

UNIVERSITE ABDERRAHMANE MIRA DE BEJAIA
FACULTE 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
Spécialité : finance et comptabilité ; comptabilité, contrôle et audit

Thème

La contribution du contrôle budgétaire à la performance
de l'entreprise
Cas de l'entreprise Région transport centre Béjaia
RTC-SONATRACH

Réalisé par: Encadré par:

-M^{elle} HADDOUR Samia

- M^{me} AYAD Naima

-M^{elle} HAMA Anissa

Promotion: 2015-2016

Remerciements

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

Tout d'abord, nous tenons à exprimer nos vifs remerciements et notre profonde gratitude à notre promotrice M^{me} AYAD Naima pour ses orientations et ses conseils tout au long de ce travail.

Nous remercions également Mr BENMEDAKHEL said notre encadreur au sein de la DRGB pour sa disponibilité, et son suivi tout au long de notre stage, nous lui exprimons notre gratitude pour son aide précieuse.

Sans oublier Mrs : KHATRI, KRIM et M^{elle} chahinez ainsi que tous le personnel de la SONATRACH Bejaia.

Un gros merci également à nos familles pour leurs soutiens aussi bien moral que financier et pour leurs sacrifices.

En fin, nous remercions tous ceux qui ont contribué de près ou de loin à la réalisation de ce travail.

Dédicace

C'est avec profonde gratitude et sincères mots, que je dédie ce modeste travail de fin d'étude à :

Mes chers parents; qui ont sacrifié leur vie pour ma réussite et m'ont éclairé le chemin par leurs conseils judicieux, que dieu leur prête bonheur et longue vie.

Je dédie aussi ce travail à mon partenaire SAMIR que j'aime beaucoup et pour toujours que dieu nous gardera l'un pour l'autre éternellement.

A mes très chers frères : TOUFIK et WALID à qui je souhaite beaucoup de bonheur et de chance.

A ma petite sœur MANAL à qui je souhaite également tout le succès qu'elle mérite.

A toutes personne qui m'ont encouragé ou aidé au long de mes étude.

Dédicace

À tous ceux-ci, je place toutes mes sincères gratitude, en leur dédiant ce modeste travail :

À mes très chers parents qui aucune expression ne sera exprimer l'amour que je leur éprouve, que dieu les garde pour moi pour toujours ;

A la mémoire de mes grands-parents qui m'ont surveillé et soutenu tout au long mes études, que dieu vous bénisse

À mon adorable ange « Mohamed Amine » ;

À mon partenaire Riyadh que dieu nous réunira éternellement et nous gardera l'un pour l'autre nchallah

Ames chères sœurs « Kahina », « Sabrina » et « Amel » ;

Amon frère « Nabil » qui se trouve actuellement au service militaire, nchallah tu nous reviendras sauf et sain ;

Enfin à tous les ami(e)s, cousin(e)s et collègues, je me réserve de ne pas citer les noms, de peur que quelqu'un soit dans l'omission.

Liste des abréviations

ROI : (Return On Investment) taux de rendement des capitaux investis

ROE : (Return On Equity)taux de rentabilité financière

EVA: (Economic Value Added) la valeur ajoutée économique

SOPEG :Société pétrolière de gérance

GEP :Groupes électropompes

GPL :Gaz propane liquéfié)

T RC : Activité Transport par canalisation

LRP : Activité Liquéfaction, Raffinage et Pétrochimie

COM : Activité Commercialisation

TRC : Transport par canalisation

RTC : Région transport centre

DRGB : Direction régionale de Bejaia

BAOSEM : Bulletin des appels d'offres du secteur d'énergie et des mines

F R N :Fond de roulement net

B F R :Besoin en fondde roulement

T R :Trésorerie

LISTE DES TABLEAUX, SCHEMAS ET FIGURES

LISTE DES TABLEAUX

| | |
|--|----|
| Tableau1 :Analyse de l'écart global..... | 32 |
| Tableau 2 : Comparaison entre la performance interne et la performance externe..... | 40 |
| Tableau 3 : Modèle général du tableau de bord..... | 57 |
| Tableau 4 : Relation entre les axes de performance et leurs indicateurs..... | 63 |
| Tableau5 : Détermination des écarts sur le chiffre d'affaire..... | 84 |
| Tableau 6 : Analyse de l'écart sur chiffre d'affaire..... | 85 |
| Tableau 7 : Etat comparatif des prévisions par rapport aux réalisations des charges d'exploitation..... | 86 |
| Tableau 8 : Détermination de l'écart sur l'auto consommation des stations en gaz naturel..... | 86 |
| Tableau 9 :Présentation du projet « aspect physique »..... | 88 |
| Tableau10 : Présentation du projet sur le plan financier..... | 90 |
| Tableau 11 :Ratios de structure financière..... | 96 |
| Tableau 12 : Ratios de liquidités (Trésorerie)..... | 97 |

LISTE DES SCHEMAS

| | |
|--|----|
| Schéma 1 : Shématisation du processus de la gestion budgétaire | 5 |
| Schéma 2 : Relier les mesures à la stratégie..... | 59 |
| Schéma 3 : Cadre de réseau de transport..... | 70 |
| Schéma 4 : Organigramme de la DRGB Bejaia..... | 76 |
| Schéma 5 : Procédure d'élaboration d'un projet d'investissement au sein de la DRGB..... | 82 |

FIGURE

Figure 1 : Le contrôle budgétaire, une composante du contrôle de gestion..... 20

Sommaire

| | |
|--|-----------|
| Introduction générale..... | 1 |
| Chapitre I : Concepts et notions de basesur la gestion budgétaire..... | 4 |
| -Introduction..... | 4 |
| Section 01 : La gestion budgétaire: Définition et positionnement | 4 |
| Section 02 : Les différentes phases de la gestion budgétaire..... | 7 |
| 2-1) Le processus budgétaire..... | 9 |
| 2-2) Le contrôle budgétaire..... | 19 |
| -Conclusion..... | 35 |
| Chapitre II : La performance et le contrôle budgétaire : Les fondements théoriques et interactions..... | 36 |
| - Introduction..... | 36 |
| Section 01: Présentation de la performance..... | 36 |
| Section 02 : lien entre contrôle budgétaire et performance..... | 51 |
| Section 03: Les limites du contrôle budgétaire et développement des systèmes de mesure de la performance..... | 52 |
| -Conclusion..... | 65 |
| Chapitre III : La contribution du contrôle budgétaire à la performance de la DRGB...66 | 66 |
| -Introduction..... | 66 |
| Section 1 : généralités sur l'organisme d'accueil..... | 66 |
| Section 2:Procédures d'élaboration budgétaire au sein de la DRGB..... | 78 |
| Section 3: le contrôle budgétaire et mesure de la performance de la DRGB..... | 84 |
| -Conclusion..... | 97 |
| Conclusion générale..... | 98 |
| Bibliographie | |
| Annexes | |
| Tables de matières | |

Introduction générale

Considéré depuis longtemps comme de valeur stratégique en raison de son importance, 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 de les inciter à exécuter des activités contribuant à atteindre les objectifs de l'organisation.

Il est donc une réponse à un certain nombre de problèmes d'entreprises pour lesquels la recherche des solutions s'impose : l'augmentation des coûts, et la désorganisation des services au sein de l'entreprise.

De nos jours, avec la mondialisation de l'économie et l'ouverture des frontières, les entreprises se livrent à une concurrence très agressive pour l'écoulement de leurs produits dans un marché, où seules les entreprises bien organisées peuvent se permettre une bonne part de marché. A l'inverse, les entreprises de faible organisation sont appelées à se marginaliser, voire même à disparaître.

La survie de telles entreprises passe nécessairement par l'amélioration de leur performance. Donc le contrôle de gestion peut être perçu comme une amélioration des performances économiques de l'entreprise. Il constitue un outil permettant l'efficacité, lorsque les objectifs tracés sont atteints et l'efficience, lorsque les quantités obtenues sont maximisées à partir d'une quantité de moyens.

En effet, le contrôle budgétaire qui est au centre du contrôle de gestion est un ensemble de dispositifs qui permettent de planifier et d'allouer des ressources nécessaires en vue d'une coordination des activités, d'une motivation des responsables et d'évaluation des performances.

Le budget étant l'un des outils financiers de mesure de la performance, les entreprises doivent par conséquent mettre en place des budgets adaptés aux objectifs qui leur sont assignés. Cependant, pour y arriver, le management de l'entreprise doit disposer d'un dispositif de contrôle budgétaire fiable afin d'assurer l'efficacité et l'efficience.

L'efficacité de la gestion budgétaire réside, d'une part, dans la pertinence de l'élaboration c'est à dire une conception ou évaluation rationnelle des budgets et, d'autre part dans le dynamisme du suivi et du contrôle pendant et après l'exécution ou la réalisation des

prévisions. Ainsi, le budget et le contrôle budgétaire sont des outils de contrôle de gestion sur lesquels les managers doivent s'appuyer pour l'atteinte des objectifs assignés à leurs entreprises. La maîtrise de ces outils devient alors indispensable pour tout dirigeant se focalisant sur une gestion saine, orientée vers une maximisation de la croissance de l'entreprise, tout en sauvegardant ses acquis.

L'objectif de notre travail est de mieux comprendre le contrôle budgétaire qui est considéré comme un outil indispensable pour chaque entreprise qui souhaite acquérir un avantage concurrentiel, ce qui induit la question centrale suivante:

Comment le contrôle budgétaire peut-il contribuer à accroître la performance de l'entreprise ?

De cette problématique, découlent les questions subsidiaires suivantes:

- Quelle place occupe le contrôle budgétaire dans la gestion globale de l'entreprise ?
- Comment les prévisions sont-elles réalisées ?
- Comment peut-on évaluer le degré de performance de l'entreprise ?

Dans le cadre de notre étude et afin de répondre à la question soulevée dans la problématique, nous avons formulé les hypothèses suivantes :

- Le contrôle budgétaire est un processus incontournable qui permet à l'entreprise d'être efficace et efficiente.
- L'atteinte des objectifs fixés est vérifiée moyennant le contrôle budgétaire. Il s'agit dans ce cas d'un outil qui permet d'améliorer la performance de l'entreprise grâce aux actions correctives.

Pour atteindre notre objectif, nous avons procédé à la recherche documentaire qui nous permis de consulter différents documents tels que les ouvrages , les sitesinternet ; la recherche bibliographique nous a permis de réunir un certain nombre de références en lien direct avec la thématique étudiée. Nous avons aussi, procédé à un stage pratique au sein de SONATRACH Bejaia qui va permettre d'affirmer ou d'infirmier les hypothèses de départ.

INTRODUCTION GENERALE

Notre plan de travail comprend trois chapitres. Le premier chapitre portera sur les concepts et notions de base sur la gestion budgétaire dans lequel nous avons développé un certain nombre de notions portant sur la gestion budgétaire en approfondissant l'analyse sur la dernière phase de la gestion budgétaire, à savoir le contrôle budgétaire. Le second chapitre va porter sur la performance et le contrôle budgétaire : Fondements théoriques et interactions. Le troisième et dernier chapitre, est réservé au cas pratique portant sur l'application du contrôle budgétaire et sa contribution à la performance au sein de la DRG Bejaia.

Chapitre I :

Concepts et notions de base sur la gestion budgétaire

Chapitre I: Concepts et notions de base sur la gestion budgétaire

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. Ainsi par la force des choses, il faut bien que les crédits nécessaires soient prévus, ordonnancés, répartis, comptabilisés, soumis au contrôle et à la discussion préalable.

Or, on ne peut planifier que ce qui est organisé et vérifiable. La gestion budgétaire qui correspond à une vision technicienne du contrôle de gestion est considérée comme l'outil de gestion le plus adéquat dans le processus de planification des activités de l'entreprise.

La gestion budgétaire conduit à la mise en place d'un ensemble de budgets couvrant toutes les activités de l'entreprise. Ces budgets représentant des programmes d'actions chiffrés sont appelés à servir d'outils de pilotage, s'il leur est adjoint un système de contrôle budgétaire cohérent et régulier.

Dans ce chapitre, nous allons définir d'abord la gestion budgétaire pour ensuite la positionner dans le management de l'entreprise dans la première section, ensuite dans la deuxième section nous nous contenterons de présenter les différentes phases de la gestion budgétaire. Cependant, avant d'aborder la mise en œuvre du contrôle budgétaire, il convient de présenter quelques définitions du budget et les rôles que ce dernier peut jouer au sein de l'entreprise. L'exercice d'un contrôle budgétaire efficace requiert l'utilisation d'un certain nombre d'outils que nous présenterons sommairement.

Section 01 : La gestion budgétaire : Définitions et positionnement

1-1) Définition de la gestion budgétaire

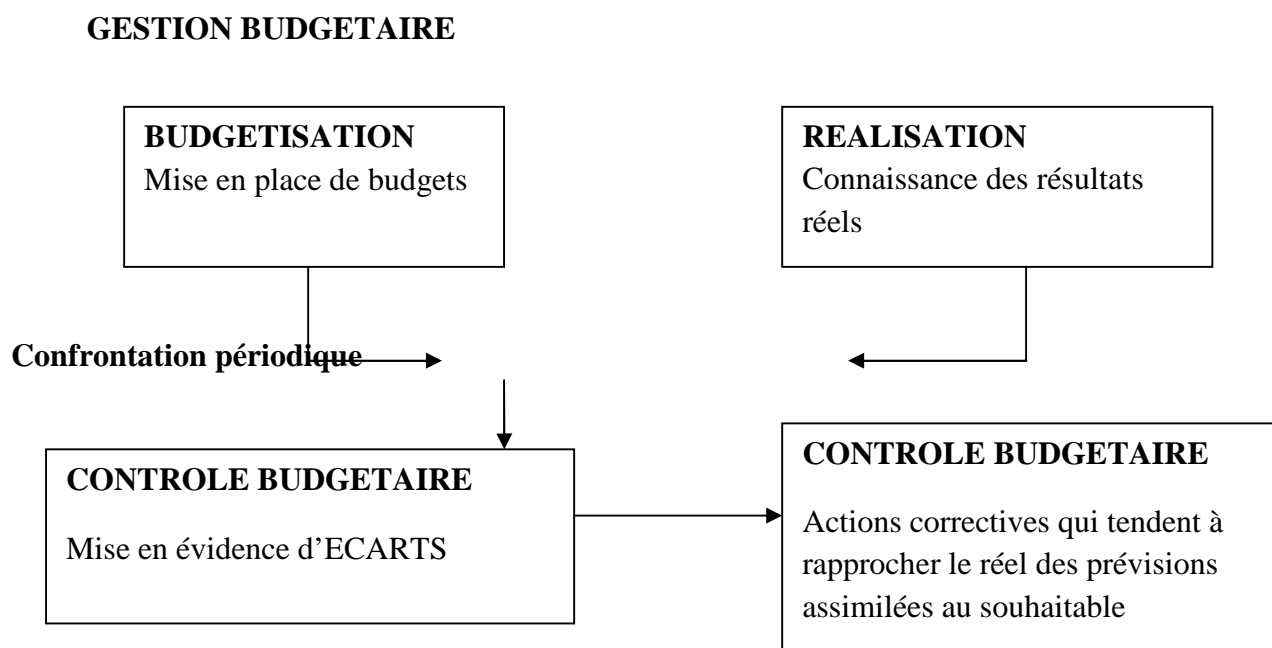
L'activité prévisionnelle à court terme de l'entreprise prend le nom de budget. Et la gestion, à court terme, des ressources et des emplois selon le programme fixé prend celui de gestion budgétaire.

Le plan comptable présente la gestion budgétaire comme un mode de gestion consistant à traduire en programmes d'actions chiffrés, appelés budgets, les décisions prises par la direction avec la participation des responsables.¹

La gestion budgétaire peut être aussi définie comme, une gestion prévisionnelle, à court terme, dont l'instrument est le budget. Elle est donc une méthode de gestion prévisionnelle à court terme fondée sur l'évaluation des moyens à mettre à la disposition des responsables pour atteindre les objectifs fixés, issus du plan stratégique défini par la Direction. Elle représente une véritable modélisation de l'activité de l'entreprise et inclut un processus de contrôle budgétaire.

En effet, cette gestion s'appuie sur un mode de pilotage de type boucle fermée à savoir : établir des prévisions ; confronter périodiquement ces prévisions aux réalisations de la comptabilité générale ; mettre en évidence les écarts éventuels et mener des actions correctives qui tendent à rapprocher le réel de ces prévisions et cela pendant toute la durée de l'exercice.

Schéma1 : Schématisation du processus de la gestion budgétaire



Source: ALAZARD. C, SÉPARI. S « contrôle de gestion », 2^{ème} édition Dunod, Paris France 2010, P 225.

¹Doriah. B, Goujet. C, « gestion prévisionnelle et mesure de la performance », 3eme éditions, Dunod, Paris, France 2007, P 104.

1-2) Le positionnement de la gestion budgétaire

Gérer une entreprise, c'est utiliser les moyens disponibles, déléguer des responsabilités, motiver les hommes pour atteindre les objectifs fixés. Pour atteindre ses objectifs, le dirigeant utilise le contrôle de gestion comme outil de gestion.

1-2-1) Le contrôle de gestion

Le contrôle de gestion est un processus par lequel les dirigeants s'assurent que les ressources sont obtenues et utilisées avec efficacité et efficience pour réaliser les objectifs de l'entreprise.

Le contrôle de gestion peut s'articuler autour de trois outils principaux :

- La comptabilité analytique adaptée aux différentes activités de l'entreprise ;
- Les tableaux de bord par activité et unité de gestion ;
- La gestion prévisionnelle.

A) La comptabilité analytique

La comptabilité analytique peut être définie comme un mode de traitement des données dont les objectifs essentiels peuvent être classés en deux principales catégories: la recherche des coûts et coûts de revient ; l'aide à la prise de décision.

B) Les tableaux de bord de gestion

Un tableau de bord, est un ensemble d'indicateurs de gestion présenté de façon synthétique avec une période rapprochée (mois, quinzaine, semaine), permettant aux différents responsables d'unités de gestion, d'anticiper sur les dérapages, les anomalies, et de mener des actions correctives.

La dynamique d'un tableau de bord tourne autour de deux fonctions primordiales:

- Faciliter le dialogue entre les opérationnels des différents niveaux,
- Inciter la prise de décisions.

C) La gestion prévisionnelle: La gestion prévisionnelle est un processus continu et intégré de préparation des décisions comportant trois phases:

- **Le plan stratégique** : à long terme, dans le cadre duquel sont étudiées les grandes options de l'entreprise, à savoir la définition de la vocation, le choix de ses stratégies de développement (objectifs, méthodes).
- **Le plan opérationnel** : à moyen terme, étape correspondant à la programmation des moyens nécessaires à la réalisation des objectifs.
- **La gestion budgétaire**: 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.

En Effet, les prévisions s'articulent autour de trois grands axes, à savoir: le plan stratégique (long terme), le plan opérationnel (moyen terme) et enfin les budgets (court terme).

Quant aux réalisations, elles sont données par la comptabilité et les tableaux de bord, qui retracent au quotidien les informations permettant l'aboutissement des objectifs planifiés ou budgétés. La gestion prévisionnelle inclut le plus souvent la planification et la gestion budgétaire.

Section02 : Les différentes phases de la gestion budgétaire

La gestion budgétaire est un mode de gestion consistant à traduire en programmes d'actions chiffrés appelés « budgets » les décisions prises par la direction avec la participation des responsables. Sous cette forme, la gestion budgétaire doit être envisagée comme un système d'aide à la décision et sa procédure s'articule nettement autour des deux grandes phases ou étapes suivantes :

- La **budgetisation** c'est-à-dire l'élaboration des budgets(documents),
- Le **contrôle budgétaire** constitué par le calcul des écarts et les actions correctives qu'il initie.

Ce dispositif (le système budgétaire) est focalisé sur une décomposition de l'entreprise en centres de responsabilité qu'il convient d'examiner avant de passer à l'élaboration des budgets:

- Les centres de responsabilité:²

Le découpage de l'entreprise en centres de responsabilité qui est le socle du système budgétaire doit être en adéquation avec l'organigramme de la structure. Le centre de responsabilité, est une unité organisationnelle définie par un ensemble des tâches à réaliser, un responsable et des procédures de gestion (notamment de l'information technique et administrative) clairement identifiées. Le centre de responsabilité est également « un groupe d'acteurs de l'organisation, regroupé autour d'un responsable, auquel des moyens sont octroyés pour réaliser les objectifs qui lui ont été assignés ». Il découle de ces deux définitions que le centre de responsabilité n'est rien d'autre qu'une partie de l'entreprise qui sert de base d'évaluation des performances du gestionnaire responsable. Selon la responsabilité financière confiée aux différents dirigeants. On distingue cinq types de centres de responsabilité, qui sont: le centre de coûts, centre de dépenses discrétionnaires, centre de revenu, centre de profit et centre d'investissement.

- **Le centre de coûts:** il est un département de l'entreprise chargé de produire des biens et/ou services à moindre coût et de bonne qualité. Les mesures de la performance sont faites par les critères de coût, de qualité et de respect de délai.

- **Le centre de dépenses discrétionnaires:** c'est un service fonctionnel qui n'est directement lié à un produit (cas de service administratif), dont la mission est d'aider une activité opérationnelle, disposant d'un budget fixe pour mieux gérer l'opération. Le jugement du responsable est fonction de sa capacité à respecter la dotation budgétaire.

- **Le centre de revenu (recette) :** C'est un service dont la principale responsabilité porte sur la maximisation du chiffre d'affaire du produit ou de l'activité concernée. Le degré de la performance en fonction du volume de vente ou de certaines variables d'influence des ventes.

- **Le centre de profit :** c'est une unité au sein de laquelle le dirigeant a pour objectif d'atteindre les résultats fixés. Le service doit dégager la marge maximale en améliorant les recettes des produits vendus et en minimisant les coûts de ces produits.

