

République Algérienne Démocratique et Populaire
Ministère de l'Enseignement Supérieur et de la Recherche
Scientifique
Université A. MIRA – Bejaia



Faculté des Sciences Economiques, Commerciales et des Sciences de Gestion

Mémoire de fin de cycle

En vue de l'obtention du diplôme master

En science de gestion

Option : Comptabilité et Audit

La démarche budgétaire au sien de
Groupement TFT

Réalisé par :

M.SASSANE NAZIHA

M.MENAOUIL CHAHINAZ

Encadré par :

Mr. FRISSOU MOUHAMAD

2021/2022

Remerciements

En premier lieu, on remercie le bon dieu de nous avoir donné le courage et la patience dans la réalisation de notre travail jusqu'à la fin.

*Nous tenons à exprimer notre profond respect et gratitude à notre encadreur **Mr. FRISSOU Mohamed** pour avoir accepté de nous encadrer, ainsi nous la remercions pour sa patience et sa disponibilité, ces conseils qu'elle nous a apporté tous au long de la réalisation de notre travail.*

*Nos vifs remerciements pour l'ensembles du personnel de service de département Finance et Comptabilité au niveau de groupement TFT pour toutes ses orientations, ses précieux conseils et ses multiples encouragements, ainsi que les informations qu'il nous a fournie, en particulier **Mr. LARIEN RABAH** pour sa disponibilité sa serviabilité son accueil ses explications qui nous a apportés son aide durant la période de stage son oublié **Mr. MAFFRE FRANK** chef de département.*

Nous tenons à adresser nos vifs remerciements à nos parents pour leur soutien, leur patience et leurs encouragements tout au long de notre parcours universitaire. Qu'ils trouvent dans ces mots les meilleures expressions de remerciements et de respect. Sans oublier d'exprimer notre reconnaissance envers nos frères et sœurs, et nos amis intime pour leur encouragement.

Dédicaces

J'ai le plaisir de dédier ce travail

*Tous d'abord à mes très **chers parents**, la principale cause de ma réussite par leur amour, leurs sacrifices, leurs encouragements durant toutes mes années d'étude et leurs soutiens dans toutes les circonstances, ils ont toujours su me supporter et me guider.*

*Mes chers adorables frères et sœurs,
YASMINE, AMINE, ADEM.*

Je vous remercie infiniment d'être toujours là à mon écoute, je vous dois beaucoup.

*A tout **mes grandes familles**, sans exception en particuliers mes **deux grand mères**, que dieu, le tout puissant leurs procure santé et longue vie.*

*A ma chère binôme **NAZIHA.***

A toutes les personnes qui ont participé à l'élaboration de ce travail.

A tous ceux que j'ai omis de citer.

CHAHINAZ



Dédicaces

Louange à dieu, le très puissant, clément et miséricordieux de m'avoir donné la force et la patience nécessaires pour réaliser ce travail de recherche

Le plus grand merci revient à :

*Mon très cher papa **LARBI**, qui a toujours cru en moi et qui m'a toujours encouragé en me donnant l'envie d'avancer et d'aller vers le meilleur. A ma plus chère maman **RACHIDA**, qui a toujours su me redonner confiance lorsque la motivation n'était plus au rendez-vous. Jamais je n'aurai réussi sans toi. Tous les mots ne suffisaient pas pour exprimer la gratitude l'amour, le respect, la reconnaissance à mes chers parents, je vous remercie pour votre tendresse et tous les sacrifices consentis pour moi, vous êtes la raison de mes efforts. J'espère que mon travail sera le témoignage de ma gratitude et mon respect le plus profond.*

Puisse Dieu vous accorder meilleur santé et longue vie.

Je dédie ce travail également

*A mes chères sœurs : **SYLIA** et **AMINA***

*A mes adorables frères : **ABDELMALEK** et **ABDELMOUMEN***

Qui m'ont toujours témoigné leurs admirations et leurs soutiens.

*A m'a binôme **Chahinaz***

Merci pour ta générosité et le courage.

NAZIHA



Liste d'abréviation

Liste des abréviations

Sigles	Désignations
ABC	Activity Based Costing
ABM	Activity Based Management
BSC	Balanced Scorecard
CAR	Chiffre d’Affaire Réel
CAP	Charges Fixes Prévues
CUR	Coût Unitaire Réel
CUP	Coût Unitaire Prévu
E/C	Ecart sur coût
E/P	Ecart sur prix
E/Q	Ecart sur quantité
GTFT	Groupement tin fougé Tabankort
IRFF	Imputation Rationnelle des Frais Fixes
JAT	Juste-à- temps
MMC	Moyenne mobile centrés.
MRP	Mangement ressources planning
MSE	Mouvements d’entrées en stocks
MSS	Mouvements de sorties en stocks
PBC	Planification des besoins en composants
PCG	Plan comptable général
P_p	Prix prévisionnel
P_r	Prix réel
Prod_r	Nombre de produit réel
Prod_p	Nombre de produit prévu
PUMP	Prix unitaire moyen pondéré
Q_m	Quantité moyenne
Q_r	Quantité réelle
Q_p	Quantité préétablie
SA	Stock actif
SR	Stock du réapprovisionnement
SS	Stock de sécurité

Liste des tableaux

Liste des tableaux

N°	Titre du tableau	Page
1	analyse comparative entre les deux types de contrôles ; contrôle interne et contrôle de gestion	15
2	Les qualités du contrôleur de gestion	19
3	Critères de comparaison entre la comptabilité générale et la comptabilité analytique	24
4	Calcul de la tendance linéaire et la tendance exponentielle	52
5	Le calcul des moyennes mobiles	54
6	Le rôle de contrôle budgétaire selon des auteurs	84
7	les prévisions et les réalisations de l'année 2020	127
8	Le taux de réalisation pour l'année 2020	129
9	les prévisions et les réalisations de l'année 2021	130
10	Le taux de réalisation pour l'année 2021	132
11	La constatation de taux d'évolution de réalisation entre 2020 /2021	133
12	La constatation de taux d'évolution de provision entre 2020 /2021	133

Liste des schémas

Liste des schémas

N°	Titre du schéma	Page
1	Les composantes de la performance	07
2	La relation entre les différents niveaux du contrôle de gestion	09
3	Les étapes du processus de contrôle de gestion	13
4	Les nouvelles fonctions du contrôleur de gestion	21
5	La démarche budgétaire	48
6	les différents types de stock	61
7	La représentation graphique de la méthode ABC	63
8	Représentation de la démarche de Just-à-temps	64
9	Les articulations fonctionnelles du système budgétaire	75
10	L'élaboration de budget des ventes	76
11	La comparaison entre les deux périodes de livraison constante et variable	79
12	Représentant le processus de contrôle budgétaire	83
13	les composants du contrôle de gestion	85
14	Pilotage du contrôle budgétaire par les écarts	86
15	le schéma d'ensemble des analyses d'écarts	93
16	l'écart de chiffre d'affaires	98
17	L'écart de marge	99
18	présent l'ensemble des écarts sur coût directs	102
19	présente l'ensemble des écarts sur coût indirecte	109
20	organigramme du centre de production	120
21	organigramme direction générale	121
22	organigramme de département finances	122
23	Circuit de la facture au sein de GTFT	125
24	graphe représente les réalisations et les prévisions de 2020	128
25	graphe représente les réalisations et les prévisions de 2021	132
26	graphe représente l'évolution de réalisation entre les deux années 2020-2021	134

Liste de figure

Liste des figure

N°	Intitulé	Page
1	Situation des gisements d'huile et de gaz	110
2	Réseau de transport par canalisations	112
3	Situation des installations et projets de l'Activité Liquéfaction, Raffinage et Pétrochimie	114
4	Les routes d'exploitation GN et GNL	115
5	Localisation du site GTFT	117
6	Situation géographique du GTFT	118
7	Association GTFT	118

Sommaire

Sommaire

Introduction générale.....	01
Chapitre 1 généralité sur le contrôle de gestion.....	03
Introduction au chapitre.....	04
Section 1 notion de base de contrôle de gestion.....	04
Section 02 : Les outils du contrôle de gestion.....	22
Conclusion du chapitre.....	40
Chapitre 2 : la gestion budgétaire.....	40
Introduction au chapitre.....	41
Section 1 : Notion de base sur la gestion budgétaire.....	41
Section 2 : la démarche budgétaire.....	48
Conclusion du chapitre.....	81
Chapitre 3 : Le contrôle budgétaire.....	81
Introduction au chapitre.....	82
Section 1 : Notion de control budgétaire.....	82
Section 2 : Processus de contrôle budgétaire.....	92
Conclusion du chapitre.....	105
Chapitre 4 : La démarche budgétaire au sien de groupement TFT.....	106
Introduction au chapitre.....	107
Section 1 : Présentation de L’organisme d’accueil de SONATRACH.....	108
Section 2 : Le Système Budgétaire au Sein de GTFT.....	122
Conclusion du chapitre.....	136
Conclusion générale	

Introduction générale

Introduction générale

Depuis la mondialisation et le développement économique les entreprises font face à une concurrence accrue pour l'accapuration des parts de marché. C'est pour ça qu'elles adoptent des démarches et des politiques budgétaires qui leur permettent de s'imposer dans leurs secteurs.

L'entreprise est un groupe humain hiérarchique qui met en place des moyens intellectuels, financiers et physiques soumis à des lois et qui sont combinés d'une manière organisée pour fournir des biens et services pour les clients et assurer une production maximale sous la contrainte de rentabilité, du calcul de coût tout en faisant face à la concurrence.

La pérennité de telle entreprise passe nécessairement, par l'amélioration de leur performance, cette dernière fait référence à un jugement sur un résultat et à la façon dont ce résultat est atteint, compte tenu des objectifs et des conditions de réalisations. Cela mène l'entreprise à la recherche d'une fonction qui assure cette performance. A cet effet, le contrôle de gestion peut-être perçu comme une amélioration des performances économiques de l'entreprise.

Le contrôle de gestion peut être considéré comme une tournure pour l'amélioration économique de l'entreprise. En effet le contrôle de gestion « est une démarche, d'inspiration systémique, destinée à assurer la maîtrise continue de l'évolution d'une entreprise par le recours à différents dispositifs de collecte, de traitement, et d'interprétation de données informatives relatives à la gestion d'une organisation »¹. Il en ressort que le contrôle de gestion est défini comme le pilotage de la performance de l'entreprise. Son but est la maîtrise des coûts ; il vise à atteindre les objectifs fixés par l'entreprise tout en cherchant l'optimisation des moyens mis en œuvre. Il constitue ainsi une aide à la prise de décision.

Pour maîtriser des situations de plus en plus complexes, le manager doit se doter d'instruments de pilotage rapides et fiables à savoir la comptabilité analytique qui est un système d'information interne destiné à quantifier les flux internes et à contrôler les consommations, le tableau de bord qui fournit plus rapidement les informations essentielles sur le fonctionnement qui en résulte. La gestion budgétaire elle est considérée l'outil le plus optimal pour la planification des activités de l'entreprise.

Dans ce cadre la gestion budgétaire elle se définit comme étant l'ensemble des mesures qui visent à établir les prévisions chiffrées, à constater les écarts entre celle-ci et les résultats effectivement obtenus, et à décider des moyens à mettre en œuvre pour atteindre les objectifs fixés pour une période déterminée. D'après Lochard Jean, « la gestion budgétaire consiste à établir des budgets et à comparer périodiquement les réalisations avec les données budgétées (prévisions) afin de mettre en place des actions correctives s'il est nécessaire »².

Pour que la gestion budgétaire puisse atteindre sa finalité elle doit être organisée en trois concepts, la prévision qui consiste à prendre en compte certaines données historiques afin de mettre en œuvre un plan global du budget pour les mois ou années à venir, la budgétisation elle est pour but de traduire les activités et les actions en données chiffrées. En effet le contrôle

¹ MATHE H, « Dictionnaire de gestion, vocabulaire, concepts et outils », édition Economica, Paris, 1998, P 56.

² Lochard J, « la gestion budgétaire : Outil de pilotage des managers » édition d'organisation, Paris 1998, P.07.

budgétaire qui occupe une place importante dans le système budgétaire il a pour objectifs de comparer les résultats et les prévisions pour rechercher les causes des écarts et informer les différents niveaux hiérarchiques pour qu'ils puissent prendre des mesures correctives.

Nous nous intéressons dans notre travail à la présentation de la notion du contrôle de gestion et de mener une étude sur l'outil de gestion budgétaire. Et de la ce dernier se compose de trois concertes : la prévision, la budgétisations, et le contrôle budgétaire qui joue un rôle important dans la prise de décision. De cet effet nous avons orienté notre projet de recherche sur la démarche budgétaire ou sien de l'entreprise.

Pour mieux comprendre la gestion budgétaire et le contrôle budgétaire nous tenant à répondre à la problématique suivante :

Quelle est le rôle de la gestion budgétaire et comment se présente la démarche de préparation et d'élaboration des budgets au niveau de Sonatrach groupement TFT ?

Une analyse approfondie de notre problématique et la recherche des éléments de réponse à la question centrale nous sommes interrogés aussi sur les points suivants :

Q1 : Quelle est l'utilité du contrôle de gestion et quelles sont ses outils ?

Q2 : A quoi consiste la gestion budgétaire et quelle sont ses démarche ?

Q3 : En quoi consiste le contrôle budgétaire et quelle est son processus ?

Q4 : Comment le groupement TFT pratique-t-elle la démarche budgétaire ?

Pour traiter cette problématique et répondrai a ces question nous soutiendrons les hypothèses suivante :

H1 : L'entreprise met en œuvre un système de contrôle de gestion pour aider les responsables à maîtriser leur gestion pour atteindre les objectifs fixés, en utilisant la comptabilité analytique, le tableau de bord et la gestion budgétaire.

H2 : La gestion budgétaire permet d'anticiper et de maîtriser l'avenir à partir des données passées, à l'aide de sa démarche qui consiste en la prévision, la budgétisation et enfin le contrôle.

H3 : Dans le cadre de la gestion budgétaire, le contrôle budgétaire occupe une place particulière dans la mesure où les écarts sont à la base de l'évaluation de la puissance de la méthode utilisée.

H4 : La démarche budgétaire permet de comparer les résultats réels et les résultats prévisionnels figurant au budget.

Afin de mener à bien cette étude et répondrai aux questions évoquées précédemment, nous avons adopté la démarche méthodologique suivante :

Pour les aspects théoriques nous avons procédé à la recherche bibliographique (consultation des ouvrages, documents officielles, mémoires).

Concernant l'aspect pratique qui résume notre stage auprès à Sonatrach groupement Tin Fouyé Tabankort (TFT) à Hassi Massoud, pour confirmer et informe nos hypothèse, en analysant les documents interne fournis par le groupement et l'entretien direct avec le responsable du service contrôle de gestion.

Pour que nous puissions atteindre l'objectif voulu, nous avoir divisé notre travail an quatre chapitres. Trois chapitres théoriques et un chapitre pratique.

Le premier chapitre intitulé « généralité sur le contrôle de gestion », sera composé de deux sections dans la première section nous présenteront les notions de base sur le contrôle de gestion, la deuxième portera sur les outils de contrôle de gestion.

Le seconde chapitre intitule « la gestion budgétaire » sera subdiviser en deux section dont, la première présentera des généralités sur la gestion budgétaire, la deuxième section traitera la démarche budgétaire.

Le troisième chapitre intitule « le contrôle budgétaire », il se compose de deux sections dont, le primaire présentera les notions de contrôle budgétaire, et la deuxième section sera consacrée pour le processus de contrôle budgétaire.

Le dernière chapitre est réservé au cas pratique qui s'intitule « la démarche budgétaire au siens de Sonatrach groupement Tin Fouyé Tabankort (TFT) » qui est diviser en deux section : la première qui a pour but de présenter l'organisme d'accueil, la deuxième section sera consacrée sur le système budgétaire au siens de groupent TFT.

Chapitre 1

Le contrôle de gestion s'est servi du langage financier et comptable pour présenter une image commune de la contribution des différentes composantes de l'entreprise.

Et aussi est un système de pilotage global mise en œuvre dans une société ou une institution de mesure en temps réel des réalisations dans une optique de fonctionnement des services. Il assiste et coordonne les prévisions et la prise de décision dans les différentes entités et l'organisation, il agit sur le comportement des individus.

Il convient donc de consacrer le premier chapitre au rappel des notions de base sur le contrôle de gestion, le métier du contrôleur de gestion et la position de sa fonction au sein de l'entreprise et enfin les outils et les méthodes utilisées par le contrôle de gestion.

Section 01 : Notions de base sur le contrôle de gestion

Afin de mieux cerner la notion de contrôle de gestion nous allons présenter dans cette section l'histoire du contrôle de gestion, et quelques définitions citées par nombreux auteurs, ses objectifs, ses missions, son processus enfin les fonctions et les qualités du contrôleur de gestion.

1. Historique du contrôle de gestion

C'est entre les deux guerres aux Etats-Unis qu'on peut situer la naissance de la fonction du contrôle de gestion, qui reste tout de même une discipline récente par rapport à d'autres fonctions au sein de l'entreprise. En effet la création de « Institute of Management Accountants » institut des contrôleurs de gestion des Etats-Unis en 1931 est la date officielle de l'apparition du contrôle de gestion, depuis ce temps, il s'est développé dans ce pays après la deuxième guerre mondiale de même que ce développement a entraîné son apparition en Europe où il est en train de prendre une grande place dans les entreprises. La jeunesse du contrôle de gestion fait de lui un concept en constante évolution, qui trouve son origine dans la comptabilité.

Au début la fonction du contrôleur était celle d'un expert-comptable à l'intérieur des entreprises aux Etats-Unis, mais après 15 à 20 années d'exercice on a remarqué un prolongement de la fonction de contrôle de gestion au-delà du rôle comptable dans un ouvrage publié en 1947 **DAVID .R. ANDERSON** définissait la fonction de contrôleur de gestion comme suit : « *la fonction comprend l'enregistrement et l'utilisation de tous les faits pertinents concernant une entreprise afin de*

- *Protéger les activités de l'entreprise ;*
- *Se conformer aux exigences légales de conservation des enregistrements et de publication des rapports financiers ;*
- *Communiquer à la direction les informations qui l'aideront dans la planification et le contrôle des opérations ».*

En 1949 l'institut des contrôleurs de gestion des Etats-Unis publia sa « *conception du contrôle de gestion moderne* » on y trouve sept fonctions, on remarque ici une évolution de la fonction du contrôle de gestion, tout en s'éloignant de la fonction comptable traditionnelle cela s'illustre bien dans l'addition révisée de **DAVID.R.ANDERSON** en 1961 qui indique que le contrôle de gestion doit entrer autre.

- Garder efficiente et économique chaque partie de la structure compliqué et grandissante de l'organisation ;
- Mettre en évidence clairement la segmentation de l'entreprise dans ses différentes activités, dans le but d'une planification intelligente de la gestion.

Il doit aussi s'assurer de la performance adéquate de système de collecte de l'information cette évolution constatée dans les états unis dans le domaine de contrôle de gestion s'explique par la volonté d'Etats fédéral, soucieux de mener son effort de guerre (1941-1945) au moindre coût, mobiliser contrôleurs de gestion des entreprises les plus dynamiques et contribue par ce biais à la diffusion de ces méthodes.

Justement après 1945, ce souci se manifeste par des techniques, elle-même tirés de la guerre (recherche opérationnelle) et une volonté plus grande de maîtriser l'avenir. Actuellement on remarque un élargissement du domaine de contrôle de gestion et un abandon de la stratégie de ce domaine, en plus que l'apparition du PPBS (planing programming budgeting system).

En ce qui concerne l'Europe, l'idée existait déjà mais peu ou mal utilisée, la crise de 1929 enclenchera un protectionnisme défensif, lequel sera consacré par la 2ème guerre mondiale, la reconstitution après 1945 sans perpétuer, cette situation n'apportera pas le renversement favorable à l'implication du contrôle de gestion on produit à n'importe quel prix et pour une demande excédentaire.

Cet état de chose va se modifier à partir de 1950 sous l'effet de plusieurs facteurs dont les plus importants :

- Le retour d'une certaine abondance, laquelle donne au marché sa fonction de sélection ;
- Le marché commun réalise l'intégration des Economies Européennes ;
- Le redéploiement du commerce international.

Face à ces situations plus compétitives et grisée par l'expérience américaine, l'entreprise européenne adopte le contrôle de gestion de façon plus ou moins systématique. Après ce bref aperçu historique sur les conditions logiques de la récente croissance du contrôle de gestion, on peut dire que ce dernier est le résultat d'un contexte socio-économique.³

³ ARAB.Zoubir, « le contrôle de gestion –méthode et outils, cas de la mise en place de la méthode ABC à l'hôpital KHALLIL Amran de Bejaia », thèse magister, université de Bejaia, 2012.

2. Définition de contrôle de gestion

Le contrôle de gestion est devenu une pratique courante dans de nombreuses organisations, avant de procéder aux différentes définitions données par les auteurs, il est nécessaire de s'interroger au préalable sur la signification de contrôle / gestion.⁴

2.1. Définition du concept contrôle / gestion

- **Contrôle** : c'est une des fonctions essentielles du dirigeant. Il consiste à vérifier si l'action se déroule conformément au programme adopté, aux ordres donnés et aux principes admis. Son but est de révéler les erreurs, pour ensuite les réparer en évitant enfin qu'elles ne se reproduisent.
- **Gestion** : c'est l'utilisation d'une façon efficace et efficiente des moyens déterminés mis à la disposition d'un responsable pour atteindre les objectifs fixés par l'entreprise.

2.2. Les différentes définitions du contrôle de gestion

Avec l'évolution de l'environnement économique de l'entreprise, la fonction contrôle de gestion a pris de nombreuses définitions selon les autres, chacune de ces définitions développe un aspect particulier. La définition la plus répandue classique reste celle de R.N. Anthony qui est considéré comme le père du contrôle de gestion pour lui le contrôle de gestion est :

➤ La définition de R. N. ANTHONY

Selon ANTHONY (1965) « *le contrôle de gestion est le processus par lequel les managers obtiennent l'assurance que les ressources sont obtenues et utilisées de manière efficace et efficiente pour la réalisation des objectifs de l'organisation* ».

En 1988 il ajoute une autre définition « *le contrôle de gestion est le processus par lequel les managers influencent d'autres membres de l'organisation pour appliquer les stratégies* ».

Retenons le fait que le contrôle de gestion pour Anthony suppose l'existence des objectifs préalable que le manager chargé de réaliser à travers l'action d'autres individus tout en s'assurant la mise en œuvre de stratégies définies et l'utilisation des ressources de manière efficace et efficiente.⁵

➤ La définition D'A. KHEMAKHEM

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

A. KHEMAKHEM insiste dans cette définition sur la flexibilité du contrôle de gestion pour tenir compte de spécificités de chaque entreprise et de chaque situation, il insiste aussi sur la mobilité des énergies et des ressources pour atteindre les objectifs prévus de l'entité.⁶

⁴ Hervé Arnoud ; « le contrôle de gestion...en action » ; édition liaisons 2001 ; page 8,9.

