels.

- La délégation des responsabilités peut introduire des effets pervers.

Certains responsables peuvent ne pas accepter le contrôle qui suit l'engagement budgétaire. C'est particulièrement vrai lorsque la décentralisation est faible et qu'un certain nombre d'objectifs et de décisions ont été assignés.

³⁶Doraith. B, Goujet. C, op. Cit, P 116.

A l'inverse, le processus de décentralisation, lorsqu'il est fort, peut introduire de véritables « féodalités », le responsable visant la satisfaction d'objectifs propres à l'unité qu'il dirige, voire d'objectifs personnels, au détriment de l'objectif de l'entreprise.

- La gestion budgétaire privilégie une vision financière, à court terme.

Une fois élaborés, les budgets ont une expression financière à l'horizon d'une année. Ils effacent donc la dimension qualitative des plans d'action, en particulier lorsqu'elle joue sur l'interaction entre plusieurs centres de responsabilité.

Par exemple, l'objectif de rentabilité par une baisse des coûts peut se traduire, au niveau du centre achats, par une baisse des prix au détriment de la qualité des matières intégrées dans les produits.

L'horizon annuel des budgets peut encourager une vision à court terme au détriment du moyen terme ou de la considération du cycle de vie d'un produit ou d'un investissement.

2.3. Les étapes de la gestion budgétaire :

2.3.1. Les prévisions :

La prévision et l'établissement du plan sont appuyés sur de nombreuses simulations ;

Prévoir : collecter les informations internes et externes permettant d'établir pour la période considérée un programme d'actions, une norme ;³⁷

Simuler : faire des hypothèses de travail pour de travail pour valider la stratégie en chiffrant.

Un but à atteindre, les moyens pour y parvenir.

C'est un plan d'activité dont l'élaboration est souvent confiée au « service du budget » comprenant gestionnaires, comptables et techniciens qui seront chargés d'animer les navettes budgétaires à l'intérieur de l'entreprise. Il ne faut pas omettre d'y associer les opérationnels en amont des problèmes qui les concernent. C'est la seule façon de comprendre comment améliorer les plans d'action.

³⁷ Norbert Guedj, op. Cit, P 252.

2.3.2. La budgétisation :

Le budget est un plan à court terme chiffré comportant une affectation de ressources liées à une assignation de responsabilités pour atteindre les objectifs que souhaite l'entreprise. Il doit être accompagné d'un plan d'action qualitatif et daté.³⁸

2.3.3. Le contrôle budgétaire :

Consiste essentiellement :³⁹

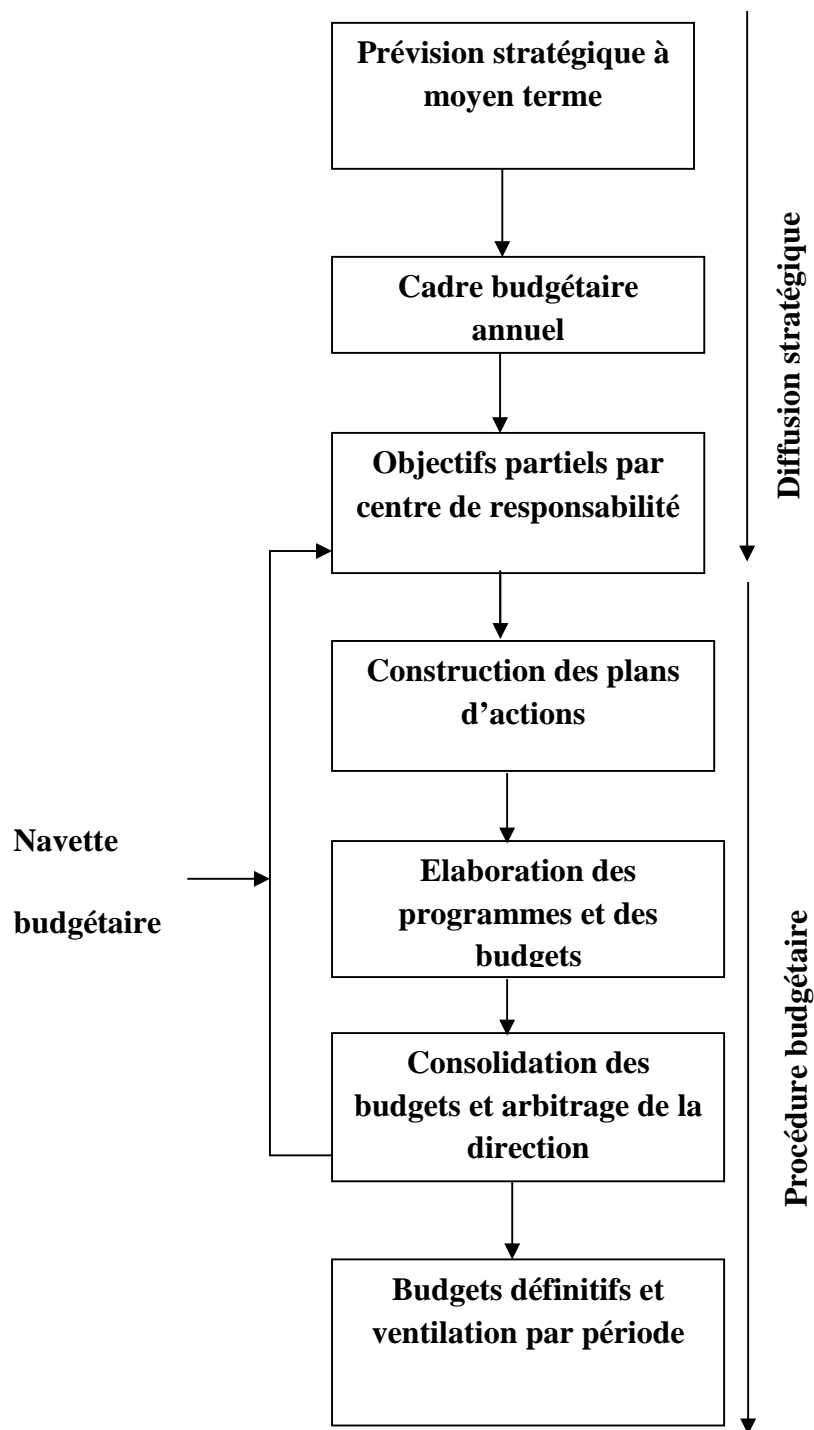
- à constater et à analyser les écarts entre les prévisions et des réalisations ;
- à entreprendre des actions correctives coordonnées pour atteindre des objectifs ;
- à rendre compte périodiquement et régulièrement suivant des procédures propres à chaque entreprise.

Le contrôle est une phase tellement importante que certains ont tendance à confondre le contrôle budgétaire et la gestion budgétaire. En effet cette étape consiste à rapprocher entre les prévisions et réalisations afin de dégager les écarts, les interpréter et proposer les solutions possibles.

³⁸Ibid. P 254.

³⁹ Jean Lochard, « la gestion budgétaire outil de pilotage des managers, édition d'organisation, Paris, 1998 P 10.

Schéma n°02 : La procédure budgétaire



Source : Doriath. B, Goujet. C, << gestion prévisionnelle et mesure de la performance >>, édition

Dunod, Paris, 2007, P 106.

Section 2 : Introduction au contrôle budgétaire

1. Présentation du contrôle budgétaire :

Avant de procéder au calcul et interprétation des différents écarts budgétaire, il est nécessaire de présenter d'abord la notion du contrôle budgétaire.

1.1. Définition et objectifs du contrôle budgétaire :

1.1.1. Définition du contrôle budgétaire :

Le contrôle budgétaire est un instrument essentiel de la gestion budgétaire qui consiste en « la comparaison permanente des résultats réels et des prévisions différés figurant aux budgets afin de :

- ✓ Rechercher le (ou les) causes(s) d'écarts ;
- ✓ D'informer les différents niveaux hiérarchiques ;
- ✓ De prendre les mesures correctives éventuellement nécessaires ;
- ✓ D'apprécier l'activité des responsables »⁴⁰

Donc le contrôle budgétaire participe au système d'information de contrôle en faisant apparaître les écarts entre les prévisions et les réalisations et en identifiant les causes de ces écarts. Il favorise une gestion par exception et ne s'intéressent qu'aux écarts les plus significatifs. Le contrôle budgétaire informe les responsables sur le degré de réalisation des budgets, il permet d'évaluer la performance de des acteurs et de procéder aux régulations nécessaires.

1.1.2. Objectifs du contrôle budgétaire :

Les systèmes de contrôle sont utilisés pour de multiples objectifs : suivi, apprentissage, signal, contrainte, surveillance, motivation et autres. Le contrôle budgétaire de son coté a pour objectif de⁴¹ :

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

⁴⁰ Gervais.M, op. Cit, P 20.

⁴¹Anthony. R, « Management et contrôle de gestion », édition Dunod, paris, 2008, P 36.

1.2. Utilités et limites du contrôle budgétaire :

1.2.1. Utilités du contrôle budgétaire :

Le contrôle budgétaire est très utile aux opérationnels car il consiste un guide dans leurs actions quasi quotidiennes. Il permet aux dirigeants d'obtenir une synthèse de l'activité de l'entreprise et de prendre du recul par rapport aux décisions opérationnelles.

La comparaison périodique des réalisations et des prévisions permettent de suivre les écarts et de connaître leurs importances par rapport aux précisions dans les domaines essentiels de la gestion, ce qui va permettre d'améliorer la productivité et la rentabilité de l'entreprise.

1.2.2. Limites du contrôle budgétaire :

Le centre de responsabilité doit disposer d'une réelle autonomie dans ses décisions. Il doit être un lieu de pouvoir de décision : quelle serait la responsabilité d'un responsable d'un centre s'il n'a aucune maîtrise dans la fixation de son budget.

Le contrôle budgétaire est un outil de contrôle par les résultats qui repose sur une logique de contrat. La fixation d'objectif donne lieu à une vérification des résultats, eux même basés sur des standards. Cet outil a été récemment mis en cause, parmi les principales critiques adressées au contrôle budgétaire, on peut citer⁴² :

- ✓ Une certaine lenteur et une certaine complexité, notamment du fait que le calcul et l'analyse des écarts ne peuvent être effectués qu'une fois les résultats dirigés et ressortis.
- ✓ La problématique insoluble de la fixation des standards et de leur niveau de référence. Quel degré niveau de performance faut-il retenir ? Quel degré d'ambition celui-ci doit il intégrer ? Doit-on chercher à anticiper le futur, forcément incertain, ou se fonder sur analyse du passé.
- ✓ Le caractère chronophage de la procédure dans son ensemble.
- ✓ Le risque que les prévisions deviennent rapidement obsolètes.
- ✓ La mise en place du contrôle budgétaire est souvent mal vécue, car perçu comme une sanction par le personnel de l'entreprise.
- ✓ La difficulté d'attribuer clairement les écarts et leurs causes à des responsables en particulier.

⁴²Alcouffe. S, « contrôle de gestion sur mesure » édition Dunod, Paris, 2013, P 41.

1.3. Les conditions d'efficacité et les qualités d'un bon contrôle budgétaire :

1.3.1. Les conditions d'efficacité d'un bon contrôle budgétaire :

Pour qu'un contrôle budgétaire efficace, le contrôle de gestion se doit de⁴³ :

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

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

1.3.2. Les qualités d'un bon contrôle budgétaire :

Le bon contrôle d'une organisation, ou d'un système, est la condition fondamentale de son efficacité et de sa survie. Son objectif est de comparer les résultats aux prévisions afin d'agir au mieux dans l'intérêt de l'entreprise, il repose sur la mise en place d'un système d'information. Ce dernier doit avoir les conditions suivantes :

- ✓ **La rapidité** : si les responsables opérationnels doivent prendre des décisions à la suite du contrôle budgétaire, les informations nécessaires doivent être fournies le plus rapidement possible. Afin d'améliorer la disponibilité des informations, il peut s'avérer utile de renoncer à une précision extrême pour recevoir à certaines estimations. En effet, une information très précise mais obtenue tardivement ne permet pas au suivi budgétaire d'atteindre son objectif ;
- ✓ **La fiabilité** : la rapidité ne doit pas conduire l'entreprise à obtenir des informations immédiatement mais totalement fausses. Les informations doivent être de qualité, il suffit de trouver un optimum et un minimum entre rapidité et fiabilité.
- ✓ **Le coût modéré** : il faut tenir compte du coût de mise en place de l'organisation, de son coût de fonctionnement pour la saisie et le traitement des données, et du coût

⁴³Alazard. C, Separi. S, op. Cit, P 344.

consacré à l'élaboration et au suivi du système budgétaire par les responsables concernés.

1.4. Etapes et support du contrôle budgétaire :

1.4.1. Les différentes étapes du contrôle budgétaire :

Il est important que les résultats obtenus par les chefs de centres de responsabilités aillent dans le sens des objectifs et des budgets alloués. Pour y parvenir, des modalités de suivi sont à mettre en œuvre, elles s'articulent autour de deux phases⁴⁴ :

- ✓ **La constatation des écarts budgétaires** : avant déterminer les écarts budgétaires, le contrôleur de gestion doit s'interroger sur les propriétés qu'ils doivent posséder, leur degré de pertinence et le moment opportun de l'exercice du contrôle budgétaire. Ensuite, il doit déterminer la procédure à utiliser pour en effectuer le constat.
- ✓ **La mise en œuvre des actions correctives** : une fois les réalisations mesurées et communiquées, une action corrective ne démarre que si un écart significatif est repéré.

Il existe trois niveaux du contrôle : le premier est celui du contrôle à priori, il est assuré principalement dans la phase d'élaboration des budgets, ce contrôle permet aux cadres opérationnels de stimuler les conséquences de leurs décisions avant même d'engager l'action, et permet aux supérieurs hiérarchiques de limiter les frontières de leurs délégations de pouvoir en simulant le fonctionnement de leur propre domaine responsabilité constitue de plusieurs unités auxquelles ils ont délégués une partie de leur propre pouvoir de décision. Le deuxième est celui effectué pendant l'action, il s'agit d'un contrôle opérationnel qui consiste à fournir les informations nécessaires de manière quasi permanente pour conduire les actions jusqu'à leur terme. Le dernier contrôle est effectué à posteriori, il intervient à la fin de l'exécution budgétaire. Ce dernier contrôle consiste essentiellement en la mesure des résultats et donc en l'évaluation des performances en s'appuyant sur des informations systémiques, qui permettent de comparer la situation finale réalisée à celle qui était attendue, et des informations potentielles ou conjoncturelles, qui font ressortir des événements imprévus, leurs causes et leurs conséquences dans les écarts constatés.

⁴⁴ M. Gervais, OP, Cit, P 555-556.

1.4.2. Les supports du contrôle budgétaire :

Toutes les données et informations collectées et utilisées par l'organisation sont mises sous forme de supports sur lesquels le contrôle budgétaire s'appuie. Le tableau de bord est l'un de ces instruments qui permet aux responsables d'effectuer des opérations de contrôle sur les recettes et dépenses liées aux différentes zones d'investigation de chaque département. Le responsable de l'unité contrôlée doit établir à l'aide de service de contrôle de gestion, un compte rendu d'activité qui sera transmis au supérieur hiérarchique. Ce rapport indique les variables de contrôle choisies et les cibles correspondantes, les résultats obtenus pour chaque variable, une analyse des écarts constatés et les mesures qui ont été prises pour réorienter l'action vers les objectifs. Des réunions de suivis budgétaires sont nécessaires afin d'échanger les points de vue, et harmoniser les actions correctives. Ensuite, le contrôleur de gestion procède à l'élaboration d'un compte rendu de séance afin qu'il soit possible, lors des réunions suivantes, d'apprécier les degrés de conformités de l'exécution et l'état d'avancement des mesures décidées.

A. Les rapports de contrôle :

Chaque responsable d'un budget doit rendre compte à sa hiérarchie des performances obtenues dans son département, ainsi donc, le contrôle budgétaire deviendra périodiquement.

Avec l'aide de contrôle de gestion, l'unité contrôlée se doit d'établir un compte rendu d'activité qui sera transmis au supérieur hiérarchique ; ce rapport indique :

- Les variables de contrôle choisies et les cibles correspondantes ;
- Les résultats obtenus pour chaque variable ;
- Une analyse des écarts constatés ;
- Les mesures qui ont été prises pour réorienter vers les objectifs visés.

B. Les réunions de suivis budgétaires :

Périodiquement il est préférable de tenir des réunions d'examens systémiques des comptes auxquels participe le contrôleur de gestion ainsi que les différents responsables budgétaires d'un niveau hiérarchique donnée leur supérieur.

Au cours de celle-ci les responsables budgétaires rendront compte des écarts dégagés et constatés puis précéder à la mise en œuvre des actions correctives et ceux de façon à rattraper le budget, ensuite le contrôleur de gestion procède à l'élaboration d'un compte rendu de séance afin qu'il puisse rendre possible l'appréciation du degré de conformité de l'exécution et l'état d'avancement des mesures décidées.

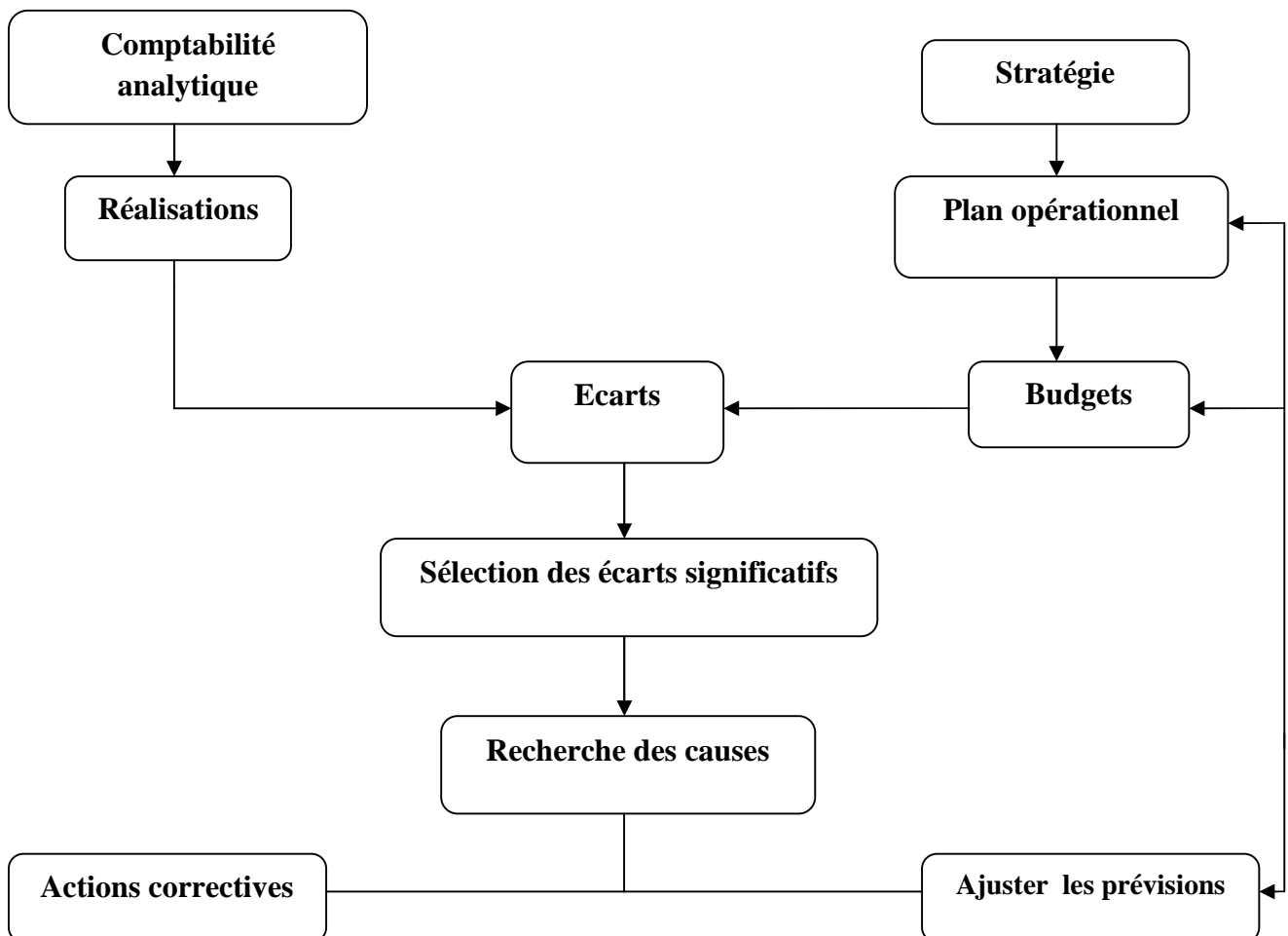
C. Principes du contrôle budgétaire :

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

- compare des écarts entre les montants réalisés et les montants budgétés (ou montants préétablis) ;
- comporte une phase d'identification des causes d'écarts ;
- est à la base d'actions correctives ;
- est mise en œuvre au niveau de chaque centre de responsabilité.

Le schéma suivant permet de résumer le processus budgétaire :

Schéma n°03 : processus du contrôle budgétaire



Source : G. Langlois, « contrôle de gestion et gestion budgétaire », édition Pearson, Paris, 2006, P 300.

2. Gestion et interprétation des écarts

2.1. Elaboration des écarts budgétaire :

Le contrôle budgétaire signifie une comparaison entre les prévisions budgétaires et les réalisations, en pratique, il ne peut y avoir de gestion budgétaire sans le contrôle budgétaire.

Au sens comptable, cette comparaison dégage trois types d'écarts :

- écart positif ;
- écart nul ;
- écart négatif.

