



Centre Africain d'Etudes Supérieures en Gestion

**CESAG EXECUTIVE EDUCATION
(CEE)**

**MBA-Audit et Contrôle de Gestion
(MBA-ACG)**

**Promotion 25
(2013-2014)**

Mémoire de fin d'étude

THEME

**CONTRIBUTION DU CONTROLE BUDGETAIRE
A LA PERFORMANCE D'UNE ENTREPRISE :
CAS DE LA SOCIETE INDUSTRIELLE AGRO
ALIMENTAIRE (SIAGRO-KIRENE) DU
SENEGAL**

Présenté par :

CISSE Demba

Dirigé par :

M. SODANSOU Martial

Contrôleur de Gestion

à la SIAGRO

Avril 2015

DEDICACE

Nous dédions ce mémoire à :

- nos parents CISSE Hamadi Hamma et DIALLO Kadidia pour leur éducation et leurs soutiens multiformes qu'ils nous ont donnés et qui font de nous ce que nous sommes aujourd'hui ;
- nos sœurs, cousins et cousines pour leur affection et leur soutien.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

REMERCIEMENTS

Nos remerciements vont :

- à M. SODANSOU Martial, notre directeur de mémoire, pour l'encadrement reçu dans le cadre de ce travail et surtout sa disponibilité et ses conseils ;
- à M. YAZI Moussa, Directeur de la formation, pour toute l'énergie qu'il dépense pour ses étudiants ;
- à M. CHABI Bertin, chef de département CESAG-EXECUTIVE pour ses orientations ;
- à Mme SEYE Mously Sokona, assistante de programme CESAG-EXECUTIVE pour son assistance, ses conseils auprès des étudiants ;
- au personnel administratif et corps professoral du CESAG ;
- à nos parents, frères et sœurs pour leur soutien moral et financier ;
- aux étudiant(e)s de la 25^{ème} promotion MBA Audit et Contrôle de Gestion pour les échanges d'expérience et l'ambiance amicale qui ont régné durant la formation ;
- nous ne saurions oublier tous ceux et celles qui nous ont aidé de près ou de loin, durant notre formation.

SIGLES ET ABBREVIATIONS

| | |
|-----------------|--|
| AF: | Activité Fonctionnelle |
| BBZ : | Budget à Base Zéro |
| CA: | Conseil d'Administration |
| CG : | Comptabilité Générale |
| CDG: | Contrôleur de Gestion |
| CM: | Comptabilité de Management |
| CFA : | Communauté financière Africaine |
| CR : | Centre de responsabilité |
| DAF: | Direction Administrative et Financière |
| DG : | Direction Générale |
| RH : | Ressources Humaines |
| SIAGRO : | Société Industrielle Agro-Alimentaire |

LISTE DES FIGURES ET TABLEAUX

LISTE DES TABLEAUX

| | |
|--|----|
| Tableau 1: Interprétation des écarts..... | 19 |
| Tableau 2: Analyse de l'écart sur coût de production..... | 21 |
| Tableau 3: Analyse de l'écart des activités fonctionnelles | 23 |
| Tableau 4: Ratios de la performance financière..... | 28 |
| Tableau 5: Identification des risques..... | 52 |

LISTE DES FIGURES

| | |
|--|----|
| Figure 1: Analyse de la variation des marges | 20 |
| Figure 2: Articulation des écarts relatifs au chiffre d'affaires | 22 |
| Figure 3: Architecture du tableau de bord prospectif..... | 33 |
| Figure 4: Modèle d'analyse | 36 |
| Figure 5: Proposition d'organigramme de la cellule contrôle de gestion | 55 |

LISTE DES ANNEXES

| | |
|--|-----------|
| Annexes n°1 : Organigramme de la SIAGRO..... | 62 |
| Annexes n°2 : Le calendrier budgétaire de la SIAGRO..... | 63 |
| Annexe n°3: Proposition d'un Processus budgétaire pour la SIAGRO..... | 64 |
| Annexe n°4 : Guide d'entretien avec certains responsables de la SIAGRO..... | 65 |

CESAG - BIBLIOTHEQUE

TABLE DES MATIERES

| | |
|---|------------|
| DEDICACE..... | II |
| REMERCIEMENTS..... | III |
| SIGLES ET ABREVIATIONS | IV |
| LISTE DES FIGURES ET TABLEAUX..... | V |
| LISTE DES ANNEXES | VI |
| TABLE DES MATIERES | VII |
| INTRODUCTION GENERALE | 1 |
| PREMIERE PARTIE : CADRE THEORIQUE | 6 |
| CHAPITRE 1 : LE CONTROLE BUDGETAIRE ET PERFORMANCE DE L'ENTREPRISE. 8 | 8 |
| 1.1. Concept et rôle du budget..... | 8 |
| 1.1.1. Définition du budget..... | 8 |
| 1.1.2. Rôle du budget..... | 9 |
| 1.2. Définitions et lien entre les concepts contrôle budgétaire et performance..... | 9 |
| 1.2.1. Définition du contrôle budgétaire..... | 9 |
| 1.2.2. Définition de la performance..... | 10 |
| 1.2.3. Lien entre contrôle budgétaire et performance..... | 11 |
| 1.2.4. Utilité du contrôle budgétaire..... | 12 |
| 1.3. Principes et fonctions du contrôle budgétaire..... | 12 |
| 1.3.1. Principe du contrôle budgétaire..... | 12 |
| 1.3.1.1. Pertinence d'écarts..... | 13 |
| 1.3.1.2. Objectif de localisation des performances..... | 13 |
| 1.3.1.3. Gestion par exception..... | 13 |
| 1.3.2. Fonction du contrôle budgétaire..... | 14 |
| 1.3.2.1. Fonction de contrôle..... | 14 |

| | |
|--|-----------|
| 1.3.2.2. Fonction de régulation..... | 14 |
| 1.4. Différentes étapes du contrôle budgétaire | 14 |
| 1.4.1. Contrôle avant l'action | 14 |
| 1.4.2. Contrôle pendant l'action | 15 |
| 1.4.3. Contrôle après l'action | 15 |
| 1.5. Sources d'information et outils d'appui du contrôle budgétaire | 15 |
| 1.5.1. Sources d'information du contrôle budgétaire | 15 |
| 1.5.1.1. Comptabilité générale..... | 15 |
| 1.5.1.2. Comptabilité de management (CM) | 16 |
| 1.5.1.3. Comptabilité budgétaire | 16 |
| 1.5.1.4. Autres sources d'informations..... | 17 |
| 1.5.2. Outils d'appui du contrôle budgétaire | 17 |
| 1.5.2.1. Analyse des écarts et mesures correctives..... | 17 |
| 1.5.2.1.1. Analyse des écarts | 18 |
| 1.5.2.1.2. Principe de l'analyse des écarts..... | 18 |
| 1.5.2.1.3. Différentes approches d'analyse d'écart..... | 18 |
| 1.5.2.1.4. Calcul et analyse de l'écart de résultat | 19 |
| 1.5.2.1.5. Calcul et analyse de l'écart sur coûts préétablis | 19 |
| 1.5.2.1.6. Calcul et analyse de l'écart sur coût de production | 20 |
| 1.5.2.1.7. Calcul et analyse de l'écart sur chiffre d'affaire..... | 21 |
| 1.5.2.1.8. Calcul et l'analyse de l'écart des activités fonctionnelles (A.F) | 23 |
| 1.6. Mise en œuvre des actions correctives | 24 |
| 1.6.1. Nature des actions de correction..... | 24 |
| 1.6.2. Caractéristique d'une bonne action de correction | 24 |
| 1.7. Limites du contrôle budgétaire..... | 24 |
| CHAPITRE 2 : LES INDICATEURS DE PERFORMANCE ET LE TABLEAU DE BORD PROSPECTIF..... | 26 |
| 2.1. Systèmes de mesure de la performance..... | 26 |

| | |
|--|-----------|
| 2.1.1. Objectifs de mesure de la performance | 27 |
| 2.1.2. Système de mesure de la performance financière | 27 |
| 2.1.2.1. Indicateur de mesure de la performance financière | 28 |
| 2.1.3. Système de mesure de la performance non financière | 28 |
| 2.1.3.1. Mesure de la qualité des prestations clients..... | 29 |
| 2.1.3.2. Mesure de la performance des ressources humaines (RH)..... | 29 |
| 2.2. Reporting et pilotage de la performance grâce aux tableaux de bord..... | 30 |
| 2.2.1. Reporting | 30 |
| 2.2.2. Tableau de bord | 31 |
| 2.2.2.1. Objectif d'un tableau de bord | 31 |
| 2.2.2.2. Présentation d'un tableau de bord prospectif (balanced scorecard) | 32 |
| 2.2.2.2.1. Intérêt et limite du tableau de bord prospectif..... | 33 |
| CHAPITRE 3 : METHODOLOGIE DE L'ETUDE | 35 |
| 3.1. Construction d'un modèle d'analyse | 35 |
| 3.2. Méthode de collecte de données..... | 37 |
| 3.3. Analyse des résultats | 37 |
| DEUXIEME PARTIE : CADRE PRATIQUE | 40 |
| CHAPITRE 4 : PRESENTATION DE LA SIAGRO | 42 |
| 4.1. Cadre historique, juridique | 42 |
| 4.2. Missions, domaines d'activités..... | 42 |
| 4.3. Structure organisationnelle..... | 42 |
| 4.3.1. Services fonctionnels..... | 43 |
| 4.3.1.1. Direction générale | 43 |
| 4.3.1.2. Direction administrative et financière | 43 |
| 4.3.1.3. Direction marketing..... | 43 |
| 4.3.2. Services opérationnels..... | 44 |
| 4.3.2.1. Directeur d'usine | 44 |

| | |
|--|-----------|
| 4.3.2.2. Directeur commercial | 44 |
| 4.4. Attribution de la cellule contrôle de gestion de la SIAGRO | 44 |
| CHAPITRE 5 : LE CONTROLE BUDGETAIRE ET LE PROCESSUS D'ELABORATION BUDGETAIRE A LA SIAGRO | 46 |
| 5.1. Principes de base de la gestion budgétaire | 46 |
| 5.1.1. Principe d'annualité..... | 46 |
| 5.1.2. Principe de l'unité budgétaire..... | 46 |
| 5.1.3. Principe d'universalité..... | 46 |
| 5.1.4. Principe d'équilibre budgétaire | 46 |
| 5.2. Processus d'élaboration budgétaire | 47 |
| 5.3. Exercice du contrôle budgétaire à la SIAGRO..... | 48 |
| CHAPITRE 6 : MISE EN EVIDENCE DE LA CONTRIBUTION DU CONTROLE BUDGETAIRE A LA PERFORMANCE DE LA SIAGRO | 49 |
| 6.1. Apport du contrôle budgétaire dans le processus de la performance | 49 |
| 6.1.1. Forces | 49 |
| 6.1.2. Faiblesses..... | 50 |
| 6.1.2.1. Risques liés aux faiblesses..... | 51 |
| 6.2. Recommandations | 53 |
| 6.3. Perspective de mise en œuvre des recommandations | 55 |
| CONCLUSION DE LA DEUXIEME PARTIE..... | 58 |
| CONCLUSION GENERALE | 59 |
| ANNEXES..... | 61 |
| GLOSSAIRE | 66 |
| BIBLIOGRAPHIE..... | 67 |

INTRODUCTION GENERALE

Dans un monde en perpétuelle concurrence, traversé par une crise financière, les entreprises se trouvent dans une compétitivité accrue. C'est ainsi que depuis quelques décennies, les pays en voie de développement, notamment les pays africains, prônent des politiques budgétaires adaptées aux exigences de la bonne gouvernance dans le secteur privé.

L'entreprise, de nos jours, qu'elle soit privée ou publique est soumise à plusieurs contraintes qui sont entre autres la contrainte de performance, de rentabilité et de réponses aux besoins et attentes des consommateurs. Ces contraintes trouvent pour la plupart leurs sources dans un environnement interne (capacité ou incapacité organisationnelle et structurelle à faire face aux besoins) ou dans un environnement externe (intensité concurrentielle forte, situation géographique, politique fiscale favorable ou défavorable). Or, nous savons que la pérennité des entreprises dépend de leur capacité à mobiliser des ressources, à ventiler ces ressources dans des processus ou activités de création de valeurs.

Le marché agro-industriel au Sénégal et dans la sous-région est un marché en plein essor, doté d'un fort potentiel mais très concurrentiel. Pour assurer leur compétitivité sur le plan national et international, les industries agroalimentaires et celles des secteurs connexes (emballage, plasturgie, pharmacie, manufacture de tabac, etc.) doivent disposer d'une bonne méthode de gestion et contrôle budgétaire, de ressources humaines qualifiées qui répondent à leurs besoins de développement et de profitabilité.

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

L'efficacité de la gestion budgétaire réside, d'une part, dans la pertinence de l'élaboration c'est-à-dire une conception ou évaluation rationnelle des budgets et, d'autre part dans le dynamisme du suivi et contrôle pendant et après l'exécution ou la réalisation des prévisions. Ainsi, le budget et le contrôle budgétaire sont des outils de contrôle de gestion sur lesquels les managers doivent s'appuyer pour l'atteinte des objectifs assignés à leurs entreprises. La maîtrise de ces outils devient alors indispensable pour tout dirigeant se focalisant sur une gestion saine, orientée vers une maximisation de la croissance de l'entreprise, tout en sauvegardant ses acquis.

Créée en 2001, la Société Industrielle Agroalimentaire (SIAGRO-KIRENE) est une société anonyme au capital de 1.300 000 000 de francs CFA. Arrivée sur un marché de l'eau minérale sénégalaise dominé par l'importation, Kirène a rapidement su s'intégrer dans le marché sénégalais pour augmenter ses marges. Malgré cette croissance, la société rencontre des problèmes liés à la rationalisation de ses ressources à travers un contrôle budgétaire efficace gage d'une meilleure rentabilité. L'hypothèse qui fonde notre recherche est que la faible efficacité du contrôle budgétaire constitue un obstacle et un facteur de blocage au développement de la gestion des différentes fonctions au sein de l'entreprise et par conséquent un frein à la performance de l'organisation. Or, l'efficacité de la gestion budgétaire réside d'une part, dans la pertinence de l'élaboration, c'est à dire une conception ou évaluation rationnelle des budgets et, d'autre part, dans le dynamisme et le suivi du contrôle pendant et après l'exécution ou la réalisation des prévisions.

Les problèmes d'efficacité du contrôle budgétaire auquel est confrontée la SIAGRO peuvent tirer ses origines des aspects suivants :

- l'inadéquation des outils de contrôle de gestion aux procédures budgétaires ;
- l'inexistence des missions d'appréciation de l'efficacité du contrôle budgétaire à la performance de l'entreprise ;
- l'implication des Responsables des Centres de Responsabilité dans l'élaboration des budgets ;
- la performance des outils de suivi et de contrôle des budgets.

