

**MINISTÈRE DE L'ENSEIGNEMENT SUPÉRIEUR ET DE LA
RECHERCHE SCIENTIFIQUE**

ÉCOLE DES HAUTES ÉTUDES COMMERCIALES



Mémoire de fin de cycle

En vue de l'obtention du diplôme de master en Sciences commerciales

Spécialité : finance et comptabilité

Thème :

***La Gestion budgétaire : un levier pour améliorer la
performance financière des entreprises commerciales***

Cas : Direction de distribution d'Ain Témouchent.

Élaboré par :

M^{lle} AMEUR BELAKHDAR Asmaa

Encadré par :

M.AGGOUN Salim

Maitre de conférences classe –A–

12^{ème} Promotion
Juin 2025

**MINISTÈRE DE L'ENSEIGNEMENT SUPÉRIEUR ET DE LA
RECHERCHE SCIENTIFIQUE**

ÉCOLE DES HAUTES ÉTUDES COMMERCIALES



Mémoire de fin de cycle

En vue de l'obtention du diplôme de master en Sciences commerciales

Spécialité : finance et comptabilité

Thème :

***La Gestion budgétaire : un levier pour améliorer la
performance financière des entreprises commerciales***

Cas : Direction de distribution d'Ain Témouchent.

Élaboré par :

M^{lle} AMEUR BELAKHDAR Asmaa

Encadré par :

M. AGGOUN Salim

Maitre de conférences classe –A–

12^{ème} Promotion
Juin 2025

REMERCIEMENT

الحمد لله الذي بنعمته تتم الصالحات

Je voudrais tout d'abord témoigner toute ma gratitude et ma reconnaissance envers M. AGGOUN Salim, mon encadrant, pour avoir accepté de diriger ce travail et pour sa patience, ses conseils et son soutien qui ont été précieux durant toute la période du travail.

Je suis honorée par la présence des membres du jury, et je tiens à les remercier vivement pour le temps qu'ils ont consacré à l'examen de ce travail.

Je remercie tout le corps professoral de l'École des Hautes Études Commerciales EHEC pour la formation qu'ils nous ont offerte. Grâce à leur enseignement, non seulement nous avons acquis de nouvelles compétences, mais nous avons également été inspirées à atteindre nos objectifs.

Je remercie l'ensemble du personnel de la direction de distribution de l'électricité et du gaz de la wilaya d'Ain Témouchent, en particulier Madame GNAOUI Amel, pour son encadrement, ses bonnes explications qui ont éclairé le chemin de ma recherche, ses orientations ainsi que pour sa disponibilité et son suivi tout au long de mon stage.

À tous ceux qui, de près ou de loin, ont contribué moralement ou matériellement à l'aboutissement de ce travail, je dis merci.

Merci à vous tous.

Dédicace

Je ne finirai ce travail qu'après avoir remercié avant tout le bon Dieu de m'avoir accordé le courage et la patience sans lesquels nous n'aurions pas terminé ce travail.

Je dédie ce modeste travail :

- ❖ D'abord, à mes très chers parents qui ont été là pour moi dans tous les moments difficiles, merci de m'avoir aidé et encouragé tout au long de ma vie. Que Dieu vous procure bonne santé et longue vie.*
- ❖ À mes très chères sœurs Rania, Malek, Anfal pour leur amour, leur encouragement et leur présence, je vous souhaite un avenir plein de joie, de bonheur et de réussite.*
- ❖ À tous les membres de ma famille, pour leur soutien et leur amour inconditionnel. Votre encouragement constant et vos prières m'ont aidée à surmonter tous les obstacles et à atteindre mes objectifs.*
- ❖ À mes meilleures amies : Loubna et Ichrak, qui m'ont toujours encouragé et à qui je souhaite le plus de succès.*
- ❖ Et tous ceux qui ont contribué de près ou de loin à la réussite de ce mémoire.*

ASMAA

Résumé

La gestion budgétaire est un outil essentiel du contrôle de gestion, permettant aux entreprises de transformer leurs objectifs opérationnels en budgets chiffrés grâce à des techniques de prévision. Ce processus structuré génère une série de budgets couvrant l'ensemble des activités de l'entreprise.

Ces budgets servent de repères pour piloter la performance financière, notamment en facilitant l'allocation optimale des ressources et la maîtrise des coûts. L'étude met en lumière le rôle stratégique de la gestion budgétaire au sein de SONELGAZ, en insistant sur l'importance d'un contrôle budgétaire régulier et cohérent. Ce dernier permet de détecter les écarts entre prévisions et réalisations, d'en analyser les causes, et de mettre en œuvre des actions correctives pertinentes pour améliorer la performance financière.

En conclusion, la gestion budgétaire se présente comme un levier indispensable pour accompagner les décisions dans un environnement économique en constante évolution.

Mots clés : contrôle de gestion, gestion budgétaire, budget, contrôle budgétaire, les écarts, performance financière, SONELGAZ.

Abstract

Budget management is an essential tool of management control, enabling companies to translate their operational objectives into quantified budgets through forecasting techniques. This structured process generates a series of budgets that cover all of the company's activities.

These budgets serve as benchmarks to steer financial performance, notably by facilitating the optimal allocation of resources and cost control. The study highlights the strategic role of budget management within SONELGAZ, emphasizing the importance of regular and consistent budgetary control. This control helps to identify gaps between forecasts and actual results, analyze their causes, and implement relevant corrective actions to improve financial performance.

In conclusion, budget management stands out as an indispensable lever for supporting decision-making in a constantly evolving economic environment.

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

ملخص

تُعد الإدارة الميزانية أداة أساسية في نظام الرقابة الإدارية، حيث تمكّن المؤسسات من تحويل أهدافها التشغيلية إلى موازنات رقمية بالاعتماد على تقنيات التنبؤ. ويُنتج هذا المسار المنظم سلسلة من الميزانيات التي تغطي مختلف أنشطة المؤسسة.

تُستخدم هذه الميزانيات كمعايير لتوجيه الأداء المالي، من خلال تسهيل التخصيص الأمثل للموارد وضبط التكاليف. وتُبرز هذه الدراسة الدور الاستراتيجي للإدارة الميزانية داخل مؤسسة سونلغاز، مع التأكيد على أهمية مراقبة ميزانية منتظمة ومتسقة. إذ تتيح هذه الأخيرة كشف الفجوات بين التوقعات والنتائج، وتحليل أسبابها، ومن ثم اتخاذ إجراءات تصحيحية فعالة لتحسين الأداء المالي.

وفي الختام، تُعد الإدارة الميزانية رافعة لا غنى عنها لدعم اتخاذ القرار في بيئة اقتصادية تتسم بعدم الاستقرار المستمر.

الكلمات المفتاحية: مراقبة الإدارة، الإدارة الميزانية، الميزانية، المراقبة المالية، الفجوات، الأداء المالي، سونلغاز

Liste des figures

| N° de figure | Titre | Page |
|--------------|---|------|
| 01 | le triangle de contrôle de gestion | 04 |
| 02 | Schéma du processus du contrôle de gestion. | 07 |
| 03 | la mise en œuvre la méthode des couts complets | 13 |
| 04 | Comparaison des deux méthodes, sections homogènes et ABC | 14 |
| 05 | La gestion budgétaire | 22 |
| 06 | Le processus d'élaboration du budget | 25 |
| 07 | Compte de résultat prévisionnel | 30 |
| 08 | Processus de contrôle budgétaire | 32 |
| 09 | Les critères de la performance | 38 |
| 10 | Les quatre piliers de la performance | 39 |
| 11 | Le « triangle » de l'indicateur | 47 |
| 12 | Le principe de décomposition des écarts | 57 |
| 13 | la décomposition des écarts | 60 |
| 14 | L'écart sur marge | 61 |
| 15 | Les écarts de charges indirectes | 63 |
| 16 | logo de SONELGAZ | 70 |
| 17 | L'organigramme de la direction de la distribution de willaya d'Ain Témouchent | 73 |
| 18 | L'organigramme de la Division Finance et Comptabilité | 77 |

Liste des tableaux

| N° de tableau | Titre | Page |
|----------------------|---|-------------|
| 01 | Les objectifs du contrôle de gestion. | 06 |
| 02 | un portrait parfait des compétences du contrôleur de gestion | 09 |
| 03 | tableau de bord standard | 18 |
| 04 | Comparaison entre la performance interne et externe | 40 |
| 05 | Les principales dimensions de mesure de la performance | 43 |
| 06 | Les sous- écarts | 63 |
| 07 | des écarts sur marges avec Interprétation | 65 |
| 08 | présentation des quelques causes d'écarts et leur actions correctives | 66 |
| 09 | les filiales de SONELGAZ | 71 |
| 10 | Répartition des abonnés électricité et de gaz | 78 |
| 11 | EVOLUTION : ACHATS, VENTES ET TPE | 80 |
| 12 | Le calendrier budgétaire | 82 |
| 13 | Exemple sur le suivi des dépenses et des engagements | 84 |
| 14 | Le budget d'investissement de l'année 2021 | 86 |
| 15 | Budget de vente pour l'exercice 2019 en MDA | 89 |
| 16 | Budget de vente pour l'exercice 2020 en MDA | 92 |
| 17 | les prévisions et les réalisations du chapitre 43 pour les exercices 2019 et 2020 | 95 |

| | | |
|-----------|---|----|
| 18 | Etat de suivi la réalisation Bordereau quantitatif estimatif pour exercice 2020 en DA | 96 |
| 19 | Budget de trésorerie pour l'exercice 2019 en MDA | 98 |
| 20 | Budget de trésorerie pour l'exercice 2020 en MDA | 99 |

Liste des histogrammes

| N° de histogramme | Titre | Page |
|------------------------------|--|-------------|
| 01 | les écarts du CA par nature (Prix / Quantité / Global) en 2019 | 91 |
| 02 | les écarts du CA par nature (Prix / Quantité / Global) en 2020 | 93 |
| 03 | les prévisions et les réalisations du CA 2019 et 2020 | 94 |
| 04 | les prévisions et les réalisations du chapitre 43 pour les exercices 2019 et 2020 | 95 |
| 05 | les prévisions et les réalisations du projet en 2020 | 97 |
| 06 | les prévisions et les réalisations du budget de trésorerie pour les exercices 2019 et 2020 | 100 |

Liste des abréviations

- **(E/Mu)** : Écart sur marge unitaire
- **(E/Q)** : Écart sur quantités vendues
- **(E/V)** : Sous-écart sur volume global des ventes
- **ABC**: Activity based costing
- **AP** : Autorisation de programme
- **BFR** : besoin au fond de roulement
- **BT** : Basse tension
- **CA** : chiffre d'affaire
- **Cp** : cout prévu
- **Cr** : cout réel
- **CUp** : cout unitaire prévisionnel
- **CRMS** : client revenue management sonelgaz
- **DA** : Dinar Algérien
- **DD** : Direction de Distribution
- **DEP** : dépenses
- **DG** : direction générale
- **E/P** : Ecart sur Prix
- **EBE** : Excédent Brut d'Exploitation
- **EBITDA**: earnings before interests, taxes, depreciation and amortization
- **ENG** : engagement
- **EVA** : Economic Value Added
- **HP** : Haute pression
- **HT**: Haute Tension
- **I** : investissement
- **KDA** : kilo dinar algérien
- **M** : la marge unitaire sur coût préétabli,
- **MDA** : million dinar algérien
- **MP** : Moyenne Pression
- **MT** : Moyenne Tension
- **NOPAT** : net operating profit after tax
- **P** : le prix de vente unitaire,
- **PP** : Prix prévu
- **PR** : Prix réel
- **Q** : les quantités vendues,
- **QM** : Quantité Moyenne
- **QP** : Quantité prévue
- **QR** : Quantité réelle
- **RE**: Rentabilité Economique
- **RF**: Rentabilité Financière
- **RN** : Résultat Net
- **ROA**: Return On Assets

- **ROCE:** return on capital employed
- **ROE:** Return On Equity
- **ROI:** Return On Investment
- **SPA :** Société par action
- **Tp :** Temps préétabli
- **Tr :** Temps réel
- **Ts :** Taux horaire standard

Sommaire

| | |
|--|-----|
| Introduction générale..... | A |
| Chapitre 01: Aspect théorique du contrôle de gestion et de la gestion budgétaire | |
| Section 01: Introduction au contrôle de gestion | 2 |
| Section 2 : Concepts Clés de la Gestion Budgétaire | 21 |
| Chapitre 02: La performance financière optimisée par un contrôle budgétaire. | |
| Section 1 : Les concepts théoriques de la performance..... | 36 |
| Section 2 : Le lien entre la performance financière et la gestion budgétaire..... | 49 |
| Chapitre 03 : le contrôle budgétaire : un levier pour améliorer de la performance financière de SONELGAZ | |
| Section 1 : Présentation de l'organisme d'accueil..... | 69 |
| Section 2: le cadre budgétaire de SONLEGAZ : les budgets comme outils de contrôle de gestion..... | 79 |
| Section 3 : Analyser les écarts budgétaires pour améliorer la performance financière..... | 89 |
| Conclusion générale | 107 |

Introduction générale

Introduction générale

Une entreprise est un agent, une entité économique et une unité qui rassemble et assemble des facteurs de production dans le but de proposer des biens et des services sur le marché pour d'autres consommateurs. Une entreprise peut se présenter sous diverses dimensions. Entre autres, on distingue les entreprises en fonction de leur chiffre d'affaires, du nombre d'employés, et leurs actifs. Ces critères, permettent de classer les entreprises en fonction leur taille (très petites, petites, moyennes et grandes entreprises)

A cet égard, face à la complexité de son organisation, à la spécificité de ses activités et aux changements imposés par l'environnement, l'entreprise est contrainte de maîtriser sa gestion. Cela passe par la surveillance d'un système d'information permettant de maintenir sa trajectoire afin d'atteindre les objectifs fixés, D'où la nécessité de la fonction dite de contrôle de gestion.

Le contrôle de gestion est donc le processus qui consiste à motiver et à aider les gestionnaires et les opérateurs à atteindre les objectifs fixés en mettant en œuvre des mesures et en comparant les résultats. Compte tenu de son importance, le contrôle de gestion est devenu une source d'amélioration de la performance financière.

Pour accomplir sa mission, il utilise une variété d'outils, tels que la comptabilité analytique, la gestion budgétaire, les tableaux de bord, les rapports, etc.

La gestion budgétaire est essentielle pour assurer la stabilité et la prospérité financière d'une entreprise. Elle facilite la planification, l'attribution et la gestion des ressources financières dans le but d'atteindre les buts établis, car elle permet de traduire la stratégie de l'entreprise en objectifs financière concrets et orienté vers la performance et la maîtrise des ressources, Cela implique trois étapes de base : la prévision consiste à prédire objectivement l'avenir. La budgétisation permet d'élaborer des budgets adaptés à ses objectifs. Le contrôle budgétaire qui est défini comme une comparaison continue des résultats réels avec les résultats prévisionnels de différents départements.

La pertinence des écarts observés dépend à la fois de leur définition et de la qualité des éléments de référence, c'est-à-dire des budgets. Dans un environnement instable et difficilement prévisible, il est crucial de ne pas négliger cet aspect. Les actions correctives doivent parfois viser les éléments prévisionnels eux-mêmes.

Par ailleurs, La performance financière est un indicateur clé de la santé financière de l'entreprise. Elle représente un résultat quantifié obtenu dans un cadre concurrentiel Elle permet aux investisseurs, aux actionnaires et aux créanciers d'évaluer la capacité de l'entreprise à générer des bénéfices pour ses propriétaires. Elle permet également à l'entreprise de prendre des décisions stratégiques en matière d'investissement, de financement et de gestion des ressources financières. Enfin, elle permet à l'entreprise de se comparer à ses concurrents et d'identifier les domaines où elle doit améliorer sa performance.

Pour illustrer cela, mieux prenons l'exemple de SONELGAZ, opérateur historique dans le domaine de production et distribution. Dans un secteur aussi stratégique, la maîtrise de la performance financière à travers la gestion budgétaire s'avère cruciale.

Problématique :

Afin de comprendre la relation entre la gestion budgétaire et la performance financière de l'entreprise, on va essayer, à travers notre travail de recherche, de répondre à la problématique suivante :

« Comment une gestion budgétaire efficace peut-elle être un levier pour améliorer la performance financière des entreprises commerciales, en particulier dans le cas de SONELGAZ ? »

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

- Quels sont les outils de contrôle de gestion utilisés dans le cadre budgétaire de SONELGAZ ?
- En quoi consiste le pilotage de la performance financière pour la DDAT ?
- Comment fonctionne le contrôle budgétaire et quelle est l'utilité de l'analyse des écarts ?

Hypothèses :

Afin de répondre à cette problématique, nous allons avancer les hypothèses suivantes et qui seront par la suite, confirmées ou infirmées. Elles sont formulées comme suit :

- **Hypothèse 1 :** le contrôleur de gestion joue un rôle central dans la mise en œuvre et suivi la gestion de l'entreprise, il utilise des outils de contrôle de gestion tels que les tableaux de bord pour assurer un suivi budgétaire efficace.
- **Hypothèse 2 :** SONELGAZ pilote sa performance financière à travers une gestion budgétaire rigoureuse, en évaluant continuellement ses objectifs à l'aide des états financiers et les indicateurs de tableau de bord.
- **Hypothèse 3 :** le contrôle budgétaire consiste à confronter les prévisions budgétaires aux résultats réels. SONELGAZ utilise cette méthode pour analyser les écarts et ajuster ses dépenses selon les besoins.

Motif de choix du sujet :

Le motif du choix de notre sujet découle en premier lieu essentiellement du fait que le thème a une relation directe avec notre spécialité, Finance et comptabilité, afin d'approfondir nos connaissances dans le domaine de la finance d'entreprise.

En second lieu, nous avons choisi ce thème parce que la gestion budgétaire constitue une fonction essentielle dans la vie de toute entreprise, ainsi que le pilotage de la performance financière se fait à travers le contrôle budgétaire.

Introduction générale

Cette recherche représente pour nous une opportunité de consolider nos connaissances acquises sur le plan théorique et de les confronter à la pratique.

Objet de recherche :

Cette étude vise principalement à analyser en profondeur la gestion budgétaire et sa contribution à améliorer la performance financière saine de l'entreprise. Elle a également pour objectif d'examiner les pratiques de contrôle budgétaire appliquées aux différents budgets établis au niveau DDAT durant la période **2019-2020**.

Méthodologie de recherche

Dans le cadre de la préparation de notre mémoire de fin d'études, portant essentiellement sur la gestion budgétaire au sein de l'entreprise SONELGAZ, nous avons principalement utilisé deux méthodes, à savoir la méthode analytique et la méthode déductive.

- La démarche analytique : a été utilisée pour l'analyse des différents courants théoriques liés à notre objet d'étude.
- La démarche déductive : consiste à analyser le particulier à partir du général, et elle a été mise en œuvre à travers un stage pratique effectué au sein de la Direction de Distribution d'Aïn Témouchent (DDAT).

Notre démarche s'est réalisée à travers :

- Une recherche documentaire : consiste à faire une étude théorique sur la gestion budgétaire et la performance financière tout en utilisant des ouvrages, des articles et des sites internet.
- Une recherche empirique : il s'agit principalement de collecter, d'observer et d'interpréter l'évolution des données financières (le tableau de bord, les budgets...) de l'entreprise DDAT durant la période 2019-2020. par la suite, nous avons élaboré un guide d'entretien pour compléter et enrichir notre analyse.

Plan de travail :

Pour atteindre les objectifs tracés, et en vue d'apporter des réponses aux questions soulevées dans la problématique. Après avoir établi l'introduction et la conclusion, nous avons articulé notre travail au tour de trois chapitres :

- Le premier chapitre, intitulé « Aspect théorique du contrôle de gestion, la gestion budgétaire », se divise en deux parties. La première discute des divers concepts associés au contrôle de gestion. Quant à la seconde, elle se concentre sur la gestion budgétaire à travers l'examen des différents budgets d'une entreprise.
- Le second chapitre, intitulé « Performance financière optimisée par un contrôle budgétaire », Il porte sur des notions de performance et se focalise sur la performance financière et les systèmes de mesure de cette dernière, ainsi que sur la relation entre une bonne gestion budgétaire et l'amélioration de la performance financière des entreprises.

Introduction générale

- Le troisième chapitre, intitulé « La gestion budgétaire à travers le contrôle budgétaire : un levier pour améliorer la performance financière de SONELGAZ », présente une étude pratique. Il s'articule autour de trois sections : la présentation de l'organisme d'accueil DDAT, le rôle du contrôleur de gestion et les différents budgets élaborés au sein de cette direction. Et puis la mise en œuvre du contrôle budgétaire dans l'optique d'améliorer la performance financière de la DDAT.

***Chapitre 1 : Aspects théoriques du
contrôle de gestion et de la gestion
budgétaire***

Introduction

Les employés responsables mettent en œuvre de manière cohérente les décisions stratégiques des dirigeants à tous les niveaux de l'entreprise. La mission de coordination du contrôle de gestion est influencée par l'organisation de l'entreprise, les relations entre ses acteurs et les flux d'informations.

Le contrôle de gestion consiste à garantir que les gestionnaires utilisent les ressources de manière efficace et efficiente afin de réaliser les objectifs de l'entreprise. On peut le considérer comme une amélioration des résultats économiques et financiers de l'entreprise, dont l'un des objectifs est de garantir une gestion budgétaire efficace, considérée comme un élément indispensable au sein de toute organisation.

De plus, le contrôle de gestion fait appel à divers outils, dont le contrôle budgétaire. Ce dernier permet de comparer régulièrement les prévisions budgétaires aux réalisations afin d'analyser les écarts et de prendre les mesures correctives nécessaires.

Dans ce chapitre, qui est subdivisé en deux sections, on va essayer de présenter les notions de base du contrôle de gestion et la gestion budgétaire. Donc, la première section traitera des différents concepts liés au contrôle de gestion ; pour la deuxième, on va aborder la gestion budgétaire et enfin, on va tenter d'appréhender la notion du budget ainsi que les différents budgets de l'entreprise.

Section 01: Introduction au contrôle de gestion

Le processus de contrôle de gestion implique la collecte et l'utilisation d'informations afin de soutenir et de coordonner l'anticipation et la prise de décision au sein de diverses entités de l'entreprise, tout en influençant le comportement des individus. Il s'agit aussi d'un processus continu de gestion globale de l'entreprise, qui vise à évaluer en temps réel les résultats pour améliorer les performances internes.

L'objectif de cette section est de présenter le contrôle de gestion en offrant une vision globale de ses concepts, de ses objectifs et de ses outils essentiels.

1. La notion de contrôle de gestion :

Dans de nombreuses organisations, le contrôle de gestion est désormais une pratique fréquente et cruciale. Il englobe toutes les méthodes qui permettent à une entité d'exploiter ses ressources de manière optimale pour atteindre ses buts.

1.1.Définition du concept contrôle de gestion :

Le contrôle de gestion est composé par deux mots :

Le terme « contrôle » est fréquemment lié à celui de vérification. Quand, lors d'une vérification, on constate que les règles ne sont pas respectées, on envisage automatiquement une sanction. En restreignant le mot « contrôle » à une procédure de vérification-sanction,

On pourrait grandement limiter l'étendue de cette discipline.¹

La gestion : implique l'emploi de manière optimale des ressources pour atteindre les objectifs fixés à l'avance.

1.2. Les définitions retenues par quelques auteurs :

Selon les auteurs, il existe plusieurs définitions du contrôle de gestion, chacune développant un aspect spécifique de cette discipline en appréciation, et on peut retenir les définitions suivantes :

- D'après **R.N. Anthony** (1965) a défini le contrôle de gestion comme suit : « le contrôle de gestion est le processus par lequel les dirigeants s'assurent que les ressources sont obtenues et utilisées de manière efficace et efficiente pour la réalisation des objectifs de l'organisation »².

Cette définition :

- ✚ Penser le contrôle de gestion comme une fonction qui accompagne le déploiement stratégique en permettant l'atteinte des objectifs stratégiques au niveau du management quotidien et en formalisant les compétences ou expertises du quotidien au niveau stratégique ;
 - ✚ Apporter une vision de gestion en mettant l'accent sur l'implication des managers dans le contrôle de gestion et en définissant des modèles de performance ;
 - ✚ Reconnaître l'importance de gérer les couples coût-valeur en reformulant le concept d'efficacité.
- il ajoute une autre définition, **ANTHONY** (1988) a considérablement simplifié sa définition et joute une autre définition « le contrôle de gestion est le processus par lequel les managers influencent d'autres membres de l'organisation pour appliquer les stratégies »³.
 - Pour **DORIATH.B** (2020): « le contrôle de gestion est un élément fondamental du pilotage de l'entreprise(ou d'autre type d'organisation) ».⁴
 - Selon **BURLAUD.A et SIMON.C** (1997): « 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 »⁵.
 - Quant à **M. Gervais** (2000), le contrôle de gestion est « le processus par lequel les dirigeants s'assurent que les ressources sont obtenues et utilisées avec efficacité, efficacité et pertinence conformément aux objectifs de l'organisation et que les actions en cours vont Bien dans le sens de la stratégie définie »⁶.

¹G.LANGOIS, C.BONNIER, M.BRINGER, *contrôle de gestion*, Edition BERTI, Paris, 2006, P11.

²S.Alcouffe, M. Boitier, A.Rivière, F.Villesèque-Dubus., *Contrôle de gestion sur mesure*. Édition DUNOD, Paris, 2013, P4.

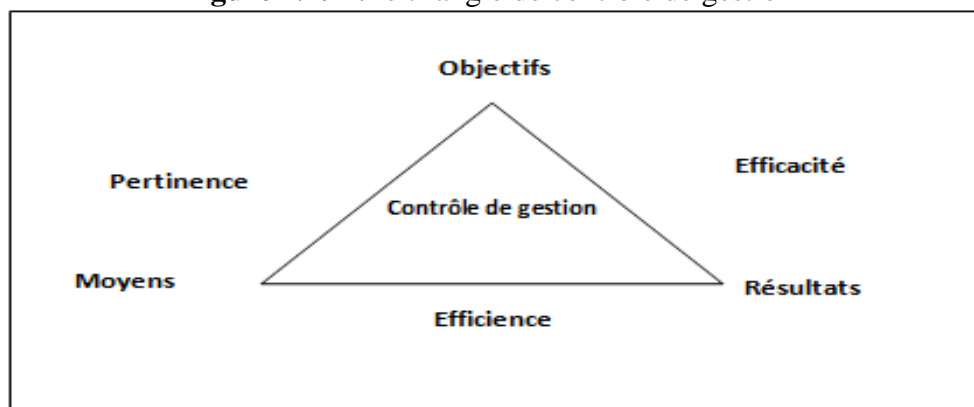
³ H. Arnaud, A.GARMILIS, V.VIGNON, *Le contrôle de gestion... en action*, 2^{ème} édition, Ed. Liaisons, paris, 2001, P09.

⁴ Z .DJERBI, X.DURAND, C.KUSZLA, *contrôle de gestion*, Édition DUNOD, 2020, P 140.

⁵ A .BURLAUD et C.SIMON, *Contrôle de gestion*, Editions La Découverte, 1997, P 19.

⁶ M. GERVAIS, *Contrôle de gestion*, ECONOMICA, Paris, 2000, P12.

Figure N°01 : le triangle de contrôle de gestion



Source : HELENE L, M .VERONIQUE, M .JEROME, P .YVON, *Contrôle de gestion*, 4^{ème} édition, DUNOD, Paris, 2013, P 07.

Et à partir de ces diverses définitions, il est possible de formuler une définition synthétique comme suit : On peut décrire le contrôle de gestion comme une suite de méthodes destinées à contrôler et à confirmer la conformité entre les activités opérationnelles et les stratégies prévues par les dirigeants, tout en garantissant une utilisation optimale des ressources au prix le plus bas possible.

2. Systèmes de contrôle de gestion :

Un système de contrôle de gestion consiste à recueillir et à utiliser des informations. En tant que système qui favorise la réalisation et la prise de décision dans les différentes parties de l'organisation, il influence le comportement des employés. Le système a pour but d'améliorer la prise de décisions au sein de l'entreprise, ce qui permet d'améliorer cette prise de décision.¹

2.1. Caractéristiques du contrôle de gestion :

Les systèmes du contrôle de gestion incluent différents éléments, dont certains sont structuraux et d'autres informels :²

- Le système structuré est lui-même composé de plusieurs sous-systèmes. L'un de ces sous-systèmes est le système de comptabilité de gestion : il s'agit d'un sous-système organisé qui offre des informations sur les dépenses, le chiffre d'affaires et les résultats. Parmi d'autres exemples de sous-systèmes organisés, on peut citer le système des ressources humaines (qui fournit des données sur le recrutement, la formation, l'absentéisme et les problèmes de travail) et le système de contrôle de qualité (qui informe les clients des défauts de production, des retouches et des retards de livraison)
- Dans La composante informelle du système de contrôle de gestion se compose des éléments plus subtils de la gestion la culture de l'entreprise, la structure et l'implication réciproque de chaque employé dans son travail. Des règles non écrites existent également, telles que celles relatives aux manifestations et aux slogans.

¹ C.HORNGREN, A.BHIMANI, S.DATAR, G.FOSTER, *Contrôle de gestion et gestion budgétaire*, traduit par G.LANGLOIS, 2^{ème} édition, PEARSON EDUCATION, France.2003, P194.

² Idem.

2.2.Évaluation des systèmes de contrôle de gestion :

Selon C.HORNGREN, A.BHIMANI, S.DATAR, G.FOSTER, L'évaluation d'un système de contrôle de gestion consiste à analyser s'il est efficace, bien aligné avec la stratégie de l'entreprise, et s'il aide les responsables à atteindre les objectifs fixés. Elle permet aussi de voir comment ce système motive les employés et s'adapte à l'organisation.

- Afin de garantir leur efficacité, les systèmes de contrôle de gestion doivent être en accord étroit avec la stratégie et les objectifs de l'entreprise. Des stratégies telles que le doublement du bénéfice en un ou quatre ans, l'accroissement de 50 % de la part de marché en deux ans où la maximisation du profit à court terme ;
- Le deuxième aspect des systèmes de contrôle de gestion structurés est leur capacité à s'adapter à la structure de l'entreprise et aux responsabilités de chaque décideur. Ainsi, il est essentiel que le système de contrôle de gestion qui soutient le directeur se focalise sur la satisfaction du client, la part de marché, les coûts de production et la rentabilité de sa ligne de produits, afin de l'aider à mieux planifier et contrôler son activité ;
- Finalement, un système de contrôle de gestion efficace stimule les responsables et les employés. la motivation se définit comme le souhait d'atteindre un objectif privilégié (le côté de la convergence des objectifs), associé à une trajectoire vers cet objectif (le côté de l'effort) ;
- La partie informelle du contrôle de gestion est évaluée en fonction de la mesure où la poursuite des objectifs de la direction est encouragée à moindre coût.

Le but du système de contrôle de gestion est d'encourager les employés à prendre en charge les affaires. Le système vise à atteindre les objectifs de l'entreprise. Une batterie d'évaluations est utilisée pour atteindre les objectifs.

Ces encouragements peuvent être financiers (récompenses, actions, choix d'achat, voitures de fonction) ou non financiers (pouvoir, estime de soi, fierté de travailler dans une entreprise florissante).¹

3. Les objectifs du contrôle de gestion :

Selon C.ALAZARD, S.SEPARI (2013), Les objectifs du contrôle de gestion sont les mêmes pour chaque entreprise : soutenir, coordonner, suivre et superviser. Peu importe le domaine d'activité ou la dimension des entreprises, on identifie :²

3.1.La performance de l'entreprise :

Dans un contexte complexe et incertain, l'entreprise est contrainte de revoir constamment ses buts et ses démarches. L'administration de la performance doit trouver un juste milieu entre se conformer aux changements externes et préserver une cohérence au sein de l'organisation afin d'optimiser l'utilisation des ressources et des compétences.

On sollicite alors le contrôle de gestion pour contribuer à la répartition des ressources en

¹ Ibid., P195.

²C.ALAZARD, S.SEPARI, *contrôle de gestion manuel et application*, 3^{ème} édition. DUNOD , France, 2013, PP 20-22.

Chapitre 01: Aspect théorique du contrôle de gestion et de la gestion budgétaire

fonction des priorités stratégiques actuelles.

Le contrôle de gestion a pour mission d'améliorer la qualité, le coût et les délais en exploitant divers instruments de résolution des problèmes comme l'analyse des processus, les outils de gestion de la qualité...

Le contrôle de gestion doit également contribuer à la gestion des facteurs de performance sociale sollicités par les intervenants.

3.2. L'amélioration permanente de l'organisation :

Pour optimiser l'utilisation des ressources et des compétences, il est nécessaire que l'entreprise dirige son organisation en tant que facteur stratégique. L'approche de la structuration basée sur les processus apparaît comme une stratégie appropriée pour optimiser la performance.

Elle consiste à diviser l'organisation en processus fonctionnels et supports, puis à ajuster et perfectionner ceux qui ne génèrent pas de bénéfices. Le contrôle de gestion peut contribuer à la structuration de ces processus, en particulier en évaluant les dépenses liées, Afin d'identifier les marges potentielles pour augmenter la valeur ajoutée.

3.3. La prise en compte des risques :

Pour gérer la performance, le gouvernement d'entreprise et les risques deviennent insociables. Il est impératif de comprendre les effets des actions d'une entreprise sur ses intervenants, en prenant en compte les risques associés.

Donc, le but actuel du contrôle de gestion est d'être un système permanent d'information et de gestion pour toute l'organisation. Par conséquent, on peut résumer ces tendances pour définir les buts du contrôle de gestion :

Tableau N°01: les objectifs du contrôle de gestion.

| | | |
|---|--|--|
| Auparavant, objectif du contrôle de gestion était là : | Maitrise des couts | Prévoir, mesurer, contrôler les coûts pour allouer les ressources et atteindre les objectifs |
| Aujourd'hui, on ajoute un deuxième Ensemble d'objectifs : | l'amélioration continue des processus | Prévoir, progresser, accompagner le changement, faire évoluer les outils les systèmes d'information, les comportements |

Source: C.ALAZARD, S.SEPARI, *contrôle de gestion manuel et application*, 3^{ème} édition. DUNOD France, 2013, P22.

4. Les processus du contrôle de gestion :

Le processus de contrôle de gestion se réfère aux étapes classiques du management sous pression :¹

4.1.Phase prévisionnelle :

Cette étape repose sur la stratégie déterminée par l'organisation. La direction établit les ressources requises pour réaliser les buts définis par la stratégie dans un délai temporel déterminé. Les objectifs à court terme sont illustrés par les résultats attendus de la part de la direction.

¹G.LANGOIS, C.BONNIER, M.BRINGER, Op.cit, P18.

4.2. Phase d'exécution :

Cette étape se produit au niveau des différentes entités de l'organisation. Les dirigeants des entités utilisent les ressources qui leur ont été attribuées. Ils ont un système d'information qui évalue le fruit de leurs actions. Les dirigeants d'entités doivent comprendre et accepter ce système de mesure. Il est seulement chargé d'évaluer les tâches qui leur ont été confiées.

4.3. Phase d'évaluation :

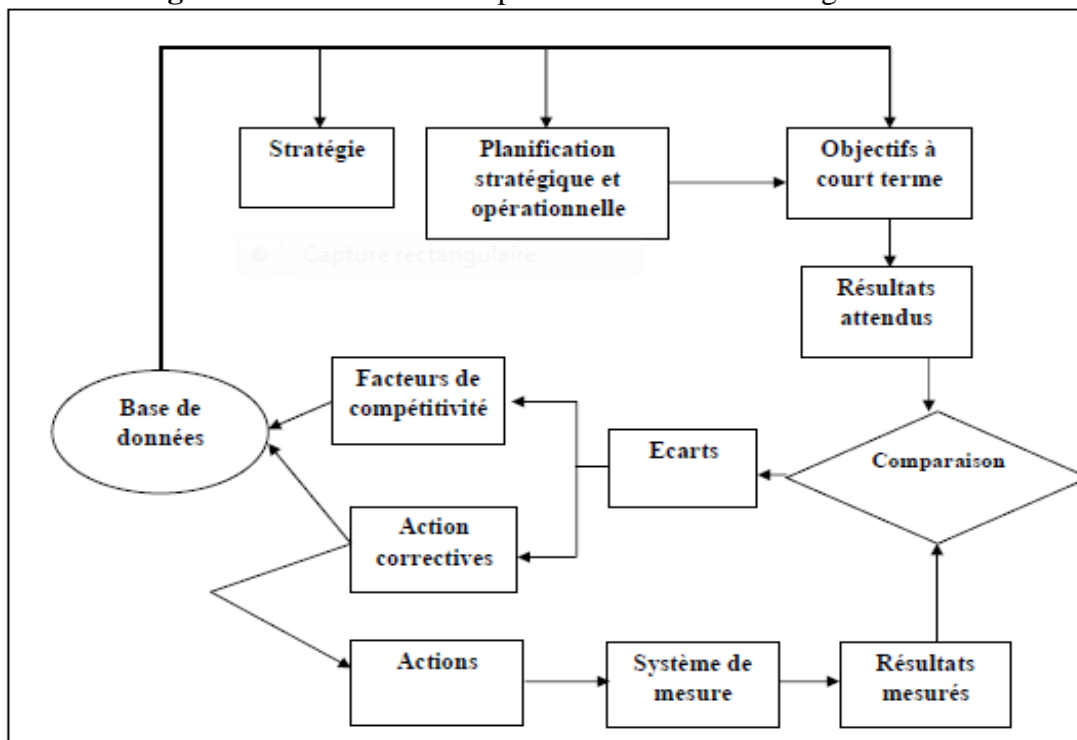
Implique de mettre en parallèle les résultats acquis par les entités avec ceux attendus par la direction pour juger leur rendement. Cette phase de vérification révèle des divergences et en identifie les origines. Elle doit inciter les dirigeants à mettre en place des actions correctives. Lorsque cette étape de contrôle est effectuée régulièrement au sein des entités, le processus se révèle plus réactif.

4.4. Phase d'Apprentissage :

Grâce à l'analyse des différences, cette étape facilitait le développement global du système de prévision par apprentissage. On peut repérer des facteurs de compétitivité ainsi que d'éventuelles vulnérabilités. Une base de données est formée afin d'être exploitée pour les prévisions futures.

La figure ci-après présente le processus du contrôle de gestion. Elle met en évidence les étapes clés permettant d'aligner les actions de l'entreprise avec sa stratégie, en mesurant les résultats obtenus, en identifiant les écarts, puis en appliquant des actions correctives pour améliorer la performance.

Figure N° 02 : Schéma du processus du contrôle de gestion.



Source: G.LANGOIS, C.BONNIER, M.BRINGER, *contrôle de gestion*, Edition BERTI, Paris, 2006.

5. Conditions de mise en œuvre du contrôle de gestion :

La mise en œuvre du contrôle de gestion doit répondre à deux conditions ¹:

5.1. Clarté des objectifs : Si les membres de l'organisation ne peuvent pas identifier correctement les objectifs, il est impossible de prendre des mesures pour atteindre ces objectifs ; dans ce cas, l'organisation est inefficace et donc inefficente.

5.2. Possibilité de résultats de mesure : Parfois, il n'est pas possible de quantifier les résultats obtenus, soit parce qu'ils sont trop qualitatifs, soit parce qu'il n'y a pas de représentation de l'activité. Il est important d'évaluer l'efficacité de l'organisation. Dans la plupart des cas, il se limitait à vérifier les ressources utilisées.

En combinant la clarté des objectifs avec la possibilité d'évaluer les résultats, on établit une base solide permettant à l'organisation de s'ajuster, de prendre des décisions éclairées et de progresser en fonction de critères mesurables. Cela crée une approche cohérente et stratégique pour la gestion des performances.

6. Le contrôleur de gestion :

Le contrôleur de gestion joue un rôle crucial dans l'amélioration des performances d'une entreprise. Il examine les informations financières, observe les divergences entre les prévisions et les résultats et suggère des moyens d'améliorer la rentabilité.

6.1. Les missions et les activités du contrôleur de gestion :

Selon la taille, le secteur d'activité, la stratégie et la culture de l'entreprise, les missions et les activités du contrôleur de gestion varient, donc il est comme suit :²

- Mesurer, contrôler et prévoir la performance opérationnelle de l'entreprise ;
- Calcul et gestion des coûts (les contrôleurs de gestion assurent la bonne gestion de l'entreprise, principalement la gestion économique, car la plupart du temps, outre le calcul des coûts, ils assurent également la gestion stratégique de ces coûts et la prise de décision organisationnelle qui en découle) ;
- Élaborer des prévisions puis assurer le contrôle budgétaire, notamment analyser les écarts par rapport aux prévisions pour prendre des mesures correctives, surveiller les budgets de trésorerie,
- Évaluer et contrôler les dangers associés à l'activité opérationnelle ainsi que les conséquences financières de ces dangers. Organisation des activités. Contribuer à la création ou à la participation de rapports de gestion ;
- Garantir la communication des résultats aux responsables hiérarchiques, puis éventuellement apporter des conseils aux décideurs (direction générale, managers) lors de la prise de décisions concernant les aspects opérationnels ;
- Effectuer des tâches, etc.