Il s'agit donc d'examiner les écarts importants par rapport au budget et de tenter d'expliquer la raison de leur existence et ce que l'on peut faire pour remédier à la situation. Les écarts sont souvent qualifiés de « favorable » (ce qui est généralement une bonne nouvelle) ou de « défavorable » (ce qui est généralement une mauvaise nouvelle).

Un écart **favorable** est constaté :

- ☞ lorsque les produits réels sont supérieurs aux produits budgétés ;
- ☞ lorsque les dépenses réelles sont inférieures à des dépenses budgétisées.

Un écart **défavorable** est constaté :

- ☞ Lorsque les produits réels sont inférieurs aux produits budgétés ;
- ☞ Lorsque les dépenses réelles dépassent les dépenses budgétisées.

Il est cependant utile d'analyser la cause des écarts et de déterminer s'il s'agit d'une situation temporaire ou permanente. Les écarts peuvent être la conséquence de l'un plusieurs facteurs, notamment : une évolution des prix, une évolution des volumes, etc.

• Analyse des écarts

En réalité les prévisions de ventes de biens ou des services constituent, la plupart du temps, le point de départ et la pierre angulaire de la construction budgétaire et l'écart globale entre le résultat réel et le résultat prévu est égale à la somme algébrique de deux écarts :

- ☞ écart entre marge réelle et marge prévue, dit écart sur marge ;
- ☞ les écarts sur coûts.

Ces écarts se décomposent, à leur tour, en une série de sous-écarts. D'une manière générale, l'analyse des écarts s'articule autour de trois étapes importantes ci-après ;

A. constatation des écarts: qui permet de contrôler la gestion en ce qu'elle :

- ☞ joue un rôle d'alerte.

- ☞ déclenche l'analyse corrective de manière à replacer l'entreprise sur la trajectoire conduisant aux objectifs.

L'écart peut mettre en évidence :

- ✓ l'amélioration des performances : écart inférieur à zéro à écart favorable ;
- ✓ la détérioration des performances : écart supérieur à zéro=écart défavorable.

B. Ventilation des écarts : les écarts ont pour objectif de fournir aux responsables, une information exploitable, donc sélective et significative.

C. Exploitation des écarts : détermination des causes des écarts :

D'où la nécessité de calculer les écarts de deux manières :

- ✓ En valeur absolue : $\text{écart} = \text{Prévisions} - \text{Réalizations}$
- ✓ En valeur relative ou en pourcentage ($\text{écarts/prévision} \times 100$)

2.2. Calcul et analyse des écarts

L'analyse des écarts consiste à analyser les différences constatées entre les données prévisionnelles et les données réelles afin de rechercher leurs causes et mesurer leurs impacts, d'identifier les responsabilités et informer les acteurs pour qu'ils prennent les mesures correctives nécessaires. Seuls les écarts significatifs, c'est-à-dire ceux qui dépassent le seuil de tolérance fixé par l'entreprise, doivent faire l'objet d'une analyse.

Le contrôle des ventes peut être mené à partir « d'une analyse de l'écart sur chiffre d'affaire ou sur marge ».⁴⁵ L'analyse des écarts comporte ainsi deux phases : la détermination des écarts significatifs ainsi que leur interprétation.

2.2.1. l'analyse de l'écart sur chiffre d'affaires :

L'écart sur chiffre d'affaire (E/CA) se définit de la manière suivante :

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

Lorsque l'écart sur chiffre d'affaires est positif (favorable), cela signifie que le chiffre d'affaires réalisé est supérieur à celui prévu. Par contre, lorsqu'il est négatif (défavorable) signifie que le chiffre d'affaires réalisé est inférieur à celui prévu par l'entreprise. Une étude pertinente des causes des écarts est menée en décomposant cet écart global en un écart sur prix et un écart sur volume, cette décomposition est faite comme suit :

⁴⁵Doriath. B, Goujet. C, op. Cit, P 05.

$$E/Prix = (\text{prix réel} - \text{prix budgété}) \times \text{qualité réelle}$$

$$E/Volume = (\text{quantité réelle} - \text{quantité prévisionnelle}) \times \text{prix budgété}$$

2.2.2. L'analyse de l'écart sur marge

Au niveau de la fonction commerciale, un contrôle budgétaire portant seulement sur le chiffre d'affaires est souvent inadapté, il peut inciter les commerciaux à augmenter le chiffre d'affaires par l'octroi aux clients de remises élevés, le développement des ventes se faisant alors au détriment de la rentabilité, les entreprises sont amenés à exercer un suivi de la fonction commerciale sur les marges réalisées et le calcul des écarts sur les marges réalisées.

Le calcul des écarts sur marge consiste à comparer les marges réelles et les marges prévues pour mettre en évidence des écarts significatifs, un écart positif est favorable et signifie que la marge réalisée est supérieure à celle budgétée. Par contre, un écart négatif est défavorable car la marge réelle est inférieure à celle prévue. Il s'agit de mesurer l'impact financier du d'une part à la hausse du volume des ventes (écart sur quantité) et d'autre part à la baisse du prix (écart sur prix) :⁴⁶

$$\text{Ecart sur marge} = \text{marge réelle} - \text{marge préétablie}$$

❖ Ecart sur volume des ventes ou sur quantités :

L'écart sur quantité (E/Q) mesure l'impact financier de l'écart des ventes en volume. Il se calcule, par convention, de la façon suivante :

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

❖ Ecart sur marge unitaire ou écart sur prix :

L'écart sur marge unitaire ou sur prix (E/P) évalue l'impact financier des variations de prix sur le marché par rapport aux prévisions. Il se calcule, par convention, de la façon suivante :

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

⁴⁶ Ibid. P 216-217.

2.2.3. L'analyse des écarts sur matières et main-d'œuvre directe

Le calcul des écarts apporte une première information sur la performance de la production par rapport aux prévisions. Pour chaque facteur direct de production pour lequel les quantités consommées peuvent être identifiées, il est possible de décomposer l'écart en un écart sur coût unitaire (ou écart sur prix) et en écart sur quantité⁴⁷ :

❖ **Ecart sur coût unitaire :**

L'écart sur coût unitaire (E/CU) d'un facteur de production (matières, main-d'œuvre) mesure l'impact total sur les coûts de la hausse ou de la baisse du coût de ce facteur par rapport aux prévisions. Il se calcule, par convention, de façon la suivante :

$$E/CU = (\text{coût unitaire réel} - \text{coût unitaire prévu}) \times \text{quantités réelles}$$

La différence entre les coûts unitaires est appliquée aux quantités réelles.

❖ **Ecart sur quantité :**

L'écart sur quantité (E/Q) d'un facteur de production mesure l'impact total sur les coûts du plus au moins bon rendement de ce facteur. Il se calcule, par convention, de la façon suivante :

$$E/Q = (\text{quantités réelles} - \text{quantités prévues}) \times \text{coût unitaire prévu}$$

La différence de quantités est valorisée par le coût unitaire prévu.

Pour la main-d'œuvre, l'écart sur quantités exprimé en nombre d'heures est appelé « **Ecart sur temps** » et l'écart sur coût unitaire, exprimé en coût horaire, est appelé « **Ecart sur taux** ».

2.2.4. L'analyse des écarts sur charges indirectes

L'écart sur coût du centre d'analyse peut être décomposé en écart de rendement, écart de budget et écart d'activité⁴⁸ :

❖ **L'écart de rendement :**

L'écart de rendement est un écart sur quantités. Il exprime la plus ou moins bonne utilisation des facteurs de production mis en œuvre dans le centre d'analyse. Il se calcule, par convention, de la façon suivante :

⁴⁷ Ibid. P 232-233.

⁴⁸ Ibid. P 248-249.

$$\text{Ecart de rendement} = (Q_R - Q_P) \times CU_P$$

Soient :

- Q le nombre d'unités d'œuvre réel consommées par le centre d'analyse ;
- Q mesures le niveau d'activité prévu du centre d'analyse ;
- CU le coût d'une unité d'œuvre.

❖ **L'écart de budget :**

L'écart de budget exprime la différence de coût du centre d'analyse due à la variation du prix des facteurs consommés par ce centre, par exemple la hausse du loyer des locaux industriels ou la variation du prix de l'énergie. Il se calcule par convention, de la façon suivante :

$$\begin{aligned} \text{Ecart de budget} &= \text{coût réel} - \text{coût budgété pour l'activité réelle} \\ &= (Q_R \times CU_R) - C_B \end{aligned}$$

Avec :

- $C_B = CVU_P \times Q_R + CF_P$
- CVU_P Coût variable prévu d'une unité d'œuvre.
- Q_R Nombre d'unités d'œuvre réellement consommées.
- CF_P Charges fixes prévues

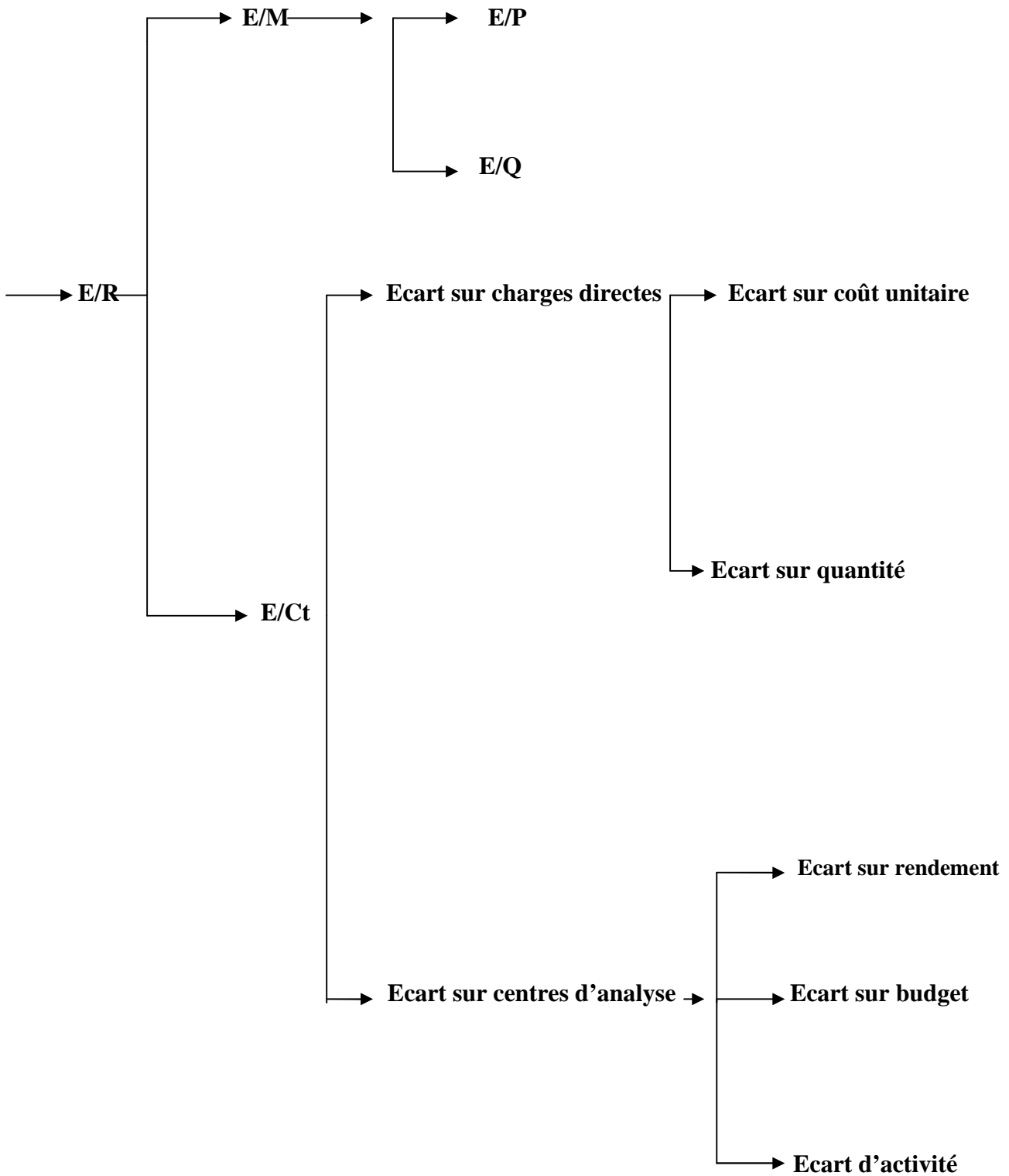
❖ **L'écart d'activité :**

L'écart d'activité mesure l'impact de la plus ou moins absorption des charges fixes liée au niveau d'activité. C'est un écart de sous ou suractivité. Il se calcule, par convention, de la façon suivante :

$$\begin{aligned} \text{Ecart d'activité} &= \text{Coût budgété de l'activité réelle} - \text{coût préétabli de} \\ &\quad \text{l'activité réelle} \\ &= C_B - (Q_R \times CU_P) \end{aligned}$$

Le schéma ci-après permet de présenter l'ensemble des écarts qu'on peut constater lors d'une mission de contrôle budgétaire.

Schéma N°04 : ensemble des analyses des écarts



Source : Doriath. B, Goujet. C, << gestion prévisionnelle et mesure de la performance >>, édition Dunod, Paris, 2007, P 255.

2.3. L'analyse des causes d'écarts et la mise en œuvre d'actions correctives

2.3.1. Identification des écarts les plus significatifs :

L'analyse des écarts et de leurs causes commence par l'identification des écarts les plus significatifs sur lesquels on va prioritairement se focaliser, en raisonnant par exception. On ne cherchera ainsi à expliquer d'une manière détaillée que les écarts considérés comme significatifs. Un écart peut être considéré comme significatif lorsqu'il dépasse une certaine limite, exprimé en valeur monétaire absolue, soit en pourcentage déterminé par le responsable de l'entité concernée en accord avec son hiérarchique⁴⁹.

2.3.2. La recherche des causes des écarts :

Une fois les principaux écarts identifiés et avant de se lancer dans une analyse en profondeur, il convient de vérifier que ceux-ci ne sont pas liés à des phénomènes exceptionnels et/ou indépendants de la volonté des managers. Si ces explications sont utiles à la compréhension de la formation de certains écarts et ne doivent pas être ignorés, elles limitent néanmoins forcément la pertinence d'une recherche de causes profondes liées au fonctionnement interne de l'entité concernée par l'analyse.

Pour les écarts significatifs et imputables à la gestion interne des activités de production, il est impossible de fournir une liste exhaustive de toutes les explications potentielles, on peut néanmoins citer les plus courantes⁵⁰ :

- ✓ les prévisions et/ou les standards ont été mal évalués ;
- ✓ certains facteurs de production ont été substitués les un aux autres, par exemple : un personnel trop qualifié a été utilisé pour effectuer certaines tâches basiques ;
- ✓ la fréquence réelle des changements de production a été plus importante (moins importante) que prévue, entraînant une hausse (ou une baisse) des temps improductifs et une baisse (ou une hausse) des cadences. En effet plus les séries de production est longue, et plus les temps improductifs sont réduits ;
- ✓ les phénomènes de panne de machine, eux même liés à de nombreux autres facteurs, tel que les volumes de production, la complexité des opérations, la fiabilité des équipements, la politique de maintenance, etc.
- ✓ la mauvaise qualité des matières utilisées en production, ou leur manque de disponibilité que ce soit au niveau même de l'entreprise ou chez les fournisseurs.

⁴⁹Alcouffe. S, Op. Cit, P 52.

⁵⁰Ibid. P 54.

2.3.3. Mener les actions correctives :

Le contrôle budgétaire est un moyen de pilotage dont l'un des buts est de maintenir ou de rectifier la trajectoire pour atteindre les objectifs, il s'agit pour chaque responsable à son niveau, en collaboration avec les autres responsables et le contrôleur de gestion, de mener des actions correctives nécessaires.

Le contrôle budgétaire est un système destiné à améliorer les performances de l'entreprise afin de dégager des profits. Quelques exemples d'actions peuvent être cités⁵¹ :

- Réduire des coûts pour une meilleure utilisation, plus rationnelle, des moyens de production (atelier, bureau, boutique, transport, logiciel, moyen de communication) ;
- Aménager le temps de travail, d'entretien et du repos ;
- Détecter des blocages psychologique ;
- Sélectionner des fournisseurs et modifier les méthodes de travail avec certains d'entre eux ;
- Investir, désinvestir, embaucher, sous-traiter, muter ou licencier ;
- Modifier les implantations ;
- Délocaliser ;
- Proposer des modifications des procédures, de structure, de réseau d'information ainsi que le traitement de ces informations ;
- Supprimer les documents inutiles ;
- Promouvoir des hommes et les former ;
- Créer, modifier, supprimer, développer, des produits ou des services.

Le type d'action corrective doit être adapté au type de cause. Le tableau ci-dessous en présente quelques exemples :

⁵¹Lochard. J, op. Cit, P 142.

Tableau N°04 : type d'action corrective

Causes d'écart	Types d'actions
Défaut de prévisions. Exemple : croissance du marché surévaluée.	Nouvelle action : lancement d'une compagne commerciale agressive Ou Nouvelle stratégie : concurrence par la différenciation du produit et non pas par les prix.
Modification définitive de l'environnement. Exemple : loi sur la réduction de temps de travail.	Révision des standards : coût horaire standard en hausse.
Erreur humaine. Exemple : défaut de réglage d'une machine.	Erreur accidentelle non intentionnelle : 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.

Source : B. Doriath, C. Goujet, « Gestion prévisionnelle et mesure de la performance », édition Dunod, Paris, 2007, P 206.

Conclusion

Le système budgétaire permet à l'entreprise de fixer un objectif, puis l'aide à s'assurer que cet objectif est atteint. Mais il doit aussi lui permettre de changer d'orientation le cas échéant. Ce n'est qu'en intégrant cette dimension que l'on favorise le passage d'un système de contrôle des écarts à un vrai pilotage de l'entreprise, c'est pourquoi le contrôle budgétaire a été instauré en permettant la comparaison entre les données réelles et des données budgétées en faisant ressortir des écarts budgétaires exprimés en valeur ou en pourcentage.

Le contrôle budgétaire consiste en la comparaison périodique des réalisations avec les budgets, mettant en évidence qui sont analysés afin d'entreprendre les mesures de régulation nécessaires. Il permet donc d'identifier les causes et les responsabilités internes et externes. Il favorise un contrôle par exception, les actions correctives n'étant étudiées que pour les écarts les plus significatifs.

L'objet du contrôle n'est pas de sanctionner la défaillance mais de faire en sorte qu'elle ne se reproduise pas. En outre, il ne faut pas se focaliser seulement sur les écarts défavorables. Les écarts favorables, facteurs de motivation, doivent être mis en évidence et analysés afin de rechercher la possibilité de diffusion des réussites, ce qui permet de porter un jugement éclairé sur la performance de l'entreprise. Ce dernier sera développé dans le chapitre suivant.

Chapitre III

De la gestion budgétaire vers la performance

Introduction

Depuis plusieurs années, la performance tend à être abordée dans une logique plus globale que la seule appréciation de la rentabilité pour l'entreprise ou pour l'actionnaire. La performance de l'entreprise résulte aussi de son intégration dans un milieu dont il importe de comprendre et de maîtriser les règles de jeu.

La performance exprime le degré d'accomplissement des objectifs poursuivis. Sa mesure constitue un ensemble de techniques du contrôle, destinés à s'assurer aux normes établis par chacun d'eux, et à appliquer des sanctions positives ou négatives dans le cas où les réalisations s'écartent sensiblement des normes choisies.

Ce chapitre est subdivisé en deux sections, la première portera sur des généralités sur le concept de performance, et la deuxième section se focalisera sur le lien entre la gestion budgétaire et la performance.

Section 01 : Présentation de la performance

La performance a longtemps été réduite à sa dimension financière. Cette performance consistait à réaliser la rentabilité souhaitée par les actionnaires avec le chiffre d'affaires et la part de marché qui préservait la pérennité de l'entreprise. Mais depuis quelques années, on est schématiquement passé d'une représentation financière de la performance à des approches plus globales incluant des dimensions sociales et environnementales.

1. Notions sur la performance :**1.1. Définition de la performance :**

La performance est souvent difficile à définir, mais certains auteurs ont réussi à la définir de différentes manières telles que :

Selon Machesenay : « la performance de l'entreprise peut se définir comme le degré de réalisation du but recherché »⁵².

⁵² MACHESNY, « économie d'entreprise », édition EYROLLES, Paris 1991, P 38.

Pour KHEMAKHEM : « la performance d'un centre de responsabilité (atelier, service, unité, entreprise, branche...etc.) désigne l'efficacité et la productivité dans laquelle ce centre de responsabilité a atteint les objectifs qu'il avait acceptés »⁵³.

Annik Bourguignon la définit comme suite : « la performance est la réalisation des objectifs organisationnels en matière de gestion »⁵⁴. Cette définition générale met en évidence trois caractéristiques fondamentales de la performance :

- Elle se traduit par une réalisation (ou un résultat) ;
- La performance est donc le résultat d'actions coordonnées, cohérentes entre elles, qui ont mobilisé des moyens (personnel, investissements), ce qui suppose que l'organisation dispose d'un potentiel de réalisation (compétence du personnel, technologies, organisation, fournisseurs...etc.) ;
- Elle s'apprécie par une comparaison.

La performance est souvent liée à deux concepts à savoir l'efficacité et à l'efficience qu'on définit comme suite :

- **L'efficacité** : en terme de contrôle budgétaire, est efficace celui qui atteint ses objectifs, en volume, en délai et en coût prévu⁵⁵.

- **L'efficience** : en terme de contrôle budgétaire, l'efficience consiste à atteindre des objectifs à des coûts et avec des moyens inférieurs à ceux prévus. L'efficience consiste également à raccourcir les délais pour atteindre ou à dépasser les objectifs en volume au moindre coût⁵⁶.

1.2. 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.

