

Problématique de l'interprétation des écarts budgétaires dans une entreprise publique transformée

Cas de la Direction Provinciale de la SNEL, de 2009 à 2013

Ass. Nassor MALIK BIN¹

Resumé

L'incertitude du succès qu'imposent le volume et la rapidité des affaires dus à la mondialisation impose aux responsables de se tourner vers l'avenir. Gérer revient donc à assurer la maîtrise du devenir à court, moyen et long terme de l'entreprise. C'est à cet objectif que se prête le contrôle de gestion qui a pour principal outil la gestion budgétaire, technique qui se fonde sur la comparaison permanente des résultats réalisés par rapport aux objectifs prévus en vue d'en dégager les écarts. Ceux-ci permettent de réguler l'activité. La présente étude a choisi la Direction Provinciale de la SNEL Bas-Congo comme cadre spatial, se préoccupe d'analyser et de critiquer, pour les années 2009 à 2013, la manière dont cette entreprise publique transformée en société commerciale dans le cadre de la réforme des entreprises du portefeuille, analyse ses écarts. Cette étude révèle une certaine tolérance excessive des écarts défavorables jusqu'à concurrence de 30 % tant pour les recettes que pour les dépenses, constat qui conduit à considérer que cette façon de procéder relève de l'erreur et traduit la mauvaise gestion de cette entreprise en dépit de sa transformation.

INTRODUCTION

Gérer, c'est prévoir, dit-on. Le volume des activités des entreprises et les effets de l'environnement sur les actions de l'entreprise ont accru le risque des investissements et mettent en péril l'atteinte des objectifs qu'elles se fixent. Pour cela, les responsables doivent se faire du souci avant de dépenser plutôt que de s'en faire après et « s'efforcer de préparer l'avenir s'ils ne veulent pas le subir » (GUERNY DE J. et GUIRET J.C, 1971).

Ceci met en exergue toute l'importance du contrôle de gestion qui « consiste à vérifier que les actions des entreprises sur une courte période vont dans le sens des orientations stratégiques » (CAILLAT, A. et al., 2002, p. 155). Ce dernier englobe une multitude de techniques visant la maîtrise du devenir de l'entreprise à court, moyen et long terme parmi lesquelles se trouve la gestion budgétaire, « un mode de gestion consistant à traduire en

¹ Assistant à l'I.S.C./Matadi

programmes d'action chiffrés appelés 'budgets' les décisions prises par la direction avec la participation des responsables » (ALAZARD, C. et SEPA-RI, S., 2001, p. 275).

En effet, contrairement à d'autres systèmes où, à tout ordre donné en amont, correspondent des résultats bien définis, de manière que, toutes choses restant égales par ailleurs, les mêmes causes produiraient les mêmes effets, les activités de l'entreprise, elles, sont cependant sujettes à des perturbations liées soit à l'environnement, soit aux hommes, sources des écarts entre les prévisions et les réalisations effectives.

Par ailleurs, comme le note Jean Guslain D'Aboville, « la prévision budgétaire n'a aucun sens, aucune utilité si elle ne s'assortissait d'un contrôle destiné à constater les écarts entre prévisions et réalisations » afin de pouvoir apporter à temps les correctifs indispensables à la gestion passée. (D'Aboville, J.G., 1975, 1977) Le contrôle budgétaire, ajoute-il, a donc pour mission de « montrer en permanence au chef d'entreprise d'où il vient et où il va. ». Jean Lochard ajoute de sa part que le contrôle budgétaire « consiste essentiellement :

- À constater et à analyser des écarts entre des prévisions et des réalisations ;
- À entreprendre des actions correctives coordonnées pour atteindre des objectifs ;
- À rendre compte périodiquement et régulièrement suivant les procédures propres à chaque entreprise. » (Lochard, J., 2008, 12.)

Le calcul des écarts n'est donc pas une fin en soi, mais elle vise à rechercher leurs causes en vue de la prise de mesures correctives.

Dans la présente étude, notre objectif est d'examiner et de critiquer la manière dont la Direction Provinciale de la Société Nationale d'Electricité (SNEL/DPB), d'une entreprise prise en échantillon parmi les entreprises publiques congolaises transformées, analyse ses écarts.

En effet, plusieurs études menées sur le système budgétaire de cette entreprise portent à notre connaissance les critères de mesure des performances ci-après (Service Contrôle de Gestion SNEL/DPB) :

- Pour les produits (recettes), est considéré comme performance toute réalisation supérieure à 70 % des prévisions ;
- Pour les charges (dépenses), est considéré comme performance toute réalisation allant de 50 % à 100 % des prévisions.

Ces critères nous conduisent à nous poser l'interrogation suivante : ces critères de mesure des performances sont-ils rationnels et permettent-ils d'éclairer la prise de mesures correctives adéquates ?

Si la performance doit se traduire aussi par l'amélioration de la qualité des produits ou des services mis à la disposition de la clientèle, l'observation nous démontre une absence quasi-totale des changements notables dans la fourniture d'électricité aux clients en dépit de la transformation des entreprises publiques qui concerne aussi SNEL. L'objectif visé par cette réforme était l'amélioration des performances. Cependant, l'image présentée par cette entreprise donne les signes d'une mauvaise gestion qui serait, à notre avis, entre autres, le fruit d'une gestion incohérente, consécutive à une mauvaise gestion budgétaire et donc d'une irrationalité dans la prise de décisions budgétaires.

Cette analyse se rapporte aux données chiffrées de la Direction Provinciale de la Société Nationale d'Electricité, SNEL/DPB en sigle et couvre la période allant de 2008 à 2013 en vue d'en tirer des conclusions pertinentes.

Pour atteindre l'objet de notre étude, nous nous servirons de l'approche déductive grâce à laquelle nous tirerons des conclusions fondées sur les principes généraux. Cette méthode sera appuyée par les techniques documentaires et l'interview.