¹G.LANGOIS, C.BONNIER, M.BRINGER, Op.cit,P13.

²S.SEPARI, G.SOLLE, *Management et contrôle de gestion DSCG3 en 20 fiches*, DUNOD, Paris, 2009, P85.

Chapitre 01: Aspect théorique du contrôle de gestion et de la gestion budgétaire

Buin et Simon (2013) ont élaboré un portrait des compétences du contrôleur de gestion :

Tableau N°02 : un portrait parfait des compétences du contrôleur de gestion

| Qualités techniques | Qualités humaines |
|---|---|
| <ul style="list-style-type: none">• Rigoureux, méthodique, organisé• Fiable, clair• Cohérent• Capable de synthèse• Faisant circuler l'information sélectionnée• Maîtrisant les délais• Connaissant les outils | <ul style="list-style-type: none">• Morales: honnêteté, humilité• Communicantes: dialogue, animation, formation,• diplomatie, persuasion• Mentales: ouverture, critique, créativité• Sociales: gestion des conflits• Collectives: écoute, accompagnement, implication• Entrepreneuriales: esprit d'entreprise |

Source: C.ALAZARD, S.SEPARI, *contrôle de gestion manuel et application*, 3^{ème} édition. DUNOD France, 2013, P30.

6.2. Différentes étapes des tâches du contrôleur de gestion :

Selon SELMER(2023), les différentes étapes des tâches du contrôleur de gestion sont :¹

6.2.1. Établir le diagnostic des besoins en contrôle de gestion :

Le contrôleur de gestion recueille les attentes des managers pour comprendre les besoins du management. Après avoir confronté ce recueil avec une analyse critique de la situation existante, il identifie les points forts, les axes d'amélioration, les procédures ou outils manquants.

6.2.2. Créer et superviser les outils qui répondent à ces besoins :

Le contrôleur de gestion collecte, traite, sélectionne, commente et diffuse les informations de gestion. Il met en place des outils pour créer de la valeur ajoutée en améliorant les performances de l'entreprise (comptabilité analytique, modélisation budgétaire, tableaux de bord, etc.).

¹ C.SELMER, *La boîte de contrôle de gestion*, Edition DUNOD, Paris, 2023, P19.

6.2.3. Animer le processus de contrôle de gestion :

Le contrôleur de gestion doit inciter les opérateurs rationnels à prendre des mesures. Il dirige le processus budgétaire, élabore les règles et les procédures de gestion, explique les résultats obtenus et l'évolution des indicateurs, tout en restant impartial. Il garantit l'exécution et le suivi des plans d'action, en établissant des liens avec les bonnes pratiques qui y sont liées. Il rend compte à l'équipe de direction.

6.2.4. Conseiller les dirigeants et les responsables opérationnels :

Les contrôleurs de gestion alertent la hiérarchie lorsque le déroulement d'un événement s'écarte de la politique. Il guide les responsables opérationnels dans la traduction de la stratégie d'entreprise en un plan d'action cohérent. Il les conseille et les aide dans la prévision, le suivi des résultats, le chiffrage économique des projets et la formulation de recommandations.

6.3. Situation du contrôleur de gestion dans l'organigramme de l'entreprise :

En général, le contrôleur de gestion occupe une position entre la direction générale et les responsables opérationnels dans l'organisation. Sa position reflète de son importance dans la hiérarchie de l'entreprise.

6.3.1. Rattachement de la fonction :

Dans beaucoup d'entreprises, le contrôle de gestion reste lié à la direction financière et administrative. Étant donné la culture financière de ce département, le contrôleur est confronté à des tâches techniques classiques. Cependant, lorsqu'il est directement lié à la direction générale, son mandat se concentre plus sur les tâches de conseil et de communication.

6.3.2. Différents niveaux de contrôleurs de gestion :

Dans un organisme de grande envergure, le rôle du contrôle de gestion est habituellement décentralisé.

- ✓ Le contrôleur de gestion central aide la direction générale à concrétiser sa stratégie par le biais du processus d'organisation.
- ✓ Le contrôleur de gestion division aide les responsables des opérations à concevoir leur budget, leurs documents d'investissement et leurs tableaux de bord.
- ✓ Il participe aussi à la composition des rapports qui examinent les raisons des divergences entre les prévisions et les accomplissements.
- ✓ La hiérarchie du contrôleur de gestion division peut varier en fonction des organisations :¹

a) Il est susceptible de se baser hiérarchiquement sur le contrôleur de gestion principal :

Cependant, Ce type de structure ne facilite pas l'intégration du Contrôleur de Gestion au sein du département. Il sera certainement considéré par la direction comme un messenger, voire un espion.

¹G.LANGOIS, C.BONNIER, M.BRINGER, Op.cit, P 30.

b) Il peut être sous la juridiction du chef de service :

Dans ce cas, son intégration ne posera pas de problème, mais la direction générale pourrait remettre en question son indépendance. Quel que soit leur attachement hiérarchique, Les contrôleurs de gestion doivent en permanence légitimer leur position et doivent donc faire preuve d'un certain nombre de qualités particulières.

7. Les outils traditionnels du contrôle de gestion :

Les outils de contrôle de gestion classiques offrent la possibilité d'évaluer la performance des activités et de comparer les résultats obtenus avec les objectifs établis.

7.1. Le contrôle des coûts :

La compréhension de la formation¹ des coûts d'entreprise et leur maîtrise ont fréquemment mené les entreprises à instaurer la fonction de contrôle de gestion. Il est indéniable que la gestion des coûts demeure une composante conventionnelle du contrôle de gestion de nos jours.

Au cours des dix dernières années, l'importance croissante des coûts liés à la structure des entreprises (fonctions financières, recherche et développement...) a révélé les contraintes de ces techniques conventionnelles. Cela a incité les entreprises à adopter des stratégies innovantes pour le contrôle des dépenses, basées sur l'orientation des dépenses au sein de l'entreprise.

7.1.1. Les méthodes traditionnelles d'analyse des coûts :

Ces techniques s'appuient sur la division des dépenses et le besoin d'établir un coût par produit.

➤ La différenciation par type de charges :

• Charges variables et fixes :

La gestion des dépenses implique de saisir le comportement des coûts de l'entreprise en relation avec les changements dans les niveaux d'activité et la structure financière. Effectivement, pour une structure d'exploitation spécifique et indépendamment du degré d'activité, il existe des charges fixes.

Cependant, certaines charges peuvent fluctuer en fonction d'une variable d'activité de la société (le chiffre d'affaires, le nombre de commandes, le nombre de livraisons...), on parle alors de charges variables.²

La première différenciation entre les charges fixes et les charges variables permet :³

- De comprendre les coûts qui sont constants pour une structure d'exploitation spécifique et ceux qui varient en fonction du volume d'activité;
- D'examiner la cause de ces changements, afin de déterminer comment ces coûts réagissent aux niveaux d'activité ;
- En plus de comprendre les éléments qui modifient les charges.

¹J.COMBES et AUTRES, Audit financier et Contrôle de gestion, 5^{ème} édition, PUBLI-UNION, Paris, 1997, P167.

² Idem.

³ Ibid, P168.

Chapitre 01: Aspect théorique du contrôle de gestion et de la gestion budgétaire

Cette différenciation permet d'établir le seuil de rentabilité. Effectivement, en déduisant uniquement les charges variables du chiffre d'affaires, on obtient une marge sur le coût variable. Quand un chiffre d'affaires spécifique, nommé chiffre d'affaires critique, correspond aux frais fixes totaux, cela signifie que l'entreprise a franchi son point mort ou seuil de rentabilité. Toute vente additionnelle, dès qu'elle génère une rentabilité sur le coût variable favorable, sera considérée comme un bénéfice pour la société.

- **Charges directes et indirectes :**

On peut également distinguer les dépenses de la société : certaines dépenses peuvent être attribuées sans prévision, à un produit ou à une étape de production, tandis que d'autres, du fait qu'elles concernent plusieurs produits, requièrent une estimation initiale pour leur répartition par produit. ¹

Pour la fabrication d'un produit, il est nécessaire de :

- Moyens spécifiques, c'est-à-dire destinés uniquement à sa seule production (ils sont inutiles si la fabrication considérée est arrêtée.);
- Moyens non spécifiques, mais dont la consommation est identifiable pour ce produit ;
- Moyens partagés de façon indifférenciée avec d'autres produits.

Les coûts directs représentent le premier genre de dépenses. Les coûts indirects représentent la troisième classe de dépenses. La seconde catégorie repose sur l'effort déployé par la société pour déterminer le lien de causalité entre le coût et le produit. L'objet de l'étude influence aussi le lien de causalité direct ou indirect, Il est important de souligner que les différences entre coût variable et coût fixe, ainsi qu'entre coût direct et coût indirect, ne se recouvrent pas. On distingue donc quatre sortes de charges : ²

- charges variables directes,
- charges variables indirectes,
- charges fixes directes,
- charges fixes indirectes.

➤ **Méthodes de regroupement de coûts et détermination de résultats partiels ou totaux :**

Selon Combes et Labrousse, plusieurs techniques sont employées dans le secteur de la comptabilité de gestion afin d'évaluer les dépenses et d'optimiser les décisions. On compte parmi ces instruments stratégiques les suivants :³

- **La méthode du coût variable :**

Tient compte que seuls les coûts variables concernent les produits. Pour répartir les coûts variables indirects sur les produits, il est nécessaire d'utiliser des clés de distribution. Cette technique permet de calculer le coût variable total et par produit, qui est déterminé comme la différence entre le chiffre d'affaires et le total des coûts variables.

¹ Ibid, P169.

² Ibid.

³ Ibid. P170.

- **La méthode du coût direct :**

Tient compte que seuls les coûts directs concernent les produits. Il n'est pas nécessaire d'avoir une clef de distribution, car uniquement, les dépenses directes sont liées aux produits.

Cette technique donne accès à la marge sur le coût direct, qui est déterminée comme la différence entre le chiffre d'affaires et le total des coûts directs.

- **La méthode du coût direct évaluée:**

La variante du coût direct implique que les coûts liés aux produits comprennent les coûts variables, qu'ils soient directs ou indirects, ainsi que les coûts fixes directs.

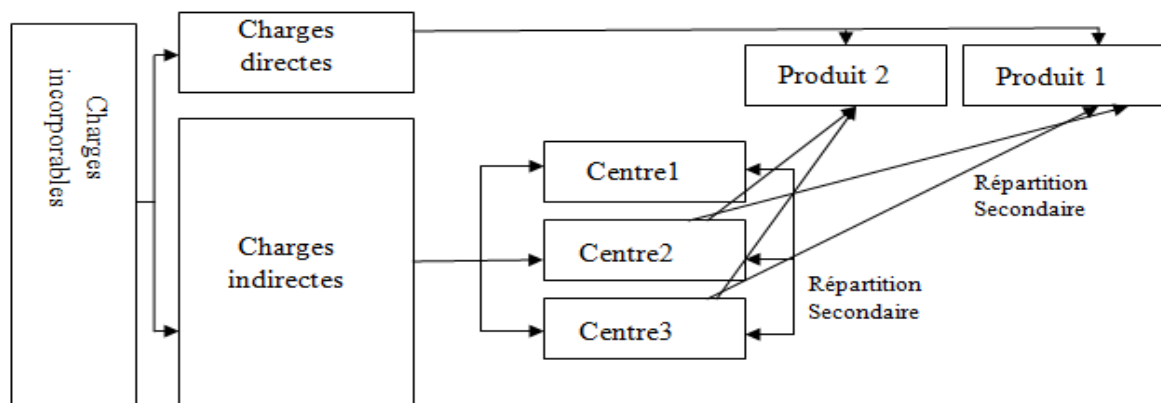
Cette technique permet d'acquiescer une part pour couvrir les frais fixes indirects, déterminée comme la différence entre le chiffre d'affaires et le total des coûts fixes et variables directs. En d'autres termes, tous les coûts peuvent être directement liés aux biens vendus ou proportionnels aux quantités commercialisées.

- **La méthode du coût complet :**

Regarde tous les frais comme des frais liés aux articles. Pour répartir les coûts indirects sur les produits, il est nécessaire d'utiliser des clés de distribution.

Cette technique donne accès au résultat par produit et total, qui est déterminé comme la différence entre le chiffre d'affaires et le coût total.

Figure N°03 : la mise en œuvre la méthode des couts complets



Source : K.CHARAF, P.BESCOS, *Initiation au contrôle de gestion*, Ellipses Edition marketing, 2018, P70.

7.1.2. Les méthodes récentes de maîtrise des coûts :

Elle repose sur une analyse des processus et des activités réalisées par l'entreprise.

➤ **Une compréhension du métier de l'entreprise :¹**

Contrairement aux techniques traditionnelles qui considèrent les produits comme générateurs directs de coûts, cette approche met l'accent sur les activités. Les coûts sont ainsi attribués aux activités, et les produits sont vus comme des déclencheurs de ces activités. L'objectif est de mieux comprendre l'utilisation réelle des ressources de l'entreprise, Cette méthode corrige les limites des approches classiques, souvent centrées uniquement sur les volumes et sous-estimant certains coûts.

¹J.COMBES et AUTRES, Op.cit, P171.

Chapitre 01: Aspect théorique du contrôle de gestion et de la gestion budgétaire

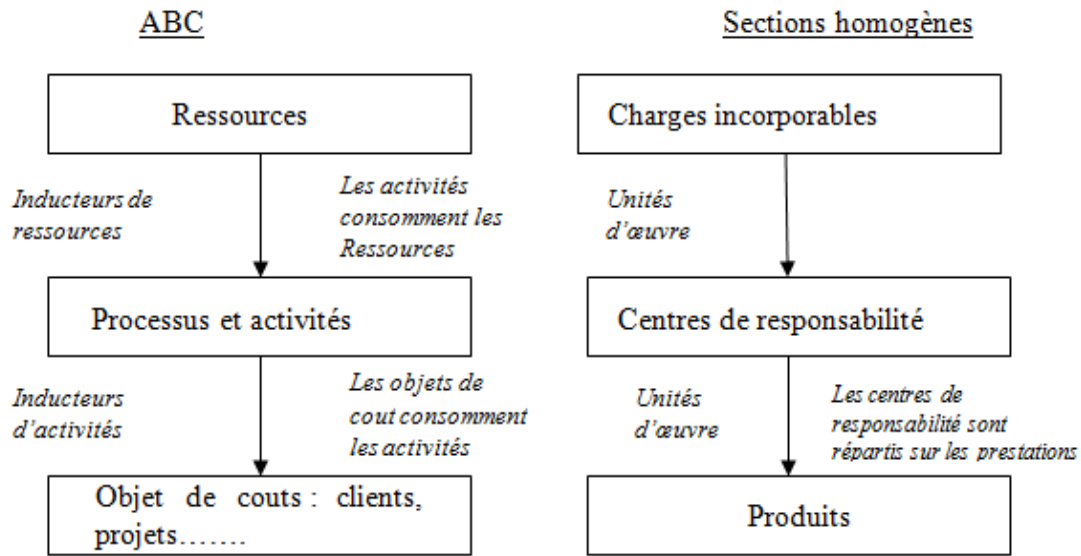
Elle permet au contrôle de gestion de mieux répartir les ressources en privilégiant les activités créant une réelle valeur ajoutée pour le client.

➤ **Les domaines d'application:**

Cette méthode conduit à une réflexion structurée selon trois axes principaux:¹

- **L'Activity Based Costing (ou méthode ABC) :** facilite la détermination des coûts de revient en fonction de tous les critères d'analyse nécessaires pour évaluer la rentabilité d'une entreprise sur son marché (Produits, clients, secteur géographique...).

Figure N°04 : Comparaison des deux méthodes, sections homogènes et ABC



Source: K.CHARAF, P.BESCOS, *Initiation au contrôle de gestion*, Ellipses Edition marketing, 2018, P109.

- **L'Activity Based Budgeting :** fait appel au modèle d'analyse des activités pour élaborer les budgets.
- **Le Business Process Reengineering :** vise à repenser complètement les processus internes de l'entreprise pour améliorer sa performance. Il favorise une meilleure coordination client-fournisseur et oriente l'analyse des coûts vers les réalités du terrain économique.

7.2. La planification stratégique :

La planification stratégique est plus qu'un instrument de contrôle de gestion, elle représente un de ses outils.

Le contrôle de gestion est l'outil qui permet aux dirigeants d'assurer la réalisation efficace des objectifs assignés à chaque dirigeant en optimisant l'utilisation des ressources prévues. Il repose principalement sur les objectifs globaux de l'entreprise, tant à court terme qu'à moyen et long terme, découlant de la planification stratégique.

Effectivement, la stratégie représente le mélange d'objectifs sur le long terme et de leur structuration, déterminée en fonction des buts de l'entreprise.²

¹J.COMBES et AUTRES, Op.cit, P172.

² K.CHARAF, P.BESCOS, *Initiation au contrôle de gestion*, Ellipses Edition marketing, 2018, P109.

7.2.1. Le diagnostic stratégique :

L'analyse stratégique s'appuie sur une procédure appelée diagnostic stratégique, qui est le premier pas dans un processus logique d'élaboration de la stratégie.

Les étapes de l'opération de diagnostic sont les suivantes :¹

- Création d'une segmentation stratégique visant à déterminer les limites de l'activité de la société en question, et par conséquent le champ d'application du diagnostic stratégique ;
- identification segmentée des menaces et des opportunités présentes dans son environnement et leur association avec ses points forts et ses points faibles.

Cette confrontation donne la possibilité d'établir le « champ des possibles », en se basant sur une connaissance solide du passé, de l'environnement et des informations internes de l'entreprise.

7.2.2. Les outils de diagnostic :

Un certain nombre d'outils ont été conçus pour simplifier l'évaluation stratégique et contribuer au processus décisionnel. On peut, de manière schématique, répartir ces instruments d'analyse stratégique en deux groupes.

La première regroupe les procédures fondées sur une perspective rationnelle du processus décisionnel stratégique, tandis que la seconde se base plus sur l'implication et est moins rigoureuse, bien qu'elle ne soit pas dépourvue de toute formalisation et d'informations quantitatives.²

7.3. Budget :

Selon G.LANGOIS, C.BONNIER, M.BRINGER (2006), le budget constitue un instrument central de la gestion prévisionnelle. Il permet de traduire les objectifs stratégiques en actions concrètes à court terme, tout en assurant la cohérence entre les centres de responsabilité. Les éléments essentiels liés à cette notion seront présentés ci-dessous :

- Un budget est une détermination prévisionnelle qui établit des objectifs et/ou des ressources pour une période spécifique, limitée à court terme. Le budget provient d'une approche de prévision plus générale qui implique la définition du plan stratégique sur le long terme et du plan opérationnel sur le moyen terme. Il représente la traduction financière des objectifs d'adaptation à moyen terme du plan opérationnel.
- Les budgets servent de mécanismes de cohésion et d'organisation entre les divers centres d'intervention. Ils facilitent la gestion du processus de décentralisation en instaurant le concept d'engagement conclu entre la direction générale et les dirigeants auxquels les décisions sont confiées. L'évaluation de la performance des centres de responsabilité est effectuée par le contrôle budgétaire, qui compare les réalisations aux prévisions.³

¹ Ibid, P172.

² Ibid, P173.

³ G.LANGOIS, C.BONNIER, M.BRINGER, Op.cit, P23.

7.4. Le reporting de gestion :

Selon SELMER, le reporting est :¹

- Le reporting de gestion souligne les aspects essentiels et les buts attribués aux diverses composantes d'un groupe.
- Il s'agit d'un instrument de vérification postérieure des responsabilités attribuées, et non un soutien pour la mise en œuvre.
- Le reporting est destiné à satisfaire les exigences des actionnaires et des associés, tout comme celles des dirigeants et des décideurs.

7.4.1. Assurer la Qualité et la fiabilité du reporting :

L'évaluation des principales sources d'erreurs est essentielle pour garantir la fiabilité du reporting :

- le manque d'organisation ;
- la non-accessibilité des informations :
- Un manque de coordination et de communication : des systèmes d'information qui ne sont pas optimisés.

De plus, pour garantir la qualité de l'information, il est nécessaire d'ajuster les outils et logiciels en fonction de la dimension, du développement et des exigences du groupe et de prévoir les changements dans les domaines de consolidation (imiter les fusions et acquisitions d'entreprises, les modifications des méthodes et standards...).

7.4.2. L'élaboration du reporting :

Le reporting doit permettre le calcul et l'analyse des écarts constatés entre les réalisations et les prévisions budgétées.

Plusieurs principes doivent être respectés pour un tel rapport :²

a) L'exhaustivité :

La comparaison entre les prévisions et les réalisations doit englober tous les postes prévus, bien que l'information produite de façon synthétique ne reflète pas toutes les composantes.

b) L'analyse multicritères :

Le rapport vise à suivre l'activité en se basant sur plusieurs critères d'analyse, comme le pays, le marché, le produit, le client, l'usine... qui devraient avoir été anticipé au moment de sa préparation. Selon l'axe d'analyse désiré, une même information pourrait apparaître en même temps sur plusieurs documents de rapport.

c) L'adéquation aux besoins :

Il existe une multitude d'utilisateurs du reporting, notamment les chefs de service, les directeurs et la direction générale. Chaque individu bénéficie d'analyses personnalisées du contrôleur de gestion en fonction de son niveau de prise de décision. Ces études se présentent en tant qu'états ou tableaux, accompagnés de remarques et de points de vue.

¹C.SELMER, Op.cit, P83.

²J.COMBES et AUTRES, Op.cit, P181.

d) Le délai de production et de diffusion du reporting :

L'établissement du délai de réalisation du reporting doit correspondre au volume et à la complexité des composants qu'il renferme. Néanmoins, il est essentiel d'établir un délai approprié qui facilite la mise en place rapide de mesures correctives.

7.5. Tableaux de bord :

Le tableau de bord est un outil d'échange et de prise de décision qui permet au contrôleur de gestion d'orienter le dirigeant vers les aspects cruciaux de sa gestion dans le but de la perfectionner.¹

7.5.1. Les principes de conception et de fonctionnement :

C'est la définition même du tableau de bord qui impose ces principes de conception :²

a) Une cohérence avec l'organigramme :

L'une des critiques adressées aux systèmes d'information comptable classiques est la non-localisation des responsabilités. Il est donc nécessaire que la division des tableaux de bord soit conforme au découpage des responsabilités et des hiérarchies.

Pour toute l'entreprise, la cartographie des tableaux de bord doit correspondre à celle de la structure d'autorité. Cette structure ressemble en réalité à une pyramide où chaque dirigeant fait partie de deux groupes :

- Il bénéficie d'une délégation de pouvoir provenant du haut et est tenu de présenter régulièrement des comptes ;
- Il transfère une partie de son autorité au bas ;
- Ainsi, le réseau de tableaux de bord est une mécanique « gigogne » qui présente les attributs suivants :
- chaque responsable à son tableau de bord ;
- chaque tableau de bord à une ligne de totalisation des résultats qui doit figurer dans le tableau de bord du niveau hiérarchique supérieur ;
- chaque tableau de bord d'un même niveau hiérarchique doit avoir la même structure pour permettre l'agrégation des données ;
- l'empilage des informations des tableaux de bord doit respecter la ligne hiérarchique.

b) Un contenu synoptique et agrégé :

L'objectif est de choisir parmi toutes les informations disponibles celles qui sont cruciales pour la gestion du dirigeant en question. L'option est d'identifier les indicateurs appropriés en fonction du domaine d'intervention et du type de délégation attribué au destinataire du tableau de bord. Variés pour intervenir prospectivement sur les différentes composantes de la performance.

c) La rapidité d'élaboration et de transmission :

Dans ce secteur, la vitesse doit surpasser la précision. L'objectif primordial du tableau de bord demeure d'informer le dirigeant sur sa gestion. Il doit instaurer des mesures correctives

¹C.ALZARAD, S.SEPARI, *DEC Contrôle de gestion manuel et application*, 3^{ème} édition. DUNOD, France, 1996, P326.

² Idem, P327.

d. Les clignotants :

L'entreprise ne définit que ces limites, qui sont perçues comme des facteurs d'action. Le responsable est contraint d'agir et de mettre en place des mesures correctives face aux dépassements.

L'enjeu majeur de l'emploi de ces indicateurs est leur définition, car il est nécessaire de sélectionner les informations pertinentes parmi la multitude d'informations disponibles.

7.5.3. Les rôles du tableau de bord :

Selon C. Alazard et S. Sépari (1996), les rôles du tableau de bord sont :¹

a) Le tableau de bord, instrument de contrôle :

Le tableau de bord offre la possibilité d'examiner constamment les accomplissements par rapport aux buts établis dans le processus budgétaire. Il souligne les aspects essentiels de la gestion et leur possible divergence par rapport aux normes de fonctionnement anticipées.

b) Le tableau de bord, outil de dialogue et de comparaison :

Dès publication, le tableau de bord doit favoriser un dialogue entre les divers échelons hiérarchiques.

c) Le tableau de bord, aide à la décision :

Le tableau de bord fournit des détails sur les aspects cruciaux de la gestion et ses éventuelles erreurs. Ainsi, le tableau de bord peut servir d'outil de prise de décision et jouer un rôle significatif dans toutes les méthodes du suivi budgétaire.

7.6. Prix de cession interne :

- Les tarifs de vente interne sont ceux qui caractérisent les transactions entre différents centres de responsabilité. Ils offrent la possibilité d'évaluer l'apport des centres de responsabilité au bénéfice général de l'entreprise. L'objectif d'un système de prix de vente interne est de communiquer les contraintes du marché au sein de l'entreprise pour dynamiser et stimuler la motivation des dirigeants des centres.
- Les tarifs de vente interne peuvent être comparés au prix du marché, à condition qu'il y ait les mêmes biens ou services sur le marché que ceux disponibles au sein de l'entreprise. En revanche, ils sont fixés en fonction du coût des biens ou services concernés.
- Le choix d'une méthode de fixation des prix de cession interne est complexe et provoque souvent des conflits internes. Une politique de prix de cession interne relève d'un certain nombre de paramètres qui doivent être cohérents avec la stratégie de l'entreprise.

¹ Ibid, PP 333-334.

Chapitre 01: Aspect théorique du contrôle de gestion et de la gestion budgétaire

- La sélection d'une méthode pour déterminer les prix de vente interne est complexe et engendre fréquemment des désaccords au sein du personnel. Une politique interne de prix de vente comprend plusieurs facteurs qui doivent correspondre à la stratégie de l'entreprise.¹

8. Les sources d'informations du contrôle de gestion :

Le contrôle de gestion repose sur un système d'information intégré qui centralise et interprète les données nécessaires à l'évaluation de la performance des différentes fonctions de l'entreprise. Il joue un rôle d'interface entre les données internes et les réalités du marché.

Les sources d'information se divisent en deux grandes catégories :²

- Les sources internes : elles proviennent de l'analyse et la gestion des activités réalisées en complément de la gestion des ressources humaines, du marketing, de la recherche et développement ;
- Les sources externes : elles sont issues de l'environnement global de l'organisation, englobant les dimensions économique, commercial, financier, technologique, etc., car il est nécessaire d'analyser des informations telles que l'évolution du marché, la concurrence, la situation financière des autres entreprises avec lesquelles l'organisation entretient des relations, etc.

Le contrôleur de gestion doit donc veiller à la disponibilité, la fiabilité et la lisibilité de l'information, tout en assurant un suivi rigoureux des délais et de la qualité des données recueillies.

¹G.LANGOIS, C.BONNIER, M.BRINGER, Op.cit, P23.

²S.SEPARI, G.SOLLE, L.LE CŒUR, *Management et contrôle de gestion DSCG3*, 3 édition DUNOD, Paris, 2018, P40.

Section 2 : Concepts Clés de la Gestion Budgétaire

Pour atteindre ses objectifs de manière efficace et efficiente, le contrôle de gestion utilise la gestion budgétaire, qui est l'un des outils les plus performants pour gérer à court terme les processus de l'entreprise et qui englobe toutes les activités de planification et de contrôle.

Dans cette section, notre but principal est d'établir la position de la gestion budgétaire dans le système de gestion de l'entreprise, en examinant sa définition, son importance et son rôle. Ensuite, l'approche budgétaire qu'elle utilise et la conception des différents budgets. Enfin, les limites de gestion budgétaire.

1. Définitions de la gestion budgétaire :

Parmi les divers auteurs, la gestion budgétaire a reçu plusieurs interprétations, notamment :

- ✓ Quant à **GOUJET** et **RAULET** (1997) : « la gestion budgétaire a pour utilité le chiffrage des provisions décrivant l'avenir et le dégagement d'écart entre réalisation et provision pour détecter les dysfonctionnements, repérer les corrections nécessaires et situer les responsabilités ». ¹
- ✓ Selon **B. DORIATH** (2008): 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
- ✓ Selon **J. FORGET** (2005): « L'ensemble des techniques mises en œuvre pour établir des prévisions applicables à la gestion d'une entreprise et pour comparer aux résultats effectivement constatés ». ³

Pour conclure, la gestion budgétaire est une approche de gestion temporaire qui incorpore toutes les facettes des opérations d'une entreprise dans un corpus cohérent de prévisions quantitatives, soulignant ainsi les divergences et les mesures correctives.

Elle est simplement une manière de comparer les prévisions et les réalisations :

$$\text{Réalizations - Prévisions} = - /+ \text{Ecart.}$$

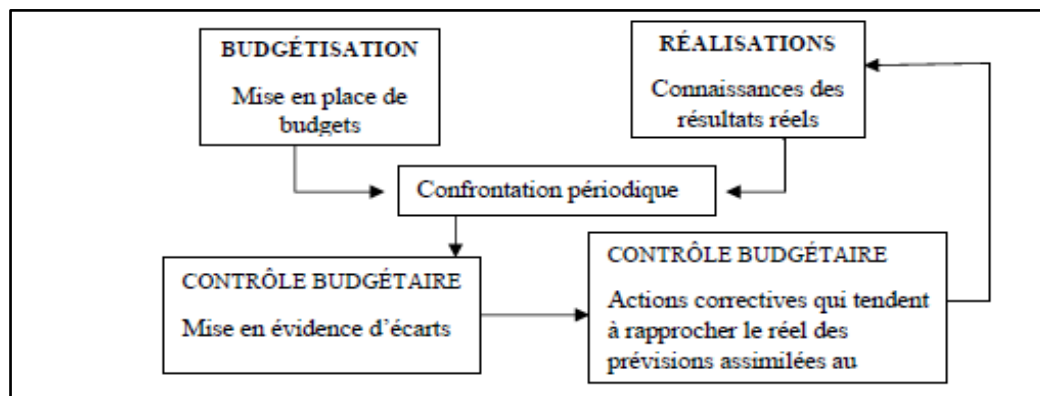
Cette figure synthétise les différentes phases du processus de gestion budgétaire en offrant une vue systémique et structurée.

¹C.GOUJET, C.RAULET, *comptabilité analytique et contrôle de gestion*, 4^{ème} édition, DUNOD, Paris, 1997, P41.

²B. DORIATH, *Contrôle de gestion en 20 fiches*, 5^{ème} édition, DUNOD, Paris 2008. P1.

³J. FORGET, *Gestion budgétaire prévoir et contrôler les activités de l'entreprise*, édition organisation, Paris, France, 2005, P 09.

Figure N°05 : La gestion budgétaire



Source: C.ALAZARD, S.SEPARI, *contrôle de gestion manuel et application*, 3^{ème} édition. DUNOD France, 2013, P.227.

2. Intérêt de la gestion budgétaire :

- La méthode de prévision budgétaire favorise une meilleure compréhension des points forts et des points faibles de l'entreprise, tout en anticipant ses réussites pour optimiser sa réactivité.
- Elle engage et assume la responsabilité des employés opérationnels ;
- Elle exige la coordination des mesures.¹

3. Les rôles de la gestion budgétaire :

La gestion budgétaire joue :²

3.1. Un rôle de coordination des divers sous-systèmes :

Car le réseau budgétaire englobe toutes les facettes de l'entreprise, soit commerciale, productive ou financière. Il offre la possibilité de regrouper les opérations en chiffres dans le budget global et de présenter des rapports synthétiques prévisionnels en adéquation avec le plan d'action ;

3.2. Un rôle de simulation :

L'informatisation des processus de conception des budgets rend cela possible, permettant d'évaluer diverses suppositions budgétaires. Face à la complexité et à l'incertitude des marchés contemporains, cet aspect gagne en importance. L'informatique offre la possibilité de planifier en temps réel et d'adapter les budgets en fonction des besoins. La gestion budgétaire ne sera efficace que si le réseau de budgets englobe toutes les fonctions de l'entreprise et respecte la relation existante entre ses différentes composantes.

3.3. Gestion Budgétaire : Un Levier Clé pour la Prise de Décisions Stratégiques :

La gestion budgétaire représente un levier indispensable pour les décisions stratégiques, contribuant directement à l'amélioration globale des performances des organisations et entreprises. Ainsi que le maintien de la cohérence avec les politiques et stratégies organisationnelles.³

¹B.DORIATH, Op.cit, P3.

²C.ALAZARD, et S.SEPARI, Op.cit, 2013, P295.

³ O.OUCHER, M.LOULID, *Gestion Budgétaire : Un Levier Clé pour la Prise de Décisions Stratégiques*, Revue de l'Entrepreneuriat et de l'Innovation, Vol 7, N° 20, PP17-18.

4. Les objectifs de la gestion budgétaire :

Selon **D. LECLERE**. Les objectifs de la gestion budgétaire sont :¹

4.1. Le budget comme instrument de contrôle de gestion :

Les décisions sont prises par le gestionnaire en fonction des objectifs de l'entreprise et des informations disponibles sur l'état de la situation. Par la suite, ces choix sont réalisés et favorisent l'obtention de certains résultats. Si les données étaient exactes, les choix pourraient être optimaux et les résultats seraient en accord parfaits avec les objectifs. Cependant, le gestionnaire est constamment confronté à des informations imparfaites, car une information parfaite aurait un coût infini, et il est théoriquement impossible d'anticiper parfaitement le comportement des autres acteurs qui composent l'environnement socio-économique de l'entreprise. Il est donc nécessaire de prévoir que les résultats réels aient tendance à différer des résultats prévus. Afin de lutter contre cette dérive inévitable, il est nécessaire de mettre en place un système d'information permettant de détecter le plus rapidement possible les écarts entre les prévisions et les réalisations, dans cette situation, le budget occupe une place centrale, car il expose toutes les prévisions qui sont considérées comme les normes à suivre.

4.2. Le budget comme instrument de simulation et d'aide à la décision :

Quelle que soit la question du contrôle de la réalisation, l'élaboration du budget est un exercice qui permet d'éclairer certaines décisions en utilisant le modèle comptable analytique sous-jacent comme un outil de simulation. Effectivement, afin de pouvoir élaborer un budget, il est nécessaire d'avoir repéré les éléments qui influencent le niveau des dépenses, des revenus et des performances de l'entreprise. Dans cette perspective, le budget peut être perçu comme un outil de prise de décision, car il permet de quantifier les conséquences de la mise en place d'un programme. En d'autres mots, on peut considérer le budget final de l'entreprise comme l'une des nombreuses options qui ont été testées en amont avant que les orientations définitives pour l'exercice budgétaire à venir ne soient finalement prises : ainsi, la mécanique budgétaire peut être remise en question à plusieurs reprises afin de tester diverses hypothèses.

4.3. Le budget comme instrument de motivation et de gestion des conflits :

Effectivement, il est possible que certaines entreprises bénéficient d'un environnement de consensus, où chacun partage pleinement les objectifs affichés par la direction. Cependant, la majorité du temps, l'entreprise demeure un environnement très dynamique où les tensions entre les différents services et les différentes catégories professionnelles sont fréquentes. Dans cette optique, le budget joue souvent un rôle crucial : celui d'explicitement clairement les conditions du compromis qui assurent la stabilité sociale nécessaire au bon fonctionnement de l'entreprise. Les documents budgétaires reflètent l'intégralité de la politique salariale, et l'inclusion décentralisée des représentants du personnel dans l'élaboration des prévisions budgétaires joue un rôle essentiel dans la transparence de la gestion et la possibilité d'obtenir un consensus.

¹ D. LECLERE, *L'essentiel de la Gestion budgétaire*, 2^{ème} édition, Eyrolles, Paris, 2012, PP 10-11.

5. La démarche de la gestion budgétaire :

La procédure budgétaire implique l'élaboration des programmes d'action chiffrés à court terme, appelés budgets. Elle définit les diverses phases de gestion du budget. Cette procédure se concentre clairement sur les trois étapes principales suivantes : les prévisions, la budgétisation et le contrôle budgétaire.

5.1 Les prévisions :

Avant d'envisager l'avenir, il est nécessaire d'avoir une idée aussi précise que possible des réalisations précédentes. La comptabilité n'est généralement pas la seule source d'informations, les services commerciaux ont également des statistiques ou des estimations qui viennent compléter ou suppléer (si besoin) la comptabilité.

Après avoir recueilli les données les plus récentes, l'entreprise élabore alors sa stratégie en se concentrant sur trois axes :

- a. Développement : (des parts de marché, des ventes (de la marge), de nouveaux clients, de la rentabilité, de la satisfaction directe, etc.)
- b. Réduction : (du besoin de trésorerie, des charges et particulièrement des charges de structure. des retours clients. des stocks, des délais de règlements clients, etc.)
- c. Maintien :(du leadership, du haut niveau de qualité, de la rentabilité, etc.)¹

5.2 La budgétisation :

La budgétisation, deuxième étape de la gestion budgétaire, repose sur un concept largement reconnu, tant au sein des collectivités publiques nationales que locales. Le budget y est généralement défini comme une « prévision d'un ensemble de recettes et de dépenses », ce qui souligne immédiatement son caractère financier. Dans l'entreprise, le budget présente de nombreuses caractéristiques spécifiques que nous conduiront, au fil du processus, à comparer et à opposer à celui de l'État.²

En effet, le budget constitue :

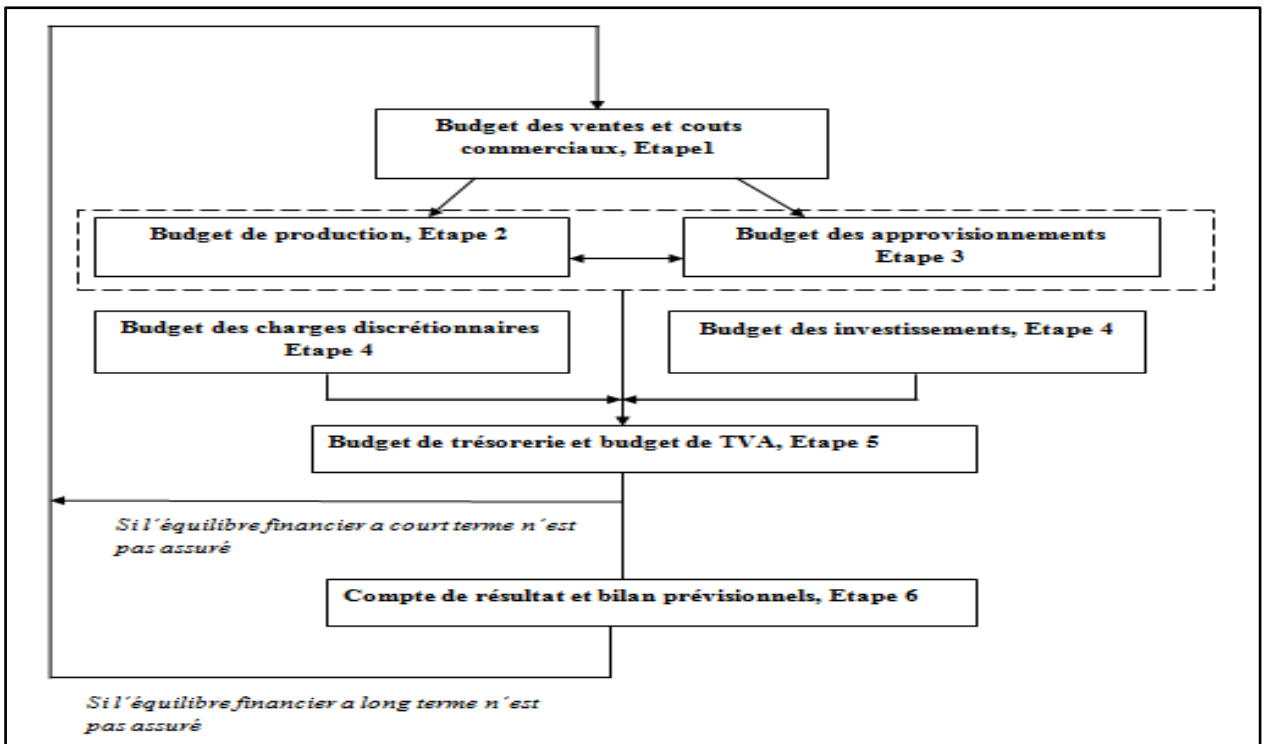
- l'allocation d'objectifs et de moyens;
- un équilibre microéconomique;
- l'attribution de responsabilités;
- un reflet de l'évolution économique.

¹I.DE KERVILER, L.DE KERVILER, *Le contrôle de gestion : a la portée de tous*, 3^{ème} édition, Ed.Economica, Paris, 2000, P57

² J. MEYER. *Gestion budgétaire*. DUNOD 4^{ème} édition. Paris 1970. P10.