Les conséquences générées par les problèmes soulignés sont multiples, parmi celle-ci on dénombre :

- l'insuffisance budgétaire ;
- la baisse de la performance ;
- la non atteinte des objectifs assignés à l'entreprise.

Après analyse du problème de la SIAGRO, plusieurs solutions sont à envisager :

- la mise à jour des procédures de gestion du budget ;
- l'utilisation des outils modernes de gestion adaptés aux procédures budgétaires ;
- la mise en œuvre d'une mission d'appréciation de l'efficacité du contrôle budgétaire.

Ainsi, au regard de tout ce qui précède, l'on peut se poser la question suivante : En quoi le contrôle budgétaire peut contribuer à la performance de la SIAGRO ?

Plus spécifiquement :

- Quel est le rôle et la place du contrôle budgétaire dans l'amélioration de la performance au sein de la SIAGRO ?
- Quels sont les outils, méthodes de contrôle de gestion qu'il faut mettre en œuvre au service des dirigeants et comment s'organisent et fonctionnent ils pour aboutir à une performance de l'entreprise ?

Pour répondre à ces questions nous avons choisi de travailler sur le thème : « La contribution du contrôle budgétaire à la performance d'une entreprise, cas de la SIAGRO-KIRENE »

L'objectif principal de cette étude est d'apprécier l'efficacité du contrôle budgétaire dans l'atteinte de la performance de l'entreprise.

De manière spécifique, cette étude a pour objectifs :

- d'identifier les bonnes pratiques du contrôle budgétaire
- de faire des recommandations permettant à la SIAGRO d'améliorer son système de contrôle budgétaire.

La présente étude revêt un intérêt capital tant pour la SIAGRO et pour le lecteur que pour nous-même.

➤ **Pour la SIAGRO**

La présente étude donnerait une valeur ajoutée à la SIAGRO dans la mesure où elle va non seulement documenter les bonnes pratiques du contrôle budgétaire ainsi que les outils modernes de gestion, mais également contribuer à l'amélioration de la performance de la société.

➤ **Pour le lecteur**

L'exploitation de notre étude pourrait permettre au lecteur d'avoir un aperçu sur le concept du contrôle budgétaire sous ses différents aspects intégrant les outils modernes de gestion. Elle

lui permettra de cerner la problématique actuelle du contrôle budgétaire dans les organisations.

➤ **Pour nous-même**

Cette étude sera pour nous l'occasion de mieux approfondir les connaissances acquises de façon théorique au cours de notre formation et de les confronter à la pratique. En outre, elle nous permettra de mettre en œuvre la pratique du contrôle budgétaire.

Notre étude s'articule autour de deux parties :

- la première composée de trois chapitres est consacré aux connaissances théoriques en matière de contrôle budgétaire, les indicateurs de performance ainsi que de la présentation de la méthodologie à suivre ;
- la deuxième partie, consacrée au cadre pratique, sera composée également de trois chapitres : la présentation de la SIAGRO dans son ensemble et de son service contrôle de gestion, le fonctionnement et l'efficacité du contrôle budgétaire dans l'atteinte de la performance, des recommandations appropriées seront proposées au regard des faiblesses décelées. Il s'agit ici des résultats de l'étude, de l'interprétation de ces résultats et des propositions de pistes d'amélioration du système budgétaire à la SIAGRO.

PREMIERE PARTIE : CADRE THEORIQUE

Considéré depuis longtemps comme valeur stratégique en raison de son importance, le contrôle de gestion est devenu la pierre angulaire du fait qu'il est source de progrès et d'amélioration potentiels à tous les types d'entreprise. C'est une fonction qui a pour but de motiver les responsables, et les inciter à exécuter des activités contribuant à atteindre les objectifs de l'organisation. Il est donc une réponse à un certain nombre de problèmes d'entreprises pour lesquels la recherche de solutions s'impose.

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

Dans cette première partie de notre étude, notre objectif consistera dans un premier temps à présenter la revue de la littérature sur notre thème. Dans un second temps, nous définirons le modèle d'analyse adopté pour explorer objectivement notre thème.

De ce fait, nous passerons successivement en revue les points suivants :

- le contrôle budgétaire et performance ;
- les indicateurs de performance et le tableau de bord ;
- la méthodologie de l'étude.

CHAPITRE 1 : LE CONTROLE BUDGETAIRE ET PERFORMANCE DE L'ENTREPRISE

L'objet de ce chapitre est de présenter la mise en œuvre du contrôle budgétaire, les définitions et le lien entre contrôle budgétaire et performance. Cependant, avant d'aborder la mise en œuvre du contrôle budgétaire, il convient de présenter quelques définitions du concept de budget et les rôles que ce dernier peut jouer au sein de l'entreprise. L'exercice d'un contrôle budgétaire efficace requiert l'utilisation d'un certain nombre d'outils que nous présenterons sommairement.

1.1. Concept et rôle du budget

Il existe plusieurs définitions du concept budget, tout comme la littérature reconnaît à ce dernier certains rôles qu'il est appelé à jouer. Il en résulte plusieurs types de budget couvrant toutes les fonctions de l'entreprise.

1.1.1. Définition du budget

Le budget peut être défini comme un plan annuel des activités futures établis sur la base d'hypothèses d'exploitation. Il est exprimé principalement en termes financiers (prévisions), mais il incorpore souvent beaucoup de mesures quantitatives non financières. Selon Horngren & al (2003 :4) le budget financier est l'expression monétaire des attentes de la direction, concernant le chiffre d'affaire, la situation financière et les flux monétaires. Pour Selmer (2003 :16), le budget peut être considéré comme « un ensemble cohérent d'hypothèses et de données chiffrées prévisionnelles, fixées avant le début de l'exercice comptable, décrivant l'ensemble de l'activité ». Ainsi nous retiendrons à travers ces définitions que le budget est un outil essentiel de la gestion prévisionnelle qui permet de repérer à l'avance les difficultés de choisir les programmes d'activités à partir de l'analyse de l'environnement pour assurer à l'entreprise la rentabilité souhaitée.

Mais nous notons par ailleurs que l'existence de ces différents budgets n'a pour but que de renforcer le contrôle sur l'utilisation des ressources affectées en fonction des objectifs fixés par la stratégie de l'entreprise. Mieux, c'est par leur intégration que l'on aboutit à la formalisation et la consolidation du budget général.

1.1.2. Rôle du budget

Berlan & al (2010 :273) ont attribué divers rôles au budget, en mettant le plus souvent en avant :

- **la gestion prévisionnelle** : le budget doit permettre de prévoir ce qui va être fait dans l'organisation, les difficultés à venir et de choisir les programmes d'activités ;
- **la coordination /communication** : le processus budgétaire conduit les différents services à coordonner, par exemple pour s'assurer que ce qui va être vendu par le service commercial aura bien été produit par les usines. C'est aussi l'occasion, pour la direction, de communiquer sur ses objectifs et, pour les responsables opérationnels, de faire remonter certaines informations du terrain ;
- **la délégation motivation** : Il est possible d'utiliser le budget comme un contrat, passé entre un responsable et sa hiérarchie, sur les résultats à atteindre et/ou les moyens à mettre en œuvre ;
- **l'apprentissage au management** : Le budget est une occasion privilégiée d'introduire la dimension économique et financière dans les choix opérationnels qui sont faits. Il est à ce titre un outil d'apprentissage au management.

1.2. Définitions et lien entre les concepts contrôle budgétaire et performance

1.2.1. Définition du contrôle budgétaire

Selon Berland & al. (2010 :300) « Le contrôle budgétaire est un processus de comparaison et d'interprétation des résultats réalisés par rapport aux prévisions chiffrées du budget, à différents niveaux de l'organisation ».

Quand le contrôle de gestion est pris selon l'approche axée sur la surveillance, le contrôle budgétaire consiste essentiellement à comparer les résultats aux données budgétaires et à intervenir lorsque l'écart est significatif. En outre, Le contrôle budgétaire est aussi conçu comme un outil d'aide à la prise de décision au service des décideurs.

C'est dans cet esprit que Loning & al (2007 :131) définit le contrôle budgétaire comme un outil du contrôle par les résultats. Il repose sur une logique de contrat, selon laquelle la fixation des objectifs (contrat) implique le suivi des résultats. Les résultats traduisent de façon chiffrée l'atteinte ou non des objectifs, qui reposent sur des standards. Cette logique consiste,

au-delà du calcul des écarts, à s'interroger sur les origines des déviations, aussi bien en termes de responsabilité qu'en termes de pilotage. Elle permet ainsi à l'entreprise de voir dans l'immédiat si elle progresse vers les objectifs de son échaudage budgétaire et de réagir aux événements en temps utile, et en termes d'évaluation de la performance des acteurs, d'améliorer les bases des prévisions et la qualité des choix stratégiques.

Au regard de ces définitions, le contrôle budgétaire peut être considéré par les responsables opérationnels comme un service qui les aide à maîtriser et à améliorer leur gestion. Cependant, ce processus a une importance pour la vie d'une entreprise qu'il convient de relever.

1.2.2. Définition de la performance

Selon Voyer (1999 :84), la performance est un concept englobant et intégrateur, donc, difficile à définir de façon précise, car il n'y pas de consensus ni sur la définition du concept, ni sur la façon de l'évaluer.

Ainsi Jacquot & al (1999 :24) affirment qu'une organisation est performante lorsqu'elle est efficace, efficiente et économique. Elle est efficace lorsqu'elle atteint les objectifs poursuivis et, est efficient lorsqu'elle maximise les quantités ou les valeurs obtenues à partir d'une quantité de moyens donnée. L'économie suppose l'acquisition des ressources à moindre coûts, quantité et qualité conformes à une norme établie à des moments et à des lieux opportuns.

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

A ces trois composantes de la performance, que sont l'efficacité, l'efficience et l'économie, Tahon (2003 :31) ajoute la pertinence. Il définit la pertinence comme étant l'articulation entre les objectifs et les moyens. Pour évaluer la pertinence il faudra répondre à la question suivante : Les moyens mis en œuvre correspondent-ils aux objectifs ?

La performance peut être définie par cette formule :

PERFORMANCE = EFFICACITE + EFFICENCE + ECONOMIE + PERTINENCE

1.2.3. Lien entre contrôle budgétaire et performance

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

- **la planification** : Le contrôle de gestion travaille en concert avec le sommet stratégique pour mettre en place des objectifs à moyen ou long terme, et y associer les moyens nécessaires pour leur atteinte. La planification permet ainsi d'atteindre la performance espérée grâce à l'atteinte des objectifs ;
- **les tableaux de bord** : Le contrôle de gestion met en place des indicateurs de performance pour évaluer l'action de chaque fonction de l'entreprise et l'atteinte de ses objectifs de manière périodique ou permanente, ainsi mettre en relief des éventuels relâchements dans l'activité et de corriger les erreurs ;
- **les budgets** : l'élaboration des budgets permet à l'organisation de réguler son activité en fonction de ses besoins, et ses investissements futurs. Le respect du budget permet à l'organisation d'être plus performante en termes d'utilisation des ressources et de respect des prévisions.

Le contrôle budgétaire est un outil d'aide à la décision. Ses principaux objectifs visent à mesurer les performances financières de l'entreprise, à surveiller l'exercice des délégations et à coordonner les activités des différentes unités. Les informations utiles à son application sont fournies par les différentes comptabilités. Ces données facilitent la détermination et l'analyse des écarts.

Une fois les prévisions réalisées et les objectifs déclinés sur chaque centre de responsabilité, l'entreprise peut entamer la phase de contrôle proprement dite. A intervalles réguliers, les prévisions vont être comparées aux objectifs afin de déterminer des écarts qui seront autant de clignotants incitant à entreprendre des actions correctrices. Cette phase d'évaluation fait appel à un triple choix : Choix des écarts à mettre en évidence. Les écarts sont très nombreux, il n'est pas possible de les envisager tous car on court le risque de diluer l'information pertinente. Il faut donc faire un choix. Sont généralement retenus, les écarts les plus

significatifs (principe d'exception et application d'une méthode 20/80, les 20% d'écarts qui expliquent 80% de l'écart global). Il est peut être aussi plus pertinent de retenir ceux qui font sens avec la stratégie. Quelle correction entreprendre une fois l'écart constaté ? L'interprétation d'un écart n'est pas toujours chose facile. Si les variables d'action ne sont pas correctement déterminées, l'écart peut rester une simple constatation et les écarts positifs succèdent aux écarts négatifs sans qu'un véritable apprentissage n'ait lieu. Il est donc, à nouveau, nécessaire de déterminer les variables qui font sens par rapport à la stratégie, dire celles sur lesquelles on va agir. Par-là se pose la question des causalités de ces écarts pour l'entreprise.

1.2.4. Utilité du contrôle budgétaire

De nos jours, le contrôle est vu comme un outil de maîtrise de la performance. Sa mise en place permet aux dirigeants de communiquer à la base de la hiérarchie, fixer des normes et des indicateurs pouvant servir une fin pour soi et anticiper les incertitudes de l'environnement. D'après Bouquin (2010 :512) Nul ne songe à en contester l'utilité du contrôle budgétaire, puisqu'il fournit une information indispensable :

- aux responsables financiers, qui doivent disposer de chiffrages en valeur ;
- aux dirigeants, qui doivent recourir à une synthèse des diverses activités ;
- aux opérationnels qui s'engagent sur des objectifs de vente et/ ou reçoivent la mission d'utiliser au mieux des ressources financières, et qui par l'outil budgétaire, sont surtout amenés à prendre conscience des conséquences financières des choix techniques, à disposer d'un langage commun fondamental, à terme, pour la performance et la survie de l'entreprise.

1.3. Principes et fonctions du contrôle budgétaire

Nous mettrons en évidence les différents principes et fonctions du contrôle budgétaire.

1.3.1. Principes du contrôle budgétaire

Le contrôle budgétaire selon Alazard et al (2007 :476) répond aux trois (3) principes suivants : principe de la pertinence d'écart, d'objectif de la localisation de la performance et celui de la gestion par exception.

1.3.1.1. Pertinence d'écarts

Un contrôle budgétaire pertinent s'appuie sur l'ensemble des budgets établis pour formaliser le fonctionnement à court terme de l'entité dont la gestion doit être mise sous tension. Les données nécessaires tant à l'établissement des budgets, qu'au calcul des réalisations mettant en jeu tous les systèmes d'informations comptables de l'entreprise.

