



جامعة بجاية
Tasdawit n' Bgayet
Université de Béjaïa

Université Abderrahmane Mira de Bejaia.
Faculté des sciences Economiques, commerciales et des
Sciences de Gestion
Département des Sciences de Gestion

Mémoire de fin de cycle

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

Option : Comptabilité et audit (CA)

Thème

La gestion budgétaire, outil du contrôle de gestion

Cas : Société de production d'électricité SONELGAZ de DARGUINA (SPE)

Réalisée par

M^{elle} : KERROUCHE Katia

M^{elle} : KENNOUCHE Basma

Encadré par :

M^r : ARAB Zoubir

PROMOTION JUIN 2018

REMERCIEMENTS

Nous remercions Dieu, le tout puissant de nous avoir accordé santé et courage pour accomplir ce travail.

Nous tenons à formuler l'expression de notre profonde reconnaissance à notre promoteur M^r ARAB ZOUBIR pour ses pertinents conseils et ses orientations ainsi que sa disponibilité au long de ce travail.

Nous remercions également tout le personnel de SPE pour leurs accueil et en particulier M^r CHIHA ABEDSLAM pour sa gentillesse son aide pour amener en meilleur notre travail.

Enfin nous remercions tous ceux qui ont contribués de près ou de loin afin que notre travail puisse voir le jour.

Dédicaces

*À la personne qui à toujours été a mes côté m'engueulé et m'orienté, à toi
ma chère maman.*

*À mon père qui à fait en sorte que rien ne me manquera durant toutes ma
vie.*

*À mes frères qui m'on toujours soutenu, abderazak, Nassime, hassan,
rochdi et a ma sœur rebiha*

À tous mes amis (es) sans exceptions

À mon cher khaled

*(À ma binôme basma et l'autre pair participante a la réalisation de ce
travail.*

Katia...

Dédicaces

*À la personne qui à toujours été a mes côté m'engueulé et m'orienté, à toi
ma chère maman.*

*À mon père qui à fait en sorte que rien ne me manquera durant toutes ma
vie.*

*À mon frère qui m'a toujours soutenu, Hicham et mes sœurs nasrine, tessia,
chaima*

À tous mes amis (es) sans exceptions

*(À ma binôme Katia et l'autre pair participante a la réalisation de ce
travail.*

Basma...

SOMMAIRE

Liste des abréviations

Index

Introduction générale	01
Chapitre I : Aspect théorique du contrôle de gestion	04
Section 01 : Notion du contrôle de gestion	04
Section 02 : Place et rôle de la fonction contrôle de gestion dans l'organisation.....	12
Section 03 : Méthodes et outils du contrôle de gestion.....	16
Chapitre II : La gestion budgétaire, méthodes et outils	34
Section 01 : Notion sur la gestion budgétaire	35
Section 02 : Le contrôle budgétaire	50
Section 03 : Analyse et évaluation de la performance	61
Chapitre III : La gestion budgétaire au sein de l'entreprise de SONELGAZ	69
Section 01 : Présentation et organisation de l'unité de DERGUINA	70
Section 02 : Vision sur le fonctionnement de contrôle de gestion au sein de l'unité de DERGUINA	78
Section 03 : Diagnostic de la gestion budgétaires et recommandation	98
Conclusion générale	102

Références bibliographiques

Annexes

Table des matières

Liste des abréviations

Liste des abréviations

- ABC** : Activité based costing.
- ANBT** : Agence national barrage.
- BC** : Total basse chute.
- CA** : Conseil d'administration.
- CA_P** : Chiffre d'affaire prévu.
- CA_R** : Chiffre d'affaire réel.
- CNAS** : Caisse national des assureurs sociaux.
- CU_P** : Coût unitaire prévu.
- DAR** : Darguina.
- DT** : Déclenchement.
- ERA** : Erraguéne.
- Q** : Quantité.
- Q_M** : Quantité vendues adaptées au mix prévu.
- Q_P** : Quantité préétabli.
- Q_R** : Quantité réel.
- GW** : Gigawatts.
- GWH** : Gigawatts heure.
- GOU** : Gouriet.
- HC** : Haute chute.
- HSE** : Hygiène et sécurité environnement.
- HY** : Hydraulique.
- IEM** : Iril – emda.
- IEHP** : Indisponibilité hors entretien programmé.
- IEP** : Indisponibilité pour entretien programmé.
- KV** : Kilovolt.
- KW** : Kilowatts.

M : Marge.

MC : Maintenance.

M_P : Marge prévu.

M_R : Marge réelle.

MSO : Mansouria.

MW : Mégawatts.

MWH : Mégawatt heure.

ORSE : Organisation de secours.

PCG : Plan comptable générale.

P_P : Quantités valorisées par prix préétabli.

P_R : Prix de vente réel.

R_P : Révision partiel.

RV : Révision générale.

SED : Souk-el- djemaa.

SIE : Sureté interne d'établissement.

SR : Séparation réseau.

SPE : Société de production d'électricité.

TME : Tizi-medden.

V : Volte.

Pole TV TG est : Vole turbine vapeur et turbine a gaz.

Index

Liste des schémas

N°	Titre	Page
01	Les différents niveaux du contrôle.	07
02	Le triangle du contrôle de gestion.	08
03	La place du contrôle de gestion dans l'entreprise.	13
04	Lien de causalité entre les produits dans la méthode ABC	19
05	Présentation de la gestion budgétaire.	30
06	La hiérarchie des budgets.	44
07	La démarche de détermination du budget de vente.	45
08	La démarche de détermination du budget de production.	46
09	La démarche de détermination du budget d'approvisionnement.	47
10	La démarche de détermination du budget d'investissement.	48
11	La démarche de détermination du budget de trésorerie.	49
12	Le contrôle budgétaire, est un élément du contrôle de gestion.	51
13	Le degré de réalisation de budget.	51
14	Le schéma d'ensemble des analyses d'écarts.	55
15	Le schéma appliqué à l'écart de chiffre d'affaire.	56
16	Le schéma appliqué à l'écart de marge.	57
17	Le schéma appliqué sur les coûts.	58
18	Organigramme de l'unité de production hydraulique de DARGUINA.	72
19	Division exploitation.	74
20	Description sommaire de fonctionnement de la centrale hydroélectrique de DARGUINA.	75
21	Projet budget d'exploitation.	83
22	Evolution de la production d'énergie	97

Liste des tableaux

N°	Titre	Page
01	Présentation des quelques causes d'écart et leur actions correctives.	61
02	Performance interne et externe.	66
03	Maintenance préventive systématique.	81
04	Puissance installée.	84
05	Puissance développable.	85
06	Production d'énergie.	86
07	Disponibilité totale.	88
08	Indisponibilité pour entretien programmé.	89
09	Indisponibilité hors entretien programmé.	90
10	Production d'énergie électrique.	94
11	Disponibilité et indisponibilité.	95
12	Production d'énergie.	96

Introduction générale

Introduction générale

Gérer une entreprise c'est prévoir, organiser, commander, contrôler disait Fayol.

Prévoir, c'est à la fois évaluer l'avenir et le préparer, prévoir c'est déjà agir.

Les entreprises sont définies comme des systèmes ouverts adaptatifs dans leur complexité et parfaitement structurées. Elles se fondent sur l'aptitude des dirigeants à se doter de moyens de contrôles et idoines pour assurer des différents activités. Ces moyens de contrôle se rapportent à des actions stratégiques, d'exécution et de gestion. Les actions stratégiques sont gérées au sommet de la pyramide hiérarchique et déterminent des objectifs et les moyens nécessaires. Elles sont liées au management de l'entreprise et définissent les actions exécutées, action accomplies au niveau des services centraux (direction ou département).

Afin d'assurer une bonne coordination entre ces différents actions, il est important de mettre en oeuvre un système de contrôle capable de couvrir la gestion budgétaire. Ce système regroupe un nombre d'aspect dont quelques-uns sont liés à l'élaboration budgétaire, à l'exécution et au suivi de budget.

Le contrôle de gestion est devenu la pierre angulaire du fait qu'il est source de progrès d'amélioration potentiels à tous les types d'entreprises. C'est une fonction qui a pour but de motiver les responsables, et à les inciter à exécuter des activités contribuant à atteindre les objectifs de l'organisation.

Généralement, les entreprises procèdent au contrôle à travers la comptabilité, or que, se contenter des données comptables et financières à travers les rapports financiers ne mesurent que le résultat final et révèlent peu de choses sur les situations et la façon dont le profit est réalisé, ou plus précisément sur les éventuelles opportunités des bénéfices négligés. En d'autre terme, l'étude des bilans comptables et des comptes de résultat ne permet pas aux dirigeants et aux décideurs de savoir quelles sont les actions à entreprendre et les mesures à prendre.

En effet, la gestion budgétaire qui est le procédé du contrôle de gestion le plus pratiqué, se définit comme étant une gestion prévisionnelle à court terme, elle a comme instrument le budget. Elle est fondée sur l'évaluation des moyens à mettre à la disposition

des responsables pour atteindre les objectifs fixés, issue du plan stratégique défini par la direction.

La gestion budgétaire est un dispositif de la comptabilité de gestion, qui consiste à piloter l'entreprise à travers des budgets, c'est une discipline dont la connaissance est indispensable à tout responsable économique.

Elle vise à établir des prévisions chiffrées et à les comparer systématiquement avec les réalisations, en vue d'analyser un éventuel écart et de pouvoir établir des mesures correctives rapides et efficaces.

Pour pouvoir comprendre le contrôle de gestion ainsi que la gestion budgétaire, il faut au moins connaître leur exécution ; ce qui nous amène à poser la question suivantes :

Les entreprises algériennes, notamment SONELGUAZ de DARGUINA élaborent-elles des budgets ?

Pour mener à bien notre travail de recherche, les questions subsidiaires suivantes méritent réflexion, à savoir :

- ❖ Les managers des entreprises algériennes, notamment SONELGUAZ de DARGUINA sont-ils formés sur la gestion budgétaire ?
- ❖ La gestion budgétaire est-elle un outil efficace pour le contrôle de gestion ?

A cet égard, on a retenue certaines hypothèses de réflexion qui sont des réponses préalable aux questions précédemment cités :

- ❖ Les managers des entreprises algériennes, notamment SONELGAZ DARGUINA, sont formés sur la gestion budgétaire.
- ❖ La gestion budgétaire est un outil efficace pour le contrôle de gestion.

Pour atteindre l'objectif de recherche qu'on s'est fixé ci-dessus, nous avons opté pour le plan qui suit :

Le premier chapitre intitulé : « aspect théorique du contrôle de gestion », sera subdivisé en trois sections : dans la première section, nous nous sommes penchés sur la notion du contrôle de gestion, et la deuxième section portera sur la place et rôle de la fonction du contrôle de gestion et la dernière section est consacrée sur les méthodes et outils du contrôle de gestion.

Le deuxième chapitre, intitulé « la gestion budgétaire, outil du contrôle de gestion ». Ce second chapitre sera composé de trois sections : la première section traite les notions sur la gestion budgétaire et ensuite, la seconde sera consacrée au contrôle budgétaire, en fin, la troisième section traitera l'analyse et l'évaluation de la performance d'une entreprise.

Le dernier chapitre, intitulé « la gestion budgétaire au sein de l'entreprise de SONELGAZ », nous permet d'appliquer les développements théoriques précédents. Ce dernier est composé aussi de trois sections : la première va s'intéresser principalement à la présentation et organisation de l'unité de DERGUINA, la deuxième s'intéressera à la vision sur le fonctionnement du contrôle de gestion au sein de l'unité et la troisième section sera consacrée sur le diagnostic de la gestion budgétaire et recommandation.

Chapitre I

Aspect théorique du contrôle de gestion

Chapitre I : Aspect théorique du contrôle de gestion

Introduction

Contrôler une situation signifie être capable de la maîtriser et de la diriger dans le sens voulu. Tout contrôle vise à mesurer les résultats d'une action à comparer ces résultats avec les objectifs fixés à priori, pour savoir s'il y a une convergence ou divergence.

Dans le domaine de la gestion, le contrôle vise à assurer, par la mise en place d'un certain nombre d'outils qui permettront de réaliser une meilleure maîtrise de la rentabilité et de développement des entreprises, une meilleure réalisation des objectifs dans un environnement qui se caractérise par une incertitude et une concurrence intense.

Ce chapitre sera scindé en trois sections, la première focalise sur les notions de contrôle de gestion, elle délimite ces objectifs, et dans la deuxième section nous présenterons la place et rôle de la fonction contrôle de gestion dans l'organisation, la troisième sur les méthodes et outils du contrôle de gestion.

Section 01 : Notion du contrôle de gestion

Le contrôle de gestion est un processus visant à intégrer aux aïeux la complexité de l'environnement interne de l'entreprise, afin de maîtriser ses activités et d'améliorer sa performance.

1-1- Historique et définition du contrôle de gestion

Nous allons traiter l'historique du contrôle de gestion ainsi que ses différentes définitions.

1-1-1-Historique du contrôle de gestion

Avec le développement des entreprises, les directions générales ont ressenti la nécessité de décentraliser la prise de décision pour la confier aux responsables opérationnels plus près du terrain.

En outre, cette décentralisation ne pouvait être mise en œuvre sans un outil et des procédures permettant de se mettre d'accord sur les objectifs et les plans d'actions à entreprendre, permettant aussi de savoir si les résultats escomptés étaient effectivement réalisés en temps voulu par les responsables opérationnels.

C'est ainsi qu'aux Etats-Unis, pays à l'avant-garde en matière d'innovation dans le monde de l'entreprise, que le contrôle de gestion est apparu dans les années trente. En Europe, il se développe dans les années cinquante. En Afrique francophone, il n'émerge véritablement que dans les années quatre vingt. Au Sénégal, le contrôle de gestion a été introduit partiellement dans le secteur parapublic par le circulaire 008/ PM du 24 janvier 1980 dont l'objectif était l'instauration du contrôle budgétaire décentralisé par objectif.

1-1-2-Définition du contrôle de gestion

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

Selon **khemakhen** : le contrôle de gestion est « le processus mis en œuvre au sein d'une organisation pour s'assurer d'une mobilisation efficace et permanente des énergies et des ressources en vue d'atteindre les objectifs que vise cette organisation. Un système de contrôle de gestion ne peut exister que s'il existe dans l'entreprise une stratégie identifiants des objectifs à très long terme »¹ ;

Selon **GUERNY et GURIEC** : le contrôle de gestion est « un ensemble de techniques et de procédures visant à combiner au mieux l'utilisation des moyens humains, matériels et financiers pour atteindre des objectifs, le plus souvent annuels, dans le cadre des stratégies choisies »² ;

Selon **DORIATH B** le contrôle de gestion est « un élément fondamental du pilotage de l'entreprise (ou d'autres types d'organisation) »³ ;

Les définitions présentées ci-dessus permettent d'approcher la richesse et la complexité de ce domaine de la gestion.

- Le contrôle de gestion, c'est le système de pilotage de la performance ;
- Le contrôle de gestion doit s'assurer que les actions ont été menées de façon économique, efficiente ou efficace ;
- Contrôler la gestion budgétaire de l'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.

¹ Kemakhen A et Lardoï., « Introduction au contrôle de gestion », Edition bordas, Paris- Montréal, 2001, P10.

² Deguerny J et Guiriec (J-C)., « Contrôle de gestion et choix stratégiques », 6^{ème} Édition, Paris,1998 ,P 197 .

³ Doriath B et Goujet C., « Gestion prévisionnel et mesure de la performance »,3^{ème} Edition, Dunod, Paris, 2007, P 196.

Selon **LOCHARD J**: le contrôle de gestion est « ensemble des dispositions prises pour fournir aux dirigeants et aux divers responsables des données chiffrées périodiques caractérisant le marché de l'entreprise. Leur comparaison avec des données passées ou prévues permet aux dirigeants de déclencher rapidement les mesures connectives appropriées avec l'aide ou les conseils du contrôleur de gestion »⁴.

Donc

Le contrôle de gestion est désormais une pratique courante dans les nombreuses organisations, il est composé de deux parties contrôle et gestion qui se définissent comme suit :

- ❖ Contrôle : maîtriser une situation et la dominer pour la mener vers un sens voulu.
- ❖ Gestion : c'est l'utilisation d'une manière optimale de moyens rares mis à la disposition d'un responsable pour atteindre des objectifs fixés à l'avance.

1-2-Typologie de contrôle

Le contrôle est ainsi analysé sur la base de « niveau » : contrôle stratégique (qui concerne les dirigeants), contrôle de gestion (pour les cadres et responsables) et contrôle opérationnel (suivi quotidien à très court terme)⁵ :

1-2-1- Contrôle stratégique : qui concerne les dirigeants et envisage la stratégie et les objectifs à long terme de l'entreprise pour porter un jugement sur leur pertinence. Le contrôle de la stratégie aidera à piloter les choix stratégiques de l'entreprise ;

1-2-2-Contrôle de gestion : qui s'adresse aux cadres et responsables et évalue l'impact des décisions prises à moyen terme pour parvenir aux objectifs ; c'est l'adéquation entre l'utilisation des ressources et la stratégie qui est examinée ;

1-2-3- Contrôle opérationnel : qui sont un suivi quotidien, à très court terme, du bon déroulement des opérations ; il touche essentiellement le personnel d'exécution et est en grande partie automatisé.

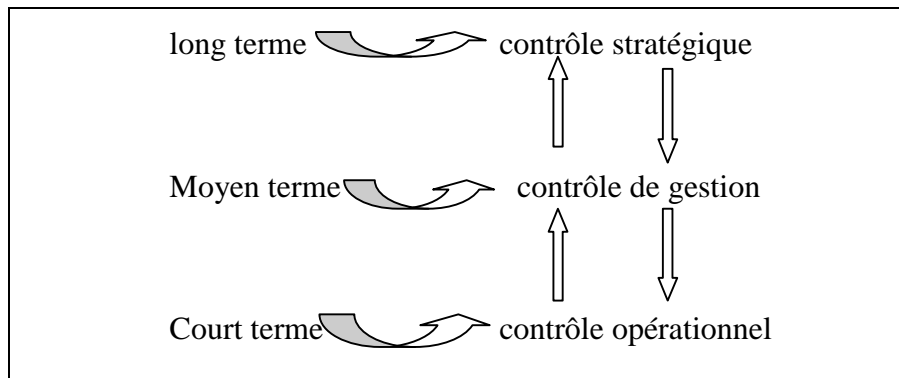
Le contrôle de gestion est alors positionné comme interface entre le contrôle stratégique et le contrôle opérationnel. Il permettrait de réguler sur le moyen terme en contrôlant la transformation des objectifs à long terme en actions courantes. La relation entre

⁴ Lochard J., « La gestion budgétaire outil de pilotage des managers », Edition d'organisation, 1998, P15.

⁵ Loning H et Al., « Contrôle de gestion organisation, outil et pratique », Dunod, Paris, 2008, P 8.

le contrôle stratégique, contrôle de gestion, et le contrôle opérationnel est simplifié par le schéma suivant :

Schéma n °01 : Les différents niveaux du contrôle.



Source: Alazard C et Séparis., « Contrôle de gestion manuel et application », DUNOD, Paris, 2007, P 9.

1-3-Objectifs et missions du contrôle de gestion

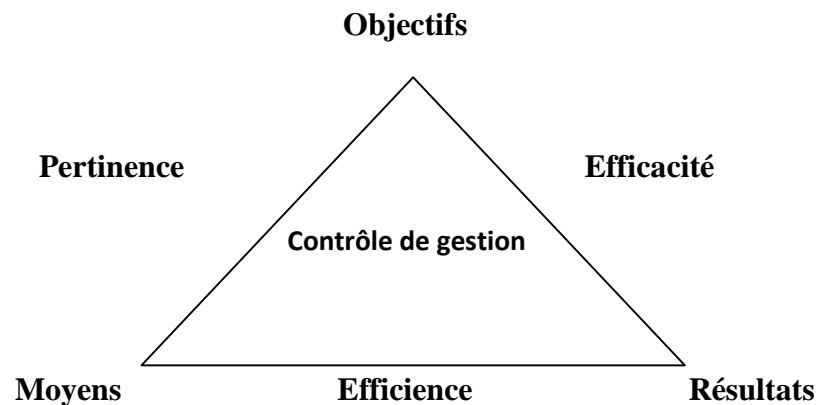
Le contrôle de gestion est le processus par lequel les dirigeants d'assurent sur les ressources qui sont obtenues et utilisées avec efficacité et efficience pour réaliser les objectifs de l'organisation.

1-3-1- Les objectifs du contrôle de gestion

Les objectifs du contrôle de gestion sont identiques pour toutes les entreprises, quels que soient leurs secteurs d'activité et leurs dimensions qui sont la coordination. L'aide, le suivi, le contrôle et la mise en œuvre de la stratégie de l'organisation. La notion d'objectif ne peut répondre aux besoins de la direction que si elle met en relation deux autres éléments essentiels qui sont les moyens et les résultats⁶. Dans cette approche, un responsable est défini par un champ d'action dans lequel son activité consiste à mettre en relation ces trois critères essentiels :

- Les objectifs à atteindre ;
- Les ressources mise en place ;
- Les résultats obtenus.

⁶ Gauter F., « Contrôle de gestion », Edition Education, France, 2006, P27.

Schéma n 02 : Le triangle du contrôle de gestion

Source : Loning H et Al., « Le contrôle de gestion, organisation, outils et pratiques », 3^{éd} Dunod, Paris, 2008, P6.

Ces derniers donnent naissance à trois critères d'évaluation pour un responsable :

- La pertinence : elle met en rapports objectifs et moyens. Pour qu'un système soit pertinent, il faut qu'elle mette en œuvre les moyens lesquels adaptés en quantité et en qualité aux objectifs escomptés ;
- L'efficacité : elle mesure les résultats obtenus par rapport aux objectifs fixés ;
- L'efficience : elle met le rapport entre les résultats obtenus et les ressources utilisées.

1-3-2- Les missions du contrôle de gestion

Nous trouvons trois missions fondamentales du contrôle de gestion selon **H.Bouquin**⁷:

- Assurer la cohérence entre la stratégie et les opérations quotidiennes : le contrôle de gestion doit assurer que les actions quotidiennes permettent de mettre en œuvre la stratégie définie ; mais également que l'approche stratégique prend en compte les faits constatés au niveau opérationnel ;
- Analyser les relations entre les résultats poursuivis et les ressources consommés afin de réaliser les objectifs (analyse des écarts prévisions, résultat, sanction des écarts.....ect) ;

⁷ Bouquin H., « Le contrôle de gestion », Paris, 2006, P 34.

- Orienter les actions et comportements d'acteurs autonomes (délégation de responsabilité en matière de ressources et de résultat).

1-4- Les activités du contrôle de gestion

Le contrôle de gestion comporte plusieurs activités :

- La prévision qui traduit les objectifs stratégiques en plans d'action et en budgets ;
- La comparaison a posteriori des réalisations aux prévisions afin de mesurer les performances par le degré de réalisation des objectifs, de déceler les écarts et de les analyser pour comprendre ce qui s'est passé ;
- La rétroaction : le contrôle est en effet un processus en boucle qui doit permettre de procéder aux régulations nécessaires lorsque les écarts sont trop importants.

1-5- Les différentes formes du contrôle

On peut déterminer plusieurs notions voisines pour le contrôle de gestion, qui sont :

1-5-1- Le contrôle organisationnel

Pour piloter la performance, le gestionnaire ne peut se contenter de réguler les actions et leurs résultats ; il doit aussi surveiller la fiabilité et la qualité du fonctionnement de l'organisation, c'est-à-dire ses processus décisionnels⁸.

L'entreprise dispose de ressources internes propres qui doivent être contrôlables pour être en permanence opérationnelle et tournées vers l'objectif à atteindre.

Le contrôle organisationnel cherche à améliorer les règles et les procédures qui structurent les décisions et auxquelles les décideurs se réfèrent pour déterminer leurs comportements.

Trois types de méthodes sont utilisés par le contrôle organisationnel :

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

⁸ Alazard C et Separi S., « Contrôle de gestion manuel et application », Edition Dunod, Paris, 2010, P17.

1-5-2- L'audit interne

L'audit interne est une activité indépendante et objective qui permet de donner à une organisation une assurance sur le degré de maîtrise de ses opérations, lui apporte ses conseils pour les améliorer, et contribue à créer de la valeur ajoutée.

L'audit interne permet aussi de ⁹ :

- ✓ Mesurer et améliorer la fiabilité des systèmes d'informations comptables et financiers existant ;
- ✓ Mettre en place des systèmes efficaces de tous les domaines de l'entreprise.

Le terme « interne » précise que le contrôleur fait partie de l'entreprise mais l'audit peut être aussi externe.

1-5-3- Le contrôle interne

L'ordre des experts comptables et comptables agréés (OECCA) en donne la définition suivante : « c'est l'ensemble des sécurités contribuant à la maîtrise de l'entreprise. Il a pour but, d'un côté d'assurer la protection, la sauvegarde du patrimoine et la qualité de l'information, de l'autre, l'application des instructions de la direction et de favoriser l'amélioration des performances. Il se manifeste par l'organisation, les méthodes et les procédures de chacune des activités de l'entreprise pour maintenir la pérennité de celle-ci »¹⁰

Le contrôle interne repose sur trois principes :

- ✓ Le contrôle interne est un processus, pas seulement un recueil de procédures, qui nécessite l'implication des acteurs de l'organisation ;
- ✓ Le contrôle interne doit permettre une assurance raisonnable d'un management respectant les lois ;
- ✓ Le contrôle interne est adapté à la réalisation effective des objectifs.

En effet le contrôle interne concerne la fixation des règles, des procédures et le respect de celle-ci.

⁹ Alazard C et Separi S., Op.cit, P18.

¹⁰ OP.cit, P17.

1-5-4- Révision comptable

La révision des comptes est le processus qui, en comptabilité, permet de vérifier et d'apurer le solde des comptes de bilan avant de clôturer un exercice ou une période comptable.

A chaque fin d'exercice comptable, au moment de la clôture, il convient d'effectuer la révision comptable.

La loi n'oblige pas une entreprise à réviser ses comptes ; c'est plus une nécessité si la société veut répondre aux exigences fiscales et réglementaires à travers la tenue de sa comptabilité.

De fait, la révision peut être faite :

- ✓ **Par la société elle-même**, à condition d'avoir des personnes compétentes en interne ;
- ✓ **Par un expert-comptable** : pour les petites et moyennes structures, il est commun que ce soit chargé de la présentation des comptes. Pour ce fait, la révision est un passage obligatoire.

Pour les plus grosses sociétés, la révision est généralement réalisée en interne.

1-6- Le processus du contrôle de gestion

Le processus de contrôle de gestion correspond aux phases traditionnelles du management :¹¹

1) Phase de prévision : cette phase est dépendant de la stratégie définie par l'entreprise. La direction prévoit les moyens nécessaires pour atteindre les objectifs fixés par la stratégie dans la limite d'un horizon temporel. Les résultats attendus par la direction constituent un modèle de représentation des objectifs à court terme ;

2) Phase d'exécution : cette phase déroule à l'échelon des entités de l'entreprise. Les responsables des entités mettent en œuvre les moyens qui leur sont alloués. Ils disposent d'un système d'information qui mesure le résultat de leur action. Ce système de mesure doit être compris et accepté pour les responsables d'entités. Il doit uniquement mesurer les actions qui leur ont été déléguées ;

¹¹ Langlois L et Al., « Contrôle de gestion », Edition FOUCHER, Paris, 2006, P12/18.

3) Phase d'évaluation : cette phase consiste à confronter les résultats obtenus par les entités aux résultats souhaités par la direction afin d'évaluer leur performance. Cette étape de contrôle met en évidence des écarts et en détermine les causes. Elle doit conduire les responsables à prendre des mesures correctives. Le processus est plus réactif lorsque cette étape de contrôle est réalisée régulièrement au niveau des entités ;

4) Phase d'apprentissage : cette phase permet, grâce à l'analyse des écarts, de faire progresser l'ensemble du système de prévision par apprentissage. Des facteurs de compétitivité peuvent être découverts ainsi que l'éventuelle faiblesse. Une base de données est constituée pour être utilisée en vue des futures prévisions.

Section 02 : Place et rôle de la fonction contrôle de gestion dans l'organisation

Le contrôle de gestion offre plusieurs avantages à l'entreprise :

2-1- Place du contrôle de gestion dans l'organisation

Véritable réceptacle d'information, le contrôle de gestion est normalement au centre de tous les flux d'informations de l'entreprise. Il reçoit, il traite, il analyse, exploite, il explique et transmet à d'autre les informations reçus.

Sa place dans « l'espace entreprise » est donc essentielle et est maintenant devenue incontournable. Sa situation exacte dans l'organigramme constitue cependant un problème qui se prête mal à des généralisations.