Cette figure permet de mieux comprendre le processus essentiel d'élaboration du budget.

Figure N°06 : Le processus d'élaboration du budget



Source : N.BERLAND, Y.DE RONGE, *Contrôle de gestion : Perspectives stratégiques et managériales*, 2^{ème} édition, PEARSON, France, 2013, P285.

5.2.1 Les origines du concept de budget :

- Le terme « budget » trouve son origine dans l'ancien français bougette, qui veut dire « petit sac ». Durant la période médiévale, ce terme faisait référence à un sac ou une malle servant à transporter des biens personnels, comparable au concept contemporain de « bagage ». Cette provenance se rattache au terme latin bulga, désignant un sac en cuir utilisé par les patriciens romains. Le terme « posséder la bougette » faisait référence à l'idée de préparation pour un voyage et de déplacement, qui s'est ensuite transformée en l'expression familière « bougette », signifiant une inclination à ne pas demeurer statique.
- À l'époque médiévale, dans une acception plus limitée, la bougette était également et surtout la bourse dans laquelle le marchand serrait ses écus lorsqu'il avait besoin de se déplacer, comme pour se rendre aux célèbres foires des cités champenoises.
- En réalité, posséder la bougette signifie à la fois ne pas pouvoir rester en place, évoluer avec dynamisme, entreprendre, mais aussi avoir prévu et planifié les dépenses et disposer de l'argent nécessaire pour concrétiser son projet. C'est avoir l'argent du voyage, tant au sens propre qu'au sens figuré. La bougie joue un rôle symbolique ici : elle incarne l'association de l'aventure commerciale et du réalisme financier, la fusion de l'esprit d'entreprise et de la prévision réfléchie.¹

¹D. LECLERE, Op.cit, P07.

5.2.2 Définition du budget :

D'après les auteurs, le budget peut être défini de différentes manières :

- Le **PCG**: « un budget est une prévision chiffrée de tous les éléments correspondant à un programme déterminé ».¹
- Selon **M.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 ».²

Donc, un budget représente la présentation des diverses recettes et dépenses d'une entreprise sur une période déterminée. Il contribue à la gestion des opérations de l'entreprise.

5.2.3 Les rôles du budget :

Selon **ALBERTINI**, Les rôles du budget sont :³

5.2.3.1. Un cadre d'évaluation de la performance :

Les dirigeants d'une entité commerciale et leurs hiérarchies utilisent un budget pour évaluer les performances et les comportements des parties prenantes, qui est un cadre d'évaluation qui a pour être utilisé comme un contrat pour atteindre les résultats et les moyens à mettre en œuvre.

5.2.3.2. Communiquer la stratégie pour assurer la coordination, voire arbitrer :

Les entités doivent être en lien avec l'organisation pour obtenir un budget, élément essentiel à la coordination et à la communication des objectifs. Les budgets sont utilisés par la hiérarchie afin de faciliter l'assimilation et la compréhension des objectifs, garantissant ainsi l'alignement des entités sur une vision stratégique commune et un désir de transformation.

5.2.3.3. Un support au développement de l'apprentissage organisationnel :

Les nouvelles connaissances au sein de l'organisation sont évaluées en accord avec les budgets, qui constituent des outils d'apprentissage permettant de mieux gérer les changements

Dans l'environnement. Ils servent à analyser les écarts entre prévisions et réalisations, à identifier les opportunités, et à favoriser l'action et l'engagement collectif. En contexte d'incertitude, les budgets contribuent à détecter les menaces et à ajuster les plans d'action, soutenant ainsi une dynamique d'apprentissage organisationnel.

5.2.4 Typologie de budget :

On distingue trois types de budgets :

¹B.DORIATH, *Contrôle de gestion*, 5^{ème} édition, DUNOD, Paris, 2008, P1.

²M. GERVAIS. *Contrôle de gestion*, 9^{ème} édition. ECONOMICA .2009. P20.

³E.ALBERTINI et Autres, *comprendre tout le contrôle de gestion*, 2^{ème} édition, VUIBERT.PARIS, 2022, PP 180-181.

5.2.4.1. Les budgets opérationnels :

Représentant les processus associés au cycle d'acquisition, de production et de vente. Cela concerne le budget des approvisionnements, les coûts d'approvisionnement, la production, les ventes et les coûts commerciaux :

a) Le budget des ventes :

- Un budget de vente ou budget d'entreprise est généralement le premier budget à élaborer. Les budgets de vente sont élaborés en fonction des objectifs stratégiques de l'entreprise. Le but est de construire une prévision des ventes estimées. Ces prédictions sont ensuite comparées aux réalisations.
- Le budget des ventes est la construction première du réseau budgétaire de l'entreprise. Il est défini comme le calcul de quantités et de valeurs pour déterminer les ressources d'une entreprise et en déduire les moyens nécessaires aux services commerciaux. Créer un budget implique de faire des choix sur la quantité et le prix de chaque produit à vendre.
- La prévision des ventes est généralement réalisée par le service d'études commerciales en collaboration avec le service de contrôle de gestion. Cette prévision permet de comprendre les possibilités commerciales offertes à l'entreprise et permet à la direction générale de fixer des objectifs de services aux entreprises pour l'année à venir. Dans le cadre d'une gestion budgétaire participative, cette phase doit être menée en partenariat avec les commerciaux.¹

Généralement, il est judicieux de faire des prévisions en se basant sur divers critères :²

- **L'analyse chronologique** : se réfère à la distribution des ventes au cours du temps (généralement par mois). Pour un suivi efficace des réalisations, ce genre de décomposition est indispensable;
- **Analyse géographique** : soit par région ou circonscription. Cette division respecte la structure actuelle de la force de vente ;
- **Analyse basée sur la clientèle** : c'est-à-dire sur des segments de marché qui adoptent une conduite similaire et pour lesquels une action spécifique a été déterminée;
- **Analyse des canaux de distribution** : on distingue, entre autres, les grossistes et détaillants, ainsi que les ventes directes via courrier.

Il est à noter qu'à partir du budget des ventes, il est possible d'établir le budget des frais commerciaux.

b) Le budget des frais commerciaux :³

Ce budget rassemblera toutes les dépenses produites par le processus commercial, conformément aux objectifs de vente fixés dans le plan d'action choisi.

Il est possible de les regrouper en trois catégories :

- Le coût des moyens de distribution et de logistique ;
- Le coût de la publicité et de la promotion des marques ;
- Le coût des moyens humains engagés.

¹K.CHARAF, P.BESCOS, Op.cit, P127.

²C.ALAZARD, et S.SEPARI, Op.cit, 2013, P312.

³Ibid, P313.

c) **Le budget de production :**

Le budget de production est lié au budget des ventes, car les volumes de fabrication doivent respecter le programme de vente pour prévenir toute pénurie d'inventaire et assurer simultanément le niveau désiré des stocks finis de produits finis.

Il y a 2 étapes pour réaliser le budget de production:

Étape 1: Le programme de production

Chaque mois de l'exercice est organisé en fonction des volumes prévus de vente, mais aussi des délais de production, des capacités de production et de la politique d'externalisation et d'entreposage.

Étape 2: Le budget de production

La seconde phase implique la détermination du budget de production, qui signifie quantifier toutes les ressources nécessaires pour la production des articles finis.

Ce budget est basé sur les résultats du calcul des coûts complets anticipés tirés de la comptabilité de gestion.

Nature des ressources à prévoir :

- Matière première utilisée ;
- Main-d'œuvre des règles de protection ;
- Autres coûts de production (variables, fixes, directs ou indirects).

Le budget de production nécessite la détermination du montant des achats, et il est donc nécessaire de le mettre en œuvre simultanément au budget d'approvisionnement.¹

d) **Budget des approvisionnements :**

- La fonction d'approvisionnement a pour mission de procurer des matières premières ou des composants (entreprise industrielle) ou des biens (entreprise commerciale), en quantité adéquate, au moment opportun et au prix le plus bas possible.
- L'établissement du budget d'approvisionnement vise à fixer les volumes de matières premières requis et la fréquence, afin de réduire au minimum les dépenses pour l'entreprise, tout en prévenant les problèmes d'épuisement des stocks.
- Le plan d'approvisionnement est le résultat du plan de production. Il s'agit d'établir le volume et les dates de commande des articles nécessaires pour répondre aux exigences.
- Le plan d'approvisionnement est conçu en se basant sur les éléments suivants :
 - ✓ Programme des ventes dans le cas d'une entreprise de négoce ;
 - ✓ Programme de production dans le cas d'une entreprise industrielle ;
 - ✓ Conditions imposées par les fournisseurs, notamment les délais de livraison et de paiement ;
 - ✓ Contraintes et politique de stockage de l'entreprise.²

¹K.CHARAF, P.BESCOS, Op.cit, PP128-129.

²Ibid.

5.2.4.2 Les budgets financiers :

Les budgets financiers portent sur les investissements que la société envisage de faire et sa trésorerie prévisionnelle.

a) Le budget de trésorerie :

- Le budget de trésorerie répertorie les encaissements et les décaissements. Pour l'établir, il est donc essentiel de déterminer les échéances et les dates d'achèvement des différents produits et charges.
- Les paiements sont basés sur les échéances fixées aux clients (il est nécessaire de considérer dans le budget des paiements ce que ces derniers doivent de l'exercice précédent et qui figure dans le bilan). Les paiements sont basés sur les échéances fixées par les prestataires, l'État et les employés.
- Le budget de trésorerie est nécessairement associé au budget de TVA, qui souligne le montant de la TVA à verser à l'État (qui correspond à la distinction entre la TVA recueillie et déductible). Cette taxe est payable à des échéances variées en fonction des régimes fiscaux
- Le flux de trésorerie permet de calculer le niveau de trésorerie de l'entreprise de la manière suivante:

$$\text{Solde initiale} + \text{Flux de trésorerie} = \text{Trésorerie finale.}$$

En cas de trésorerie finale négative, il est nécessaire de considérer les coûts financiers associés au découvert (selon les conditions obtenues à la banque).¹

b) Le budget des investissements :

- Les budgets d'investissement découlent du processus budgétaire global, mais sont également enracinés dans une perspective stratégique plus large qui comprend le plan stratégique sur le long terme et la sélection des projets en fonction de critères financiers et non financiers.²
- Le budget des investissements est précisé chaque mois, pour chaque type d'investissement :³
 - ✚ La date d'engagement à partir de laquelle l'entreprise ne peut plus se désengager sans payer un dédit;
 - ✚ La date de réception qui permet de préparer l'installation de l'investissement;
 - ✚ Les dates de règlement qui permettent d'organiser la trésorerie.

5.2.4.3. Les états de synthèse prévisionnelle :

L'élaboration des divers budgets se termine par la création d'un bilan et d'un compte de résultat prévisionnels.

¹N.BERLAND, Y.DE RONGE, Op.cit, P293.

²Ibid, P297.

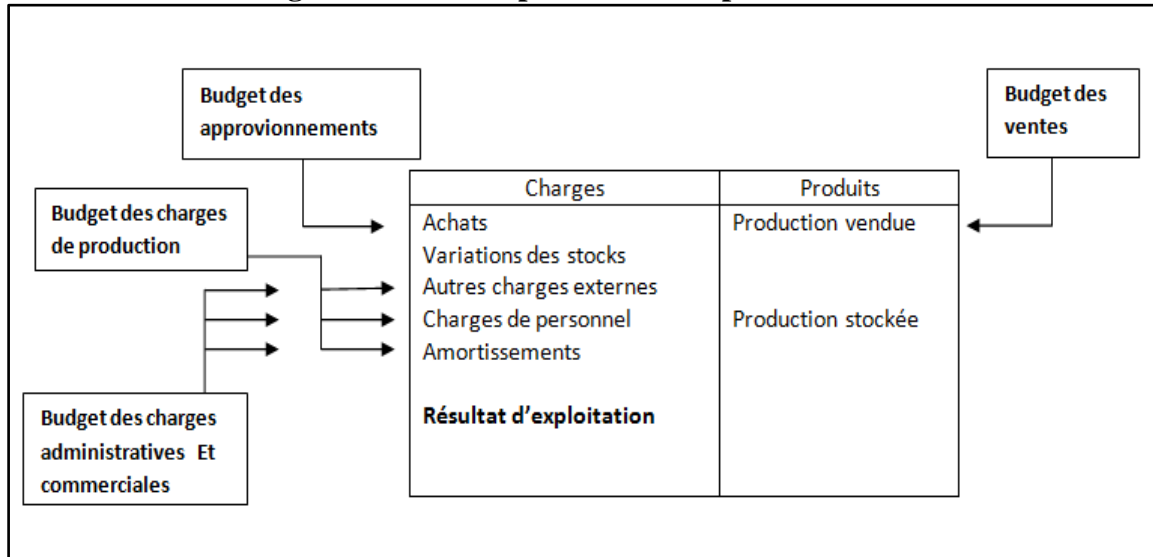
³B.DORIATH, C.GOUJET, *Gestion prévisionnelle et mesure de la performance*, édition DUNOD, Paris, 2002,P112.

a) Compte de résultat prévisionnel :

Le compte de résultat anticipé regroupe les revenus et les dépenses prévisionnels issus des divers budgets. ¹

Cette figure met en évidence que l'ensemble des éléments du compte de résultat prévisionnel découle des différents budgets élaborés en amont.

Figure N°07 : Compte de résultat prévisionnel



Source : B.DORIATH, C.GOUJET, *Gestion prévisionnelle et mesure de la performance*, édition DUNOD, Paris, 2002, P146.

b) Bilan prévisionnel :

Le bilan prévisionnel décrit la situation économique et financière prévisionnelle d'une entreprise à une date précise. La plupart du temps, le bilan prévisionnel est établi à partir du bilan de l'année précédente (en incluant les revenus et les dépenses des budgets, en prenant en compte les variations de trésorerie et en évaluant le niveau des stocks prévisions). ²

5.2.5 L'interdépendance des budgets :

- Lorsqu'un obstacle se présente dans un centre de production, soit le volume des ventes est remis en question, soit une décision d'investissement est arrêtée. Cela conduit à un processus itératif d'ajustements pour garantir la cohérence entre les plans d'actions des différents centres de responsabilité. Ainsi, ces modifications entraînent la modification de certains budgets et éventuellement des objectifs de l'entreprise.
- Par exemple, afin de faire face aux possibilités du marché, ce qui correspondrait à l'objectif de développement de l'entreprise, il est essentiel d'augmenter les capacités de production en investissant. Toutefois, si les ressources financières sont limitées, il est nécessaire de réviser l'objectif de vente à la baisse. ³

¹ K.CHARAF, P.BESCOS, Op.cit, P130.

² Ibid

³ B.DORIATH, C.GOUJET, Op.cit, P105.

5.3. Contrôle budgétaire :

L'étape suivante dans le processus budgétaire est le contrôle budgétaire, qui permet aux gestionnaires de connaître le degré de réalisation des plans et budgets élaborés précédemment afin d'assurer l'atteinte des objectifs.

5.3.1 Définitions du contrôle budgétaire :

- ✓ « Le contrôle budgétaire est une fonction partielle du contrôle de gestion qui dépend de la qualité de ses interventions. Il pourrait être pleinement perçu par les responsables opérationnels comme un service qui les aide à maîtriser et à améliorer leur gestion ». ¹
- ✓ Au fil du temps, le concept du contrôle budgétaire a évolué et serait défini par Gervaise comme : « Une procédure permettant de dégager des écarts entre Résultats réels et résultats prévus, d'où chercher les causes et inspirer les mesures correctives jugées souhaitables ». ²

Donc, Le contrôle budgétaire est une démarche qui analyse l'écart entre les réalisations avec les prévisions du budget d'un établissement de responsabilité.

5.3.2 Démarche de contrôle budgétaire :

Cependant, un budget en découpage approprié à l'activité ne présente en soi aucune utilité. C'est à travers le processus de contrôle budgétaire qu'il acquiert sa signification.

Il s'agit d'évaluer étape par étape les écarts entre les résultats observés et le budget, permettant d'atteindre quatre objectifs principaux : ³

- a) **Suivre les réalisations** : D'après le même découpage et la même fréquence, le budget permet d'évaluer la progression par rapport à la fréquence ;
- b) **Mesurer les écarts par rapport au budget** : Cela permet de repérer les dangers majeurs de déviation par rapport au but initial et d'examiner ses origines : changements imprévus de l'environnement, erreurs dans l'emploi des ressources productives, incidents internes à l'entreprise affectant son organisation ou son fonctionnement ;
- c) **Susciter des actions correctives** : L'intérêt de l'approche budgétaire réside avant tout dans le fait qu'elle encourage la recherche de mesures visant à combler l'écart qui peut exister entre les engagements budgétaires et la réalité des unités de l'entreprise ;
- d) **Procéder à des révisions** : Ce n'est qu'en cas de condamnation définitive des objectifs budgétaires initialisés que les entités impliquées dans l'entreprise devront effectuer une réévaluation et exprimer une révision ;

Tous les dirigeants de la société doivent suivre cette démarche. Elle leur donne la possibilité d'observer le fruit de leurs actions. Elle permet à la direction générale de suivre toute la gestion réalisée au sein de l'organisation par le biais de l'agrégation.

¹ M.GERAVAIS, *contrôle de gestion*, Ed ECONOMICA, Paris, 1994, P 660.

² M.GERAVAIS, *contrôle de gestion et planification de l'entreprise*, Ed ECONOMIA, Paris, 1987, P 286.

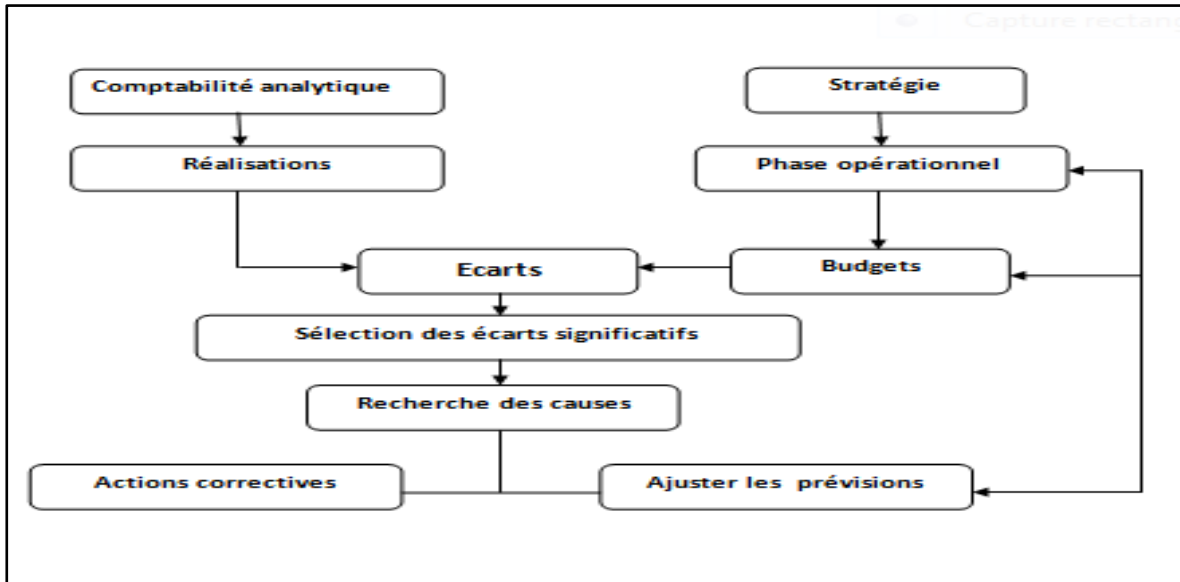
³ J.COMBES ET AUTRES, Op.cit, P179.

Chapitre 01: Aspect théorique du contrôle de gestion et de la gestion budgétaire

Pour satisfaire ce besoin, il est nécessaire que le contrôleur de gestion transforme ses études budgétaires en un véritable instrument d'échange. Il se basera également sur des documents d'analyse, ainsi que sur des tableaux de bord et des composants du rapport.

Cette figure facilite la compréhension des étapes clés du processus de contrôle budgétaire.

Figure N°08 : Processus de contrôle budgétaire



Source : G. Langlois, *contrôle de gestion et gestion budgétaire*, Edition Pearson, Paris, 2006, P30.

5.3.3 Les objectifs du contrôle budgétaire :

Pour une gestion budgétaire performante, il est essentiel que le contrôle de gestion identifie les centres de responsabilité afin d'éviter toute superposition d'autorités, de liaisons et de liens hiérarchiques.

- Servir de pont entre les centres de responsabilité, notamment en déterminant précisément les conditions des transferts entre ces centres ;
- Il faut déterminer le degré d'autonomie accordé aux centres tout en respectant les directives de la politique générale de l'entreprise ;
- Mettre en place des indicateurs de performance reconnus et validés par les dirigeants.

Dans ces circonstances, les responsables opérationnels pourront considérer le contrôle budgétaire comme un instrument qui facilite la maîtrise et l'amélioration de leur gestion. Il encouragera la communication et le dialogue. Système de gestion à court terme.¹

5.3.4 Caractéristiques du contrôle budgétaire :

Selon B. DORIATH et C. GOUJET, les caractéristiques du contrôle budgétaire sont :²

a) Le contrôle budgétaire est une composante du contrôle de gestion :

¹C.ALAZARD, S.SEPARI, Op.cit, 1996, P295.

²B. DORIATH, C. GOUJET, Op.cit, PP195-196.

Chapitre 01: Aspect théorique du contrôle de gestion et de la gestion budgétaire

Le contrôle budgétaire contribue au système d'information du contrôle de gestion en mettant en lumière les divergences entre les prévisions et la réalité, tout en déterminant les origines de ces différences.

b) Le contrôle budgétaire est un contrôle de rétrospectif :

Le contrôle budgétaire se concentre sur la période antérieure (généralement le mois) en mettant en parallèle les résultats obtenus par rapport aux prévisions exprimées dans les budgets et en examinant les origines des écarts.

c) Il a une dominante financière :

Le contrôle budgétaire s'appuie sur une approche comptable de l'organisation et fournit des indicateurs financiers.

Il informe les dirigeants du niveau de mise en œuvre des budgets. Il offre donc :

- d'apprécier la performance des intervenants ;
- de mettre en place les régulations requises.

Il encourage une gestion exceptionnelle en se concentrant uniquement sur les différences les plus importantes. Par conséquent, le contrôle budgétaire contribue à la gestion de la performance par un pilotage basé sur les différences.

5.3.5 Les limites du contrôle budgétaire :

Étant donné les contraintes propres à la procédure, le contrôle budgétaire est souvent critiqué depuis plusieurs années :¹

- Dans de nombreuses entités, le budget est considéré comme un acte isolé et peu lié au mouvement économique. Le suivi budgétaire annuel n'est pas souvent perçu comme approprié, car les bases de travail utilisées pour la préparation des budgets deviennent fréquemment obsolètes. C'est d'ailleurs la raison pour laquelle des méthodes de glissement ont été développées et sont maintenant largement employées dans le milieu professionnel.
- Le contrôle budgétaire ne convient pas forcément à chaque situation. C'est un procédé principalement conçu pour les entreprises qui adoptent une stratégie basée sur les coûts pour des articles matures à long terme, dans ce contexte, les normes demeurent relativement constantes. En revanche, la gestion budgétaire n'est pas adaptée aux produits novateurs et distinctifs, qui ont un cycle de vie plus court et pour lesquels la définition des normes est plus complexe. En règle générale, la méthode budgétaire empêche les innovations qui engendrent des divergences à justifier et tend par conséquent à favoriser la monotonie.
- Le budget est basé sur une division de l'organisation en entités distinctes, évaluées en fonction de la réalisation de leurs objectifs spécifiques. Bien qu'il puisse servir de moyen de motivation et d'organisation verticale et horizontale, il peut également engendrer des jeux d'acteurs et des comportements égoïstes, voire en contradiction avec le bien commun.

¹Z.DJERBI, X.DURAND, C.KUSZLA, contrôle de gestion, Edition DUNOD, France, 2014, P243.

- La stratégie budgétaire peut inciter les gestionnaires à favoriser la période courte. Effectivement, le calendrier budgétaire est habituellement annuel et suivi chaque mois, tandis que la durée de vie des biens et des investissements est généralement plus longue. Par exemple, il est possible d'inciter les dirigeants dans certaines situations à privilégier d'abord les actions ou les investissements qui peuvent rapidement générer de la liquidité, bien qu'ils ne favorisent pas nécessairement la durabilité de l'entreprise.

6. Les limites de la gestion budgétaire :

Selon **B. DORIATH**, Les limites de la gestion budgétaire sont :¹

- Il est possible que l'identification des responsabilités et le contrôle soient mal interprétés. Une formation mettant en lumière l'importance de la gestion budgétaire est nécessaire pour dynamiser le personnel.
- Dans un contexte de décentralisation, non authentique, le budget pourrait devenir une série de règles strictes imposées aux « responsables ». Ainsi, la gestion budgétaire se transforme en inertie plutôt que de réaction.
- En revanche, la liberté accordée aux dirigeants peut engendrer des « féodalités », des centres de pouvoir, au détriment de la stratégie d'entreprise et de son intérêt général.
- Des changements de circonstances peuvent rendre la construction budgétaire obsolète. Le suivi doit être continu afin que les plans d'action et les prévisions puissent être ajustés.

Conclusion :

En conclusion, ce chapitre nous a donné l'opportunité de reconnaître l'importance du contrôle de gestion et de la gestion budgétaire au sein des organisations.

Le contrôle de gestion consiste à gérer une organisation en anticipant les événements en fixant des objectifs, en mobilisant les ressources nécessaires, en évaluant les performances par rapport aux objectifs et en ajustant ces derniers ainsi que les moyens utilisés.

La gestion budgétaire entraîne la création d'un réseau des budgets qui couvre toutes les opérations de l'entreprise. Ces programmes d'action chiffrés sont destinés à être utilisés comme des outils de gestion s'ils sont accompagnés d'un système de contrôle budgétaire.

Le contrôle budgétaire suit la mise en œuvre du budget prévisionnel et permet de comparer régulièrement les prévisions avec les réalisations pour analyser les écarts de gestion et prendre des mesures correctives.

¹B.DORIATH, Op.cit, P3.

*Chapitre 2 : La performance
financière optimisée par un
contrôle budgétaire*

Introduction :

Depuis le début de l'ère industrielle, la performance est devenue un concept omniprésent dans la société. Elle est l'objectif principal des chefs d'entreprise. 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.

La notion de performance recouvre plusieurs dimensions, dont la performance financière. Cette dernière constitue l'un des indicateurs couramment utilisés pour évaluer la performance d'une institution. Elle est souvent considérée comme un barème de référence que les dirigeants utilisent pour réaliser des enquêtes préalables ou évaluer les projets.

À cet effet, nous allons consacrer le deuxième chapitre à donner un aperçu général sur la performance financière. Nous l'avons scindée en deux sections : la première portera sur les notions générales de la performance, la deuxième sur la performance financière et son lien avec la gestion budgétaire.

Section 1 : Les concepts théoriques de la performance

La recherche de performance a constamment constitué une préoccupation cruciale pour les entreprises. Dans le secteur de la gestion, la performance est le résultat ultime de l'ensemble des efforts d'une entreprise ou d'une organisation. Ces efforts consistent à faire les bonnes choses, de la bonne façon, rapidement, au bon moment, au moindre coût, afin de générer des résultats répondant aux exigences et aux attentes des clients, de leur assurer la satisfaction et d'atteindre les buts établis par l'organisation.

Nous essayerons, à travers cette section, d'éclairer l'origine de la notion de performance d'une entreprise ainsi que d'aborder sa définition, ses critères, ses types et ses caractéristiques, les outils du pilotage de la performance et plusieurs choses à présenter sur la performance.

1. Origines et définition de la performance :

Avant de mesurer ou d'améliorer la performance, il est essentiel de revenir à son sens premier. Comprendre l'évolution historique de ce concept permet de mieux saisir son rôle dans le contexte organisationnel.

1.1. L'origine de la notion de performance :

Le terme performance a des origines historiques dans l'ancien Français « performance » utilisé au XVI^e siècle, dérivant du verbe « parformer » qui signifie accomplir ou exécuter. Il a été tiré de l'anglais au XV^e siècle, signifiant accomplissement, réalisation ou résultat. Le terme a été introduit en français dans le contexte des courses, se rapportant aux performances d'un cheval. Par la suite, il a pris le sens d'exploit, puis de compétences au sens anglo-saxon et finalement d'intervention au sens artistique, la performance fluctue selon le temps, l'espace et la perception individuelle et se traduit par une réalisation concrète.

Annick Bourguignon (1995) démontre que, la performance peut avoir diverses interprétations en fonction des contextes, après avoir constaté que le terme avait une pluralité de significations dans ses usages plus anciens, alors qu'il tend à être utilisé au singulier dans ses applications récentes.¹

1.2. Définitions de la performance :

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

- Selon **A.BOURGUIGNON** (1998) : « la performance est la réalisation des objectifs Organisationnels, quel que soit 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 ».²
- Selon **LORINO** (1997) : « est performant dans l'entreprise, tout ce qui, et seulement ce qui contribue à atteindre les objectifs stratégiques ».³
- Selon **MACHENSAY** (1991): « la performance de l'entreprise peut se définir comme le degré de réalisation du but de recherche ».⁴
- Pour **B. DOTIATH** et **C. COUJET** (2008): « en matière de gestion, la performance est la réalisation des objectifs organisationnels»⁵.
- Pour **MORIN et autres** (2012) la performance peut se définir comme « un jugement que porte un individu ou un groupe d'individus sur l'organisation, ses activités, ses produits, ses résultats que cet individu ou ce groupe d'individus attend d'elle»⁶

En effet, la performance d'une entreprise dépend du dynamisme de ses activités et de sa capacité à obtenir des avantages compétitifs durables, notamment à travers la maîtrise des coûts, l'innovation de produits ou de services et l'adéquation aux besoins des clients.

2. Critères et caractéristiques de la performance :

Pour évaluer la performance d'une entreprise, il est essentiel d'identifier ses principaux critères. Ces critères sont complétés par des caractéristiques fondamentales et des piliers structurants, permettant de mieux cerner la dynamique de performance.

2.1 .Les critères de la performance :

Dans le domaine de la gestion et de l'évaluation, trois concepts clés émergent pour définir la performance : l'efficacité, l'efficience et la pertinence. Chacun de ces critères joue un rôle crucial dans l'analyse des résultats d'une action ou d'un projet.⁷

¹ A.MORIN Et AUTRES, *Diagnostic de la performance de l'entreprise*, Edition DUNOD, Paris, 2012, P1.

² A.BOURGUIGNON, *peut-on définir la performance ?*, revue française de la comptabilité, N°269, 1998, P269.

³ P. LORINO, *méthodes et pratiques de la performance, le guide de pilotage*, édition de l'organisation, Paris, 1997, P18.

⁴ M. MACHENSAY, *économie d'entreprise*, édition EYROLES, 1991, P 38.

⁵ B. DORIATH, C. GOUJET, Op.cit, P166.

⁶ A.MORIN Et AUTRES, Op.cit, P1.

⁷ J.CLERC, *Processus 9 : Mesure et analyse de la performance*, édition Editeur, France, 2010, P15.

2.1.1. L'efficacité :

Il s'agit de la capacité d'une entité à réaliser les buts qu'elle s'est définis. De manière générale, une organisation est efficace dans la mesure où elle fait bien ce qu'on attend d'elle. On se sert d'un indice qui illustre le rapport entre les résultats réalisés et les objectifs de départ pour évaluer l'efficacité. De façon simple est la capacité à atteindre des objectifs ; L'efficacité peut se calculer comme suit :

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

2.1.2. L'efficience :

Un concept qui met en relation les résultats et les moyens mis en œuvre pour les atteindre. En d'autres termes, atteindre les résultats attendus au moindre coût, c'est le rapport entre les résultats obtenus (outputs) et les ressources utilisées (inputs) ; L'efficience peut être définie par cette formule :

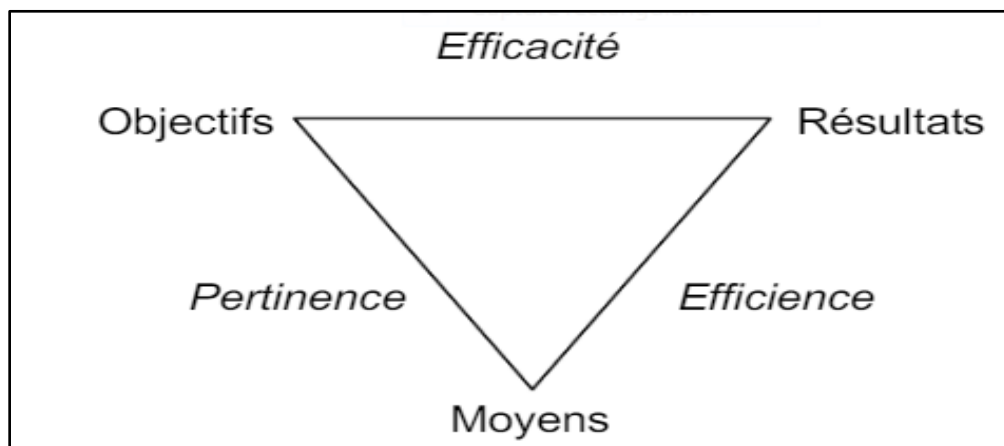
$$\text{Efficience} = \frac{\text{objectifs visés}}{\text{moyens mis en œuvre}}$$

2.1.3. La pertinence :

Atteindre de façon efficace et efficiente l'objectif fixé. Il s'agit de la relation entre les buts initiaux et les moyens disponibles. Toutefois, cela concerne l'adaptation aux objectifs et au fonctionnement de l'organisation.¹

Ce figure explique comment juger une action : il faut vérifier si les objectifs sont bien choisis (pertinence), atteints (efficacité), et réalisés avec peu de moyens (efficience).

Figure N°09 : Les critères de la performance



Source: A.MORIN Et AUTRES, *Diagnostic de la performance de l'entreprise*, Edition DUNOD, Paris, 2012, P2.

¹ A.MORIN Et AUTRES, Op.cit, P2.

2.2. Caractéristiques fondamentales de la performance :

Selon **B.DORIAH, C.GOUJET** (2008), la performance possède plusieurs caractéristiques fondamentales qui permettent de l'évaluer et de la comparer. ¹

- Elle se traduit par une réalisation (ou un résultat) : La performance découle donc d'actions synchronisées et cohérentes, soutenues par des ressources (ressources humaines, investissements), ce qui implique que l'organisation détient un potentiel de mise en œuvre (compétences du personnel, technologies, structure organisationnelle, fournisseurs, etc.).
- Elle s'apprécie par une comparaison : On évalue la performance en la comparant aux objectifs fixés, à l'aide d'une série d'indicateurs, qu'ils soient quantitatifs ou non. La comparaison implique une sorte de rivalité pour surpasser les performances précédentes, égaler ou surclasser les concurrents. Elle suscite une interprétation et un jugement de valeur qui peut varier selon les intervenants impliqués (actionnaires, dirigeants, syndicalistes).
- La comparaison traduit le succès de l'action, la notion de performance étant positive.

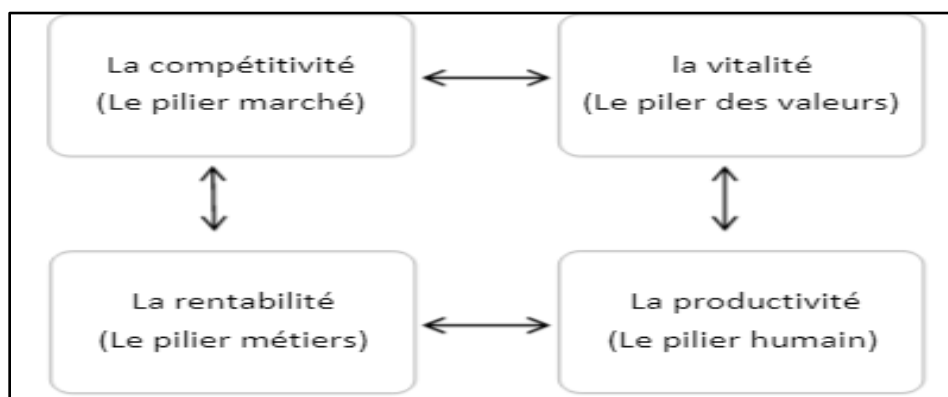
2.3. Les piliers de la performance :

D'après **Paul PINTO** (2003), « la performance de l'entreprise est directement impactée par l'effort que les dirigeants consacrent à maintenir leur entreprise au niveau des meilleures pratiques sur chacun de ses territoires » ², L'auteur reconnaît que la performance repose sur quatre piliers :

- Le pilier des valeurs
- Le pilier de marché
- Le pilier humain
- Le pilier métiers

Cette figure illustre l'interdépendance entre quatre piliers essentiels de la performance de l'entreprise : marché, valeurs, métiers et ressources humaines.

Figure N°10: Les quatre piliers de la performance



Source: P.PINTOU, *La performance durable*, Edition DUNOD, Paris, 2003, P12.

¹ B.DORIAH, C.GOUJET, Op.cit, P168.

² P.PINTOU, *La performance durable*, Edition DUNOD, Paris, 2003, P12.

2.4. Les sources de performance :

Il existe trois principales théories pour expliquer les sources de performance d'une entreprise :¹

- ✚ La première théorie porte sur les travaux de recherche effectués qui cherchent à expliquer les différences de performances constatées entre les entreprises. Marion et al. (2012) précisent que les caractéristiques de l'industrie et le positionnement concurrentiel des entreprises expliqueraient la moitié de la performance.
- ✚ La seconde théorie concerne les travaux effectués dans le cadre de la théorie des ressources, qui met en relief l'importance des ressources (tangibles et intangibles) de l'entreprise et de leur capacité à tirer au mieux parti de ces ressources, et aussi à les régénérer (courant sur l'innovation d'exploitation et d'exploration).
- ✚ La troisième théorie des ressources, le dernier courant, focalise son attention sur l'étude du rôle joué par les capacités organisationnelles. Dans cette perspective, « l'évaluation de la performance repose sur l'appréciation de la qualité des ressources et celles de leurs modes de coordination ».²

3. Dimensions et types de performance :

Dans une entreprise, la performance se manifeste à plusieurs niveaux. Identifier ses types et dimensions permet de mieux analyser les résultats selon les objectifs stratégiques, économiques et sociaux.

3.1. Les types de la performance :

La performance de l'organisation est appréciée différemment selon les acteurs. Clients, employés, actionnaires, gestionnaires et prêteurs ont des aspirations distinctes.

On fait une distinction entre la performance externe, qui vise généralement les acteurs en lien contractuel avec l'organisation, et la performance interne, qui s'adresse principalement aux acteurs au sein de l'organisation.³

Le tableau ci-dessous résume la différence entre la performance interne et la performance externe :

Tableau N°04 : Comparaison entre la performance interne et externe

| Performance externe | Performance interne |
|---|--------------------------------|
| Est tournée principalement vers les actionnaires et les organismes financiers | Est tournée vers les managers. |

¹ M.SALGADO, *La performance : une dimension fondamentale pour l'évaluation des entreprises et des organisations*, 2013, Hal-00842219, P4.

² A.MORIN Et AUTRES, Op.cit, P34.

³ B.DORIAH, C.GOUJET, Op.cit, P169.

Chapitre 02: La performance financière optimisée par un contrôle budgétaire

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

Source : B.Doriah, C.Goujet, *Gestion prévisionnelle et mesure de la performance*, édition DUNOD, Paris, 2002. P170.

3.2. Les Dimensions de la Performance :

Selon Z.BOUSTIL (2022), La performance d'une entreprise ne se limite pas à un seul aspect, elle est multidimensionnelle. Elle peut être analysée à travers trois dimensions clés :¹

3.2.1. La performance stratégique :

Encore appelée performance à long terme, utilise un système d'excellence comme critère d'évaluation. Pour atteindre cette performance, plusieurs éléments sont requis, notamment : l'expansion des opérations, une stratégie bien définie, une motivation intense au sein de l'organisation, la capacité de l'organisation à générer de la valeur pour sa clientèle, l'efficacité du management et du produit, le contrôle de l'environnement, ainsi que la considération pour la responsabilité sociale de l'entreprise, entre autres. Il est important de souligner que ces éléments de performance aident à garder un écart avec les rivaux et assurent la viabilité de l'entreprise. Il convient également de préciser que cette performance se rapporte à l'idée de performance globale, qualifiée de performance durable, en réponse à l'émergence du concept du développement durable.

3.2.2. La performance concurrentielle :

Dans ce contexte de performance, l'obtention d'un certain résultat est influencée par les caractéristiques des systèmes en concurrence, notamment les méthodes de compétition et la vigueur de la rivalité entre les parties impliquées. De plus, pour que les entreprises puissent exploiter des opportunités de performance, elles doivent mettre en place un système de veille stratégique. Cela leur permettra d'améliorer leur compréhension de l'environnement externe,

¹ Z.BOUSTIL, *La performance de l'entreprise : concepts et indicateurs de mesure Enterprise performance*, in Revue d'études et de recherche sociale, Vo 10, N°3, Université Badji-Mokhtar, Annaba, 2022, PP262-263.

tout en intégrant des techniques d'intelligence économique. Ces méthodes peuvent les aider à mieux comprendre les décisions stratégiques de leurs concurrents et à leur donner la capacité de détecter les dynamiques changeantes des systèmes compétitifs liés à leurs activités, d'anticiper les modifications dans le paysage concurrentiel et, enfin, de développer des stratégies compétitives efficaces.

