

UNIVERSITE MOULOUD MAMMERRI DE TIZI-OUZOU

Campus universitaire de TAMDA 2

Filière à Recrutement National

Département des sciences financières et comptabilité



Mémoire de fin de cycle

En vue de l'obtention du diplôme de Master en sciences Financières et
Comptabilité

Spécialité : Finance d'entreprise

Sujet

**La gestion budgétaire et son incidence sur
la performance financière d'une entreprise.**

**Cas : SONELGAZ, Direction de
Distribution Tizi-Ouzou**

Réalisé par :

- Aissat Lamia
- Megouda Sonia

Présenté devant le jury composé de :

Président/Examineur	KARA Rabah	MCA à UMMTO
Rapporteur	DAHAK Abdennour	MCA à UMMTO
Examineur	OUNASSI Hassene	MAA à UMMTO

Promotion : 2021 / 2022

UNIVERSITE MOULOUD MAMMERRI DE TIZI-OUZOU

Campus universitaire de TAMDA 2

Filière à Recrutement National

Département des sciences financières et comptabilité



Mémoire de fin de cycle

En vue de l'obtention du diplôme de Master en sciences Financières et
Comptabilité

Spécialité : Finance d'entreprise

Sujet

**La gestion budgétaire et son incidence sur
la performance financière d'une entreprise.
Cas : de SONELGAZ, Direction de
Distribution Tizi-Ouzou**

Réalisé par :

- Aissat Lamia
- Megouda Sonia

Présenté devant le jury composé de :

Président/Examineur	KARA Rabah	MCA à UMMTO
Rapporteur	DAHAK Abdennour	MCA à UMMTO
Examineur	OUNASSI Hassene	MAA à UMMTO

Promotion : 2021 / 2022

REMERCIEMENTS

Tout travail de recherche n'est jamais totalement l'œuvre d'une seule personne, à cet effet nous tenons à exprimer nos sincères reconnaissances, et nos vifs remerciements à tous ceux qui ont contribué de près ou de loin à l'élaboration de ce modeste travail.

Nous remercions tout d'abord, ALLAH le tout puissant pour nous avoir donné la force et la volonté pour mettre au point et acheminer cette recherche

Ensuite, nous tenons à remercier et à exprimer notre profonde gratitude à monsieur DAHAK Abdennour, notre promoteur du mémoire, pour nous avoir honoré en acceptant de diriger ce travail, pour son accompagnement, ses conseils et encouragements et tous le temps qu'il a bien voulu nous consacrer afin de réaliser ce mémoire.

Notre profonde reconnaissance à madame SADAoui Amina, pour avoir accepté de nous accueillir au sein de la SDC, et pour nous avoir permis de bénéficier de son savoir en la matière et ses compétences, et de nous avoir fourni aide, assistance et judicieux conseils jusqu'à l'aboutissement de ce modeste travail.

Egalement nous adressons nos vifs remerciements à tout le personnel de la SDC, spécialement Mr HADJ-MOUHEND Tahar, et Mr AYADI, pour leur compréhension, accueil ainsi que pour l'apport, tant technique qu'humain durant le stage.

Notre profonde reconnaissance s'adresse aussi, à tous les enseignants du master, de la faculté des sciences économiques, de gestion et des sciences commerciales de l'UMMTO, qui ont assuré notre formation durant le cursus universitaire. Et à tous ceux qui ont contribué de près ou de loin pour la réalisation de ce travail.

Dédicace

Je dédie ce modeste travail :

A mon très cher défunt père, que dieu l'accueille dans son vaste paradis.

A ma très chère mère qui était toujours à mes côtés durant mon cursus.

A mon très cher frère Fahem qui est un deuxième père pour nous et sa femme Souad

A mon très cher frère Nabil qui est mon pilier

A ma très chère et unique sœur Kahina qui toujours un soutien pour moi.

A mon binôme Sonia et sa famille.

A tous mes oncles et tantes

A tous mes amis (es)

Et à tous ceux qui m'ont aidée de près ou de loin

Lamia.

Dédicace

Je dédie ce modeste travail :

A ma tendre et affectueuse mère.

A mon brave et majestueux père.

A mes très chers frères : Lyes et Redouane.

A tout mes oncles, tantes, cousins et cousines.

A mon binôme Lamia et sa famille.

A mon cher fiancé Hocine.

A tous mes amis(es).

Et à tous ceux qui ont contribué de près ou de loin.

Je vous remercie grandement.

Sonia.

Résumé

La gestion budgétaire constitue la méthode du contrôle de gestion utilisée par les entreprises, c'est le processus par lequel elles définissent ses objectifs à court terme, moyen et long terme et mobilise 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 de la performance financière, 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 clés : contrôle de gestion, gestion budgétaire, budget, contrôle budgétaire performance financière.

Abstract

Budget management is the method of management control used by companies, it is the process by which they define their short-term, medium and long-term objectives and mobilize the means to achieve them; it leads to the establishment of a set of budgets covering all of the company's activities. These budgets representing quantified action programs are called upon to serve as financial performance management tools, if they are accompanied by a coherent and regular budgetary control system. The purpose of this control system is to highlight relevant deviations which must be the subject of reflection on the causes and initiate corrective actions.

Key words: management control, Budget management, budget, budgetary control, financial performance.

ملخص

إدارة الميزانية هي طريقة الرقابة الإدارية التي تستخدمها الشركات، وهي العملية التي تحدد من خلالها أهدافها قصيرة الأجل ومتوسطة وطويلة الأجل وتعبئة الوسائل لتحقيقها؛ يؤدي إلى وضع مجموعة من الميزانيات تغطي جميع أنشطة الشركة. هذه الميزانيات التي تمثل برامج عمل محددة الكمية مدعوة لتكون بمثابة أدوات لإدارة الأداء المالي، إذا كانت مصحوبة بنظام متماسك ومنتظم لمراقبة الميزانية. يهدف نظام التحكم هذا إلى إبراز الاختلافات ذات الصلة التي يجب أن تكون موضوع تفكير في الأسباب وبدء الإجراءات التصحيحية.

الكلمات المفتاحية

الرقابة الإدارية، إدارة الميزانية، الميزانية، مراقبة الميزانية، الأداء المالي.

Liste des tableaux

Tableau n°01 : Rôles du contrôle budgétaire.....	24
Tableau n°02 : Types du tableau de bord	28
Tableau n°03 : Structure générale du tableau de bord.....	28
Tableau n°04 : Analyse comparative entre les outils de performance.....	34
Tableau n°05 : Les principales dimensions de mesure de la performance.....	42
Tableau n°06 : Distinction de la performance.....	43
Tableau n°07 : Les caractéristiques d'un indicateur de performance.....	48
Tableau n°08 : Les filiales de SONELGAZ	68
Tableau n°09 : Le calendrier budgétaire de la DDTO	71
Tableau n°10 : les investissements de la DD TO en cours de l'année 2021.....	79
Tableau n°11 : Achats, ventes et pertes électricité au mois de décembre 2021.....	82
Tableau n°12 : Achats, ventes et pertes Gaz au mois de décembre 2021.....	83
Tableau n°13 : Calcul de l'écart prévisions / réalisations	85
Tableau n°14 : Les indicateurs figurant dans les tableaux de bords	86

Liste des figures

Figure n°01 : Triangle du contrôle de gestion.....	05
Figure n°02 : Le processus du contrôle de gestion.....	08
Figure n°03 : La planification budgétaire.....	16
Figure n°04 : La hiérarchie budgétaire.....	19
Figure n°05 : La démarche de la gestion budgétaire.....	22
Figure n°06 : Démarche de construction du tableau de bord.....	29
Figure n°07 : Calcul des écarts.....	30
Figure n°08 : Arbre des écarts.....	31
Figure n°09 : Pyramide de reporting	33
Figure n°10 : Premier niveau d'analyse d'écart de résultat	46
Figure n°11 : Organigramme de la SONELGAZ.....	69
Figure n°12 : Organigramme de la division finance et comptabilité.....	70
Figure n°13 : Le processus d'investissement	73
Figure n°14 : Ecart réalisations / prévisions	86
Figure n° 15 : Indicateurs de tableau de bord.....	87

Liste des abréviations :

EVA: Economic Value Added

CFROI: Cash Flow Return on Investment

ROE: Return On Equity

ROA: Return On Assets

ROCE : Retour Sur Capitaux employés

ROI: Return on Investment

EGA : Electricité Et Gaz d'Algérie

EPIC : Entreprise Publique à Caractère Industriel et Commercial

MEI : Maintenance des Equipements Industriels

TRANSFO : Réparation des Transformateurs

MPV : Maintenance et Prestations de Véhicule

SATINFO : Travaux d'Imprimerie

SPE : Production de l'Electricité

GRTE : Gestion du Réseau de Transport de l'Electricité

OS : Gestion du Système de production /transport d'Electricité

SDE : Société de Distribution Est

SDA : Société de Distribution Alger

SDC : Société de Distribution Centre

SDO : Société de Distribution Ouest

AEC: Algerian Energy Company

AETC: Algerian Energy Telecom Company

NEAL: New Energy Algerian Company

ALGESCO: Algerian Engineering Service Company

SKS: Sharikat Kahraba Skikda

DDTO : Direction de Distribution Tizi-Ouzou

TE : Taux d'Evaluation

AP : Autorisation de Programme

DFC : Division Finance et Comptabilité

RDC : Responsable société de Distribution Centre

ENG : Engagement

DEP : Dépenses

KDA : Kilo Dinars

GWH : Giga Watt Heures

HD : Hors Délai

HP : Haute Pression

HT : Haute Tension

INERGA : Les Travaux de Génie Civil

KAHRIF : Travaux d'Electricité

KANAGAZ : Réalisation des Canalisations de Transport et de Distribution du Gaz

SDC TO : la Société de Distribution de l'Electricité et du Gaz centre de Tizi-Ouzou

Tx : Taux

Evol : Evolution

Sommaire

Introduction générale

Chapitre 1 : Cadre conceptuel de la gestion budgétaire.....01

1-1 : Généralités sur contrôle de gestion.....01

1-2 : Concepts clés de la gestion budgétaire11

1-3 : Le contrôle budgétaire au sein de l'entreprise.....23

Chapitre 2 : Cadre théorique de la performance37

2-1 : Les concepts théoriques de la performance37

2-2 : Le concept de la performance financière50

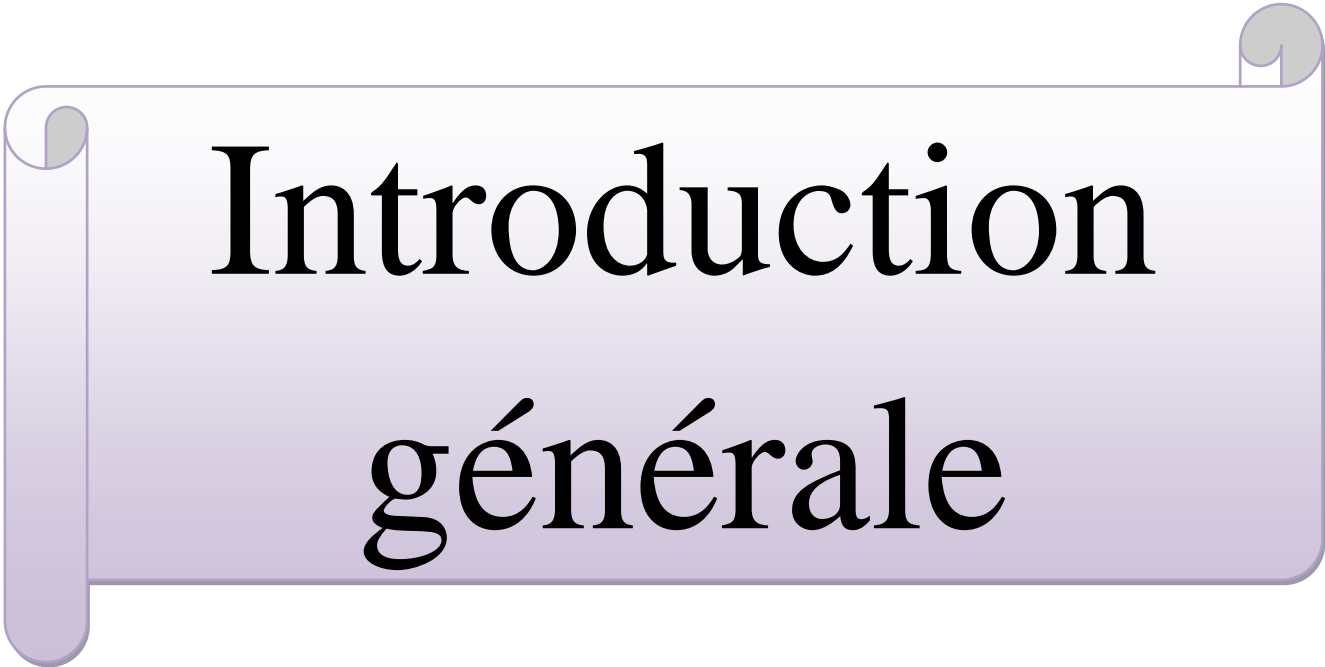
Chapitre 3 : La gestion budgétaire au sein de SONELGAZ.....61

3-1 : Présentation de l'organisme d'accueil.....61

3-2 : Elaboration des budgets de SONELGAZ.....70

3-3 : Mesure de la performance financière par la gestion budgétaire
.....79

Conclusion générale.

A decorative graphic of a scroll with a light purple gradient and rounded corners. The scroll is positioned horizontally across the middle of the page. It has a vertical strip on the left side that looks like a binding or a shadow, and small circular tabs at the top corners.

Introduction générale

L'entreprise est une unité économique, juridiquement autonome, organisée afin de produire des biens et services pour le marché, elle mobilise et consomme des ressources matérielles, humaines, financières, immatérielles et informationnelles, ce qui la conduit à devoir coordonner ses fonctions. Elle survie dans un environnement économique turbulent, perpétuel changement et concurrentiel. Face à son incertitude et sa complexité, l'entreprise est confrontée à plusieurs contraintes, qui l'obligent à maîtriser sa gestion par le suivi de l'information en mettant à disposition un système permettant de maintenir sa trajectoire tracée pour atteindre les objectifs fixés d'où la nécessité de recourir à la fonction dite «Contrôle de gestion».

Le contrôle de gestion est un processus qui a pour objectif de motiver et d'aider les dirigeants et les opérationnels à atteindre les objectifs fixés en mettant en place des moyens et en comparant les résultats. Vu son importance le contrôle de gestion est devenu la pierre angulaire de fait qu'il est la source de progrès d'amélioration de la performance.

Pour accomplir sa mission, il englobe divers outils et instruments tel que la comptabilité générale, la comptabilité analytique et la gestion budgétaire.

En effet, la gestion budgétaire qui est le procédé de contrôle de gestion le plus pratiqué, et qui est un dispositif de la comptabilité de gestion qui consiste à piloter l'entreprise à travers les budgets qui désignent son instrument principal, elle se définit comme étant une gestion prévisionnelle à court terme, Elle est fondée sur l'évaluation des moyens à mettre à la disposition des responsables pour atteindre les objectifs fixés, issue du plan stratégique défini par la direction. La gestion budgétaire, à travers le contrôle budgétaire, sert à apprécier le résultat d'exécution budgétaire qui reflète les degrés de maîtrise des facteurs clés de succès de l'entreprise. Ce contrôle est défini comme « la comparaison permanente des résultats réels et responsables des différentes division qui a été complété par des informations complémentaires obtenus par l'entretien et l'observation, il se base essentiellement sur les écarts.

La pertinence des écarts dépend de leur définition, mais aussi de la qualité des éléments de référence c'est-à-dire des budgets. Dans un environnement instable et peu prévisible, cet aspect du problème ne peut être négligé, c'est pourquoi les actions correctives peuvent agir sur les éléments prévisionnels.

Par ailleurs, la performance est au cœur de la décision de l'élaboration stratégique de toute entreprise, elle est à ce titre une variable clé de l'équilibre des organisations. Pour ce faire, les managers doivent mettre en place des outils leur permettant d'accomplir un pilotage efficace de la performance. Piloter la performance exige, cependant de préciser le type visée. En effet la performance peut prendre des formes différentes d'un contexte à l'autre.

Notre objectif de recherche est d'essayer de comprendre au mieux la gestion budgétaire et son influence sur la performance financière au sein de l'entreprise.

Pour ce faire, nous posons à la problématique suivante :

« Dans quelle mesure la gestion budgétaire influence-t-elle la performance financière de la SONELGAZ ? »

Pour mieux éclairer notre problématique nous a apparu nécessaire de la scinder en sous-questions suivantes :

1. Quels sont les outils qu'englobe le contrôle de gestion ?
2. En quoi consiste la performance financière ? et comment se mesure-t-elle ?
3. Quels sont les outils du contrôle budgétaire instauré au niveau de l'entreprise SONELGAZ ?

- **Motif de choix du sujet :**

Le motif du choix de notre sujet découle essentiellement du fait que le contrôle de gestion est une fonction importante dans la vie d'une entreprise, et que le pilotage de la performance financière se fait principalement à travers la gestion budgétaire.

L'importance qu'accordent les entreprises à la gestion budgétaire, ainsi que la maîtrise des outils de mesure de la performance financière qui devient indispensable pour tout dirigeant se focalisant sur une gestion saine, orientée vers une maximisation de la croissance de l'entreprise.

Cette recherche sera pour nous l'occasion de mieux approfondir les connaissances acquises sur le plan théorique et de les confronter à la pratique.

Ainsi, notre motivation provient aussi du fait qu'il est adéquat avec notre spécialité et faisable sur le terrain, sans négliger la contribution de notre directeur de recherche et sa validation du sujet.

- **Méthode de recherche**

La méthode de recherche utilisée est la méthode d'étude de cas¹, basée sur la recherche documentaire qui nous a permis de consulter différents documents tels que les ouvrages, les documents électroniques, les articles, les documents internes de l'entreprise; la recherche bibliographique nous a permis de réunir un certain nombre de références en lien direct avec la thématique étudiée. Nous avons aussi, procédé à un stage pratique au sein de la Société de Distribution de l'Electricité et du Gaz du centre (SONELGAZ) de Tizi-Ouzou.

- **Structure de travail**

Notre travail de recherche est structuré en trois chapitres, dont deux seront basés sur le cadre théorique et le troisième sur le cadre pratique.

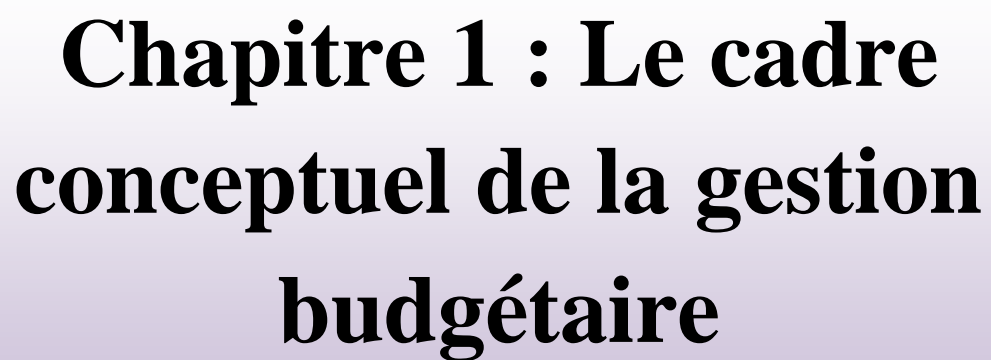
¹ DAHAK Abdennour, KARA Rabah. Le Mémoire De Master : Du choix de sujet a la soutenance. 2^e édition El-Amel. Tizi-Ouzou, 2022. p108.

Introduction générale

Le premier chapitre intitulé « le cadre conceptuel de la gestion budgétaire », portera dans la première section sur les concepts et les notions de bases du contrôle de gestion. Ensuite, la deuxième section portera sur le cadre conceptuel de la gestion budgétaire, enfin dans la troisième section nous allons approfondir l'analyse sur la dernière phase de la gestion budgétaire, à savoir le contrôle budgétaire.

Le second chapitre porte sur le cadre théorique de la performance qui se subdivise en trois sections, nous cernons en premier lieu, les concepts théoriques de la performance, en deuxième lieu le concept de la performance financière, et en dernier lieu l'analyse du lien entre la gestion budgétaire et la performance financière.

Le troisième et dernier chapitre est réservé au cas pratique portant sur l'application de la gestion budgétaire au sein de SONEGAS, en présentant dans la section une l'organisme d'accueil, en traitant dans la section deux l'élaboration des budgets, enfin dans la section trois la mesure de la performance financière par la gestion budgétaire.



Chapitre 1 : Le cadre conceptuel de la gestion budgétaire

Introduction

L'entreprise doit fixer des objectifs et s'adapter à l'environnement interne et externe, qui est complexe et incertain. Pour les réaliser, piloter sa performance et assurer sa pérennité, l'entité mis en place un système de contrôle à savoir le contrôle de gestion qui se présente comme l'outil adéquat sur lequel elle peut compter.

Le contrôle de gestion dispose de nombreux outils qui permettent d'exercer une multitude de missions notamment la gestion budgétaire qui désigne le fait de planifier sur le court, moyen ou long terme, les recettes et les dépenses sur une période. Cet outil repose sur trois concepts ; les prévisions, la budgétisation et le contrôle budgétaire.

Dans le but de bien éclairer la fonction de contrôle de gestion et ses outils, il sera nécessaire dans ce chapitre de présenter dans la première section son cadre conceptuel, ensuite traiter les concepts clés de la gestion budgétaire dans la deuxième section et on termine par cerner la notion du contrôle budgétaire.

1.1. Généralités sur contrôle de gestion

Le contrôle de gestion est désormais une pratique courante dans de nombreuses organisations, il vise à gérer les comportements des différents services, en définissant des objectifs, en mettant en place des moyens et en comparant les résultats.

Dans le but de bien comprendre la fonction de contrôle de gestion il sera nécessaire dans cette section d'en parler sur son historique et de traiter quelques définitions proposées sur cette notion, les objectifs, les rôles, les missions, les outils, les sources d'informations et les limites.

1.1.1 L'historique du contrôle de gestion :

Le contrôle des activités et le domaine du contrôle de gestion qui en découle sont plutôt corrélés à la phase d'industrialisation de la fin du XIXe siècle et surtout du début du XXe siècle. Né de l'évolution du monde technique et économique avec les analyses de Taylor (1905) sur le contrôle de productivité, les recherches de Gantt (1915) sur les charges de structure et les choix de General Motors (1923) et de Saint-Gobain (1935) pour des structures par division, le contrôle de gestion concerne alors principalement l'activité de production mais ne s'appelle pas encore ainsi.

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

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

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

Ensuite, avec le développement des produits et des services dans une conjoncture en croissance, les gestionnaires vont chercher dans le contrôle de gestion une aide aux décisions ainsi que des pistes pour contrôler les acteurs dans la structure. Jusqu'au début des années 70, les grandes entreprises françaises qui ont introduit un contrôle de gestion ont reproduit approximativement le modèle des firmes industrielles américaines¹ :

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

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

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

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

À partir des années 70, les perturbations extérieures et intérieures aux organisations obligent à une remise en cause assez profonde de ce modèle dans ses objectifs, ses outils, ses utilisations.

1.1.2. Définitions du contrôle de gestion :

Le concept de contrôle de gestion a beaucoup évolué, en effet nombreuses et variées sont les définitions de ce dernier, avant de le définir il est nécessaire de clarifier le sens qu'il convient d'attribuer au terme Contrôle et au terme Gestion.

- **Contrôle :**

Le mot contrôle vient du français « contre rôle », qui était un document destiné à être confronté à son double original, le « rôle ». Contrôler c'est vérifier, mais contrôler c'est

¹Claude ALAZARD, Sabine SÉPARI. Contrôle de gestion. 2^e édition FRANCIS LEFEBVRE. Dunod, Paris, 2010. p5.

également maîtriser, c'est-à-dire influencer les comportements et les pratiques pour rapprocher le fonctionnement constaté du fonctionnement souhaité incarné par des référentiels, des normes, des objectifs et des projets. ¹

- **Gestion :**

C'est l'utilisation d'une façon optimale des moyens rares mis à la disposition d'un responsable pour atteindre les objectifs fixés à l'avance.

La gestion, science des choix et de l'action, consiste à conduire une organisation en utilisant de nombreuses techniques et démarches pour aider aux décisions.²

Définitions du contrôle de gestion selon quelques auteurs :

➤ **Selon Robert N. ANTHONY en 1965 :**

La définition du contrôle de gestion par R.N. Anthony, le premier en 1965 à avoir théorisé la discipline, a accédé au rang de définition conventionnelle :

« Le contrôle de gestion est un processus destiné à motiver les responsables et à les inciter à exécuter des activités contribuant à l'atteinte des objectifs de l'organisation ³».

Que nous dit une telle définition ? Elle insiste sur trois caractéristiques ou composantes essentielles du contrôle de gestion, en tant que management de la performance ou maîtrise de la gestion par les opérationnels :

- Le contrôle de gestion n'est pas une action isolée, il s'agit d'un processus.
- Elle rappelle le caractère finalisé de ce processus en mentionnant explicitement la notion d'objectifs.
- Enfin, elle met en valeur la dimension incitative du contrôle de gestion, sa relation étroite avec la motivation des responsables, abordant ainsi de façon implicite le thème majeur de la convergence des buts, développé dans des travaux ultérieurs.

Robert ANTHONY définit également le contrôle de gestion comme : « le processus par lequel les managers obtiennent l'assurance que les ressources sont obtenues et utilisées avec efficacité et efficience pour la réalisation des objectifs de l'organisation »⁴.

Dans ce cadre, Anthony identifie trois niveaux de contrôle bien distincts que sont la planification stratégique, le contrôle de gestion et le management opérationnel, c'est-à-dire de définition des objectifs et des indicateurs de performance, puis de suivi régulier d'évaluation périodique des réalisations.

¹ Laurent Cappelletti, Philippe Baron, Gérard Desmaison, François-Xavier Ribiollet. Toute la fonction Contrôle de gestion, Dunod, Paris, 2014. p6.

² Claude ALAZARD, Sabine SÉPARI. Op.cit. p15.

³ HELENE Lônia, VERONIQUE Mallere, JEROME Meric, YVON Pesqueux. Op.cit. p2

⁴ Simon Alcouffe, Marie Boitier, Anne Rivière, Fabienne Villeséque-Dubus. Contrôle de gestion sur mesure. Dunod Paris 2013 p4.

➤ **Selon Abdellatif KHEMAKHEM et Jean-Loup ARDOIN :**

« Le contrôle de gestion est le processus mis en œuvre au sein d'une entité économique pour s'assurer d'une mobilisation efficace et permanente des énergies et des ressources en vue d'atteindre l'objectif que vise cet entité »¹.

Dans cette définition, l'auteur insiste sur la flexibilité du contrôle de gestion afin de tenir compte des spécificités de chaque entreprise et de chaque situation, il insiste aussi sur la mobilité des énergies et des ressources pour atteindre les objectifs prévus de l'entité.

➤ **Selon Henry Bouquin :**

« On conviendra d'appeler contrôle de gestion les dispositifs et processus qui garantissent la cohérence entre la stratégie et les actions concrètes et quotidiennes »².

D'après cette définition les managers qui sont chargés de définir la stratégie ont besoin de dispositifs et processus pour s'assurer que l'action quotidienne des individus est cohérente avec la stratégie. Donc le contrôle de gestion est un régulateur des comportements.

➤ **Selon Alain BURLAUD et Claude SIMON**

« Le contrôle de gestion est un système de régulation des comportements de l'homme dans l'exercice de sa profession et plus particulièrement lorsque celle-ci s'exerce dans le cadre d'une organisation »³.

Et de ces différentes définitions, on peut tirer une définition de synthèse comme suit : le contrôle de gestion peut être défini comme étant un ensemble de techniques qui visent à maîtriser et à vérifier la cohérence entre l'activité opérationnelle et les stratégies définies par les dirigeants, tout en assurant une meilleure utilisation des ressources à moindre coût.

1.1.3. Les objectifs du contrôle de gestion

Les objectifs du contrôle de gestion sont identiques pour toutes les entreprises ; aider, coordonner, suivre et contrôler et ce quelques soient leurs secteurs d'activité et leurs tailles, on distingue :

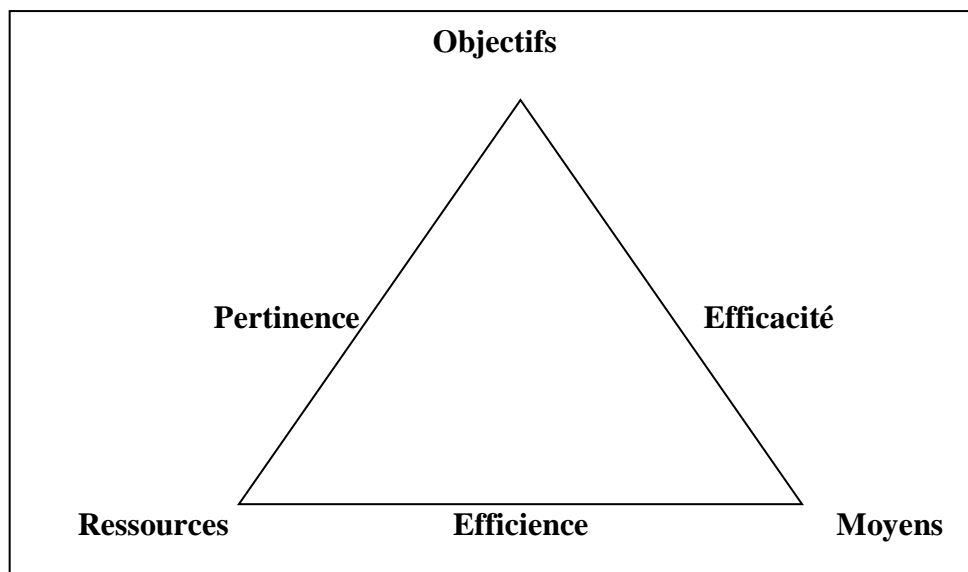
- Il permet de contrôler, mesurer et analyser l'activité d'une organisation, de tracer des objectifs, de stimuler des normes pour les atteindre et de vérifier les résultats.
- C'est un instrument de conseil et de suivi des réalisations pour améliorer l'efficacité.
- Contribuer à l'élaboration d'un système d'information de gestion.
- La surveillance des différents moyens financiers, matériels et humains de l'entreprise.
- Le choix des stratégies et des politiques accomplies et l'aide à la prise de décisions.