⁵ ANTHONY, « la fonction contrôle de gestion », publication, 1993, P209.

⁶ A. Khemakhem, « le contrôle de gestion ».

➤ **définition de H. BOUQUIN**

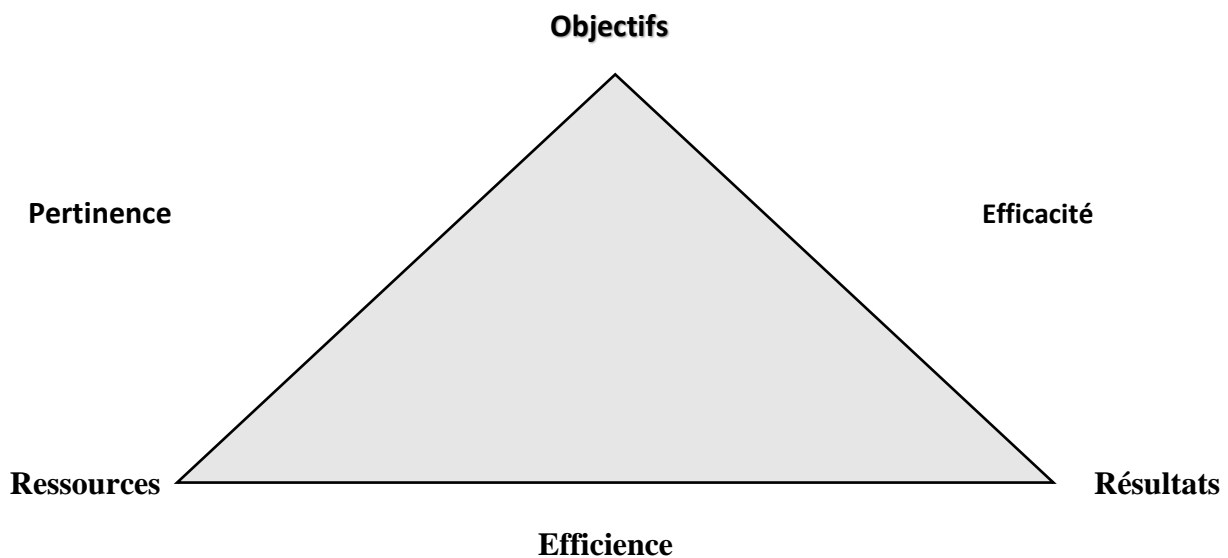
« On conviendra d'appeler contrôle de gestion les dispositifs et processus qui garantissent la cohérence entre la stratégie et les actions concrètes et quotidiennes ».

Selon **H. BOUQUIN** les managers qui sont chargés de définir la stratégie ont besoins de dispositifs et processus pour s'assurer que l'action quotidienne des individus est cohérente avec la stratégie. Donc le contrôle de gestion est un régulateur des comportements.⁷

D'après ces définitions, on comprend que le contrôle de gestion cherche à rationaliser l'utilisation des ressources que dispose l'entreprise. Il met en relation trois notions importantes liées à ce domaine du contrôle de gestion qui sont : l'efficacité, l'efficience et la pertinence expliquées comme suit :

- **L'efficacité** : c'est l'obtention des résultats dans un cadre d'objectifs prédéfinis.
- **L'efficience** : c'est l'atteinte des objectifs tout en respectant les moyens alloués.
- **La pertinence** : est la prise en considération des forces et des faiblesses lors de la détermination des objectifs pour répondre aux attentes du moment. La relation entre ces trois concepts est donnée par le schéma suivant.

Schéma n°1 : Les composantes de la performance



Source : Loning H., Malleret V., Méric J., Pesqueux Y., « contrôle de gestion », 4^{ème} édition Dunod, Paris, 2013, P.7.

⁷ H.Bouquin (1994). Les fondements du contrôle de gestion. Presse universitaire de France « que sais-je », N 2892 ; paris page :128.

3. Typologies du contrôle

Le contrôle est ainsi analysé sur la base de niveaux : contrôle stratégique (qui concerne les dirigeants), contrôle de gestion (pour les cadres et responsables) et contrôle opérationnel (suivi quotidien à très court terme).

3.1. Contrôle stratégique

C'est le processus qui conduit l'organisation à définir ses buts et la stratégie permettant d'atteindre ce même but.⁸

Le processus de décision stratégique ne présente pas un caractère systématique. Son horizon est à long terme. Il aidera à piloter les choix stratégiques de l'entreprise.

Cette dernière choisie ses domaines d'activités dans lesquels elle s'entend être présente, ses marchés ciblent et les produits ou services qu'elle entend offrir à ses clients et y allouer des ressources de manière à ce qu'elle se maintienne et se développe.

Il conduit également à l'identification des facteurs clés de succès de l'entreprise, source de différenciation dans son environnement.⁹

3.2. Contrôle de gestion

Dans le cadre de démarche prévisionnelle, il participe à la déclinaison des objectifs stratégiques en objectifs ciblés par fonction et par niveau de responsabilité. Il contribue également au suivi de la performance à posteriori en évaluant l'atteinte des objectifs.¹⁰

D'une manière générale : c'est le processus par lequel les dirigeants influencent d'autres membres de l'entreprise pour mettre en œuvre la stratégie et évalue l'impact des décisions prises à moyen terme pour parvenir aux objectifs. C'est l'adéquation entre l'utilisation des ressources et la stratégie qui est examinée.

3.3. Contrôle opérationnel

Correspond à l'exercice des différents métiers de l'organisation sur des zones de responsabilité prédéfinie.¹¹

C'est un processus consistant à assurer un suivi quotidien à très court terme du bon déroulement des opérations avec efficacité et efficience conformément aux règles. Il permet aux responsables de garantir que les actions relevant de leur autorité mise en œuvre conformément à finalités confiées.

Ces trois types du contrôle se déroulent au sein des entreprises, leur connexion se relève très importante.

⁸ ALCOUFFE S, BOITIERE M, RIVIERE A, VILLESEQUE-Dubus F, « Le contrôle de gestion, organisation, outil et pratique », 3ème édition, Dunod, Paris, 2008, P4.

⁹ ALCOUFFE S, BOITIERE M, RIVIERE A, VILLESEQUE-Dubus F, P5.

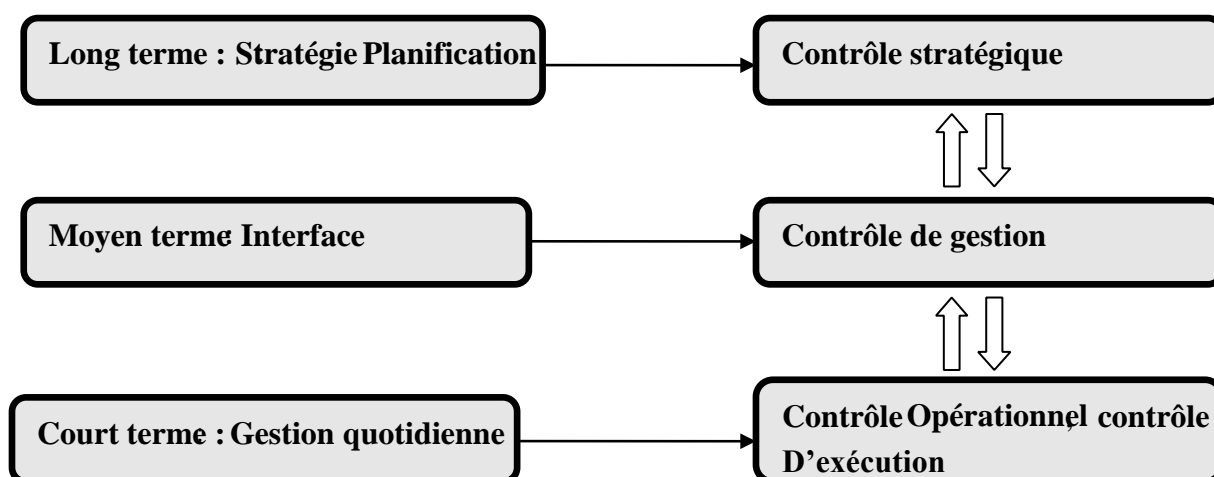
¹⁰ Idem, P5.

¹¹ ALCOUFFE S, BOITIER M, RIVIERE A, VILLESEQUE-Dubus F, P5.

Le contrôle de gestion constitue un maillon intermédiaire entre la planification stratégique et sa mise en œuvre opérationnelle.¹²

Il permettrait de réguler sur le moyen terme en contrôlant la transformation des objectifs à long terme en actions courantes, la relation entre le contrôle stratégique, contrôle de gestion, et le contrôle opérationnel est simplifié par la figure suivante :

Schéma n° 02 : La relation entre les différents niveaux du contrôle de gestion



Source : ALAZARD Claude, SEPARI Sabine., « Contrôle de gestion manuel et application, DCG 11 », 2ème édition DUNOD, Paris, 2010, P9.

4. Les caractéristiques du contrôle de gestion

D'après les définitions citées en haut, on distingue les caractéristiques suivantes :

- Le contrôle de gestion est un processus à suivre ;
- Ce processus vise la réalisation d'un objectif ;
- Une motivation des responsables mise en œuvre.

5. Les objectifs du contrôle de gestion

D'une manière générale, le but principal du contrôle de gestion est de faire à mener l'entreprise vers l'objectif ultime de son organisation. Son rôle consiste à ce que les éléments qui constituent cette organisation apportent le meilleur concours à la réalisation de son objectif, et d'aider les opérationnels à atteindre l'ensemble des buts visés par l'entreprise dans de bonnes conditions d'efficacité.

¹² Idem, P5.

5.1. Maîtrise de la gestion

- **Conditions pour assurer une bonne maîtrise de la gestion**
 - Nécessité d'une décentralisation des responsabilités avec le maintien de la coordination ;
 - Nécessité d'une décentralisation du système budgétaire en gérant des centres de responsabilité ou unités de gestion, dont le découpage est adapté à l'organisation.

- **Rôle du contrôleur de gestion Le contrôleur de gestion doit s'assurer que**
 - Les objectifs sont traduits en un ensemble cohérent de sous objectifs pour les responsables opérationnels ;
 - Les plans précis permettent d'atteindre les objectifs avec les moyens disponibles et qu'ils sont effectivement réalisés.

- **La coordination**
 - **Coordination verticale** : s'effectue entre les différentes unités opérationnelles, pour s'assurer que les objectifs sont compatibles avec les moyens ;
 - **Coordination horizontale** : elle est mise en œuvre pour assurer la coopération entre les différentes unités, et l'adéquation entre les ressources et les moyens.

- **Le facteur humain**
 - Apprécier les performances des différentes fonctions et des différents individus ;
 - **Motivation** : procéder à l'évaluation individuelle des responsables, qui doit être liée à un système de sanctions récompenses adéquat.

5.2. Maîtrise de l'activité

- Mesure de l'activité de l'entreprise et de ses principales unités opérationnelles, en vue de rechercher des gains de productivité et la rendre plus efficace ;
- Maîtrise des risques dont l'entreprise est susceptible de subir ;
- Amélioration de l'efficacité par la conception et la bonne utilisation du système d'information de gestion qui doivent pouvoir restituer aux différents niveaux de la hiérarchie, les informations qui permettent d'assurer pleinement leurs responsabilités dans le cadre de délégations reçues ;
- Détermination des normes et des standards en matière de rentabilité et d'activité puis comparaison avec les résultats obtenus.

5.3. Maîtrise de la rentabilité

- Mesure de la rentabilité globale de l'entreprise, de ses principales activités et de ses produits ;
- Faire évoluer la rentabilité par l'augmentation des produits ou la réduction des coûts.

5.4. Maîtriser l'évolution de l'entreprise

La maîtrise de l'évolution de l'entreprise par :

- L'élaboration de normes de prévisions en fonction d'objectifs fixés, le suivi des réalisations correspondantes ainsi que par l'analyse des écarts constatés et les actions correctrices qui peuvent en découler ;
- Mise en œuvre d'une planification à moyen terme dans le cadre d'une stratégie définie et la détermination de budgets annuels cohérents avec les plans à moyen terme ;
- Assurer une meilleure exploitation et développement de l'entreprise par une utilisation optimale des moyens d'exploitation, une meilleure gestion du personnel et en mesurant des décisions stratégiques.

5.5. Projection dans le futur

Le contrôle de gestion a donc une vocation de :

- Dynamisme ;
- De projection dans le futur ;
- D'aide à l'action et non pas de bureaucratie et de lourdeur administrative.

5.6. Le contrôle de gestion (fonction d'aide à la direction)

Le contrôle de gestion est une fonction d'aide à la direction générale et aux responsables opérationnels, pour fixer les objectifs, définir les moyens et les méthodes afin d'atteindre ces objectifs, compte tenu des contraintes de l'entreprise, et suivre la mise en œuvre pour s'assurer qu'ils atteignent effectivement les objectifs visés.

5.7. Réponses aux objectifs économiques

Le contrôle de gestion doit répondre aux objectifs économiques de l'entreprise liés à la rentabilité et la suivre. C'est à partir de ces objectifs que se définissent les problèmes à résoudre, compte tenu de l'environnement, la concurrence, etc. Quels sont les compétences à acquérir, les technologies à maîtriser, les stratégies à étudier et les choix à faire.

6. Les missions du contrôle de gestion

Selon **BOUQUIN**¹³, le contrôle de gestion se trouve à l'intersection de trois missions fondamentales :

- Assurer la cohérence entre la stratégie et les opérations quotidiennes, c'est-à-dire le contrôle de gestion doit assurer que les actions quotidiennes permettent de mettre en œuvre la stratégie définie ;

¹³ BOUQUIN. H, « le contrôle de gestion », 7e édition, presses universitaires de France, 2006, Page 38.

- Orienter les actions et comportements d'acteurs autonomes (délégation de responsabilités en matière de ressources et de résultats) ;
- Modéliser les relations existant entre les résultats poursuivis et les ressources consommées pour les obtenir.

H. BOUQUIN et **C. KUSZLA** dans le nouvel ouvrage (2013), indiquent que les missions du contrôle sont les suivantes :¹⁴

- S'assurer de la conformité des hypothèses retenues par les managers pour la construction des plans d'action avec le plan opérationnel pluriannuel ;
- Éventuellement, aider les décideurs à choisir ces hypothèses ;
- Consolider les plans de manière à garantir une cohérence intra-entreprise et à préparer les négociations budgétaires ;
- Faire les budgets, qui ne sont que le chiffrage comptable des plans d'action, en revanche, le contrôleur de gestion n'a pas à décider des hypothèses ni des plans d'action ;
- S'assurer de la conformité des critères de mesure des performances des responsables et des unités avec les critères de gestion et les plans.

7. Processus du contrôle de gestion

Le processus de contrôle de gestion correspond aux phases traditionnelles du management.

7.1. Phase de prévision

Cette phase est dépendant de la stratégie définie par l'entreprise. La direction prévoit les moyens nécessaires pour atteindre les objectifs fixés par la stratégie dans la limite d'un horizon temporel. Les résultats attendus par la direction constituent un modèle de représentation des objectifs à court terme.¹⁵

7.2. Phase d'exécution

Cette phase déroule à l'échelon des entités de l'entreprise. Les responsables des entités mettent en œuvre les moyens qui leur sont alloués. Ils disposent d'un système d'information qui mesure le résultat de leur action. Ce système de mesure doit être compris et accepté par les responsables d'entités. Il doit uniquement mesurer les actions qui leur ont été déléguées.

7.3. Phase d'évaluation

Cette phase consiste à confronter les résultats obtenus par les entités aux résultats souhaités par la direction afin d'évaluer leur performance. Cette étape de contrôle met en évidence des écarts et en détermine les causes. Elle doit conduire les responsables à prendre des mesures correctives. Le processus est plus réactif lorsque cette étape de contrôle est réalisée régulièrement au niveau des entités.

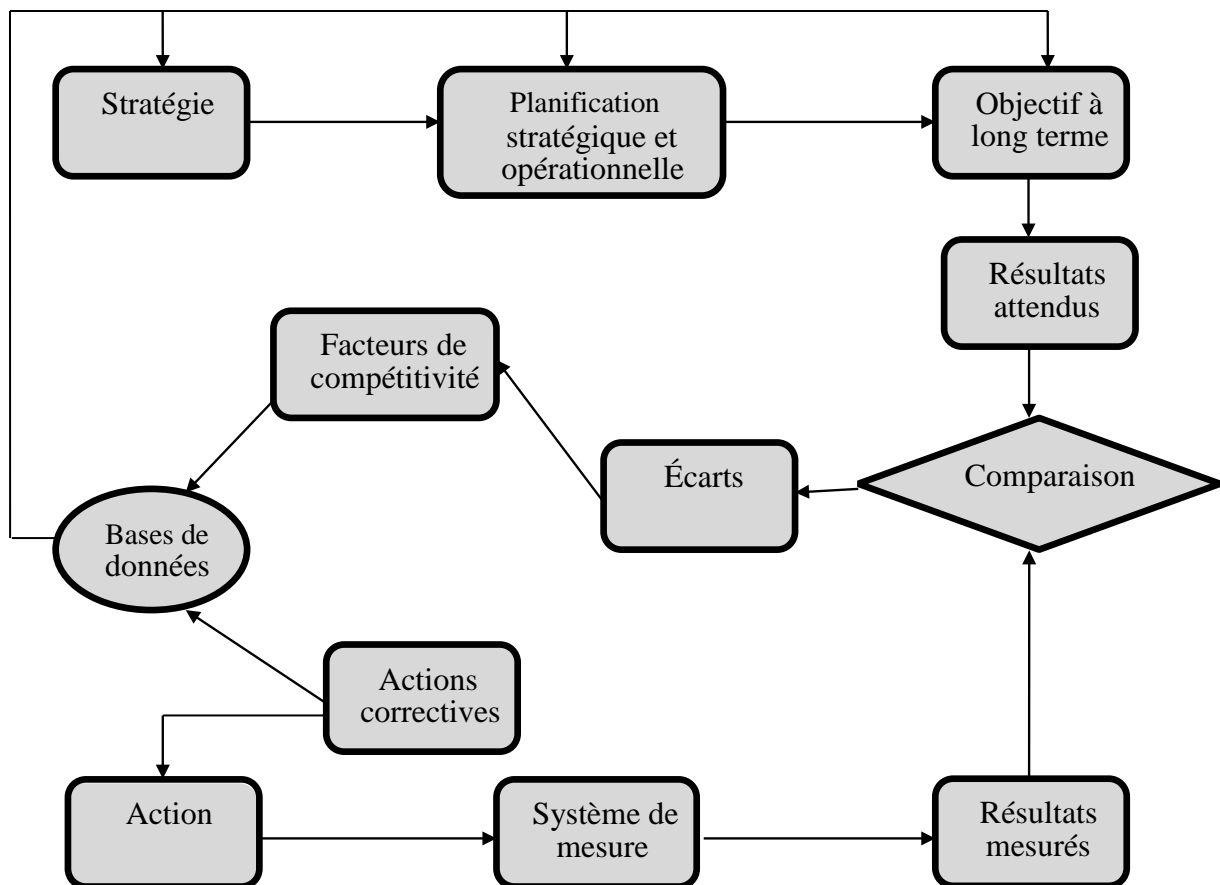
¹⁴ BOUQUIN. H & KUSZLA. C, OP, Cite, Page 435.

¹⁵ L. Langlois, C. Bonnier et M. Bringer ; « contrôle de gestion » ; édition BERTI, Paris 2006, P 18.

7.4. Phase d'apprentissage

Cette phase permet, grâce à l'analyse des écarts, de faire progresser l'ensemble du système de prévision par apprentissage. Des facteurs de compétitivité peuvent être découverts ainsi que l'éventuelle faiblesse. Une base de données est constituée pour être utilisées en vue des futures prévisions.

Schéma n° 03 : Les étapes du processus de contrôle de gestion



Source : LANGLOIS. L, BONNIER .C, BRINGER. M, « Contrôle de gestion », édition Berti, Alger, 2008, P19.

8. Les concepts clés associés au contrôle de gestion

Dans ce point ce point, on va traiter certaines notions liées à la discipline du contrôle de gestion, dont on trouve le contrôle organisationnel, le contrôle interne, audit interne, audit financier et l'audit opérationnel.

8.1. Le contrôle organisationnel

« Le contrôle organisationnel cherche à améliorer les règles et procédures qui structurent les décisions et auxquelles les décideurs se réfèrent pour déterminer leurs comportements. Son domaine est très vaste et englobe les systèmes décisionnels et informationnels. Il ne se limite pas au seul contrôle technique ».¹⁶

Le contrôle organisationnel peut être défini comme « l'ensemble des références qui orientent les processus qui relient les décisions, les résultats... Il est surtout un ensemble de dispositifs visant à offrir une assurance de qualité des décisions et des actions »¹⁷

Donc le contrôle organisationnel doit assurer, en temps réel, le suivi et la qualité des processus décisionnels.

Ainsi le contrôle organisationnel interne concerne tous les niveaux de l'organisation (fonctionnelle et opérationnelle) et vise à ce que les actions individuelles et collectives soient en convergence avec les objectifs assignés.

Trois types de méthodes sont utilisés par le contrôle organisationnel :

- La planification ;
- La fixation des règles et des procédures ;
- L'évaluation des résultats et de la performance.

8.2. Le contrôle interne

« Le contrôle interne est l'ensemble des sécurités contribuant à la maîtrise de l'entreprise. Il a pour but, d'un côté, d'assurer la protection, la sauvegarde de patrimoine et la qualité de l'information, de l'autre, l'application des instructions de la direction et de favoriser l'amélioration des performances. Il se manifeste par l'organisation, les méthodes et procédures de chacune des activités de l'entreprise pour maintenir la pérennité de celle-ci »¹⁸.

Une analyse comparative permet de cerner les deux types de contrôle.

SEPRI S'explique la différence entre contrôle interne et contrôle de gestion dans le tableau Suivent.

¹⁶ EL GADI A (1996), « Audit et contrôle de gestion », Mithaq-almaghrib, p56.

¹⁷ H. BOUQUIN, Encyclopédie du management.

¹⁸ Price water house, IFACI, « la pratique de contrôle interne », Paris, édition d'organisation, p1-10-114.

Tableau n° 01 : analyse comparative entre les deux types de contrôles ; contrôle interne et contrôle de gestion.

	Contrôle interne	Contrôle de gestion
Leur nature	Un ensemble de sécurités	Un ensemble de procédures et de méthodes permettant de suivre, d'analyser et de corriger la gestion de l'entreprise
Leurs objectifs.	Pour maîtriser le fonctionnement de l'entreprise : -Protection du patrimoine · -Qualité de l'information · Amélioration des performances · -Application des instructions de direction ·	-Concevoir le circuit d'information pour faciliter sa circulation · -Vérifier si les objectifs fixés sont atteints · -Synthétiser l'ensemble des résultats permettant une vue globale de la situation
Leurs manifestations	Organisation et mise en place de la procédure.	-Budgets : élaboration · -Etats budgétaires par centre de coût ou de profit · Production/suivi de l'analyse des résultats.