Outre la présente introduction et la conclusion qui la bouclera, notre étude est divisée essentiellement en deux points :

1. Les considérations théoriques
2. L'analyse des écarts à la SNEL/DPB

I. Considérations théoriques

Dans cette partie, nous allons mener une étude succincte des concepts clés de notre thème et des notions théoriques y liées. Nous allons donc tour à tour analyser les termes budget, gestion budgétaire et écart budgétaire.

1.1. Budget

Au sens strict, un budget est un suivi de dépenses. Roland Ghez, corroboré par Mohamed, résume l'esprit budgétaire en disant que « faire le budget c'est se faire du souci avant de dépenser plutôt que de s'en faire après ». (Abou El Jaouad, M., 2010, p. 10). Ces deux définitions limitent le budget à l'aspect de dépense. La littérature nous permet d'être plus complets :

Pour Dufort, le terme « budget » signifie programme des dépenses et de recettes (Dufort G. et Gouault, A., 1995, p. 4). Pour Bakandjea, « le budget est un document comptable traduisant un plan d'action dans le domaine financier. L'élaboration du budget va permettre de prévoir, pour l'année, les dépenses et les recettes d'une personne ou d'un organisme public. Cette prévision est le préalable à toute possibilité d'autorisation. » (Bakandjea, W.M. 2006, p. 183). Cette dernière définition s'apparente plus au budget de l'Etat.

Pierre Lauzel pour sa part dit que le budget, « appliqué à l'entreprise, est un ensemble coordonné de prévisions qui, compte tenu des conditions internes et externes pouvant influencer une activité, tend à adapter les moyens aux fins poursuivis. » (Lauzel, P., 1980, p. 153). Le budget, est aussi « l'expression annuelle de la vision stratégique de l'entreprise » (Bouin, X. et Simon, F., 2003, p. 87).

Nous pouvons résumer en disant que le budget est une estimation de ce qui sera fait dans le futur, exprimé en termes monétaires ; une expression quantitative des intentions d'une organisation, d'une entreprise, une estimation dans le futur sur la quantité (besoins humains et matériels), la qualité (prix, valeur), le temps (période comptable). Il indique donc : combien d'argent on compte encaisser, quand, comment et par qui, combien d'argent on a l'intention de dépenser (en termes monétaires), quand l'argent va être dépensé (période comptable), le pourquoi de cette dépense avec précision (objectifs fixés).

Le budget « contribue à la coordination et à l'exécution de ce programme. Il en couvre les aspects, tant financiers (expression monétaire des attentes de la direction, concernant le chiffre d'affaires, la situation financière et le flux monétaires) que non financiers (indiquant par exemple, le volume à produire, le volume prévisionnel des ventes ou l'effectif du personnel à employer) » (Horngren, C et Bhimani, A., 2003, p.4).

Gérer le budget a donné naissance à toute une technique appelée gestion budgétaire (budgetary control en anglais) qu'il convient d'examiner ci-dessous.

1.2. Gestion budgétaire

La gestion budgétaire, d'après le Plan Comptable Général Français est « un mode de gestion consistant à traduire en programmes d'action chiffrés appelés 'budgets' les décisions prises par la direction avec la participation des responsables ». Cette définition met en exergue le caractère participatif

de la gestion budgétaire. Pour Georges Depallens, la gestion budgétaire est le corollaire du « budgetary control » américain pouvant être traduit en français par gestion budgétaire qui, d'après lui, « est une méthode de prévision systématique et de contrôle, par le moyen de budgets découlant d'un plan d'ensemble qui peut couvrir une assez longue période et qui est décomposé en programme d'action à échéances plus rapprochées, déterminés de telle manière qu'ils soient normaux et réalisables. » (Depallens, G., 1983, p. 15). L'auteur précise que le terme contrôle doit être pris ici dans le sens anglo-saxon de « conduite des opérations en vue d'atteindre un objectif fixé préalablement », ce qui lui donne la signification de gestion.

Joseph Antoine et Jean-Paul Cornil ressortent que la gestion budgétaire doit se traduire par des procédures administratives sous-tendant qu'elle ne peut se passer de l'organisation même de l'entreprise. « La gestion budgétaire est à la fois mode de gestion et technique administrative qui prévoit :

- L'établissement d'un budget (...),
- Ses modalités d'exécution,
- La comparaison des résultats obtenus avec les objectifs fixés.

Cette comparaison fait ressortir des écarts dont il y a lieu de rechercher les causes et qui entraînent des actions correctives. » (Antoine, J. et Cornil, J.P., 1998, p. 86).

Jean Meyer propose une définition détaillée qui éclaire par ailleurs sur les différentes étapes de la méthode budgétaire. Pour lui « la gestion budgétaire s'appuie sur les prévisions, fonction des conditions intérieures et extérieures de l'entreprise. A partir de ces prévisions, les responsables de l'entreprise reçoivent, après accord, des attributions, programmes et moyens pour une durée limitée en valeur. Un rapprochement a lieu régulièrement entre ces budgets et les réalisations afin de mettre en relief les différences qui en découlent. L'explication de ces écarts constitue le contrôle. » (Meyer, J., 1980, p. 18).

1.3. Ecart budgétaire

Prévoir c'est bien, mais l'essentiel est d'agir. Un système budgétaire ne sera efficace et efficient que lorsqu'il est coiffé d'un contrôle systématique permettant d'améliorer sans cesse la rationalisation budgétaire : c'est le contrôle budgétaire. Ce dernier « consiste essentiellement :

- À constater et à analyser des écarts entre des prévisions et des réalisations ;

- À entreprendre des actions correctives coordonnées pour atteindre des objectifs ;
- À rendre compte périodiquement et régulièrement suivant les procédures propres à chaque entreprise. » (Lochard, J. *op. cit.*, p. 12).

En effet, la prévision budgétaire doit absolument s'assortir d'un contrôle destiné à constater les écarts entre prévisions et réalisations. Le contrôle budgétaire, note d'aboville, a donc pour mission « de montrer en permanence au chef d'entreprise d'où il vient et où il va ». (D'Aboville, *op. cit.*, p. 353).