1.2.1. La performance externe

⁵³ KHEMAKHAM. A, « la dynamique du contrôle de gestion », édition Dunod, Paris, P 311.

⁵⁴ BOUGUIGNON Annick, « peut-on définir la performance ? », revue française de comptabilité, n°269.

⁵⁵ LOCHARD. J, op. Cit, P 06.

⁵⁶ Ibid. P 07.

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.

1.2.2. 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°05 : 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.

1.3. 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 :

1.3.1. La performance économique

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

1.3.2. La performance financière

La performance financière est profondément reliée à la performance économique, elle est mesurée par plusieurs ratios, tels que : le taux de rendement des capitaux investis (ROI), le résultat résiduel (RR) et le taux de rentabilités financières (ROE).

1.3.3. 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.

1.3.4. La performance organisationnelle

La performance organisationnelle concerne la manière dont l'entreprise est organisée pour atteindre ses objectifs et la façon dont elle parvient à les atteindre.

1.3.5. 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.

1.3.6. 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.

2. Définition et construction d'un indicateur de performance

2.1. Définition d'un indicateur de performance

Un indicateur de performance est une information devant aider un acteur, individuel ou plus généralement collectif, à conduire le cours d'une action vers l'atteinte d'un objectif ou devant lui permettre d'en évaluer le résultat⁵⁷.

Avec cette définition, on voit d'emblée ce que l'indicateur n'est pas : ce n'est pas une mesure « objective », attribut du phénomène mesuré indépendant de l'observateur, mais il est construit par l'acteur, en relation avec le type d'action qu'il conduit et les objectifs qu'il poursuit. L'indicateur n'est pas nécessairement un chiffre : il peut prendre toute forme informationnelle répondant à l'une ou l'autre des deux fonctions évoquées dans la définition (conduite de l'action, évaluation de résultats) : jugement qualitatif, signe binaire oui /non, graphique...

Un indicateur est plus qu'une simple donnée. C'est un outil de gestion élaboré, réunissant une série d'informations, notamment :

- Sa raison d'être : l'objectif stratégique auquel il se rattache, la cible chiffrée et datée qui lui est impartie, éventuellement des références comparatives, par exemple le résultat d'un benchmarking,
- La désignation d'un acteur chargé de le produire (celui qui accède le plus facilement aux informations requises),
- La désignation d'un acteur responsable de la performance ainsi représentée,
- La périodicité de production et de suivi de l'indicateur,
- Sa définition technique : la formule et les conventions de calcul, les sources d'information nécessaires à sa production (applications informatiques, bases de données, saisies manuelles),

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

- Les modes de segmentation pour décomposer une forme agrégée de l'indicateur en formes plus détaillées (exemple : segmentation géographique, décomposition par territoires, segmentation par types de marchés, segmentation par lignes de produits, segmentation par centres de responsabilité...),
- Les modes de suivi (budgété, réel, écart budgété/réel, historique sur N mois, comparaison même période année antérieure, cumul depuis le début de l'année...),
- Le mode de présentation (chiffres, tableaux, graphiques, courbes...),
- La liste de diffusion.

2.2. Construction d'un indicateur de performance

La construction d'un indicateur de performance comprend généralement les étapes suivantes⁵⁸ :

- **Etape 01** : choix des variables qui reflètent les objectifs financiers de la direction générale. Est-ce que c'est le résultat d'exploitation, le résultat net, le taux de rendement des actifs ou le chiffre d'affaires, qui est la meilleure expression de la performance financière d'une division ?
- **Etape 02** : définition des paramètres des variables de l'étape 01. Par exemple, les actifs sont-ils représentés par l'actif total ou par l'actif net (actif total moins dettes) ?
- **Etape 03** : choix d'une méthode d'évaluation des paramètres des variables de l'étape 01. Par exemple, les actifs sont-ils évalués au coût historique, à la valeur de marché actuelle ou à la valeur actualisée ?
- **Etape 04** : définition d'un objectif de référence pour la performance. Par exemple, toutes les divisions doivent-elles avoir comme référence le même taux de rendement attendu des actifs ?
- **Etape 05** : choix de la périodicité des retours d'information. Par exemple, les comptes rendus de la performance des unités de production doivent-ils être transmis à la direction générale, tous les jours, chaque semaine ou chaque mois ?

Ces cinq étapes ne sont pas consécutives. Les problèmes qu'elles soulèvent sont liés et un décideur reviendra souvent plusieurs fois sur chacune d'entre elles avant d'arrêter la définition de l'indicateur. Les réponses aux questions posées lors de chaque étape dépendent de l'opinion de la direction sur le rapport avantage-coût de chaque option et sur la meilleure

⁵⁸ Langlois. G, « contrôle de gestion et gestion budgétaire », op. Cit, P 36.

réponse apportée aux critères de convergence des intérêts, d'incitation à l'effort et d'autonomie des divisions.

3. Les différents indicateurs de la performance

3.1. Les indicateurs de performance économique

Les soldes intermédiaires de gestion permettent d'analyser l'évolution des différents postes dans le temps et de juger la performance de l'entreprise.

3.1.1. La marge commerciale

La marge commerciale ou encore appelé marge brute, est la différence entre le montant des ventes de marchandises et le coût d'achat de ces derniers. Elle concerne les entreprises exerçant une activité commerciale.

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

3.1.2. La production de l'exercice

La production de l'exercice est la valeur de tout ce qui a été utilisé (produit). Elle concerne les entreprises industrielles, artisanales et prestataires de services.

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

3.1.3. La valeur ajoutée

La valeur ajoutée représente la contribution productive ou la valeur économique créée par l'entreprise.

$$\text{Valeur ajoutée} = \text{production} - \text{consommation en provenance des tiers}$$

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

L'excédent brut d'exploitation correspond au résultat brut lié à l'activité opérationnelle de l'entreprise, il désigne la véritable rentabilité d'exploitation.

$$\text{EBE} = \text{valeur ajoutée} + \text{subvention d'exploitation} - \text{charges personnel} - \text{impôts et taxes}$$

3.1.5. Le résultat d'exploitation

Le résultat d'exploitation mesure la performance industrielle et commerciale d'une entreprise, on obtient donc un solde de gestion qui mesure la capacité pour une entreprise à dégager des ressources nettes du fait de son activité de production.

$$\text{Résultat d'exploitation} = \text{EBE} + \text{autres charges d'exploitation} - \text{autres charges d'exploitation} \\ + \text{reprise sur amortissement et provisions} + \text{transfert de charges d'exploitation} - \text{dotations} \\ \text{aux amortissements et provisions.}$$

3.1.6. Le résultat financier

Il exprime 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 financières.

$$\text{Résultat financier} = \text{produits financiers} - \text{charges financières}$$

3.1.7. Le résultat courant avant impôt

Il mesure l'activité de l'entreprise en intégrant les éléments d'exploitation et financières mais sans tenir compte des activités exceptionnelles.

$$\text{Résultat courant avant impôt} = \text{résultat d'exploitation} + \text{ou} - \text{résultat financier}$$

3.1.8. Le résultat exceptionnel

Le résultat exceptionnel exprime le résultat réalisé par une entreprise en raison des événements non récurrents qui ont pris naissance au cours de l'exercice considéré. Il ne prend en compte que les produits et charges exceptionnelles.

$$\text{Résultat exceptionnelle} = \text{produits exceptionnelle} - \text{charges exceptionnelle}$$

3.1.9. Le résultat net

Le résultat net donne une idée très approximative de la capacité d'une firme à réaliser des profits. Ce solde permet aux actionnaires et aux analystes financiers d'apprécier la performance et la rentabilité de l'entreprise.

Résultat net = résultat courant avant impôt = ou – résultat exceptionnel – impôt sur le bénéfice sociale

3.2. Les indicateurs de performance financière

La performance est mesurée grâce à des indicateurs financiers dans le but est de donner une image de l'entreprise qui soit le reflet de la richesse des actionnaires. Il existe plusieurs indicateurs financiers, ils sont comme suit :

3.2.1. Le taux de rendement des capitaux investis

Le taux de rendement des capitaux investis (ou rendement de l'investissement RDI, ou retour investissement ROI) est tout simplement le ratio du bénéfice divisé par la totalité des actifs. En conséquence devrait s'appeler la rentabilité des actifs. En effet, financièrement parlant, l'actif est égale au passif, et le passif correspond à l'ensemble des sources de financement d'une entreprise que ce financement provienne des capitaux propre ou de l'endettement⁵⁹.

$$\text{ROI} = \text{Bénéfice} / \text{total actif}$$

3.2.2. La valeur ajoutée économique

Le concept original s'appelle le revenu résiduel, le but de l'EVA est similaire à celui du ROI, il s'agit de mesurer la création de richesse ou de valeur. Le ROI mesure la création de richesse en deux étapes, calcul du ROI, puis comparaison avec le coût du capital, l'EVA le fait en une seule étape. Dans sa formule la plus simple, l'EVA se calcule de la façon suivante⁶⁰ :

$$\text{EVA} = \text{bénéfice} - (\text{total actif} \times \text{taux du coût du capital})$$

⁵⁹ Hirsch, D, « le grand livre du contrôle de gestion », édition eyrolles, Paris, 2013, P 174.

⁶⁰ Ibid, P 189.

3.2.3. Le taux de rentabilité financière ROE (return on equity)

La rentabilité des actionnaires s'appelle le « return on equity » et se définit par le ratio bénéfice divisé par les capitaux propres⁶¹.

$$\text{ROE} = \text{bénéfice} / \text{capitaux propres}$$

3.2.4. Le résultat résiduel

Le résultat résiduel est le résultat diminué du rendement minimal exigé des capitaux⁶²

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

3.2.5. Le taux de marge bénéficiaire

Le taux de marge bénéficiaire est un indicateur financier très utilisé, il nous permet d'apprécier le rendement de chaque dinar de chiffre d'affaires engagé⁶³.

$$\text{Taux de marge bénéficiaire} = \text{résultat de l'exercice} / \text{chiffres d'affaires}$$

Section 02 : la gestion budgétaire et la performance

L'objet de cette section est de faire apparaître la relation entre la gestion budgétaire et la performance.

1. Le lien général entre la gestion budgétaire et la performance

Les budgets sont établis pour les responsables à atteindre les objectifs de l'entreprise. C'est un guide de chaque utilisateur puisqu'il rassemble l'ensemble des ressources de l'entreprise et explique comment les utiliser d'une façon optimale afin d'atteindre les objectifs tracés. La gestion budgétaire, y compris l'établissement des différents budgets des services et

⁶¹ Ibid, P 190.

⁶² Langlois. G, « contrôle de gestion et gestion budgétaire », op. Cit, P 41.

⁶³ Ibid, P 44.

départements, constitue un outil de contrôle à priori sur lequel les responsables s'organisent et prennent des décisions.

Enfin, le budget constitue la référence de l'évaluation de son entreprise puisqu'il mesure la performance de son entreprise par rapport à la bonne ou la mauvaise exécution des budgets.

2. Le contrôle budgétaire outil de mesure de la performance

Après avoir planifié pour atteindre les objectifs, les dirigeants doivent contrôler que les moyens ont bien été mis en œuvre conformément à leurs plans. Puis, ils doivent comparer les résultats réels aux résultats prévus pour entreprendre les mesures correctrices nécessaires. Cette comparaison fait généralement apparaître des écarts ayant pour origine des standards non réalisés, des programmes non respectés, des hypothèses réalistes et des standards non réalistes. Quelle que soit l'origine de l'écart, une cause systématique peut être le facteur humain. De même, la connaissance de la motivation des hommes est un élément très important dans la mesure de la performance.

2.1. La contrôlabilité

Mesurer la performance d'un individu implique l'idée de quantification de certains éléments servant de base à cette mesure, qu'il peut effectivement contrôler. Cela ne signifie pas qu'il s'agit de mesurer uniquement les charges variables. En effet, toute dépense doit faire l'objet d'un contrôle dans l'entreprise. La dépense est contrôlable, si elle est engagée par une personne de l'entreprise, quel que soit son niveau hiérarchique. Par exemple, le loyer est une charge fixe non contrôlable par le service de production, mais l'est pour le chef de service des équipements, puisque c'est lui qui est supposé avoir choisi l'implantation et négocié sa valeur.

La notion de responsabilité suppose donc le pouvoir par une personne d'engager la dépense, l'acceptation par elle du montant de cette dépense et de l'obligation qui en découle.

2.2. Le niveau de tolérance et la sensibilité de l'écart

Un standard sert à mesurer une performance. Néanmoins, la qualité de la mesure doit être assurée pour que son appréciation soit la plus objective possible. Pour cela, un dispositif de mesure doit se caractériser par sa fidélité, sa sensibilité et son exactitude.

- A. Fidélité :** La mesure doit présenter une image fidèle du fait économique, de manière à ce qu'elle puisse donner le même résultat, même si elle est pratiquée par des personnes différentes. Le standard doit être calculé d'une manière quantitative pour qu'il ait le plus d'objectivité possible, car les opérations qualitatives sont le plus souvent subjectives.
- B. Exactitude :** pour que la mesure de performance soit exacte, il faut que la référence soit correcte. Donc, le standard doit être évalué de la manière la plus objective possible en écartant toute les informations aberrantes. Au niveau des résultats, le calcul permet de dégager un intervalle de performance acceptable et non une performance absolue.
- C. Sensibilité :** Pour être interprétable, un écart doit être significatif. L'appréciation de cette signification résulte le plus souvent de l'expérience des responsables. En effet, un écart de 5% sur un rendement peut être très important dans certaines activités alors qu'il l'est moins dans l'autre.

3. Les différents programmes d'amélioration de la performance

On peut regrouper les différents programmes en trois grandes familles, chacune ayant des objectifs spécifiques : les programmes d'amélioration de la qualité, les programmes de réorganisation et d'optimisation des processus.

3.1. Les programmes d'amélioration de la qualité

On associe l'origine des premières démarches d'amélioration de la qualité à l'américain W. E. Deming, statisticien puis consultant. Ces démarches proposent une méthodologie structurée ainsi que des outils de mesure statistique, d'analyse des problèmes et d'identification des solutions à mettre en œuvre.

Cette approche, plus complète, inclut des procédures formalisées d'analyse et de résolution de problèmes ainsi qu'une identification monétaire des économies ou des gains attendus du projet d'amélioration à mettre en œuvre. Ce type d'approche a l'avantage d'être structurante, en permettant :

- D'objectiver la performance attendue par les clients et de faire partager ses attentes de performance en interne ;

- De rassembler les parties prenantes autour d'objectifs opérationnels et organisationnels communs ;
- De rédiger et de tenir à jour la manière dont l'organisation travaille par le biais des manuels de procédures décrivant chacune des activités et des opérations ;
- De définir des formats standards de saisie et de traitement des informations permettant de systématiser la prise d'informations et son analyse ;
- De relier les parties prenantes autour d'un processus : clients, fournisseurs, acteurs internes ;
- De créer et maintenir un cycle de retour d'information / retour d'expérience permettant aux parties prenantes une amélioration continue de la performance.⁶⁴

3.2. Les programmes d'amélioration de la productivité et de réduction de coût

Il existe une catégorie de programmes d'amélioration de la performance ayant pour seul objectif d'améliorer la productivité et/ou de réduire les coûts, et d'une manière générale, ces actions ont moins fait l'objet d'approches normées que les démarches qualité, même si la plupart de ces programmes se réclament d'une approche de la réduction des coûts par optimisation des processus.

Ces démarches sont la plupart du temps pilotées ou mises en œuvre par des consultants, qui ont créé un véritable marché de l'aide à l'amélioration de la productivité dans différents domaines, les plus importants étant la productivité de la main d'œuvre, l'optimisation de l'utilisation des équipements, la réduction des rebuts et des pertes de matières et composants, l'optimisation de l'utilisation de l'énergie, et enfin la réduction des frais financiers et des frais administratifs.

3.3. Les programmes de réorganisation et d'optimisation des processus

Ces programmes ont pour caractéristique d'afficher des ambitions stratégiques fortes.

Ils se définissent comme des outils de configuration ou de reconfiguration des processus et des activités au service d'une stratégie, par opposition aux programmes centrés sur la seule amélioration de l'efficacité opérationnelle.

⁶⁴ GIRAUD. F, « contrôle et pilotage de la performance » op. Cit, P 314-315.

Conclusion

La performance, malgré sa complexité, endosse aujourd'hui un rôle vital pour les entreprises. Il est néanmoins difficile pour elles de mesurer, d'évaluer et d'analyser sa performance. C'est une utilisation de différents outils complémentaire qui va aujourd'hui, permettre aux dirigeants d'entreprises de suivre en temps réel ses difficultés de gestion et de mettre en place, quasi instantanément, des actions correctives sur les causes de ce dysfonctionnement.

Le contrôle budgétaire répond à ces enjeux en permettant une mesure, ainsi qu'un pilotage actif de la performance d'entreprise. C'est un instrument très répandu dans les entreprises qui ont pour but de décliner dans les différents centres de responsabilité, la stratégie et les différents objectifs de l'entreprise, ainsi que d'aider à leurs réalisations par les opérationnels. En cours d'année, il fournit la base sur laquelle les managers peuvent s'appuyer pour s'assurer du bon déroulement des opérations. Il permet de mettre en évidence des écarts qui vont servir de signaux pour identifier la source des difficultés ou des bonnes performances.

Par ailleurs, pour mieux comprendre les enjeux de la gestion budgétaire et sa capacité de contribuer à l'amélioration des performances, notre prochain chapitre, qui constitue un cas pratique réalisé au sein de l'entreprise Bejaia Mediterranean Terminal (BMT), permettra d'éclaircir au mieux ces deux notions : la gestion budgétaire et la performance.

Chapitre IV

*La gestion budgétaire et mesure de la performance
au sein de BMT*

Introduction

Les entreprises modernes utilisent de nos jours les budgets comme un outil d'ajustement organisationnel. En effet, comme nous avons pu le voir précédemment, ils sont un moyen de fixer des objectifs communs à l'ensemble de l'organisation et vont ainsi permettre une harmonisation entre les objectifs individuels.

Le budget est un outil de communication entre les différentes parties de l'organisation. En effet, 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.

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

Pour cela, notre travail portera en premier lieu sur la présentation générale de BMT en évoquant d'abord son historique, ses activités, ses missions et son organigramme qui récapitulera tous les services au sein de cette entreprise. En second lieu, voir l'application de la gestion budgétaire au sein de BMT, en en présentant les différents indicateurs de performance de cette entreprise. Il s'agit de la société par action, Bejaia Méditerranéen Terminal (BMT), une société de prestation de service concernant la gestion de conteneurs et leurs traitements.

Section 01 : présentation de l'organisme d'accueil BMT

Cette section sera consacrer à la présentation de l'organisme d'accueil BMT, pour cela nous allons évoquer tout d'abord son histoire, en suite sa situation géographique et enfin la présentation de ses différentes structures ainsi que ses activités et les objectifs recherchés.

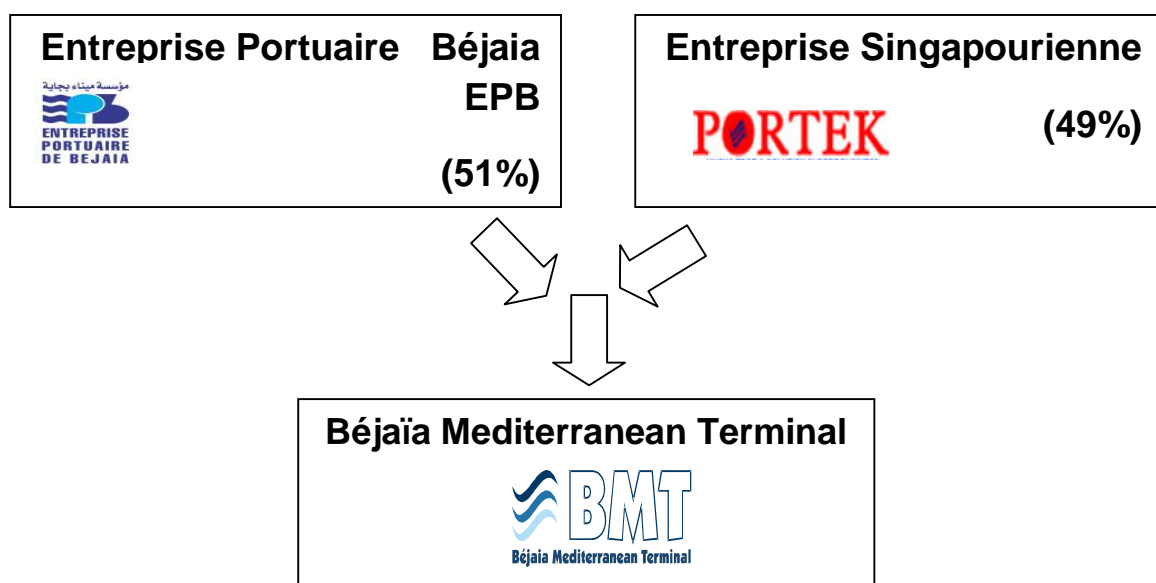
1. Présentation Général de BMT**1.1.Création (Joint venture)**

Dans son plan de développement 2004-2006, l'entreprise portuaire de Bejaia (EPB) avait inscrit à l'ordre du jour le besoin d'établir un partenariat pour la conception, le financement, l'exploitation et l'entretien d'un terminal à conteneurs au port de Bejaia. Dès lors, **L'EPB** s'est lancée dans la tache d'identifier les partenaires potentiels, elle a arrêté son choix au groupe **PORTEK** qui est spécialisé au conseil de la gestion des terminaux à

conteneurs. Le projet a été présenté au conseil de la participation de l'Etat (CEP) en février 2004, le CEP a donné son accord au projet en mai 2004.