3.2.3. La performance socio-économique :

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

3.2.3.1. La performance commerciale :

Également désignée sous le terme de performance marketing, il se rapporte à la satisfaction des clients de l'entreprise. Les dirigeants doivent constamment se préoccuper de cette satisfaction, car elle est un élément clé pour la rentabilité et la stabilité financière de l'entreprise. Elle peut être évaluée non seulement sur la base de critères quantitatifs comme le taux de marché, le bénéfice, le chiffre d'affaires, mais aussi par des critères qualitatifs tels que l'aptitude à innover dans les produits, le contentement et la fidélité des clients ainsi que la notoriété de l'entreprise.

3.2.3.2. La performance économique et financière :

Elle peut être décrite comme la capacité d'une entreprise à survivre ou à réaliser ses objectifs. L'évaluation se réalise à l'aide d'indicateurs quantitatifs tels que : le retour sur investissement et sur les ventes, le contrôle des coûts, la rentabilité, la productivité, le rendement des actifs, entre autres. Bien que cette perspective économique et financière serve de référence pour évaluer la performance des entreprises et facilite une compréhension simple de leur gestion, elle ne garantit plus leur compétitivité actuelle.

3.2.3.3. La performance sociale :

Faisant référence aux effets de la politique sociale sur le comportement des employés envers l'entreprise, on la définit comme suit : « L'intensité avec laquelle chaque individu s'implique et collabore avec les objectifs et les méthodes de l'organisation, ou plus globalement, le degré de satisfaction atteint par ceux qui participent à la vie de l'organisation ; c'est un élément crucial pour le bon fonctionnement des organisations ; on peut la mesurer à travers des indicateurs tels que : le type de relations sociales dominantes au sein de l'organisation, l'importance des conflits et crises sociales, le niveau de satisfaction des employés, le taux de rotation du personnel qui est un indice de fidélisation des travailleurs, l'absentéisme et les retards au travail, l'efficacité des instances représentatives du personnel, le rendement des équipes de travail, la participation aux prises de décisions ainsi que le niveau d'expertise des employés. »;

3.2.3.4. La performance organisationnelle :

Elle cherche à refléter l'efficacité globale de l'entreprise, évaluée sur divers critères, c'est-à-dire sa capacité à atteindre plusieurs objectifs : fournir des propositions de valeur à ses clients, motiver son équipe, contribuer au bien-être général de la société. On ne peut évoquer la performance organisationnelle sans mentionner les parties prenantes ; en essence, cela se réfère à la manière dont l'entreprise est structurée pour réaliser ses buts et comment elle réussit effectivement à les réaliser.

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

| Dimensions | Critères |
|-----------------------------|---|
| Performance commercial | Réussir à satisfaire des clients (sur la qualité et la disponibilité des produits) |
| | Bénéficier de la croissance des ventes |
| | Être toujours sur le marché |
| | Être capable d'innover |
| | Élargissement de la clientèle |
| | Être 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 | Être 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: B.SOGBOSI BOCCO, *Perception de la notion de performance par les dirigeants de petites entreprises en Afrique*, La Revue des Sciences de Gestion : Direction et Gestion, vol 45, N° 241, 2010, P121.

4. Pilotage et difficultés de mesure de la performance :

Toute démarche d'amélioration repose sur un bon pilotage. Pour cela, Mesurer la performance peut s'avérer complexe selon les niveaux concernés et les méthodes utilisées. Il est donc pertinent de souligner les principaux obstacles rencontrés dans ce processus.

4.1. Les niveaux dans la mesure des performances :

On pourra distinguer quatre niveaux dans la mesure des performances :¹

¹ C. SELMER, *CONCEVOIR LE TABLEAU DE BORD : METHODOLOGIE, OUTILS ET MODELES VISUELS*, 4^{ème} édition, DUNOD, PARIS, 2015, P26.

Chapitre 02: La performance financière optimisée par un contrôle budgétaire

- Les services fournis à l'utilisateur sont évalués en fonction du rapport qualité perçue/coût des ressources nécessaires.
- Services rendus aux populations fragiles : ceci exige d'identifier ces populations et les caractéristiques particulières des services qui leur seront attendus.
- Impacts intermédiaires : ils seront plus précis (obtenir un poste occupé pour au moins treize semaines) et plus simples à quantifier que les effets globaux souvent vagues (améliorer l'emploi).
- Évaluation des politiques publiques : elles pourraient être partagées par diverses organisations gouvernementales.

4.2. Le pilotage de la performance :

Le pilotage de la performance mesure le degré de réalisation d'un objectif, de mise en œuvre d'une stratégie ou d'accomplissement d'un travail ou d'une activité, s'inscrit alors dans la vision à court et moyen terme de l'entreprise.

Il s'appuie sur des outils de contrôle permettant d'ajuster en continu la stratégie face à un environnement en constante évolution.

4.2.1. Définitions du pilotage de la performance :

Piloter la performance, c'est coordonner toutes les actions qui concourent à l'accomplissement des buts de l'entreprise.

Donc le pilotage de la performance est à la fois :¹

- Un processus de diffusion au sein de l'entreprise, concernant les objectifs et les ressources.
- Un processus de coordination destiné à orchestrer les actions des intervenants en vue d'atteindre les objectifs.

On peut décrire ce processus de la manière suivante : Détermination des buts de l'organisation et décomposition en sous-objectifs par département, unité, projet, etc.

4.2.2. Les outils du pilotage de la performance :

Les outils du pilotage de la performance regroupent des instruments permettant de mesurer, analyser et ajuster en continu l'activité de l'entreprise. Ils incluent notamment :

4.2.2.1. Les prix de cessions internes :

Les prix de cession internes désignent la valorisation des transactions de produits effectuées entre les centres de responsabilité ou unités d'une même entreprise, voire entre entreprises d'un même groupe, dans le cadre d'une relation client-fournisseur. Ils peuvent être déterminés soit en référence à un prix de marché, soit en ajoutant une marge au coût.

Les prix de cession internes contribuent au pilotage de la performance en favorisant une émulation entre centres de responsabilité, soit en les incitant à réduire leurs coûts, soit en les exposant à une concurrence externe.

Deux modes de fixation se distinguent :

Mode 1 : prix de cession interne = prix du marché

¹ B.DORIATH, Op.cit, P173.

Chapitre 02: La performance financière optimisée par un contrôle budgétaire

Les centres de fournisseurs font face à la compétition des fournisseurs externes. Cette compétition peut cependant présenter le risque de disparition d'un centre interne non-compétitif mais stratégique.

Mode 2 : prix de cession interne = coût + marge

Les centres de fournisseurs ne sont pas soumis à une compétition extérieure. Quand le prix de vente est déterminé en se basant sur un coût préétabli, il existe une incitation à minimiser les coûts réels pour augmenter leur marge. Le réinvestissement de cette marge au sein du centre peut représenter un facteur de démotivation.¹

4.2.2.2. Le coût cible :

Le coût cible est un outil de gestion utilisé dans le développement de nouveaux produits pour :

- faible coût ;
- Optimiser la qualité attendue par les clients ;
- Obtenez les bénéfices attendus de l'entreprise.

Le coût cible est obtenu par la formule :

$$\text{Coût cible} = \text{Prix de vente} - \text{Marge attendue}$$

(Prévision) (Prix attendu par le marché) (Marge stratégique définie par l'entreprise)

Si le coût estimé du produit est supérieur au coût cible, reconsidérez le projet.

Vous pouvez vérifier :

- Toutes les fonctionnalités du produit sont-elles importantes pour les clients ?
- Composants : réexamen de leurs coûts d'acquisition.
- Le processus de production peut être remis en question : séries croissantes, automatisation, etc.²

4.2.3. L'analyse des écarts :

- Consiste à clarifier les causes des écarts entre une prévision et une réalisation. Effectivement, un faible écart peut découler d'une combinaison de différences plus significatives qui se neutralisent mutuellement. Une analyse détaillée est la seule façon de distinguer les causes premières ;
- Cette analyse consiste à identifier ceux qui nécessitent la mise en place d'actions correctives, ce qui oblige à remonter à leur origine en les décomposant. Elle permet de vérifier la fiabilité des composantes budgétaires et réelles, les écarts potentiels pouvant découler de prévisions peu réalistes ou d'une erreur dans le calcul réel.
- L'analyse des écarts vise à évaluer l'impact financier de chaque écart identifié pour permettre la prise de décisions concernant les éléments les plus cruciaux.³

¹ Ibid, PP175-176.

² J. CLERC, Op.cit, P20.

³ C. SELMER, *La boîte à outils du Contrôle de gestion : 59 outils clés en main*, 2^{ème} édition, Dunod, Paris, 2024, P175.

4.3. Les difficultés de la mesure de la performance :

Le contrôleur de gestion doit fournir un ensemble de critères qui contribueront au pilotage de l'organisation en fonction de ses objectifs stratégiques. En fonction des buts d'information, les critères pourront être synthétiques ou analytiques, financiers et/ou qualitatifs. Les indicateurs de performance renseignent sur le résultat atteint et sur la méthode employée pour y parvenir. Leur décision doit faciliter la résolution des problèmes suivants :¹

- Évaluer et orienter une performance globale à travers une variété d'indicateurs. La mission du contrôleur de gestion consiste à mettre en œuvre la stratégie sous forme d'indicateurs pertinents à tous les niveaux, garantissant ainsi l'adéquation hiérarchique et transversale des actions et décisions de chacun par rapport aux objectifs globaux.
- Mettre en perspective la performance mesurée en se basant sur une norme de référence. Le superviseur est chargé non seulement de mettre en place un ensemble de critères cohérents, mais aussi de définir une « référence » de valeur pour ces critères, sans pour autant contraindre les acteurs à un cadre normatif rigide, ce qui serait incompatible avec un but d'adaptabilité et de réactivité ou avec une culture d'amélioration continue.
- Évaluer le qualitatif (le niveau de satisfaction des clients, la réactivité attendue, etc.).
- permettre la prise de décisions concernant les éléments les plus cruciaux.²

5. Les indicateurs de performance :

La mesure de la performance est basée sur l'élaboration et le calcul d'une série d'indicateurs de performance. Ces indicateurs sont par excellence des outils de pilotage et les stars des tableaux de bord.

5.1. Définitions d'un indicateur de performance :

Selon **P.VOYER** (2006), un indicateur de performance est « tout élément d'information significative, un indice ou une statistique représentative dans le but de mesurer un état ou un phénomène lié au fonctionnement de l'organisation ».³

D'une manière simple, Un indicateur de performance est caractérisé par une série d'actions appliquées à des données concrètes, matérielles ou non, qui génèrent une information significative concernant un critère. Néanmoins, l'indicateur demeure l'instrument le plus employé dans le domaine du contrôle de gestion. Le but essentiel de l'instauration d'un tel instrument est de favoriser l'amélioration de la performance de l'entité à court terme et à long terme.

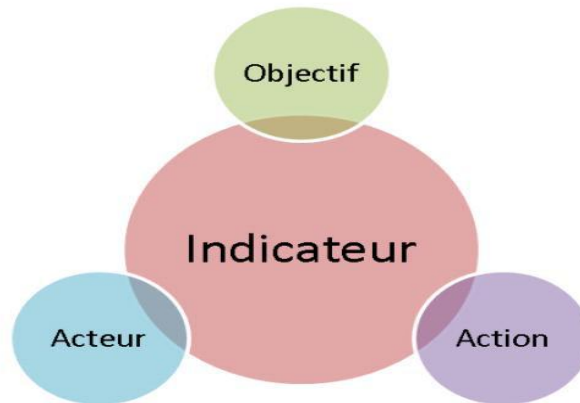
¹ B.DORIATH, Op.cit, PP130-131.

² C. SELMER, La boîte à outils du Contrôle de gestion : 59 outils clés en main ,2^{ème} édition, Dunod, Paris, 2024, P175.

³ P.VOYER, Tableaux de bord de gestion et indicateur de performance, 2^{ème} édition, Québec, 2006, P 61.

Cette figure illustre que Les indicateurs de performance sont en interaction avec trois éléments clés : les objectifs induits par la stratégie, les acteurs qui sont les destinataires des informations et les actions mises en place par les acteurs pour atteindre des objectifs.

Figure N° 11 : Le « triangle » de l'indicateur



Source : F.JUGLARET, *Indicateurs et tableaux de bord pour la prévention des risques en santé-sécurité au travail*, thèse de doctorat, Gestion et Management, Ecole Supérieure des Mines de Paris, 2012,P21.

5.2. Les caractéristiques d'un indicateur pertinent :

Le principe de base de la sélection d'un indicateur est qu'il doit être SMART (Spécifique, Mesurable, Atteignable, Réaliste et Temporellement) : ¹

- **Simple** : un indicateur doit pouvoir être calculé avec les opérations élémentaires (addition, soustraction, multiplication et division) et générer des moyennes et des pourcentages ;
- **Quantifiable** : les résultats doivent pouvoir être évalués à l'aide de données numériques ;
- **Accessible** : l'interprétation du résultat doit être claire et ne laisser aucun doute. Chaque individu au sein de l'entreprise devrait être en mesure de comprendre et d'interpréter ce chiffre.
- **Indicatif** : en accord avec le but du processus ;
- **Temporel** : l'indicateur doit produire des données récentes afin de permettre de prendre des décisions au moment approprié.

5.3. Les catégories d'indicateurs de performance :

On distingue deux catégories d'indicateurs : ²

¹A. ELATI, *Comment gagner les appels d'offres ? Cas des appels d'offres publics sur les équipements médicaux*, EMS Editions ,2023, P83.

² H .AMIFI, A.BENLAKOUIRI, *TABLEAU DE BORD ET PILOTAGE DE LA PERFORMANCE DANS LES ORGANISATIONS PUBLIQUES : CAS OCP*, Revue du contrôle, de la comptabilité et de l'audit, Vol 3, N°4, 2019. P48.

5.3.1. Les indicateurs externes :

Évaluant la perception du système sociotechnique par le client, en termes de coût, qualité, délai, variété, service...

5.3.2. Les indicateurs internes :

On peut diviser en trois catégories distinctes :

- **Stratégique** : indicateur structurel : taux de profit ; indicateur conjoncturel : temps de réponse ou réactivité ;
- **Tactique** : performance d'un processus ou d'une unité d'organisation
- **Opérationnel** : Productivité des acteurs dans la réalisation d'une tâche, taux d'occupation des ressources ; nombre de commandes en retard ; retard sur le programme.

5.4. La démarche d'identification des indicateurs de performance :

La démarche consistera à :¹

5.4.1. Clarifier la mission :

Clarifier la mission revient à décrire ce que la personne doit réaliser au poste où elle est, autrement dit les activités et les responsabilités que l'entreprise attend d'elle. La mission diffère essentiellement des concepts de tâches ou d'actions à réaliser ;

La mission ne précise pas les actions entreprises par l'individu. Elle précise, en termes de résultats à obtenir, les services qu'elle devra fournir à l'entreprise et à la nature des apports et des résultats livrés au client (qu'il soit interne ou externe).

Elle doit notamment mettre en exergue les éléments clés et prioritaires du poste.

5.4.2. En préciser les points clés :

Il s'agit d'identifier les points critiques de la mission pour lesquels il sera essentiel que les résultats soient conformes aux attentes des clients et sur lesquels l'unité aura les moyens d'agir. Une entité possède un ou plusieurs clients qui attendent un service spécifique. Il y a toujours parmi ces clients une entité « entreprise » qui exige une performance au-delà de celle attendue des clients directs. Jusqu'aux années 70, la performance était évaluée en termes de productivité, réduisant ainsi la compétitivité à la réduction des coûts de production, soit l'accroissement de la quantité produite par individu ou par machine.

5.4.3. Formaliser les indicateurs de performance :

Cette phase nécessitera un peu de créativité. Effectivement :

- un même indicateur peut être évalué de diverses façons (Par exemple : absentéisme ou manifestation pour la cause climatique) ;

¹ C. SELMER *CONCEVOIR*....., Op.cit, PP27-30.

- La traduction d'un élément essentiel peut exiger plusieurs paramètres, par exemple : efficacité relative au coût d'exploitation.
- Les objectifs qualitatifs doivent être inclus dans le système d'évaluation. On devra donc examiner quels sont les attributs et sous-attributs des objectifs jusqu'à obtenir un niveau d'information quantifiable. Il est également possible de considérer un système d'évaluation ou de notation.

Section 2 : Le lien entre la performance financière et la gestion budgétaire

La performance financière, élément fondamental pour apprécier la performance globale d'une entreprise, est celle qui attire le plus l'attention des actionnaires. Elle est la raison pour laquelle l'entreprise continue d'exister et de mener ses diverses activités de production afin de pouvoir distribuer les dividendes à ses actionnaires, qui contribuent directement à son financement. En effet, le contrôle budgétaire joue un rôle essentiel dans l'amélioration de la performance financière.

Dans cette section, nous allons présenter la performance financière, ses objectifs, ainsi que ses indicateurs clés, d'autres éléments essentiels, et son lien avec la gestion budgétaire.

1. Définitions de la performance financière :

Les auteurs proposent plusieurs définitions de la performance financière, chacune mettant en lumière un aspect particulier en matière d'évaluation. Parmi celles-ci, on peut retenir les définitions suivantes :

- **MALLOT** Jean Louis et Jean Charles dans leur livre intitulé *L'essentiel du contrôle de gestion*, disent que (1998) « la performance financière est une association de l'efficacité et de l'efficience qui consiste pour une entreprise à obtenir des résultats dans le cadre des objectifs définis et l'efficience correspond à la meilleure gestion des moyens et des capacités en relation avec les résultats».¹
- Selon **RHERIB Nada et Autres** (2021) « La performance financière est un attribut mesurable et observable qui permet de définir la qualité d'un produit ou d'un service. En effet, les critères d'appréciation de la performance financière varient selon les auteurs, il en est de même pour ses indicateurs et déterminants. La performance financière de l'entreprise dépend de la gestion des ressources financières à la disposition de l'entreprise. Cette gestion conditionne la rentabilisation des fonds investis à l'origine et le renouvellement des opérations les plus profitables à l'entreprise»².
 - Les dirigeants portent la plus haute importance à l'évaluation et au suivi permanent de la performance financière, Car elle reflète exactement la condition de santé de l'entreprise.

¹ JL.MALLOT, JC.MAITRE, *L'essentiel du contrôle de gestion*, édition d'organisation, Paris 1998.P182.

²N. RHERIB, O.EL AMILI, H.ELLIQUA, *Le pilotage de la performance globale de l'entreprise et le Balanced Scorecard : Une revue de littérature*, Revue Internationale du chercheur, Vol 2, N° 1, Maroc, 2021, P190.

- En réalité, plus la situation financière est solide, plus les investisseurs potentiels sont rassurés et disposés à débloquer un supplément de moyens dans le but de maximiser en permanence la croissance de l'organisation.
- En principe, elle est appréciée en mesurant La rentabilité économique de la firme, sa rentabilité financière, sa profitabilité.¹

Donc, La performance financière est le résultat d'une gestion financière efficace. La mesure de la performance est l'un des objectifs principaux des dirigeants. Elle est considérée comme un indice de la bonne gestion, un moyen d'orientation, de management et de pilotage.

2. Les objectifs de la performance financière :

L'évaluation de la performance des entreprises ne doit pas être un objectif en soi, elle a pour but d'effectivement, il existe une multitude d'objectifs qui se classifient de la manière suivante :²

- récompenser les performances individuelles ;
- améliorer les processus de fabrication et la qualité de travail ;
- Réduire les coûts de fabrication ;
- Lancer de nouveaux produits et respecter les délais de livraison ;
- Anticiper les besoins des clients et améliorer la rentabilité ;
- Consolider et développer les savoir- faire.

3. Les déterminants influençant la performance financière :

Peuvent être catégorisés en facteurs propres à l'entreprise, c'est-à-dire des déterminants internes et des déterminants externes :³

3.1. Les facteurs internes :

Représentent les caractéristiques propres à chaque entreprise et influencent directement sa performance. Ces facteurs, principalement déterminés par les décisions internes de la direction et du conseil, sont multiples et différent d'une entreprise à l'autre. Ils sont comme suite :

3.1.1. Efficacité de la gestion :

Efficacité de la gestion est un des aspects internes clés qui influencent la rentabilité d'une entreprise. On le caractérise à travers divers ratios financiers tels que la croissance totale des actifs, le taux de croissance des prêts et le taux de croissance des bénéfices. Cependant, c'est l'un des sujets complexes à saisir à l'aide de ratios financiers.

¹ <https://blog-gestion-de-projet.com/>, consulté le 10/02/2025, à 18 : 10.

² S.IMATOUKENE, M.TINHINANE, *La performance financière cas de l'entreprise portuaire de Bejaia « EPB »*, Mémoire de Master en Finance et comptabilité, Option: Comptabilité, contrôle et Audit, Université Abderrahmane MIRA de Bejaïa Faculté des Sciences Economiques, Commerciales et des Sciences de Gestion, P05.

³ N.TEGUE, ARNAUD. *Les déterminants de la performance financière des entreprises en contexte de crise ; cas de la COVID-19*. Louvain School of Management, Université catholique de Louvain, 2022. Prom. : PhD. Giorgio A. TESOLIN. <http://hdl.handle.net/2078.1/thesis:36082,PP 09-12>.

3.1.2. Gestion de la liquidité :

Un autre élément qui influence le niveau de performance de l'entreprise est la liquidité. La liquidité fait référence à la capacité d'une entreprise à répondre aux exigences auxquelles elle est soumise.

3.1.3. La taille de l'entreprise :

Des études antérieures ont démontré que les grandes entreprises ont des performances supérieures, qu'elles réussissent mieux que les petites à tirer parti des économies d'échelle associées aux transactions et qu'elles bénéficient d'un niveau de profit plus élevé.

3.1.4. L'âge de l'entreprise :

La relation entre l'âge de l'entreprise et la performance financière est pertinente à la fois pour la théorie et la pratique. Si la performance de ces entreprises diminue avec l'âge, cela expliquerait pourquoi la plupart d'entre elles appartiennent finalement à d'autres. L'âge peut en fait faciliter une augmentation de l'efficacité des entreprises. Cependant, le vieillissement peut également conduire à l'obsolescence des connaissances, des capacités et des compétences, ce qui peut entraîner une dégradation organisationnelle.

3.2. Les facteurs externes :

Ce sont des facteurs sectoriels ou nationaux qui échappent au contrôle de l'entreprise et affectent la rentabilité des entreprises. Ils comprennent :

3.2.1. Facteurs macroéconomiques

D'autres variables macroéconomiques sont prises en compte, notamment la stabilité politique, la croissance économique, l'inflation, les taux d'intérêt et la stabilité de l'économie. Par exemple, l'augmentation du PIB entraîne généralement une augmentation de la demande de ressources bancaires. En période de faible croissance du PIB, la demande de crédit bancaire diminue, ce qui affecte négativement la viabilité des banques. À l'inverse, dans une économie en croissance qui se traduit par une croissance positive du PIB, la demande de crédit augmente en raison de la nature du cycle.

3.2.2. Satisfactions des clients

Comme le suggère la chaîne service-profit, l'association entre la satisfaction du client et la performance financière devrait être positive et, plus le client est satisfait du service, plus les indicateurs de performance devraient être favorables.

4. Les indicateurs d'évaluation de la performance financière :

Les indicateurs d'évaluation de la performance financière sont des outils clés pour mesurer la rentabilité et la solidité financière d'une entreprise. Ils permettent d'évaluer sa capacité à atteindre ses objectifs financiers. Parmi ces indicateurs, on trouve :

4.1 La rentabilité :

La rentabilité est un indicateur qui traduit un pourcentage illustrant la capacité d'une société à générer des profits à partir des ressources employées. C'est-à-dire un rapport entre le résultat et les moyens mis en œuvre pour l'obtenir. Donc, c'est une comparaison de résultats à des moyens mis en œuvre ou la comparaison d'un flux à un stock.

Chapitre 02: La performance financière optimisée par un contrôle budgétaire

On distingue :¹

4.1.1 Rentabilité économique (RE) : C'est un indicateur qui évalue la capacité de l'entreprise à produire un résultat, avant prise en compte des frais financiers, à partir du montant du capital investi dans l'exploitation. Elle intéresse particulièrement les investisseurs financiers.

$$RE = \text{Excédent brut d'exploitation} / \text{Capital engagé pour l'exploitation}$$

Sachant que le Capital engagé pour l'exploitation = Immobilisations pour l'exploitation + BFRE Ou Capitaux propres + Dettes financières

4.1.2. Rentabilité financière (ROE) : Elle évalue la rentabilité des fonds investis. Elle intéresse particulièrement les associés.

$$RF = \text{Résultat net} / \text{Capitaux propre}$$

4.1.3. La rentabilité financière et l'effet de levier financier :

La rentabilité financière d'une entreprise peut être améliorée en ayant recours à l'endettement à condition que le coût des emprunts soit inférieur au taux de rentabilité économique net d'impôt ;

Il s'agit de l'effet de levier. L'expression la plus fréquemment utilisée pour l'effet de levier est la suivante :

$$RF = RE + (\text{Taux de rentabilité économique après impôt}(RE) - \text{Taux d'intérêt de l'emprunt}(I)) \times (\text{Capitaux empruntés} / \text{Capitaux propres})$$

- Si $RE < I \Rightarrow E < 0$ Diminution de la rentabilité financière (effet de massue)
- Si $RE > I \Rightarrow E > 0$ Amélioration de la rentabilité financière (effet de levier)
- Si $RE = I \Rightarrow E = 0$ l'effet de levier est nul. L'endettement n'a pas d'effet sur la rentabilité financière. Dans ce cas il y a neutralité de la structure financière²

4.1.4. Le taux de rendement des capitaux propre (ROI) :

Également appelé retour sur investissement, fait référence au taux de rentabilité des actifs utilisés, ou encore bénéfice résiduel, qui représente une mesure du bénéfice tenant compte du coût de financement des actifs employés.

Sa méthode de calcul est comme suite³:

$$ROI = \text{Bénéfice} / \text{Actifs employés}$$

¹ A.RIVET, *Gestion financière : Analyse et politique financière de l'entreprise*, édition ELLIPSES, 2003, P 100.

² idem.

³ H.LONING, *contrôle de gestion, organisation, outil et pratiques*, 3^{ème} édition, DUNOD, Paris, 2008, P21.

Chapitre 02: La performance financière optimisée par un contrôle budgétaire

Le ROI est ainsi, le produit de deux ratios : un taux de marge et un taux de rotation $ROI = \text{bénéfice} / I = (\text{bénéfice} / CA) * (CA / I)$

4.1.5. La rentabilité opérationnelle

Les indicateurs de rentabilité opérationnelle visent à évaluer la rentabilité des opérations commerciales de l'entreprise avant la prise en compte de l'effet du financement.

Un ratio très souvent utilisé est le ROCE (return on capital employed), qui rapporte le résultat opérationnel après impôt au capital investi dans les activités de l'entreprise pour engendrer ce résultat :

$$ROCE = NOPAT / \text{capital employed}$$

- Une variante de ce rapport consiste à utiliser le résultat opérationnel, donc avant l'impôt, comme numérateur au lieu du NOPAT. ¹

4.2 La profitabilité :

Dans le domaine de l'économie, la profitabilité d'une société est un des indicateurs privilégiés par les investisseurs. On distingue :²

4.2.1. Le NOPAT (net operating profit after tax, ou résultat opérationnel après impôt)

:

Le NOPAT se concentre sur les activités de base d'une entreprise en incluant tous les coûts de fonctionnement, y compris les impôts, mais sans tenir compte des effets de l'endettement. Cela donne une image plus claire de la performance des principales activités de l'entreprise.

$$NOPAT = (1 - \text{taux d'impôt sur les résultats de l'entreprise}) \times \text{résultat opérationnel.}$$

Cet indicateur permet de mesurer la profitabilité des entreprises indépendamment de leurs choix de financement, tout en tenant compte de l'impôt dû sur le résultat opérationnel. C'est pourquoi il est largement utilisé comme fondement pour effectuer des comparaisons entre différentes entreprises ou au sein de divers sous-ensembles d'activités d'une même entreprise, dans le but d'apprécier la performance relative à l'opérationnel proprement dit.

4.2.2 Indicateur l'EBITDA (earnings before interests, taxes, depreciation and amortization):

Est un niveau de résultat avant intérêts d'emprunt, impôt sur le résultat, dotations aux amortissements et aux provisions sur immobilisations. Il permet d'apprécier la capacité d'une

¹ F.GIRAUD ET AUTRES, les *Fondamentaux du contrôle de gestion : Principes et outils*, Edition PEARSON, 2011, P47.

² Idem, PP45-46.

Chapitre 02: La performance financière optimisée par un contrôle budgétaire

société à générer des flux de trésorerie.

Il est parfois complexe d'interpréter la performance financière d'une entreprise uniquement à partir d'un niveau de résultat. C'est pourquoi les différents niveaux de résultat sont souvent présentés sous la forme de ratios de marge par rapport au chiffre d'affaires. Parmi les ratios de marge les plus couramment utilisés.

4.2.3. Le taux de marge opérationnelle : constitue une mesure de la performance des activités d'entreprise,

$$\text{Taux de marge opérationnelle} = \frac{\text{résultat opérationnel}}{\text{chiffre d'affaires hors taxes}},$$

4.2.4. Le taux de marge opérationnelle nette : est une variante du taux de marge opérationnelle qui se calcule à partir du résultat opérationnel après impôt théorique ou NOPAT.

$$\text{Taux de marge opérationnelle nette} = \frac{\text{NOPAT}}{\text{chiffre d'affaires hors taxes}}.$$

4.2.5. Le taux de marge nette : c'est le ratio de probabilité pour les actionnaires de l'entreprise. Il permet d'effectuer des comparaisons entre entreprises.

$$\text{Taux de marge nette} = \frac{\text{résultat net}}{\text{chiffre d'affaires hors taxes}}.$$

4.2.6. Valeur ajoutée économique (EVA) :

La valeur ajoutée économique (economic value added) est parmi les indicateurs de création de la valeur. L'EVA a été conçue et mis sur le marché par la firme de conseil américaine Stern Stewart, Joel Stern, qui affirme que l'EVA est un excellent indicateur pour les décisions de gestion et la performance.

L'EVA est égale au résultat d'exploitation après impôts moins le coût moyen pondéré (après impôts) du capital multiplié par l'actif total diminué des dettes circulantes.¹

$$\text{Valeur ajoutée économique (EVA)} = \text{Résultat d'exploitation après impôts} - ((\text{le coût moyen pondéré (après impôts) du capital} \times (\text{l'actif total} - \text{des dettes circulantes}))$$

- Si l'EVA est inférieure à 0 : les dirigeants sont en train de détruire le capital de l'entreprise ou de lui faire perdre des opportunités de placements plus rémunérateurs.

¹ C.HORNGREN, A.BHIMANI, S.DATAR, G.FOSTER, Op.cit, P29.

- Si l'EVA est supérieur à 0 : les dirigeants dégagent une rentabilité supérieure à la juste rémunération des actionnaires. Ainsi, ils génèrent une valeur supplémentaire pour l'actionnaire.

5. Les apports et limites des indicateurs financiers

Selon F.GIRAUD, les apports et les limites des indicateurs financiers pour la mesure de la performance de l'entreprise sont :¹

5.1 Les apports des indicateurs financiers

Les indicateurs financiers sont des paramètres cruciaux pour évaluer la performance des entreprises :

- ✚ Ils permettent une mesure très synthétique de la performance globale. Un indicateur unique, ou un petit nombre d'indicateurs, permet de formuler un jugement d'ensemble sur la performance de l'entreprise au cours d'une période.
- ✚ Lorsqu'ils sont basés sur des normes de calcul uniformes, ces derniers, exprimés en termes monétaires ou sous forme de ratios, peuvent facilement être comparés entre différentes entreprises ou dans le temps :
- ✚ Ces indicateurs présentent l'avantage d'être faciles à calculer, surtout lorsqu'il s'agit d'indicateurs de profitabilité ou de rentabilité : En effet, il suffit de comparer deux ou trois paramètres :
- ✚ Leur acquisition est peu coûteuse, car les données comptables sont déjà accessibles pour les besoins de reporting et de communication financière de l'entreprise.
- ✚ Ils présentent enfin de bonnes qualités en termes d'objectivité et de fiabilité : les entreprises sont légalement tenues de faire contrôler à la fois les informations financières qu'elles diffusent et le processus d'élaboration de ces données (qualité du système de reporting). L'objectivité et la fiabilité de ces indicateurs augmentent la possibilité de comparer les performances des entreprises.

5.2 Les limites des indicateurs financiers :

Malgré leurs avantages, les indicateurs financiers comportent aussi plusieurs contraintes pour évaluer les performances.

5.2.1. Des indicateurs qui portent sur l'une des dimensions de la performance seulement

- ✚ Concernant les entreprises privées, si l'aspect financier de la performance est fréquemment primordial, cela ne signifie pas qu'il soit exclusif d'autres dimensions de performance non financières, comme le respect de l'environnement naturel.
- ✚ En ce qui concerne d'autres formes d'entités (associations, institutions ou sociétés publiques), l'aspect financier de la performance demeure crucial, sans toutefois être le seul critère d'évaluation parmi d'autres.

¹ F.GIRAUD ET AUTRES, Op.cit, PP60-63.

- ✚ Par nature, indépendamment des entités impliquées, les indicateurs financiers négligent toutes les dimensions non financières de la performance, se traduisant ainsi par l'adoption de mesures incomplètes de la performance organisationnelle.

5.2.2. Une portée explicative limitée

- ✚ Les indicateurs financiers proposent une mesure synthétique de la performance, ce qui représente un avantage, mais aussi une limite. Il est essentiel de déterminer, à un moment précis, si la rentabilité d'une société a augmenté ou a baissé, si sa capacité à réaliser des bénéfices s'est renforcée ou s'est affaiblie. Cependant, les ratios de rentabilité et de profitabilité associés ne rendent souvent pas compte de ce qui s'est réellement déroulé durant la période considérée.
- ✚ Les indicateurs financiers sont principalement des indicateurs de résultat. Ces derniers fournissent des informations sur le degré et la progression de la performance financière de l'entreprise, mais ils permettent rarement d'identifier précisément les raisons de cette performance.

5.2.3 Une focalisation sur la performance à court terme

Mesurer la performance à partir des indicateurs financiers conduirait dirigeants et managers à se focaliser sur les conséquences à court terme des choix qu'ils sont susceptibles de faire et à négliger les conséquences à moyen et long termes de ces choix.

5.2.4 Des indicateurs peu prédictifs de la performance future

Un autre inconvénient des indicateurs financiers est qu'ils évaluent les résultats sans contrôler la performance et l'évolution. Il n'est pas envisageable de différer, c'est une approche à court terme dans la gestion des investissements accordés à l'entreprise. L'évaluation de la performance basée sur des indicateurs financiers doit être enrichie par d'autres mesures qui accentueront le caractère prévisionnel de la performance future de l'entreprise (comme, par exemple, l'évolution des ventes pour le nouveau produit, le niveau d'infiltration du marché, etc.)

5.2.5. Des indicateurs peu compréhensibles et plus ou moins fiables

- ✚ Adapté pour autoriser l'analyse des indicateurs financiers en tenant compte de plusieurs variables. Un indicateur indirect constitue une évaluation plus pertinente de la performance, comme par exemple, la performance financière, bien plus raffinée qu'un simple critère de résultat.
- ✚ Toutefois, la complexité avancée des indicateurs complique leur déchiffrement et rend leur compréhension plus ardue pour les employés et les dirigeants de l'entreprise qui n'auraient pas une solide culture financière. Par ailleurs, les améliorations en ce qui concerne la validité des mesures sont parfois compensées par une diminution de leur fiabilité.

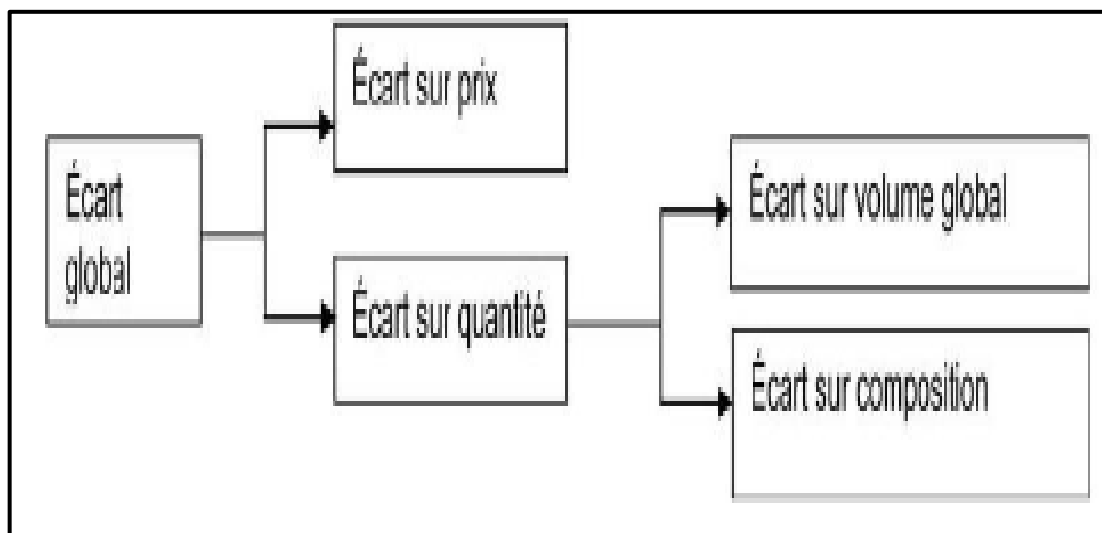
6. La mesure de la performance financière à travers le contrôle budgétaire:

Le contrôle budgétaire consiste à comparer les résultats réels avec les prévisions (comme le chiffre d'affaires, les coûts ou la masse salariale).

Il aide à identifier les écarts, à en comprendre les causes et à proposer des actions correctives. La structure des écarts est dépendante de la nature des centres de responsabilités (ex. : centre de profit impliquant l'analyse de l'écart sur marge). Chaque écart peut être décomposé en sous-écarts (comme ceux liés aux variations de prix ou de quantité) pour mieux comprendre les déviations.¹

Cette figure illustre comment un écart global peut être décomposé pour en analyser plus précisément les causes.

Figure N°12 : Le principe de décomposition des écarts



Source : A.RAGAIGNE, C.TAHAR, *Contrôle de gestion*, 2^{ème} édition, GUALINO, Paris, 2022, P 66

6.1. Les écarts :

- Selon DORIATH (2008) : «L'écart c'est la différence entre une donnée de référence et une donnée constaté».²
- Donc, Un écart représente la différence entre les données effectivement réalisées et celles prévues dans le budget. Il peut être exprimé en termes monétaires, comme les frais de personnel, ou en termes non monétaires, comme le taux de rebut dans un atelier de production. Ainsi, l'interprétation de cette différence varie en fonction de sa nature : qu'elle concerne les revenus, les charges ou les marges, l'impact de l'écart sera différent sur l'analyse de la performance.

¹ A.RAGAIGNE, C.TAHAR, *Contrôle de gestion*, 2^{ème} édition, GUALINO, Paris, 2022, P 66.

²B. DORIATH, Op.cit, P72.

6.2. Règles de pilotage par les écarts :

Pour éviter certaines contraintes du contrôle budgétaire, il faut : ¹

- Établir un modèle cohérent pour le calcul des écarts ;
- Analyser correctement les raisons des écarts ;
- Garantir le suivi en mettant en place des actions correctives.

6.3. Les principes d'élaboration et les limites de la méthode des écarts :

Ce point présente les principaux principes des écarts ainsi que leurs limites dans l'analyse de gestion.

6.3.1. Principes d'élaboration des écarts

La mise en évidence d'écarts répond aux besoins de suivi des entités à piloter : elle est de nature contingente. Il est impossible de déterminer, de manière exhaustive, toutes les divergences possibles. Ce paragraphe vise à exposer certains principes conventionnels relatifs à la construction des écarts.²

6.3.1.1. Principe 1 :

Un écart représente la distinction entre la valeur observée de l'information analysée et la valeur standard de cette même information. En général, la valeur observée correspond à la valeur réelle telle qu'elle se présente dans la comptabilité de gestion, tandis que la valeur de référence peut être une valeur prévisionnelle, standard ou budgétée. Dans le cas d'une comparaison de données entre deux exercices successifs, la valeur de référence est généralement celle de l'exercice le plus ancien.

6.3.1.2. Principe 2 :

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

6.3.1.3. Principe 3 :

L'analyse d'un écart vise toujours à distinguer l'influence d'une seule composante par l'intermédiaire de sous-écarts calculés : une donnée comportant n composantes nécessite la mise en lumière de n sous-écarts distincts.

6.3.1.4. Principe 4 :

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

¹ B.DORIAH, C.GOUJET, Op.cit, P200.