Source : J. Consulting, « outils et techniques de contrôle de gestion », décembre

8.3. Audit interne, audit financier, audit opérationnel

« Selon l'institut français des auditeurs et contrôleurs internes, l'audit interne est une activité autonome d'expertise, assistant le management pour le contrôle de l'ensemble de ses activités. L'audit doit permettre un avis sur l'efficacité des moyens de contrôle à la disposition des dirigeants »¹⁹.

L'audit doit permettre de :

- Mesurer et améliorer la fiabilité des systèmes d'information comptable et financière existant ;
- Mettre en place des systèmes efficaces de contrôle de tous les domaines de l'entreprise.

La première acceptation de l'audit est la révision comptable, c'est-à-dire l'examen des états financiers. Mais son champ s'est élargi à d'autres domaines ; audit informatique, audit social, audit juridique, audit fiscal...etc.

Si l'audit financier, le plus répandu, a pour champ d'analyse les comptes de l'entreprise, l'audit opérationnel cherche à améliorer toutes les dimensions de la gestion d'une entreprise c'est pourquoi la délimitation entre contrôle de gestion et audit est parfois tenue surtout si, au sein d'une organisation, les deux fonctions sont effectuées par la même personne.

La différence essentielle entre audit et contrôle de gestion tient à la temporalité.

- L'audit est une mission ponctuelle ;
- Le contrôle de gestion fonctionne en permanence dans l'entreprise.

¹⁹ IFDAMI : institut français des auditeurs et contrôleurs internes.

9. Les différents systèmes du contrôle de gestion

Lorsqu'on aborde la notion de système, cette pensée de PASCAL nous semble plus édificatrice

« Les parties du monde ont toutes un tel rapport et un tel enchaînement l'une avec l'autre que je crois impossible de connaître l'autre sans le tout. Toutes les choses étant causées et causantes, aidées et aidantes, médiates et immédiates, et s'entretenant par un lien naturel et insensible...je tiens impossible de connaître-le tout sans connaître particulièrement les parties »²⁰

A la suite des travaux de **BERTALANFY**, **WIENER** et **FORRESTER**, on peut dire qu'un système est un ensemble d'interrelations des sous-parties coordonnées expliquant un phénomène ou tendant à produire un résultat. Un système est donc au sens managérial, un ensemble d'éléments combinés et coordonnés vers la réalisation des buts communs.

Autant l'entreprise constitue un système, autant ses différentes fonctions sont des sous-systèmes, chacun pouvant être analysé comme un système. Le contrôle de gestion dans une entreprise est de ce fait un système ayant des buts, des entrées, un processus et des sorties

Le contrôle de gestion se déploie à travers quatre systèmes : système rétroactif ; système proactif ; système réel ; système intégré.

Chaque système correspond à une méthode d'exécution du contrôle de gestion.

9.1. Système rétroactif

C'est le système dans lequel le contrôle de gestion est basé sur les réalisations antérieures. Les gestionnaires réagissent vis-à-vis d'une situation donnée. Les mesures de régulation résultent des constats. Cette approche consacre la prédominance de la comptabilité analytique classique et du contrôle budgétaire comme outil du contrôle de gestion. De même, la comptabilité générale et les états financiers constituent des points d'attraction.

Le système rétroactif ou système a posteriori se met dans certains cas en œuvre sans système budgétaire (absence de prévisions). Il privilégie alors comme le préconise **MICHEL GERVAIS**²¹, les comptes de résultats et les comptes de surplus.

C'est un système qui présente certaines limites dues à l'évolution socio-économique. C'est dans ce contexte que l'approche proactive a pris de l'ascendance.

9.2. Système proactif

Il permet au gestionnaire de prendre les mesures nécessaires avant la connaissance des résultats. C'est un système qui consacre le nouveau contrôle de gestion des secteurs à forte concurrence basée sur le triptyque anticiper-piloter-agir.

²⁰PASCAL, Philosophe et mathématicien Français, 1650, cité par l'Institut National des Techniques Economiques et Comptables de France, p.16.

²¹MICHEL GERVAIS 1988, Contrôle de gestion et planification de l'entreprise. Tome 1. Economica, collection Gestion, Paris.

Ainsi, le contrôle de gestion réunit des informations relatives aux problèmes qui ne se manifestent pas encore et les met à la disposition des responsables. Ce qui justifie la place donnée à la planification dans la mise en œuvre du système.

Dans le même sens, les tableaux de bord sont centrés sur les trois ou six mois à venir et non sur le passé. Le système budgétaire a toute sa place ici. En fin de compte, l'avenir détermine le présent. C'est un contexte *ex ante* ayant les caractéristiques suivantes :

- Il implique un flux d'informations prévisionnelles élevé ;
- Il doit agir avant que des différences importantes n'apparaissent entre prévisions et réalisations ;
- Il doit fonctionner de façon continue.

Cette dernière caractéristique annonce la troisième vision : l'approche réelle.

9.3. Système réel

Le contrôle de gestion dans cette approche est fait en temps réel. L'accent est mis sur la gestion quotidienne. C'est le pilotage du système au jour le jour. Les gestionnaires travaillent en fonction des réalités actuelles de l'organisation avec son environnement. L'entreprise se trouve en état d'alerte dans un contexte d'incertitude.

9.4. Système intégré

Ce système a été développé par **VARDAMAN** et **HALTERMAN**²² à travers trois facteurs clés : définition du problème, capacité de communication et compétence en management.

Un tel système dynamise l'organisation en la poussant vers ses objectifs. L'entreprise est perçue comme un système organisationnel ouvert.

Ainsi, le contrôle de gestion s'intègre dans tous les sous-systèmes internes et cherche à s'adapter ou à agir sur l'environnement. L'entreprise se dote à l'intérieur de sa structure d'une fonction de gestion appelée contrôle de gestion. Le titulaire de celle-ci se trouve quotidiennement dans l'entreprise et il travaille avec tous les responsables ayant pour point de mire la direction générale.

C'est une approche qui se veut exhaustive dans le temps et dans l'espace.

Les auteurs tels que **PIERRE VAN DER GHINST** et **HUGUES BOISVERT** qualifient le contrôle de gestion, respectivement de « *contrôle cybernétique* »²³ ou « *contrôle de gestion renouvelé* »²⁴ C'est dans l'analyse du contrôle de gestion comme pratique qu'il nous sera possible de cerner l'impact de ces méthodes dans les organisations.

²²VARDAMAN G.T et HALTERMAN A. : la communication au service de l'entreprise, cité par l'INTEC de Paris, 1992/1993, idem. p.9.

²³PIERRE VAN DER GHINST, le nouveau contrôle de gestion, Revue Convergences n°04, Février 1995 p.15-19.

²⁴ H. BOISVERT (1989) Le renouvellement de la comptabilité de Gestion,

10. La position du contrôle de gestion dans l'entreprise

Pour **FREDERIC GAUTIER** et **ANNE PERET**²⁵, le contrôle de gestion est un véritable réceptacle d'information, doit ainsi être placé au centre de tous les flux d'information de l'entreprise. Il reçoit, il traite, il analyse, il exploite, il retransmet à d'autre information reçues (souvent sous forme différente).

Sa place dans « L'espace d'entreprise » est donc essentielle est-il maintenant devenue incontournable. Sa situation exacte dans l'organisation constitue cependant un problème qui se prête mal à des générations.

Il est aisé de comprendre que la place du contrôle de gestion dépend :

- De la taille de l'entreprise ;
- De son mode de fonctionnement (décentralisation ou non) ;
- Des moyens disponibles ;
- Des objectifs poursuivis par la direction générale.

Généralement, le contrôle de gestion se situe au sien de la direction financière, soit en tant que responsable à part entière, soit en tant que responsable partagée quand la fonction est assurée par le directeur financier. Mais l'évolution la plus récente tend à situer le contrôleur de gestion en dehors de tout hiérarchie et à le rattaché directement au dirigeant (Direction Générale) de l'entreprise. Cette position favorise l'indépendance du contrôleur et lui donne des pouvoirs d'intervention beaucoup plus importants.

Pour mener à bien sa mission, le contrôleur de gestion s'appuie sur tous les moyens disponibles dans l'entreprise, qu'il s'agisse du potentiel technique, des moyens financiers ou encours des ressources humaines.

Le contrôle de gestion adapte, bien entendu, sa méthode et ses outils à l'environnement dans lequel il doit fonctionner, c'est-à-dire qu'il adapte à l'organisation de l'entreprise en proposant des modifications de celle-ci s'il juge nécessaire. Enfin il doit intégrer le passé de l'entreprise, son historique, sa culture, son style, en un mot tout ce qui fait son caractère original.

11. Le profil, rôle et mission du contrôleur de gestion

Le contrôleur de gestion est un cadre désigné dans une entreprise ou toutes autres organisations, pour créer, animer et faire évaluer les méthodes et les outils du contrôle de gestion et non pas pour contrôler lui-même la gestion des responsables de centres de résultats.

11.1. Le profil du contrôleur de gestion

Le contrôleur de gestion doit connaître l'entreprise et ses acteurs, être positif et dynamique et tourné vers l'avenir.

Selon **C. ALAZARD** et **SABRINE SEPARI**, le contrôleur de gestion doit être polyvalent. Il doit être en effet à la fois.²⁶

²⁵ Isabelle de KERVILER, Loïc de KERVILER, LE contrôle de gestion à la portée de tous, page 12.

²⁶ 4 Alazard C, Sépari S, « contrôle de gestion, application et manuel », 2ème édition, Dunod, Paris 2010, P. 29.

- Spécialiste et généraliste : maîtriser les outils pointus, organiser et coordonner les procédures ;
- Opérationnel et fonctionnel : gérer l'exécution, conseiller les décideurs ;
- Technicien et humain : intégrer la dimension technique, gérer les hommes et les groupes.

D'après **BOUIN** et **SIMON**, le contrôleur de gestion doit être armé par des qualités lui permettant de concrétiser ses missions.

Tableau n°02 : Les qualités du contrôleur de gestion.

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

Source : Alazard C, Sépari S, « Contrôle de gestion manuel et applications », Dunod, Paris, 2007, P.34.

11.2. le rôle de contrôleur de gestion

Le contrôleur de gestion est un métier qui a pour but d'aider les décideurs des organisations à atteindre ou à remettre en causes leurs objectifs. Le contrôleur assure ainsi le lien entre les dirigeants et les différents services de l'entreprise.

Les rôles fondamentaux que l'on retrouve le plus souvent correspondent à²⁷ :

- L'élaboration puis au pilotage du processus budgétaire.
- Il est aussi responsable de l'élaboration puis de l'évolution des indicateurs de performance notamment opérationnelle.

11.3. Les missions du contrôleur

Globalement, les contrôleurs de gestion exercent par exemple des missions de²⁸ :

- Mise en œuvre du système de contrôle (architecture, périodicité du suivi et du reporting) ;

²⁷ Sépari S, Solle G, le cœur L, « management et contrôle de gestion », Edition Francis Lefebvre, Dunod, Paris, P.09.

²⁸Idem, P.10.

- Conception d'outils de contrôle (coûts, tableaux de bord, etc.), implantation de ces outils, implantation de nouvelles technologies ;
- Maintien de la pertinence et de la cohérence des outils et dispositifs de contrôle à la fin du temps ;
- Surveillance des activités opérationnelles et d'articulation avec les objectifs stratégiques de l'entreprise ;
- Coordination horizontale et verticale ;
- Information et de communication entre les individus et les niveaux hiérarchiques ;
- Conseil et animation, etc.

12. Les fonctions de contrôleuses de gestion

Lorsqu'il s'occupe d'un système budgétaire, un contrôleur de gestion remplit essentiellement trois fonctions suivantes²⁹ :

12.1. Mise en place et amélioration du système

Lors de l'implantation, le contrôleur est chargé seul ou avec l'aide de conseillers extérieurs de concevoir le système. C'est lui qui précise et explicite davantage la structure de l'organisation, qui propose l'architecture budgétaire qui en résulte.

Il se doit ensuite de réunir les informations internes et externes permettant d'élaborer puis de contrôler les budgets, c'est-à-dire rechercher des informations qui n'étaient pas précédemment collectées, faire remonter des données qui restaient auparavant au niveau de l'atelier ou du service.

Enfin, une fois le système mis en œuvre, c'est lui qui proposera les améliorations ou les évolutions qui pourraient s'avérer nécessaires.

12.2. Animateur de la procédure

Le contrôleur de gestion stimule le fonctionnement du système d'information et de décision que constitue toute gestion budgétaire au sein d'une organisation. Pour ce faire, lors de l'élaboration des budgets, il fournit les données de base aux responsables budgétaires (hypothèses à prendre en compte, niveaux de prix, etc. veille à la comptabilité des différents budgets établis, procède aux consolidations nécessaires, répercute aux services concernés les modifications apportées par la direction générale, coordonne la procédure de façon à ce que les documents soient établis aux dates prévues.

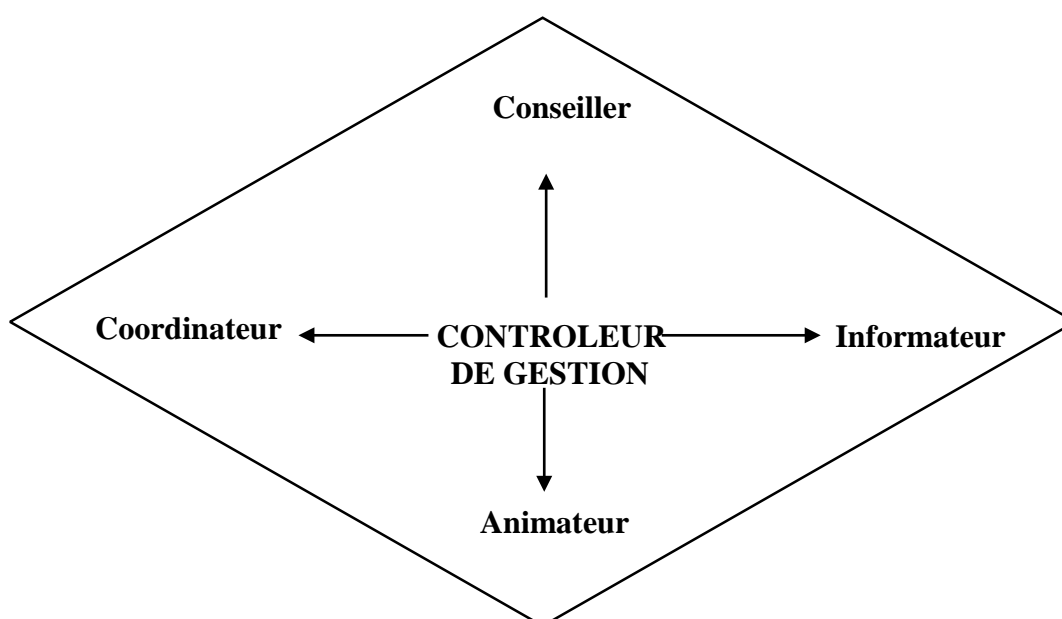
Lors du suivi budgétaire, il s'assure que les données indispensables au contrôle sont fournies aux responsables dans la forme et les délais fixés, vérifie la vraisemblance des valeurs réalisées, s'assure que les intéressés utilisent à des fins de contrôle l'information fournie, veille à ce que les rapports de contrôle soient établis en temps voulu, suscite les actions correctives.

²⁹ Gervais M., « contrôle de gestion par le système budgétaire », édition Librairie Vuibert, Paris, 1987, P. 226.

12.3. Conseil de gestion pour les opérations projetés et réalisées

Le contrôleur de gestion peut aider la direction générale à formuler ses objectifs. Lors de la phase de prévision, il peut donner son avis aux responsables budgétaires sur la possibilité de réaliser le programme envisagé et leur conseiller d'éventuelles modifications. Il participe aux comités budgétaires et formule des recommandations. A la demande des services ou se sa propre initiative, il peut entreprendre des études sur certains projets. Pendant la phase de suivi budgétaire, il aide à l'explication des écarts jugés anormaux, conseille les responsables budgétaires qui lui demandent assistance sur les actions correctives à entreprendre.

Schéma n° 04 : Les nouvelles fonctions du contrôleur de gestion



Source : Claude ALAZARD ; SABINE SEPARI ; « contrôle de gestion, manuel et applications » 4^{ème} Edition, DUNOD, 1998, paris ; P. 666.

13. Les limites de contrôle de gestion

Même si le contrôle de gestion est considéré comme un processus de pilotage de l'entreprise, ce dernier a aussi des limites dont nous citons ci- après³⁰ :

- Tout n'est pas mesurable à un coût raisonnable et portant, il faut bien quand même piloter le système, le contrôle de gestion n'est pas la panacée ;
- Une fois qu'un indicateur a été choisi, il devient très vite un but pour soi, susceptible de toutes les manipulations. Cela, limite la confiance qu'on peut accorder au système du contrôle de gestion, même si l'on peut mettre en place, toutes sortes de parades (renouveler les indicateurs utilisés, les garder confidentiel, etc. Cela, induit un stress, notamment, lorsque les indicateurs sont mal choisis et conduisent à exiger l'impossible ;
- Les managers ne doivent pas de contenter des indicateurs du contrôle de gestion, mais doivent aussi, régulièrement, constater sur place ce qui se passe dans les unités de l'entreprise et avec les clients, vu que les indicateurs ne détectent pas tout.

³⁰ Durand X et Helluy A, « Les fondamentaux du contrôle de gestion », Edition d'Organisation, Paris, 2009, P60.

Section 02 : Les outils du contrôle de gestion

Pour orienter la prise de décision au sien de l'entreprise, le gestionnaire établit un système de control de gestion qui se base sur des outils de pelotage et qui sont la comptabilité analytique, le tableau de bord et la gestion budgétaire.

1. La comptabilité générale

La comptabilité générale est un outil de gestion qui permet d'enregistrer, classer et analyser toutes les opérations effectuées par l'entreprise. Et aussi, considérée comme la première source d'information de l'entreprise, qui fournit des informations globales.

1.1. Définition de la comptabilité générale

La comptabilité générale est définit comme « *la comptabilité générale est une technique quantitative de collecte, de traitement et d'interprétation de l'information, relative aux transactions réelles d'un agent, comportant une contrepartie monétaire. Les transaction sont observées et mesurées sur la base de cette contrepartie. La comptabilité générale tient en partie double les comptes pour établir le bilan, le compte de résultat et les annexes* »³¹.

La comptabilité générale est définit comme « *la comptabilité générale, dans une entreprise, consiste à recenser tout ce qui a une valeur financière (argent, immeubles, matériels, titre de créances, dettes) et à étudier toutes les opérations susceptibles d'affecter ces différentes valeurs dans l'entreprise* »³².

D'après cette définition on peut déterminer l'objet de la comptabilité :

1.2. Les objectifs de la comptabilité générale

Les objectifs de la comptabilité générale sont

- Déterminer la valeur du patrimoine de l'entreprise (la situation nette) ;
- Définir le résultat périodique de l'entreprise ;
- Indiquer en permanence les dettes et les créances de l'entreprise ;
- Valoriser les inventaires (bilan).

2. La comptabilité analytique

Contrairement à la comptabilité générale, la comptabilité analytique dite aussi comptabilité de gestion fournit aux managers de l'entreprise des informations détaillées. Elle permet de répondre aux insuffisances de la comptabilité générale. La comptabilité analytique est un outil très important sur lequel s'appuie le contrôleur de gestion pour la détermination et l'analyse des produits de l'entreprise.

³¹ De Boislandelle Henri Mache, « dictionnaire économique », Edition Economica, Paris, 1998, P.80

³² Loning H, Pesqueux et All, « le contrôle de gestion », 3ème Edition, Paris, 2008, P.10.

2.1. Définition de comptabilité analytique

Plusieurs définitions peuvent être données à la comptabilité analytique. Nous nous limitons à celles nous apparaissent les plus significatives :

➤ Selon MARTINET A-C et SILEM

« Un système de saisie et de traitement de l'information permettant une analyse et un contrôle des coûts dans l'entreprise par des reclassements, des regroupements, ventilation, abonnement, calcul de charges, ...en utilisant l'information comptable élémentaire rectifiée ou non »³³.

➤ Selon DUBRULIE et JOURDAIN

« la comptabilité analytique comme un outil de gestion conçu pour mettre en relief les éléments constitutifs des coûts et des résultats de nature à éclairer en place, la collecte et le traitement des informations qu'il suppose, dépendent des objectifs recherchés par les utilisateurs »³⁴.

❖ La comparaison entre la comptabilité générale et la comptabilité analytique

La comptabilité analytique est nécessaire à la prise de décisions managériale. Elle s'adapte et répond aux besoins des dirigeants et s'élabore de manière différente en fonction de chaque organisation.

Par rapport à la comptabilité générale, la comptabilité analytique va se distinguer techniquement par le fait qu'au lieu de recenser des charges classées par nature, elle va le faire par destination : il ne s'agit plus de savoir si telle charge correspond à une facture à tel tiers, mais de déterminer quelle part de cette charge peut être attribuée à tel produit ou à telle activité.³⁵

Pour éclairer d'autres critères de comparaison, Dubrulle et Jourdain ont dressé le tableau suivant :

³³ Martinet A-C et al : « lexique de la gestion », Edition Dalloz, Paris, 2003, P.115.

³⁴ Dubrulle L et Jourdain D, « Comptabilité analytique de gestion », Edition Dunod, Paris, 2007, P.11.

³⁵ Brahim BELGUELSSA, « comptabilité analytique d'exploitation », lycée IBN ALHAITAM, p 2.

Tableau n° 03 : Critères de comparaison entre la comptabilité générale et la comptabilité analytique

Critères de comparaison	Comptabilité générale	Comptabilité analytique
Au regard de la loi	Obligatoire	Facultative
Vision de l'entreprise	Globale	Détaillée
Horizons	Passé	Présent– futur
Nature des flux observés	Externes	Internes
Documents de base	Externes	Externes et internes
Classements des charges	Par nature	Par destination
Objectifs	Financiers	Économiques
Règles	Rigides et normatives	Souples et évolutives
Utilisateurs	Tiers + direction	Tous les responsables
Nature de l'information	Précise – certifiée – formelle	Rapide – pertinente – approchée

Source : Dubrulle L. ; Jourdain D., « Comptabilité analytique de gestion », 5^{ème} édition, Dunod, Paris, 2007, P 09.

La comptabilité financière a pour mission principale de rendre compte de façon normalisée de l'activité et de la situation économique d'une entreprise aux tiers (actionnaires, État, clients, fournisseurs...). Par contre, la comptabilité analytique a pour objectif de participer à la prise de décision en produisant au moment opportun un éclairage économique sur les options envisageables (choix d'investissement par exemple).

La comptabilité générale est une comptabilité légale qui a pour objet la saisie, la classification et l'enregistrement des flux externes. C'est à partir de ses données que l'on alimente la comptabilité analytique, les mesures effectuées sur le terrain ne servant qu'à déterminer la ventilation interne de ces données. Les différences entre charges enregistrées par la comptabilité générale et charges introduites dans le système d'analyse constituent ce que le PCG appelle des différences d'incorporation. Les comptables souhaitent vérifier au moins une fois par an, en fin d'exercice comptable, l'égalité liant le résultat de la comptabilité générale aux résultats analytiques par produit :

$$\text{Résultat de la comptabilité générale} = \sum \text{Résultats analytiques par produit} + \sum \text{Différences d'incorporation (dont charges supplétives – charges non incorporables)}$$

2.2. Les objectifs de la comptabilité analytique

Les objectifs de la comptabilité analytique sont multiples, on peut citer les plus essentiels ci-dessous :

- Connaître les couts de revient par produit.
- Déterminer la valeur des stocks à tout moment grâce à la tenue des comptes d'inventaire permanent.