Il est aisé de comprendre que la place du contrôle de gestion dépend :

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

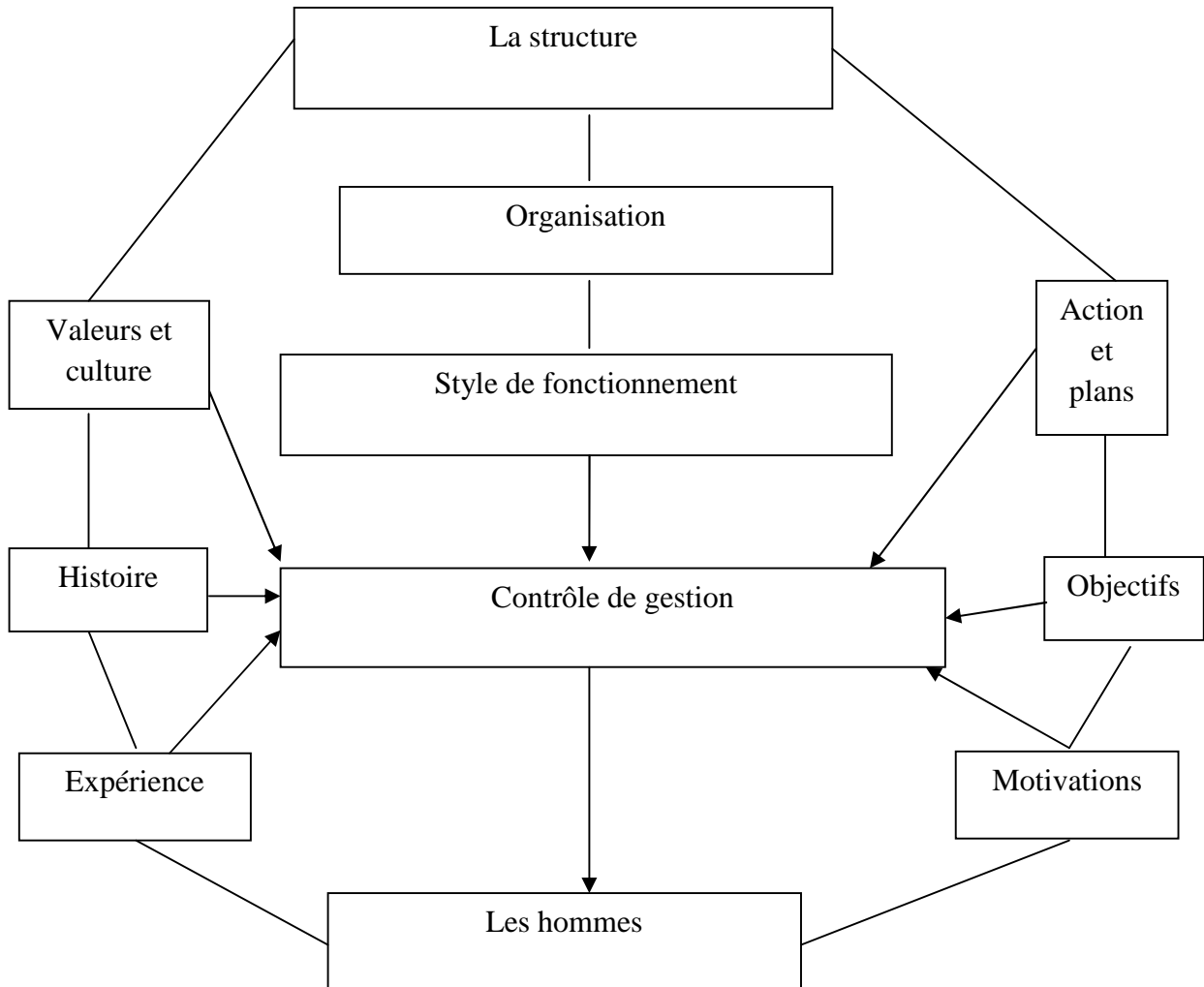
Généralement, le contrôle de gestion se situe au sein de la direction financière, soit en tant que responsabilité a part entière, soit en tant que responsabilité partagé quand la fonction est assurée par le directeur financier.

Mais l'évolution la plus récente tend à situer le contrôleur de gestion en dehors de toute hiérarchie et à le rattacher directement aux dirigeants (directeur général) de l'entreprise. Cette position favorise l'indépendance du contrôleur et lui donne des pouvoirs d'intervention beaucoup plus importants.

Pour mener à bien sa mission, le contrôleur de gestion s'appuie sur tous les moyens disponibles dans l'entreprise, qu'il s'agisse du potentiel technique, des moyens financiers ou encore des ressources humaines.

Comme le montre le schéma ci- dessous, le contrôle de gestion se trouve au cœur de l'entreprise¹².

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



Sources : Kerviler I et Kerviler L., « Le contrôle de gestion à la portée de tous ! »

3^{ème} Edition, ECONOMICA, Paris, 2000, P13.

D'après ce schéma on constate que le contrôle de gestion adapte, bien entendu, sa méthode et ses outils à l'environnement dans lequel il doit fonctionner, c'est à – dire qu'il s'adapte a l'organisation de l'entreprise en proposant des modifications de celle-ci s'il le

¹² Kerviler I et Kerviler L., « Le contrôle de gestion à la portée de tous ! », 3^{ème} Edition, Economica, Paris, 2000, P12 /13.

juge nécessaire. Enfin, il doit intégrer le passé de l'entreprise, son histoire, sa culture, son style, en un mot tout ce qui fait son caractère original.

2-2- Le Rôle du contrôle de gestion dans l'organisation

On distingue le rôle et la qualité de contrôleur de gestion :

2-2-1 Le rôle du contrôleur de gestion

Le contrôleur de gestion peut être considéré comme une personne qui assume et assure la responsabilité du contrôle de gestion dans une organisation

❖ Le contrôleur concepteur : le contrôleur assure la conception du réseau budgétaire (répartition des responsabilités et des objectifs avec définition d'un budget pour chaque responsable, ainsi que la forme et le contenu de chaque budget) ;

Il définit les formulaires à remplir, la procédure de circulation des informations et le calendrier de la navette budgétaire. Il rédige le manuel des procédures.

Il s'assure que la procédure budgétaire incite les responsables à prendre des décisions qui soient conformes à la stratégie de l'entreprise.

Il évalue le montant de la « réserve budgétaire de direction » dont dispose la direction générale pour faire face aux imprévus.

❖ le contrôleur animateur : le contrôleur a un rôle de formateur des responsables. Il les persuade de l'intérêt de la méthode budgétaire. Il est incité à fournir honnêtement des informations fiables. Il est le conseiller des responsables dans la préparation de leurs projets de budgets ;

❖ Le contrôleur vérificateur : il vérifie :

- Que les responsables respectent les procédures prévues (codage des informations, délais de transmission des informations) ;

- Que les responsables respectent les instructions qui leur avaient été communiquées lors de la première étape de la procédure budgétaire ;

- Que les projets de budgets sont cohérents entre eux avec le plan opérationnel ;

- Que les hypothèses et les objectifs sont réalistes.¹³

¹³ Langlois L et Al., Op.cit., P190/191.

2-2-2- La Qualité du contrôleur de gestion

Un bon contrôleur de gestion doit :

➤ Bien connaître l'entreprise et prendre en compte toutes les dimensions, en effet il doit sortir de son bureau en analysant les choses sur place, en dialoguant avec ceux qui sont au cœur des problèmes détectés.

Par ailleurs, les solutions qu'il propose doivent être basées sur un bon équilibre entre les aspects techniques et financiers et l'aspect humain ;

➤ Savoir aller à l'essentiel et oublier les problèmes mineurs : « trop de contrôle nuira l'entreprise sous beaucoup de papiers, coutera beaucoup d'argent et risque d'aboutir à peu de résultats »¹⁴

➤ Savoir communiquer : il doit savoir dialoguer avec les opérationnels de façon à de chacun. En un mot il doit être diplomate ;

➤ Savoir convaincre : la diplomatie n'exclut pas une certaine fermeté et il lui en faudra pour en faire respecter la convergence des buts ;

➤ Veiller à la mise en application de certaines décisions.

2-2-3- Les missions du contrôleur de gestion

Le contrôleur de gestion, dont le rôle premier était de fournir certaines informations, a vu ses missions s'élargir auprès des acteurs de toute l'organisation ; c'est pourquoi il est possible de synthétiser ses rôles actuels autour de trois axes :

Information : fournir des outils pertinents et les améliorer en permanence en fonction des besoins et du contexte.

Organisation : aider et accompagner l'ensemble de l'organisation dans les changements à mettre en œuvre.

Ses qualités de **communicateur** et de **pédagogue** sont alors essentielles :

- Communiquer avec clarté :

✓ Des informations fiables, pertinentes, utiles à tous les acteurs à tous les niveaux de l'organisation ;

¹⁴ Gervais M., « Le contrôle de gestion par le système budgétaire », Edition Vuibert d'entreprise, Paris, 1989, P 227/228.

- ✓ Les évolutions nécessaires à mettre en œuvre ;
- ✓ Les outils de résolution des problèmes pour aider à améliorer le pilotage ;
- ✓ Pour faciliter le dialogue entre les acteurs ;
- Expliciter avec rigueur :
 - ✓ Les objectifs, les contraintes, le contexte de l'entreprise pour justifier les orientations choisies ;
 - ✓ Les résultats et les écarts observés pour en analyser les causes et réfléchir à des solutions ;
 - ✓ L'accompagnement des changements à mettre en place.

Au total, le contrôleur de gestion n'est plus seulement fournisseur d'informations mais aussi animateur de processus¹⁵.

Section 03 : Méthodes et outils du contrôle de gestion

Pour bâtir un système de contrôle de gestion, il est indispensable d'utiliser des différentes méthodes et outils.

3-1- Méthodes du contrôle de gestion

Pour piloter la performance de l'entreprise et prendre des décisions à court et long terme, le gestionnaire élabore et utilise de nombreux outils d'aide à la décision, il est donc indispensable de comprendre des conditions de validité des démarches mises en œuvre pour juger de la pertinence des coûts obtenus et des contextes dans lesquels ils représentent un réel éclairage pour la prise de décision. Les méthodes de contrôle de gestion sont classées dans deux types de systèmes :

3-1-1- Définition de coût

Le coût se définit comme la somme des charges liées à l'exploitation ou à la production d'un bien, ces derniers (les charges) peuvent être analysés par leur origine ou par leur nature¹⁶.

¹⁵ Alazard C et Separi S., « Contrôle de gestion manuel et application », Edition, Dunod, 2007, P 33.

¹⁶ Arab Zoubir., Mémoire de magistère, « le contrôle de gestion dans un hôpital, méthodes et outils ; cas de la mise en place de la méthode A.B.C à l'hôpital khellil amrane de Bejaia, soutenu le 12-01-2012, sous la direction de P^f Brahamia Brahim, à l'université de Bejaia.

3-1-2- Système de calcul des coûts

Il existe deux systèmes fondamentaux pour le calcul des coûts, système des coûts complets et systèmes des coûts partiels, chaque système contient plusieurs méthodes de calcul des coûts.

3-1-2-1- Système des coûts complets

L'objectif de la comptabilité analytique dans le cadre de système des coûts complets est de déterminer le coût de revient complet d'un bien qui « représente tout ce qu'ils ont coûté au cours du cycle d'exploitation, lorsqu'ils ont atteint le stade final, distribution incluse »¹⁷.

Selon le PCG 1982, le coût complet est constitué par la totalité des charges qui peuvent lui être rapportées. Donc, qui dit coût complet dit imputation à un produit de la totalité des charges retenues dans le modèle de la comptabilité analytique ; qu'elles soient directes ou indirectes, fixes ou variables, c'est la démarche la plus ancienne, mais qui reste encore la plus utilisée dans les entreprises.

A- La méthode des sections homogènes (centres d'analyse)

Il existe plusieurs méthodes de calcul des coûts complets, certains sont plus simples, mais ils donnent des résultats moins précis, d'autre nécessitent des traitements plus complexes et plus coûteux, mais donnent des résultats plus précis. La méthode des centres d'analyse est la plus couramment utilisée, car elle présente un rapport satisfaisant entre la complexité des traitements et la précision des résultats. De plus, elle est recommandée par le plan comptable général. Cette méthode permet, selon **MOTTIS N**¹⁸, de connaître rapidement et facilement le coût de revient complet des produits.

La méthode des centres d'analyses, aussi très connue sous le nom de la méthode « des sections homogènes ». Elle introduit un découpage fonctionnel de l'organisation en unités appelées « centre d'analyse ». Différents types de centres(ou sections) peuvent être distingués¹⁹ :

• **Les centres principaux** : se trouvent au cœur de processus de production (chaîne de fabrication par exemple) ;

¹⁷ Goujet C et Raulet C., « comptabilité analytique et contrôle de gestion », 3^{ème} Edition, Paris, 1996, P92.

¹⁸ Mottis N., « Contrôle de gestion », 2^{éd} Ems, Paris, 2006, P75.

¹⁹ Berland N., « Mesures et piloter la performance », Edition la découverte, Paris, 2009, P 28.

- **Les centres auxiliaires** : dans les activités assistent celles des centres principaux, par exemple : la maintenance, les centres de gestion qui ont un rôle fonctionnaire dans l'organisation comme les ressources humaines et les finances...ect. Quelque soit le nombre et le type de centre, l'objectif est toujours le même : gérer les déversements successifs de coût, en fonction des réalités physiques ou économiques pour aboutir finalement au coût de revient complet de produit.

La méthode des centres d'analyses, améliorent les répartitions des coûts indirects dans les produits et permet de répondre a des obligations réglementaires telles que : la valorisation des en cours de production ou des stocks des produits finis pour la clôture des comptes annuels. En pratique, la définition des centres auxiliaires est postérieure à celle des centres principaux et surtout, la définition des centres doit coller aux évolutions de l'activité. Le choix des unités d'œuvres implique la mise en place d'une comptabilité en quantité, par exemple on pourra répartir les coûts de maintenance en fonction des temps de production effectif de chaque produit, les coûts d'achats au prorata de la matière consommée par chaque produit...ect.

Les méthodes des coûts complets offre principalement trois types d'avantages²⁰ :
Elle permet de progresser dans l'identification des causes de coût. Des unités d'œuvres traduisant des phénomènes physiques réels ;

- ✓ Elle éclaire sur les flux de prestation internes ;

- ✓ Elle donne une vision de cout par stade de fabrication, ce qui peut jouer un rôle major dans les démarches d'optimisation.

Cette méthode comporte cependant quelques inconvénients tels que ²¹:

- La diminution certaine de l'arbitraire des répartitions, mais, sans le supprimer complètement, le choix des unités d'œuvres ne peut exclure totalement certaine convention ;

- Cette méthode peut devenir très couteuse en termes de travaux administratives. Il convient donc de conserver un plan de section le plus simple possible ;

- En pratique, l'affectation des charges dans les centres d'analyses est souvent fait sur des bases trop fonctionnelle et pas assez managerielle. Certaines centres se voient

²⁰ Mottis N., Op.cit., P 77.

²¹ Idem.

affectés des coûts sur lesquels, ils n'ont aucune contrôle, ce qui limite la légitimité de l'information, partir de laquelle nous évaluons leurs performances.

B- Méthode de comptabilité a base d'activité (la méthode ABC)

La méthode ABC permet de calculer les coûts complets, en traitent les charges indirectes non plus dans une logique de consommation, les produits consomment des activités, les activités consomment des ressources qui ont un coût, le lien de causalité entre les produits et les ressources est établi par le biais de l'activité. Le schéma ci-après nous montre ce lien de causalité :

Schéma n 04: Lien de causalité entre les produits et charges dans la méthode ABC



Source : Baron P et Al., « La mutation du contrôle de gestion », Organisation, Paris, 2000, P119

➤ **Les principes de la méthode**

La méthode ABC consiste à découper l'entreprise par activités et non par fonction, il faut donc repérer toutes les activités qui concourent à améliorer la valeur du produit ou de service.

L'activité est ensemble de taches élémentaires et qui sont reliées entre elles dans un but bien déterminé.

La mise en œuvre d'une comptabilité par activités passe donc par un meilleur affinement de l'analyse des activités des sections. Celles-ci doivent en effet transiter par des centres de regroupements homogènes avant d'être imputer aux coût des produits, à l'aide d'indicateurs des couts appropriés. La démarche traditionnelle « les produits consomment des ressources » est remplacée par approche plus analytique, dans laquelle des produits consomment des activités, qui consomment des ressources.

La mise en œuvre de la méthode ABC exige 05 étapes :

- ✓ Identification des activités de l'entreprise ;
- ✓ Affectation des ressources aux activités ;
- ✓ Regroupement des activités qui ont le même inducteur de coût ;
- ✓ Calcul de coût unitaire de l'inducteur ;

✓ Imputation aux produits des coûts des groupements d'activités.

❖ **Définition de l'inducteur d'activité (inducteur de coût) :** il représente la clé permettant de répartir les charges de l'activité entre les différents produits et / ou services. En d'autres termes, c'est le déclencheur (ou la cause) de l'activité.

❖ **La formule de coût inducteur est la suivante**

Le coût unitaire de l'inducteur = ressources consommé / volume de l'inducteur

C- La méthode des coûts standards ou préétablis

Le coût préétablis est un coût calculé a priori pour chiffrer les mouvements en quantité et en valeur, en vue de faire apparaître distinctement les écarts entre les charges réelles et les charges prévues.

Le PCG (plan comptable générale) donne la définition suivante :

« Les coûts préétablis sont des coûts calculés à l'avance pour chiffrer des mouvements en quantité et en valeur, à l'intérieur de la comptabilité analytique d'exploitations, en vue de faire apparaître une distinction des coûts entre les charges réelles et les charges prévues »²²

➤ Principes de calcul

Un coût préétabli est un coût calculé à l'avance. Il se décompose en charges directes et charges indirectes préétablis.

Coût préétablis = coût unitaire préétablis * quantité préétablis

Charges directes - matière : coûts unitaires préétablis * quantités préétablies

- main d'œuvre directe : taux horaire préétablis * nombre d'heures Préétable

Charges indirectes –autres charges (centre) : coût de l'unité d'œuvre préétablis * Nombre d'unité d'œuvre préétablis

²² Lecler D., « L'essentiel de la comptabilité analytique », 4^{ème} Edition organisation, Paris, 2004, P 69.

3-1-2-2- Système des coûts partiels

La performance de chaque produit est analysés par la marge qu'il dégage et qui contribue à la couverture des charges non réparties, c'est pour quoi certaines gestionnaires renoncent à pratiquer toutes répartitions et privilégient une approche de coût partiel. Le coût partiel est « une partie de coût complet ou synthétique »

Il existe plusieurs méthodes de calcul des coûts partiels qui reposent tous, selon **ALAZARD C** et **SEPARI S**, sur la volonté de n'intégrer aux coûts que la partie jugée pertinente des charges de l'entreprise. Nous distinguant en particulières : la méthode des coûts variables et la méthode des coûts directs²³.

A/ La méthode des coûts variables évoluée

La méthode de direct costing évolué est appelée aussi méthode des coûts spécifiques. Les charges retenues dans le calcul des coûts sont l'ensemble des charges variables et les seules charges fixes directs. Les charges variables directes et les charges fixes directes sont à affecter directement au coût du produit ou de la prestation de service, les charges variables indirectes quant a elles sont à imputer avec les clefs de répartition qu'on appelle « les unités d'œuvres » les charges fixes indirectes sont exclues du calcul de coût.

En d'autre terme, la méthode des coûts spécifiques est le direct costing majoré des frais fixes directs. Ou bien, c'est le coût complet diminué de charges fixes indirectes.

B/ La méthode des coûts directs

Le principe de la méthode des coûts directs est « d'intégrer dans les coûts uniquement les charges affectables sans ambiguïté aux produits qu'il se gageât des charges variables ou des charges fixes »²⁴. Comme ce coût ne comprend que les charges directes, c'est donc un regroupement aisé à réaliser et dont le calcul ne souffre aucune ambiguïté. Il n'analyse pas les charges indirectes qui sont imputées globalement sur la somme des marges sur coût direct générées par chaque produit. Malgré que cette méthode présente l'avantage de la simplicité, mais elle reste peu utilisée, les entreprises préfèrent une approche mixte de l'analyse des coûts.

²³ Alazard C et Separi S., Op.cit., P 159.

²⁴ Idem.

3-2-Les Outils du contrôle de gestion

Le contrôle de gestion se compose de six éléments essentiels :

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

3-2-1- La comptabilité générale

La comptabilité générale est un outil de gestion qui permet d'enregistrer, classer et analyser toutes les opérations effectuées par l'entreprise.

3-2-1-1- Définition de la comptabilité générale

La définition donnée par le plan comptable : La comptabilité est « un système d'organisation de l'information financière permettant de saisir, classer, évaluer, enregistrer des données de base chiffrées, et présenter des états reflétant une image fidèle de patrimoine, de la situation financière et du résultat de l'entité à la date de clôture »²⁵.

Les motifs pour lesquels on tient une comptabilité sont doubles :

❖ **Sur le plan économique** : la comptabilité doit renseigner sur l'activité de l'entreprise a été ou non rentable.

❖ **Sur le plan juridique** : toutes les entreprises y compris les artisans sont tenues d'avoir des livres comptables et de présenter un état des actifs et des passifs. De ce fait, la comptabilité est un moyen de preuve en cas de litige avec les fournisseurs, les clients, l'état, le personnel, les organisations sociaux...

La finalité de la comptabilité est de présenter le compte de bilan et de résultat. Elle est ainsi un moyen de contrôle de l'entreprise et un outil d'aide a la décision puisqu'elle permet par exemple de décider quand investir, emprunter, emboucher...

²⁵ Davasse H et Parruite M., « Introduction à la comptabilité », Edition FOUCHER, Paris, 2011, P12.

3-2-1-2- Le rôle de la comptabilité générale

La comptabilité générale est une technique d'enregistrement de stockage et de traitement de l'information ainsi qu'un système normalisé et réglementé ayant pour objectif d'offrir une représentation synthétique de l'entreprise.

Les états financiers qui en résultent doivent répondre aux besoins d'un grand nombre d'utilisateurs internes à l'entreprise (dirigeants, salariés) ou externes à l'entreprise (actionnaires, Etat, organismes sociaux, créanciers).

De ce fait la comptabilité est à la fois un instrument d'informations financières et un outil de gestion.

3-2-2- Le tableau de bord

Le tableau de bord l'un des outils de contrôle de gestion, qui regroupe un ensemble d'indicateurs financières et non financières permet aux responsables de piloter la performance de leurs activités et prendre des décisions.

3-2-2-1- Définition de tableau de bord

LOCHARD J définit le tableau de bord comme étant « un ensemble d'information cohérentes dont l'une des qualités essentielles est de faire gagner du temps. En conséquence, il doit être simple, complet, synthétique, comporter une partie prévisionnelle et une partie réalité (écart) »²⁶.

Il doit mentionner et expliquer brièvement les retournements de tendance, il doit être agréable a regarder, facile a déchiffrer (au moins dire de quoi qu'il s'agit !) ;

Selon **DORIATH B et GOUJET C** le tableau de bord « est un ensemble d'indicateurs qui informent le responsable d'un centre de responsabilité sur l'état de système qu'il pilote et sur le degré de réalisation de ses objectifs »²⁷.

Et selon **DORIATH B** le tableau de bord est « un ensemble d'indicateurs de pilotage, construits de façon périodique, a l'intension d'un responsable, afin de guider ses décisions et ses actions en vue d'atteindre les objectifs de performance »²⁸.

²⁶ Lochard J., Op.cit., P146.

²⁷ Doriath B et Goujet C., « Gestion prévisionnel et mesure de la performance », 3^{ème} Edition, Dunod, Paris, 2007, P 284.

²⁸ Doriath B., « Le contrôle de gestion en 20 fiches », 5^{ème} Edition, Dunod, Paris, 2008, P 143.

3-2-2-2- Les principes et la structure de tableau de bord

Le tableau de bord ²⁹:

- Permet le contrôle de gestion en mettant en évidence les performances réelles et potentielles et les dysfonctionnements ;
- Est un support de communication entre responsables ;
- Favorise la prise de décision, après analyse des valeurs remarquables, et la mise en œuvre des actions correctives ;
- Peut être un instrument de veille permettant de déceler les opportunités et risques nouveaux.

La structure et le contenu de tableau de bord dépendent :

- De l'entreprise, son activité, sa taille ;
- De l'environnement : marché, concurrence, technologies, conjoncture ;
- De responsable auquel il s'adresse : son champ de responsabilité et d'intervention.

3-2-2-3- Les objectifs de tableau de bord

Le tableau de bord a pour objectif d'aider le responsable dans la recherche de la maîtrise de la performance du centre de responsabilité qu'il pilote.

Il l'aide à la prise de décision en lui apportant une information :³⁰

- Sur le degré de réalisation des objectifs de l'unité ;
- Sur leurs conditions de réalisation : moyens mis en œuvre, évolutions de l'environnement de l'unité.

C'est un outil tourné vers l'action qui apporte une information aussi précoce que possible, voire anticipée, afin de favoriser la réactivité de l'unité.

²⁹ Doriath B., « Le contrôle de gestion en 20 fiches », 5^{ème} Edition, Dunod, Paris, 2008, P 143.

³⁰ Doriath B et Goujet C., Op.cit., P284.

3-2-2-4- Le rôle d'un tableau de bord

Il a du d'abord compenser des limites d'autres outils et puis, au fur et à mesure du temps, la souplesse de ses utilisations a suscité un développement de plus large de ses rôles.

1-Le tableau de bord, instrument de contrôle et de comparaison

Le tableau de bord permet de contrôler en permanence la réalisation par rapport aux objectifs fixes dans le cadre de la démarche budgétaire.

Il attire l'attention sur les points clés de la gestion et sur leur dérive éventuelle par rapport aux normes de fonctionnement prévues.

Il doit permettre de diagnostiquer les points faibles et de faire apparaître ce qui est normal et qui a une répercussion sur le résultat de l'entreprise ;

2-Le tableau de bord outil d'aide à la décision :

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

La connaissance des points faibles doit obligatoirement compléter par une analyse des causes de ces phénomènes et par la mise en œuvre d'actions correctives suivies et menées à leur terme. C'est juste avec ses conditions que le tableau de bord constitue un aide à la décision.

De manière idéale, un tableau de bord devait aider :

- Pour une prise de décision répartie ;
- Pour des informations adaptées à chaque décideur ;
- Pour le pilotage d'objectifs, diversifié.

3-Le tableau de bord, outil de dialogue et de communication

Le tableau de bord doit permettre au subordonné de commenter les résultats de son action, les faiblesses et les points forts.

Il permet des demandes de moyens supplémentaires ou des directives plus précises. Il joue un rôle intégrateur, en tenant à un niveau hiérarchique donné, un langage commun,

Il peut être un levier pour une coordination et une coopération des acteurs dans un consensus actif³¹.

3-2-3- La comptabilité analytique

La comptabilité analytique est une mise en forme spécifique des données issues de la comptabilité générale permettant une meilleure analyse de la construction du résultat de l'entreprise.

3-2-3-1- Définition de la comptabilité analytique

La comptabilité analytique est un système d'information interne destiné à quantifier les flux internes et à contrôler les consommations, ainsi que leur destination pour répondre aux questions suivantes :

- Qui consomme quoi et combien !;
- « Qui produit quoi, combien et comment ! ».

SILEM.A a défini la comptabilité analytique comme « un système de saisir et de traitement des informations permettant une analyse et un contrôle des coûts dans l'entreprise par des reclassements, regroupement, ventilation, abonnement, calcul des charges... en utilisant l'information comptable élémentaire rectifié ou non ». ³²

3-2-3-2- Les objectifs de la comptabilité analytique

La comptabilité analytique est un mode de traitement des données techniques et économiques dont les objectifs essentiels sont :

D'une part :

- Connaitre les coûts des déferents fonctions assumées par l'entreprise pour se politique générale ;
- Déterminer les bases d'évaluation de certains éléments du bilan de l'entreprise ;
- Expliquer les résultats en calculant les coûts des produits des biens et services pour les comparer aux prix de vente correspondant.

D'autre part, permettre dans le cadre du contrôle budgétaire :

³¹ Doriath B et Goujet C., Op.cit., P 284.

³² Martinet A et Silem A., « Lexique de gestion », Dolloz, Paris, 2000, P92.

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

- Constaté les réalisations et expliquer les écarts qui en résultent (contrôle des coûts et des budgets par exemples).

3-2-3-3- Concept de base de la comptabilité analytique

Deux notions sont présentées dans cette partie, la notion de charge et la notion de coût.

1- La notion des charges

Les charges de la comptabilité analytique :

A/ Par leur nature : on distingue entre les charges fixes et les charges variables :

- **Les charges fixes (aussi appelé charge de structure) :** elles sont dites fixes de fait qu'elles ne change pas (varient pas) dans le court et le moyen terme (exemple : le loyer) ;

- **Les charges variables :** elles varient avec la variation en volume de l'activité de l'entité concernée (l'entreprise), exemple : la main d'œuvre, énergie, les matières premières...ect.

B/ Par leurs origines : on distingue entre les charges directes et les charges indirectes.

- **Les charges directes :** interviennent directement dans le cycle d'exploitation de l'entreprise comme la main d'œuvre, la matière première ... ect. Ainsi que tous les éléments qui rentrent d'une façon proportionnelle avec l'activité de l'entreprise ;

- **Les charges indirectes :** concernent les charges qui ne découlent pas de l'activité principale de l'entreprise mais affectent indirectement le coût total de ses opérations, c'est l'exemple des services administrations et entretien qui interviennent indirectement dans l'activité des entreprises de production ou de transformation.

2/ La notion des coûts

Trois types de coûts sont à retenir de la comptabilité analytique, et qui interprètent les opérations d'achat, de production, et de vente (commercialisation), ces coûts sont les suivantes :

A/ Le coût d'achat : regroupe toutes les charges qui interviennent dans le cycle d'achat tel que le prix d'achat, le transport, la manutention et autres charges d'achat.

On peut représenter le coût d'achat par la formule suivante :

$$\text{Coût d'achat} = \text{prix d'achat} + \text{charges directes d'achat} + \text{charges indirectes d'achat}$$

B/ Le coût de production : regroupe l'ensemble des charges qui rentrent dans les différentes étapes de production, généralement ces charges sont récapitulées à partir des ateliers et usines que disposent l'entreprise, on peut citer la main d'œuvre. L'électricité, l'énergie...etc.

$$\text{Coût de production} = \text{coût d'achat de la matière première consommée} + \text{charges directes de production} + \text{charges indirectes de production.}$$

C/Le coût de revient : il est égal à l'ensemble des charges qui rentrent dans tout le cycle d'exploitation de l'entreprise depuis l'opération d'achat de la matière première jusqu'à la commercialisation du produit fini.

$$\text{Coût de revient} = \text{coût de production des produits finis vendus (uniquement celui des produits vendus)} + \text{les charges directes de distribution} + \text{charges indirectes de distribution.}$$

3-2-4- La gestion budgétaire

La gestion budgétaire est un plan ou un état prévisionnel des recettes et de dépenses présumées qu'une personne aura à encaisser et à effectuer pendant une période donnée.