I.3.1. Définition

L'écart se définit comme la différence entre une donnée de référence et une donnée constatée (Hornngnen, C., Bhinami, A., *op.* 2009, p. 233). Mesure quantitative de la différence entre le préétabli (standard budgété ou prévisionnel) et le réel (www.jybaudot.fr/Gestion/ecarts.html consulté le 10/01/2015 à 12 h 14), les écarts budgétaires sont soit favorables, soit défavorables.

Tout système de gestion ne peut être fiable que lorsqu'il est assorti d'un contrôle à même de déceler les imperfections et de dégager les responsabilités. Les réalisations se démarqueront presque inévitablement des prévisions, les différences le plus significatives devront alors être expliquées.

Le contrôle vise l'amélioration sans cesse des performances de l'entreprise, il installe une culture de rationalisation et de responsabilisation. Les insuffisances contactées ont pour objectif d'améliorer le système budgétaire en développant le suivi curatif et préventif contre les gâchis et l'irrationalité.

Le contrôle de gestion s'appuie sur la « comparaison entre les prévisions et les réalisations » pour dégager les écarts qui en résultent.

I.3.2. Calcul et signification de l'écart

Le calcul des écarts fait recours à la formule générale ci-après :

Prévisions – Réalisation = Ecart

Il peut arriver que cette formule soit intervertie. Dans ce cas, il faudra également intervertir le sens dans le tableau ci-après qui permet de ressortir le sens des écarts.

Tableau n° 1 : sens de l'écart

Nature de l'écart	Ecart sur objectif	Ecart sur charges
Ecart positif	Favorable	Défavorable
Ecart négatif	Défavorable	Favorable

Source: Abou El Jaouad, M., J., *op. cit.*, p. 16

Il faudra donc noter que :

- L'écart sur objectif est un écart sur volume d'activité ;
- L'écart sur charges est un écart global sur coût.

I.3.3. L'utilité de la détermination des écarts

La détermination des écarts est utile pour :

- Corriger la gestion ;
- Corriger les prévisions ultérieures ;
- Dégager des responsabilités, ce qui suppose l'association et la concertation nécessaire de tous les responsables dès le début du processus budgétaire.

I.3.4. Usage des écarts dans la gestion

L'évaluation des résultats se réfère aux objectifs ou aux moyens utilisés.

Cette problématique est résumée par les deux termes suivants :

- Efficacité : rapport des résultats aux objectifs fixés.
- Efficience : rapport des résultats aux ressources utilisées.

I.3.5. Caractéristiques des écarts constatés :

Selon Abou, les écarts constatés sont nombreux, seuls les plus significatifs doivent être analysés. Les écarts qui méritent un suivi rigoureux présentent les caractéristiques suivantes (Abou El Jaouad, M., *op. cit.*, p. 132) :

- Utile : tout constat d'écart doit être clair et compris par la personne responsable et induire chez elle un comportement cohérent avec les buts poursuivis par l'organisation.
- Fiable : avant toute analyse, il convient de se préoccuper du degré de fiabilité de la norme.

Pour pouvoir faire des comparaisons au cours du temps ou procéder à des évaluations d'activités parallèles, il faut que les valeurs réalisées soient mesurées de manière homogène.

- Actuel : la mesure de l'écart doit être actuelle. Une mesure effectuée après un laps de temps trop long peut mener à une action corrective mal adaptée, obsolète.
- Obéir à une logique économique : l'information a un coût. Mesurer tous les écarts avec précision peut, dans certaines circonstances, être parfaitement antiéconomique. Il vaut mieux une information pertinente rapide que précise mais venue trop tard.
- S'intégrer dans un ensemble plus large d'appréciation de la performance : Dans le contexte actuel, il est nécessaire de coupler les écarts budgétaires avec des données provenant d'autres systèmes d'information tels les délais ou la qualité, de façon à avoir une vision plus juste de la performance globale.

1.3.6. La procédure du constat des écarts

Le contrôle budgétaire est, à la fois, permanent et périodique.

- Permanent : au niveau du responsable budgétaire, le contrôle va s'exercer exclusivement sur les recettes ou les dépenses liées à l'action du responsable.

Un tel suivi lui permettra à tout moment :

- d'orienter son action à court terme,
- d'informer sa hiérarchie, s'il le juge utile, ou de lui demander immédiatement assistance.

Il recevra périodiquement du service comptable le montant des dépenses qui relèvent de sa responsabilité afin qu'il ait une vision complète de son domaine d'activité. Pratiqué de la sorte, ce type de contrôle a souvent comme support informatif, des tableaux de bord par responsable.

- Périodique : lorsque le responsable d'un budget rend compte à sa hiérarchie des résultats obtenus dans son département (on parle alors de système de reporting).

A date fixe, des rapports chiffrés et explicatifs sont élaborés et transmis par voie hiérarchique.

Ces comptes rendus doivent :

- Reconstituer des masses de recettes et de dépenses comparables aux prévisions ;
- Déterminer des écarts et expliquer les plus significatifs ;
- Faire état des mesures prises par le responsable, au vu des écarts constatés, pour orienter l'action dans tel ou tel sens.

Le destinataire de ces comptes rendus :

- Analysera chacun des rapports ;
- Consolidera les chiffrages des services qui dépendent de lui, dégagera les écarts globaux.

En fonction de ces analyses, il adressera :

- Aux responsables budgétaires : des demandes d'explication complémentaires, ainsi que l'annonce des décisions prises par la direction, au vu des résultats du contrôle.
- Au supérieur hiérarchique : la synthèse des contrôles est effectuée sous forme d'un tableau de bord pour décrire d'une manière concise et précise les principaux indicateurs de la gestion.

II. L'interprétation des écarts a la S.N.EL. /DPB

Dans ce point, nous allons nous employer à étudier la manière dont la Direction Provinciale de la SNEL calcule et interprète ses écarts en vue d'émettre des avis critiques.