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

1.3.1.2. Objectif de localisation des performances

La mise en place des budgets selon Alazard & al (2007 :476) s'accompagne très souvent d'une décentralisation de la responsabilité par la création des centres de responsabilité de nature différente. Chaque responsable est jugé selon sa capacité à :

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

1.3.1.3. Gestion par exception

La gestion par exception ajoute au principe de pilotage défini ci-dessus des seuils ou des valeurs d'écarts en deçà desquels aucune action n'est entreprise.

Cette non-intervention peut s'entendre à deux niveaux :

- au sein du centre, dans ce cas, la valeur de l'écart étudié n'est pas jugée significative pour entreprendre une action corrective ;
- dans les rapports du centre avec le niveau hiérarchique supérieur : en deçà de limites fixées et acceptées, les actions d'amélioration à entreprendre sont de la responsabilité du responsable du centre, le niveau hiérarchique n'intervient plus que pour des écarts exceptionnels.

1.3.2. Fonctions du contrôle budgétaire

Selon Hutin (2008 :686) le contrôle budgétaire assume une double fonction : la fonction de contrôle et celle de régulation

1.3.2.1. Fonction de contrôle

Pour Huntin (2008 :686), il faut contrôler tout au long de l'exercice budgétaire la maîtrise des objectifs. C'est-à-dire : les résultats chiffrés globaux, les résultats de chaque fonction et de chaque centre de responsabilité et le degré de réalisation des actions de progrès prévues dans le budget :

- pour le contrôle des résultats globaux et des résultats par fonction et par centre de responsabilité, les résultats sont rapprochés des prévisions et des écarts sont calculés ;
- pour le calcul du degré de réalisation des actions de progrès, la mesure consiste à faire le point quantitatif et qualitatif de l'avancement de ces actions.

1.3.2.2. Fonction de régulation

Les écarts étant détectés, il faut alerter les responsables et mettre en œuvre les actions correctives qui se traduiront soit par un rattrapage des écarts, permettant de repositionner le centre de responsabilité sur sa trajectoire d'objectifs, soit par une révision des objectifs.

1.4. Différentes étapes du contrôle budgétaire

Selon Hutin (2008 :687), le système budgétaire prévoit trois phases de contrôle : Avant, pendant et après l'action.

1.4.1. Contrôle avant l'action

Selon Bouquin (2008 :862), il a pour but d'améliorer la préparation de l'action et est constitué par la démarche prévisionnelle. Il faut vérifier que les hypothèses retenues pour la construction des budgets sont cohérentes avec les objectifs à moyen et à long terme (plan opérationnel et plan stratégique). Il faut aussi envisager les conséquences des décisions budgétaires avant de s'engager dans l'action.

1.4.2. Contrôle pendant l'action

Il a pour but de repérer rapidement les décalages significatifs entre les prévisions et réalisation de façon à mettre en œuvre les actions correctives nécessaires. Pour sa mise en œuvre, il faut fournir de façon permanente et rapide, aux opérationnels les informations sur les réalisations et cibler l'origine des problèmes en utilisant la technique de l'analyse des écarts Dayan & al (2004 :862).

1.4.3. Contrôle après l'action

Hutin (2008 :687) pense que l'objectif n'est plus de corriger les actions mais de présenter un bilan final de la période budgétaire. Ce bilan final permet : d'expliquer les écarts, de mettre à jour les normes techniques et de réfléchir sur la fiabilité des prévisions. Il peut aussi permettre de mesurer la performance des responsabilités qui s'inscrivent dans le processus d'évaluation de l'entreprise.

1.5. Sources d'informations et outils d'appui du contrôle budgétaire

L'entreprise doit se munir des sources d'informations et des outils de gestion efficace afin d'assurer une bonne maîtrise budgétaire.

1.5.1. Sources d'informations du contrôle budgétaire

Les différentes comptabilités tenues en interne au sein de l'entreprise fournissent les principales informations au contrôle budgétaire, il s'agit des comptabilités : générale, de management et budgétaire. Nous allons mettre en évidence la contribution des dites comptabilités à la mise en œuvre du contrôle budgétaire.

1.5.1.1. Comptabilité générale

Selon Rouache & al (2009 :101) la comptabilité générale est une source importante d'information de gestion : « n'est-elle pas après tout la principale source d'informations du contrôle de gestion ? ».

La comptabilité générale (CG) procède à une récapitulation des charges et produit par nature de la période budgétaire considérée. Elle permet ainsi de procéder au suivi budgétaire sans

pour autant éclairer suffisamment les prises de décision pour lesquelles la connaissance des coûts unitaires des produits serait nécessaire la CG a pour but entre autres :

- de récapituler les charges et les produits d'une période afin d'expliquer les résultats ;
- de présenter les actifs et les passifs à un certain moment (bilan) ;
- de fournir en annexe tout commentaire.

Ces documents de synthèse issus de la comptabilité générale fournissent périodiquement des données utiles au contrôle budgétaire. En outre c'est un rapprochement entre la CG et la comptabilité de management (CM) tant pour les charges et les produits que par rapport au résultat.

1.5.1.2. Comptabilité de management (CM)

Selon Pigé & al (2007 :112) la comptabilité de management (CM) a pour objectif principale de déterminer le coût des produits ou des services vendues, la CM a pour finalité d'offrir au décideur l'information sur les couts dont ils ont besoin, non seulement pour définir leur stratégie, mais aussi pour la suivre et la piloter quotidiennement.

L'orientation du système budgétaire vers une approche processus est indissociable de la mise en place d'une CM permettant d'identifier et de suivre les ressources consommées par chaque activité ainsi que l'évolution des inducteurs d'activité conditionnant le volume des prestations réalisées.

1.5.1.3. Comptabilité budgétaire

La comptabilité budgétaire constitue la principale source d'information sur les réalisations par rapport à l'exécution des plans à court terme. Elle fournit les données nécessaires à l'analyse des écarts. Pour ce faire, un système comptable est mis en place afin de récapituler les charges et les produits par nature ainsi que les flux de trésorerie (encaissements et décaissements).

Aussi selon Bouquin (2001 :388), la comptabilité budgétaire doit sa performance au respect des trois conditions générales qui sont :

- faire apparaître les écarts dès qu'ils existent : cette condition suppose une saisie d'engagement ;

- permettre l'identification de leurs causes : cela exige qu'il y ait autant d'écarts que d'hypothèses budgétées. Par exemple si le budget d'approvisionnement intègre les hypothèses de coût des matières, de volume de moyen des commandes, de remises obtenues, de niveau de stocks moyens, il faut suivre trois (3) catégories d'écarts ;
- les faire connaître à ceux qui peuvent agir en conséquence et ou en sont responsables.

1.5.1.4. Autres sources d'informations

Selon Bouquin & al (2007 :113), les organisations disposent de sources multiples d'informations. Celles-ci vont du suivi des tâches, que tel responsable tient dans un cahier ou sur un tableur, aux données fournies par des entités externes (telle que par exemple les transactions bancaires qu'il est maintenant possible de consulter à distance et de rapatrier directement sur son système informatique).

Auparavant, l'information était souvent accessible par des sources distinctes avec une duplication des tâches de saisie et d'enregistrement.

Les changements actuels les plus profonds tiennent à l'établissement des liens entre les fonctions support et les fonctions de production. Les logiciels de gestion intégrés (ERP : « Entreprise Resource Planning ») se donnent fréquemment pour fonction de réunir la gestion de production fonction plus administrative tels que la comptabilité générale ou le suivi des coûts.

1.5.2. Outils d'appui du contrôle budgétaire

Pour la réalisation de sa mission, le contrôle budgétaire se sert des outils tels que le tableau de bord, le reporting et le pilotage de la performance budgétaire que nous développerons dans le 2^{ème} chapitre.

1.5.2.1. Analyse des écarts et mesures correctives

La mesure de la performance budgétaire est un exercice important pour le centre de responsabilité qui leur permet de faire une comparaison entre les réalisations et les prévisions, afin de dégager les écarts éventuels et de prendre les dispositions correctives. Pour cela, la mise en œuvre du contrôle budgétaire devient obligatoire pour toute organisation (Grandguillot & al, 2008 : 28).

1.5.2.1.1. Analyse des écarts

Le contrôle budgétaire doit permettre à la direction de vérifier si les prévisions de chiffre d'affaires, les budgets et les prévisions de coûts ont été respectés. Des écarts, favorables ou défavorables, seront calculés puis analysés entre les éléments constatés (chiffres d'affaires, marges, coûts) et les éléments prévisionnels et préétablis.

1.5.2.1.2. Principe de l'analyse des écarts

La comparaison des réalisations et des prévisions donne lieu à des écarts qui peuvent être expliqués de façon plus ou moins aisée. Une première grille de lecture consiste à déterminer si ces écarts peuvent résulter d'une variation des prix unitaires ou des quantités. On considère habituellement qu'un écart entre une réalisation et une prévision est directe quand il est possible de comparer les quantités consommées ou vendues et le prix unitaire (ou le coût unitaire) de ces consommations ou de ces ventes. Pigé & al (2007 :128).

Il faut souligner que les écarts doivent être, avant tout, à la fois pertinents et significatifs. Pour certains auteurs, comme GERVAIS (2000:556), un écart est pertinent lorsqu'il est utile, fiable, actuel, obéissant à une logique économique (c'est-à-dire peu onéreux) et s'intégrant dans un ensemble plus large d'appréciation de la performance (en couplant les écarts budgétaires avec les données d'autres systèmes d'information prenant en compte des aspects qualitatifs tel que le délai et la qualité).

L'aspect significatif d'un écart se rattache quant à lui aux principes de :

- **contrôle par exception** : on n'explique que les écarts qui dépassent un seuil de tolérance préalablement fixé ;
- **contrôle flexible** : on définit la part respective des frais fixes et des frais variables de chaque rubrique budgétaire en vue de pouvoir estimer des budgets flexibles par niveau d'activité et de déterminer les causes de la variation constatée (problème de rendement, de capacité...).

1.5.2.1.3. Différentes approches d'analyse d'écart

Il existe plusieurs approches permettant d'analyser les écarts constatés entre les prévisions budgétaires et les réalisations. Ces approches permettent d'avoir une appréciation sur les

avancements accomplis en vue des objectifs initiaux, à identifier les éléments les plus déterminants, percevoir les causes des écarts constatés. Nous allons dans le cadre de cette étude présentée l'analyse de quelques écarts. Il est important de signaler qu'un écart à un signe (+/-), une valeur et un sens (favorable ou défavorable) selon le contexte. Le tableau suivant synthétise l'interprétation des écarts dans les différents cas de figure.

Tableau 1: Interprétation des écarts

| | Positif (> 0) | Négatif (>0) |
|---------------------------------|---------------|--------------|
| Ecart sur revenus (réel-budget) | Favorable | Défavorable |
| Ecart sur coûts (réel-budget) | Défavorable | Favorable |
| Ecart sur marge (réel-budget) | Favorable | Défavorable |

Source : Berland & al (2010 :301)

1.5.2.1.4. Calcul et analyse de l'écart de résultat

Selon Doriath (2011 :202) L'écart de résultat est l'écart de base du contrôle budgétaire. Il traduit en terme financier la performance globale de l'entreprise car il apporte une première information sur la réalisation de l'objectif global de rentabilité. Il se calcule comme suit :

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

$$\begin{array}{ccc} \swarrow & & \searrow \\ \text{Chiffre d'affaire réel} - \text{coût réel} & & \text{Chiffre d'affaire préétabli} - \text{coût préétabli.} \end{array}$$

1.5.2.1.5. Calcul et analyse de l'écart sur coûts préétablis

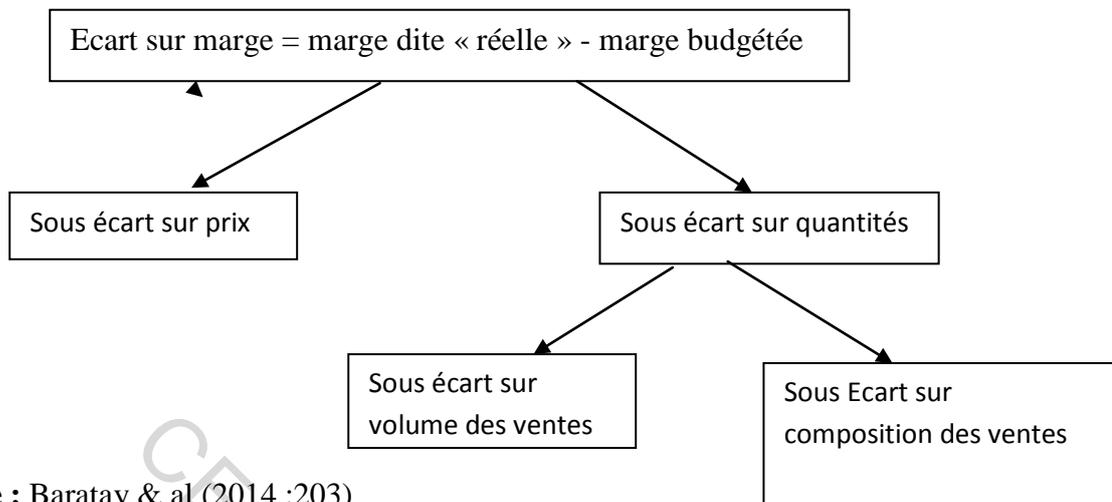
L'écart de marge sur coûts préétablis se détermine de la manière suivante :

$$\text{Ecart sur marge} = \text{marge dite « réelle »} - \text{marge budgétée}$$

Lors du contrôle budgétaire de l'activité commerciale, il faut faire apparaître le respect, ou non, des trois objectifs suivants : objectif de prix ; objectif de volume des ventes ; objectif de composition des ventes.

Le schéma suivant montre une analyse de la variation des marges

Figure 1: Analyse de la variation des marges



Source : Baratay & al (2014 :203)

La marge dite réelle est la différence entre un chiffre d'affaires réel et un coût de production prévu. En effet l'écart sur marge n'est pas déterminé à partir des coûts réels de production car ces derniers sont de la responsabilité de centre de production et non des commerciaux.

1.5.2.1.6. Calcul et analyse de l'écart sur coût de production

L'écart de la marge sur coût de production se détermine de la manière suivante :

Ecart sur cout de production= Coût réel- coût préétabli

Cette analyse peut être présentée sous la forme du tableau ci-dessous.