3-2-4-1- Définition de la gestion budgétaire :

La gestion budgétaire, technique de l'administration de l'organisation et de la gestion interne, s'appuie sur des prévisions. À partir de ces prévisions, les responsables de l'organisation reçoivent des attributions sous forme de programmes et moyens pour une durée limitée en valeur et en quantité si possible.

Un rapprochement entre les prévisions et les réalisations constitue la dernière étape de la gestion budgétaire.

Selon **BRIGITTE.D** la gestion budgétaire est « un mode de gestion consistant à traduire en programmes d'actions chiffrés, appelé **budgets**, les décisions prises par la direction avec la participation des responsables »³³. (PCG 1982)

3-2-4-2- Les principes de la gestion budgétaire

La gestion budgétaire est une modalité de gestion prévisionnelle qui se traduit par :³⁴

- La définition d'objectifs traduisant ce que l'entreprise souhaite faire ou estime pouvoir faire ;

- Une organisation permettant la prévision, sous forme de budgets, cohérents entre eux, épousant l'organigramme de l'entreprise et englobant toutes les activités de l'entreprise (fonctionnelles et opérationnelles) ;

- La participation et l'engagement des responsables dans le cadre d'une gestion décentralisée ;

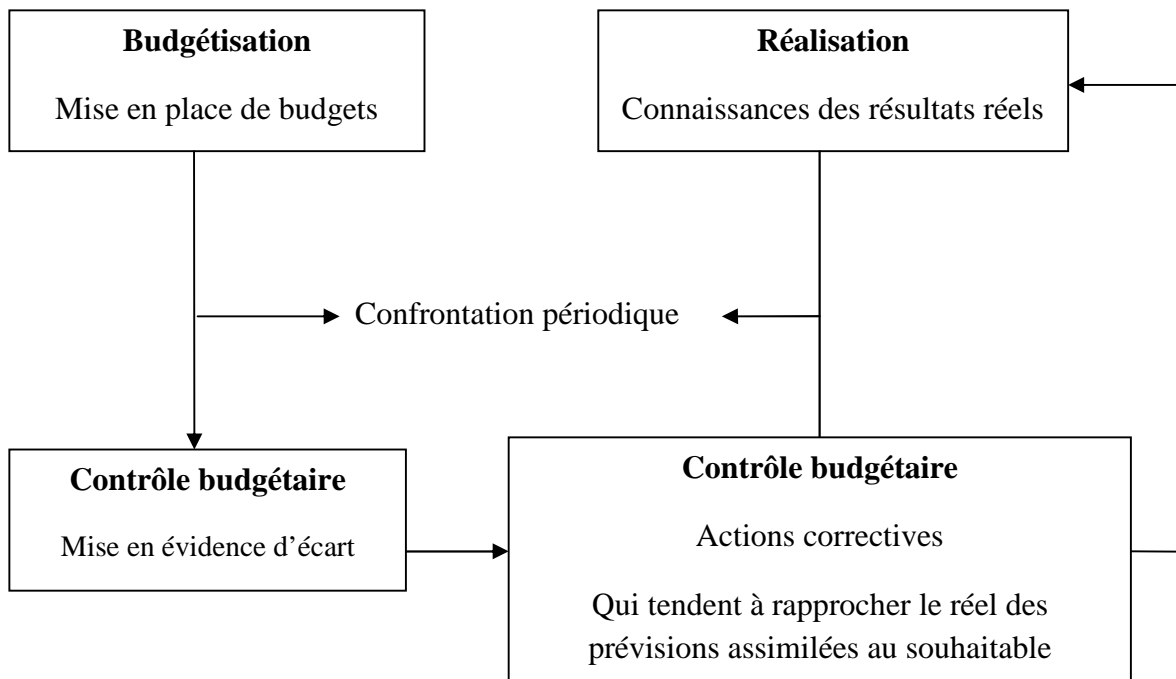
- Le contrôle budgétaire par la confrontation périodique des réalisations avec le budget, mettant en évidence des écarts et permettant toutes mesures de régulation pour les écarts remarquables (gestion par exception) ;

- Les budgets peuvent être établis en fonction de différentes hypothèses d'activité. On parle alors de **budgets flexibles**.

³³Doriath B., Op.Cit, P01.

³⁴ Idem.

Schéma n° 05: Présentation De La Gestion Budgétaire



Sources : Alazard C et Sépari S., « Contrôle de gestion manuel et application », Edition Dunod, Paris, 2007, P342.

Le rapprochement des données prévues et des données réelles, ainsi que l'analyse des écarts qui en résultent constituent ce qu'on appelle le contrôle budgétaire.

Le contrôle budgétaire est la confrontation à posteriori entre prévision et réalisations, qui permet de calculer les écarts afin de :

- Chercher la, ou les causes des écarts ;
- D'informer les différents niveaux hiérarchiques ;
- Prendre des mesures correctives ;
- D'apprécier l'activité des responsables.

3-2-4-3- Intérêt de la gestion budgétaire

La démarche de la prévision budgétaire permet une meilleure connaissance des atouts et faiblesses de l'entreprise et, par l'anticipation sur les réalisations, d'améliorer la réactivité de l'entreprise.³⁵

- Elle responsabilise et engage les personnels opérationnels ;
- Elle force à la coordination des actions.

3-2-4-4- Les phases de la gestion budgétaire

On distingue trois phases de la gestion budgétaire :

❖ **La prévision** : par l'utilisation des méthodes et de recherche opérationnelles se base sur des données historiques pour fournir un plan global du budget dans le futur ;

❖ **La budgétisation** : il s'agit de l'inscription dans les budgets des données résultant des prévisions. Les budgets sont établis pour une période d'une année, cependant, ces budgets annuels sont ventilés par mois ou par trimestres ;

❖ **Le contrôle budgétaire** : il s'agit de la confrontation a posteriori entre prévisions et réalisations. Cette confrontation permet de calculer les écarts.

3-2-4-5- Les limites de la gestion budgétaire

• La construction budgétaire se fonde, en grande partie, sur les modèles passés. Elle risque de pérenniser des postes budgétaires non efficaces. C'est en particulier vrai pour l'ensemble des budgets fonctionnels ;

• La désignation des responsabilités, le contrôle peuvent être mal vécus. Une formation faisant ressortir l'intérêt de la gestion budgétaire doit motiver le personnel ;

• Le budget risque, dans le cadre d'une décentralisation non sincère, de se transformer en un ensemble de règles rigides qui s'imposent aux « responsables ». la gestion budgétaire devient alors sources d'inertie et non de réactive ;

• A l'inverse, la liberté donnée aux responsables peut induire des « féodalités », lieux de pouvoirs, au détriment de la stratégie de l'entreprise et de son intérêt global. ;

• Les évolutions de l'environnement peuvent rendre la construction budgétaire obsolète.

³⁵ Doriath B., Op.cit, P 3.

La veille doit être constante afin d'adapter les programmes d'action et les prévisions.³⁶

3-2-5- Le système d'information

Le système d'information est un élément essentiel dans le processus de gestion et à ce titre une composante fondamentale du système du contrôle de gestion.

3-2-5-1- Définition du système d'information

« Un système d'information représente l'ensemble des éléments participant à la gestion, au stockage, au traitement, au transport et la diffusion de l'information au sein d'une organisation »³⁷.

3-2-5-2-Rôle du système d'information

Le système doit assurer 4 fonctions essentielles :

- **Recueillir l'information** de façon cohérente, pertinente et la plus exhaustive possible.
- **Stocker l'information** de façon à pouvoir la réutiliser directement en fonction des besoins.
- **Traiter l'information** de façon à répondre aux diverses sollicitations des utilisateurs dans le cadre de leur activité.
- **Diffuser l'information** de façon à permettre à chaque acteur de pouvoir exploiter les résultats des traitements dont il a besoin.

3-2-6-Le reporting

Le reporting est l'application la plus utilisée de l'informatique décisionnelle, permet de vérifier que les centres de responsabilité respectent leurs engagements contractuels.

3-2-6-1- Définition de reporting

Selon **BIRIGITTE DORIATH**, le reporting est « un ensemble d'indicateurs de résultat, construit a posteriori, de façon périodique, afin d'informer la hiérarchie des performances d'une unité »³⁸.

³⁶Doriath B., Op.cit., P 3.

³⁷ Burlaud A et Germak P., « Management des systèmes d'informations : Manuel et application », Editions EYROLLES, 2006, P15.

³⁸ Doriath B., Op.cit., P143.

3-2-6-2- L'objectif de reporting

Le reporting est un :

- Instrument de contrôle ;
- Instrument d'aide à la décision ;
- Instrument de dialogue.

Conclusion

Pour conclure, gérer ou contrôler la gestion d'une entreprise revient à prendre un certain nombre de mesures (décision), d'une part stratégique qui engagent l'avenir de l'entreprise sur le long terme et d'autre part, de décision courante (liées à l'exploitation normale) qui permettent à l'entreprise de fonctionner de façon normale afin d'assurer sa rentabilité et sa croissance. Cela suppose un effort permanent d'observation, d'analyse et d'organisation du futur de l'entreprise en s'appuyant sur des techniques et des outils tels que la comptabilité analytique, le tableau de bord et la gestion budgétaire.

Enfin, il paraît évident que le contrôleur de gestion observe les résultats obtenus et analysera ensuite les écarts entre ses prévisions et les réalisations pour prendre des décisions qui s'impose.

Chapitre II

Gestion budgétaire, méthodes et outils

Chapitre II : Gestion budgétaire, méthodes et outils

Introduction

Dans toute entreprise, les dirigeants sont appelés à prendre un certain nombre de décisions assurant la bonne marche et la continuité de ses activités. La gestion budgétaire qui correspond alors à une vision technique du contrôle de gestion est considérée comme l'outil de gestion le plus adéquat dans le processus de planification des activités de l'entreprise.

Cette dernière doit mettre en œuvre un système budgétaire pour une finalité de préparer l'entreprise à affronter l'avenir, donc l'amélioration de sa performance et faciliter la communication entre les différents niveaux.

Ce chapitre sera scindé en trois sections, la première focalise sur la notion de la gestion budgétaire, et dans la deuxième section sera consacrée au contrôle budgétaire, la troisième sur l'analyse et l'évaluation d'une entreprise.

Section 01 : Notion sur la gestion budgétaire

La gestion budgétaire constitue toujours la méthode de contrôle de gestion la plus utilisée par les entreprises. Elle est l'un des outils les plus efficaces de pilotage à court terme des processus d'entreprise, qui couvre l'ensemble des activités de planification, coordination et de contrôle.

1-1-Définition de la gestion budgétaire

Il existe plusieurs définitions :

Selon **LOCHARD J** la gestion budgétaire « est un mode de gestion consistant à traduire en programmes d'actions chiffrés, appelés « budget », les décisions prises par la direction avec la participation des responsables »³⁹ ;

La gestion budgétaire recouvre trois étapes :

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

Selon **MAYER J** « la gestion budgétaire s'appuie sur des prévisions en fonction des conditions intérieures et extérieures à l'entreprise. A partir de ces prévisions, les responsables de l'entreprise reçoivent, après accord des attributions, programmes et moyens pour une durée limitée en valeur, un rapprochement à lieu régulièrement entre ces budgets et les réalisations afin de mettre en relief les différences qui en découlent. L'explication et l'exploitation de ces écarts constituent le contrôle »⁴⁰ ;

Selon **CHRISTIAN ET CHRISTIANE RAULET** « la gestion budgétaire vise sur la base des prévisions relative à l'activités de l'entreprise à établir des programmes d'actions exprimés sous forme de budgets pour une période donnée, en vue de les Contrôler par la confrontation avec les réalisations »⁴¹.

Donc

La gestion budgétaire est un mode de gestion prévisionnel qui consiste en la traduction des objectifs de l'entreprise en un ensemble de programmes et de budgets. Elle consiste à partir d'une prévision objective des conditions internes et externes

³⁹ Lochard J., « La gestion budgétaire : outil de pilotage des managers », Edition d'organisation, Paris, 1998, P18.

⁴⁰ Mayer J., « Gestion budgétaire », 3^{ème} Edition, Dunod, Paris, P 01.

⁴¹ Christian et Christian raulet., « Comptabilité et gestion », Edition, Dunod, P109.

d'exploitation, de fixer à l'entreprise pour une période définie un objectif, ainsi que les moyens nécessaires pour l'atteindre.

2-2- Les buts de la gestion budgétaire

On peut distinguer trois buts apparents⁴² :

- Améliorer la rentabilité par l'augmentation du profit (et non par la seule diminution du dénominateur) ;

- Assurer une certaine sécurité a court terme par la trésorerie en particulier ;

- Ne pas se laisser surprendre grâce a la simulation de nombreuses hypothèses ;

Par ailleurs- et sous certaines conditions de compétences techniques et d'éthique- l'un des buts du système budgétaire est d'inciter les acteurs de l'entreprise à prendre leur responsabilité, c'est –a dire à participer a la vie de l'entreprise.

Il s'ensuit un certain nombre de contraintes telles que :

- Le respect des règles du jeu ;

- Une rigueur certaine dans les démarches et les évaluations ;

- Une ouverture d'esprit vers le dialogue, la négociation et la formation ;

- L'acceptation des responsabilités, c'est –a- dire des engagements pris ;

- Une liberté (toujours plus ou moins surveillée) d'actions et d'expression de la part de tous.

1-3- L'importance de la gestion budgétaire

La gestion budgétaire permet de préparer l'avenir de l'entreprise par :

- ✓ Une meilleure connaissance de ses potentiels et de son environnement ;

- ✓ Une volanté de déterminer la place qu'elle occupera dans les années futures en définissant ses objectifs et les déférents moyens de les atteindre ;

- ✓ Une planification et une coordination des actions à mener pour atteindre ces objectifs ;

- ✓ L'implication de tous les responsables opérationnels qu'elle engage.

1-4-Le rôle de la gestion budgétaire

La gestion budgétaire joue⁴³ :

- 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

⁴² Lochard J., Op.cit., P 25.

⁴³ Alazard C et Separis S., « Contrôle de gestion manuelle et application »,Dunod, Paris, P 344.

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.

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.

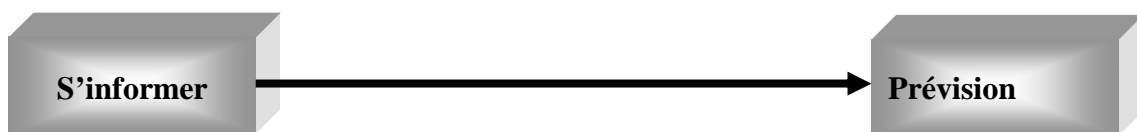
Toutefois la gestion budgétaire dépasse largement le cadre des budgets et constitue en soi un mode de gestion qui autorise une implication des responsables, et une prise en compte dynamique de la dimension humaine qu'implique toute mode de pilotage.

1-5- La procédure de la gestion budgétaire

La gestion budgétaire applique trois concepts :

1-5-1- La prévision

La détermination de l'objectif ne saurait se faire sans une certaine prévision qui détermine les contraintes et les connaissances qui éclaircissent les choix. La prévision est une phase de la première démarche de la gestion budgétaire qui consiste à fixer les buts de l'entreprise, de cela, elle apparaît extrêmement utile pour la définition des objectifs valables qu'on peut schématiser ainsi.



L'information est la matière première de la prévision

La prévision est une attitude volontariste, scientifique et collective, face à l'action future. C'est à dire, elle ne doit jamais être la reconduction pure et simple, sans examen préalable (résultat, structure).

Elle doit être un engagement, un choix, un pari sur l'avenir quelle que soit sa valeur, c'est là que se pose précisément le problème de la gestion au sens le plus large, c'est à dire, l'aspect volontariste de la prévision.

Elle est scientifique, c'est à dire à base statistique et économique et autres techniques. La notion de collective, doit être entendue comme un consensus qui s'établira par rapport de chacun à son niveau.

Le but est de bien indiquer à chacun sa contribution et sur la base de laquelle il s'engage au programme auquel il a participé.

Si l'entreprise se décentralise, c'est d'abord parce que la direction l'a décidé (prévision volontariste), c'est enfin parce que tous les responsables intéressés se sont associés au projet et l'ont rendu possible dans leur secteur.

1-5-2 La budgétisation

Une fois les prévisions établies, la deuxième phase de la procédure budgétaire est la budgétisation, c'est à dire le chiffrage en quantité et en valeur des prévisions pour préparer et élaborer des plans d'action, afin d'atteindre les objectifs dans des budgets valorisés⁴⁴.

La budgétisation est le processus par le quel la direction répartit les ressources de l'entreprise aux unités administratives, évalue les résultats financiers de ces décisions et établit le profit financier et le profit d'exploitation qui serviront d'étalons pour l'évaluation des résultats futurs.

En effet, cette phase oblige à analyser, à remettre en cause le passé, à se projeter et à décider à l'horizon de l'année à venir, et même au-delà, la plus part des perspectives à moyen terme.



1-5-2-1- Définition de budget

On peut déterminer la définition de budget selon plusieurs auteurs :

Selon **LOCHARD J** le budget « est une prévision chiffrée en volumes et en unités monétaires de tous les éléments correspondant à un programme d'activité déterminé établi, en fonction d'objectifs négociés et acceptés ».

⁴⁴ Bergron G., « Gestion moderne, théorique et cas pratique », Paris, 1987, P117.

Un budget d'exploitation est la prévision chiffrée de tous les éléments correspondant à une ou plusieurs hypothèses d'exploitation pour une période déterminée, en générale un exercice.

Un budget peut être établi pour une entreprise ou pour une subdivision de l'entreprise.

La notion de budget s'applique également aux investissements et à la trésorerie, le budget de trésorerie étant la résultante de tous les autres budgets⁴⁵

Selon **DORIATH B** 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 »⁴⁶.

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

Donc

Pour l'entreprise l'élaboration de son budget consiste à chiffrer (en générale pour 1 an) les produits (ventes) et les charges qu'elle prévoit, en fonction de son activité à venir, ceci afin de connaître, a priori, non seulement le cadre dans lequel elle va travailler, mais aussi le résultat attendu de son exploitation (en fonction des moyens alloués).

Cependant, le préalable à valorisation d'un budget suppose la définition d'un niveau d'activité détaillé (par produits, services clients secteurs d'activité ...ect.). Celui-ci va constituer ultérieurement (après acceptation) l'objectif de base de l'entreprise et rester la référence de tout l'exercice (ou le chantier), l'entreprise établit sur cette base des prévisions de ventes en fonction des prix.

⁴⁵ Lochard J., Op.cit, P 12.

⁴⁶ Doriath B et Goujet C., « Gestion prévisionnel et mesure de la performance », 3^{ème} Edition, Dunod, Paris, 2007, P 104.

1-5-2-2- Typologie des budgets

De façon générale, on distingue trois types de budgets⁴⁷

▪ **Les budgets opérationnels** qui traduisent les opérations liées au cycle achat, production, vente. Il s'agit du budget des approvisionnements, et des charges d'approvisionnements, du budget de production, du budget des ventes et des charges commerciales ;

▪ **Les budgets des investissements** qui relavent d'un cycle plus long que le cycle d'exploitation et résultent des engagements liés au plan d'investissement et de financement ;

▪ **Les budgets généraux qui sont établis à partir des autres budgets.** ils permettent de vérifier la cohérence des prévisions par le contrôle des équilibres fondamentaux :

- 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.

1-5-2-3- Le rôle des budgets

Il peut en effet jouer rôles :

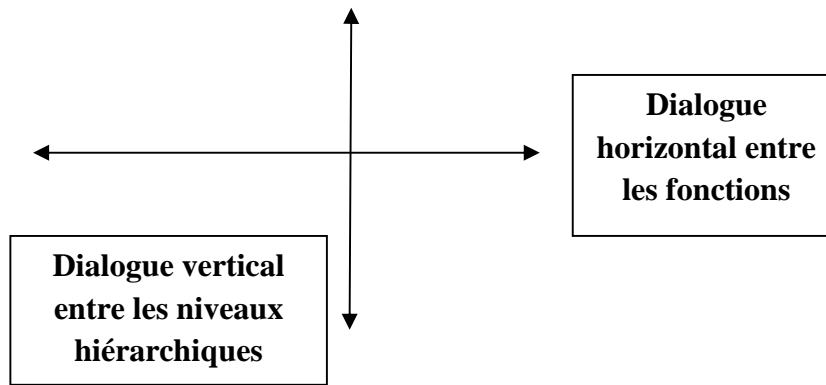
➤ **Le budget est un outil de coordination et de communication**

L'objectif global de l'entreprise est fractionné en objectifs partiels des centres, fonctions ou activités. A l'inverse, chaque objectif partiel contribue à la réalisation de l'objectif global.

La cohérence entre objectifs partiels et l'objectif global est assurée grâce à une forte coordination. Celle-ci ne peut être efficace que s'il s'instaure un vrai dialogue à la fois entre les différents niveaux hiérarchiques et entre les différentes fonctions.

Le travail réalisé à l'occasion de la préparation du budget peut renforcer la communication entre niveaux hiérarchique et entre les fonctions.

⁴⁷ Doriath B et Goujet C., Op.cit., P105.



➤ **Le budget constitue un instrument de contrôle de gestion**

Le budget apparaît tout d'abord comme l'une des pièces essentielles du système de gestion de l'entreprise.

Dans ce cadre, le budget joue un rôle central puisqu'il explicite l'ensemble des prévisions considérées comme les normes à respecter.

➤ **Le budget constitue une attribution d'objectif et de moyens**

A la base de la réflexion budgétaire se trouve le souci que l'équipe direction / responsable a de réaliser un ou plusieurs objectifs.

La poursuite d'un objectif nécessite la planification des actions nécessaires cela : il s'agit du plan d'actions. Lorsque le plan d'action est arrêté on définit les moyens nécessaires à son exécution.

Au terme de cette démarche, le responsable du budget est convaincu de poursuivre un objectif réalisable et disposer des moyens nécessaires à cela.

➤ **Le budget est un outil de délégation et de motivation**

La délégation ou la décentralisation s'inscrivent en général dans un mode participatif de fixation des objectifs : ceux-ci sont moins attribués que négociés. Cette approche peut déboucher sur meilleure motivation des responsables⁴⁸.

➤ **Le budget est un moyen d'optimisation des choix**

Préparer un budget revient à réaliser une multitude de choix dans les différents domaines couverts par le budget. Le niveau fixé à un poste budgétaire donné est la conséquence des choix et arbitrages concernant ce poste. C'est dans ce sens que le budget est considéré comme un outil de contrôle a priori : s'assurer que les choix réalisés sont conformes aux objectifs fixés.

⁴⁸Mayer J., Op.cit., P03.

➤ **Le budget est un outil d'évaluation des performances**

Dans le cadre d'une approche participative du budget, le responsable est invité à faire preuve d'initiative en vue de proposer un budget correspondant aux objectifs négociés. Lors du déroulement de la période budgétaire, le responsable est évalué sur sa capacité à détecter à temps les risques de non- respect du budget et à réagir en proposant des mesures correctives. Au terme de la période budgétaire, le responsable est jugé sur sa capacité à atteindre les objectifs fixés⁴⁹.

1-5-2-4- Les objectifs des budgets

La construction de programmes et de budgets répond à plusieurs objectifs⁵⁰ :

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

- Ils déterminent l'ensemble des moyens et des ressources nécessaires pour atteindre les objectifs de l'organisation, en fonction de ces prévisions ; il s'agit donc d'une politique volontariste de la part des dirigeants ;
- Ils permettent de repérer, à court terme les contraintes externes ou internes (goulets d'étranglement) et les opportunités ;
- Ils assurent la cohérence des décisions et des actions des différents centres de responsabilité, en référence aux objectifs de l'entreprise ;
- Ils permettent de vérifier a priori que la construction budgétaire respecte les équilibres fondamentaux de l'entreprise (trésorerie et financement).

❖ **Les budgets sont des outils de communication, de responsabilisation et de motivation**

- Ils assurent l'information des responsables sur les objectifs de l'entreprise et sur leur déclinaison au niveau de chaque centre de responsabilité ;
- Ils installent la responsabilisation par la négociation des objectifs et des moyens mis en œuvre ; la procédure budgétaire revient à établir de véritables contrats négociés entre la hiérarchie et les responsables des unités opérationnelles. Ces derniers devront ensuite rendre compte de leurs résultats.

❖ **Les budgets sont des outils de contrôle**

- Ils permettent le contrôle de gestion par la détermination des écarts entre réalisations et prévisions. C'est le contrôle budgétaire.

⁴⁹ Margerin J., « Gestion budgétaire », Edition d'organisation, 1988, P 26.

⁵⁰ Doriath B et Goujet C., Op.Cit, P105.

On constate ainsi que le processus budgétaire correspond à une volonté de maîtriser les décisions et / ou les actions à court terme dans l'objectif d'atteindre une performance souhaitée. Il correspond aussi à des choix organisationnels tournés vers la décentralisation des décisions avec responsabilisation des opérationnels. Le modèle budgétaire doit donc épouser le modèle organisationnel.

1-5-2-5- Les caractéristiques de budget

Les budgets doivent représenter une sorte de contrat négocié entre les opérationnels et leurs supérieurs hiérarchiques, sur la base de réalité économique et de l'ambition des objectifs. Ils constituent un instrument de planification, de coordination, de contrôle et de mesure.

➤ **Instrument de planification** : le budget constitue un outil de planification, permettant à l'entreprise de s'assurer que ses choix sont rationnels. Il oblige les responsables à faire des études avant de prendre des décisions ;

➤ **Instrument de coordination** : l'intégration d'une gestion budgétaire au sein d'une entreprise implique la participation de tous les employés des différents services, et un échange d'information entre eux, est requis pour présenter un budget général cohérent ;

➤ **Instrument de mesure** : le budget permet d'évaluer les performances de l'entreprise, grâce à l'analyse des écarts, entre les données réelles et les données budgétées. Il permet ainsi la détection des anomalies, la recherche des causes et l'engagement des mesures correctives.

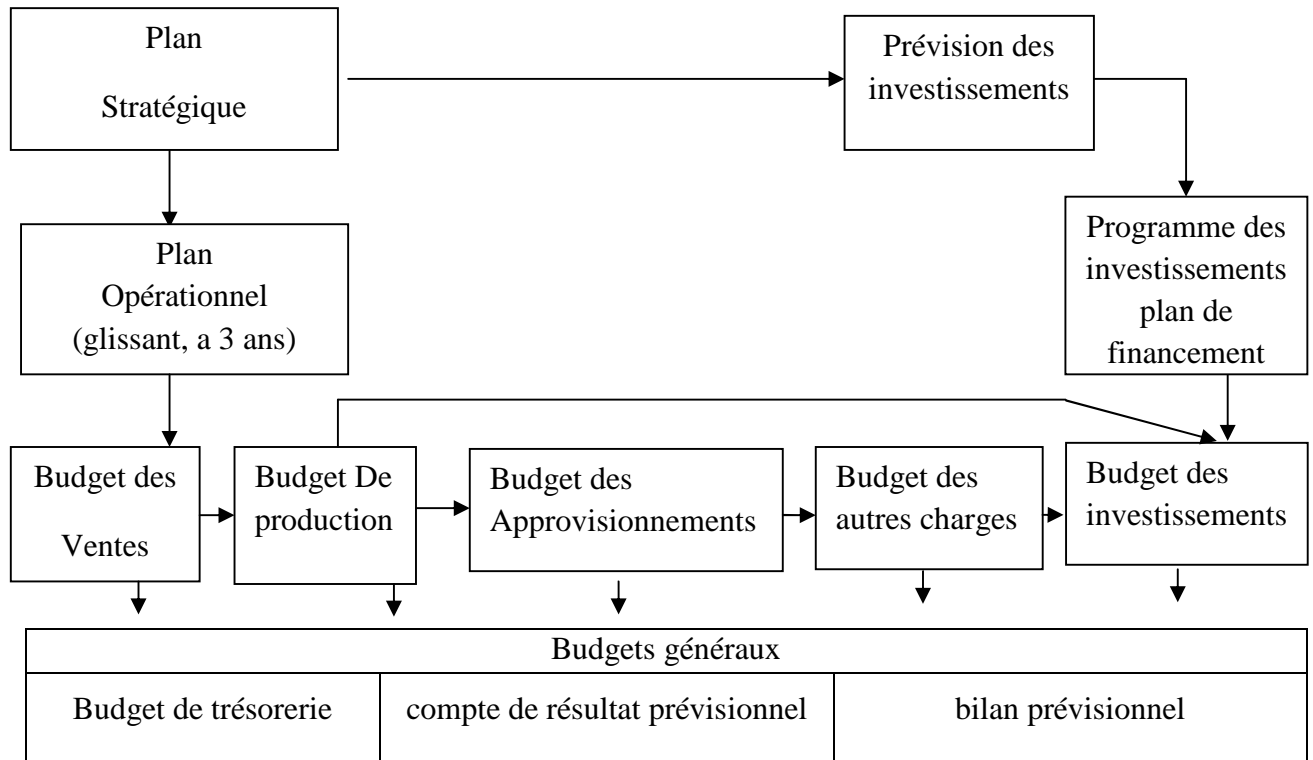
1-5-2-6- La hiérarchie et l'interdépendance des budgets

❖ La hiérarchie des budgets

La notion de hiérarchie budgétaire implique qu'un ordre s'impose la construction des budgets. En effet, le budget des ventes, issu des prévisions commerciales, détermine le budget de production qui lui-même conditionne le budget des approvisionnements et éventuellement des investissements.⁵¹

⁵¹ Doriath B et Goujet C., Op.cit., P107.

Le schéma n°06 : La hiérarchie des budgets



Source : Doriath B et Goujet C., « Gestion prévisionnelle et mesure de la performance », 3^{ème} Edition, Dunod, Paris, 2007, P107.