Comme partout ailleurs, la SNEL dégage les écarts par la différence entre les prévisions et les réalisations. L'écart en valeur est donc calculé par la formule :

$$\text{ECART} = \text{PREVISIONS} - \text{REALISATIONS (1).}$$

L'écart en pourcentage qui dégage le degré d'atteinte des prévisions, est calculé par la formule :

$$\text{Écart en pourcentage} = \frac{\text{REALISATIONS} \times 100}{\text{PREVISIONS}} \text{ (2)}$$

II.1. Particularité d'interprétation des écarts

Si généralement l'interprétation ou la signification des écarts fait théoriquement référence à la formule (1) ci-dessus et dépend de la supériorité ou l'infériorité des réalisations aux prévisions (écart favorable ou défavorable), au Service de Contrôle de Gestion de la SNEL/DPB, l'interprétation comporte quelques particularités se résumant au recours des concepts de « performance » et « contreperformance » selon que le démontrent les équations ci-après :

❑ Pour les produits

Performance = Prévisions < Réalisations où Prévisions > Réalisation de 30 % (cette dernière équation représente la prise en compte de la tolérance budgétaire).

Ces équations signifient qu'en matière de recettes (produits), la réalisation à au moins 70 % des prévisions est considérée comme une performance.

Contreperformance = Prévisions > Réalisations de 30 % (Cette équation signifie que la SNEL ne considère comme contreperformance que l'atteinte à moins de 70 % du volume des produits prévus).

❑ Pour les charges

Performance = Prévisions > Réalisations à au moins 50 % (cette équation traduit jusqu'où peut être effectuée la compression des charges).

Prévisions = Réalisation

L'on peut comprendre par ces équations que la SNEL/DPB considère comme normale la réalisation des prévisions à au moins 50 % et au plus 100 %.

Contreperformance = Prévisions > Réalisations de plus de 50 % ou = Réalisation > Prévisions

Ces équations signifient que la SNEL/DPB ne considère comme contre-performance que l'atteinte à moins de 50 % du volume des charges prévus ou alors le dépassement des prévisions (plus de 100 % des prévisions), situation illustrée par le schéma suivant :

II.2. Calcul et analyse des écarts de 2009 à 2013

Dans cette partie, il est question de procéder, à travers des tableaux comparatifs, au calcul des écarts et de ressortir l'interprétation qu'en fait la SNEL/DPB. Nous y présentons à cet effet les éléments suivant la nature et les types de budgets tel que classifiés au sein de l'entité sous étude. Chaque tableau sera suivi d'un commentaire. L'ensemble des commentaires nous permettrons par la suite de dégager des observations pertinentes et de critiquer la politique d'interprétation des écarts de la SNEL/DPB.

3.2.1. Ecart sur les ventes de 2009 à 2013 en \$

Tableau n° 2 : Ecart sur les ventes de 2009 à 2013 et signification

Années	Rubriques	Prévisions	Réalisations		Ecart		Interprétation
			Valeur	%	Valeur	%	
2009	Ventes générales (BT+MT)	16.639.534	16.126.988	96,9	509.546	3,1	Performance
2010	Ventes générales (BT+MT)	21.327.904	17.261.591	80,9	4.066.313	19,1	Performance
2011	Ventes générales (BT+MT)	18.827.481	18.741.862	99,5	85.619	0,5	Performance
2012	Ventes générales (BT+MT)	18.931.640	17.376.814	91,7	1.554.826	8,3	Performance
2013	Ventes générales (BT+MT)	31.892.095	27.081.467	84,9	4.810.628	15,1	Performance

Source : Budgets des ventes SNEL/DPB 2009-2013.

La lecture de ce tableau révèle que les réalisations des ventes sont inférieures aux prévisions durant toute la période sous étude, ce qui, mathématiquement, constitue un écart défavorable. Cependant, dans la colonne OBSERVATION qui reprend l'interprétation selon la SNEL/DPB, on constate que ces écarts pourtant défavorables sont interprétés comme 'favorable' c'est-à-dire 'Performance' sur base du critère de performance énoncé ci-dessus selon lequel lorsque les prévisions sont atteintes à 70%, il s'agit d'une performance. Il s'ensuit donc que durant toute la période de notre étude, les ventes ont été relativement performantes du fait que les prévisions sont atteintes respectivement à 96,9 % en 2009, 80,9 % en 2010, 99,5 % en 2011, 91,7 % en 2012 et 84,9 % en 2013, soit respectivement des écarts de 3,1 %, 19,1 %, 0,5 %, 8,3 % et 15,1 %.

3.2.2. Ecarts sur les recettes de 2009 à 2013 en \$ US et leur signification

Tableau n° 3 : Calcul des écarts sur les recettes de 2009 à 2013

Années	Rubriques	P r é v i - sions	Réalisations		Ecarts		Interpréta- tion
			Valeur	%	Valeur	%	
2009	Recettes générales (BT+MT)	19.561.175	9.794.242	50	9.766.933	50	Contreperformance
2010	Recettes générales (BT+MT)	13.216.856	11.640.687	88	1.576.169	12	Performance
2011	Recettes générales (BT+MT)	13.754.010	13.773.462	100,1	-19.452	- 0,1	Performance
2012	Recettes générales (BT+MT)	15.510.680	11.736.130	75,6	3.774.550	24,4	Performance
2013	Recettes générales (BT+MT)	26.311.046	17.232.925	65,4	9.078.121	34,6	Contreperformance

Source : Budgets des recettes SNEL/DPB 2009-2013.

Il se dégage de la lecture de ce tableau que les réalisations des recettes sont très faibles en 2009, ce qui justifie la mention contreperformance sur la colonne OBSERVATION. Par contre, à partir de l'année 2010, il est observé un relèvement (une amélioration) du fait que cette année, les prévisions sont atteintes à 88% justifiant la mention 'performance'. En 2011, les réalisations sont supérieures aux prévisions, constituant ainsi une performance très remarquable. Après cette année, une inflexion est observée à partir de 2012 car les prévisions sont atteintes à 75,6 %, bien que l'écart soit jugé favorable (performance), pour chuter ostensiblement la dernière année (2013) où le taux de réalisation est inférieur au seuil de 70 % en deçà duquel ce taux est jugé sans conteste contre performant.