Sur accord du gouvernement, **BMT** a vu le jour avec la joint-venture de l'entreprise portuaire de Bejaia (**EPB**) à **51 %** et **PORTEK**, une société Singapourienne, à **49 %**. **PORTEK** est opérateur de terminaux spécialisé dans les équipements portuaires, il est présent dans plusieurs ports dans le monde. Aujourd'hui **BMT** est une **SPA** au capital de **180 000 000DA** à sa création et de **500 000 000 DA** en 2010.

Schéma n°05 : structure du capital de BMT



Source : Document interne de BMT.

1.2. Définition de BMT :

BMT est créée comme 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 les opérations de gestion du terminal. Elle dispose d'équipements d'exploitation les plus perfectionnés pour les opérations de manutention et d'acconage et avec un effectif de **510** afin d'offrir des prestations de services de qualité, d'efficacité et de fiabilité en des temps record et à des coûts compétitifs. **BMT** offre ses prestations sur la base de **24/24 et 7 j/7j**.

Le niveau de la technologie mis en place et la qualité des infrastructures et équipements performants (politique de quai, politiques gerbeurs) font aujourd'hui du port de

Bejaia et de BMT, le premier terminal moderne d'Algérie avec une plate forme portuaire très performante.

1.3. La situation géographique de BMT :

BMT se situe au niveau du port de Bejaia, ce dernier est implanté au centre du pays et jouit d'une situation géographique stratégique. Elle se trouve à proximité de la gare ferroviaire, à quelques minutes de l'aéroport de Bejaia et relié au réseau routier national qui facilite le transport des marchandises conteneurisées de nature vers toutes les destinations.

1.4. La structure de BMT :

1.4.1. La direction générale

A sa tête, le directeur général, qui gère l'entreprise, il a le pouvoir de décision, d'administrer l'entreprise, d'assigner des directives pour les différentes structures et faire une liaison entre les directions de l'entreprise.

1.4.2. La direction des ressources humaines et moyennes (DRHM) :

Le rôle du service personnel est de mettre en œuvre des systèmes de gestion intégrés à la stratégie de l'entreprise et qui traduisent une adéquation entre les impératifs économique et les attentes du personnel. Pour cela la véritable importance de cette structure réside dans la recherche de meilleur potentiel, son maintien lui offrant les meilleures conditions (salaire, climat de travail et environnement, formation.).

- *Service des moyens généraux* : il est chargé des achats et de la gestion des stocks de l'entreprise.

- *Service hygiène et sécurité* : il assure la sécurité de la marchandise, du parc à conteneurs, la propreté de l'entreprise et de son environnement.

1.4.3. La direction des opérations (DO)

Elle assure la planification des escales, de parc à conteneurs et la planification des ressources (humaines et matériels). Elle prend en charge les opérations de manutention, comme la réception des navires porte conteneurs et leurs chargement et déchargements, et les opérations de l'acconage tels que (le suivi des livraisons, les dépotages, la mise à disposition des conteneurs vides, le traitement des conteneurs frigorifiques).

1.4.4. La direction marketing (DM)

Veille à la marque de l'entreprise en se préoccupant en permanence d'entretenir des relations avec les clients. Elle vise à faire connaître ses missions, ses programmes, ses orientations et ses performances auprès de ses clients. Elle amène son environnement externe au développement et l'amélioration de la qualité des services.

- *Service commerciale* : suit la facturation, la gestion de portefeuille et le recouvrement des créances.

- *Département informatique* : assure le bon fonctionnement du système de gestion informatique (CTMS), la maintenance aux différentes structures et forme le personnel de l'entreprise.

1.4.5. La direction des finances et de comptabilité (DF)

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

- *Service de comptabilité* : qui procède au contrôle et à l'enregistrement de toutes les factures d'achats, de présentation et d'investissement.

- *Service des finances* : qui procède au règlement de toutes les factures et à l'encaissement de toutes les créances de l'entreprise émises à la banque.

1.4.6. La direction technique (DT) :

Assure une maintenance préventive et curative des engins du parc conteneurs.

2. Logistique du terminal à conteneurs :

2.1. Capacités et équipements du terminal :

La capacité et les équipements de BMT disponibles sont constituées de :

Tableau n°06 : La capacité et les équipements du terminal de BMT.

Capacité du terminal	Equipement du terminal
<p>1- <u>Les infrastructures :</u></p> <ul style="list-style-type: none"> ➤ Une rade et un port non congestionné. ➤ 9 hectares d'espace d'entreposage de conteneurs. ➤ 500 mètres linéaires avec quatre (04) postes à quai. ➤ Deux (2) zones de dépotages et de visites. ➤ Une installation spécialisée pour les reefers (500 connections). ➤ Une (1) zone réservée aux produits dangereux ➤ 12,0 mètre de tirant d'eau. ➤ Un Zone Extra Portuaire de 6 ha sise à 3km du Port. <p>2- <u>La superstructure :</u></p> <ul style="list-style-type: none"> ➤ Un Terminal entièrement sécurisé contre le vol et toute autre infraction. ➤ Un guichet unique pour faciliter les procédures de transit en douane. ➤ Un accès dédié et spécial. 	<ul style="list-style-type: none"> ➤ 2 Portique de Quai d'une capacité de 40 tonnes. ➤ 8 RTG (Rubber Tyre Gantry) pour un gerbage de 6 + 1 au sol et 5 + 1 en hauteur et d'une capacité de 36,6 à 40,6 tonnes. ➤ 08 Stackers d'une capacité de 40 tonnes. ➤ 10 MT Spreaders d'une capacité de 10 tonnes. ➤ 16 Tracteurs Remorques portuaires d'une capacité de 20 tonnes. ➤ 19 Tracteurs Remorques routier d'une capacité de 20 tonnes. ➤ 11 Chariots élévateurs de 3 à 10 tonnes de capacité de levage. ➤ 02 Portique de quai d'une capacité de 40 et 52 tonnes. ➤ Grue MHC d'une capacité de 41 tonnes. ➤ Divers équipements anti-incendie.
Capacité du terminal	Equipement du terminal
<p>3- <u>Les infrastructures :</u></p> <ul style="list-style-type: none"> ➤ Une rade et un port non congestionné. ➤ 9 hectares d'espace d'entreposage de conteneurs. ➤ 500 mètres linéaires avec quatre (04) postes à quai. ➤ Deux (2) zones de dépotages et de visites. ➤ Une installation spécialisée pour les reefers (500 connections). ➤ Une (1) zone réservée aux produits dangereux ➤ 12,0 mètre de tirant d'eau. ➤ Un Zone Extra Portuaire de 6 ha sise à 3km du Port. <p>4- <u>La superstructure :</u></p> <ul style="list-style-type: none"> ➤ Un Terminal entièrement sécurisé contre le vol et 	<ul style="list-style-type: none"> ➤ 2 Portique de Quai d'une capacité de 40 tonnes. ➤ 8 RTG (Rubber Tyre Gantry) pour un gerbage de 6 + 1 au sol et 5 + 1 en hauteur et d'une capacité de 36,6 à 40,6 tonnes. ➤ 08 Stackers d'une capacité de 40 tonnes. ➤ 10 MT Spreaders d'une capacité de 10 tonnes. ➤ 16 Tracteurs Remorques portuaires d'une capacité de 20 tonnes. ➤ 19 Tracteurs Remorques routier d'une capacité de 20 tonnes. ➤ 11 Chariots élévateurs de 3 à 10 tonnes de capacité de levage.

<p>toute autre infraction.</p> <p>➤ Un guichet unique pour faciliter les procédures de transit en douane.</p> <p>➤ Un accès dédié et spécial.</p>	<p>➤ 02 Portique de quai d'une capacité de 40 et 52 tonnes.</p> <p>➤ Grue MHC d'une capacité de 41 tonnes.</p> <p>➤ Divers équipements anti-incendie.</p>
---	---

Source : Etabli par nos soins à partir des documents internes de BMT.

2.2. Sécurité du terminal

La sécurité sur la totalité des sites du port s'inscrit dans le dispositif général de la sûreté défini dans le cadre du code pour la sûreté maritime et des installations portuaires, autrement dénommé comme code **ISPS**⁶⁵.

BMT a mis en œuvre des mesures spécifiques de surveillance elle entreprend quotidiennement l'évaluation des risques immédiats, au sein du terminal à conteneurs pour assurer la sécurité du port.

Cette brigade a été mise sur pieds pour assurer une veille et un contrôle constant des lieux (24h) afin de protéger le terminal à conteneurs contre le sabotage, le vol, l'intrusion illégale et toutes autres formes de malveillance qui pourrait toucher à l'intégrité de la marchandise et du conteneur.

La brigade veille également contre les passages clandestins embarquant sur les navires porte-conteneurs. A noter également que le périmètre de terminal à conteneurs est clôturé et équipé d'une télésurveillance vidéo de haute technologie.

2.3. Gestion du terminal

2.3.1. CMTS (Container terminal Management System)

BMT dispose d'un système de gestion du terminal à conteneurs moderne (CMTS) qui a pour objectif d'effectuer des activités en temps réel, d'assurer une bonne planification du terminal, d'offrir un niveau élevé de l'efficacité opérationnelle pour ces clients, d'améliorer le service et s'adapter aux besoins des clients.

Le **CTMS** assure plusieurs tâches telles que :

- Le suivi du processus d'importation et d'exploitation ;
- La gestion de retour des conteneurs vides au terminal ;
- La gestion des restitutions des conteneurs (vides ou pleins) ;
- Le suivi de dépotage des conteneurs ;

⁶⁵ International shipping and port facility security

- La planification de navires et du parc à conteneurs ;
- Le suivi des opérations de chargement et de déchargement ;
- La réception des conteneurs à l'exploitation ;
- Le suivi des opérations de shifting au niveau du parc à conteneurs ;
- La facturation du client.

2.3.2. RDS (Radio Data System)

Pour accroître sa compétitivité, **BMT** doit optimiser la gestion de ses parcs à conteneurs. A cet effet des stratégies fondamentales consistant à contrôler en temps réel les équipements de manutention de conteneurs et à assurer des cadences de chargement et de déchargement plus rapide, ce qui bien entendu nécessite de disposer d'informations adéquates concernant le transbordement et le stockage.

Pour cela un système qui englobe tous les éléments de transmission de données par radio fréquence (**RDC**) effectué à la gestion des conteneurs en ligne et en temps réel s'avère vital dans la perspectives d'une gestion performante des vastes quantités d'information associées au flux de conteneurs entrants et sortants du terminal.

Le **RDC** fonctionne sur la base d'une transmission de données sans fil via les signaux hertziens numérique, opérants à une fréquence déterminée. La transmission sans fil (Wireless) maintient une liaison bilatérale entre un terminal mobile au niveau d'un poste de travail (au niveau des parcs à conteneurs ou sur le quai) et le serveur principal sur lequel tourne le CTMS.

Le terminal mobile est utilisé par les employés des opérations pour collecter et visualiser les données concernant la gestion du parc à conteneurs. Ce terminal mobile peut être portable, mais il peut aussi être monté sur un portique ou sur tout autre type d'équipement de levage.

L'utilisation de la communication bilatérale signifie que les utilisateurs mobiles (par exemple grue, RTG portique de levage) ne doivent pas se déplacer pour recevoir des instructions ou transmettre un rapport concernant les opérations. Ils sont donc en mesure d'effectuer leur travail en temps beaucoup plus efficacement avec gain de temps.

Les implications concrètes liées aux avantages du RDS se résument comme suit :

- Mise à dispositions d'informations actualisées en temps réel.
- Cadences de chargement et déchargement plus rapide.
- Temps de réponse plus brefs.

- Meilleures utilisations des ressources humaines et matérielles.
- Productivité des ressources accrue.
- Plus grande précision et les niveaux de services améliorés.
- Les conteneurs au niveau des aires de stockage sont plus rapides et plus efficaces.
- Opérations plus rapides au niveau des postes de transbordement.
- Flexibilité dans la reprogrammation des ressources et des tâches.

La mise en place du RDS a été nécessaire afin de réaliser les objectifs en terme de qualité de service, de rapidité, de productivité et d'utilisation rationnelle des ressources.

2.3.3. PDS (Position Determining System)

Le **PDS** (Position Determining System) autrement dit le système de détection de positionnement, permet de détecter tous les mouvements des conteneurs en fournissant la position des appareils de manutention lorsque le conteneur est manipulé en employant le GPS (gestion de Position par Satellite).

- Le PDS calcule le temps réel de mouvement du conteneur et sa position dans le terminal à conteneurs avec une exactitude de 10 à 30 centimètres.
- Le PDS permet à BMT de localiser et de livrer des conteneurs à ces clients dans un temps record.

2.3.4. OCR (Optical Character Recognizer)

Reconnaissance optique de caractère pour améliorer l'efficacité et la productivité de la manutention des conteneurs en transit dans le terminal à conteneurs, **BMT** a opté pour une installation du système **OCR** basé sur la reconnaissance des caractères.

OCR est conçu pour identifier en temps réel les conteneurs entrants dans le terminal ou sortants. Au moment où le conteneur (transporté par camion) s'engage dans le terminal ou lorsqu'il sort, le système **OCR** saisit et archive les numéros des conteneurs et enregistre l'heure d'arrivée ou de sortie du conteneur équipé de caméras balayage linéaire ultra rapides et à haute résolution, le système **OCR** reconnaît l'image vidéo de chaque numéro d'identification inscrit sur les conteneurs et transmet ces numéros au **CTMS**. Le système est conçu pour reconnaître les codes conformes à la norme **ISO** sur les conteneurs transportés par le camion.

2.3.5. EDI (Echange de Données Informatisées)

Avant l'arrivée du navire au quai, les responsables des opérations reçoivent toutes les données concernant les conteneurs à l'aide d'un système informatique qui est EDI.

Les informations qui peuvent être échangées sont :

- Requête conteneurs.
- Importation/exportation du plan de chargement.
- Shipping notes

3. Le traitement des conteneurs

3.1. Missions et objectifs de BMT

L'activité principale de **BMT** est le suivi, la gestion et l'exportation du terminal à conteneurs. Ce tableau résumera les missions et les principaux objectifs de **BMT**

Tableau n°07 : Les missions et les objectifs de BMT

Missions de BMT	Objectifs de BMT
<ul style="list-style-type: none"> • Traiter dans les meilleures conditions de délais, de coûts et de sécurité, l'ensemble des navires porte • Conteneurs et des conteneurs. • La manutention des navires porte conteneurs et des chargements et le déchargement des conteneurs et les entreposages dans les zones de stockage. • Le service d'acconage sur les aires spécialisées ainsi que leurs livraisons. 	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Un gain de productivité ➤ Une réduction des coûts d'escale ➤ Une fiabilité de l'information ➤ Un meilleur service clientèle ➤ Faire face à la concurrence nationale et internationale ➤ Propulser le Terminal au stade international ➤ Gagner des parts importantes du marché ➤ Cibler 150 000 EVP à partir de 2012 et passer de 5% à 20% de part de marché ➤ Augmenter la productivité de la manutention ➤ Développer le transport de bout en bout ➤ Améliorer le rendement et écourter les temps d'escale ➤ Mise en place des procédures efficaces de gestion et une prestation de service répondant aux normes universelles ➤ Satisfaction complète de la clientèle et usagers portuaires en matière de transport et de manutention ➤ Prise en charge totale et entière des soucis du consignataire pour tout ce qui concerne le conteneur ➤ Tenir l'engagement d'assurer un service de qualité dans les meilleurs délais ➤ Offrir un niveau élevé de l'efficacité opérationnel pour les clients ➤ Améliorer le service et adopté les besoins du client

	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Obtenir l'excellence dans la gestion des opérations terminales ➤ Créer de l'emploi
--	---

Source : Etabli par nos soins à partir des Documents internes de BMT.

3.2. Les mouvements du terminal :

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

Tableau n°08 : Les opérations du terminal.

Operations du terminal	
1- Opération de terminal :	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Planification des escales : programmation des accostages et des postes à quai. ➤ Planification déchargement/ chargement. ➤ Planification du parc à conteneurs (visite, dépotage, enlèvement et restitution des conteneurs vides au parc). ➤ Planification des ressources : équipes et moyens matériels.
2- Opération de manutention :	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Elle comprend les opérations : ➤ D'embarquement, de débarquements des conteneurs. ➤ La réception des navires porte conteneurs. ➤ Elle est opérationnelle de jour comme de nuit. ➤ 19h avec un quatrième shift over-time optionnel.
3- Opération d'aconage :	<ul style="list-style-type: none"> ➤ transfert des conteneurs vers les zones d'entreposage. ➤ Transfert des conteneurs frigorifiques vers les zones «reefers». ➤ Suivi des visites du conteneur par les services concernés. ➤ Changement des positions des conteneurs. ➤ Suivi des livraisons et des dépotages. ➤ Suivi des restitutions et des mises à quai. ➤ Mise à disposition des conteneurs vides pour empotage.
4- Préparation des escales :	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Toute escale se prépare comme suite :

- Mise à disposition des documents requis pour traitement d'une nouvelle escale
- La mise à disposition des moyens humains & matériels requis pour un traitement d'une nouvelle escale
- Planification pour débarquement
- Planification pour embarquement
- Suivi des livraisons
- Suivi des dépotages & visites
- Suivi des restitutions, mises à quai & mises à disposition des conteneurs vides
- Changements de positions (mise à jour des positions)
- Exploitation des moyens humains & matériels
- Elaboration des comptes rendus & rapports évaluatifs de chaque section compétentes
- Elaboration des bilans de chaque opération après escale
- Inspection des conteneurs
- Déclaration des dommages
- Assurer la sécurité (application de mesure de sécurité relative aux conteneurs ainsi qu'au Terminal à conteneurs)
- Prestations de services aux conteneurs
- Nettoyage des conteneurs
- Réparation des conteneurs (BMT a établi une convention avec un réparateur auprès des assurances afin d'assurer la prise en charge des réparations).

Source : Etabli par nos soins à partir des documents internes de BMT.

3.3. Procédure de traitement de conteneur :

3.3.1. L'importation

- **Déparquement** : Le consignataire doit mettre à la disposition de **BMT** une copie manifeste, Afin de préparer le transfert de conteneurs vers la zone d'entreposage.
- **Visite douane** : Pour permettre un bon suivi des visites des conteneurs, le transitaire doit remettre au service des opérations les documents suivants :

- Une copie de connaissance.
 - Un bon à délivrer.
 - Un bon de commande.
- **Dépotage de conteneur** : le transitaire doit remettre au service des opérations un dossier Complet contenant les pièces suivantes :
- Un bon à enlever apuré par la douane.
 - Une lettre de dépotage (apuré par la douane)
 - Une copie de connaissance.
 - Un bon de commande (avec mention de prestation).
 - Tout ces documents doit être remis avant 16H pour que BMT remette un CMR (container Movement Request)
- **Pesée** : le client doit présenter au service des opérations les documents suivants :
- Bon de commande (avec visa de recouvrement).
 - Copie de connaissance.
 - Bon à délivrer.
- **Chargement de conteneur (livraison)** : pour permettre un bon suivi de chargement, le transitaire doit remettre à BMT un dossier contenant :
- Une mise a quai (03 exemplaires).
 - Un bon à délivrer (apuré par la douane).
 - Une copie de connaissance.
 - Un bon de commande (avec précision de la nature de prestation).
- **Restitution de conteneur** : dans le cas ou le client n'a pas remis la demande de mise à quai pendant la livraison, il doit le faire lors de la restitution des conteneurs.

3.3.2. L'exportation :

- **Empotage de conteneur** : Il ya deux types d'empotage, empotage à quai et empotage externe.

Tableau n°09 : L'empotage à quai et empotage externe.

Empotage à quai	Empotage externe
<ul style="list-style-type: none"> ➤ Une lettre d'empotage. ➤ La mise à disposition avec la liste des conteneurs à empoter. ➤ Le bon de commande. 	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Un bon de commande. ➤ La mise à disposition avec la liste des conteneurs vides.

Source : Etabli par nos soins à partir des documents internes de BMT.

- **Visite/Pesée** : Le client final (l'exportateur) ou le transitaire doit remettre :
 - ✓ Une copie de connaissance.
 - ✓ Un bon a délivré.
 - ✓ Un bon de commande.

- **Embarquement**

Le client doit présenter, le bon d'embarquement avant l'arrivée des navires accompagné de la liste des conteneurs à embarquer.

- **Guichet unique**

Afin de faciliter les procédures de transit des marchandises conteneurisées et par la même occasion, accélérer les temps de transit et réduire les coûts des prestations, BMT a installé un guichet unique regroupant les services suivants :

- Service vétérinaire : pour le contrôle des produits d'origine animal et dérivés.
- Service phytosanitaire pour le contrôle des produits végétaux.
- Service DCP (Direction du Contrôle de qualité du Produit) pour le contrôle de la conformité des produits déclarés.
- Service douane et contrôle aux frontières.

- **Interface client**

La stratégie de BMT en matière de communication avec ses clients est la suivante :

- ✓ Poste de garde pour l'obtention et la remise des badges d'accès.
- ✓ L'entrée BMT pour vérification des conteneurs et des documents.
- ✓ Bureau d'accueils pour information et prestation.
- ✓ Guichet douane pour dépôt dossier, vérification et visa.
- ✓ Direction des opérations pour dépôt des dossiers, et récupération des documents.

- ✓ Direction commerciale pour récupération des factures.
- ✓ Déplacement sur le terminal a conteneurs en présence des services contrôle aux frontières pour (visite, dépotage, et enlèvement des conteneurs).
- ✓ Passage au scanner.
- ✓ Sortie du terminal.

Section 02 : Pratique budgétaire au sein de BMT

La gestion budgétaire joue un rôle très important au sein de la société BMT. Elle permet de traduire concrètement les objectifs stratégiques fixés par la direction, de coordonner les différentes actions de l'entreprise et de prévoir les moyens nécessaires à leur mise en œuvre.