¹ Abdellatif KHEMAKHEM, Jean-Loup ARDOIN. Introduction au contrôle de gestion, édition Bordas, France, 1971. p10.

² Michel LEROY. Contrôle de gestion L'essentiel en fiche. 2^e édition. Dunod France, 2018 p1.

³ Alain BURLAUD et Claude SIMON. Le contrôle de gestion. Edition La découverte, collection repère n°227 1997.p9

- Aider à déterminer les indicateurs pertinents en collaboration avec le management.
- Il assure la cohérence de la stratégie de l'entreprise adoptée et les moyens mis en œuvre sur le terrain. Ces derniers donnent naissance à trois critères d'évaluation pour un responsable¹ : La pertinence, l'efficacité et l'efficience.
 - **La pertinence** : des moyens mis en œuvre par rapport aux objectifs.
 - **L'efficacité** : la capacité à atteindre l'objectif, c'est-à-dire à atteindre un résultat conforme à l'objectif.
 - **L'efficience** : la mise en œuvre du minimum de ressources nécessaires pour le résultat obtenu.

Schéma n°01 : Triangle du contrôle de gestion

Source : HELENE Lôning, VERONIQUE Malleret, JEROME Meric, YVON Pesqueux .Op.cit. p6

Le contrôle de gestion pourra mieux occuper le rôle primordial de copilote auprès des directions opérationnelles et de la direction générale ; le contrôleur de gestion peut se positionner dans une approche plus dynamique axée sur les objectifs suivants² :

- Se focaliser sur l'essentiel en procurant les informations et indicateurs clés ainsi que des contrôles substantiels.
- Gérer des compétences multiples : métiers, finance, animation, communication...
- Renforcer ses liens avec les opérationnels.

¹ : HELENE Lôning, VERONIQUE Malleret , JEROME Meric, YVON Pesqueux. Op.cit. p6

² Nicolas BERLAND, François-Xavier SIMO. Le contrôle de gestion en mouvement. Éditions d'Organisation Groupe Eyrolles. Paris 2010. p10.

- Trouver le bon équilibre entre compréhension du passé et analyse prospective.
- Développer sa capacité de jugement et son propre engagement personnel au sein des entités de l'entreprise.

1.1.4. Rôles et mission du contrôle de gestion :

1.1.4.1. Les rôles du contrôle de gestion

Le rôle de contrôle de gestion évolue en fonction de la gestion de l'entreprise et son environnement élargissent son champ d'action, et peut se traduire par deux optiques différents¹ :

❖ Le rôle classique :

Le contrôle de gestion peut être exercé dans une vision de vérification comptable et/ou de la maîtrise de la gestion. Dans ce cadre, les tâches dévolues au contrôleur de gestion sont les suivantes :

- Traduction de la politique générale en plans, en programmes, budgets.
- Analyse des résultats et des écarts, sur les coûts, les budgets et les tableaux de bord.
- Coordination de et liaison avec les autres services.

❖ Le rôle rénové :

C'est l'optique du pilotage de la performance organisationnelle. Dans ce concept, les rôles du contrôleur de gestion se développent de plus vers le conseil. En outre, de la planification financière, de l'évaluation des résultats, de la production de l'information financière ; et de la collecte et l'enregistrement des données, il lui revient de conseiller et de promouvoir les nouveaux outils de gestion comme suit² :

- ❖ Démarche dynamique permanente d'amélioration d'accompagnement du changement de l'organisation et des compétences.
- ❖ Amélioration des systèmes d'information et des outils de la prise de décisions.
- ❖ Dialogue, communicateur, conseil et formateur, manager d'équipe et de projet.

1.1.4.2. Les missions du contrôle de gestion

Le cabinet Ernst & Young a mené en 2006-2007 une enquête intitulée : « Le contrôle de gestion : changer pour répondre aux enjeux de l'entreprise ». Ce rapport dresse les contours d'un « nouveau visage du contrôle de gestion » en faisant ressortir un positionnement plus

¹ Claude ALAZARD, Sabine SÉPARI. Op.cit., p29

² Ibid., p29.

stratégique (planification, appui aux prises de décision de la DG et des directions opérationnelles...) mais des missions encore très orientées vers la production de données (suivi de résultats, production de données, processus budgétaire et planification...). Les contrôleurs de gestion sont présentés comme de « véritables interfaces entre les différents métiers, la finance et le management. Ils s'éloignent de l'image de spécialistes des chiffres pour rejoindre un positionnement central, aux côtés du management afin d'éclairer les décisions et d'accompagner la stratégie de l'entreprise. »

Au cœur des enjeux de l'entreprise, le contrôleur de gestion doit assumer trois rôles : être partenaire, acteur et contributeur. Il se place d'abord en véritable partenaire de l'optimisation constante de la fonction financière, notamment en termes de qualité, délais et coûts d'obtention de l'information. Il contribue par ailleurs à la gouvernance et à la transparence tout en améliorant le contrôle interne. Véritable acteur dans l'entreprise, il représente un pivot essentiel pour le management : par son apport, ses compétences, sa vision globale des éléments nécessaires à un pilotage efficace, il fournit des informations de qualité aux managers et participe aux décisions de l'entreprise.¹

1.1.5. Le processus de contrôle de gestion

Ce sont les phases traditionnelles du management qui caractérisent le processus du contrôle de gestion² : la phase de prévision, d'exécution, d'évaluation et d'apprentissage.

a) Phase de prévision

Cette phase est dépendante de la stratégie définie par l'organisation, la direction prévoit les moyens nécessaires pour atteindre les objectifs fixés par la stratégie dans la limite d'un horizon temporel, les résultats attendus par la direction constituent un modèle de représentation des objectifs à court terme.

b) Phase d'exécution

Dans cette phase les responsables des entités mettent en œuvre les moyens qui leurs sont alloués. Ils disposent d'un système d'information sur lequel ils s'appuient et qui leur permet une meilleure distinction des actions et fonctions de l'organisation.

c) Phase d'évaluation

Afin d'évaluer la performance de l'organisation, cette dernière procède à une comparaison entre les résultats obtenus et les prévisions préétablies, ceci induira des écarts qu'elle doit justifier par des mesures correctives.

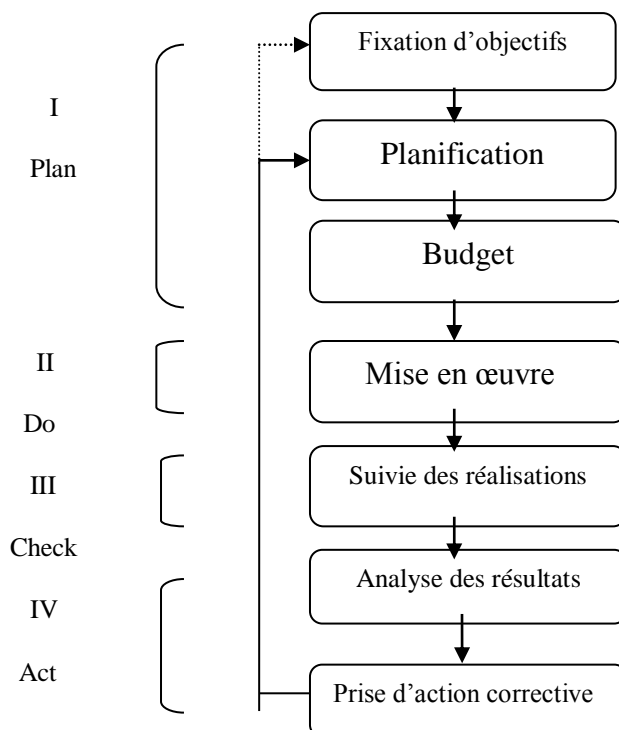
¹ Nicolas BERLAND, François-Xavier SIMO. Op.cit. p8/9.

² Aissani Ryma, Aissani Siham. Elaboration d'un système de contrôle de gestion par la méthode budgétaire. Mémoire de master académique. Finance et comptabilité. Béjaia Université Abd Errahmane Mira de Béjaia 2013 2014. p 10

d) Phase d'apprentissage

Cette phase permet, grâce à l'analyse des écarts de faire identifier les faiblesses éventuelles de l'entité, d'où cette dernière procèdera à l'adoption des mesures correctives .C'est ainsi, qu'une base de données sera constituée pour être utilisée vue des futures prévisions.

Schéma n°02 : Le processus du contrôle de gestion



Source : HELENE Lôning VERONIQUE Mallere, JEROME Meric, YVON Pesqueux, et al . Op.cit. p3.

Les étapes de « planification », au sens de fixation d'objectifs et gestion prévisionnelle, sont suivies d'une phase de réalisation, dont les résultats sont soigneusement enregistrés puis analysés, afin, élément essentiel du processus d'apprentissage, de se traduire par des actions correctives incorporées dans la « planification » du cycle suivant. Ces « corrections » portent le plus souvent sur les actions à mener, les moyens à mettre en œuvre et la façon de les mettre en œuvre, mais peuvent, en cas extrême, remettre en cause les objectifs eux-mêmes.¹

1.1.6. Les outils du contrôle de gestion

La mise en place d'un système de contrôle de gestion fait appel à des *modes de gestion* qui utilisent des outils de prévisions, de mesure de la performance et de pilotage².

On distingue principalement :

¹ HELENE Lôning VERONIQUE Mallere, JEROME Meric, YVON Pesqueux, et al. Op.cit. p3.

² Béatrice et Francis Grandguillot. L'essentiel du Contrôle de gestion, 9e édition. Gualino Lextenso éditions 2015 2016. p14.

- **La gestion prévisionnelle :** Mode de gestion qui repose sur un modèle représentatif des activités futures de l'entreprise à long, moyen et court termes. Ce modèle exprime le choix des moyens retenus pour atteindre les objectifs fixés en fonction de la stratégie choisie.
- **La gestion budgétaire :** Mode de gestion prévisionnel à court terme, consistant à traduire en budgets (prévisions chiffrées de tous les éléments correspondant à un programme déterminé) les décisions prises par la direction et les responsables conformément aux objectifs stratégiques.
- **Le contrôle budgétaire :** Comparaison périodique des prévisions budgétaires et des réalisations afin d'analyser les écarts, de prendre les mesures correctives nécessaires.
- **Le tableau de bord :** Outil du contrôle budgétaire, récapitulant sous forme de tableaux des indicateurs de pilotage significatifs d'ordre technique, commercial ou financier que le responsable concerné doit surveiller en permanence pour réagir au plus vite en cas de dérive par rapport aux objectifs fixés.
- **Le reporting :** Instrument de contrôle a posteriori destiné à informer la hiérarchie de la performance de chaque responsable des unités de gestion. Les indicateurs sont essentiellement financiers.

Afin de confronter les prévisions aux réalisations, le contrôle de gestion utilise les données de la comptabilité générale qui est et de la comptabilité de gestion (coûts constatés, coûts standards ou préétablis).

- **La comptabilité générale :** un outil de gestion qui permet d'enregistrer, classer et analyser toutes les opérations effectuées par l'entreprise. Et aussi, considérée comme la première source d'information de l'entreprise, qui fournit des informations globales.
- **La comptabilité de gestion (analytique) :** est une technique qui permet de procéder au calcul de différents coûts elle est facultative mais fortement conseillée comme outil de gestion.

1.1.7. Les sources d'information du contrôle de gestion

Le contrôle de gestion correspond à l'articulation d'un système d'information « au service de la décision afin de permettre une intervention des agents avant, pendant et après l'action »¹. Ce dernier est un « ... Système globale d'information interne a l'entreprise, il permet la centralisation, la synthèse et l'interprétation de l'ensemble des données figurant la performance de chacune des activités ou de chacune des fonctions de l'entreprise. Outre le fait qu'il doit contribuer à la reconfiguration de l'entreprise, le contrôle de gestion remplit sa fonction d'interface entre le référentiel interne et le marché ».

Le contrôle de gestion ne résulte pas uniquement d'une approche instrumentale composée d'un ensemble d'outils et d'objectifs, qui permettrait surtout de faire face à des décisions

¹ R. Teller, Le contrôle de gestion-pour un pilotage intégrant stratégie et finance, EMS, 1999.

programmable. Le contrôle délivre des informations, il est couplé à des outils de gestion et, à ce titre, constitue ce que l'on appelle une « technologie ». Cette dernière peut se trouver utilisée, appropriée et interprétée différemment par chaque acteur de l'entreprise. Le contrôleur de gestion assure alors, pour réduire ce risque, un rôle de coordination, de cohérence, de pertinence et de convergence des usages de l'information. De manière générale il s'assure de l'existence de liaisons informationnelles cohérentes et pertinentes, efficaces, entre les divers acteurs (Services, équipes ...) au sein de l'organisation, non seulement par ce qu'il assure un rôle de coordination entre les différentes composantes et notamment les composantes opérationnelles, mais aussi par ce qu'il est chargé de rendre compte (reporting). Il doit donc disposer d'informations pour piloter, pour coordonner, mais aussi pour en fournir à son tour. Il transmet par exemple à la direction générale de données sur l'évolution des marchés, l'évolution de la technologie, l'évolution de la profitabilité et de la rentabilité, etc. Lorsque l'on traite d'informations, on perçoit alors une double finalité ¹:

- Produire une information à l'intention des tiers et cela ne renvoie aux rapports de gestion, aux documents financiers, etc.
- Disposer d'informations afin de « nourrir » les dispositifs de pilotage et de prendre des décisions managériales ; le contrôleur de gestion a donc besoin d'informations quantitatives et qualitatives qui dépassent le cadre de l'information issue des comptabilités.

Les sources d'informations se trouvent donc :

- En interne et notamment apportées par l'analyse et la conduite des activités en complémentarité de la GRH, de marketing, de la recherche et développement, etc.
- Hors de l'organisation, dans son environnement économique, commercial, financier, technologique, etc., puisqu'il lui est nécessaire d'analyser des informations telles que l'évolution des marchés, de la concurrence, de la situation financière d'autres entreprises avec lesquelles l'organisation est en relation, etc.

Il est donc primordial que le contrôleur de gestion puisse avoir un accès facilité à toutes les sources d'informations dont il a besoin et ce bien au-delà du système d'informations comptable.

Son action porte essentiellement sur la vérification de la cohérence et de la pertinence du contenu de l'information, pour éviter une trop grande technicité entraînant une faible lisibilité et non opérationnalité de l'information. Il effectue aussi le suivi des délais et veille à éviter une production tardive.

¹ Sabine SEPARI. Guy SOLLE. Louis LE CŒUR. Management et contrôle de gestion. 3^e édition DUNOD 2018 p 40.

1.1.8. Les limites du contrôle de gestion

Cependant, tout ne peut être piloté par le contrôle de gestion, ce qui engendre un certain nombre de limites tel que¹ :

- La performance, telle qu'elle est définie aujourd'hui avec des dimensions financières, économiques, mais aussi sociales et sociétales, engendre des indicateurs quantitatifs et qualitatifs qui peuvent dépasser le champ du contrôle de gestion.
- La responsabilité sociale de l'entreprise, le développement durable, le respect de l'environnement, la maîtrise des risques sont des domaines incontournables de la performance globale, peut-être inatteignables pour les entreprises que le contrôle de gestion a du mal à mesurer.
- Il est difficile de délimiter aujourd'hui les frontières du contrôle de gestion, boîte à outils qui se remplit sans logique spécifique, au gré des modes.
- Les managers cherchent en permanence des outils pour réduire l'incertitude ou se cacher derrière des techniques mais sont aussi noyés sous trop d'informations.
- Le contrôle de gestion ne peut tout englober et ne peut pallier les insuffisances d'analyse et de réflexion.

1.2. Concepts clés de la gestion budgétaire.

Pour maîtriser des situations de plus en plus complexes et piloter au mieux la performance d'une organisation, le contrôle de gestion propose de nombreux outils comme la gestion budgétaire. Cette dernière est considérée comme une nécessité absolue de fait qu'elle permet aux dirigeants de donner une vision sur l'avenir et les met en position favorable pour exploiter les opportunités, elle représente la traduction annuelle chiffrée des décisions prises au sein de l'entreprise.

A cet effet, l'objet de cette section est d'exposer le cadre théorique de la gestion budgétaire. Pour ce faire on commence par l'historique, on continue par citer les différentes définitions, les objectifs, les rôles, la démarche et on termine avec les limites.

1.2.1. L'historique de la gestion budgétaire.

Le terme de « **budget** » vient d'un mot de l'ancien français, la « **bougette** », ou « petite **bouge** ». La « **bouge** » désignait au Moyen Âge le coffre ou le sac permettant au voyageur d'emporter avec lui marchandises ou effets personnels, avec à peu près le même sens que notre moderne « **bagage** »².

Avoir la bougette signifiait s'équiper, se préparer pour partir en voyage, rassembler ce dont on allait avoir besoin pour faire face aux nécessités de la route.

¹ Claude ALAZARD, Sabine SÉPARI. Op.cit., P689.

² DIDIER Leclère. L'essentiel de la gestion budgétaire. Edition Eyrolles, Paris, 2012. p7

Au Moyen Âge, dans un sens plus restreint, la bougette signifiait aussi et surtout la bourse dans laquelle le marchand serrait ses écus lorsqu'il avait à se déplacer, pour se rendre, par exemple, aux célèbres foires des cités champenoises.

Avoir la bougette, c'est donc en fait à la fois ne pas pouvoir rester en place, évoluer avec dynamisme, entreprendre, mais également avoir prévu et programmé les dépenses et disposer de la somme d'argent nécessaire pour mettre en œuvre son projet. C'est, au sens propre comme au sens figuré, avoir l'argent du voyage. La bougette fait ici figure de symbole ; elle matérialise l'alliance de l'aventure commerciale et du réalisme financier, la synthèse de l'esprit d'entreprise et de la prévoyance calculée¹.

Le terme a ensuite été repris par les Anglais, à l'époque où ceux-ci expérimentaient la mise en place des institutions représentatives de la démocratie parlementaire, pour signifier de façon imagée la somme d'argent allouée à une entité administrative pour que celle-ci puisse fonctionner et mettre en œuvre les décisions du Parlement. Le « budget » devient alors un terme de droit public, et la procédure budgétaire un des fondements des institutions parlementaires.

Au début du 20^{ème} siècle, on assiste au développement de grandes entreprises qui, du fait de leur taille, connaissent des problèmes identiques de décentralisation, de coordination et de contrôle. Ces grandes entreprises vont tout naturellement transposer la procédure budgétaire pour leurs besoins internes de gestion. Le budget devient un instrument essentiel du contrôle de gestion naissant.

1.2.2. Définitions de la gestion budgétaire

Plusieurs définitions ont été accordées à la gestion budgétaire par les différents auteurs notamment :

- **Selon Brigitte DORIATH** : 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 »².

D'après cette définition la gestion budgétaire est une modalité de gestion prévisionnelle qui se traduit par :

- La définition d'objectifs traduisant ce que l'entreprise souhaite faire ou estime pouvoir faire.
- Une organisation permettant la prévision, sous forme de budgets, cohérents entre eux, épousant l'organigramme de l'entreprise et englobant toutes les activités de l'entreprise (fonctionnelles et opérationnelles).

¹ Ibid.. P8.

² Brigitte DORIATH. Contrôle de gestion en 20 fiches. DUNOD 5ème édition, Paris 2008. p1

- La participation et l'engagement des responsables dans le cadre d'une gestion décentralisée.
 - Le contrôle budgétaire par la confrontation périodique des réalisations avec le budget, mettant en évidence des écarts et permettant toutes mesures de régulation pour les écarts remarquables (gestion par exception).
- **Selon Jean MEYER:** « La gestion budgétaire s'appuie sur des prévisions, fonction des conditions intérieurs et extérieurs a l'entreprise. A partir de ces prévisions, les responsables de l'entreprise reçoivent après accord, des attributions ; programme et moyens, pour une durée limitée, en valeur. Un rapprochement a lieu régulièrement entre ces budgets et les réalisations afin de mettre en relief les différences qui en découlent. L'exploitation de ces écarts constitue le contrôle ». ¹

Une pareille définition montre que la procédure budgétaire s'articule nettement en trois étapes que l'on retrouve chaque fois, que l'entreprise se trouve confrontée à une décision a savoir la prévision, la budgétisation et le contrôle. La méthode budgétaire telle qu'elle a été définie par ces trois concepts semble donc correspondre a un ensemble complexe, de fait, la complexité va croissant avec la taille de l'entreprise des difficultés que l'on peut rencontrer, tant dans la mise en place que dans le fonctionnement du budget nécessitant donc dans l'entreprise une ferme détermination d'aboutir.²

D'une manière générale, la gestion budgétaire permet de préparer l'avenir de l'entreprise par la mise en place d'un ensemble cohérent de mesures qui visent à établir des prévisions chiffrées, permet la mise en évidence des écarts et des actions correctives.

1.2.3. Objectifs et rôles de la gestion budgétaire

1.2.3.1. Objectifs de la gestion budgétaire

Les objectifs de la gestion budgétaire peuvent être résumés comme suit³ :

- Conduit à la mise en place d'un réseau de budgets couvrant toutes les activités de l'entreprise.
- Permet une meilleure connaissance des atouts et faiblesses de l'entreprise et, par l'anticipation sur les réalisations, d'améliorer la réactivité de l'entreprise.
- Assure une certaine sécurité, des prévisions à court terme et améliorer la rentabilité en augmentent le profit par le processus du contrôle entre la réalisation et la prévision.
- Permet de traduire, sous forme chiffrée, la cohérence des prévisions ; équilibre de la trésorerie, rentabilité de l'exploitation (compte de résultat prévisionnel), équilibre financier (bilan prévisionnel).

¹ Jean MEYER . Gestion budgétaire. DUNOD 4^{ème} édition. Paris 1970. p2.

²Jean MEYER .. Op.cit. p7 / 17.

³ Brigitte DORIATH. Op.cit p3

- Aide à la prise des décisions stratégiques et opérationnelles.
- Responsabilise et engage les personnels opérationnels.
- Force à la coordination des actions.
- Améliore les performances économiques de l'entreprise.
- Oriente les compétences et les comportements.
- Trouve des solutions aux problèmes des planifications des coordinations et d'évaluations rencontrées au sein de l'entreprise.

1.2.3.2. Les rôles de la gestion budgétaire

La gestion budgétaire joue¹ :

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

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

1.2.4. La démarche de la gestion budgétaire

La démarche budgétaire consiste à établir les programmes d'action chiffrée à court terme qui sont les budgets, elle détermine les différentes étapes de la gestion budgétaire. Cette démarche s'articule nettement autour de trois grandes phases suivantes: les prévisions, la budgétisation et le contrôle budgétaire.

1.2.4.1. Les prévisions

Au sens courant du dictionnaire, prévoir c'est « voir, connaître par avance ». La prévision est l'étude préalable de la décision, possibilité et volonté de l'accomplir². La démarche prévisionnelle se compose de deux tâches qui sont :

- ✓ La fixation des objectifs de l'entreprise.
- ✓ La définition des moyens à engager pour chaque objectif.

¹ Claude ALAZARD. Sabine SÉPARI. Op.cit. p179.

² Jean MEYER .. Op.cit. p7.

La prévision commence avec la compréhension du passé. Il faut donc chercher à tirer la meilleure information possible des données dont l'entreprise dispose déjà.¹ Son objectif est de réévaluer l'atterrissage le plus réaliste des résultats financiers. Elle sert de base à la mise en place de plans d'actions en cas de retard par rapport au budget annuel ou éventuellement d'investissements supplémentaires si le budget est dépassé.²

- Il manquait à ces prévisions un cadre plus global qui indiquerait la direction à suivre et les moyens d'y parvenir : c'est l'objet des plans stratégique et opérationnel. C'est ce réseau de prévisions du long terme au court terme qui est appelé « **planification** » d'entreprise³.

Dans une entreprise, la planification peut être considérée comme un système de données sur son futur, tel qu'il est « désiré » par les responsables de la direction générale. Elle s'organise comme un ensemble d'informations prévisionnelles regroupées dans des plans à horizon de plus en plus restreint. Dans un processus de planification complet, on dénombre trois niveaux :

- Un plan stratégique.
- Un plan opérationnel.
- Un ensemble de budgets qui constitue le cœur de la gestion budgétaire.

a) Le plan stratégique :

Le plan stratégique reprend les points clés de la stratégie, à savoir :

- Les marchés/produits/technologies de l'entreprise.
- Les objectifs de cette dernière : buts quantifiés, par exemple un pourcentage de part de marché...
- Les moyens pour les atteindre : croissance interne, externe, zones géographiques à privilégier...

Il retrace les différentes étapes souhaitées du devenir de l'entreprise. Son horizon se réduit considérablement avec l'impact de la mondialisation : de 5 à 10 ans dans les années 1980, il est, aujourd'hui, très souvent ramené à un horizon de 3-5 ans.

Ayant été élaboré à la suite d'une étude précise des forces et des faiblesses actuelles de l'entreprise et de son environnement, le plan stratégique intègre les notions de « souhaitable » et de « possible » dans un ensemble cohérent et réaliste. Sous cet aspect, il se différencie complètement de la prospective, qui imagine le futur, et dont l'horizon est beaucoup plus lointain.

¹ Henri BOUQUIN. La maîtrise des budgets dans l'entreprise. EDICEF. Paris 1992. p74

² Laurent Cappelletti, Philippe Baron, Gérard Desmaison, François-Xavier Ribiollet. Op.cit. p103.

³ Claude ALAZARD.Sabine SÉPARI. Op.cit ., p182

b) Le plan opérationnel

Le plan opérationnel est élaboré en accord ou sur proposition des centres de responsabilités.

Il représente sur un horizon de deux à trois ans les modalités pratiques de mise en œuvre de la stratégie. Cette programmation s'articule, pour chaque fonction, en :

- Une planification des actions.
- Une définition des responsabilités.
- Une allocation de moyens financiers, humains et/ou techniques.

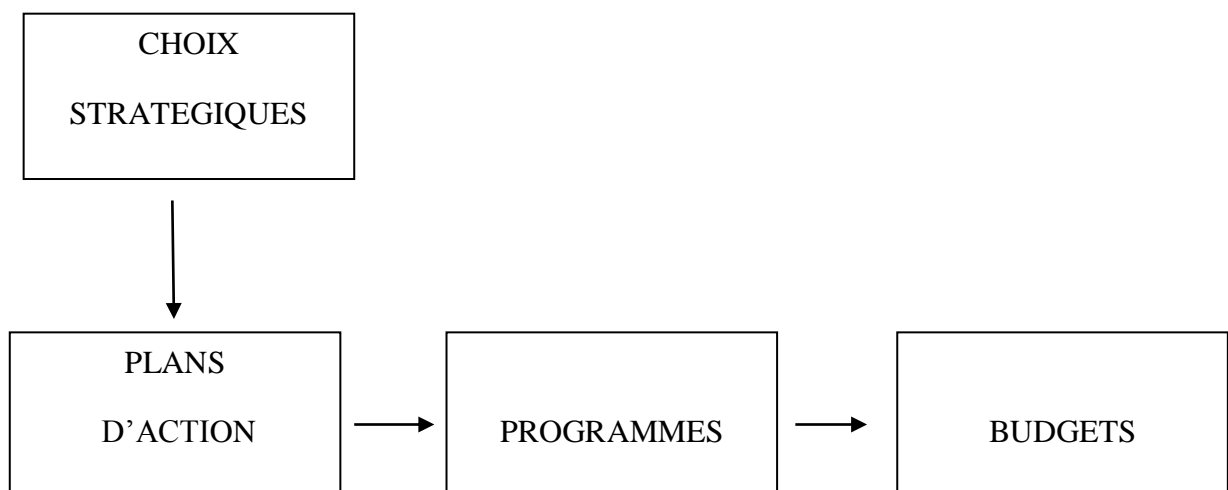
Il conduit à envisager le futur proche de l'entreprise sous les aspects conjugués de sa viabilité, de sa rentabilité et de son financement. C'est pourquoi il se subdivise, parfois, en plusieurs plans partiels :

- Plan d'investissement.
- Plan de financement.
- « Documents de synthèse » prévisionnels.
- Plan de ressources humaines.

Il constitue un passage obligé entre le plan stratégique et les budgets qui organisent l'activité au présent.

c) L'ensemble des budgets :

Dans le cadre de la mise en place des budgets, le contrôle de gestion doit être une aide à la décision dans chaque domaine de la gestion en proposant des outils adaptés aux préoccupations de chacune des fonctions.

Schéma n°03 : La planification budgétaire

Source : Henri BOUQUIN. Op.cit. p28.

1.2.4.2. La budgétisation

La deuxième étape de la gestion budgétaire : le budget, s'appuie sur un concept répandu, au niveau des collectivités publiques nationales ou locales. La définition la plus générale que l'on puisse en donner est : « prévision d'un ensemble de recettes et de dépenses », ce qui en marque dès l'abord, le caractère financier. Le budget, dans l'entreprise, présente des caractères spécifiques nombreux qui nous amèneront, chemin faisant, à le comparer et à l'opposer au budget de l'Etat¹.

Le budget, en effet, est :

1. Une attribution d'objectifs et de moyens.
2. Un équilibre microéconomique.
3. Une attribution de responsabilités.
4. Un reflet de l'évolution économique.

La budgétisation, consiste à élaborer tous les budgets, en partant des deux budgets déterminants, ventes et production, pour aboutir à l'articulation complète dans le budget général², Elle est souvent annuelle et relève d'un processus itératif assurant la cohérence des objectifs et des moyens mis en œuvre par les différents centres de l'entreprise.

1.2.4.2.1. Définition du budget

Le budget peut être défini comme « un plan coordonné d'action financière pour l'entreprise »³.

Selon Henri BOUQUIN, les budgets sont l'expression comptable et financière des plans d'action retenus pour que les objectifs visés et les moyens disponibles sur le court terme convergent vers les buts à long terme de l'organisation.⁴

➤ **Selon Michel GERVAIS:** Le budget est : « Une simple prévision valorisée si l'optique est de faire de la simulation, mais plan à court terme chiffré comportant affectation de ressources et assignation de responsabilités si l'optique est de contrôler les responsabilités déléguées »⁵.