Pour notre part, nous estimons que seule l'année 2011 a été performante. Il serait donc rationnel de considérer tous les autres écarts comme défavorables et donc contre performants, mais tout en indiquant que tel écart est dans la fourchette du tolérable, de façon que seuls les écarts significatifs fassent l'objet d'analyses approfondies.

3.2.3. Calcul et analyse des écarts sur les charges d'exploitation (dépenses courantes et dépenses d'actions d'exploitation) en \$

Tableau n° 4 : Calcul des écarts sur les dépenses de 2009 à 2013

Années	Rubriques	Prévisions	Réalisations		Ecart		Interprétation
			Valeur	%	Valeur	%	
2009	Dépenses courantes	8.033.637	4.486.936	55,8	3.546.701	44,2	Performance
	Dépenses d'actions d'expl.	2.944.710	1.744.043	59,2	1.200.667	40,8	Performance
Sous-total		10.978.347	6.230.979	56,7	4747368	43,3	Performance
2010	Dépenses courantes	8.186.502	5.980.426	73	2.206.076	27	Performance
	Dépenses d'actions d'expl.	3.176.802	2.421.570	76,2	755.232	23,8	Performance
Sous-total		11.363.304	8.401.996	73,9	2961308	26,1	Performance
2011	Dépenses courantes	10.541.036	7.143.678	67,7	3.397.358	32,3	Performance
	Dépenses d'actions d'expl.	7.991.632	2.589.464	32,4	5.402.168	67,6	Contreperformance
Sous-total		18.532.672	9.733.142	52,5	8799526	47,5	Performance
2012	Dépenses courantes	11.241.172	8.645.679	76,9	2.595.493	23,1	Performance
	Dépenses d'actions d'expl.	4.238.012	1.679.189	39,6	2.558.823	61,4	Contreperformance
Sous-total		15.479.184	10.324.868	66,7	5154316	33,3	Contreperformance
2013	Dépenses courantes	9.216.955	6.065.909	65,8	3.151.046	34,2	Performance
	Dépenses d'actions d'expl.	7.498.091	2.015.277	26,8	5.482.814	73,2	Contreperformance
Sous-total		16.715.046	8.081.186	48,3	8633860	51,7	Contreperformance

Source : Budgets des dépenses SNEL/DPB 2009-2013.

La lecture sereine de ce tableau révèle que les dépenses courantes et d'actions d'exploitation cumulées et réalisées ont été inférieures aux prévisions, soit 55,7 % en 2009, 73,9 en 2010, 52,5 en 2011, 66,7 en 2012 et 48,3 en 2013. Les taux de réalisation de 2009 à 2012, supérieurs à 50 %, sont considérés par la DPB comme une performance. Par contre, celui inférieur à 50 % en 2013, est une contre-performance. En considérant séparément ces deux types de dépenses, l'on se rend compte que les dépenses d'actions d'exploitation sont au niveau le plus bas certaines années.

Considérant les écarts, pris ensemble pour les deux types de dépense, l'on note qu'ils sont trop importants pendant toute la durée de l'étude (43,3 % ; 26,1 % ; 47,5 % ; 33,3 % ; 51,7 %) mais excepté la dernière année, la SNEL/DPB les considère comme acceptables.

Cependant, nous pensons que l'importante compression des charges ne peut être perçue comme une performance que si toutes choses, les produits notamment, restent égales par ailleurs, autrement, il s'agirait d'une économie des ressources dangereuses pour la gestion. Nous allons développer cet aspect plus loin.

3.2.4. Calcul et analyse des écarts sur les dépenses d'investissements en \$ US

Tableau n ° 5 : Calcul des écarts sur les dépenses des investissements de 2009 à 2012

Années	Rubriques	Prévisions	Réalisations		Ecart		Interprétation
					Valeur	%	
2009	Investissements stratégies	2.232.613	834.614	37,3	1.397.999	62,7	Contreperformance
	Investissements d'appui	1.681.902	141.022	8,3	1.540.880	91,7	Contreperformance
Sous-total		3.914.515	975.636	24,9	2.938.879	75,1	Contreperformance
2010	Investissements stratégies	2.211.715	1.020.168	46,1	1.191.547	53,9	Contreperformance
	Investissements d'appui	3.327.663	228.357	6,8	3.099.306	93,2	Contreperformance
Sous-total		5.539.378	1.248.525	22,5	4.290.853	77,5	Contreperformance

2011	Investissements stratégiques	1.445.488	197.558	13,6	1.247.930	86,4	Contreperformance
	Investissements d'appui	1.082.456	150.153	13,8	932.303	86,2	Contreperformance
Sous-total		2.527.944	347.711	13,7	2.180.233	86,3	Contreperformance
2012	Investissements Stratégiques	1.963.272	684.412	34,8	1.278.860	65,2	Contreperformance
	Investissements d'appui	2.030.674	346.354	17,1	1.684.320	82,9	Contreperformance
Sous-total		3.993.946	1.030.766	25,8	2.963.180	74,2	Contreperformance
2013	Investissements stratégiques	7.423.389	218.193	3	7.205.196	97	Contreperformance
	Investissements d'appui	2.109.170	112.200	5,3	1.996.970	94,6	Contreperformance
Sous-total		9.532.559	330.393	3,4	9.202.166	96,6	Contreperformance

Source : Budgets des investissements SNEL/DPB 2009-2013.

Il se dégage de ce tableau que durant toute la période sous étude, les dépenses d'investissement tant stratégiques que d'appui, ont été réalisées de loin moins de 50 %, soit à 24,9 % pour tous ces deux types d'investissements pour l'année 2009, 22,5 % en 2010, 13,7 % en 2011, 25,8 % en 2012 et très malheureusement 3,4 en 2013. Ainsi, les écarts sont respectueusement (pour les deux types de dépenses d'investissements) 75,1 %, 77,5 %, 86,3 %, 74,2 % et 96,6 %.