Tableau 2: Analyse de l'écart sur coût de production

| | Coût réel | | | Coût préétabli | | | Ecart |
|----------------------|-----------|-----|----|----------------|-----|----|-------|
| | Qté | C.U | Mt | Qté | C.U | Mt | |
| Matière M | | | | | | | |
| Produit A | | | | | | | |
| Produit B | | | | | | | |
| Produit C | | | | | | | |
| Main d'œuvre directe | | | | | | | |
| Produit A | | | | | | | |
| Produit B | | | | | | | |
| Produit C | | | | | | | |
| Centre | | | | | | | |
| Produit A | | | | | | | |
| Produit B | | | | | | | |
| Produit C | | | | | | | |
| Coût de production | | | | | | | |

Source : Alazard & al (2007 :186)

Cette analyse permet de vérifier si les responsables maîtrisent le rendement et la productivité de la main d'œuvre tant pour les charges directes que les machines du centre.

1.5.2.1.7. Calcul et analyse de l'écart sur chiffre d'affaire

Il s'agit de procéder aux contrôles budgétaires des centres revenus en N-1 à partir des prévisions de vente. Les services commerciaux de l'entreprise ont établi un budget des ventes. Celui-ci constitue un chiffrage prévisionnel du chiffre d'affaire de l'entreprise pour l'année N. Naro & al (2011 :172)

L'écart sur chiffre d'affaire se détermine comme suit :

$$E/\text{Chiffre d'affaire} = \text{Chiffre d'affaire constaté} - \text{Chiffre d'affaire budgété}$$

Cet écart sera décomposé en deux sous écarts :

➤ **Ecart sur prix (E/P) :**

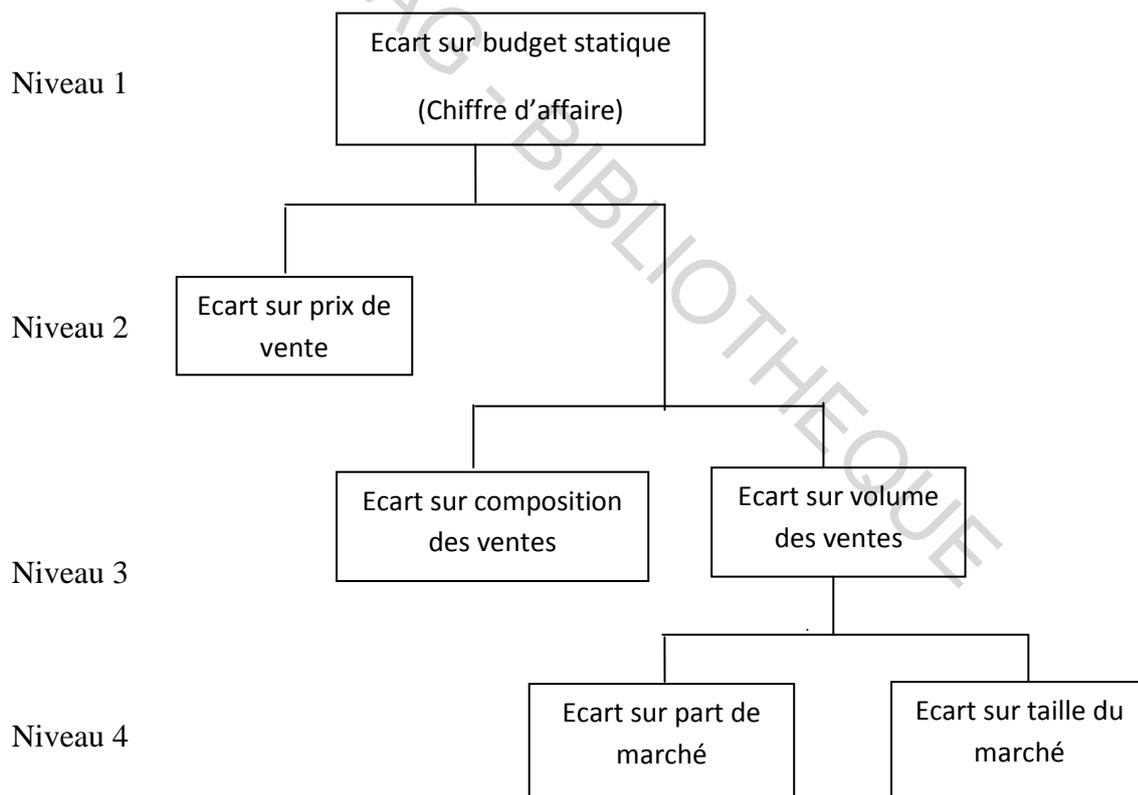
$$E/P = (\text{prix constaté} - \text{prix budgété}) \text{ Quantité réel}$$

➤ **Ecart sur volume (E/V) :**

$$E/P = (\text{quantité constaté} - \text{quantité budgété}) \text{ Prix budgété}$$

Le schéma ci-dessous montre l'articulation des écarts relatifs au chiffre d'affaires :

Figure 2: Articulation des écarts relatifs au chiffre d'affaires



Source : Horngren & al (2003 :116)

1.5.2.1.8. Calcul et l'analyse de l'écart des activités fonctionnelles (A.F)

L'écart des activités fonctionnelles se détermine de la manier suivante :

$$E/A.F. \text{ (en valeur)} = \text{Charges réels} - \text{charges budgétées}$$

$$E/A.F. \text{ (en \%)} = (\text{Charges réels} - \text{charges budgétées}) / \text{Charges budgétées}$$

Ces différentes formules peuvent être présentées sous la forme du tableau ci-dessous

Tableau 3: Analyse de l'écart des activités fonctionnelles

| | Charges réelles | Charges budgétées | Ecart (en volume) | Ecart (%) |
|--------------------|-----------------|-------------------|-------------------|-----------|
| Masse salariale | | | | |
| Frais de mission | | | | |
| Frais de téléphone | | | | |
| Total frais | | | | |

Source : Dayan & al (2004 :872)

Les activités fonctionnelles d'une entreprise sont éclatées, en centres de dépenses discrétionnaires : comptabilité, informatique, administration etc., au niveau des activités fonctionnelles, le contrôle budgétaire est axé sur les frais généraux : masse salariale, frais de téléphone, frais informatique, frais de publicités, etc. Cependant, une remise en cause du niveau des frais généraux nécessite l'utilisation des méthodes plus lourdes et épisodiques (BBZ, reengineering, analyse de la valeur, KAIZEIN) qui correspond à un audit complet des fonctions. Dayan & al (2004 :872)

1.6. Mise en œuvre des actions correctives

La mise en œuvre des actions correctives constituent la nature des actions de correction et les caractéristiques d'une bonne action de correction.

1.6.1. Nature des actions de correction

Selon Michel (2000 :563), l'action corrective peut consister tout d'abord à la révision de la prévision devenue irréaliste et ensuite à mettre en œuvre des actions d'amélioration (visant à infléchir le résultat attendu et à influencer les relations ultérieures).

1.6.2. Caractéristique d'une bonne action de correction

En outre, l'efficacité d'une action de correction est caractérisé par :

- sa rapidité : l'intervalle de temps acceptable entre l'apparition de la déviation et sa correction doit être diminué pour qu'une action de correction menée ne puisse pas avoir un effet dit pervers sur le système en contrôle ;
- son adaptabilité : l'utilisation d'une force adéquate est très importante ainsi que mesurée de correction (ni trop forte, ni trop faible) qui doit surtout porter sur le déterminant qui exerce l'influence la plus grande sur le résultat, Loning & al (2007 :136).

1.7. Limites du contrôle budgétaire

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

C'est ainsi que Doriath (2011 :206) constate que le budget risque cependant de devenir normatif et de ne pas être remis en cause au moment de l'analyse des performances. C'est un contrôle effectué a posteriori qui peut être trop tardif dans un contexte qui exige de la réactivité.

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

Aussi, Alcouffe & al (2013 :41) ajoutent que le contrôle budgétaire est un outil de contrôle par les résultats qui repose sur une logique de contrat. La fixation d'objectif donne lieu à une vérification des résultats, eux-mêmes basés sur des standards.

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

- une certaine lenteur et une certaine complexité, notamment du fait que le calcul et l'analyse des écarts ne peuvent être effectués qu'une fois les résultats « digérés » et « ressortis » par le système de reporting de l'organisation ;
- une problématique insoluble de la fixation des standards et de leur niveau de référence ;
- le caractère chronophage de la procédure budgétaire dans son ensemble ;
- le risque que les prévisions deviennent rapidement obsolètes ;
- la difficulté d'attribuer clairement les écarts et leurs causes à des responsables en particulier.

En somme, le contrôle budgétaire est un dispositif de pilotage qui vise la coordination des activités des différents centres de responsabilité, la surveillance de l'exercice des délégations de pouvoir et la mise en œuvre des performances financières de l'entreprise. Le contrôle budgétaire est l'un des dispositifs mise en place par le management pour améliorer la performance de l'entreprise.

CHAPITRE 2 : LES INDICATEURS DE PERFORMANCE ET LE TABLEAU DE BORD PROSPECTIF

La mesure de la performance joue un rôle clé dans la gestion d'une entreprise, en général. En vue d'atteindre ses objectifs, l'activité de production doit faire l'objet d'un suivi rigoureux.

Dans un premier temps nous allons présenter les systèmes de mesure de la performance, ces objectifs, composantes, etc.

Pour mesurer les résultats, il faut des indicateurs, pour cela, nous aborderons dans ce chapitre les indicateurs de performance et les différents aspects associés, la performance d'une entreprise qui est appréciée à travers des outils tels que le reporting et le tableau de bord que nous évoquerons dans la dernière partie de ce chapitre.

2.1. Systèmes de mesure de la performance

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

La performance est aujourd'hui fortement utilisée par les entreprises. Au départ, concourait à la performance tout ce qui suivait la réduction des coûts. Aujourd'hui la qualité de service et l'atteinte des objectifs participent grandement à la performance d'une entreprise, que nous pouvons appréhender plus simplement comme « un couple coût/valeur » (Giraud & al. 2004:63).

« La définition la plus utilisée en gestion considère la mesure de la performance comme une mesure ex-post des résultats obtenus. Ce qui signifie le degré d'accomplissement des objectifs par une entreprise ». Mahé de Boislandelle, (1998 :319).

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

2.1.1. Objectifs de mesure de la performance

Selon Giraud & al (2002 :69) les objectifs poursuivis sont de deux ordres :

- **information des managers** : Elle permet de clarifier la nature des performances attendue des managers en charge des entités au regard de leurs tâches. Enfin, elle oriente le comportement des managers dans un sens pertinent, dans la mesure où il est mis à leur disposition un certain nombre d'indicateurs à partir desquels ils agissent. En effet, pour toute entité le manager a besoin d'information pour diriger ses tâches ;
- **incitation des managers** : Il s'agit de la mise en place du dispositif d'incitation autour de la mesure qui se traduit par : La mise en place d'une négociation sur le terme de l'évaluation et la mise en place d'un système de sanction/récompense indexé sur la performance définie.

2.1.2. Système de mesure de la performance financière

La mesure la plus facilement disponible est sans doute le résultat comptable de l'entreprise, tel qu'il apparaît dans les états financiers légaux. Sur cette base, la structuration du compte de résultat en soldes intermédiaires de gestion offre des possibilités d'analyse supplémentaires. Elle permet par exemple de neutraliser les éléments financiers et exceptionnels pour apprécier le résultat d'exploitation de l'entreprise, plus cohérent avec l'activité récurrente et le métier propre de l'entreprise que le résultat net. Elle permet également de dégager des indicateurs d'activité (tel que le chiffre d'affaires, la marge commerciale et la production de l'exercice) et des indicateurs de marge (par exemple les résultats d'exploitation, financier et exceptionnel, l'excédent brut d'exploitation, le résultat courant avant impôt). Cette dernière catégorie d'indicateurs appréhende la rentabilité de l'entreprise, c'est-à-dire sa capacité à dégager des résultats bénéficiaires, en d'autres termes sa capacité à se positionner sur un marché qui se traduit par un chiffre d'affaires de façon cohérente avec l'organisation de ses processus de production qui se traduit par des coûts. Giraud & al (2004 :76 à 78).

2.1.2.1. Indicateur de mesure de la performance financière

Les indicateurs de la performance financière son résumé dans le tableau ci-dessous

Tableau 4: Ratios de la performance financière

| INDICATEURS | FORMULES |
|--|--|
| FINANCEMENT DE L'IMMOBILISATION | $\frac{\text{RESSOURCES DURABLES}}{\text{EMPLOI STABLE}}$ |
| EQUILIBRE FINANCIER | $\frac{\text{RESSOURCES DURABLES}}{\text{EMPLOIS STABLES} + \text{BFR D'EXPLOITATION}}$ |
| FINANCEMENT BANCAIRE DE L'EXPLOITATION | $\frac{\text{CONCOURS BANCAIRE TRESORERIE}}{\text{BFR D'EXPLOITATION}}$ |
| INDEPENDANCE FINANCIERE | $\frac{\text{RESSOURCES PROPRES}}{\text{ENDETTEMENT A TERME (FINANCIER ET BANCAIRE)}}$ |
| CAPACITE DE REMBOURSEMENT | $\frac{\text{EMPRUNT}}{\text{CAPACITE D'AUTO FINANCEMENT}}$ |
| TAUX D'AUTO FINANCEMENT | $\frac{\text{AUTOFINANCEMENT}}{\text{INVESTISSEMENT DE L'EXERCICE} + \text{VARIATION BFR D'EXPLOITATION}}$ |

Source : Melyon (2007 :161)

2.1.3. Système de mesure de la performance non financière

La performance se mesure et s'analyse grâce à des indicateurs non financiers, ceux-ci sont divers et présentent des spécificités de calcul qui dépendent de leur nature. Mais les managers comptent aussi ces indicateurs non financiers mesurant la satisfaction des clients, le bon déroulement des opérations, la performance du personnel, d'autres dimensions pourraient être ajoutées à celle-ci en fonction des besoins de l'entreprise.

2.1.3.1. Mesure de la qualité des prestations clients

La mesure de la satisfaction clients peut dépendre de mesure sur l'état d'esprit des clients aussi bien que de mesures sur la qualité des prestations fournies ou de la comparaison par rapport aux concurrents.

Selon Berland & al (2010 :397) cette mesure comprend :

- la mesure de la satisfaction des clients ;
- la mesure de la satisfaction des clients par rapport à une norme qualité.

2.1.3.2. Mesure de la performance des ressources humaines (RH)

Berland & al (2010 :400) distinguent trois niveaux de performance pour les RH : les processus de la fonction RH, la mise sous tension de la variable RH et la responsabilité sociale de l'entreprise (RSE)

➤ la mesure des processus RH

La performance RH de l'entreprise est déjà celle de la fonction RH, c'est-à-dire celle des professionnels qui contribuent à organiser la gestion des ressources humaines dans l'entreprise. Différents processus sont animés par cette fonction. Cela va du recrutement, de l'administration de la paie au licenciement, en passant par de multiples autres tâches (négociation salariale, administration des œuvres sociales...). Les formules suivantes montrent quelques indicateurs du processus « recrutement » selon l'ANDRH (Association nationale des directeurs des ressources humaines) :

○ la satisfaction des opérationnels

Qualité = Nombre de recrutements satisfaisants par an / Nombre total de recrutements par an

Fourniture en temps réel des informations précises sur l'avancement des opérations de recrutement : quel candidat a été vu, par qui, quand, résultat, etc.