Les budgets, souvent annuels, sont détaillés par périodes plus courtes (mois) afin de repérer et analyser les écarts selon une périodicité adaptée à la durée du cycle de production et de procéder efficacement aux régulations qui s'imposent⁶.

1.2.4.2.2. Les rôles du budget

¹ Jean MEYER . Op.cit. p10.

² Claude ALAZARD. Sabine SÉPARI. Op.cit ., p179.

³ Jean MEYER .. Op.cit p4

⁴ Henri BOUQUIN. Op.cit ., p9.

⁵ Michel GERVAIS. Contrôle de gestion 9^e édition. Economica .2009. p20

⁶ Brigitte DORIATH. Op.cit ., P2.

Divers rôles sont attribués au budget. Anthony résume les finalités du budget et du processus de préparation budgétaire en cinq points (Anthony 1988)¹ :

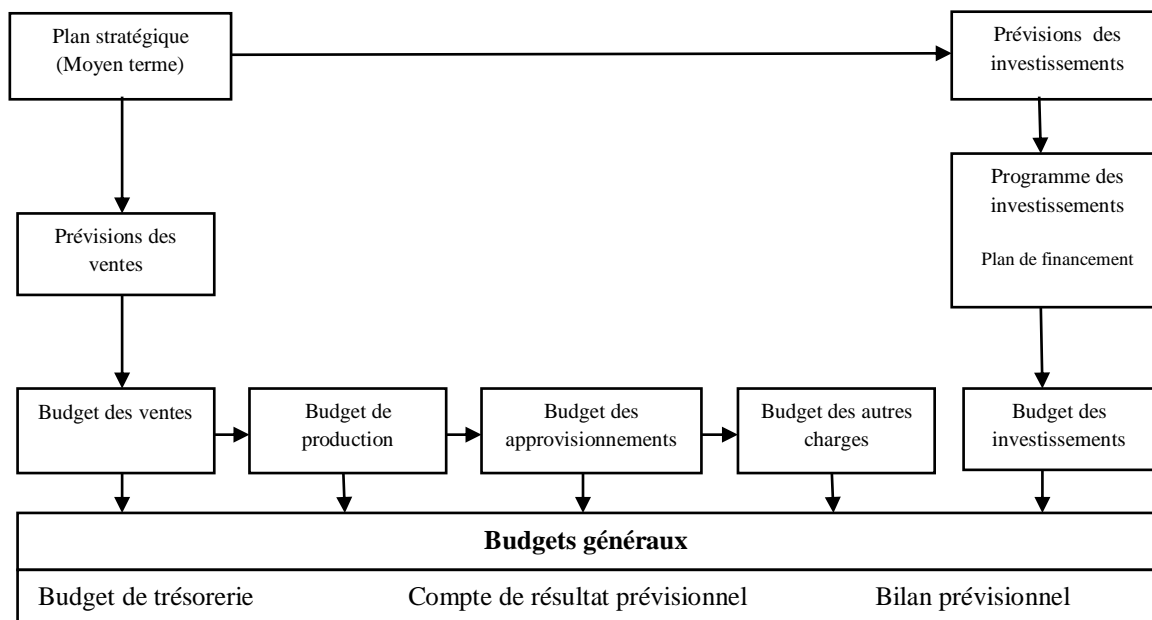
- ❖ Motiver les managers à dresser des plans.
- ❖ Informer les managers de ce qui est attendu d'eux.
- ❖ Obtenir un engagement des managers.
- ❖ Coordonner les différentes activités d'une organisation.
- ❖ Fournir un standard pour juger la performance réelle.
- ❖ Evaluer la performance des managers.
- ❖ Motiver les responsables opérationnels.
- ❖ Communiquer entre les différents niveaux hiérarchiques.
- ❖ Déployer la stratégie.
- ❖ Prévoir les besoins financiers.
- ❖ Gérer les risques.
- ❖ Coordonner et de piloter les différentes activités de l'entreprise.
- ❖ Autoriser les dépenses.
- ❖ Allouer les ressources et de communiquer avec les acteurs externes.

1.2.4.2.3. Typologie du budget

D'une manière générale les budgets dépendent étroitement de la structure et de l'organisation de l'entreprise, ils sont dépendants les uns des autres ; c'est pourquoi avant de les élaborer on doit tenir compte de cet état de dépendance ; qui dit dépendance dit hiérarchie, il y a par conséquent hiérarchie des budgets qui détermine les types de budget.

¹ Cairn .INFO. Comptabilité Contrôle Audit. Disponible sur <https://www.cairn.info/revue-comptabilite-controle-audit-2010-1-page-159.htm> (Consulté le 11/09/2022).

Schéma n°4: La hiérarchie budgétaire



Source : Brigitte DORIATH. Op.cit. p2

Le schéma ci-dessus démontre les différents types de budgets, nous allons évoquer de ce qui suit la définition de chacun :

- a. **Le budget des ventes :** Le budget des ventes constitue la pièce maîtresse de la gestion budgétaire : il est à la fois déterminant pour l'élaboration des autres budgets et constitue les principales recettes futures de l'entreprise¹.

Le budget des ventes est issu de la valorisation du programme grâce à une prévision des prix ²:

- Informations provenant des services comptables et commerciaux.
- Etude de la concurrence.
- Analyse des prix : prix psychologique, élasticité de la demande par rapport aux prix.
- Connaissance des coûts.

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

- b. **Le budget de production :** Le budget de production établit, dans le cadre de l'exercice budgétaire, la prévision valorisée des moyens mis en œuvre (matières, main-d'œuvre, centres de frais). ³

¹ Béatrice et Francis, Grandguillot. Op.cit. p54

² Brigitte DORIATH. Op.cit. p4

³ Brigitte DORIATH. Op.cit. p13 /14

Le budget de production traduit, en fonction du programme de production et de standards techniques, les quantités de facteurs mis en œuvre. Il est ensuite valorisé par des coûts préétablis.

c. Le budget des approvisionnements : La prévision aboutit à l'élaboration de plusieurs budgets dont la variété dépend de la structure organisationnelle de l'entreprise et du réseau d'analyse comptable¹ :

- Le budget des achats exprime, mois par mois, les achats prévisionnels à partir des prévisions des prix.
- Le budget des charges d'approvisionnement et de stockage sont définis en fonction des centres d'analyse : magasin, centre approvisionnement, etc. Ces budgets sont établis en charges variables et charges fixes.

d. Le budget des autres charges

La budgétisation des autres charges peut donner lieu à une démarche simplifiée si l'on fait l'hypothèse d'une bonne stabilité des processus et si on se limite aux charges engagées par le centre de responsabilité lui-même².

Exemple : **Le budget des charges de distribution :**

Il regroupe l'ensemble des charges induites par la vente des produits³ :

- Charges variables : transport sur ventes, emballages.
- Charges semi-variables : rémunération des commerciaux, publicité.
- Charges fixes : coût des locaux, études de marché.

e. Le budget des investissements : Le budget des investissements, dans le cadre de l'exercice budgétaire, détaille mois par mois⁴ :

- Les dates et les montants des engagements, moments à partir desquels l'entreprise s'engage à payer les livraisons et prestations, selon un calendrier prédéfini, ou à verser un dédit.
- Les dates et les montants des réceptions dont la connaissance est indispensable à la mise en œuvre matérielle du projet.
- Les dates et les montants des règlements qui permettent d'organiser la trésorerie de l'entreprise.

¹ Brigitte DORIATH. Op.cit. p39

² Henri BOUQUIN. Op.cit. p121

³ Brigitte DORIATH. Op.cit. p5

⁴ Brigitte DORIATH. Op.cit. p59

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

- Le budget de trésorerie :

Le budget de trésorerie est l'état des dépenses et recettes issues de l'ensemble de la prévision budgétaire, son élaboration nécessite des informations complémentaires : échéances et modes de règlement. Le budget dégage, mois par mois, des impasses ou des excédents de trésorerie qui nécessitent des ajustements. L'anticipation qu'autorise le budget de trésorerie laisse le temps à l'entreprise de négocier hors de l'urgence et de la contrainte, ce qui constitue un atout vis-à-vis des tiers¹.

La budgétisation de la trésorerie peut être globalement effectuée sur une période annuelle, mais il ne peut s'agir que d'une approche approximative, d'ailleurs parfaitement acceptable si l'entreprise dispose d'une modélisation de ses flux de liquidités qui permette de limiter les approximations à un seuil acceptable².

- Les budgets généraux :

Les budgets généraux se sont des documents de synthèse, qui permettent aux responsables de mesurer la cohérence de la construction budgétaire³ :

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

1.2.4.3. Le contrôle budgétaire

Le contrôle budgétaire est la comparaison des résultats réels et des prévisions chiffrées figurant aux budgets afin⁴ :

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

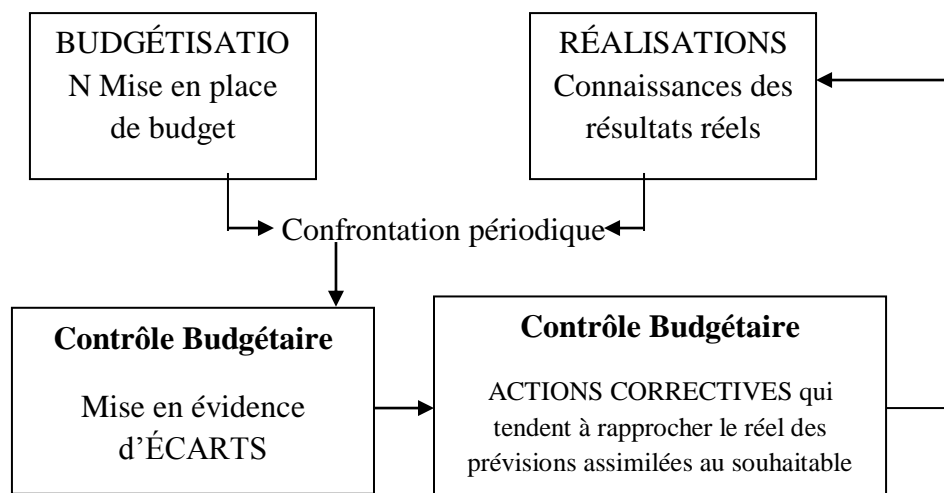
¹ Brigitte DORIATH. Op.cit. p66

² Henri BOUQUIN. Op.cit. p178

³ Brigitte DORIATH. Op.cit. p 65

⁴ Michel GERVAIS. Op.cit. p20

Schéma n°5 : La démarche de la gestion budgétaire



Source : Claude ALAZARD. Sabine SÉPARI. Op.cit. P225

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

1.2.5. Les limites de la gestion budgétaire

Les limites de la gestion budgétaire se résument comme suit¹ :

- ✓ La construction budgétaire se fonde, en grande partie, sur les modèles passés. Elle risque de pérenniser des postes budgétaires non efficaces. C'est en particulier vrai pour l'ensemble des budgets fonctionnels.
- ✓ La désignation des responsabilités, le contrôle peuvent être mal vécus. Une formation faisant ressortir l'intérêt de la gestion budgétaire doit motiver le personnel.
- ✓ Le budget risque, dans le cadre d'une décentralisation non sincère, de se transformer en un ensemble de règles rigides qui s'imposent aux « responsables ». La gestion budgétaire devient alors source d'inertie et non de réactivité.
- ✓ À l'inverse, la liberté donnée aux responsables peut induire des « féodalités », lieux de pouvoirs, au détriment de la stratégie de l'entreprise et de son intérêt global.

¹ Brigitte DORIATH. Op.cit. p3.

- ✓ Les évolutions de l'environnement peuvent rendre la construction budgétaire obsolète. La veille doit être constante afin d'adapter les programmes d'actions et les prévisions.

1.3. Le contrôle budgétaire au sein de l'entreprise

Le contrôle budgétaire est la dernière étape du processus budgétaire. Les prévisions ayant été établies, fixant ainsi les objectifs à atteindre avec les moyens disponibles, leur exécution doit être suivie d'un contrôle pour s'assurer si les objectifs ont été atteints conformément aux prévisions, si non, dans le cas contraire, dégager les écarts qui en découlent.

Il est nécessaire, avant d'expliquer le système de calcul et l'analyse des écarts, de préciser d'abord la signification que nous attachons aux termes clés de cette notion, en commençant par la définir,

1.3.1. Définitions du contrôle budgétaire

- **Selon Hélène Löning et al :** « Le contrôle budgétaire est l'outil du contrôle par les résultats. Il repose sur une logique de contrat, selon laquelle la fixation d'objectifs (contrat) implique le suivi des résultats. Les résultats traduisent de façon chiffrée l'atteinte ou non des objectifs qui reposent sur des standards »¹.

A travers cette définition le contrôle budgétaire permet à l'entreprise de voir dans l'immédiat si elle progresse vers les objectifs de son échafaudage budgétaire et de réagir aux événements en temps utile, et à terme d'évaluer les performances des acteurs, d'améliorer les bases des prévisions et la qualité des choix stratégiques.

- **Selon Robert SATET :** « Le contrôle budgétaire qui s'appuie sur l'examen très exact de tout ce qui peut s'exprimer par les chiffres dans l'entreprise, quelle qu'en soit la nature, la forme et l'importance, consiste en une analyse rigoureuse des faits passés dans la prévision des faits probables, afin d'établir un programme rationnel d'action.

Les caractéristiques du contrôle budgétaire est que la comparaison entre la prévision et l'exécution (...) se fait d'une manière méthodique et régulière, à des époques aussi rapprochées que la nature de l'entreprise l'exige.

Cette comparaison permet, non seulement de se rendre compte si l'entreprise maintient bien dans la ligne de conduite tracée, mais aussi de modifier constamment les prévisions selon les expériences récentes »².

¹ HELENE Löning, VERONIQUE Mallere, JEROME Meric, YVON Pesqueux. Op.cit. p127

²Iliya KOMAREV. La place des budgets dans le dispositif du contrôle de gestion : une approche contingente. Thèse de doctorat, science de gestion, Bordeaux : Institut d'administration des entreprises de Bordeaux 2007. p16.

- Selon Simon ALCOUFFE et Al : « Le contrôle budgétaire constitue l'un des éléments peut être mobilisé dans le cadre d'un contrôle diagnostic, en environnement relativement stable ou sur des processus récurrents »¹.

Ils rajoutent également « Le contrôle budgétaire est l'expression qui désigne le processus de pilotage de la performance par l'élaboration des budgets et le suivi des réalisations (calcul et analyse des écarts) »².

De manière générale est un instrument essentiel de la gestion budgétaire qui consiste en la comparaison permanente des résultats réels et des prévisions différées figurant aux budgets. La différence entre ces deux éléments doit être analysée pour que des ajustements soient décidés pour les périodes suivantes.

1.3.2. Rôles et objectifs du contrôle budgétaire

1.3.2.1. Les rôles du contrôle budgétaire

Des rôles multiples sont attribués au contrôle budgétaire. Le tableau ci-dessous les résume selon quelques auteurs³ :

Tableau n°01 : Rôles du contrôle budgétaire

Études	Rôles du contrôle budgétaire
R. Baudet [1941]	<ul style="list-style-type: none"> ▪ La prévision et l'établissement du programme d'activité ▪ L'observation continue des événements capables de modifier les prévisions ▪ La recherche des causes d'écarts et la fixation des responsabilités ▪ la coordination entre les différents services ▪ Le contrôle comptable des coûts de revient standards
G. Hofstede [1967]	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Autorisation de dépenses ▪ Planification ▪ Prévision ▪ Mesure des résultats
A. Hopwood [1974]	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Coordination ▪ Délégation d'autorité ▪ Planification ▪ Motivation

¹ Simon Alcouffe, Marie Boitier, Anne Rivière, Fabienne Villeséque-Dubus. Op.cit. p18.

² Ibid ... P30.

³ Nicolas BERLAND. À quoi sert le contrôle budgétaire ?. Finance Contrôle Stratégie – Volume 2, N° 3, septembre 1999, p. 5 – 24. Disponible sur : <http://bibliotheque.pssfp.net/index.php/reformes/audit-et-controle/1567-a-quoi-sert-le-controle-budgétaire/file>. Consulté le (17/09/2022).

<p>E.M. Barrett et L.B. Fraser [1977]</p>	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Planifier ▪ Coordonner ▪ Motiver ▪ Eduquer ▪ Evaluer
<p>D.T. Otley [1977]</p>	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Les budgets sont des objectifs, ils servent d'instruments de motivation ▪ Les budgets sont des prévisions, Ils sont un moyen de communiquer ▪ Les budgets sont des standards pour évaluer la performance, ils sont un moyen d'augmenter la satisfaction au travail grâce à la participation.
<p>L. Samuelson [1986]</p>	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Planification ▪ Coordination ▪ Contrôle des résultats ▪ Détermination des objectifs financiers ▪ Comparaison des performances ▪ Motiver financièrement ▪ Aider à la décision ▪ Habituer à penser avec une logique financière, rituel, habitude.
<p>S.R. Lyne [1988]</p>	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Les budgets servent à faire des prévisions plus qu'à motiver ▪ Ils servent à contrôler et à expliquer les écarts ▪ Ils n'exercent pas de pression sur les salariés ▪ Le degré de participation n'est pas grand ▪ En dernier ressort, ils sont un instrument de motivation
<p>P. Bunce et al. [1995]</p>	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Prévision financière ▪ Permet le contrôle des coûts d'exploitation et d'investissement ▪ Gestion des flux de trésorerie ▪ Fixation des objectifs pour l'entreprise mais aussi à titre personne ▪ Planification des moyens et affectation des ressources ▪ Evaluation des performances ▪ Outil de communication qui accroît la visibilité ▪ Etablissement des prix de cession ▪ Utile pour la détermination des coûts standards.
<p>H. Bouquin [1997]</p>	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Instrument de coordination et de communication ▪ Outil essentiel de gestion prévisionnelle ▪ Outil de délégation et de motivation

Source : Nicolas BERLAND. Op.cit p 8

1.3.2.2. Les objectifs du contrôle budgétaire

Parmi les objectifs du contrôle budgétaire nous pouvons citer les suivants¹ :

- ✓ Le contrôle budgétaire permet de comparer les réalisations avec les prévisions.
- ✓ Il permet la mise en œuvre de la gestion *par* exception qui consiste à prendre des décisions correctives sur la base des écarts significatifs entre les réalisations et les prévisions.
- ✓ Conduit à calculer autant d'écarts que nécessaire pour comprendre les déviations par rapport au budget.
- ✓ Consiste, au-delà du calcul des écarts, à s'interroger sur les origines des déviations.
- ✓ Il permet à l'entreprise de voir dans l'immédiat si elle progresse vers les objectifs de son échafaudage budgétaire et de réagir aux événements en temps utile, et à terme d'évaluer les performances, d'améliorer les bases des prévisions et la qualité des choix stratégiques.

Selon Benoit le contrôle budgétaire a pour but de² :

- ✓ Coordonner les moyens propres à assurer la réalisation des buts finaux visés par l'obtention d'un résultat déterminé.
- ✓ Diminuer les frais contrôlables, pour accroître la responsabilité de tous les éléments, y compris les contremaîtres, en les tenants mieux informer de leur gestion.
- ✓ Il permet également de déceler les incompatibilités dans les programmes de production et enfin et décentraliser les responsabilités afin d'alléger le travail de la direction générale.

1.3.3. Les outils du contrôle budgétaire

Pour permettre à la hiérarchie de suivre, de contrôler et de piloter les réalisations budgétaires des différentes unités, les organisations utilisent des différents outils, à savoir le tableau de bord et le reporting.

1.3.3.1. Tableau de bord**1.3.3.1.1. Définitions du tableau de bord**

- **Selon Laurent Cappelletti et Al** : « Le tableau de bord est un outil, construit de façon périodique, récapitulant sous forme de tableaux des indicateurs de pilotage qui

¹ HELENE Lôning, VERONIQUE Mallere, JEROME Meric, YVON Pesqueux. Op.cit. p 118 / P127.

² Nicolas BERLAND. L'HISTOIRE DU CONTROLE BUDGETAIRE EN France. Thèse de doctorat, ECOLE DOCTORALE DE GESTION, COMPTABILITE, FINANCE (EDOGEST) CENTRE DE RECHERCHE EUROPEEN EN FINANCE ET GESTION (CREFIGE) Université Paris IX – Dauphine. p399

peuvent être d'ordre technique, commercial ou financier qu'un responsable doit surveiller afin de mesurer le degré d'atteinte des objectifs qu'il a fixé à son organisation et par là même guider ses décisions et actions »¹.

- **Selon Béatrice et Francis Grandguillot :** «Le tableau de bord rassemble des indicateurs significatifs à caractère commercial, financier, technique, humain utiles au pilotage de la performance à court terme. Il y a lieu d'établir un tableau de bord par centre de responsabilité ou par niveau hiérarchique avec ses propres spécificités ou encore par activité ou processus »².
- **Selon Doriath BRIGITTE :** « Le tableau de bord est un ensemble d'indicateurs de pilotage, construits de façon périodique, à l'intention d'un responsable, afin de guider ses décisions et ses actions en vue d'atteindre les objectifs de performance »³.

1.3.3.1.2. Les objectifs du tableau de bord

Le tableau de bord à une multitude d'objectifs, il permet de⁴ :

- Favoriser la prise de décision, après analyse des valeurs remarquables, et la mise en œuvre des actions correctives.
- Obtenir rapidement des indicateurs de gestion essentiels qui intéressent le responsable concerné pour guider sa gestion et en apprécier les résultats.
- Analyser l'évolution, en temps réel, des indicateurs de gestion à l'aide d'écarts, de ratios, de clignotants...
- Réagir efficacement dans un court délai aux évolutions environnementales et aux écarts traduisant des dysfonctionnements.
- Mesurer les effets des actions correctives.
- Favoriser la communication interne transversale et par voie hiérarchique.
- Piloter et suivre les objectifs d'une organisation⁵.

1.3.3.1.3. Les types de tableau de bord

Les tableaux de bord se développent de plus en plus dans toutes les organisations, et leur mise en œuvre permet de suivre des variables d'action, de relier des informations, afin de comprendre des effets, de recentrer des décisions. Au-delà chaque type de tableau de bord répond à des besoins particuliers, il existe trois types, qu'on peut résumer à travers le tableau suivant :

¹ Laurent Cappelletti. Philippe Baron. Gérard Desmaison. François-Xavier Ribiollet. Op.cit. p60.

²Béatrice et Francis Grandguillot. Op.cit. p123.

³ Brigitte DORIATH. Contrôle de gestion en 20 fiches 5^e édition. DUNOD, Paris 2008. p143.

⁴ Béatrice et Francis Grandguillot. Op.cit. p123

⁵Laurent Cappelletti. Philippe Baron. Gérard Desmaison. François-Xavier Ribiollet . Op.cit. p61.

Tableau n°02 : Types du tableau de bord

Tableau de bord opérationnel	Tableau de bord stratégique	Tableau de bord prospectif
Pilotage courant permanent pour aider aux décisions de routine et tactiques	Pilotage pour aider des décisions stratégiques	Pilotage pour aider a la mise en œuvre intégrée de décisions stratégiques
Jour, semaine, mois, trimestre	Semestre, année	Année N a année N+3
Pour une fonction, un service, un domaine	Pour le portefeuille des produits (couple produit/marche)	Pour l'ensemble de l'entreprise
Tableau de bord isole ou articule dans un réseau de tableaux de bord		Vision externe et interne de la performance
Indicateurs ponctuels : <ul style="list-style-type: none"> • indicateurs d'activité • indicateurs de couts • indicateurs de rentabilité • ... 	Indicateurs globaux ou synthétiques : <ul style="list-style-type: none"> • indicateurs de résultats, de marges • indicateurs de moyens • ... 	Indicateurs par grands domaines, isoles ou articles : <ul style="list-style-type: none"> • indicateurs financiers • indicateurs commerciaux • indicateurs organisationnels • indicateurs d'efficacité ▪ indicateurs d'efficience

Source : Claude ALAZARD. Op.cit. p536.

1.3.3.1.4. Elaboration du tableau de bord

Dans son format, le tableau de bord est simple et très lisible (idéalement une page avec des graphiques), sa structure et son contenu dépendent¹ :

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

Bien que chaque tableau de bord soit ciblé par nature de centre, ils sont cependant tous conçus selon une structure générale² :

Tableau n°03 : Structure générale du tableau de bord

Indicateurs	Réalisations	Prévisions	Ecart

Source : Béatrice et Francis Grandguillot. Op.cit. p124.

L'élaboration du tableau de bord doit partir de la stratégie de l'entreprise. Ensuite, l'unité qui peut être un centre de coût ou un centre de profit³ :

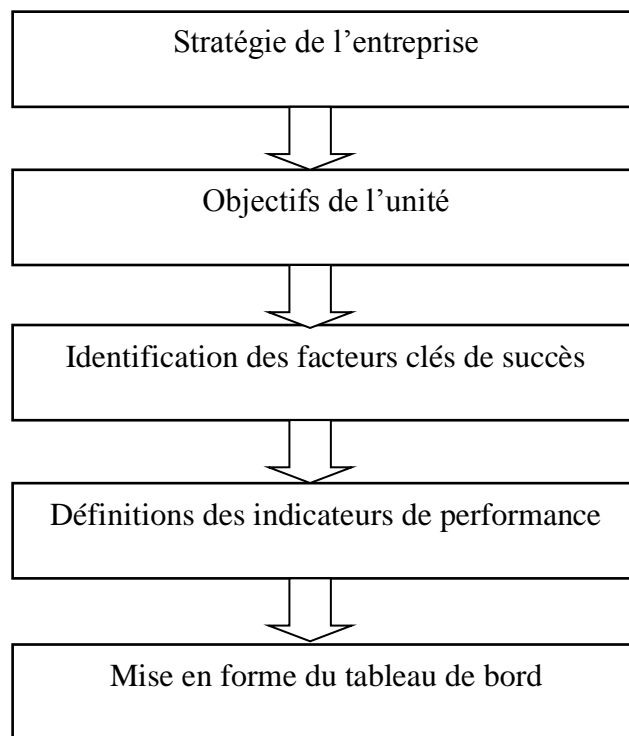
¹ Laurent Cappelletti. Philippe Baron. Gérard Desmaison. François-Xavier Ribiollet. Op.cit. p61

² Béatrice et Francis Grandguillot. Op.cit. p124

³ Laurent Cappelletti. Philippe Baron. Gérard Desmaison. François-Xavier Ribiollet. Op.cit. p62.

- Définit ses objectifs à partir de la stratégie de l'entreprise.
- Identifie les facteurs clés du succès relevant du champ d'action du responsable de l'unité.
- Définit des indicateurs de performance à partir de ces facteurs clés.
- Met en forme le tableau de bord.

On peut schématiser la démarche de la façon suivante :

Schéma n°06 : Démarche de construction du tableau de bord

Source : Laurent Cappelletti. Philippe Baron. Gérard Desmaison. François-Xavier Ribiollet. Op.cit. p62.

Afin d'illustrer le schéma de construction du tableau de bord, prenons l'exemple d'une entreprise commercialisant des produits culturels sur internet (livres, CD, etc.) et du responsable du service logistique ¹:

- Stratégie de l'entreprise : devenir le leader sur la qualité de service.
- Objectif du service logistique : livrer tous les clients dans les 24 heures suivant leur commande.
- Facteur clé du succès : avoir constamment en stock les références commercialisées par l'entreprise.
- Indicateur de performance : nombre de références en rupture de stock.

¹ Laurent Cappelletti. Philippe Baron. Gérard Desmaison. François-Xavier Ribiollet. Op.cit. p63

Le tableau de bord doit permettre à la direction de vérifier si les prévisions ont été respectées, des écarts favorables ou défavorable, seront calculés et analysés entre les éléments constatés et les éléments prévisionnels. De ce fait il est nécessaire de cerner le concept des écarts.

■ **Les écarts**

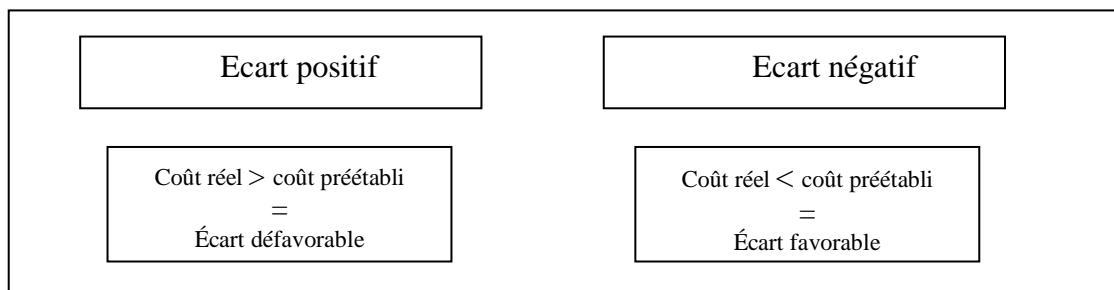
- **Définition :** Un écart est défini comme la différence entre une donnée de référence (coût préétabli...) et une donnée constatée (coût réel...)¹.

Chaque écart est évalué en valeur monétaire et calculé, par convention, de la manière suivante :

$$\text{Écart} = \text{Coût constaté} - \text{Coût}$$

L'écart peut être positif ou négatif :

Schéma n°07 : Calcul des écarts



Source : Béatrice et Francis Grandguillot. Op.cit. p27.

Un écart se définit par un signe (+ ou -), une valeur et un sens (favorable ou défavorable). En effet, dans l'analyse des écarts, un écart de même valeur algébrique n'a pas le même sens selon qu'il s'agit d'une charge ou d'un produit². Les écarts permettent de³ :

- ✓ Rechercher les causes des écarts et mesurer leur impact.
- ✓ Identifier les responsabilités (internes ou externes).
- ✓ Informer les acteurs afin qu'ils prennent les mesures correctives nécessaires.