- **Le centre d'investissement :** c'est un service où, le responsable dispose d'une autonomie assez large dont l'objectif est caractérisé par la maximisation du rendement des investissements et /ou le bénéfice résiduel. La mesure de la performance des dirigeants

² ALAZARD. C, SÉPARI, S « contrôle de gestion, manuel et application », 2^{ème} édition Dunod, Paris, France 2010, P 220-222

est aussi fonction de la bonne gestion des actifs utilisés. Il facilite l'application de la procédure budgétaire.

Le découpage en centres de responsabilité relève de la direction générale. La mise en œuvre du découpage, les périmètres des centres et le suivi des performances de ces derniers sont du ressort du contrôle de gestion.

2-1) Le processus budgétaire (la budgétisation)

Nous allons dans ce qui suit nous attarder sur:

2-1-1) Définitions et caractéristiques du budget

A) Définitions

Le terme budget est couramment utilisé et désigne tout simplement l'action par laquelle un individu ou une organisation prévoit des recettes et autorise des dépenses pendant une période bien déterminée.

Le budget est une prévision chiffrée en volume et en unité monétaire de tous les éléments correspondant à un programme d'activités, établies en fonction d'objectifs négociés et acceptés.

KABONGO revient sur la définition de LEO SHADONNET selon lequel, faire budget c'est « établir une prévision de fait probable qui va intervenir au cours d'une période déterminée. C'est aussi un état prévisionnel destiné à constater d'une part, une origine des ressources d'autre part un emploi de ces ressources ».³

Pour Yves BERNARD et Jean-Claude COLLI, « le budget est un état prévisionnel et limitatif, sanctionné par une décision le rendant exécutoire et l'assortissant de force contraignante, des dépenses et des recettes à réaliser au cours d'une période donnée par un individu ou une collectivité ».⁴

Le budget est « l'expression quantitative du programme d'actions proposé par la

³ KABONGO K, Cours de gestion budgétaire inédit ISC, 2006 - 2007

⁴ BERNARD Y et COLLI J.C, « Vocabulaire économique et financier » ; Paris, France, du Seuil 1996, p.246.

Direction. Il contribue à la coordination et à l'exécution de ce programme»⁵. Il en couvre les aspects tant financiers que non financiers et tient lieu de feuille de route pour une entreprise.

Enfin Bouquin.H définit le budget comme « une expression comptable et financière des plans d'actions retenus pour que les objectifs visés et les moyens disponibles sur le court terme convergent vers les buts à long terme de l'organisation».⁶

B) Les caractéristiques du budget

Le budget est:

-Un outil d'anticipation au service de la stratégie:

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

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

Le processus de planification comprend les étapes suivantes;⁷

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

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

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

⁵ LANGLOIS. G, « contrôle de gestion et gestion budgétaire», Pearson éducation, Paris, France 2006, P172.

⁶ Bouquin H, « la maîtrise des budgets dans l'entreprise », Ediceef, 1992. P 09.

⁷ Cabane. P, « essentiel de la finance à l'usage des managers », édition d'organisation, 2008, P 260.

- Un outil de coordination, de communication et de motivation:

Le budget est aussi le mode d'affectation des ressources de l'entreprise à chaque service ou département, en fonction des objectifs assignés par la direction générale. Mais, préalablement à cette allocation de ressources, il est obligatoire de préciser les différentes missions des services afin que la cohérence de leurs actions respectives soit totale : le budget, processus interactif couvrant la totalité des fonctions de l'entreprise, joue un rôle de coordination dans la structure de l'année. Par exemple, il faut s'assurer que ce qui va être vendu par le service commercial aura bien été produit par les usines.

Le budget doit également favoriser la communication à plusieurs niveaux :

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

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

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

C'est dans cette perspective que, dans un environnement stabilisé, le budget devient un outil de contrôle à distance des comportements, un instrument de coordination et de

communication entre responsables sur lequel on peut fonder l'allocation des ressources et les mécanismes de motivation.

-Un outil de contrôle :

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

La comparaison est souvent utilisée entre le copilote d'un véhicule de course et le contrôleur de gestion de l'entreprise, le directeur général étant le pilote. Le budget permet de « suivre la route », en confrontant la réalité avec les prévisions. Ce contrôle peut se faire à priori en contrôlant l'engagement des dépenses, pendant l'action et à posteriori, en comparant les réalisations au budget.⁸

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.

-Un outil de remise en cause et d'amélioration des performances:

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

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

⁸ Ibid. P 261.

2-1-2) Les étapes de la procédure budgétaire

Michel Gervais propose de décomposer le cycle budgétaire en six étapes (ou phases) :⁹

- Prendre connaissance des grands objectifs pour l'année à venir (augmentation du chiffre d'affaires, de la qualité, de la clientèle, baisse des charges, etc.) ;

- Réaliser des études préparatoires (conjoncture économique, marché, évolution des technologies, réglementation fiscale, réglementation sociale, etc.) ;

- Élaborer les projets de budget en tenant compte des études préparatoires et tester par la simulation si les objectifs envisagés sont réalisables ;

- Choisir le budget qui deviendra le pré-budget : c'est celui qui offre les meilleures garanties pour atteindre les objectifs ;

- Construire et négocier des budgets détaillés : les objectifs généraux sont déclinés en sous objectifs, pour chacun des centres de responsabilité, qui à leurs tours en déduisent des objectifs pour chacun de leurs services. Ainsi, chaque niveau hiérarchique se trouve doté d'un objectif spécifique, qui sert de base à son plan d'action. Puis les budgets détaillés remontent vers les niveaux hiérarchiques supérieurs où sont évalués les propositions. A ce niveau, soit le budget est approuvé tel quel soit, il est renvoyé pour un réexamen conduisant à une nouvelle proposition (cette phase peut être longue) ;

- Élaborer les prévisions définitives (phase de consolidation). Elle consiste à réunir l'ensemble des budgets détaillés et modifiés en un budget d'ensemble soumis à la direction générale. Après validation, chaque budget constitue un engagement à partir duquel les responsables seront évalués.

La procédure budgétaire est longue, elle s'inscrit dans le cadre d'un calendrier budgétaire.

Les budgets de l'année N doivent être établis en N-1 et impérativement approuvés avant le début de l'année N. Un réajustement des budgets est souhaitable dès le mois de février de l'année N.

⁹ www.foad-mooc.auf.org/IMG/pdf/M02-2pdf, consulté le 18/03/2016.

2-1-3) L'articulation des différents budgets

On distingue quatre catégories de budgets :

-Les budgets d'exploitation : ils comprennent le budget commercial (budget des ventes et budget des frais de commercialisation), le budget de production et le budget des approvisionnements.

-Le budget des investissements : il recense les engagements à court terme qui découlent des projets d'investissement de l'entreprise.

-Le budget des frais généraux (charges de structure) : il regroupe les charges liées à l'administration générale de l'entreprise.

-Le budget de trésorerie : traduit les données budgétées en terme d'encaissements et de décaissements, et permet le suivi régulier de la situation de trésorerie de l'entreprise. L'élaboration des documents de synthèse prévisionnels constitue la dernière étape de la construction budgétaire.

A) Le budget des ventes

C'est la première construction du réseau des budgets d'une entreprise, il est défini comme "un chiffrage en volume permettant de situer le niveau d'activité des services commerciaux et un chiffrage en valeur des recettes permettant de déterminer les ressources de l'entreprise".

La connaissance des ventes futures conditionne les budgets en aval tels que la production, les approvisionnements et l'équilibre financier de l'entreprise. Les prévisions de vente dépendent à la fois des données du passé (évolution des ventes dans le passé) et des projections futures quant à l'évolution de la demande.

La prévision des ventes : des outils mathématiques et statistiques permettent à l'entreprise de prévoir l'évolution de ses ventes à court terme. Ces techniques consistent à extrapoler les évolutions futures à partir de l'observation des phénomènes passés.

B) Le budget de production

La première étape dans l'établissement d'un plan de production est de déterminer la quantité à produire. Le budget des matières premières, le budget de main d'œuvre directe et le budget des frais généraux de production sont tous dérivés du budget de production.

L'ensemble de ces budgets constituent le budget de production. Les dirigeants intègrent les niveaux des stocks actuels et prévus et les prévisions des ventes au budget des matières premières. Les budgets mensuels des matières premières reflètent le calendrier des ventes et le délai entre la commande et la réception de ces matières premières.

Dans un souci de simplifier l'élaboration du budget de production on va le répartir en trois sous budget.

- Le budget de matière première
- Le budget de main-d'œuvre directe
- Le budget des frais généraux de production

Le budget de production est établi en fonction du budget de ventes, la prévision des produits à fabriquer est justifiée par les quantités à vendre ou à stocker (selon la politique et la gestion de l'entreprise). Une fois déterminées les ventes on détermine les quantités à produire, les ateliers qui vont réaliser cette production et donc la quantité de matières à consommer et l'effectif des salariés et le nombre d'heures de travail.

C) Le budget d'approvisionnement

Le budget d'approvisionnement permet de s'assurer que les matières nécessaires à la production seront disponibles en quantités suffisantes, pour qu'elle ne soit pas perturbée. Depuis quelques temps, deux conceptions semblent s'opposer.

La méthode classique soutient que le délai d'approvisionnement fournisseurs, le temps de transport, les goulots d'étranglements dans une chaîne de fabrication, la production de pièces intermédiaires, le rythme différent des fabrications et des ventes obligent à la constitution des stocks.

La méthode dite « juste à temps » soutient qu'un stock n'est pas nécessaire puisqu'il est source de financement.

D) Le budget d'investissement

Le budget d'investissement est un élément constitutif du budget financier. Chacun des éléments du budget a un rôle précis dans l'élaboration d'une planification et d'un contrôle efficace des activités opérationnelles. Le budget de trésorerie et le budget d'investissement sont les plus importants.

La décision d'investissement est d'une importance capitale dans la mesure où :

- elle engage l'avenir de l'entreprise ;
- elle a des effets difficilement réversibles ;
- elle véhicule le progrès technique et la productivité de l'entreprise.

L'entreprise est généralement en situation de rationnement de capital, autrement dit tous les investissements réalisables sont contraints par l'enveloppe budgétaire disponible imposant à l'entreprise des choix d'investissement et des sélections des différents projets et les moyens de leurs financements.

La théorie économique classique retient quatre méthodes d'appréciation de la rentabilité d'un investissement :

- la valeur actuelle nette (VAN) ;
- le taux interne de rentabilité (TIR) ;
- le délai de récupération du capital investi ;
- l'indice de profitabilité (IP).

E) Le budget de trésorerie

Le budget de trésorerie est l'un des éléments le plus important des budgets déjà étudiés. En l'établissant, les dirigeants de l'entreprise ont un outil qui leur permet de faire face à des situations d'excédent ou de besoin de liquidité afin d'être en mesure de remédier à une situation d'excès par un placement rentable à court terme ou dans le cas échéant permet de prévoir à l'avance les moyens de financement nécessaires au temps opportun et au moindre coût.

Le budget de trésorerie est le dernier maillon du processus budgétaire dans la mesure où il transforme les charges et les produits en terme monétaires (encaissements et décaissements). Le budget de trésorerie répond à deux impératifs :

- s'assurer d'un équilibre mensuel entre encaissements et décaissements ;
- connaître le solde de fin de période budgétaire des comptes de tiers et du disponible, tels qu'ils figureront dans le bilan prévisionnel.

a) L'élaboration du budget de trésorerie :

Avant l'élaboration du budget général de trésorerie, il est préférable d'élaborer des sous budget de trésorerie : budget des encaissements, budget de la TVA et budget des décaissements.

- **L'élaboration du budget des encaissements** : il s'agit des recettes de l'entreprise échelonnées dans le temps, qu'elles soient des ventes, d'autres produits d'exploitation, financières ou non courantes que l'entreprise envisage d'encaisser. Le budget des encaissements comprend deux volets :

- La TVA collectée ;
- La partie de base du tableau tient compte du décalage des encaissements introduits par les modes de règlement en plus des créances figurant au bilan de l'année précédente.

- **Le budget des charges**: Il regroupe toutes les charges de l'entreprise : achats des marchandises, Des matières premières, les charges du personnel, les charges financières et les autres charges dans le souci de simplifier l'élaboration du budget des décaissements. Le budget doit être réalisé après avoir élaboré le budget de la TVA.

- **Le budget de la TVA:** Ce budget permet le calcul du décaissement de la TVA selon les règles en vigueur.

F) Les documents de synthèse prévisionnels

Les documents de synthèse prévisionnels répondent à deux exigences :

- Assurer l'équilibre comptable de l'année afin de permettre un suivi des écarts;
- Vérifier la cohérence de la démarche budgétée avec celle retenue dans le plan à moyen terme. Il s'agit de dresser :

- **Le compte de résultat prévisionnel (CRP):** c'est un document de synthèse essentiel, tant au niveau de la prévision (puisque c'est par ce compte que l'on détermine le résultat prévisionnel) qu'au stade du contrôle (il permet d'avoir une vue synthétique des écarts d'exploitation). Pratiquement, il s'agit d'un tableau, découpé par période mensuelle ou trimestrielle, qui récapitule les produits et les charges prévus.

- **Le bilan prévisionnel à la fin de l'exercice budgétaire:** il se présente comme un bilan traditionnel et permet de cerner l'influence des actions projetées au cours du prochain exercice sur la structure financière de l'entreprise.

Pour dresser ces deux états on a besoin de toutes les informations nécessaires à savoir :

- le bilan de l'exercice précédent ;
- le budget des ventes ;
- le budget d'approvisionnement ;
- le budget de trésorerie ;
- les informations relatives à l'amortissement.

2-2) Le contrôle budgétaire

2-2-1) Définition et caractéristiques du contrôle budgétaire

A) Définition

Au fil du temps, le concept va évoluer et sera défini par Gervais (1994) comme « une comparaison permanente des résultats réels et des prévisions chiffrées figurant aux budgets afin de :

- rechercher la (ou les) cause(s) d'écarts ;
- informer les différents niveaux hiérarchiques ;
- prendre les mesures correctives éventuellement nécessaires ;
- apprécier l'activité des responsables budgétaires »¹⁰.

En ce sens, le contrôle budgétaire est une fonction partielle du contrôle de gestion dont dépend la qualité de ses interventions. Il pourrait être pleinement perçu par les responsables opérationnels comme un service qui les aide à maîtriser et à améliorer leur gestion. Il incitera au dialogue et à la communication.

B) Les caractéristiques du contrôle budgétaire ¹¹

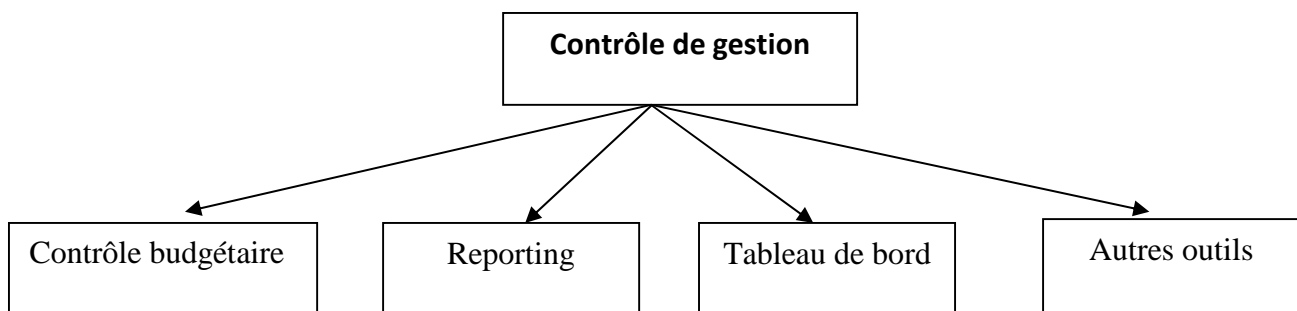
- **Le contrôle budgétaire est une composante du contrôle de gestion :**

Le contrôle budgétaire participe au système d'information du contrôle de gestion en faisant apparaître les écarts entre les prévisions et les réalisations et en identifiant les causes de ces écarts. Dans certaines organisations, le contrôle de gestion se limite au contrôle budgétaire.

¹⁰ GERVAIS. M, « contrôle de gestion par le système budgétaire vuilbert », Paris, France 1987, p.20

¹¹ Doriath. B, Goujet. C, « gestion prévisionnelle et mesure de la performance », 3ème éditions, Dunod, Paris, France 2007, P 199.

Figure1 : Le contrôle budgétaire, une composante du contrôle de gestion.



Source: Gervais.M, « contrôle de gestion par le système budgétaire vuilbert», Paris, France 1987, P20

- **Le contrôle budgétaire est un contrôle rétrospectif :**

Le contrôle budgétaire s'intéresse à la période passée (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.

2-2-2) Les objectifs du contrôle budgétaire

Les systèmes de contrôle sont utilisés pour de multiples objectifs : suivi, apprentissage, signal, contraintes, surveillance, motivation et autres. Le contrôle budgétaire de son côté a pour objectif de :¹²

- Permettre la comparaison des réalisations avec les prévisions ;
- Déceler les écarts significatifs, les analyser et prendre des mesures correctives qui regroupent les aspects principaux du contrôle de gestion ;
- Le contrôle budgétaire n'est pas que synonyme de maîtrise du budget, c'est aussi un véritable outil de vérification. Il permet de vérifier la performance des différents centres de responsabilité.

2-2-3) Les différentes étapes du contrôle budgétaire

Le système budgétaire prévoit trois phases de contrôle ; avant, pendant et après l'action.

A) Le contrôle avant l'action :

Il a pour but d'améliorer la préparation de l'action et est constitué par la démarche prévisionnelle. Ce contrôle consiste à :

- vérifier que les hypothèses retenues pour la construction des budgets sont cohérentes avec les objectifs à moyen et à long terme (plan opérationnel et plan stratégique).
- Il faut aussi envisager les conséquences des décisions budgétaires avant de s'engager dans l'action.

B) Le contrôle pendant l'action :

Il a pour but de repérer rapidement les décalages significatifs entre les prévisions et les réalisations de façon à mettre en œuvre les actions correctives nécessaires. Pour sa mise en œuvre il faut fournir de façon permanente et rapide, aux opérationnels les informations sur les réalisations et cibler l'origine des problèmes en utilisant la technique de l'analyse des écarts.

¹² Gervais. M,.... op. Cit, P 20.

C) Le contrôle après l'action :

L'objectif n'est plus de corriger les actions mais de présenter un bilan final de la période budgétaire. Ce bilan final permet d'expliquer les écarts, de mettre à jour les normes techniques et de réfléchir sur la fiabilité des prévisions. Il peut aussi permettre de mesurer la performance des responsabilités qui s'inscrivent dans le processus d'évaluation de l'entreprise.

2-2-4) Les fonctions du contrôle budgétaire

Le contrôle budgétaire assume une double fonction : la fonction de contrôle et celle de régulation.

A-La fonction du contrôle: permet de vérifier, tout au long de l'exercice budgétaire, que les objectifs sont bien tenus, selon les normes techniques et les normes de coûts et de capitaux à mettre en œuvre, sur la base desquels les budgets ont été arrêtés, c'est -à-dire: les résultats chiffrés globaux, les résultats de chaque fonction et de chaque centre de responsabilité et le degré de réalisation des actions de progrès prévues dans le budget:

- Pour le contrôle des résultats globaux et des résultats par fonction et par centre de responsabilité, les résultats sont rapprochés des prévisions et des écarts sont calculés;

- Pour le calcul du degré de réalisation des actions de progrès, la mesure consiste à faire le point quantitatif et qualitatif de l'avancement de ces actions.

B- La fonction de régulation: est appelée à jouer lorsque la fonction du contrôle a permis de détecter des "écarts" entre ce qui devait se passer selon le budget et ce qui s'est passé réellement; la fonction de régulation consiste alors à alerter les responsables et à susciter les actions correctives consistant en des actions de "rattrapage" destinées à repositionner l'entreprise ou l'unité de gestion pilotée par le responsable (centre de responsabilité) sur sa trajectoire conduisant aux objectifs, soit par une révision des objectifs.

2-2-5) Les conditions d'efficacité du contrôle budgétaire

Trois conditions s'imposent :

A) La continuité du contrôle

Alors que la fonction de programmation et de planification est discontinue, la fonction de contrôle s'exerce de manière continue, il est donc important que le système de contrôle soit constamment en alerte.

B) La rapidité d'obtention des résultats

Le contrôle permet :

- la recherche de la cause de l'écart ;
- l'action corrective.

C) La saisie des informations au niveau des centres de responsabilités

Cette condition implique que les consommations soient localisées et valorisées aux niveaux des différents centres de responsabilités.

Ceci implique le rapprochement entre les valeurs budgétaires et les réalisations. De façon pratique il faut que le nombre des rubriques budgétaires soit plus réduit et limité aux facteurs de gestion essentiels, pour mesurer leurs performances et conduire l'action, que celui des rubriques comptables de la comptabilité analytique d'exploitation.

2-2-6) Les supports du contrôle budgétaire

Toutes les informations qui sont collectées et utilisées pour déterminer les écarts par rapport au budget sont mises en forme dans des tableaux de bord et des rapports de contrôle. Elles font également l'objet de débats lors des réunions périodiques de suivi budgétaire.

A) **Le tableau de bord** : le tableau de bord est l'instrument qui permet au responsable d'effectuer en permanence un contrôle sur les recettes et/ou les dépenses liées à sa zone d'investigation. Il attire son attention sur les points-clés, ce qui a un caractère anormal ou ce

qui a une incidence importante sur le résultat de l'entreprise, en un mot il donne au responsable les informations qui lui sont indispensables pour agir à court terme.

a) Types d'informations contenues:

Le tableau de bord comprend tout d'abord les informations comptables et budgétaires permettant de suivre les coûts et/ou les résultats du centre de responsabilité par rapport à la prévision budgétaire. Il inclut notamment tous les éléments de recettes et/ou de coûts qui sont importants en valeur absolue ou sur lesquels le responsable a une influence non négligeable. Il contient ensuite des informations sur le niveau d'activité et le degré d'efficacité du département de façon à pouvoir interpréter les coûts et les recettes précédemment cités.