² C.ALAZARD, S.SEPARI, Op.cit, 2013, PP374-375.

Écart/éléments monétaires = (élément monétaire réel – élément monétaire prévu) x Donnée Volumique réelle

Écart/éléments volumiques = (élément volumique réel – élément volumique prévu) x élément monétaire prévu

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

6.3.2. Les limites des écarts :

La méthode des écarts est couramment mise en œuvre, malgré les critiques concernant ses restrictions en termes de flexibilité et d'adaptabilité. Parmi ces critiques :¹

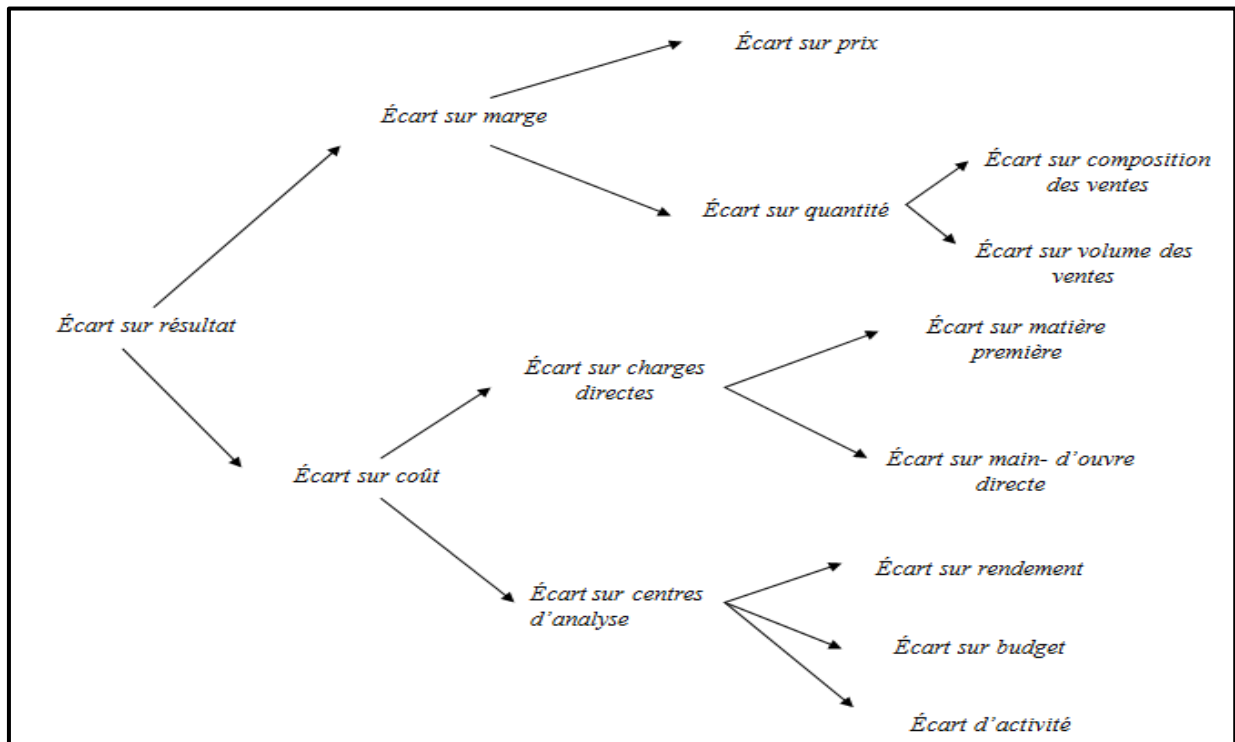
- La méthode des écarts est critiquée pour favoriser une gestion rigide et fermée, où l'accent est mis sur des coûts standards fixes. Alors que l'entreprise se concentre sur ces références fixes, ses rivaux pourraient déjà avoir optimisé leurs coûts grâce à l'innovation ;
- Le management par les chiffres engendre une forte pression à la performance, pouvant créer un climat de stress et nuire aux relations de travail. Dans ce cadre, le contrôleur de gestion fait face à une incertitude de rôle, naviguant entre l'appui aux directeurs et la surveillance rigoureuse des résultats, ce qui peut rendre sa tâche plus complexe ;
- L'utilisation des écarts peut également engendrer des dérives, telles que la manipulation des chiffres. Cette méthode implique qu'un gestionnaire exagère volontairement ses besoins financiers pour obtenir des ressources supplémentaires, ce qui lui permet de garantir l'accomplissement de ses objectifs.

6.4. La décomposition des écarts :

L'analyse des écarts repose sur la décomposition. Lorsqu'on se trouve en présence d'un écart, qu'on appellera global ou complexe, on essaie de le décomposer en sous-écarts plus simples, de manière à pouvoir identifier les causes de ces écarts et leur incidence, pour que des actions correctives puissent être entreprises et que les performances puissent être appréciées

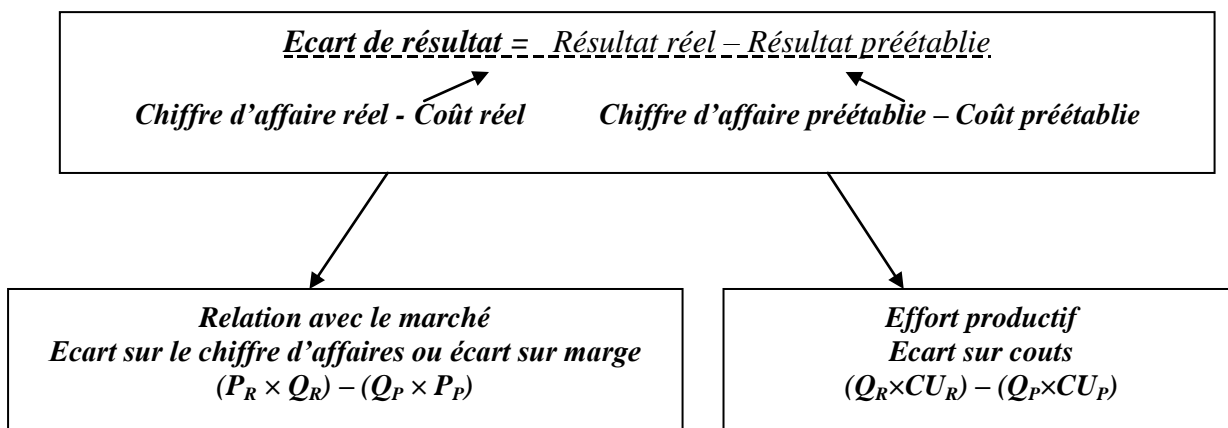
¹ A.BERNARD, N.GERALD, *Mini Manuel de Contrôle de gestion*, Edition DUNOD, Paris, 2011, PP186-187.

Figure N° 13 : la décomposition des écarts



Source : B.Doriah, C.Goujet, *Gestion prévisionnelle et mesure de la performance*, édition DUNOD, Paris, 2002. P250 .

L'écart de résultat : est la différence entre le résultat réel et le résultat préétabli de référence. L'écart de résultat mesure la déviation de la performance globale, à court Terme.



a) **L'écart sur chiffre d'affaire** : L'écart sur marge est la différence entre la marge sur coût préétabli réelle et la marge sur coût préétabli prévue.

Ecart sur le chiffre d'affaires ou écart sur marge

Écart sur marge = Marge sur coût préétabli réelle – Marge sur coût préétabli prévue

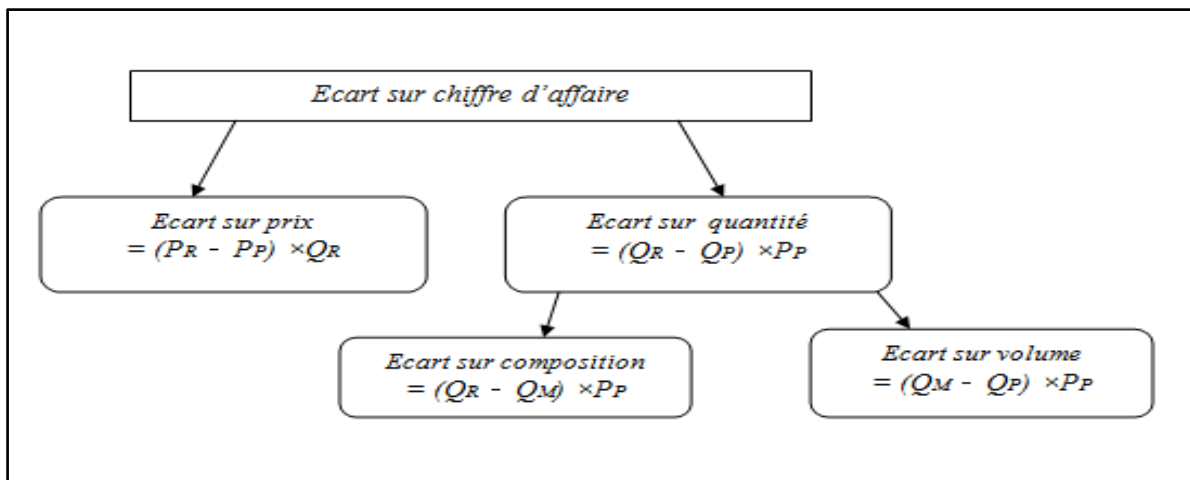
$$= (M_R \times Q_R) - (M_P \times Q_P)$$

$$= (P_R - CU_P) \times Q_R - (P_P - CU_P) \times Q_P$$

Soit :

- Q : les quantités vendues,
- M : la marge unitaire sur coût préétabli,
- P : le prix de vente unitaire,
- CU_p : le coût unitaire préétabli,
- Les indices R pour réel et P pour prévu.
- La marge unitaire sur coût préétabli, qu'elle soit réelle ou prévue, s'écrit sous la forme : $M=P - CU_p$

Figure N° 14: L'écart sur marge



Source: B.DORIATH, *Contrôle de gestion en 20 fiches*, 5ème édition, DUNOD, Paris ,2008. P 77.

b) **Les écarts Sur Coûts** : Ils sont habituellement divisés en deux principales catégories:¹

- **Les écarts sur les charges variables** : main d'œuvre directe (MOD), matières et consommables (énergie), Il se décompose généralement en un écart sur matières et un écart sur main- d'œuvre (MOD).
 - **L'écart sur matières** : L'écart sur matières se divise en deux sous- écarts, le sous- écart sur quantités et le sous- écart sur coûts unitaires.

Le sous-écart sur coût mesure la hausse ou la baisse du coût de la matière par rapport aux prévisions. Cela peut être dû à une augmentation globale des coûts ou à une mauvaise négociation des prix d'achat.

$$\begin{aligned} \text{Sous-écart sur coût} &= (\text{coût réel} - \text{coût standard}) \times \text{Quantité réelle} \\ &= (C_r - C_s) \times Q_r \end{aligned}$$

Le sous-écart sur quantité mesure l'impact total sur les coûts du plus ou moins rendement de la matière. Il peut être lié à un gaspillage de matière, ou à un défaut de qualité.

¹ B.CHRISTELLE, M.LAURENCE, *contrôle de gestion cours et application corrigés*, 8^{ème} édition, GUALINO, France, 2019.P197.

$$\begin{aligned} \text{Sous-écart sur quantité} &= (\text{Quantité réel} - \text{Quantité préétabli}) \times \text{Coût standard} \\ &= (Q_r - Q_p) \times C_s \end{aligned}$$

- **L'écart sur main d'œuvre directe :**

Le principe de calcul de l'écart est le même mais la terminologie est souvent différente. En effet il est constitué de deux sous-écarts appelés :¹

- Le sous-écart sur coût (aussi appelé écart sur taux horaire) est généralement associé à la fluctuation des salaires, des charges sociales ou des heures supplémentaires imprévues.
- On peut attribuer le sous-écart en termes de quantité (qui est exprimé en heures) aux défaillances des équipements (problèmes techniques).

$$\begin{aligned} \text{Sous-écart sur taux horaire} &= (\text{Taux horaire réel} - \text{Taux horaire standard}) \times \text{Temps réel} \\ &= (T_r - T_s) \times T_r \\ \text{Sous-écart sur temps} &= (\text{Temps réel} - \text{Temps préétabli}) \times \text{Taux horaire standard} \\ &= (T_r - T_p) \times T_s \end{aligned}$$

➤ **Les écarts de charges indirectes :**

Dans le budget d'un centre d'analyse comprend :

- Des coûts variables et des coûts fixes ;
- Une activité quantifiée en nombre d'unités de travail.
- Un rendement, à savoir un rapport entre activité et production.

Chaque sous-écart doit exprimer l'influence d'un des trois paramètres. C'est la raison pour laquelle l'écart sur les frais indirects est divisé en un sous-écart sur budget (ou écart sur coût variable), un sous-écart sur activité (ou écart sur imputation du coût fixe) et un sous-écart sur rendement.²

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

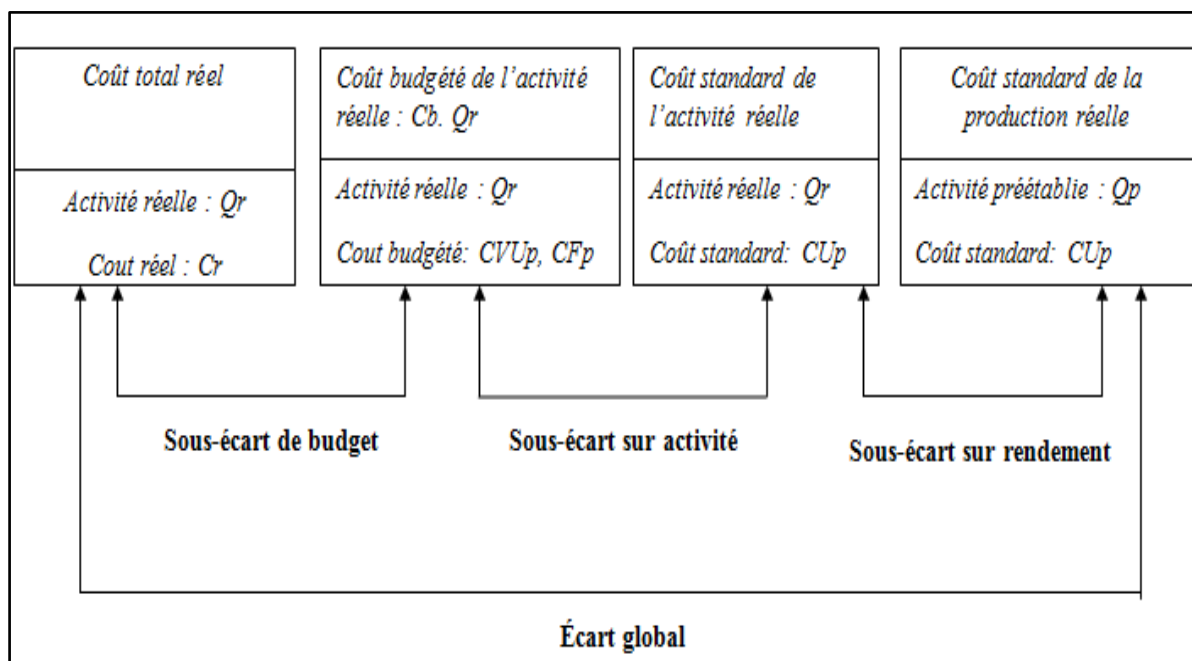
Si le coût réel < coût prévu, l'écart est favorable (signe -).

Si le coût réel > coût prévu, l'écart est défavorable (signe +)

¹ Idem. P199.

² Ibid, P201.

Figure N° 15 : Les écarts de charges indirectes



Source : B.CHRISTELLE, M.LAURENCE, *contrôle de gestion cours et application corrigés*, 8^{ème} édition, GUALINO, France, 2019, P202.

Cette figure montre comment analyser l'écart global entre le cout total réel et le cout prévu des charges indirectes. Cet écart global est décomposé en trois sous-écarts :

- ✓ Sous écart sur budget : il mesure la différence entre le cout réel lié a l'activité réelle et le cout budgété pour cette même activité.
- ✓ Sous écart sur activité : il mesure la différence entre le cout budgété pour l'activité réelle et le cout standard pour cette même activité.
- ✓ Sous écart sur rendement : il compare le cout standard pour l'activité réelle avec le cout standard pour la production réelle.

Tableau N° 06 : Les sous- écarts :

| | |
|--|--|
| Le sous-écart sur budget valorise la hausse de prix des facteurs consommés. C'est donc un écart sur prix. Il est égal à : | $C_r \times Q_r - (CU_p \times Q_R + CF_p)$ ou $C_r \times Q_r - C_b \times Q_r$ |
| Le sous-écart sur activité mesure l'impact de l'absorption des charges fixes d'une sur ou d'une sous-activité. Il est égal à : | $(CU_p \times Q_R + CF_p) - CU_p \times Q_r$ ou $C_b \times Q_r - CU_p \times Q_r$ |

Chapitre 02: La performance financière optimisée par un contrôle budgétaire

| | |
|--|-------------------------------------|
| Le sous-écart sur rendement traduit la plus ou moins bonne utilisation des facteurs de production. Il est égal à : | $CU_p \times Q_r - CU_p \times Q_p$ |
|--|-------------------------------------|

Source : B.CHRISTELLE, M.LAURENCE, *contrôle de gestion cours et application corrigés*, 8^{ème} édition, GUALINO, France, 2019, P201.

Le tableau met en évidence les trois principales causes expliquant les différents sous-écarts :

- ✓ Sous écart sur budget : il reflète l'impact des variations de prix des charges.
- ✓ Sous écart sur activité : différence due à un niveau d'activité différent de celui qui avait été anticipé.
- ✓ Sous écart sur rendement : c'est la différence causée par une utilisation plus ou moins efficace des ressources.

6.5. Analyse et interprétation des écarts :

L'analyse des écarts permet d'identifier les sources des déviations entre les prévisions budgétaires et les réalisations, qu'elles soient liées à des facteurs externes ou internes au centre de responsabilité. Ces causes peuvent être réparties comme suit :

6.5.1. Les causes externes au centre : Elles dénaturent le sens du référentiel :

- Une situation externe qui s'écarte de ce qui était prévu ;
- Un changement brusque dans les méthodes de travail des clients ou des fournisseurs ;
- Une stratégie qui a connu des transformations considérables depuis la formulation des prévisions.

6.5.2. Les causes au sein du centre :

- Un excès de frais. L'exploitation des ressources dépasse les estimations budgétaires ;
- Une divergence concernant les fonds employés. Par exemple, il peut s'agir de stocks qui diminuent, de clients peinant à payer ou inversement d'investissements non réalisés ;
- Une activité réduite en raison d'un défaut quelconque dans le centre ;
- Ou encore d'un budget excessivement ambitieux accepté avec réticence.¹

6.5.3. Interprétation des écarts :

Interpréter les causes des écarts revient à rechercher, au sein des unités opérationnelles, les causes des divergences par rapport aux prévisions. À ce stade, les déviations sont exprimées

¹ P.HONORAT, *le budget facile pour les managers démarche indicateurs et tableaux de bords*, 2^{ème} édition, ORGANISATION, Paris, 2008, P211.

Chapitre 02: La performance financière optimisée par un contrôle budgétaire

en termes quantitatifs (durée, volume, productivité) et qualitatifs (délais, qualité, formation, etc.). Il est crucial que les gestionnaires opérationnels, qui ont contribué à la formulation des prévisions et possèdent les compétences techniques requises, soient associés à ce processus d'analyse pour assurer l'efficacité dans la mise en œuvre ultérieure des mesures correctives. Le tableau récapitulatif des écarts sur marges avec interprétation est présenté comme suit :

Tableau N° 07 : des écarts sur marges avec Interprétation

| Nature de l'écart | Calcul | Interprétation des écarts défavorables |
|--|--|--|
| Écart total (ET) | Marges constatées – Marges prévues | Les produits réellement vendus ont dégagé une marge totale inférieure à celle prévue pour une composition de vente prévisionnelle. Il faut décomposer l'écart pour en rechercher les causes. |
| Écart sur marge unitaire (E/Mu) | (Marge unitaire réelle du produit – Marge unitaire prévue du produit) × Quantité réelle vendue | Prix de vente réel inférieur au prix de vente prévu. Réductions commerciales excessives. Baisse des prix de vente. |
| Écart sur quantités vendues pour chaque produit (E/Q) | (Quantités vendues réellement – Quantités prévues à vendre) × Marge unitaire prévue du produit | L'entreprise a vendu moins de produits que prévu. Il faut décomposer l'écart pour en rechercher les causes. |
| Sous-écart sur volume global des ventes (E/V) | (Quantités globales vendues réellement – Quantités globales prévues) × Marge moyenne prévisionnelle | Le volume global réel des ventes n'a pas atteint les prévisions. |
| Sous-écart sur composition des ventes ou sur mix (E/C) | (Quantités vendues réellement – Quantités qui auraient dû être vendues en respectant la structure prévue des ventes QM) × Marge unitaire prévue du produit | Modification de la répartition des ventes. Produits à faible marge mieux vendus que prévu et inversement pour les produits à forte marge. |

Source : B.GRANDGUILLOT, F.GRANDGUILLOT, L'essentiel de la gestion prévisionnelle, Edition GUALINO, 2004, P39.

Chapitre 02: La performance financière optimisée par un contrôle budgétaire

6.6. Mise en œuvre des actions correctives :

L'objectif de contrôle n'est pas de sanctionner la défaillance, mais de faire en sorte qu'elle ne se reproduise pas. Il ne faut pas se focaliser sur les écarts défavorables. Il est essentiel de mettre en lumière et d'étudier les écarts favorables, qui sont des moteurs de motivation, dans le but d'explorer la possibilité de répandre ces réussites.

L'action corrective à appliquer doit être ajustée en fonction de la nature de la cause. Voici quelques exemples illustrés dans le tableau ci-dessous.¹

Tableau N °08 : présentation des quelques causes d'écarts et leur actions correctives

| Causes d'écarts | Types d'actions |
|---|--|
| Défaut de prévision Exemple : croissance de marché surévalué. | Nouvelle action : lancement d'une campagne commerciale agressive Ou Nouvelle stratégie : concurrence par la différenciation du produit et non plus par le prix. |
| Modification définitive de l'environnement Exemple : loi sur la réduction de temps de travail. | Recrutement des nouveaux fonctionnaires ou motiver les salariés pour produire plus. |
| Erreur humaine Exemple : défaut de réglage d'une machine. | Erreur accidentelle non inertielle : aucune correction, erreur liée à l'incompétence d'un salarié, nouvellement recruté : formation de ces salariés. |
| Erreur matériel Exemple : important taux de rebus lié au matériau. | Changement de fournisseurs. |

Source : B.DORIAH, C.GOUJET, *Gestion prévisionnelle et mesure de la performance*, édition DUNOD, Paris, 2002,P202.

¹ B.DORIAH, C.GOUJET, Op.cit, P202.

Conclusion

Pour conclure ce chapitre, nous avons mis en évidence le concept de la performance ainsi que les outils de pilotage permettant de l'évaluer, de la mesurer et de l'améliorer.

Nous avons également examiné les indicateurs de performance financière, qui fournissent des informations clés sur la santé financière d'une entreprise. Ces indicateurs peuvent inclure la rentabilité, la solvabilité et d'autres indicateurs connexes. Ils aident les managers à évaluer les performances actuelles et à prendre des décisions éclairées pour l'avenir.

Enfin, nous avons exploré le contrôle budgétaire comme outil de mesure et de gestion de la performance financière. Le contrôle budgétaire peut comparer les résultats réels avec les prévisions budgétaires, identifier les écarts et prendre des mesures correctives, favorisant ainsi une meilleure gestion des coûts et une allocation efficace des ressources.

En somme, les indicateurs financiers et le contrôle budgétaire jouent un rôle essentiel dans ce processus, fournissant des informations précieuses pour évaluer la performance financière et orienter les décisions stratégiques.

*Chapitre 3 : le contrôle budgétaire
un levier pour améliorer la
performance financière de
SONELGAZ*

Introduction

Dans la suite logique de nos études, nous mettrons en pratique les connaissances théoriques élaborées dans les chapitres précédents, en prenant comme exemple la direction de distribution d'électricité et de gaz SONELGAZ, où nous avons effectué un stage pratique.

Dans le domaine économique, la SONELGAZ est l'une des plus grandes sociétés commerciales d'Algérie et sa performance financière est primordiale pour assurer sa pérennité dans l'environnement économique dynamique. Elle joue un rôle important dans le développement de l'économie nationale en garantissant la fourniture d'électricité et de gaz naturel aux consommateurs. L'objectif de ce chapitre est d'évaluer l'efficacité de la gestion budgétaire dans l'amélioration de la performance financière à travers le contrôle budgétaire.

À cet effet, ce chapitre est divisé en trois parties. La première est consacrée à la présentation de l'organisme d'accueil, en mettant particulièrement l'accent sur les services qui nous ont accueillis dans le cadre de notre stage. Dans la deuxième partie, nous expliquons le rôle de la contrôleur de gestion dans la DDAT ainsi que les outils de contrôle de gestion utilisés et les différents budgets élaborés au sein de cette direction. Enfin, la dernière section est dédiée à la mise en œuvre du contrôle budgétaire dans l'optique d'améliorer la performance financière de la DDAT. Pour ce faire, nous analysons une série de documents internes contenant les informations nécessaires sur le budget et les réalisations 2019-2020 afin d'identifier les écarts et de les expliquer.

Section 1 : Présentation de l'organisme d'accueil

L'objectif de cette première section est de présenter la direction de distribution d'énergie électrique « SONALGAZ » d'Ain Témouchent, et plus particulièrement la division de finance et de comptabilité.

1. Présentation de groupe SONELGAZ :

SONELGAZ : la Société Nationale De L'électricité Et du Gaz, établissement public à caractère industriel et commercial (EPIC), assure la production, le transport, la distribution et la commercialisation de l'électricité et du gaz en Algérie, assurant l'accomplissement de sa mission de service public conformément à la législation en vigueur, outre la restructuration de l'entreprise au niveau organisationnel et structurel.

Forme juridique : SONELGAZ est une société par actions régie par la législation en vigueur sous réserve des dispositions statutaires définies dans le décret exécutif n° 02-195 du 1^{er} juin 2002.

SONELGAZ joue un rôle essentiel dans le développement économique et social de l'Algérie et apporte une contribution significative à la politique énergétique nationale. Les projets d'électrification rurale et de gaz public ont atteint une couverture électrique de près de 98 % et une pénétration du gaz de 40 %.

Ses obligations sont :

- Répondre à toute demande d'approvisionnement en électricité et en gaz (là où il existe un réseau) sous réserve d'exigences de qualité et de continuité de service.
- Assurer la maîtrise d'œuvre des programmes de développement des infrastructures électriques et gazières, notamment l'aménagement et la distribution publique de gaz.
- Un traitement strictement égalitaire de tous les clients dans les mêmes conditions, notamment :
 - Les prix sont régis par la loi.
 - Liste des conditions générales définissant les conditions de raccordement et d'approvisionnement en énergie

Figure N° 16: logo de SONELGAZ



Source : www.sonelgaz.dz

2. Création et évolution de SONELGAZ :

L'entreprise Électricité et Gaz d'Algérie (EGA) a été créée le 5 juin 1947, sous l'occupation coloniale française, en regroupant les anciennes entreprises de production et de distribution d'électricité et de gaz. Elle a été dissoute en 1969 pour laisser place à SONELGAZ (Société nationale de l'électricité et du gaz), dans le cadre de la nationalisation des entreprises algériennes, suite à l'ordonnance N° 69/59 du 28 juillet 1969.

Après l'indépendance de l'Algérie en 1962, le pays a cherché à développer SONELGAZ sans l'aide française. Ce défi a été réussi, car l'entreprise est devenue un acteur économique majeur en Algérie, comptant environ 6 000 agents.

En 1985, SONELGAZ a été restructurée avec la création de six nouvelles filiales autonomes spécialisées dans différents domaines :

- KAHRIF pour les travaux d'électrification ;
- KAHRAKIB pour le montage des infrastructures électriques ;
- ETTERKIB pour le montage industriel ;
- INERGA pour la fabrication de compteurs et d'appareils de mesure, ainsi que les travaux de génie civil ;
- KANAGAZ pour les réseaux électriques et canalisations de gaz.

Chapitre 03 : le contrôle budgétaire : un levier pour améliorer la performance financière de SONELGAZ

En 1991, SONELGAZ est devenue un établissement public à caractère industriel et commercial (EPIC) sous le contrôle d'un conseil d'orientation et de surveillance. En 2002, elle a été transformée en société par actions (SPA), dotée d'un président-directeur général, d'un conseil d'administration et d'une assemblée générale.

En 2004, SONELGAZ est devenue un groupe d'entreprises, comprenant notamment :

- SPE (Société algérienne de production d'électricité) ;
- GRTE (Société algérienne de gestion de réseaux de transport de l'électricité) ;
- GRTG (Société algérienne de gestion de réseaux de transport du gaz).

En 2006, quatre nouvelles filiales se sont ajoutées au groupe :

- SDA (Société algérienne de distribution de l'électricité et du gaz à Alger);
- SDC (Société algérienne de distribution de l'électricité et du gaz du Centre) ;
- SDE (Société algérienne de distribution de l'électricité et du gaz de l'Est) ;
- SDO (Société de Distribution de l'Ouest).

Tableau N°09: les filiales de SONELGAZ

| Région | Filiales |
|--------------------------|---|
| Région d'Alger | Belouezdad, Birkhadem, Bouloughine, El-Harrach |
| Région du Centre | Blida, Biskra, Bouira, Boumerdès, Djelfa, El-Oued, Ghardaïa, Illizi, Laghouat, Médéa, Ouargla, Tamanrasset, Tipaza, Tizi-Ouzou. |
| Région de l'Est | Annaba, Batna, Béjaïa, Borj Bou Arreridj, Constantine, , Guelma, Jijel, Khenchela, Mila, M'Sila, Oum El Bouaghi, Sétif 1, Skikda, Souk Ahras, Taref, Tébessa |
| Région de l'Ouest | Adrar, Aïn Defla, Aïn Témouchent, Béchar, Chlef, El Bayadh, Es Senia, Mascara, Mostaganem, Naâma, Oran, Relizane, Sidi Bel Abbès, Tindouf, Tlemcen, Tissemsilt, Saïda, Tiaret |

Source : conception personnelle sur la base des documents fournis

3. Ses objectifs :

- La production et la commercialisation de l'électricité et du gaz à l'étranger et en Algérie.
- Le transport du gaz pour le marché national et international.
- La distribution et la commercialisation du gaz par canalisation en Algérie.
- L'étude ainsi que le développement des énergies nouvelles.
- De devenir leader dans la prestation et dans l'équipement en matière énergétique.

4. La Société de distribution d'électricité et de gaz de l'Ouest :

La Société de distribution d'électricité et de gaz de l'Ouest est une branche du groupe SONELGAZ. Elle se compose d'une structure fonctionnelle et opérationnelle couvrant 511 communes réparties sur 17 wilayas du nord et de l'ouest du pays, s'étendant sur une superficie de 933 362 kilomètres carrés avec une population de 10 044 311 habitants.

Elle se compose de 113 agences commerciales :

- 63 circonscriptions électriques.
- 46 circonscriptions gaz ;
- 19 circonscriptions d'exploitation du gaz.

La loi n° 02-01 du 05/02/2002 relative à l'électricité et à la distribution du gaz par canalisations a séparé le volet juridique, fonctionnel et comptable des activités rattachées à SONELGAZ, consacré par les sociétés issues de celle-ci.

La société de distribution d'électricité et de gaz de l'Ouest (SDO) a adopté depuis avril 2009 une nouvelle charte déclarative qui définit son identité constituée d'un ensemble de directions fonctionnelles et de 20 directions de distribution couvrant les wilayas du nord-ouest au sud-ouest du pays, avec plus de cinquante ans d'expérience.

5. Présentation de la direction de distribution d'Ain Témouchent :

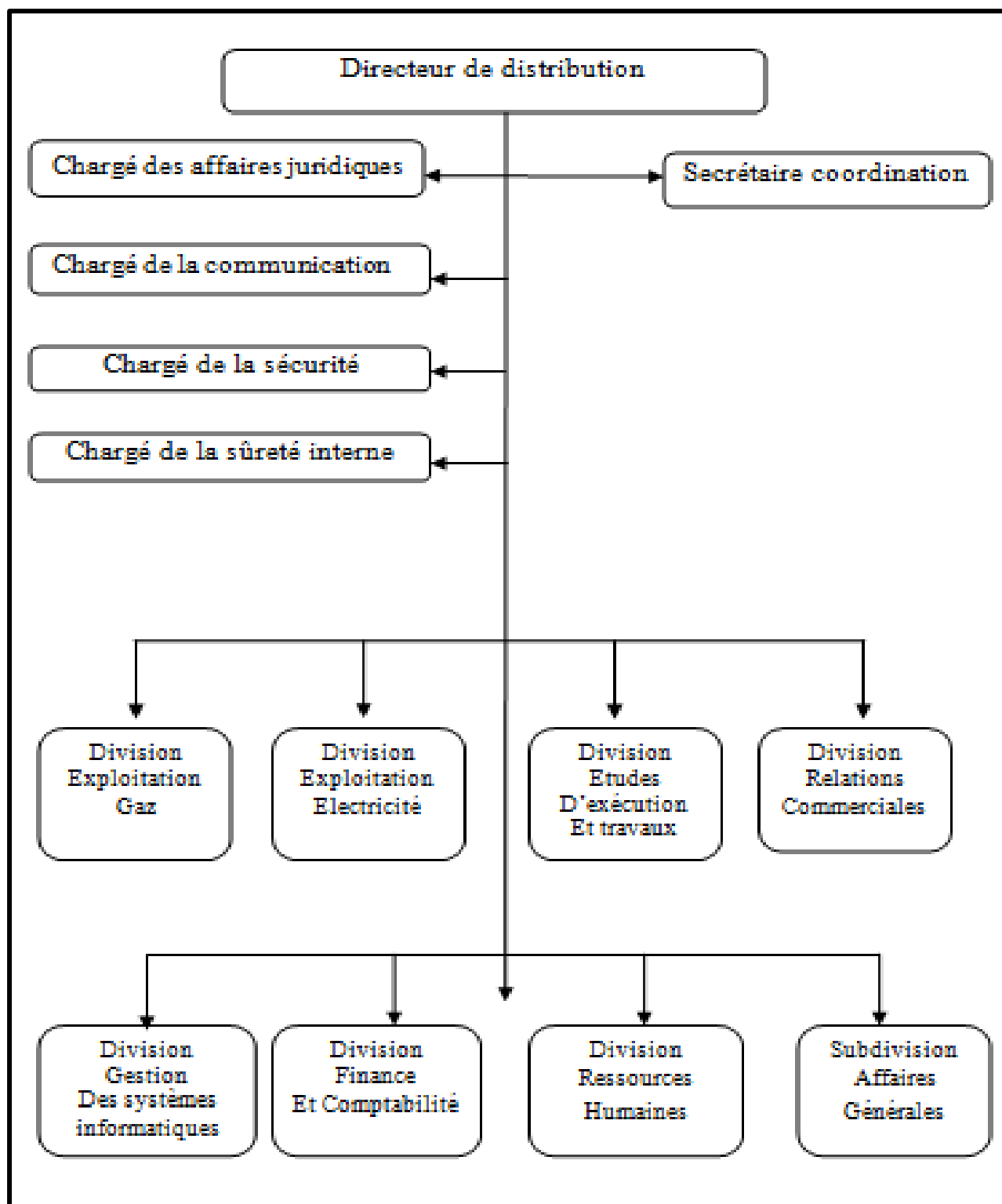
La direction de distribution d'Ain-Temouchent, sous l'égide de la Société de distribution de l'Ouest (SDO), est située sur la route de la commune de Chaabat et elle compte 315 employés de toutes les catégories sociales et professionnelles. Elle supervise la gestion technique et commerciale des réseaux d'électricité et de gaz à travers toutes les communes de la wilaya.

La direction de distribution couvre l'ensemble de la wilaya d'Ain Témouchent, y compris les 08 daïras principales :

- 1) Ain Témouchent ;
- 2) El Malah ;
- 3) Ouled Kihal ;
- 4) Hammam Bouhadjar ;
- 5) Oulhaça ;
- 6) Aghlal;
- 7) Chaabat;
- 8) Tamzoura.

Le réseau est constitué de 06 agences commerciales, 03 postes techniques en électricité et 03 postes techniques en gaz.

Figure N° 17: L'organigramme de la direction de la distribution de wilaya d'Ain Témouchent



Source : Division des ressources humaines de la SONELGAZ de la wilaya d'Ain Témouchent

Analyse de la structure organisationnelle de la Direction de la Distribution de l'Electricité et du Gaz d'Ain Témouchent :

5.1. Directeur de distribution :

Il est à la tête de la direction et assure la gestion globale de l'institution. Il prend les décisions stratégiques concernant les différents départements et intervient en cas de mauvaise gestion ou de problèmes opérationnels.

5.2. Secrétariat de coordination :

Ce service joue un rôle central dans l'organisation en tant que lien entre le directeur général et les différents départements. Il facilite la communication interne et externe, tout en assurant une coordination efficace des différentes divisions.

5.3. Chargé de la communication :

Il organise des campagnes d'information pour sensibiliser le public aux activités de l'entreprise ainsi qu'aux risques liés à l'utilisation de l'électricité et du gaz. Il contribue également à améliorer l'image de l'entreprise auprès des médias (radio, journaux, TV,...).

5.4. Chargé des affaires juridiques :

Elle est chargée de traiter les affaires juridiques impliquant la direction et de veiller à ce que toutes les procédures légales soient respectées.

5.5. Chargée de la sûreté interne :

Elle est chargée de garantir la sécurité interne en coordonnant les actions nécessaires pour protéger les infrastructures et en assurant la conformité aux plans de sécurité.

5.6. Chargée de sécurité :

Elle est chargée de surveiller les incidents liés au travail, d'établir des rapports sur la sécurité et de veiller à ce que les normes de prévention soient respectées dans toute l'organisation.

5.7. Division Exploitation gaz :

Elle est chargée exclusivement des activités liées au gaz, cette division s'occupe des travaux d'entretien, des inspections techniques et des mesures de sécurité pour les infrastructures gazières.

5.8. Division Exploitation Électricité :

Cette division se concentre sur la distribution et l'expansion du réseau électrique, tout en réalisant des études pour développer les infrastructures électriques et gazières.

5. 9. Division d'exécution et travaux :

Elle est chargée de la maîtrise d'œuvre. DE la mise en place des programmes de réalisation d'ouvrage RCN (électricité et gaz) du programme propre.

5. 10. Division de la gestion des systèmes informatiques :

Elle est essentielle pour le fonctionnement technique de l'organisation, car elle assure le transfert d'informations entre les divisions, maintient les systèmes informatiques opérationnels, et prend en charge les équipements technologiques.

5.11. Division des relations commerciales :

Elle gère les relations avec les clients et les entreprises pour répondre à leurs besoins en électricité et en gaz. Elle supervise également plusieurs agences commerciales réparties dans la région.

5.12. Division des ressources humaines :

Elle est chargée de gérer le personnel, de s'occuper des recrutements, des formations annuelles, du traitement des plaintes, et de veiller à l'application des plans relatifs aux ressources humaines.

5.13. Subdivision des affaires générales :

Elle s'occupe de la gestion logistique, notamment la location d'espaces pour les agences commerciales, le transport du personnel et l'achat d'équipements nécessaires à l'activité.

5. 14. Division Finance et Comptabilité :

Ce département est l'un des plus importants de la direction, car il englobe plusieurs intérêts, et ses missions incluent la gestion financière de l'entreprise, le suivi du règlement des dettes de l'entreprise afin de réaliser des bénéfices, ainsi que le suivi des revenus mensuels de la banque et du compte postal. il supervise également toutes les opérations d'inventaire trimestriel et annuel, prépare le budget en juin, surveille et analyse la caisse, contrôle les salaires des employés et surveille toutes les opérations enregistrées dans le journal.

La division finance et comptabilité est structurée en plusieurs services spécialisés, chacun ayant un rôle spécifique dans la gestion financière et comptable de l'entreprise. Elle se compose de :

5.14.1. Chef de division Finance et Comptabilité : il est responsable des trois intérêts et ses missions sont les suivantes :

- Participer à l'élaboration du plan d'action de la direction.
- Gérer les activités financières et administratives de la direction.

- Effectuer les procédures de régularisation des actifs, des passifs et des revenus attendus.
- Assurer la confidentialité des informations et des documents liés à la gestion financière.
- Effectuer le contrôle et l'approbation de tous les documents (rapports, budget, etc.) de la direction conformément aux procédures en vigueur.