- **Les types des écarts :**

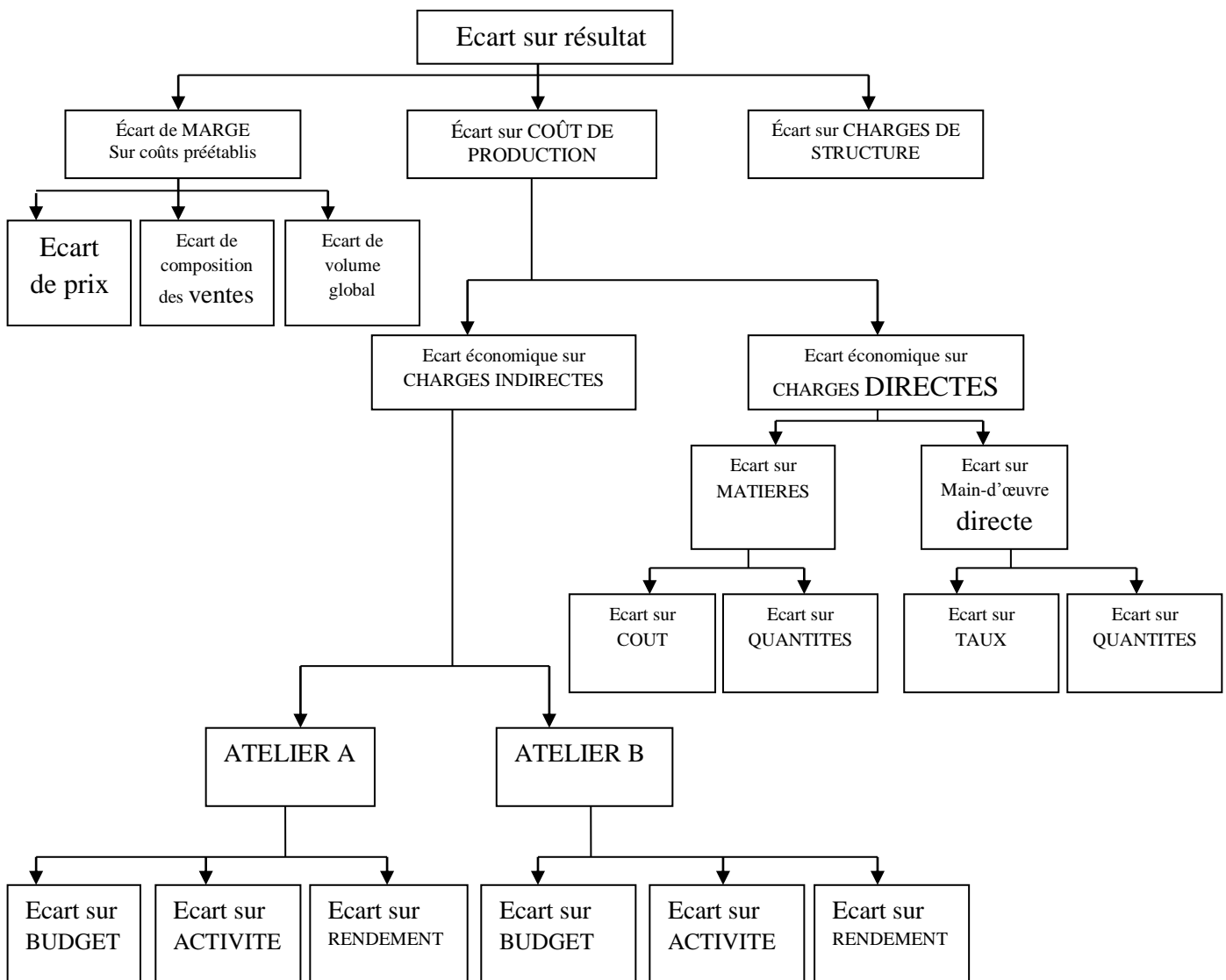
En confrontant les résultats des décisions des responsables avec le fonctionnement normatif que représente le budget. La décomposition en écarts va donc suivre au mieux la construction du résultat en suivant un cheminement spécifique. Ce raisonnement conduit à la construction d'un « **arbre des écarts** » qui peut être dessiné comme suit :

¹ Béatrice et Francis Grandguillot. Op.cit. p27

² Claude ALAZARD. Sabine SÉPARI. Op.cit. p335.

³ Brigitte DORIATH. Op.cit. p72.

Schéma n°08 : Arbre des écarts



Source: Claude ALAZARD. Sabine SÉPARI. Op.cit, p329.

1.3.3.1.5. Les limites du tableau de bord

Les tableaux de bord se développent de plus en plus dans toutes les organisations et il faut être capable d'en percevoir les inconvénients¹ :

- Pertinence des variables difficiles à évaluer.
- Difficulté de fiabilité et de périodicité des informations.
- Trop d'indicateurs rendant la lisibilité et la synthèse difficile.
- Longueur et complexité de construction.
- A terme, le suivi permanent crée un stress difficile à vivre pour les acteurs.

¹ Claude ALAZARD. Sabine SÉPARI. Op.cit, p536.

1.3.3.2. Le reporting (La remontée des informations)

1.3.3.2.1. Définitions de reporting

- **Selon Brigitte DORIATH :** « est un ensemble d'indicateurs de résultat, construit *a posteriori*, de façon périodique, afin d'informer la hiérarchie des performances d'une unité »¹.
- **Selon Claude ALAZARD :** Les données remontées sont financières, structurées comme des comptes de résultat et permettent une consolidation rapide au niveau de la direction générale. Ce mécanisme est appelé « reporting »².
- **Selon Cappelletti et Al :** « est un ensemble d'indicateurs de résultats le plus souvent financiers, construit *a posteriori*, de façon périodique afin d'informer la hiérarchie des performances d'une unité opérationnelle (centre de coût ou centre de profit) »³.

1.3.3.2.2. Objectifs de reporting

Les objectifs de reporting se résument comme suit :⁴

- Permet de faciliter l'interprétation, la comparaison des données synthétiques pertinentes.
- Permet au supérieur hiérarchique direct ou à la direction générale d'effectuer un suivi soutenu du pilotage de la performance confié au responsable de chacune des unités de gestion :
 - En vérifiant la réalisation des objectifs.
 - En mesurant le poids des écarts.
 - En appréciant la pertinence des actions correctives et leurs résultats.
- Permet de vérifier que les centres de responsabilité respectent leurs engagements contractuels.⁵
- Il est à la fois un instrument de contrôle, de dialogue et d'aide à la décision.⁶

¹ Brigitte DORIATH. Op.cit. p143

² Claude ALAZARD. Sabine SÉPARI. Op.cit. p506.

³ Laurent Cappelletti. Philippe Baron. Gérard Desmaison. François-Xavier Ribiollet. Op.cit. p52.

⁴ Béatrice et Francis Grandguillot. Op.cit. p126

⁵ Brigitte DORIATH. Op.cit. p143

⁶ Laurent Cappelletti. Philippe Baron. Gérard Desmaison. François-Xavier Ribiollet. Op.cit. p52.

1.3.3.2.3. Les types de reporting

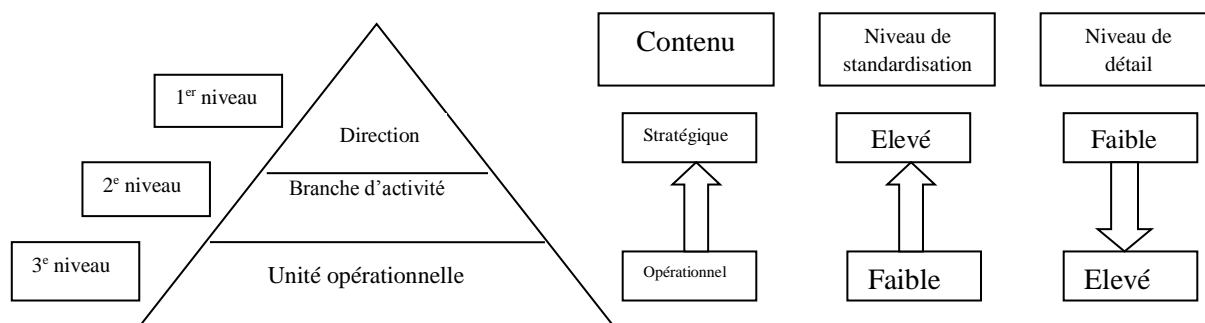
On distingue deux types de reporting :¹

1. Reporting financier : Remontées des comptes, des états financiers, des indicateurs financiers essentiels. Par exemple, une filiale fournit périodiquement un reporting financier à la société-mère du groupe.
2. Reporting de gestion : Remontées des principaux indicateurs de gestion, des données essentielles des tableaux de bord. Par exemple, une usine implantée à l'étranger fournit périodiquement au siège, situé en France, un reporting de gestion.

1.3.3.2.4. L'élaboration de reporting

Suivant l'échelon auquel est destiné le reporting, sa structure et son contenu seront différents. Pour la direction de l'entreprise, le niveau de standardisation de l'information sera élevé avec un faible niveau de détail et se focalisera sur des données qui influent sur la stratégie (par exemple, taille et croissance du marché). Au contraire, pour le management de l'unité opérationnelle, le niveau de standardisation sera faible avec un grand niveau de détail sur des données très opérationnelles (par exemple, le nombre de commandes clients).

Schéma n°09 : Pyramide de reporting



Source : Laurent Cappelletti. Philippe Baron. Gérard Desmaison. François-Xavier Ribiollet. Op.cit. p53.

- Pour s'assurer de la bonne adoption d'un reporting, il doit adopter une présentation simple et conviviale. Les règles de base à respecter sont ²:
 - Définir et respecter les conventions financières de la société après les avoir préalablement standardisées.
 - Mettre en exergue l'objet du rapport et les conventions financières par définir son objet en mettant un titre clair, la devise de présentation, les unités de valeur (milliers, millions, etc.) et l'unité de temps.

¹ Béatrice et Francis Grandguillot. Op.cit.P126

² Laurent Cappelletti. Philippe Baron. Gérard Desmaison. François-Xavier Ribiollet. Op.cit. P56.

- Faire en sorte qu'il puisse être imprimé sans que le destinataire n'ait à formater le rapport en mode impression.

1.3.4. Les Limites du contrôle budgétaire

Parmi les principales critiques adressées au budget et au contrôle budgétaire, on peut noter¹:

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

1.3.5. Distinction et complémentarité des outils de suivi de la performance

Le contrôle budgétaire (analyse des écarts), le tableau de bord est la remontée des compte sont des outils complémentaires au pilotage de la performance. Le tableau ci-dessous., en propose une analyse comparative afin de bien les distinguer².

Tableau n°04 : analyse comparative entre les outils de performance

	Contrôle budgétaire	Tableau de bord	Remonté des comptes
Destinataires principaux	Les centres de responsabilité et la direction	Le centre de responsabilité	La hiérarchie
Objectif	Expliquer, a posteriori, les écarts entre les prévisions budgétaires et les	Aider au pilotage opérationnel par un suivi continu de la	Dans les grandes entreprises et les groupes : aide au pilotage stratégique

¹ Simon Alcouffe et Al. Op.cit. P41.

² Brigitte DORIATH, Christian GOUJET. Gestion prévisionnelle est mesure de la performance. DUNOD, Paris, 2002. p286.

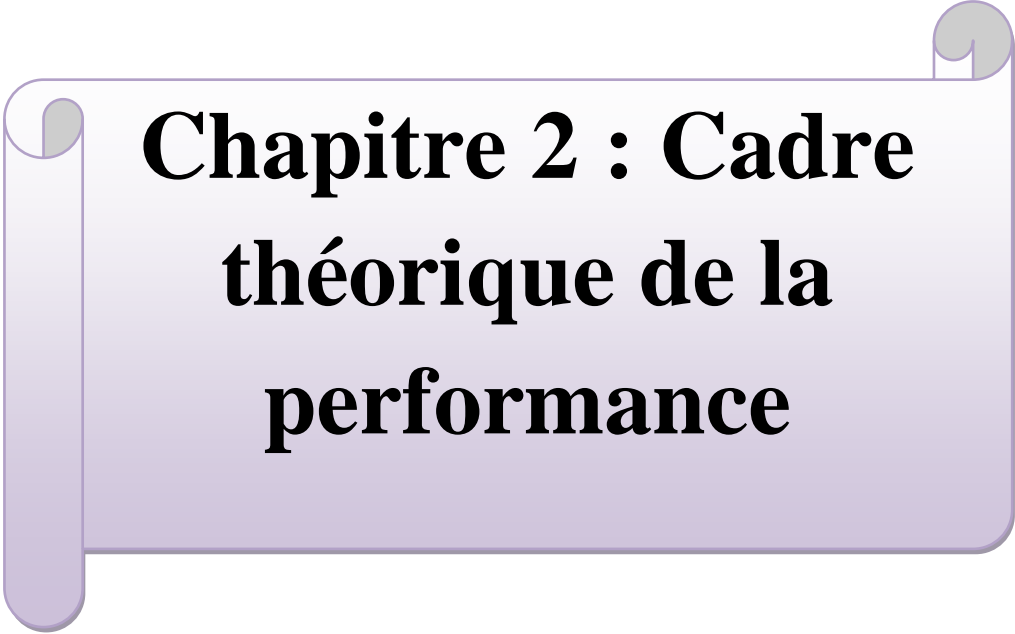
	réalisations.	performance	par un contrôle périodique des performances des unités
Périodicité	Mensuelle	Variable selon les indicateurs .recherche d'une information continue	Mensuelle
Contenus	Les écarts figurent dans le tableau de bord et la remontée des comptes	Ensemble d'indicateurs de résultat et de moyens physiques et financiers.	Ensemble d'indicateurs privilégient une information financière sur le résultat. Peut comporter des éléments de contrôle budgétaire et de tableau de bord.
Structure		Adaptée au centre de responsabilité. Guidée par la recherche d'une information synthétique obtenue au plus vite.	Guidée par un souci d'homogénéité afin d'agréger les résultats des différents centres de responsabilité.

Source : Brigitte DORIATH, Christian GOUJET. Op.cit. p286.

▪ **Conclusion**

Ce premier chapitre, nous a permis non seulement de comprendre la notion de contrôle de gestion et son cadre théorique, mais aussi le rôle très important qui joue au sein de l'entreprise grâce aux plusieurs outils dont il dispose , sachant que chacun d'eux lui permet d'influencer les décisions, de piloter la performance et d'améliorer la rentabilité.

La gestion budgétaire est l'instrument principal de ce contrôle, qui débute par une étude prévisionnelle suivie d'une budgétisation et qui se termine par la mise en place d'un contrôle budgétaire. Une bonne gestion des budgets permet a la direction de constaté ses mauvais choix stratégiques et opérationnels et mettre en œuvre des actions correctives afin d'être performante.



**Chapitre 2 : Cadre
théorique de la
performance**

Introduction

En sciences de gestion, la performance a toujours constitué un thème de recherche récurrent, guidé par les préoccupations continues des managers d'assurer la survie des unités qu'ils dirigent. Dans toute entreprise, on a le plus souvent considéré que la performance exprime le degré d'accomplissement des objectifs poursuivis, en effet, la mesure de la performance prend une dimension essentielle pour évaluer toute décision prise.

Le concept de la performance est réduit à une dimension simple centrée sur la performance financière. Cette dernière est l'un des indicateurs utilisés pour mesurer la réussite d'une institution, elle est considérée souvent comme un barème de référence que les dirigeants utilisent pour réaliser des enquêtes préalables ou évaluer les projets.

Au cours de ce chapitre on essaye d'étudier le concept de la performance d'une manière générale et la notion de la performance financière d'une manière particulière.

2.1. Les concepts théoriques de la performance

Le concept de la performance occupe une place centrale dans le domaine de la gestion. Or, il était toujours une notion ambiguë et un concept polysémique dont l'appréciation dépend de son utilisateur.

Cette section évoquera dans un premier lieu l'origine et la définition de la notion de « performance », ensuite ses divers concepts clés.

2.1.1. L'origine de la notion « performance »

L'origine du mot performance remonte au milieu du 19^{ème} siècle dans la langue française. A cette époque, il désignait à la fois les résultats obtenus par un cheval de course et le succès remporté dans une course. Puis, il désigna les résultats et l'exploit sportif d'un athlète. Son sens évolua au cours du 20^{ème} siècle. Il indiquait de manière chiffrée les possibilités d'une machine et désignait par extension un rendement exceptionnel. Ainsi, la performance dans sa définition française est le résultat d'une action, voir le succès ou l'exploit. Contrairement à son sens français, la performance en anglais « contient à la fois l'action, son résultat et éventuellement son exceptionnel succès.

Dans le domaine de la gestion, la performance a toujours été une notion ambiguë, rarement définie explicitement. Elle n'est utilisée en contrôle de gestion que par transposition de son sens en anglais. Elle désigne alors l'action, son résultat et son succès¹.

¹Angèle Renaud, Nicolas Berland. MESURE DE LA PERFORMANCE GLOBALE DES ENTREPRISES. "COMPTABILITE ET ENVIRONNEMENT ", May 2007, Poitiers, France. P3. Disponible sur : <https://halshs.archives-ouvertes.fr/halshs-00544875/document>.

2.1.2. Définitions de la performance

La performance de l'entreprise est une notion polysémique, complexe et difficile à définir tant les approches sont multiples. A cet effet, pour mieux expliquer et comprendre cette notion, nous allons proposer quelques définitions de certains auteurs.

- **Selon Brigitte DORIATH** : le concept de performance fait référence à un jugement sur un résultat et à la façon dont ce résultat est atteint, compte tenu des objectifs et des conditions de réalisation¹.
- **Selon Claude ALAZARD et Sabine SEPARI** : « La performance comprise comme l'efficacité et l'efficience peut être pilotée en essayant de construire des outils pour gérer les variables stratégiques et organisationnelles en intégrant mieux la valeur, le temps, les acteurs de l'organisation »².

Claude ALAZARD et Sabine SEPARI ajoutent également : « La performance de l'entreprise est appréhendée aujourd'hui aussi sous l'angle social et concerne les salariés de l'organisation dans leurs compétences, leur apport à la création de valeur de l'entreprise leur qualité de management, leur comportement »³.

- **Selon BOURGUIGNON Annick** : « comme la réalisation des objectifs organisationnels, quelles que soient la nature et la variété de ces objectifs. Cette réalisation peut se comprendre au sens strict (résultat, aboutissement) ou au sens large du processus qui mène au résultat (action)... »⁴.

Le concept de performance est difficile à cerner, car il est relatif et propre à chaque organisation. Mais après les définitions précédentes on peut conclure que la performance renvoie à l'atteinte des objectifs fixés, au moindre coût, en cohérence avec la vision de l'entreprise.

2.1.3. Les critères et les caractéristiques de la performance

- **Les critères de la performance**

Pour être compétitive, toute entreprise doit être performante, c'est-à-dire meilleure que ses concurrents tant dans sa stratégie que dans son organisation.

En gestion, le terme de performance est défini comme l'association de l'efficacité et de l'efficience⁵.

- **L'efficacité** (traduction de l'anglais effectiveness) consiste pour une entreprise à obtenir des résultats dans le cadre des objectifs définis.

¹ Brigitte DORIATH. Op.cit. p129.

² Claude ALAZARD.Sabine SÉPARI. Op.cit. p379.

³ Ibid... P129

⁴ Angèle Renaud, Nicolas Berland. Op.cit. p4

⁵ Claude ALAZARD.Sabine SÉPARI. Op.cit. p12.

- **L'efficience** (traduction de l'anglais efficiency) correspond à la meilleure gestion possible des moyens, des capacités, en relation avec les résultats.

Il est possible de délimiter l'efficience avec les deux notions d'oisiveté et de gaspillage. L'oisiveté est la non-utilisation des capacités de production qui engendre des coûts de capacité. Le gaspillage est l'utilisation dégradée de capacités utiles qui pourraient produire davantage et qui engendrent des coûts de fonctionnement.

Ainsi l'efficience peut être définie comme le produit d'un rendement des ressources utilisées (non-gaspillage) par un taux d'utilisation des ressources (non-oisiveté) :

$$\text{Efficience} = \text{Non-gaspillage} \times \text{Non-oisiveté}$$

La performance oblige donc à une vision globale interdépendante de tous les paramètres internes et externes, quantitatifs et qualitatifs, techniques et humains, physiques et financiers de la gestion.

Le gestionnaire doit donc rechercher la performance globale, qui intègre plusieurs niveaux d'évaluation :

- Pour la production, c'est l'amélioration permanente de la productivité, donc un rendement physique, associé à un niveau élevé de qualité.
- Pour la vente, c'est la compétitivité sur le marché ou la différence valeur-coût.
- Pour la finance, c'est la rentabilité qui peut être définie de plusieurs manières.

- **Les caractéristiques de la performance**

La définition d'Annick BOURGUIGNON, met en évidence trois caractéristiques fondamentales de la performance¹ :

a. 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, investissement), ce qui suppose que l'organisation dispose d'un potentiel de réalisation (compétences du personnel, technologies, organisation, fournisseurs, etc..).

b. 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 interprétation, jugement de valeur qui peut différer en fonction des acteurs concernés (actionnaires, dirigeants, syndicalistes).

¹ Brigitte DORIATH, Christian GOUJET. Op.cit. p168.

c. La comparaison traduit le succès de l'action :

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

2.1.4. Les types de la performance

La raison d'existence de différents types de performance s'inscrit d'une manière ou d'une autre dans la raison d'être de toute entreprise, c'est-à-dire la satisfaction des clients. Même si les priorités d'objectifs et d'actions diffèrent selon le type de performance privilégié, le but généralement visé par toute entreprise, est de donner satisfaction aux besoins des clients en vue d'en tirer des profits. La satisfaction doit être même une préoccupation permanente des dirigeants du fait qu'elle constitue un pilier de la pérennité financière de l'entreprise.¹

- **La performance stratégique**

La performance stratégique, appelée aussi la performance à long terme, est garante de la pérennité, intègre le maintien de la distance avec les concurrents et utilise un système d'excellence comme indicateur de mesure. Les facteurs nécessaires pour sa réalisation sont entre autres : la croissance des activités, une stratégie bien pensée, une culture d'entreprise dynamique, une forte motivation des membres de l'organisation ou un système de volonté visant le long terme, la capacité de l'organisation à créer de la valeur pour ses clients, la qualité du management et du produit pour les clients, la maîtrise de l'environnement, la prise en compte de la responsabilité sociale de l'entreprise. Même si l'application systématique d'une logique solide basée sur ce système d'excellence est une garantie de succès pour les entreprises².

- **La performance concurrentielle**

Liée au milieu concurrentiel de l'organisation, la performance concurrentielle matérialise le succès qui résulte non seulement des seules actions de l'organisation, mais aussi de ses capacités à s'adapter, et même à s'approprier les règles du jeu concurrentiel dans son secteur d'activités. Cette performance repose sur la logique, selon laquelle l'atteinte d'un résultat donné dépend de la nature des systèmes concurrentiels et surtout des modes de compétition et de l'intensité de la lutte concurrentielle entre les forces en présence. Dans cette logique, les entreprises ne peuvent valablement saisir des opportunités de performance que si elles sont capables de déceler de façon claire les caractéristiques changeantes des systèmes concurrentiels et des forces concurrentielles liés à chacune de leurs activités, d'anticiper les

¹ Bertrand Sogbossi Bocco. PERCEPTION DE LA NOTION DE PERFORMANCE PAR LES DIRIGEANTS DE PETITES ENTREPRISES EN AFRIQUE. Revue des Sciences de Gestion , 2010/1 n°241 | pages 117 à 124. Disponible sur <https://www.cairn.info/revue-des-sciences-de-gestion-2010-1-page-118> Consulté le 08/11/2022.

² Zineb Issor. LA PERFORMANCE DE L'ENTREPRISE : UN CONCEPT COMPLEXE AUX MULTIPLES DIMENSIONS. De Boeck Supérieur 2017/2 n°17 | pages 93 à 103. p99.

changements du jeu concurrentiel par la politique de différenciation, de construire si possible les règles du jeu qui prévaudront dans l'avenir¹.

- **La performance socio-économique :**

Elle regroupe la performance organisationnelle, la performance sociale, la performance économique et financière, la performance commerciale.

- **La performance organisationnelle :**

Concerne la manière dont l'entreprise est organisée pour atteindre ses objectifs et la façon dont elle y parvient. Les facteurs qui permettent d'apprécier cette efficacité organisationnelle sont : le respect de la structure formelle, les relations entre les composantes de l'organisation, la qualité de la circulation de l'information, la flexibilité de la structure.

- **La performance sociale :**

La performance humaine et sociale, elle représente les relations sociales ou humaines dans l'entreprise. Elle résulte pour J. M. Descarpentries du rassemblement de Collaborateurs : motivés, compétents et communiquant bien entre eux par le moyen d'une langue et de valeurs communes (culture). Elle dépend des politiques de gestion du personnel, concerne l'état des relations sociales ou humaines dans l'entreprise et traduit la capacité d'attention de l'entreprise au domaine social. Elle est un concept central de la recherche en éthique des affaires².

- **La performance économique et financière :**

Elle peut être définie comme la survie de l'entreprise ou sa capacité à atteindre ses objectifs. Ayant trait aux coûts, cette performance est mesurée par des indicateurs quantitatifs tels que la rentabilité des investissements et des ventes, la profitabilité, la productivité, le rendement des actifs, l'efficacité, etc. Cet aspect économique et financier de la performance est resté pendant longtemps, la référence en matière de performance et d'évaluation d'entreprise. Même si elle facilite une lecture simple du pilotage de l'entreprise, cette dimension financière à elle seule, n'assure plus la compétitivité de l'entreprise³.

- **La performance commerciale :**

Encore appelée performance marketing est la performance qui est liée à la satisfaction des clients de l'entreprise. Ainsi définie, il apparaît difficile de séparer nettement la performance commerciale des différents types de performance déjà développés. Pour que cette performance commerciale soit durable, les entreprises doivent développer la qualité et les moyens mis en œuvre pour l'assurer, la satisfaction des clients, le service aux clients et les conseils qui leur sont donnés, le service associé au produit tangible en raison du fait que ce

¹ Bertrand Sogbossi Bocco. Op.cit. p 118.

² Zineb Issor. Op.cit. p101

³ Bertrand Sogbossi Bocco. Op.cit p119

service est source de valeur pour le consommateur, une orientation client totale et une innovation permanente. La commercialisation des produits de qualité et adaptés au contexte, l'offre de services après vente, l'agressivité commerciale, la stimulation de la demande, l'offre des prix compétitifs, l'impartialité dans le référencement et l'échange d'information avec les fournisseurs¹.

Tableau n°05: Les principales dimensions de mesure de la performance

Dimensions	Critères
Performance commerciale	Réussir à satisfaire des clients (sur la qualité et la disponibilité des produits) Bénéficier de la croissance des ventes Etre toujours sur le marché Etre capable d'innover Elargissement de la clientèle Etre le meilleur dans sa catégorie en termes de qualité des produits Parvenir à une grande notoriété dans le domaine par le «bouche à oreille» Assurer la disponibilité permanente du produit Recevoir peu de plaintes des clients.
Performance stratégique	Atteindre ses objectifs sans gaspillage de ressources Atteindre ses objectifs et être capable d'en poursuivre d'autres pour accroître ses activités.
Performance concurrentielle	Etre capable de tenir face à la lutte concurrentielle
Performance financière	Croissance des bénéfices d'année en année Parvenir à réaliser des Investissements non liés à l'activité Parvenir à satisfaire les besoins de la famille

Source : Bertrand Sogbossi Bocco. Op.cit. p121.

- 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.

¹ Bertrand Sogbossi Bocco. Op.cit. p119.

L'information financière, qui privilégie une communication sur la rentabilité et les grands équilibres de l'entreprise, demeure l'information privilégiée en termes de performance, en particulier pour les actionnaires. Cependant, les managers de l'organisation qui pilotent la performance, et qui en sont responsables, s'intéressent plus au processus d'atteinte des résultats. Il s'agit pour eux de prendre, d'organiser et de mettre en œuvre l'ensemble des décisions de valorisation des ressources internes et externes afin d'atteindre les objectifs de l'entreprise.

Tableau n °06 : Distinction de la performance

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 débat entre les différentes parties prenantes.	Requiert une vision unique de la performance afin de coordonner les actions de chacun vers un même but.

Source : Brigitte DORIATH, Christian GOUJET. Op.cit. p170

2.1.5. Le pilotage de la performance

2.1.5.1. Définition du pilotage de la performance

Piloter la performance, c'est organiser l'ensemble des actions qui permettent d'atteindre les objectifs de l'entreprise¹.

Le pilotage de la performance est a la fois :

- Un processus de diffusion, dans l'entreprise d'une information sur les objectifs et les moyens.

¹ Brigitte DORIATH, Christian GOUJET. Op.cit. p 173.

- Un processus d'animation afin de coordonner les actions des acteurs pour atteindre les objectifs.

Ce processus peut être décrit de la façon suivante :

- Fixation des objectifs d'une organisation déclinaison en sous objectifs par centre de responsabilité, unité, projet, etc..

Exemple : L'objectif de l'entreprise est d'assurer une croissance de 5% de sa part du marché grâce à une diversification accrue de sa production.

L'objectif de l'unité de production est d'améliorer la flexibilité de la production.

- Détermination et variable d'action afin d'agir sur les facteurs de performance.

Exemple : L'investissement dans des machines polyvalentes, la formation du personnel, l'organisation de la production et du temps de travail doivent contribuer à une meilleure flexibilité de la production.

- L'information et la responsabilisation des acteurs sont des axes fondamentaux de la maîtrise de la performance.

Exemple : Le responsable de l'unité de production organise une réunion avec les agents de maîtrise afin de les informer des objectifs de l'unité.

- Contrôle de réalisation, par comparaison avec les objectifs.

Exemple : au niveau de la direction générale, le chiffre d'affaires réalisé est comparé au chiffre d'affaires souhaité (hausse de 5%). Au niveau de l'unité de production, le temps nécessaire au lancement d'une série est contrôlé.

- Régulation éventuelle quand la comparaison révèle des écarts trop importants.

Exemple : Une campagne publicitaire est réactivée afin de soutenir la progression du chiffre d'affaires, jugée insuffisante par rapport à l'objectif de 5%.

2.1.5.2. Les outils de pilotage de performance

Divers outils de pilotage sont à la disposition des managers. Ils diffèrent selon les objectifs de l'entreprise, les axes d'action retenus ainsi que le lieu et le niveau de décision. Nous retiendrons les trois outils suivants¹ :

2.1.5.2.1. Les prix de cession interne :

Sont les prix auxquels les échanges de produits entre centres de responsabilité ou unités d'une même entreprise ou entreprise d'un même groupe sont valorisés, dans le cadre d'une

¹ Brigitte DORIATH, Christian GOUJET. Op.cit. p174.

relation client-fournisseur entre les centres ou unités ou entreprises. Ils peuvent être définis en référence à un prix de marché ou à un coût plus une marge.