Enfin, il pourra inclure périodiquement les données hors responsabilité. De telles informations permettront au responsable d'avoir une vue complète de son secteur et de pouvoir se situer dans le contexte qui est le sien.

b) Les conditions de bon fonctionnement d'un tableau de bord :

Le tableau de bord doit être adapté à la personnalité de celui qui l'utilise. C'est un outil d'aide à la décision: il doit donc se calquer sur le processus de raisonnement du décideur, sur son mode de perception. Ainsi, certains dirigeants préfèrent des tableaux de chiffres, d'autres des graphiques et des courbes. Certains utiliseront des supports sophistiqués (des vidéos par exemple), d'autres se contenteront d'un carnet. Certains souhaiteront avoir une vue analytique des choses, d'autres une vision plus globale, etc.

Le tableau de bord sera donc un outil très personnalisé et sa présentation changera selon l'utilisateur et ses besoins.

- Il doit demeurer très synthétique: seules les informations indispensables à la conduite de l'activité y figureront. Partant des missions et des objectifs du centre de responsabilité, il faudra donc repérer les points-clés à surveiller en permanence, et définir des valeurs-seuils (des clignotants) à ne pas dépasser sous peine de voir la situation globale du département se dégrader.

- Le tableau de bord doit fournir des informations très rapidement. Quelques instants (quelques jours) après l'action, et au risque d'une approximation assez large, il doit être en mesure de donner les principaux résultats. En conséquence, un chiffre approché

(l'approximation doit être acceptable) mais disponible rapidement sera préféré à un chiffre précis mais fourni tardivement.

Par ailleurs, plus l'information porte sur un phénomène incertain mais essentiel pour l'activité du centre et/ou de l'entreprise, plus l'actualisation des données sera fréquente.

- La cadence de publication du tableau de bord doit être adaptée aux possibilités d'actions des responsables. D'une façon générale, elle correspondra au délai minimum nécessaire pour que le paramètre mesuré puisse se modifier sous l'action du chef d'unité concernée. Par exemple, on choisira la journée pour un responsable de chaîne (car il peut agir dès le lendemain sur la productivité de la main d'œuvre, sur le réglage des machines ou sur les causes de rebuts), la semaine pour un chef de département qui planifierait ses fabrications à la semaine, le mois pour le directeur d'usine qui est responsable pour l'essentiel de paramètres révisables mensuellement (prix de la main d'œuvre, demande de personnel supplémentaire, approvisionnement ; ordonnancement des ateliers, méthodes de fabrication, etc.).

- Enfin, les tableaux de bord des différents niveaux hiérarchiques doivent s'enchaîner de telle façon que chacun puisse disposer des informations qui lui sont nécessaires mais en faisant en sorte que la base de l'information reste la même. Cela signifie que les données figurant dans le tableau de bord du supérieur hiérarchique devront coïncider avec la consolidation des mêmes données des niveaux inférieurs. En effet, si les méthodes de saisie de l'information étaient différentes selon les niveaux hiérarchiques, il y aurait là une sorte de quiproquos, de discussions et de conflits non négligeables.

Un tel principe n'empêche pas le supérieur d'avoir à sa disposition des informations auxquelles les subordonnés ne peuvent avoir accès.

B) Les rapports de contrôle

Le contrôle budgétaire devient périodique lorsque le responsable d'un budget rend compte à sa hiérarchie des performances obtenues dans son département.

A date fixe, l'unité contrôlée se doit d'établir, avec l'aide du service de contrôle de gestion, un compte rendu d'activité qui sera transmis au supérieur hiérarchique.

Ce rapport présenté sous une forme très standardisée, indique :

- Les variables de contrôle choisies et les cibles correspondantes ;

- Pour chaque variable contrôlée, le résultat obtenu ;
- L'analyse des écarts qui a été faite ;
- Les mesures qui ont été prises pour réorienter l'action vers la droite ligne de l'objectif.

Le destinataire du rapport effectue une analyse des informations reçues, puis procède à leur consolidation, de façon à dégager les écarts caractéristiques de son département.

En fonction des résultats auxquels il parvient, il adresse éventuellement à certains responsables budgétaires des demandes d'explication complémentaires, puis il transmet à son supérieur hiérarchique la synthèse des contrôles effectués.

De proche en proche, on parviendra ainsi au budget global qui ne peut être contrôlé que par la direction générale, après agrégation des données issues de différents comptes rendus.

Lorsque le tableau de bord des différentes unités est réalisé sur une base commune et totalement informatisée, l'actualisation d'une donnée dans le tableau de bord d'un service entraînera l'actualisation automatique des autres documents concernés par cette donnée. Dès cet instant, pour mettre à jour les tableaux de bord des supérieurs hiérarchiques, il n'est plus nécessaire de recourir aux rapports de contrôle. Ces derniers apparaîtront alors comme une procédure administrative superflue et l'on se contentera des réunions de suivi budgétaire.

C) Les réunions de suivi budgétaire

Mensuellement ou bimensuellement, il est souhaitable que se tiennent des réunions d'examen systématique des comptes. A ces réunions, participeront, autour du contrôleur de gestion, les responsables budgétaires d'un niveau hiérarchique donné et leur supérieur. Au cours de celles-ci, les responsables budgétaires rendront comptes des écarts constatés puis, après échange de vues, les actions correctives déjà mises en œuvre pour rattraper le budget seront harmonisés et d'autres seront éventuellement décidées. Un compte rendu de séance sera ensuite élaboré par le contrôleur de gestion afin que, lors des réunions suivantes, il soit possible d'apprécier le degré de conformité de l'exécution et l'état d'avancement des mesures décidées.

Ces réunions pourront avoir comme support d'information les rapports de contrôle, un système de tableau de bord informatisé.

2-2-7) Analyse des écarts et mesures correctives

A) Définition et caractéristiques d'un écart

L'écart se définit comme « la différence entre une donnée de référence et une donnée constatée. Exemple: écart entre coût prévu et coût réalisé, entre quantité allouée et quantité consommée »¹³

Les écarts sont calculés par la différence entre les éléments réels et les éléments budgétés. Ils permettent de constater un écart favorable ou défavorable pour l'entreprise. Cependant, ils ne constituent qu'une première étape dans la mesure de performance des acteurs dont le but premier n'est pas de contrôler mais de provoquer les comportements cohérents avec les objectifs de l'entité.

- **Les caractéristiques d'un écart:** un écart ne présente un intérêt que s'il est utile, fiable, actuel et s'il obéit à une logique économique.
- **Utile :** tout écart doit pouvoir être compris par le responsable et induire chez lui un comportement cohérent avec les buts poursuivis par l'organisation.
- **Fiable :** il est dangereux de porter un jugement sur l'importance d'un écart sans faire la part entre ce qui provient de l'incertitude des prévisions (mauvaise formulation du modèle de prévision) et ce qui est effectivement dû au mauvais fonctionnement de centre de responsabilité. D'autre part l'écart ne doit pas être analysé que s'il est « anormal » c'est-à-dire, si la valeur réalisée s'écarte d'une façon statistiquement significative de la norme. Pour résoudre ce problème, un certain nombre de concepts issus de la théorie moderne de décision sont utilisés, il s'agit :
 - de la notion d'intervalle de confiance et des méthodes de contrôle statistiques ;
 - de l'analyse multidimensionnelle et des méthodes de régression.
- **Actuel :** pour que l'écart constaté puisse être utilisable, il faut que sa mesure soit actuelle.

¹³Doriath. B,, op. Cit, P 77.

- **Obéir à une logique économique** : tous les écarts avec précision peuvent dans certaines circonstances être parfaitement antiéconomiques. Le contrôle ne doit être entrepris que si les bénéfices que l'on en attend excèdent les coûts qu'il implique.

B) Les principes d'élaboration des écarts¹⁴

La mise en évidence d'écarts répond aux besoins de suivi des entités à piloter : elle est par nature contingente. Dans le cadre de notre étude, il n'est pas envisageable de définir, de façon exhaustive, tous les écarts possibles. Nous allons ici positionner quelques principes conventionnels de construction des écarts

a) 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.

b) Principe 2

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

c) 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.

¹⁴ ALAZARD. C et SEPARI. S, « contrôle de gestion manuel et application », 2^e édition, Dunod, Paris, France 2010, P 68-69

d) Principe 4

En harmonisation avec la position du Plan comptable général dans la méthode des coûtspréétablis, toute donnée constituée par le produit d'un élément monétaire par un élémentqui exprime un volume doit se décomposer en deux écarts (application du principe 3)définis comme suit :

| | | | |
|---|------|-------|--------|
| Ecart/Éléments = (Elément monétaire - Elément monétaire) X Donnée volumique | | | |
| Monétaire | Réel | Prévu | réelle |

| | | | |
|--|------|-------|-------|
| Ecart/Éléments = (Elément volumique - Elément volumique) X Elément monétaire | | | |
| Volumique | réel | Prévu | Prévu |

Il faut souligner que les écarts doivent être avant tout, à la fois pertinents et significatifs.Un écart est pertinent lorsqu'il est utile, fiable, actuel, obéissant à une logique économique (c'est-à-dire peu onéreux) et s'intégrant dans un ensemble plus large d'appréciation de la performance (en couplant les écarts budgétaires avec les données d'autres systèmes d'informations prenant en compte des aspects qualitatifs tels que le délai et la qualité).

L'aspect significatif d'un écart se rattache quant à lui au principe de :

-Contrôle par exception: on n'explique que les écarts qui dépassent un seuil de tolérance préalablement fixé ;

-Contrôle flexible: on définit la part respective des frais fixes et des frais variables de chaque rubrique budgétaire en vue de pouvoir estimer des budgets flexibles par niveau d'activité et de déterminer les causes de la variation constatée (problème de rendement, de capacité....).

C) L'analyse des écarts

a) Analyse de l'écart sur chiffre d'affaires (CA)

Le chiffre d'affaires prévisionnel est obtenu à partir du budget des ventes. Les écarts sur chiffre d'affaires sont de la responsabilité des unités commerciales. C'est donc de ces unités que doivent émaner les réajustements de prévisions, les actions correctrices.

$$E/CA = CA \text{ Réel} - CA \text{ prévu}$$

L'analyse de l'écart sur CA permet de le décomposer de 2 sous écarts :

- Écart sur prix = (Prix réel – Prix préétabli) X quantités réelles

$$E/\text{prix} = (Pr - Pp) \times Qr$$

- Ecart sur quantité = (Quantité réelle – Quantité préétablie) X Prix préétabli

$$E/\text{quantité} = (Qr - Qp) \times Pp$$

b) L'analyse de l'écart sur Coûts

Le contrôle de l'activité productive est réalisé :

- au niveau des charges par nature (matières premières, main d'œuvre)
- au niveau des centres opérationnels (ateliers d'usinage, de montage, ...etc.).

Une distinction est ainsi menée entre l'analyse des charges directes (matière première, main d'œuvre) et l'analyse des charges indirectes (centre d'analyse ou budget flexible).

- **L'analyse des écarts sur coûts directs:**

L'écart global est déterminé par la différence entre le coût constaté et le coût préétabli de la production réelle. Le coût préétabli est déterminé à partir de la fiche de coût standard.

Cet écart s'analyse en deux sous écarts :

- **Un écart sur quantité:** (Quantité réelle – Quantité préétablie) X coût unitaire préétabli

$$E/Q = (Qr - Qp) \times QUp$$

- **Un écart sur coût :** (Coût unitaire réel – Coût unitaire préétabli) X quantités réelles

$$E/C = (CUr - CUp) \times Qr$$

- **L'analyse des écarts sur coûts indirects :**

L'analyse des écarts sur les charges indirectes est plus délicate. Elle repose sur une bonne analyse du budget flexible.

Pour rappel, le budget flexible présente le coût préétabli d'un centre d'analyse en fonction de différentes hypothèses d'activité. Il comprend des charges variables et des charges fixes. Il s'exprime sous la forme d'une équation : $y = (CVu \times \text{Activité réelle}) + CF$

$$\text{Budget flexible} = (CVu \times \text{Activité réelle}) + CF$$

Tels que :

CVu : coûts variables de l'unité d'œuvre du centre

CF : coûts fixes

- **Le Calcul de l'écart global:** L'écart global est la différence entre le coût réel du centre et le coût préétabli rapporté à l'activité réelle :

- le coût réel est fourni par la comptabilité financière : **Cr**

- le coût préétabli est calculé pour l'activité normale : **Cp X Qp**

$$Cp = (\text{Centre Coût} / \text{Activité normale})$$

Qp: représente la quantité préétablie rapporté à l'activité réelle.

- **Analyse de l'écart global:** Le P.C.G. analyse l'écart global sur coût d'un centre entre trois sous écarts :

- **Un écart sur budget :** c'est l'écart entre le coût réel et le budget flexible pour l'activité réelle (calculé à partir de la droite du budget)
- **Un écart d'activité (ou écart d'imputation des frais fixes) :** c'est la différence entre le budget flexible pour l'activité réelle et le coût préétabli de l'activité réelle

- **Un écart de rendement:** c'est la différence entre le coût préétabli de l'activité réelle et le coût préétabli rapporté à l'activité réelle.

L'analyse de l'écart global peut être présentée sous forme de tableau suivant:

Tableau1 : Analyse de l'écart global

| | Éléments | Écart |
|----------------------------|---|---|
| Ecart sur budget | Coût réel : $CURxQr$ | Coût réel - Budget flexible |
| | Budget flexible de l'activité réelle(Qr) | |
| Ecart sur activité | Coût préétabli de l'activité réelle : $Qrx Cp$ | Budget flexible - Coût préétabli (ou budget standard) de l'activité réelle |
| Ecart sur rendement | Coût préétabli rapporté à l'activité réelle : $Cp x Qp$ | Coût préétabli de l'activité réelle - Coût préétabli rapporté à l'activité réelle |

Source : www.dphu.org/uploads/attachements/books/books-788-0, Le contrôle budgétaire pdf consulté le 20/03/2016

D) L'interprétation des écarts

Interpréter les causes des écarts consiste à rechercher dans chaque centre de responsabilité, les causes des dérèglements par rapport aux prévisions.

Les écarts servent à mettre à jour des problèmes et constituent des incitations à approfondir les causes de ceux-ci. Mais pour les découvrir véritablement et proposer des solutions appropriées, il faudra recueillir des renseignements complémentaires, obtenir de l'information hors du système formel (données de nature qualitative, information obtenue par contacts personnels.....). Une fois la cause de l'écart identifiée, le responsable budgétaire devra encore s'interroger sur les actions pour le corriger et mettre en œuvre, sous réserve quelquefois de l'accord du responsable hiérarchique, la solution qui lui apparaîtra la plus appropriée.

L'analyse des écarts n'est donc pas un processus de justification mais au contraire le point de départ d'une dynamique qui doit conduire à une action.

L'interprétation des écarts est toujours à mener en fonction du contexte de l'entreprise. Tout au moins, les hypothèses les plus courantes sont présentées ci-dessous :

- **Interprétation des écarts sur coûts directs**

- **Ecart sur les matières :**

- les écarts sur quantités proviennent essentiellement d'un défaut de qualité, de rebuts et déchets, ou d'une mauvaise définition des standards.

- Les écarts sur coûts proviennent d'une variation de prix imprévue ou d'une mauvaise politique d'approvisionnement (rupture, approvisionnement en urgence, etc.).

- **Ecart sur la main d'œuvre :**

- les écarts sur temps (ou quantités) traduisent un problème de rendement ou de mauvaise utilisation de la main d'œuvre,

- les écarts sur taux (ou coûts) peuvent résulter de l'emploi d'heures supplémentaires ou d'une modification de la réglementation.

- **Interprétation des écarts sur coûts indirectes**

- **Ecart sur budget :** c'est un *écart sur coût*. Il exprime la différence par rapport au budget non imputable au niveau d'activité. Il comprend une composante sur frais variables mais aussi une composante sur frais fixes, qui correspond à l'écart de frais fixes non imputables à l'activité. Il est souvent difficile à analyser car composite.

- **Ecart sur activité :** est un *écart d'absorption des frais fixes*. Il traduit la sur ou la sous activité du centre (par rapport à l'activité normale).

- **Ecart sur rendement :** c'est un *écart de quantité*. Il valorise au coût préétabli la productivité du centre par rapport aux prévisions. Un écart défavorable traduit une performance médiocre du centre.

E) La mise en œuvre et les propriétés des actions correctives

a) La mise en œuvre des actions correctives

- **La révision des normes :**

Des prévisions budgétaires irréalistes sont parfois à l'origine des écarts. L'action va consister à réviser les normes techniques (ou standards) de consommation de ressources, de prix, etc. qui servent de base à l'élaboration des prévisions.

- **Le contrôle anticipé ou contrôle à posteriori :**

Si des écarts défavorables sont décelés sur une opération avant son achèvement, des mesures sont prises immédiatement pour corriger les dérives de façon à s'écarter le moins possible du résultat initialement budgété. C'est ce qu'on appelle le **contrôle anticipé**.

Si les écarts ne sont connus qu'après l'achèvement de l'opération, des mesures sont prises pour agir sur les réalisations ultérieures, soit en confrontant les causes des écarts favorables, soit en remédiant aux causes des écarts défavorables. C'est ce qu'on appelle le **contrôle a posteriori**.

b) **Les propriétés de l'action corrective**¹⁵

Pour être efficace, une action corrective doit être :

- **Rapide** : Une mesure effectuée après une période de temps trop longue peut conduire à une action corrective mal adaptée. En effet, en prenant en compte des observations dépassées, elles risquent d'amener des déséquilibres 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 ;
 - de savoir, comme objectif constant le souci de le réduire encore d'avantage.
- **Adaptée** : L'action corrective ne doit porter que sur des variables qui ont une influence déterminante sur le résultat et encore faut-il bien doser la force de 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.

¹⁵ M.GERVAIS « contrôle de gestion par le système budgétaire », édition Dunod, Paris, France 1987 p 167

Conclusion:

Les buts attribués à la gestion budgétaire apparaissent généralement comme des solutions aux problèmes de planification, de coordination et d'évaluation rencontrés au sein de l'entreprise.

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

Le contrôle budgétaire se focalise sur la comparaison des réalisations aux prévisions budgétaires, sur l'analyse des écarts constatés, sur l'engagement à temps des mesures correctives, des tendances observées.

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

Chapitre II :

La performance et le contrôle budgétaire : Fondements théoriques et interactions

Chapitre II : La performance et le contrôle budgétaire :Les fondementsthéoriqueset interactions

Introduction

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

Pour faire face à la concurrence et perdurer dans un monde en perpétuelle mutation, les dirigeants des entreprises éprouvent le besoin d'apprécier la performance de leur organisation, des processus, des activités et de leurs différentes directions. Toutefois appréhender la performance et l'évaluer n'est pas chose aisée.

L'objectif de ce chapitre est d'exposer dans une première section le concept général de la performance et les indicateurs de mesure de celle-ci dans ses diverses dimensions, la deuxième section se focalisera sur le lien entre le contrôle budgétaire et la performance et dans la troisième section nous allons déterminer les insuffisances accordées au contrôle budgétaire qu'il convient de le renforcer par d'autres instruments.

Section 01 : Présentation de la performance

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

1-1) Notions de base sur la performance

1-1-1) Définitions

D'une manière générale, la performance est un résultat chiffré obtenu dans le cadre d'une compétition.

Au niveau d'une entreprise, la performance exprime le degré d'accomplissement des objectifs poursuivis.

La performance d'une entreprise est une notion centrale en sciences de gestion. Depuis les années 80, de nombreux chercheurs se sont attachés à la définir tels que :

ALBANES (1978) qui définit la performance comme « la raison des postes de gestion, elle implique l'efficacité et l'efficacités ». ¹⁶

Pour MILES (1986) : « la performance est la capacité de l'organisation à réaliser une satisfaction minimale des attentes de sa clientèle stratégique ». ¹⁷

Selon CHANDLER (1992): « la performance est une association entre l'efficacité fonctionnelle et l'efficacité stratégique.

- L'efficacité fonctionnelle consiste à améliorer les produits, les achats, les processus de production, la fonction marketing et les relations humaines au sein de l'entreprise.

-L'efficacité stratégique consiste à devancer les concurrents en se positionnant sur un marché en croissance ou en se retirant d'un marché en phase de déclin ». ¹⁸

La performance n'existe que si on peut la mesurer et cette mesure ne peut en aucun cas se limiter à la connaissance d'un résultat. Alors, on évalue les résultats atteints en les comparant aux résultats souhaités ou à des résultats étalons.

Pour KHEMAKHEM : « la performance d'un centre de responsabilité (atelier, service, unité, entreprise, branche.....etc.) désigne l'efficacité et la productivité dans laquelle ce centre de responsabilité a atteint les objectifs qu'il avait accepté». ¹⁹

¹⁶PAYETTE. A, « Efficacité des gestionnaires et des organisations », 2007, P 157.

¹⁷LEVIN A. y et MINTON J. W, « Determinigorganizationalperformance : another look, and an agenda for research », Management Science, Vol 32, n°5, 1986.

¹⁸ CHANDLER. A. D, « Organisation et performance des entreprises », T1, éditions de l'organisation, France1992, P 21.

¹⁹ KHEMAKHAM. A, « la dynamique du contrôle de gestion », édition Dunod, Paris, France P 311.