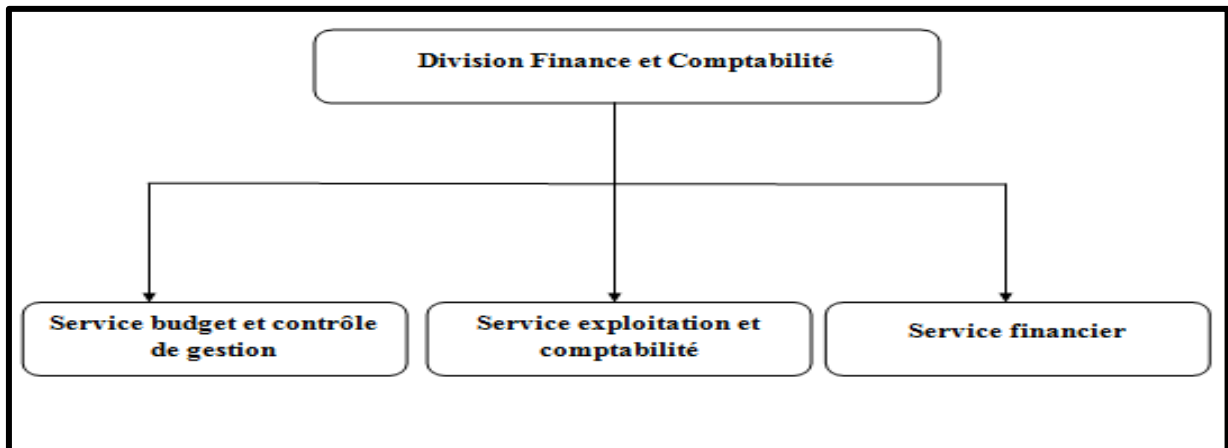
5.14.2. Service financier : ce service effectue plusieurs opérations, établit des programmes de financement et de budget de trésorerie, ainsi que des plans financiers qui permettent de couvrir financièrement les projets. Il s'occupe également du paiement des factures, qui se divisent en factures d'investissement et en factures d'exploitation, ainsi que du paiement des cotisations de sécurité sociale. De plus, il suit les entrées bancaires et effectue ce qu'on appelle l'opération de rapprochement bancaire concernant tous les mouvements de fonds de l'entreprise. Il surveille également les règles financières, en plus de gérer les engagements financiers de l'institution et de contrôler continuellement le fonds de l'institution.

5.14.3. Service exploitation et comptabilité : il est composé de

- a) **Chef du service exploitation** : une seule personne y travaille.
- b) **Chargé d'études** : une seule personne y travaille.
- c) **Comptable** : trois comptables y travaillent et sont sous la responsabilité du chef du département comptabilité et finance. Leurs missions se concentrent sur :
 - Assurer l'utilisation de l'informatique dans tout ce qui concerne la comptabilité, ainsi que la préparation des documents comptables (journaux, grand livre, bilan);
 - Tenir la comptabilité générale sur la base d'un plan comptable approuvé conformément aux règles légales et réglementaires.
 - Traiter les factures ;
 - Préparer les prévisions de flux de trésorerie à court terme;
 - Traiter les impôts sur le revenu global (IRG) et les impôts.

5.14.4 .Service budget et contrôle de gestion : le rôle de ce service consiste à préparer le budget chaque année et à suivre le programme d'investissement chaque mois. Il met en œuvre les opérations comptables du plan général et analyse les différents centres de coûts de la région.

Figure N° 18: L'organigramme de la Division Finance et Comptabilité



Source : Division finance et comptabilité de la DDAT

6. État des réseaux électriques et gaziers :

La wilaya d'Ain Témouchent bénéficie d'infrastructures énergétiques diversifiées, dont des réseaux d'électricité et de gaz bien développés. Elle comme suit :

6.1. Réseau électrique :

La wilaya est alimentée en énergie électrique à partir de (04) postes et (03) cabines mobiles avec (540) Méga watts répartis comme suit : deux postes à Ain Témouchent (160 MW),

- un poste à Skhouna – Béni Saf – (40 MW),
- un poste à L'Emir Abd El Kader (240 MW),
- une cabine mobile à Ain Témouchent (20 MW)
- Deux cabines mobiles à Tamazoura (80 MW).

La longueur du réseau électrique moyenne et basse tension est de 3778,295 km, qui alimente 119183 abonnés en basse tension et 513 en moyenne tension.

Le taux global moyen de raccordement en électrification est de 96 %.

6.2. Réseau gaz :

À fin 2019, le taux de desserte en gaz naturel de la wilaya d'Ain Témouchent atteint les 76,77 %, pour le raccordement de 71 267 abonnés.

7. Classification des clients de la DDAT :

Le portefeuille clients de la DAAT est divisé en deux types distincts :

- Clients électricité : il englobe des abonnés basse tension avec une grande concentration qui est composée de ménages. On retrouve également des abonnés ordinaires, des bénéficiaires d'une facturation sur mémoire (notamment pour logement social, quartier et programme public) et des abonnés moyenne tension, majoritairement des clients industriels de taille intermédiaire.

Chapitre 03 : le contrôle budgétaire : un levier pour améliorer la performance financière de SONELGAZ

- Clients gaz : cela comprend des abonnés basse pression concernant les ménages et artisans, ainsi que des abonnés ordinaires soumis à un mode de facturation particulier.

Le tableau ci-dessous présente le nombre d'abonnés à l'électricité et au gaz dans la wilaya d'Ain Témouchent à la fin de l'année 2021.

Tableau N° 10 : Répartition des abonnés électricité et de gaz

| Agence Commerciale | Abonnés au 31/12/2021 | | | | |
|----------------------|-----------------------|--------|---------|-----|----|
| | BT | BP | Total | MT | MP |
| Ain Témouchent sud | 19934 | 14824 | 34758 | 104 | 20 |
| Beni Saf | 26116 | 15166 | 41282 | 100 | 4 |
| Hammam Bouhdjar | 25974 | 14461 | 40435 | 112 | 9 |
| Ain Kihel | 10696 | 5802 | 16498 | 39 | 4 |
| El Amria | 32695 | 18011 | 50706 | 136 | 9 |
| Ain Témouchent nord | 15283 | 12717 | 28000 | 57 | 4 |
| Total Ain Témouchent | 130 698 | 80 981 | 211 679 | 548 | 50 |

Source : document fourni par DDAT

8. Missions de la direction de distribution de l'électricité et du gaz de la wilaya d'Ain Témouchent :

- Assurer la sécurité et la prévention de qualité.
- Maintenir et développer le réseau de distribution de l'électricité et du gaz.
- Répartir les travaux d'électricité et de gaz.
- Réparer et entretenir les générateurs électriques.
- Exploiter l'électricité et le gaz.
- Suivre les nouvelles technologies et exploiter le réseau.
- Effectuer les financements nécessaires pour réaliser les projets.
- Participer à la définition des normes applicables aux équipements et installations, notamment des programmes de gestion électrique et de distribution publique du gaz.
- Élaborer et mettre en œuvre la politique commerciale conformément aux conditions générales.
- Développer les évolutions de chaque installation, infrastructure et structure de base nécessaire à l'exécution de ses missions.

Section 2: le cadre budgétaire de SONLEGAZ : les budgets comme outils de contrôle de gestion

Après avoir présenté la direction de distribution d'Ain Témouchent, il est important de se concentrer sur un élément fondamental du cadre budgétaire : les budgets. Les budgets permettent de traduire en programme chiffré des décisions prises en vue d'atteindre des objectifs. Il sert comme un outil d'aide à la prise de décision stratégique en offrant la possibilité d'évaluer les impacts financiers et monétaires de la gestion.

L'objectif de notre stage pratique est de comprendre comment le processus budgétaire est réellement appliqué par l'entreprise. On met l'accent sur le rôle et les outils utiles du contrôleur de gestion.

1. Le contrôleur de gestion au sien de SONELGAZ :

Dans la DDAT, le contrôleur de gestion a une place très importante dans l'organisation, il effectue plusieurs missions telles que :

- L'élaboration et la mise en place d'outils de gestion et de suivi, de procédure ainsi que de vérification de leur bonne utilisation ;
- La surveillance des écarts entre les objectifs prévisionnels et les objectifs réalisés et la proposition des suggestions ;
- La préparation de budget d'investissement ;
- La présentation de ses diagnostics sous forme de tableaux de bord et de reportings.

2. Outils de contrôle de gestion au sein de SONELGAZ :

Les outils du contrôle de gestion sont cruciaux pour élaborer le processus budgétaire et pour prendre des décisions à court terme et à long terme. Le contrôleur de gestion et les différentes parties prenantes concernées utilisent les outils tels que la comptabilité analytique, la comptabilité générale, le tableau de bord, le reporting et les budgets. Concernant le service de contrôle de gestion et budget du DDAT, il s'établit sur les deux derniers outils :

2.1. Reporting :

Cet outil de communication favorise la remontée des informations depuis les unités élémentaires jusqu'au sommet de la hiérarchie. Ce rapport est élaboré par le contrôleur de gestion afin de communiquer à la direction, y compris le conseil d'administration et la direction générale de SONELGAZ, sur la performance de l'entreprise. Il y a 2 types de reporting.

2.1.1. Rapport de gestion :

À chaque clôture d'exercice, le contrôleur de gestion de SONELGAZ est chargé de rédiger un rapport destiné au ministre de l'Industrie, à la direction générale et au conseil d'administration. Ce document fait état de la situation actuelle de l'entreprise, englobant des données sur sa

Chapitre 03 : le contrôle budgétaire : un levier pour améliorer la performance financière de SONELGAZ

production, sa santé financière ainsi que sa consommation. De plus, il inclut des détails relatifs à la main-d'œuvre de l'organisation et à leur progression en les mettant en comparaison avec les périodes antérieures.

2.1.2. Rapport d'activité :

Le contrôleur de gestion de SONELGAZ devrait préparer un compte rendu régulier chaque mois, chaque trimestre et tous les six mois pour synthétiser les opérations de l'entreprise, en particulier son état au cours de l'exercice précédent.

2.2. Tableau de bord :

Dans l'entreprise SONELGAZ, le tableau de bord est un ensemble d'indicateurs organisés en système, il est établi généralement à la fin de chaque mois ou, pour des cas exceptionnels, à la demande du directeur de la distribution dans le but de simplifier la prise de décisions, la coordination et la supervision des activités d'un service. Le tableau de bord est un instrument de communication et de décision qui permet au contrôleur de gestion d'attirer l'attention du responsable en mettant en évidence les aspects cruciaux de sa supervision pour en favoriser l'amélioration.

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

Tableau N° 11 : EVOLUTION : ACHATS, VENTES ET TPE

| DD | ACHATS | | | VENTES | | | PERTES | | | TP 2020 | TP 2021 |
|-----------------------|--------|--------|--------|--------|--------|--------|--------|-------|-------|---------|---------|
| | 2020 | 2021 | Evol % | 2020 | 2021 | Evol % | 2020 | 2021 | Ecart | | |
| AIN TEMOUC HENT | 541,81 | 566,68 | 4,59% | 531,42 | 554,12 | 4,27% | 10,39 | 12,56 | 2,17 | 1,92% | 2,22% |

Source : document fourni par DDAT

Commenter :

- Le volume des ventes toutes tensions confondues (BT+MT) s'est élevé à 554.12 GWh à fin décembre 2021, soit 22,8 GWh de plus qu'en 2020, induisant une évolution de 4,27 % par rapport à la même période de l'exercice précédent.
- Les ventes ont évolué de 4,27 % par rapport à l'exercice précédent, alors que les achats (BT + MT) ont évolué de 4,59 %, soit une perte de 12.56 GWh avec un écart de 2.17 GWh pour un taux de perte de 2.22%, soit un écart de 0,3point.

Sachant que : TP= taux des pertes

3. Présentation des différents budgets de l'entreprise SONELGAZ :

la DDAT élabore plusieurs types de budgets, chacun jouant un rôle clé dans la gestion et le suivi de ses activités, ils sont comme suit :

3.1. Le budget de vente :

La division des relations commerciales est responsable d'élaborer le budget de ventes au sein de la DDAT, qui repose sur des réalisations précédentes. Ainsi, elle analyse les ventes passées pour établir les objectifs futurs.

Il existe deux catégories de produits :

- Electricité
 - BT : basse tension.
 - MT : moyenne tension.
 - HT : haute tension.

- Gaz
 - BP : basse pression.
 - MP : moyenne pression.
 - HP : haute pression.

La DDAT détermine ses prévisions de vente basées sur :

- L'analyse du volume des ventes des années précédentes ;
- Les besoins en énergie des nouveaux projets et infrastructures selon les différents secteurs dans la région ;
- L'augmentation des abonnés d'électricité et de gaz.

3.2. Le budget d'investissement :

Le budget d'investissement constitue l'un des budgets financiers les plus importants au sein de DDAT, car il joue un rôle essentiel dans la planification stratégique des investissements futurs et garantit une allocation optimale des ressources financières afin de soutenir le développement et d'améliorer la performance financière de l'entité.

3.2.1. Le calendrier budgétaire de SONELGAZ :

Le processus budgétaire de la direction de distribution d'Ain Témouchent (DDAT) est complexe et essentiel, s'inscrivant dans un horizon annuel. Il débute généralement au mois d'octobre de chaque année, structuré selon un calendrier strict, et ce dernier doit être finalisé avant le commencement de l'exercice budgétaire afin d'éviter tout blocage au fonctionnement normal de l'entreprise.

- Pour les projets électricité et gaz, il est de 3 à 4 mois.
- Pour les projets infrastructure et moyens, c'est de 1 à 2 mois.

Tableau N° 12 : Le calendrier budgétaire

| Date limite | Etapes du processus budgétaire |
|--------------------|---------------------------------------|
| 01/ octobre | l'instruction préparatoire du budget |
| 01/ novembre | la proposition budgétaire |
| 10 /novembre | la consolidation budgétaire |
| 16 /novembre | l'arbitrage des propositions; |
| 01/ décembre | l'établissement du projet de budget |
| 26/ décembre | l'approbation du budget |
| 30 /décembre | la mise en place du budget. |

Source : document fourni par DDAT.

3.2.2. Les étapes du processus budgétaire du budget d'investissement :

Les étapes sont les suivantes :

a) 1^{er} étape : Besoin d'investir

Le budget d'investissement s'agit d'un programme prévisionnel des investissements pour l'année n+1, élaboré à la base sur les demandes et les réclamations des clients et les besoins de chaque région. Dans ce cadre, l'agence commerciale, rattachée à la direction de distribution de la wilaya Ain Témouchent, présente ses besoins à cette dernière pour financement.

b) 2^{ème} étape : collecte et analyse les informations

Avant d'élaborer le budget, le contrôleur de gestion doit être informé des dépenses de l'année précédente et des prévisions pour l'année suivante en vérifiant les budgets, bilans, TCR et autres états financiers antérieurs pour voir quels projets ont été réalisés et voir combien d'argent a été dépensé et combien il en reste.

Au mois de juillet, il envoie à chaque responsable de division un formulaire papier où ils doivent lister leurs besoins réels. Ces formulaires complétés sont renvoyés au contrôleur de gestion, qui les analyse pour établir un budget adapté aux besoins réels des unités.

c) 3^{ème} étape : prévision

Pour établir les prévisions des investissements de l'année N+1, le contrôleur de gestion se base sur les réalisations des années précédentes, y compris le bilan, le compte de résultat et les autres états financiers.

Le contrôleur de gestion doit considérer la valeur d'investissement de N et N-1 au cours des deux dernières années. Ces prévisions sont basées sur le taux d'évaluation.

La formule de calcul est la suivante :

$$TE = \frac{(VN - VN - 1)}{VN - 1} \times 100$$

- V_N : la valeur de l'année en cours lorsque nous préparons le budget.
- V_{N-1} : valeur de l'année précédente

d) 4^{ème} étape : programme d'investissement

À la suite de la troisième étape, le contrôleur de gestion doit organiser et classer les projets selon leur importance, tout en surveillant les projets en cours non achevés débutés l'an passé ou plus tôt.

Pour ce faire, il doit être informé du nombre de projets toujours en cours qui ont besoin de fonds, des nouveaux projets à lancer, Classer tous les projets par catégories (RCN, programme propre, programmes publics).

Finalement, chaque nouveau projet se voit attribuer un numéro d'identification pour son enregistrement au sein du système de gestion et de programmation d'investissement.

e) 5^{ème} étape : La demande d'autorisation de programme (AP)

La demande d'autorisation de programme (AP), préparée par le contrôleur de gestion au début de janvier, utilise un document normalisé appelé **X240**. Il s'agit d'un support d'information du système de gestion qui regroupe un ensemble de données concernant :

- La caractéristique de l'opération : électricité (ELEC), gaz (GAZ), Autres ;
- Libellé de l'opération ;
- Lieu d'exécution ;
- Durée de réalisation.

Toute demande d'AP nouvelle ou complémentaire doit être accompagnée d'un document X240. À cet effet, la division Finance et comptabilité ouvre une carte maîtresse qui regroupe tous les crédits d'investissement en cours dans toutes les unités ou divisions. Cette fiche permet de connaître Les dépenses réglées ou en instance de règlement, les factures diverses des matériels et la situation des engagements.

Les dépenses de projets calculées à travers l'équation suivante :

$$\text{Montant de l'autorisation de programme AP} = \text{Dépenses N-1} + \text{dépenses probables N+ prévision N+1 en cours} + \text{Dépenses ultérieures.}$$

Ainsi, elle soumet à la direction générale de la RDO, pour signature, un budget de préparation et donne le pouvoir d'engager des dépenses pour la réalisation d'un investissement.

f) 6^{ème} étape : Validation et l'exécution de budget

Organiser des réunions avec l'hierarchie supérieure de RDO pour confirmation de l'enveloppe budgétaire totale des investissements et validation officielle du budget, et discuter des projets à inscrire immédiatement, de ceux à différer et de ceux à justifier davantage. Parfois, il peut demander des justificatifs supplémentaires pour certains projets avant d'accorder leur financement afin d'exécuter le budget pour l'année suivante.

g) 7^{ème} étape : Suivi des dépenses et des engagements

Le contrôleur de gestion a suivi les dépenses en les classant en deux types :

- Dépenses d'équipement : par exemple, achat et création de nouveaux moyens d'exploitation, amélioration des infrastructures.
- Dépenses de remplacement : ce sont des dépenses associées aux réparations et au renouvellement d'équipements obsolètes.

Le contrôleur de gestion suit l'état d'avancement des investissements à la base de deux taux :

$$\text{Le taux d'engagements} = (\text{montant total de l'engagement} / \text{montant total de l'affaire}) \times 100$$

$$\text{Le taux de dépenses} = (\text{montant total de la dépense} / \text{montant total de l'affaire}) \times 100$$

Pour garantir un suivi rigoureux des fonds alloués aux investissements, optimisant ainsi la gestion budgétaire.

Tableau N° 13: Exemple sur le suivi des dépenses et des engagements

| Montant affaire KDA | | | ENGAGEMENT | DEPENSES | TAUX %ENG | TAUX % DEP |
|---------------------|--------------|---------------|------------|----------|-----------|------------|
| Poste | Raccordement | Montant Total | | | | |
| 1000 | 2250 | 3250 | 3100 | 2700 | 95% | 83% |
| 3900 | 5235 | 9135 | 7600 | 7000 | 83% | 77% |
| 1000 | 1834 | 2834 | 3200 | 2400 | 113% | 85% |
| 3900 | 3324 | 7224 | 4300 | 4000 | 60% | 55% |
| 1000 | 2608 | 3608 | 3400 | 3000 | 94% | 83% |
| 3200 | 1276 | 4476 | 3000 | 2500 | 67% | 56% |
| 4800 | 3681 | 8481 | 8300 | 8000 | 98% | 94% |
| 18800 | 20208 | 39008 | | | | |

Source : document fourni par DDAT

Sachant que : Montant Total= Poste+Raccordement

h) 8^{ème} étape : Clôture du budget et suggestion

Le contrôleur de gestion réalise des analyses tout au long du processus budgétaire, repérant les points faibles et formulant des suggestions pour améliorer sa mise en œuvre avant sa clôture.

Ces suggestions seront adressées aux dirigeants afin de les guider dans leurs décisions budgétaires. Parfois, les suggestions sont considérées par les responsables, mais la majorité des décisions sont généralement arrêtées au niveau de la RDO. Cela peut inclure supprimer certains investissements, prioriser certains projets ou réduire le montant nécessaire pour un certain investissement.

3.2.3. Classification des investissements au sein de la DDAT :

Les investissements de la DDAT peuvent être classés en plusieurs catégories :

- **Infrastructures et équipements :**
 - Infrastructures générales ;
 - Engins et véhicules ;
 - Matériel informatique et bureautique ;
 - Outillage et équipements divers.

- **Réseaux et installations électriques :**
 - Réseaux HT-MT-BT ;
 - Postes de transformation ;
 - Centre de téléconduite ;
 - Lignes électriques.

- **Installations gazières et centrales énergétiques :**
 - Gazoducs ;
 - Postes de détente ;
 - Réseaux HP-MP-BP ;
 - Centrale à turbine vapeur ;
 - Centrale diesel ;
 - Centrale à turbine à gaz.

- **Travaux de rénovation et d'aménagement :**
 - Remplacement des réseaux d'électricité et de gaz ;
 - Remplacement du mobilier de bureau ;
 - Aménagement des locaux loués ;
 - Autres aménagements divers.

3.2.4. Les parties prenantes concernées pour l'élaboration d'un budget d'investissement :

L'élaboration du budget d'investissement repose sur une collaboration de toutes les structures de la direction d'AIN TEMOUCHENT avec le contrôleur de gestion, tout en tenant compte des orientations stratégiques définies par la direction générale.

Chapitre 03 : le contrôle budgétaire : un levier pour améliorer la performance financière de SONELGAZ

Tableau N° 14: Le budget d'investissement de l'année 2021 en KDA

| PROJETS | CHAPITRE ARTICLE | LIBELLE | MONTANT Demande 2021 (KDA) | MONTANT Prévues 2021(KDA) |
|-------------------------|-----------------------------|--|---|--|
| PPE | 43 | Restructuration HTA | 34320,00 | 0,00 |
| | | Réhabilitation réseau BT | 2100,00 | 1400,00 |
| | | Création départ BT | 16500,00 | 11000,00 |
| | | Création poste HTA/BT | 70000,00 | 62200,00 |
| | 71 | Remplacements Elec | 40000,00 | 29920,00 |
| PPG | 52 | Ext, Renf, Réseau Gaz | 4500,00 | 0,00 |
| | 72 | Remplacements Réseau Gaz | 15185,00 | 15185,00 |
| RCNE | 62 | RCN, Elec, CD, Ain Témouchent | 630000,00 | 210000,00 |
| | | Zones d'ombre Elec CD, Ain Témouchent | 90000,00 | 90000,00 |
| RCNG | 63 | RCN, Gaz, CD, Ain Témouchent | 520018,00 | 520000,00 |
| | | Zones d'ombre Gaz CD, Ain Temouchent | 131335,00 | 131335,00 |
| SAG | 81 | Acquisition mobilier et matériel de bureau | 2500,00 | 1000,00 |
| | 84 | Acquisition outillages | 2000,00 | 1000,00 |
| | 85 | Acquisition équipement divers | 2000,00 | 1000,00 |
| | 91 | Travaux d'extension siège DD | 30000,00 | 5000,00 |
| | 92 | Aménagement des locaux loués | 7000,00 | 3500,00 |
| | 93 | Travaux d'Aménagement centre CMT | 6300,00 | 6000,00 |
| TOTAT ANNEE 2021 | | | 1603758,00 | 1088540,00 |

Source : document fourni par DDAT

Le budget d'investissement de l'année 2021 établi sous forme de tableau contient l'ensemble des projets avec le numéro de chapitre et d'article. Chaque investissement contient des montants fixés par la DAAT (montant demandé) et les montants accordés fixés par le responsable de distribution de l'Ouest, sachant que ce dernier n'octroie pas toujours les montants demandés par la DDAT à cause de financements variant en fonction du type d'investissement et de la priorité des projets.

3.3. Le budget de trésorerie :

C'est le dernier budget que la DDAT doit exécuter et peut être défini comme un budget de synthèse des autres budgets qui résume la différence entre les encaissements et les décaissements, c'est-à-dire des entrées et des sorties d'argent sur les charges et les produits générés par les différents budgets. Il permet d'anticiper les besoins en liquidités et d'assurer les équilibres entre les encaissements et les décaissements, et d'éviter les situations déficitaires et l'excédentaire non maîtrisé.

3.3.1. Les flux financiers entrants et sortants :

Ils désignent les encaissements et les décaissements d'argent liés aux activités de la DDAT.

➤ Les encaissements

DDAT dispose de 6 agences de paiement, chacune identifiée par un code agence sous la forme 75 X, où 75 est le code de la DDAT et X le numéro de l'agence.

- ✓ 754 : AIN KIHAL ;
- ✓ 756 : AIN TEMOUCHENT NORD ;
- ✓ 751 : AIN TEMOUCHENT SUD ;
- ✓ 752 : BENI SAF ;
- ✓ 755 : EL AMRIA ;
- ✓ 753 : HAMMAM B-HADJAR ;

Chaque agence collecte quotidiennement les règlements de clients Sonlegaz, qui peuvent être effectués par plusieurs canaux, dont le paiement par chèque ou espèce au niveau des agences de Sonlegaz, l'encaissement au niveau de bureau de postal (EBP), l'encaissement au niveau de bureau de banque (EBB), l'encaissement bancaire via web effectué à travers la carte CIB (EBW).

Ces fonds sont ensuite centralisés et analysés le jour suivant par le chargé d'étude des encaissements, qui reçoit les extraits de compte Sonlegaz auprès de la CCP et de la BNA, les chèques émis par les clients ainsi que le détail des paiements électroniques effectués par carte bancaire afin de les regrouper dans des documents appelés caisses détaillant les flux financiers par agence et type de paiement ainsi que la situation de trésorerie de la journée.

➤ Les décaissements

La DAAT utilise les deux principaux moyens de paiement : les chèques utilisés pour payer les organismes publics et les ordres de virement privilégiés pour les fournisseurs privés afin d'optimiser la gestion des liquidités. L'objectif est de garantir un suivi précis des flux sortants

et d'anticiper les besoins en trésorerie pour éviter tout déséquilibre financier.

3.3.2 La prévision des flux de la trésorerie

La prévision des flux de la trésorerie, qui est mise en œuvre au niveau de la direction de distribution d'Ain Témouchent (DAAT), repose sur plusieurs axes fondamentaux. Ainsi, la direction a défini un plan à moyen terme pour financer les projets d'investissement à hauteur de cinq ans. Le trésorier a également pour mission d'élaborer un plan de trésorerie annuel. Sans oublier aussi les prévisions d'un à trois mois, ayant été préalablement élaborées à partir de plusieurs prévisions à très court terme. À la suite de chaque cycle de prévision, le trésorier prépare un tableau qui précise la réalisation des encaisses, classées par catégorie de clients et établissements bancaires, réalisée durant la période, en complément des décaissements, en contrepartie des acquisitions et des services fournis. Ainsi que le tableau de suivi de trésorerie est transmis au service budgets et contrôle de gestion pour le calcul des écarts et l'analyse.

3.3.3. Les logiciels de trésorerie:

Le groupe Sonelgaz dispose d'une filiale ELIT spécialisée dans le développement des technologies d'information et de communication pour le groupe Sonelgaz afin de faciliter la gestion du budget de trésorerie, à savoir :

➤ **GTC (Gestion de trésorerie client):**

C'est un système récemment mis en service au sein des filiales du groupe Sonelgaz, spécialisé dans la gestion des encaissements et le rapprochement avec le système « Maliya », l'état des thèmes fiscaux. Gestion des anomalies, état des chèques impayés, virements erronés ou non identifiés, ainsi que gestion de la trésorerie et situation de caisse. Arrêt de caisse central et intégration des fichiers extérieurs.

➤ **Maliya:**

Ce système facilite la centralisation de la trésorerie du groupe, permet de cerner les besoins en financement et les possibilités d'investissement de trésorerie, optimise les situations de trésorerie et contrôle les risques financiers. Il harmonise les processus de gestion de trésorerie grâce à ses modules :

- Module de flux de trésorerie, saisie des prévisions, réalisations, équilibrage des comptes, remontée de fonds GTC.
- Module de système informatique Hissab : intégration avec le logiciel comptable.
- Module Rapprochement : rapprochement automatique ou manuel des fichiers électroniques (banques/poste), gestion des erreurs liées aux chèques ou virements à travers le rapprochement fractionnel.

3.3.4. L'intégration des budgets de ventes et d'investissement dans le budget de trésorerie :

DDAT élabore un budget de trésorerie selon le budget de vente et le budget d'investissement selon les opérations coordonnées entre divers services. Au début, le service commercial et le service de contrôle de gestion font une saisie des montants relatifs aux ventes, aux charges et aux investissements via les logiciels intégrés CRMS, GTC, CTC et MALIYA.

Le logiciel CRMS joue un rôle central, il est basé sur la gestion de la relation client, enregistre les encaissements liés aux ventes et au marketing, intègre les nouveaux abonnés et assure la supervision de la consommation de gaz et d'électricité.

Ensuite, le service comptabilité collecte ces données et les traite via le logiciel Hissab afin d'élaborer la balance et les grands livres, documents indispensables qui servent de base fiable à la direction de la trésorerie pour l'élaboration du budget de trésorerie.

Section 3 : Analyser les écarts budgétaires pour améliorer la performance financière

Il est maintenant essentiel d'examiner un élément tout aussi crucial du cycle budgétaire : le contrôle budgétaire, après avoir analysé les divers budgets conçus au sein de la DAAT, la fonction du contrôleur de gestion et les instruments utilisés.

Celui-ci repose notamment sur l'analyse des écarts entre les réalisations et les prévisions établies, qui se fait mensuellement. Cette démarche permet de connaître si les objectifs fixés préalablement ont été réalisés.

Dans cette section, on va examiner et analyser les écarts budgétaires observés dans la DAAT afin de mettre en lumière leur rôle dans l'amélioration et l'optimisation de sa performance financière.

1. Analyse les écarts de budget de vente de la direction de distribution Ain Témouchent pour l'exercice 2019, 2020 :

Les tableaux suivants vont montrer le calcul des prévisions ainsi que les réalisations sur le chiffre d'affaire de chaque année pour les exercices 2019 et 2020 concernant les produits électricité.

Tableau N° 15: Budget de vente pour l'exercice 2019 en MDA

| Electricité | prévision PU 2019 | prévision de Quantité 2019 | prévision du CA 2019 | Réalisation PU 2019 | Réalisation de Quantité 2019 | Réalisation du CA 2019 | Taux de réalisation |
|-------------|-------------------|----------------------------|----------------------|---------------------|------------------------------|------------------------|---------------------|
| BT | 4,634 | 314,63 | 1 458,01 | 4,573 | 311,05 | 1 422,42 | 98% |
| MT | 4,073 | 126,45 | 515,03 | 3,877 | 163,87 | 635,32 | 123% |

Chapitre 03 : le contrôle budgétaire : un levier pour améliorer la performance financière de SONELGAZ

| | | | | | | | |
|-----------|------------------------------------|--------|-----------------|--------------------------------------|--------|-----------------|-------------|
| HT | 2,426 | 449,51 | 1 090,51 | 2,425 | 430,92 | 1044,97 | 96% |
| | Total de la prévision du CA | | 3 063,56 | Total de la réalisation du CA | | 3 102,71 | 101% |

Source : élaboration personnelle à partir des documents fournis.

Calcul l'écart sur chiffre d'affaire Global:

$$\text{Écart sur chiffre d'affaire Global} = \text{Total de la réalisation du CA} - \text{Total de la prévision du CA}$$

$$\begin{aligned} \text{Écart sur chiffre d'affaire Global} &= 3\,102,71 - 3\,063,56 \\ &= 39,15\text{MDA} \end{aligned}$$

➤ **La décomposition de l'écart CA Global:**

1. Elec : BT

➤ **Écart sur chiffre d'affaire** = $(P_R \times Q_R) - (P_P \times Q_P)$
Écart sur chiffre d'affaire = $(4,573 \times 311,05) - (4,634 \times 314,63)$
 = **-35,56 MDA**

➤ **La décomposition de l'écart CA :**

➤ **Écart sur prix** = $(P_R - P_P) \times Q_R$
Écart sur prix = $(4,573 - 4,634) \times 311,05$
 = **-18,97 MDA**

➤ **Écart sur quantité** = $(Q_R - Q_P) \times P_P$
Écart sur quantité = $(311,05 - 314,63) \times 4,634$
 = **-16,58 MDA**

2. Elec : MT

➤ **Écart sur chiffre d'affaire** = $(P_R \times Q_R) - (P_P \times Q_P)$
Écart sur chiffre d'affaire = $(3,877 \times 163,87) - (4,073 \times 126,45)$
 = **120,30 MDA**

➤ **La décomposition de l'écart CA :**

➤ **Écart sur prix** = $(P_R - P_P) \times Q_R$
Écart sur prix = $(3,877 - 4,073) \times 163,87$
 = **-32,11 MDA**

➤ **Écart sur quantité** = $(Q_R - Q_P) \times P_P$
Écart sur quantité = $(163,87 - 126,45) \times 4,073$
 = **152,41 MDA**

3. Elec : HT

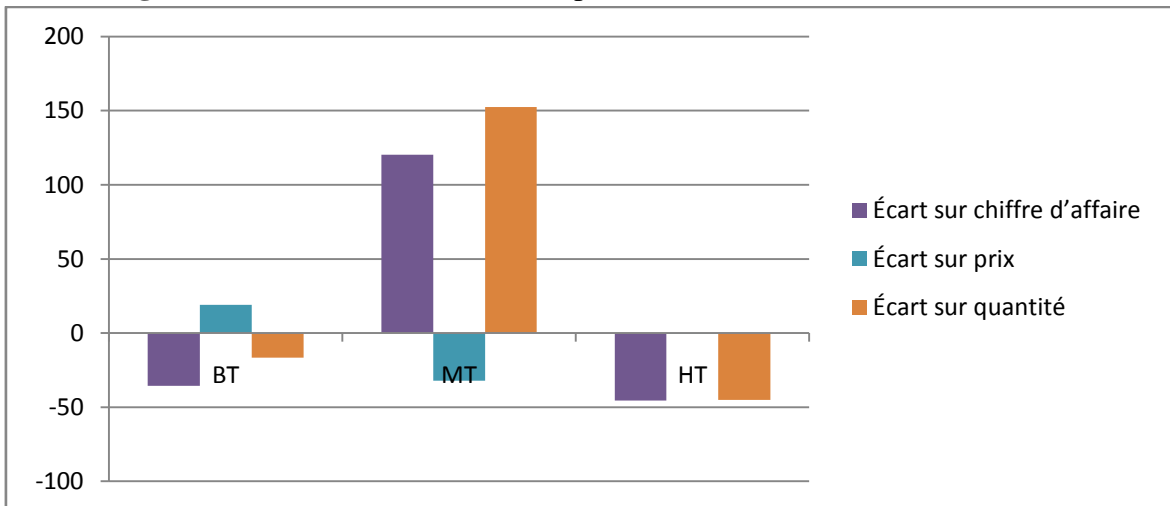
➤ Écart sur **chiffre d'affaire** = $(P_R \times Q_R) - (P_P \times Q_P)$
 Écart sur **chiffre d'affaire** = $(2.425 \times 430.92) - (2.426 \times 449.51)$
 = **-45.53 MDA**

➤ **La décomposition de l'écart CA :**

➤ Écart sur **prix** = $(P_R - P_P) \times Q_R$
 Écart sur **prix** = $(2.425 - 2.426) \times 430.92$
 = -0.43 MDA

➤ Écart sur **quantité** = $(Q_R - Q_P) \times P_P$
 Écart sur **quantité** = $(430.92 - 449.51) \times 2.426$
 = -45.09 MDA

Histogramme N°01 : les écarts du CA par nature (Prix / Quantité / Global) en 2019



Source : élaboration personnelle à partir de tableau 15.

Les réalisations de ventes de l'année 2019 sont supérieures aux prévisions, ce qui est bénéfique pour DDAT : elle réalise plus qu'elle ne prévoit, ce qui dégage un taux de réalisation de 101 % et un écart positif de 39,15 MDA. Cette différence favorable est principalement attribuée à l'augmentation des quantités vendues d'électricité et à la variation des prix réalisée par rapport aux prévisions.

- BT : un écart négatif de 35,56 MDA avec un taux de réalisation de 98 % en raison de la diminution de la quantité et du prix unitaire par rapport aux prévisions
- MT : un écart positif de 120,30 MDA avec un taux de réalisation de 123 % en raison de l'augmentation de quantité par rapport aux prévisions.
- HT : un écart négatif de 45,53 MDA avec un taux de réalisation de 96 % en raison de la diminution de la quantité et du prix unitaire par rapport aux prévisions.

Chapitre 03 : le contrôle budgétaire : un levier pour améliorer la performance financière de SONELGAZ

Malgré ces écarts segmentés, le résultat global reste positif. La baisse constatée en BT semble être liée à une réduction de la consommation intérieure, probablement en lien avec les premières conséquences de la crise sanitaire. Pour le HT, la baisse marquée pourrait indiquer un ralentissement de l'activité industrielle. En revanche, le segment MT a démontré une résilience notable, grâce à une forte augmentation des volumes distribués. Cette performance témoigne de la capacité d'adaptation de SONELGAZ à travers une gestion efficace de la distribution en moyenne tension, ce qui a permis de maintenir un bon niveau de performance financière malgré un contexte économique incertain.

Tableau N° 16 : Budget de vente pour l'exercice 2020 en MDA

| Electricité | prévision PU 2020 | prévision de Quantité 2020 | prévision du CA 2020 | Réalisation PU 2020 | Réalisation de Quantité 2020 | Réalisation du CA 2020 | Taux de réalisation |
|-------------|------------------------------------|----------------------------|----------------------|--------------------------------------|------------------------------|------------------------|---------------------|
| BT | 4,550 | 309,22 | 1 406,94 | 4,527 | 318,87 | 1 443,54 | 103% |
| MT | 3,0805 | 247,59 | 762,71 | 3,759 | 212,55 | 798,96 | 105% |
| HT | 2,405 | 424,85 | 1 021,77 | 2,374 | 404,06 | 959,23 | 94% |
| | Total de la prévision du CA | | 3 191,42 | Total de la réalisation du CA | | 3 201,73 | 100,3% |

Source : élaboration personnelle à partir des documents fournis

Calcul l'écart sur chiffre d'affaire Global:

$$\text{Écart sur chiffre d'affaire Global} = \text{Total de la réalisation du CA} - \text{Total de la prévision du CA}$$

$$\begin{aligned} \text{Écart sur chiffre d'affaire Global} &= 3\,201,73 - 3\,191,42 \\ &= 10.31 \text{ MDA} \end{aligned}$$

➤ La décomposition de l'écart CA Global:

1. Elec : BT

$$\begin{aligned} \text{Écart sur chiffre d'affaire} &= (P_R \times Q_R) - (P_P \times Q_P) \\ \text{Écart sur chiffre d'affaire} &= (4.527 \times 318.87) - (4.550 \times 309.22) \\ &= 36.57 \text{ MDA} \end{aligned}$$

➤ La décomposition de l'écart CA :

$$\begin{aligned} \text{Écart sur prix} &= (P_R - P_P) \times Q_R \\ \text{Écart sur prix} &= (4.527 - 4.550) \times 318.87 \\ &= -7.33 \text{ MDA} \\ \text{Écart sur quantité} &= (Q_R - Q_P) \times P_P \\ \text{Écart sur quantité} &= (318.87 - 309.22) \times 4.550 \\ &= 43.91 \text{ MDA} \end{aligned}$$

2. Elec : MT

➤ Écart sur **chiffre d'affaire** = $(P_R \times Q_R) - (P_P \times Q_P)$
 Écart sur **chiffre d'affaire** = $(3.759 \times 212.55) - (3.0805 \times 247.59)$
 = **36.27 MDA**

➤ **La décomposition de l'écart CA :**

➤ Écart sur **prix** = $(P_R - P_P) \times Q_R$
 Écart sur **prix** = $(3.759 - 3.0805) \times 212.55$
 = 144.21MDA

➤ Écart sur **quantité** = $(Q_R - Q_P) \times P_P$
 Écart sur **quantité** = $(212.55 - 247.59) \times 3.0805$
 = -107.94 MDA

3. Elec : HT

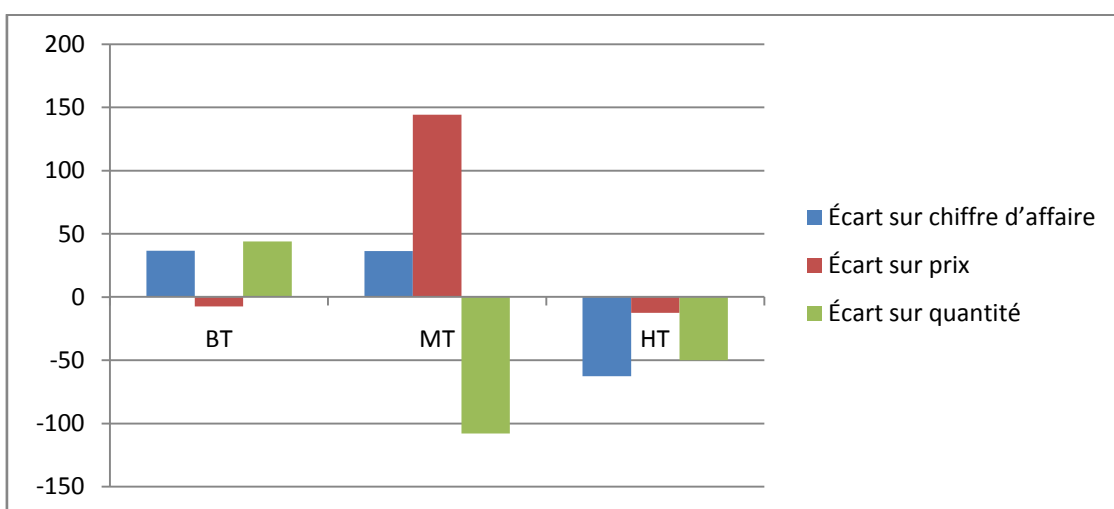
➤ Écart sur **chiffre d'affaire** = $(P_R \times Q_R) - (P_P \times Q_P)$
 Écart sur **chiffre d'affaire** = $(2.374 \times 404.06) - (2.405 \times 424.85)$
 = **-62.53 MDA**

➤ **La décomposition de l'écart CA :**

➤ Écart sur **prix** = $(P_R - P_P) \times Q_R$
 Écart sur **prix** = $(2.374 - 2.405) \times 404.06$
 = -12.53 MDA

➤ Écart sur **quantité** = $(Q_R - Q_P) \times P_P$
 Écart sur **quantité** = $(404.06 - 424.85) \times 2.405$
 = -50 MDA

Histogramme N°02 : les écarts du CA par nature (Prix / Quantité / Global) en 2020



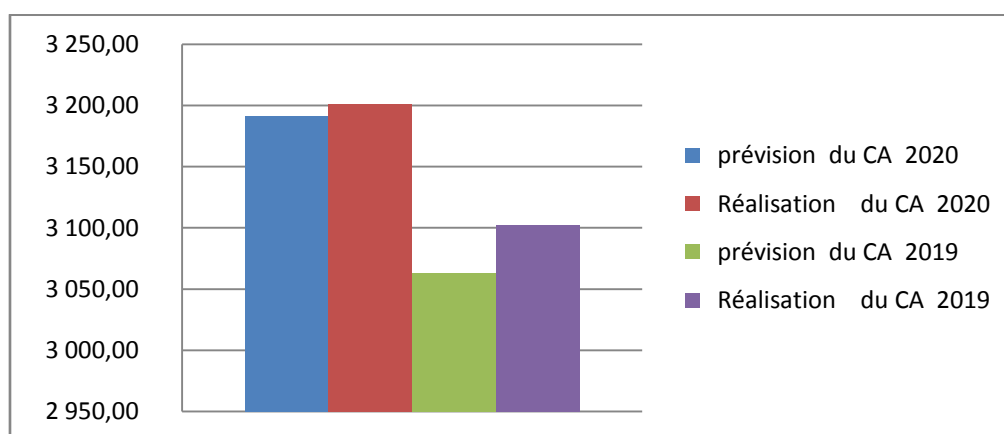
Source : élaboration personnelle à partir de tableau 16.