- Déterminé le résultat analytique par produit ou groupe de produits.
- L'établissement de prévision dans le cadre de la gestion budgétaire.
- Confrontation du cout de revient des produits avec leur prix de marché.

2.3. Concept de base de la comptabilité analytique

Deux principaux termes de la comptabilité analytique seront présentés : la notion des charges et la notion des coûts.

2.3.1. La notion des charges

Nous allons définir la notion de charge ainsi que ses typologies

2.3.1.1. Définition de la charge

Le mot charge est un terme comptable désignant « *les consommations chiffrées en valeur monétaire. Les charges comprennent les achats consommés et les frais qui se rapportent à l'exploitation de l'exercice en cours ; ainsi que les dotations aux amortissements et de provisions.* »³⁶.

D'après cette définition on comprend qu'une charge est une consommation des ressources par l'entreprise pour produire des biens et services destinés à la vente ou pas (production pour elle-même).

Sur le plan économique, elle « *est une rémunération des ressources allouées à des fins de production et de vente* »³⁷.

2.3.1.2. Typologie des charges

Les charges prises en compte pour le calcul des coûts dans la comptabilité analytique ne sont pas exactement les charges enregistrées en comptabilité générale, on distingue :

➤ Charges incorporables

Ce sont les charges inscrites en comptabilité générale mais non reprises par la comptabilité analytique, ces charges sont ignorées par la comptabilité analytique parce qu'elles ne correspondent pas aux conditions normales d'exploitation. Pour les charges financières, elles ne sont incorporables que si elles se rattachent directement à la production. Ainsi, les intérêts d'un emprunt destiné à financer une machine-outil sont tout à fait incorporables.

➤ Charges non incorporables

Représente les charges qui ont été régulièrement comptabilisées en classe 06 ; sont « *des charges effectives, donc prises en compte par la comptabilité générale, mai dans la comptabilité analytique fait abstraction.* »³⁸. Ce sont les charges inscrites en comptabilité générale mais non reprises par la comptabilité analytique, ces charges sont ignorées par la

³⁶ Lochard J., « la comptabilité analytique ou comptabilité de responsabilité », édition Organisation, Paris, 1998, P.14.

³⁷ Cullmann H, « la comptabilité analytique », édition Bouchène, Paris, P.23.

³⁸ Didier L, « l'essentiel de la comptabilité analytique », Organisation, Paris, 2001.

comptabilité analytique parce qu'elles ne correspondent pas aux conditions normales d'exploitation. Nous distinguons :

- Les pénalités de retard.
- Dépréciation des stocks.
- Primes d'assurance-vie contractées au profit de l'entreprise.
- Provision pour dépréciation.
- Provision pour litiges.
- Primes d'assurances crédit.

➤ Charges supplétives

Se sont « *des charges qui n'apparaissent pas en comptabilité général (pour des raisons fiscales et juridiques), mais la recherche des coûts normaux et économique comparables au même type d'activité exige de retenir. (Les rémunérations de travail de l'exploitant et les rémunérations conventionnel des capitaux propres)* »³⁹ Les charges supplétives font partie des différences de traitement comptable qui permettent en fin d'exercice de calculer le résultat de la comptabilité générale à partir du résultat de la comptabilité analytique.

2.3.2. Notion sur les coûts

2.3.2.1. Définition de couts

Un coût est défini comme la somme des charges relatives à un élément défini au sein du réseau comptable. Le choix des coûts à calculer se fait en fonction des activités de l'entreprise, de sa structure, de ses objectifs de gestion et de pilotage.⁴⁰

D'une manière générale, les différents coûts d'un produit (bien ou prestation de service) sont constitués par un ensemble de charges supportées par l'entreprise en raison de l'exploitation de ce bien ou de cette prestation de service. Un coût est donc une accumulation de charges sur un produit (bien ou prestation de service) à un certain stade de son élaboration.

2.3.2.2. Définition des couts de revient

Le coût de revient est le dernier stade dans le calcul des coûts de l'entreprise, il représente tout ce qu'a coûté un produit au stade final de sa production (distribution comprise), il est donc un coût complet dans lequel il convient de distinguer pour chaque catégorie de produits vendus. Ainsi que Langlois a défini le coût de revient comme suit : « Les coûts de revient sont constitués par la totalité des charges supportées en raison de l'achat, de la production et de la distribution d'un produit ou d'un service vendu »⁴¹. Dans les entreprises industrielles, les coûts de revient comprennent :

- Le coût de production des produits vendus ;
- Leur coût de distribution ;

³⁹Didier L, « l'essentiel de la comptabilité analytique », Eyrolles, Paris, 2007.

⁴⁰ Didier L, « l'essentiel de la comptabilité analytique », Eyrolles, Paris, 2007.

⁴¹Doriath B, « contrôle de gestion en 20 fiches », Dunod, Paris, 2008.

- Les charges communes non affectées à une fonction.

2.3.2.3. Typologies des couts

2.3.2.3.1. Les couts directs et indirects

Il existe de nombreuses classifications des coûts en comptabilité. La classification proposée ci-après consiste à distinguer deux grandes catégories de coûts : coût directe/coût indirecte et coût variable/coût fixe.

➤ Le coût direct

« Est constituer des charges qu'il est possible d'incorporer immédiatement et sans calcul intermédiaire au coût au quelle se rapporte »⁴². Donc les coûts directes si elle est spécifique à une seul destination, plus précisément à un seul produit. Cette catégorie de charges, est affectée directement, sans calcul intermédiaire, aux coûts d'un produit détermine ; on distingue principalement :

- Les charges de matières premières utilisées pour la production ;
- Les charges de main d'œuvre directe ;
- Eventuellement les charge d'amortissement, si l'équipement est spécifique à un seul produit.

➤ Le coût indirect

« Est constitué des charges qui ne peuvent être incorporées dans les coûts qu'à la suite de calcul intermédiaire »⁴³. Donc les coûts indirect est commune a plusieurs produits. Cette catégorie de charges nécessite avant son rattachement, son imputation au coût d'un produit, un traitement préalable en recourant à des unités d'œuvre.

2.3.2.3.2. Le coût fixe et le coût variables.

➤ Le coût fixe

« Est constitué de charges réputées non variables pendant une période déterminée ». Ce sont des coûts qui liées à l'existence de l'entreprise et correspondent, pour chaque période de calcul, à une capacité de production déterminée. Alors les coûts fixes rassemblent l'ensemble des charges insensibles aux variations du niveau d'activité.

➤ Le coût variable

« Est constitué seulement par les charges qui varient avec le volume d'activité de l'entreprise, sans qu'il y ait nécessairement exacte proportionnalité entre la variation des charges et la variation du volume des produits obtenus »⁴⁴. Ce sont des coûts liés directement au volume d'activité ou de vente.

⁴² Dubrulle L, Jourdain D, op.cit., P.59.

⁴³ Idem.

⁴⁴ Lochard J, op.cit., P.92.

2.4. Les méthodes de comptabilité analytique

Il existe deux méthodes fondamentales pour le calcul des coûts, méthodes des coûts complets et méthodes des coûts partiels, chaque méthode contient plusieurs méthodes de calcul des coûts

2.4.1. La méthode des coûts complets

Le coût complet consiste à prendre en compte les charges directes du compte de coût, les charges directes par rapport au centre d'analyse, les charges indirectes par rapport au centre de produit, les cessions de prestation entre les centres. La difficulté est l'imputation des charges indirectes non directement rattachables, ou charges de structure, au coût complet. Il est nécessaire pour cela de déterminer une clé de répartition en fonction de facteurs plus ou moins objectif.

Objectif de la comptabilité analytique dans le cadre de système des coûts complets est de déterminer le coût de revient complet d'un bien qui «représente tout ce qu'ils ont coûté au cours du cycle d'exploitation, lorsqu'ils ont atteint le stade final, distribution inclus »⁴⁵.

2.4.1.1. La méthode des centres d'analyse

C'est une méthode qui favorise la détermination d'un prix normal ou satisfaisant, de même, elle permet d'apprécier la performance de chaque produit, activité ou prestation dans la performance globale de l'entité, elle s'appuie sur le découpage de l'entreprise en centre d'analyse. En premier lieu, les centres principaux (ou encore les sections principales) qui se trouvent au cœur du processus de production, leur coût est réparti sur les produits au prorata du nombre d'unités d'œuvre consommées par le produit lors de son passage dans la section. En deuxième lieu, les centres auxiliaires (ou encore les sections auxiliaires) qui sont les centres dont les activités assistent celles des centres principaux, leur coût peut être déversé sur les sections principales au prorata du nombre d'unités d'œuvre consommées par la section principale ou au moyen de clés de répartition. Historiquement cette méthode est une référence en comptabilité analytique et ceci pour les raisons suivantes ⁴⁶:

- Elle est la méthode de base du plan comptable (suivant le PCG 82) ;
- Elle doit être employée pour l'évaluation de certains postes de l'actif (stocks, immobilisations fabriquées par l'entreprise pour son propre compte) ;
- Elle est parfaitement adaptée aux industries puisque elle repose sur un découpage de l'activité de transformation en étapes éventuellement séparées par des stocks ;
- Elle peut être utilisée également par les entreprises de services pour l'évaluation des études et travaux en cours ;
- Elle est retenue en cas de travail, sur devis, de pièces unitaires ou de travaux spéciaux, ainsi que dans le cas d'établissement d'un tarif dont seuls quelques articles ont des prix fixés par la concurrence ;

⁴⁵ 33 Goujet C et Raulet C, « comptabilité analytique et contrôle de gestion », 3ème Edition, Paris, 1996, P.92.

⁴⁶ Auge B, Naro G, Vernlet A, « mini manuel de comptabilité de gestion », Dunod, Paris, 2013, P.27

- Elle est enfin utilisée pour la justification de données comptables soumises à l'appréciation du réviseur ou du commissaire aux comptes, ainsi que pour la comparaison des résultats d'activités inter-entreprises.

2.4.1.2. La méthode ABC (Activity Based Costing)

La méthode ABC est un outil d'analyse des coûts par activité qui cherche à modéliser les relations entre les ressources, leurs modes de consommation et les objectifs de l'entreprise. Dans ses grandes lignes, la méthode ABC divise les activités d'une entreprise pour analyser les filières de coûts et évaluer la rentabilité de chaque référence.

La méthode ABC « consiste à placer entre les centres de travail et les produits une catégorie intermédiaire, l'activité, calculer le coût des activités fournies par les différents centres, et regarder dans quelle proportion tel produit utilise telle activité, de manière à obtenir une évaluation des coûts des produits plus fiables »⁴⁷.

Le principe de cette méthode, consiste à répartir les charges indirectes aux coûts en fonction des inducteurs de coût consommés dans tous les processus de production de l'entreprise.

$$\text{Coût inducteur} = \frac{\text{ressources consommées}}{\text{volume de l'inducteur}}$$

La méthode ABC a pour objectif d'obtenir une affectation plus pertinente basée sur L'étude des relations entre les produits, les activités et les ressources. Cela doit permettre de mieux gérer les ressources et d'obtenir des coûts plus pertinents. Selon Alazard et Sépari, la mise en œuvre d'un calcul des coûts par l'ABC permet⁴⁸ :

- D'éviter la prise en compte des subventionnements éventuels entre produits ;
- De traduire la réalité de la diversité des conditions de fabrication des produits ;
- D'améliorer la modélisation de l'architecture des coûts de l'entreprise ;
- L'abandon d'une vision de « contrôle des ressources » au profit d'une vision « Contrôle des activités ».

2.4.1.3. La méthode ABM

La méthode ABM habituellement traduit selon "la gestion par le processus", méthode de management transversal des activités de l'organisation à des fins de pilotage, conduit logique de l'utilisation du calcul des coûts de base d'activité.

C. ALAZARD définit l'ABM comme une « *méthode de management de l'entreprise qui doit permettre un pilotage stratégique de l'organisation dans le but d'améliorer la performance par des démarches de progrès continu* »⁴⁹. Ainsi que la méthode ABM ne se limite pas à des informations de nature comptable.

⁴⁷ Gervais M., « contrôle de gestion », édition Economica, Paris, 1997, P.17

⁴⁸ Alazard C. et Sépari S., « le contrôle de gestion, Manuel et applications », édition Dunod, Paris, 2006, P.588.

⁴⁹ Idem

La recherche de la performance globale, en terme notamment de coût, délais, qualité, procède un changement des raisons en confiant aux digérant de terrain les moyens de définir et contrôler économiquement par eux-mêmes leur action ; « elle vise à améliorer le mode de fonctionnement de l'organisation »⁵⁰.

Ensuite il y a deux outils sont souvent associés à l'ABM :

➤ **Re-engineering (ingénierie) :**

C'est la reconfiguration des processus, l'objectif est d'améliorer les processus créateurs de valeur en visant la réduction des coûts et des délais, l'amélioration de la qualité et la meilleure satisfaction des clients.

➤ **Benchmarking (point de repère) :**

Consiste à étudier, évaluer et comparer les processus de l'entreprise avec ceux d'entreprises de références ; autrement dit c'est la recherche de l'efficacité en ce comparent à un meilleur choix par apport au concurrents.

2.4.2. Méthode d'imputation rationnelle des charges fixes IRFF

La méthode de l'imputation rationnelle des frais fixes est un dispositif de régulation, elle permet de neutraliser l'incidence que les variations de l'activité peuvent avoir sur les coûts unitaires.

Cette méthode permet le traitement particulier des charges fixes car il est possible de calculer des coûts unitaires qui tiennent compte de la variation de l'activité. Le principe de la méthode c'est de varier les charges fixes incorporées aux couts en fonction du niveau d'activité. Pour chaque stade de production, le montant des charges fixes retenues en vue de l'incorporation dans le coût est égal à leur montant réel multiplié par le coefficient « R » suivant :

$$R = \text{Niveau réel d'activité} / \text{Niveau normal d'activité}$$

Ce dernier est dénommé le coefficient d'imputation rationnelle ; il est inférieur à en cas de sous-activité, supérieur en cas de suractivité.

2.4.3. La méthode des coûts partiels

Le but des différentes méthodes de coût partiel est de pallier les insuffisances des coûts complets. La méthode des coûts partiels est fondée sur la distinction entre les charges fixe (qui varient en fonction du niveau d'activité de l'entreprise) et les charges variables (qui évolue par paliers et sont généralement commues). Elle permet de déterminer la marge de chaque produit et sa contribution à la couverture des charges fixes. C'est une des méthodes qui peut être utilisée par l'entreprise pour connaître la rentabilité de ses produits ou services de manière précise.

⁵⁰Langlois G, Bonnier C, Bringer M « contrôle de gestion manuelle et application », Foucher, Paris, 2010/2011.

2.4.3.1. La méthode des coûts variables (direct costing)

La méthode des coûts variables consiste à ne prendre en considération que les charges variables quel que soit leur nature directes ou indirectes dans le coût des produits. Ces dernières qui varient avec le volume d'activité de l'entreprise, sans qu'il y ait nécessairement exacte proportionnalité entre la variation des charges et la variation du volume des produits obtenus. Cette méthode consiste à faire apparaître une marge sur coût variable globale qui doit couvrir toutes les charges fixes afin de dégager un résultat d'exploitation positif, donc d'obtenir un équilibre global d'exploitation. La marge sur coût variable se calcule par la formule suivante :

$$\text{Marge sur coût variable d'un produit} = \text{Chiffre d'Affaire} - \text{Coût variable d'un produit.}$$

2.4.3.2. La méthode des coûts directs

Le principe de la méthode des coûts directs est « *d'intégrer dans les coûts uniquement les charges affectables sans ambiguïté aux produits qu'il se gageât de charges variables ou des charges fixes* »⁵¹. Comme cette méthode ne comprend que les coûts directs, donc elle a l'avantage de la simplicité, elle évite d'avoir à répartir les charges indirectes qui par définition même, ne sont pas affectables « sans ambiguïté ».

L'objectif de cette méthode est de déterminer le coût direct et la marge sur coût direct de chaque produit, service et activité. Sa formule de calcul est la suivante :

$$\text{Marge sur Coût Direct (Ms / CD)} = \text{Chiffre d'Affaire (CA)} - \text{Coût Direct (CD).}$$

2.4.4. Les autres méthodes d'analyse des coûts

Il existe d'autres méthodes, parmi elles

2.4.4.1. La méthode des coûts marginaux

La méthode des coûts marginaux a pour objet d'étudier la variation des charges quelle que soit leur nature (variables, fixes, directes ou indirectes) en fonction d'une variation d'activité ou d'une modification du programme de production et d'apprécier l'incidence de ces variations sur le profit global de l'entreprise. Il s'intéresse au coût d'une production supplémentaire et permet de déterminer le résultat de cette production. Il aide, à partir de calculs simples, à prendre des décisions de gestion telles que l'acceptation d'une offre commerciale ou le choix entre la production et la sous-traitance.

⁵¹ Alazard C. et Sépari S., « contrôle de gestion Manuel et applications », édition Dunod, Paris, 2001, P.159.

$$\text{Calcul des coûts marginal} = \text{variation coûts du total} / \text{variation de la quantité}$$

2.4.4.2. Méthodes des coûts standards

Le principe de cette méthode consiste à enregistrer les opérations à l'aide de coûts calculés à l'avance puis à les comparer aux coûts réels déterminés à partir de la comptabilité générale. Au lieu d'imputer le coût d'un centre de travail en fonction du coût réel de l'unité d'œuvre, on détermine donc à l'avance le coût de cette unité d'œuvre et on procède à l'imputation des coûts de ce centre dès connaissance du nombre d'unités d'œuvre à imputer, et ce sans attendre de connaître le coût réel du centre. Il en résulte inévitablement un écart qui devra être analysé entre le coût total réel et le montant imputé en utilisant le coût préétabli des unités d'œuvre. Autrement dit, il s'agit d'établir à priori, sur la base d'une activité normale, des coûts prévisionnels normaux en vue de calculer à posteriori des écarts entre coûts réels constatés et coûts préétablis.

2.4.4.3. La méthode GP-UVA

La méthode GP-UVA est une méthode de calcul de coûts de revient complets d'origine française qui constitue une alternative intéressante face à d'autres méthodes plus connues telles que « les centres d'analyse » ou « les coûts par les activités ». Elle est particulièrement adaptée pour le calcul des coûts dans les entreprises multi-produits ou multiservices, elle propose de mesurer la valeur ajoutée générée par les processus de production et de commercialisation ainsi que la rentabilité de chacune des transactions réalisées par l'entreprise avec ses clients.

3. Le tableaux de bord

Le tableau de bord est un outil du contrôle de gestion qui permet de comprendre des objectifs, des indicateurs de mesures et des écarts pour alerter la nécessité de prendre des actions correctives en cas d'anomalie.

3.1. Définition de tableaux de bord

Plusieurs spécialistes en gestion, ont proposé de nombreuses définition de tableau de bord, dont nous citons quelques une ces après

Selon **M. Leroy**, le tableau de bord « est une présentation synthétique et périodiques des indicateurs de gestion qui permettent à un responsable de suivre la réalisation des objectifs de son unité de gestion et d'en rendre compte »⁵².

Selon **A. Fernandez**, le tableau de bord est « un instrument de mesure de la performance facilitant le pilotage d'une ou plusieurs activités dans le cadre d'une démarche de progrès.

⁵² M. Leroy, « Le tableau de bord au service de l'entreprise », Edition d'Organisation, 2001, P14.

Il contribue à réduire l'incertitude et faciliter la prise de risque inhérente à toute décision. C'est un instrument d'aide à la décision »⁵³.

3.2. Objectif de tableaux de bord

Un tableaux de bord a des objectifs suivants :

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

Ce document n'est soumis à aucune règle de fond ou de forme. Il repose essentiellement sur la mise en œuvre, simple et significative, de certains chiffres fiables, faciles à communiquer et comparables avec les objectifs à atteindre.

3.3. Les principes de tableaux de bord :

Le tableau de bord ne se limite pas à être un outil qui répond aux mieux aux besoins d'un pilotage des managers, il n'est pas simple panneau d'affichage. Ses fonctions vont bien au-delà. Il permet de :

- **Réduire l'incertitude** : le tableau de bord offre une meilleure perception du contexte de pilotage. Il contribue à réduire quelque peu l'incertitude qui handicape toute prise de décision.
- **Stabiliser l'information** : l'entreprise ne s'arrête pas, et l'information est changeante par nature. Stabiliser l'information et ne présenter que l'essentiel, voilà des services indispensables pour le décideur.
- **Faciliter la communication** : lorsque le tableau de bord est utilisé par un groupe de travail, il remplit aussi le rôle de référentiel commun en offrant une perception unifiée de la situation. Il facilite autant les échanges à l'intérieure du groupe qu'avec le reste de l'entreprise.
- **Dynamiser la réflexion** : le tableau de bord ne se contente pas gérer les alertes. Il propose aussi des outils d'analyse puissants pour étudier la situation et suggérer des éléments de flexion.
- **Maîtrise le risque** : on ne le répètera jamais assez, toute décision est une prise de risques. Avec un tableau de bord bien conçu, chaque responsable en situation de décider dispose d'une vision stable et structurée de son environnement, selon l'éclairage des

⁵³ Fernandez A, « L'essentiel du tableau de bord », Edition d'Organisation, Paris, 2005, P178.

axes de développement choisis. Le tableau de bord offre une meilleure appréciation du risque de la décision.

3.4. Les instrumentent de tableau de bord

Pour présenter le tableau de bord à son utilisateur, plusieurs formes sont utilisées. Le but étant d'attirer l'attention du responsable sur les points essentiels pour accélérer l'analyse et par conséquent, le processus de décision.

3.4.1. Les valeurs brutes et les écarts

Les valeurs brutes permettent d'avoir une idée réaliste sur le résultat de l'action. Quant aux écarts, ils mettent en évidence les éventuels dérives par rapport aux prévisions. Cependant, pour conduire l'action, les différents responsables ne doivent pas être submergés d'indicateurs, seul les valeurs brutes et les écarts se rapportant aux points clés de l'activité du centre de responsabilité, doivent être retenus.

3.4.2. Les ratios

Un ratio est un chiffre ou un pourcentage résultant d'une division opérée entre deux grandeurs significatives de la structure ou du fonctionnement de l'entreprise. Il exploité pour comparer, situer et apprécier les performances d'une entreprise par rapport à ses objectifs. Néanmoins, leur utilisation n'est significative que dans la mesure où leur évolution dans le temps et dans l'espace est mise en évidence.