En matière de gestion, le taux de réalisation ainsi présenté indique une contreperformance scandaleuse de 2009 à 2013 qui devrait susciter un sérieux questionnement.

2.3. Analyse critique

Sous cette rubrique, nous émettons des avis motivés sur l'interprétation des écarts tel que démontré au point précédent. Nos avis s'axeront sous l'optique des recettes et dépenses, d'une part, et celle des investissements, de l'autre.

2.3.1. Des recettes et dépenses

Nous estimons que le critère de performance utilisé à la SNEL, celui de considérer toutes les réalisations des recettes supérieures à 70 % comme une performance et toutes les réalisations des dépenses de 50 % à 100 % comme performantes est une vision largement erronée et imprudente pour la survie de l'entreprise. L'examen des interprétations sous-jacentes va le démontrer.

Nous estimons que la notion d'écart devrait être pris au sérieux et examinée avec beaucoup de minutie. En effet, tout écart aussi bien favorable que défavorable devrait se justifier.

Premièrement, nous estimons que les écarts doivent effectivement être considérés par rapport à leur importance. Seuls les écarts significatifs doivent faire l'objet d'analyse. C'est le contrôle budgétaire par exception. Mais à partir de quel pourcentage considérer un écart significatif ? La réponse à cette question dépend certainement d'une entreprise à l'autre. Mais, en même temps qu'on admet que les réalisations ne peuvent pas être égales aux prévisions, il faut également admettre que les prévisions ne doivent pas être fantaisistes, surtout après plusieurs années d'expérience dans la budgétisation. Ainsi, si les prévisions ont été élaborées avec beaucoup de soin en tant que « premier goulot d'étranglement du processus budgétaire » (Meyer, J., 1980), et si l'exécution (suivi) budgétaire a été normale, des ajustements réguliers s'effectueraient en cours de l'exercice, et les écarts en fin d'exercice seraient minimisés. Voilà pourquoi nous pensons que le seuil de tolérance devrait être reconsidéré. Sous ce point de vue, on affirmerait que l'entité sous étude est mal gérée.

Deuxièmement, la minimisation des coûts peut avoir deux interprétations différentes : soit qu'en dépensant peu, les ventes restantes égales par ailleurs, on a pu atteindre les objectifs fixés avec efficacité, soit que les réalisations des recettes sont fonction des dépenses qui déterminent le niveau d'activités. Cette dernière hypothèse signifierait qu'en dépensant beaucoup, on rapporte aussi beaucoup et qu'en dépensant moins, on réalise aussi de faibles recettes.

Si la SNEL/DPB calculait le résultat, celui-ci serait un indicateur majeur du rapport chiffre d'affaires – Coût de revient. Puisqu'elle n'est qu'une entité dans l'ensemble de l'entreprise qui ne s'occupe que de la distribution de l'électricité produite par une autre entité, il serait par conséquent intéressant que les réalisations des charges soient examinées comparativement

à celles des produits. De ce fait, on pourra admettre plusieurs hypothèses :

- La minimisation des coûts à moins de 50 % (contreperformance) avec effort de maximisation des produits (recettes) à plus de 70 % constituerait une *performance*. En d'autres termes, la *faible réalisation des dépenses sans entamer le niveau des produits (en valeur et en qualité) est une vraie performance*.
- La réalisation à plus de 100 % de dépenses (écart défavorable) contre une réalisation quasi proportionnelle supérieure à 100 % n'est en aucun cas une *contreperformance* mais plutôt une *performance*.

La comparaison des réalisations des charges et des produits permettrait également d'apprécier l'amplitude des écarts de ces deux variables. Pour mieux le démontrer, nous présentons ci-dessous un tableau comparatif des réalisations.

Tableau n° 6 : Comparaison des taux de réalisation des dépenses et des recettes de 2009 à 2013

ANNEES	RUBRIQUES	%	Amplitude du taux de réalisation	INTERPRETATION SELON LA SNEL
2009	Dépenses	56,7	- 6,7 %	Performance
	Recettes	50		Contreperformance
2010	Dépenses	73,9	14,1 %	Performance
	Recettes	88		Performance
2011	Dépenses	52,6	47,5	Performance
	Recettes	100,1		Performance
2012	Dépenses	66,7	8,9	Performance
	Recettes	75,6		Performance
2013	Dépenses	48,3	17,1	Contreperformance
	Recettes	65,4		Contreperformance

Source : Nous-même, à partir des tableaux ci-dessus.

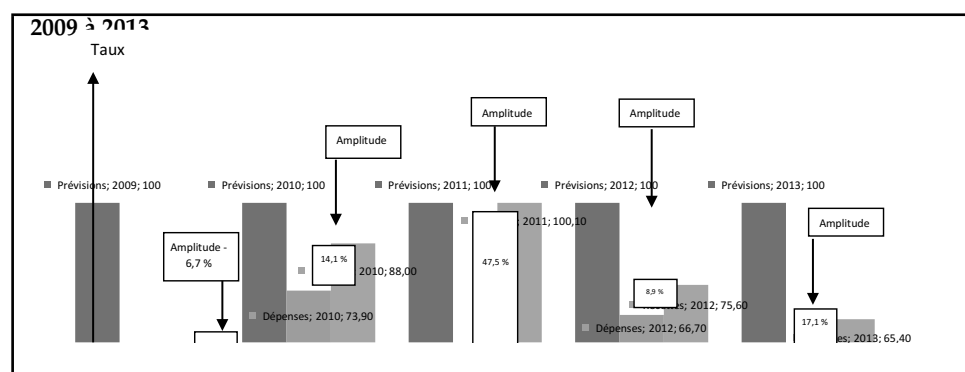
Ce tableau compare les taux de réalisation des recettes et des dépenses, ce, pour permettre la perception de leur amplitude. Il est intéressant car il permet d'établir la performance réelle qu'on ne saurait voir si les deux éléments en comparaison sont étudiés séparément. L'amplitude dégagée pourrait donc enclencher des « demandes d'explications », ce qui appuie l'analyse des écarts par exceptions. A titre d'exemple, on se demanderait

ce qui aurait soutenu la réalisation des recettes à 100,1 % en 2011 pour un ensemble des dépenses de moins de 52,6 % seulement de leur prévision et le pourquoi de l'amplitude de - 6,7 % en 2009.