D'après LORINO (1997): « est performant dans l'entreprise tout ce qui, et seulement ce qui, contribue à améliorer le couple valeur-coût (à contrario, n'est pas forcément performance ce qui contribue à diminuer le coût ou à augmenter la valeur isolément) ». ²⁰

Ainsi une organisation est performante lorsqu'elle est efficace, efficiente et économique. Elle est efficace lorsqu'elle atteint les objectifs poursuivis et, est efficiente lorsqu'elle maximise les valeurs ou les quantités obtenues de produits ou de services à partir d'une quantité donnée de ressources: la rentabilité (rapport d'un bénéfice à des capitaux investis) et la productivité (rapport d'un volume obtenu à un volume consommé) sont deux exemples d'efficience.

L'économie suppose l'acquisition des ressources à moindre coût, quantités et qualités conformes à une norme établie à des moments et à des lieux opportuns.

Maîtriser la performance d'une organisation suppose donc la mise en œuvre d'un ensemble de dispositifs afin que les objectifs stratégiques soient atteints et que les moyens obtenus maximisent la valeur obtenue et perçue par les clients et les actionnaires.

A ces trois composantes de la performance que sont l'efficacité, l'efficience et l'économies'ajoute la pertinence. La pertinence se définit comme étant l'articulation entre les objectifs et les moyens. Pour évaluer la pertinence il faudra répondre à la question suivante : les moyens mis en œuvre correspondent-ils aux objectifs ?

La performance peut être défini par la formule suivante:²¹

| |
|---|
| PERFORMANCE= EFFICACITE+ EFFICIENCE + ECONOMIE+ PERTINENCE |
|---|

1-1-2) Les caractéristiques de la performance

DORIATH et GOUJET mettent en évidence trois caractéristiques fondamentales de la performance :²²

²⁰LORINO. P, « Méthodes et pratiques de la performance, le guide du pilotage », éditions de l'organisation, France 1997, p.18.

²¹CisseDemba, MBA audit et contrôle de gestion, 25^{eme} promotion, 2013-2014, CESAG, P20

²²Doriah. B, Goujet. C, « gestion prévisionnelle et mesure de la performance », 3eme éditions, Dunod, Paris, France 2007, P 172.

- 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 réalisations (compétences 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 une interprétation, jugement de valeur qui peut différer en fonction des acteurs concernés (actionnaires, dirigeants, 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 (dépendante de l'acteur qui l'évalue).

1-1-3) Performance interne et performance externe

La performance de l'organisation est appréciée différemment selon les acteurs, clients, salariés, actionnaires, managers, prêteurs de fond, 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

deprendre, 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.

- La comparaison entre la performance interne et la performance externe

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

Tableau 2: Comparaison entre la performance interne et la performance externe.

| Performance externe | Performance interne |
|--|---|
| Est tournée principalement vers les actionnaires 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. | Nécessite de fournir les informations nécessaires à la prise de décision |
| Génère l'analyse financière des grands équilibres. | Aboutit à la définition des variables d'action. |
| Donne lieu à des débats entre les différentes parties prenantes. | Requiert une vision unique de la performance afin de coordonner les actions de chacun vers un même but. |

Source : Doriath.B, Goujet. C, « gestion prévisionnelle et mesure de la performance », 3^{ème} édition, Dunod, Paris, France 2007, P 173.

1-2) La mesure de la performance

La performance est la triple conjonction de la compétence, de la motivation et de l'environnement de travail.

La performance est aujourd'hui fortement utilisée par les entreprises. Au départ, concourait à la performance tout ce qui suivait la réduction des coûts. Aujourd'hui la qualité de service et l'atteinte des objectifs participent grandement à la performance d'une entreprise, que nous pouvons appréhender plus simplement comme "un couple coût /valeur".

La mesure de la performance joue un rôle clé dans la gestion d'une entreprise. En vue d'atteindre ses objectifs, les activités de l'entreprise doivent faire un suivi rigoureux.

La définition la plus utilisée en gestion considère la mesure de la performance comme une mesure ex-post des résultats obtenus. Ce qui signifie le degré d'accomplissements des objectifs par une entreprise.

Ces résultats peuvent traduire une performance c'est-à-dire que la performance est liée au succès qui est fonction de la réussite. Ces résultats peuvent traduire également la contre-performance c'est-à-dire liée à un résultat médiocre, décevant. D'où l'importance de mesurer la performance rigoureusement et correctement puisqu'elle peut être basée sur le besoin d'amélioration.

Pour mesurer les résultats, il faut des indicateurs qu'il convient d'examiner avant de procéder à leurs déterminations.

1-2-1) Définitions d'un indicateur de performance

Parmi les nombreuses définitions données à la notion d'indicateur de performance, nous retiendrons les définitions suivantes :

Faisant référence à la norme ISO 8402, un indicateur est une « information choisie, associée à un phénomène, destinée à en observer périodiquement les évolutions au regard d'objectifs périodiquement définis ».

L'AFGI (Association of Financial GuarayInsurers, 92) propose la définition suivante :²³

« Un indicateur de performance est une donnée quantifiée qui mesure l'efficacité et/ou l'efficience de tout ou partie d'un processus ou d'un système (réel ou simulé), par rapport à une norme, un plan, ou un objectif, déterminé et accepté dans le cadre d'une stratégie d'entreprise.».

D'après cette définition on retient cinq mots clés qui peuvent définir un indicateur de performance : donnée quantifiée, qui mesure l'efficacité, objet, critère et le cadre de mesure.

Une donnée quantifiée exprimera la valeur d'une grandeur et cela implique la détermination de l'unité de mesure.

²³ AFGI « indicateur de performance », Edition hermes Science Europe Ltd, Paris, France 2001 P.150.

Mesure de l'efficacité c'est-à-dire la capacité à faire ce qu'il faut. L'objet de la mesure qui pourra être locale ou globale, à différents niveaux de l'organisation, traverse (processus) ou fonctionnelle (système). Il s'agira ensuite d'assurer la cohérence de tous ces indicateurs et de définir leurs interrelations du local au global, du processus au système.

Les critères de la mesure c'est d'associer à la mesure un objectif, créant une dynamique de progrès. L'objectif est déterminé qualitativement et quantitativement. Cela implique une réflexion sur le sens à donner aux actions, leur pertinence et leur cohérence.

Le cadre de la mesure nous conduit à expliquer la stratégie de l'entreprise afin de comprendre le sens donné aux actions et que chacun puisse apporter sa contribution de façon cohérente et sereine.

Enfin, on considère un indicateur comme une information devant aider un acteur, individuel ou plus généralement collectif, à conduire le cours d'une action vers l'atteinte d'un objectif ou devant lui permettre d'en évaluer le résultat.

1-2-2) Les qualités d'un indicateur de performance ²⁴

- Un indicateur doit être pertinent

Un indicateur doit être spécifique, c'est à dire se rapporter à un objectif et seulement à cet objectif. Il doit permettre de mesurer les résultats réellement obtenus en relation avec l'objectif auquel il se réfère. Pour cela, il doit y avoir un lien logique entre l'indicateur et l'objectif qu'il est censé illustrer.

Un indicateur doit être représentatif, autrement dit, il doit rendre compte de manière substantielle du résultat attendu. Associé aux autres indicateurs, il doit parvenir à couvrir l'essentiel de l'objectif visé. Mais il faut garder à l'esprit le fait que les interventions de l'administration sont complexes, qu'elles reposent sur de nombreuses variables interactives qu'il n'est pas toujours aisé de représenter à travers un très petit nombre d'indicateurs quantitatifs. Il faut donc accepter le principe qu'un nombre limité d'indicateurs ne puisse pas parvenir à donner une image totalement exhaustive de la situation décrite.

²⁴ Guide méthodologique « suivi de la performance et choix des indicateurs » Décembre 2009, P11

- Un indicateur doit être pratique

Un indicateur doit être compris par tous, y compris par les non spécialistes, ce qui signifie qu'il doit être énoncé clairement, dans un langage simple et compréhensible. Il convient de choisir des indicateurs pour lesquels les données sont directement disponibles ou sinon faciles à obtenir.

Un indicateur doit être disponible annuellement, de manière à assurer un pilotage en cohérence avec le principe de l'annualité budgétaire. Il doit également être produit à temps, c'est-à-dire que le temps requis pour recueillir les données doit être compatible avec le calendrier annuel de suivi de la performance.

- Un indicateur doit être quantifiable

De préférence, un indicateur doit être chiffré, fiable et vérifiable. Il peut parfois être souhaitable de définir des indicateurs permettant d'apprécier non seulement la quantité mais aussi la qualité des prestations fournies.

La qualité des données doit garantir que les informations obtenues sur les performances soient significatives et valides, ce qui suppose qu'un indicateur doit toujours être vérifiable. Il doit être précis, avec une plage d'incertitude aussi réduite que possible. Il doit être prévisible, c'est-à-dire qu'il doit être possible d'estimer, même en ordre de grandeur, sa valeur au cours des prochaines années.

Un indicateur ne doit pas être manipulable. Pour cela, il doit être bien défini. Sa méthodologie de construction et de production doit être clairement énoncée, et connue de tous, de manière à pouvoir l'analyser et l'interpréter en toute connaissance de cause.

1-2-3) Les dimensions internes et les indicateurs de mesure de la performance

A) La performance économique

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

- a) **La valeur ajoutée (VA)** : La valeur ajoutée représente la contribution productive ou la valeur économique créée par l'entreprise.

$$\text{La valeur ajoutée (VA)} = \text{Production de l'exercice} - \text{Consommation de l'exercice}$$

Tel que :

Production de l'exercice = production vendue + Production stockée ou déstockée + production immobilisée + subventions d'exploitation

Consommation de l'exercice = achats consommés + services extérieurs + autres services extérieurs

- b) **L'excédent brut d'exploitation** : il correspond au résultat économique brut lié à l'activité opérationnelle de l'entreprise. L'EBE désigne la véritable rentabilité de l'exploitation.

EBE = V.A + subventions d'exploitation - impôts, taxes et versements assimilés - charges de personnel.

- c) **Le résultat financier:**

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

Résultat financier = produit financiers - charges financières

- d) **Le résultat Brut d'exploitation** : ce solde correspond aux ressources additionnelles permettant le financement des investissements futurs et l'efficacité de l'exploitation après la soustraction des charges financières.

RBE= EBE+ Autres produits d'exploitation- Autres charges d'exploitation+reprise sur amortissements et provisions d'exploitation+ transfert de charges d'exploitation-dotations aux amortissements etaux provisions.

e) Le résultat courant avant impôt :

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

Résultat courant avant impôt =résultat d'exploitation ± résultat financier

f) Le résultat exceptionnel :

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

Résultat exceptionnel =produits exceptionnels-charges exceptionnelles

g) Le résultat Net :Ce solde permet aux actionnaires et aux analystes financiers d'apprécier la performance et la rentabilité de l'entreprise.

R.N = Résultat courant avant impôt± résultat exceptionnel-IBS

B) La performance financière

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

Traditionnellement, on mesure la performance financière à l'aide des indicateurs ROI et ROE. Aujourd'hui, on utilise en plus l'indicateur EVA.

- a) **Le ROI (Return On Investment)** : c'est le taux de rendement des capitaux investis. Ce ratio mesure la rentabilité économique du capital utilisé par l'entreprise. C'est le rapport entre le résultat d'exploitation et les capitaux investis.

$$\text{ROI} = \text{Résultat d'exploitation} / \text{Capitaux investis}$$

- b) **Le ROE (Return On Equity)**: c'est le taux de rentabilité financière. Ce ratio mesure la rentabilité financière des capitaux apportés par les propriétaires de l'entreprise. C'est le rapport entre le résultat net et les capitaux propres.

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

- c) **L'EVA (Economic Value Added)** : c'est la valeur ajoutée économique ce ratio permet de mesurer la création de valeur pour l'actionnaire. C'est la différence entre le résultat opérationnel et les capitaux investis.

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

C) La performance sociale

Au niveau de l'organisation, la performance sociale est souvent définie comme le rapport entre son effort social et l'attitude de ses salariés. Cependant, cette dimension de la performance est difficile à mesurer quantitativement. La performance sociale est aussi définie comme le niveau de satisfaction atteint par l'individu participant à la vie de l'organisation. Ou encore l'intensité avec laquelle chaque individu adhère et collabore aux propos et aux moyens de l'organisation. Certains critères présentent le climat social et la satisfaction du personnel comme principaux indicateurs de la performance sociale. Afin d'évaluer cette performance, les critères suivants peuvent être utilisés :

- La nature des relations sociales et la qualité des prises de décisions collectives.
- Le niveau de satisfaction des salariés mesurés par les sondages et les enquêtes d'opinion.

- Le degré d'importance des conflits et des crises sociales (grèves, absentéisme, accidents de travail...).

D) La performance organisationnelle

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

Kalika avance quatre facteurs de l'efficacité organisationnelle :

- **Le respect de la structure formelle** : le non-respect de la structure annoncée par la direction, peut traduire un dysfonctionnement au sein de l'organisation.
- **Les relations entre les services** : la recherche de la minimisation des conflits reflète un besoin de coordination nécessaire à l'efficacité.
- **La qualité de la circulation de l'information** : l'organisation doit développer des systèmes d'information permettant l'obtention des informations fiables et exhaustives, indispensables au bon fonctionnement de l'organisation.
- **La flexibilité de la structure** : l'aptitude de celle-ci à changer est un facteur déterminant d'adaptation aux contraintes de l'environnement.

E) La performance technologique

La performance technologique peut être définie comme l'utilisation efficace des ressources de l'entreprise, le degré d'innovation dans le système de gestion, le processus de production ainsi que les biens et services produits par l'entreprise.

Elle peut être mesurée par un certain nombre de critères :

- Veille technologique et bilans périodiques des innovations introduites dans les projets, les stages d'information et de formation sur les innovations.

- Bilans d'activité des équipes traitant les innovations et la mise à disposition de «briques de logiciels » produits pour les autres.

- Ajustements périodiques de l'organisation, des procédures en fonction du développement des projets et de l'entreprise.

F) La performance commerciale

La performance commerciale peut être définie comme la capacité de l'entreprise à satisfaire sa clientèle en offrant des produits et des services de qualité répondant aux attentes des consommateurs. Les entreprises visant la performance commerciale doivent se soucier des besoins de leurs clients, prendre en compte les stratégies de leurs concurrents afin de conserver, voire de développer leurs parts de marché. Plusieurs indicateurs permettent de mesurer la performance commerciale, parmi lesquels on cite :

- La part de marché ;
- La fidélisation de la clientèle ;
- L'attrait de nouveaux clients ;
- La satisfaction des clients ;
- La rentabilité par segment, par client, par produit, par marché...

G) La performance Sociétale

Elle indique l'engagement de l'entreprise dans les domaines environnementaux, humanitaires et culturels. La performance Sociétale d'une entreprise peut être définie comme un ajustement entre les pressions sociales et les réponses apportées par l'entreprise. Ces pressions sociales concernent :

- La protection et l'épanouissement du facteur humain au travail ;
- La préservation de l'environnement et des ressources naturelles ;
- La défense et promotion des intérêts du consommateur ;
- Le respect de l'éthique des affaires...etc.

La performance sociétale nous renvoie au concept de l'entreprise citoyenne : l'obligation de répondre de ses actions, d'en justifier et d'en supporter les conséquences. Ainsi, une entreprise qui assume ses responsabilités sociales, est celle qui :

- reconnaît, les besoins et les priorités des intervenants de la société ;
- évalue les conséquences de ses actions sur le plan social afin d'améliorer le bien-être de la population en général tout en protégeant les intérêts de son organisation et de ses actionnaires.

La performance sociétale se traduit par un certain nombre de critères :

- Une bonne image de marque ;
- Un accroissement de la part de marché ;
- Une Crédibilité et une confiance accordée à l'organisation ;
- La reconnaissance du mérite.

H) La performance stratégique

La performance stratégique peut être aussi définie comme le maintien d'une distance avec les concurrents, entretenue par une forte motivation (système d'incitation et de récompense) de tous les membres de l'organisation et une focalisation sur le développement durable.

La performance à long terme est associée à :

- La capacité à remettre en cause les avantages stratégiques acquis ;
- La définition d'un système de volontés visant le long terme ;
- La capacité de l'entreprise à développer un avantage compétitif durable ;
- La capacité de l'entreprise à trouver des sources de valeur créatrices de marge ;
- L'excellence à tous les niveaux de l'entreprise.

1-3) Les objectifs de la mesure de performance

Les objectifs poursuivis par la mesure de la performance sont de deux ordres :

- informer les managers;
- inciter les managers.

1-3-1) Informer les managers

La définition des critères de mesure de performance permet d'abord, de faire connaître les choix stratégiques au sein de l'entreprise en indiquant les priorités à suivre. Ensuite elle permet de clarifier la nature des performances attendues des managers en charge des entités au regard de leurs tâches. Enfin, elle oriente le comportement des managers dans un sens pertinent, dans la mesure où il est mis à leur disposition un certain nombre d'indicateurs à partir desquels ils agissent. En effet, pour toute entité le manager a besoin d'informations pour diriger ses tâches. L'information doit être :

- Significative;
- Disponible;
- Facile à appréhender et à utiliser;
- Portée sur la qualité du produit et sur les opérations de production.

1-3-2) Inciter les managers

Il s'agit de la mise en place de dispositifs d'incitation autour de la mesure qui se traduit par :

- La mise en place d'une négociation sur les termes de l'évaluation: les termes de l'accord ainsi définis engagent les membres de l'entité;
- La mise en place d'un système sanction/ récompense indexé sur la performance définie.

Section 02 : Le lien entre le contrôle budgétaire et performance

Le contrôle de gestion est un outil de pilotage de la performance de l'entreprise, en effet, avec son action de participation à l'élaboration et à la déclinaison des stratégies, il a pour objectif de permettre à l'organisation d'atteindre ses objectifs et d'être ainsi efficace et efficiente. De ce fait, il utilise différents outils pour s'assurer de la performance des autres fonctions, et ainsi de la performance globale de l'organisation.

L'élaboration des budgets qui est l'un des outils du contrôle de gestion permet à l'organisation de réguler son activité en fonction de ses besoins, et ses investissements futurs. Le respect du budget permet à l'organisation d'être plus performante en termes d'utilisation des ressources et de respect des prévisions.

Le contrôle budgétaire est un dispositif central du contrôle de gestion. Il a participé à l'émergence des grandes organisations, c'est un outil d'aide à la décision, ses principaux objectifs visent à mesurer les performances financières de l'entreprise, à surveiller l'exercice des délégations et à coordonner les activités des différentes unités. Les informations utiles à son application sont fournies par les différentes comptabilités. Ces données facilitent la détermination et l'analyse des écarts.

Une fois les prévisions réalisées et les objectifs déclinés sur chaque centre de responsabilité, l'entreprise peut entamer la phase de contrôle proprement dite. A intervalles réguliers, les prévisions vont être comparées aux objectifs afin de déterminer des écarts qui seront autant de clignotants incitant à entreprendre des actions correctrices. Cette phase d'évaluation fait appel à un triple choix:

- choix des écarts à mettre en évidence. Les écarts sont très nombreux, il n'est pas possible de les envisager tous car on court le risque de diluer l'information pertinente. Il faut donc faire un choix. Sont généralement retenus, les écarts les plus significatifs. Il est peut être aussi plus pertinent de retenir ceux qui font sens avec la stratégie. Un choix s'impose alors.²⁵
- Détermination des écarts contrôlables par le responsable. Dans quelle mesure un responsable a-t-il la possibilité d'agir sur les variables qui entrent dans la détermination de l'écart ? Ce choix n'est pas toujours aisé.
- Quelle correction entreprendre une fois l'écart constaté? L'interprétation d'un écart

²⁵Berland N, « Mesurer et piloter la performance », édition E-book, France (2009), P87

n'est pas toujours chose facile. Si les variables d'action ne sont pas correctement déterminées, l'écart peut rester une simple constatation et les écarts positifs succèdent aux écarts négatifs sans qu'un véritable apprentissage n'ait lieu. Il est donc, à nouveau, nécessaire de déterminer les variables qui font sens par rapport à la stratégie, dire celles sur lesquelles on va agir. Par-là se pose la question de causalités de ces écarts pour l'entreprise.

Section 03: Les limites du contrôle budgétaire et développement des systèmes de mesure de la performance

3-1) Les limites du contrôle budgétaire

Les limites du contrôle budgétaire sont liées à la performance, à son orientation tournée vers l'intérieur de l'entreprise, et à l'évolution de la structure organisationnelle.

C'est ainsi le budget risque cependant de devenir normatif et de ne pas être remis en cause au moment de l'analyse des performances. C'est un contrôle effectué à posteriori qui peut être trop tardif dans un contexte qui exige de la réactivité.

Il fournit une expression financière de la performance, qui met de côté les performances qualitatives tel que, la qualité, la réactivité, le climat social.

En outre cette expression financière n'a pas toujours de sens pour les acteurs comme une obligation procédurale sans intérêt pour l'amélioration de leur performance.

Aussi le contrôle budgétaire est un outil de contrôle par le résultat qui repose sur une logique de contrat. La fixation d'objectifs donne lieu à une fixation des résultats, eux-mêmes basés sur des standards.

Parmi les principales critiques adressées au budget et au contrôle budgétaire, on peut noter :

- Le centre de responsabilité doit disposer d'une réelle autonomie dans ses décisions. Il doit être un lieu de pouvoir de décision : quelle serait la responsabilité d'un responsable d'un centre s'il n'a aucune maîtrise dans la fixation de son budget ?
- La mise en place du contrôle budgétaire est souvent mal vécue, car perçue comme une sanction par le personnel de l'entreprise.

- Etape complexe et longue, le contrôle budgétaire n'assure pas toujours une bonne réactivité de l'entreprise. Face à un environnement de plus en plus turbulent, d'autres outils seront mis en place, notamment les tableaux de bord.
- Un système d'information comptable efficace : la réactivité du contrôle dépend en grande partie du système d'information comptable.