❖ **L’interdépendance des budgets**

S’il existe un goulot d’étranglement dans un centre de production, soit le volume des ventes est remis, en cause, soit une décision d’investissement est prise. Il en résulte un processus itératif d’ajustements afin que les plans d’actions des différents centres de responsabilité soient cohérents entre eux. Ces ajustements conduisent donc à la révision de certains budgets et éventuellement, des objectifs de l’entreprise.

Par exemple, pour répondre aux opportunités offertes par le marché, ce qui satisferait l’objectif de développement de l’entreprise, il est nécessaire d’accroître les capacités de production en investissant. Cependant, si les capacités financières sont insuffisantes, l’objectif de ventes doit être révisé à la baisse⁵².

⁵² Doriath B et Goujet C., Op.cit., P108.

1-5-2-7- Les différents types de budget

On distingue :

1) Le budget des ventes

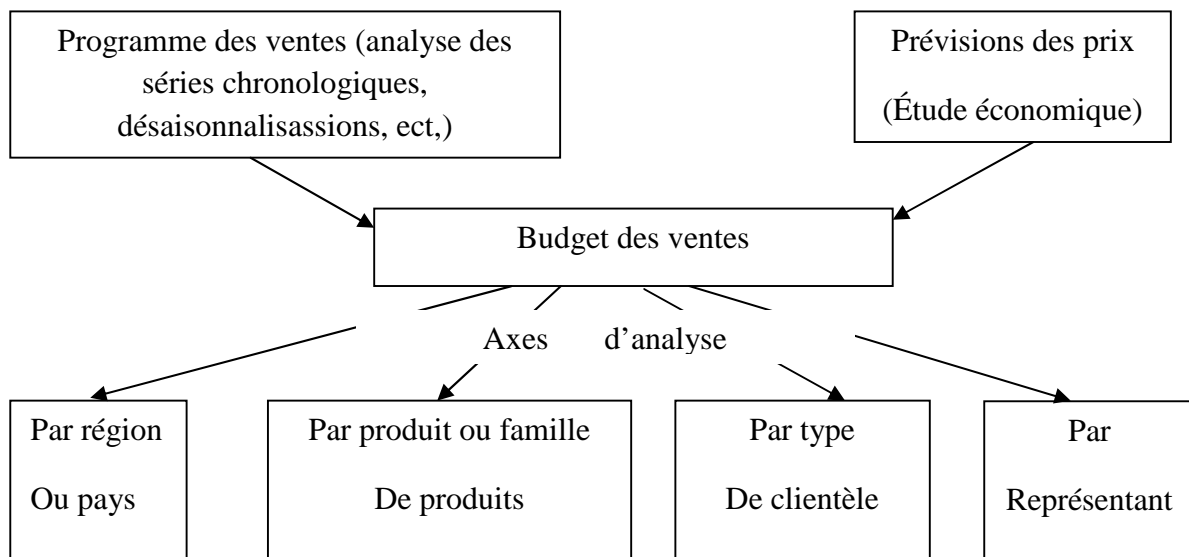
Le budget des ventes est issu de la valorisation du programme grâce à une prévision des prix :

- Informations provenant des services comptables et commerciaux ;
- Analyse des prix : prix psychologique, élasticité de la demande par rapport au prix ;

Le budget des ventes peut prendre différentes formes : il peut être construit, par exemple, par produit, par région ou par représentant.

C'est le premier de la construction budgétaire. Il détermine le volume d'activité de l'entreprise conditionnant ainsi les autres budgets. Il permet aussi de prévoir la principale ressource d'exploitation de l'exercice et son étalement dans le temps.⁵³

Schéma n°07 : La démarche de détermination du budget de vente



Source : Doriath B et Goujet C., « Gestion prévisionnelle et mesure de la performance », 3^{ème} Edition, Dunod, Paris, 2007, P109.

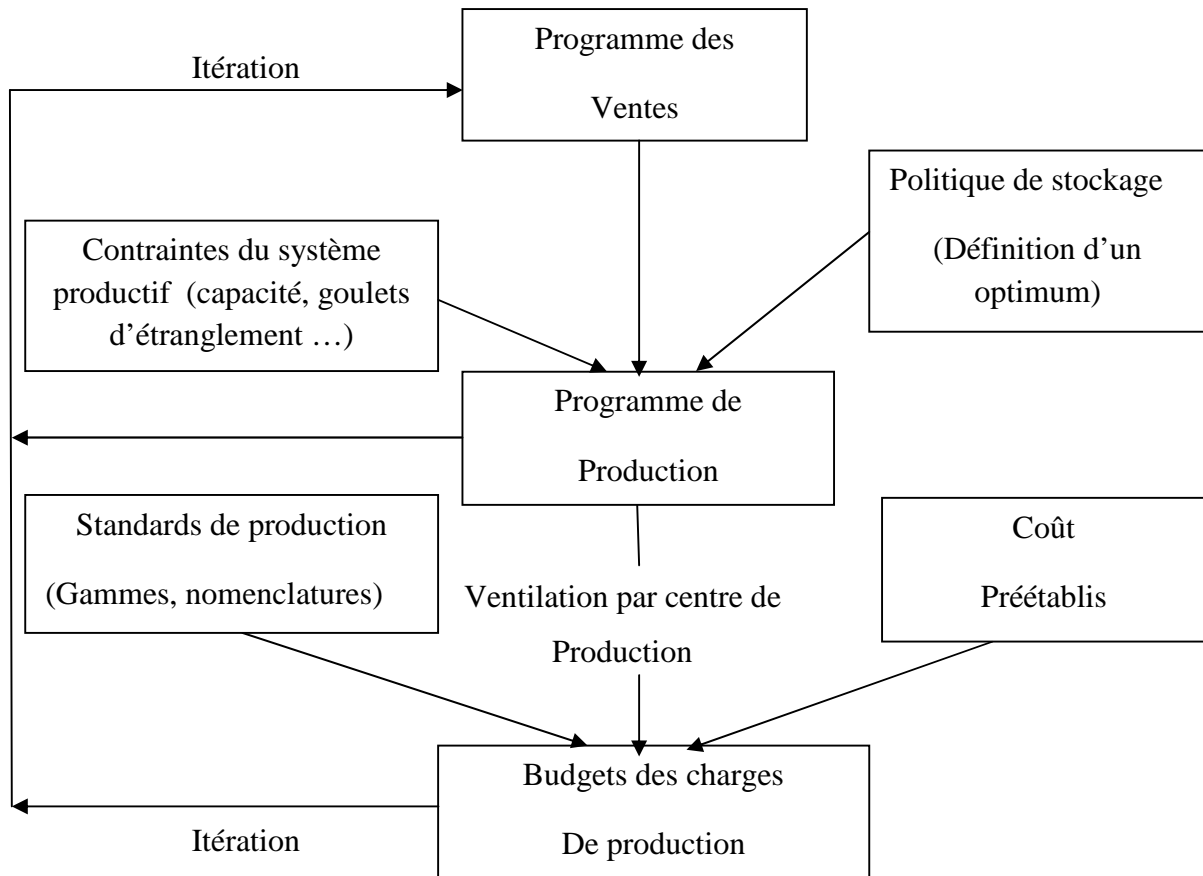
2) Le budget de production

Le programme de production définit pour l'exercice budgétaire, la production mois par mois, en tenant compte des prévisions des ventes, des contraintes de gestion des stocks et des contraintes techniques du système productif : capacités de production, effectifs, qualification de la main d'œuvre.

⁵³ Doriath B., Op.cit., P4/5.

Le budget des charges de production établit la prévision mois par mois du cout de production, par centre d'analyse et par facteur consommé.⁵⁴

Schéma n°08 : La démarche de détermination du budget de production



Source : Doriath B et Goujet C., « Gestion prévisionnelle et mesure de la performance », 3^{ème} Edition, Dunod, Paris, 2007, P111.

Le programme des ventes peut être révisé si les contraintes de production et les coûts de production sont incompatibles avec les objectifs de ventes et de rentabilité. Il peut aussi être décidé d'augmenter les capacités productives en investissant.

3) Le budget d'approvisionnement

La prévision aboutit à l'élaboration de plusieurs budgets dont la variété dépend de la structure organisationnelle de l'entreprise et du réseau d'analyse comptable⁵⁵

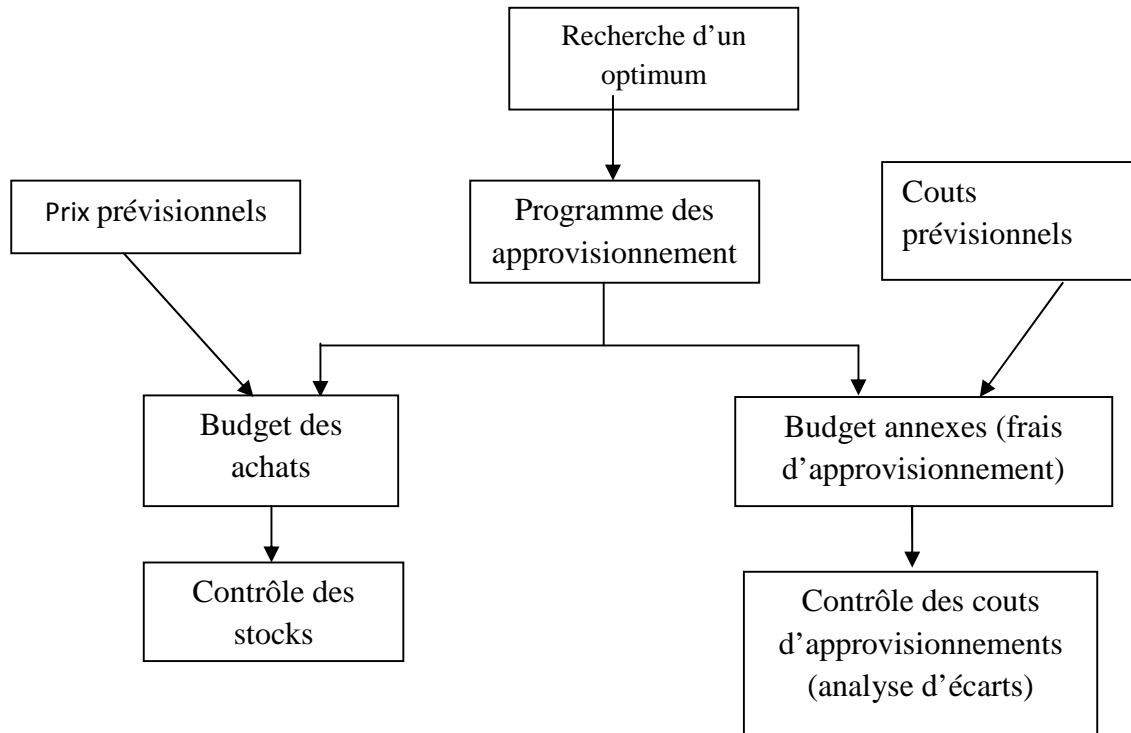
Le budget des achats exprime, mois par mois, les achats prévisionnels à partir des prévisions des prix.

⁵⁴ Doriath B et Goujet C., Op.cit., P111.

⁵⁵ Doriath B., Op.cit., P 39.

- Le budget des charges d’approvisionnement et de stockage sont définis en fonction des centres d’analyse : magasin, centre approvisionnement....ect. Ces budgets sont établis en charges variables et charges fixes.

Schéma n°09 : La démarche de détermination du budget d’approvisionnement



Source : Doriath B., « Contrôle de gestion en 20 fiches », 5^{ème} Edition, Dunod, Paris, 2008, P38.

Statistiquement, on montre que tous les éléments référencés en stock n’ont pas même poids en valeur. Cette constatation conduit l’entreprise à adopter des méthodes différenciées de gestion des stocks, réservant les outils les plus performants mais les plus coûteux aux références qui représentent les plus grandes valeurs en consommation et en adoptant des méthodes plus empiriques pour les références qui représentent les valeurs les moindres.

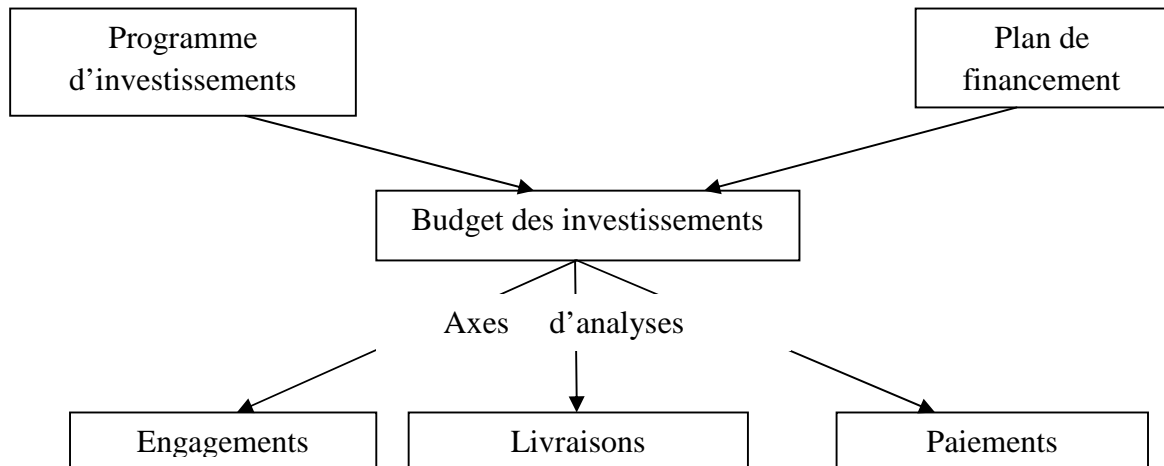
- La méthode des 20/80 se fonde sur le constat suivant : en général, 20% des références en stock représentent 80% des valeurs des consommations annuelles et 80% des éléments, 20% des valeurs ;

- La méthode ABC distingue les stocks en trois familles : 10% des références représentent 60% de la valeur des consommations (famille A), 30% des références représentent 30% des consommations (famille B) et 60% des références représentent 10% des consommations en valeur.

4) Budget investissements

L'investissement, par nature, oblige à une programmation pluriannuelle des acquisitions et des financements. Le budget des investissements reprend les éléments du plan de financement pour le détailler mois par mois.⁵⁶

Schéma n°10 : la Démarche de détermination du budget d'investissement



Source : Doriath B et Goujet C., « Gestion prévisionnelle et mesure de la performance », 3^{ème} Edition, Dunod, Paris, P114.

5) Le budget de trésorerie

- Le budget de trésorerie, le bilan et le compte de résultat prévisionnels résultent de l'ensemble des budgets précédemment étudiés ;

- Documents de synthèse (appelés budgets généraux), ils permettent aux responsables de mesurer la cohérence de la construction budgétaire :

- équilibre global de la trésorerie (budget de trésorerie) ;
- équilibre financier (bilan prévisionnel) ;
- équilibre dans la formation du résultat (compte de résultat prévisionnel).

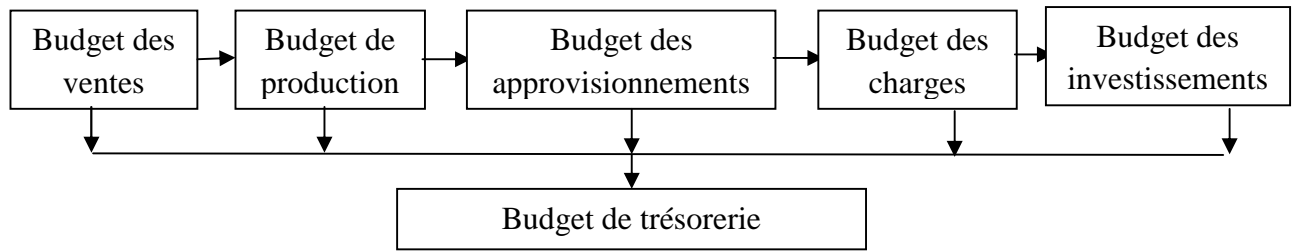
- L'étude du bilan et du compte de résultat prévisionnels met en œuvre les méthodes d'analyse comptable ;

- La recherche d'équilibre peut conduire à des ajustements qui peuvent aller jusqu'à la révision de projets de l'entreprise⁵⁷.

⁵⁶ Doriath B et Goujet C., Op.cit., P114.

⁵⁷ Doriath B., « Contrôle de gestion en 20 fiches », 5^{ème} Edition, Dunod, Paris, 2008, P65.

Schéma n°11 : La démarche de détermination du budget de trésorerie



Source : Doriath B et Goujet C., « Gestion prévisionnelle et mesure de la performance », 3^{ème} Edition, Dunod, Paris, 2007, P121.

1-5-3 Le contrôle

Cette troisième phase est indispensable. Sans contrôle, la gestion budgétaire perd la majeure partie de son intérêt. C'est une fonction inhérente pour celle-ci.

Le contrôle permet de vérifier tout au long de la période que la coordination est effective et que les objectifs sont tenus, et cela en faisant une comparaison entre les prévisions inscrites dans les budgets et les réalisations obtenues. En terme mathématique, le contrôle signifie une comparaison entre les prévisions et les réalisations.

$$\text{Ecart} = \text{réalisations} - \text{prévisions}$$

Il ne suffit pas de prévoir puis décider, mais il faut encore procéder à l'examen des résultats, en régularisant et en suscitant les décisions de nature à replacer l'entreprise sur la trajectoire conduisant aux objectifs⁵⁸.

Le contrôle de gestion recouvre l'ensemble des techniques quantitatives susceptibles d'être utilisées pour faciliter et améliorer la prise de décision.

On ne conçoit en effet l'intérêt de faire un budget donnant des objectifs à réaliser dans le temps, si on ne vérifie pas constamment cette réalisation à travers les prévisions budgétaires. Les réalisations actuelles doivent permettre à tous les autres budgets de se projeter en avant au fur et à mesure de la réalisation du budget ; chaque mois qui passe apporte une connaissance nouvelle qui permet de prévoir trois (03) mois, six (06) mois ou douze (12) mois à l'avance.

L'objectif du contrôle budgétaire est surtout d'analyser et d'expliquer ces écarts déjà calculés au préalable pour en déclencher les causes et apporter des actions correctives.

⁵⁸ Margerin J., « Gestion budgétaire », Edition d'organisation, 1988, P33.

En résumé, le contrôle budgétaire vérifie en permanence ou la société se situe par rapport aux objectifs qu'elle s'est fixé, tirer les écarts significatifs entre les prévisions et les réalisations, et enfin les analyser⁵⁹.

Section 02 : le contrôle budgétaire

Les budgets sont établis pour être respectés. Cependant, les faits divers peuvent créer des difficultés d'exécution du budget. Le suivie continue permet a l'entreprise de comparer ses réalisations aux prévisions. Cette comparaison fait apparaitre des différences qu'on appelle écarts, ces dernier doivent être analysés pour que des actions correctives soient décide pour les périodes à venir. La démarche budgétaire est complète lorsqu'elle s'achève par un contrôle budgétaire qui permet à la direction, de vérifier si les budgets ont être respectés par les centres de responsabilité.

2.1 Définition du contrôle budgétaire :

Selon **DORIATH B** et **GOUJET C** le contrôle budgétaire est « comparaison permanente des résultats réels et des prévisions chiffrées figurant aux budgets » afin :

- De recherche le (ou les) cause(s) d'écarts ;
- D'informer les différents niveaux hiérarchiques ;
- De prendre les mesures correctrices éventuellement nécessaires ;
- D'apprécier l'activité des responsables budgétaires.⁶⁰

2.2 Caractérisation :

Les caractéristiques du contrôle budgétaire sont :

➤ **Le contrôle budgétaire est une composante du contrôle de gestion**

Le contrôle budgétaire participe au système d'information du contrôle de gestion en faisant apparaitre les écarts entre les prévisions et les réalisations et en identifiant les causes de ses écarts⁶¹.

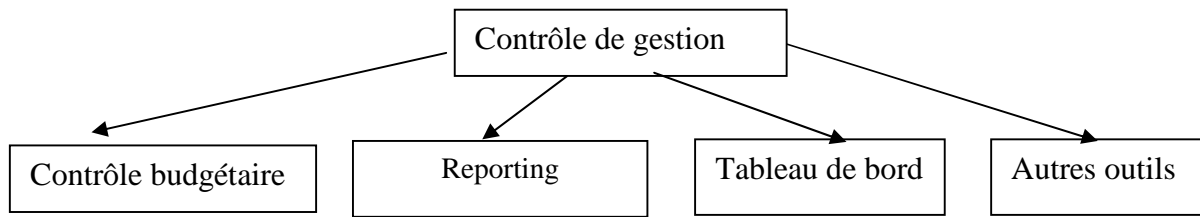
Dans certaines organisations, le contrôle de gestion se limite au contrôle budgétaire.

⁵⁹ Lauzel P., « Contrôle de gestion et budget », 2^{ème} Edition, 1980, P197.

⁶⁰ Doriath B et Goujet C., Op.cit., P 199.

⁶¹ Doriath B et Goujet C., « Gestion prévisionnelle et mesure de la performance », 3^{ème} Edition, Dunod, Paris, 2007, P199/200.

Schéma n°12 : Le contrôle budgétaire, est un élément du contrôle de gestion.



Source : Doriath B et Goujet C., « Gestion prévisionnelle et mesure de la performance », 3^{ème} Edition, Dunod, Paris, 2007, P199.

➤ **Le contrôle budgétaire est un contrôle rétrospectif**

Le contrôle budgétaire s’intéresse à la période passé (le mois le plus souvent) en comparant les réalisations aux prévisions traduites dans les budgets et en analysant les causes des écarts.

➤ **Il a une dominante financière**

Le contrôle budgétaire s’appuie sur une approche comptable de l’organisation et fournit des indicateurs financiers (exprimés en unités monétaires).

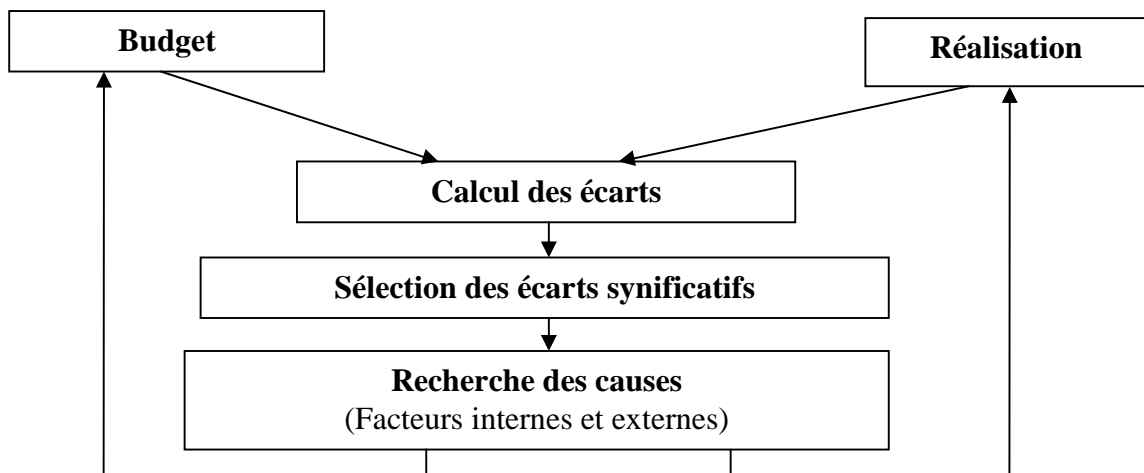
➤ **Il informe les responsables sur le degré de réalisation des budgets**

Il permet ainsi :

- d’évaluer la performance des acteurs ;
- de procéder aux régulations nécessaires.

Il favorise une gestion par exception en ne s’intéressant qu’aux écarts les plus significatifs. Ainsi, le contrôle budgétaire participe à la maîtrise de la performance au moyen d’un pilotage par les écarts.

Schéma n°13: Le degré de réalisation des budgets.



Source : Doraith B et Goujet C., « Gestion prévisionnelle et mesure de la performance », 3^{ème} Edition, Dunod, Paris, 2008, P200.

2-3- Les objectifs du contrôle budgétaire

Nous pouvons citer trois objectifs principaux du contrôle budgétaire ⁶²:

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

2-4- Les limites du contrôle budgétaire

✓ C'est un contrôle effectué a posteriori qui peut être trop tardif dans un contexte qui exige de la réactivité ; ⁶³

✓ Il fournit une expression financière de la performance, qui met de côté les performances qualitatives telles que la qualité, la réactivité, le climat social. En outre, cette expression financière n'a pas toujours de sens pour les acteurs. Le contrôle budgétaire peut alors être perçu par les acteurs comme une obligation procédurale sans intérêt pour l'amélioration de leur performance ;

✓ Il peut être source de pesanteur dans la mesure où le système d'information permet le calcul d'un nombre important d'écarts. En conséquence, seuls les écarts estimés significatifs donnent lieu à une recherche d'exploitations avec les responsables opérationnels. Le calcul des écarts, en identifiant les effets financiers les plus importants, permet une gestion par exception ;

✓ Il peut être source de démotivation dès lors que la performance est mal évaluée (modèle de calcul de coûts générant des subventionnements) ou si des acteurs sont rendus responsables d'écarts défavorables sur lesquels ils ne peuvent pas agir.

2-5- Les procédures du contrôle budgétaire

Le contrôle budgétaire consiste à faire des comparaisons, parfois à établir des corrélations à faire des analyses et à prendre des décisions. Il s'agit d'une fonction décentralisée au niveau de chaque responsable d'unité de gestion. ⁶⁴

⁶² Contrôle de gestion et le tableau de bord, P8, disponible sur le net sur le site : www.doc.etudiant.fr, consulter le 02/04/2018

⁶³ Doriath B et Goujet C., Op.cit., P203/204.

⁶⁴ Lochard J., « La gestion budgétaire : outil de pilotage des managers », Edition d'organisation, Paris, 1998, P37.

Il s'agit de :

❖ **Comparer** ce qu'on a prévu à la réalité (investissements, exploitation, couts et prix), c'est-à-dire à détecter les écarts par rapport aux budgets et, de là, aux objectifs :

❖ **Analyser** les évolutions et les écarts en valeurs absolues et en valeurs relatives sans trop s'attarder sur des chiffres et des écarts peu significatifs ;

❖ **Décider** ce qu'il y a lieu de faire pour parvenir à l'optimum en agissant vite avant que les actions correctives ne coutent trop cher et qu'elles n' aient plus d'influence sur le respect des objectifs.

2-6- Les écarts

Les écarts peuvent être comme la différence entre une donnée de référence et une donnée constatée. Chaque mois, les données réelles sont mises en regard des données prévisionnelles pour calculer les écarts.

L'écart se définit comme « la différence entre une donnée de référence et une donnée constaté. Exemple : écart entre cout prévu et cout réalisé, entre quantité allouée et quantité consommée »⁶⁵

2-6-1- Les limites des écarts

- L'analyse des écarts participe au contrôle a posteriori, tardif dans un contexte économique qui exige une forte réactivité ;⁶⁶

- L'expression financière des causes des écarts n'est pas toujours traduisible au niveau des postes opérationnels. La communication, qui ne s'adresse qu'aux responsables, n'implique pas l'ensemble des acteurs ;

- La seule mesure financière de la performance peut être nuisible aux efforts d'amélioration de la qualité ou de la réactivité ;

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

2-6-2- Les principes d'élaboration des écarts

La mise en évidence d'écarts répond aux besoins de suivi des entités à piloter et parmi les principes conventionnels de construction des écarts nous citons⁶⁷ :

⁶⁵ Lochard J., Op.cit., P 17.

⁶⁶ Doriath B., Op.cit., P74.

⁶⁷ Alazard C et Séparis S., « Contrôle de gestion, manuel et application », Dunod, Paris, 2010, P368/369.

Principe 1

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

Principe 2

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

Principe 3

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

Principe 4

Toute donnée constituée par le produit d'un élément monétaire par un élément qui exprime un volume doit se décomposer en deux écarts. Définis comme suit :

$$\text{Écart / éléments monétaires} = (\text{élément monétaire réel} - \text{élément monétaire prévu})$$

* donnée volumique réelle

$$\text{Écart / éléments volumiques} = (\text{élément volumique réel} - \text{élément volumique prévu})$$

* élément monétaire prévu donnée

Ces règles simples permettent ainsi le calcul et la décomposition de n'importe quelle présentation de budget.

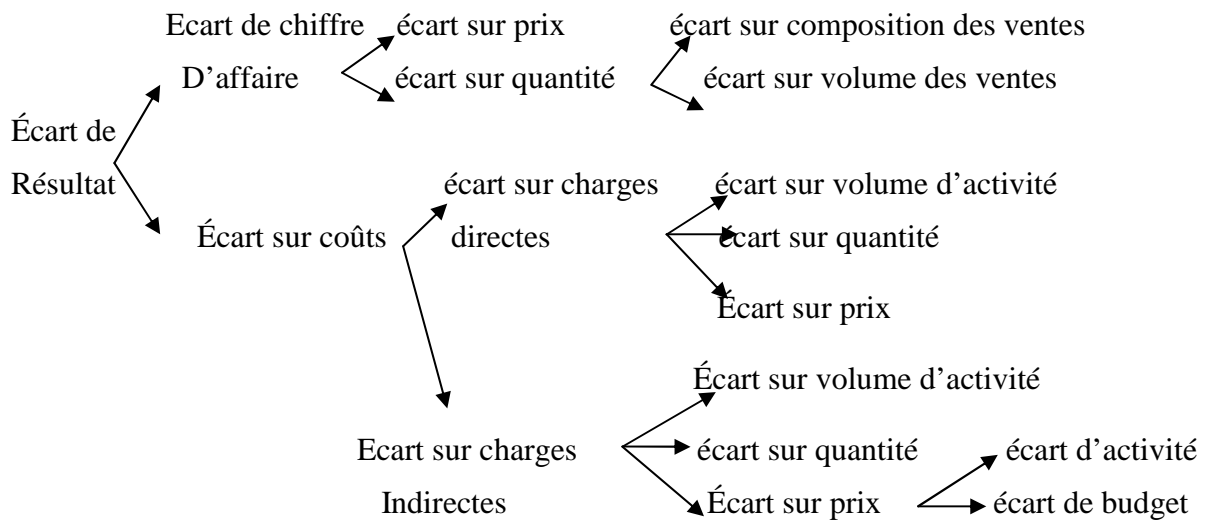
2-6-3- Calcul et analyse des écarts

Le contrôle budgétaire conduit à calculer autant d'écarts nécessaires pour comprendre les déviations par rapport au budget. L'idée de référence est que l'on a construit un budget pour s'y tenir, et que tous les écarts doivent être expliqués et analysés.