On déduit de la définition des prix de cession interne les éléments qui suivent :

- Ce système se fonde sur des centres de responsabilité, considérée comme des centres de profit, ce qui suppose une décentralisation des décisions.
- Il s'agit d'un prix et non d'un coût, ce qui suppose que les centres de responsabilité concernés peuvent dégager une marge, indicateur de leur performance.
- Ce système établit une relation client-fournisseur entre centres de responsabilité, ce qui peut permettre le choix d'autres clients ou d'autres fournisseurs et donc une mise en concurrence avec des fournisseurs et des clients externes.

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

On distingue deux modes de fixation des prix de cession internes :

Premier mode : $\text{Prix de cession interne} = \text{prix du marché}$

Deuxième mode : $\text{Prix de cession interne} = \text{coût} + \text{marge}$

2.1.5.2.2. Le coût cible (coût objectif)

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

Formule de calcul : $\text{Coût cible} = \text{prix du marché} - \text{marge souhaitée}$

Le coût cible est un outil de pilotage de la performance qui privilégie la demande des clients. C'est un outil de contrôle stratégique.

- Le coût d'un produit ou d'un service dont les fonctionnalités sont définies pour satisfaire les besoins des clients.
- C'est un coût prévisionnel, défini en fonction des objectifs de rentabilité de l'organisation (la marge souhaitée).
- C'est un coût compétitif défini en fonction de la concurrence (le prix du marché).
- Il traduit une politique volontariste de maîtrise de la performance. En effet, si le coût estimé dépasse le coût cible, le projet de production est réexaminé.
- Si malgré les études le coût estimé demeure supérieur au coût cible, le projet est abandonné.

2.1.5.2.3. L'écart de résultat

L'écart de résultat est l'écart de base de contrôle budgétaire. Il traduit en termes financiers la performance globale de l'entreprise ou d'un produit car il apporte une première information sur la réalisation de l'objectif global de rentabilité¹.

Autrement dit l'écart de résultat est la différence entre le résultat réel et le résultat préétabli de référence. Il mesure la déviation de la performance globale, à court terme.

Formule de calcul :

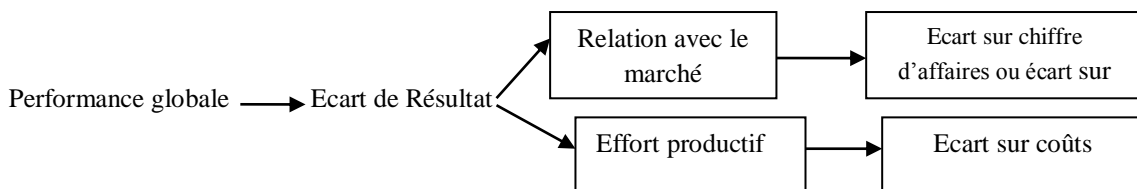
$\text{Ecart de résultat} = \text{Résultat réel} - \text{Résultat préétabli}$ <div style="display: flex; justify-content: space-around; margin-top: 10px;"> <div style="text-align: center;"> \nearrow Chiffre d'affaires réel - cout réel </div> <div style="text-align: center;"> \nwarrow chiffre d'affaires préétabli - cout préétabli </div> </div>
--

L'écart de résultat présente à **un premier niveau d'analyse**, deux groupes d'explications :

- La relation avec le marché, en termes de prix de vente et de quantités vendues.
- L'effort productif qui se traduit par une somme de coûts.

On peut résumer par le schéma ci-dessous :

Schéma n°10 : Premier niveau d'analyse d'écart de résultat :



Source : Brigitte DORIATH, Christian GOUJET. Gestion prévisionnelle est mesure de la performance. DUNOD, Paris, 2002. p

En **deuxième niveau d'analyse**, que l'on s'intéresse à la relation avec le marché ou aux coûts générés par la production, on peut isoler deux composantes :

- Une composante quantitative : nombre de produits vendus, poids de matières consommées, temps passé, etc.
- Une composante économique exprimée par un prix ou un coût unitaire.

L'analyse qui vient d'être présentée montre qu'un écart désigne une cause de la performance ou de la non-performance et identifier les responsabilités

Pour cela, il est nécessaire de :

- Définir un modèle cohérent de calcul des écarts.

¹Brigitte DORIATH, Christian GOUJET. Op.cit. p198.

- Interpréter correctement les causes des écarts.
- Assurer le suivi par la mise en œuvre d'actions correctives.

2.1.6. Les indicateurs de performance

2.1.6.1. Définitions d'un indicateur de performance

Un indicateur de performance est une information devant aider un acteur, individuel ou plus généralement collectif, à conduire le cours d'une action vers l'atteinte d'un objectif ou devant lui permettre d'en évaluer leurs résultats¹.

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

- Sa raison d'être : l'objectif stratégique auquel il se rattache, la cible chiffrée et datée qui lui est impartie, éventuellement des références comparatives.
- La désignation d'un acteur chargé de le produire (celui qui accède le plus facilement aux informations requises).
- La désignation d'un acteur responsable de la performance ainsi représentée.
- La périodicité de production et de suivie de l'indicateur.
- Sa définition technique : la formule et les conventions de calcul, les sources d'information nécessaire à sa production (applications informatiques, bases de données, saisies manuelles).
- Les modes de segmentation pour décomposer une forme agrégée de l'indicateur en formes plus détaillées (exemple : segmentation géographique).
- Les modes de suivi (budgété, réel, écart budgété /réel, historique n mois, comparaison même période année antérieure, cumul depuis début de l'année...).
- Le mode de présentation (chiffres, tableaux, graphiques, courbes...).
- La liste de diffusion.

D'une manière générale les fonctions des indicateurs peuvent être résumées comme suit² :

- Suivi des actions, d'une activité ou d'un processus.
- Evaluation d'une action.
- Diagnostic d'une situation, d'un problème.

¹ Philippe LORINO. Méthodes et pratiques de la performance. 3^e édition d'organisation. France 2003 p130.

² Claude ALAZARD.Sabine SÉPARI. Op.cit. P515.

- Veille et surveillance d’environnement changeant.

2.1.6.2. Les caractéristiques d’un indicateur de performance

Un indicateur doit présenter des qualités génériques, qu’on englobe dans le tableau suivant ¹ :

Tableau n°07 : Les caractéristiques d’un indicateur de performance

Qualité attendue	
Fidélité	Reflète le sens et l’importance du phénomène observe.
Clarté du lien avec l’action	Indicateurs simples préférés plutôt qu’un synthétique, dans un souci de réactivité et lisibilité.
Nombre réduit	Limiter le nombre d’indicateurs à une dizaine. Au-delà d’une vingtaine, le décideur est dans l’incapacité de les utiliser tous.
Non-manipulabilité	L’indicateur ne doit pas être facilement biaise ou manipule.
Préductivité	Dans un souci de réactivité, des indicateurs physiques sont intègres pour être plus proches de l’action et permettre des actions correctives plus rapides.
Evolutivité	Les indicateurs pourront être modifiés en fonction des problèmes majeurs rencontres par un service a moment donne.

Source : Claude ALAZARD. Sabine SÉPARI. Op.cit. p516.

2.1.6.3. Typologies d’indicateurs

Plusieurs critères peuvent être utilisés pour classer les indicateurs ²:

a. La nature de l’indicateur

- Indicateurs financiers ou non financiers : Chiffre d’affaires *versus* Quantités vendues.
- Indicateurs quantitatifs ou qualitatifs : Rendement par pièce *versus* Taux de satisfaction de la clientèle.
- Indicateurs ponctuels ou synthétiques : Nombre de clients démarchés par un vendeur *versus* Chiffre d’affaires total/Total du personnel de la direction commerciale. Le premier est un indicateur de suivi de l’activité d’un acteur spécifique, l’autre est un indicateur de communication sans lien direct avec une action précise mais qui traduit l’effort de tous pour un accroissement du chiffre d’affaires.

¹ Ibid. P 516.

² Claude ALAZARD.Sabine SÉPARI. Op.cit. p517.

- Indicateurs prospectifs ou « rétroviseurs » : Nombre de commandes en cours *versus* Chiffre d'affaires du mois. Le premier indique la réalisation d'un chiffre d'affaires futur (indicateur prospectif), le second est un constat d'une réalité (indicateur rétroviseur). Il serait également possible de suivre le nombre d'affaires sur le point d'être conclues qui permettrait une projection encore plus avancée sur l'évolution future du chiffre d'affaires.

b. Leur rôle dans le système de mesure

- Indicateurs de moyens : ils s'intéressent à la productivité et mettent en perspective les résultats obtenus compte tenu des moyens engagés (nombre de défauts, coût horaire de fonctionnement, température d'un système, durée de cycle, délai de livraison des fournisseurs).
- Indicateurs de résultat : ils mesurent l'atteinte des objectifs par l'entité (quantité de produits vendus, nombre de commandes prises, délai moyen de fabrication...) ; on peut aussi les appeler indicateurs d'efficacité.
- Indicateurs d'avancement des plans d'actions : ils permettent de suivre le niveau d'avancement de plans d'action jugés stratégiques (nombre de cercles de qualité en fonctionnement, nombre d'heures de formation, taux de couverture des formations par rapport au personnel à former) ; insérés dans un plan d'action, ils peuvent être nommés indicateurs d'approche et n'ont pas vocation à être remontés au niveau hiérarchique supérieur.
- Indicateurs d'environnement : ils permettent au responsable d'avoir des informations clés sur son environnement afin d'orienter correctement son action (taux de croissance du marché, données sur le principal concurrent, date de changement de réglementation).

Ces indicateurs se présentent sous deux formes qui sont :

○ Indicateurs sous forme de tableaux

Pour accentuer la lisibilité, les données chiffrées sont agrémentées d'informations sur la nature de l'évolution de l'indicateur en jouant :

- Sur un code couleur en référence aux feux tricolores,
- De symboles comme des flèches ou des smiley,
- Des procédures d'alerte peuvent également y être adjointes

○ Indicateurs sous forme de graphiques

De nombreux types de graphique existent ; il s'agit de choisir celui qui convient, tel que l'histogramme, le graphique en « camembert », le graphique en « radar »...

2.2. Le concept de la performance financière

La performance financière constitue un élément primordial pour toute entité objective, créatrice de valeur et qui veut garantir sa pérennité. Elle renvoie à certains indicateurs financiers et à des données comptables, ou encore à des données concernant la valeur de l'entreprise sur le marché.

Pour bien cerner la notion performance financière nous allons d'abord la définir, ensuite citer ses différents indicateurs et ses déterminants et enfin mettre en évidence le lien entre la gestion budgétaire et la performance financière.

2.2.1. Définitions de la performance financière

La performance financière est considérée comme le but final, conditionné par la satisfaction des clients, elle-même dépendant de la bonne organisation des processus internes, qui reposent quant à eux sur une motivation suffisante des acteurs et des systèmes d'information performants¹.

La performance financière pourrait être définie comme étant la réalisation d'une bonne rentabilité, d'une croissance satisfaisante, et de création de valeurs pour l'actionnaire. Elle vise à assurer la stabilité du financement de l'entreprise afin de recourir le moins possible à des crédits².

2.2.2. Les indicateurs de la performance financière

Avant les années 1990, les entreprises se sont principalement focalisées sur les indicateurs financiers pour évaluer leur performance. Les principaux indicateurs financiers qui ont été exploités pendant cette période étaient les retours sur investissements ou ROI (Return On Investment), les chiffres d'affaires et les résultats. Ces indicateurs portent à croire que la performance de l'entreprise est principalement appréhendée au niveau de la richesse des actionnaires. Les données financières et comptables ont donc permis de refléter la performance boursière de l'entreprise.

Par la suite, ces différents indicateurs ont été améliorés suite à des critiques quant à leur fiabilité et les informations qu'ils fournissent concernant la performance et la situation de l'entreprise analysée. Désormais, il existe des indicateurs financiers plus représentatifs de la création de valeur de l'entreprise tels que l'Economic Value Added (EVA), ou le Cash Flow Return On Investment (CFROI). Pour connaître la performance financière de l'entreprise, le gestionnaire utilise de plus en plus le Return On Equity (ROE) ou taux de rentabilité

¹ Françoise GIRAUD .Olivier SAULPIC. Gérard NAULLEAU et Al. Op.cit. p102.

² Ghazlene Oubya. Contribution à l'étude des déterminants de la performance de l'entreprise : Impact de la création de valeur pour le client sur la performance des entreprises Hôtelières en Tunisie. Thèse de doctorat. Sciences de gestion. France. Université Côte d'Azur. 2016. P24. Format PDF. Disponible sur : <file:///C:/Users/SAMSUNG/Desktop/2016AZUR0028.pdf> (Consulté le : 05/11/2022).

financière, le free cash flows, la croissance des cash flows, le Return On Assets (ROA) et les ROI. Ces différents indicateurs vont être présentés de manière simple¹ :

- **EVA**

L'EVA est utilisée pour mesurer la valeur ajoutée par l'entreprise après rémunération de tous les capitaux employés. Elle est obtenue par la formule suivante :

$$\text{EVA} = (\text{Rentabilité économique} - \text{Coût du capital}) \times$$

Mais elle peut également être calculée sur la base de fonds propres. Dans ce cas, elle est obtenue par la formule suivante :

$$\text{EVA des fonds propres} = (\text{rendement des capitaux propres} - \text{coût des capitaux propres}) \times (\text{Montant des capitaux propres investis dans le projet ou dans l'entreprise})$$

Quand l'EVA des fonds propres est positive, l'entreprise crée de la valeur pour ses actionnaires. Quand elle est négative, l'entreprise détruit la valeur pour ses actionnaires. L'EVA permet donc à l'entreprise de déterminer si la somme investie pour lancer un projet est supérieure à celle obtenue à l'issue de l'opération. Elle permet entre autre de prendre des décisions correctes concernant l'investissement et le désinvestissement de l'entreprise.

Cependant, l'EVA a été critiquée par la forte influence de la méthode comptable utilisée. D'autre part, l'EVA a montré une grande instabilité quand il s'agit de faire des ajustements au fil du temps. L'EVA est considérée par certains managers comme étant un outil dépassé par le temps. Par conséquent, son pilotage devrait toujours se faire avec d'autres indicateurs plus avancés.

- **CFROI**

Le Cash Flow Return On Investment (CFROI) correspond à la moyenne des taux de rentabilité interne des investissements actuels de l'entreprise. Le CFROI est le taux de rentabilité interne qui égalise l'actif économique de l'entreprise, pris en montant brut, c'est-à-dire avant dotations aux amortissements et réévalué du taux d'inflation, et la série des excédents bruts d'exploitation après impôt, calculée sur la durée de vie des actifs immobilisés en place. Cette dernière s'estime en divisant la valeur brute des immobilisations par la dotation aux amortissements de l'année. Le CFROI est alors comparé au coût moyen pondéré du capital.

Formule de calcul :

$$\text{CFROI} : \text{Cash flow} / \text{valeur du marché du capital employé.}$$

¹Ghozlene Oubya. Op.cit. p25.

Le CFROI peut être comparé au coût du capital à évaluer si l'investissement de l'entreprise est bon, neutre ou pauvre. Pour améliorer la valeur de l'entreprise, celle-ci doit donc augmenter la différence entre le coût de son capital et son CFROI.

- **ROE**

Le Return On Equity (ROE) est un indicateur qui donne une information concernant la rentabilité de la société et sa capacité à donner du bénéfice en partant des investissements des actionnaires. Il permet aussi de définir les différents leviers de la performance, de mesurer les capitaux investis ainsi que le résultat économique par objet d'étude.

Toutefois, il a été observé que le ROE pouvait être volatile par rapport à d'autres indicateurs du fait que les frais financiers reposent sur une dette fixe. Les éléments de revenus et de coûts sont variables.

- **ROI**

Le ROI est le pourcentage du retour des capitaux investis. Il mesure l'utilisation des actifs de l'entreprise pour générer des profits. Dans cette optique, il est principalement exploité pour connaître si les investissements consacrés au lancement d'un projet sont bien justifiés par les résultats obtenus. Il correspond au rapport entre les coûts et les bénéfices.

Le ROI a été depuis toujours considéré comme étant une mesure complète et synthétique de la performance de l'entreprise. Dans cette optique, il permet de mettre à jour les différents éléments qui affectent les états financiers de l'entreprise. C'est un indicateur facile à calculer et à comprendre par l'utilisateur. D'autre part, il peut être appliqué à toute organisation et permet par conséquent, de déterminer les différents centres de profit de l'entreprise voire même, de l'organisation.

Avec le ROI, la création de valeur par l'entreprise repose sur l'augmentation des ventes, la réduction des coûts, la réduction du capital investi⁷. Cependant, la simplicité de cet outil implique qu'il peut être manipulé facilement. Il pourrait donc conduire plus à une gestion des chiffres et du ratio plutôt qu'une gestion de l'organisation et des processus lancés par cette dernière. Or, cette focalisation sur le chiffre pourrait fausser la vision concernant l'entreprise surtout, à long terme.

- **ROA**

Le ROA ou Return On Assets, également appelé ROCE (retour sur capitaux employés), correspond à la rentabilité économique de l'entreprise. C'est un outil qui permet de déterminer si les moyens économiques de l'outil de travail sont efficacement utilisés. Cette mesure se fait sur la base des résultats générés par ces moyens économiques. Il est obtenu par

La formule suivante :

$\text{ROCE} = (\text{résultat d'exploitation après impôt théorique}) / (\text{immobilisations d'exploitation nettes} + \text{besoin de fonds de roulement d'exploitation net})$
--

Ce ratio permet de déterminer à partir du coût moyen pondéré du capital, si l'entreprise crée ou détruit de la valeur. Cet indicateur permet de donner rapidement des précisions concernant le rendement des actifs et les profits générés par ces derniers. Quand il diminue, il montre que l'entreprise passe par des difficultés. Il permet d'apprécier la capacité de la direction de l'entreprise à générer des bénéfices en partant des actifs et en faisant le bon choix dans les projets à investir. Il donne entre autre, un aperçu concernant les marges nettes et les rotations des actifs, qui constituent les facteurs clés de rendement.

Cependant il ne peut pas être considéré comme étant un outil d'évaluation de l'investissement idéal. En effet, il se base sur le retour du revenu net qui reste non fiable pour déterminer le bénéfice d'exercice et de l'utilisation des revenus générés. Il ne permet pas non plus de faire une étude comparative entre deux entreprises du fait qu'il considère uniquement au bilan les actifs fixes et non pas, les actifs incorporels.

Le plus souvent, la performance financière de l'entreprise est principalement mesurée ou appréciée sur la base de ces informations relatives aux résultats financiers qui sont détenus dans les comptes annuels. Ces différents renseignements permettent de connaître si l'entreprise est efficace dans sa démarche et plus particulièrement, dans sa manière à exploiter les différentes ressources dont elle dispose. La performance financière de l'entreprise renvoie à certains indicateurs financiers et à des données comptables, ou encore à des données concernant la valeur de l'entreprise sur le marché.

La performance de l'entreprise peut être appréciée à partir du ratio d'Autosuffisance financière. Le ratio d'autosuffisance financière appelé aussi ratio d'indépendance financière est un ratio qui donne des indications concernant la gestion financière de l'entreprise et sert à mesurer le degré d'endettement de l'entreprise par rapport à ses capitaux propres (ses fonds propres, ses biens...).

Formule de calcul :

$$\text{Ratio d'Autosuffisance financière} = \text{Capitaux propres} / \text{Ressources stables}$$

Les ressources stables correspondent aux capitaux propres, aux provisions à long terme et aux dettes financières) En général une entreprise est autonome lorsque plus de la moitié des ressources qu'elles disposent provient de ses fonds propres, c'est-à-dire quand son ratio est plus grand que 50% (0,5). Si jamais son ratio est trop faible, elle risque d'avoir des difficultés à trouver de nouveaux financements pour continuer à se développer.

Cet indicateur permet de faire un suivi et une évaluation de la situation de l'entreprise. Il permet également de connaître si l'entreprise est toujours viable et rentable. Pour Catin, ce ratio donne des indications concernant la capacité de croissance de l'entreprise.

En dehors de ces indicateurs cités, la performance financière peut aussi se traduire par le rendement sur ventes, le rendement sur capital investi, le bénéfice par action ou le rendement boursier. Il est par exemple communément admis que les entreprises les plus capitalisées sont celles qui sont les plus rentables. Duchéneaut a ainsi constaté à travers sa recherche qu'un

taux de capitalisation élevé permet d'augmenter la performance financière de l'entreprise. La rentabilité des capitaux propres également appelée rentabilité financière pour sa part, est obtenue en faisant la division entre le résultat de l'exercice après impôt par les capitaux propres. Mais cet indicateur est considéré comme étant le plus intéressant et le plus complet dans la mesure où il permet d'englober les différentes décisions de gestion à mettre en place par les dirigeants de l'entreprise et les actionnaires. Il donne entre autre des indications concernant la capacité des capitaux propres à rentabiliser les différentes activités de l'entreprise à travers les actifs déployés dans le financement des opérations. En dehors de la rentabilité des capitaux propres, on peut aussi mentionner la rentabilité commerciale qui reflète la capacité de l'entreprise à tirer des profits à partir de ses opérations d'exploitation. La rentabilité commerciale brute est le rapport entre le résultat d'exploitation avant amortissements d'exploitation et les chiffres d'affaires. Elle peut aussi être obtenue en faisant le rapport entre le résultat d'exploitation après amortissements d'exploitation et le chiffre d'affaires.

2.2.3. Les vertus des indicateurs financiers

Les vertus des indicateurs financiers sont liées en premier lieu à celles des valeurs comptables sur lesquelles ils reposent. En effet¹ :

- Celles-ci sont considérées comme des mesures relativement objectives, dans la mesure où elles suivent des règles d'élaboration explicites et qui s'imposent à toutes les entreprises comparables.
- Ce sont ensuite des mesures fiables, car les obligations de contrôle imposées par les instances comptables et fiscales amènent les entreprises à mettre en place des procédures de validation efficaces.
- Les mesures comptables ont l'avantage d'être toutes exprimées dans une grandeur unique, la valeur monétaire, ce qui facilite les agrégations et les comparaisons.
- elles sont déjà disponibles puisque produites à des fins légales. De ce fait, la construction des indicateurs financiers est simple et peu coûteuse.

Les indicateurs financiers sont également intéressants car synthétiques. Ils permettent de résumer la performance de l'entreprise dans un critère unique, et même lorsque l'on cherche à les combiner, leur nombre reste assez limité. Ceci favorise les comparaisons, et facilite le diagnostic de la performance d'ensemble.

2.2.4. Les limites des indicateurs financiers

Parmi les nombreuses limites des indicateurs financiers, on cite² :

¹ Françoise GIRAUD .Olivier SAULPIC. Gérard NAULLEAU et Al. Op.cit. p82.

² Françoise GIRAUD .Olivier SAULPIC. Gérard NAULLEAU et Al. Op.cit. p83.

❖ Biais court terme

Une des critiques les plus fréquentes à l'encontre des indicateurs financiers est qu'ils donnent une vision à court terme de la performance. Si on considère toutes les décisions prises dans le courant d'une année n, l'indicateur financier mesuré à la fin de l'année va capter certains effets de ces décisions, ceux qui se font sentir à court terme. En revanche, les effets qui apparaissent à plus long terme échappent aux mesures financières à court terme. L'appréhension de la performance s'en trouve donc faussée.

❖ Signal tardif

Une seconde limite est que le délai entre les décisions managériales et leur traduction dans les indicateurs financiers peut être important. Une décision de formation, on l'a vu, ne se traduira par une augmentation de marge que tardivement. Le signal apporté aux managers par les indicateurs financiers est peu réactif, ce qui est un handicap dans un contexte changeant.

❖ Prise de décision corrective

Une autre limite des indicateurs financiers est liée à leur caractère synthétique. Si celui-ci est une vertu quand on cherche à appréhender la performance de l'organisation, puisqu'il permet de « résumer » la performance

Or la réactivité imposée aux entreprises transforme ces limites en handicap. Les systèmes de mesure doivent être à la fois plus rapides et plus riches, afin de mieux orienter les managers et de raccourcir les délais de prise de décision.

❖ Lisibilité

Enfin, les indicateurs financiers sont parfois jugés comme peu lisibles par les managers. Reposant sur des conventions de calcul parfois complexes et discutables, ils supposent un niveau de connaissances comptables et financières que ne possèdent pas tous les managers.

De ce fait, ils peuvent être perçus comme coupés des réalités opérationnelles. En effet, on ne peut agir directement sur un résultat financier, les décisions et actions managériales portent sur des éléments physiques, opérationnels (les actions commerciales, la gestion des stocks, les consommations de matières, etc.).

2.2.5. Les déterminants de la performance financière :

Il existe plusieurs déterminants de la performance financière parmi lesquels : la politique financière, la compétitivité et la création de valeur¹.

¹ Khima Yasmina, Madi Nassima, L'évaluation de la performance financière d'une entreprise : Cas de l'entreprise portuaire de Bejaia (EPB) en linge. Mémoire de master académique, finance d'entreprise Bejaia : Université de Abderrahmane Mira de Bejaia, FSEGC, 2016, p21. Format PDF. Disponible sur : <http://univ-bejaia.dz/xmlui/bitstream/handle/123456789/4094/L%27%C3%A9valuation%20de%20la%20performance%20financi%C3%A8re%20d%27une%20entreprise%20>. (Consulté le: 06/11/2022).

2.2.5.1. La politique financière de l'entreprise

La politique financière est la conduite des affaires de l'entreprise pour ce qui concerne ses aspects financiers structurels. Elle consiste à préparer et à prendre les décisions utiles en vue d'atteindre l'objectif de maximisation de la richesse.

- Cela suppose la définition et la mise en place d'instruments de mesure et d'évaluation adaptés.
- Cela nécessite de choisir les critères et les sous-objectifs pour les décisions intermédiaires.
- Cela implique, enfin, d'organiser les circuits d'information et les relais de mise en œuvre.

En effet, la politique financière est l'ensemble des pratiques mises en œuvre par les dirigeants d'une firme pour appréhender les flux financiers qui la traversent et influencer sur eux dans le sens voulu. Elle est une pratique orientée vers l'accomplissement d'un but ou, plus exactement, vers l'atteinte d'un ensemble d'objectifs.

La stratégie communément considérée comme le privilège du dirigeant d'entreprise, engage l'entreprise sur le moyen et le long terme.

Selon Leroy F « la stratégie est la fixation d'objectifs en fonction de la configuration de l'environnement et des ressources disponibles dans l'organisation, puis l'allocation de ces ressources afin d'obtenir un avantage concurrentiel durable et défendable ». La finalité de la stratégie n'est pas seulement de dégager un profit ponctuel, mais d'assurer la pérennité de cette génération de profit.

En effet, la politique financière constitue un déterminant de la performance car elle permet d'apprécier l'adéquation entre les objectifs stratégiques initialement définis et les résultats effectivement atteints.

2.2.5.2. La compétitivité

La compétitivité est l'aptitude pour une entreprise, à faire face à la concurrence effective ou potentielle. Elle désigne la capacité de l'entreprise à occuper une position forte sur un marché. Selon SAUVIN « Être compétitif, c'est être capable d'affronter la concurrence tout en se protégeant ».

En effet, l'auteur pense que c'est l'intensité de la concurrence qui amène les entreprises à construire une compétitivité globale composée de la compétitivité coût et de la compétitivité hors coût.

❖ La compétitivité coût

Pour obtenir un avantage concurrentiel, l'entreprise doit adopter une politique de différenciation des coûts. La compétitivité coût vise à réduire l'ensemble des coûts auxquels l'entreprise est confrontée.

Selon SAUVIN le renforcement de la compétitivité coût résulte de la présence d'économies de dimension. En effet, une entreprise de grande taille doit être en mesure d'enregistrer des rendements croissants.

Les économies de dimension sont composées des économies réelles qui résultent de la réduction de la quantité de facteurs de production pour bien produire et des économies monétaires qui naissent de la possibilité de négociation que l'entreprise a envers ses partenaires. Ces économies entraînent une diminution des coûts unitaires de production ou coût moyen.

❖ La compétitivité hors coût

La différenciation doit prendre en compte aussi les aspects qualitatifs de l'entreprise qui sont à l'origine d'un avantage compétitif hors coût. L'entreprise se distingue par la qualité de ses prestations. Selon SAUVIN, la qualité, est aussi et surtout la capacité d'adaptation aux besoins de plus en plus variés et complexes de ses clients.

La compétitivité hors coût concerne également le temps ; l'entreprise doit être réactive, produire et vendre à contre cycle. Elle doit éviter tout décalage temporel entre l'offre et la demande. La compétitivité participe à la détermination de la performance financière de l'entreprise, car elle permet de générer des ressources financière

2.2.5.3. La création de valeur

L'entreprise crée de la valeur si la rentabilité de ses fonds propres est supérieure à la rentabilité souhaitée ou espérée d'après CABY & al.

En effet, la création de valeur est la finalité de toute entreprise, les orientations stratégiques, Et les systèmes de rémunération des dirigeants et des employés doivent découler de cette finalité. Selon Bogliolo « les dirigeants et employés de l'entreprise ne peuvent pas avoir la satisfaction des clients, les parts de marché, la qualité ou la présence internationale, mais plutôt la création de valeur ».

La création de valeur doit éveiller un véritable système de gestion par la valeur gouvernant l'ensemble des procédures de toute entreprise, par exemple, le budget et l'allocation des ressources. Elle est alors employée au niveau de toute prise de décision pour orienter tout le personnel vers la maximisation de la performance économique.