Au demeurant, un seuil de cette amplitude doit également être fixé de façon à ce qu'on ne s'intéresse qu'aux amplitudes significatives.

Le graphique ci-dessous nous permet de comparer de manière visuelle et avec clarté la situation présentée dans le tableau ci-dessus.

Figure n° 5 : Comparaison des taux de réalisation des dépenses et des recettes de 2009 à 2013



Source : Nous-même à partir du tableau ci-dessus.

Il ressort donc du tableau n° 6 représenté par ce graphique que pendant les cinq années d'analyse, exception faite de 2011, la minimisation des dépenses a influé sur la réalisation des recettes. Quand bien même la SNEL/DPB aurait considéré la réalisation performante pour les trois premières de ces années (2009, 2010 et 2012), il en ressort pourtant que pour l'année 2009, moins on a dépensé, moins on a réalisé des recettes. Dans la réalité, cette situation ne traduit pas une performance, mais plutôt une contreperformance. Pour l'année 2010, une augmentation des dépenses s'est également traduite par une augmentation des recettes.

Pour l'année 2011, l'on constate une nette exception (entorse) du fait que la minimisation des dépenses s'est paradoxalement soldée par une augmentation remarquable des recettes jusqu'à concurrence de 100,1 %. Pour 2012, une augmentation des dépenses a entraîné une légère augmentation des recettes sans atteindre le niveau de l'année précédente. Pour 2013, l'inflexion des dépenses a influé sur les recettes. En tant qu'analyste externe, nous ne disposons pas de toutes les données pouvant permettre d'en élu-

cider les causes. En effet, une augmentation des tarifs, dans le cas du monopole dont jouit la SNEL, une subvention d'exploitation importante ou l'augmentation de la production (au niveau de Inga qui ne dépend pas du budget de la DPB) peut justifier cette entorse.

Enfin, en considérant la réalisation des recettes, il y a lieu de prêter attention aux détails à partir de l'année 2011. En effet, l'on constate que les dépenses courantes étaient réalisées à 67,7 % contre 32,4 % de dépenses d'actions d'exploitation. Leur moyenne de 52,5 % peut tromper si l'on se limite aux totaux.

III.3.2. Des investissements

Après analyse du tableau n° 5 portant sur le calcul des écarts sur les dépenses d'investissements, il ressort que les réalisations ont été faibles par rapport aux prévisions pendant toute la période de notre étude, soit un écart défavorable (contreperformance) respectivement de 37,3 % en 2009, 46,1 % en 2010, 13,6 % en 2011, 34,8 % en 2012 et 3 % en 2013 pour les investissements stratégiques et respectivement de 8,3 en 2009, 6,8 % en 2010, 13,8 % en 2011, 17,1 % en 2012 et 5,3 % en 2013 pour les investissements d'appui.

L'analyse des écarts sur les dépenses d'investissements révèle ce qui suit :

- Les écarts défavorables continuels sont synonymes d'une contreperformance permanente ;
- sachant que les investissements comprennent l'acquisition des matériels destinés soit à augmenter, soit à maintenir le niveau de la distribution de la desserte en électricité, les prévisions sont le signe d'une attitude volontariste dans le chef de l'entité opérationnelle D.P.B. d'atteindre l'objectif de la satisfaction des consommateurs en prévoyant suffisamment d'investissements ; cependant, la non réalisation quasi-totale des investissements sur toute la période de l'étude est sans conteste le signe d'une volonté contraire, d'une incapacité notoire de l'entreprise à se relever et cela bien que les prévisions des investissements soient issues des discussions et de l'acceptation par les instances supérieures de la SNEL ;
- La difficulté de la mise en application du budget des investissements signifie que les fonds ne sont pas disponibles pour les investissements, soit qu'ils sont purement et simplement détournés au vu et au su de la Direction Générale. Cette situation signifie que l'entité n'engage pas suf-

fisamment de dépenses d'investissements pour l'acquisition de transformateurs, disjoncteurs, câbles, compteurs, etc. qui se traduit donc par le délestage, les pannes et les coupures intempestives, les surtensions et les sous-tensions. Ne pas engager ces dépenses d'investissement relève d'une léthargie inexplicable.

Cet état des choses nous fait conclure que la SNEL/DPB est loin d'être performante. La relative performance des ventes et recettes qui traduit l'étendue ou la limite des ambitions de l'entité (attitude volontariste) est tributaire du niveau des investissements. L'augmentation de ceux-ci améliorerait la desserte et la qualité du produit distribué.

Cette analyse nous conduit à confirmer notre hypothèse fondée sur l'observation des réalités quotidiennes vécues par la population qui révèlent les signes d'insatisfaction due aux pannes et délestages, corollaires de la non-atteinte des résultats.

Conclusion

Au terme de notre recherche ayant porté sur la problématique de l'interprétation des écarts budgétaires dans une société publique transformée, cas de la SNEL/DPB, il paraît impérieux de tirer une conclusion pertinente et de proposer des remèdes intéressants.

En effet, l'objectif de notre étude était d'examiner la manière dont la Direction Provinciale du Bas-Congo de la Société Nationale d'Electricité interprète les écarts issus de ses budgets annuels.

Nous avons émis l'hypothèse selon laquelle la réalité observée sur terrain à l'aide de l'appréciation collective des services vendus par cette entreprise de portée nationale et en situation de monopole, ne semblait pas présenter les signes d'une entreprise bien gérée et, en conséquence, qui interprète bien ses écarts, d'autant plus que même l'électricité n'est pas bien servie.

Pour atteindre l'objectif de notre étude, nous avons fait recours à la méthode déductive appuyées par les techniques documentaires.