On a constaté que les prévisions de ventes de l'année 2020 sont inférieures aux réalisations, donc c'est un point positif pour DDAT : elle réalise plus qu'elle ne prévoit, ce qui dégage un taux de réalisation de 100,3 % et un écart positif de 10,31 MDA. Cet écart positif est dû principalement à l'augmentation des quantités vendues d'électricité en raison de l'accroissement de la consommation de l'électricité lors de la pandémie du COVID-19.

- BT : un écart positif de 36,57 MDA avec un taux de réalisation de 103 % en raison de l'augmentation de la quantité par rapport aux prévisions
- MT : un écart positif de 36,27 MDA avec un taux de réalisation de 105 % en raison de l'augmentation de prix unitaire par rapport aux prévisions
- HT : un écart négatif de 62,53 MDA avec un taux de réalisation de 94 % en raison de la diminution de la quantité et du prix unitaire par rapport aux prévisions.

Ces écarts trouvent leur origine dans plusieurs facteurs. Les écarts de prix peuvent être liés à des modifications tarifaires ou à des erreurs de facturation, tandis que les écarts de quantité résultent souvent d'un changement imprévu de la demande, d'un retard dans les raccordements, ou encore de pertes techniques.

Histogramme N°03 : les prévisions et les réalisations du CA 2019 et 2020



Source : élaboration personnelle à partir des tableaux N°15 et N°16

D'après cet histogramme, on constate que pour les années 2019 et 2020, les prévisions sont inférieures aux réalisations, donc c'est un point fort pour DDAT : elle réalise plus que ce qu'elle prévoit, elle dégage des écarts positifs. Cet écart positif vient du fait que l'entreprise a réalisé ses objectifs fixés au début, et la cause du succès peut être traduite par la sous-estimation des prévisions.

2. Analyse les écarts de budget d'investissement de la direction de distribution Ain Témouchent pour l'exercice 2019, 2020 :

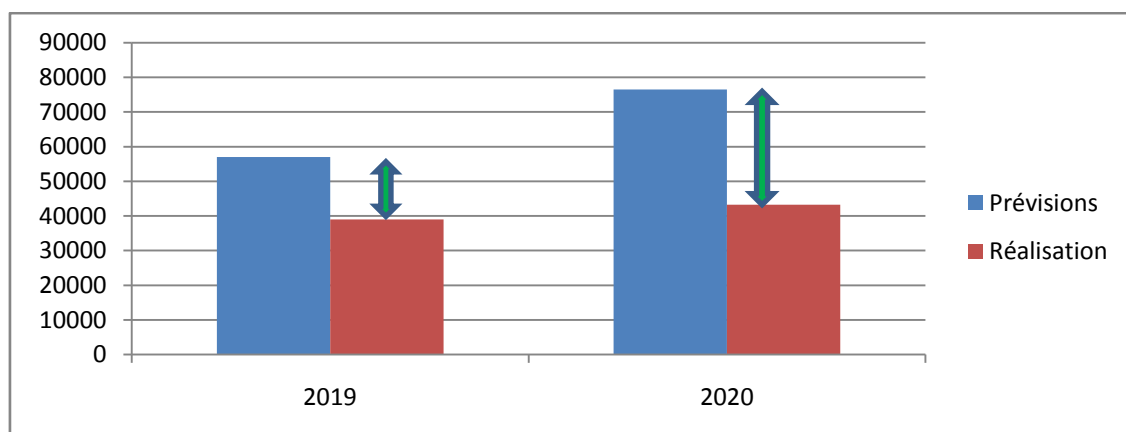
Le tableau suivant va montrer le calcul des écarts à partir des prévisions et les réalisations de chaque année pour les exercices 2019 et 2020 concernant le chapitre 43.

Tableau N°17 : les prévisions et les réalisations du chapitre 43 pour les exercices 2019 et 2020 en KDA

| Années | Prévisions | Réalisation | Ecart | Taux de réalisation |
|--------|------------|-------------|---------|---------------------|
| 2019 | 57047 | 39008 | -18039 | 68,4% |
| 2020 | 76 536 | 43290 | -33246 | 56,6% |
| Total | 133 583 | 82 298 | -51 285 | 61,6% |

Source : élaboration personnelle à partir des documents fournis

Histogramme N°04 : les prévisions et les réalisations du chapitre 43 pour les exercices 2019 et 2020



Source : élaboration personnelle à partir de tableau N°17.

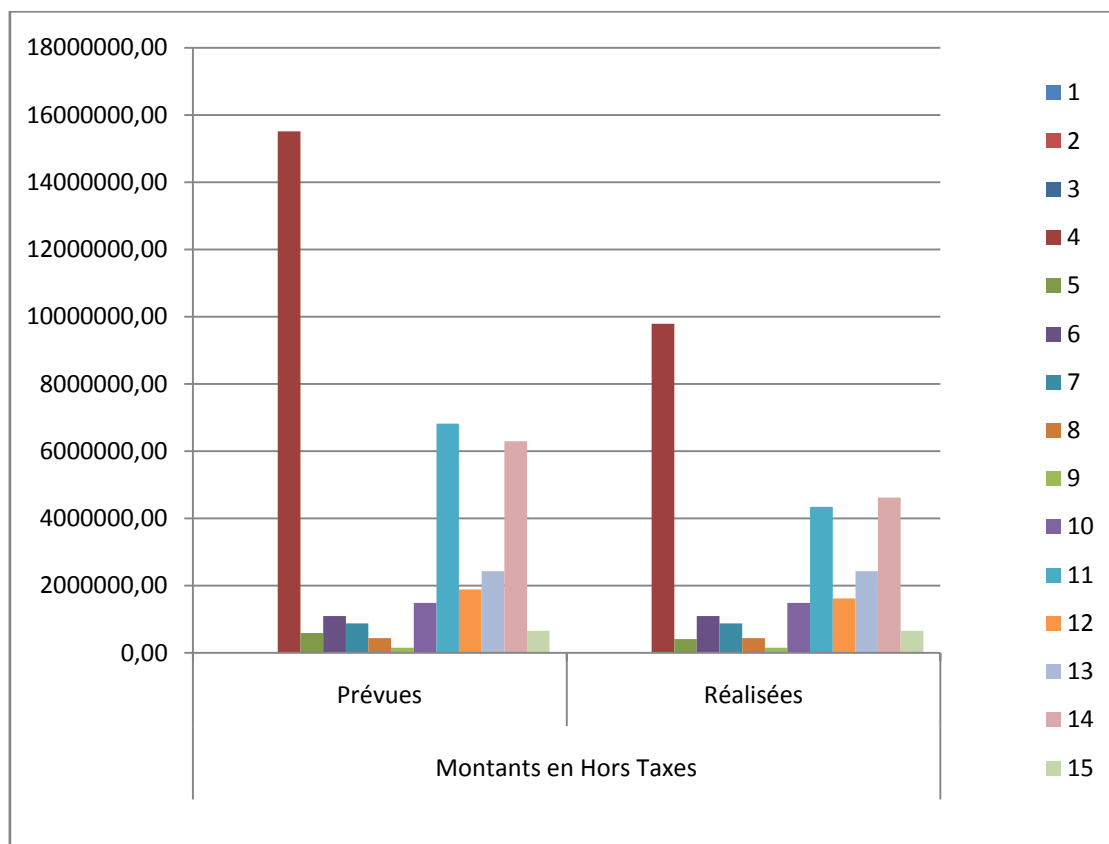
En analysant le calcul précédent, il apparaît que les résultats sont en deçà des prévisions pour les années 2019 et 2020, entraînant un écart négatif. Cette situation découle du fait que SDO n'a pas alloué le montant total prévu par la DDAT, en tenant compte de la disponibilité des moyens et de la priorité des projets.

Afin d'assurer le suivi rigoureux de la réalisation du projet, la DDAT s'appuie sur cette analyse. Le tableau ci-dessus présente une comparaison entre ce qui était prévu dans l'étude initiale et ce qui était réellement exécuté sur le terrain

Tableau N° 18: Etat de suivi la réalisation Bordereau quantitatif estimatif pour exercice 2020 en DA

| N° Article | Désignation | Unité | Quantités | | | Prix Unitaire | Montants en Hors Taxes | | | |
|------------|---------------------------------------|-------|-----------|-----------|----------|---------------|------------------------|-------------|------------|-------------|
| | | | Prévues | Réalisées | Ecart | | Prévues | Réalisées | Plus Value | Moins Value |
| 1 | Armement NV | UN | 1,00 | 0,00 | -1,00 | 5000,00 | 5000,00 | 0,00 | / | 5000,00 |
| 2 | Chaîne à 3 élé CTV 254 | UN | 3,00 | 0,00 | -3,00 | 1000,00 | 3000,00 | 0,00 | / | 3000,00 |
| 3 | Support Béton | UN | 1,00 | 0,00 | -1,00 | 5000,00 | 5000,00 | 0,00 | / | 5000,00 |
| 4 | F/P Conducteur 3x93,3 mm ² | MI | 12410,00 | 7829,00 | -4581,00 | 1250,00 | 15512500,00 | 9786250,00 | / | 5726250,00 |
| 5 | F/P Fil de Garde | MI | 590,00 | 412,00 | -178,00 | 1000,00 | 590000,00 | 412000,00 | / | 178000,00 |
| 6 | F/P Support 106 BS 88 "G" | UN | 5,00 | 5,00 | 0,00 | 220000,00 | 1100000,00 | 1100000,00 | / | / |
| 7 | F/P Support 2x106 BS 88 "G" Jumelé | UN | 1,00 | 1,00 | 0,00 | 880000,00 | 880000,00 | 880000,00 | / | / |
| 8 | F/P Support 2x126 BS 77 "G" | UN | 1,00 | 1,00 | 0,00 | 440000,00 | 440000,00 | 440000,00 | / | / |
| 9 | F/P Support Béton 12/1000 | UN | 1,00 | 1,00 | 0,00 | 155000,00 | 155000,00 | 155000,00 | / | / |
| 10 | F/P Support Béton 3X12/1000 | UN | 3,00 | 3,00 | 0,00 | 495000,00 | 1485000,00 | 1485000,00 | / | / |
| 11 | F/P Support Béton 2X12/1000 | UN | 22,00 | 14,00 | -8,00 | 310000,00 | 6820000,00 | 4340000,00 | / | 2480000,00 |
| 12 | F/P Support Béton 2X12/630 | UN | 7,00 | 6,00 | -1,00 | 270000,00 | 1890000,00 | 1620000,00 | / | 270000,00 |
| 13 | F/P Support Béton 12/630 | UN | 18,00 | 18,00 | 0,00 | 135000,00 | 2430000,00 | 2430000,00 | / | / |
| 14 | F/P Support Béton 12/400 | UN | 60,00 | 44,00 | -16,00 | 105000,00 | 6300000,00 | 4620000,00 | / | 1680000,00 |
| 15 | F/P Support 126 BS 77 "G" | UN | 3,00 | 3,00 | 0,00 | 220000,00 | 660000,00 | 660000,00 | / | / |
| TOTAUX | | | | | | | 38275500,00 | 27928250,00 | 0,00 | 10347250,00 |

Histogramme N°05 : les prévisions et les réalisations du projet en 2020



Source : élaboration personnelle à partir de tableau N°18

En analysant les écarts observés dans le tableau et l'histogramme, il apparaît que les prévisions sont supérieures aux réalisations, entraînant un écart négatif. Cette situation découle principalement des causes suivantes :

- Les ajustements des quantités lors de l'exécution sur le terrain : certains articles tels que F/P Conducteur 3 x 93,3 mm² et F/P Fil de garde ont été réduits ou modifiés afin de mieux s'adapter aux besoins réels de terrain et de rationaliser des coûts.
- Abandon ou remplacement de certains articles comme l'armement NV, la chaîne à 3 éléments CTV 254, le support béton, soit pour supprimer, soit pour être remplacés par ses solutions techniques équivalentes, en fonction de l'évaluation de projet.
- Problèmes de disponibilités ou difficultés d'approvisionnement des matériels, ce qui a contribué à l'écart observé entre les prévisions et les réalisations.

À la fin, il est essentiel de souligner que le contrôle budgétaire aide à déceler les excès de dépenses, les manques d'efficacité opérationnelle et les perspectives pour améliorer la performance financière. Il contribue aussi à juger l'efficacité des investissements et des actions stratégiques dans le cadre du projet.

Chapitre 03 : le contrôle budgétaire : un levier pour améliorer la performance financière de SONELGAZ

3. Analyse les écarts de budget de trésorerie de la direction de distribution Ain Témouchent pour l'exercice 2019, 2020 :

Le tableau ci-dessous va présenter Les encaissements et les décaissements de trésorerie de la DDAT

Tableau N° 19: Budget de trésorerie pour l'exercice 2019 en MDA

| | Montant prévu 2019 | Montant réalisé 2019 | Ecart | Taux de Réalisation |
|------------------------------------|-------------------------------|---------------------------------|----------------|--------------------------------|
| Les encaissements | 4680,5 | 5394,07 | 713,57 | 115,2% |
| Ventes Elec et Gaz | 4226,5 | 4560,08 | 333,58 | 107,9% |
| Ventes (BT /BP) | 1960,09 | 2047,99 | 87,9 | 104,5% |
| Ventes (MT /MP) | 672,11 | 791,35 | 119,24 | 117,7% |
| Ventes (HT/HP) | 1594,3 | 1720,74 | 126,44 | 107,9% |
| TPR | 76 | 89,25 | 13,25 | 117,4% |
| Encaissement travaux | 378 | 744,74 | 366,74 | 197,0% |
| Les décaissements | 5364,25 | 6100,7 | 736,45 | 113,7% |
| Dépenses d'exploitation : | 5047,25 | 5355,96 | 308,71 | 106,1% |
| Achats consommés | 3384,09 | 3642,59 | 258,5 | 107,6% |
| Les services | 963,16 | 1034,37 | 71,21 | 107,4% |
| Charges Personnel | 700 | 679 | -21 | 97,0% |
| Impôts et Taxes | - | - | - | - |
| Autres Charges | - | - | - | - |
| Dépenses d'investissement | 317 | 744,74 | 427,74 | 234,9% |
| Autofinancement | 0 | -308,35 | -308,35 | 100% |
| Solde de trésorerie (HT) | -683,75 | -1014,98 | -331,23 | 148,4% |
| Agios sur découvert | -173,2 | -192,65 | -19,45 | 111,2% |
| Solde de trésorerie initial | -1501 | -1427 | 74 | 95,1% |
| Solde de trésorerie final | -2357,95 | -2634,63 | -276,68 | 111,7% |

Source : élaboration personnelle à partir des documents fournis

Dans ce budget de trésorerie, on constate que les prévisions effectuées par la DDAT se différencient de la réalité. Effectivement, on remarque un taux de réalisation des encaissements de 115,2 %, ce qui signifie que la réalisation dépasse les prévisions (écart favorable = 713,57 MDA). Cet écart est dû :

- Un montant réalisé en ventes d'électricité et de gaz de 4560,08 MDA, avec un écart positif de 333,58 MDA.
- Les travaux de prestations remboursables ont augmenté de 13,25 MDA (écart favorable avec un taux de réalisation de 117,4 %).

Chapitre 03 : le contrôle budgétaire : un levier pour améliorer la performance financière de SONELGAZ

- augmentation des encaissements des travaux avec un écart favorable de 366,74 MDA et un taux de réalisation de 197 % par rapport aux prévisions.

En revanche, le taux de réalisation des décaissements est de 113,7 % et l'écart positif est de 736,45 MDA en raison du :

- L'accroissement des achats s'élève à 3 642,59 MDA avec une différence positive de 258,5 MDA et un taux de réalisation de 107,6 % par rapport à ce qui était prévu, attribué à une hausse du nombre de clients Elec et Gaz pendant l'année 2019.
- L'augmentation des services présente un écart positif de 71,21 MDA.
- Une diminution du montant des charges de personnel de 21,00 MDA comparativement à ce qui était prévu avec un taux de réalisation de 97 %.
- L'accroissement des dépenses d'investissement a un écart de 427,74 avec un taux de réalisation de 234,9%.

En fin d'année, le solde de trésorerie final atteint -2634,63 MDA, avec un écart défavorable de -276,68 MDA et un taux de réalisation de 111,7 % en raison de :

- L'autofinancement (paiement à partir des ressources propres) pour financer ses investissements
- L'impact des agios sur le découvert de trésorerie, qui s'établit à -192,65 MDA, a eu un poids significatif sur le solde de trésorerie final.

Les ressources internes (bénéfices non distribués, amortissements, provisions) non suffisent pas à financer ses investissements, le remboursement de dettes au autres dépenses importants, ce qui peut entraîner un déficit de trésorerie.

Tableau N° 20 : Budget de trésorerie pour l'exercice 2020 en MDA

| | Montant prévu 2020 | Montant réalisé 2020 | Ecart | Taux de Réalisation |
|---------------------------|-------------------------------|---------------------------------|----------------|--------------------------------|
| Les encaissements | 5613,29 | 6028,47 | 415,18 | 107,4% |
| Ventes Elec et Gaz | 4833,68 | 5015,26 | 181,58 | 103,8% |
| Ventes (BT /BP) | 2170,87 | 2251,96 | 81,09 | 103,7% |
| Ventes (MT /MP) | 838,83 | 870,49 | 31,66 | 103,8% |
| Ventes (HT/HP) | 1823,98 | 1892,81 | 68,83 | 103,8% |
| TPR | 94,61 | 98,18 | 3,57 | 103,8% |
| Encaissement travaux | 685 | 915,03 | 230,03 | 133,6% |
| Les décaissements | 6362,32 | 6870,25 | 507,93 | 108,0% |
| Dépenses d'exploitation : | 5677,32 | 5955,22 | 277,9 | 104,9% |
| Achats consommés | 3861,15 | 4012,68 | 151,53 | 103,9% |
| Les services | 1096,43 | 1265,54 | 169,11 | 115,4% |
| Charges Personnel | 719,74 | 677 | -42,74 | 94,1% |
| Impôts et Taxes | - | - | - | - |
| Autres Charges | - | - | - | - |
| Dépenses d'investissement | 685 | 915,03 | 230,03 | 133,6% |
| Autofinancement | 0 | -490,2 | -490,2 | 0,0% |
| Solde de | -749,03 | -1331,98 | -582,95 | 177,8% |

Chapitre 03 : le contrôle budgétaire : un levier pour améliorer la performance financière de SONELGAZ

| | | | | |
|------------------------------------|-----------------|-----------------|---------------|--------------|
| trésorerie (HT) | | | | |
| Agios sur découvert | -221,24 | -218,38 | 2,86 | 98,7% |
| Solde de trésorerie initial | -2761,3 | -1569,7 | 1191,6 | 56,8% |
| Solde de trésorerie final | -3731,57 | -3120,06 | 611,51 | 83,6% |

Source : élaboration personnelle à partir des documents fournis

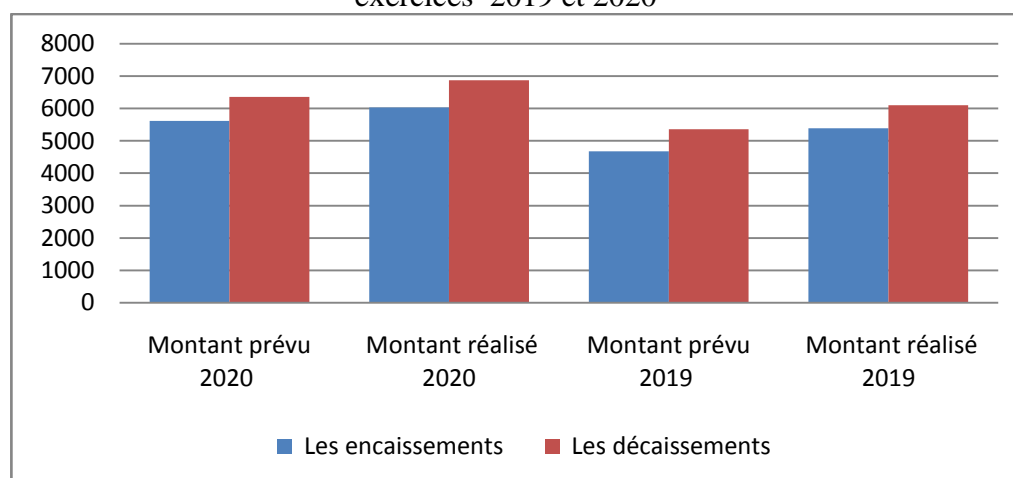
Dans ce budget de trésorerie, on constate que les prévisions de solde de trésorerie final effectuées par la DDAT sont supérieures à la réalité. Avec un taux de réalisation de 83,6 %, ce qui signifie que l'écart positif est de 611,51 MDA. Cet écart est dû à :

- Le total des encaissements de l'année 2020 est de 6028,47 MDA contre une prévision de 5613,29 MDA, ce qui donne un écart favorable de 415,18 MDA.
- L'augmentation des ventes et TPR et de l'encaissement travaux par rapport à leurs prévisions : les écarts sont respectivement de 181,58 MDA, de 3,57 MDA, de 230,03 MDA.

Toutefois, les décaissements dégagent un écart positif, mais défavorable, de 507,93 MDA avec un taux de réalisation qui est de 108 % en raison du :

- L'augmentation des dépenses d'exploitation s'élève à 5955,22 MDA avec une différence positive de 277,9 MDA et un taux de réalisation de 104,9 % par rapport à ce qui était prévu.
- L'accroissement des dépenses d'investissement a un écart de 230,03 MDA avec un taux de réalisation de 133,6 %.

Histogramme N°06: les prévisions et les réalisations du budget de trésorerie pour les exercices 2019 et 2020



Source : élaboration personnelle à partir des tableaux N°19 et N°20

Chapitre 03 : le contrôle budgétaire : un levier pour améliorer la performance financière de SONELGAZ

On constate que les décaissements ont toujours été supérieurs aux encaissements lors de l'exercice financier 2019-2020, tant dans les prévisions que dans les réalisations. Cela indique la possibilité de coûts d'investissement élevés (dépenses dépassant les revenus) ou d'une mauvaise gestion budgétaire.

En 2020, les réalisations ont été supérieures à celles de l'année précédente. Cela est dû à l'augmentation de la consommation d'électricité et de gaz naturel due à la pandémie de maladie à coronavirus (COVID-19).

4. Apports des actions correctives dans l'amélioration de la performance financière :

Après l'analyse des écarts budgétaires relevés au niveau de la DDAT, nous avons conduit un entretien semi-directif avec un cadre du service Budget et contrôle de gestion, pour déterminer l'effet du contrôle budgétaire sur la performance financière, notamment dans le contexte des actions correctives mises en place.

L'objectif était de recueillir des informations tout en vérifiant certaines hypothèses liées à notre travail de recherche. Après avoir collecté les informations, nous avons synthétisé les différentes réponses de la manière suivante :

1. Comment sont analysés les écarts entre les prévisions budgétaires et les réalisations ?

Une fois identifiés les écarts, une analyse approfondie est menée pour comprendre les causes, quel que soit leur origine des écarts à savoir :

Causes internes :

- Maîtrise, erreurs dans la planification des projets ou mauvaise allocation des ressources;
- Prévisions budgétaires inexactes dues à une mauvaise estimation des coûts des matières premières;
- Problèmes techniques ou organisationnel changement dues a retards dans la réalisation des travaux
- défauts relatif au suivi des consommations énergétique et couts opérationnel.

Causes externes :

- changements réglementaires sur certaines normes environnementales ou de sécurité, entraînant des coûts supplémentaires ou des modifications dans les méthodes de travail.
- Variabilité de la Décision dans la demande en électricité et gaz, basé sur facteurs saisonniers ou économiques.

2. Quelles actions correctives sont mises en place suite à la constatation d'écarts significatifs ?

L'entreprise SONELGAZ met en œuvre différentes mesures pour pallier les écarts entre les

Chapitre 03 : le contrôle budgétaire : un levier pour améliorer la performance financière de SONELGAZ

prévisions et les réalisations.

Tout d'abord, pour le budget de trésorerie, elle ajuste les prévisions en fonction des exigences. Par exemple, pendant la pandémie de COVID-19, certaines dépenses ont été réduites tandis que d'autres ont été ajoutées (nécessités sanitaires et préventives), en se basant sur les informations et données actuelles. Cela permet d'identifier les écarts significatifs (lorsque les écarts sont supérieurs aux montants déjà fixés).

Pour le budget d'investissement, les ajustements sont apportés en fonction des écarts :

- une réallocation des ressources,
- une modification des objectifs
- priorisation des projets.

Par ailleurs, en fonction de l'importance de ces écarts, des actions spécifiques sont entreprises pour demander une rallonge budgétaire :

- lorsque le rapport entre la réalisation et la prévision est inférieur ou égal à 10 %, le contrôle de gestion effectue une révision budgétaire dans un délai bien précisé, et rédige un rapport justifiant les causes de l'écart. Ce rapport est ensuite envoyé à la SDO pour approbation après étude.
- Lorsque le rapport entre la réalisation et la prévision est supérieur à 10 % et inférieur à 20 %, le contrôle de gestion établit un avenant, qui est un document détaillé décrivant le projet concerné, les montants, les factures, ainsi que les éléments ajoutés ou annulés liés à ce projet, cet avenant est alors envoyé à la SDO pour validation après analyse.
- Lorsque le rapport entre la réalisation et la prévision est supérieur ou égal à 20 %, le contrôle de gestion élabore une nouvelle soumission, accompagnée des documents justificatifs, qui sont transmis à la SDO pour approbation après examen

3. Qui décide des actions correctives à mettre en œuvre ?

Les décisions sont prises d'une manière collective. Le contrôleur de gestion propose des actions, mais la direction décide des choix définitifs, en consultant la SDO et le responsable opérationnel de la SDG (société de distribution groupe).

4. Est-ce que SONELGAZ a mis en place un système de sanction ou de récompense lié à l'atteinte des objectifs budgétaires ?

Oui, un système de sanctions et de récompenses a été mis en place par SONELGAZ. Il s'exprime bien au travers des sommes comptables liées aux primes de performance individuelles pour les employés et aux primes de rendement pour le directeur de DDAT, qui peuvent être progressivement augmentées à travers les objectifs atteints et diminuées si les résultats sont insuffisants, ce système vise à motiver les employés et à les responsabiliser dans la gestion budgétaire.

Chapitre 03 : le contrôle budgétaire : un levier pour améliorer la performance financière de SONELGAZ

5. Quel est l'impact global des actions correctives sur la performance financière de SONELGAZ ?

Les mesures correctives produisent un impact au niveau de la performance financière à court terme de SONELGAZ, mais d'une faible intensité. Leur principal effet est de maîtriser les écarts budgétaires et de réduire les charges imprévues, accroissement de consommation, sans autant gêner l'équilibre financier.

En ajustant rapidement les budgets en fonction des écarts constatés (révision du budget, avenant ou soumission), SONELGAZ parvient à :

- réduire les dépassements qui sont à l'origine de pertes de rentabilité ;
- Réorienter les ressources sur les projets plus rentables et urgents ;
- Améliorer la fiabilité des prévisions pour réduire le risque de sous-financement.
- Une meilleure maîtrise du coût qui améliore la capacité d'autofinancement et conserve les équilibres financiers.

Pour mesurer l'impact réel des actions correctives sur la performance financière de DDAT, nous devons utiliser une combinaison d'indicateurs financiers et non financiers pour une lecture complète et fiable des ajustements.

Parmi les indicateurs financiers les plus importants :

- Le résultat net reflète directement l'efficacité des décisions correctives sur la rentabilité de l'entreprise.
- La marge brute pour évaluer la performance opérationnelle en termes de profitabilité indépendante des charges fixes.
- Les ratios de rentabilité, comme l'ROI et LE ROE, pour estimer la rentabilité des investissements et la rentabilité et l'efficacité dans l'utilisation des capitaux propres.

À cela s'ajoutent des indicateurs établis dans le tableau de bord essentiel, qui sont les indicateurs non financiers :

- Le taux de satisfaction client avec des facteurs en lien avec la qualité de la génération et la distribution d'électricité et de gaz ;
- Le taux de réalisation des projets liés aux infrastructures gaz/électricité, comparé aux plannings prévisionnels.
- le taux des pertes techniques et non techniques, qui affecte directement la performance financière.
- le respect des délais de calendrier budgétaire, mesurant la rigueur dans l'exécution des projets.

6. Selon vous, le contrôle budgétaire peut-il à lui seul améliorer la performance financière de l'entreprise ?

Non, le contrôle budgétaire est également un outil parmi bien d'autres. Il ne peut être seul capable de garantir la performance. Il lui faut être inscrit dans une grande démarche, développant autour d'une vision stratégique, d'un engagement managérial fort.

Chapitre 03 : le contrôle budgétaire : un levier pour améliorer la performance financière de SONELGAZ

Synthèse de l'entretien :

L'analyse des écarts budgétaires a permis chez SONELGAZ d'identifier des causes internes et externes. Pour corriger ces écarts, des actions sont nécessaires selon leur importance : révisions budgétaires, avenants ou nouvelles soumissions, tous validés par SDO et SDG.

Un système de récompenses et de sanctions basé sur l'atteinte des objectifs budgétaires encourage la responsabilisation et la motivation des employés.

Ces actions correctives ont un effet positif sur la performance financière de SONELGAZ, qui s'équilibre en limitant les dépassements budgétaires, en améliorant la rentabilité et en préservant l'équilibre financier. Il permet en outre une meilleure allocation des ressources, la constance des prévisions et donc réduit les risques financiers. Cependant, le contrôle budgétaire seul ne suffit pas, il nécessite une stratégie et un engagement managérial soutenus pour une amélioration durable de la performance financière.

Conclusion :

Au terme du troisième chapitre, nous avons consacré notre étude de cas pratique au sein de l'entreprise SONELGAZ, en particulier à la direction de distribution d'Ain Témouchent DDAT, qui a permis de bien prendre connaissance de son organisation, de son organigramme, de ses objectifs.

L'objectif de notre travail cherchait la relation entre la gestion budgétaire et la performance financière dans l'entreprise.

À travers l'étude des outils du contrôle de gestion étant un élément majeur du dispositif de contrôle de gestion au sein de la SONELGAZ, nous avons également remarqué que le contrôleur de gestion joue un rôle crucial dans le processus budgétaire qui veille à la bonne pratique et au maintien des procédures nécessaires à son bon déroulement.

La gestion budgétaire devient un outil incontournable pour les responsables qui souhaitent améliorer la performance financière et aide à attribuer efficacement les ressources, à anticiper les défis financiers et à prendre des décisions éclairées.

Par ailleurs, nous avons observé que la DDAT élabore trois types de budgets :

- le budget de vente ;
- le budget d'investissement ;
- le budget de trésorerie.

Chaque budget a un processus spécifique.

En analysant les prévisions des différents budgets de la DDAT, nous avons pu observer la fiabilité du système de prévision mis en place dans cette direction. indiquant que leurs estimations reposent sur des données solides et en accord avec la réalité économique du secteur.

Chapitre 03 : le contrôle budgétaire : un levier pour améliorer la performance financière de SONELGAZ

La performance financière dans une entreprise représente le résultat de la combinaison entre des éléments d'efficacité et d'efficacités. À ce titre, la gestion budgétaire constitue un levier essentiel dans l'amélioration de la performance. Elle ne se limite pas à un simple outil de planification, mais elle permet également :

- La phase de prévision permet d'atteindre à court terme les objectifs fixés sur le long terme ;
- Les budgets interdépendants assurent la communication et l'harmonisation des actions entre toutes les divisions de l'entreprise ;
- Le système de contrôle budgétaire permet d'évaluer l'atteinte des objectifs, de détecter les écarts et d'appliquer des actions correctives. Celles-ci se traduisent par une amélioration du résultat net, une hausse de la marge brute, ainsi qu'une optimisation des ratios de rentabilité tels que le ROI et le ROE. Ainsi, il contribue directement à la performance financière de l'entreprise.

Conclusion générale

Conclusion générale

Conclusion générale

Notre recherche a porté sur la **Gestion budgétaire comme un levier pour améliorer la performance financière des entreprises**. Tout au long de ce travail, nous avons tenté d'apporter des éléments de réponse, que nous jugerons essentiel, à la problématique suivante « **De quelle manière une gestion budgétaire efficace peut-elle être un levier pour améliorer la performance financière des entreprises commerciales, en particulier dans le cas de SONELGAZ ?** »

Les entreprises évoluent dans un environnement turbulent caractérisé par des changements internes et externes, le contrôle de gestion est donc essentiel pour que les entreprises puissent faire face à tous les changements. L'entreprise se consacre à la conception et à la mise en œuvre des outils d'information nécessaires pour aider les gestionnaires à prendre les bonnes décisions, à mettre en œuvre des stratégies et à améliorer la performance financière grâce à divers outils, principalement la gestion budgétaire.

La gestion budgétaire permet de contrôler efficacement une entreprise, car elle repose sur un modèle cohérent capable d'ajuster et réguler en permanence le comportement des managers. Grâce à ce processus, le potentiel de l'entreprise à atteindre ses objectifs peut être mesuré, tout comme le niveau de leur réalisation.

Tout au long du processus budgétaire, les contrôleurs de gestion interviennent et orientent les procédures, conseillent les participants, suivent et assurent le bon déroulement du projet. Effectuer des vérifications pour comprendre les causes des écarts et mettre en œuvre les mesures correctives. Cela met en évidence le rôle crucial du contrôleur de gestion dans le bon fonctionnement du processus budgétaire.

A partir de cette base, nous avons présenté notre travail en trois chapitres comme suit :

Le premier chapitre se concentre sur le cadre conceptuel de la gestion budgétaire, dans lequel nous avons présenté le contrôle de gestion et ses outils, notamment la gestion budgétaire ainsi que les différentes formes de budgets. Le deuxième chapitre aborde la performance financière et sa corrélation avec le contrôle budgétaire à travers l'analyse des écarts. Enfin, dans la troisième chapitre, nous avons illustré notre stage réalisé au sein du service de contrôle de gestion de SONELGAZ à Ain Témouchent, cette expérience nous a permis de mieux comprendre le fonctionnement du processus budgétaire et d'analyser l'apport du processus budgétaire dans l'amélioration de la performance financière au sein de la DAAT pour les années 2019 et 2020, nous avons pu constater ce qui suit :

- Le contrôleur de gestion occupe un rôle clé dans la planification et le suivi budgétaire, en utilisant des outils comme les tableaux de bord et les rapports périodiques pour analyser les écarts.
- Le contrôle budgétaire, en comparant les budgets prévisionnels aux résultats réels, permet de détecter les surcoûts et les écarts budgétaires, ce qui aide à ajuster les dépenses et améliorer la rentabilité.
- La performance financière de la DDAT est pilotée grâce à une gestion budgétaire

Chapitre 03 : le contrôle budgétaire : un levier pour améliorer la performance financière de SONELGAZ

structurée, fondée sur l'analyse du compte de résultat, du bilan et des indicateurs financiers comme le résultat net, la marge brute et le ROI, et sur les indicateurs de tableaux de bord.

- Les résultats issus du contrôle budgétaire sont adressés à la DG seulement, non aux responsables des cellules de l'unité.
- Le retard dans la réalisation des ouvrages électriques et l'extension des réseaux en raison d'appels d'offre infructueux et de la non-détention des cahiers des charges des fournisseurs et des sociétés de réalisation entraînent des coûts supplémentaires, des retards de réponses et une baisse de rentabilité de l'entreprise.
- L'effectif du service budget et contrôle de gestion est insuffisant par rapport aux flux d'informations financières et aux tâches qu'il doit accomplir, ce qui entraîne des retards dans la préparation du budget.
- La direction de distribution à Ain Témouchent n'est pas autonome, les décisions majeures sont prises au niveau de la direction SDO.

A la lumière de cette étude, nous avons pu confirmer ou infirmer les hypothèses proposées au début de la recherche :

- Première hypothèse est **confirmée** : le contrôleur de gestion au sein de SONELGAZ joue un rôle central dans la mise en œuvre et le suivi de la gestion de l'entreprise, il utilise des outils de contrôle de gestion tels que les tableaux de bord ; le reporting et analyse les écarts pour assurer un suivi budgétaire efficace.
- Deuxième hypothèse est **confirmée** : la performance financière est pilotée à travers une gestion budgétaire, appuyée par l'analyse des états financiers tels que le compte de résultat et le bilan, et les ratios issus du tableau de bord.
- Troisième hypothèse est **confirmée** : le contrôle budgétaire consiste à confronter les prévisions budgétaires aux résultats réels dans les différents budgets : investissement, trésorerie et ventes, à l'aide de tableaux de bord. SONELGAZ utilise cette méthode pour analyser les écarts et prendre des mesures correctives pour ajuster ses dépenses en fonction des besoins, de la priorité des projets et de la disponibilité de liquidités.

En répondant à notre problématique de recherche, nous déduisons que la gestion budgétaire constitue un levier pour améliorer la performance financière de l'entreprise commerciale. Grâce à ses pratiques et techniques, elle permet d'allouer les ressources plus efficacement, de mieux contrôler les coûts, d'anticiper les écarts et de prendre des décisions stratégiques.

À partir des études antérieures et ces résultats, nous proposons quelques recommandations à savoir :

- Utiliser des méthodes scientifiques pour faire des prévisions afin d'obtenir des résultats plus précis ;
- Une décentralisation partielle des décisions à DDAT pour améliorer la réactivité locale ;

Chapitre 03 : le contrôle budgétaire : un levier pour améliorer la performance financière de SONELGAZ

- Améliorer les performances de personnels par des formations de qualité ;
- Meilleure gestion du capital d'investissement et amélioration de la qualité de service grâce à la mise en œuvre de politiques innovantes, augmentant ainsi la force de vente ;
- Le transport de l'électricité doit être renouvelé et entretenu afin de limiter les pertes ;
- Améliorer la communication interne entre les différentes divisions et les agences commerciales pour assurer un transfert efficace des informations sur les décisions pertinentes.

Enfin, notre étude nous a donné l'opportunité d'explorer divers aspects liés à la gestion du budget, tout en mettant également en lumière et valorisant l'importance du contrôleur de gestion dans la conception budgétaire.

Ce mémoire a favorisé l'approfondissement de nos connaissances personnelles en contrôle de gestion globalement et en gestion budgétaire spécifiquement, un enrichissement que nous mettrons à profit dans notre vie.

À la réalisation de notre travail, nous avons eu beaucoup de difficultés au cours de notre stage, comme :

- le système informatique de gestion a récemment été mis à jour, ce qui a rendu indisponibles les données 2024, 2023, 2022 sans une autorisation préalable du SDO ;
- Aucune volonté d'aide ;
- Une discrétion absolue concernant les pièces justificatives.