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, tel que : le tableau de compte de résultat, le budget de trésorerie et le bilan prévisionnel.

1.1. Les objectifs du budget

On peut distinguer quatre principaux buts du budget au sein de 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.

1.2. Les principales rubriques du budget

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

- Budget des ventes (Chiffre d'affaires prévisionnel) ;
- Budget des investissements ;
- Budget des approvisionnements par activité ;
- Budget des charges ;
- Budget de trésorerie prévisionnel ;
- Tableau des comptes de résultat prévisionnel ;
- Le bilan prévisionnel ;

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°10 : Préparation de la campagne budgétaire

Actions	Structures	Echéance
Lancement de la campagne budgétaire 2013	Toutes les structures	21/10/2013
Transmission des données par les responsables à la DRHM pour consolidation	Toutes les structures	27/10/2013
Consolidation par DRHM	DRHM/DM/DFC	03/11/2013
Consolidation du budget 2014	DFC	05/11/2013
Examen des résultats par la direction générale	DFC	09/11/2013
Réalisation du budget de trésorerie, le bilan et le TCR	DFC	Après validation par la direction générale
Présentation projet budget à la direction générale : Analyses et commentaire	DFC	
Transmission du budget aux membres du conseil	DG	15 jours avant la séance du conseil d'administration

d'administration		
Examen du budget par le conseil d'administration	Conseil D'administration	Après convocation du conseil d'administration
Exécution du budget	Les directeurs de structures pour mise en œuvre	Après approbation du budget par le conseil d'administration

Source : Document interne de BMT.

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 département 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°11 : Le suivi budgétaire dans BMT

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 département finances	Après vérification du bon de commande
Restitution du bon de commande à la structure concernée	Le chargé du budget	Après contrôle
Suivi du budget et transmission	Le chargé du budget	Mensuel

Source : document interne de BMT.

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

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 2014, 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 131 105 EVP⁶⁶, soit une variation de +4% par rapport aux prévisions de clôture 2013, ainsi le chiffre d'affaires prévisionnel est de 1 839 150 KDA, calculé sur la base du cahier des tarifs de BMT 2014. 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

⁶⁶ Equivalent vingt pied

l'acquisition de nouveaux équipements et la remise à niveau des anciens équipements, le montant prévu s'élève à 540 389K.

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 2013 et les objectifs commerciaux 2014.

2.1. Le budget des ventes

En économie de marché, les possibilités de ventes constituent la principale contrainte.

Le budget des ventes est donc le point de départ de la procédure budgétaire au sein de BMT, il consiste en le chiffrage en volume et en valeur prévisionnel dont le but premier est de déterminer les ressources de l'entreprise, et dans un deuxième temps d'en déduire les moyens nécessaires aux services commerciaux. L'élaboration du budget des ventes pour l'année à venir chez BMT commence à partir du quatrième trimestre de l'année N-1.

Tableau n°12 : Le volume physique du trafic prévisionnel.

Libellés (KDA)	Prévisions de Clôture 2013	Prévisions 2014	Var %
Nombre conteneurs EVP	126 411	131 105	4%
Débarquement EVP	62 143	64 450	4%
Embarquement EVP	64 268	66 655	4%

Source : Etabli par nos soins à partir des documents internes de BMT.

- Le Calcul

Variation = [(prévision (2014) / prévision de clôture (2013) – 1) × 100]

Variation du nombre d'EVP = [(131 105/126 411 – 1) × 100] = 4%

Tableau n°13 : Le chiffre d'affaires prévisionnel par prestation

Libellés (KDA)	Prévisions de Clôture 2013		Prévisions 2014		var %
	Montant	%	Montant	%	
Manutention Navires	698 555	44%	721 942	39%	3%
Relevage	404 437	25%	410 062	22%	1%
Entreposage	246 662	15%	413 658	22%	68%
Reefers	41 484	3%	42 087	2%	1%
Services Annexes	212 446	13%	251 401	14%	18%
Total	1 603 583	100%	1 839 150	100%	15%

Source : Etabli par nos soins à partir des documents internes de BMT.

- **Le calcul**

Variation de la prestation Entreposage = $[(413\,658/246\,662 - 1) \times 100] = 68\%$

- **Interprétation**

Les prévisions sur le chiffre d'affaires sont basées sur le volume de trafic attendu en 2014, qui a prévu une hausse de **4%** par rapport à la prévision de clôture 2013. Le chiffre d'affaires prévisionnel annuel 2014 est de **1 839 150 KDA**, soit une hausse de **15%** par rapport à la prévision de clôture 2013.

Cette hausse est due principalement au chiffre d'affaires généré par la prestation entreposage avec un taux de variation de **68%** à cause de l'augmentation des tarifs, en plus, une location d'une zone extra-portuaire afin d'entreposer les conteneurs.

Tableau n°14 : Autres produits opérationnels et financiers

Libellés (KDA)	prévisions 2014
I. Autres produits opérationnels	1000
Indemnités d'assurance reçues	0
Produits sur cahiers de charges et pénalités	1000
II. Produits financiers	12100
Intérêts sur dépôt à terme	12100

Gains de change	0
Total	13100

Source : Etabli par nos soins à partir des documents internes de BMT.

2.2. Budget des investissements

Tableau n°15 : Budget des investissements

Libellés (KDA)	Montant	Autofinancement	Financement Extérieur
Logiciel informatique et assimilés	2 040	2 040	Néant
Constructions	70 959	70 959	Néant
Installation technique, matériel et outillage*	461 000	461 000	Néant
Matériels de transport	0	0	Néant
Matériel du bureau, matériel informatique	2 840	2 840	Néant
Mobilier	0	0	Néant
Agencement et installation	3 550	3 550	Néant
Mobilier et équipement sociaux	0	0	Néant
Total	540 389	540 389	Néant

Source : Etabli par nos soins à partir des documents internes de BMT.

- **Interprétation**

Le programme d'investissement pour cet exercice s'élève à **540 389 KDA**, l'ensemble des investissements sont financés par les fonds propres de l'entreprise, c'est-à-dire, sans faire appel aux financements extérieurs.

2.3. Budget des approvisionnements

L'approvisionnement de BMT consiste essentiellement à l'achat des matières et fournitures nécessaires pour subvenir aux besoins de la maintenance des engins de l'entreprise.

Tableau n°16 : Budget des approvisionnements.

Libellés (KDA)	Prévisions de clôture 2013	Prévisions 2014	Variation %
Matériels de transport	95	190	100%
Matériels d'exploitation	36529	31985	-12%
pièces. Pneumatiques	7818	11445	46%
Total	44442	43628	-2%
Petit outillage	959	1935	102%
Mat de construction	425	550	29%
Fournitures d'atelier	877	733	-16%
Total	2261	3218	42%
Produits d'entretien	397	935	135%
Fournitures de bureau	1108	1882	70%
Carburant lubrifiant	23783	30056	26%
Total	25288	32873	30%
Fournitures informatiques	825	636	-23%
Effets vestimentaires	2511	4640	85%
Fournitures diverses	3495	2243	-36%
Total	6831	7519	10%
Total	78822	87238	11%
TVA à récupérer moyenne 17%	5673	9718	71%
Total TTC	84495	96956	15%

Source : Etabli par nos soins à partir des documents internes de BMT.

- **Interprétation**

Le budget des approvisionnements pour l'exercice 2014 est de **96 956 KDA**, soit une hausse de **15%** par rapport au budget de clôture 2013, due essentiellement à l'augmentation

des achats des pièces de rechange, pneumatiques et carburants lubrifiants suite à la hausse du volume d'activité.

2.4. Budget des charges

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

Tableau n°17 : Structures des charges.

Libellés (KDA)	Prévisions de Clôture 2013		Prévisions 2014		var %
	Montant	%	Montant	%	
Achats consommés	80 483	8%	93 039	9%	16%
Services Extérieurs	83 259	9%	70 955	7%	-15%
Autres Services extérieurs	22 743	2%	25 312	2%	11%
Frais du personnel	301 213	32%	379 020	37%	26%
Impôts et taxes	28 024	3%	24 264	2%	-13%
Autres Charges opérationnelles	61 988	7%	71 681	7%	16%
Frais Financiers	432	0%	0	0%	-100%
Dotation aux Amortissements.	189 550	20%	219 408	21%	16%
IBS	181 973	19%	138 022	14%	-24%
Total charges	949 663	100%	1 021 699	100%	8%

Source : Etabli par nos soins à partir des documents internes de BMT.

- **Interprétation**

Le montant des charges prévisionnelles est de **1 021 699 KDA**, les charges de l'entreprise augmenteront de **8%**, soit d'une valeur de **72 036 KDA** par rapport aux prévisions de clôture 2013, qui s'explique principalement par les frais de personnel qui connaîtront une évolution de **26%**, ainsi que l'évolution des postes des fournitures et matières consommées et dotations aux amortissements.

- **Analyse des charges**

L'analyse du tableau des charges prévisionnelles 2014 comparées aux prévisions de clôture 2013, nous amène à apporter les détails suivants :

- **Les achats consommés** : le montant des achats est de **93 039 KDA**, les consommations des matières et fournitures connaîtront une hausse de **16%**, soit d'un écart de 12 556 KDA par rapport à la clôture 2013 du principalement en premier lieu à l'augmentation des consommations en gasoil induite par le renforcement de la flotte transport et logistique, et le prolongement de la durée du travail, en deuxième lieu, par la consommation des pneumatiques et des pièces de rechange matériel d'exploitation.
- **Services extérieurs** : ce compte englobe tous les services qui ont une relation directe avec l'exploitation, le montant s'élève à **70 955 KDA**, soit une baisse de **15%** par rapport à la clôture 2013 induite principalement par l'annulation de la sous-traitance du transport à destination.
- **Autres services extérieurs** : les autres charges extérieures s'élève à **25 312 KDA** qui enregistrent une hausse de **11%** par rapport aux prévisions de clôture 2013, cette hausse s'explique par les commissions sur services et les honoraires ainsi les frais de stage et séminaires.
- **Frais du personnel** : les charges du personnel s'élèvent à **379 020 KDA**, qui connaîtront une progression de **26%** suite à la mise en place de la quatrième équipe avec les nouveaux recrutements.
- **Impôts et taxes** : l'avantage fiscal sur la TAP permettra de réduire la charge d'impôts et taxes de **13%**.
- **Autres charges opérationnelles** : elles sont de l'ordre de **71 681 KDA** avec une évolution de **16%** par rapport aux prévisions de clôture 2013.
- **Charges financières** : règlement de la dernière annuité de l'emprunt bancaire en 2013 et la décision de BMT de financer l'ensemble de ses investissements par ses fonds propres a fait qu'en 2014, ils n'envisagent aucune charge financière.
- **Dotations aux amortissements** : d'un montant de **219 408 KDA**, les dotations aux amortissements enregistrent une croissance de l'ordre **16%** due essentiellement à la réalisation du plan d'investissement de 2014.

- **Impôts sur le résultat et assimilés** : impôt sur les résultats et assimilés pour le budget prévisionnel 2014 connaîtra une baisse de **24%** comparé à celui prévu à la clôture 2013, qui s'explique par l'obtention de l'avantage fiscale.

2.5. Budget de trésorerie

Dans l'ensemble du processus budgétaire, le budget de la trésorerie apparaît comme une résultante des principaux budgets opérationnels. C'est un document de synthèse, des encaissements et décaissements qui permet de vérifier la cohérence entre hypothèses budgétaire et la solvabilité de l'entreprise.

Tableau n°18 : Budget de trésorerie prévisionnel.

Libellés (KDA)	Prévisions 2014
Flux de trésorerie provenant des activités opérationnelles	
Encaissements reçus des clients	1990382,5
Autres encaissements reçus	1195
sommes versées aux fournisseurs et autres	-354989
sommes versées aux personnels	-365849,5
Intérêts et autres frais financiers payés	0
Impôts sur le résultat payé	-186667,5
Autres impôts payés	-47178,5
flux de trésorerie avant éléments extraordinaires	1036893
Flux de trésorerie liés à des éléments extraordinaires	0
Flux de trésorerie net provenant des activités opérationnelles (A)	1036893
Flux de trésorerie provenant des activités d'investissements	0
Décaissements sur acquisitions des immobilisations corporelles et incorporelles	-1058542
Encaissements sur cessions d'immobilisations corporelles et incorporelles	0
Décaissements sur acquisitions des immobilisations financière	0
Encaissement sur cessions d'immobilisations financières	0
Intérêt encaissés sur placements financiers	12100
Autres produits financiers	0
Accréditifs	0
Flux de trésorerie net provenant des activités d'investissement (B)	-1076442
Flux de trésorerie provenant des activités de financements	0
Encaissements suite à l'émission d'actions	0
Dividendes et autres distributions effectuées	-323920
Encaissements provenant d'emprunts	0
Remboursement d'emprunts ou d'autres dettes assimilées	-72005,5
Flux de trésorerie provenant des activités de financement (C)	-395925,5
Incidences des variations de taux de change sur liquidités et quasi liquidités	0

Variation de trésorerie de la période (A+B+C)	-435474,5
Trésorerie ou équivalents de trésorerie au début de la période	914773,5
Trésorerie ou équivalents de trésorerie de la fin de la période	479299
Variation de la trésorerie de la période	435474,5
Trésorerie net avec (400000 DAT)	879299

Source : Etabli par nos soins à partir des documents internes de BMT.

- **Interprétation**

La trésorerie de l'entreprise qui est de l'ordre de **479 299 KDA** connaîtra une diminution de 47% par rapport à la trésorerie initiale qui s'élève à **914 773,5 KDA** expliqué essentiellement par :

- **Les encaissements** : les encaissements reçus des clients pour un montant de **1 990 382,5 KDA**.
- **Les décaissements** :
 - Les charges du personnel d'un montant de **365 849,5 KDA**.
 - Les décaissements sur acquisition d'investissement pour un montant de **1 058 542 KDA**.

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

3. le contrôle budgétaire au sein de BMT

Le contrôle budgétaire demeure un outil principal du contrôle de gestion vu sa contribution à l'amélioration des performances de l'entreprise. BMT accorde beaucoup d'importance au service budget vu la place qu'il occupe au sein de celle-ci. Ce service entretient des liens avec toutes la structure afin de répondre aux attentes de chaque département. Aussi, il a pour mission de présenter le budget de l'entreprise devant la commission budgétaire au niveau de la direction générale.

3.1. Les objectifs du contrôle budgétaire

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

- Contrôler les résultats chiffrés globaux de l'entreprise, en volume et en valeur, ainsi, il dégage des écarts (par rapport aux prévisions et aux réalisations de l'exercice précédent) en cherchant les causes ;

- 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, c'est également un outil de contrôle du plan dont la première période d'exécution correspondant à l'exercice budgétaire ;

3.2. La méthode d'application du contrôle budgétaire

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

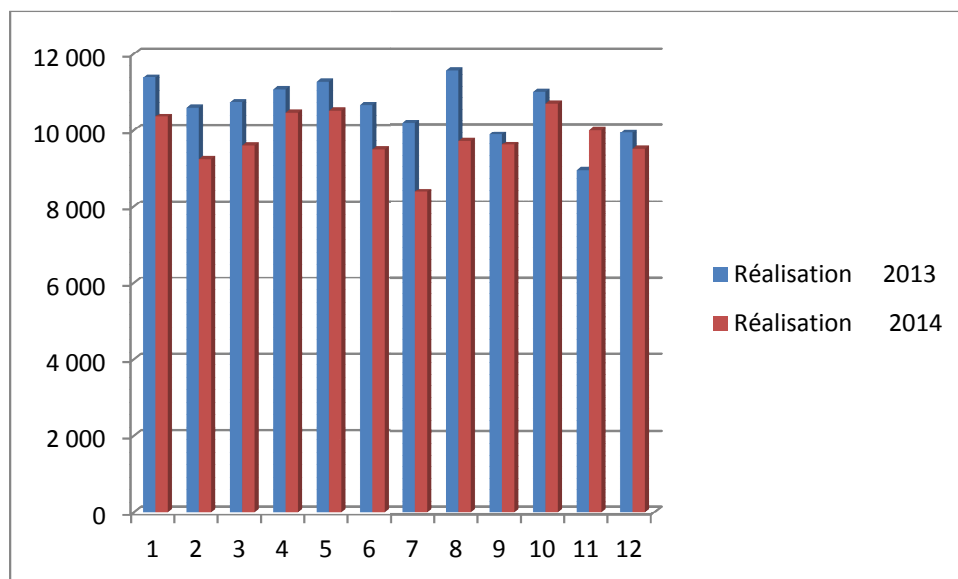
- **Un contrôle mensuel** : consiste en élaboration d'un budget de clôture.
- **Un contrôle annuel** : c'est une analyse des écarts entre les prévisions et les réalisations afin de contrôler les dépenses de l'entreprise et d'essayer d'atteindre les objectifs fixés.

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. Les montants sont libellés en KDA.

Tableau n°19 : comparatif des réalisations par rapport aux prévisions du trafic conteneurs EVP

Mois	Réalisation 2013	Réalisation 2014	Var % 14/13	Prévision 2014	Ecart	Var Réalisation /Prévision
Janvier	11 391	10 370	-9%	10 880	-511	95%
Février	10 594	9 253	-13%	10 238	-986	90%
Mars	10 744	9 610	-11%	11 411	-1 802	84%
Avril	11 094	10 477	-6%	10 920	-444	96%
Mai	11 272	10 524	-7%	11 056	-532	95%
Juin	10 658	9 512	-11%	11 020	-1 508	86%
Juillet	10 183	8 402	-17%	10 665	-2 263	79%
Août	11 573	9 725	-16%	11 234	-1 509	87%
Septembre	9 897	9 616	-3%	11 020	-1 404	87%
Octobre	11 010	10 698	-3%	10 487	212	102%
Novembre	8 945	10 016	12%	11 411	-1 396	88%
Décembre	9 943	9 511	-4%	10 765	-1 254	88%
Total	127 301	117 711	-8%	131 105	-13 394	90%

Source : Etabli par nos soins à partir des documents internes de BMT.

Figure n°01 : Evolution mensuelles du trafic EVP

Source : Etabli par nos soins à partir des documents internes de BMT.

- **Les calculs**

a. **Ecart** = réalisations – prévisions

$$\text{Ecart/EVP} = 117\,711 - 131\,105 = -13\,394$$

b. **Taux de réalisation** = [(réalisation (2014) / prévision(2014))] × 100

$$\text{Taux de réalisation (EVP)} = (117\,711/131\,105) \times 100$$

$$\text{Taux de réalisation} = 90\%$$

c. **Taux de variation** = [(réalisation(2014) / réalisation(2013) – 1] × 100

$$\text{Taux de variation} = [(117\,711 / 127\,301) - 1] \times 100$$

$$\text{Taux de variation} = -8\%$$

- **Interprétation**

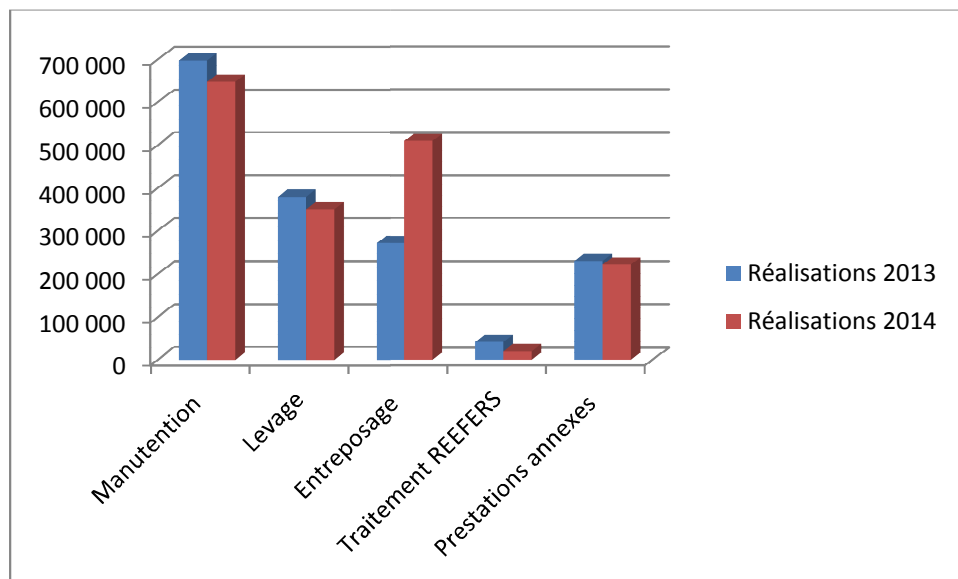
Le volume d'EVP réalisé s'élève à **177 711 EVP**, avec un taux de réalisation de **90%** par rapport aux objectifs fixés (131 105 EVP). Lors de la comparaison entre les réalisations 2014 à celles du 2013, nous avons remarqué une baisse du trafic de **8%**, soit un volume en moins de **9 590 EVP**.

Tableau n°20 : Etat Comparatif des réalisations aux prévisions du chiffre d'affaires par

Prestations (KDA)	Réalizations 2013		Réalizations 2014		Variation %	Prévisions 2014		Ecart	taux de réalisation
	CA	Part %	CA	Part %		CA	Part %		
Manutention	697 788	43%	648 650	37%	-7%	721942	39%	-73 292	90%
Levage	380 451	23%	351 392	20%	-8%	410062	22%	-58 671	86%
Entreposage	272 305	17%	510 081	29%	87%	413658	22%	96 423	123%
Traitement reefers	42 454	3%	21 075	1%	-50%	42086	2%	-21 011	50%
Prestations annexes	230 062	14%	221 354	13%	-4%	251402	14%	-30 048	88%
Total	1 623 058	100%	1 752 552	100%	8%	1839150	100%	-86 599	95%

prestation.

Source : Etabli par nos soins à a partir des documents internes de BMT.