2.2.6. Le lien entre la performance financière et la gestion budgétaire

La gestion budgétaire reste un outil de gestion très utilisé par les entreprises car elle joue un certain nombre de rôle qui la rendent difficilement remplaçables. Et celle-ci s'appuie sur un ensemble des prévisions calculées pour chaque période pour ensuite dégager les écarts entre les prévisions estimées et les réalisations constatées, en vue de mettre en évidence 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 choix¹ :

- 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 (principe d'exception et application d'une méthode 20/80, les 20% d'écarts qui expliquent 80% de l'écart global). Il est peut être aussi plus pertinent de retenir ceux qui font sens avec la stratégie. Un choix s'impose alors.
- 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 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, c'est-à-dire celles sur lesquelles on va agir. Par là se pose la question des causalités de ces écarts pour l'entreprise

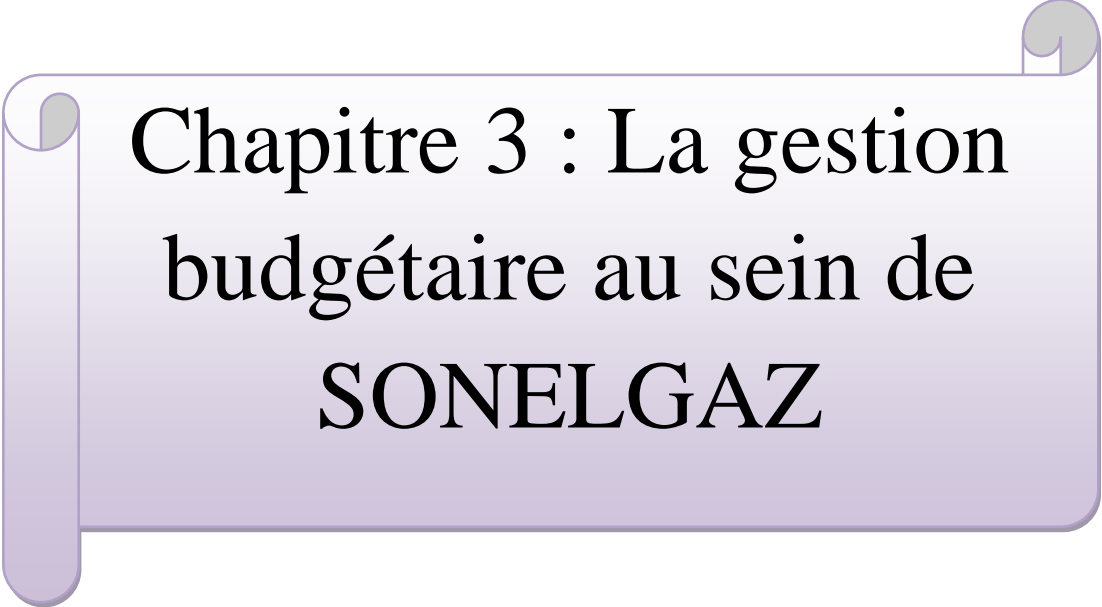
Le rôle de la gestion budgétaire dans l'amélioration de la performance financière de l'entreprise est de décider des initiatives à entreprendre pour corriger la trajectoire des réalisations afin de tendre vers les objectifs tracés qui peuvent susciter des actions correctives pour un pilotage efficace de la performance

¹ Nicolas Berland. Op.cit. p87

Conclusion

Pour conclure, l'objet ultime de toute organisation est la réalisation du profit. Pour atteindre ces objectifs, l'entreprise ne doit pas seulement disposer des ressources humaines qualifiées mais aussi d'une multitude de moyens suffisants pour assurer sa performance, cette dernière ne se comprend que dans le contexte où elle est utilisée.

La performance est réduite à sa dimension financière. Consiste à réaliser la rentabilité souhaitée par les actionnaires avec le chiffre d'affaires et la part de marché qui préservent la pérennité de l'entreprise. En effet, les dirigeants peuvent faire appel à des outils et des indicateurs précis.



Chapitre 3 : La gestion
budgétaire au sein de
SONELGAZ

Introduction

Dans la suite logique de notre étude, nous allons mettre en pratique les aspects théoriques développés dans les chapitres précédents, en prenant comme exemple la Direction de Distribution d'Electricité et du Gaz « **SONELGAZ** », où nous avons effectué notre stage pratique.

La SONELGAZ est l'une des plus grande entreprises publiques en Algérie et ou la performance devient primordiale, pour survivre dans l'environnement économique actuel, de plus complexe.

Ce chapitre sera composé de trois sections. Dans la première, nous allons présenter l'entreprise d'une manière générale.

3.1. Présentation de l'organisme d'accueil

Cette première section a pour objet de présenter la direction de distribution d'énergie électrique «SONALGAZ » de Tizi-Ouzou, et plus particulièrement la division de finance et comptabilité¹.

3.1.1. Présentation.

Sone gaz est l'opérateur historique dans le domaine de la fourniture des énergies électrique et gazière en Algérie. Créé en 1969, Sone gaz, œuvre depuis un demi-siècle au service du citoyen algérien en lui apportant cette source énergétique essentielle à la vie quotidienne.

A la faveur de la promulgation de la loi sur l'électricité et la distribution du gaz par canalisations, Sone gaz est passée d'une entreprise verticalement intégrée à une holding pilotant un Groupe industriel multi-sociétés et multi-métiers.

Sone gaz a toujours joué un rôle majeur dans le développement économique et social du pays. Sa contribution dans la concrétisation de la politique énergétique nationale est à la mesure des importants programmes réalisés, en matière d'électrification rurale et de distribution publique gaz ; ce qui a permis de hisser le taux de couverture en électricité à 98% pour 10 983 538 clients et un taux de pénétration du gaz à 65% pour 6 886 407 clients. Aujourd'hui, le groupe Sone gaz est composé de 14 sociétés filiales, gérées directement par la holding et de 12 sociétés en participations avec des tiers.

3.1.2. Historique et organisation de la SONELGAZ

3.1.2.1. Historique

- En **1947** est créé l'établissement public « électricité et gaz d'Algérie » par abréviation **EGA**, auquel est confié le monopole de la production, du transport et de la distribution

¹ Division finance et comptabilité de la SONELGAZ de la wilaya de Tizi-Ouzou

de l'électricité et du gaz a travers tout le territoire Algérien, et depuis elle est passé par plusieurs étape dans son développement.

- En **1969**, Ordonnance n°69-59 du 26 juillet 1969, portant dissolution d'Electricité et gaz d'Algérie et création de la Société Nationale d'Electricité et Gaz(SONELGAZ).Ce texte s'inscrit dans le cadre des mesures de nationalisation des secteurs clés de l'économie nationale dont le processus avait été lancé en 1996, voir même avant.

Pour que «SONELGAZ» puisse contribuer à la construction de l'infrastructure économique nationale, l'ordonnance précitée lui a défini un champ d'intervention très large (monopole dans la production, la distribution et l'exportation de l'électricité et du gaz).

- En**1983**, Restructuration de SONELGAZ :

Pour mener à terme le programme cité ci-dessus, SONELGAZ s'est dotée de structures de réalisation appropriée, intégrée dans l'entreprise. Celles-ci se sont rapidement développées pour devenir des entités de travaux très importantes avec des activités très différenciées des autres structures de SONELGAZ, jusqu'à finir par être transformées en entreprises autonomes.

Ainsi, **SONELGAZ** connût une première restructuration en **1983**. Celle-ci donna naissance à 05 entreprises de travaux spécialisées ainsi qu'une entreprise de fabrication :

- **KAHRIF** pour l'électrification.
- **KAHRAKIB** pour les infrastructures et installations électriques.
- **INEGRA** pour le génie civil.
- **ETTERKIB** pour le montage industriel.
- **KANAGAZ** pour la réalisation des réseaux à gaz.
- **AMC** pour la fabrication des compteurs et appareils de mesure et de contrôle.

- En**1991**, Nouveau statut de SONELGAZ (EPIC) :

SONELGAZ change de nature juridique par décret exécutif n°91-475 du 14 decembre1991, portant transformation de la nature juridique de la SONELGAZ en EPIC (Entreprise Publique à caractère Industriel et Commercial).

- En **1995**, Le décret exécutif n°95-280 du 17 Septembre 1995 confirme la nature juridique **de l'entreprise en tant qu' «EPIC»** .Elle est placée sous la tutelle du ministère chargé de l'énergie, et dotée de la personnalité morale tout en jouissant de l'autonomie financière.

- En**1998** : Création des filiales périphériques :

La décision d'ériger certaines activités intégrées au sein de SONELGAZ en filiales est une alternative dictée par le contexte économique de l'époque, fondé sur de nouvelles lois de compétitivité et de concurrence.

S'adapter à ce nouvel environnement, implique le recentrage autour de ses métiers de base et la restructuration de ses activités annexes, ce qui a mené à la constitution de nouvelles entreprises, juridiquement autonomes par rapport à SONELGAZ, en charge des domaines d'activités périphériques.

- Le **01 janvier 1998**, **09** filiales ont vu le jour. Il s'agit de :
 - 01 filiale en charge de la maintenance des équipements industriels (**MEI**).
 - 03 filiales en charge de la réparation des transformateurs «**TRANSFO**» (centre, est, ouest).
 - 04 filiales en charge de la maintenance et prestations de véhicule «**MPV**» (Alger, Constantine, Oran, Ouargla).
 - 01 filiale en charge des travaux d'imprimerie (**SATINFO**).

- **JUN 2002** : Ouverture des activités de production d'électricité et de distribution de l'électricité et du gaz :

Le décret présidentiel n°02-195 du 01 juin 2002 a transformé l'«**EPIC SONELGAZ**» en " Holding" de sociétés par actions dénommé : (SONELGAZ.SPA) qui exerce par le biais de ses filiales les activités de production, de distribution et de transport de l'électricité et du gaz.

La loi n°02-01 du 05 février 2002 relative à l'électricité et à la distribution du gaz par canalisation stipule dans son article 165 que : «L'Etat est, et demeurera, l'actionnaire majoritaire de SONELGAZ .spa».

Cette loi, consacre la démonopolisation de la production de l'électricité et la distribution du gaz par canalisation ; sauf pour les activités de transport qui ont un caractère de monopole naturel. Désormais, le secteur de l'électricité et du gaz est ouvert à la concurrence.

- En **2011**, Amendement des statuts de SONELGAZ :

Les statuts de **SONELGAZ** adoptés en 2002, ont été révisés et approuvés par le conseil des ministres le Lundi 02 Mai 2011, et deviennent de ce fait en conformité avec le dispositif de la loi n°02 /01 du 05 Février 2002, relative à l'électricité et de la distribution du gaz par canalisation.

Désormais, **SONELGAZ-SPA** est organisée en «société holding» sans création d'une personne morale nouvelle et prend la dénomination «**SONELGAZ**».

Par ailleurs, la société holding et ses sociétés filiales forment un ensemble dénommé : **Groupe SONELGAZ**.

Dans les statuts amendés, SONELGAZ conserve le rôle de détenteur du portefeuille d'actions constituant le capital social de ses filiales et qui constituent les relais incontournables permettant à la société holding de suivre et d'orienter l'opération de pilotage des filiales.

3.1.2.2. L'organisation du groupe «SONELGAZ» et ses activités

La SONELGAZ vit depuis quelques années, une phase particulièrement importante de son histoire. Désormais, la restructuration de SONELGAZ s'est achevée avec la création de la société holding. «SONELGAZ» est aujourd'hui érigé en groupe industriel composé de 39 filiales et 05 sociétés en participation.

a- L'organisation générale du groupe

Pour une gestion performante, le groupe est doté d'un :

➤ Comité exécutif

Il est Chargé Stratégiques et des politiques générales relatives aux C'est l'organe supérieur d'aide à la décision et au pilotage. Présidé par le PDG du groupe SONELGAZ, il est composé de cadres dirigeants responsables de fonctionnaires stratégiques au niveau de la direction générale du groupe ainsi que les administrateurs délégués chargés des pôles métiers de base, travaux et métiers périphériques.

Le comité exécutif se réunit tous les 15 jours pour procéder entre autre :

- ✓ A l'examen et à l'adoption des orientations
- Fonctionnement des activités exercées par la direction générale, direction exécutive de la maison mère et applicable aux sociétés filiales.
- ✓ A l'adoption des budgets, des bilans (moyen et court terme) des directions générales et Exécutive de SONELGAZ.
 - ✓ A l'examen des dossiers avant leur présentation au conseil d'administration et/ou à l'assemblée Générale de SONELGAZ.

➤ L'assemblée générale

Elle est composée de représentants de l'Etat, à savoir :

- ✓ Le ministre chargé de l'énergie.
- ✓ Le ministre chargé des finances.
- ✓ Le ministre chargé des participations de l'Etat.
- ✓ Le représentant de la présidence de la république.
- ✓ Le responsable de l'institution chargée de planification.

Présidée par le ministre chargé de l'énergie, l'assemblée générale se réunit une fois par an au mois, pour statuer entre autre sur :

- Les programmes généraux d'activité.
- Les rapports des commissaires aux comptes.
- Le bilan social et comptes résultats.
- L'ouverture, l'augmentation et la réduction du capital social.

Le PDG de SONELGAZ assiste aux travaux de l'assemblée.

➤ Le conseil d'administration

Est composé des membres suivants :

- Les représentants des ministères suivants : l'énergie, finances, commerce, participations de l'Etat,

Collectivités locales, l'environnement.

- Deux représentants des travailleurs.
- PDG de SONELGAZ.
- PDG des filiales production, transport et distribution : GAZ et ELECTRICITE.

Le conseil se réunit sous la présidence du PDG de SONELGAZ 04 fois par an, pour examiner et approuver entre autre :

- Le budget, les projets de bilan social et des comptes résultats.
- Les concours bancaires et finances.
- La rémunération des cadres dirigeants.

➤ Le comité d'audit

C'est une instance indépendante qui a pour mission principale de se prononcer sur la qualité de la gestion de SONELGAZ, indépendamment de l'avis du PDG du groupe. Sa création traduit la volonté d'être un groupe transparent dans ses processus de gestion.

Composé de 04 membres nommés par le conseil d'administration. Il s'assure de la pertinence des méthodes comptables adoptées et examine les budgets ainsi que le plan d'audit interne du groupe.

➤ Comité de coordination groupe

Il est dédié à la coordination générale des activités assurées par l'ensemble des filiales du groupe. Il tient au moins 01 réunion par trimestre pour traiter les tableaux de bord trimestriels ainsi que, des grandes orientations budgétaires et d'investissements.

b- Les filiales et les sociétés de SONELGAZ**➤ SOCIETE HOLDING SONELGAZ**

Les missions principales de cette dernière sont orientées essentiellement vers :

- L'élaboration de la stratégie et le pilotage du groupe.
- L'exercice du contrôle des filiales.
- L'élaboration de la mise en œuvre de la politique financière.

➤ Filiales métiers de base

Durant ces dernières années, les métiers de base de SONELGAZ ont été érigés en filiales. Au nombre de huit, ces dernières activent dans les domaines suivants :

- La production de l'électricité (SPE).
- La gestion du réseau de transport de l'électricité (GRTE).
- La gestion du système production/transport de l'électricité (OS).
- La gestion du réseau du transport du gaz (GRTG).
- La distribution de l'électricité et du gaz «04 sociétés» :

- ✓ Société de distribution Est(SDE),
- ✓ Société de distribution Alger(SDA) ;
- ✓ Société de distribution Centre(SDC) ;
- ✓ Société de distribution Ouest(SDO) ;

➤ **Filiales travaux**

Spécialisées dans le domaine de la réalisation des infrastructures énergétique. Celles-ci se sont rapidement développées pour devenir des entités de travaux très importantes avec les activités très différenciées des autres structures de **SONELGAZ**, et elles ont fini par se transformer en entreprises autonomes : **ETTERKIB ; INERGA ; CEEG ; KANAGAZ ; KAHRIF ; KAHRAKIB .**

➤ **Filiale périphérique**

Afin d'avoir une meilleure maîtrise de ses métiers de base, **SONELGAZ** a externalisé ses activités Périphériques et les a confié à des filiales dont elle détient entièrement le capital. Elles activent notamment , dans la maintenance d'équipements énergétiques ,le transport et la manutention ,la distribution de matériels électriques et gaziers ,la recherche et le développement, la formation ainsi que la réalisation de tout travaux liés à l'édition, la prestation et maintenance véhicules, et d'autres activités diverses :

TRANSMEX ,SMT ,CREDEC ,CAMEG ,ELIT ,IFEG ,HMP ,SKMK ,SATINFO ,MEI , SPAS ,SOPIEG FOSC , RouïbaEclairage, AETEC, MPV.

➤ **Société en participation**

La participation de SONELGAZ dans diverses sociétés mixtes constitue un élément majeur dans sa stratégie de diversification et de partenariat. Ainsi elle s'est investie dans des domaines clés à haute valeur technologique tels que la télécommunication ou la maintenance de turbines à gaz. Le but recherché est :

- Intégrer la technologie et le savoir-faire.
- Introduire l'expertise managériale dans les domaines de la gestion.
- Réaliser ses investissements grâce à l'apport de capitaux.
- Acquérir de nouveaux marchés nationaux voir régionaux.

Les sociétés sont les suivantes :

- 1) **AEC (AlgeianEnergyCompany) ;**
- 2) **AETC (Algerian Energy Telecom Company);**
- 3) **NEAL (New Energy Algerian Company);**
- 4) **ALGESCO (Algerian Engineering Service Company);**
- 5) **SKD (SharikatKahrabaKoudiatEdderaouch);**
- 6) **SKS (SharikatKahraba Skikda);**

c- Les activités de l'entreprise

SONELGAZ est composée de 03 branches d'activités :

➤ **Activité de production**

La nature non stockable de l'électricité, impose à l'entreprise une intégration complète de toutes les phases de son activité, depuis la production, qui consiste à transformer l'énergie

calorique ou hydraulique en énergie mécanique puis électrique, jusqu'à sa mise en disposition au consommateur final.

➤ **Activité de transport**

- **Transport électricité :** le transport est réalisé à partir des lignes hautes tensions (60KV) et permet de se rapprocher des consommateurs finaux (gros clients industriels et postes de distribution).
- **Transport gaz :** il se fait en haute pression par canalisation aux fins de mise à disposition des abonnés industriels et domestiques.

➤ **Activité de distribution**

- **DISTRIBUTION ELECTRICITE :**
Elle se fait par lignes et câbles de moyenne et basse tensions. Elle consiste à alimenter des petits clients et les abonnés domestiques.
- **DISTRIBUTION GAZ :**
Elle assure la satisfaction de 03 grandes catégories de clients : les Clients industriels, les ménages et les artisans (alimentés par des réseaux basse pressions).

L'exercice 2005 a connu l'accélération du rythme de restructuration de la distribution par la création de quatre Directions Générales autonomes en vue de leur filialisation en 2006.

La Société de Distribution Centre est l'une des 04 filiales assurant le métier de distribution de l'électricité et du gaz au côté de : Société de Distribution Alger, Société de Distribution Ouest et Société de Distribution Est.

3.1.3. Présentation de La société de distribution d'électricité et du gaz centre (SDC)

3.1.3.1. Historique de création

La création de la **SDC** (Société de Distribution Centre) est liée à la mise en application de la loi 02 /01 du 05 Février 2002 relative à l'électricité et à la distribution du gaz par canalisations.

Les changements économiques induits par cette loi ont permis le passage de **SONELGAZ** en un holding de sociétés exerçant différents métiers.

S'inscrivant dans le processus de filialisation enclenchée par **SONELGAZ**, la filiale **SDC** est créée en Janvier 2006 sous forme de société par action, dont le siège social est situé à BLIDA. Avril 2009 marque la dernière étape dans le processus de parachèvements de la restructuration qui a été la refonte du logo et le changement de la dénomination de la société devenue «SDC».

Tableau n°08 : les filiales de SONELGAZ

Alger	Centre	Est	Ouest
BELOUEZDAD	BLIDA	ANNABA 1 ANNABA	ADRAR
BIRKHADEM	BISKRA	2	AIN DEFLA
BOULOUGHINE	BOUIRA	BATNA	AIN TIMOUCHENT
EL-HARRACHE	DJELFA	BEJAIA	BECHAR 1, BECHAR
	EL-OUED	BORJ BOU ARRARIDJ	2
	GHERDAIA	CONSTANTINE 1	CHLEF 1, CHLEF 2
	ILLIZI	CONDANTINE 2	EL BAYEDH
	LAGHOUAT	GUELMA	ES SENIA
	OUARGLA 1	JIJEL	MASCARA
	OUARGLA 2	KHENCHELA	MOSTAGHANEM
	TAMENRASSET	MILA	NAAMA
	TIZI-OUZOU	M'SILA	SIDI BELABBES
	BOUMERDES	OUM EL BOUAGUI	ORAN
	TIPAZA	SETIF 1	RELIZANE
		SETIF 2	TINDOUF
		SKIKDA	TLEMCEN
		SOUK AHRAS	TISSEMSILT
		TAREF, TEBESSA	SAIDA, TIARET

Source : document interne de la SDC TO.

3.1.3.2. Réseau de distribution

Elle dispose d'un réseau de distribution d'une consistance de :

➤ **Pour l'électricité :**

28 542 Km en Haute Tension.

31 115 Km en Basse Tension.

➤ **Pour le gaz :**

11 699 Km en Moyenne Pression.

-La SDC gère un portefeuille client à fin 2010, de :

➤ **Pour l'électricité**

14 645 42 clients Basse Tension.

11 945 clients Moyenne Tension.

26 clients Haute Tension.

➤ **Pour le gaz**

571 644 clients Basse Pression.

771 clients Moyenne Pression.

36 clients Haute Pression.

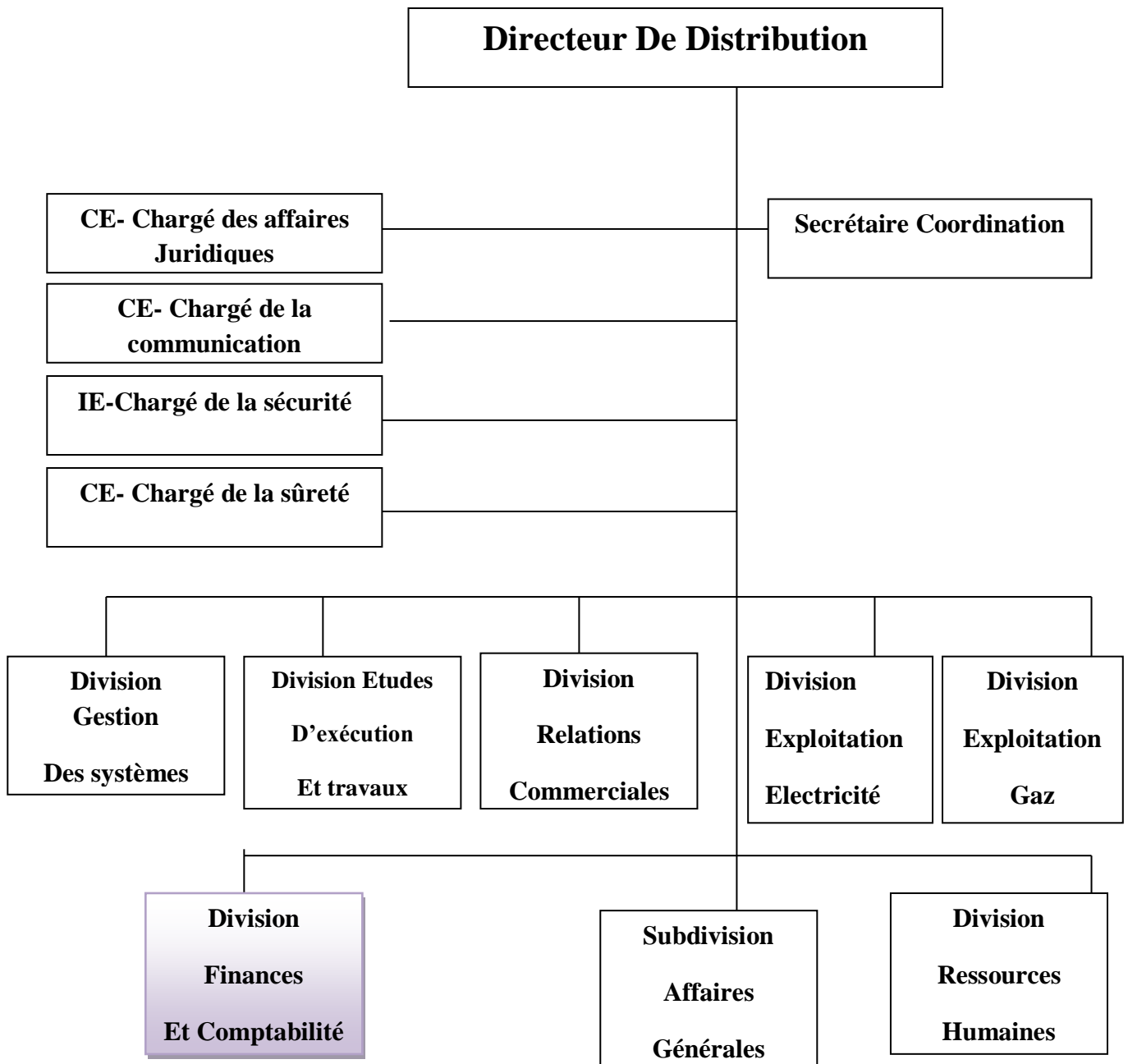
3.1.4. Présentations de la direction de distribution TIZI-OUZOU

La SONELGAZ s'est organisée de telle sorte qu'elle doit répondre au mieux aux besoins de sa clientèle. Pour cela dans chaque wilaya il y'a une direction de distribution.

Concernant la direction de distribution TIZI-OUZOU il y'a lieu de retenir ce qui suit :

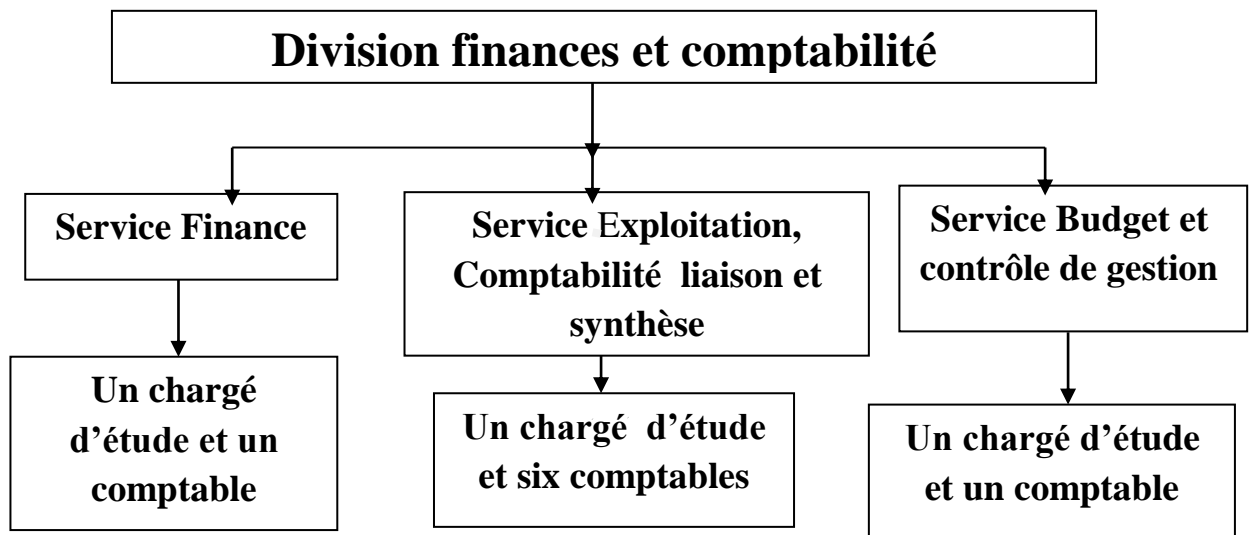
- Nombre de communes : 67
- Nombre d'agences commerciales : 12 (Tizi-Ouzou , Draa-El -Meziane , Draa-Ben-Kheda , Béni-Douala , Azazga , Boghni , Ouadhias , Larbâa-Nath-Irathen , Ain-El-Hammame , Ouaguenoune , Tigzirt , Bouzeguène) .

Schéma N°11: Organigramme de la SONELGAZ



Source : division finance et comptabilité de la SONELGAZ de la wilaya de Tizi-Ouzou

Schéma n°12 : Organigramme de la division finance et comptabilité:



Source: Division finance et comptabilité de la direction de distribution d'électricité et de gaz de la wilaya de tizi ouzou.

3.2. Elaborations des budgets de SONELGAZ

Dans cette section, nous allons présenter la procédure budgétaire d'une manière générale ensuite en particulier au sein de la Sonelgaz qu'on illustrera via un exemple d'élaboration du budget d'investissement

3.2.1. L'élaboration du budget au sein de la DDTO

Le budget est élaboré au sein de la DDTO à travers une collaboration de toutes les structures de la direction de Tizi-Ouzou avec le contrôleur de gestion qui a pour missions : la mise en place d'une gestion prévisionnelle et de planification, l'animation du processus d'élaboration des budgets, le suivi périodique des réalisations et des résultats de chaque division et le contrôle budgétaire, éventuellement la conception des tableaux de bord concernant les divisions et l'élaboration des rapports d'activité et de gestion (reporting).

A partir des explications procurées par le personnel de la DDTO, le budget est élaboré de manière générale ainsi :

- **1ère Etape** : l'entreprise SONELGAZ et plus précisément la DDTO, en étant une entreprise commerciale les investissements tournent aux tours de la satisfaction de la clientèle ce qui fait que tous les budgets élaborés sont des budgets qui concernent les différents travaux, aménagements et équipements.
- **2ème Etape** : donc suite aux demandes et réclamations de la clientèle et aux besoins de chaque région, chaque agence commerciale regroupe ses besoins techniques et les présente à la DDTO pour le financement.

- **3eme Etape** : en entraide entre ce service technique et le chef de service budget et contrôle de gestion qui transforme ces données physiques en financiers et sortants le montant total.

On peut les résumer comme suit :

- La collecte des informations.
- Les prévisions.
- L'enquête.
- La proposition a la direction.
- L'accord.

L'horizon d'élaboration du budget est annuel. L'élaboration budgétaire débute au plus tard le premier Octobre de chaque année en tenant compte des contraintes de temps ci-après :

- ✓ Le temps de collecte des propositions.
- ✓ Le temps nécessaire au traitement des données collectées.
- ✓ Pour les projets électricité et gaz est de 3 à 4 mois.
- ✓ Pour les projets infrastructure et moyens c'est de 1 à 2 mois.