○ l'efficience

Intégration = Coût d'adaptation (information, intégration, apprentissage du poste) / Coût du recrutement

Coût = Coût du recrutement/Salaire brut annuel du recruté.

Avoir une bonne image externe de sa société en ce qui concerne le recrutement fourniture en temps réel des informations précises sur les entrées et les sorties

Stagiaire= Nombre de stagiaires recrutés par an/Nombre total de stagiaires par an.

➤ **la mesure de la mise sous tension des variables RH**

On ne s'intéresse plus ici à la manière dont la fonction RH travaille, mais aux qualités des « produits » qu'elle gère. La difficulté du pilotage de cette dimension, c'est qu'elle nécessite des données externes ou des jugements subjectifs.

➤ **la mesure de la responsabilité sociale de l'entreprise (RSE)**

Il s'agit alors de mettre en œuvre des programmes visant à assurer la mixité sociale, sexuelle et professionnelle en veillant à effectuer des recrutements équilibrés qui ne masquent pas à des priori négatifs de l'entreprise et qui pourraient avoir des répercussions sur les équilibres globaux de la société.

2.2. Reporting et pilotage de la performance grâce aux tableaux de bord

Pour Berland & al (2010 :415) les tableaux de bord sont des outils nécessaires à la maîtrise des actions entreprises par l'organisation. Toutefois, s'ils suscitent un intérêt grandissant de la part des managers aussi bien dans le privé que dans le public, ils ne sont pas nouveaux.

2.2.1. Reporting

Le reporting est l'ensemble des rapports, des comptes rendus, des fiches signalétiques et autres informations indispensables, relatives aux réalisations d'une période donnée et destinés aux dirigeants de l'entreprise. Sous cet aspect, Malo et Mathe (in Dayan & al, 2004 :898) pense que le reporting est basé sur les trois principes : le principe d'exception, le principe de contrôlabilité et le principe de correction.

- **le principe d'exception :** Pour faciliter la vérification de la direction générale, un seuil de tolérance est fixé pour chaque rubrique ; l'alarme ne se déclenche que quand ce clignotant est « au rouge » ;

- **le principe de contrôlabilité** : Ce sont surtout les rubriques qui dépendent réellement du responsable de l'unité qui seront suivies, ce qui évitera d'évaluer le responsable sur la base d'un indicateur qu'il ne maîtrise pas ;
- **le principe de correction** : S'il y a un écart, le responsable du centre doit être en mesure de proposer une action corrective.

En somme, nous pouvons dire que le reporting constitue un outil indispensable au contrôle budgétaire dans la mesure où il permet la transmission ascendante des informations sur les réalisations des centres décentralisés, il permet aussi de suivre les objectifs généraux depuis le siège et peut servir à la consolidation. Il prend généralement la forme d'informations donnant des résultats instantanés suivis par les tableaux de bord de gestion, de document de suivi budgétaire et de rapports ou de compte rendus.

2.2.2. Tableau de bord

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

Pour gérer son activité, le responsable doit pouvoir s'appuyer sur des informations essentielles et régulières qui rendent compte de son action afin d'apprécier le niveau de réalisation des objectifs et de pouvoir essentiellement réagir. A cet effet le contrôle de gestion propose une variété de méthode et d'outils. Leur objet est d'orienter l'entreprise dans le sens des objectifs stratégiques définis par les dirigeants. Ainsi pour Berland & al (2010 : 416) le tableau de bord est le regroupement d'un ensemble d'informations synthétiques considérées comme essentielles à la prise de décision des managers, c'est-à-dire la mise en place d'actions correctives.

2.2.2.1. Objectif d'un tableau de bord

Les informations sélectionnées doivent permettre d'apprécier les résultats obtenus et le bien fondé des actions menées en vue de prendre éventuellement des mesures correctives, car elles

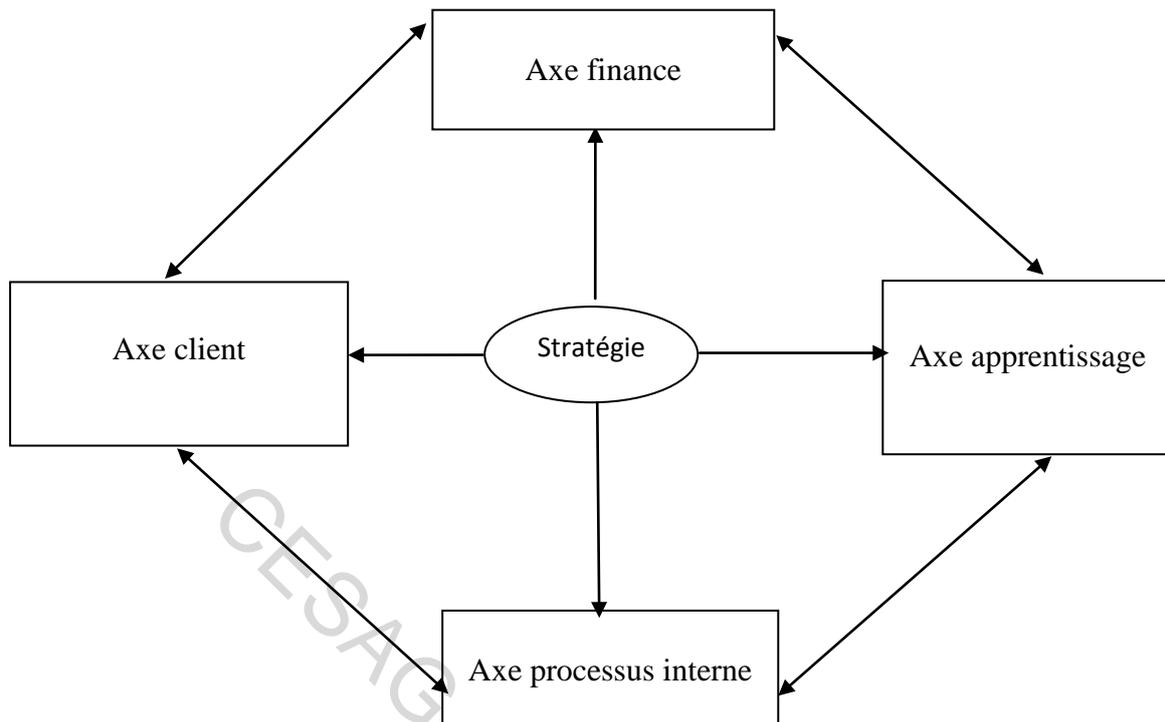
proviennent de l'enregistrement et du traitement d'un ensemble d'indicateurs clefs sur l'activité du responsable.

2.2.2.2. Présentation d'un tableau de bord prospectif (balanced scorecard)

Le tableau de bord prospectif est fondé sur la capacité d'une organisation de répondre à un ensemble de questions rattachées à quatre perspectives fondamentales d'une organisation, soit financière, clients, processus internes et apprentissage et croissance, en lien avec la vision et la stratégie de la direction Selon Boisvert & al (2014 :74).

Ainsi selon Loning & al (2007 :159), le tableau de bord prospectif répond aux besoins de pilotage de la performance. S'appuyant sur les missions et les stratégies de l'entreprise, il décline celle-ci en objectifs et en mesures autour de ces quatre axes cités ci-haut.

- l'axe financier qui permet de juger des résultats des autres axes ;
- l'axe client qui identifie les segments de marché sur lesquels l'entreprise souhaite se positionner ;
- l'axe processus interne qui analyse les politiques d'amélioration de trois composantes : l'innovation/conception des produits, la production (processus classiquement étudié dans tous les tableaux de bord), l'après-vente qui permet d'envisager la valeur du produit sur un cycle complet intégrant utilisation mais aussi recyclage, etc.
- l'axe apprentissage organisationnel qui porte sur les infrastructures (ressources humain, système et procédures) que l'entreprise doit mettre en place pour améliorer la performance et générer la croissance à long terme.

Figure 3: Architecture du tableau de bord prospectif

Source : Berland & al (2010 :429)

Ce tableau de bord prospectif présente des caractéristiques telles que la clarification de la stratégie, une nouvelle vision de la stratégie et une amélioration de la communication.

2.2.2.2.1. Intérêt et limite du tableau de bord prospectif

Le tableau de bord prospectif reste encore soumis à de nombreuses interrogations venant nuancer les avantages attendus de son implantation.

L'architecture de ce tableau de bord repose sur les liens de causalité entre les différentes composantes de la performance. Ainsi, une amélioration de la compétence des commerciaux peut entraîner une augmentation du chiffre d'affaires ; toutefois, l'amélioration de la qualité des produits fabriqués peut aussi générer le même type de résultat.

Il est parfois difficile de gérer simultanément l'ensemble des indicateurs choisis pour évaluer la performance.

Ainsi des objectifs peuvent entrer en conflit voire s'opposer :

- il est parfois ardu d'atteindre l'exigence de qualité avec une politique visant à réduire les coûts de fabrication ;
- le développement de la qualité peut contrarier une politique de zéro stock ;

- l'accroissement des activités de prospection peut nuire au rendement des commerciaux.

L'organisation peut donc être dans l'incapacité de maximiser simultanément l'ensemble des indicateurs du tableau de bord.

La multiplication des mesures peut nuire à l'identification des valeurs primordiales. Le travail de priorisation, nécessaire à l'ensemble des outils de gestion composés de nombreux indicateurs, s'avère parfois délicat. Les managers devront donc arbitrer et hiérarchiser entre différents objectifs stratégiques prioritaires.

La performance a toujours été une notion ambiguë, rarement définie explicitement. Elle n'est utilisée en contrôle de gestion que par transposition de son sens en anglais. En matière de gestion, la performance est la réalisation des objectifs organisationnels de manière efficace et efficiente. On peut ajouter également que la performance de l'entreprise résulte de l'agrégation de plusieurs types : organisationnelle, stratégique, concurrentielle et humaine.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

CHAPITRE 3 : METHODOLOGIE DE L'ETUDE

Afin de pouvoir établir l'efficacité du contrôle budgétaire à la SIAGRO, nous avons défini au préalable une démarche méthodologique basée sur la construction d'un modèle d'analyse qui est une matérialisation des méthodes étapes et outils que nous avons utilisés pour atteindre les objectifs fixés.

3.1. Construction d'un modèle d'analyse

Il consiste à illustrer à travers un schéma les moyens que nous avons déployés pour conduire notre étude, ces moyens sont les outils de collecte et d'analyse des données telles que l'analyse documentaire, l'entretien, et l'observation. La démarche de notre étude peut être schématisée dans la figure ci-après.

SIAGRO - BIBLIOTHEQUE

3.2. Méthode de collecte de données

Dans toute étude, il est indispensable de collecter et de traiter des données en vue de tirer des conclusions et éventuellement formuler des recommandations. Cela peut se faire par différents outils :

➤ la revue documentaire

La revue documentaire consiste à prendre connaissance des documents nécessaires à la bonne conduite de nos travaux (manuel de procédure, organigramme, organisation, etc.) Cette revue portera sur l'entreprise et la direction de contrôle de gestion. Ces documents nous permettront d'une part de mieux connaître le service et, d'autre part, de nous fournir les pistes d'enquête pour un guide d'entretien et des questionnaires efficaces. Nous consulterons le rapport d'audit, analyserons la politique stratégique et les objectifs de la SIAGRO.

➤ l'entretien

Pour bien connaître l'entreprise, être à jour et permettre d'avancer rapidement et efficacement dans nos travaux, nous utiliserons l'entretien avec les dirigeants de la SIAGRO.

Pour les besoins de notre étude, nous avons utilisé des entretiens non directifs, semi directifs et directifs avec des responsables intervenant dans le processus du contrôle budgétaire afin de prendre connaissance de l'entité.

➤ l'observation

L'observation permet de comprendre les procédures des cycles ou processus mise en place par l'entreprise (au cours de l'entretien). Toutefois, une partie de la procédure a été omise. Elle permet aussi de vivre le travail à la place des opérationnels (Guerrero, 2008 :25).

Les modalités de recueil ont été la prise de note de terrain sur le processus d'élaboration et de suivi du contrôle budgétaire, les données recueillies feront l'objet d'une analyse.

3.3. Analyse des résultats

Pour recueillir suffisamment des données possibles, nous allons analyser les documents relatifs à la mise en œuvre du contrôle budgétaire, nous nous appuierons sur la partie théorique pour effectuer notre analyse en tenant compte des spécificités de la SIAGRO.

En somme, ce chapitre est le lien entre la partie théorique et la partie pratique, il nous permettra d'éclairer notre démarche sur le terrain.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

CONCLUSION DE LA PREMIERE PARTIE

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

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

Cependant le contrôle budgétaire subit l'influence de certains facteurs endogène et exogène.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

DEUXIEME PARTIE : CADRE PRATIQUE

Les travaux de recherches et les différentes théories ont permis de mettre en œuvre le concept du contrôle budgétaire et les relations qui existent entre le contrôle budgétaire et la performance.

L'objet de cette seconde partie est d'apprécier l'efficacité du contrôle budgétaire de la SIAGRO en nous fiant au modèle d'analyse établi à la fin de la partie précédente. Nous présenterons à ce effet l'historique des missions et des domaines d'activité de l'entreprise (chapitre 4) après quoi nous décrirons le processus d'élaboration du budget et du contrôle budgétaire à la SIAGRO (chapitre 5) afin de proposer des recommandations pertinentes dans le dernier chapitre.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

CHAPITRE 4 : PRESENTATION DE LA SIAGRO

La Société Industrielle Agroalimentaire (SIAGRO) est une entreprise privée à caractère industriel et commercial. Entité choisie pour réaliser notre étude, il est important de faire sa présentation. Cependant nous nous limiterons à la présentation des aspects essentiels sur la SIAGRO comme le cadre historique, juridique, les missions et domaine d'activité, la structure organisationnelle.

4.1. Cadre historique, juridique

Créée en 2001, la Société Industrielle Agro-Alimentaire (SIAGRO-KIRENE) est une société anonyme avec un conseil d'administration au capital de 1.300 000 000 de francs CFA. Arrivée sur un marché de l'eau minérale sénégalaise dominé par l'importation, Kirène a rapidement su s'intégrer pour atteindre en 2005 près de 80% des ventes.