3.4.3. Les graphiques

Les graphiques sont des instruments privilégiés pour les tableaux de bord, parce qu'ils présentent l'information d'une façon parlante. Leurs intérêts sont de visualiser rapidement les évolutions et de mieux appréhender les changements du rythme ou de tendance. Parmi les graphiques les plus utilisés, nous citons :

- **Les courbes** : Elles permettent de visualiser l'évolution de l'indicateur dans le temps, ce qui facilite l'étude de la progression et l'analyse de la tendance.
- **Les histogrammes** : Ils sont utilisés souvent pour comparer plusieurs séries de valeurs.
- **Le camembert** : C'est le meilleur outil pour présenter des données relatives (pourcentage).

3.4.4. Les tableaux

Les tableaux sont, généralement, utilisés pour mettre en évidence des écarts entre objectifs et réalisations. Ils permettent, également, de constater l'évolution et d'apprécier la tendance, en juxtaposant les réalisations du mois en cours avec ceux du mois précédant ou du mois correspondant de l'année précédente.

3.4.5. Les clignotants

Caractérisés par leur aspect visuel, ils font ressortir les significations après comparaison de la valeur de l'indicateur avec un seuil limite ou norme de référence. L'avantage des clignotants est qu'ils attirent l'attention du responsable sur les anomalies en s'allumant, ce qui lui permet de focaliser son action sur l'essentiel.

3.4.6. Les commentaires

Le commentaire doit apporter une valeur ajoutée par rapport aux chiffres et aux graphiques qui figurent déjà sur le tableau de bord. Le style télégraphique est tout à fait adapté et suffisant. On peut soit

regrouper l'ensemble des commentaires sur une même page au début du tableau de bord, soit à la fin du tableau de bord, ou insérer un commentaire à côté des chiffres visés.

3.5. Les types de tableau de bord

Parmi les différents types de tableau de bord, nous citons :

3.5.1. Le tableau de bord de gestion

Selon **M. Gervais**, « le tableau de bord de gestion correspond à un système d'information permettant de connaître en permanence et le plus rapidement possible les données indispensables pour contrôler la marche de l'entreprise à court terme et faciliter dans celle-ci l'exercice des responsabilités »⁵⁴. Ainsi, le tableau de bord de gestion a pour vocation d'aider le pilotage de l'entreprise et permet de prendre des actions correctives.

3.5.2. Le tableau de bord prospectif (Balanced Score Card)

Le TBP, appelé aussi tableau de bord équilibré (BSC), est un système de mesure de la performance équilibré, entre indicateurs financiers et non financiers, entre court terme et long terme et entre indicateurs intermédiaires et mesures des résultats. Ainsi le BSC mesure la performance de l'entreprise selon quatre axes équilibrés et inter-reliés : les résultats financiers, la performance vis-à-vis des clients, les processus internes et l'apprentissage organisationnel (la capacité qu'à l'organisation de s'améliorer et de croître à long terme). Par conséquent, il permet aux entreprises de suivre leurs résultats financiers, mais aussi, simultanément, les progrès réalisés dans le développement des compétences nécessaires à leur croissance future⁵³.

3.6. Intérêt de tableau de bord

Le tableau de bord présente plusieurs intérêts comme suit :

Dans un premier temps le tableau de bord est un instrument de contrôle et de comparaison, il permet de contrôler en permanence le réel au standard par le billet d'un ensemble d'indicateurs choisis pour arriver par la suite à capter des informations sur les points clés de gestion et sur ses dérapages possibles, ces derniers seront ensuite analysés et des actions correctives doivent être mise en œuvre.

3.7. Limite de tableau de bord

Plusieurs insuffisances apparaissent dans le tableau de bord, parmi lesquelles nous citons :

- L'objectif du tableau de bord reste trop souvent celui du contrôle sans aide aux changements et aux améliorations ;
- Les indicateurs utilisés sont parfois déconnectés de la stratégie globale et ne permettent pas d'orienter l'action au bon moment ;

⁵⁴ Châari Z, Leclère D, « L'impact de l'utilisation du tableau de bord de gestion sur la satisfaction des dirigeants », P12, en ligne <https://halshs.archivesouvertes.fr/halshs00522446/document>.

- Les tableaux de bord sont souvent conçus de manière interne, en fonction du style de gestion de l'entreprise sans souci de comparaison avec des organisations concurrentes meilleures (benchmarking).

4. La gestion budgétaire

La gestion budgétaire consiste à établir des budgets et à comparer périodiquement les réalisations avec les données budgétées afin de mettre en place des actions correctives si nécessaire. Elle permet ⁵⁵:

- De traduire concrètement les objectifs stratégiques fixés par la direction ;
- De coordonner les différentes actions de l'entreprise ;
- De prévoir les moyens nécessaires à leur mise en œuvre (trésorerie, capacité de production) ;
- De faire des choix entre plusieurs hypothèses.

En effet, pour un contrôle budgétaire efficace, le contrôle de gestion se doit de définir les centres de responsabilités en évitant de privilégier leur intérêt au détriment de celui de l'entreprise. De plus, il se doit également d'organiser les échanges internes entre centres en définissant des prix de cessions qui doivent permettre le respect de l'efficacité de l'entreprise, la maîtrise et l'évaluation de l'efficacité de chaque centre, tout en garantissant le respect de l'autonomie déléguée au responsable.

5. Le reporting

Le reporting permet la transmission et la diffusion de l'information entre les différents responsables et services, c'est un outil essentiel du contrôle de gestion.

5.1. Définition du reporting

Le reporting est « un ensemble d'indicateurs de résultat, construit a posteriori, de façon périodique, afin d'informer la hiérarchie des performances d'une unité »⁵⁶.

Selon I. CALME, « le reporting est défini comme l'action qui consiste à faire remonter l'information vers la direction générale »⁵⁷

Dans le cadre d'une gestion décentralisée, le reporting permet de vérifier que les centres de responsabilité respectent leurs engagements contractuels.

La distinction entre le tableau de bord et le reporting, c'est que le tableau de bord est un outil de pilotage, le reporting est un outil de contrôle.

⁵⁵Laurence Le Gallo, « contrôle de gestion », DUT GEA, 2ème année option PMO 2005-2006, P 2.

⁵⁶DORIATH. B, OP, Cit, Page 29

⁵⁷ Calme I, « introduction à la gestion », 2e édition, Dunod, Paris, 2003, Page 300.

5.2. Principes du reporting

Trois (3) principes sont à la base du reporting :

5.2.1 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 ».

5.2.2. 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.

5.2.3 Le principe de correction

S'il y a un écart entre la prévision et la réalisation, le responsable du centre doit être en mesure de proposer une action corrective. Le reporting permet 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 documents de suivi budgétaire ;
- de rapports ou comptes rendus.

5.3 L'objectifs de reporting

Parmi les objectifs de reporting on trouve :

- Instrument de contrôle ;
- Instrument d'aide à la décision ;
- Instrument de dialogue.

5.4. Utilité du reporting

L'informatique décisionnelle mis en place grâce au reporting permet d'aider à la décision des gérants et directeurs d'entreprise.

En effet, le reporting offre la possibilité de collecter, consolider, modéliser et restituer des données pour les analyser et en tirer les conséquences en termes de gestion et d'organisation.

Il permet, en outre, aux décideurs d'une entreprise :

- De sélectionner des données précises sur une période donnée ou un secteur de production particulier.
- De trier, regrouper ou diviser des données selon des critères de recherche.
- D'effectuer des calculs et établir des statistiques.
- De réaliser des synthèses détaillées des résultats de l'entreprise.

5.5. Champ d'application

Le reporting recense des données réelles, de manière permanente, dans tous les domaines :

- Financière.
- Marketing et développement.
- Fabrication et commercialisation.
- Juridique.

Donc ce système d'information constitue un moyen d'informer les collaborateurs d'une entreprise ou les sociétés d'un groupe quant aux projets à venir, aux résultats réalisés et aux mesures prises.

6. Les autres outils de contrôle de gestion

6.1. Système d'information

Le système d'information peut être défini comme étant « c'est l'ensemble des procédures organisées qui permettent de fournir l'information nécessaire à la prise de décision et/ou au contrôle de l'organisation »⁵⁸.

Il a pour objectif de fournir aux différents niveaux de l'organisation les informations permettant de fournir d'accompagner et de contrôler le fonctionnement de l'entreprise à travers, cette définition on peut aisément comprendre que l'objectif crucial du système d'information est de produire et de fournir aux décideurs de l'entreprise les informations nécessaires dont ils ont besoin pour contrôler, décider et agir.

6.2. Réengineering

Le «Réengineering », est « *une remise en cause fondamentale et une redéfinition radicale des processus opérationnels pour obtenir des gains spectaculaires dans les performances critiques que constituent aujourd'hui les coûts, la qualité, le service et la rapidité* »⁵⁹

Cette définition contient quatre idées principales

- Le Réengineering ne tient rien pour acquis. Il ignore ce qui est et s'attache à ce qui devrait être.
- Le Réengineering se veut réinvention de l'entreprise, et non amélioration, renforcement ou modification de celle-ci.
- Le Réengineering ne vise pas à réaliser des améliorations marginales ou additionnelles mais à provoquer un bond quantitatif des performances.
- Les dirigeants doivent raisonner en termes de processus et ne pas polariser sur les postes, les tâches, les gens, les structures.

⁵⁸ Lucash C, « système d'information pour le management » édition Davis, 1986, P.86.

⁵⁹M. HAMMER et J. CHAMPY : Le réengineering, Ed. DUNOD, paris 1998, page 41.

6.3. Benchmarking

Depuis une dizaine d'années, les techniques de comparaison et d'amélioration des performances par l'analyse de ratios ont été développées et partiellement renouvelées sous l'appellation de benchmarking. Il se traduit en français par "étalonnage concurrentiel", « Le benchmark concrétise l'ouverture et la volonté d'accélérer le changement dans l'entreprise... Le benchmarking est un processus continu et systématique d'évaluation des produits, des services et des méthodes par rapport à ceux des concurrents les plus sérieux et des entreprises reconnues comme leader ou chef de file »⁶⁰.

❖ Utilisation du benchmarking

L'objectif du benchmarking est transmettre de la pression concurrentielle à des unités éloignées du marché (ateliers de production intégrés, services administration) dont l'efficacité a du mal cernée et surtout améliorée par des standard ou budgets.⁶¹

⁶⁰ Cours de contrôle de gestion Master 2 CCA, Mr ARAB Zoubir, Année 2018.

⁶¹ Jean Louis MALO « L'essentiel du contrôle de gestion » page 217.

Après la rédaction de ce chapitre nous avons conclu que le contrôle de gestion vise à améliorer les performances de l'entreprise grâce à des indicateurs de résultat et promouvoir le changement organisationnel et évalue constamment en parallèle avec l'environnement économique de l'entreprise en permettant aux contrôleurs de prendre des décisions pour le bon fonctionnement de l'entreprise sur le court terme. Afin d'analyser l'exploitation de l'entreprise.

Le control de gestion englobe non seulement le control financière, mais encours l'ensemble des factures quantitatifs et qualitatifs.

Après avoir vu dans ce premiers chapitre les généralités sur le contrôle de gestion, nous allons voir dans le chapitre suivant l'un des outils que nous avons cités avant qu'est la gestion budgétaire.

Chapitre 2

La gestion budgétaire est considérée comme une nécessité absolue de fait qu'elle permet aux dirigeants de donner une vision sur l'avenir et les met en position favorable pour exploiter les opportunités, donc la gestion budgétaire est un outil de reculer au passé dans l'espoir de sauter dans le futur et permet de savoir où l'on va et d'éviter de gérer à l'aveuglette.

La gestion budgétaire occupe une place prédominante parmi les techniques de contrôle de gestion qui sont susceptibles d'être utilisées pour faciliter et améliorer la prise de décision à l'intérieur de l'entreprise.

Ce chapitre sera subdivisé en deux sections, dans la première section nous présenterons des généralités sur la gestion budgétaire, dans la deuxième section nous étudierons la démarche de la gestion budgétaire.

Section 1 : Notion de base sur la gestion budgétaire

La gestion budgétaire est un outil nécessaire pour l'entreprise, qui lui permet d'atteindre ses objectifs et d'améliorer sa performance.

1. Définition et le rôle de la gestion budgétaire

1.1. Définition de la gestion budgétaire

Pour **BERLAND** (2004), la gestion budgétaire est définie comme « *une technique de l'administration de l'organisation et de la gestion interne, s'appuie sur des prévisions, à partir, desquelles, les responsables de l'organisation reçoivent des attributions sous forme de programme et moyens pour une durée limitée en valeur et en quantité si possible* »⁶².

Ainsi, la gestion budgétaire est « *un mode de gestion qui englobe tous les aspects de l'activité de l'entreprise dans un ensemble cohérent de prévisions chiffrées* »⁶³.

Donc, la gestion budgétaire est une technique de gestion qui consiste à faire des prévisions à court terme sur l'ensemble des activités de l'entreprise, afin d'atteindre l'objectif fixé par l'entreprise, ainsi que les moyens nécessaires pour l'atteindre.

1.2. Rôle de la gestion budgétaire

La gestion budgétaire dispose des rôles suivants ⁶⁴:

- Etablir des objectifs et obtenir un accord sur les plans d'actions ;
- Communication de la stratégie ;
- Délégation d'autorité pour prise de décision ;
- Allocation de ressources et approbation des investissements ;
- Coordination interservices ;
- Gestion des coûts et des services centraux ;
- Prévision des résultats ;

⁶²Berland N., « le contrôle budgétaire », édition la Découverte, Paris, 2004, P.42.

⁶³Hamini A., « gestion budgétaire et comptabilité prévisionnelle », édition Berti, Alger, Algérie, 2001, P.5.

⁶⁴ 66 Jean-Pierre GRANDE, Cours : « Processus d'élaboration des budgets », ESCP EUROPE, Contrôle de gestion, 2014, P 13.

- Mesure et contrôle de la performance ;
- Incitation, évaluation, sanction des performances.

2. Les objectifs de la gestion budgétaire

Les objectifs de la gestion budgétaire sont ⁶⁵:

- **La Planification** : Aider à la planification logique et systématique de l'entreprise conformément à sa stratégie à long terme.
- **La Coordination** : Favoriser la coordination des différents secteurs de l'entreprise et s'assurer de la performance des méthodes.
- **La Communication** : Faciliter la communication des objectifs, des opportunités et des projets de l'entreprise aux différents chefs de service.
- **La Motivation**: Apporter une motivation aux responsables pour qu'ils atteignent les objectifs fixés.
- **Le Contrôle**: Aide à contrôler des activités en comparant la performance au plan prévisionnel et procéder aux ajustements nécessaires.
- **L'évaluation** : Créer un cadre d'évaluation de la performance des responsables dans la réalisation des objectifs individuels et ceux de l'entreprise.

3. Les principes de base de la gestion budgétaire

La gestion budgétaire obéit à certains nombres de principe de base dont ⁶⁶:

3.1. La totalité du système budgétaire

Toutes les activités de l'organisation doivent être budgétisées. Ce qui implique de :

- Préciser les missions de chaque unité de gestion et les concrétiser par des objectifs précis ;
- Ne laisser aucune activité hors responsabilité ;
- Autant de budget que de centre de décision c'est-à-dire que chaque centre de responsabilité doit avoir son propre budget.

3.2. Le couplage du système budgétaire avec le système de décision

Le système budgétaire doit coïncider avec le partage de responsabilités. En effet, pour qu'il soit un ensemble d'actions programmées à court terme, le système budgétaire doit déboucher sur des budgets par centre de responsabilités. En d'autres termes, le découpage budgétaire doit être claqué sur le partage de responsabilités et du pouvoir de décision.

3.3. La contrôlabilité des éléments du budget

- Un centre budgétaire ne peut être tenu responsable des éléments qu'il ne contrôle pas ;
- La présentation du budget des centres de responsabilité doit séparer ;
- Les éléments dépendant du responsable du budget : ce sont des éléments contrôlables ;

⁶⁵Brookborn. S « Gérer un budget » Edition Mango Pratique, Paris 2001, P.09.

⁶⁶Margerin Jacques « Gestion Budgétaire d'organisation » Les éditions 1990.

- Les éléments sur lesquels ce responsable n'a aucune possibilité d'action ;
- Ce sont les éléments non contrôlables. Dans ce cas, ces éléments figurent dans le budget à titre d'information et ne doivent, en aucune façon, être pris en considération pour l'évaluation des performances du centre.

3.4. Non remise en cause des politiques et stratégies

Dans la mesure où le budget est l'aboutissement du cycle de planification, la budgétisation découle de la planification opérationnelle.

Appartenant au processus de planification, la budgétisation consiste alors à :

- Détailler le programme d'action correspondant à la première année du plan opérationnel à moyen terme ;
- Affecter les responsabilités et allouer les ressources nécessaires aux différentes unités de gestion en vue de la réalisation des objectifs de l'organisation, dans le cadre de la stratégie exprimée lors de l'élaboration du plan à long et moyen termes.

Il en va différemment lorsque l'entreprise n'est pas encore engagée dans le processus de planification. La stratégie de l'organisation est alors implicite et le budget s'inscrit dans cadre stratégique non formalisé, parfois des plus flous.

3.5. Le couplage du système budgétaire avec le style de management

Le processus de budgétisation et de contrôle doit être cohérent avec le style de management et la politique de personnel de l'organisation.

- Lorsque la structure est très centralisée, les objectifs sont définis par la direction générale et les budgets sont établis selon la procédure descendante ;
- Lorsque la structure est décentralisée et participative, les budgets sont négociés selon une procédure ascendante et itérative.

Le style de management intègre l'élément motivation : quel que soit le type de budgétisation, il est essentiel qu'il existe, à l'intérieur du système même, des forces de motivation qui poussent les responsables à :

- Accepter ou se fixer des objectifs ambitieux ;
- Réagir aux écarts et mener les actions correctives nécessaires à l'atteinte des objectifs.

Dans le style de management centralisé, on puisera généralement ces forces de motivation dans un système de prime de budget et de promotions destinées à inciter les responsables à réduire les écarts entre les objectifs généraux étant assurée par le style descendant de la budgétisation.

Dans le style de management participatif et décentralisé, les forces de motivation doivent avoir pour un principal effet d'inciter les responsables opérationnels à proposer des objectifs convergents avec les objectifs généraux de l'organisation et conformes à la stratégie.

Cette incitation peut être développée matériellement et psychologiquement :

➤ **Matériellement**

Par une prime de participation à la fois au résultat global de l'entreprise et à la contribution de centre budgétaire à ce résultat, selon une formule à définir qui aura l'avantage d'inciter les responsables du centre à éviter des comportements autonomistes et à développer, au contraire, l'esprit de solidarité.

➤ **Psychologiquement**

En développant une culture d'entreprise cohérente avec l'esprit et la logique d'une budgétisation participative intégrée dans le système de planification.

3.6. Le contrôle par exception

L'analyse des écarts entre les résultats attendus et les résultats obtenus n'est pas une fin en soi. En réalité, les écarts doivent jouer un rôle de signal d'alerte et permettre au pilote de l'unité concernée :

- De déceler les points de distorsion dans la réalisation du programme orienté vers les objectifs de l'unité ;
- D'imaginer et de conduire les actions correctives.

Les écarts ont ainsi pour but de fournir aux responsables une information exploitable, sélective et significative. Le principe de la gestion par exception seuls les écarts significatifs (supérieurs à un seuil fixé et jugé comme admissible) sont analysés. Cette conception présente les avantages suivants :

- Elle met en lumière les points déterminants, ceux qui appellent une attention particulière en raison de leur répercussion au objectifs ;
- Elle met en lumière les points déterminants, ceux qui appellent une attention particulière en raison de leur répercussion par rapport aux objectifs ;
- Elle évite la dispersion de l'attention et la confusion qui résulte du non hiérarchisation des problèmes ;
- Elle permet d'économiser le temps et donc de l'argent.

4. Les fonctions de la gestion budgétaire

L'élaboration de budget n'est pas une fin en soi ; elle vise essentiellement à mettre en place un mode de gestion permettant d'assurer à la fois la cohérence, la décentralisation et le contrôle des différents sous-systèmes de l'entreprise⁶⁷.

⁶⁷ Saad T, Burland A, Simon C, « comptabilité analytique et contrôle de gestion », Vuibert, Paris 2008, P128.

➤ **Cohérence**

La concentration industrielle a fait naître le besoin d'outils permettant d'assurer la cohérence des sous-systèmes de l'entreprise que sont la politique commerciale, la production, la gestion du personnel, les approvisionnements, les investissements, la gestion financière, etc. C'est pourquoi le budget, expression chiffrée des prévisions, a un rôle déterminant pour assurer la cohérence de l'entreprise.

➤ **Décentralisation**

Le budget général traduit les choix et les objectifs de la direction générale. Mais, son élaboration et son exécution nécessitent une décentralisation au niveau de tous les centres de l'entreprise. Il devient ainsi l'instrument de base de la direction par objectifs.

➤ **Contrôle**

S'il y a décentralisation ou délégation de pouvoirs, c'est dans le cadre et la limite d'objectifs chiffrés prédéterminés. Les budgets et le contrôle budgétaire ne suppriment pas la hiérarchie ; au contraire, ils la formalisent en un système d'objectifs et d'écarts.

5. les conditions d'installations d'une gestion budgétaires efficace

Pour que la gestion budgétaire soit réellement énergique **FAROUK HEMICI** et **CHRISTOPHE HENOT** énumèrent certaines conditions qui doivent se réunir pour accomplir une activité budgétaire efficace à savoir⁶⁸ :

5.1. Les conditions relatives à l'organisation de l'entreprise

Le bon fonctionnement d'un système budgétaire exige en général la résolution préalable de multiples problèmes d'organisation interne. Ces problèmes tiennent pour la plupart à l'inadéquation des structures en place.

5.1.1. Nécessité de diviser l'entreprise en fonctions homogènes

Etant donné que la gestion prévisionnelle est basée sur l'analyse des écarts, l'entreprise doit être organisée de telle sorte qu'elle permet de mettre un objectif déterminé à la charge, exclusivement, d'une personne ou d'un groupe de personnes. Cet impératif n'est satisfait que si soit tout chevauchement de responsabilité soit exclu. Pour ce, il y'a lieu de définir de façon très précise les fonctions de l'entreprise.

5.1.2. Nécessité de décentraliser la structure de l'entreprise

L'objectif de cette décentralisation est de permettre une précision dans les prévisions. En effet, la prévision doit être détaillée, ceci implique que tous les services et sous-services soient concernés pour une part par les budgets. Cette précision dans le détail n'est concevable que si la direction de l'entreprise délègue ses prérogatives, que s'il y'a à la tête de chaque service, une personne responsable de l'établissement de sa part du budget et de sa réalisation.

⁶⁸Farouk Hémici et Christophe Hénot « contrôle de gestion, Bréal éditions, 2007, page72-73.

5.2. Les conditions matérielles

La gestion budgétaire utilise des moyens pour atteindre les objectifs fixés qui doivent respecter les conditions suivantes :

5.2.1. Nécessité de se baser sur une comptabilité suffisamment détaillée

Partant du fait que les budgets sont tributaires des informations fournies par la comptabilité, l'organisation comptable de l'entreprise doit correspondre à l'organisation budgétaire. Par exemple, dans une entreprise, les sections dans lesquelles sont regroupés les frais indirects peuvent ne pas correspondre à la notion de section budgétaire (centre de responsabilité).