Le calcul des écarts peut s'appliquer à chacun des postes, chacune des composantes du compte de résultats (du chiffre d'affaires par produit aux coûts indirects variables ou fixes) et permet ainsi de reconstituer pour chaque élément (chiffre d'affaires ou coût) du compte de résultat la nature et le montant de la « déviation » par rapport au budget.

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

Schéma n°14 : Le schéma d'ensemble des analyses d'écarts



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

- Des analyses de plus en plus fines peuvent être menées afin d'associer un écart à une cause ;
- Le modèle d'analyse doit être cohérent : la somme des sous-écarts doit être égale à l'écart analysé. Cette nécessaire cohérence est vérifiée lors de l'élaboration de modèle et devient un outil de contrôle des calculs d'écarts.

2-6-3-1- L'analyse de l'écart sur résultat

L'écart de résultat est l'écart de base du contrôle budgétaire. Il traduit en termes financiers la performance globale de l'entreprise ou d'un produit car il apporte une première information sur la réalisation de l'objectif global de rentabilité.

Donc l'écart sur résultat est la « différence entre le résultat réel et le résultat préétabli de référence. L'écart de résultat mesure la déviation de la performance globale, à court terme »⁶⁸.

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

Chiffre d'affaires réel – coût réel

Chiffre d'affaire préétabli – coût préétabli

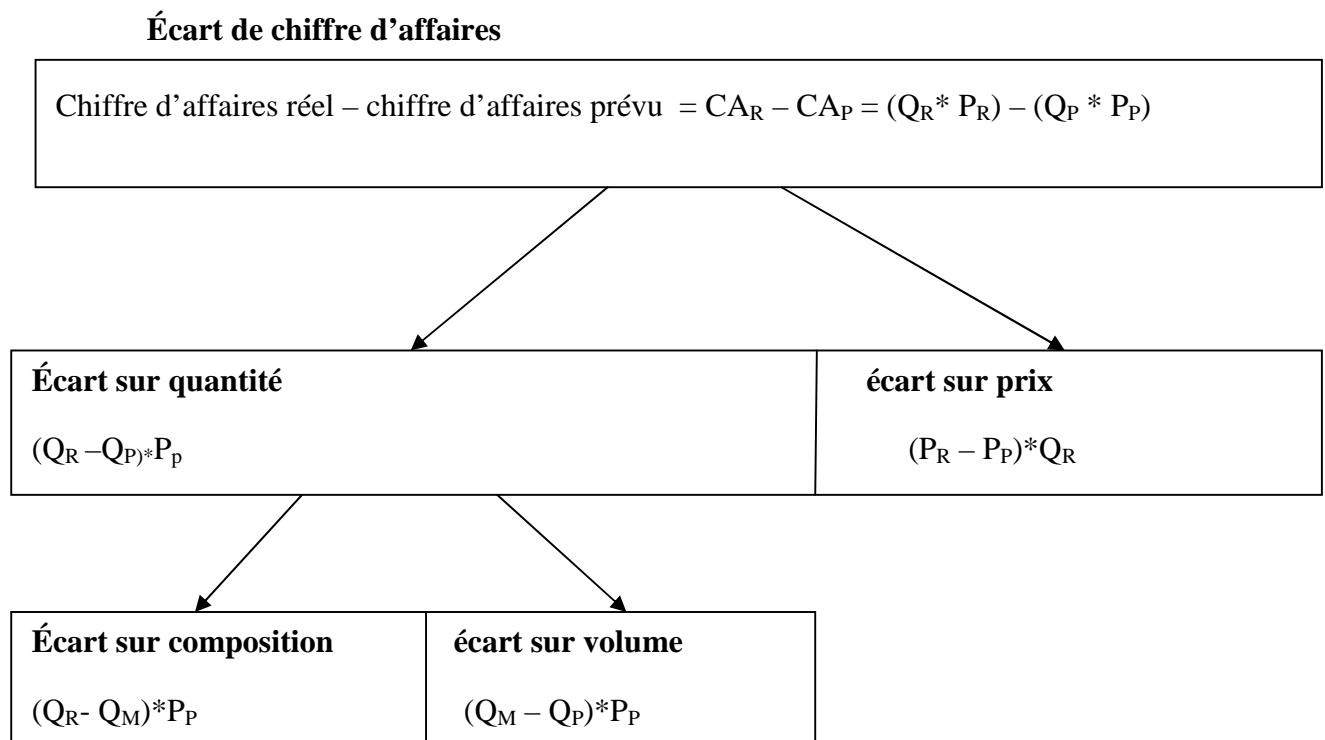
L'écart sur résultat se décompose en sous trois écarts, à savoir l'écart sur chiffre d'affaire, écart sur marge et écart sur coût.

2-6-3-1-1- L'analyse de l'écart sur chiffre d'affaires

L'écart sur le chiffre d'affaires « est la différence entre le chiffre d'affaire réel et le chiffre d'affaires prévu »⁶⁹.

$$\text{Ecart sur chiffre d'affaire} = \text{Chiffre d'affaires réel} - \text{Chiffre d'affaires budgété (prévu)}$$

Schéma n°15 : Schéma appliqué à l'écart de chiffre d'affaire



Source : Doriath B., « Le contrôle de gestion en 20 fiches », 5^{ème} Edition, DUNOD, Paris, 2008, P77.

⁶⁸ Doriath B et Goujet C., Op.cit., P 200.

⁶⁹ Doriath B., « Contrôle de gestion en 20 fiches », 5^{ème} Edition, Dunod, Paris, 2008, P76.

Symboles utilisés :

Indice R pour réel, P pour prévu

CU = cout unitaire

Q = quantités

P = prix de vente

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

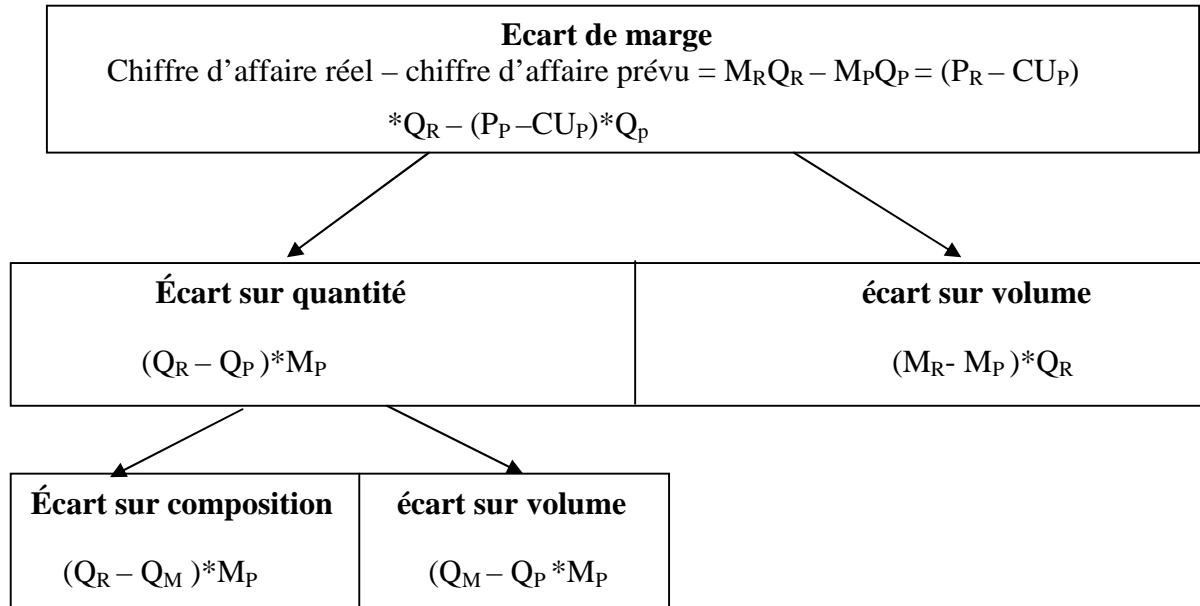
2-6-3-1-2-L'analyse de l'écart sur marge

L'écart de marge « est la différence entre la marge sur coût préétabli de la production réelle et la marge sur coût préétablis de la production prévue⁷⁰ ».

Ecart sur marge = marge sur coût préétabli réelle – marge sur coût préétabli prévue

Schéma n°16 : Schéma appliqué à l'écart de marge

L'écart de marge est analysé à partir de la marge unitaire sur coût préétabli, afin d'isoler l'effet prix, l'effet coût étant pris en compte dans l'analyse des écarts sur coûts. On note donc : $M_R = P_R - CU_P$ et $M_P = P_P - CU_P$



Source : Doriath B., « Le contrôle de gestion en 20 fiches », 5^{ème} Edition, Dunod, Paris, 2008, P77.

⁷⁰ Doriath B., «Contrôle de gestion en 20 fiches », 5^{ème} Edition, Dunod, Paris, 2008, P76.

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

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

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

Ces deux dernières causes ont un impact sur les quantités vendues⁷¹.

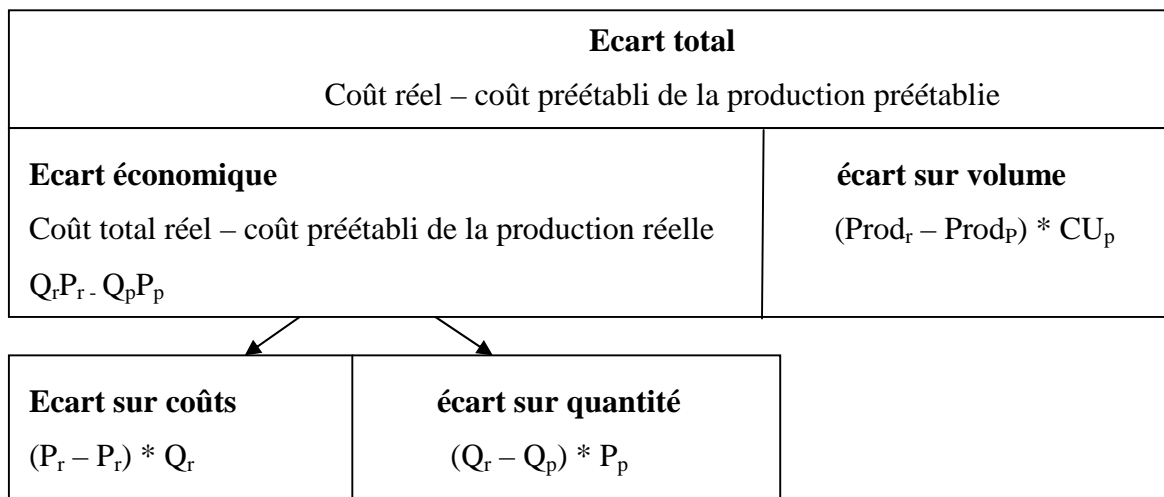
2-6-3-1-3-L'analyse de l'écart sur coût

L'écart sur coût (appelé aussi écart sur prix par le PCG1982) mesure l'impact d'une variation de prix ou de coût des facteurs de production.

Le plan comptable propose aussi de dégager un écart sur « volume d'activité » qui mesure l'impact sur les coûts engagés de la différence entre la production réelle et la production standard. Nous appellerons « écart sur volume » cet écart qui fait référence à la production plus qu'à l'activité, afin de lever toute ambiguïté avec l'écart sur activité⁷².

Écart sur coût = coût réel – coût prévu

Schéma n°17 : Schéma appliqué sur les coûts



Source : Doriath B., « Le contrôle de gestion en 20 fiches », 5^{ème} Edition, Dunod, Paris, 2008, P89.

⁷¹Doriath B., Op.cit., P 76.

⁷²Doriath B., « Contrôle de gestion en 20 fiches », 5^{ème} Edition, Dunod, Paris, 2008, P 89.

Symboles utilisés

Prod : nombre de produits

Q : quantité de facteurs de production

P : coût unitaire d'un facteur de production

CU : coût unitaire de produit

Indice P : préétabli

Indice r : réel

L'écart sur coûts compare le coût réel et le coût préétabli unitaire de chaque facteur pondéré, par convention, par la quantité réel de facteur consommés. L'écart sur quantité compare la quantité réelle et la quantité préétabli de facteurs consommés, différence valorisée, par convention, par le coût unitaire préétabli des facteurs.

On démontre que :

$$\text{Écart économique} = \text{écart sur coûts} + \text{écart sur quantités}$$
$$\text{Écart total} = \text{écart économique} + \text{écart sur volume}$$
2-6-4- Objectifs des analyses d'écarts :

- Rechercher les causes des écarts et mesurer leur impact ;
- Identifier les responsabilités (interne ou externe) ;
- Informer les acteurs a fin qu'ils prennent les mesures correctives nécessaires⁷³.

2-6-5- Interprétation des écarts

➤ Les écarts calculés doivent être qualifiés « favorable ou défavorable » selon qu'ils traduisent un impact positif ou négatif sur la performance de l'organisation, le signe obtenu lors de calcul de l'écart n'ayant pas toujours la même signification.⁷⁴

➤ L'action du contrôle de gestion pourra se limiter aux écarts les plus significatifs, permettant ainsi une gestion par exception.

⁷³ Doriath B., « Contrôle de gestion en 20 fiches », 5^{ème} Edition, Dunod, Paris, 2008, P 72.

⁷⁴ Doriath B., Op.cit., P73.

2-6-6- Les actions correctives

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

Le contrôle budgétaire est un système destiné à améliorer les performances de l'entreprise et à dégager des profits.⁷⁵

2-6-6-1- Les propriétés et la mise en œuvre des actions correctives

1/ Les propriétés de l'action corrective

Pou être efficace, une action corrective doit être :⁷⁶

A. Rapide : une mesure efficace après un laps de temps trop long peut conduire à une action corrective mal adaptée. En effet, en prenant compte des observations dépassées, elle risque d'amener des équilibres plus grands. L'élaboration d'un système budgétaire performant demandera donc :

- ❖ De savoir quel est l'intervalle de temps acceptable entre l'apparition d'un dérèglement et sa correction ;

- ❖ et d'avoir, comme objectif constant, le souci de la réduire encore d'avantage.

B. Adaptée : l'action corrective ne doit porter que sur des variables qui ont une influence déterminant sur le résultat et encore faut-il bien doser la face de correction. Si l'action ne se fonde pas sur des points auxquels le résultat est sensible ou si elle est mal dosée, des situations de moindre performance apparaîtront.

2/ La mise en œuvre des actions correctives

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 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.⁷⁷

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

⁷⁵ Lochard J., « La gestion budgétaire : outil de pilotage des managers », Edition d'organisation, Paris, 1998, P 142.

⁷⁶ Gervais M., « Contrôle de gestion par le système budgétaire », Vuibert, Paris, 1987, P167.

⁷⁷ Doriath B et Goujet C., « Gestion prévisionnelle et mesure de la performance », 3^{ème} Edition, Dunod, Paris, 2007, P205.

Tableau n° 01 : Présentation des quelques causes d'écart et leur actions correctives.

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

Source : Doriath B et Goujet C., « Gestion prévisionnelle et mesure de la performance », 3^{ème} Edition, Paris, 2007, P206.

Les conséquences des actions correctives sont chiffrées a fin d'évaluer leur impact sur la performance du centre de responsabilité.

Section 03 : L'analyse et l'évaluation de la performance

Le terme « performance » est couramment utilisé dans les appréciations portées sur les entreprises et, plus particulièrement, en contrôle de gestion : performance globale, performance financière, indicateurs de performance, rémunérer la performance, etc.

3-1- Définition de la notion de base

- **Définition** : le concept de performance fait référence à un jugement sur un résultat et à la façon dont ce résultat est atteint, compte tenu des objectifs et des conditions de réalisation.

La mesure de la performance dépasse le simple constat, elle a pour objectif la prise des décisions permettant d'améliorer les conditions de la performance.

Le contrôle de gestion, système de gestion de la performance, doit donc mettre en place les indicateurs de mesure et de pilotage de la performance.

- **Le vocabulaire de la performance** : les trois notions suivantes sont associées au concept de performance :

- l'économie consiste à se procurer les ressources nécessaires au moindre coût ;

- l'efficacité maximise la quantité obtenue à partir d'une quantité donnée de ressources ou minimise la quantité de ressources consommées pour une production donnée ;
- l'efficacité traduit l'aptitude à atteindre les objectifs⁷⁸.

« En matière de gestion, la performance est la réalisation des objectifs organisationnels ! »⁷⁹.

Cette définition, très 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 réalisation est comparée aux objectifs, grâce à un ensemble d'indicateurs, chiffrés ou non. La comparaison suppose une forme de compétition : faire mieux que lors de la période précédente, rejoindre ou dépasser les concurrents. Elle donne lieu à l'interprétation, jugement de valeur qui peut différer en fonction des acteurs concernés (actionnaires, dirigeant, syndicalistes).

➤ **La comparaison traduit le succès de l'action**, la notion de performance étant positive.

La performance est donc une notion relative (résultat d'une comparaison), multiple (diversité des objectifs) et subjective (dépendant de l'acteur qui l'évalue).

Performance = efficacité + économie + pertinence

3-1-1- Notion d'efficacité

En répondant à la question suivante « est ce que l'objectif est atteint ? », une nouvelle question vient d'apparaître « existe-t-il une autre alternative plus efficace, pour atteindre les mêmes résultats ? ». Donc l'efficacité examine le rapport entre l'effort et la performance.

Le bureau du vérificateur général du Canada définit l'efficacité comme étant « la mesure dans laquelle un programme atteint les buts visés ou les autres effets recherchés.

⁷⁸ Doriath B., « Contrôle de gestion en 20 fiches », 5^{ème} Edition, Dunod, Paris, 2008, P129.

⁷⁹ Doriath B et Goujet C., Op.cit., P172.

Par exemple, pour augmenter les revenus dans un domaine donné, un programme peut être conçu pour créer des emplois »⁸⁰

Les emplois créés sont le produit du programme et contribuent à l'obtention de l'effet recherché par le programme, à savoir une augmentation des revenus, qui peut être mesurée pour évaluer l'efficacité du programme.

En terme de contrôle budgétaire, est efficace celui qui atteint ses objectifs, en volume, en délai et en cout prévu.

Efficacités = résultats atteints / objectif visée

3-1-2-Notion d'efficience

En terme de contrôle budgétaire, l'efficience consiste à atteindre des objectifs à des couts et avec des moyens inférieurs à ceux prévus. L'efficience consiste également à raccourcir les délais pour atteindre les objectifs ou à dépasser les objectifs en volume au moindre cout. L'efficience d'un centre ne peut se faire au détriment de l'efficience générale ou d'un autre centre.

« L'efficience est la capacité de minimiser les moyens employés pour un résultat donné »⁸¹.

Les notions ci-dessous expriment l'efficience :

-**La productivité**, rapport entre une production et un volume de facteurs consommés.

-**La rentabilité** est le rapport d'un résultat au chiffre d'affaires qui lui est associé.

-**La rentabilité** est le rapport d'un profit aux capitaux investis pour l'obtenir. »⁸²

Efficience = résultats / moyens mis en œuvre

⁸⁰ WWW. Performance zoom .Com. Consulter 20/04/2018.

⁸¹ Lochard J., « La gestion budgétaire : outil de pilotage des managers », Edition d'organisation, Paris, 1998, P17.

⁸² Doriath B et Goujet C., « Gestion prévisionnelle et mesure de la performance », 3^{ème} Edition, Dunod, Paris, 2007, P173.

3-1-3-Notion d'économie

L'économie Consiste à se procurer les ressources nécessaires au moindre coût.⁸³

3-2- Typologie de la performance

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 elle importe de comprendre et de maîtriser les règles du jeu, on peut distinguer trois types de performance.

3-2-1- La performance organisationnelle

D'après les études de **TAYLOR** et de **FAYOL**, la performance organisationnelle concerne comment et la manière dont l'entreprise est organisée afin d'attendre ses objectifs et la façon dont elle parvient à les attendre. **M. Kalika**, propose quatre facteurs de l'efficacité organisationnelle⁸⁴ :

- Le respect de la structure formelle ;
- Des relations entre les composants de l'organisation (logique d'intégration organisationnelle) ;
- La qualité de la circulation d'information ;
- La flexibilité de la structure.

Donc dans cette conception, la performance de l'entreprise résulte de la valeur de son organisation. Cette dernière est déterminante et c'est elle qui impose ses exigences au système social. Elle structure l'emploi et l'ensemble des postes, lesquelles déterminent à leur tour les requis professionnels. Dans cette théorie, la performance a eu assez spontanément tendance à s'identifier la productivité, elle même a ramené à sa version (réductrice) de productivité apparente de travail (quantité produite / nombre d'heures travaillées).

3-2-2- La performance stratégique et la performance concurrentielle

Contrairement aux visions à court terme de la performance guidée par l'appréciation boursière de la valeur de l'entreprise, certaines entreprises ont tout misé sur la performance à long terme, garante de leur pérennité. Les sociétés qui sont arrivées à un leadership global au cours des vingt dernières années ont toutes débuté avec des ambitions qui étaient sans proportion avec leurs ressources et capacités. Mais elles ont utilisé une obsession de gagner à tous les nouveaux organisations et elles ont entretenue cette

⁸³ Doriath B et Goujet C., Op.cit., P 172.

⁸⁴ www.Greg.ac – Versailles. Fr /SPIP. PHP ?article 282 consulter le 10/04/2018.

obsession au cours des dix ou vingt ans à la cour desquels elles ont conquis ce leadership global. Nous appelons cette obsession stratégique interne.

La performance est alors celle du maintien d'une « distance » avec des concurrentes au travers d'une logique de développement à long terme entretenue par une forte motivation (base de système de récompense) de tous les membres de l'organisation.

La performance à long terme est donc associée à la capacité à remettre en cause des avantages acquis pour éviter l'échec d'un bon concept, à la définition d'un système de volanté visant le long terme et à la capacité de l'entreprise à trouver des sources de valeur créatrices de marge.

Pour **MICHELLE PORTER**, la recherche de performance ne dépend plus de la seule action de la firme, mais aussi de ses capacités à s'accommoder, voire à s'approprier, les règles de jeu concurrentielle dans un secteur⁸⁵.

La nature du système concurrentielle détermine la manière dont la performance peut être obtenue, compte tenu des modes de compétitions qui sont de règle. C'est en détectant suffisamment finement les caractéristiques changeantes des systèmes concurrentiels de chacune des activités d'entreprise ou en anticipant sur des bases nouvelles de différenciation (création de valeur) que les entreprises peuvent s'approprier des sources potentielles de performance.

La performance peut être à la fois l'exploitation d'un potentiel existant (qui permet de conserver une position favorable) et le développement de nouvelles formes d'avantages concurrentielle par anticipation / construction des règles du jeu qui prévaudront dans l'avenir. La performance concurrentielle dépend largement de l'analyse stratégique des règles du jeu concurrentielle.

Mettant l'accent sur la qualité de la stratégie, et donc de stratégie, axée sur la compréhension de l'environnement, cette approche a eu spontanément tendance à identifier la performance globale à la compétitivité.

3-2-3- La performance humaine

Il est de plus en plus reconnue que l'entreprise n'est pas durablement performante financièrement si elle n'est pas performante humainement et socialement. Les questions liées aux compétences, à la capacité d'initiative, à l'autonomie, à l'adhésion des salariés, à la réalisation des objectifs, voire au projet et donc à la culture de l'entreprise, constituent des éléments déterminants.

⁸⁵ www.Greg.ac- Versailles. Fr /SPIP.PHP ?article 282 consulter le 28/03/2018.

3-3- La performance externe et interne

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

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

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 valorisation des ressources internes et externes afin d'atteindre les objectifs de l'entreprise.⁸⁶

Tableau n° 02 : Performance interne et externe

Performance externe	Performance interne
Est tournée principalement vers les actions n'aires et les organismes financiers.	Est tournée 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.	Nécessité de fournir les informations nécessaires a la prise de décision.
Génère l'analyse financière des grands équilibres.	Aboutit à la définition des variables d'action
Donne lieu à débat 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 et Goujet C.,« Gestion prévisionnelle et mesure de la performance », 3^{ème} Edition, Dunod, Paris, 2007, P173/174.

⁸⁶ Doriath B et Goujet C., « Gestion prévisionnelle et mesure de la performance », 3^{ème} Edition, Dunod, Paris, 2007, P173.

3-4- Le pilotage de la performance interne

Piloter la performance, c'est organiser l'ensemble des actions qui permettent d'atteindre les objectifs de l'entreprise.⁸⁷

Le pilotage de la performance est à la fois :

- Un processus de diffusion, dans l'entreprise, d'une information sur les objectifs et les moyens ;
- Un processus d'animation afin de coordonner les actions des acteurs pour atteindre les objectifs.

Ce processus peut être décrit de la façon suivante :

- Fixation des objectifs de l'organisation et déclinaison en sous-objectifs par centre de responsabilité, unité, projet, etc. ;
- Détermination des variables d'action afin d'agir sur les facteurs de la performance ;
- Information des acteurs ;
- Contrôle des réalisations, par comparaison avec les objectifs ;
- Régulation éventuelle quand la comparaison révèle des écarts trop importants.

3-5- Les outils de pilotage de la performance

Divers outils de pilotage sont à la disposition des managers. Ils diffèrent selon les objectifs de l'entreprise, les axes d'action retenus ainsi que le lieu et le niveau de décision. Nous retiendrons les trois outils suivants⁸⁸ :

- Les prix de cession internes qui assurent le pilotage des échanges entre unités d'une même entité (ou entre établissement d'une même entreprise ou entre entreprises d'un même groupe) ;
- Le cout cible qui permet le pilotage a partir de la connaissance du marché ;
- Les analyses d'écarts qui permettent le suivi et la régulation des actions de l'entreprise.

⁸⁷ Doriath B et Goujet C., Op.cit., P176.

⁸⁸ Doriath B et Goujet C., « Gestion prévisionnelle et mesure de la performance », 3^{ème} Edition, Dunod, Paris, 2007, P177.

3-6- Objectif de localisation des performances

La mise en place des budgets selon s'accompagne très souvent d'une décentralisation de la responsabilité par la création des centres de responsabilité de nature différente. Chaque responsable est jugé selon sa capacité à :

- Respecter les consommations des ressources pour les responsables de centre de coûts ;
- Dégager le surplus pour les responsables de centre de profit, tout en respectant l'objectif de volume.

Conclusion

Pour conclure il est nécessaire de rappeler que la gestion budgétaire est une fonction partielle du contrôle de gestion.

Elle permet à l'entreprise d'atteindre ces objectifs et d'affronter les difficultés qu'elle rencontrera dans l'avenir. Elle met en évidence une démarche qui consiste en la prévision, la budgétisation et le contrôle, la gestion prévisionnelle permet de traduire les objectifs tracés par l'entreprise à des programmes l'aide de différentes techniques de prévision. Ces programmes sont ensuite chiffrés et présentée sous forme de budgets. Ces derniers sont à la fois des instruments de prévision et de coordination entre les unités décentralisées, leur établissement implique des choix, puis le respect de ceux-ci lors de l'exécution.

La démarche de gestion budgétaire s'achève par un contrôle budgétaire qui permet de comparer périodiquement les prévisions avec les réalisations afin d'analyser les écarts et de prendre les mesures corrective nécessaire.

Chapitre III

La gestion budgétaire au sein de l'entreprise de SONELGAZ

Chapitre III : La gestion budgétaire au sein de l'entreprise de SONELGAZ

Introduction

Le présent chapitre est consacré au cas pratique, notamment la pratique de la gestion budgétaire au sein de l'entreprise SONELGAZ de DERGUINA.

Pour mener à bien notre travail, nous avons effectué un stage pratique au sein de ladite entreprise allant du 11 mars 2018 jusqu'au 12 avril 2018.

Cela nous a permis de connaître l'entité et de découvrir son fonctionnement.

Le présent cadre pratique qui concerne la gestion budgétaire à l'unité DERGUINA sera composé de trois sections.

Dans la première section, nous présenterons l'unité et son organisation, la deuxième section sera consacrée à la vision sur le fonctionnement du contrôle de gestion au sein de l'unité.

Dans la dernière section il sera question de présenter les résultats et de faire le diagnostic de la gestion budgétaire afin de formuler éventuelle recommandation.

Durant cette période de stage, nous avons réalisé des entretiens individuels avec les différents managers de l'entité notamment sur leurs niveau intellectuel et les différents formations dont ils ont bénéficié.

Section 01 : Présentation et organisation de l'unité de DERGUINA

Nous allons présenter quelques informations concernant l'entreprise.

1-1-Présentation de la filiale de rattachement de l'unité DARGUINA (société de production d'électricité)

La société Algérienne de Production de l'Electricité (SPE), est une société par action détenues en totalité par la SONELGAZ. Elle a été créée en 2004 dans le cadre d'un processus de réorganisation de la SONELGAZ suite a la promulgation de la loi 01.02 du 05 février 2002 relative à l'électricité à la distribution du gaz par canalisation.

La mission de SPE est la production et la commercialisation de l'électricité. Elle est présente sur l'ensemble du territoire national et elle compte aujourd'hui trois pole de production englobant 18 unités opérationnelles. Jusqu'en 2005. Notre société couvrait 100% du besoin national et elle constituait de ce fait un monopole.