4.2. Missions, domaines d'activités

La Société Sénégalaise Industrielle Agroalimentaire (SIAGRO) est spécialisée dans la production et la commercialisation d'eau minérale, lait et jus, il détient 60% des parts du marché de l'eau embouteillée au Sénégal et exporte vers les pays de la sous-région.

Première eau 100% sénégalaise, la volonté de diversifier les activités du groupe Kirène a conduit la direction à créer deux marques de jus de fruits (Présséa et Jip) et à distribuer une marque de lait internationalement connue (Candia) contenant du lait collecté dans des fermes sénégalaises sélectionnées.

En s'alliant avec Tetra Pak, fabricant mondial d'emballages pasteurisés, le groupe Kirène a misé sur la qualité et le respect du consommateur.

4.3. Structure organisationnelle

La société est administrée par un conseil d'administration qui est l'organe suprême de prise de décision. Il définit les objectifs généraux de l'entreprise par l'élaboration de sa politique générale en conformité avec les objectifs définis dans le plan de développement. Il s'assure de la cohérence des différentes composantes de cette politique en contrôle avec l'application d'une part. Il contrôle et approuve les objectifs fixés par l'entreprise et ceci à travers l'adoption des états financiers.

La structure de gestion de la SIAGRO comprend les services fonctionnels et opérationnels

4.3.1. Services fonctionnels

Ce service comprend : La direction générale, la direction administrative et financière et la direction marketing.

4.3.1.1. Direction générale

Il s'agit des services d'appui et ou de conseil, constituant l'équipe de direction et certaines structures spécifiques.

Cette fonction est assurée par un directeur générale et une directrice générale adjointe. Elle est responsable de la politique générale de l'entreprise.

4.3.1.2. Direction administrative et financière

Cette Division comprend les services contrôle de gestion, responsable projet et la comptabilité.

Elle est chargée de l'administration et des questions financières afin de rechercher et mettre à la disposition de l'entreprise des moyens financiers, d'en assurer une allocation optimale afin de garantir son autonomie et son équilibre financier qui permettent de mesurer les états financiers annuels élaborés sous sa coordination.

Le service comptable a pour mission de :

- s'assurer que le système comptable donne une image fidèle et sincère de la situation patrimoniale de la société ;
- établir les travaux d'arrêté des comptes (élaboration du bilan, du compte de résultats des états annexés) ;
- assurer la gestion comptable et fiscale opérationnel.

4.3.1.3. Direction marketing

Le Directeur Marketing a une double mission de stratégie et management. D'une part, il développe une stratégie relative à l'ensemble des produits issus de l'entreprise, en élaborant des plans marketing (analyse du marché, détermination des cibles, choix des axes publicitaires), en adaptant constamment ses plans par rapport à l'évolution du marché, en

concevant et mettant en place des actions promotionnelles destinées à développer le produit et à en optimiser les ventes. D'autre part, il dirige les équipes de marketing (recrutement, formation, motivation, etc.), en supervisant les processus de développement, de lancement et de communication des produits et en coordonnant les études marketing. Le Directeur marketing à également en charge de la communication externe.

4.3.2. Services opérationnels

Ce service comprend : Un directeur d'usine et un directeur commercial

4.3.2.1. Directeur d'usine

Il est chargé de faire appliquer la stratégie industrielle de l'entreprise. Il veille ainsi à la rentabilité du site de production. Il assume sa fonction de chef d'établissement : il se concentre sur le management et bénéficie de l'aide des services connexes à la production pour réaliser sa mission (correspondants qualité, sécurité, logistique, maintenance...).

Définir et suivre avec le responsable de production les principaux indicateurs de performance pour évaluer le bon fonctionnement de l'ensemble des ateliers de production.

4.3.2.2. Directeur commercial

Il est responsable de l'élaboration et de l'application de l'ensemble de la politique commerciale.

Directement rattaché à la Direction Générale, le Directeur commercial supervise l'ensemble des activités commerciales de l'entreprise. Il est le lien entre la direction générale et les équipes commerciales dont il a la charge : chefs de groupe, chefs de secteur, commerciaux... Sa mission consiste à développer le chiffre d'affaires, à augmenter la productivité et le rendement de ses équipes. Au quotidien, il forme et anime les équipes commerciales dont il fixe les objectifs et suit les réalisations. Il supervise l'administration des ventes, et prend parfois en charge les grands comptes.

4.4. Attribution de la cellule contrôle de gestion de la SIAGRO

La cellule contrôle de gestion de la SIAGRO a pour attributions :

- d'assurer l'élaboration du budget et son pilotage ;

- de définir l'ensemble des procédures budgétaires de la société et veille à leur cohérence et leur application ;
- d'assister les différents services dans la réalisation de leurs budgets et consolide l'ensemble des budgets ;
- d'identifier et d'anticiper les écarts, en analysant les causes et les conséquences sur l'évolution de l'activité de l'entreprise ;
- de formuler des conseils et des recommandations sur la base de l'analyse des écarts ;
- de participer à la mise en place d'outils de gestion ;
- de sensibiliser les managers au contrôle de gestion comme outils de suivi et d'amélioration des performances ;
- d'assister les différents services dans la conception des tableaux de bord et le choix des indicateurs ;
- d'analyser les tableaux de bord et écarts et préconise des actions correctives ;
- d'évaluer les stocks de produits finis ;
- de superviser la mise en place de la comptabilité analytique ;
- d'assister les managers dans l'établissement des coûts prévisionnels des projets ;
- d'assurer les études économiques et financières nécessaires pour l'optimisation des coûts et le conseil en gestion ;
- de fournir régulièrement à la direction générale les informations nécessaires concernant l'évolution des coûts, les écarts significatifs et les résultats de l'entreprise ;
- d'apporter un appui technique aux managers pour la réalisation d'économie ;
- d'assurer la planification et l'aide à la prise de décision tout en réalisant des études prospectives des résultats et ;
- d'assister la Direction Générale de l'entreprise dans la définition des plans stratégiques.

Ce chapitre nous a permis de connaître la SIAGRO, Pour cela nous avons présenté l'historique de la SIAGRO et décrit la façon avec laquelle elle est organisée pour accomplir ses activités.

Le chapitre suivant expliquera d'avantage les pratiques budgétaires qu'effectue le service de contrôle de gestion.

CHAPITRE 5 : LE CONTROLE BUDGETAIRE ET LE PROCESSUS D'ELABORATION BUDGETAIRE A LA SIAGRO

Nous allons tenter de décrire dans ce chapitre comment le processus de mise en place du budget est fait ensuite nous verrons quels sont les critères d'analyse et de suivi budgétaire préconisé par la cellule contrôle de gestion, nous étudierons également le dispositif de contrôle budgétaire et l'exercice du contrôle budgétaire de la SIAGRO. Il convient de procéder d'abord à un rappel de principes de base du système budgétaire avant de se focaliser sur le contrôle budgétaire.

5.1. Principes de base de la gestion budgétaire

Ce sont des principes de gestion classique caractérisant une bonne gestion des finances dans une entité.

5.1.1. Principe d'annualité

Ce principe d'annualité signifie que toute opération financière doit faire l'objet d'une autorisation préalable par l'autorité budgétaire. C'est un principe qui permet de borner (délimiter) un exercice budgétaire.

5.1.2. Principe de l'unité budgétaire

Les recettes et les dépenses des budgets doivent figurer sur un même document ou support.

5.1.3. Principe d'universalité

Ce principe recommande de ne pas distinguer d'avance, la recette qui sera affectée à une dépense précise. Il faut en effet considérer que les recettes globales servent à couvrir les charges globales.

5.1.4. Principe d'équilibre budgétaire

Afin de respecter ce principe, les charges prévues aux budgets doivent être inférieures ou égales aux recettes prévisionnelles y afférentes.

5.2. Processus d'élaboration budgétaire

« Pour l'entreprise, l'élaboration du budget consiste à chiffrer (en générale pour un an) les produits et les charges qu'elle prévoit en fonction de son activité à venir, afin de connaître, à priori, non seulement le cadre dans lequel elle va travailler mais aussi le résultat attendu de son activité » disait Slemmer. C'est pourquoi la SIAGRO a mis en place un certain nombre de procédures afin de pouvoir élaborer son budget.

➤ la fixation des objectifs et communication

Le Directeur Général fixe les objectifs de l'année conformément au plan stratégique par Centre de Responsabilité et les communique au Responsable de Centre de Responsabilité (CR) et au Contrôleur de Gestion. Les travaux d'élaboration budgétaire durent trois mois d'octobre à décembre de chaque année.

➤ l'élaboration des pré-budgets par les Responsables de CR

Chaque responsable de CR établit son budget conformément aux objectifs fixés par la Direction Générale et les besoins du service.

Le budget de la SIAGRO est divisé en trois budgets tels que : Le budget de fonctionnement, investissement et trésorerie.

Le budget de fonctionnement comprend le budget commercial, budget des approvisionnements, budget de production, budget des livraisons, budget de stockage et le budget du laboratoire.

Le budget des investissements consiste, pour l'exercice à venir, à reprendre les investissements de l'année en cours qui ne seront pas terminés au début du prochain exercice et retenir les projets à engager au cours de ce même exercice.

Le Budget de trésorerie permet d'assurer un équilibre mensuel entre encaissements et décaissements, en vue de mettre en place, de façon préventive, des moyens de financement nécessaires à court terme en cas de besoin de liquidités pour un ou plusieurs mois donnés, connaître le solde de fin de période budgétaire des comptes de tiers et d'encaisse, tels qu'ils figureront dans le bilan prévisionnel.

➤ **la réception des pré-budgets élaborés par le Contrôleur de Gestion**

Dès réception des pré-budgets le Contrôleur de Gestion les valorise au besoin et les consolide. Il soumet les budgets consolidés à la Direction Générale pour approbation (signature).

➤ **la communication des budgets approuvés au Responsable de CR**

Le Contrôle de Gestion communique à chaque Responsable de CR son budget approuvé par la Direction Générale pour exécution.

En annexe se trouvant le calendrier budgétaire de la SIAGRO et une figure de proposition du processus budgétaire de la SIAGRO.

5.3. Exercice du contrôle budgétaire à la SIAGRO

Le Contrôle budgétaire est effectué chaque fin de trimestre par le Contrôleur de Gestion sur la base des imputations analytiques des lignes budgétaires.

Les écarts constatés entre prévisions et réalisations sont communiqués par le Contrôleur de Gestion au Responsable de CR pour analyse de premier niveau et explication.

Le Contrôleur de Gestion effectue, dès réception des explications du Responsable de CR, une analyse de second niveau et communique à la Direction Générale son analyse définitive des écarts constatés pour observation.

En cas d'écarts importants constatés entre prévision et réalisation, le budget est :

- remanié à la demande de la Direction Générale ;
- un recadrage est effectué par la Direction Générale au Responsable de CR en vue du respect des prévisions budgétaires.

Le budget remanié est communiqué par le Contrôleur de Gestion au Responsable de CR pour exécution.

A l'issue de cette description, nous ferons, dans le chapitre suivant, l'analyse de la pratique du contrôle budgétaire à la SIAGRO.

CHAPITRE 6 : MISE EN EVIDENCE DE LA CONTRIBUTION DU CONTROLE BUDGETAIRE A LA PERFORMANCE DE LA SIAGRO

Le système de contrôle budgétaire de la SIAGRO présente quelques observations liées tant au plan conceptuel que pratique. Ainsi, dans ce chapitre nous mettrons en évidence les données issues de la collecte des informations et présenterons les résultats de l'efficacité du contrôle budgétaire de la SIAGRO dans l'objectif d'émettre des recommandations pour pallier les différents dysfonctionnements.

6.1. Apport du contrôle budgétaire dans le processus de la performance

Le contrôle budgétaire contribue à la performance de l'entreprise en comparant les budgets prévisionnels aux budgets réels. Cette comparaison indique au niveau du tableau de bord la performance de l'entreprise à travers les quatre facteurs clés de succès (le client, la finance, l'apprentissage et le processus interne). Il contribue à la diminution des pertes, grâce à une détection rapide des écarts budgétaires.

Le contrôle budgétaire a permis dans le temps, sur le plan organisationnel, d'assurer une meilleure planification et coordination des activités de la SIAGRO, mais aussi un suivi plus ou moins bon des exécutions des opérations de dépense et de recettes. Il est également à la source du renforcement des relations professionnelles qui lient les différents centres de responsabilité et le développement des relations inter professionnelles.

La phase de prise de connaissance générale de l'entité et du processus de contrôle budgétaire de la SIAGRO nous a permis de mettre en évidence la pratique du contrôle budgétaire en utilisant les outils de collecte des données cités dans notre modèle d'analyse. Ce qui nous a permis d'identifier les forces et les faiblesses du contrôle budgétaire.

6.1.1. Forces

Les points forts du système budgétaire de la SIAGRO sont présentés ci-dessous.

- le découpage de l'organisation en centre de responsabilité, ainsi chaque centre de responsabilité élabore son budget ;
- le remaniement du budget par le CDG en cas d'écart important ;

- l'analyse et les diagnostics financiers sont très avancés ce qui permet de dégager des écarts assez peu significatifs du fait de la pertinence des prévisions ;
- le suivi budgétaire s'effectue sur des classeurs Excel, et lorsqu'il y a un dépassement le CDG saura directement à travers le fichier Excel ;
- la mise en place d'un plan d'action en cas d'écart ;
- la gestion des ressources humaines sont assurées par un comptable qui participe aux prévisions de la masse salariale.

6.1.2. Faiblesses

En marge des forces liées au système budgétaire de la SIAGRO, nous notons aussi des faiblesses dues aux insuffisances énumérées :

- **au niveau de certains outils de gestion**

A travers nos entretiens, nous constatons que les tableaux de bord stratégique comme opérationnel n'existe pas dans les outils du contrôle budgétaire de la SIAGRO.

Rappelons que le tableau de bord est un instrument de contrôle, de communication, d'aide à la décision et le pilotage de la performance qui permet de suivre de façon permanente le fonctionnement et les réalisations d'une entité à partir d'indicateur de ses facteurs clés de succès afin de corriger les déviations éventuelles. Cette lacune observée à la SIAGRO réduit considérablement la capacité d'alerte et d'anticipation sur son avenir.

Il est à noter aussi que la SIAGRO ne dispose pas d'un manuel de procédure budgétaire (mais la procédure budgétaire est connue de tous les acteurs) il est prévu l'élaboration du manuel budgétaire.

- **au niveau de l'élaboration du budget**

Au niveau de l'élaboration du budget nous constatons l'absence d'arbitrage budgétaire, ce qui pourrait entacher les rapports humains.