3-2) Le développement des systèmes de mesure de la performance

Les budgets sont rapidement apparus insuffisants pour piloter et mesurer la performance de l'entreprise en cours de l'année. Non seulement on leur reproche d'être trop financiers mais les managers regrettent également qu'ils ne prennent pas en compte les multiples aspects de la performance qui sont autant de facteurs critiques à surveiller pour que l'entreprise parvienne à ses fins.

Il apparaît donc aujourd'hui que le budget ne peut répondre à lui seul aux attentes des managers et qu'il est nécessaire non pas de le supprimer, mais de le compléter par d'autres systèmes ou outils d'analyse et de mesure de la performance organisationnelle.

Les systèmes les plus utilisés sont les tableaux de bord, on peut distinguer deux types de tableaux de bord : « le tableau de bord de gestion (classique), et le tableau de bord équilibré ou Balancedscorecard (version nouvelle des tableaux de bord) ».

3-2-1) Le tableau de bord de gestion:

A) Définition

Plusieurs spécialistes en gestion ont proposé de nombreuses définitions du tableau de bord, tels que: Claude ALAZARD ; Sabine SEPARI ; Abdelhamid EL GADI.

Selon Claude ALAZARD et Sabine SEPARI, « Un tableau de bord est un ensemble d'indicateurs organisés en système suivis par la même équipe ou le même responsable pour aider à décider, à coordonner, à contrôler les actions d'un service. Le tableau de bord est un instrument de communication et de décision qui permet au contrôleur de gestion d'attirer

l'attention du responsable sur les points clés de sa gestion afin de l'améliorer».²⁶

Selon Abdelhamid EL GADI, « Le tableau bord est constitué par un ensemble de renseignements judicieusement choisis (chiffres, ratios, graphiques), qui constituent la synthèse des documents de l'ensemble de l'exploitation et qui, par une présentation pratique, doivent permettre aux dirigeants, sans recherche ni perte de temps, de se faire une opinion exacte et précise de la situation de l'entité concernée ». ²⁷

On peut conclure que le tableau de bord est un outil qui répond mieux aux besoins d'un pilotage rapide, permanent sur un ensemble de variables financières, quantitatives et qualitatives.

B) Les rôles du tableau de bord

Le tableau de bord est dans sa conception même, un instrument de contrôle et de comparaison. Mais le système d'information le rend un outil de dialogue et de communication ainsi qu'une aide à la prise de décision.

➤ **Le tableau de bord est un instrument de contrôle et de comparaison**

Pour piloter la performance de l'entreprise, le tableau de bord a pour mission de :

- Permettre de contrôler en permanence les réalisations par rapport aux objectifs fixés dans le cadre de la démarche budgétaire.
- Attirer l'attention sur les points clés de la gestion et sur leur dérive éventuelle par rapport aux normes de fonctionnements prévues.
- Permettre de diagnostiquer les points faibles et de faire apparaître ce qui est anormal et qui a une répercussion sur le résultat de l'entreprise.²⁸

➤ **Le tableau de bord est un outil de dialogue et de communication**

Le tableau de bord utilise des outils de dialogue et de communication pour atteindre les objectifs fixés par l'entreprise parmi ces outils :

²⁶ ALAZARD. C, SEPARI. S; DECF, « contrôle de gestion » 5^{ème} édition, Dunod, Paris, France 2001; P591

²⁷ Abdelhamid EL GADI, « Audit et contrôle de gestion » édition Imprimeries Mithaq-Almaghrib, 1996, P 32

²⁸ ALAZAD. C et SEPARI. S, DCG 11 « contrôle de gestion, manuel et application» édition Dunod, Paris, France 2010; P634

-Le tableau de bord, dès sa parution, doit permettre un dialogue entre les différents niveaux hiérarchiques.

-Il doit permettre au subordonné de commenter les résultats de son action, les faiblesses et les points forts. Il permet de réaliser des demandes de moyens supplémentaires ou des directives plus précises.

-Le supérieur hiérarchique doit coordonner les actions correctives entreprises en privilégiant la recherche d'un optimum global plutôt que des optimisations partielles.

- En attirant l'attention de tous sur les mêmes paramètres, il joue un rôle intégrateur, en donnant à un niveau hiérarchique donné, un langage commun.²⁹

➤ **Le tableau de bord est un outil d'aide à la décision et à la prévision**

En tant qu'outil d'aide à la décision, le tableau de bord a pour première vocation de fournir un ensemble d'informations à un responsable pour que celui-ci puisse orienter ses décisions et ses actions en vue d'atteindre ses objectifs.

Les informations doivent être fiables, intelligibles, synthétiques et produites souvent. Elles peuvent être utilisées soit au titre de la surveillance des délégations (se sont alors des données de reporting destinées à la direction de l'entreprise ou aux responsables des niveaux hiérarchiques supérieurs), soit dans une optique d'autocontrôle (tous les responsables de l'entreprise peuvent dans ce cas être concernés).

Le tableau de bord est un ensemble d'indicateurs peu nombreux conçus pour permettre aux gestionnaires de prendre connaissance de l'état et de l'évolution des systèmes qu'ils pilotent et d'identifier les tendances qui les influenceront sur un horizon cohérent avec la nature de leurs fonctions. Sa définition relève de la mission du contrôleur de gestion qui devra le négocier avec l'utilisateur.³⁰

C) Les instruments du tableau de bord

Les instruments les plus fréquents du tableau de bord sont les écarts, les ratios, les graphes, les tableaux et les clignotants.

²⁹ ALAZAD. C et SEPARI. S, DECF 5 éditions,Opc, P600

³⁰ Abdelhamid EL GADI,Opc, page : 32

a) Les écarts

Le contrôle budgétaire permet le calcul d'un certain nombre d'écarts. Il s'agit alors de repérer celui (ou ceux) qui présente(nt) un intérêt pour le destinataire du tableau de bord.

En règle générale, un tableau de bord doit uniquement présenter les informations indispensables au niveau hiérarchique auquel il est destiné et seulement celles sur lesquelles le responsable peut intervenir.³¹

b) Les ratios

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

- Un ratio seul n'a pas de signification : c'est son évolution dans l'espace qui est significative ;
- il faut définir le rapport de telle sorte qu'une augmentation du ratio soit signe d'une amélioration de la situation.

La nature des ratios varie selon le destinataire et son niveau hiérarchique.

c) Les graphes

Ils permettent de visualiser les évolutions et de mettre en évidence les changements de rythme ou de tendance. Leurs formes peuvent être sous forme de :

- Histogramme.
- Graphique en "camembert".

d) Les tableaux

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

³¹ALAZAD , C et SEPARI. S, DCG 11,..... Page : 641

Tableau 3 : Modèle général du tableau de bord.

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

Source : ROUACH ; NAULEAU. G, « Le contrôle de gestion bancaire et financier », banque éditeur, 3^{ème} édition, Paris, France 1998, P 279.

Tel que :

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

e) Les clignotants

Ce sont des seuils limites définis par l'entreprise et considérés comme variables d'action. Leur dépassement oblige le responsable à agir et à mettre en œuvre des actions correctives.

Les formes variées que peuvent prendre les indicateurs ne doivent pas faire oublier l'essentiel. La pertinence de l'outil tableau de bord tient d'abord aux choix des indicateurs.

Toute la difficulté réside dans leur définition, puisqu'il faut choisir l'information pertinente parmi la masse des informations disponibles.

D) Les objectifs du tableau de bord

- **Un outil de mesure** :le tableau de bord mesure les valeurs réelles d'un certain nombre de paramètres qu'il compare à des références préalablement retenues.
- **Un outil de diagnostic**:le tableau de bord est un système d'alerte.
- **Un outil facilitant la prise de décision** :Il faut que le destinataire ou l'utilisateur du tableau de bord soit capable:
 - D'analyser les écarts;
 - De connaître les moyens de les corriger;
 - De disposer des moyens d'action et qu'il soit disposé à agir.

Pour appréhender la performance, sous ses différents aspects, un bon tableau de bord n'est pas uniquement financier mais « traque » la performance selon différents points de vue. Il doit alors refléter la complexité du système qu'il représente et montrer notamment les interactions et les logiques d'actions qui sous-tendent la performance. Le *balancedscorecard* a particulièrement approfondi cette dimension du tableau de bord.

3-2-2) Tableau de bord équilibré « *balancedscorecard* »

Les outils traditionnels du reporting financier sont complétés par une nouvelle catégorie de tableaux de bord (*balancedscorecard*). Ils recensent les informations recueillies le plus rapidement possible et correspondant le mieux aux préoccupations des responsables opérationnels.

Leur élaboration a été rendue possible par les progrès de l'informatique de gestion qui produit et élabore des données quasiment en temps réel. Les indicateurs retenus sont quantitatifs et qualitatifs et ne se résument pas aux données comptables traditionnelles. Leur interprétation doit, le plus souvent possible, être dénuée d'ambiguïté et leur calcul exempt, si possible, de biais. Les indicateurs doivent être fiables dans le temps et construits à partir de données faciles à obtenir.

Dans l'idéal, les indicateurs doivent être pertinents, contrôlables, objectifs et simples. Les indicateurs effectivement disponibles ne recouvrent pas toujours ceux qu'il serait souhaitables d'obtenir, voire n'appréhendent que partiellement les réalités dont ils

sont supposés rendre compte.

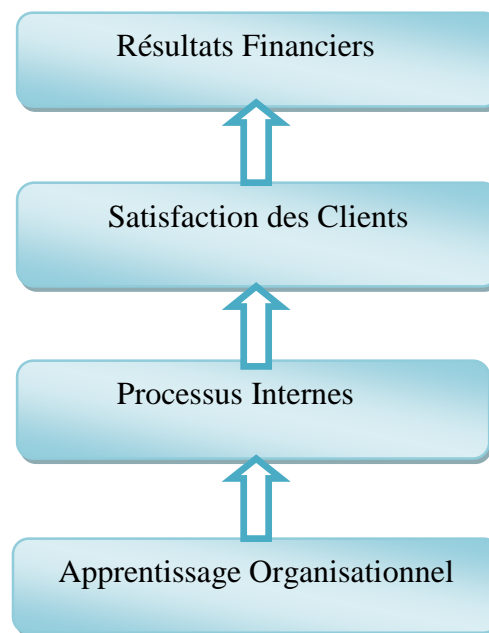
La nouvelle génération du tableau de bord, les « balanced scorecard », a été développée par Kaplan et Norton en 1992. Elle est fondée sur la capacité d'une organisation à répondre à un ensemble de questions rattachées à quatre perspectives fondamentales d'une organisation :

- Les résultats financiers ;
- Les indicateurs de satisfaction des clients ;
- Les possibilités d'amélioration des processus internes ;
- Les perspectives d'apprentissage et d'accroissement des compétences individuelles et collectives.

Le schéma suivant résume ces quatre axes :

Schéma2 : Relier les mesures à la stratégie

Les relations de cause à effet



Source: BERLAND. N, « Mesurer et piloter la performance », édition E-book, Paris-Dauphine 2009.

Ces quatre dimensions définissent quatre niveaux de performance complémentaires dans lesquels les managers disposent d'un certain nombre de leviers sur lesquels ils peuvent s'appuyer pour définir leur stratégie :

- Les bons résultats financiers s'obtiennent par une satisfaction client accrue.
- Les clients seront satisfaits si les processus de l'entreprise fonctionnent correctement (d'où l'intérêt des normes de qualité par exemple).
- Et enfin, les processus fonctionneront d'autant mieux que la main d'œuvre chargée de leur mise en œuvre sera efficace.

Les quatre axes peuvent faire l'objet de définitions plus poussées.

- **L'axe financier** : Il permet de juger les résultats des autres axes.

Les entreprises utilisent différents indicateurs comme le ROI ou l'EVA comme objectif financier dominant. On isole en pratique deux stratégies de base pour parvenir à la performance financière :

- La croissance ;
- La productivité.

- La stratégie de « **croissance** » comporte généralement deux volets :

- Créer la franchise: Il faut créer de nouvelles sources de revenus provenant de nouveaux marchés, de nouveaux produits ou de nouveaux clients. C'est cet aspect de la stratégie qui requiert le plus de changements et qui prend le plus de temps à exécuter.
- Accroître la valeur pour le client : Il s'agit de travailler avec les clients acquis pour resserrer leurs relations avec l'entreprise et le développement des solutions pour approfondir ces relations avec eux.

- La stratégie de « **productivité** » recouvre deux volets :

- Améliorer la structure de coût. Il s'agit d'abaisser les coûts directs des produits et services, réduire les coûts indirects et partager les ressources communes avec d'autres unités.
- Améliorer l'utilisation des actifs. Ceci consiste à réduire le capital fixe et le fonds de roulement nécessaire pour entretenir un certain niveau d'activité grâce à une plus grande utilisation ou une meilleure acquisition ou bien une cession de capitaux circulants et des immobilisations.

Les entreprises choisissent l'une ou l'autre des stratégies ou parfois les deux,

- **L'axe client**

Au cœur de toute stratégie d'entreprise où il s'agit de lier les processus internes avec de meilleurs résultats pour le client se trouve la « proposition de valeur » faite aux clients. A partir d'exemples probants, Kaplan et Norton isolent trois stratégies pour se différencier du marché:

- **La supériorité produit:** l'entreprise pousse ses produits dans le domaine de l'inexpérimenté, de l'inconnu.
- **L'intimité client:** l'entreprise connaît les clients à qui elle vend et les produits et les services dont elle a besoin.
- **L'excellence opérationnelle:** l'entreprise cherche à atteindre une combinaison de qualité, prix et facilite l'achat que nul ne peut égaler.

La théorie, selon Kaplan et Norton, dit que les entreprises qui réussissent sont excellentes dans un des trois aspects et ont un niveau standard dans les deux autres. L'axe client permet à l'entreprise de définir les clients à cibler. Comme la plupart des marchés sont composés de clients hétérogènes donc sensibles à différents critères, l'entreprise doit choisir une perspective prioritaire dans laquelle elle va exceller. C'est sur les clients « cible » que vont se concentrer les indicateurs du tableau de bord prospectif. Ainsi en choisissant de ne pas satisfaire certains clients, l'organisation décide de ne pas développer certains services³².

- **L'axe processus interne**

Les activités de l'organisation sont inscrites dans les processus internes qui composent sa chaîne de valeur. L'objectif de cet axe est de prendre en compte l'ensemble des processus internes et en particulier l'innovation, la production et le service après-vente.

L'analyse du processus d'innovation s'effectue en deux étapes. La première étape consiste à cerner le marché en identifiant les besoins nouveaux ou latents des clients. La seconde étape consiste à quantifier la performance et la rentabilité de la « Recherche et

³²VILAIN Laurent, « Le pilotage de l'entreprise: l'utilisation d'un tableau de bord prospectif », Edition école des mines de Paris, France promotion 2003, P 33.

Développement ».

Le processus après-vente peut avoir un impact fort sur la valeur ajoutée pour le client et peut être suivi par des indicateurs de respect des délais, des coûts et de la qualité.

Enfin les processus de production ont un pilotage plus classique et plus souvent pris en charge par les anciens outils.

- **L'axe apprentissage et développement**

Nous avons vu comment la carte stratégique organisait les objectifs concernant les axes financiers, client et processus interne, nous allons désormais aborder le dernier axe. Pour les auteurs, les stratégies d'apprentissage et de développement sont le point de départ de tout changement durable à long terme. En pratique nous distinguons trois types d'objectifs :

- Les compétences stratégiques: les capacités et la connaissance nécessaires pour que le personnel soutienne la stratégie.
- Les technologies stratégiques: les systèmes d'information, les bases de données, les outils et le réseau nécessaires pour promouvoir la stratégie.
- L'ambiance favorable à l'action: les modifications culturelles nécessaires pour motiver, responsabiliser et faire en sorte que le personnel soit en phase avec la stratégie.

Donc, l'entreprise a plusieurs leviers de compétitivité sur lesquels elle peut s'appuyer:

- Construire son développement grâce à l'innovation ;
- Améliorer les relations avec les clients ;
- Améliorer l'excellence opérationnelle en gérant mieux la chaîne de production, le processus interne, l'utilisation des actifs, l'utilisation des ressources.....

A nouveau des indicateurs sont reliés à chacun de ces axes. Afin d'être correctement pilotée, l'entreprise doit disposer de tableaux de bord stratégiques réunissant des indicateurs choisis sur chacun de ces différents niveaux. À chaque niveau, des indicateurs de résultat (ou d'état) sont choisis ainsi que des indicateurs avancés (ou indicateurs de pilotage).

Kaplan et Norton proposent d'ailleurs des exemples³³ :

Tableau 4: relation entre les axes de performance et leurs indicateurs

| Axes | Indicateurs | |
|---|--|---|
| | Indicateurs de résultat | Indicateurs de pilotage |
| Axe « financier » : Identification des axes stratégiques et des indicateurs correspondants. | -Taux de croissance de CA par segment, part du CA générée par les nouveaux produits ; -Part des clients et marchés ciblés ; -Part des nouvelles applications dans le CA, rentabilité par catégorie de clients et gamme de produits | -CA par employé ; -Coût de revient par rapport à celui des concurrents ; -Taux de réduction des coûts, frais indirects. |
| Axe « satisfaction clients » | -Part de marché par segment -Nombre de nouveaux clients -Taux de conservation des clients (fidélité) -Nombre de ventes par boutique ; -Taux de croissance des ventes. | -Enquête de satisfaction ; -Evolution de l'image de marque ; -Taux de produits retournés ; -Temps de réponses aux demandes ; -Retard dans les livraisons ; -Délai de livraison ; -Taux d'impayés. |
| Axe « processus interne » | -Nombre de nouveaux produits de l'année ; -Retard des projets ; -Coût des produits et coût des activités ; | -Montant des investissements en recherche ; -Nombre d'enquêtes prospectives lancées pour connaître les besoins futurs ; |

³³ BERLAND N. « Mesurer et piloter la performance, e-book, France, 2009, P128.

| | | |
|---|---|---|
| | <ul style="list-style-type: none"> -Temps de cycle ; -Evolution des coûts des approvisionnements ; -Taux de disponibilité des produits ; -Taux de défaut des produits -Rendement et productivité. | <ul style="list-style-type: none"> -Degré d'avancement des projets par rapports aux objectifs ; -Date depuis la dernière maintenance ; -Temps consacré aux clients par vendeur ; -Nombre de chauffeurs disponibles ; -Dépenses engagées par rapport aux budgets. |
| Axe« apprentissage organisationnel » | <ul style="list-style-type: none"> -Nombre de satisfactions des salariés -CA/salarier, VA/salarier, nombre d'unité/salarier ; -Structure de la pyramide des âges ; -Niveau de formation ; -Taux de couverture des poses stratégiques | <ul style="list-style-type: none"> -Nombre de demandes de formation ; -Nombre d'entretiens de critères effectués par la DRH ; -Nombre de suggestions d'amélioration proposées et appliquées ; -Vitesse de diffusion de l'information stratégique. |

Source :BERLAND. N, « mesurer et piloter la performance », e-book, France, 2009, P 128

Ils sont construits à partir de la définition des missions et des performances de l'entreprise, de l'identification des variables ou des leviers d'action et de l'élaboration d'indicateurs reflétant les objectifs et les variables d'action.

Les différentes catégories sont liées entre elles par une chaîne de causalité, la catégorie financière étant considérée comme objectif final.

Les indicateurs peuvent, par ailleurs, recouvrir d'autres domaines que ceux strictement concerné par l'activité de l'entreprise, comme les données sociales ou environnementales.

L'attractivité de ces « tableaux de bord équilibrés » réside dans le fait qu'ils combinent les approches financières traditionnelles et les approches plus opérationnelles.

Toutefois les tableaux de bord présentent de manière synthétique et réactive les données essentielles au pilotage de l'entreprise ou d'un centre de responsabilité. Ils structurent la masse des données disponibles et sélectionnent les informations effectivement pertinentes.

Conclusion :

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

Le contrôle budgétaire répond à ces enjeux en permettant une mesure, ainsi qu'un pilotage actif de la performance d'entreprise. C'est un instrument qui a pour but de décliner dans les différents centres de responsabilité, la stratégie et les différents objectifs de l'entreprise, ainsi que d'aider à leurs réalisations par les opérationnels.

Cependant, le contrôle budgétaire présente quelques insuffisances, il convient de le compléter alors par d'autres instruments mieux adaptés aux problématiques de pilotage actuelles des entreprises, sous la forme de tableaux de bords ou de balanced scorecard.

Chapitre III :

La contribution du contrôle budgétaire à la performance de la DRGB

Chapitre III: La contribution du contrôle budgétaire à la performance de la DRGB

Introduction

Les entreprises modernes utilisent de nos jours les budgets comme un outil d'ajustement organisationnel. En effet, après avoir détaillé dans ces deux premiers chapitres, les fondements théoriques de la gestion budgétaire et les mesures d'analyse de la performance, nous essayerons de décrire la procédure d'élaboration et du suivi des budgets au sein de la DRG Bejaia.

Pour cela notre travail portera en premier lieu sur la présentation générale de l'entreprise, en second lieu voir les procédures d'élaboration budgétaire au sein de la DRGB, puis on met en place la fonction du contrôle budgétaire pour en finir par présenter les indicateurs de mesure de la performance de celle-ci.

Section 01 : Généralités sur l'organisme d'accueil

1-1) Présentation de la SONATRACH

1-1-1) Création et évolution

L'entreprise SONATRACH (Société Nationale de Transport et de la Commercialisation des Hydrocarbures) est une compagnie étatique algérienne a connu différentes évolutions qui ont fait d'elle aujourd'hui un acteur international majeur dans l'industrie des hydrocarbures.