A partir de 2005, de nouveaux producteurs sont arrivés avec des moyens de production beaucoup plus performants. SPE a vu alors sa participation à la production nationale passées 100% à 43% à fin 2017.

Devant les mutations générées par le nouveau cadre réglementaire et législatives et les dernières prouesses technologiques, SPE s'est doté d'une nouvelle organisation et a mis au point une stratégie dont l'ambition est de conforter sa position de leader national dans la production de l'électricité, en se fixant l'objectif prioritaire d'investir pour une croissance durable toute en réduisant les facteurs de dépendance.

Cette stratégie trouve son encrage dans les grandes orientations émises par la SONELGAZ pour faire face a une demande sans cesse croissante de l'énergie électrique en utilisant et en valorisant au mieux nos ressources primaire tout en préservant l'environnement.

1-1-1-Opérateur système

C'est le centre nerveux du système électrique. Il a la responsabilité du fonctionnement du système électrique et de sa sécurité. Pour lui permettre de remplir pleinement cette mission, il dispose des moyens des outils appropriés. Il a pour rôle principal la prévision à court terme de la demande d'électricité et sa satisfaction, et la programmation de la production.

1-1-2-Présentation de l'unité des centrales hydrauliques de DARGUINA

L'Unité de Darguina, a pour vocation la production de l'électricité à partir de l'eau ; elle est composée de deux grands aménagements dont l'un est implanté dans la wilaya de JIJEL (aménagement du DJENDJEN) et l'autre dans la wilaya de BEJAIA (aménagement de l'AGRIOUN).

➤ L'aménagement du DJENDJEN mis en service en 1962, comprend d'amont en aval :

- Le barrage réservoir d'ERRAGUENE, qui est l'ouvrage le plus important de l'aménagement. Il a une hauteur de 82m, une longueur en crête de 510m, et une capacité à l'origine de 200 millions de m³.

C'est un barrage à béton à voûtes multiples (12 voûtes de 35m de portée) reposant sur des contreforts au nombre de 12 ;

- L'usine d'ERRAGUENE au pied du barrage, équipée d'un groupe de 14,4 MW fonctionnant sous la chute fournie par le barrage soit 40 à 75 m suivant la côte du plan d'eau de la retenue.

L'usine a une capacité de production moyenne de 27 GWh par an ;

- **La galerie d'amenée souterraine**, de 13500 m de longueur. Celle-ci dérive un débit de 20 m³ /S et est équipée d'une cheminée d'équilibre.

Mission

L'objectif de base de cette unité de production en électricité est d'assurer l'exploitation et la maintenance des moyens de production et des installations y afférant ainsi que la réalisation des travaux de modernisation.

Attribution

Elle est chargée de :

- Garantir de la disponibilité des matériels, la continuité et la qualité de service ;
- Utiliser et entretenir les moyens de production dans les meilleures conditions de coûts;
- Assurer la sécurité des hommes et des matériels.

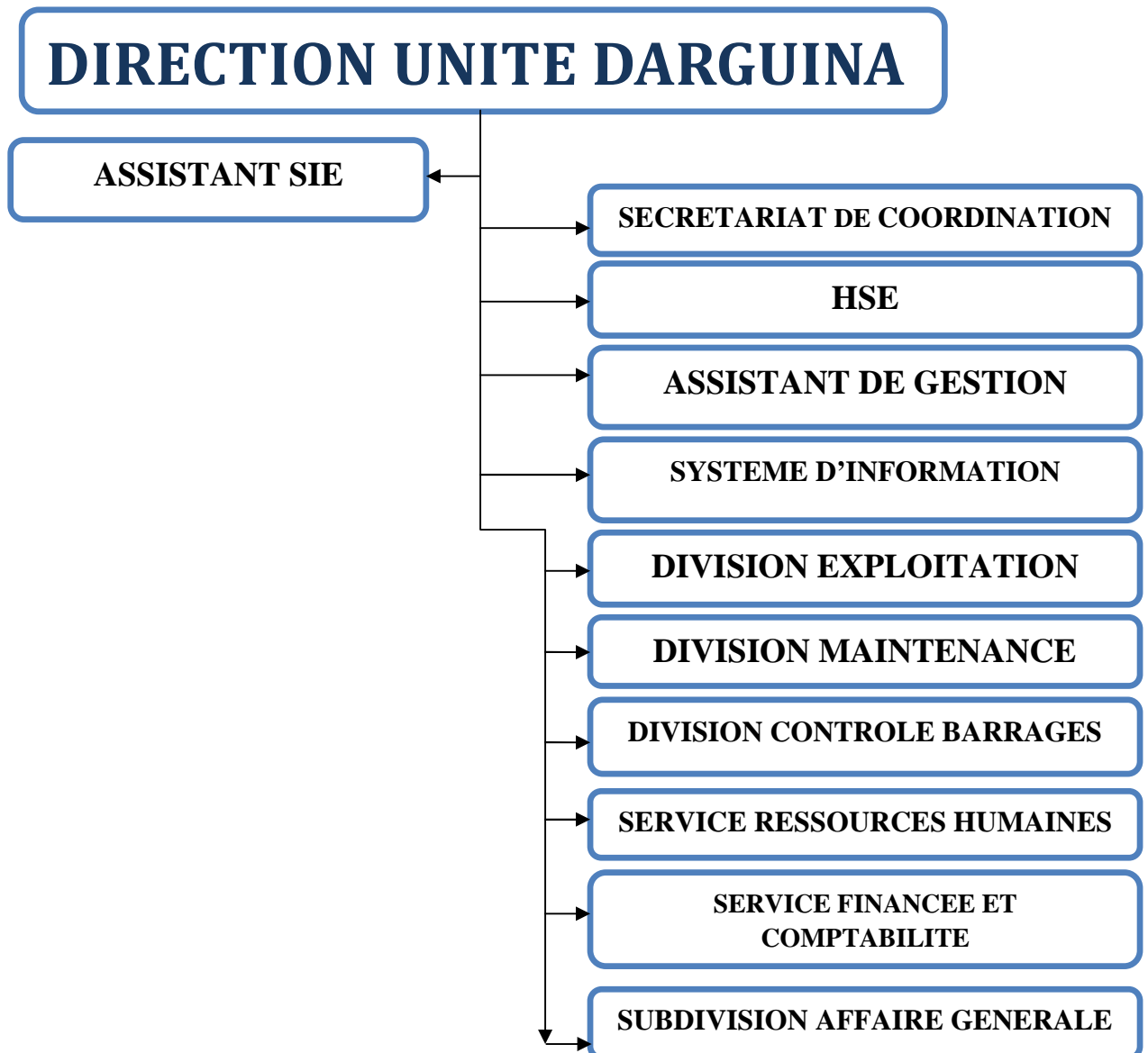
Schéma n°18 : ORGANIGRAMME DE L'UNITE DE PRODUCTION HYDRAULIQUE DE DARGUINA :

ORGANIGRAMME UNITE

POLE TV TG EST

UNITE DE PRODUCTION HYDRAULIQUE DE DARGUINA

SPE / HY



Source : Document fourni par l'unité.

1-2- Organisation et structure de l'unité

L'Unité de production est constituée des structures de fonction suivantes :

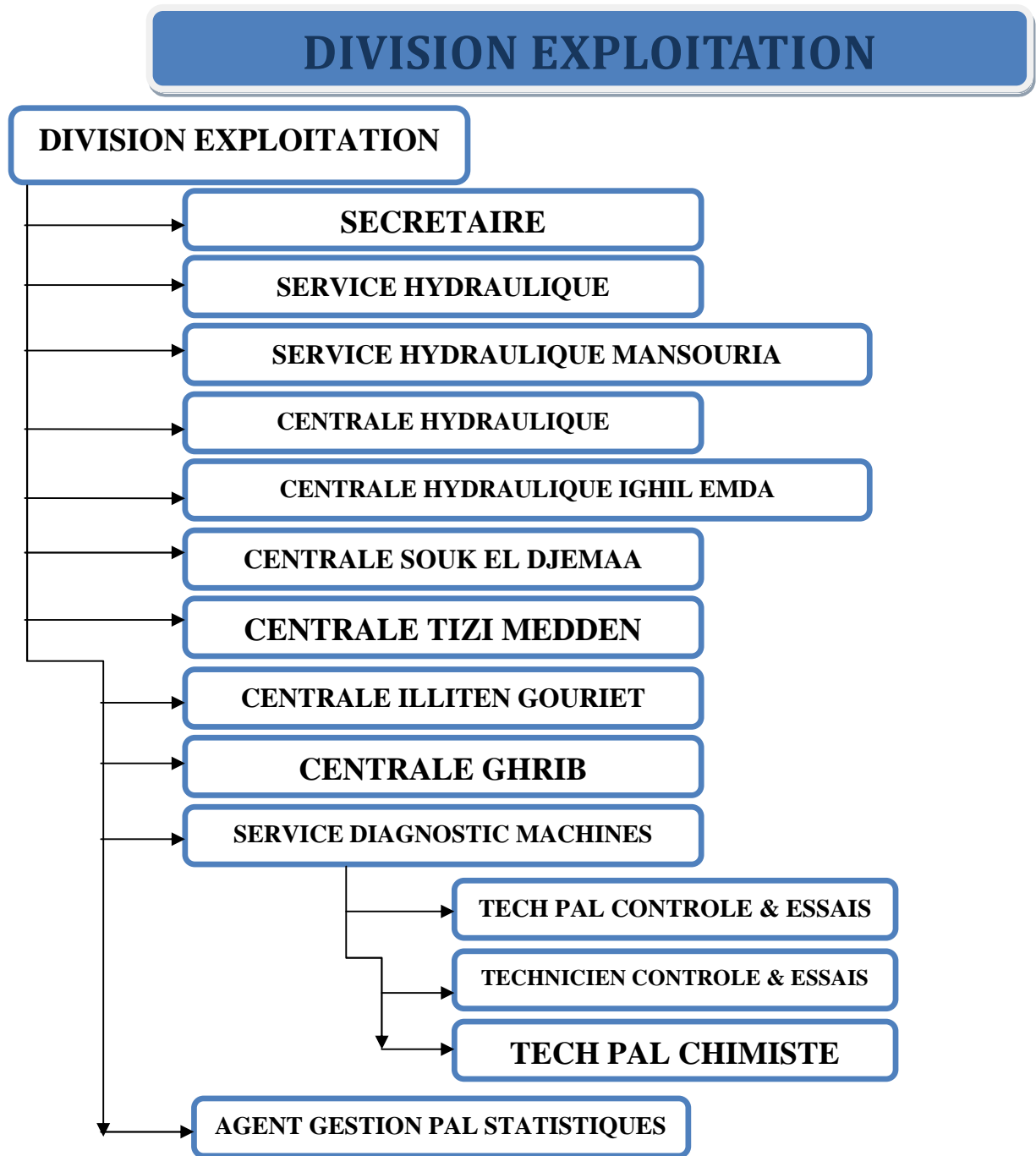
1-2-1-Structures en fonction techniques**➤ Division exploitation**

Il est chargé d'assurer :

- Le fonctionnement des matériels de production, leurs conduites et leurs surveillances ;

- L'établissement des consignes générales et particulières de l'exploitation ;
- L'établissement des rapports relatif à l'activité d'exploitation.

Schéma n°19 : Division exploitation.



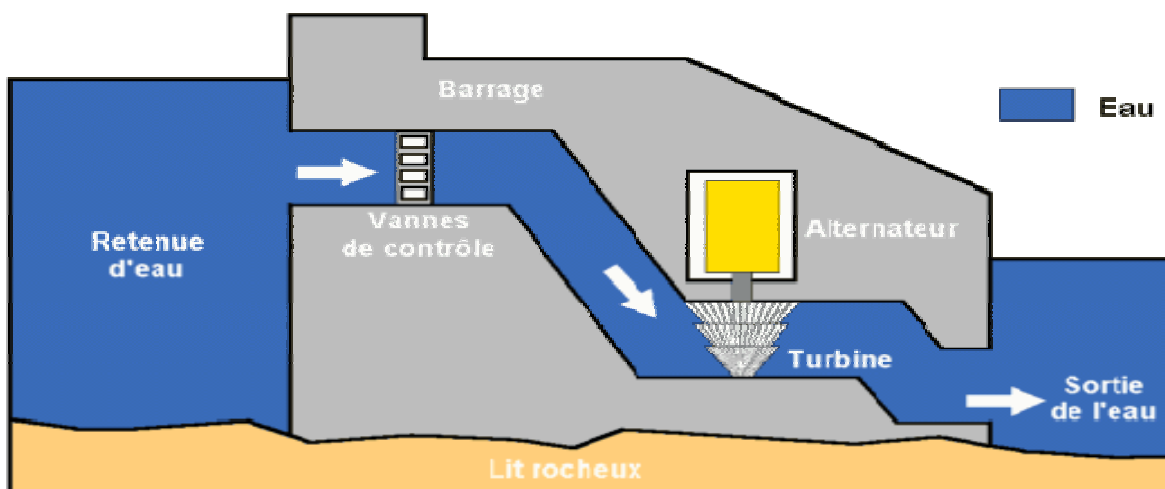
Source : Document fourni par l'unité.

Description sommaire du fonctionnement de la centrale hydroélectrique de DARGUINA

L'appellation « centrale électrique renvoie à la turbine qui est propulsée par de l'eau ».

La centrale de Darguina utilise l'eau accumulée dans le barrage situé au niveau de la Daïra de Kharrat. L'eau en tombant d'une hauteur importante, fait tourner la turbine. Cette dernière entraîne un alternateur qui produit de l'électricité.

Schéma n°20 : Description sommaire du fonctionnement de la centrale hydroélectrique de DARGUINA.



Source : Document fourni par l'unité.

➤ Division maintenance

Ses missions sont :

- La mise au point des méthodes et techniques d'entretien et contrôle de la mise en application ;
- La réalisation des études nécessaires à l'exécution des travaux d'entretiens ;
- La mise à jour des historiques et de la documentation technique relative aux matériels en service.

Ces missions sont assurées par le service étude et préparation et le service réalisation.

Aussi, il est rattaché à la division maintenance, le service approvisionnement. Il a pour mission d'assurer la gestion des achats, la gestion des crédits, le magasinage, la gestion des stocks et la liaison avec le niveau central pôle et SPE pour les achats à l'étranger.

➤ **Division contrôle barrages**

Elle a pour mission :

-Superviser l'activité contrôle barrage.

Comme attribution nous citons :

-Superviser les travaux de contrôle en génie civil.

-Elaborer les programmes d'entretien du barrage.

-Superviser les différents relevés (météorologique, topographiques, génie civil)

-Procéder à l'auscultation des barrages.

-Assurer ou veiller à l'entretien des barrages.

1-2-2-Fonction sécuritaire (HSE)

Elle est chargée de veiller à l'application des politiques et des directives en matière de prévention et de sécurité des hommes et des matériels mise à la disposition de l'Unité de production .

Elle a pour mission :

- Elaboration et mise en œuvre des plans d'intervention ORSEC (organisation de secours) ;

- Inspecter et visiter les chantiers, ouvrages et installations et s'assurer que le matériel et installations sont conforme à la réglementation en vigueur et norme de sécurité.

1-2-3- Structures et fonctions supports

➤ **Service ressources humaines**

Mission

Elle est chargée d'assurer en liaison avec le niveau centrale de la direction :

- L'administration, la gestion individuelle et collective des personnels de l'unité de production.

- Le conseil et l'animation sur des aspects liés au développement des emplois de la ressource humaine.

Attribution

Elle est chargée de :

- Mettre en œuvre les plans du personnel ;
- Organiser et réaliser les actions de formation en milieu de travail ;
- Assurer les liaisons avec les organismes externes : CNAS, inspection du travail, les impôts ;
- Veiller au respect des procédures disciplinaires et celle relatives aux conflits sociaux professionnels.

➤ Subdivision finances/ comptabilité**Mission**

- Assurer la tenue de la comptabilité de l'unité ;
- Assurer les paiements décentralisés dans la limite des autorisations accordées ;
- Assurer les déclarations fiscales décentralisées.

Attribution

- Assurer le traitement des opérations de l'unité ;
- Superviser et assurer le traitement des inventaires physique ;
- Contrôler et proposer au niveau central les factures à paiement centralisé ;
- Etablir les prévisions de trésorerie de l'unité ;
- Contrôler et justifier les comptes de sa compétence.

➤ Subdivision moyens**Mission**

Elle est chargée de la gestion des moyens internes et des affaires générales de l'unité.

Attribution

- La gestion du parc véhicules de l'unité et le transport des agents ;
- La gestion de la documentation, archives et courrier ;
- La gestion immobilière.

Section 02 : Vision sur le fonctionnement du contrôle de gestion au sein de l'unité

2-1-Fonction de l'assistant de gestion

Le contrôle de gestion a son professionnel au sein de l'unité de Darguina, c'est l'assistant de gestion qui a pour mission "le contrôle de gestion".

L'assistant de gestion exerce sa mission auprès du directeur de l'unité. Il en est le collaborateur direct.

La place dans l'organisation de l'assistant de gestion lui impose d'avoir une perception globale de l'activité de l'unité.

Le rôle de l'assistant de gestion au sein de l'organisation est très restreint, essentiellement technique, et se limite à la production d'états de contrôle, par exemple à des états explicitant le calcul des écarts entre les prévisions budgétaires établies par les gestionnaires et les réalisations fournies par les différentes structures de l'unité.

Le contrôle de gestion au sein de l'unité de DARGUINA se limite alors pratiquement à ce que l'on appelle le suivi budgétaire, qui très souvent constitue « le cœur du métier ». Toutefois, la supervision de l'établissement des budgets confère à l'assistant de gestion une position particulière lui permettant de garder une vue d'ensemble du système d'information et des opérations de l'entreprise.

De ce qui précède, le cas pratique que nous présentons dans le présent mémoire s'accroche sur la **gestion budgétaire** un élément fondamental du contrôle de gestion

Le cas pratique consiste donc à décrire le processus d'élaboration du budget au sein de l'unité DARGUINA, pour passer ensuite au suivi budgétaire par l'utilisation des outils adéquats.

Comme l'unité dispose de plusieurs centres de responsabilité, nous avons choisi le centre de responsabilité « EXPLOITATION » pour donner plus d'éclat sur l'objet du cas pratique.

Comme tous les autres budgets, le processus d'élaboration du budget annuel N de l'exploitation se déroule à l'année N-1.

2-2-La gestion budgétaire au sein de l'unité Darguina

Le budget au sein de l'unité consiste à traduire en programmes chiffrés des décisions prises en vue d'atteindre des objectifs.

Il sert déjà de jumelle à la direction qui scrute déjà la berge sur laquelle l'entreprise devra trouver dans un an.

La démarche budgétaire comprend deux étapes principales :

- La budgétisation qui est l'élaboration du budget ;
- Le contrôle budgétaire constitué par le calcul des écarts et l'ensemble des actions correctives nécessaires afin de réduire les risques de détection tardive.

2-3-La budgétisation

Cette phase est plus au moins longue, au vue de la nature de la procédure budgétaire de l'unité et la pluralité de ses différents acteurs.

Le budget résulte d'échange et position entre la direction générale et les responsables opérationnels de l'unité qui aboutira à un budget négocié.

2-3-1- Le processus budgétaire

Le Processus budgétaire comprend 3 étapes majeures :

➤ 1^{ère} étape : Pré-budgétisation

Pour l'élaboration du projet de budget de l'exercice N, une note d'orientation parvient de la direction générale à l'unité. Cette note indique les orientations et les hypothèses budgétaires devant servir à encadrer et cerner les travaux d'établissement du projet de budget de l'exercice N. Ensuite, elle est orientée vers l'assistant de gestion, lequel procède à l'examen du contenu de cette note et fournit aux acteurs une liste claire et exhaustive de la liasse budgétaire tout en fixant les délais de transmission.

Contenu de la note d'orientation

Le responsable du centre " Exploitation " établi un projet de budget (ou-pré-budget), compte tenu des instructions communiquées par la direction et des contraintes propres à son centre de responsabilité comme suit :

- Budgétisation de l'exercice 2017

Le quasi totalité du budget 2017 d'unité, de production doit découler du plan triennal 2016/2018 actualisé. L'établissement du document du projet de budget s'articulera sur les activités et les éléments, décrivant les paramètres de performance :

1- Disponibilité

a) Faire l'analyse exhaustive des résultats obtenus sur le paramètre indisponibilité hors entretien programmé et disponibilité totale durant le premier semestre 2016 et déterminer le probable 2016 ;

b) Fixer les cibles de **disponibilité** totale et pointe pour l'année 2017 (disponibilité totale, et hors entretien programmé) et **d'indisponibilité** (pour entretien programmé et hors entretien programmé) **par centrale, par unité, par filière** en tenant compte de l'actualisation du programme d'entretien systématique.

2- Consommations spécifiques

a) Analyser les résultats obtenus durant le premier semestre 2016 et déterminer le probable 2016 ;

b) Confirmer les cibles de consommations spécifiques pour l'exercice 2017 fixées dans les plans triennaux 2016/2018.

NB : Les cibles pour les consommations spécifiques seront fixées par groupe et par centrale, par filière et globale pole.

3- Exploitation

▪ Puissance installée avec les retraits d'exploitation temporaires et définitifs ainsi que les nouvelles mises en service de l'année 2017 ;

- Production d'énergie ;
- Consommation combustible (gaz et fuel) ;
- Déclenchement des groupes (paramètres SR) ;
- Taux de réussite des ilotages ;
- Taux de réussite des démarrages ;
- Taux d'énergie non distribuée ;

➤ 2^{ème} étape : **Elaboration du budget opérationnel du centre « Exploitation »**

Sur la base de l'exploitation pour les années passées et de l'année en cours et des contraintes propres au centre d'exploitation, l'assistant de gestion en collaboration avec le

centre effectue un premier chiffrage des objectifs. Ces derniers seront ensuite discutés au cours d'une réunion durant laquelle le pré-budget est validé au niveau de l'unité.

Le budget d'exploitation repose sur un ensemble de paramètres élaborés en fonction des objectifs à atteindre pour l'année 2017. Le principe étant de produire l'énergie fixée en objectif, pour y parvenir, cela exige que les centrales soient disponibles à chaque demande exprimée par l'opérateur système.

A cet effet, la contribution à assurer la production prévue nécessite la planification de la production qui doit être étudiée conjointement par l'entretien et la production en conciliant au mieux les arrêts nécessaires à la maintenance préventive. Cette dernière relève de la compétence de la division maintenance, il s'agit d'un ensemble d'activités destinées à maintenir un équipement dans un état ou dans des conditions données de sûreté de fonctionnement, pour accomplir une fonction requise qui consiste dans notre cas à produire de l'électricité.

La maintenance préventive est scindée en deux :

➤ **Maintenance préventive systématique**, ayant pour objet de réduire la probabilité de défaillance ou de dégradation d'un équipement, elle est établie selon un échéancier (programme d'entretien systématique). Le projet de budget tel qu'il se présente dans le document de projet de budget 2017 et le contrat de gestion est comme suit :

Tableau n°3 : Maintenance préventive systématique.

Centrale	Groupe	Type d'inspection	Durée (J)	Date début prévue	Date fin prévue
DARGUINA	01 & 02	Réparation des assises et pare-jets	120	01/09/2017	30/12/2017
IRIL-EMDA	01 & 02	Révision générale vanne de tête	120	01/09/2017	30/12/2017
	01	Révision générale vanne de garde	90	01/09/2017	30/11/2017

Source : Document interne à l'unité.

Lors de l'entretien préventif systématique ; les centrales sont considérées indisponibles. A cet effet, l'unité veille au respect des délais contractuels accordés pour effectuer ce dernier (budget Maintenance). Une telle opération a nécessité la présence d'un paramètre de performance appelé « indisponibilité pour entretien programmé ».

Comme la montre le tableau ci-dessus, les groupes turboalternateurs seront à l'arrêt en 2017 pour maintenance systématique (indisponible) pour une période de 120 jours d'où une indisponibilité pour entretien programmé de 32,88 % soit, $(120/365) \times 100$.

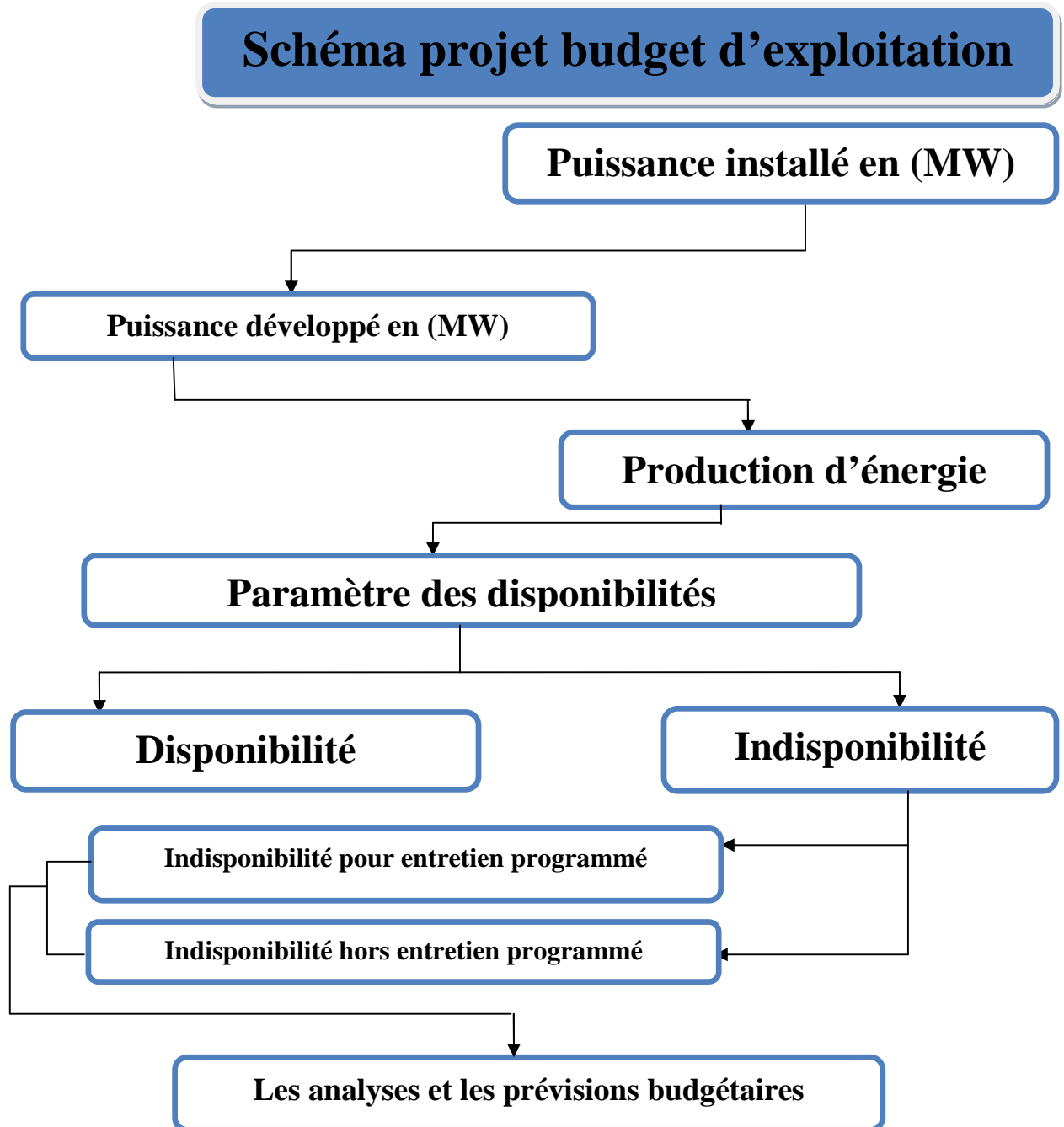
➤ **Maintenance conditionnelle**, elle est subordonnée au franchissement d'un seuil. La détection d'un dépassement d'un seuil d'alarme affecté à l'évolution du paramètre étudié déclenche le d'agrostides causes de la défaillance. Pour l'exercice 2017 il est prévu un objectif de **1%** de maintenance conditionnelle pour toutes les centrales de l'unité.

Cependant, il arrive où des incidents surviennent au cours de l'année sur les équipements de production des centrales. On dit alors qu'ils sont indisponibles, un paramètre appelé « indisponibilité hors entretien programmé » fixe un seuil (objectif) à ne pas dépasser en matière d'avarie (panne).

En l'absence d'indisponibilité qu'elle soit pour entretien programmé ou pour avarie, on dit que les équipements sont disponible à 100% d'où le paramètre de performance de **disponibilité total** (disponibilité total = 100-(indisponibilité pour entretien programmé + avarie).

Le paramètre de puissance et de production sont des données physiques et les autres paramètres sont qualifiés de paramètres de qualité de service exprimés en pourcentage (%). Ils sont énoncés ci-dessous tel qu'ils se représentent dans le document de projet de budget validé par l'unité :

Schéma n°21 : Projet budget d'exploitation



Source : Document interne à l'unité.