Dans ce cas, pour satisfaire les besoins budgétaires, nous serons amenés soit à remanier la structure comptable existante, soit à lui superposer une nouvelle structure comptable par responsabilité coïncidant avec le découpage budgétaire.

5.2.2. Nécessité de délimiter le champ de la prévision dans le temps

Dans les entreprises industrielles, le budget est généralement annuel, alors que dans les entreprises commerciales, il est souvent trimestriel. Pour délimiter cette période, il faut tenir compte de plusieurs facteurs :

- Le délai de rotation des stocks ;
- Les variations saisonnières ;
- La durée de la période fiscale ;
- La durée du cycle de production.

Dans la plus part des cas, la période retenue est l'exercice comptable, étant entendu que cette période doit être subdivisée en sous-périodes d'égales durées (mois).

5.2.3. Nécessité de disposer d'informations de qualité

Du fait que toutes les prévisions de l'entreprise seront basées sur les informations qu'elle aura recueillies, ces dernières doivent remplir certaines conditions. Elles doivent être objectives, précises, vérifiables, fiables et récentes.

5.3. Existence ou création d'un environnement psychologique favorable

Une gestion budgétaire efficace exige la participation active de tous les acteurs de l'entreprise. L'expérience montre qu'une participation n'est véritablement effective que dans la mesure où elle n'est pas imposée autoritairement ; elle doit se baser sur une adhésion volontaire, une conviction personnelle, et non sur un système de contraintes et de sanctions négatives.

La gestion budgétaire ne saurait se développer que dans un environnement particulièrement réceptif et ouvert.

6. Le contrôle de gestion par le système budgétaire

Les budgets sont l'expression comptable et financière des plans d'action retenus pour que les objectifs visés et les moyens disponibles sur le court terme convergent vers les buts à long terme de l'organisation⁶⁹.

Les systèmes budgétaires, qu'ils soient mis en place dans les entreprises ou dans d'autres organisations, sont l'un des éléments des dispositifs de contrôle de l'organisation aussi convient-il, à titre liminaire, de situer la notion de contrôle et de décrire son contenu.

Le système budgétaire fait partie du contrôle de gestion, qui est un des trois grands dispositifs sur lesquels les dirigeants comptent pour garder la maîtrise.

7. Les intérêts de la gestion budgétaire

- La démarche de la prévision budgétaire permet une meilleure connaissance des atouts et faiblesses de l'entreprise et, par l'anticipation sur les réalisations, d'améliorer la réactivité de l'entreprise ;
- Elle responsabilise et engage les personnels opérationnels ;
- Elle force à la coordination de l'action.

8. Limites de gestion budgétaire

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

⁶⁹ Henri Bouquin, La maîtrise des budgets dans l'entreprise, UREF édition, 1992, P9.

Section 2 : la démarche budgétaire

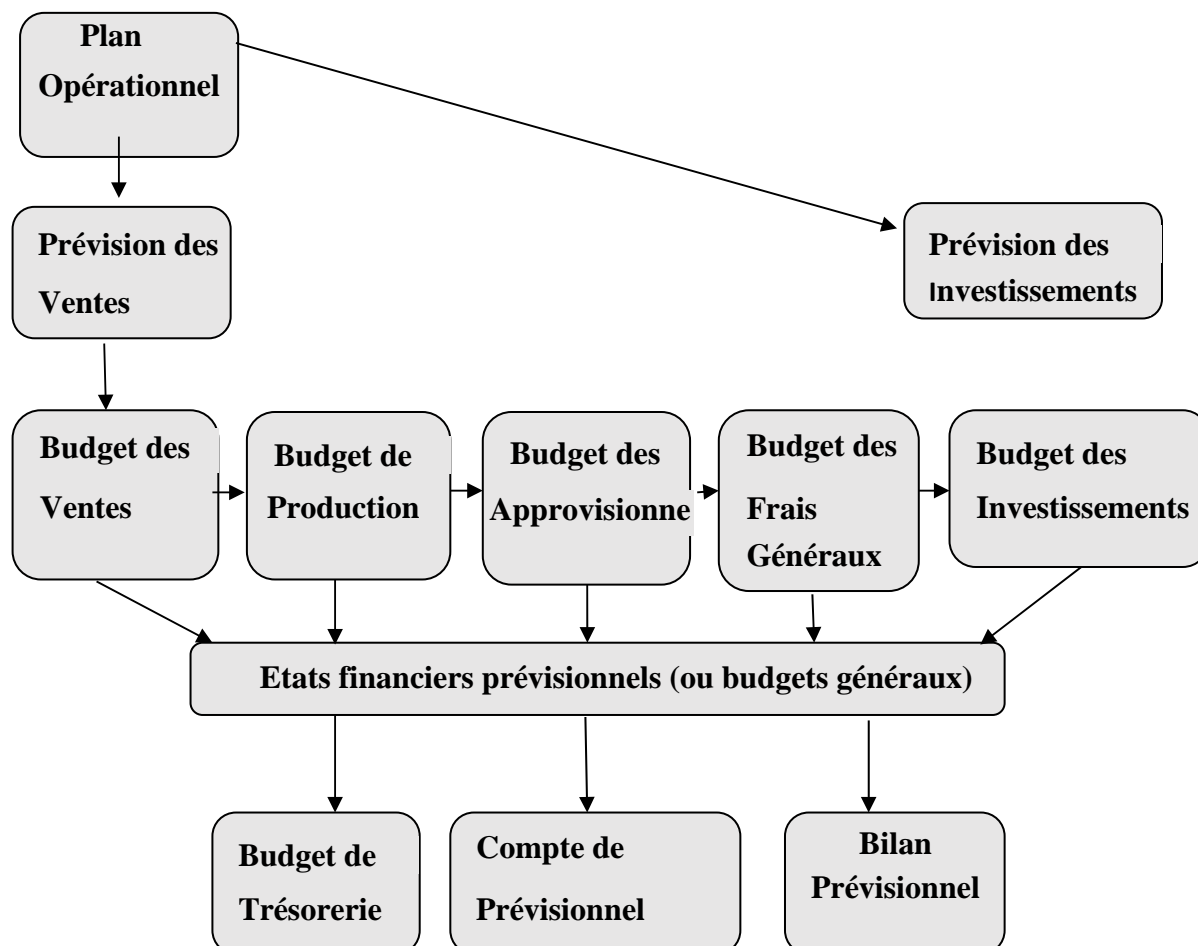
La démarche budgétaire consiste à appliquer à l'ensemble des activités de l'entreprise, dans un système cohérent et coordonné les données prévisionnelles et puis l'analyse et le contrôle des écarts constatés (entre les données réelles et celles prévisionnelles). Ainsi la méthode se caractérise par :

- Son application à l'ensemble de l'entreprise, sous forme de budgets ;
- Sa phase de prévision, puis celle de réalisation et de contrôle simultané.

Ce mode de gestion peut être perçu comme un outil de motivation (atteindre un objectif) ou comme un outil de sanction (respecter la norme).

La gestion budgétaire s'inscrit dans une démarche plus générale de planification, c'est-à-dire de tentative de façonner l'avenir.

Schéma n° 05 : La démarche budgétaire



Source : Nicolas Berland, *Contrôle budgétaire, Paris, la découverte, 2002, P 37*

1. La prévision

C'est une étape préalable de la gestion budgétaire qui consiste à définir les objectifs stratégiques de l'entreprise, ainsi que les moyens d'y parvenir en tenant compte de l'évolution de son environnement interne et externe.

On peut citer aussi que la prévision budgétaire est « *un processus itératif qui conduit l'ensemble de l'entreprise à la cohérence et à la sécurité (prévisions probabilistes)* »⁷⁰.

La démarche prévisionnelle se tourne au tour de deux grand axes à s'avoir la fixation des objectifs de l'entreprise et l'établissement des prévisions en appliquant de diverses techniques de prévisions.

1.1. Fixation des objectifs de l'entreprise

Le système budgétaire est un instrument de planification et de décision qui vise à définir les objectifs de l'entreprise, ainsi que la description précise des actions qui permettront d'atteindre ces objectifs.

Ces derniers sont souvent, négociés par les responsables du centre de responsabilités avec sa hiérarchie pour la recherche et la collecte d'informations nécessaires afin de lancer la campagne budgétaire et définir le cadre dans lequel les budgets doivent être préparés.

Ces informations doivent couvrir en particulier :

- Les objectifs de l'entreprise pour l'année à venir, en termes financiers et en termes d'activités ;
- Des prévisions chiffrées sur l'environnement (évolution de la conjoncture, prix, taux d'intérêt, etc.) ;
- Des politiques à mettre en œuvre (lancement d'un nouveau produit, abandon de la sous-traitance, etc.).

Ces informations peuvent par une étude préparatoire qui consiste à déterminer un aperçu globale, précis en détectant les différentes entraver et cela par :

- Une étude économique générale analysant quelle sera l'évolution de la conjoncture globale pour l'année à venir et son incidence sur l'entreprise ;
- Des études de marché approfondies pour les produits que nous désirons lancer et ceux que nous souhaitons abandonner ;
- Une prévision des ventes en quantités pour l'ensemble des activités et une détermination des normes commerciales et techniques qui en découlent ;
- Une analyse de la mise en fonctionnement de la tranche d'investissements stratégiques prévue pour le prochain exercice et une étude d'éventuels investissements complémentaires qui permettraient de mieux coller à la demande ou d'améliorer le fonctionnement des ateliers ;

⁷⁰ ALAZARD C.SEPARI S, « Contrôle de gestion, manuel et application», Dunod, paris, 2010.

- Un examen de toutes les décisions risquant de modifier la répartition des tâches et de l'autorité dans l'entreprise et, par la même, la structure des budgets.

1.2. Les différentes techniques de prévision

Le développement de l'environnement économique et le libre-échange rendent la gestion des entreprises plus complexe. Ce qui a poussé les dirigeants à améliorer la qualité de l'information et les décisions qui ont résultent.

Il est donc nécessaire « *d'établir, en amont des prévisions d'activité, de vente, de production et de synthétiser tous les éléments de coûts grâce à des techniques et des modèles qui représentent les choix de gestion de l'entreprise* »⁷¹.

La prévision participe à une démarche globale de recherche et de maîtrise de la performance en termes d'expression de résultats (selon des critères quantitatifs et qualitatifs), de modalités d'obtention de réduire le temps de réponse à tout changement de l'environnement.

Ces résultats (il s'agit de mettre en place des moyens de prévision) et de réactivité afin de réduire le temps de réponse à tout changement de l'environnement.

1.2.1. Les prévisions des ventes

*« La prévision des ventes est l'estimation de l'évolution des ventes pour l'année (N+1), (N+2), etc. Elle se situe sur la courbe portant des ventes passées et actuelles. La prévision des ventes se fait à court et moyen terme, elle peut être plus précise que l'estimation du marché potentiel qui se fait à un horizon plus éloigné. Elle est indispensable à l'élaboration des plans marketing qui se font généralement sur une base annuelle ou trimestrielle. Les prévisions des ventes sont liées à des décisions opérationnelles de l'entreprise »*⁷².

A partir de cette définition, nous pouvons constater que la prévision des ventes est l'activité où l'entreprise cherche à calculer ou prédire un évènement futur, sur la base d'une analyse rationnelle des données disponibles, de l'expérience passée et de tout autre évènement pertinent. La prévision recouvre également un ensemble de méthodes statistiques très diverses qui ont pour objectif de chercher à réduire l'incertitude liée à la non connaissance du futur.

Il existe trois (03) méthodes pour la prévision des ventes :

- La méthode des moindres carrés ;
- La méthode de la moyenne mobile ;
- Le lissage exponentiel.

1.2.1.1. La méthode des moindres carrées (l'ajustement analytique)

L'ajustement analytique consiste à déterminer une droite significative de la tendance des ventes sur la période d'observation et son équation.

⁷¹ Idem P 257.

⁷² 70 Lendrevie J et Levy J : Meractor 10ème édition, Dunod, Paris, 2012, P43.

« Il s'agit de rechercher les paramètres de la fonction $Y_i = f(x)$ qui rendent la plus fiable possible la somme des carrées des distances entre la valeur observée y_i de la variable et sa valeur ajustée y'_i »⁷³. Il existe deux formes de tendance :

- **La tendance linéaire : $y = ax + b$.**
- **La tendance exponentielle : $y = B \cdot A^x$.**

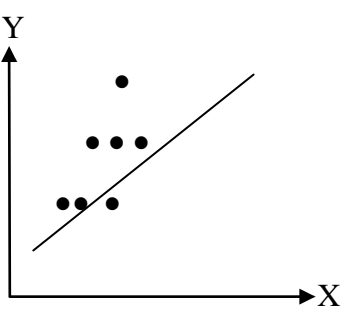
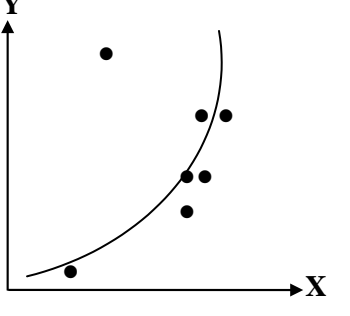
Le calcul de \bar{X} (moyenne de X) et \bar{Y} (la moyenne de Y) se fait comme suit :

$$X \rightarrow \bar{X} = \frac{1}{n} \sum_{i=1}^n x_i \quad \text{et} \quad Y \rightarrow \bar{Y} = \frac{1}{n} \sum_{i=1}^n y_i$$

Le calcul de la tendance linéaire et la tendance exponentielle est présenté dans le tableau suivant :

⁷³Alazard C, Sépari S, « Contrôle de gestion manuel et applications », op.cit., P 259.

Tableau n°04 : Calcul de la tendance linéaire et la tendance exponentielle

Tendance	Représentation graphique de l'évolution des ventes	Ajustement par la méthode des moindres Carrés
<p>Tendance linéaire Les ventes augmentent d'un nombre sensiblement égal par période</p>	 <p>y = ventes x = périodes de temps</p>	<p>Equation de la droite : $Y = aX + b$</p> <p>a = coefficient directeur (pente de la droite)</p> <ul style="list-style-type: none"> Formules d'ajustement linéaire : $A = \frac{\sum_{I=1}^n (x_I - \bar{X})(y_I - \bar{y})}{\sum_{I=1}^n (X_I - \bar{X})^2}$ <p>$b = \bar{y} - a\bar{x}$</p> <ul style="list-style-type: none"> L'équation trouvée servira à prévoir les ventes pour les périodes futures à condition que la tendance linéaire se poursuive.
<p>Tendance exponentielle Les ventes augmentent selon un taux sensiblement constant</p>	 <p>y = ventes x = périodes de temps</p>	<p>Equation de la courbe : $y = b \cdot a^x$ = coefficient multiplicateur</p> <ul style="list-style-type: none"> Forme logarithmique de l'équation : <p>Log y = x log a + log b On peut écrire : $Y = \log y$; $A = \log a$; $B = \log b$ Donc : $Y = A x + B$</p> <ul style="list-style-type: none"> Formules d'ajustement linéaire : $A = \frac{\sum_{I=1}^n (X_I - \bar{X})(Y_I - \bar{y})}{\sum_{I=1}^n (x_I - \bar{X})}$ <p>$B = Y - A\bar{x}$</p> <ul style="list-style-type: none"> L'équation trouvée servira à prévoir les ventes pour les périodes futures à condition que la tendance exponentielle se poursuive

Source : Béatrice ; Grandguillot F., « L'essentiel du contrôle de gestion », Lextenso, Paris, 2009, P. 46

➤ **Le coefficient de corrélation**

Le calcul du coefficient de corrélation permet d’apprécier la valeur de ce modèle de prévision. Il permet de mesurer l’intensité de dépendance statique qui existe entre les deux variables **X** et **Y**. Ce coefficient varie entre **(-1 et 1)**, il est calculé de la façon suivante ⁷⁴:

$$r = \frac{\sum_{I=1}^n X_I Y_I - n \bar{X} \bar{Y}}{\sqrt{\sum x_I^2 - n \bar{x}^2} \cdot \sqrt{\sum y_I^2 - n \bar{y}^2}}$$

Si r est proche de 1, les variables statistiques sont corrélées positivement.

Si r est proche de -1, les variables statistiques sont corrélées négativement.

Si r = 0, il n’existe aucune corrélation entre les deux variables.

1.2.1.2. La méthode des moyennes mobiles

Les moyennes mobiles « *sont une méthode empirique d’ajustement qui permet de montrer la tendance lorsqu’un ajustement linéaire ne convient pas* »⁷⁵.

Les moyennes mobiles permettent de « *gommer l’effet des variations saisonnière et de lisser la série des ventes* »⁷⁶.

L’ajustement est effectué à partir de la série des moyennes mobiles d’après la méthode des moindres carrés. Leur calcul revient à remplacer plusieurs données consécutives d’un groupe par leur moyenne sur un nombre de périodes qui correspond généralement à un an, en glissant d’une période à chaque étape de calcul. Ensuite les moyennes mobiles dites centrées correspondent au milieu de la période considérée.

Soit : $\begin{cases} \mathbf{Y} = \text{ventes} ; \mathbf{P} = \text{Nombre de périodes.} \\ \mathbf{m} = \text{Moyenne mobile non centrée} ; \mathbf{MMC} = \text{Moyenne mobile centrés.} \end{cases}$

Le calcul des moyennes mobiles est présenté par le tableau suivant :

⁷⁴ Langlois G, Bringer M, Bonnier C, «contrôle de gestion manuel et applications DCG11», Foucher, Paris, 2011, P323.

⁷⁵Ibid, P196.

⁷⁶Béatrice, Grandguillot F, «L’essentiel du contrôle de gestion», Lextenso, Paris, 2009, P. 47.

Tableau n°05 : Le calcul des moyennes mobiles

Nombre de périodes Sur un an	Nombre de périodes Sur un an	Formules
Trimestrielles	4 P = 4	$1 = (y_1 + y_2 + y_3 + y_4) / P$ $MMC1 = m1+m2/2$ $2 = (y_2 + y_3 + y_4 + y_5) / P$ $MMC2 = m2+m3/2$ $3 = (y_3 + y_4 + y_5 + y_6) / P$
Mensuelles	12 P = 12	$1 = (y_1 + y_2 + y_3 + \dots + y_{12}) / P$ $MMC1 = m1+m2/2$ $2 = (y_2 + y_3 + y_4 + \dots + y_{13}) / P$ $MMC2 = m2+m3/2$ $3 = (y_3 + y_4 + y_5 + \dots + y_{14}) / P$

Source : Béatrice, Grandguillot F, « L'essentiel du contrôle de gestion », Lextenso, Paris, 2009, P. 47.

Cette méthode écrête les phénomènes accidentels en permettant un lissage des informations observées, mais elle élimine des informations en début et en fin de série. Par ailleurs, elle ne donne pas une droite d'équation connue qui peut facilement se prêter à des prévisions. C'est pourquoi l'ajustement par la méthode des moindres carrés est préféré.

1.2.1.3. Le lissage exponentiel

Selon M. GERVAIS, « Le lissage exponentiel consiste à déterminer une tendance à partir des données des périodes passées mais, en accordant plus d'importance au passé récent et moins au passé éloigné »⁷⁷.

La technique du lissage exponentiel est utilisée dans le cas d'une série chronologique affectée d'une tendance aléatoire. Le lissage regroupe l'ensemble des techniques empiriques qui ont pour caractéristiques communes d'accorder un poids plus important aux valeurs récentes de la série chronologique. Pour prévoir la quantité vendue (valeur prévue) en la période n, cette dernière s'obtient à l'aide de la formule suivante :

⁷⁷Gervais M, « contrôle de gestion », Economica, 1997, Paris, P46.

$$Y_{t+h,t} = ay_{t-1} + (1 - a)y_{t-1}$$

Avec :

- Y_t : prévision de la période t ;
- y_{t-1} : observation de la période précédente ;
- Y_{t-1} : prévision de la période précédente ;
- a : Coefficient de pondération compris entre **0** et **1**.

Le paramètre α , appelé la constante du lissage joue un rôle important ⁷⁸:

- **Lorsque α est proche de 0**, la pondération s'étale sur un grand nombre de termes du passés, la mémoire du phénomène étudié est forte et la prévision est peu réactive aux dernières observations.
- **Lorsque α est proche de 1**, les observations les plus récentes ont un poids prépondérant sur les termes anciens, la mémoire du phénomène est faible et le lissage est très réactif aux dernières observations.

La série étant supposée stationnaire (sans tendance ni saisonnalité) sur le modèle, elle s'écrit :

$$y_t = ay_{t-1} + (1 - a)y_{t-1}$$

$$Y_t = m + \xi_t \quad t = 1, \dots, T$$

Avec :

- n : la moyenne

Le choix du paramètre du lissage est arbitraire, entre **[0.1]**, c'est celui qui minimise la somme des carrés des erreurs de prévision.

$$\text{Min} = \sum e_t^2 = \sum (y_t - Y_t)^2$$

La prévision à un horizon h quelconque est obtenue par :

$$Y_{t+h,t} = ay_{t-1} + (1 - a)y_{t-1}$$

1.2.2. La prévision de la production

Le programme de production est défini comme étant « *les qualités à produire qui doivent être harmonisées avec le programme des ventes. Les qualités produites sont cependant limitées par la capacité de production. Par ailleurs, les ventes sont sujettes à des variations saisonnières, alors que la production exige plus de régularité. Il y'a donc nécessité d'une harmonisation dans le temps* »⁷⁹.

⁷⁸Bourbonnais R, Terraza M, « Analyse des séries temporelles », Dunod, Paris, 2008, P. 51.

⁷⁹Langlois G, « contrôle de gestion manuel et applications DCG11 », op.cit., P 346.

La programmation linéaire est un algorithme classique, qui permet d'optimiser les qualités respectives de plusieurs produits consommant les mêmes ressources. Le choix des modèles de gestion dépend de la structure des produits, des qualités globales et de la taille des séries, de l'organisation des postes de production et du système de distribution.

Il y'a plusieurs objectifs qui peuvent répondre à ce programme de production et parmi ces objectifs, nous citons ⁸⁰:

- Maîtriser les flux de matières, des composantes, entrant dans le processus de production et des produits ;
- Optimiser les capacités de production ;
- Organiser le travail selon le choix stratégique adaptés ;
- Améliorer la qualité des produits ;
- Minimiser les coûts ;
- Satisfaire la clientèle, en adaptant rapidement les capacités de production à l'évolution de la demande.

Pour établir ce programme de production, nous devons répondre aux questions suivant :

- Combien faut-il produire pour répondre à la demande en tenant compte des contraintes techniques de fabrication ? les méthodes de programmation linéaire permettent de résoudre ce problème ;
- Combien faut-il commander et stocker de matières premières pour satisfaire la demande prévue ? la réponse est apportée par le calcul des besoins en composant ;
- Comment et combien faut-il charger les ateliers, les machines, les capacités humaines pour que la production corresponde aux besoins ? les méthodes de chargement gèrent les goulots d'étranglement.