Elle a été créé le 31/12/1963 par le décret N° 63/491 qui a été sous le nom de SOPEG (société pétrolière de gérance) avant l'indépendance. Les statuts ont été modifiés par le décret N°292/66 du 22/09/1966, ce qui fait d'elle une société nationale pour la recherche, la production, le transport et la transformation des hydrocarbures.

Cependant, le 24/02/1971 la nationalisation des hydrocarbures conduit à une restructuration, et au début de 1981 à une réorganisation efficace de la société, ce qui a

Chapitre III: La contribution du contrôle budgétaire à la performance de la DRGB

donnénaissance de 18 entreprises (NAFTAL, ENIP, ENGTP, ENAC, ENAFOR, ENSP.....).

Le 23/01/1998, le conseil national de l'énergie a modifié le statut de SONATRACH, elle est transformée en société par action (SPA) dont le capital est détenu par l'Etat.

SONATRACH est constituée d'un port pétrolier et d'un terminal d'arrivé comportant deux parcs de stockage :

- Le parc nord qui comprend 12 réservoirs à toit flottant de 53 000 m³ de capacité et de 07 GEP (groupes électropompes) pour le pompage;

- Le parc sud qui comprend 04 réservoirs de 50 000 m³ de capacité et de 04 GEP (groupes électropompes) pour le pompage.

Le groupe pétrolier et gazier est classé le 1^{er} en Afrique et 12^{ème} parmi les compagnies pétrolières mondiales en 2013, toutes activités confondues avec un chiffre d'affaire à l'exportation de plus de 63 milliards de dollars. Elle est 4^{ème} exportateur mondial de GNL (Gaz naturel liquéfié), 3^{ème} exportateur mondial GPL (Gaz propane liquéfié) et 5^{ème} exportateur de gaz naturel.

Adoptant une stratégie de diversification, SONATRACH se développe aussi bien dans les activités de génération électrique, d'énergies nouvelles et renouvelables, de dessalement d'eau de mer, de recherche et d'exploitation minière.

Poursuivant sa stratégie d'internationalisation, SONATRACH opère en Algérie et dans plusieurs régions du monde: Afrique (Mali, Niger, Libye, Égypte), Europe (Espagne, Italie, Portugal, Grande Bretagne), Amérique latine (Pérou) et USA.

1-1-2) Activités de la SONATRACH

Après sa restructuration et sa réorganisation en 1985, la SONATRACH se lance dans les activités suivantes:³⁴

- L'activité Exploration-Production (E&P) couvre les activités de recherche, d'exploration, de développement et de production d'hydrocarbures. Elles sont assurées par Sonatrach seule, ou

³⁴<http://www.sonatrach.dz/nos-acivites.html>

Chapitre III: La contribution du contrôle budgétaire à la performance de la DRGB

en association avec d'autres compagnies pétrolières;

- L'activité Transport par canalisation (TRC) assure l'acheminement des hydrocarbures (pétrole brut, condensat, GPL et gaz naturel) et dispose d'un réseau de canalisation de près de 19 623 Km en 2015 contre 14915 en 2005, soit une augmentation de 4708 Km.

- L'activité Liquéfaction, Raffinage et Pétrochimie (LRP) couvre le développement et l'exploitation des complexes de liquéfaction de gaz naturel, de séparation de GPL, de raffinage et des gaz industriels;

- L'activité Commercialisation (COM) a pour missions l'élaboration et l'application de la stratégie de SONATRACH en matière de commercialisation des hydrocarbures sur le marché intérieur et à l'international.

1-1-3) Organisation de la SONATRACH ³⁵

A travers la transformation structurelle et fractionnelle de l'entreprise, des branches d'activités et leurs filialisations ont évolué.

En effet, la nouvelle macrostructure de SONATRACH est constituée de quatre (04) Activités opérationnelles et onze (11) Directions fonctionnelles:

Les activités opérationnelles:

- 1) L'activité Exploration- Production (E&P) ;
- 2) L'activité liquéfaction, raffinage et pétrochimie (LRP) ;
- 3) L'activité transport par canalisation (TRC) ;
- 4) L'activité commercialisation (COM).

Les Directions fonctionnelles:

Direction Corporate:

- 1) Stratégie, Planification & Économie (SPE);
- 2) Finances (FIN) ;

³⁵[http : //www.sonatrach.dz/organisation.html](http://www.sonatrach.dz/organisation.html)

Chapitre III: La contribution du contrôle budgétaire à la performance de la DRGB

3) Ressources humaines (RHU);

Direction Centrale :

- 1) Filiales & participation (FIP) ;
- 2) Activités Centrales (ACT);
- 3) Juridique (JUR) ;
- 4) Informatique & système d'information (ISI) ;
- 5) Marchés et logistique (MLG) ;
- 6) Santé, sécurité et environnement (HSE);
- 7) Business Développement (BSD): nouvelle direction chargée de détecter des opportunités de croissances, d'évaluer et de lancer des nouveaux projets dans les activités de base de l'entreprise ;
- 8) Recherche & développement (RDT): nouvelle direction chargée de promouvoir et de mettre en œuvre la recherche appliquée et de développer des technologies dans les métiers de base de l'entreprise.

1-2) Présentation de la branche transport par canalisation (TRC)

Parmi les branches d'activités de la SONATRACH on trouve la TRC.

1-2-1) Historique de la TRC

Les premières expéditions du pétrole brut à partir de HAOUD-EL-HAMRA au port de Bejaia, ont été effectuées en 1959, par l'oléoduc de diamètre 24 pouces (OB1) suivi d'un autre oléoduc de même diamètre, reliant le terminal d'IN-AMENAS au port tunisien Skhira en 1961.

La première expédition du gaz a été réalisée par un gazoduc reliant HASSI R'MEL à ARZEW, durant la même année.

Au lendemain de l'indépendance nationale, le réseau de transport des hydrocarbures s'est renforcé par la réalisation d'une vingtaine d'ouvrage à savoir (OZ1, OG1, OK1, OH2, GM1, GZ2, GG1....). La carte suivante illustre le réseau transport par canalisation

Chapitre III: La contribution du contrôle budgétaire à la performance de la DRGB

SOURCE: document interne de DRGB.

1-2-2) Activités et Objectifs de la branche TRC

A) Activités de la branche TRC :L'activité transport des hydrocarbures est confiée à la branche TRC dont les activités essentielles sont :

- La gestion et l'exploitation des ouvrages et des canalisations de transport des hydrocarbures;
- La coordination et le contrôle de l'exercice des programmes de transport arrêtés en fonction des impératifs de production et de commercialisation;
- La maintenance, l'entretien, la protection des ouvrages et des canalisations ainsi que l'exécution des révisions générales sur les machines tournantes et les équipements y afférents;
- La conduite des études, la réalisation et la gestion des projets de développement des ouvrages et des canalisations.

La réalisation de ces activités se fait par l'utilisation des installations suivantes :

- 82 Stations de pompage et de compression en exploitation;
- 127 Bacs de stockage en exploitation;
- 03 Bases principales de maintenance et 03 Bases régionales d'intervention;
- 290 Machines tournantes, principales d'une puissance totale de près de 03 millions chevaux (CV), 01cheval-vapeur égal environ 736 watts);
- 01 Centre national de distribution du gaz;
- 01 Centre national de distribution des hydrocarbures liquides.

B) les objectifs de la branche TRC³⁶ : dans le cadre de ses missions générales, l'activité transport par canalisation :

³⁶<http://www.mem-algeria.org/actu/comn/pubt/pip-confer-TRCjuin-06.pdf>.

Chapitre III: La contribution du contrôle budgétaire à la performance de la DRGB

- Définit, réalise, exploite, maintien et fait évoluer le réseau de canalisation et les installations y afférents pour répondre aux besoins des profits de transport de SONATRACH dans les conditions optimales d'économie, de qualité, de sécurité et de préservation de l'environnement;

- Assure la régulation entre la production et la commercialisation.

- La TRC veille également au respect des conditions de sécurité et de préservation de l'environnement.

1-2-3) L'organisation de la branche TRC

La branche transport par canalisation est structurée de trois divisions fonctionnelles:

- La division exploitation;

- La division maintenance;

- La division développement.

La division la plus importante est celle de l'exploitation qui comprend cinq régions opérationnelles et deux unités opérationnelles qui sont :

- **RTO:** région transport Ouest (Arzew);
- **RTE:** Région transport Est (Skikda);
- **RTI:** région transport (IN-AMENAS);
- **RTC:** Région transport centre (Bejaia);
- **RTH:** Région transport (HAOUD EL HAMRA), qui est un centre de distribution ;
- **GEM:** Gazoduc Enrico Mattei (vers la Tunisie, qui a son siège à OUED-SAFSAF, afin d'alimenter l'Italie);
- **GPDF :** Gazoduc Pedro Duran Farrell (vers le Maroc, qui a son siège à EL'ARICHA, afin d'alimenter l'Espagne).

Chapitre III: La contribution du contrôle budgétaire à la performance de la DRGB

La TRC gère aussi :

- **DRC** : direction Réparation canalisation ;
- **DMN** : direction Maintenance (LAGHOUAT).

1-3) Présentation de la région transport centre de Bejaia (RTC)

Dans la branche TRC de la SONATRACH se trouve la région de transport centre (RTC), qui est l'une des sept régions chargées du transport, du stockage et de livraison des hydrocarbures liquides et gazeux. Les hydrocarbures transportés à travers les canalisations gérés et exploités par la RTC sont :

- **Le GAZ naturel**
- **Le Pétrole brut**
- **Le condensat** (il est obtenu après liquéfaction du gaz naturel et il joue un rôle important dans le fonctionnement des machines à vapeur)

Le patrimoine de la RTC est composé des éléments suivants :

- **L'oléoduc Haoud El Hamra (Bejaia)** : cet oléoduc est le premier pipe-line installé en Algérie par la société pétrolière « SOPEG » (société pétrolière de gérance). Elle est d'une longueur de 688Km et d'un diamètre de 24pouces, il possède une capacité de transport de 15 MTA de pétrole brut et de condensat avec quatre stations de pompage. Il achemine depuis 1959 du pétrole et de condensat vers le terminal marin de Bejaia et la raffinerie d'Alger.

- **L'oléoduc Beni Mansour (Alger)** : il est d'un diamètre de 16 pouces et d'une longueur de 131Km, il est piqué sur l'oléoduc Haoud El Hamra- Bejaia et alimente depuis 1971 la raffinerie d'Alger située à Sidi Arcine.

Chapitre III: La contribution du contrôle budgétaire à la performance de la DRGB

- **Le gazoduc HassiR'mel (Bourdjmnaïel) :** Il est d'un diamètre de 42 pouces et d'une longueur de 437 Km, il approvisionne en gaz naturel depuis 1981 toutes les villes et pôles industriels du centre du pays, sa capacité est de 7.1 milliard de m³ par an.

- **Le port pétrolier de Bejaia :** Il est composé de trois postes de chargement. Il permet à partir du parc du stockage, le changement des navires jaugeant jusqu'à 80 000 tonnes, au moyen d'une pompe comprenant 10 électropompes de 53000 chevaux de puissance totale. Le transport par canalisation de brut, du sud au nord, se fait à l'aide de stations de pompage qui sont sous la direction de la RTC. Ces stations sont :

- **SP 1Bis:** Station de pompage située à Djamaa (El Oued).
- **SP 2:** station de pompage N° 2 située à Biskra.
- **SP 3 :** station de pompage N°3 située à M'sila.
- **SBM :** station de pompage située à Beni Mansour.
- **SC 3 :** station de compression Moudjebara.
- **GG1 :** Base travaux Medjdel (M'sila).
- Terminal arrivé du DOG1 Sidi arcine (Alger).
- Terminal arrivé et le port pétrolier (Bejaia).

A) Effectif de la DRGB : Au 28/02/2013 l'effectif de la RTC atteint 2 369 agents

- **686 Permanents :**

- Cadres : 236 Agents ;
- Maîtrise : 390 Agents ;
- Exécutions : 60 Agents.

- **1 683 Temporaires :**

- Main d'œuvre journalière (MOJ): 65 Agents y compris les apprentis;

Chapitre III: La contribution du contrôle budgétaire à la performance de la DRGB

- Dispositif de la sureté professionnelle (DSP): 753 Agents ;
- Patriotes ; 865 Agents.

B) Situation géographique : LaRTCest située au sud de Bejaia (arrière port) à l'entrée de la ville sur la zone industrielle sur une superficie globale qui est déterminée ainsi :

- Terminal « sud et nord »
 - Surface clôturée : 516 135 m²
 - Surface ouverte : 7832 m²
 - Surface occupée par les bacs : 43 688 m²
 - Surface non clôturée : 2 250 m²
- Foyer « club Soummam »
 - Surface couverte : 1 155 m²
- Port pétrolier
 - Surface clôturée : 19 841 m²
 - Surface couverte : 300 m²
 - Surface occupée par les bacs : 1 600 m².

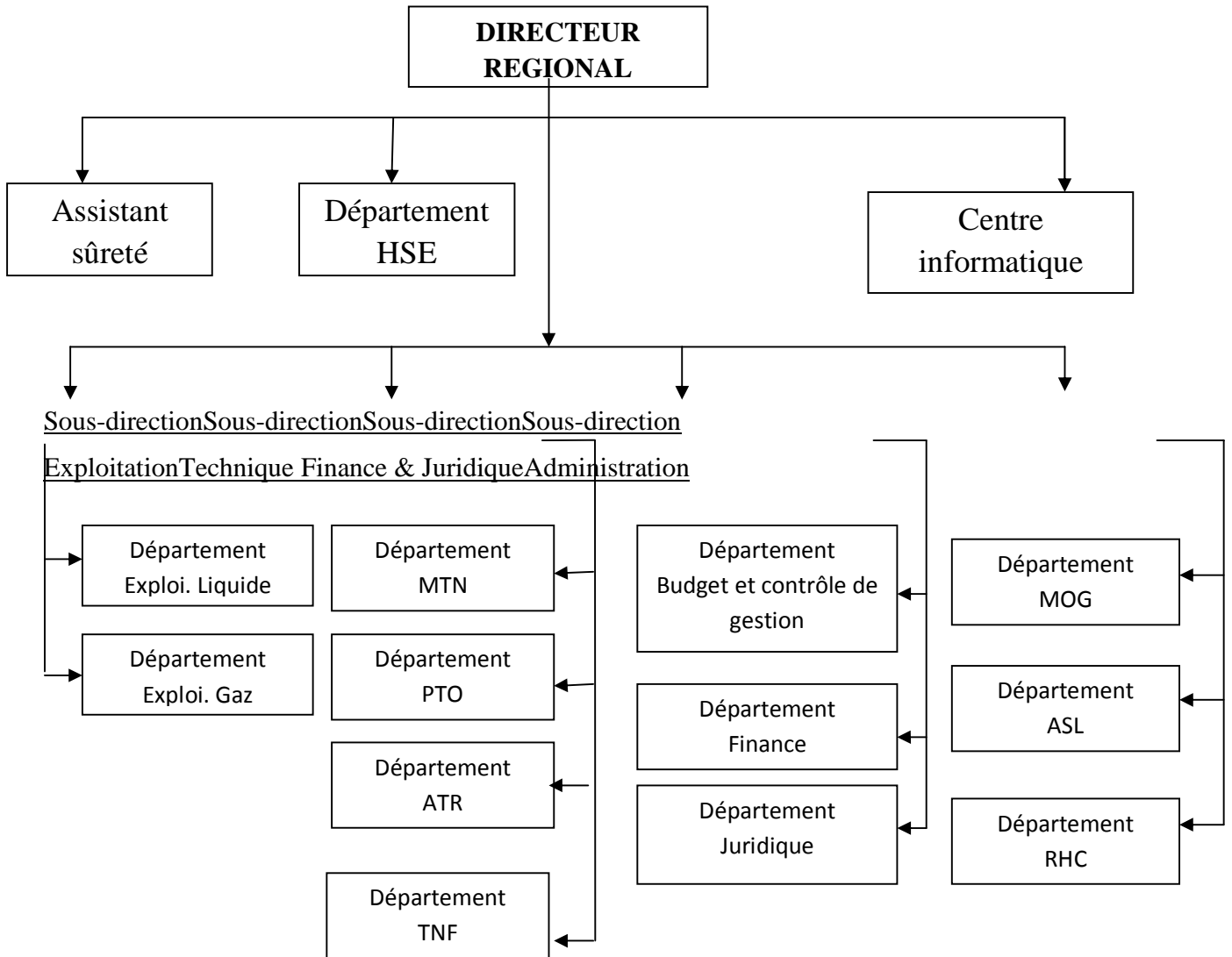
C) Les missions de la RTC: Les missions de la RTC sont les suivantes:

- le développement de la gestion et de l'exploitation du réseau transport, de stockage, de livraison et de changement des hydrocarbures;
- la coordination et le contrôle de l'exécution des programmes arrêtés en fonctions impératifs de production et de commercialisation;
- la maintenance, l'entretien et la protection des ouvrages de canalisation ainsi que l'exécution des révisions générales des machines tournantes y afférents;
- la conduite des études, la réalisation des projets de développement des ouvrages de canalisation.

Chapitre III: La contribution du contrôle budgétaire à la performance de la DRGB

D) Les objectifs de la DRGB : L'objectif principal de la DRGB consiste à transporter les hydrocarbures dans les meilleures conditions du temps et du coût.

Schéma 4 : L'organigramme de la direction régionale de Bejaia (DRGB)



Source : Document interne à la DRGB.

Chapitre III: La contribution du contrôle budgétaire à la performance de la DRGB

E) **L'organisation de la DRGB:** afin d'atteindre ses objectifs, la DRGB est structurée comme suite:

- **La sous-direction exploitation:** est composée de deux départements :
 - Département exploitation liquide: est chargé de l'exploitation des installations pour le transport du pétrole.
 - Département exploitation gaz:est chargé de l'exploitation des installations pour le transport du gaz.
- **La sous-direction technique:** elle regroupe les quatre (04) départements suivants :
 - Département protection des ouvrages (PTO): est chargé de la protection, de la réparation des ouvrages de transport, notamment les pipes et gazoducs de la région.
 - Département maintenance (MTN): ce département est chargé de la maintenance des équipements industriels et machines tournantes (motopompe, pompe, turbine...).
 - Département approvisionnement et transport (ATR): est chargé du réapprovisionnement de la DRGB en matériel nécessaire à son fonctionnement et le transport du personnel.
 - Département travaux/neufs(TNF):il est chargé de l'étude et suivi de petits projets et rénovation de la DRGB.
- **La sous-direction finance et juridique :** est chargée de la réalisation et la gestion des besoins et ressources financières, l'analyse et le suivi de l'évolution de la législation, réglementation et le contrôle de leurs exploitation, elle est composée de :
 - Département de budget et contrôle de gestion;
 - Département finance: il a pour rôle la tenue de la comptabilité générale et de la trésorerie de l'entreprise ;
 - Département juridique: son rôle est d'intervenir à chaque fois que les intérêts de la RTC sont mis en jeux pour veiller sur l'égalité des transactions. Ce département peut fournir une aide et conseils juridiques aux autres structures.

Chapitre III: La contribution du contrôle budgétaire à la performance de la DRGB

- **La sous-direction administration:** est composée de:
 - Département ressources humaines/communication(RHC) : ce département est chargé d'acquérir les ressources humaines nécessaires en nombre et en qualité;
 - Département administration et social (ASL): il gère le personnel de la DRGB;
 - Département moyens généraux(MOG): il représente le soutien logistique de l'entreprise.
- **Les structures de soutien :**
 - Département sécurité(HSE): ce dernier doit assurer la protection et la sauvegarde du patrimoine humain et matériel et veiller au respect des règles de sécurité des personnes et des biens de la DRGB.
 - Centre informatique: sa mission principale est d'exploiter et développer les applications permettant d'améliorer les conditions d'exploitation des autres structures de la direction.
 - Assistant sûreté interne.

Section02:Les procédures d'élaboration budgétaire au sein de la DRGB

Deux volets budgétaires ont été pris en compte par la direction régionale de Bejaia; département budget /contrôle de gestion, à savoir le budget d'investissement et celui d'exploitation.

Le service budget lance au mois de juin de chaque année une campagne budgétaire qui est une phase très importante où, il s'adresse à chaque département de la direction pour que ces derniers préparent leurs besoins pour la réalisation des objectifs fixés pour l'année N+1.

2-1) Le budget d'investissement

La campagne budgétaire se repose sur trois étapes fondamentales :

- Remise des fiches techniques ;
- Réunion avec les différents départements;
- Finalisation du plan annuel et à moyen terme.

A) La fiche technique

Est un instrument de suivi des projets, Elle retrace l'historique d'un projet. Elle comporte la nature de projet, l'identité de l'entreprise traitante ainsi que toutes autres informations concernant le projet. Elle est élaborée dans le but de contrôler le suivi et l'état d'avancement des projets tout au long de leurs réalisations. Ce document contient sept pages, chaque page présente des informations bien spécifiques détaillées du projet :

- Page1 : fiches signalétique du projet, où se trouve un résumé du projet, l'intitulé, la localisation, la finalité, l'opportunité, et la consistance de l'opération du projet. Voir annexe 1

- Page2 : planning des travaux et fournitures, c'est les délais de réalisation des travaux avec les dates de début et de fin des exécutions. Voir annexe 2

- Page3 : contrats et évolution physique de l'affaire. Voir annexe 3

- Page 4 : le coût des projets, on trouve dans cette rubrique deux sous rubriques: physique valorisé, et l'enveloppe financière. Voir annexe 4

- Page 5 : la déglobalisation mensuelle de la prévision annuelle en matière physique valorisé et enveloppe financière. Voir annexe 5

- Page 6 : l'explication des écarts, on constate dans cette rubrique des écarts entre le montant prévu du projet et le montant actuel, et on donne les causes et les explications des écarts résumées dans un tableau . Voir annexe 6

- Page 7 : la liste exhaustive des fournitures. Voir annexe 7

Chapitre III: La contribution du contrôle budgétaire à la performance de la DRGB

Le département juridique interviendra ensuite pour lancer les appels d'offres dans une revue technico-économique nommée BAOSEM (bulletin des appels d'offres du secteur d'énergie et des mines), afin de sélectionner les éventuelles entreprises contractantes.