La DD TO s'organise pour l'élaboration de ses budgets avec un calendrier budgétaire, qu'on a résumé dans le tableau ci-dessous.

Tableau n° 09: Le calendrier budgétaire de la DDTO

Etapas du processus budgétaire	Date limite
Instruction préparatoire du budget	1^{er} Octobre
Proposition budgétaire	1^{er} novembre
Consolidation budgétaire	10 novembre
Arbitrage des propositions	16 novembre
Etablissement du projet budget	1^{er} Décembre
Approbation du budget	26 décembre
Mise en place du budget	30 décembre

Source : Document interne de la DDTO

Le processus d'élaboration du budget annuel doit être totalement achevé avant le début de l'exercice budgétaire pour ne pas bloquer le fonctionnement de l'entreprise et permettre l'engagement des dépenses budgétées (procédure budgétaire de la SDC TO).

La durée d'élaboration des budgets prend en général plus d'un mois, concernant les budgets opérationnels (achat, vente, moyens logistiques...) aussi les budgets des structures et frais généraux mais concernant les investissements (les AP, les réalisations, les crédits...) elle peut aller jusqu'à 3 mois et plus, en raison de leur caractère (long terme).

Pour établir les budgets, le contrôleur de gestion se réfère aux réalisations des années précédentes, (bilan, compte de résultat, prévisions budgétaires).

- Le budget au sein de la SDCTO est de type intermédiaire (entre imposé et négocié) du fait qu'une procédure de navette est instituée entre les responsables opérationnels et la hiérarchie sur des propositions d'objectifs (chaque responsable de division exprime ses besoins et détermine ses objectifs et met en place un plan d'action qui permet d'atteindre ces objectifs), puis ils le transmettent au contrôleur de gestion pour vérification et consolidation des budgets, ensuite le contrôleur de gestion et le directeur se réunissent en comité budgétaire pour arbitrage et choisissent les projets budget qu'ils vont transmettre à la SDC de Blida qui réunit son conseil d'administration et le directeur de la SDC de Tizi-Ouzou pour arrêter le budget. Les objectifs assignés à cette dernière, selon la disponibilité des moyens, la rentabilité, la priorité des projets (programme propre, programme d'Etat, programme d'urgence).
- Les différentes divisions réalisent des plans d'action avant l'établissement des budgets et les transmettent au service contrôle de gestion. Chaque responsable de division, détermine les objectifs spécifiques et quantifiés conformément aux orientations définies dans la lettre d'orientation (objectifs stratégiques que la direction compte réaliser pour l'année à venir)

Ainsi, Chaque centre définit un plan d'action lui permettant d'atteindre ces objectifs, sur la base des plans d'action retenus. Les centres sont invités par le biais d'une lettre d'intention pour exprimer leurs besoins en investissement, et en exploitation, ainsi, que les objectifs qu'ils comptent atteindre. Une fois les objectifs fixés, ils les transmettent à la hiérarchie supérieure, accompagnés d'une description des plans d'actions et des budgets les concernant, qui vont être étudiés, évalués et éventuellement redressés.

3.2.2. Processus budgétaire d'investissement

Le volet investissement constitue l'opération la plus complexe, délicate et lourde de conséquence pour l'entreprise et du fait que le contrôleur de gestion intervient sur toutes les étapes de la gestion budgétaire de ce processus.

3.2.2.1. Les investissements au sein de la DDTO

Il est possible d'établir une classification des investissements de la SDC TO, comme suit :

➤ **Les investissements supports :**

Ce sont les supports indispensables au bon fonctionnement de l'entreprise. Parmi ces ouvrages on retrouve : les infrastructures, les engins et les véhicules, les moyens informatiques et bureautiques, outillage, équipements divers.

➤ **Les ouvrages de transport et de distribution Électricité :**

Les réseaux HT-MT-BT, Postes de transformation, Centre de télé conduite, lignes électrique.

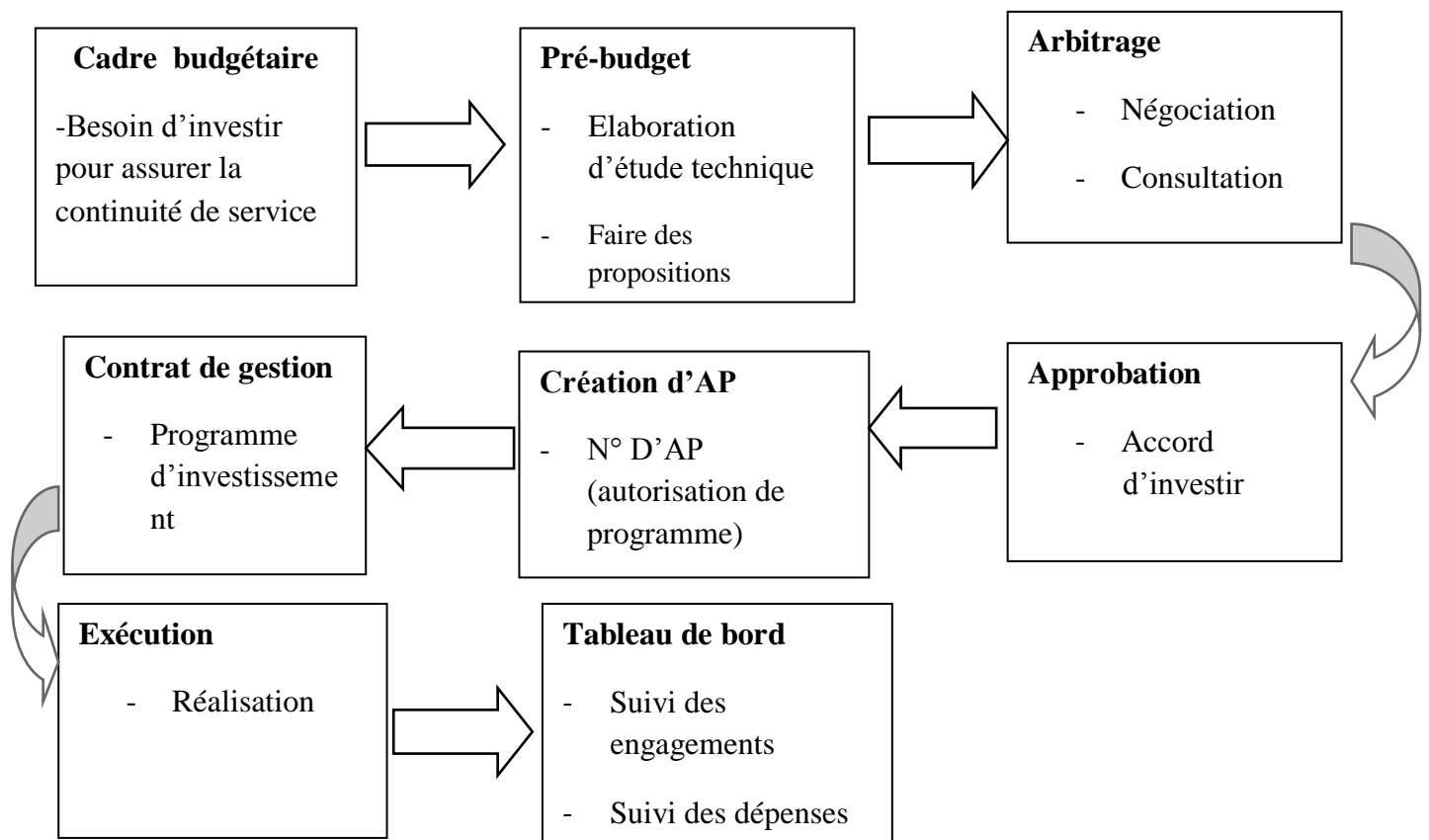
➤ **Les ouvrages de transport et de distribution Gaz:**

Les gazoducs, Les postes de détentes, les réseaux HP-MP-BP, central turbine vapeur, central diesel, central turbine Gaz.

➤ **L'investissement de maintenance :**

Régulièrement assuré par la société pour remplacer son matériel défectueux ou usés : remplacement réseau électricité ou de gaz, remplacement mobilier de bureau, aménagement locaux louées, aménagement divers.

Schéma n°13 : Le processus d'investissement peut être illustre comme suit :



Source : élaboré par nous-mêmes à partir des documents internes de la SDC

3.2.2.2. Elaboration de la prévision

La prévision budgétaire au sein de sonelgaz se traduit par l'étude de l'environnement, ce qui nécessite une collecte de données et d'informations au près des responsables de toutes les fonctions qui figurent au niveau de la SDC. De ce fait, le contrôleur de gestion procède a un choix d'objectifs selon la priorité. il est possible d'établir la prévision par deux méthodes :

➤ Prévision fondé sur le taux d'évaluation

Pour prévoir l'investissement de l'année n+1, le contrôleur de gestion doit prendre en considération les valeurs des investissements des deux dernières années précédentes qui figurent sur le bilan et états financiers.

La formule de calcul :

$$\text{Taux d'évaluation (TE)} = \frac{V_n - V_{n-1}}{V_{n-1}} \quad (100)$$

Sachant que :

V_n : Valeur de l'année où on prépare le budget déjà réalisé.

V_{n-1} : Valeur de l'année précédente.

➤ Prévision fondé sur l'aléa

La valeur réelle sera déterminée par la loi d'une part et l'intervention du hasard d'autre part.

Réel = loi + hasard

Premier niveau de prévision= influence du hasard.

Deuxième niveau = loi du comportement du phénomène étudié.

Il est souvent avantageux de recourir à des méthodes « élémentaires » plutôt que des modèles sophistiqués. Les sources des données sont :

- les enregistrements comptables.
- les données originales.
- les données publiées.

3.2.2.3. Ouverture d'une autorisation de programme (AP)

Le contrôleur de gestion prépare la demande d'autorisation de programme (AP) qu'il soumet à la direction générale de la SDC TO, pour signature (note de préparation de budget).

C'est l'autorisation par la quelle la direction générale donne à une unité le pouvoir d'engager des dépenses pour la réalisation d'un investissement. L'AP constitue l'élément central de la gestion des crédits elle fixe le cadre budgétaire pour toute opération d'investissement (imputation), puis il procède à la codification des AP, qui permettra au contrôleur de gestion classer les opérations selon leur nature (centre, réseau, emplacement, infrastructure).

3.2.2.4. La préparation des projets de budget

Le contrôleur de gestion prépare le budget d'investissement comme pour les autres budgets au plus tard le 1 Octobre qui précède l'année budgétaire.

Il prend appuie sur le budget et les états financiers des années précédente (compte de résultat, bilan, états, annexes), les rapports de gestion de l'année passée et de l'année en cours.

Le contrôleur de gestion transmet dans le mois de juillet à chaque opérationnels une fiche de besoins en support papier réalisé par lui-même et que chacun doit remplir en fonctions des réels besoin de la structure, une fois remplie le papier doit être restitué au contrôleur de gestion.

Au sein de la SDC, concernant l'investissement le contrôleur de gestion utilise un document normalisé appelé X240 (voir annexe n°2). C'est un support d'information du système de gestion, il est en quelque sorte la carte d'identité d'une opération d'investissement.

Les étapes de la préparation des projets budget au sein de la SDC TO se présentent comme suit :

➤ 1ère étape :

Dès la réception des budgets des différentes unités, le contrôleur de gestion procède à la vérification des programmes d'investissements des unités (AP en cours- AP nouvelles).

- Enquête N° 01 Opérations en cours.
- Enquête N° 02 Opérations Nouvelles.
- Enquête N°3 récapitulation par chapitre article.
- Attribution de N° de projets aux opérations nouvelles.
- Préparation des synthèses par projet, Chapitres articles et par activités.

➤ 2^e étape :

- Classement des projets (Programmes Publics, RCN, Programme Propre).
- Propositions accordés par projet, par activité.
- Dégagement d'un plan de trésorerie

➤ 3^e étape :

Après la réunion de synthèse des activités (confirmation de l'enveloppe d'investissements accordée).

- Répartition de l'enveloppe par Unité, par chapitre Article.
- Préparation des réunions budgétaires (opérations à inscrire, à différer...).
- Demander des justificatifs sur certaines opérations.

3.2.2.5. Le suivi des dépenses

Le contrôleur de gestion doit faire le suivi des dépenses en classant ces derniers, en deux catégories :

- **Dépenses d'équipement**, correspondent aux dépenses engagés pour :
 - La création ou l'acquisition de moyen d'exploitation.
 - L'extension ou l'amélioration des ouvrages existants.
- **Dépenses de remplacement**, ce sont des dépenses engagé pour les travaux de maintenance des équipements productifs

3.2.2.6. Le suivi de crédit

Une fois l'AP ouverte le service contrôle de gestion procède à l'ouverture d'une fiche de suivi sur la quelle sont enregistrés tous les événements administratifs la concernant.

Cette fiche permet de connaitre tous les montants des dépenses sur contrat, aussi la situation des engagements (commandes en cours) et les dépenses réglées ou en instance de règlement, ordonnancement (factures travaux, fournitures...), bon de sortie matériels (factures diverses).

3.2.2.7. Clôture des crédits

Une fois les travaux au plan physique et financier achevés, le contrôleur de gestion et le service comptabilité procèdent à la clôture des crédits, en arrêtant la valeur exacte, ainsi, que les caractéristiques des ouvrages réalisés et la comptabilisation des charges d'amortissements, qui va permettre au service comptabilité d'affecté le transfert des dépenses en comptabilité générale du compte « 28 : travaux en cours » au compte « investissement en service » appropriées.

Le contrôleur de gestion émet 3 types de clôture de crédit selon l'avancement des réalisations :

- **Clôture partielle :** elle permet l'immobilisation de la partie achevée ainsi que sa prise en compte dans le calcul de l'amortissement. Une proposition de clôture doit être établie aussitôt que le reste de l'ouvrage réalisé, elle concerne les grosses opérations (les centrales, lignes HT, tranche de logement, etc.) ;
- **Clôture provisoire :** elle intervient à l'achèvement de l'ouvrage et sa mise en service si tous les éléments financiers ne sont pas disponibles pour permettre le calcul des amortissements, cette proposition est faite à titre exceptionnel en fin d'exercice.
- **Clôture définitive :** elle est établie à l'achèvement total des travaux au plan physique et financier, elle est appuyée par un état récapitulatif des dépenses enregistrées sur l'AP par code et nature d'investissement.

La demande de clôture de crédit est faite par le service gestion des crédits sur un imprimé normalisé modèle X209, qui met en évidence les sous ensemble les plus importants de l'investissement affectées de leur coût.

L'approbation de cette demande de clôture par la DFC se traduit par le transfert des dépenses réalisées du compte « investissements en cours » sur le compte d'immobilisation approprié.

- **Procédure de clôture des crédits**

La proposition de clôture de crédit doit être remise en trois exemplaires par le service gestionnaire de l'unité à la DFC. Elle constitue l'inventaire des immobilisations (réalisé à l'aide de l'AP). Le contrôleur de gestion à l'aide des chargés d'étude des budgets procèdent aux vérifications suivantes :

- Vérifier la concordance entre le montant des dépenses figurant sur le relevé de dépenses par crédits et le montant de la proposition.
- La conformité des imputations et le détail des dépenses par nature d'investissements.
- Vérifier l'existence des transferts antérieurs.
- S'assurer que les actes de clôtures ont été établis.

A l'issue de cette vérification, la proposition de clôture est approuvée par la structure chargé de la clôture des crédits et avise l'unité des AP approuvées.

3.2.2.8. Budgétisation et contrôle du budget d'investissement

Il s'agira de présenter les étapes de la budgétisation (élaboration concrète du budget d'investissement) et le suivi des réalisations.

3.2.2.8.1. La prévision du budget

L'investissement concernant le chapitre article **43** consiste à l'extension et le renforcement des réseaux de distribution de l'électricité par la création de réseau et de poste d'électricité.

La SDC se base pour ses prévisions du programme propre du chapitre article 43 sur deux états (situation) physique ; l'évolution des réalisations des investissements (réalisation en KM) et financier.

3.2.2.8.2. Procédures d'investissement

- **Demande d'ouverture d'autorisation de programme (AP)**

Toute demande d'AP nouvelle ou complémentaire doit être accompagné d'un exprimé X240. La Division Finance et comptabilité, dont relève l'unité, procède à l'ouverture d'une « carte maîtresse » pour la mise à jour du fichier maître crédit qui regroupe l'ensemble des crédits d'investissement en cours, de toutes les unités ou divisions. L'ouverture de cette carte permettra l'imputation et le suivi informatique des dépenses réalisées sur l'AP, puis le contrôleur de gestion procède à la vérification des AP ouvertes.

- **Enquête d'investissement**

La procédure budgétaire définit trois supports d'information appelée enquêtes d'investissements précédemment mentionnées.

3.2.2.8.3. La clôture du budget d'investissement

Le contrôleur de gestion émet trois exemplaires de clôture de crédits X209, puis il les transmet à la DFC pour qu'elle puisse procéder aux vérifications de la concordance entre les montants, le détail des dépenses, une fois les vérifications faites il transmet les clôtures de crédits à la direction générale pour approbation.

En résumé nous pouvons dire que le contrôleur de gestion intervient presque dans toutes les étapes d'élaboration du budget d'investissement :

- Il participe à la définition et le maintien des procédures de gestions des investissements.
- Il élabore les études et prospectives, suit les ouvertures et les clôtures des AP.
- Il procède également au suivi des réalisations des AP à travers des outils qu'il met en place lui-même en occurrence le tableau de bord dans lequel il inscrit les différentes prévisions pour les comparer avec les réalisations.
- Il établit les rapports mensuel sur les investissements pour déceler les écarts et leurs causes afin d'émettre les actions correctives.

3.2.2.8.4. Les suggestions

Il s'agira de proposer des suggestions et des perspectives d'amélioration suite aux différentes faiblesses relevées dans le processus budgétaire, le rôle du contrôleur de gestion et les outils utilisés au sein du processus est d'améliorer ses pratiques tout au long du processus budgétaire et par la même occasion améliorer la performance financière de la SDC TO.

Un meilleur contrôle et suivi des AP, instaurer une meilleure contrôlabilité dans la procédure d'investissement. Le contrôleur de gestion doit analyser plus profondément les écarts, ce qui permettra de diagnostiquer la nature des écarts dégagés, pour la mise en œuvre d'actions correctives pertinentes.

3.2.2.9. Contrôle budgétaire

L'amélioration des outils de contrôle de gestion et gestion budgétaire ne peut être effectuée en absence d'une actualisation du système d'information assurant les besoins réels des utilisateurs. En installant un réseau intranet qui lui permettra de remédier aux lacunes du système du réseau actuel.

L'utilisation de tableaux de bord prospectifs permettant d'apprécier tous les paramètres liés à la performance globale de l'organisation (indicateurs financier, physique et qualitatif) et la prise de décision rapide et pertinente.

3.3. Mesure de la performance financière par la gestion budgétaire**3.3.1. Le budget des investissements au sein de la DD TO :**

Le budget est présenté sous forme de tableau pour chaque programme d'investissement à réaliser. Chaque programme contient des affaires en physique et en financier.

Le budget prévisionnel de ces investissements se fait par l'inscription de toutes les affaires relevées par les autres structures détonantes de projet et les proposées pour validation.

Le tableau N°10 : les investissements de la DD TO en cours de l'année 2021

REPARTITION BUDGET D'INVESTISSEMENT CDTO EXERCICE 2021

PROJETS	CHAPITRE ARTICLE	LIBELLE	MONTANT DEMANDE 2021 (KDA)	MONTANT ACCORDE 2021 (KDA)
----------------	-----------------------------	----------------	---	---

Chapitre 3 :

La gestion budgétaire au sein de SONELGAZ

FIBRE OPTIQUE	22	Interconnexion Des Sites en Fibre Optique 2021	112 000,00	112 000,00
PASSAGE ÉTÉ	43	Passage été 2021	603 129,00	527 000,00
	71	Passage été 2021		
HORS PASSAGE ÉTÉ	43	Hors passage été	250 000,00	165 871,00
REHABILITATION	43	Réhabilitation des étages poste FREHA et DBK	72 000,00	57 542,00
		Réalisation de l'étage HTA poste OUED AISSI		14 458,00
RCN ELEC	62	RCN Electricité 2021	350 000,00	240 000,00
ZONES D'OMBRE ELEC	62	Zones d'Ombre Electricité 2021	350 000,00	128 000,00
SKID	85	Acquisition module MT sur SKID	75 000,00	75 000,00
IATC	85	Equipement IATC	18 000,00	18 000,00
ER	61	ER Prog.Quinquennal	350 000,00	195 000,00
		ER Prog.Complémentaire		141 000,00
QLS ELEC	62	QLS Prog.Quinquennal	85 000,00	20 000,00
	62	QLS Prog.Complémentaire		90 000,00
REMPLACEMENT RESEAUX GAZ	72	Remplacement Réseaux Gaz 2021	54 840,00	54 840,00
RCN GAZ	63	RCN Gaz 2021	120 000,00	87 000,00
ZONES D'OMBRE GAZ	63	Zones d'Ombre Gaz 2021	280 000,00	280 000,00
QLS GAZ	63	QLS Prog.Quinquennal Gaz	315 000,00	15 000,00
DP	64	DP Gaz	474 000,00	253 110,00
INFRASTRUCTURE	91	Nouveau siège bvd STITI	98 070,00	41 000,00
SAG	81	Mobilier de bureau	15 000,00	9 000,00
TOTAT ANNEE 2021			3 622 039,00	2 523 821,00

Source : Document interne de la DDTO

Ce tableau représente les investissements et les objectifs fixés par la DD TO pour l'année 2021, le budget de chaque investissement demandé et les budgets accordés par la RDC et le montant total de chacun.

Commentaire :

La RDC n'accorde pas tous le budget demandé par la DD TO, ça dépend de la nature de l'investissement et de la somme demandé, il existe des investissements pour lesquels elle offre la totalité, y a ceux à qui elle accorde plus et ya ceux à qui elle offre moins.

Le contrôleur de gestion met les règles de construction budgétaire à jour.

- Le contrôleur de gestion prépare chaque mois un budget.
- Le contrôleur de gestion de la DD TO n'intervient pas à la procédure des dépenses.
- Le contrôleur de gestion de la DD TO n'intervient pas à la procédure des recettes.

Une fois le budget est validé on procède à l'ouverture de l'AP dans un imprimé appelé X240. Une fois l'AP ouverte, on commence l'engagement de ces affaires retenues ainsi que les dépenses par apport au montant accordé.

- Calcul du montant de l'AP :

Montant de l'autorisation de programme AP

= Dépenses N-1 + dépenses probables N+ prévision N+1 en cours + Dépenses ultérieurs.

- Le calcul du nouveau montant de l'AP (réévaluation d'AP) :

Le nouveau montant de l'autorisation de programme

= Montant d'AP + complément éventuelle.

Une fois l'AP est signé, le contrôleur de gestion poursuit l'élaboration du budget d'investissement, en procédant à un ensemble d'enquêtes budgétaires, par l'établissement des programmes d'investissements des unités, a réalisé durant l'exercice. Puis un suivi qui concerne les dépenses et les engagements après la classification, pour voir l'état d'avancement de ces investissements en calculant le taux d'engagements et de dépenses.

- Calcul des taux

Taux ENG = montant total de l'engagement /montant total de l'affaire x 100

Taux DEP = montant total de la dépense /montant total de l'affaire x 100

Après la vérification de la concordance entre les détails des dépenses et les montants, le contrôleur de gestion les transmet à la direction générale pour approbation ce qu'on appelle clôture du budget d'investissement.

Enfin, pour améliorer la pratique du processus budgétaire le contrôleur de gestion doit procéder à la proposition de certaines suggestions.

3.3.2. Tableau de bord de la DDTO

Pour élaborer un processus budgétaire le contrôleur de gestion et toutes les parties prenantes concernées utilisent presque tous les outils du contrôle de gestion, à savoir que le pourcentage d'utilisation diffère (tableau de bord, reporting, la gestion budgétaire, la comptabilité générale, et la comptabilité analytique qui est utilisée uniquement pour calculer le cout de revient et le comparer au prix de vente).

Modèle de tableau de bord : le tableau de bord est élaboré par le contrôleur de gestion de la DDTO, fournies pour l'année 2021.

Tableau n°11 : Achats, ventes et pertes électricité au mois de décembre 2021

Décembre 2021	Mois			Cumul			Obj2021	Tx real
	2020	2021	évol°(%)	2020	2021	évol°(%)		
Total (GWh)	127,78	117,30	-8,20	1450,65	1475,52	1,71	1 645,2	89,7
BT	81,61	80,71	-1,10	1007,84	1070,09	6,18	1 164,7	91,9
AO	68,93	68,41	-0,76	900,58	960,58	6,66	1 048,2	91,6
FSM	12,68	12,31	-2,95	107,26	109,50	2,10	116,5	94,0
MT	46,17	36,59	-20,75	442,81	405,43	-8,44	480,5	84,4
Achats Nets	146,12	138,42	-5,27	1620,45	1632,72	0,76	1 824,0	89,5
Perte (GWh)	18,34	21,12	15,15	169,81	157,21	-7,42	178,8	87,9
Perte (%)	12,55	15,26	2,71	10,48	9,63	-0,85	9,8	-0,17

Source : document interne de la DDTO

Commentaires :

- Le taux de pertes a connu une amélioration de 0,85 points (10,48 % à 9,63 %), conséquence de l'évolution des achats de 0.76 % alors que les ventes ont évolué de 1,71 % suite au traitement des signalés qui se fait dans les délais.
- L'évolution négative des ventes mensuelles BT de 1,10 % est justifiée par la baisse des achats les mois d'octobre et décembre respectivement de 6.52 % et 5.27 % suite à la clémence du temps.
- L'évolution négative des ventes cumulées MT de 8,44 % est justifié principalement par la baisse de la consommation du client ADE de 30,87 GWh.
- L'évolution négative des ventes mensuelles MT de 20,75 % est justifiée par la baisse de la consommation du client ADE de 7,73 GWh, ainsi que les clients MT: Eurl BRIQUETERIE Amraoua, SEAAL ALGER, Eurl briqueterie IRDJEN... (2,70 GWh)

Tableau n°12 : Achats, ventes et pertes Gaz au mois de décembre 2021

Décembre 2021	Mois			Cumul			Obj2021	Tx real
	2020	2021	évol°(%) 21/20	2020	2021	évol°(%) 21/20		
Total (MTh)	391,56	488,28	24,7	4429,18	4823,10	8,89	4 508,9	107,0
BP	359,66	461,79	28,4	4220,95	4587,96	8,7	4 278,9	107,2
AO	346,18	444,28	28,3	4086,43	4434,82	8,5	4 121,9	107,6
FSM	13,47	17,51	29,9	134,52	153,14	13,8	157,0	97,5
MP	31,91	26,49	-17,0	208,23	235,14	12,9	230,0	102,2
Achats	853,87	939,05	10,0	4255,87	4730,59	11,2	4 620,0	102,4
Perte (MTh)	462,31	450,77	-2,5	-173,31	-92,50	-46,6	111,1	-83,3
Perte (%)	54,14	48,00	-6,1	-4,07	-1,96	2,1	2,4	-4,4

Source : document interne de la DDTO

Commentaires :

- L'évolution positive des ventes mensuelles BP de 28.3 est justifié par l'évolution importante des achats le mois de novembre de 77,2 % (283 Mth) et de décembre de 10 % (85 Mth)
- L'évolution négative des ventes mensuelles MP de 17 % est la conséquence de la baisse de la consommation des clients MP principalement le secteur de l'éducation (4,87 Mth).

En analysant les tableaux de bord qui précèdent nous constatons les différentes forces et faiblesses dans les services de budget et du contrôle de gestion :

▪ Les forces :

- Capital expérience appréciable.
- Capital humains compétent et performant.
- Production d'électricité d'origine renouvelable (développement durable).
- L'existence d'un contrôleur de gestion qui voit dans ses attributions la charge de la gestion budgétaire et donc du processus.
- L'existence d'un manuel de procédures concernant le processus budgétaire.
- La tenue régulière du tableau de bord avec les moyens dont il dispose.
- L'élaboration des prévisions.
- Le contrôle et le suivi budgétaire.

▪ Les faiblesses :

- Le service budget et contrôle de gestion n'est pas rattaché a la direction générale (DG) mais a la division finance et comptabilité (DFC), ce qui fait que le contrôleur de gestion ne reçoit pas des informations de tout premier ordre sur les orientations que la direction générale souhaite donner à l'entreprise et aux activités.
- Le service budget et contrôle de gestion est assuré seulement par le chef de service (qui est le contrôleur de gestion) et deux 2 chargés d'études.
- Le retard dans la transmission des informations et documents au contrôleur de gestion ce qui retarde son travail.
- Absence d'utilisation de la comptabilité analytique alors que sa mise en place fait partie des attributs du contrôleur de gestion ; par conséquent la non maitrise des couts et le manque de précision des calculs.

- Absence de tableau de bord prospectif permettant le suivi de la performance a tous les niveaux et une prise de décisions rapide.

NB :

Le contrôleur de gestion de la DD TO utilise le tableau de bord pour :

- Apprécier les paramètres liés à la performance globale de l'organisation et pour une prise de décisions rapides et pertinentes.
- Le contrôleur de gestion représente ses diagnostics sous forme des tableaux de bord et des reportings.
- Le diagnostic rédigé par le contrôleur de gestion est l'élément essentiel pour la prise de décision du directeur de distribution de la DD TO, car le diagnostic (qui est le tableau de bord et le reporting) contiennent toutes les informations nécessaires de l'investissement ou de l'opération ou même de la situation actuelle de l'entreprise.

3.3.3. La performance financière de la DDTO

Le tableau de bords est l'outil le plus efficace pour le pilotage de la performance financière. Cela se fait à travers des réunions mensuelles au sein de la direction de distribution (DD) pour analyser les écarts entre réalisations et objectifs afin de détecter les indicateurs financiers performants, maintenir la cadence, et agir sur les indicateurs non performants.