Finalement, dans le cadre de cette approche de recherche, nous suggérons les thématiques suivantes qui peuvent compléter la nôtre :

- Le rôle du contrôleur de gestion dans la gestion de projet d'investissement ;
- La contribution du contrôle de gestion à la performance de l'entreprise ;
- Tableaux de bord, outils de gouvernance d'entreprise.

Bibliographie

Bibliographie

Ouvrages :

- ALAZARD (Claude) , SEPARI (Sabrine) , *contrôle de gestion manuel et application*, 3^{ème} édition. DUNOD France, 2013.
- ALAZARD (Claude) , SEPARI (Sabrine) , *contrôle de gestion manuel et application*, 3^{ème} édition. DUNOD France, 1996.
- ALBERTINI (Elisabeth) et Autres, *comprendre tout le contrôle de gestion*, 2^{ème} édition, VUIBERT.PARIS, 2022.
- Alcouffe (Simon) , Boitier (Marie) , Rivière (Anne) , Villeséque-Dubus (Fabienne) , *Contrôle de gestion sur mesure*. Ed DUNOD, Paris, 2013.
- Arnaud (Hervé) , GARMILIS (Ali) , VIGNON (véronique) , *Le contrôle de gestion... en action*, 2^{ème} édition, Éd Liaisons, paris, 2001.
- BERLAND (Nicolas) , DE RONGE (Yves) , *Contrôle de gestion : Perspectives stratégiques et managériales*, 2^{ème} édition, PEARSON, France, 2013.
- BERNARD (Augé) , GERALD (Naro) , *Mini Manuel de Contrôle de gestion*, Edition DUNOD, Paris, 2011.
- BURLAUD (Alain) , SIMON (Claude) , *Contrôle de gestion*, Editions La Découverte, 1997.
- CHARAF (Karim) , BESCOS (Pierre-Laurent) , *Initiation au contrôle de gestion*, Ellipses Edition marketing, 2018.
- CHRISTELLE (Baratay) , LAURENCE (Monaco) , *contrôle de gestion cours et application corrigés*, 8^{ème} édition, GUALINO, France, 2019.
- CLERC (Jean-Philippe) , *Processus 9 : Mesure et analyse de la performance*, édition Editeur, France, 2010.
- DE KERVILER (Isabelle) , DE KERVILER (Loïc) , *Le contrôle de gestion : a la portée de tous*, 3^{ème} édition, Ed.Economica, Paris, 2000.
- COMBES (Jean-Emmanuel) et AUTRES, *Audit financier et Contrôle de gestion*, 5^{ème} édition, PUBLI-UNION, Paris, 1997.
- Djerbi (Zouhair) , Durand (Xavier) , Kuszla (Catherine) , *contrôle de gestion*, Ed DUNOD, France, 2020.
- DORIATH (Brigitte) , *Contrôle de gestion en 20 fiches*, 5^{ème} édition, DUNOD, Paris 2008.
- DORIATH (Brigitte) , GOUJET (Christian) , *Gestion prévisionnelle et mesure de la performance*, édition DUNOD, Paris, 2002.
- ELATI (Alexander) , *Comment gagner les appels d'offres ? Cas des appels d'offres publics sur les équipements médicaux*, EMS Editions ,2023.
- FORGET (Jack) , *Gestion budgétaire prévoir et contrôler les activités de l'entreprise*, édition organisation, Paris, France, 2005.
- GERAVAIS (Michel) , *Contrôle de gestion et planification de l'entreprise*, Ed ECONOMIA, 1987.
- GERAVAIS (Michel) , *Contrôle de gestion*, Ed ECONOMICA, Paris, 1994.
- GERVAIS (Michel) , *Contrôle de gestion*, 9^{ème} édition. ECONOMICA .2009.
- GIRAUD (Françoise) ET AUTRES, *les Fondamentaux du contrôle de gestion : Principes et outils*, Edition PEARSON, 2011.
- GOUJET (Christian) , RAULET (Christiane) , *comptabilité analytique et contrôle de gestion* ,4^{ème} édition, DUNOD, Paris, 1997.
- GRANDGUILLOT (Béatrice) , GRANDGUILLOT (Francis) , *L'essentiel de la gestion prévisionnelle*, Edition GUALINO, 2004.

- HONORAT (Philippe) , *le budget facile pour les managers démarche indicateurs et tableaux de bords*, 2^{ème} édition, ORGANISATION, Paris, 2008.
- HORNGREN (Charles) , BHIMANI (Alnoor) , DATAR (Srikant) , FOSTER (George) , *Contrôle de gestion et gestion budgétaire*, traduit en français par LANGLOIS (Georges) , 2^{ème} édition, PEARSON EDUCATION, France.2003.
- LANGOIS (Georges) , BONNIER (Carole) , BRINGER (Michel) , *contrôle de gestion*, Edition BERTI, Paris, 2006,
- LECLERE (Didier) , *L'essentiel de la Gestion budgétaire*, 2^{ème} édition, Eyrolles, Paris, 2012.
- LONING (Hélène) Et Autres, *contrôle de gestion, organisation, outil et pratiques*, 3^{ème} édition, DUNOD, Paris, 2008.
- LORINO (Philippe) , *méthodes et pratiques de la performance, le guide de pilotage*, édition de l'organisation, Paris, 1997.
- MACHENSAY (Michel) , *économie d'entreprise*, édition EYROLES, 1991.
- MALLOT (Jean-Louis) , MAITRE (Jean-Charles) , *L'essentiel du contrôle de gestion*, édition d'organisation, Paris 1998.
- MEYER (Jean) , *Gestion budgétaire*, 4^{ème} édition, Ed DUNOD, Paris, 1970.
- MORIN (Alain) Et AUTRES, *Diagnostic de la performance de l'entreprise*, Edition DUNOD, Paris, 2012.
- PINTOU (Paul) , *La performance durable*, Edition DUNOD, Paris, 2003.
- RIVET (Alain) , *Gestion financière : Analyse et politique financière de l'entreprise*, édition ELLIPSES, 2003
- Ragainne (Aurélien) ,Tahar (Caroline), *Contrôle de gestion*, 2^{ème}édition, GUALINO, Paris, 2022.
- SELMER (Caroline) , *CONCEVOIR LE TABLEAU DE BORD : METHODOLOGIE, OUTILS ET MODELES VISUELS*, 4^{ème} édition, ED DUNOD, PARIS, 2015.
- SELMER (Caroline) , *La boîte à outils du Contrôle de gestion : 59 outils clés en main* ,2^{ème} édition, Dunod, Paris, 2024.
- SELMER (Caroline) , *La boîte de contrôle de gestion*, édition DUNOD, Paris, 2023.
- SEPARI (Sabrine) , SOLLE (Guy) , Le cœur (Louis) , *Management et contrôle de gestion DSCG3*, 3^{ème} édition DUNOD, Paris, 2018.
- SEPARI (Sabrine) , SOLLE (Guy) , *Management et contrôle de gestion DSCG3 en 20 fiches*, DUNOD, Paris, 2009.
- VOYER (Pierre) , *Tableaux de bord de gestion et indicateur de performance*, 2^{ème} édition, Québec, 2006.

Reuves et articles :

- AMIFI (Hamid) , BENLAKOUIRI (Abderrahim) , *TABLEAU DE BORD ET PILOTAGE DE LA PERFORMANCE DANS LES ORGANISATIONS PUBLIQUES : CAS OCP*, Revue du contrôle, de la comptabilité et de l'audit, Vol 3, N°4, 2019.
- BOURGUIGNON (Annick Ancelin) , *peut-on définir la performance ?*, revue française de la comptabilité, N°269, 1998.
- BOUSTIL (Zehaira) , *La performance de l'entreprise : concepts et indicateurs de mesure Enterprise performance*, in Revue d'études et de recherche sociale, Vo 10, N°3, Université Badji-Mokhtar, Annaba, 2022.
- OUICHER (Ouardia) , LOULID (Mohamed) , *Gestion Budgétaire : Un Levier Clé pour la Prise de Décisions Stratégiques*, Revue de l'Entrepreneuriat et de l'Innovation, VolIV,N° 20.

- RHERIB (Nada), EL AMILI (OMAR), ELLIOUA (Hanane), *Le pilotage de la performance globale de l'entreprise et le Balanced Scorecard : Une revue de littérature*, Revue Internationale du chercheur, Vol 2, N° 1, Maroc, 2021.
- SALGADO (Melchior), *La performance : une dimension fondamentale pour l'évaluation des entreprises et des organisations*, 2013, Hal-00842219.
- SOGBOSSI BOCCO (Bertrand) , *Perception de la notion de performance par les dirigeants de petites entreprises en Afrique*, La Revue des Sciences de Gestion : Direction et Gestion, vol 45, N° 241, 2010.

Travaux universitaires :

- IMATOUKENE (Sarah), TINHINANE (Mekbel),, *La performance financière cas de l'entreprise portuaire de Bejaia « EPB »*, Mémoire de Master en Finance et comptabilité, Option: Comptabilité, contrôle et Audit, Université Abderrahmane MIRA de Bejaïa Faculté des Sciences Economiques, Commerciales et des Sciences de Gestion.
- JUGLARET (Fredréric), *Indicateurs et tableaux de bord pour la prévention des risques en santé-sécurité au travail*, thèse de doctorat, Gestion et Management, Ecole Supérieure des Mines de Paris, 2012,P21.
- TEGUE (Nekam), ARNAUD. *Les déterminants de la performance financière des entreprises en contexte de crise ; cas de la COVID-19*. Louvain School of Management, Université catholique de Louvain, 2022. Prom. : PhD. Giorgio A. TESOLIN. <http://hdl.handle.net/2078.1/thesis:36082>.

Sites internet :

- <https://blog-gestion-de-projet.com/>, consulté le 10/02/2025, à 18 : 10.
- www.Sonelgaz.ds

Table des matières

Tables des matières

| | |
|--|------|
| REMERCIEMENT..... | I |
| Dédicace | II |
| Résumé | III |
| Abstract..... | III |
| ملخص..... | IV |
| Liste des figures..... | XI |
| Liste des tableaux | XII |
| Liste des histogrammes | XIV |
| Liste des abréviations | XV |
| Sommaire..... | XVII |
| Introduction générale..... | A |
| Chapitre 01: Aspect théorique du contrôle de gestion et de la gestion budgétaire | |
| Introduction | 2 |
| Section 01: Introduction au contrôle de gestion | 2 |
| 1. La notion de contrôle de gestion : | 2 |
| 1.1. Définition du concept contrôle de gestion : | 2 |
| 1.2. Les définitions retenues par quelques auteurs :..... | 3 |
| 2.Systèmes de contrôle de gestion :..... | 4 |
| 2.1. Caractéristiques du contrôle de gestion :..... | 4 |
| 2.2. Évaluation des systèmes de contrôle de gestion : | 5 |
| 3. Les objectifs du contrôle de gestion : | 5 |
| 3.1. La performance de l'entreprise : | 5 |
| 3.2. L'amélioration permanente de l'organisation : | 6 |
| 3.3. La prise en compte des risques :..... | 6 |
| 4. Les processus du contrôle de gestion : | 6 |
| 4.1. Phase prévisionnelle :..... | 6 |
| 4.2. Phase d'exécution : | 7 |
| 4.3. Phase d'évaluation : | 7 |
| 4.4. Phase d'Apprentissage :..... | 7 |
| 5. Conditions de mise en œuvre du contrôle de gestion :..... | 8 |
| 5.1. Clarté des objectifs :..... | 8 |

| | |
|--|----|
| 5.2. Possibilité de résultats de mesure :..... | 8 |
| 6. Le contrôleur de gestion :..... | 8 |
| 6.1. Les missions et les activités du contrôleur de gestion : | 8 |
| 6.2. Différentes étapes des tâches du contrôleur de gestion :..... | 9 |
| 6.2.1. Établir le diagnostic des besoins en contrôle de gestion :..... | 9 |
| 6.2.2. Créer et superviser les outils qui répondent à ces besoins : | 9 |
| 6.2.3. Animer le processus de contrôle de gestion :..... | 10 |
| 6.2.4. Conseiller les dirigeants et les responsables opérationnels : | 10 |
| 6.3. Situation du contrôleur de gestion dans l'organigramme de l'entreprise :..... | 10 |
| 6.3.1. Rattachement de la fonction :..... | 10 |
| 6.3.2. Différents niveaux de contrôleurs de gestion : | 10 |
| 7. Les outils traditionnels du contrôle de gestion :..... | 11 |
| 7.1. Le contrôle des coûts :..... | 11 |
| 7.1.1. Les méthodes traditionnelles d'analyse des coûts :..... | 11 |
| 7.1.2. Les méthodes récentes de maîtrise des coûts :..... | 13 |
| 7.2. La planification stratégique :..... | 14 |
| 7.2.1. Le diagnostic stratégique : | 15 |
| 7.2.2. Les outils de diagnostic :..... | 15 |
| 7.3. Budget : | 15 |
| 7.4. Le reporting de gestion :..... | 16 |
| 7.4.1. Assurer la Qualité et la fiabilité du reporting : | 16 |
| 7.4.2. L'élaboration du reporting :..... | 16 |
| 7.5. Tableaux de bord :..... | 17 |
| 7.5.1. Les principes de conception et de fonctionnement :..... | 17 |
| 7.5.2. Les instruments du tableau de bord : | 18 |
| 7.5.3. Les rôles du tableau de bord : | 19 |
| 7.6. Prix de cession interne : | 19 |
| 8. Les sources d'informations du contrôle de gestion :..... | 20 |
| Section 2 : Concepts Clés de la Gestion Budgétaire | 21 |
| 1. Définitions de la gestion budgétaire :..... | 21 |
| 2. Intérêt de la gestion budgétaire :..... | 22 |
| 3. Les rôles de la gestion budgétaire : | 22 |
| 3.1. Un rôle de coordination des divers sous-systèmes :..... | 22 |

| | |
|---|----|
| 3.2. Un rôle de simulation : | 22 |
| 3.3. Gestion Budgétaire : Un Levier Clé pour la Prise de Décisions Stratégiques : | 22 |
| 4. Les objectifs de la gestion budgétaire : | 23 |
| 4.1. Le budget comme instrument de contrôle de gestion : | 23 |
| 4.2. Le budget comme instrument de simulation : | 23 |
| 4.3. Le budget comme instrument de motivation et de gestion des conflits : | 23 |
| 5. La démarche de la gestion budgétaire : | 24 |
| 5.1. Les prévisions : | 24 |
| 5.2. La budgétisation : | 24 |
| 5.2.1. Les origines du concept de budget : | 25 |
| 5.2.2. Définition du budget : | 26 |
| 5.2.3. Les rôles du budget : | 26 |
| 5.2.3.1. Un cadre d'évaluation de la performance : | 26 |
| 5.2.3.2. Communiquer la stratégie pour assurer la coordination, voire arbitrer : | 26 |
| 5.2.3.3. Un support au développement de l'apprentissage organisationnel : | 26 |
| 5.2.4. Typologie de budget : | 26 |
| 5.2.4.1. Les budgets opérationnels : | 27 |
| 5.2.4.2. Les budgets financiers : | 29 |
| 5.2.4.3. Les états de synthèse prévisionnelle : | 29 |
| 5.2.5. L'interdépendance des budgets : | 30 |
| 5.3. Contrôle budgétaire : | 31 |
| 5.3.1. Définitions du contrôle budgétaire : | 31 |
| 5.3.2. Démarche de contrôle budgétaire : | 31 |
| 5.3.3. Les objectifs du contrôle budgétaire : | 32 |
| 5.3.4. Caractéristiques du contrôle budgétaire : | 32 |
| 5.3.5. Les limites du contrôle budgétaire : | 33 |
| 6. Les limites de la gestion budgétaire : | 34 |
| Conclusion : | 34 |
| Introduction : | 36 |
| Chapitre 02: La performance financière optimisée par un contrôle budgétaire. | |
| Section 1 : Les concepts théoriques de la performance | 36 |
| 1. Origines et définition de la performance : | 36 |
| 1.1. L'origine de la notion de performance : | 36 |

| | |
|--|----|
| 1.2. Définitions de la performance : | 37 |
| 2. Critères et caractéristiques de la performance : | 37 |
| 2.1 .Les critères de la performance : | 37 |
| 2.1.1.L'efficacité : | 38 |
| 2.1.2. L'efficacité : | 38 |
| 2.1.3. La pertinence : | 38 |
| 2.2. Caractéristiques fondamentales de la performance : | 39 |
| 2.3. Les piliers de la performance : | 39 |
| 2.4. Les sources de performance : | 40 |
| 3. Dimensions et types de performance : | 40 |
| 3.1. Les types de la performance : | 40 |
| 3.2. Les Dimensions de la Performance : | 41 |
| 3.2.1. La performance stratégique : | 41 |
| 3.2.2. La performance concurrentielle : | 41 |
| 3.2.3. La performance socio-économique : | 42 |
| 3.2.3.1. La performance commerciale : | 42 |
| 3.2.3.2. La performance économique et financière : | 42 |
| 3.2.3.3. La performance sociale : | 42 |
| 3.2.3.4. La performance organisationnelle : | 42 |
| 4. Pilotage et difficultés de mesure de la performance : | 43 |
| 4.1. Les niveaux dans la mesure des performances : | 43 |
| 4.2. Le pilotage de la performance : | 44 |
| 4.2.1. Définitions du pilotage de la performance : | 44 |
| 4.2.2. Les outils du pilotage de la performance : | 44 |
| 4.2.2.1. Les prix de cessions internes : | 44 |
| 4.2.2.2. Le coût cible : | 45 |
| 4.2.3. L'analyse des écarts : | 45 |
| 4.3. Les difficultés de la mesure de la performance : | 46 |
| 5. Les indicateurs de performance : | 46 |
| 5.1. Définitions d'un indicateur de performance : | 46 |
| 5.2. Les caractéristiques d'un indicateur pertinent : | 47 |
| 5.3. Les catégories d'indicateurs de performance : | 47 |
| 5.3.1. Les indicateurs externes : | 48 |
| 5.3.2. Les indicateurs internes : | 48 |

| | |
|---|----|
| 5.4. La démarche d'identification des indicateurs de performance :..... | 48 |
| 5.4.1. Clarifier la mission :..... | 48 |
| 5.4.2. En préciser les points clés :..... | 48 |
| 5.4.3. Formaliser les indicateurs de performance :..... | 48 |
| Section 2 : Le lien entre la performance financière et la gestion budgétaire..... | 49 |
| 1. Définitions de la performance financière :..... | 49 |
| 2. Les objectifs de la performance financière :..... | 50 |
| 3. Les déterminants influençant la performance financière :..... | 50 |
| 3.1. Les facteurs internes | 50 |
| 3.1.1. Efficacité de la gestion :..... | 50 |
| 3.1.2. Gestion de la liquidité :..... | 51 |
| 3.1.3. La taille de l'entreprise :..... | 51 |
| 3.1.4. L'âge de l'entreprise :..... | 51 |
| 3.2. Les facteurs externes :..... | 51 |
| 3.2.1. Facteurs macroéconomiques | 51 |
| 3.2.2. Satisfactions des clients | 51 |
| 4. Les indicateurs d'évaluation de la performance financière :..... | 51 |
| 4.1 La rentabilité : | 51 |
| 4.1.1 Rentabilité économique (RE)..... | 52 |
| 4.1.2. Rentabilité financière (ROE) | 52 |
| 4.1.3. La rentabilité financière et l'effet de levier financier : | 52 |
| 4.1.4. Le taux de rendement des capitaux propre (ROI) :..... | 52 |
| 4.1.5. La rentabilité opérationnelle | 53 |
| 4.2 La profitabilité :..... | 53 |
| 4.2.1. Le NOPAT (net operating profit after tax, ou résultat opérationnel après impôt) :..... | 53 |
| 4.2.2 Indicateur l'EBITDA (earnings before interests, taxes, depreciation and amortization):..... | 53 |
| 4.2.3. Le taux de marge opérationnelle :..... | 54 |
| 4.2.4. Le taux de marge opérationnelle nette :..... | 54 |
| 4.2.5. Le taux de marge nette | 54 |
| 4.2.6. Valeur ajoutée économique (EVA) :..... | 54 |
| 5. Les apports et limites des indicateurs financiers | 55 |
| 5.1 Les apports des indicateurs financiers..... | 55 |

| | |
|---|----|
| 5.2 Les limites des indicateurs financiers : | 55 |
| 5.2.1.Des indicateurs qui portent sur l'une des dimensions de la performance seulement | 55 |
| 5.2.2.Une portée explicative limitée | 56 |
| 5.2.3 Une focalisation sur la performance à court terme | 56 |
| 5.2.4 Des indicateurs peu prédictifs de la performance future | 56 |
| 5.2.5.Des indicateurs peu compréhensibles et plus ou moins fiables | 56 |
| 6. La mesure de la performance financière à travers le contrôle budgétaire: | 57 |
| 6.1. Les écarts : | 57 |
| 6.2. Règles de pilotage par les écarts : | 58 |
| 6.3.1. Principes d'élaboration des écarts | 58 |
| 6.3.1.1. Principe 1 : | 58 |
| 6.3.1.2. Principe 2 : | 58 |
| 6.3.1.3. Principe 3 : | 58 |
| 6.3.1.4.Principe 4 : | 58 |
| 6.3.2. Les limites des écarts : | 59 |
| 6.4. La décomposition des écarts : | 59 |
| a) L'écart sur chiffre d'affaire | 60 |
| b) Les écarts Sur Coûts | 61 |
| 6.5. Analyse et interprétation des écarts : | 64 |
| 6.5.1. Les causes externes au centre : | 64 |
| 6.5.2. Les causes au sein du centre : | 64 |
| 6.5.3. Interprétation des écarts : | 64 |
| 6.6. Mise en œuvre des actions correctives : | 66 |
| Conclusion | 67 |
| Introduction | 69 |
| Chapitre 03 : le contrôle budgétaire : un levier pour améliorer de la performance financière de SONELGAZ | |
| Section 1 : Présentation de l'organisme d'accueil | 69 |
| 1. Présentation de groupe SONELGAZ : | 69 |
| 2. Création et évolution de SONELGAZ : | 70 |
| 3. Ses objectifs : | 71 |
| 4. La Société de distribution d'électricité et de gaz de l'Ouest : | 72 |
| 5. Présentation de la direction de distribution d'Ain Témouchent : | 72 |

| | |
|--|----|
| 5.1. Directeur de distribution : | 74 |
| 5.2. Secrétariat de coordination : | 74 |
| 5.3. Chargé de la communication : | 74 |
| 5.4. Chargé des affaires juridiques : | 74 |
| 5.5. Chargée de la sûreté interne : | 74 |
| 5.6. Chargée de sécurité : | 74 |
| 5.7. Division Exploitation gaz : | 74 |
| 5.8. Division Exploitation Électricité : | 74 |
| 5.9. Division d'exécution et travaux : | 75 |
| 5.10. Division de la gestion des systèmes informatiques : | 75 |
| 5.11. Division des relations commerciales : | 75 |
| 5.12. Division des ressources humaines : | 75 |
| 5.13. Subdivision des affaires générales : | 75 |
| 5.14. Division Finance et Comptabilité : | 75 |
| 6. État des réseaux électriques et gaziers : | 77 |
| 6.1. Réseau électrique : | 77 |
| 6.2. Réseau gaz : | 77 |
| 7. Classification des clients de la DDAT : | 77 |
| 8. Missions de la direction de distribution de l'électricité et du gaz de la wilaya d'Ain Témouchent : | 78 |
| Section 2: le cadre budgétaire de SONLEGAZ : les budgets comme outils de contrôle de gestion..... | 79 |
| 1. Le contrôleur de gestion au sien de SONELGAZ : | 79 |
| 2. Outils de contrôle de gestion au sein de SONELGAZ : | 79 |
| 2.1.Reporting : | 79 |
| 2.1.1. Rapport de gestion : | 79 |
| 2.1.2. Rapport d'activité : | 80 |
| 2.2. Tableau de bord : | 80 |
| 3. Présentation des différents budgets de l'entreprise SONELGAZ : | 81 |
| 3.1. Le budget de vente : | 81 |
| 3.2. Le budget d'investissement : | 81 |
| 3.2.1. Le calendrier budgétaire de SONELGAZ : | 81 |
| 3.2.2. Les étapes du processus budgétaire du budget d'investissement : | 82 |
| a) 1 ^{er} étape : Besoin d'investir | 82 |

| | |
|--|------|
| b) 2 ^{ème} étape : collecte et analyse les informations | 82 |
| c) 3 ^{ème} étape : prévision | 82 |
| d) 4 ^{ème} étape : programme d'investissement..... | 83 |
| e) 5 ^{ème} étape : La demande d'autorisation de programme (AP)..... | 83 |
| f) 6 ^{ème} étape : Validation et l'exécution de budget | 84 |
| g) 7 ^{ème} étape : Suivi des dépenses et des engagements..... | 84 |
| h) 8 ^{ème} étape : Clôture du budget et suggestion..... | 84 |
| 3.2.3. Classification des investissements au sein de la DDAT : | 85 |
| 3.2.4. Les parties prenantes concernées pour l'élaboration d'un budget d'investissement :..... | 85 |
| 3.3. Le budget de trésorerie :..... | 87 |
| 3.3.1. Les flux financiers entrants et sortants :..... | 87 |
| 3.3.2 La prévision des flux de la trésorerie | 88 |
| 3.3.3. Les logiciels de trésorerie:..... | 88 |
| 3.3.4. L'intégration des budgets de ventes et d'investissement dans le budget de trésorerie :..... | 89 |
| Section 3 : Analyser les écarts budgétaires pour améliorer la performance financière..... | 89 |
| 1. Analyse les écarts de budget de vente de la direction de distribution Ain Témouchent pour l'exercice 2019, 2020 : | 89 |
| 2. Analyse les écarts de budget d'investissement de la direction de distribution Ain Témouchent pour l'exercice 2019, 2020 :..... | 94 |
| 3. Analyse les écarts de budget de trésorerie et de projet de la direction de distribution Ain Témouchent pour l'exercice 2019, 2020 :..... | 98 |
| 4. Apports des actions correctives dans l'amélioration de la performance financière : | 101 |
| Conclusion :..... | 104 |
| Conclusion générale | 107 |
| Bibliographie | XIII |

Annexes

Annexes

Annexe N° 01 : Solde agences au 31 Décembre 2021

| CD | Code Agences | Agences | Solde au 31/12/2020 | Solde au 31/12/2020 | Solde au 31/12/2021 | Evol Solde |
|----------------|--------------|---------------------|-----------------------|-----------------------|-----------------------|---------------|
| AIN TEMOUCHENT | 754 | AIN KIHAL | 15 175 576,10 | 15 175 576,10 | 12 898 198,46 | -15,01% |
| | 756 | AIN TEMOUCHENT NORD | 45 268 413,54 | 45 268 413,54 | 40 293 834,08 | -10,99% |
| | 751 | AIN TEMOUCHENT SUD | 41 182 451,40 | 41 182 451,40 | 37 204 300,31 | -9,66% |
| | 752 | BENI SAF | 58 267 538,18 | 58 267 538,18 | 61 179 041,68 | 5,00% |
| | 755 | EL AMRIA | 112 590 834,20 | 112 590 834,20 | 103 602 352,39 | -7,98% |
| | 753 | HAMMAMB-HADJAR | 57 182 285,44 | 57 182 285,44 | 50 545 422,28 | -11,61% |
| TOTAL | | | 329 667 098,86 | 329 667 098,86 | 305 723 149,20 | -7,26% |

Evolution du Solde-DCC-Taux d'Encaissement Décembre 2021/Décem

| AIN TEMOUCHENT | Au 31/12/2020 | Solde au 31/12/2020 | Solde cumulé au 30/12/2021 | Evolution Solde | Taux d'Encai 2020 | Taux d'Encai Décembre 2021 | Evolution Taux d'Encai |
|-----------------------------|-----------------------|-----------------------|----------------------------|-----------------|-------------------|----------------------------|------------------------|
| Abonnés Ordinaires | 341 496 310,73 | 341 496 310,73 | 317 375 004,07 | -7,06% | 96,62 | 85,25 | -11,77% |
| Abonnés HTA / MP | 23 710 409,93 | 23 710 409,93 | 62 070 903,03 | 161,79% | 99,19 | 92,80 | -6,44% |
| Abonnés FRM | 30 503,71 | 30 503,71 | - | -100,00% | 100,00 | 100,00 | 0,00% |
| S/Total Clients privés | 365 237 224,37 | 365 237 224,37 | 379 445 907,10 | 3,89% | 97,32 | 87,59 | -9,99% |
| HT / HP | 34 148 362,87 | 34 148 362,87 | 62 099 385,82 | 81,85% | 99,96 | 95,53 | -4,43% |
| Total Clients privés | 399 385 587,24 | 399 385 587,24 | 441 545 292,92 | 10,56% | 98,31 | 90,07 | -8,38% |
| Abonnés HTA / MP | 48 104 142,63 | 48 104 142,63 | 55 320 690,88 | 15,00% | 80,77 | 73,77 | -8,67% |
| Abonnés FSM | 98 810 614,66 | 98 810 614,66 | 105 765 966,16 | 7,04% | 84,23 | 73,47 | -12,78% |
| | - | - | | #DIV/0! | | #DIV/0! | |
| Total Clients | 146 914 757,29 | 146 914 757,29 | 161 086 657,04 | 9,65% | 82,98 | 73,57 | -11,34% |
| Total Energie | 546 300 344,53 | 546 300 344,53 | 602 631 949,96 | 10,31% | 96,42 | 88,08 | -8,64% |
| Abonnés Administratifs | 726 943,19 | 726 943,19 | 711 443,19 | -2,13% | 99,59 | 99,89 | 0,30% |
| Abonnés Ordinaires | 613 742,45 | 613 742,45 | 613 742,45 | 0,00% | 99,17 | 98,50 | -0,67% |
| Total travaux | 1 340 685,64 | 1 340 685,64 | 1 325 185,64 | -1,16% | 99,47 | 99,81 | 0,34% |
| Total Global | 547 641 030,17 | 547 641 030,17 | 603 957 135,60 | 10,28% | 96,58 | 89,49 | -7,34% |

Annexe N° 02 : les prévisions des investissements en 2019

| L'intitulé De L'affaire | Raccordement poste en km | | | | | Montant affaire KDA | | |
|----------------------------------|--------------------------|-------------|--------------|--------------|--------------|---------------------|--------------|---------------------------|
| | MTA | MTS | BTA | BTS | S/ TOTAL | Poste | Raccordement | Montant Total |
| CREATION POSTE ACC | 1,2 | | 0,205 | | 1,405 | | | 6758 |
| CREATION POSTE CABINE | 0,035 | 0,25 | 0,21 | | 0,495 | | | 5670 |
| CREATION POSTE ACC | 1,09 | | 1,3 | | 2,39 | | | 4301 |
| CREATION POSTE CABINE | | 0,08 | 0,35 | | 0,43 | | | 5100 |
| CREATION POSTE ACC | 0,8 | | 1,29 | | 2,09 | | | 6437 |
| CREATION POSTE CABINE | | 0,07 | 0,3 | | 0,37 | | | 7374 |
| CREATION POSTE ACC | 0,25 | | 0,5 | | 0,75 | | | 5125 |
| CREATION POSTE PREFABRIQUE | | 0,1 | 0,4 | 0,08 | 0,58 | | | 7410 |
| CREATION POSTE PREFABRIQUE | | 0,46 | 0,6 | 0,118 | 1,178 | | | 8872 |
| Total | 3,375 | 0,96 | 5,155 | 0,198 | 9,688 | 0 | 0 | 57047 |
| | | | | | | | | Montant Total 57047 |
| | | | | | | | | AP 43 KO 218 |

Annexe N° 03 : demande d'autorisation de programme

| DEMANDE D'AUTORISATION DE PROGRAMME | | | | | | | | | | |
|--|--|--------|--------------|--------|-------------|------------|-----------|---------------|-----------|--------|
| SADEG RDO CD : A.TEMOUCHENT | ETABLISSEMENT D'EXERCICE PROGRAMME (1) | | 2°X | | CHAPITRE | ARTICLE | CODE | N° PROJET | CENTRE DE | |
| | ETABLISSEMENT EN COURS D'EXERCICE | | (1) | | 2°X | 4 | 3 | OK | 0318 | A 1 |
| | CREATION | X | MODIFICATION | | DATE | 05/01/2022 | | | | |
| CARACTERISTIQUE DE L'OPERATION | | | | | | | | | | |
| ELEC <input checked="" type="checkbox"/> X GAZ <input type="checkbox"/> | | | | | | | | | | |
| AUTRES <input type="checkbox"/> | | | | | | | | | | |
| LIBELLE DE L'OPERATION : Création Poste HTA/BT | | | | | | | | | | |
| LIEU D'EXECUTION : CONCESSION DE DISTRIBUTION D'AIN TEMOUCHENT | | | | | | | | | | |
| DATE ENVISAGEE POUR DEBUT D'EXECUTION : Programme propre 2022 | | | | | | | | | | |
| DUREE DE REALISATION : 2 ANNEE | | | | | | | | | | |
| MONTANT INITIAL DE L'OPERATION | | | | | | | | | | |
| | | | | | | | | 28 151 | DZD | |
| DONT DEVISE | | | | | | | | | | |
| PARITE : | | | | | | | | | | |
| MONTANT REEVALUE DE L'OPERATION | | | | | | | | | | |
| | | | | | | | | | DZD | |
| DONT DEVISE | | | | | | | | | | |
| PARTICIPATION DES TIERS | | | | | | | | | | |
| L'ETAT | | | | | | | | | | |
| COLLECTIVITE / ORGANISME | | | | | | | | | | |
| CLIENT | | | | | | | | | | |
| AUTRES | | | | | | | | | | |
| | | | | | | | | MONTANT (KDA) | | |
| | | | | | | | | 28 151 | | |
| TOTAL (KDA) | | | | | | | | | | |
| 28 151 | | | | | | | | | | |
| DETAIL DES DEPENSES | | | | | | | | | | |
| DESIGNATION DES PHASES DU PROJET | ANNEE : 1 | | ANNEE : 2 | | ANNEE : ... | | ANNEE : n | | TOTAL | |
| | DZD | DEVISE | DZD | DEVISE | DZD | DEVISE | DZD | DEVISE | DZD | DEVISE |
| Création poste HTA/BT | 27 806 | | 345 | | | | | | 28 151 | |
| TOTAL | 27 806 | | 345 | | | | | | 28 151 | |

(1) : SUPPRIMER LA MENTION INUTILE



Direction Distribution
Air-Terrain
 Service Services
Communs

PROPOSITION DE CLOTURE DE CRÉDIT⁽¹⁾

Crédit N° 930K 251

PARAGRAPHE : Parcels 93

Lieu d'exécution des travaux : Direction de Distribution Air-Terrain
 Ouvrage (ou groupe d'ouvrages) auquel se rattachent les travaux (N° du plan de classement des immobilisations)

Désignation des ouvrages : Amenagement Divers

Date de remise des installations aux services de l'Exploitation :

| | |
|---|----------------|
| Montant du crédit accordé le <u>30/23</u> | 140 000 000,00 |
| Montant des additifs | Reste à val |
| Montant final du Crédit | 140 000 000,00 |

| | |
|--|---------------|
| I — ETAT DES DEPENSES AU <u>Avril 2025</u> | 20 044 799,53 |
| Dépenses réglées | |
| Dépenses restant à régler sur engagements | |
| Total des Dépenses | |
| Différence avec le montant du crédit | |

II — ETAT DES REMBOURSEMENTS EVENTUEL

| | MONTANT DES REMBOURSEMENTS | | |
|--------------------|----------------------------|--------|---------------------|
| | Prévus | Perçus | Restant à encaisser |
| Au titre : Algérie | / | / | / |
| Collectivités | | | |
| Tiers | | | |
| Assurances | | | |
| Domages de guerre | | | |
| Totaux | | | |

(1) A transmettre en trois exemplaires à la Direction des Services Financiers. Dep n° 3 100

Annexe N° 05 : les dépenses a fin avril

الشركة الجزائرية للكهرباء والغاز - التوزيع
Société algérienne de l'électricité et du gaz - Distribution



DIRECTION DE DISTRIBUTION DE
DIVISION FINANCES COMPTABILITE

| RUBRIQUES | Engagé a fin Avril | Dépensé a fin Avril |
|--|--------------------|---------------------|
| Dépenses d'exploitation (flux financ | 209 611 060 | 162 468 400 |
| Consommations : dont | 10 111 523 | 10 181 268 |
| Achat Gaz | | |
| Achat fuel / carburant | 1 459 296 | 1 459 296 |
| Achat Elect IPP | | 0 |
| Consommables de bureau Inter groupe | | |
| Consommables de bureau Hors g | 6 110 675 | 6 110 675 |
| Consommables informatiques | 40 460 | 40 460 |
| Consommation en eau | 94 911 | 39 156 |
| Consommation téléphonique / inte | 2 406 181 | 2 406 181 |
| Achat matériel et matières premières Inter groupe (imp | | 0 |
| Achat matériel et matières premières Hors groupe (imp | | 125 500 |
| Services : dont | 68 022 599 | 26 955 233 |
| Prestations de gardiennage Inter groupe | | |
| Prestations de gardiennage Hors groupe | | 0 |
| Prestations de nettoyage | 2 158 105 | 1 871 215 |
| Prestations de transport Inter groupe | | |
| Prestations de transport Hors groupe | | 0 |
| Frais de déplacement / billetterie Inter groupe | | 0 |
| Frais de déplacement / billetterie H | 28 716 | 9 232 |
| Prestations hôtellerie et restauration Inter groupe | | 0 |
| Prestations hôtellerie et restaurat | 675 406 | 5 700 |
| Charges locatives Inter groupe | | 0 |
| Charges locatives Hors groupe | 1 399 680 | 1 399 680 |
| Charges douanières Inter groupe | | 0 |
| Charges douanières Hors groupe | | 0 |
| Frais d'assurances | | 0 |
| Frais de formation Inter groupe | | 0 |

Annexe N° 06 : les réalisations des investissements en 2019

Accordé 2019

| L'intitulé De L'affaire | Raccordement poste en km | | | | | Montant affaire KDA | | |
|----------------------------|--------------------------|-------------|-------------|-------------|-----------------------------|---------------------|--------------|------------------------|
| | MTA | MTS | BTA | BTS | S/ TOTAL | Poste | Raccordement | Montant Total |
| CREATION POSTE ACC | 0,56 | | | | 0,56 | | | 3250 |
| CREATION POSTE CABINE | 1,1 | | 0,21 | | 1,31 | | | 9135 |
| CREATION POSTE ACC | | 0,18 | 0,5 | | 0,68 | | | 2834 |
| CREATION POSTE CABINE | | 0,05 | | | 0,05 | | | 7224 |
| CREATION POSTE ACC | | | 0,36 | | 0,36 | | | 3608 |
| CREATION POSTE PREFABRIQUE | | 0,1 | 0,5 | 0,07 | 0,67 | | | 8481 |
| CREATION POSTE ACC | 0,52 | | | | 0,52 | | | 4476 |
| Total | 2,18 | 0,33 | 1,57 | 0,07 | 4,15 | 0 | 0 | 39008 |
| | | | | | AP 43 KO 218 | | | Montant Total 39008 |

Ecole des Hautes Etudes Commerciales

Département de finance et comptabilité

Guide d'entretien

Dans le cadre de la préparation de notre diplôme de master en sciences commerciales, option Finance et comptabilité, Un mémoire de fin de cycle master intitulé « ***La gestion budgétaire : un levier pour améliorer la performance financière des entreprises commerciales*** » est exigé. Suite à un travail théorique, il est nécessaire de le justifier par un cas pratique. C'est pourquoi notre choix s'est porté sur l'entreprise SONELGAZ (DDAT).

Le but de cet entretien est de déterminer l'effet du contrôle budgétaire sur la performance financière, notamment dans le contexte des actions correctrices mises en place. Nous nous engageons à n'utiliser les données recueillies qu'à des fins strictement scientifiques. Nous sollicitons votre aide en répondant à ces questions afin de déterminer la contribution du service budget et contrôle de gestion dans l'amélioration de la performance financière.

1. Comment sont analysés les écarts entre les prévisions budgétaires et les réalisations ?

.....
.....
.....
.....
.....

2. Quelles actions correctives sont mises en place suite à la constatation d'écarts significatifs ?

.....
.....
.....
.....
.....

3. Qui décide des actions correctives à mettre en œuvre ?

.....
.....
.....
.....
.....

4. Est-ce que SONELGAZ a mis en place un système de sanction ou de récompense lié à l'atteinte des objectifs budgétaires ?

.....

.....
.....
.....

5. Quel est l'impact global des actions correctives sur la performance financière de SONELGAZ ?

.....
.....
.....
.....
.....

6. Selon vous, le contrôle budgétaire peut-il à lui seul améliorer la performance financière de l'entreprise ?

.....
.....
.....
.....
.....

7. Comment le contrôle budgétaire contribue-t-il à la communication entre les différents centres de responsabilité ?

.....
.....
.....
.....
.....
.....