Plusieurs techniques existantes pour la gestion de la production, nous citons :

- La programmation linéaire ;
- Le calcul des besoins en composant ;
- La méthode des goulots d'étranglement.

1.2.2.1. La programmation linéaire

Cette technique a pour objectif d'assurer le plein emploi des capacités productives en fonction des objectifs de ventes et de choisir une combinaison productive de produits qui maximise la rentabilité⁸¹.

⁸⁰Beatrice F, « L'essentiel du contrôle de gestion », op.cit., P 55.

⁸¹ [Http : //cours-exercice.com/gestion-budgétaire-de-la-production/](http://cours-exercice.com/gestion-budgétaire-de-la-production/), consulté le 15-4-2020

Selon **WILLIAM J. BAUMAUL**, la programmation linéaire est « *une technique mathématique d'optimisation (maximisation ou minimisation) de fonction objectif linéaire sous des contraintes ayant la forme d'inéquation linéaires* »⁸².

Cette dernière permet de résoudre les problèmes d'optimisation sous contraintes : maximisation du profit, minimisation des coûts et optimisation de l'emploi des facteurs de production.

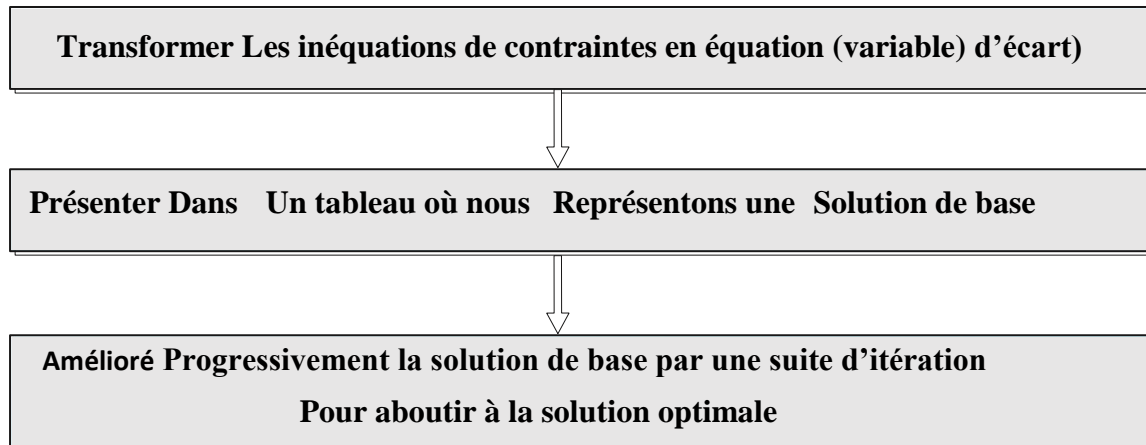
La résolution du programme linéaire consiste à calculer la valeur des variables qui optimise la fonction économique. Deux solutions sont possibles :

- **La solution graphique**

Le programme linéaire peut être représenté graphiquement lorsqu'il n'existe que deux variables, ce graphe permet de visualiser : chaque contrainte correspondant à un demi-plan délimité par une droite, la zone d'acceptabilité des contraintes représentée par un polygone, et le point optimum qui se situe à l'intersection de deux droites ou sur un des sommets du polygone⁸³.

- **La solution algébrique par la méthode du simplexe**

La méthode du simplexe s'applique quel que soit le nombre de variables. La résolution du programme linéaire s'opère en trois étapes principales, qui sont les suivantes⁸⁴ :



1.2.2.2. Calcul des besoins en composant

La planification des besoins en composants (PBC) correspond à la gestion des stocks de matières premières nécessaires à la production. Ce calcul s'insère dans un système plus large de gestion de production : le MRP (Management Resources Planing).

⁸²BAUMOUL, W.J, « Economic theory and operations analysis», 4 ème édition, Harper & Brothers, New York.

⁸³Beatrice, Grandguillot F, « L'essentiel du contrôle de gestion », op.cit., P56.

⁸⁴Idem P59.

Le plan industriel et commercial est élaboré par familles de produits et représente un calendrier des ventes et du niveau des stocks sur une période variable suivant le cycle de fabrication mais qui dépasse souvent le cadre annuel de la gestion budgétaire. Il s'appuie sur la relation suivante ⁸⁵:

$$\text{Production prévisionnelle} = \text{ventes prévisionnelles} + \text{Niveau de stock désiré} - \text{Niveau de stock actuel}$$

Le programme directeur de production rassemble l'ensemble des demandes sur la production et établit un échéancier des productions à effectuer. Son horizon est la semaine ou le jour. Il doit être compatible avec les capacités des usines et les prévisions commerciales.

Le calcul des besoins précise pour chaque élément, les besoins en quantité de tous les articles achetés ou réalisés par l'entreprise ainsi que les dates de fabrication ou d'approvisionnement.

Le calcul des charges analyse les postes de travail en capacité et gère les flux entrants et sortants dans chaque atelier. Il permet aux gestionnaires de repérer les goulots d'étranglement.

Les contrôles d'exécution, ordonnancent la charge de travail entre les postes une fois les problèmes de sous ou sur capacité réglés. Il planifie les priorités des ordres de fabrication.

1.2.2.3. La méthode des goulots d'étranglement

La notion du goulot d'étranglement est liée au goulot des changements des ateliers et à un manque de capacité pour satisfaire les besoins de fabrication. L'établissement de programme de production selon cette méthode comprend les étapes suivantes :

- La détermination du capital disponible ;
- La détermination du goulot d'étranglement (c'est-à-dire la ressource rare dont la capacité insuffisante limite la production) ;
- La détermination du programme qui utilise de la façon la plus rentable de la ressource rare.

1.2.3. La gestion prévisionnelle des approvisionnements

L'approvisionnement désigne la fonction qui consiste à alimenter les sites de production industrielle en mettant à la disposition de l'entreprise les « *matières premières satisfaisant les objectifs du coût minimale, de qualité optimale et de sécurité maximale* »⁸⁶.

L'élaboration d'un budget des approvisionnements permet de s'assurer que les matières nécessaires à la production seront achetées en quantités voulues, le moment opportun et au

⁸⁵Alazard C, Sépari S, « Contrôle de gestion, manuel et applications », op.cit., P269-270.

⁸⁶Mikita P., Tussinski J., « Comptabilité analytique », 2ème édition Foucher, 1996, P187.

moindre coût Plusieurs méthodes de gestion des stocks existent, nous allons contenter de citer deux classifications : la méthode classique et la méthode moderne⁸⁷.

- La première (que nous qualifierons de méthode classique) considère que le délai d'approvisionnement auprès des fournisseurs, le rythme différent des ventes et de la fabrication, et la nécessité commerciale d'avoir toujours des produits disponibles obligent à la constitution de stocks. Le problème est alors d'essayer d'en limiter le coût c'est ce à quoi s'attache le raisonnement utilisé pour construire le budget ;
- La seconde, proposée par les modes d'approvisionnement dits en juste-à-temps (JAT), prétend qu'un stock en soi n'a rien d'indispensable et que, dans la mesure où il est source de coût et de besoins en financement, l'optimum serait de travailler à stock nul. Sans pour autant utiliser des outils fondamentalement différents, cette méthode se focalise alors sur tous les moyens susceptibles, à terme, de faire disparaître les stocks. Le rôle de la fonction d'approvisionnement peut être défini comme l'obligation de fournir matières premières et composants en qualité et quantité suffisantes, au moment voulu et au coût le plus bas possible⁸⁸.

Pour autant, constituer et conserver un stock entraîne des coûts techniques dont la minimisation doit être un objectif important de cette fonction.

1.2.3.1. Catégories des coûts engendrés par les stocks

Ils sont nombreux mais nous les regrouperons en trois grands types.

➤ Les coûts liés à la commande

Passer une commande crée des charges, certaines sont directes et assez faciles à évaluer comme les frais de courrier ou de télex, d'autres plus indirectes et difficiles à cerner comme le suivi de commandes aux spécifications particulières que le service technique doit contrôler chez le fournisseur. L'ensemble de ces charges forme le coût d'obtention des commandes et ce coût est fonction du nombre de commandes

➤ Les coûts liés à la possession du stock

Posséder un stock entraîne deux conséquences, il faut le loger et il faut le financer. Ces deux obligations génèrent des charges.

- Le loyer des entrepôts, les assurances, le gardiennage et les suivis administratifs qu'en découlent sont constitutifs des coûts du logement ;
- Le coût financier s'analyse comme le coût des ressources nécessaires au financement des besoins en fonds de roulement générés par l'existence du stock.

L'ensemble de ces coûts forme le coût de possession du stock qui s'exprime comme un taux annuel de possession appliqué sur la valeur du stock moyen.

⁸⁷Michel Gervais, « contrôle de gestion » 6ème édition Economica, Paris 1997, p461 -462.

⁸⁸Alazard C. ; Sépari S,..., op. cit. P421

➤ **Les coûts liés à l'insuffisance des stocks**

Il s'agit de l'ensemble des frais résultant pour l'entreprise, du manque de disponibilité d'un article. En dehors des coûts administratifs pour informer de cette indisponibilité, L'ensemble de ces éléments forment le coût de pénurie ou de rupture qui est fonction du nombre de ruptures et le plus souvent, du temps.

1.2.3.2. Les différents types de stock

Pour assurer une gestion optimale des stocks, il faut connaître la cadence d'approvisionnement, les délais de livraison et les niveaux de sécurité pour limiter les risques de rupture de stock.

➤ **Le stock actif (SA)**

Le stock actif est « *la quantité de produits qui entre en stock à chaque livraison et qui est consommée. Elle est aussi appelée "quantité économique" »*⁸⁹le niveau du stock actif décroît en fonction du nombre de commandes. En conséquence, plus un stock actif est faible et plus le coût de possession du stock est peu important alors que le coût d'obtention des commandes est majoré.

➤ **Le stock du réapprovisionnement (le stock d'alerte SR)**

Le stock de réapprovisionnement est « *le niveau du stock qui entraîne le déclenchement de la commande. Il inclut le stock de sécurité s'il existe »*⁹⁰. Il s'appelle aussi : stock d'alerte,

$$SR = (\text{vitesse de consommation} \times \text{délai de livraison}) + SS$$

Stock critique ou point de commande. Il se calcule différemment selon la durée du délai de livraison.

➤ **Le stock de sécurité (stock de protection)**

« *Avec une demande irrégulière, un stock de sécurité est nécessaire, afin de parer aux ruptures de stock dues à une demande supérieure à la demande prévue. Le stock de sécurité constitue en matelas qui permet de faire face aux aléas. »*⁹¹.

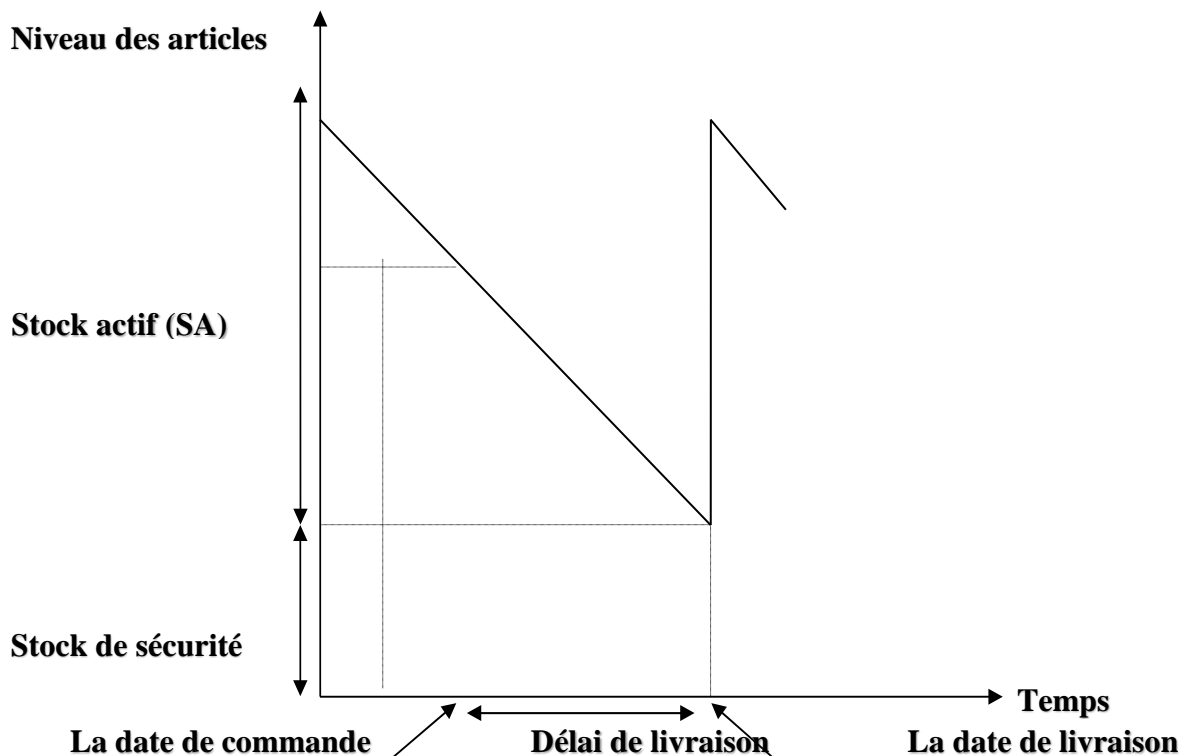
⁸⁹ Idem

⁹⁰ Idem

⁹¹ Michel Gervais, contrôle de gestion, 6ème édition, ECONOMICA, Paris 1997, P468.

Schéma n°06 : les différents types du stock

Stock maximum en stock



Source : Alazard C., Sépari S., « Contrôle de gestion, manuel et applications », Dunod, Paris, 2007, P281

1.2.3.3. Les model de gestion des approvisionnements

Le but des services d'approvisionnement est de minimiser le coût de gestion du stock en tenant compte des comportements contradictoires des coûts et des situations spécifiques à chaque entreprise. C'est pourquoi de nombreux modèles de gestion des stocks ont été élaborés pour intégrer les cas particuliers rencontrés, ainsi le but de ces méthodes est de « déterminer les stocks qui feront l'objet d'un suivi précis de la part des services d'approvisionnements »⁹².

- **Le modèle de 20/80**

La gestion d'un stock repose sur le principe de distribution de Pareto, selon lequel « très souvent un petit nombre d'article importants domine les résultats, alors, qu'à l'autre bout de la gamme de produits, il Ya un grand nombre d'articles dont le volume est si petit qu'ils n'ont *que peu d'effet sur le résultat* »⁹³. Ce model permet de vérifier que dans certains cas que « vingt pour cent des articles en nombre représentent 80% des articles en valeur : Ces référence seront suivies de façon approfondie afin de limiter le coût de gestion de ces stocks, les autres subiront une gestion plus souple »⁹⁴.

⁹² Alazard C., Sépari S.,..., Op.cit., P 279.

⁹³ Gervais M.,..., Op.cit., P. 380.

⁹⁴ Alazard C. ; Sépari S.,..., Op.cit., P 380.

La méthode consiste à :⁹⁵

- Ordonner les consommations des articles dans l'ordre décroissant ;
- Exprimer les valeurs et les quantités en pourcentage cumulés croissant ;
- Déterminer les groupes d'articles d'après la loi 20/80 ;
- Effectuer une représentation graphique.

➤ Le model ABC

Le gestionnaire du stock à souvent un nombre d'article très important à gérer, et les ressources affectées à la tâche de gestion des stocks et des approvisionnements ne sont pas illimitées. La méthode ABC propose de retenir le critère de la valeur annuelle consommée pour classer les articles⁹⁶ :

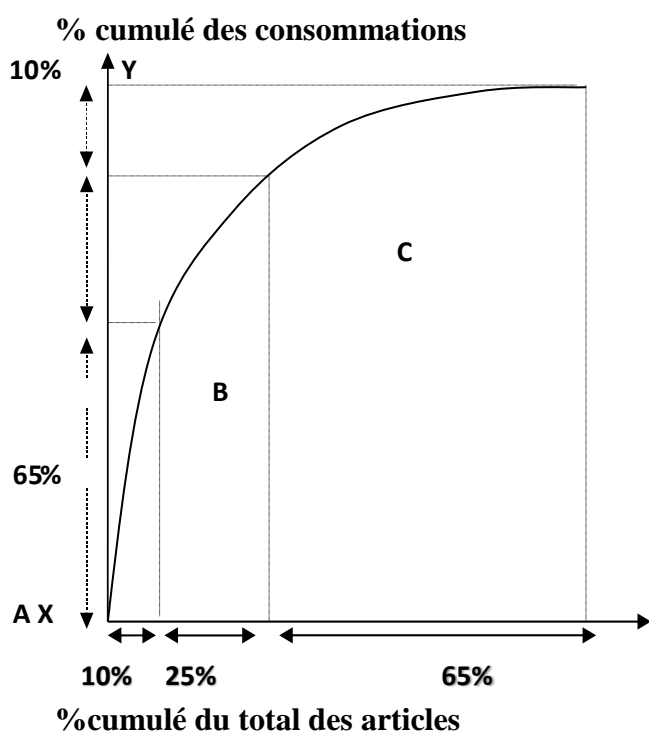
Le principe est identique à celui de la méthode des 20/80 toutefois, l'analyse est plus fine puisqu'on distingue trois groupes d'articles :

- **Groupe A** : 10% du nombre d'articles représentent 70% de la consommation, ils font l'objet d'une gestion précise.
- **Groupe B** : 30% du nombre des articles représentent 20% de la consommation, leur importance est moyenne.
- **Groupe C** : 60% du nombre des articles représentent 10% de la consommation, leur importance est moindre, leur gestion moins précise.

⁹⁵ Béatrice, Grandguillot F.,..., Op.cit., P 70.

⁹⁶Idem, P. 70-71.

Schéma n°07 : La représentation graphique de la méthode ABC



Source : Alazard C ; Sépari S, « Contrôle de gestion manuel et applications », Edition Dunod, Paris 2007, P. 279.

➤ Le model de Wilson

Il s'agit de déterminer la quantité économique qui minimise le coût de gestion du stock afin de permettre l'automatisation des procédures de réapprovisionnement.

C : consommation annuelle en quantité.

F : coût d'obtention d'une commande.

T : taux de possession du stock /an.

P : coût d'un article stocké.

Q : quantité économique.

N : nombre de commande.

K : le coût ou la gestion de stock est minimum.

$$\frac{\sqrt{2 \times C \times F}}{P \times T}$$

$$\frac{c}{q}$$

$$\sqrt{2 \times C \times T \times P \times F}$$

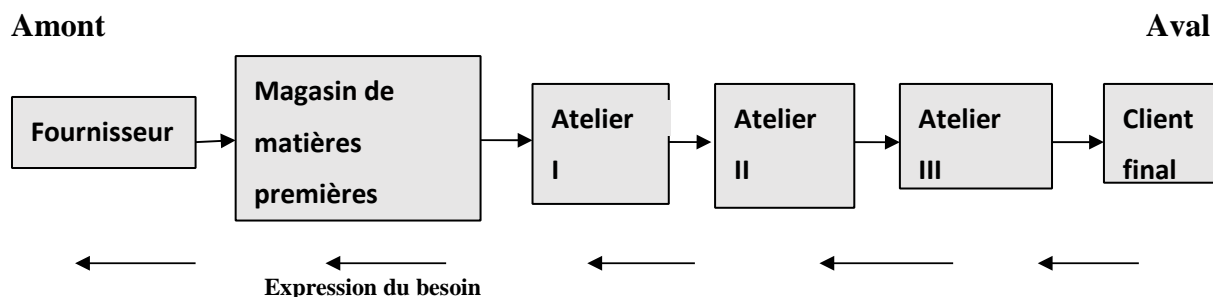
➤ **Le mode à flux tendus- Just à temps**

La méthode moderne est le juste à temps ou la gestion en flux tendu. Ce mode de gestion, « dit en flux tirés car la demande génère les flux de production s’oppose à la conception traditionnelle en flux poussés et tend à réduire les stocks »⁹⁷. L’objectif est la recherche d’un "stock zéro", c'est-à-dire que la production est déclenchée par une commande du client (sans demande, pas de production), dans le but de satisfaire ⁹⁸:

- La demande juste au moment où la vente doit avoir lieu ;
- De la juste quantité et qualité demandées.

Cette approche aboutit donc à l’opposé d’une production sur stock qu’elle cherche justement à réduire voire supprimer, d’où le nom de gestion de flux. Ce mode de gestion nécessite une gestion précise des délais, une étroite collaboration avec les fournisseurs ainsi qu’une flexibilité de l’organisation de la production. Ce mode de gestion réduit fortement les coûts de stockage même s’il ne supprime pas tous les stockages intermédiaires, mais, il impose en contrepartie un certain nombre de contraintes, nous citons à titre d’exemple le risque de panne qui peut bloquer l’ensemble de processus de production.

Schéma n° 08 : Représentation de la démarche de Just-à-temps



Source : Gervais M, *Contrôle de gestion*, 7^{ème} édition, Economica, Paris, 2000, P.397

⁹⁷Doriath B., « Contrôle de gestion en 20 fiches », SedDunod, Paris, 2008, P 33.

⁹⁸Alazard C., Sépari S.,..., Op.cit., P 426

Aujourd'hui, l'accélération des événements et des techniques oblige les entreprises à développer et à maîtriser de mieux en mieux les outils de prévision. L'outil informatique permet de faire face à ces nouvelles exigences sans trop de dommages, et permet à la gestion budgétaire d'être une aide au pilotage dans un milieu perturbé et incertain. Afin d'élaborer tous les budgets et leur articulation, il est nécessaire d'établir des prévisions d'activité (de vente, de production...).

2. La budgétisation

La budgétisation est un processus par lequel est détaillé le programme d'action correspondant à la première année du plan opérationnel, il désigne les ressources nécessaires affecter aux services afin de leurs permettre la mise en œuvre du programme ou une partie auquel ils sont assignés.

2.1. Définition du budget

Selon **LEO SHADONNET**, faire un budget c'est « *d'établir une prévision de fait probable qui va intervenir au cours d'une période déterminée. C'est aussi un état prévisionnel destiné à constater d'une part, une origine des ressources, d'autre part un emploi de ces ressources* »⁹⁹.

Aussi, le plan comptable définit le budget comme suit, « *un budget d'exploitation est la prévision chiffrée de tous les éléments correspondant à une hypothèse d'exploitation donnée pour une période déterminée* »¹⁰⁰.

Selon **GEORGE LANGLOIS**, Un budget est « *une expression quantitative du programme d'actions proposé par la direction. Il contribue à la coordination et à l'exécution de ce programme. Il en couvre les aspects, tant que financièrement que non financièrement tient lieux de route pour l'entreprise* »¹⁰¹.

Le budget financier est une expression monétaire des attentes de la direction concernant le chiffre d'affaire, la situation financière et les flux monétaires. Par contre, le budget non financier indique, par exemple, le volume à produire, le volume prévisionnel des ventes ou l'effectif du personnel à employer.

⁹⁹ KABONGO KANDA, Cours de gestion budgétaire inédit ISC, 2006 – 2007.