Donné physiques :

Tableau n°04 : Puissance installée

CENTRALES	UNITE	Réalizations					Probabl e 2016	Prévision s 2017	Evolution 2017/2016
		2012	2013	2014	2015	1 ^{er} Sem. 16			
Groupe 1	MW	32,500	32,500	32,500	32,500	32,500	32,500	32,500	0,00
Groupe 2		32,500	32,500	32,500	32,500	32,500	32,500	32,500	0,00
Groupe 3		5,200	5,200	5,200	5,200	5,200	5,200	5,200	0,00
Centrale DAR		70,200	70,200	702,000	702,000	702,000	70,200	70,200	0,00
Groupe 1		12,000	12,000	12,000	12,000	12,000	12,000	12,000	0,00
Groupe 2		12,000	12,000	12,000	12,000	12,000	12,000	12,000	0,00
Centrale IEM		24,000	24,000	24,000	24,000	24,000	24,000	24,000	0,00
Groupe 1		48,000	48,000	48,000	48,000	48,000	48,000	48,000	0,00
Groupe 2		48,000	48,000	48,000	48,000	48,000	48,000	48,000	0,00
Centrale MSO		96,000	96,000	96,000	96,000	96,000	96,000	96,000	0,00
Centrale ERA		14,400	14,400	14,400	14,400	14,400	14,400	14,400	0,00
TOTAL H.C.		204,600	204,600	204,600	204,600	204,600	204,600	204,600	0,00
Groupe 1		2,695	2,695	2,695	2,695	2,695	2,695	2,695	0,00
Groupe 2		2,695	2,695	2,695	2,695	2,695	2,695	2,695	0,00
Groupe 3		2,695	2,695	2,695	2,695	2,695	2,695	2,695	0,00
Centrale SED		8,085	8,085	8,085	8,085	8,085	8,085	8,085	0,00
Groupe 1		0,825	0,825	0,825	0,825	0,825	0,825	0,825	0,00
Groupe 2		2,800	2,800	2,800	2,800	2,800	2,800	2,800	0,00
Groupe 3		2,800	2,800	2,800	2,800	2,800	2,800	2,800	0,00
Centrale GOU		6,425	6,425	6,425	6,425	6,425	6,425	6,425	0,00
Groupe 1		1,485	1,485	1,485	1,485	1,485	1,485	1,485	0,00
Groupe 2		1,485	1,485	1,485	1,485	1,485	1,485	1,485	0,00
Groupe 3		1,485	1,485	1,485	1,485	1,485	1,485	1,485	0,00
Centrale TME		4,455	4,455	4,455	4,455	4,455	4,455	4,455	0,00
TOTAL B.C.	18,965	18,965	18,965	18,965	18,965	18,965	18,965	0,00	

TOTAL UNITE	MW	223,565	223,565	223,565	223,565	223,565	223,565	223,565	0,00
--------------------	-----------	----------------	----------------	----------------	----------------	----------------	----------------	----------------	-------------

Source : Document interne à l'unité.

Puissance installée :(32.5×2) MW de groupe 1 & 2, et de 5.2 de groupe 3 et une puissance 70.2MW pour les trois groupes.

Commentaire sur la puissance installée

La puissance est la quantité d'énergie qu'il est possible de produire par unité de temps.

Elle s'exprime principalement en watts (w), en kilowatts (KW), en mégawatts (MW) :

1 KW = 1000 W

1 MW = 1000 KW=1000000 W

1 GW = 1000 MW

L'unité de mesure de l'énergie est le kilowattheure. C'est une production d'un kilowatt pendant une heure. A titre d'exemple :

La production de la centrale de Darguina de 70,2 MW, fonctionnant 2 000 heures sur l'année, est de 140400 MWH soit, 140,400 GWH.

Tableau n°05 : La Puissance développable (MW)

CENTRALES	UNITE	Réalizations					Probable 2016	Prévisions 2017	Evolution 2017/2016	
		2012	2013	2014	2015	1 ^{er} Sem. 16				
Groupe 1	MW	32,500	32,500	32,500	32,500	32,500	32,500	32,500	0,00	
Groupe 2		32,500	32,500	32,500	32,500	32,500	32,500	32,500	0,00	
Groupe 3		3,000	3,000	3,000	3,000	3,000	3,000	3,000	0,00	
Centrale DAR		68,000	68,000	68,000	68,000	68,000	68,000	68,000	0,00	
Groupe 1		12,000	12,000	12,000	12,000	12,000	12,000	12,000	0,00	
Groupe 2		12,000	12,000	12,000	12,000	12,000	12,000	12,000	0,00	
Centrale IEM		24,000	24,000	24,000	24,000	24,000	24,000	24,000	0,00	
Groupe 1		48,000	48,000	48,000	48,000	48,000	48,000	48,000	0,00	
Groupe 2		48,000	48,000	48,000	48,000	48,000	48,000	48,000	0,00	
Centrale MSO		96,000	96,000	96,000	96,000	96,000	96,000	96,000	0,00	
Centrale ERA		14,400	14,400	14,400	14,400	14,400	14,400	14,400	0,00	
TOTAL H.C.		202,400	202,400	202,400	202,400	202,400	202,400	202,400	0,00	
Groupe 1		2,695	2,695	2,695	2,695	2,695	2,695	2,695	0,00	
Groupe 2		2,695	2,695	2,695	2,695	2,695	2,695	2,695	0,00	
Groupe 3		2,695	2,695	2,695	2,695	2,695	2,695	2,695	0,00	
Centrale SED		8,085	8,085	8,085	8,085	8,085	8,085	8,085	0,00	
Groupe 1		0,825	0,825	0,825	0,825	0,825	0,825	0,825	0,00	
Groupe 2		2,800	2,800	2,800	2,800	2,800	2,800	2,800	0,00	
Groupe 3		2,800	2,800	2,800	2,800	2,800	2,800	2,800	0,00	
Centrale GOU		6,425	6,425	6,425	6,425	6,425	6,425	6,425	0,00	
Groupe 1		1,485	1,485	1,485	1,485	1,485	1,485	1,485	0,00	
Groupe 2		1,485	1,485	1,485	1,485	1,485	1,485	1,485	0,00	
Groupe 3		1,485	1,485	1,485	1,485	1,485	1,485	1,485	0,00	
Centrale TME		4,455	4,455	4,455	4,455	4,455	4,455	4,455	0,00	
TOTAL B.C.		18,965	18,965	18,965	18,965	18,965	18,965	18,965	0,00	
TOTAL UNITE		MW	223,565	223,565	223,565	223,565	223,565	221,365	221,365	0,00

Source : Document interne à l'unité.

NOTA : Le groupe N° 3 de Darguina ne peut fournir que 3 MW car le Transformateur auxiliaires 60/5,5 KV est limité à 4 MVA

Commentaire Puissance développable (MVA) : c'est puissance électrique apparente du courant alternatif

Elle correspond à la puissance produite par un courant alternatif de 1 ampère sous une différence de potentiel de 1 volt.

Par centrale, la structure de la production évaluera comme suit :

Tableau n°06 : Production d'énergie (GWh)

CENTRALES	UNITE	Réalizations					Probable 2016	Prévisions 2017	Evolution 2017/2016
		2012	2013	2014	2015	1 ^{er} Sem. 16			
Groupe 1	GWh	84,188	47,621	56,922	84,771	17,567	35,000	40,000	14,29
Groupe 2		59,091	13,012	66,343	71,647	10,415	21,000	34,000	61,90
Groupe 3		5,031	2,328	5,525	8,383	5,305	10,000	7,000	-30,00
Centrale DAR		148,310	62,961	128,790	164,801	33,287	66,000	81,000	22,73
Groupe 1		13,634	5,666	18,022	15,882	1,966	4,000	6,700	67,50
Groupe 2		18,266	7,272	6,304	20,083	3,329	7,000	8,700	24,29
Centrale IEM		31,900	12,938	24,326	35,965	5,295	11,000	15,400	40,00
Groupe 1		61,656	37,555	91,346	81,277	12,272	25,000	47,900	91,60
Groupe 2		61,063	37,049	96,037	79,053	5,884	22,000	41,900	90,45
Centrale MSO		122,719	74,604	187,383	160,330	18,156	47,000	89,800	91,06
Centrale ERA		12,736	6,699	20,096	9,214	0,117	1,000	5,000	400,00
TOTAL H.C.		315,665	157,202	360,595	370,310	56,855	125,000	191,200	52,96
Groupe 1		7,918	9,366	8,230	8,155	6,188	8,000	5,000	-37,50
Groupe 2		7,175	3,618	3,772	3,001	3,166	4,000	5,000	25,00
Groupe 3		0,723	1,139	3,890	1,243	3,312	4,000	5,000	25,00
Centrale SED		15,816	14,123	15,892	12,399	12,666	16,000	15,000	-6,25
Groupe 1		0,844	0,495	0,652	0,497	0,457	0,600	0,690	15,00
Groupe 2		0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	#DIV/0!
Groupe 3		0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	#DIV/0!
Centrale GOU		0,844	0,495	0,652	0,497	0,457	0,600	0,690	15,00
Groupe 1		3,383	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	#DIV/0!
Groupe 2		2,143	0,519	0,480	3,573	1,605	1,605	0,000	-100
Groupe 3		2,974	0,446	0,602	2,654	2,806	2,806	0,000	-100
Centrale TME		8,500	0,965	1,082	6,227	4,411	4,411	0,000	-100,00
TOTAL B.C.		25,160	15,583	17,626	19,123	17,534	21,011	15,690	-25,32
TOTAL UNITE	GWh	340,825	172,785	378,221	389,433	74,389	146,011	206,890	41,69

Source : Document interne à l'unité.

Remarque : La centrale de Tizi Medden est indisponible en raison d'une avarie sur la conduite forcée survenue en date du 13/06/2016. Le démarrage prévisionnel des travaux de remise en état est programmé pour Juin 2017.

L'énergie productible par 24 heures : $70.2 \times 24h = 1684.8$

L'énergie productible par mois = $70.2 \times 24h \times \text{nombre de jour du mois}$

Les hypothèses de calcul de la production pour l'année 2017 sont déterminées comme suit :

* **Groupes 1 et 2/Darguina** : Le total de la production au 31/05/2016 + une production calculée sur la période allant du 01/06/ au 31/08/ de l'année 2017 avec maintien des groupes en service pendant 6 Heures/jour **et** sur la période allant du 01/09/ au 31/12/ de la même année avec maintien des groupes en service pendant 2 Heures/jour, avec une charge totale de 60 MW.

* **Groupes 1 et 2/Iri-Emda** : Le total de la production au 31/05/2016+ une production calculée sur la période allant du 01/06/ au 31/08/ de l'année 2017 avec maintien des groupes en service pendant 6 Heures/jour **et** sur la période allant du 01/09/ au 31/12/ de la même année avec maintien des groupes en service pendant 2 Heures/jour.

* **Groupes 1 et 2/Mansouria** : Le total de production au 31/05/2016 + une production calculée sur la période allant du 01/06/ au 31/08/ de l'année 2017 avec maintien des groupes en service pendant 6 Heures/jour **et** sur la période allant du 01/09/ au 31/12/ de la même année avec maintien des groupes en service pendant 2 Heures/jour, avec une charge totale de 95 MW.

* **Groupe 1/Erraguène** : Le total de production au 31/05/2016 + une production calculée sur la période allant du 01/06/ au 31/08/ de l'année 2017 avec maintien des groupes en service pendant 6 Heures/jour **et** sur la période allant du 01/09/ au 31/12/ de la même année avec maintien des groupes en service pendant 2 Heures/jour.

* **Groupes 1, 2 et 3/Souk-el-Djema** : Le total de la production au 31/05/2016+ une production calculée sur la période allant du 01/06/ au 31/12/ de l'année avec maintien des groupes en service pendant 5 Heures/jour avec une charge totale de 8 MW.

* **Groupe 1/Gouriet** : Le total de la production au 31/05/2016 + une production calculée sur la période allant du 01/10/ au 31/12/ de l'année avec maintien du groupe en service pendant 5 Heures/jour avec une charge de 0,6 MW.

* **Centrale de Tizi-Medden** : Durant toute l'année 2017 les groupes seront indisponibles pour réparation de la conduite forcée.

Qualité de service par groupe et par centrale

Cibles de Disponibilité, d'Indisponibilité pour l'année 2017

Tableau n°07 : Disponibilité totale

CENTRALES	UNITE	Réalizations					Probable 2016	Prévisions 2017	Evolution 2017/2016	
		2012	2013	2014	2015	1 ^{er} Sem. 16				
Groupe 1	%	95,28	90,87	76,89	96,76	100	99,46	64,12	-35,53	
Groupe 2		94,23	87,88	71,30	76,69	100	99,46	64,12	-35,53	
Groupe 3		75,71	89,12	100	100	93,67	96,31	96,00	-0,32	
Centrale DAR		93,34	89,36	75,24	87,31	99,72	99,32	65,53	-34,03	
Groupe 1		100	92,31	75,31	99,89	100	99,46	64,12	-35,53	
Groupe 2		98,73	88,10	51,59	99,89	100	99,46	64,12	-35,53	
Centrale IEM		99,37	90,21	63,45	99,89	100	99,46	64,12	-35,53	
Groupe 1		88,93	100	99,47	100	100	75,07	96,00	27,88	
Groupe 2		88,88	100	100	100	100	75,07	96,00	27,88	
Centrale MSO		88,91	100	99,74	100	100	75,07	96,00	27,88	
Centrale ERA		88,25	100	100	94,82	100	83,29	96,00	15,26	
TOTAL H.C.		91,61	95,27	87,22	95,36	99,91	86,69	81,98	-5,44	
Groupe 1		67,23	96,84	100	87,76	100	99,46	96,00	-3,48	
Groupe 2		67,24	96,84	100	80,03	100	99,46	96,00	-3,48	
Groupe 3		67,24	96,84	100	77,28	100	99,46	96,00	-3,48	
Centrale SED		67,24	96,84	100	81,69	100	99,46	96,00	-3,48	
Groupe 1		97,58	85,10	100	76,30	100	99,46	96,00	-3,48	
Groupe 2		100	100	100	81,94	100	100	96,00	-4,00	
Groupe 3		100	100	100	81,94	100	100	96,00	-4,00	
Centrale GOU		99,69	98,09	100	81,22	100	99,93	96,00	-3,93	
Groupe 1		90,42	8,15	48,36	92,44	35,58	17,64	0,00	-100	
Groupe 2		90,50	8,15	48,36	92,44	78,60	38,98	0,00	-100	
Groupe 3		90,50	8,15	48,36	92,44	75,77	37,57	0,00	-100	
Centrale TME		90,47	8,15	48,36	92,44	63,32	31,40	0,00	-100	
TOTAL B.C.		83,69	76,43	87,87	84,06	91,38	83,63	73,45	-12,17	
TOTAL UNITE		%	90,94	93,65	87,28	94,39	99,18	86,43	81,25	-5,99

Source : Préparer par nos propres soins à l'aide de SONELGUAZ.

La moyenne arithmétique pondérée est obtenue en multipliant chaque valeur considérée par un coefficient de pondération, soit la puissance développable dans notre cas.

Cette moyenne est égale à la somme pondérée des valeurs divisée par la somme des pondérations.

$$X = \frac{\lambda_1 x_1 + \lambda_2 x_2 + \dots + \lambda_n x_n}{\lambda_1 + \lambda_2 + \dots + \lambda_n} = \frac{\sum_{i=1}^n \lambda_i x_i}{\sum_{i=1}^n \lambda_i}$$

$$65.53 = \frac{64.12 \times 32.5 + 64.12 \times 32.5 + 96.00 \times 3.00}{64.12 + 64.12 + 96}$$

Disponibilité : 100 – (IEP + IEHP)

IEP : indisponibilité pour entretien programmé

IEHP : indisponibilité hors entretien programmé

Tableau n°08 : Indisponibilité pour entretien programmé :

CENTRALES	UNITE	Réalizations					Probable 2016	Prévisions 2017	Evolution 2017/2016	
		2012	2013	2014	2015	1 ^{er} Sem. 16				
Groupe 1	%	3,74	8,96	22,61	0,04	0,00	0,27	32,88	12 077,78	
Groupe 2		0,19	12,12	22,65	16,78	0,00	0,27	32,88	12 077,78	
Groupe 3		24,29	10,88	0,00	0,00	4,04	2,28	1,00	-56,14	
Centrale DAR		3,62	10,56	21,63	8,04	0,18	0,36	32,05	8802,77	
Groupe 1		0,00	7,69	22,26	0,00	0,00	0,27	32,88	12 077,78	
Groupe 2		0,30	7,48	22,26	0,00	0,00	0,27	32,88	12 077,78	
Centrale IEM		0,15	7,59	22,26	0,00	0,00	0,27	32,88	12 077,78	
Groupe 1		11,06	0,00	0,00	0,00	0,00	24,66	1,00	-95,94	
Groupe 2		11,09	0,00	0,00	0,00	0,00	24,66	1,00	-95,94	
Centrale MSO		11,08	0,00	0,00	0,00	0,00	24,66	1,00	-95,94	
Centrale ERA		11,00	0,00	0,00	0,00	0,00	16,44	1,00	-93,92	
TOTAL H.C.		7,23	4,45	9,91	2,70	0,06	13,02	15,21	16,82	
Groupe 1		32,77	3,16	0,00	12,24	0,00	0,27	1,00	270,37	
Groupe 2		32,76	3,16	0,00	19,97	0,00	0,27	1,00	270,37	
Groupe 3		32,76	3,16	0,00	22,72	0,00	0,27	1,00	270,37	
Centrale SED		32,76	3,16	0,00	18,31	0,00	0,27	1,00	270,37	
Groupe 1		0,63	0,00	0,00	18,06	0,00	0,27	1,00	270,37	
Groupe 2		0,00	0,00	0,00	18,06	0,00	0,00	1,00	#DIV/0!	
Groupe 3		0,00	0,00	0,00	18,06	0,00	0,00	1,00	#DIV/0!	
Centrale GOU		0,08	0,00	0,00	18,06	0,00	0,03	1,00	2 784,40	
Groupe 1		0,00	77,99	44,82	0,00	0,00	0,00	0,00	#DIV/0!	
Groupe 2		0,00	77,99	44,82	0,00	0,60	0,30	0,00	-100,00	
Groupe 3		0,00	77,99	44,82	0,00	0,60	0,30	0,00	-100,00	
Centrale TME		0,00	77,99	44,82	0,00	0,40	0,20	0,00	-100,00	
TOTAL B.C.		13,99	19,67	10,53	13,92	0,09	0,17	0,76	347,05	
TOTAL UNITE		%	7,80	5,75	9,96	3,66	0,06	11,92	13,97	17,19

Source : Préparer par nos propres soins à l'aide de SONELGAZ.

La moyenne arithmétique pondérée est obtenue en multipliant chaque valeur considérée par un coefficient de pondération, soit la puissance développable dans notre cas.

Cette moyenne est égale à la somme pondérée des valeurs divisée par la somme des pondérations.

$$x^{\bar{}} = \frac{\lambda_1 x_1 + \lambda_2 x_2 + \dots + \lambda_n x_n}{\lambda_1 + \lambda_2 + \dots + \lambda_n} = \frac{\sum_{i=1}^n \lambda_i x_i}{\sum_{i=1}^n \lambda_i}$$

$$32,05 = \frac{32,88 \times 32,5 + 32,88 \times 32,5 + 1,00 \times 3,00}{32,88 + 32,88 + 1}$$

IEP : Indisponibilité pour Entretien Programmé : révision générale (R.V), révision partielle (R.P), maintenance conditionnelle (M.C)

Tableau n°09: Indisponibilité hors entretien programmé :

CENTRALES	UNITE	Réalizations					Probable 2016	Prévisions 2017	Evolution 2017/2016
		2012	2013	2014	2015	1 ^{er} Sem. 16			
Groupe 1	%	0,98	0,17	0,50	3,19	0,00	0,27	3,00	1 011,11
Groupe 2		5,57	0,00	6,05	6,53	0,00	0,27	3,00	1 011,11
Groupe 3		0,00	0,00	0,00	0,00	2,28	1,41	3,00	112,77
Centrale DAR		3,03	0,08	3,13	4,65	0,10	0,32	22,67	6984,375
Groupe 1		0,00	0,00	2,43	0,11	0,00	0,27	3,00	1 011,11
Groupe 2		0,97	4,42	26,14	0,11	0,00	0,27	3,00	1 011,11
Centrale IEM		0,49	2,21	14,29	0,11	0,00	0,27	3,00	1 011,11
Groupe 1		0,01	0,00	0,53	0,00	0,00	0,27	3,00	1 011,11
Groupe 2		0,03	0,00	0,00	0,00	0,00	0,27	3,00	1 011,11
Centrale MSO		0,02	0,00	0,27	0,00	0,00	0,27	3,00	1 011,11
Centrale ERA		0,75	0,00	0,00	5,18	0,00	0,27	3,00	1 011,11
TOTAL H.C.		1,16	0,29	2,87	1,94	0,03	0,29	9,60	3210,34
Groupe 1		0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,27	3,00	1 011,11
Groupe 2		0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,27	3,00	1 011,11
Groupe 3		0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,27	3,00	1 011,11
Centrale SED		0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,27	3,00	1 011,11
Groupe 1		1,79	14,90	0,00	5,64	0,00	0,27	3,00	1 011,11
Groupe 2		0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	3,00	#DIV/0!
Groupe 3		0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	3,00	#DIV/0!
Centrale GOU		0,23	1,91	0,00	0,72	0,00	0,03	3,00	8 553,20
Groupe 1		9,58	13,86	6,82	7,56	64,42	82,36	100	21,42
Groupe 2		9,50	13,86	6,82	7,56	20,80	60,72	100	64,69
Groupe 3		9,50	13,86	6,82	7,56	23,63	62,13	100	60,95
Centrale TME		9,53	13,86	6,82	7,56	36,28	68,40	100	46,19
TOTAL B.C.		2,32	3,90	1,60	2,02	8,52	16,20	25,78	59,20
TOTAL UNITE		%	1,26	0,60	2,76	1,95	0,76	1,65	10,98

Source : Préparer par nos propres soins à l'aide de SONELGAZ.

La moyenne arithmétique pondérée est obtenue en multipliant chaque valeur considérée par un coefficient de pondération, soit la puissance développable dans notre cas.

Cette moyenne est égale à la somme pondérée des valeurs divisée par la somme des pondérations.

$$x^- = \frac{\lambda_1 x_1 + \lambda_2 x_2 + \dots + \lambda_n x_n}{\lambda_1 + \lambda_2 + \dots + \lambda_n} = \frac{\sum_{i=1}^n \lambda_i x_i}{\sum_{i=1}^n \lambda_i}$$

$$22.67 = \frac{3,00 \times 32,5 + 3,00 \times 32,5 + 3,00 \times 3,00}{3,00 + 3,00 + 3,00}$$

IEHP : Indisponibilité Hors Entretien Programmé : prolongation, arrêt sur information, déclenchement.

Taux de réussite des démarrages

En général tous les démarrages effectués au niveau des groupes des différentes centrales sont réussis. Le taux de réussite des démarrages peut être considéré égal à 100 % pour l'ensemble des groupes.

Remarque sur la production prévisionnelle 2017 de l'aménagement Agrioun

(DARGUINA ET IRIL-EMDA)

Il est à noter que pour les travaux en cours de l'ANBT relatifs à la réalisation de l'exhaure (prise d'eau), dans le cadre du projet de transfert des eaux vers le Barrage de Mehouane, la côte du barrage principal Iril-Emda est maintenue à 510,00 m NGA, côte correspondant à la côte minimale d'utilisation (côte basse).

Par conséquent, le fonctionnement des deux centrales Darguina et Iril-Emda ne peut être géré par l'Opérateur Système. Cependant, la régulation de la côte du barrage Chabet offre l'opportunité de faire fonctionner les groupes de la centrale de Darguina de temps à autre et l'information sera communiquée à l'Opérateur Système pour qu'il puisse utiliser l'énergie disponible en cas de besoin.

Analyse des résultats obtenus au 30/06/2016

*** Disponibilité totale (%)**

La disponibilité totale de l'unité, réalisée au 30/06/2016, est égale à 99,18 % contre 97,43 % au premier semestre 2015, soit une hausse de 1,80 % par rapport à cette période. Elle représente un taux de réalisation de 112,42 % par rapport à l'objectif annuel 2016, qui est de 88,22 %.

Les indisponibilités sont enregistrées uniquement au niveau du groupe 3/Darguina et des trois (03) groupes de la centrale de Tizi-Medden.

*** Indisponibilité hors entretien programmé**

L'indisponibilité hors entretien programmé, obtenue au 30/06/2016, au niveau de toute l'unité est de 0,76 % contre 1,87 % au premier semestre 2015, soit une baisse de 59,36 % par rapport à cette période. Elle représente un taux de réalisation de 25,33 % par rapport à l'objectif annuel 2016, qui est de 3,00 %.

Les incidents enregistrés durant ce premier semestre sont :

- ✓ Indisponibilité du groupe 3/Darguina, du 10/03/2016 à 08H00 au 14/03/2016 à 11H10, Motif : Défaut sur bague rotor.
- ✓ Indisponibilité du groupe 1/Tizi-Medden, depuis le 06/03/2016 à 09H30, Motif : Manque TP 5750/115 V. (Toujours indisponible)
- ✓ Indisponibilité du groupe 2/Tizi-Medden, du 05/03/2016 à 10H30 au 06/03/2016 à 09H30, Motif : Absence tension sortie alternateur.
- ✓ Indisponibilité du groupe 3/Tizi-Medden, du 28/05/2016 à 10H00 au 01/06/2016 à 14H00, Motif : Avarie sur by-pass vanne de garde groupe 3.
- ✓ Indisponibilité des groupes 2 et 3/Tizi-Medden, en deux (02) reprises, du 09/05/2016 à 18H00 au 27/05/2016 à 08H00 et du 03/06/2016 à 00H00 au 05/06/2016 à 14H00, Motif : Conduite forcée percée.
- ✓ Indisponibilité des groupes 2 et 3/Tizi-Medden, depuis le 13/06/2016 à 12H30, Motif : Eclatement de la conduite forcée. (Toujours indisponibles)

Analyse des résultats probables au 31/12/2016

*** Production :**

La production probable pour l'année 2016 est de 218,211 GWh. Elle représente un taux de réalisation de 80,52 % par rapport à l'objectif annuel qui est de 271,000 GWh.

Cette faible production est due essentiellement au transfert des barrages de SONELGAZ à l'A.N.B.T. ainsi que le maintien de la côte du barrage d'Iri-Emda à 508,00 m NGA (côte correspondante à la côte basse d'exploitation), afin de réaliser la prise d'eau par cette agence (ANBT), l'indisponibilité du groupe d'Erraguène (défaut sur ligne 60 KV DAR/ERA) et la faible sollicitation des groupes de la centrale de Mansouria.

*** Disponibilité totale (%) :**

La disponibilité totale probable pour l'année 2016 est de 89,30 %. Elle représente un taux de réalisation de 101,22 % par rapport à l'objectif annuel qui est de 88,22 %. Malgré le transfert du groupe d'Erraguène et de la centrale de Mansouria pour entretien systématique, le taux de disponibilité totale est supérieur à l'objectif arrêté pour l'année 2016.

*** Indisponibilité pour entretien programmé :**

Le taux d'indisponibilité probable pour entretien programmé au 31/12/2016, sera de 9,39 %. Ce chiffre représente un taux de réalisation de 106,95 % par rapport à l'objectif annuel 2016, qui est de 8,78 %.

Les principales indisponibilités pour entretien programmé sont :

- ✓ Transfert de la centrale de Mansouria pour révision générale des groupes 1 et 2.
- ✓ Transfert du groupe d'Erraguène pour révision générale.

*** Indisponibilité hors entretien programmé**

Le taux d'indisponibilité probable hors entretien programmé au 31/12/2016, sera de 1,31 %. Ce chiffre représente un taux de réalisation de 43,67 % par rapport à l'objectif annuel 2016, qui est de 3,00 %.

Les principales indisponibilités pour avarie sont :

- ✓ Indisponibilité du groupe 1/Tizi-Medden pour manque TP 5750/115 V depuis le 06/03/2016.
- ✓ Indisponibilité des groupes 2 et 3/Tizi-Medden pour éclatement conduite forcée, depuis le 13/06/2016.

Les principaux travaux d'entretien programmé pour l'année 2017 sont :

- ✓ Transfert des groupes 1 et 2/Darguina pour réparation des assises et pare-jets.
- ✓ Transfert des groupes 1 et 2/Iri-Emda pour révision générale de la vanne de tête.
- ✓ Transfert du groupe 1/Iri-Emda pour révision générale de la vanne de garde.

NOTA : Des arrêts à courtes durées pour maintenance conditionnelle sont prévus pour les centrales qui n'ont pas été programmées pour des travaux d'entretien annuel. Une indisponibilité de 1 % pour chaque groupe durant toute l'année est prévue à cet effet.

3^{ème} étape : Processus de validation des budgets

Une fois le projet de budget est validé au niveau unité, il s'ensuit une navette budgétaire (c'est-à-dire des allés et retours). A cet effet, en fonction du pré-budget transmis par l'unité à la direction générale et des conditions d'exploitation pour l'année à venir

découlant du plan annuel dans lequel apparait le programme d'entretien programmé, la direction arrête le budget convenable contractuel.

A noter que l'opérateur système qui est une filiale du groupe SONELGAZ participe vigoureusement en contribuant à cette opération, car c'est elle qui gère la demande en électricité.

En fin, un document appelé « contrat de gestion » est érigée, il est signé par le directeur d'unité qui s'engage à réaliser les objectifs qui lui ont assigné et le Directeur Générale.

Définition de contrat de gestion : c'est un document contractuel sur lequel sont formalisés les engagements de l'unité pour la réalisation des objectifs. A partir de la, on peut comprendre que la démarche contractuelle est utilisée comme facteur de responsabilisation des agents pour rendre compte. Il est signé conjointement par le directeur de l'unité et sa hiérarchie (direction générale).

✓ **Le budget de l'unité tel qu'il se présente dans le contrat de gestion :**

Les objectifs d'exploitation assignée pour l'unité au titre de l'exercice 2017 sont comme suit :

Donné physiques :

La production par centrale électrique prévue pour l'Unité de DARGUINA pour l'année 2017 est de : **90 GWh** répartie comme suit :

Tableau n°10 : Production d'énergie électrique

CENTRALE	Prévu 2017 = objectif 2017(UM=GW)
Centrale DAR (Darguina)	36
Centrale IEM (Kherrata)	6
Centrale MSO (Mansouria)	27
ERA (Erraguene)	1
Centrale SED (Souk el djemaa)	15
Centrale GOU (Gouriet)	1
Centrale TME (TiziMeden)	4
TOTAL	90

Source : Document fourni par l'unité.