B) La coordination avec les différents départements

Les différents services qui ont contribué à l'inscription de chaque projet au plan doivent se réunir pour aborder les différentes questions du projet qui va aider à mieux gérer et respecter les budgets avec le département budget en premier, ensuite la division d'Alger pour des réunions de pré-arbitrage.

- **Réunion de pré-arbitrage du plan** : les services concernés par les projets inscrits se réunissent avec le département budget plus d'une fois lors de la campagne budgétaire afin de compléter tous les oublis et corriger les erreurs afin de mieux les défendre au siège de division d'exploitation à Alger.

- **Réunion de l'arbitrage** : durant la campagne budgétaire, une délégation de la direction se présentera à Bejaia pour une réunion définitive où chaque département présentera ses différents projets, avant d'élaborer le plan annuel et à moyen terme qui sera présenté devant la division d'exploitation à Alger.

C) La finalisation du plan

Après avoir étudié les fiches techniques remises par le département et après les différentes réunions de ces derniers avec le service budget et la commission de la division de la T.R.C, le service budget peut finaliser son plan annuel qui est présenté sous forme de tableaux dans lesquels on classe les projets selon qu'ils soient entamés (programme en cours) ou à venir (programmes nouveaux), et aussi son plan à moyen terme qui a le même principe que le plan annuel, sauf que le plan à moyen terme (PMT), les prévisions sont données sur cinq (5) ans (N+1 à N+5) et non pas sur une année.

- Ce travail est fait au mois d'août et consiste en une consolidation de toutes les fiches techniques.

Chapitre III: La contribution du contrôle budgétaire à la performance de la DRGB

- Une fois le plan achevé, il sera présenté par la R.T.C de Bejaia devant le divisionnaire de la T.R.C à Alger et pour abrogation et autorisation de son exécution.

- Un plan annuel : il est constitué de tableau dont les projets sont classés selon leur réalisation (projets en cours, projets nouveaux programmés).

Dans chaque rubrique, on étale les projets selon, l'aspect technico-économique dont ils appartiennent. On retrouve dans le plan de l'année N+1 le coût actuel de chaque projet, la réalisation à la fin de l'année N-1 pour les projets en cours, ainsi que la réalisation du premier trimestre de l'année N et la prévision de clôture pour l'année en cours N de ces mêmes projets et la prévision pour l'année N+1.

Les prévisions sont faites par les approches suivantes:

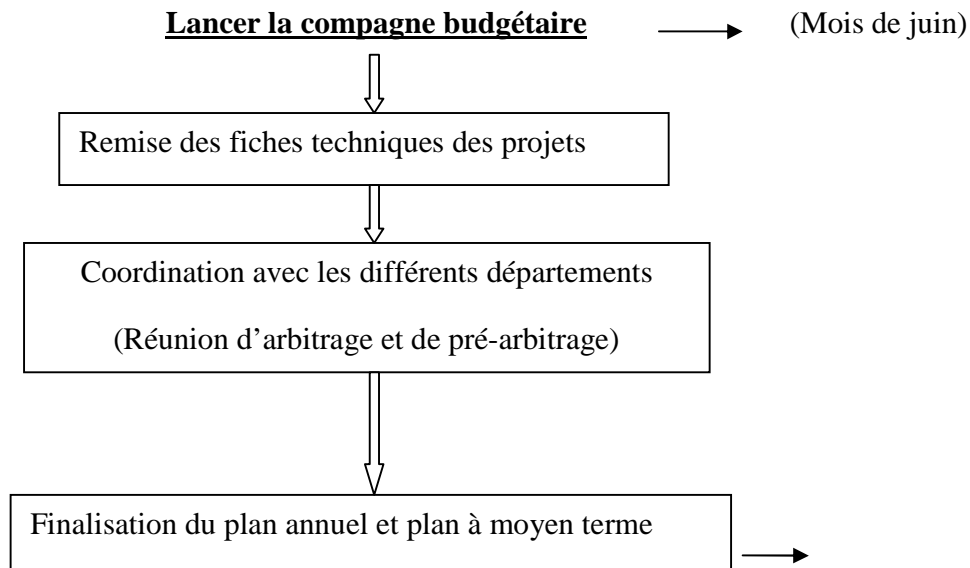
-Echéance prévisionnelle des réalisations en financier : Les montants totaux sont donnés en milliers de dinars algériens (KDA), et une colonne donne la partie en devise incluse dans le montage financier du projet.

-La déglobalisation du plan: pour un suivi plus fiable, on procède à la déglobalisation des prévisions de l'exercice N+1 qui veut dire, on passe des prévisions annuelles aux prévisions mensuelles.

Elle est faite en donnant une prévision pour chaque mois de l'année et non en divisant les prévisions annuelles par douze (12) mois, en étudiant les avantages et les inconvénients de chaque mois et en se basant sur le planning des réalisations établi par les départements concernés et mentionnés sur les contrats de réalisation.

Chapitre III: La contribution du contrôle budgétaire à la performance de la DRGB

Schéma 5 : procédure d'élaboration d'un projet d'investissement au sein de l'entreprise.



Source : réalisé par nous-même à partir des documents internes de la DRG Bejaia

2-2) Les principes d'élaboration de budget d'exploitation

Les principes d'élaboration du budget d'exploitation sont les mêmes par rapport au budget d'investissement. Le budget d'exploitation contient essentiellement les charges d'exploitation et les produits. Il détermine le niveau des charges pour l'année en cours et celle d'avenir.

Ces dernières obéissent à un traitement particulier pour arriver à dégager les prévisions.

A) Les charges d'exploitation

a) Phase préparatoire:

Cette phase consiste à remplir les imprimés déjà conçus par le service budget en matière d'achat sur le marché national et international ainsi que les services, où il revient à chaque département de communiquer ces informations au service budget. Après examen et contrôle, ces imprimés seront validés et affectés par le compte de résultats.

Chapitre III: La contribution du contrôle budgétaire à la performance de la DRGB

b) Phase opérationnelle: Cette phase consiste à faire l'étude de chaque charge d'exploitation à savoir :

- **Les matières et fournitures consommées** :il est question de cerner l'ensemble des besoins exprimés par les chefs de structure ainsi que le bon de commande lancé pour déterminer le niveau de ces charges. Chaque document va être soumis à un traitement spécifique afin d'arriver à consolider et avoir une information proche de la réalité;

- **Les services** :contiennent les services internes et externes.

➤ **Service interne** : représenté par l'ensemble de prestations de services indispensables au fonctionnement des procédures budgétaires;

➤ **Service externe** : représenté par des prestations des autres unités de SH (société hydrocarbures), pour le compte de la direction régionale de Bejaia. Elle se résume dans les prestations de transports, d'hôtellerie.....

-**Les frais du personnel** :représentent les coûts supportés par agent,l'effectif existant, et les coûts à une date donnée.

-**Les impôts et taxes**: généralement,la procédure reste simple pour les versements forfaitaires.Le calcul des impôts et taxes se fait à partir du chiffre d'affaires prévisionnel en lui appliquant le taux de 3%.

-**Les frais financiers**: ce sont tous les frais engendrés par la relation existante entre l'entreprise et les banques.

-**Les frais divers** :contiennent les frais d'assurance. C'est la section d'assurance qui communique les informations sur la valeur assurée.

-**Les amortissements** : consistent à déterminer le taux d'amortissement de chaque investissement, les informations sont communiquées par la comptabilité analytique.

- **L'auto consommation** :il s'agit du pétrole brut que l'on utilise dans les stations de la société. Les informations sont communiquées par le département exploitation.

Chapitre III: La contribution du contrôle budgétaire à la performance de la DRGB

Section 03: Le contrôle budgétaire et mesure de la performance de la DRGB :

3-1) Le contrôle budgétaire au sein de la DRGB :

3-1-1) Les écarts sur chiffre d'affaires :

Dans ce qui suit, nous allons détailler les prévisions par rapport aux réalisations du chiffre d'affaires

Tableau5: État comparatif des prévisions par rapport aux réalisations du chiffre d'affaires:

Unité: milliers de dinars (KDA)

| Désignation | Mois de février 2013 | | | | Mois de Mars 2013 | | | |
|--------------|----------------------|------------|---------|---------------------|-------------------|------------|----------|---------------------|
| | Réalisations | Prévisions | Ecart | Taux de réalisation | Réalisations | Prévisions | Ecart | Taux de réalisation |
| Pétrole brut | 438 788 | 507 047 | -68 259 | 87% | 677 423 | 561 373 | +116 050 | 120% |
| Condensat | 00 | 00 | 00 | 00 | 00 | 00 | 00 | 00 |
| Gaz naturel | 415 589 | 353 169 | +62 420 | 118% | 371 202 | 290 855 | +80 347 | 128% |
| Total | 854 377 | 860 215 | -5838 | 99% | 1 048 626 | 852 229 | +196 397 | 123% |

Source: établi par nos soins à partir des documents de la DRGB

- **Analyse de l'écart sur chiffre d'affaires par produit:** l'analyse de l'écart sur chiffre d'affaires met en évidence la décomposition suivante:

E/tarif de transport= (Tarif de transport réel - tarif transport préétabli) X quantité réelle transportée.

Chapitre III: La contribution du contrôle budgétaire à la performance de la DRGB

E/ Quantité transportée = (Quantité réelle transportée - quantité transportée préétablie) X tarif de transport préétabli.

L'écart sur chiffre d'affaires est dû essentiellement à un écart de quantités et non pas à une variation des tarifs comme démontré dans le tableau suivant :

Tableau 6: Analyse de l'écart sur quantités

Unité: milliers de dinars (KDA)

| Désignation | mois | Pétrole brut | Gaz naturel |
|-------------|---------|--|--|
| E/quantité | Février | (672 988- 777 679) X 652DA= -68 259 KDA | (681293-578965) X 610DA= +62 420 KDA |
| | Mars | (1038993- 861002) X 652DA= +116 050 KDA | (608 528- 476 811) X 610DA= +80 347 KDA |

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

Interprétation de l'écart sur chiffre d'affaires:

Les réalisations du chiffre d'affaires sont inférieures par rapport aux prévisions fixées par l'entreprise durant le mois de février. Cette dernière s'est fixée comme objectif 854 377 KDA, mais la réalisation était de 860 215 KDA, dégageant ainsi un écart négatif de : -5838 KDA, qui est dû à la fuite des pipes, ce qui a entraîné des pertes pour l'entreprise. Par contre le mois de mars elle a dégagé un écart positif de +196 397 KDA suite aux gros travaux de réparation engagés par celle -ci sur les pipe-lines qui avaient des problèmes de fuite.

Chapitre III: La contribution du contrôle budgétaire à la performance de la DRGB

3-1-2) Les écarts sur charges d'exploitation:

Tableau 7 : État comparatif des prévisions par rapport aux réalisations des charges d'exploitation: Unité: milliers de dinars (KDA)

| Désignation | Réalisation 2013 | Prévision 2013 | Ecart | Taux de réalisation |
|---|---------------------|-------------------|-------------------|------------------------|
| Achats de marchandises vendues | 398 046 | 377 431 | +20 705 | 105% |
| Services extérieurs | 974 261 | 1 188 624 | -214 363 | 82% |
| Autres services extérieurs | 3 703 509 | 1 180 530 | +2 522 979 | 314% |
| Charges du personnel | 4 846 476 | 4 157 026 | +689 450 | 116% |
| Impôts et axes et versements assimilés | 586 582 | 331 187 | +255 395 | 177% |
| Autres charges opérationnelles | 82 219 | 00 | +82 219 | / |
| Charges financières | 12 490 | 00 | +12 490 | / |
| Dotations aux amortissements, provisions, pertes de valeurs | 3 621 594 | 4 018 337 | -396 743 | 90% |
| TOTAL | 14 225 177 | 11 253 135 | +2 972 042 | 126% |

Source : Elaboré par nos soins à partir des données de l'entreprise.

Tableau 8 : Détermination de l'écart sur l'auto consommation des stations en gaz naturel

En milliers de dinars (KDA)

| Désignation | Mois de février 2013 | | | | Mois de Mars 2013 | | | |
|-------------|----------------------|------------|-------|---------------------|-------------------|------------|-------|---------------------|
| | Réalisations | Prévisions | Ecart | Taux de réalisation | Réalisations | Prévisions | Ecart | Taux de réalisation |
| Gaz Naturel | 3047 | 1487 | +1560 | 205% | 3212 | 1487 | +1725 | 216% |

Source : établi par nos soins à partir des documents interne à l'entreprise.

Chapitre III: La contribution du contrôle budgétaire à la performance de la DRGB

Interprétation des écarts sur charges d'exploitation :

- Achats consommés:

L'écart constaté est de +20 705 KDA, soit un taux de 105 %, il s'agit d'un écart positif qui est dû principalement à l'augmentation du coût de la matière première sur le marché.

- Services extérieurs :

D'un montant de 974 261 KDA, une diminution est constatée de 82 % par rapport aux prévisions de la clôture qui sont de 1 188 624 KDA qui s'explique par la concrétisation des contrats.

- Autres services extérieurs :

Ce poste connaîtra une hausse de 113 % qui est due essentiellement à la signature de deux (02) contrats de surveillance (sécurité) qui n'ont pas été prévus.

- Charges de personnel:

Nous enregistrons une augmentation du poste "charges du personnel" de 116 % par rapport aux prévisions de clôture qui s'explique par la réalisation du plan de recrutement de l'exercice 2013 et la mutation des agents qui travaillent au sud à la DRG Bejaia.

- Impôts et taxes:

L'écart positif de 177 % est dû à la hausse de la TAP proportionnellement avec l'augmentation du chiffre d'affaires.

- Charges financières :

Les charges financières augmenteront de +12 490 par rapport aux prévisions de clôture correspondant aux intérêts sur les emprunts bancaires.

- Dotations aux amortissements et aux provisions :

L'écart est négatif de -396 743, ce résultat est dû à la non réception de certains projets d'investissements dans les délais.

Chapitre III: La contribution du contrôle budgétaire à la performance de la DRGB

- Autoconsommation :

Pour l'auto consommation on constate un écart positif de +1560 KDA durant le mois de février et de +1725 le mois de mars. Ce qui s'explique principalement par la hausse des tarifs d'autoconsommation.

3-1-3) Le suivi d'un projet d'investissement (janvier, février) 2013

La mise en place des budgets dans une entreprise est une condition nécessaire mais insuffisante. En effet la place de la budgétisation pour les programmes inscrits doit être complétée par l'instauration d'un service rigoureux et une réactivité en conséquence.

Il s'agit d'identifier rapidement les écarts (réalisations, prévisions), les analyser et de procéder aux ajustements nécessaires, sur la base du suivi physique valorisé et du suivi financier.

➤ Présentation du projet

Le projet est constitué de la réalisation d'une caserne de sécurité équipée au TM sud

- Le marché est attribué à l'entreprise «X » pour un montant de **122 301 553.86 DA** (publié au BAOUSEM le 06/05/2012).
- Contrat signé le 16/09/2012, ODS (ordre de service) établi pour le 04/11/2012.

A) Le suivi du projet sur le plan « Physique valorisé »

Il s'agit d'un contrôle du niveau de réalisation du projet à partir des prévisions exprimées dans la fiche technique et les réalisations qu'on calculera ainsi :

Tableau 9 : Présentation du projet « aspect physique» En milliers de dinars (KDA)

| Mois | Taux d'avancement du projet durant le mois | Coût total du projet | réalisations | prévisions | écart |
|---------|--|----------------------|--------------|------------|-------|
| Janvier | 2,44% | 122 301 | 2984 | 2500 | +484 |
| Février | 1,8% | 122 301 | 2201 | 2500 | - 299 |

Source : établi par nos soins à partir des données de la DRGB, service budget année 2016.

Chapitre III: La contribution du contrôle budgétaire à la performance de la DRGB

Tels que :

Le taux d'avancement du projet durant le mois de Janvier = Tx d'avancement à fin janv – Tx d'avancement à fin décembre

Le taux d'avancement du projet durant le mois de Janvier = 6,87% – 4,43% = **2,44%**

Le taux d'avancement du projet durant le mois de Janvier = **2,44%**

Réalisations en mois de Janvier = Tx d'avancement X coût du projet

Réalisations en mois de Janvier = 2,44 % X 122 301 KDA = **2984 KDA**

Le taux d'avancement du projet durant le mois de février = Tx d'avancement à fin Fev – Tx d'avancement à fin Janv

Le taux d'avancement du projet durant le mois de février = 8,67% – 6,87% = 1,8%

Le taux d'avancement du projet durant le mois de février = **1,8%**

Réalisations en mois de février = Tx d'avancement X coût du projet

Réalisations en mois de février = 1,8% X 122 301KDA = **2201 KDA**

Interprétation des écarts :

Mois de janvier: Un écart positif de + 484 est constaté, qui est dû à la mobilisation importante des moyens matériels.

Mois de février : nous enregistrons une diminution de – 299 qui s'explique par le manque de moyens humains du contractant d'une part et d'autres parts, par la période hivernale et les inondations qui ont retardé les travaux.

Chapitre III: La contribution du contrôle budgétaire à la performance de la DRGB

B) Suivi du projet « ASPECT FINANCIER »

Il s'agit d'un contrôle au niveau de réalisations des factures du projet qui se résume dans le tableau suivant:

Tableau10 : présentation du projet sur le plan financier

| MOIS | Réalisations (KDA) | Prévisions(KDA) | Écart (KDA) |
|---------|--------------------|-----------------|-------------|
| Janvier | 00 | 18 345 | -18 345 |
| Février | 4 255 | 2 500 | +1 755 |

Source : établi par nous même à partir des données de l'entreprise.

Interprétation des écarts :

Mois de Janvier : l'écart constaté est de **-18345**, se traduit par la non présentation de factures pour le règlement par le contractant ;

Mois de Février : un écart positif qui est dû au règlement d'une facture relative aux travaux réalisés en mois de Novembre et Décembre.

3-2) La mesure de la performance de la DRGB

Les indicateurs de performance clés sont des mesures permettant de découvrir les améliorations et les points faibles d'une entreprise. Donc il convient de choisir convenablement les indicateurs pertinents permettant de corriger la situation présente et de projeter l'avenir.

3-2-1) Les indicateurs de performance économique

A) Production de l'exercice

Production de l'exercice = production vendue + Production stockée ou déstockée + production immobilisée + subvention d'exploitation

Chapitre III: La contribution du contrôle budgétaire à la performance de la DRGB

Production de l'exercice = $16\,594\,756 + (-29\,764) + 00 + 00$

Production de l'exercice = **16 564 992 KDA**

Interprétation:

La production de l'exercice de 16 564 992 KDA reflète le volume d'activité de l'entreprise. Ce qui permet de créer de la valeur ajoutée, c'est un indicateur de la performance industrielle.

B) La valeur ajoutée (VA)

La valeur ajoutée (VA) = Production de l'exercice – Consommation de l'exercice

Ainsi :

Consommation de l'exercice = achats consommés + services extérieurs + autres services extérieurs

Consommation de l'exercice = $398\,046 + 974\,261 + 3\,703\,510 = 5\,075\,817$ KDA

La valeur ajoutée (VA) = $16\,564\,992 - 5\,075\,817$

La valeur ajoutée (VA) = **11 489 175 KDA**

Interprétation:

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

C) Excédent Brut d'exploitation

Excédent Brut d'exploitation = Valeur Ajoutée + Subventions d'exploitation – Charges de personnel – impôts, Taxes et versements assimilés

Chapitre III: La contribution du contrôle budgétaire à la performance de la DRGB

$$\text{EBE} = 11\,489\,175 + 00 - 4\,846\,477 - 586\,582$$

$$\text{EBE} = \mathbf{6\,056\,116\,KDA}$$

Interprétation:

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

D) Résultats Brut d'exploitation

Résultats Brut d'exploitation = EBE+ Autres produits d'exploitation- Autres charges d'exploitation+reprises sur amortissements et provisions d'exploitation+transfert de charges d'exploitation-dotations aux amortissements et provisions

$$\text{RBE} = 6\,056\,116 + 204\,096 - 82\,220 + 365\,950 + 00 - 3\,621\,594$$

$$\text{RBE} = \mathbf{2\,922\,348\,KDA}$$

Interprétation:

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

E) Résultat financier

Résultat financier = produits financiers – charges financières

$$\text{Résultat financier} = 00 - 12\,491$$

$$\text{Résultat financier} = \mathbf{-12\,491\,KDA}$$

Chapitre III: La contribution du contrôle budgétaire à la performance de la DRGB

Interprétation :

Le résultat financier est négatif qui est dû à l'absence des produits financiers. Néanmoins, ceci ne veut pas pour autant dire de l'entreprise n'est pas performante. En effet, cet indicateur est lié aux opérations de financement et non à l'exploitation.

F) Résultat courant avant impôt

Résultat courant avant impôt = résultat d'exploitation + ou- résultat financier

Résultat courant avant l'impôt = 2 922 348 - 12 491 = **2 909 857 KDA**

Résultat courant avant l'impôt = **2 909 857 KDA**

Interprétation: Cela signifie que la GRGB atteint la performance de ses activités économiques.

G) Résultat net

Résultat net = Résultat courant avant impôt + ou- résultat exceptionnel - IBS

Résultat net = 2 909 857 - 00

Résultat net = **2 909 857 KDA**

Interprétation :

L'entreprise a réalisé un bénéfice de 2 909 857 KDA, C'est-à-dire qu'elle a une capacité d'autofinancement ce qui permet de conclure sur la performance de la DRGB.