3.3.3.1. Calcul des écarts

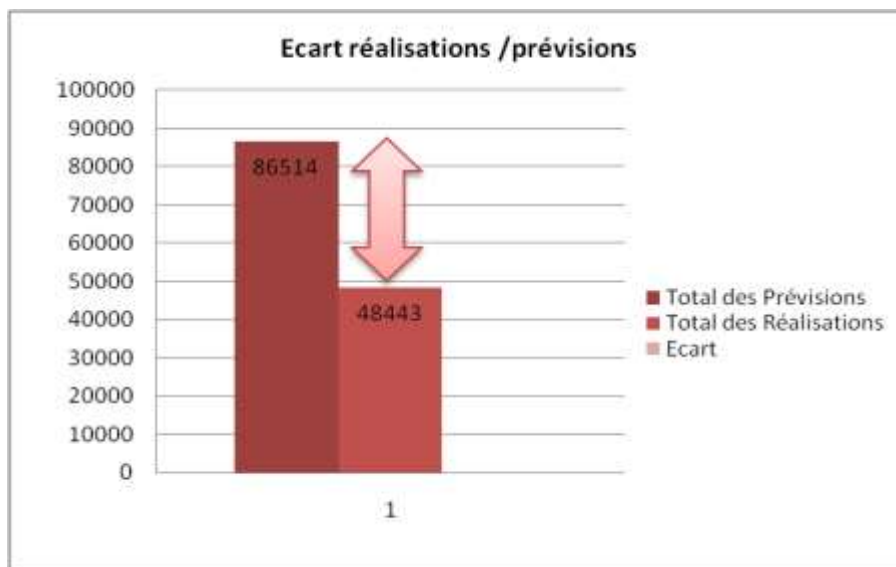
Le tableau de bord souligne les écarts entre les prévisions et les données réelles de l'entreprise. L'observation des écarts permet de connaître si les objectifs fixés préalablement ont été tenus ou non. Dans le cas où les objectifs ne sont pas atteints il faut chercher à comprendre les raisons, ensuite mettre en place une ou des actions correctives afin d'y remédier.

Tableau n°13 : calcul de l'écart prévisions / réalisations

Année	Total des Prévisions	Total des Réalisations	Ecart en valeur	Ecart en %
2021	86514	48443	38071	44%

Source : Elaboré par nous-mêmes

Figure n°14 : Ecart réalisations / prévisions



Source : Elaboré par nous-mêmes

Interprétation du résultat :

A partir du calcul ci-dessus, nous constatons que les réalisations sont inférieures aux prévisions, ce qui donne un écart défavorable ,cette situation s’explique par le fait que la SDC BLIDA n’a pas accordée le montant total prévu par la DDTO et ce en tenant compte de la disponibilité des moyens et de la priorité des projets.

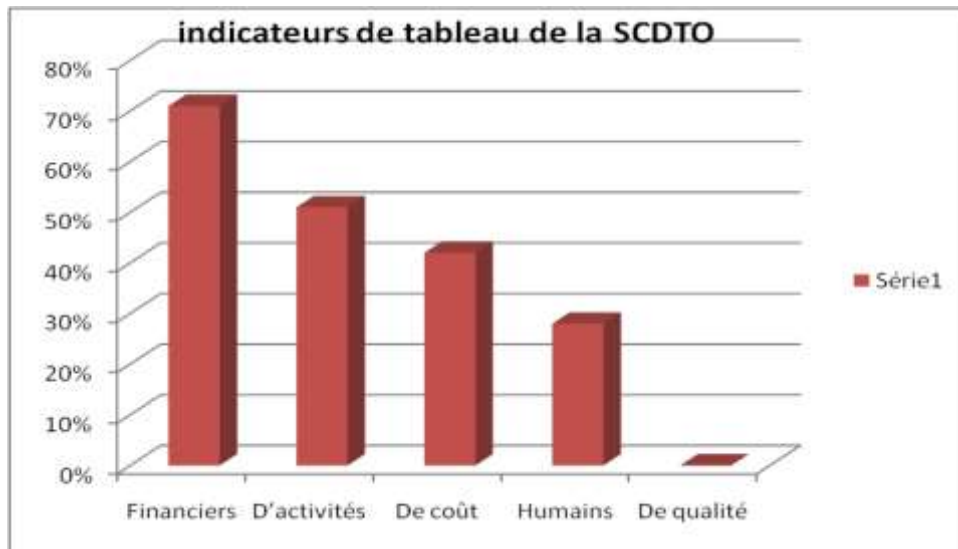
3.3.3.2. Les indicateurs figurant dans les tableaux de bords :

La SDC TO travail beaucoup plus avec le tableau de bord financier et les indicateurs qui y figurent sont des indicateurs financiers, d’activités, de coût et humaines

Tableau n°14 : Les indicateurs figurant dans les tableaux de bords

Indicateurs	Financiers	D’activités	De coût	Humains	De qualité
Pourcentage	71%	51%	42%	28%	00%

Figure n°15 : indicateurs de tableau de bord

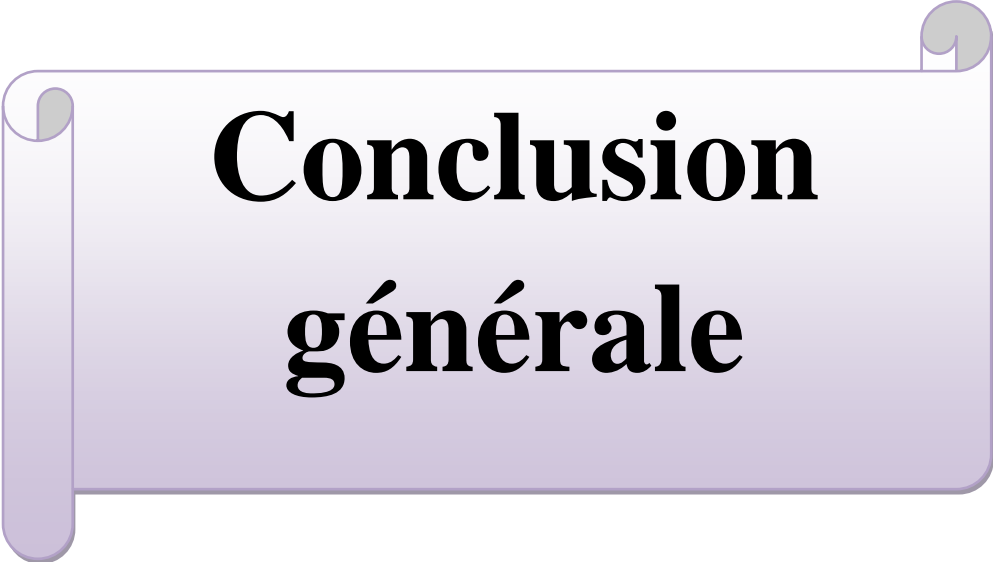


Source : Elaboré par nous-mêmes

Conclusion

Ce dernier chapitre a été consacré à une observation sur le terrain ce qui nous a permis dans un premier lieu de bien prendre connaissance de l'entreprise SONELGAZ en général et la DDTO en particulier à savoir : son organisation, son activité, son organigramme, ses objectifs et sa gestion budgétaire.

Dans un second lieu, il nous a permis également d'analyser les prévisions d'investissement de l'entreprise SONELGAZ puis, nous avons traité le contrôle budgétaire en comparant les prévisions aux réalisations pour l'exercice 2022, cela dans le but de calculer les écarts. En fin, nous avons évalué les indicateurs de pilotage de performance pour désigner un jugement et connaître le lien entre le système budgétaire et l'amélioration de la performance de l'entreprise.



**Conclusion
générale**

En guise de conclusion, chaque entreprise justifie son existence à travers la poursuite de ses objectifs, et c'est de ceux là qu'elle met en évidence une fonction de contrôle de gestion, qui cherche à concevoir et à mettre en place les instruments d'information nécessaires pour aider les dirigeants à prendre les bonnes décisions, mettre en place leur stratégie et améliorer la performance, à travers ses divers outils, principalement la gestion budgétaire.

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.

Tout au long du processus budgétaire le contrôleur de gestion intervient pour animer la procédure, conseiller les acteurs, suivre et veiller au bon déroulement des réalisations, effectuer des contrôles afin de comprendre les causes des écarts et prendre des mesures correctives. Ce qui nous mène à dire que le rôle du contrôleur de gestion est primordial pour le bon fonctionnement de la démarche budgétaire. Les dirigeants ne demandent pas seulement au contrôleur de gestion de calculer les coûts et de mesurer les résultats a posteriori mais de suivre en permanence la performance de l'ensemble des activités.

Notre travail de recherche ayant pour objet de présenter les outils et la pratique de la gestion budgétaire au sein de la SONELGAZ de Tizi-Ouzou, nous a permis de comprendre comment fonctionne le processus budgétaire et analyser la contribution du contrôle budgétaire.

Pour pouvoir répondre à notre problématique qui est « **Dans quelle mesure la gestion budgétaire influence-t-elle la performance financière de la SONELGAZ ?** », et pour confirmer nos hypothèses, nous nous sommes servis des explications du personnel, de leurs réponses à nos questions ainsi que l'analyse et l'interprétation des données.

Comme toute entité soucieuse de son bien être. La SDC veille de façon continue à la bonne gestion de ses budgets, car s'ils sont mal préparés, toutes les prévisions s'avéreront fausses et les décisions qui en découlent risquent d'aller à l'encontre des objectifs prédéfinis. Suite à ces raisons l'entreprise consacre une attention particulière à cet outil. Le contrôleur de gestion de la SDC, dispose d'une grande expérience et compétence à son actif, il joue un rôle de maître d'œuvre veillant à la gestion efficace et efficiente des ressources, ce qui engendre une entité performante financièrement.

Cependant la recherche menée au sein de cet organisme nous a permis d'étudier les différents axes relatifs à l'élaboration du budget d'investissement qui donne lieu à trois phases à savoir : les prévisions, la budgétisation et le contrôle budgétaire ; la SDC élabore les études et les prévisions, procède au suivi des réalisations des diverses divisions par le biais du tableau de bord, établit les rapports mensuels pour déceler les écarts et leur causes afin d'entreprendre les actions correctives.

À la lumière des résultats de notre analyse, nous avons pu constater d'une part certains points forts : La SONELGAZ possède des forces considérables en raison de sa notoriété, le fait de détenir le monopole dans le domaine de distribution d'énergies, la gestion et la maintenance du réseau de distribution de Gaz et de l'électricité dans les meilleures conditions de sécurité, de qualité de service au moindre coût, capital humains compétent et performant, production d'électricité d'origine renouvelable (développement durable), relancer l'industrie nationale en contre partie des importations et l'existence d'une forte demande concernant l'énergie gazière et l'électricité, de plus des opportunités d'exportations peuvent être concrétisées à travers des formules de partenariat avantageuses.

D'autre part nous avons pu ressortir certaines faiblesses : retard dans la réalisation des ouvrages électriques et l'extension des réseaux en raison d'appels d'offre infructueux et la non détention des cahiers de charge des fournisseurs et société de réalisation, perte technique de 10% hors des installations dans des nouvelles zones, ressources limitées et non renouvelables (gaz et électricité), apparition de nouvelles technologies plus performantes et de moyens d'information et de communications, le nombre d'effectif dans le service budget et contrôle de gestion est réduit par rapport aux flux d'information financière et tâches à exécuter par ce service ce qui entraîne le retard dans l'élaboration budgétaire et le non respect du calendrier budgétaire, la direction n'est pas autonome ; toutes les décisions sont prises au niveau de la direction centrale DRC.

En outre, la gestion budgétaire, influence la performance financière de l'entreprise dans une mesure améliorative. Ce qui fait l'existence d'une dépendance entre ces deux variables.

Au final, nous admettons qu'au cours de la réalisation de ce travail, nous avons acquis de nouvelles connaissances et enrichi notre savoir. Il est évident que ce mémoire comporte des limites, ne répond pas à toutes les questions qu'on a posées sur la gestion budgétaire qui est un sujet vaste qui pourrait être exploré sous différentes perspectives.

Ouvrages

- Claude ALAZARD, Sabine SÉPARI. Contrôle de gestion. 2^e édition FRANCIS LEFEBVRE. Dunod, Paris, 2010.
- Laurent Cappelletti, Philippe Baron, Gérard Desmason, François-Xavier Ribiollet. Toute la fonction Contrôle de gestion, Dunod, Paris, 2014.
- HELENE Lônia, VERONIQUE Mallere, JEROME Meric, YVON Pesqueux. Contrôle de gestion, des outils de gestion aux pratiques organisationnelles, 4^e Edition Dunod, Paris, 2008.
- Simon Alcouffe, Marie Boitier, Anne Rivière, Fabienne Villeséque-Dubus. Contrôle de gestion sur mesure. Dunod Paris 2013.
- Abdellatif KHEMAKHEM, Jean-Loup ARDOIN. Introduction au contrôle de gestion, édition Bordas, France, 1971.
- Michel LEROY. Contrôle de gestion L'essentiel en fiche. 2^e édition. Dunod France, 2018.
- Alain BURLAUD et Claude SIMON. Le contrôle de gestion. Edition La découverte, collection repère n°227 1997.
- Nicolas BERLAND, François-Xavier SIMO. Le contrôle de gestion en mouvement. Éditions d'Organisation Groupe Eyrolles. Paris 2010
- Béatrice et Francis Grandguillot. L'essentiel du Contrôle de gestion, 9^e édition. Gualino Lextenso éditions 2014.
- R. Teller, Le contrôle de gestion-pour un pilotage intégrant stratégie et finance, EMS, 1999.
- Sabine SEPARI. Guy SOLLE. Louis LE CŒUR. Management et contrôle de gestion. 3^e édition DUNOD 2018.
- DIDIER Leclère. L'essentiel de la gestion budgétaire. Edition Eyrolles, Paris, 2012.
- Brigitte DORIATH. Contrôle de gestion en 20 fiches. DUNOD 5^{ème} édition, Paris 2008.
- Jean MEYER . Gestion budgétaire. DUNOD 4^{ème} édition. Paris 1970.
- Henri BOUQUIN. La maîtrise des budgets dans l'entreprise. EDICEF. Paris 1992.
- Michel GERVAIS. Contrôle de gestion 9^e édition. Economica .2009.
- Brigitte DORIATH, Christian GOUJET. Gestion prévisionnelle est mesure de la performance. DUNOD, Paris, 2002.
- Philippe LORINO. Méthodes et pratiques de la performance. 3^e édition d'organisation. France 2003.

Revues :

- Cairn .INFO. Comptabilité Contrôle Audit. Disponible sur <https://www.cairn.info/revue-comptabilite-contrôle-audit-2010-1-page-159.htm> (Consulté le 11/09/2022).
- Nicolas BERLAND. À quoi sert le contrôle budgétaire ?. Finance Contrôle Stratégie – Volume 2, N° 3, septembre 1999, p. 5 – 24. Disponible sur : <http://bibliotheque.pssfp.net/index.php/reformes/audit-et-contrôle/1567-a-quoi-sert-le-contrôle-budgetaire/file>. Consulté le (17/09/2022).
- Angèle Renaud, Nicolas Berland. MESURE DE LA PERFORMANCE GLOBALE DES ENTREPRISES. “COMPTABILITE ET ENVIRONNEMENT ”, May 2007, Poitiers, France. P3. Disponible sur : <https://halshs.archives-ouvertes.fr/halshs-00544875/document>

- Bertrand Sogbossi Bocco. PERCEPTION DE LA NOTION DE PERFORMANCE PAR LES DIRIGEANTS DE PETITES ENTREPRISES EN AFRIQUE. Revue des Sciences de Gestion , 2010/1 n°241 | pages 117 à 124. Disponible sur <https://www.cairn.info/revue-des-sciences-de-gestion-2010-1-page-118> Consulté le 08/11/2022.

Thèses et Mémoires :

- Aissani Ryma, Aissani Siham. Elaboration d'un système de contrôle de gestion par la méthode budgétaire. Mémoire de master académique. Finance et comptabilité. Béjaia Université Abderrahmane Mira de Béjaia 2013 /2014
- Iliya KOMAREV. La place des budgets dans le dispositif du contrôle de gestion : une approche contingente. Thèse de doctorat, science de gestion, Bordeaux : Institut d'administration des entreprises de Bordeaux 2007.
- Nicolas BERLAND. L'HISTOIRE DU CONTROLE BUDGETAIRE EN France. Thèse de doctorat, ECOLE DOCTORALE DE GESTION, COMPTABILITE, FINANCE (EDOGEST) CENTRE DE RECHERCHE EUROPEEN EN FINANCE ET GESTION (CREFIGE) Université Paris IX – Dauphine.
- Ghazlene Oubya. Contribution a l'étude des déterminants de la performance de l'entreprise : Impact de la création de valeur pour le client sur la performance des entreprises Hôtelières en Tunisie. Thèse de doctorat. Sciences de gestion. France. Université Côte d'Azur. 2016. P24. Format PDF. Disponible sur : <file:///C:/Users/SAMSUNG/Desktop/2016AZUR0028.pdf> (Consulté le : 05/11/2022).
- Khima Yasmina, Madi Nassima, L'évaluation de la performance financière d'une entreprise : Cas de l'entreprise portuaire de Bejaia (EPB) en linge. Mémoire de master académique, finance d'entreprise Bejaia : Université de Abderrahmane Mira de Bejaia, FSEGC, 2016, p21.Format PDF. Disponible sur : <http://univ-bejaia.dz/xmlui/bitstream/handle/123456789/4094/L%27%C3%A9valuation%20de%20la%20performance%20financi%C3%A8re%20d%27une%20entreprise%20>. (Consulté le: 06/11/2022).

Annexe I : Prévisions des investissements pour l'année 2021

Prévisions										
QUARTIER	INTITULÉ DE L'AFFAIRE	Raccordement poste en KM					Montant affaire KDA			
		MTA	MTS	BTA	BTS	S/Total	Poste	Raccordement	Montant total	
TIZI RACHED	TRONCONNAGE HTA TR 019 DEPART 30 KV SNLB ENTRE E292 & E248,	0,530					0,530			1 393
TIZI RACHED	CREATION LIAISON ENTRE TR6 & SKID + CREATION CANIVEAU DEPARTS HTA THT 20/60/30 KV OUED AISSI DANS LE CADRE RAJOUT 3EME TRSFO 40 MVA		0,180				0,180			17 500
FREHA	CREATION LIAISON ENTRE TR3 & SKID + CREATION CANIVEAU DEPARTS HTA PS 60/30 KV FREHA DANS LE CADRE RAJOUT 3EME TRSFO 40 MVA		0,010				0,010			6 750
OUADHIAS	CREAT DEP BT+ AUG PUIS A 160 KVA P510 AFTIS			0,220			0,220			2 844
TNT	REHAB BTA POSTES 359 ET 225			0,180			0,180			1 107
BOUZGUENE	CREAT DEP BT P201 HOURA			0,21			0,210			483
MAATKAS/B-ZMENZER	CREATION BOUCLE HTA/A 30 KV ENTRE DEPARTS MAATKAS & AEP	0,633					0,633			18 366
BOUZGUENE	CREATION BOUCLAGE HTA/A ENTRE DEPART AZAZGA & BOUZGUEN	0,25					0,250			6 896

TIZI RACHED/IRDJEN	Creation Nv départ HTA 30 kv IRDJEN à partir du THT 220/60/30 Kv Oued Aissi suite au rajout du 32eme trsfo 40 MVA	0,200	0,320			0,520			10 300
AIT MAHMOUD	CREATION BOUCLAGE HTA TANKOUT /TAKHOUKHT SED/SED + RENF HTA	0,320				0,320			12 300
AZAZGA	CREATION DEPART HTA 30 KV AZAZGA 2 COMPLEMENT A PARTIR PS FREHA	0,500				0,500			7 300
MAATKAS	CREATION DEPART BT + RENF POSTE 1471 ZLIBOU			0,300		0,300			1 275
TOTAL		2,433	0,510	0,910	0,000	3,853	0	0	86 514
									Montant total
									AP 43 CE 218
									86 514

Annexe II : Les réalisations des investissements pour l'année 2021

Accordé									
QUARTIER	INTITULÉ DE L'AFFAIRE	Raccordement poste en KM					Montant affaire KDA		
		MTA	MTS	BTA	BTS	S/Total	Poste	Raccordement	Montant total
TIZI RACHED	TRONCONNAGE HTA TR 019 DEPART 30 KV SNLB ENTRE E292 & E248,	0,530				0,530			1 393
TIZI RACHED	CREATION LIAISON ENTRE TR6 & SKID + CREATION CANIVEAU		0,180			0,180			17 500

	DEPARTS HTA THT 20/60/30 KV OUED AISSI DANS LE CADRE RAJOUT 3EME TRSFO 40 MVA								
FREHA	CREATION LIAISON ENTRE TR3 & SKID + CREATION CANIVEAU DEPARTS HTA PS 60/30 KV FREHA DANS LE CADRE RAJOUT 3EME TRSFO 40 MVA		0,010			0,010			6 750
OUADHIAS	CREAT DEP BT+ AUG PUIS A 160 KVA P510 AFTIS			0,220		0,220			2 844
TNT	REHAB BTA POSTES 359 ET 225			0,180		0,180			1 107
BOUZGUENE	CREAT DEP BT P201 HOURS			0,21		0,210			483
MAATKAS/B- ZMENZER	CREATION BOUCLE HTA/A 30 KV ENTRE DEPARTS MAATKAS & AEP	0,633				0,633			18 366
TOTAL		1,163	0,190	0,610	0,000	1,963	0	0	48 443

Annexe III : Solde des créances à décembre 2021

	déc-20	déc-21	Obj 2021	Tev (%) relatif	Poids (%)
Solde global sans HT/HP	4 580	4 974	4 122,1	8,59	100,00
Total AO	1773	1506	1621,5	-15,07	30,27
AO Agence Cle	1761	1494	1585,1	-15,17	30,04
AO PCX (47005)	11,6	11,6		0,00	0,23
FRM	11,9	10,4	10,7	-12,49	0,21
MT/MP (ACI) sans CX	1825	2414	1642,3	32,29	48,54
MT/MP (ACI sans les eaux) sans CX	37	32	33,6	-13,94	0,65
Cx (47008)	25	25		0,00	0,50
Cx MT/MP (ACI)	6,0	4,7		-21,35	0,09

Total Privé	3640	3960	3274,5	8,77	79,61
FSM ADM	622	685	559,9	10,03	13,76
MT/MP ADM	282	294,5	253,4	4,57	5,92
Cx MT/MP ADM	2	1		-47,55	0,03
Total ADM	906	980	813,3	8,18	19,71
Total Energie	4 546	4 940	4087,9	8,65	99,32
Trvx ACI	0	0	0	-	0,00
Trvx ADM	33,7	33,7	30,3	0,00	0,68
Cx	0	0	0	-	0,00
Total Travaux	33,7	33,7	30,3	0,00	0,68

Annexe IV : Créance par agence commerciale 12/2021 (KDA)

Agences	Solde n-1	P.E.C	Annulations	Encaiss.	Solde 2021	Tx enc %	Crédit client
TIZI OUZOU	155 809	716 611	19 030	724 718	128 672	84,92	67
KRIM BELKACEM	155 971	666 881	6 518	644 127	172 208	78,90	95
BENI DOUALA	53 060	276 488	2 521	287 106	39 921	87,79	53
DBK	137 936	592 130	10 274	596 749	123 043	82,91	77
DEM	90 542	636 150	2 214	647 965	76 513	89,44	44
BOGHNI	82 417	465 992	434	489 587	58 387	89,34	46
OUADHIAS	33 521	355 017	798	364 491	23 249	94,00	24
AZAZGA	286 052	761 091	14 747	766 599	265 796	74,25	130
MEKLA	81 266	275 531	2 625	285 842	68 330	80,71	91
BOUZGUENE	58 540	324 356	1 682	348 075	33 139	91,31	37

LNI	66 131	490 261	3 922	518 656	33 815	93,88	25
AEH	72 638	408 356	3 626	432 790	44 579	90,66	40
TIGZIRT	125 691	420 390	4 191	439 256	102 634	81,06	90
OUAGUENOUNE	139 499	496 153	2 275	523 489	109 888	82,65	81
AZEFFOUNE	81 593	238 311	931	255 443	63 529	80,08	98
MAATKAS	50 372	208 148	3 401	224 706	30 414	88,08	54
IFERHOUNENE	90 149	209 206	2 580	176 850	119 925	59,59	212
TOTAL CD	1 761 188	7 541 072	81 769	7 726 449	1 494 042	83,80	73

Table des matières

Remerciements

Dédicaces

Résumé

Liste des tableaux

Liste des figures

Liste des abréviations

Sommaire

Introduction générale

Chapitre 1 : Cadre conceptuel de la gestion budgétaire **1**

Introduction **1**

1.1.Généralités sur contrôle de gestion **1**

- 1.1.1. L'historique du contrôle de gestion 1
- 1.1.2. Définitions du contrôle de gestion 2
- 1.1.3. Les objectifs du contrôle de gestion 4
- 1.1.4. Rôles et missions du contrôle de gestion 6
 - 1.1.4.1.Les rôles du contrôle de gestion 6
 - 1.1.4.2.Les missions du contrôle de gestion 6
- 1.1.5. Le processus du contrôle de gestion 7
- 1.1.6. Les outils du contrôle de gestion 8
- 1.1.7. Les sources d'informations du contrôle de gestion 9
- 1.1.8. Les limites du contrôle de gestion 11

1.2.Concepts clés de la gestion budgétaire **11**

- 1.2.1. L'historique de la gestion budgétaire 11
- 1.2.2. Définitions de la gestion budgétaire 12
- 1.2.3. Objectifs et rôles de la gestion budgétaire 13
 - 1.2.3.1.Objectifs de la gestion budgétaire 13
 - 1.2.3.2.Les rôles de la gestion budgétaire 14
- 1.2.4. La démarche de la gestion budgétaire 14
 - 1.2.4.1. Les prévisions 14
 - 1.2.4.2.La budgétisation 17
 - 1.2.4.2.1. Définition du budget 17
 - 1.2.4.2.2. Les rôles du budget 18
 - 1.2.4.2.3. Typologie de budget 18
 - 1.2.4.3.Le contrôle budgétaire 22
- 1.2.5. Les limites de la gestion budgétaire 22

1.3.Le contrôle budgétaire au sein de l'entreprise	23
1.3.1. Définitions de contrôle budgétaire	23
1.3.2. Rôles et objectifs du contrôle budgétaire	24
1.3.2.1.Les rôles du contrôle budgétaire	24
1.3.2.2.Les objectifs du contrôle de gestion	26
1.3.3. Les outils du contrôle budgétaire	26
1.3.3.1.Tableau de bord	26
1.3.3.1.1. Définitions du tableau de bord	26
1.3.3.1.2. Les objectifs du tableau de bord	27
1.3.3.1.3. Les types du tableau de bord	27
1.3.3.1.4. Elaboration du tableau de bord	28
1.3.3.1.5. Les limites du tableau de bord	31
1.3.3.2.Reporting (remontée des informations)	32
1.3.3.2.1. Définitions de reporting	32
1.3.3.2.2. Objectifs de reporting	32
1.3.3.2.3. Types de reporting	33
1.3.3.2.4. L'élaboration de reporting	33
1.3.4. Les limites du contrôle budgétaire	34
1.3.5. Distinction et complémentarité des outils de suivi de la performance	34
Conclusion	35
Chapitre 2 : Cadre théorique de la performance	37
Introduction	37
2.1.Les concepts théoriques de la performance	37
2.1.1. L'origine de la notion performance	37
2.1.2. Définitions de la performance	38
2.1.3. Les critères et les caractéristiques de la performance	38
2.1.4. Les types de la performance	40
2.1.5. Le pilotage de la performance	43
2.1.5.1.Définitions du pilotage de la performance	43
2.1.5.2.Les outils du pilotage de la performance	44
2.1.5.2.1. Les prix de cessions interne	44
2.1.5.2.2. Le coût cible	45
2.1.5.2.3. L'écart de résultat	46
2.1.6. Les indicateurs de performance	47
2.1.6.1.Définitions d'un indicateur de performance	47
2.1.6.2.Les caractéristiques d'un indicateur de performance	48
2.1.6.3.Typologie d'indicateurs	48
2.2.Le concept de la performance financière	50
2.2.1. Définitions de la performance financière	50
2.2.2. Les indicateurs de la performance financière	50
2.2.3. Les vertus des indicateurs	54

2.2.4. Les limites des indicateurs financiers	54
2.2.5. Les déterminants de la performance financière	55
2.2.5.1.La politique financière de l'entreprise	56
2.2.5.2.La compétitivité	56
2.2.5.3.La création de valeur	57
2.2.6. Le lien entre la performance financière et la gestion budgétaire	58
Conclusion	59
Chapitre 3 : La gestion budgétaire au sein de SONELGAZ	63
Introduction	61
3.1.Présentation de l'organisme d'accueil	61
3.1.1. Présentation	61
3.1.2. Historique et organisation de la SONELGAZ	61
3.1.2.1.Historique	61
3.1.2.2.Organisation du groupe SONELGAZ et ses activités	64
3.1.3. Présentation de la société de distribution d'électricité et du gaz centre	67
3.1.3.1.Historique de création	67
3.1.3.2.Réseau de distribution	68
3.1.4. Présentation de la direction de distribution Tizi-ouzou	68
3.2.Elaboration des budgets de SONELGAZ	70
3.2.1. L'élaboration du budget au sein de la DDTO	70
3.2.2. Processus budgétaire d'investissement	72
3.2.2.1.Les investissements au sein de la DDTO	72
3.2.2.2.Elaboration de la prévision	74
3.2.2.3.Ouverture d'une autorisation de programme (AP)	74
3.2.2.4.La préparation des projets de budget	75
3.2.2.5.Le suivi des dépenses	76
3.2.2.6.Le suivi de crédit	76
3.2.2.7.Clôture des crédits	76
3.2.2.8.Budgétisation et contrôle de budget d'investissement	77
3.2.2.8.1. La prévision de budget	78
3.2.2.8.2. Procédure d'investissement	78
3.2.2.8.3. la clôture de budget d'investissement	78
3.2.2.8.4. les suggestions	79
3.2.2.9.le contrôle budgétaire	79
3.3.mesure de la performance financière par la gestion budgétaire	79
3.3.1. le budget d'investissement au sein de la DDTO	79
3.3.2. Tableau de bord de la DDTO	82
3.3.3. La performance financière de la DDTO	85
3.3.3.1.Calcul des écarts	85
3.3.3.2.Les indicateurs figurent des les tableaux de bord	86
Conclusion	87

Conclusion générale	89
Bibliographie	91
Les annexes	93
Table des matières	98