Qualité de service

Tableau n°11 : Disponibilité et indisponibilité (%)

CENTRALES	Prévu 2017 = objectif 2017		
	IEP (indisponibilité pour entretien programmé)	IHEP (indisponibilité hors entretien programmé)	DT (disponibilité total)
Centrale DAR	33,02	1,00	65,98
Centrale IEM	35,00	1,00	64,00
Centrale MSO	1	1,00	98,00
ERA	1	1,00	98,00
Hautes Chutes	15,79	1,00	83,21
Centrale SED	1	2,00	97,00
Centrale GOU	1	2,00	97,00
Centrale TME	1	2,00	97,00
Basses chutes	1	2,00	97,00
TOTAL unité	14,52	1,09	84,39

Source : Préparer par nos propres soins à l'aide de SONELGAZ.

N.B : Les paramètres cités dans le tableau ci-dessus sont exprimé en pourcentage (%)

2-4-Le suivi budgétaire

Les budgets, on l'a vu, sont fixés par rapport à des objectifs et tiennent lieu d'engagement des responsables de chaque centre. Cette démarche prévisionnelle est engagée afin que les objectifs soient réalisés, ce qui vient en premier lieu *justifier le suivi des réalisations et l'analyse des écarts*. Sans eux, il n'y a pas d'effet-miroir donc pas d'action correctives ni de phénomène d'apprentissage possible : la notion de « pilotage » n'existerait pas dans l'élaboration des budgets.

Cet ensemble budget-suivi des réalisations (écarts) constitue le *suivi budgétaire* et le premier pas, à travers un suivi de la performance, vers une gestion de la performance.

Une articulation du budget avec des outils plus qualitatifs, permet la prise rapide d'actions correctives, tels que le tableau de bord.

Le plus important dans un tableau de bord de pilotage étant de suivre l'avancement vers les objectifs qui ont été fixés pour la période.

Le tableau de bord de l'unité Darguina est à périodicité trimestrielle, il est établi par l'Assistant de Gestion à base des informations collectées auprès des différentes structures de l'unité dans le cadre d'un processus client/fournisseur, c'est-à-dire alimentée par une entrée d'information demandée dans un cadre organisée par la direction. Ensuite,

ces informations subiront un traitement pour qu'elles soient exploitables pour la prise de décision et éventuellement la prise de mesures correctives.

Le tableau de bord de la division exploitation est scindé en huit colonnes énumérées comme suite :

Colonne 1= Réalisation 2016 (l'année précédente)

Colonne 2= Réalisation 2016 (l'année d'exécution du budget 2016)

Colonne 3= Evolution des réalisations 2017/2016

Colonne 4= Réalisation cumulé 2016 (l'année précédente)

Colonne 5= Réalisation cumulé 2017 (l'année d'exécution du budget 2017)

Colonne 6= Evolution des réalisations cumulée 2017/2016

Colonne 7= Prévision 2017 (objectif 2017)

Colonne 8= Taux de réalisation (%)

Réalisations cumulées = Trimestre 1 + Trimestre 2 + ...

Tableau n°12 : Production d'énergie

Eléments Centrales	Unité	Réalisation 4 ^{ème} trimestre			Cumul des réalisations			Prév. 2017	Taux Réal. (%)
		2016	2017	Evol. (%)	2016	2017.	Evol. (%)		
Darguina	GWh	11,059	0,019	-99,83	45,967	19,046	-58,57	36,00	52,90
Iril-Emda		2,390	0,000	-100	8,039	8,195	1,94	6,000	136,58
Mansouria		0,041	41,172	100 319,51	24,079	153,565	537,75	27,000	568,76
Erraguene		0,000	0,000	/	0,117	0,000	-100,00	1,00	0,00
Total Haute Chutes		13,490	41,191	205,34	78,202	180,806	131,20	70,000	258,29
Souk - el - Djemaa		1,602	1,357	-15,29	15,410	11,766	-23,65	15,000	78,44
Gouriet		0,000	0,000	/	0,457	0,000	-100,00	1,000	0,00
Tizi - Medden		0,000	0,000	/	4,411	0,000	-100,00	4,000	0,00
Total Basse Chutes		1,602	1,357	-15,29	20,278	11,766	-41,98	20,000	58,83
Total unité		15,092	42,548	181,92	98,480	192,572	95,54	90,000	213,97

Source : préparé par nos propres soins à l'aide des données de SONELGAZ.

Commentaire

L'énergie produite durant le 4^{ème} trimestre 2017 par l'unité est de 42,548 GWh contre une production de 15,092 GWh durant le 4^{ème} trimestre 2016 soit une évolution de 181,92 %.

Cette forte production s'explique par la sollicitation des groupes de la centrale de Mansouria. Cependant, la production des autres centrales hydrauliques demeure très faible à savoir même nulle pour certaines et ce, pour les raisons suivantes :

-Maintenance de la côte du barrage d'Iril-Emda à 510,00 m NGA (côte correspondant à la côte basse d'exploitation), afin de réaliser la prise d'eau par l'ANBT.

- Arrêt du groupe Erraguène suite défaillance de la ligne 60 KV DAR/ERA.

-Indisponibilité des groupes de Tizi-Medden suite éclatement conduite forcée.

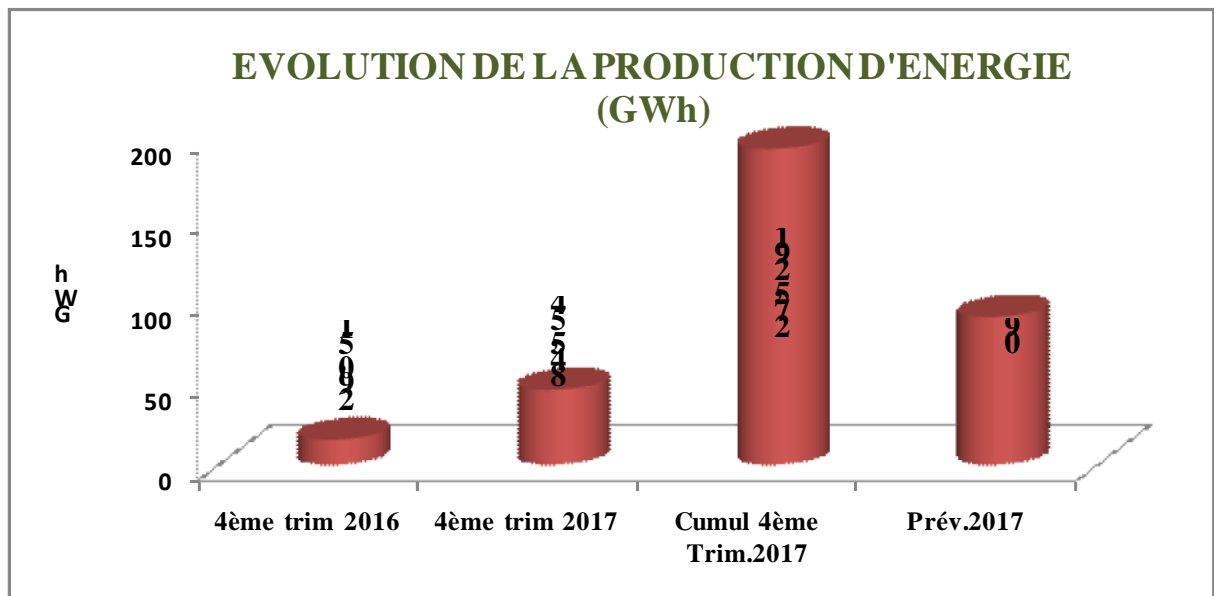
-Indisponibilité du groupe 2 de Darguina suite incident alternateur.

L'énergie disponible= l'énergie productible × l'énergie perdu

L'énergie perdu = heures d'arrêt (IEP) + heures d'arrêt (IEHP)

La production cumulée depuis le 1^{er} Janvier 2017 est de 192,572 GWh, représentant un taux de réalisation de 213,97% de l'objectif annuel 2017, qui est de 90 GWh.

Schéma n°22 : évolution de la production d'énergie (GWh)



Source : préparé par nos propres soins à l'aide des données de SONELGAZ.

Conclusion

La présentation des pratiques budgétaires de l'unité Darguina, montre que le budget est l'affaire de la direction et de son staff (structures de l'unité). Le processus budgétaire démarre dans le mois de juillet et suit son cours jusqu'à la mi-décembre avec la décision budgétaire du CA. Chaque responsable de structure de l'unité sous la houlette du directeur d'unité doit tenir compte des objectifs contractuels fixés dans le contrat de

gestion. En cas d'écart, des mesures d'ajustement sont prises pour pallier à toute éventualité.

Toutefois, l'analyse des processus d'élaboration et de suivi du contrôle budgétaire ont fait ressortir certaines anomalies qui pourraient être préjudiciables au processus budgétaire de l'unité Darguina. La section suivante nous fera part de ces anomalies appuyées par de fortes recommandations.

Section 03 : Diagnostic de la gestion budgétaire et recommandations

Les observations effectuées sur le processus budgétaire, consiste à identifier, d'une part, les points forts du système budgétaire et d'une autre part à examiner les failles en vue d'apporter des recommandations.

Pour ce faire, notre diagnostic porte d'abord sur la phase d'élaboration, puis sur la phase de suivi budgétaire.

3-1-Présentation des résultats du diagnostic

Grâce à la collaboration active de l'assistant de gestion, nous sommes parvenus à recueillir des informations sur la pratique budgétaire utilisées au sein de l'unité Darguina.

3-1-1- Elaboration du budget

L'élaboration du budget à l'unité de Production d'électricité de Darguina relève de l'Assistant de Gestion en collaboration avec les chefs de structures (service-division). Le manuel de procédure lié aux pratiques budgétaires est inexistant ; ce qui explique l'ignorance par une certaine catégorie du personnel de la méthode employé lors de l'élaboration du budget. La participation active à l'élaboration du budget est donc limitée au directeur, chef de service et chef de division.

Des enquêtes budgétaires sont effectuées afin de recueillir les besoins de différentes structures de l'unité. Elles se font selon un calendrier dont le programme se trouve dans la note du budget.

Le respect de ce programme devrait amener à l'élaboration provisoire d'un budget mais le diagnostic né de l'observation sur le terrain atteste que le programme n'est pas toujours suivi. L'une des causes majeurs est la disponibilité du détenteur des informations liées au budget ; afin de débattre sur l'ajustement du budget et d'en ressortir une proposition du budget définitif, il est primordiale que les programmes soit respectés.

3-1-2- Exécution et suivi de budget

Un manque de connaissance en gestion budgétaire est observé est cela s'explique par le profil technique de certaine catégorie du personnel

Selon l'assistant de gestion de l'unité, « le budget » est exécuté selon les besoins propre de chaque structure mais doit suivre les consignes énumérées dans la lettre d'orientation. Le suivi budgétaire doit être effectué de manière journalière afin d'éviter tout dépassement budgétaire.

3-1-3- Les points forts du système budgétaire

- La tenue de réunions durant lesquelles sont débattues les propositions budgétaires ;
- La note d'orientation claire et concise permet aux destinataires d'élaborer un budget conforme aux exigences et aux contraintes de l'unité Darguina ;
- La prise en compte des besoins réels des structures lors des enquêtes par les responsables budgétaires est une source de motivation pour les employés ;
- Existence d'un tableau de bord actif qui est un bon outil appliqué au suivi budgétaire.

3-1-4- Les points faibles du système budgétaire

- Les pratiques budgétaires au sein de l'unité Darguina ne sont pas formalisées dans un document normalisé.

Par conséquent, certain cadres n'ont pas connaissance des pratiques budgétaires mises en place ;

- Le suivi budgétaire permet d'avoir des données utiles pour la prise de décision. Toutefois, si l'information a un certain retard, elle ne sert à rien. Certaines structures font parvenir leur informations en retard.

3-2- Recommandations :

Pour que tous les responsables de l'unité maîtrisent l'élaboration du budget et la gestion budgétaire, nous recommandons l'élaboration d'un manuel de procédures, ce dernier doit être diffusé au niveau de toutes les structures de l'unité. De même des séances de sensibilisation sont à entreprendre quant à l'élaboration du budget et surtout à l'importance de sa gestion. Pour se faire l'unité doit être dotée d'un assistant de gestion qualifié, chargé d'inculquer à tous les agents les pratiques budgétaires mises en place par

l'unité. Dès plans de formations initiales et de perfection devront être définis de manière concertée avec la participation d'experts et des employés qui sont les principaux intéressés.

La responsabilité de l'assistant de gestion dans la gestion quotidienne de l'unité est très importante. Il est de plus en plus nécessaire, si l'on veut gagner le pari du développement de l'unité, d'avoir un assistant de gestion efficace, prompt à apporter très rapidement les solutions correctives et les conseils adéquats

Aussi, nous proposons que l'assistant de gestion disposera ainsi de tous les atouts nécessaire pour s'adresser a tous les centres de gestion de l'unité dans le cadre de ses relations fonctionnelles, sans intermédiaires hiérarchiques d'où la limitation des retards de réception des informations.

Nous avons recommandons aussi des séances de sensibilisation tant a l'élaboration du budget et surtout à l'importance de sa gestion. Cette recommandation doit être appuyé par un système de sanctions positif ou négatif dont l'objectif est d'amener tous les responsables à gérer leurs budget de manière efficiente et a toujours visé l'excellence dans leurs travaux quotidiennes.

En outre, nous proposons de mettre en place un tableau de bord de gestion mensuel des indicateurs de l'activité de l'unité.

Le choix de cette périodicité est motivé par :

- La disponibilité de l'information au niveau de l'unité qui en est l'initiatrice et par même la possibilité offerte à elle pour évaluer à tout moment ses performances de gestion ;

- L'intérêt à la mise en œuvre rapide des mesures correctives pour remédier aux écarts constatés sur certains paramètres importants dont le suivi se fait quotidiennement et qui représentent la source de gains réels (consommation spécifique. Indisponibilité pour avarie et....).

Pour donner un caractère dynamique à ce suivi, le tableau de bord mensuel fera l'objet d'examen en réunion au niveau de l'unité entre le 10 et 15^{eme} jour du mois suivant le mois considéré avec la participation de tous les responsables de l'unité.

Les conclusions et les recommandations arrêtées de cette réunion seront consignées sur un PV présenté sous forme d'action pour améliorer les performances réalisées ou pour corriger les déviations constatées par rapport aux objectifs du contrat de gestion.

Une copie de ce PV est à transmettre à la Direction générale pour suivi. L'analyse de la gestion budgétaire de l'unité de Darguina nous a montré des insuffisances tant au niveau de l'élaboration qu'au suivi budgétaire.

Ces insuffisances traduisent le manque d'une bonne culture budgétaire qui, grâce aux recommandations permettra dans les années avenir d'avoir une meilleure pratique budgétaire.

Conclusion

A la fin de ce chapitre qui nous a permis de connaître notre structure d'accueil et son organisation, la description de la gestion budgétaire nous a été très utile car elle a servi à faire l'analyse de l'existant et ressortis les forces et les faiblesses.

Nous pouvons alors affirmer avec ce que nous avons pu observer que la gestion budgétaire de l'unité DARGUINA n'est pas totalement en désaccord avec ce que nous avons décrit dans la partie théorique mais il ya cependant quelques points à améliorer. Ceux-ci ont été abordés dans les recommandations.

Conclusion générale

Conclusion générale

Ce thème de mémoire qui fait l'objet de notre étude, nous a permis d'une part, d'examiner des différents concepts inhérents à la gestion budgétaire et d'autre part, de comprendre comment fonctionne le système de gestion budgétaire au sein de l'unité Darguina, contrairement à d'autre processus, le processus budgétaire n'est pas normalisé. L'organisation de ses activités apparait donc très liée à l'entreprise dans laquelle il est mis en œuvre. Sa culture, ses caractéristiques et d'une certaine façon l'optimisation du processus budgétaire est fonction de cet adéquation. Pour autant, les bonnes pratiques dégagées constitue dans leur ensemble, une logique de cohésion du processus garantissant par de ce fait une de ses valeurs fondamentale.

Le processus budgétaire apparait en effet comme un processus organisé de communication dont un des buts est l'appréciation et l'appropriation réciproque des enjeux par les dirigeants et les responsables opérationnels. Il est donc le véhicule privilégié de la mise en œuvre e, de la gestion opérationnel et de la délégation dans les organisations.

L'unité Darguina s'attèle à atteindre un bon niveau des pratiques budgétaires. Dans une entreprise, le budget occupe une place très importante et sa mauvaise mise en place peut entraîner des conséquences graves pour l'entreprise. C'est pourquoi les grandes entreprises optent pour une culture budgétaire d'entreprise axée sur des méthodes de prévisions de plus en plus fiable et un système de sanction positive ou négative.

Les entretiens réalisés avec les différents cadres de la société (voir page 69) nous ont permis de constater qu'ils ont tous un diplôme universitaire, et ils ont bénéficié de différentes formations sur le contrôle de gestion et la gestion budgétaire, leurs niveaux intellectuels appréciables ; ce qui confirme l'hypothèse 1.

A l'unité Darguina, les fondations en pratiques budgétaires sont efficaces mais l'exécution sur le terrain présente encore des insuffisances(voir page 99,3.1.3 - 3.1.4) qui confirme l'hypothèse 2.

Il appartient a l'assistant de gestion, en collaboration avec le Directeur d'unité de travailler à éliminé la routine et la bureaucratie qui guettent les pratiques budgétaires. Dans cette optique le benchmarking avec d'autres entreprises est un moyen puissant de réalignement du processus pour lui permettre de jouer pleinement son rôle.

Références Bibliographiques

Ouvrages :

- 1-Alazard C et Separi S., « Contrôle de gestion manuel et application », Edition Dunod, Paris, 2010.
- 2- Alazard C et Separi S., « Contrôle de gestion », Edition Dunod, Paris, 2007.
- 3-Bergron G., « Gestion moderne, théorique et cas pratique », Paris, 1987.
- 4-Berland N., « Mesures et piloter la performance », Edition la découverte, Paris, 2009.
- 5-Bouquin H., « Le contrôle de gestion », Paris, 2006.
- 6-Christian et Christian raulet. «Comptabilité et gestion », Dunod, 1990.
- 7- Davasse H et Parruitte M., « Introduction à la comptabilité », Edition Foucher, 2011.
- 8-Deguerny J et Guiriec (J-C)., « Contrôle de gestion et choix stratégiques », 6^{ème} Edition, Paris, 1998.
- 9-Doriath B., « Contrôle de gestion en 20fiches », 5^{ème} Edition, Dunod, Paris, 2008.
- 10-Doriath B et Goujet C., « Gestion prévisionnel et mesure de la performance », 3^{ème} Edition, Dunod, Paris, 2007.
- 11-Burlaud A et Germak P., « Management des systèmes d'informations : Manuel et application », Edition EYROLLES, 2006.
- 12-Gauter F., « Contrôle de gestion », Edition Education, France, 2006.
- 13-Gervais M., « Le contrôle de gestion par le système budgétaire », Edition vuibert d'entreprise, Paris, 1989.
- 14-Goujet C et Raulet C., « Comptabilité analytique et contrôle de gestion », 3^{ème} Edition, Paris, 1996.
- 15-Kemakhen A et Laroi., « Introduction au contrôle de gestion », Edition bordas, paris-montréal, 2001.
- 16-Kerviler I et Kerviler L., « Le contrôle de gestion à la porté de tous ! », 3^{ème} Edition, Economica, Paris, 2000.
- 17-Langlois L et Al., « Contrôle de gestion », Edition FOUCHER, Paris, 2006.
- 18-Lauzel P., « Contrôle de gestion et budget », 2^{ème} Edition, 1980.
- 19-Lealer D., « L'essentiel de la comptabilité analytique », 4^{ème} Edition d'organisation, Paris, 2004.
- 20-Lochard J., « La gestion budgétaire : outil de pilotage des managers », Edition, d'organisation, Paris, 1998.

- 21-Loning H et Al., « Contrôle de gestion organisation, outil et pratique », Dunod, Paris, 2008.
- 22 -Margerin J., « Gestion budgétaire », Edition d'organisation, Paris, 1988.
- 23-Martinet A et Silem A., « Lexique de gestion », Dolloz, Paris, 2000.
- 24-Mayer J., « Gestion budgétaire », 3^{ème} Edition, Dunod.
- 25-Mayer J., « Gestion budgétaire », 8^{ème} Edition.
- 26-Mottis N., « Contrôle de gestion », 2^{éd} Ems, Paris, 2006.

Mémoires :

- 1-M^{er} Arab Zoubir, Mémoire de magistère, « le contrôle de gestion dans un hôpital, méthodes et outils ; cas de la mise en place de la méthode ABC à l'hôpital khellil Amerane de Bejaia, soutenu le 12/01/2012, sous la direction du P^f Brahamia Brahim, à l'université de Bejaia.
- 2 -Azerou K et Berrane A., juin 2017, « contribution de contrôle budgétaire a la performance de l'entreprise, cas de générale emballage », université A. MIRA. Bejaia.
- 3-Lahlou I et Chouf cherif A., 2016/2017, « la gestion budgétaire, outil de contrôle de gestion, cas de l'entreprise portuaire de Bejaia (EPB) », université A.MIRA. Bejaia.

Sites :

- 1-Contrôle de gestion et le tableau de bord, P8, Disponible sur le net sur le site : WWW.doc .étudiant. FR.
- 2-[WWW. Greg.ac -varsailles. FR /SPIP.PHP ?article282](http://WWW.Greg.ac -varsailles. FR /SPIP.PHP ?article282).
- 3-WWW.Performance zoom. Com.

Table des matières

Remerciements

Dédicaces

Sommaire

Liste des abréviations

Index

Introduction générale	1
Chapitre I : Aspect théorique du contrôle de gestion.	4
Introduction	4
Section 01 : Notion du contrôle de gestion.	4
1-1-Historique et définition du contrôle de gestion.....	4
1-1-1-Historique du contrôle de gestion.....	4
1-1-2Définition du contrôle de gestion.....	4
1-2-Typologie du contrôle.....	5
1-2-1-Contrôle stratégique.....	6
1-2-2-Contrôle de gestion.....	6
1-2-3-Contrôle opérationnel.....	6
1-3-Objectifs et missions du contrôle de gestion.....	7
1-3-1-Les objectifs du contrôle de gestion.....	7
1-3-2-Les missions du contrôle de gestion.....	8
1-4-Les activités du contrôle de gestion.....	9
1-5- Les différentes formes du contrôle	9
1-5-1- Le contrôle organisationnel	9
1-5-2- L’audit interne	10
1-5-3-Le contrôle interne.....	10
1-5-4- Révision comptable	11
1-6-Le processus du contrôle de gestion.....	11
Section 02 : Place et rôle de la fonction contrôle de gestion dans l’organisation.....	12
2-1-Place du contrôle de gestion dans l’organisation.....	12
2-2-Rôle du contrôle de gestion dans l’organisation.....	14
2-2-1-Le rôle du contrôleur de gestion.....	14
2-2-2-La qualité du contrôleur de gestion.....	15
2-2-3-Les missions du contrôleur de gestion.....	15
Section 03 : Méthodes et outils du contrôle de gestion.	16
3-1-Méthode du contrôle de gestion.....	16

3-1-1-Définition du coût.....	16
3-1-2-Système de calcul du coût.	17
3-1-2-1-Système des coûts complets.	17
3-1-2-2-Système des coûts partiels.....	21
3-2-Outils du contrôle de gestion.	22
3-2-1-La comptabilité générale	22
3-2-1-1- Définition de la comptabilité générale	22
3-2-1-2- Le rôle de la comptabilité générale	23
3-2-2-Le tableau de bord	23
3-2-2-1-Définition de tableau de bord.	23
3-2-2-2-Principes et la structure de tableau de bord.....	24
3-2-2-3-Les objectifs de tableau de bord.....	24
3-2-2-4-Le rôle de tableau de bord.	25
3-2-3-La comptabilité analytique.	26
3-2-3-1-Définition de la comptabilité analytique.	26
3-2-3-2-Les objectifs de la comptabilité analytique.....	26
3-2-3-3-Concept de base de la comptabilité analytique.	27
3-2-4-La gestion budgétaire.....	28
3-2-4-1-Définition de gestion budgétaire.	28
3-2-4-2-Les principes de la gestion budgétaire.	29
3-2-4-3-Intérêt de la gestion budgétaire.	31
3-2-4-4-Les phases de la gestion budgétaire.	31
3-2-4-5-Les limites de la gestion budgétaire.	31
3-2-5- Le système d'information.....	32
3-2-5-1- Définition du système d'information	32
3-2-5-2- Le rôle du système d'information	32
3-2-6- Le reporting	32
3-2-6-1- Définition de reporting	32
3-2-6-2- L'objectif de reporting	33
Conclusion.....	33
Chapitre II : La gestion budgétaire, méthodes et outils.....	34
Introduction	34
Section 01 : Notion sur la gestion budgétaire.	35
1-1-Définition de la gestion budgétaire.	35

1-2-Les buts de la gestion budgétaire.	36
1-3-L'importance de la gestion budgétaire.....	36
1-4-Le rôle de la gestion budgétaire.	36
1-5-La procédure de la gestion budgétaire.	37
1-5-1-La prévision.	37
1-5-2-La budgétisation.	38
1-5-2-1-Définition de budget.....	38
1-5-2-2-Typologie des budgets.....	40
1-5-2-3-Le rôle des budgets.....	40
1-5-2-4-Les objectifs de budgets.	42
1-5-2-5-Les caractéristiques de budget.....	43
1-5-2-6- La hiérarchie et l'interdépendance des budgets.	43
1-5-2-7-Les différents types de budget.	45
1-Le budget de vente.	45
2-Le budget de production.....	45
3-Le budget d'approvisionnement.....	46
4-Le budget d'investissement.....	48
5-Le budget de trésorerie.....	48
1-5-3-Le contrôle.....	49
Section 02 : Le contrôle budgétaire.	50
2-1-Définition du contrôle budgétaire.	50
2-2-Characterisation.	50
2-3-Les objectifs du contrôle budgétaire.....	52
2-4-Les limites du contrôle budgétaire.....	52
2-5-Les procédures du contrôle budgétaire.	52
2-6-Les écarts.	53
2-6-1-Les limites des écarts.....	53
2-6-2-Les principes d'élaboration des écarts.....	53
2-6-3-Calcul et analyse des écarts.	54
2-6-3-1-L'analyse des écarts sur résultat.....	55
2-6-3-2- L'analyse des écarts sur CA.....	56
2-6-3-3- L'analyse des écarts sur marge.	57
2-6-3-4- L'analyse des écarts sur coût.....	58
2-6-4-Objectifs d'analyses des écarts.	59

2-6-5-Interprétation des écarts.....	59
2-6-6-Les actions correctives.....	60
2-6-6-1- Les propriétés et la mise en ouvre des actions correctives	60
Section 03 :L’analyse et l’évaluation de la performance.....	61
3-1-Définition de la notion de base.	61
3-1-1-Notion d’efficacité.....	62
3-1-2-Notion d’efficience.	63
3-1-3-Notion d’économie.	64
3-2-Typologie de la performance.	64
3-2-1-La performance organisationnelle.	64
3-2-2-La performance stratégique et la performance concurrentielle.	64
3-2-3-La performance humaine.	65
3-3-La performance externe et la performance interne.	66
3-4-Le pilotage de la performance interne.	67
3-5-Les outils de pilotage de la performance.	67
3-6-Objectif de localisation des performances.	68
Conclusion.....	68
Chapitre III : La gestion budgétaire au sein de l’entreprise SONELGAZ.....	69
Introduction	69
Section 01 : Présentation et organisation de l’unité de DARGUINA.....	70
1-1-Présentation de la filiale de rattachement de l’unité de DERGUINA.	70
1-1-1- Opérateur système.	70
1-1-2- Présentation de l’unité des centrales hydrauliques de DARGUINA.....	71
1-2- Organisation et structure de l’unité.....	73
1-2-1- Structures en fonctions techniques.	73
1-2-2- Fonction sécuritaire (HSE).	76
1-2-3- Structures et fonctions supports.....	76
Section 02 : Vision sur le fonctionnement du contrôle de gestion au sein de l’unité.....	78
2-1- Fonction de l’assistant de gestion.	78
2-2- La gestion budgétaire au sein de l’unité de DERGUINA.....	79
2-3- La budgétisation.....	79
2-3-1- le processus budgétaire.....	79
2-4- le suivi budgétaire	95
Section 03 : Diagnostic de la gestion budgétaire et recommandation.	98

3-1- Présentation des résultats du diagnostic.....	98
3-1-1- Elaboration du budget.....	98
3-1-2- Exécution et suivi de budget.....	98
3-1-3- Les points forts du système budgétaire.....	99
3-1-4- Les points faibles du système budgétaire.	99
3-2- Recommandations.....	99
Conclusion	101
Conclusion générale.....	102

Références Bibliographiques

Annexes

Annexes

La gestion budgétaire, outil du contrôle de gestion

Cas : Société de production d'électricité SONELGAZ de DARGUINA (SPE)

Résumé

Le contrôle de gestion est le processus par lequel les dirigeants s'assurent sur les ressources qui sont obtenues et utilisées avec efficacité et efficience pour réaliser les objectifs de l'organisation.

Ce dernier permet aux entreprises de prendre des décisions et de contrôler leurs actions, à base de plusieurs outils tel que : la gestion budgétaire, le tableau de bord, la comptabilité analytique, le système d'information et le reporting.

La gestion budgétaire, comme étant l'outil d'aide au pilotage des activités de l'entreprise sera l'objet de notre étude. Nous allons donc faire une étude détaillée de cet outil de gestion.

Elle comporte trois étapes essentielles : la prévision, la budgétisation et enfin le contrôle budgétaire.

Cette démarche prévisionnelle est engagée afin que les objectifs soient réalisés, ce qui vient en premier lieu justifier le suivi des réalisations et l'analyse des écarts.

Mots clés : contrôle de gestion, gestion budgétaire, prévision, budget, réalisation.