3-2-2) Les indicateurs de performance financière

- Analyse par la méthode des ratios

A) Le taux de rentabilité économique (ROI):

Le Taux de rentabilité économique exprime la rentabilité réalisée par l'entreprise quelque-soit l'origine des ressources qui ont été utilisé(interne et externe). Il se calcul comme suit :

$$\text{Taux de rendement des capitaux investis} = \frac{\text{Résultat d'exploitation}}{\text{Capitaux investis}}$$

(Taux de rentabilité économique)

$$\text{ROI} = 2\,922\,348 / 2\,158\,231$$

$$\text{ROI} = 135 \%$$

Interprétation:

L'entreprise présente une excellente rentabilité économique, ses actifs économiques sont rentables à 135 %.

B) Le Taux de rentabilité financière(Return On Equity):

Le Taux de rentabilité financière(ROE) exprime la rentabilité dégagée par l'entreprise en utilisant ses propres fonds.

$$\text{Taux de rentabilité financière} = \frac{\text{Résultat net}}{\text{Capitaux propres}}$$

$$\text{ROE} = 2\,909\,857 / 10\,670\,678$$

$$\text{ROE} = 27 \%$$

Interprétation :

Le taux de rentabilité est de 27 %, ce qui indique que l'entreprise a une bonne rentabilité financière.

Chapitre III: La contribution du contrôle budgétaire à la performance de la DRGB

C) **Le fond de roulement** : c'est la part des capitaux permanents que la société consacre au financement de son cycle d'exploitation autrement dit son actif circulant, son mode de calcul est :

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

$$\text{FRN} = 1\,893\,824 - 1\,447\,433$$

$$\text{FRN} = 446\,391 \text{ KDA}$$

Interprétation:

Le FRN est positif signifie que la DRGB a pu dégager des liquidités à moyen et long terme qui constitue une marge de sécurité, ce qui lui permettra de faire face aux risques à court terme.

D) **Le Besoin en fondde roulement** : il représente un besoin exprimé par l'exploitation de l'entreprise, il est estimé par la formule suivante:

$$\text{BFR} = (\text{valeur d'exploitation} + \text{la valeur réalisable}) - (\text{dettes à court terme} - \text{concours bancaires}).$$

$$\text{BFR} = (\text{VE} + \text{VR}) - (\text{DC} - \text{CB}) = 1\,873\,761 - 1\,447\,433$$

$$\text{BFR} = 426\,328 \text{ KDA}$$

Interprétation:

Le besoin en fond de roulement est de 406 266 KDA, ce qui implique que les besoin de financement sont supérieurs aux ressources à court terme. L'exploitation exprime dans ce cas un surplus de besoins qui doit être financé.

E) **La trésorerie** : elle représente tous ce qui reste à l'entreprise à la fin de l'année après avoir financer ses actifs fixes et son exploitation. Sa formule est la suivante:

$$\text{TR} = \text{Fond de roulement} - \text{Besoin en fond de roulement}$$

Chapitre III: La contribution du contrôle budgétaire à la performance de la DRGB

TR = 446 391- 426 328

TR = 20 063KDA

Interprétation:

La trésorerie est positive, ce qui signifie que la DRGB a pu subvenir aux besoins exprimés grâce à l'utilisation d'une partie du FRN, Ce dernier a donc pu financer le BFR et le surplus se trouve sous forme de liquidités.

➤ Tableau 11 : Ratios de structure financière

| Ratios | Formules | Résultat 2013 |
|--------------------------------|---|---------------|
| Ratio de financement permanent | $R = \frac{\text{Capitaux permanent}}{\text{Actif immobilisé}}$ | 1,04 |
| Ratio de financement propre | $R = \frac{\text{Capitaux propres}}{\text{Actif immobilisé}}$ | 0.74 |
| Ratio d'autonomie financière | $R = \frac{\text{Capitaux propres}}{\text{Total des dettes}}$ | 2,95 |
| Ratio d'endettement | $R = \frac{\text{Total des dettes}}{\text{Total des actifs}}$ | 0,25 |

Source : établi par nous même à partir des documents de l'entreprise.

Interprétation :

- Le ratio de financement permanent est supérieur à 1, l'entreprise a pu financer la totalité de ses immobilisations tout en dégageant un fond de roulement positif.
- Le ratio de financement propre est supérieur à 1/2 cela signifie que la totalité de l'actif fixe est financé par les capitaux propres.
- Le ratio d'autonomie financière: la DRGB peut rembourser la totalité de ses dettes par ses capitaux propres donc elle est indépendante financièrement.
- Le ratio d'endettement : les dettes représentent 1/4 des ressources de l'entreprise, l'endettement est faible ce qui est favorable pour sa performance.

Chapitre III: La contribution du contrôle budgétaire à la performance de la DRGB

➤ **Tableau 12 : Ratios de liquidités (Trésorerie)**

| Ratios | Formules | Résultat 2013 |
|------------------------------|---|---------------|
| Ratio de liquidité générale | $R = \frac{\text{Actif circulant}}{\text{DCT}}$ | 1, 3 |
| Ratio de liquidité réduite | $R = \frac{\text{VR} + \text{VD}}{\text{DCT}}$ | 0,97 |
| Ratio de liquidité immédiate | $R = \frac{\text{VD}}{\text{DCT}}$ | 0,013 |

Source : établi par nous même à partir des documents de l'entreprise.

Interprétation:

- Le ratio de liquidité finale (générale) est supérieur à 1, l'entreprise arrive à honorer ses échéances grâce à son actif circulant, elle est liquide
- Le ratio de liquidité réduite : la DRGB arrive à honorer ses échéances grâce à ses liquidités et l'encaissement de ses créances
- Le ratio de liquidité immédiate, l'entreprise présente des problèmes de liquidité immédiate ce qui peut lui causer des difficultés à régler ses dettes échues.

Conclusion

Le cas pratique nous a permis de comprendre l'organisation générale de la DRG Bejaia et de faire une description complète de son système budgétaire afin de relever les insuffisances.

À l'issue de ce travail, nous avons procédé à la comparaison des prévisions aux réalisations de l'année 2013 afin de calculer et d'analyser les écarts ensuite nous avons calculé les indicateurs de performance pour pouvoir porter un jugement et connaître le lien entre le contrôle budgétaire et la performance de l'entreprise. À la fin de notre stage pratique nous avons constaté que le contrôle budgétaire étant un élément majeur du dispositif de contrôle de gestion au sein de la SONATRACH Bejaia contribue à l'amélioration des résultats.

Conclusion générale

CONCLUSION GENERALE

La gestion budgétaire est une fonction partielle du contrôle de gestion c'est un processus par lequel l'entreprise définit ses objectifs à court terme et les moyens pour les atteindre. Elle a pour mission la prévision, la budgétisation et le contrôle budgétaire. La gestion prévisionnelle permet de traduire les objectifs tracés par l'entreprise en des programmes à l'aide de différentes techniques de prévision. Ces programmes sont ensuite chiffrés et présentés sous forme de budgets qui constituent un outil de délégation, de motivation, de coordination et de communication entre les responsables de l'entreprise. La démarche de la gestion budgétaire s'achève par un contrôle budgétaire qui permet de gérer à l'avance et par anticipation les écarts constatés, et de comprendre comment les résultats sont-ils générés, de porter un jugement éclairé sur la performance de chacun des responsables orienté vers la prise de décision.

L'objectif principal de notre travail consistait à analyser la contribution du contrôle budgétaire à la performance de l'entreprise.

L'étude de cas que nous avons mené au sein de la SONATRACH a permis de confronter nos acquis théoriques à la réalité du terrain. Aussi, nous sommes parvenus aux constats suivants:

Le contrôle budgétaire est un mode de gestion à court terme qui traduit la stratégie en terme monétaire correspondant à l'exploitation du budget afin de planifier et contrôler les performances des managers et plus globalement de l'entreprise. Cette gestion s'appuie sur un pilotage symbolisé par une boucle rétroactive. Le contrôle budgétaire informe les responsables sur le degré de réalisation des budgets ainsi il permet d'évaluer la performance des. Un contrôle budgétaire pertinent s'appuie sur des budgets établis pour formaliser le fonctionnement qui est une confrontation périodique entre des données préétablies et des réalisations pour mettre en évidence des écarts.

Le bon contrôle d'une Organisation ou d'un système est la condition fondamentale de son efficacité et de sa survie. Ainsi, la première hypothèse est vérifiée.

La mise en œuvre du contrôle budgétaire requiert l'utilisation de certains outils tels que le tableau de bord, le reporting etc... La prise en compte de ces suggestions et leur mise en œuvre conduira la DRG Bejaia vers une amélioration continue de sa performance. Le contrôle

CONCLUSION GENERALE

budgétaire étant un élément majeur du dispositif de contrôle de gestion qui complète le schéma de planification.

Il doit être mené dans une option dynamique d'amélioration des performances de l'entreprise. La seconde hypothèse est également affirmée.

Après étude et analyse du système budgétaire de la DRGB, nous avons constaté l'importance accordée à la gestion budgétaire dans l'entreprise vu la réalisation d'un niveau élevé de sa performance, mais cela n'empêche pas de signaler les insuffisances qu'on a constaté tout au long de notre stage et qui doivent être prises en considération par celle - ci pour atteindre l'excellence, notamment :

- Le choix du soumissionnaire qui se fait seulement sur la base de l'offre la moins disante, et non sur d'autres critères;
- L'évaluation de la performance qui se fait uniquement par le calcul des écarts et l'ignorance des autres techniques comme le tableau de bord qui n'est pas utilisé depuis 2002, le seuil de rentabilité,....etc;
- Le contrôle budgétaire prend la forme d'un suivi qui cherche les causes des écarts, informe les différents niveaux hiérarchiques, mais qui ne prend pas les actions correctives nécessaires pour éviter la reproduction des mêmes erreurs.

Pour mieux contrôler et faire un suivi des écarts, l'entreprise doit mener des actions correctives. Nous recommandons dans ce cas :

- D'approfondir les études faites sur les projets d'investissements pour aboutir à des prévisions proches du réel;
- De Sélectionner les soumissionnaires en se basant sur plusieurs critères et non seulement sur l'offre la moins disante;
- De résoudre rapidement et efficacement tous les événements imprévus qui empêchent l'avancement de ses projets.

Références Bibliographiques

Bibliographie

Ouvrages

- ❖ Doriah. B, Goujet. C, « gestion prévisionnelle et mesure de la performance », 3ème éditions, Dunod, Paris 2007.
- ❖ ALAZARD. C, SÉPARI. S « contrôle de gestion manuel et applications», 2ème édition Dunod France 2010.
- ❖ BERNARD Y et COLLI J.C, « Vocabulaire économique et financier » ; Paris, du Seuil 1996.
- ❖ LANGLOIS. G, « contrôle de gestion et gestion budgétaire», Pearson éducation, Paris 2006.
- ❖ Bouquin H, « la maîtrise des budgets dans l'entreprise », Ediceef, 1992.
- ❖ Cabane. P, « Essentiel de la finance à l'usage des managers », édition d'organisation, 2008.
- ❖ GERVAIS. M, « contrôle de gestion par le système budgétaire vuilbert », Paris, 1987.
- ❖ A. PAYETTE, « Efficacité des gestionnaires et des organisations », 2007.
- ❖ A.D. CHANDLER, « Organisation et performance des entreprises », T1, éditions de l'organisation, 1992.
- ❖ KHEMAKHAM. A, « la dynamique du contrôle de gestion », édition Dunod, Paris.
- ❖ P. LORINO, « Méthodes et pratiques de la performance, le guide du pilotage », éditions de l'organisation, 1997.
- ❖ AFGI « indicateur de performance », Edition hermes Science Europe Ltd, Paris, 2001.
- ❖ Claude ALAZARD, Sabine SEPARI; DECF, 5 éditions « contrôle de gestion » édition Dunod 2001.
- ❖ ROUACH, NAULEAU. G, « Le contrôle de gestion bancaire et financier », banque éditeur, 3eme édition, Paris, 1998.
- ❖ BERLAND. N, « Mesurer et piloter la performance », édition E-book, Paris-Dauphine 2009.
- ❖ VILAIN Laurent, « Le pilotage de l'entreprise: l'utilisation d'un tableau de bord prospectif», Edition école des mines de Paris, promotion 2003,

Documents divers:

- ❖ KABONGO K, Cours de gestion budgétaire inédit ISC, 2006 – 2007.
- ❖ CisseDemba, MBA audit et contrôle de gestion, 25^{ème} promotion, 2013-2014, CESAG.
- ❖ Guide méthodologique « suivi de la performance et choix des indicateurs » Décembre 2009.
- ❖ Abdelhamid EL GADI, « Audit et contrôle de gestion » édition Imprimeries Mithaq-Almaghrib, 1996.
- ❖ Abdelhamid EL GADI « Audit et contrôle de gestion.

Sites et web:

- ❖ www.foad-mooc.auf.org/IMG/pdf/M02-2pdf consulté le 18/03/2016.
- ❖ <http://www.sonatrach.dz/nos-activites.html>.
- ❖ [http : //www.sonatrach.dz/organisation.html](http://www.sonatrach.dz/organisation.html).
- ❖ <http://www.mem-algeria.org/actu/comn/pubt/pip-confer-TRCjuin-06.pdf>.
- ❖ <http://www.memoireonline.com>.

Table des matières

| | |
|--|----------|
| Introduction générale..... | 1 |
| Chapire I : Concepts et notions de base de la gestion budgétaire..... | 4 |
| -Introduction du premier chapitre..... | 4 |
| Section 01 : La gestion budgétaire:Définition et positionnement..... | 4 |
| 1-1) Définition..... | 4 |
| 1-2) Le positionnement de la gestion budgétaire..... | 6 |
| 1-2-1) Le contrôle de gestion..... | 6 |
| A) La comptabilité analytique..... | 6 |
| B) Les tableaux de bord de gestion..... | 6 |
| C) La gestion prévisionnelle..... | 6 |
| Section 02 : Les différentes phases de la gestion budgétaire..... | 7 |
| 2-1)Le processus budgétaire..... | 9 |
| 2-1-1) Définition et caractéristiques du budget..... | 9 |
| A) Définition..... | 9 |
| B) Caractéristiques du budget..... | 10 |
| 2-1-2) Les étapes de la procédure budgétaire..... | 13 |
| 2-1-3) Articulation des différents budgets..... | 14 |
| A) Budget des ventes..... | 14 |
| B) Budget de production..... | 15 |
| C) Budget d’approvisionnement..... | 15 |
| D) Budget d’investissement..... | 16 |
| E) Budget de trésorerie..... | 17 |
| F) Les documents de synthèse prévisionnels..... | 18 |
| 2-2) Le contrôle budgétaire..... | 19 |
| 2-2-1) Définition et caractéristiques..... | 19 |

| | |
|---|-----------|
| A) Définition du contrôle budgétaire..... | 19 |
| B) Caractéristiques du contrôle budgétaire..... | 19 |
| 2-2-2) Les objectifs du contrôle budgétaire..... | 21 |
| 2-2-3) Les différentes étapes du contrôle budgétaire..... | 21 |
| A) Le contrôle avant l'action..... | 21 |
| B) Le contrôle pendant l'action..... | 21 |
| C) Le contrôle après l'action..... | 22 |
| 2-2-4) Les fonctions du contrôle budgétaire..... | 22 |
| 2-2-5) Les conditions d'efficacité du contrôle budgétaire..... | 23 |
| A) La continuité du contrôle..... | 23 |
| B) La rapidité d'obtention des résultats..... | 23 |
| C) La saisie des informations au niveau des centres de responsabilités..... | 23 |
| 2-2-6) Les supports du contrôle budgétaire | 23 |
| A) Tableau de bord..... | 23 |
| B) Les rapports de contrôle..... | 25 |
| C) Les réunions du suivi budgétaire..... | 26 |
| 2-2-7) Analyse des écarts et mesures correctives..... | 27 |
| A) Définition et caractéristiques d'un écart..... | 27 |
| B) Les principes d'élaboration des écarts..... | 28 |
| C) L'analyse des écarts..... | 29 |
| D) Interprétation des écarts..... | 32 |
| E) La mise en œuvre et les propriétés des actions correctives..... | 33 |
| Conclusion du premier chapitre..... | 35 |
| Chapitre II : La performance et le contrôle budgétaire : Les fondements théoriques et interactions | 36 |
| Introduction du deuxième chapitre..... | 36 |
| Section 01 : Présentation de la performance..... | 36 |
| 1-1) Notions sur la performance..... | 36 |
| 1-1-1) Définitions | 36 |
| 1-1-2) Caractéristiques de la performance..... | 38 |

| | |
|--|-----------|
| 1-1-3) Performance interne et performance externe..... | 39 |
| 1-2) La mesure de la performance..... | 40 |
| 1-2-1) Définition d'un indicateur de performance..... | 41 |
| 1-2-2) Qualités d'un indicateur de performance..... | 42 |
| 1-2-3) Les dimensions internes et les indicateurs de mesure de la performance..... | 43 |
| A) La performance économique..... | 43 |
| B) La performance financière..... | 45 |
| C) La performance sociale..... | 46 |
| D) La performance organisationnelle..... | 47 |
| E) La performance technologique..... | 47 |
| F) La performance commerciale..... | 48 |
| G) La performance sociétale..... | 48 |
| H) La performance stratégique..... | 49 |
| 1-3) Les objectifs de la mesure de la performance..... | 50 |
| 1-3-1) Informer les managers..... | 50 |
| 1-3-2) Inciter les managers..... | 50 |
| Section 02 : Le lien entre contrôle budgétaire et performance..... | 51 |
| Section 03: Les limites du contrôle budgétaire et développement des systèmes de mesure de la performance..... | 52 |
| 3-1) Les limites du contrôle budgétaire..... | 52 |
| 3-2) Le développement des systèmes de mesure de la performance..... | 53 |
| 3-2-1) Le tableau de bord de gestion..... | 53 |
| A) Définition..... | 53 |
| B) Les rôles de tableau de bord..... | 54 |
| C) Les instruments du tableau de bord..... | 55 |
| D) Les objectifs du tableau de bord..... | 58 |
| 3-2-2) Tableau de bord équilibré « balancedscorecard »..... | 58 |
| Conclusion du deuxième chapitre..... | 65 |

Chapitre III : La contribution du contrôle budgétaire à la performance de la DRGB....66

Introduction du troisième chapitre.....66

Section 01 : généralités sur l'organisme d'accueil.....66

| | |
|--|----|
| 1-1) Présentation de la SONATRACH..... | 66 |
| 1-1-1) Création et évolution..... | 66 |
| 1-1-2) Activités de la SONATRACH..... | 67 |
| 1-1-3) Organisation de la société..... | 68 |
| 1-2) Présentation de la branche transport par canalisation TRC..... | 69 |
| 1-2-1) Historique de la TRC..... | 69 |
| 1-2-2) Activités et objectifs de la branche TRC..... | 71 |
| A) Activités..... | 71 |
| B) objectifs de la TRC..... | 71 |
| 1-2-3) Organisation de la TRC..... | 71 |
| 1-3) Présentation de la région transport centre de Bejaia (RTC)..... | 73 |
| A) Effectif de la DRGB..... | 74 |
| B) Situation géographique..... | 75 |
| C) Les missions de la RTC..... | 75 |
| D) Les objectifs | 76 |
| E) Organisation de la DRGB..... | 77 |

Section 02: Les Procédures d'élaboration budgétaire au sein de la DRGB.....78

| | |
|--|----|
| 2-1) Budget d'investissement..... | 79 |
| A) Fiche technique..... | 79 |
| B) Coordination avec les différents départements..... | 80 |
| C) Finalisation du plan..... | 80 |
| 2-2) Les principes d'élaboration de budget d'exploitation..... | 82 |

Section 03: Le contrôle budgétaire et mesure de la performance de la DRGB.....84

| | |
|---|----|
| 3-1) Le contrôle budgétaire au sein de la DRGB..... | 84 |
| 3-1-1) Les écarts sur chiffre d'affaires..... | 84 |

| | |
|--|-----------|
| 3-1-2) Les écarts sur charges d'exploitation..... | 86 |
| 3-1-3) Le suivi d'un projet d'investissement..... | 88 |
| A) Le suivi du projet sur le plan « Physique valorisé »..... | 88 |
| B) Le suivi du projet « ASPECT FINANCIER »..... | 90 |
| 3-2) La mesure de la performance de la DRGB..... | 90 |
| 3-2-1) Les indicateurs de performance économique..... | 90 |
| 3-2-2) Les indicateurs de performance financière..... | 94 |
| Conclusion du troisième chapitre..... | 97 |
| Conclusion générale..... | 98 |

Bibliographie

Les annexes

Table des matières

Résumé

La gestion budgétaire constitue la méthode du contrôle de gestion utilisée par les entreprises, c'est le processus par lequel l'entreprises définit ses objectifs à court terme et les moyens pour les atteindre; elle conduit à la mise en place d'un ensemble de budgets couvrant toutes les activités de l'entreprise. Ces budgets représentant des programmes d'actions chiffrés sont appelés à servir d'outils de pilotage, s'il leur est adjoint un système de contrôle budgétaire cohérent et régulier. Ce système de contrôle à pour objectif de mettre en évidence des écarts pertinents qui doivent faire l'objet de réflexion sur les causes et initier des actions correctives.

Mots clé : gestion budgétaire, budget, contrôle budgétaire.

Summary

The budgetary control constitutes the method of the management audit used by the companies, it is the process by which the companies define its short-term objectives and the means to reach them; it leads to the installation of a set of budgets covering all the activities of the Company. These budgets representing of the quantified action programs have to be used as tools for piloting, if it is assistant for them a coherent and regular budgetary monitoring system. This monitoring system with for objective to highlight relevant variations which must be the object of reflection on the causes and initiate corrective actions.

Key word: fiscal management, budget, budgetary control.