- **au niveau du contrôle budgétaire**

D'après notre analyse documentaire, les écarts observés ne font pas l'objet d'une véritable analyse au niveau du tableau de bord budgétaire permettant de déceler les causes afin de

prendre les dispositions nécessaires pour éviter une répétition pour la suite de l'exécution du budget.

Nous notons que la SIAGRO n'a pas un tableau de bord budgétaire mais les méthodes budgétaires permettent de motiver et de responsabiliser les responsables de CR.

Toutes ces faiblesses engendrent des conséquences négatives sur la vie de l'entreprise en favorisant une démotivation de la part de certains membres du personnel, occasionnant une faible ou non implication de responsable de centre de responsabilité et une difficile localisation de la responsabilité dans la consommation des ressources et d'évaluation des performances de chaque service.

6.1.2.1. Risques liés aux faiblesses

L'analyse du système de contrôle budgétaire de la SIAGRO à travers les entretiens, l'observation, l'analyse documentaire etc., nous a permis d'identifier les risques encourus par la SIAGRO dont nous présenterons dans le tableau ci-après.

Tableau 5: Identification des risques

| Faiblesses | Risques encourus |
|---|--|
| <ul style="list-style-type: none"> ➤ Les objectifs ne sont pas communiqués par la DG ➤ Le non-respect des étapes indispensables à une bonne élaboration budgétaire. ➤ L'arbitrage ne se fait pas sous forme de réunion. | <ul style="list-style-type: none"> ➤ Insuffisance budgétaire ➤ Surbudgétisation ➤ Entache les rapports humains et réduit le temps nécessaire à l'élaboration du budget. |
| <ul style="list-style-type: none"> ➤ L'insuffisance d'implication de service fonctionnel lors de négociation budgétaire. ➤ Inexistence de logiciel de gestion budgétaire ➤ Inexistence de manuel de procédure budgétaire | <ul style="list-style-type: none"> ➤ Démotivation des responsables ➤ Retard dans la réalisation de certaines tâches ➤ La non compréhension du système budgétaire par certain agent. |
| <ul style="list-style-type: none"> ➤ La non utilisation du tableau de bord et le reporting financier | <ul style="list-style-type: none"> ➤ Manque d'adéquation des mesures correctives avec les causes des écarts ➤ Absence d'un système d'alerte ➤ Non maitrise de la performance de l'entité ➤ Difficulté de contrôle des opérations ➤ Difficulté de l'évaluation de la performance par unité |

Source : nous-même

Au regard de ce qui précède, il convient de réfléchir sur les axes d'amélioration de la contribution du contrôle budgétaire à la performance de la SIAGRO. Ce qui nous amène à formuler les présentes recommandations.

6.2. Recommandations

Les défaillances du système de contrôle d'une entreprise l'expose à des risques qui ne permettent pas un fonctionnement normal et ne pourra atteindre des objectifs assignés. Ainsi après avoir révélé les insuffisances concernant le processus budgétaire et les risques liés quant à la contribution du contrôle budgétaire nous formulons les recommandations suivantes.

➤ au niveau de l'élaboration du budget

Pour que tous les responsables de la SIAGRO maîtrisent l'élaboration du budget et la gestion budgétaire, nous recommandons la mise en place d'un manuel de procédure budgétaire, et diffusé ce manuel au niveau de tous les départements et service de la société.

Nous recommandons aussi de récompenser le meilleur responsable dont le budget aurait collé, au mieux, à la réalité l'année précédente afin de susciter une discipline budgétaire.

➤ au niveau du contrôle budgétaire

Mettre en œuvre des actions de maîtrise des écarts visant à influencer les réalisations budgétaires.

Le reporting et le tableau de bord doivent être établis de façon régulière pour assurer l'efficacité du système d'information budgétaire et financier de la SIAGRO. Ceci permettra la prise de décision à tout moment, chaque fois que le besoin se fera sentir.

La SIAGRO gagnerait à réduire en temps d'accomplissement des missions confiées au service de contrôle de gestion s'il arrive à mettre en place un système de reporting régulier et adéquat à la société, et assurer l'efficacité de son système d'information, il faut produire des comptes rendus périodique à l'endroit du DG dont les exemplaires sont adressés au contrôleur de gestion pour une orientation dans les services sous son autorité. De même, une publication des performances des services et/ou des directions doit être faite auprès du personnel pour une meilleure implication et une motivation de ces derniers (feed-back aux agents).

➤ **au niveau de l'outil informatique**

Nous proposons à la SIAGRO de renforcer son investissement en technologie informatique à travers l'acquisition d'un logiciel de gestion budgétaire cela lui permettra d'établir les prévisions et constater les réalisations.

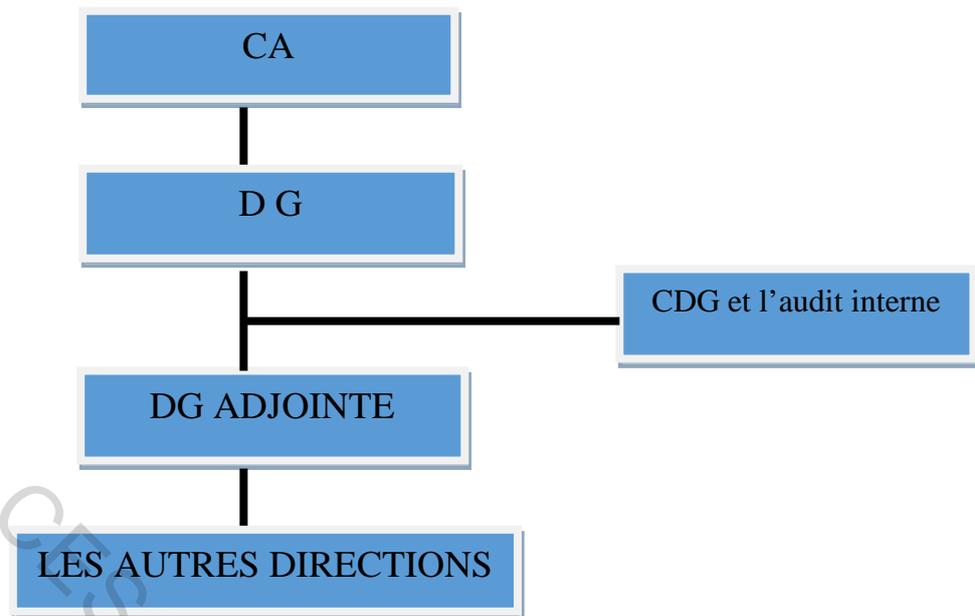
➤ **au niveau organisationnel**

La responsabilité du contrôle de gestion dans la gestion quotidienne de l'entreprise est très importante. Il est de plus en plus nécessaire si on veut gagner le pari du développement d'avoir un contrôle de gestion efficace, prompt à adopter très rapidement les solutions correctives et les conseils adéquats.

Aussi nous proposons que le statut du contrôleur de gestion soit renforcé en le mettant par exemple, sous l'autorité directe du directeur général. Il disposera ainsi de tous les atouts nécessaires pour s'adresser à tous les centres de gestion de l'entreprise dans le cadre de ses relations fonctionnelles, sans intermédiaire hiérarchique d'où la limitation des retards dans la communication des informations à la Direction du Contrôle de Gestion.

Il est urgent de former le personnel de la cellule de contrôle de gestion pour faire d'eux des professionnels puisque l'animation de tout le système est à leur charge. Il leur faut une formation sur le plan théorique et pratique.

Nous suggérons aussi la mise en place d'un service ressource humaine à la Direction Générale de la SIAGRO

Figure 5: Proposition d'organigramme de la cellule contrôle de gestion

Source: nous-même

➤ **conception de tableaux de bord**

Nous recommandons la mise en place d'un réseau de tableaux de bord où chaque responsable de service doit avoir un tableau de bord adapté à son service, lui permettant de mieux manager les missions qui lui incombent. Les tableaux de bord de chaque direction doivent avoir des indicateurs les plus utiles (pertinents) y compris les réalisations budgétaires et être établies dans une périodicité n'excédant pas le mois, pour favoriser non seulement l'autocontrôle du dit service, mais aussi l'adoption des mesures correctives appropriées aux dérapages observés lors des rencontres périodiques de contrôle.

6.3. Perspective de mise en œuvre des recommandations

La restructuration de la hiérarchie du CDG relève de la DG après adoption par le conseil d'administration. En effet, après adoption par le CA, la DG organise une concertation avec son équipe dirigeante (les principaux responsables : Directrice adjointe, DAF, etc.) et de la une note de service fera foi d'application montrant la nouvelle hiérarchisation du CDG.

La DG doit procéder aux recrutements et aux nominations qu'exige cette réorganisation (recrutements d'au moins 2 auditeurs internes) car la fonction audit est assurée par le contrôleur de gestion ce qui lui incombe une lourde tâche.

En effet le DG pourra, par des notes de service, mettre en formation certains agents dans l'utilisation d'outil moderne de gestion, l'organisation des séminaires de perfectionnement en interne au profit des agents. La mise en place d'un réseau informatique interne permettant la connexion des ordinateurs (services) pour faciliter l'élaboration, l'exécution et le contrôle budgétaire.

Les tableaux de bord doivent être utilisés pour tous les centres de responsabilité (directions et service) et la Direction Générale, afin de veiller à la régularité et la conformité des résultats réalisés par rapport aux objectifs de prévisions et déclencher des mesures correctives adéquates sous la coordination du CDG. Toutes les informations nécessaires aux réalisations budgétaires doivent circuler par le système de reporting ainsi pour plus d'efficacité nous préconisons une périodicité mensuelle d'envoi des rapports, compte-rendu, etc. vers les autres services et des mesures de feed-back soient aussi appliquées par la hiérarchie de l'entreprise vers les responsables de centres pour les intéresser d'avantage.

La mise en œuvre de ces recommandations permettra à la SIAGRO d'améliorer sa performance.

Ce chapitre consacré à l'analyse du système de contrôle budgétaire, nous a permis de passer en revue le processus budgétaire appliqué à cette entité. Ce qui nous a permis de faire ressortir ces forces et ces faiblesses afin d'identifier les risques découlant de ces faiblesses.

Pour conclure des recommandations ont été formulées en vue de remédier à ces faiblesses.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

CONCLUSION DE LA DEUXIEME PARTIE

Le cadre pratique nous a permis de comprendre l'organisation générale de la SIAGRO et de faire une description complète de son système budgétaire afin de relever les insuffisances. A l'issue de ce travail, nous avons montré aussi que le contrôle budgétaire participe à l'amélioration de la performance de la SIAGRO.

La mise en œuvre du contrôle budgétaire requiert l'utilisation de certains outils telles que le tableau de bord, le reporting etc., malgré leur efficacité, ceux-ci présentent certaines limites.

La prise en compte de ces suggestions et leur mise en œuvre conduira la SIAGRO vers une amélioration continue de sa performance. Le contrôle budgétaire étant un élément majeur du dispositif de contrôle de gestion qui complète le schéma de planification. Il doit être mené dans une option dynamique d'amélioration des performances de l'entreprise.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

CONCLUSION GENERALE

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Ce thème de mémoire qui fait l'objet de notre étude, nous a permis, d'une part, d'examiner les différents concepts inhérents au contrôle budgétaire et, d'autre part, de comprendre comment fonctionne le système de gestion budgétaire au sein d'une société privée, la SIAGRO.

Bien que d'autres outils de contrôle de gestion soient également utilisés, force est de constater que le rôle du contrôle budgétaire est important dans la gestion d'une entreprise, cette importance peut s'expliquer par les multiples fonctions qu'on lui attribue (contrôle, coordination, évaluation des performances, etc.).

On observe toutefois que son utilisation est parfois très différente d'une entreprise à l'autre. Cette diversité des pratiques semble s'expliquer par la vision qu'entretiennent les acteurs vis-à-vis du budget.

En effet, ce contrôle budgétaire n'est autre que la comparaison des réalisations avec les prévisions, suivies de l'analyse des écarts constatés en vue d'en savoir les causes et prendre des mesures appropriées de redressement. La pertinence de l'analyse va de pair avec la fiabilité des informations budgétaires (prévision et exécution) ainsi que la rapidité d'obtention des données avec un reporting budgétaire efficace, doivent permettre au contrôleur de mettre en place un système d'alerte, permettant de déceler les risques de dérapage et un instrument de pilotage au profit des gestionnaires.

Toutefois notre méthodologie comporte quelques limites au plan pratique telles que la qualité de l'échantillon d'investigation qui n'a concerné que quelques responsables et l'absence du point de vue de certains départements.

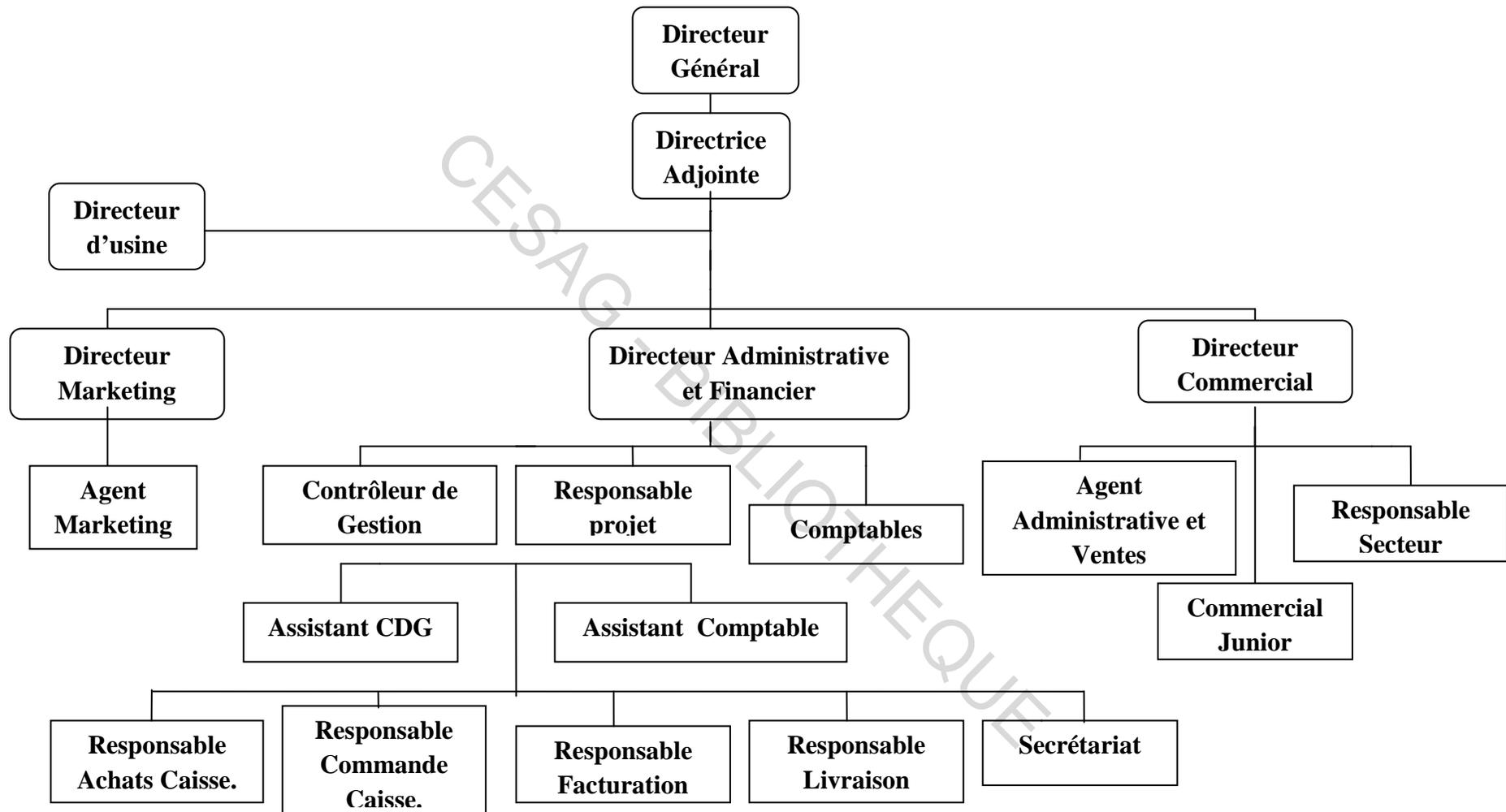
En somme, hormis les limites évoquées ci haut, on peut dire que le contrôle budgétaire contribue à la prise de décision à travers les tableaux de bord. Ainsi, ces tableaux de bord permettent de détecter rapidement tout écart significatif ou exceptionnel et d'avertir le gestionnaire afin de pouvoir mener les actions correctives dans le temps, ce qui constitue une aide à la prise de décision.