Après avoir parcouru les considérations théoriques au premier point et examiné la manière dont les écarts sont interprétés à la SNEL/DPB, il en découle que le calcul des écarts budgétaires au sein de cette société commerciale, comme dans toute autre entreprise, se fait par la comparaison des prévisions et des réalisations. Cependant, le critère d'appréciation de la performance et l'interprétation des écarts tel qu'énoncé dans notre problématique consistant à considérer que l'atteinte des prévisions à 70 % au moins pour les budgets des ventes et des recettes et entre 50 % et 100 %

pour les dépenses tant courantes, d'actions d'exploitation que d'investissements constitue une performance, est une particularité très dangereuse du fait que le seuil de tolérance est trop large ayant plusieurs conséquences.

Nous avons ainsi émis une critique sur cette façon d'interpréter les écarts et estimons que l'interprétation des écarts devrait être plus approfondie, allant jusqu'à la comparaison entre les réalisations des recettes et celles des dépenses pour apprécier la pertinence de la compression des charges par rapport à leur effet sur le niveau d'activité et par conséquent le niveau des recettes.

Cette étude a en outre permis de constater un seuil de tolérance ou un écart de 30 % sur les recettes qui nous paraît peu réaliste et trop large dans la mesure où il n'est pas de nature à pousser les responsables à fournir des efforts, mais favorise et cautionne la nonchalance managériale et la mauvaise gestion et ne motive pas les responsables budgétaires à maximiser les produits et à minimiser les charges. Nous estimons que plus de 15 % d'écart serait déjà significatif pour requérir des explications. En effet, une compression des charges ne devrait être considérée comme performance que si les recettes (produits) restent égales par ailleurs. De même, une faible réalisation des recettes ne devrait être tolérée que si le niveau d'activité dictée par la réduction des dépenses.

Cette recherche révèle enfin que les réalisations des dépenses d'investissements sont restées presque au statuquo, et sont permanemment faibles, sans qu'un changement ne soit observé par la suite, signe d'une incapacité de création d'une révolution. Cela montre un manque de volonté à améliorer la desserte en électricité tributaire, dans une large mesure, des dépenses d'investissements. Il en découle que la SNEL/DPB n'est pas performante dans la mesure où les objectifs de la gestion budgétaire consistant à « évaluer les résultats obtenus par rapport aux attentes, pour ensuite apporter, au besoin, des modifications requises afin de remettre les activités sur la bonne voie (BERGERON, 2002, p. 210), ne sont pas atteints. « Une entreprise est dite performante si et seulement si elle est efficace et efficiente. Les critères de performance permettent de déterminer les indicateurs auxquels on se réfère pour évaluer une entreprise », martèlent Corhay et Mapapa (Corhay, A. et Mapapa, M., 2002, p. 10).

En vue de combler ces insuffisances, nous proposons la révision du seuil de tolérance et une analyse plus approfondie des écarts en allant jusqu'à la comparaison des réalisations des dépenses celles des recettes en vue d'apprécier avec plus de clairvoyance la notion de performance grâce

notamment à l'amplitude des écarts des dépenses et des recettes ou l'impact de la compression des charges sur le niveau d'activités.

Enfin, un regard nouveau doit être porté sur les investissements car ils sont susceptibles d'améliorer l'image de la SNEL auprès de sa clientèle, image qui dénote la contreperformance de cette entreprise nonobstant sa transformation et sa fragilité face aux concurrents éventuels que pourrait engendrer la libéralisation du secteur de l'énergie qui lui ferait perdre son monopole.

BIBLIOGRAPHIE

I. OUVRAGES

1. ABOU EL JAOUAD, M, *Gestion budgétaire, pivot du contrôle de gestion*, 2^{ème} éd., Magrebiennne, Paris, 2010.
2. ALAZARD, C. et SEPARI, S., *Contrôle de gestion*, Dunod, 5^{ème} édition, Paris, 2001
3. ANTOINE, J. et CORNIL, J.P., *Lexique thématique de la comptabilité*, Ed. De Boeck Université, Bruxelles, 1998.
4. BAKANDEJA wa MPUNGU, *Les finances publiques*, éd. Larcier, Bruxelles, 2006.
5. BERGERON, P.G., *La gestion dynamique*, éd., Gaëtan Morin, Boucherville, 2002.
6. BOUIN, X. et Simon, F., *Tous gestionnaires*, éd. DUNOD, Paris, 2003
7. BRASSARD, E. et JOANBACKUS, *La finance et la Comptabilité*, éd. Socle Canada, 1988.
8. CAILLAT, A. KERADEC, H., *Economie d'entreprise*, éd. Hachette Technique, Paris, 2002.
9. CORHAY, A. et MAPAPA, M., *Fondement de gestion financière*, éd. de l'Université de Liège, 2002.
10. D'ABOVILLE, J.G., *Initiation aux mécanismes comptables et à la gestion financière*, 5^{ème} édition, Ed. d'Organisation, Paris, 1977.
11. DEPALLENS, G., *Gestion financière d'entreprise*, 8 éd., Sirey, Paris, 1983.
12. DUFORT G. et GOUAULT, A., *Economie générale*, Ed. Foucher, Paris, 1995
13. GUERNY DE J. et GUIRET J.C, *Principes et pratiques de gestion prévisionnelle*, 1^{ère} édition, Delmas et Cie, Paris, 1971.

14. HORNGNEN, C., BHINAMI, A., *Contrôle de gestion et gestion budgétaire*, 4^{ème} éd. Nouveau Horizons, Paris 2009
15. LAUZEL, P., *Contrôle de gestion et budgets*, éd. Sirey, Paris, 1980.
16. LOCHARD, J., *Les ratios qui comptent*, 2^{ème} édition, Ed. d'Organisation, Paris, 2008.
17. MEYER, J., *Gestion budgétaire*, Dunod, Paris, 1984.

II. WEBOGRAPHIE

www.jybaudot.fr/Gestion/ecarts.html