Figure n°02 : Evolution du chiffre d'affaire par prestation

Source : Etabli par nos soins à partir des documents internes à BMT.

- Les calculs
 - a. $\text{Ecart} = \text{réalisation} - \text{prévision}$

$$\text{Ecart} = 1\,752\,552 - 1\,839\,150$$

$$\text{Ecart} = -86\,599$$

$$\text{b. Taux de réalisation} = [(\text{réalisation (2014)} / \text{prévision(2014)}) \times 100$$

$$\text{Taux de réalisation} = (1\,752\,552 / 1\,839\,150) \times 100$$

$$\text{Taux de réalisation} = 95\%$$

$$\text{c. Taux de variation} = [(\text{réalisation(2014)} / \text{réalisation(2013)} - 1) \times 100$$

$$\text{Taux de variation} = [(1\,752\,552 / 1\,623\,058) - 1] \times 100$$

$$\text{Taux de variation} = 8\%$$

- **Interprétation**

Le chiffre d'affaires de l'exercice 2014 est de **1 752 552 KDA** affichant ainsi une évolution de 8% par rapport à l'année précédente. Cette évolution est due principalement à l'augmentation des tarifs de la prestation entreposage qui a enregistré une augmentation de **87%** par rapport aux réalisations de 2013.

Le taux de réalisation du chiffre d'affaires par rapport aux prévisions de 2014 est de **95%**, ce qui implique que l'entreprise n'a pas atteint son objectif en termes de chiffre d'affaires car le volume d'EVP traité a connu une baisse de **8%** par rapport à celui enregistré en 2013, passant de **127 301 EVP** à **117 711 EVP**.

Tableau n°21 : Etat comparatif des réalisations par rapport aux prévisions des autres produits opérationnels et financiers.

Libellés (KDA)	Réalisations 2014	prévisions 2014	Ecart	Taux de réalisation
I. Autres produits opérationnels	12 646,92	1000	11 646,92	1265%
Indemnités d'assurance reçues	3 430,62	0	3 430,62	/
Autre produit gestion courante	5 109,16	0	5 109,16	/
Produits divers de gestion courante	2 383,79	0	2 383,79	/
Produits sur cahiers de charges et pénalités	1 723,35	1000	723,35	172%
II. Produits financiers	11 433,54	12100	-666,46	94%
Intérêts sur dépôt à terme	11 114,17	12100	- 985,83	92%
Gains de change	319,38	0	319,38	/
Total	24 080,46	13100	10 980,46	184%

Source : Etabli par nos soins à partir des documents internes de BMT.

- **Interprétation**

Le montant des autres produits opérationnels pour cet exercice s'élève à **12 646,92 KDA** avec un taux de réalisation de **1265%** par rapport à ce qui était prévu, cela est du aux indemnités reçus soit de **3 430, 62 KDA**, aux autres produits de gestion courantes pour un montant de **5 109,16 KDA** et enfin aux produits sur cahier de charges et pénalités pour un montant qui s'élève à **1 723,35 KDA**.

Concernant les produits financiers qui s'élève à **11 433,54 KDA**, sont répartis principalement comme suit :

- Intérêts sur dépôts à terme pour un montant de **11 114 KDA** ;
- Gains de change pour un montant de **319,38 KDA**.

Tableau n°22 : Etat comparatif des réalisations par rapport aux prévisions du programme d'investissement 2014.

Libellés (KDA)	réalisation 2014	prévision 2014	Ecart	Taux de réalisation
Logiciel informatique et assimilés	253	2 040	-1 787	12%
Constructions	4 226	70 959	-66 733	6%
Installation technique, matériel et outillage*	339 082	461 000	-121 918	74%
Matériels de transport	30 553	0	30 553	/
Matériel du bureau, matériel informatique	1 283	2 840	-1 557	45%
Agencement et installation	1 373	3 550	-2 177	39%
Mobilier et équipement sociaux	92	0	92	/
Total	376862	540 389	-163 527	70%

Source : Etabli par nos soins à partir des documents internes de BMT.

- **Interprétation**

L'année 2014 a été marquée par la poursuite de la mise en œuvre du programme d'investissement de l'entreprise avec un taux de réalisation de 70%, les 30% restant seront reportés aux années à venir.

Tableau n°23 : Etat comparatif des réalisations par rapport aux prévisions des approvisionnements.

Libellés (KDA)	Réalisations 2014	Prévisions 2014	Taux de réalisation %
Pièces .Mat. Tran	177	190	93%
pièces det. Mat. Exp.	45 095	31 985	141%
pièces. pneumatiques	12 657	11 445	111%
Total	57 929	43 628	133%
Petit outillage	265	1 935	14%
Mat de construction	248	550	45%
Fournitures d'atelier	2 094	733	286%
Total	2 607	3 218	81%
Produits d'entretien	413	935	44%
Fournitures de bureau	1 415	1 882	75%
Carburant lubrifiant	21 133	30 056	70%
Total	22 961	32 873	70%
Fournitures informatiques	354	636	56%
Effets vestimentaires	3 427	4 640	74%
Fournitures diverses	2 432	2 243	108%
Total	6 613	7 519	88%
Total	89 710	87 238	103%

Source : Etabli par nos soins à partir des documents internes de BMT.

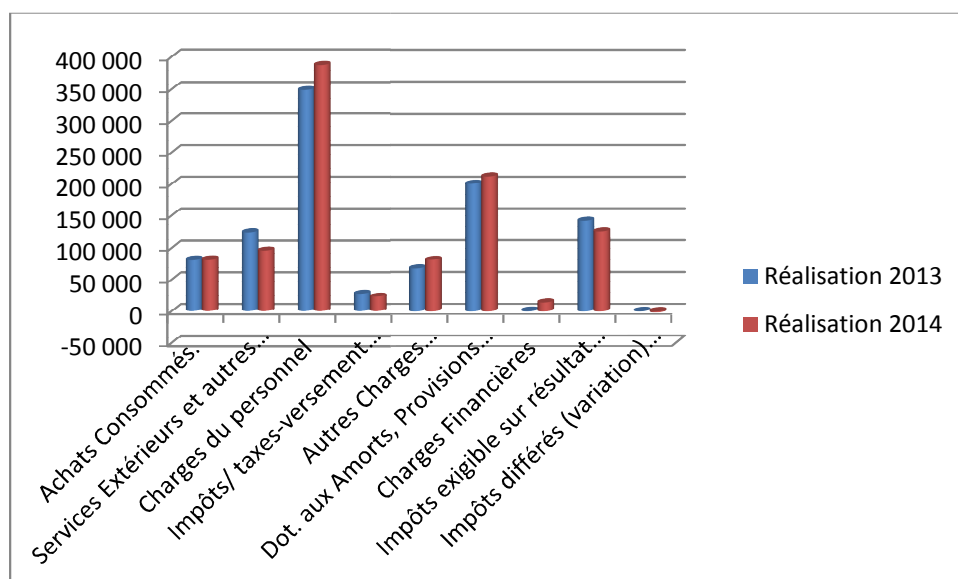
- **Interprétation**

Les prévisions des achats telles que fixées par l'entreprise sont inférieures aux réalisations. L'entreprise s'est fixée comme objectif **87 238 KDA**, alors que les réalisations ont été de **89 238 KDA**, avec un taux de réalisation **103%**.

Tableau n°24 : Etat comparatif des réalisations par rapport aux prévisions des charges opérationnelles.

Libellés (KDA)	Réalisation		Variation 13 / 14	Prévisions 2014	Taux de Réalisation
	2013	2014			
Achats Consommés.	81 171	81 405	0%	93 039	87%
Services Extérieurs et autres cons.	123 833	96 164	-22%	96 267	100%
Charges du personnel	348 940	387 791	11%	379 020	102%
Impôts/ taxes-versement assimilés	27 709	23 059	-17%	24 264	95%
Autres Charges Opérationnelles	67 834	80 751	19%	71 681	113%
Dot. aux Amortis, Provisions et perte de valeur	200 759	211 702	5%	219 408	96%
Charges Financières	642	14 761	2199%	0	
Impôts exigible sur résultat ordinaire	141 560	124 807	-12%	138 734	90%
Impôts différés (variation) sur résultat Ordinaires	267,5	-1 719	-743%	0	
Total	992 714	1 018 719	3%	1 022 412	100%

Source : Etabli par nos soins à partir des documents internes de BMT.

Figure n°03 : Evolution des charges d'exploitation.

Source : Etabli par nos soins à a partir des documents internes de BMT.

- **Interprétation**

Les charges des activités ordinaires de l'exercice 2014 s'élèvent à **1 018 719 KDA**, soit une évolution de **3%** par rapport à l'exercice 2013.

Ces charges se répartissent comme suit :

- **Achats consommés** : ils s'élèvent à **81 405 KDA** soient une évolution de **0,3%** par rapport à 2013 avec un taux de réalisation de **87%**, cela est due principalement à la consommation des pièces de rechange d'exploitation (Plan de maintenance 2014).
- **Services extérieurs et autres consommations** : ils s'élèvent à **96 164 KDA** soient une baisse de **22%** par rapport à 2013 avec un taux de réalisation de **100%**, cela est due à la baisse sur location matérielle et à la baisse des couts d'entretien.
- **Charges personnel** : ils s'élèvent à **387 791 KDA** soient une hausse de **11%** par rapport à 2013 avec un taux de réalisation de 102% qui se justifie par les nouveaux recrutés.
- **Impôts et taxes** : elles enregistrent une baisse de **17%** par rapport à 2013, cette diminution est induite par l'avantage fiscal.
- **Autres charges opérationnelles** : elles enregistrent une hausse **19%** par rapport à 2013, qui s'explique par l'augmentation des redevances de concession du fait de l'augmentation du chiffre d'affaires du service entreposage.
- **Frais financier** : elles enregistrent une hausse de **2199%** par rapport à 2013, qui s'explique par la perte de change.

4. la mesure de la performance :

4.1. Les indicateurs de performance économiques :

4.1.1. Chiffre d'affaires :

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

Production de l'exercice = chiffre d'affaire = 1 752 552 KDA

Tableau n°25 : Le chiffre d'affaires.

Rubrique	2013	2014	Var %
Chiffre d'affaires	1 623 058	1 752 552	8 %

Source : Etabli par nos soins à partir des documents internes de BMT.

- **Interprétation :**

Le chiffre d'affaires réalisé en 2014 est de **1 752 552 KDA** soit + **8%** par rapport à 2013. Cette hausse est engendrée par l'augmentation des tarifs 2014.

4.1.2. 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

VA 2013 = 1 623 058 – 205 004 = 1 418 054 KDA

VA 2014 = 1 752 552 – 177 568 = 1 574 984 KDA

Tableau n°26 : La valeur ajoutée.

Rubrique	2013	2014	VAR %
Valeur ajoutée	1 418 054	1 574 984	11 %

Source : Etabli par nos soins à partir des documents internes de BMT.

- **Interprétation :**

La valeur ajoutée affiche un résultat positif de **1 574 984 KDA**, soit une augmentation de **11 %** par rapport à 2013. Cette hausse est due à l'augmentation du chiffre d'affaire de 129 494 (**8%**) et d'autre part la baisse des consommations et services de **27 436 KDA (-13%)**.

4.1.3. 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.

EBE 2013 = 1 418 054 – 348 940- 27 709 = 1 041 406 KDA

$$\text{EBE 2014} = 1\,574\,984 - 387\,791 - 23\,059 = 1\,164\,134 \text{ KDA}$$

Tableau n° 27 : L'excédent brut d'exploitation.

Rubrique	2013	2014	VAR %
Excédent brut d'exploitation	1 041 406	1 164 134	12 %

Source : Etabli par nos soins à partir des documents internes de BMT.

- **Interprétation :**

L'excédent brut d'exploitation de l'exercice 2014 a augmenté de **122 728 KDA**, soit un pourcentage de **12%** par rapport à 2013 du a la baisse des impôts et taxes de **17%**.

4.1.4. Résultat opérationnel :

Le résultat opérationnel est le résultat réalisée 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.

$$\text{RO 2013} = 1\,041\,406 + 9\,262 - 67\,834 - 200\,759 + 16\,669 = 798\,744 \text{ KDA}$$

$$\text{RO 2014} = 1\,164\,134 + 13\,222 - 80\,751 - 211\,702 + 10\,995 = 895\,898 \text{ KDA}$$

Tableau n°28 : Le résultat opérationnel.

Rubrique	2013	2014	VAR%
Résultat opérationnel	798 744	895 898	12%

Source : Etabli par nos soins à partir des documents internes de BMT.

- **Interprétation :**

Le résultat opérationnel de l'entreprise à connu une augmentation de **12 %** par rapport à l'année précédente qui s'explique par l'augmentation des autres produits opérationnels de **43%**.

4.1.5. 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

RF 2013 = 12 018 – 642 = 11 376 KDA

RF 2014 = 11 436 – 14 761 = - 3 325 KDA

Tableau n°29 : Résultat financier.

Rubrique	2013	2014	VAR%
Résultat financier	11 376	-3 325	- 129 %

Source : Etabli par nos soins à partir des documents internes de BMT.

• **Interprétation :**

Le résultat affiche un résultat négatif (-3 325) qui s'explique par les réajustements des dettes fournisseurs.

4.1.6. 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

RCAI 2013 = 798 744 + 11 376 = 810 120 KDA

RCAI 2014 = 895 898 – 3 325 = 892 573 KDA

Tableau n°30 : Le résultat courant avant impôt.

Rubrique	2013	2014	VAR%
Résultat courant avant impôt	810 120	892 573	10 %

Source : Etabli par nos soins à partir des documents internes de BMT.

- **Interprétation :**

Le résultat courant avant impôt affiche une progression de **82 453 KDA (10 %)** par rapport à 2013.

4.1.7. 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.

$$\text{RN 2013} = 810\,120 - 141\,560 - 267,5 = 668\,292 \text{ KDA}$$

$$\text{RN 2014} = 892\,573 - 124\,807 - 1\,719 = 769\,485 \text{ KDA}$$

Tableau n° 31 : Le résultat net.

Rubrique	2013	2014	VAR%
Résultat net	668 292	769 485	15 %

Source : Etabli par nos soins à partir des documents internes de BMT.

- **Interprétation :**

Le résultat net de l'exercice 2014 enregistre une évolution de **15 %** par rapport à 2013 due à l'avantage d'impôts qui connaît une baisse de **12 %**.

4.2. Les indicateurs de performance financière :

4.2.1. Le taux de rendement des capitaux investis (ROI) :

Ce paramètre mesure le rendement des capitaux investis.

$$\text{ROI} = \text{Résultat net} / \text{total actif}$$

$$\text{ROI 2013} = 668\,292 / 2\,666\,818 = 25 \%$$

$$\text{ROI 2014} = 769\,485 / 2\,802\,626 = 27\%$$

- **Interprétation :**

En 2013 ; le résultat de ce ratio est de **25 %**, il est passé par la suite en 2014 à **27%**, cette augmentation est due à la hausse du résultat de **15 %**, quant à l'actif a augmenté seulement de **5 %**.

4.2.2. Le taux de rentabilité financière (ROE) :

Ce paramètre mesure la capacité à rentabiliser les fonds mis à la disposition de l'entreprise par les actionnaires.

ROE = résultat de l'exercice / capitaux propres

ROE 2013 = 668 292 / 2 209 568 = 30%

ROE 2014 = 769 485 / 2 386 153 = 32 %

- **Interprétation :**

En 2013, le résultat de ce ratio est de **30 %**, il est passé par la suite en 2014 à **32 %**, cette augmentation est due à la hausse du résultat de l'exercice de **15 %**, et la hausse des capitaux propres de **8%**.

4.2.3. Le taux de marge bénéficiaire :

Ce ratio mesure la part du résultat en chiffre d'affaires, il traduit la contribution de chaque vente au chiffre d'affaire.

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

Taux de marge bénéficiaire 2013 = 668 292 / 1 623 058 = 41%

Taux de marge bénéficiaire 2014 = 769 485 / 1 752 552 = 43%

- **Interprétation :**

En 2013, le résultat de marge bénéficiaire est de **41 %**, il est passé par la suite en 2014 à **43 %**, cette augmentation est due à la hausse du résultat de l'exercice de **15 %**, et à la hausse du chiffre d'affaires de **8 %**.

En vue d'une meilleure connaissance du degré de performance de l'entreprise, une évolution de l'état de la structure financière en termes de stabilité et d'équilibre, nous paraît indispensable.

➤ **Le fond de roulement FRNG :**

Le fond de roulement net global représente l'excédent de ressources durables qui finance une partie des besoins de financement du cycle d'exploitation.

$$\text{FRNG} = \text{ressources stables} - \text{actifs stables brut}$$

$$\text{FRNG 2013} = (2\,209\,568 + 234\,786) - 1\,460\,158 = 984\,196 \text{ KDA}$$

$$\text{FRNG 2014} = (2\,386\,153 + 179\,300) - 1\,673\,860 = 891\,593 \text{ KDA}$$

• **Interprétation :**

Le fond de roulement de l'entreprise est positif pour les deux années, cela signifie que l'entreprise a pu préserver le financement de l'intégralité de ses immobilisations aux moyens des ressources stable et dispose d'une marge de sécurité.

➤ **Le besoin en fond de roulement : BFR**

Le besoin en fonds de roulements est la partie, à un moment donnée des besoins de financement du cycle d'exploitation qui n'est pas financé par les dettes liées aux cycles d'exploitation. Il se calcul comme suit :

$$\text{BFR} = (\text{valeur d'exploitations} - \text{valeur réalisables}) - (\text{dette à court terme} - \text{passif de trésorerie})$$

$$\text{BFR 2013} = 243\,903 - 222\,464 = 21\,439 \text{ KDA}$$

$$\text{BFR 2014} = 322\,649 - 237\,174 = 85\,475 \text{ KDA}$$

• **Interprétation :**

Les besoins d'exploitation de BMT sont plus importants que les ressources d'exploitation, c'est pour cela que l'entreprise dégage un BFR positif durant les deux exercices 2013, 2014.

➤ **La trésorerie :**

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

$$\text{Trésorerie} = \text{FRNG} - \text{BFR}$$

$$\text{Trésorerie 2013} = 984\,196 - 21\,439 = 962\,757 \text{ KDA}$$

$$\text{Trésorerie 2014} = 891\,593 - 85\,475 = 806\,117 \text{ KDA}$$

- **Interprétation :**

L'entreprise affiche en 2014 un excédent de trésorerie net de 806 117 KDA, dégage ainsi un écart de -156 640 KDA, (-16 %) par rapport à 2013 qui s'explique par l'importance des dividendes versés en 2014 par rapport à ceux versés en 2013, et les décaissements sur acquisition d'immobilisation pour cet exercice.

- **Ratios de structure financière**

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

Tableau n°32 : Ratios de structure financière.

Ratios	Formules	2014	2013
Ratio de financement permanent	$R = \frac{\text{Capitaux permanents}}{\text{Actif immobilisé}}$	1,43	1,66
Ratio d'autonomie financière	$R = \frac{\text{Capitaux propres}}{\text{Total des dettes}}$	6,01	4,96
Ratio de capacité de remboursement	$R = \frac{\text{DLMT}}{\text{CAF}}$	0,40	0,51
Ratio d'endettement	$R = \frac{\text{Total des dettes}}{\text{Total des actifs}}$	0,14	0,17

Source : Etabli par nos soins à a partir des documents internes de BMT.

- **Interprétation**

- **Le ratio de financement permanent :** ce ratio mesure la couverture des emplois stables par les ressources stables, il est en régression par rapport à 2013 du fait des nouvelles acquisitions.

- **Le ratio d'autonomie financière** : ce ratio enregistre une légère amélioration par rapport à l'année 2013. Il mesure la capacité de la société à faire face à son endettement.
- **Le ratio de la capacité de remboursement** : ce ratio exprime la capacité de remboursement des capitaux à terme, en utilisant la capacité d'autofinancement généré par l'exploitation. Ce ratio enregistre une amélioration, passant ainsi de 0,51 à 0,40 du fait du remboursement des dettes.
- **Le ratio d'endettement** : le ratio d'endettement de la société enregistre une légère amélioration par rapport à 2013, ce ratio doit être le plus faible possible.

Tableau n°33 : Ratios de liquidités (Trésorerie).

Ratios	Formules	2014	2013
Ratio de liquidité générale	$R = \frac{\text{Actif circulant}}{\text{DCT}}$	4,76	5,42
Ratio de liquidité réduite	$R = \frac{\text{VR} + \text{VD}}{\text{DCT}}$	4,30	4,94
Ratio de liquidité immédiate	$R = \frac{\text{VD}}{\text{DCT}}$	3,39	4,32

Source : Etabli par nos soins à partir des documents internes de BMT.

- **Interprétation**

- **Le ratio de liquidité générale** : ce ratio signifie que l'entreprise pourra répondre à ses engagements à court terme grâce à son actif circulant. Ce ratio est supérieur à 1 pour les deux années, mais a connu une légère régression par rapport à 2013.
- **Le ratio de liquidité réduite** : ce ratio est supérieur à 1 pour les années 2013 et 2014 avec une légère diminution en 2014. Il signifie que l'entreprise arrive à rembourser ses dettes grâce à ses liquidités et l'encaissement de ses créances.
- **Le ratio de liquidité immédiate** : ce ratio montre que l'entreprise peut faire face à ses engagements à court terme en faisant appel uniquement à ses disponibilités, cela signifie que cette entreprise dispose d'une trésorerie abondante, dans ce cas l'entreprise doit sélectionner les placements les plus rentables pour dégager des produits financiers.

Tableau n°34 : Ratio de solvabilité.

Ratio	Formule	2014	2013
Ratio de solvabilité Générale	$R = \frac{\text{Total actif}}{\text{Total dettes}}$	7	6

Source : Etabli par nos soins à partir des documents internes de BMT.