Malgré ces quelques réserves nous estimons que la prise en compte et l'application de nos recommandations offrirait de bonnes perspectives d'amélioration et de dynamisation de la gestion budgétaire de la SIAGRO.

ANNEXES

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Annexes n°1 : Organigramme de la SIAGRO

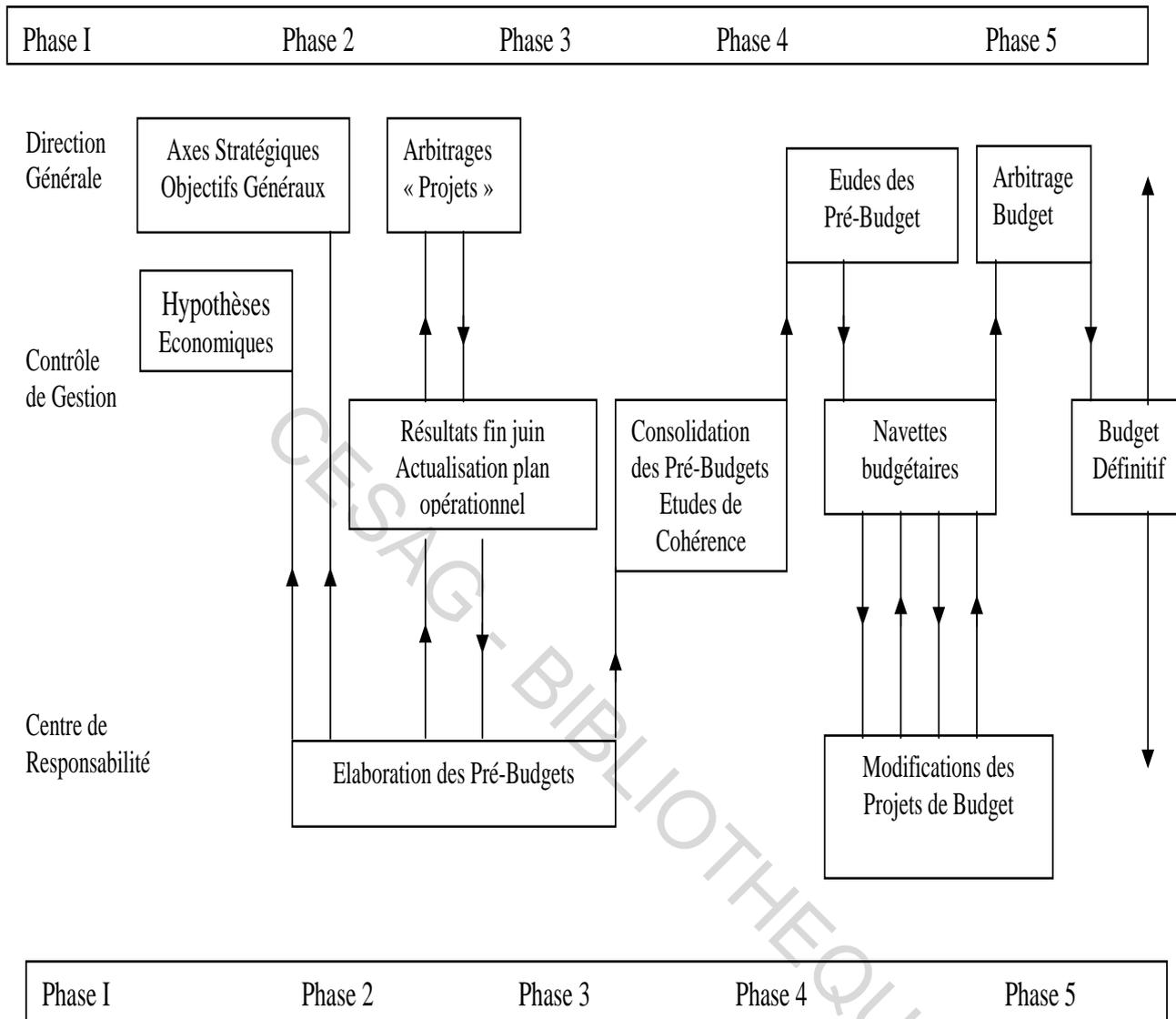


Annexes n° 2 : Le calendrier budgétaire de la SIAGRO

| TACHES | PERIODE | RESPONSABLE |
|---|----------------|------------------------|
| Fixation des objectifs et communication | Octobre | DG |
| Elaboration des prés budgets | Octobre | Les responsables de CR |
| Consolidation | Novembre | CDG |
| Approbation | Décembre | DG |

Source : nous-même à partir de la collecte des données

Annexe n°3: Proposition d'un Processus budgétaire pour la SIAGRO



Source : Rouach & al (1998 : 265)

Annexe n°4 : Guide d'entretien avec certain responsable de la SIAGRO

Quels sont les repères de la SIAGRO ?

A quel type de structure s'apparente la SIAGRO ?

Quel sont les principales activités que mène la SIAGRO ?

Quels sont les objectifs stratégiques de la SIAGRO ?

Quels sont les acteurs qui interviennent dans le processus du contrôle budgétaire ?

Quelle est la structure organisationnelle du département de contrôle de gestion ?

Comment s'effectue le processus d'élaboration du budget à la SIAGRO ?

Quels sont les indicateurs de vos programmes ou plans ?

Comment se fait le chiffrage de vos investissements ?

Comment est composé l'équipe d'arbitrage budgétaire ?

Quels sont les outils de contrôle utilisés par le contrôleur de gestion ?

Quelle est la périodicité des missions de suivi et évaluation de l'exécution du budget ?

Le budget est-il établi sur la base d'un niveau d'activité préalablement défini ?

Le contrôle budgétaire est-il efficace pour vous ? justifiez votre réponse.

Comment s'opère la gestion des informations budgétaires (exécution du budget) ?

Existe-il un système d'information pour connaître des performances budgétaires de votre service ?

Existe-il un système de motivation basé sur les performances budgétaires ?

Les directeurs et chefs de services utilisent-ils des tableaux de bord ?

Ces tableaux de bord contiennent-ils des informations financières ?

Quelle est la périodicité de mise à jour de votre tableau de bord ?

Existe-il un manuel de procédure comptable et budgétaire ?

Avez-vous connaissance de l'appréciation du conseil d'administration sur la gestion budgétaire ?

Avez-vous connaissance de l'opinion émise par un auditeur externe sur la gestion budgétaire ?

GLOSSAIRE

Indicateur : Désigne une variable intangible, difficilement mesurable, par exemple le degré de satisfaction des clients. Enfin, il y a des mesures témoins, qui font état de résultats passés, et des inducteurs qui correspondent à des facteurs qui sont à l'origine de la performance, donc qui induisent la performance.

Mesure : Renvoie à une variable tangible, à des éléments que l'on peut compter, comme le pourcentage de produits défectueux dans un lot.

Processus : Est un ensemble d'activités corrélées ou interactive qui transforme des éléments d'entrée en éléments de sortie.

Reengineering : « c'est une refonte ou une reconfiguration de l'entreprise, la faisant passer d'un système orienté produit à un système orienté processus » (V. Sandoval, 1994:15)

Reporting : Se rapporte à la fiabilité du reporting de l'organisation, y compris la communication interne ou externe, des informations financières ou non financières.

BIBLIOGRAPHIE

I. Ouvrages et articles

1. ALAZARD Claude et SEPARI Sabine (2007), *Le contrôle de gestion*, Edition Dunod, Paris, 701 Pages.
2. ALCOUFFE Simon ; BOITIER Marie ; RIVIERE Anne (2013), *Contrôle de gestion sur mesure*, Edition Dunod, Paris, 258 Pages.
3. BERLAND Nicolas ; DE RONGE Yves (2010), *contrôle de gestion perspective stratégique et managériale*, Pearson Education, Paris, 534 Pages.
4. BARATAYE Christelle ; MONACO Laurence, (2014), *contrôle de gestion*, 3ème édition Gualino, éditeur, Espagne, 254 Pages.
5. BOISVERT Hugues ; VEZINA, Michel (2014), *Outils de contrôle stratégique*, 2ème Edition, JFD éditions, Québec, 188 Pages.
6. BOUQUIN Henri (2001), *Contrôle de gestion*, édition presses universitaire de France (PUF) ,5ème édition, paris 510 pages.
7. BOUQUIN Henri (2008), *Contrôle de gestion*, 8ème édition, Edition Presses Universitaire de France (PUF), Paris, 526 Pages.
8. BOUQUIN Henri (2010), *le contrôle de gestion*, 9ème Edition, Presses Universitaires de France, Paris, 595 Pages.
9. DAYAN Armand ; BURLAND, Alain ; COURTOIS Alain ; DROESBEKE Jean-jacques ; FOURNERYON Sophie & al (2004), *Manuel de gestion*, Volume 1, Ellipses Edition Marketing SA, 2ème 2dition, Paris, 1075 Pages.
10. DORIATH Brigitte ; LOZATO Michel ; MENDES Paula ; NICOLLE Pascal, (2008), *Comptabilité et gestion des organisations* 6eme Edition, Dunod, Paris, 368 Pages.
11. DORIATH Brigitte (2011), *Gestion prévisionnel et mesure de la performance*, 5ème éditions, Edition Dunod, Paris, 318 Pages.
12. GERVAIS Michel (2000), *le contrôle de gestion et planification de l'entreprise*, Edition Economica, Paris, 719 pages.
13. GERVAIS & GERVAIS Thenet (2004), *Comment évaluer la productivité dans les activités de service ?*, Comptabilité contrôle audit, volume 1, 147-163.
14. GRANDGUILLOT Francis & Béatrice (2008), *La comptabilité de gestion*, 9ème édition, Edition Gualino éditeur, Paris, 236 pages.
15. GUERRERO Sylvie (2008), *Les outils de l'audit social : Optimiser la gestion des ressources humaines*, Editions Dunod, Paris, 211 Pages.

16. GIRAUD Françoise ; SAULPIC olivier ; BONNIER Carole ; FOURCADE François, (2004), *Contrôle de Gestion et Pilotage de la Performance*, 2ème édition, Gualino éditeur, Paris, 419 Pages.
17. HORNGREN Charles ; BHIMANI, Alnoor ; DATAR Srikant ; FOSTER George ; LANGLOIS Georges (2003), *Le contrôle de gestion et gestion budgétaire*, 2ème édition, Pearson Education, Paris, 420 Pages.
18. JACQUOT Thierry et RICHARD Milkoff (1999), *Comptabilité de gestion : Analyse et maîtrise des coûts*, Pearson éducation, Paris, 319 Pages.
19. LONING Hélène ; MALLERET Véronique ; MERIC Jérôme ; DANIEL Michel ; SOLE André ; PESQUEUX Yvon et CHIAPELLO Eve (2007), *Le contrôle de gestion : organisation mise en œuvre*, 2ème édition, Edition Dunod, Paris, 278 Pages.
20. MAHE DE BOISILANDELLE Henri (1998), *Dictionnaire de gestion vocabulaire concept et outils*, Editions Economica, Paris, 517 Pages.
21. MELYON Gerad (2007), *Gestion financière*, Les éditions Bréal, Paris, 287 Pages.
22. NARO Gérald (2011), *Mini manuel de contrôle de gestion*, Edition Dunod, Paris, 228 Pages.
23. MYKITA Patrick et TUSZYNSKI Jack (2002), *Contrôle de gestion prévision et gestion budgétaire Mesure et Analyse de la performance*, Edition Foucher, paris, 287 Pages.
24. VOYER Pierre (1999), *tableau de bord de gestion et indicateur de performance*, PUQ 2ème édition, Presse universitaire de Québec, Québec, 446 Pages.
25. PIGE Benoit et LARDY Philippe (2007), *Reporting et contrôle budgétaire*, Edition EMS, Management et société, France, 234 Pages.
26. ROUACH Michel et NAULLEAU Gerard (2009), *Contrôle de gestion bancaire*, 5ème éditions, les éditions d'organisation, Paris, 403 Pages.
27. TAHON Christian (2003), *Evaluation des performances des systèmes de production*, Hermes science publication, Paris, 304 Pages.

II. Source internet

1. BERLAND Nicolas (2009), *Mesurer et piloter la performance*, www.crefige.dauphine.fr/publish/berland/performance.pdf
2. ROUIMI El Bachir, Consulté le 31/10/2014, *Le contrôle de gestion au service de la performance*, www.memoireonline.com
3. Wikipédia, consulté le 07/11/2014, *Tableau de bord*, [fr.wikipedia.org/wiki/Tableau_de_bord_\(gestion\)](http://fr.wikipedia.org/wiki/Tableau_de_bord_(gestion))

CESAG - BIBLIOTHEQUE