- **Interprétation**

Le ratio de solvabilité a enregistré une appréciation par rapport à 2013, ce qui signifie que l'entreprise est en mesure de rembourser rapidement ses dettes si elle devrait cesser brutalement toute activité.

- **La capacité d'autofinancement**

La capacité d'autofinancement constitue un surplus monétaire potentiel et non disponible dégagé par l'activité de l'entreprise, car elle est calculée en faisant abstraction des délais d'encaissements de produits et des délais de décaissements des charges qui la composent.

Tableau n°35 : Capacité d'autofinancement.

Rubrique	2014	2013
Capacité d'autofinancement	970 192	852 382

Source : Etabli par nos soins à partir des documents internes de BMT.

- **Interprétation**

La capacité d'autofinancement a connu une hausse de **117 810 KDA**, justifié par la hausse du résultat net de l'exercice de **15%**.

La capacité d'autofinancement est positif durant les deux exercices, elle permettra à l'entreprise de renouveler ses investissements, payer ses dettes et rémunérer les actionnaires.

Conclusion

Nous venons de voir dans ce chapitre l'élaboration des budgets de BMT. Par la suite, nous avons mené un contrôle budgétaire en comparant les prévisions aux réalisations pour l'exercice 2014, ceci dans le but de calculer et d'analyser les écarts. Enfin, nous avons calculé

les indicateurs de performance pour pouvoir porter un jugement et connaître le lien entre le système budgétaire et l'amélioration de la performance de l'entreprise. Nous avons constaté à la fin de notre stage pratique que la gestion budgétaire a amélioré les résultats de l'entreprise, ce qui prouve l'efficacité du système budgétaire au sein de BMT.

Conclusion générale

Conclusion générale

Le contrôle de gestion est la maîtrise de sa conduite en s'efforçant de prévoir les événements pour s'y préparer avec son équipe et s'adapter à une structure évolutive. Il remplit donc un rôle particulièrement important dans le pilotage de l'organisation, il assure la tâche du contrôle, de conseil et prévision. Donc il constitue un outil d'aide à la prise de décision. Le contrôle de gestion utilise de nombreux outils tels que : La comptabilité analytique le système d'information, le tableau de bord et la gestion budgétaire.

Cette dernière (la gestion budgétaire) est l'outil privilégié du contrôle de gestion vu son importance considérable au sein de l'organisation. Ainsi, le budget est un moyen de fixer des objectifs communs à l'ensemble de l'organisation et va ainsi permettre une harmonisation entre les objectifs individuels.

L'objet principal de notre travail consistait à analyser la contribution de la gestion budgétaire dans l'amélioration de la performance.

Au terme de notre étude pratique, un certain nombre de constats a été dégagé nous donnons ainsi l'opportunité de vérifier les hypothèses de recherche. Dans ce sens, le contrôle de gestion s'appuie sur la gestion budgétaire qui permet de mesurer le degré d'accomplissement des objectifs qui seront traduits sous forme de budget prévisionnels qui font l'objet d'une étude comparative avec les réalisations de l'entreprise, ce qui dégage souvent des écart budgétaire. Par conséquent, la première et la deuxième hypothèse ont été affirmées.

Dans le souci de vérifier la troisième hypothèse, l'élaboration du processus budgétaire, nous permet de déterminer les écarts tout en procédant à leur analyse. Au terme de cette étape, nous nous sommes assurés de la pertinence des prévisions établies. Ce qui nous amène à dire que la gestion budgétaire joue un rôle déterminant dans l'amélioration de la performance de l'entreprise étudiée. Ce qui affirme l'hypothèse avancée.

Après l'étude et l'analyse du système budgétaire de BMT, nous avons clairement constaté que ce système doit être remis en cause afin d'améliorer son déroulement, pour cela l'entreprise devrait donner plus d'importance à la fonction « contrôle budgétaire », cette fonction permettrait de sensibiliser l'ensemble du personnel et lui permettrait d'appréhender mieux les problèmes d'exploitations, de prendre des décisions de gestion et de redressement et de mieux mesurer la performance de l'entreprise, pour cela nous avons procédé au calcul

des indicateurs de performance économique et financières afin de porter un jugement sur la performance de cette entreprise. Après l'analyse des résultats, on peut dire que la performance de BMT est assez satisfaisante.

Comme tout travail humain, notre mémoire comporte des insuffisances, un tel sujet demande plus de temps, d'approfondissement et d'analyse.

Finalement, nous admettons qu'au cours de la réalisation de ce travail, nous avons acquis de nouvelles connaissances et enrichi notre savoir. Il est évident que ce mémoire ne répond pas à toutes les questions qu'on a posé sur la gestion budgétaire qui est un sujet vaste qui pourrait être exploré sous différentes perspectives. En voici quelques unes :

- Réaliser la même recherche sur une entreprise au secteur industriel, et comparer les résultats de notre étude avec cette dernière.
- Refaire la même étude, d'une façon longitudinale, c'est-à-dire après quelques années et comparer les résultats pour en savoir l'effet de temps sur la relation de la gestion budgétaire sur la performance.

Références bibliographiques

Bibliographie

Ouvrages

- ❖ Alazard C, Separi S, « Contrôle de gestion, manuel et application », édition Dunod, Paris, 2007.
- ❖ Alcouffe S, « Contrôle de gestion sur mesure », édition Dunod, Paris, 2013.
- ❖ Anthony R.N, « La fonction contrôle de gestion », Publie-Union, 1993.
- ❖ Ardoin, J.L, «Le contrôle de gestion », édition Public, 1985.
- ❖ Bouquin H, « Comptabilité de gestion », Edicef, 1992.
- ❖ Bouquin H, Kuszla C, « Le contrôle de gestion », édition Puf, Paris, 2014.
- ❖ Burland A, Teller R, « Contrôle de gestion », librairie Vuibert, Paris, 2004.
- ❖ Cabane P, « L'essentiel de la finance à l'usage des managers », édition d'organisation, Paris, 2005.
- ❖ Dearden J, « La fonction contrôle de gestion », édition Publie-Union, Paris, 1993.
- ❖ Doriath B, Goujet C, « Gestion prévisionnelle et mesure de la performance », 3^{ème} édition, Dunod, Paris, 2007.
- ❖ Fernandez A, « Tableau de bord des managers », 3^{ème} édition, Paris, 2003.
- ❖ Guedj N, « Le contrôle de gestion pour améliorer la performance de l'entreprise », édition d'organisation, Paris, 2001.
- ❖ Gervais M, « «Contrôle de gestion par le système budgétaire », édition librairieVuibert, Paris, 1987.
- ❖ Gervais M, « Contrôle de gestion », édition Economica, Paris, 1997.
- ❖ Grandguillot B et F, « L'essentiel du contrôle de gestion », édition Lextenso, Paris, 2014.
- ❖ Hervé A, « Le contrôle de gestion en action », édition Liasons, Paris, 2001.
- ❖ Hirsch D, « Le grand livre du contrôle de gestion », édition Eyrolles, Paris, 2013.
- ❖ Khemakhem A, Ardoin J.L, « Introduction au contrôle de gestion », édition Bordas Management, France, 1971.
- ❖ Langlois G, « Contrôle de gestion et gestion budgétaire », Pearson education, Paris, 2006.
- ❖ Lochard J, « La gestion budgétaire, outil de pilotage des managers », édition d'organisation, France, 1998.

- ❖ Lorino P, « Méthodes et pratiques de la performance », édition d'organisation, Paris, 2003.
- ❖ Pilverdier J, « Finance d'entreprise », édition Economica, Paris, 2002.
- ❖ Teller R, « Le contrôle de gestion pour un pilotage intégrant stratégie et finance », édition Management, Paris, 1999.
- ❖ Selver C, « Concevoir le tableau de bord » édition d'organisation, Paris, 2005.

Mémoire

- ❖ Martinez M, « La gestion budgétaire et la performance de dans l'entreprise », option Conseil, Audit, Contrôle, Université Aix Marseille, Promotion 2012/2013.
- ❖ Tafatte A, « Impact de la gestion budgétaire sur la performance de l'entreprise », option Comptabilité, Contrôle et Audit, Université de Béjaia, Promotion 2013/2014.

Sites Web

- ❖ [http : www.ac.Versailles.fr/sip](http://www.ac.Versailles.fr/sip). Article 282.
- ❖ <http://www.doc-étudiant.fr>.
- ❖ [http :www.mémoireonline.com](http://www.mémoireonline.com).

Liste des tableaux

Tableau n°01 : Les interfaces du contrôle de gestion.....	05
Tableau n°02 : Modèle générale de contrôle de gestion.....	13
Tableau n°03 : Les étapes de la méthode GIMSI.....	15
Tableau n°04 : Types d'actions correctives.....	51
Tableau n°05 : Comparaison entre la performance externe et la performance interne.....	55
Tableau n°06 : La capacité et les équipements de BMT.....	71
Tableau n°07 : Les missions et les objectifs de BMT.....	75
Tableau n°08 : Les opérations du terminal.....	76
Tableau n°09 : L'emportage à quai et emportage externe.....	79
Tableau n°10 : Préparation de la campagne budgétaire.....	82
Tableau n°11 : Le suivi budgétaire dans BMT.....	83
Tableau n°12 : Le volume physique du trafic prévisionnel.....	85
Tableau n°13 : Le chiffre d'affaires prévisionnel par prestation.....	86
Tableau n°14 : Autres produits opérationnels et financiers.....	86
Tableau n°15 : Budget des investissements.....	87
Tableau n°16 : Budget des approvisionnements.....	88
Tableau n°17 : structure des charges.....	89
Tableau n°18 : Budget de trésorerie prévisionnelle.....	91
Tableau n°19 : Etat comparatif des réalisations par rapport aux prévisions du trafic.....	93
Tableau n°20 : Etat comparatif des réalisations par rapport aux prévisions du chiffre d'affaires par prestation.....	95

Tableau n°21 : Etat comparatif des réalisations par rapport aux prévisions des autres produits opérationnels et financiers.....	96
Tableau n°22 : Etat comparatif des réalisations par rapport aux prévisions du programme d'investissement.....	97
Tableau n°23 : Etat comparatif des réalisations par rapport aux prévisions des approvisionnements.....	98
Tableau n°24 : Etat comparatif des réalisations par rapport aux prévisions des charges opérationnelles.....	99
Tableau n°25 : Le chiffre d'affaires.....	100
Tableau n°26 : La valeur ajoutée.....	101
Tableau n°27 : L'excédent brut d'exploitation.....	102
Tableau n°28 : Le résultat opérationnel.....	102
Tableau n°29 : Le résultat financier.....	103
Tableau n°30 : Le résultat courant avant impôt	103
Tableau n°31 : Le résultat net.....	104
Tableau n°32 : Ratios de structure financière.....	107
Tableau n°33 : Ratios de liquidités (trésorerie).....	108
Tableau n°34 : Ratios de solvabilité	109
Tableau n°35 : La capacité d'autofinancement.....	109

Liste des figures

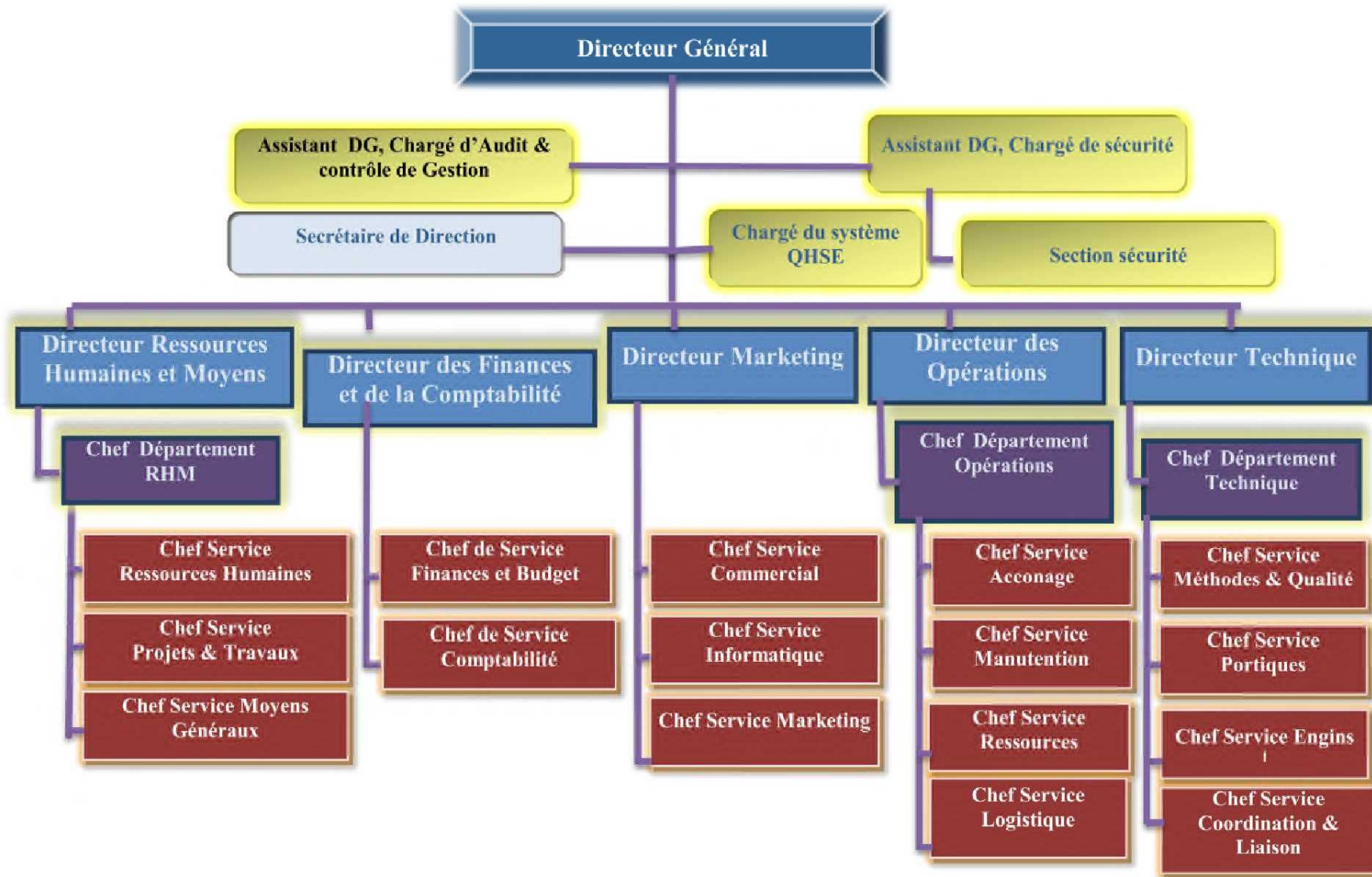
Figure n°01 : Evolution mensuelle du trafic EVP.....	94
Figure n°02 : Evolution du chiffre d'affaires par prestation.....	95
Figure n°03 : Evolution des charges d'exploitation.....	99

Liste des schémas

Schéma n°01 : Articulation fonctionnelle d'un système budgétaire	31
Schéma n°02 : La procédure budgétaire.....	36
Schéma n°03 : Processus du contrôle budgétaire.....	42
Schéma n°04 : Ensemble des analyses des écarts.....	48
Schéma n°05 : Structure du capital de BMT.....	68

Annexes

Organigramme général de BMT



Bejaia le 21 Octobre 2013

REF/ BMT/ DFC/ N°...../2013

Messieurs les Directeurs

Messieurs les responsables de structures

Objet : Elaboration du budget 2014

Dans le cadre de l'élaboration du budget **2014** nous avons

L'honneur de vous transmettre les canevas permettant sa réalisation

Le document de référence pour l'élaboration du budget est Le projet de clôture De l'exercice **2013**

Veillez agréer messieurs l'expression de ma parfaite considération

MODALITES D'ELABORATION

➤ **Les produits et les charges :**

Chacune des structures à pour mission de procéder à l'évaluation prévisionnelle de ses propres services tel que listés dans les canevas y afférents.

➤ **Le chiffre d'affaires**

La Direction Marketing listera le chiffre d'affaires par prestation sur la base

Du trafic prévisionnel (2014)

➤ **Les charges**

L'évaluation des charges de fonctionnement est dévolue aux centres de responsabilité concernés conformément au tableau ci-après :

Tableau de réalisation

Chapitre	LIBELLE	Responsable du chapitre	Pour compte	Observation
<u>38 XXX</u>	<u>Achats</u>	DRHM	Toutes les directions	Consolidation
60 XXX	Achats consommés	DRHM	Toutes les directions	
616 XXX	Assurances	DRHM	Toutes les directions	
62 XXX	Autres Services Extérieurs	DRHM	Toutes les directions	
622200	Stage et Formation	DRHM	Toutes les directions	
622210	Séminaires	DRHM	Toutes les directions	
623100	Publicités Légales	DRHM	Toutes les directions	
623800	Autres Publicités	DM		
623 300	Sponsoring	DM		
625 100	Déplacement frais de voyage	DRHM	Toutes les directions	
625 300	Réception et autres frais	DRHM	Toutes les directions	
625 500	Réception frais d'hébergement	DRHM	Toutes les directions	
627 100	Déplacement frais de séjour	DRHM	Toutes les directions	
63 XXX	Frais de personnel	DRHM	Toutes les directions	
64 XXX	Impôt et taxes	DFC	Toutes les directions	
68 XXX	Dot amortissement	DFC	Toutes les directions	

➤ **Les Achats :**

L'évaluation des prévisions des achats est à la charge de la DRHM, en coordination avec la DT pour la pièce de rechange.

➤ **Les investissements de renouvellement :**

Afin de prévenir à une cohérence des estimations des investissements, nous Recommandons la procédure suivante :

- **La DRHM** de la prévision d'acquisition de matériel et équipements de bureaux relevant de l'ensemble des structures
- **L'assistant DG** de la prévision d'acquisition de matériel et équipements de bureaux relevant de la Direction Général

- **La DO/DT**, pour l'ensemble des acquisitions de matériel d'exploitation.
- **La DM**, en ce qui concerne le matériel informatique.

➤ **Les investissements en bâtiments et en infrastructures :**

- La Direction des opérations consolidera à son niveau les besoins à prévoir en matière d'équipement de renouvellement pour le compte de l'entreprise

- La DRHM consolidera à son niveau les besoins en matière d'infrastructure et de superstructure

➤ **La trésorerie :**

Sur la base de prévisions de produits et des charges d'exploitation, des achats et des investissements la Direction des Finances et de la Comptabilité est chargée de l'élaboration des bilans, TCR et plan de trésorerie

RECOMMANDATIONS

- La formalisation des travaux demandés ci-dessus doit être impérativement consignée dans les canevas qui vous sont transmis.

- Les informations chiffrées en milliers de dinars, doivent être claires

- Les prévisions doivent être objectives, motivantes et réalisables.

Une concertation entre les différentes structures est souhaitable.

COMPTE DE RESULTAT /NATURE					
LIBELLE	2013	2014	Ecart	VAR %	
Ventes et produits annexes	1 623 058	1 752 552	129 494	8%	
I-PRODUCTION DE L'EXERCICE	1 623 058	1 752 552	129 494	8%	
Achats consommés	-81 171	-81 405	-234	0%	
Services extérieurs et autres Consommat	-123 833	-96 164	27 669	-22%	
II-CONSOMMATION DE L'EXERCICE	-205 004	-177 568	27 436	-13%	
III-VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)	1 418 054	1 574 984	156 930	11%	
Charges de personnel	-348 940	-387 791	-38 851	11%	
Impôts, taxes et versements assimilés	-27 709	-23 059	4 650	-17%	
IV-EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION	1 041 406	1 164 134	122 728	12%	
Autres produits opérationnels	9 262	13 222	3 960	43%	
Autres charges opérationnelles	-67 834	-80 751	-12 917	19%	
Dot. aux Amort., Prov. & pertes de valeurs	-200 759	-211 702	-10 943	5%	
Reprise sur pertes de valeur et provisions	16 669	10 995	-5 674	-34%	
V-RESULTAT OPERATIONNEL	798 744	895 898	97 154	12%	
Produits financiers	12 018	11 436	-582	-5%	
Charges financiers	-642	-14 761	-14 119	2199%	
VI-RESULTAT FINANCIER	11 376	-3 325	-14 701	-129%	
VII-Résultat Ordinaire avant Impôts (V+VI)	810 120	892 573	82 453	10%	
Impôts exigibles sur résultats ordinaires	-141 560	-124 807	16 753	-12%	
Impôt différé	-267,5	-1 719	-1 452	-743%	
Total des Produits ACTIVITES ORDINAIRES	1 661 006	1 788 204	127 198	8%	
Total des Charges des activités ordinaires	-992 714	-1 018 719	-26 005	3%	
VIII-Résultat net des activités Ordinaires	668 292	769 485	101 193	15%	
Eléments extraordinaires (produits)	0	0	0	/	
Eléments extraordinaires (charges)	0	0	0	/	
X-RESULTAT NET DE L'EXERCICE	668 292	769 485	101 193	15%	

LIBELLE		Realisations aux 31/12/2014	Realisation aux 31/12/2013	Txt réel %
Flux de trésorerie provenant des activités opérationnelles				
Encaissements reçus des clients		1 959 937	1 787 073	110%
Autre encaissement reçu		7 302	4 191	174%
Sommes versées aux fournisseurs et autres		-342 720	-309 188	111%
Sommes versées aux personnels		-383 091	-323 209	119%
Intérêts et autres frais financiers payés		-5 539	0	121%
Impôts sur les résultats payés		-100593	-213 901	47%
Autre Impôts payés		-299 486	-219 356	137%
Flux de trésorerie avant éléments extraordinaires		835 811	721 021	116%
Flux de trésorerie net provenant des activités opérationnelles (A)		835 811	721 021	116%
Flux de trésorerie net provenant des activités d'investissement		0	0	
Décaissements sur acquisitions d'immobilisations corporelles ou incorporelles		-429 933	-117 290	367%
Encaissements sur cessions d'immobilisations corporelles ou incorporelles		82,5	199,5	41%
Décaissements sur acquisitions d'immobilisations financières		-200 000	-200000	100%
Encaissements sur cessions d'immobilisations financières		200 000	0	
Intérêts encaissés sur placements financiers		12 642	6 500	194%
Autres produit financiers		228	22	
Flux de trésorerie net provenant des activités d'investissements (B)		-416 981	-310 568	134%
Flux de trésorerie provenant des activités de financements		0	0	
Dividendes et autres distributions effectuées		503 493	-196 475	256%
Encaissements provenant d'emprunts		0	0	
Remboursements d'emprunts ou d'autres dettes assimilées		71 977	-83 900	86%
Flux de trésorerie net provenant des activités de financement (C)		-575 470	-280 375	205%
Variation de trésorerie de la période (A+B+C)		-156 640	130 079	-120%
Trésorerie ou équivalent de trésorerie au début de la période		962 757	832 678	116%
Trésorerie ou équivalent de trésorerie à la fin de la période		806 117	962 757	84%
Variation de la trésorerie de la période		-156 640	130 079	-120%
TOTAL GENERAL AVEC DAT		1 206 117	1 362 757	89%

BILAN (ACTIF)

LIBELLE	NET 2013	NET 2014	VAR%
ACTIFS NON COURANTS	1 460 158	1 673 860	15%
Ecart d'acquisition-goodwill	0	0	
Immobilisations incorporelles	101 298	93 044	-8%
Immobilisations corporelles	0	0	
Terrains	7 180	7 180	0%
Bâtiments	276 812	254 562	-8%
Autres immobilisations corporelles	647 621	872 513	35%
Immobilisations en concession	0	0	
Immobilisations encours	17 179	35 266	105%
Immobilisations financières	0	0	
Titres mis en équivalence	0	0	
Autres participations, créances ratt	0	0	
Autres titres immobilisés	0	0	
Prêts et autres actifs financiers non courants	400 726	400 726	0%
Impôts différés actif	9 344	10 570	13%
TOTAL ACTIF NON COURANT	1 460 158	1 673 860	15%
ACTIF COURANT	1 206 660	1 128 766	-6%
Stocks et encours	77 659	108 227	39%
Créances et emplois assimilés	0	0	
Clients	107 766	138 358	28%
Autres débiteurs	16 611	18 732	13%
Impôts et assimilés	41 868	57 333	37%
Autres créances et emplois assimi	0	0	
Disponibilités et assimilés	0	0	
Placements et autres actifs financiers courants	0	0	
Trésorerie	962 757	806 117	-16%
TOTAL ACTIF COURANT	1 206 660	1 128 766	-6%
TOTAL GENERAL ACTIF	2 666 818	2 802 626	5%

BILAN (PASSIF)

LIBELLE	2013	2014	VAR %
CAPITAUX PROPRES	2 209 568	2 386 153	8%
Capital émis	500 000	500 000	0%
Capital non appelé			
Primes et réserves - Réserves consolidés (1)	1 041 108	1 366 286	6%
Ecart de réévaluation	0	0	
Ecart d'équivalence (1)	0	0	
Résultat net - Résultat net du groupe (1)	668 292	769 485	15%
Autres capitaux propres - Report à nouveau	168	382	127%
Part de la société consolidante (1)	0	0	
Part des minoritaires (1)	0	0	
TOTAL I	2 209 568	2 386 153	8%
PASSIFS NON-COURANTS	0	0	
Emprunts et dettes financières	222 332	159 300	-28%
Impôts (différés et provisionnés)	1 294	801	-38%
Provisions et produits constatés d'avance	11 161	19 199	72%
TOTAL II	234 786	179 300	-24%
PASSIFS COURANTS:	0	0	
Fournisseurs et comptes rattachés	56 227	78 561	40%
Impôts	37 598	32 272	-14%
Autres dettes	128 640	126 341	-2%
TOTAL III	222 464	237 174	7%
TOTAL GENERAL PASSIF (I+II+III)	2 666 818	2 802 626	5%

BUDGET D'EXPLOITATION 2014

Prévision Budgetaire 2014

Type	Clôture 2013		Prévision 2014		Ecart	Evolution en %
	Montant	%	Montant	%		
REP (VOULTE)	126 411		131 105		4 694	4%
Chiffre D'affaires	1 603 584	100%	1 839 150	100%	235 566	15%
1- Maintenance conteneurs	698 555	44%	721 942	39%	23 387	3%
2- Réverge	404 437	25%	410 061	22%	5 624	1%
3- Services annexes	0					
- Traitement des Conteneurs Frigorifique	41 484	3%	42 088	2%	604	1%
- Entretien	246 662	15%	413 658	22%	166 996	68%
- Autres Services	212 446	13%	231 401	14%	38 956	18%
Cadex Opérationnelle	515 721	100%	587 589	100%	71 868	14%
60 MFC	80 483	16%	93 039	16%	12 556	16%
61 Services Extérieur	83 259	16%	66 455	11%	-16 804	-20%
62 Autres Services Extérieurs	22 743	4%	24 812	4%	2 069	9%
63 Frais Personnel	301 213	58%	379 020	65%	77 807	26%
64 Impôts et Taxes	28 024	5%	24 263	4%	-3 761	-13%
65 Autres Charges Opérationnelles	61 967	12%	71 680	12%	9 693	16%
Ebitda	1 023 873		1 179 880		154 005	15%
	Ebitda/CA) %	64%	64%			
68 Dotations Aux Amortissement Provision et Pertes	189 550	27%	219 408	27%	29 858	16%
Ebit	836 326	0	960 473		124 147	15%
	Ebit/ CA) %	52%	52%			
66 Charges Financières	432	0%	0	0%	-432	-100%
69 IBS	181 975		138 022		-43 951	-24%
Resultat Net	653 921	0	822 451		168 530	26%
Resultat Net/CA	41%		45%			+41%

BUDGET D'EXPLOITATION 2014

Achats

Compt NSCF	Libelles	D.G Admin	D.F.C	D.M	D.O	D.T	Activité Logistique	Total	Total Budget clôture 13	VAR % (Budget)
382500	Ach. Pée. Det. Mat. Trm.	100	15	15	25	25	10	190	95	100%
382510	Ach. Pée. Det. Mat. Exp.	0	0	0	31 385	600	0	31 985	36 529	-12%
382530	Ach. Pneumat.	75	10	35	7 742	75	3 508	11 445	7 818	46%
S/ TOTAL		175	25	50	39 152	700	3 518	43 620	44 442	-2%
382400	Achats petit outillage	175	0	0	1 500	250	10	1 935	959	102%
382000	Achats Mat. Const.	500	0	0	0	50	0	550	425	29%
382300	Achats four. d'Atelier	100	0	0	25	600	8	733	877	-16%
S/ TOTAL		775	0	0	1 525	900	18	3 218	2 261	42%
382200	Achats: Pds d'Entret.	500	0	0	300	85	50	935	397	135%
382600	Achats Fourn. Bureau	350	68	150	1 250	40	25	1 883	1 108	70%
382100	Achats Carb. Lubrif.	210	10	50	21 923	2 200	5 663	30 036	23 783	26%
S/ TOTAL		1 060	78	200	23 473	2 325	5 738	32 873	25 288	30%
382700	Achats Fourn. Informatique	250	25	195	100	25	40	636	825	-23%
382920	EFFETS VESTIMENTAIRES	725	15	50	1 950	925	975	4 640	2 511	85%
382900	Achats Fourn. Diverses	2 050	15	3	100	75	0	2 243	3 495	-36%
S/TOTAL		3 025	55	249	2 150	1 025	1 015	7 519	6 831	10%
TOTAL		5 035	158	499	66 300	4 950	10 288	87 230	78 822	11%

BUDGET INVESTISSEMENT 2014

Programme Prévisionnel des Investissements de Superstructures

INFRASTRUCTURES ET SUPERSTRUCTURES

KDA							
Libelles	D.G Admin	D.F.C	D. M	D.O	D.T	Activité Logistique	Total budget 2014
Bâtiment :	0	0	2 500	2 500	0	0	5 000
3ème Etage Cabines salarienne			2 500	2 500			5 000
Bâtiment :							0
							0
Infrastructure :	0	0	0	43 500	0	22 459	65 959
HANGAR SCANNER				12 500			12 500
Réhabilitation ZEP (bitumage						22459	22 459
Réhabilitation bloc A du Terminal				25 000			25 000
DRAINAGE DES EAUX				6 000			6 000
TOTAUX	0	0	2 500	46 000	0	22 459	70 959

BUDGET INVESTISSEMENT 2014

Programme Prévisionnel des Investissements de Renouvellement

AGENCEMENTS ET MOBILIERS

KDA

libelles	DG Admi	D.F.C	D. M	D.O	D.T	Activité Logistique	Total Budget 2014
<u>Agencements & Installations</u>	450	0	2 800	300	0	0	3 550
aménagement salle d'archive							0
Agencements & installations	450		300	300			1 050
Seguement de fibre Optique DO Bureau Livraison			250				250
Seguement de fibre Optique Parc vide et domie			1 250				1 250
Seguement fibre optique BLOC E/D			1 000				1 000
Travaux extension reseau informatique							0
<u>Mobilier et équipement sociaux</u>			0			0	0
TOTAUX	450	0	2 800	300	0	0	3 550

Tables des matières

Introduction générale.....	01
Chapitre I : Notions de base sur le contrôle de gestion.....	04
- Introduction du premier chapitre.....	04
Section 01 : Les concepts clés du contrôle de gestion.....	04
1. L'émergence du concept contrôle de gestion	04
2. Définition et principes généraux du contrôle de gestion.....	06
2.1. Les différentes conceptions du contrôle de gestion.....	06
2.2. Les principes généraux du contrôle de gestion.....	07
2.2.1. Le contrôle de gestion à un rôle d'interface entre la planification stratégique et opérationnelle.....	07
2.2.2. Le contrôle a pour objet la réduction de l'incertitude.....	08
2.2.3. Le contrôle de gestion contribue à l'élaboration du système d'information de gestion.....	08
3. Objectifs et missions du contrôle de gestion.....	09
3.1. Les objectifs du contrôle de gestion.....	09
3.1.1. L'élimination des effets pervers des systèmes de mesure de performance.....	09
3.1.2. Outils d'évaluation.....	09
3.1.3. L'élaboration des budgets.....	09
3.1.4. Lever le paradoxe de la marche arrière.....	09
3.2. Les missions du contrôle de gestion.....	09
4. Les outils du contrôle de gestion.....	10
5. Le contrôleur de gestion : ses fonctions et ses qualités.....	10
5.1. Les fonctions du contrôle de gestion.....	10
5.1.1. Mise en place et amélioration du système.....	11
5.1.2. Animation de la procédure.....	11
5.1.3. Conseil de gestion pour les opérations projetées et réalisées.....	11
5.2. Les qualités demandées au contrôleur de gestion.....	12

Section 02 : Tableau de bord de gestion comme outil du contrôle de gestion.....13

1. Notions de base sur le tableau de bord de gestion.....	13
1.1. Définition du tableau de bord de gestion.....	13
1.2. Le rôle du tableau de bord de gestion.....	14
1.2.1. Vision cohérente par rapport aux objectifs.....	14
1.2.2. Mesure de performance et anticipation.....	14
1.2.3. Signalisation des dysfonctionnements.....	14
1.2.4. Communication.....	14
1.2.5. Référence commune pour l'équipe.....	14
1.2.6. Simulation.....	15
1.2.7. Outil personnel.....	15
1.3. Les instruments du tableau de bord de gestion.....	15
1.3.1. Les valeurs brutes et les écarts.....	15
1.3.2. Les ratios.....	15
1.3.3. Les graphiques.....	16
1.3.4. Les tableaux.....	16
1.3.5. Les clignotants.....	17
2. Les techniques de conception d'un tableau de bord de gestion.....	17
2.1. La méthode GIMSI.....	17
2.2. La méthode JANUS.....	19
2.3. La méthode OVAR.....	20
- Conclusion du premier chapitre.....	21

Chapitre II : La gestion budgétaire et le contrôle budgétaire.....22

- Introduction du deuxième chapitre.....	22
---	-----------

Section 01 : Programme, budget et gestion budgétaire.....22

1. Budget et programme.....	22
1.1. Définition du budget.....	22
1.2. Les caractéristiques du budget.....	23
1.2.1. Un outil d'anticipation au service de la stratégie.....	23
1.2.2. Un outil de coordination, de communication et de motivation.....	24

1.2.3. U n outil de contrôle.....	25
1.2.4. U n outil de remise en cause et d'amélioration de la performance.....	25
1.3. Typologie des budgets.....	26
1.3.1. Les budgets opérationnels.....	26
1.3.2. Le budget des investissements.....	27
1.3.3. Les budgets généraux.....	27
1.4. L'élaboration des budgets.....	27
1.4.1. La logique hiérarchique.....	27
1.4.2. La logique fonctionnelle.....	30
2. La gestion budgétaire.....	31
2.1. Définition et rôle de la gestion budgétaire.....	31
2.1.1. La définition de la gestion budgétaire.....	31
2.1.2. Le rôle de la gestion budgétaire.....	32
2.2. Les limites de la gestion budgétaire.....	33
2.3. Les étapes de la gestion budgétaire.....	34
2.3.1. Les prévisions.....	34
2.3.2. La budgétisation.....	35
2.3.3. Le contrôle budgétaire.....	35
Section 02 : Introduction au contrôle budgétaire.....	37
1. Présentation du contrôle budgétaire.....	37
1.1. Définition et objectifs du contrôle budgétaire.....	37
1.1.1. Définition du contrôle budgétaire.....	37
1.1.2. Objectifs du contrôle budgétaire.....	38
1.2. Utilités et limites du contrôle budgétaire.....	38
1.2.1. Utilités du contrôle budgétaire.....	38
1.2.2. Limites du contrôle budgétaire.....	38
1.3. Les conditions d'efficacité et les qualités d'un bon contrôle budgétaire.....	39
1.3.1. Les conditions d'efficacité d'un bon contrôle budgétaire.....	39
1.3.2. Les qualités d'un bon contrôle budgétaire.....	39
1.4. Les étapes et supports du contrôle budgétaire.....	40
1.4.1. Les différentes étapes du contrôle budgétaire.....	40
1.4.2. Les supports du contrôle budgétaire.....	41
2. Gestion et interprétation des écarts.....	43

2.1. Elaboration des écarts budgétaire.....	43
2.2.Calcul et analyse des écarts.....	44
2.2.1. L'analyse de l'écart sur chiffre d'affaires.....	44
2.2.2. L'analyse de l'écart sur marge.....	45
2.2.3. L'analyse de l'écart sur matières et main-d'œuvre.....	46
2.2.4. L'analyse des écarts sur charges indirectes.....	46
2.3. L'analyse des causes d'écarts et la mise en œuvre d'actions correctives.....	49
2.3.1. Identification des écarts les plus significatifs.....	49
2.3.2. La recherche des causes des écarts.....	49
2.3.3. Mener les actions correctives.....	50
- Conclusion du deuxième chapitre.....	51
Chapitre III : de la gestion budgétaire vers la performance.....	53
- Introduction du troisième chapitre.....	53
Section 01 : Présentation de la performance.....	53
1. Notions sur la performance.....	53
1.1. Définition de la performance.....	53
1.2. Performance externe et performance interne.....	54
1.2.1. La performance externe.....	54
1.2.2. La performance interne.....	55
1.3. Dimensions de la performance.....	56
1.3.1. La performance économique.....	56
1.3.2. La performance financière.....	56
1.3.3. La performance stratégique.....	56
1.3.4. La performance organisationnelle.....	56
1.3.5. La performance sociale.....	56
1.3.6. La performance humaine.....	56
2. Définition et construction d'un indicateur de performance.....	57
2.1.Définition d'un indicateur de performance.....	57
2.2.Construction d'un indicateur de performance.....	58
3. Les différents indicateurs de performance.....	59

3.1. Les indicateurs de la performance économique.....	59
3.1.1. La marge commerciale.....	59
3.1.2. La production de l'exercice.....	59
3.1.3. La valeur ajoutée.....	59
3.1.4. L'excédent brut d'exploitation.....	59
3.1.5. Le résultat d'exploitation.....	60
3.1.6. Le résultat financier.....	60
3.1.7. Le résultat courant avant impôt.....	60
3.1.8. Le résultat exceptionnel.....	60
3.1.9. Le résultat net.....	61
3.2. Les indicateurs de la performance financière.....	61
3.2.1. Le taux de rendement des capitaux investis.....	61
3.2.2. La valeur ajoutée économique.....	61
3.2.3. Le taux de rentabilité financière.....	62
3.2.4. Le résultat résiduel.....	62
3.2.5. Le taux de marge bénéficiaire.....	62
Section 02 : La gestion budgétaire et la performance.....	62
1. Le lien général entre la gestion budgétaire et la performance.....	62
2. Le contrôle budgétaire outil de mesure de la performance.....	63
2.1. La contrôlabilité.....	63
2.2. Le niveau de tolérance et la sensibilité de l'écart.....	63
3. Les différents programmes d'amélioration de la performance.....	64
3.1. Les programmes d'amélioration de la qualité.....	64
3.2. Les programmes d'amélioration de la productivité et de réduction de coût.....	65
3.3. Les programmes de réorganisation et d'optimisation des processus.....	65
- Conclusion du troisième chapitre.....	66
Chapitre VI : La gestion budgétaire et mesure de la performance au sein de BMT.....	67
- Introduction du quatrième chapitre.....	67
Section 01 : Présentation de l'organisme d'accueil BMT.....	67
1. Présentation générale de BMT.....	67

1.1.Création de BMT (Joint venture).....	67
1.2.Définition de BMT.....	68
1.3.La situation géographique de BMT.....	69
1.4.La structure de BMT.....	69
1.4.1. La direction générale.....	69
1.4.2. La direction des ressources humaines et moyennes.....	69
1.4.3. La direction des opérations.....	69
1.4.4. La direction marketing.....	69
1.4.5. La direction des finances et comptabilité.....	70
1.4.6. La direction technique.....	70
2. Logistique du terminal à conteneurs.....	70
2.1.Capacités et équipements du terminal.....	70
2.2.Sécurité du terminal.....	72
2.3.Gestion du terminal.....	72
3. Le traitement des conteneurs.....	75
3.1.Missions et objectifs de BMT.....	75
3.2.Les mouvements du terminal.....	76
3.3.Procédures de traitement de conteneurs.....	77
3.3.1. L'importation.....	77
3.3.2. L'exportation.....	78
Section 02 : Pratique budgétaire au sein de BMT.....	81
1. Présentation de la gestion budgétaire de BMT.....	81
1.1.Les objectifs du budget.....	81
1.2.Les principales rubriques du budget.....	81
1.3.Processus d'élaboration du budget.....	82
1.4.Procédure budgétaire.....	83
2. Elaboration des budgets.....	84
2.1.Le budget des ventes.....	85
2.2.Le budget des investissements.....	87
2.3.Le budget des approvisionnements.....	88
2.4.Le budget des charges.....	89
2.5.Le budget de trésorerie.....	91
3. Le contrôle budgétaire au sein de BMT.....	92

3.1. Les objectifs du contrôle budgétaire.....	92
3.2. La méthode d'application du contrôle budgétaire.....	93
4. La mesure de la performance.....	100
4.1. Les indicateurs de performance économique.....	100
4.1.1. Le chiffre d'affaires.....	100
4.1.2. La valeur ajoutée.....	101
4.1.3. L'excédent brut d'exploitation.....	101
4.1.4. Le résultat opérationnel.....	102
4.1.5. Le résultat financier.....	103
4.1.6. Le résultat courant avant impôt.....	103
4.1.7. Le résultat net de l'exercice.....	104
4.2. Les indicateurs de performance financière.....	104
4.2.1. Le taux de rendement des capitaux investis.....	104
4.2.2. Le taux de rentabilité financière.....	105
4.2.3. Le taux de marge bénéficiaire.....	105
- Conclusion du quatrième chapitre.....	109
Conclusion générale.....	111
Bibliographie.....	113
Liste des tableaux.....	115
Liste des figures et schémas	117
Annexes.....	118
Table des matières.....	131

Résumé

L'intérêt de ce sujet a été guidé par le souci de faire valoir l'importance du système budgétaire dans la gestion de l'entreprise, ce qui nous a incitées à faire des recherches pour mieux assimiler l'importance de la gestion budgétaire. Pour ce faire, un cas pratique au sein de BMT a été réalisé. Nous avons constaté que la gestion budgétaire de BMT permet de mesurer le degré d'accomplissement des objectifs qui seront traduits sous forme de budget prévisionnels. Ces budgets feront l'objet d'une étude comparative avec les réalisations de l'entreprise, ce qui dégage souvent des écarts budgétaires. Ces écarts mènent les responsables de BMT à proposer des actions correctives après avoir analysé les causes de ces écarts dans le but de prendre des décisions pertinentes et d'améliorer sa performance.

Mots clé : Gestion budgétaire, budget, écart budgétaire, performance.

Abstract

The interest of this subject has been guided by the concern to want the importance of the budgetary system in the management of the company, which encouraged us to do research to better understand the importance of budget management. To do this, a case study in BMT was realized. We found that budgetary management of BMT allows measuring the degree of achievement of goals that will be translated in the form of planned budget. These budgets will be a comparative study with the achievements of the company, which often releases budget gaps. These funds lead BMT officials to propose corrective actions after having analysed the causes of these differences in order to make relevant decisions and to improve its performance.

Key word: fiscal management, budget, budget variance, performance