¹⁰⁰ Josette.b, Jean .J,Jack.T, « Gestion budgétaire et analyse de la performance », Edition 2014/2015, fontaine picard, P 47.

¹⁰¹ George Langlois, « contrôle de gestion et gestion budgétaire », 2 ème édition Dunod, Paris, 2009, P02.

2.2. Les objectifs des budgets

Il existe plusieurs objectifs du budget ¹⁰²:

➤ Les budgets sont des outils de pilotage de l'entreprise

- Ils déterminent l'ensemble des moyens et des ressources nécessaires pour atteindre les objectifs de l'organisation, en fonction de ces prévisions, ils permettent aussi de repérer à court terme les contraintes externes ou internes et les opportunités ;
- Ils permettent de repérer, à court terme les contraintes externes ou internes et les opportunités ;
- Ils assurent la cohérence des décisions et des actions des différents centres de responsabilité ;
- Ils permettent de vérifier a priori que la construction budgétaire respecte les équilibres fondamentaux de l'entreprise.

➤ Les budgets sont des outils de communication, de responsabilisation et de motivation

- Ils assurent l'information des responsables sur les objectifs de l'entreprise et sur leur déclinaison au niveau de chaque centre de responsabilité ;
- Ils installent la responsabilisation et la motivation des hommes dans le cadre d'une décentralisation par la négociation des objectifs et des moyennes mises en œuvre.

➤ Les budgets sont des outils de contrôle et de mesure

- Ils permettent le contrôle de gestion par la détermination des écarts entre réalisation et prévisions ;
- Il permet d'éviter les imperfections de l'entreprise grâce à l'analyse des écarts entre les données réelles et les données budgétaires, il permet ainsi de détection des anomalies et l'engagement des mesures correctives.

2.3. Le rôle de budget

D'après **BOUQUIN H**, les budgets sont à la fois des instruments de prévision et de coordination entre les différentes fonctions et des aides à la délégation des décisions et à la motivation des décideurs, le budget joue trois rôles classiques et un quatrième plus subtil à savoir ¹⁰³:

¹⁰² 9 Doriath B et Goujet C, « Comptabilité et gestion des organisations », 7ème édition, Dunod, Paris, 2010, P.105.

¹⁰³ Bouquin H, Le contrôle de gestion, Gestion Puf, Paris, 2013, P442.

➤ **Un instrument de coordination et de communication**

Le processus budgétaire (élaboration d'un ensemble de budgets cohérent), bien mené, est l'occasion de s'assurer que les diverses fonctions ont l'intention d'agir en harmonie si non en synergie, et de conduire les différents services à se coordonner. Par exemple pour s'assurer que ce qui va être vendu par le service commercial aura bien été produit par les usines et aussi, c'est l'occasion pour la direction de communiquer sur ses objectifs, et pour les responsables opérationnels, de faire remonter certaines informations du terrain. Il permet de réguler les dysfonctionnements, éventuels, et de s'assurer que les actions de différentes unités décentralisées seront compatibles.

➤ **Un outil essentiel de gestion prévisionnelle**

Il doit en remplissant cette mission, permettre de repérer à l'avance les difficultés, de choisir les programmes d'activité à partir de l'exploration des variantes possibles et de l'identification des manœuvres disponibles, ainsi que des zones majeurs d'incertitude. Les budgets sont des instruments de prévision qui montrent notamment les difficultés qu'il faudra surmonter pour réaliser l'harmonie entre les différentes fonctions (goulets d'étranglement, ruptures de stocks, insuffisance de trésorerie).

➤ **Un outil de délégation et de motivation**

Dans la mesure où il apparaît comme un contrat passé entre un responsable et la hiérarchie, portant sur des obligations de moyen et/ou de résultats, qui interviendront dans la mesure de la performance du responsable, ce contrat oblige les décideurs à agir en conformité avec la stratégie de la direction. Mais il ne s'agit pas seulement d'une obligation formelle, le respect des objectifs de moyens ou de résultats qui sont fixés par leur budget est un critère important pour l'évaluation des performances des responsables des unités décentralisées. Ainsi, le budget garantit la motivation des responsables en faveur de la réalisation des objectifs stratégiques de l'entreprise.

➤ **Un outil d'apprentissage au management**

La performance de l'entreprise ne se mesure pas par référence au budget, qui décrit une situation hypothétique, mais par référence au réel, donc 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.

2.4. Les caractéristiques du budget

2.4.1. Un outil d'anticipation au service de la stratégie

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

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

Le processus de planification comprend les étapes suivantes¹⁰⁴ :

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

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

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

2.4.2. Un outil de coordination, de communication et de motivation

Le budget est aussi le mode des ressources de l'entreprise à chaque service ou département, en fonction des objectifs assignés par la direction générale. Mais, préalablement à cette allocation de ressources, il est obligatoire de préciser les différentes missions des services afin que la cohérence de leurs actions respectives soit totale : le budget, processus interactif couvrant la totalité des fonctions de l'entreprise, joue un rôle de coordination dans la construction de l'année.

On pourrait en effet se trouver dans une situation où chaque département chercherait à atteindre ces objectifs sans se soucier des conséquences de son action. Ainsi, un acheteur pourrait optimiser sa politique d'achat en commandant 500 000 bouchons quand l'entreprise ne

¹⁰⁴Pierre Cabane « essentiel de la finance à l'usage des managers » Edition d'organisation 2008, P.60.

Produit annuellement que 300 000 bouteilles. Le résultat serait effectivement une économie de 10% sur les achats en raison d'une remise volume élevée. Mais également 200 000 bouchons en sur stock, qu'il faudrait financier et / ou déprécier.

2.4.3. Un outil de contrôle

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

La comparaison est souvent utilisée entre la copilote d'un véhicule de course et le contrôleur de gestion de l'entreprise, le directeur général étant le pilote. Le budget permet de « suivre la route », en confrontant la réalité avec les prévisions. Ce contrôle peut se faire en deux étapes : a priori, en contrôlant l'engagement des dépenses ; a posteriori, en comparant les réalisations au budget ¹⁰⁵:

➤ Le contrôle a priori

Il s'agit de déléguer l'engagement des montants prévus au budget : le responsable d'un centre de responsabilités dispose d'une délégation lui permettant t d'engager des ressources (humaines, financières, ...) dans le cadre d'un budget défini. Ce contrôle permet de s'assurer que les dépenses non prévues ne pourront être autorisées que par un supérieur hiérarchique distincte, et les risques de dépassement sont ainsi limités.

➤ Le suivi des réalisations

Les activités sont suivies en comparant les performances avec les prévisions, les réalisations avec les engagements budgétaires. Mais ce suivi aussi à :

- Informer l'ensemble des lignes hiérarchiques ;
- Rechercher et analyser les causes des écarts ;
- Ajuster éventuellement le budget ;
- Apprécier la performance des responsables budgétaire ;
- Relever des actions correctrices.

2.4.4. Un outil de remise

Le budget a aussi pour mission de contribuer à une réflexion en profondeur sur les fonctionnements, les processus, les organisations, les outils utilisés, etc. il ne doit donc pas être considéré comme une simple répétition de l'histoire, mais comme l'occasion d'imaginer

¹⁰⁵ Idem P.261.

Comment l'entreprise pourrait être plus performante, tout en respectant le cadre des contraintes réalistes de la stratégie générale de l'entreprise.

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

2.5. Les limites de budget

« *Le budget est violemment critiqué par les consultations et les chercheurs, moins par les praticiens. Les critiques adressées au budget sont multiples* »¹⁰⁶.

Elles reposent généralement sur une inadaptation du dispositif aux nouvelles conditions de la concurrence. Sont ainsi citée pêle-mêle :

- Le changement rapide de la conception des produits ;
- Le changement rapide de la technologie ;
- Le raccourcissement du cycle de vie des produits ;
- L'élargissement des gammes ;
- La multiplication des lots fabriqués sur spécification des clients ;
- Le changement rapide des prix des matières ;
- Des effets d'apprentissage importants pour les nouveaux produits ;
- Les variations de droit de douane et de taux de change ;
- Des problèmes de délais dans la production des rapports ;
- Des problèmes de compréhension de la part des managers ;
- Spécialement des écarts sur frais indirects.

Plus synthétiquement, les grandes critiques que l'on adresse généralement au budget sont de trois ordres :

¹⁰⁶ Frédéric Gautier, Anne Pezet, contrôle de gestion, Ed DREIOS, France, 2006, P66.

- **Ses fonctions sont multiples est souvent contradictoire** : Outil de prévision, mais aussi d'évaluation voire de sanction ; outil d'allocation des ressources, mais aussi coordination, etc.
- **Sa vision est rétrospective plus que prospective** : Le budget et surtout le contrôle budgétaire offrent une vision rétrospective sur une base conçue en année N-1, dont l'obsolescence s'accroît de mois en mois.
- **Sa composition est essentiellement financière** : Si les données commerciales, techniques ou humaines transparaissent dans son élaboration, le produit final (synthèse) est une traduction purement financière de la réalisation économique. Par ailleurs, la source principale d'alimentation des systèmes budgétaires est la comptabilité, qui ne peut leur offrir que des données purement financières. Dernières ne permettent pas toujours de piloter l'activité dans ses moindres détails.

3. Procédures d'élaboration et typologies des budgets

3.1. Procédures d'élaboration des budgets

Supposons un cycle budgétaire annuel. L'ensemble des documents doit être prêt pour le début de l'exercice, c'est-à-dire le 1er janvier lorsque l'exercice coïncide avec l'année civile. Dans une telle situation, les opérations concourant à l'établissement des budgets commenceront dès août-septembre, car généralement leur élaboration s'étend sur trois à quatre mois.

Michel Gervais affirme que si l'on admet que la structure de l'entreprise est relativement décentralisée et que la préparation des budgets est l'occasion d'établir un dialogue entre les principaux responsables, le cycle budgétaire pourra se décomposer en six phases¹⁰⁷ :

- Rappel ou détermination des objectifs de la firme pour l'année à venir ;
- Réalisation d'études préparatoires ;
- Simulation de différents projets de budgets ;
- Choix de l'un entre eux : le pré-budget ;
- Construction et discussion des budgets détaillés ;
- Elaboration des prévisions définitives.

¹⁰⁷ Michel GERVAIS, Contrôle de gestion, 6ème édition, ECONOMICA, Paris, 1997, P 274.

3.1.1. Prendre connaissance des objectifs pour l'année à venir

Le contrôle de gestion est fait, avons-nous dit, pour mettre en œuvre des objectifs ; tant que ceux-ci ne sont pas connus, la procédure de détermination des budgets ne peut donc démarrer.

Si l'entreprise dispose d'un plan à moyen terme, les arbitrages ont déjà été effectués et les décisions prises : il suffit de reprendre les buts qui ont été approuvés pour la première année du plan.

Si ce n'est pas le cas, la direction générale doit d'abord réfléchir aux orientations qui seront les siennes pour la période. Mais avant de se prononcer, elle peut aussi attendre de voir ce que donnent les premières esquisses budgétaires.

3.1.2. Réaliser des études préparatoires

La phase des études préparatoires part d'une étude économique générale, analysant quelle sera l'évolution de la conjoncture globale pour l'année à venir et son incidence sur l'entreprise.

Cette étude de conjoncture est suivie d'un certain nombre d'autres analyses :

- Etudes de marché approfondies (et estimation des ventes) pour les activités nouvelles et celles pour lesquelles se manifeste un manque de compétitivité important ;
 - Prévision des ventes des autres produits en fonction de la politique commerciale que l'entreprise entend suivre, de l'étude du passé, de la situation de la concurrence et de l'environnement futur ;
 - Prévision des normes commerciales qui en découlent (frais des ventes par unité vendue, variations de prix) et des normes techniques (cadences, rendement des machines, consommations horaires de matières, etc.) ;
 - Examen des investissements tactiques à réaliser (investissement marginal pour mieux coller à la demande, dépenses de gros entretien, achat de matériels accessoires, ...) et étude de la mise en œuvre de la tranche d'investissements stratégiques prévue pour l'année à venir ;
 - Analyse des décisions envisagées qui pourraient modifier la répartition des tâches et de l'autorité et par la même structure des budgets. Exemple : certaines pièces jusqu'ici sous-traitées à l'extérieur seront, l'an prochain, vraisemblablement usinées dans l'entreprise ;
 - Prévision des conditions sociales.

La démarche porte sur des données physiques (unités vendues, fabriquées) ou qualitatives, plutôt que sur des éléments valorisés c'est-à-dire des quantités multipliées par des prix. Elle est avant tout réalisée par le personnel des services fonctionnels : études économiques, service marketing, bureau des méthodes, service personnel et, bien sûr, service de contrôle de gestion. Cependant, dans la mesure du possible, les services opérationnels seront associés à cette phase préparatoire. Cela permettra d'accroître leur information et de les motiver davantage.

3.1.3. Elaborer des projets de budgets

A partir des données des études préparatoires et d'hypothèses de prix (prix de vente, prix d'achat, salaires horaires, frais unitaires de structure), le service de contrôle de gestion va estimer par grandes masses, les résultats possibles pour l'année à budgéter. Il s'agit en effet de savoir si les objectifs envisagés sont susceptibles d'être atteints. Cette mission oblige à tester différents scénarii, à construire plusieurs projets de budgets, et demande de recourir à un modèle de simulation informatisée si l'on veut éviter les calculs fastidieux.

3.1.4. Choisir le projet qui deviendra

Le pré-budget Lorsque la simulation est achevée, plusieurs projets sont généralement admissibles. Il revient alors à la direction générale réunie pour la circonstance en comité budgétaire, de choisir celui qui lui apparaît le meilleur. Ce projet prend quelquefois le nom pré-budget.

3.1.5. Construire et négocier des budgets détaillés

Le projet de budget adopté précédemment est éclaté en budgets détaillés. Pour y parvenir, la procédure la plus courante est la suivante :

- Les dirigeants du haut de la hiérarchie cernent les conséquences du pré-budget sur le fonctionnement de leur département, de façon à déterminer un objectif quantifié pour les responsables du niveau hiérarchique immédiatement inférieur. Le processus est ensuite répété jusqu'aux niveaux les plus bas de la hiérarchie et, à l'issue de ce mouvement descendant, tous les responsables se retrouvent dotés d'un objectif spécifique et quantifié et d'hypothèses à retenir pour construire leur budget ;

- Sur cette base, chaque dirigeant définit un plan d'action permettant d'atteindre l'objectif fixé et traduit les conséquences financières de ce plan dans un budget ;
- La remontée progressive des documents et des informations qui en résultent peut alors être envisagée. A chaque niveau, le supérieur hiérarchique évalue les propositions de budgets de chacun de ses subordonnés. Une discussion s'instaure entre eux et au terme de celle-ci :

Soit que le supérieur convie le responsable à retravailler certaines hypothèses du plan d'action ; soit qu'il approuve le budget proposé, sous réserve de son acceptation par la direction générale.

La négociation est relativement longue (deux à trois mois), vu les navettes qu'elle entraîne. Pendant toute sa durée, le rôle du service de contrôle de gestion est d'animer, de conseiller, de proposer éventuellement sa médiation, mais jamais d'imposer un budget.

3.1.6. Elaborer les prévisions définitives

Les discussions de la phase cinq terminées, il faut maintenant reprendre le projet budgétaire initial et y intégrer les réajustements intervenus. Ce travail revient à consolider les budgets détaillés.

Bien évidemment, le budget d'ensemble qui en résulte devra encore être approuvé par la direction générale.

L'efficacité globale de la gestion budgétaire pour contrôler l'action dépend enfin de son aptitude à communiquer facilement avec le système comptable.

3.2. Typologies des budgets

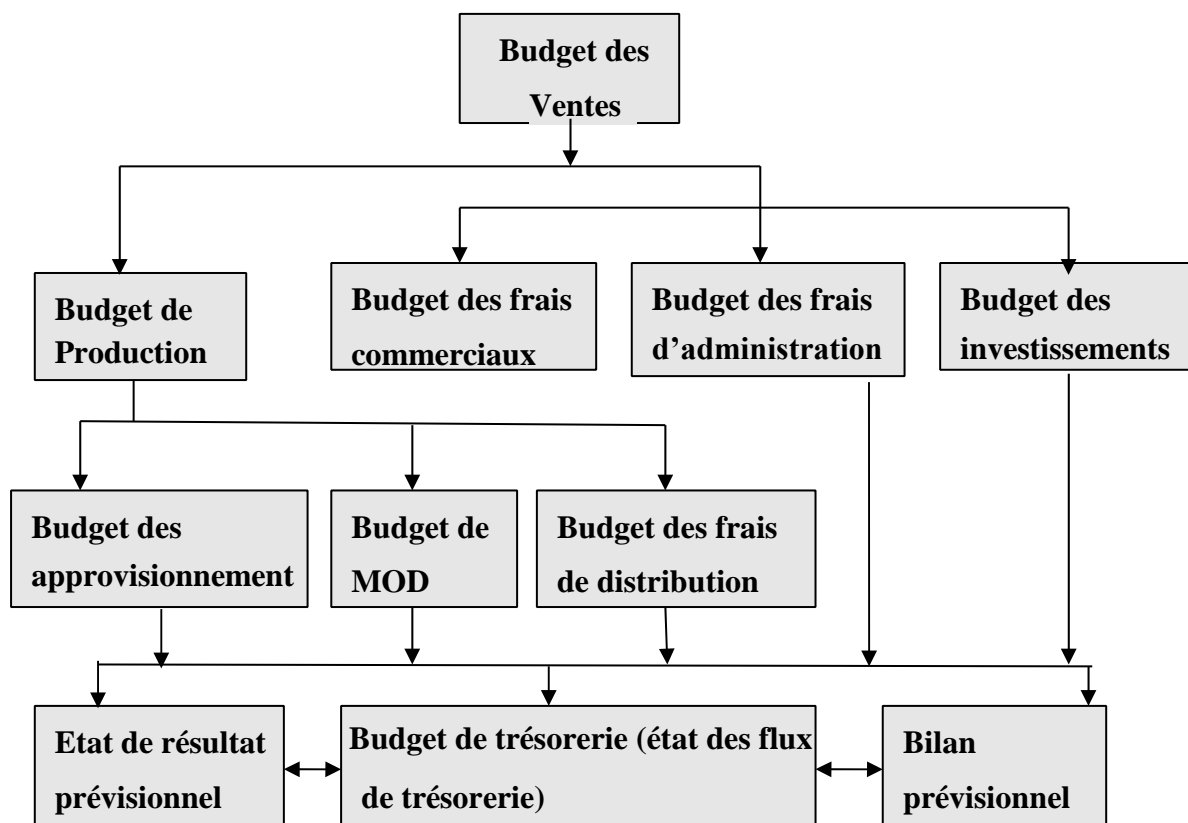
Les budgets constitutifs du budget global de l'entreprise correspondent aux différentes fonctions de celle-ci. On distingue :

➤ Les budgets fonctionnels (opérationnels)

Ils traduisent les actions prévues dans les programmes d'activités et relatifs aux différents services, on distingue : le budget des ventes, le budget de production, le budget d'approvisionnement et le budget d'investissement.

➤ Les budgets financiers (de synthèse) : qui traduisent les effets de la mise en œuvre des budgets opérationnels. On cite comme exemple le budget de trésorerie.

Schéma n° 09 : Les articulations fonctionnelles du système budgétaire



Source : *Contrôle de gestion et le tableau de bord*, P. 94. Disponible sur le site : www.doc-etudiant.fr

3.2.1. Budget des ventes

Selon C. ALAZARD, le budget des ventes est défini comme « *L'expression chiffrée des ventes de l'entreprise par type de produits, en quantité et prix* »¹⁰⁸.

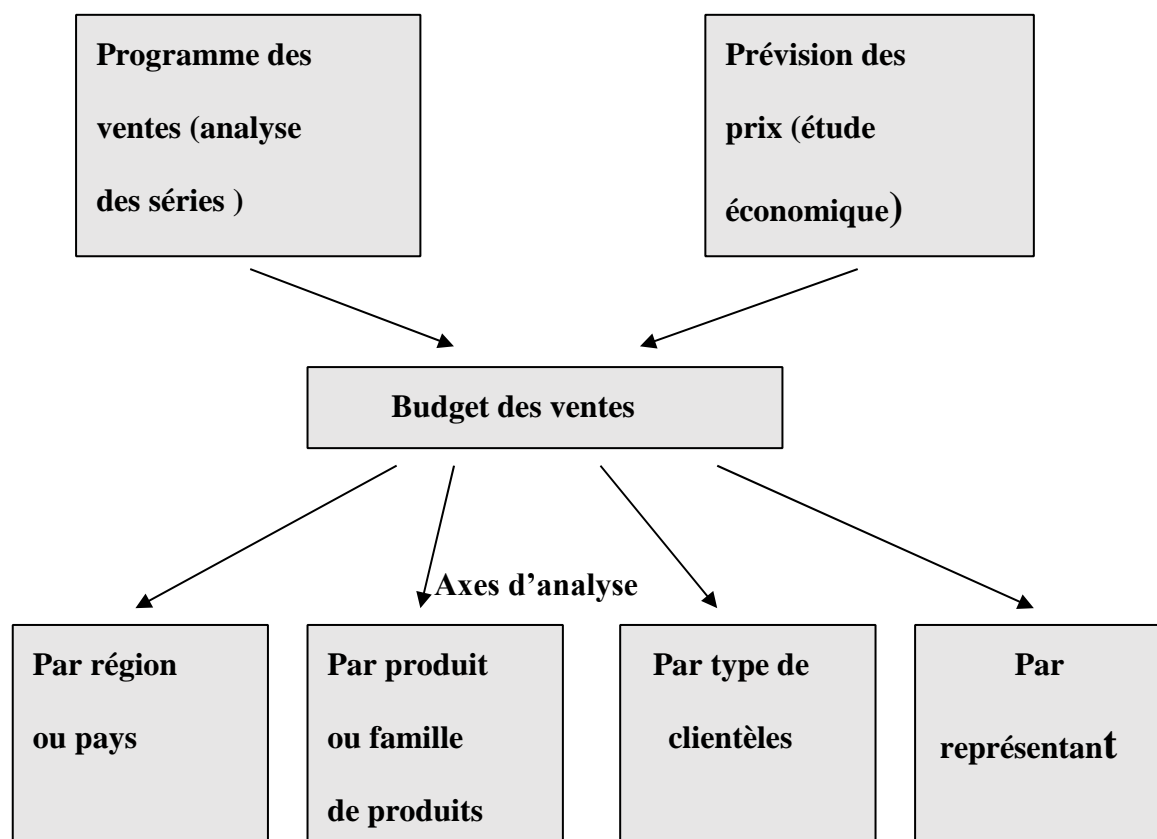
La budgétisation des ventes permet aux différents responsables de la fonction commerciale de chiffrer les objectifs à court terme des ventes, et les moyens correspondants à mettre en œuvre. Chaque responsable au sein de l'organisation commerciale établira des prévisions de vente en quantités, qui seront ensuite valorisées sur la base des tarifs prévus, afin d'obtenir une prévision de chiffre d'affaires par mois. Ils définissent la principale ressource d'exploitation de l'exercice et son étalement dans le temps, ainsi que l'activité à venir des commerciaux par la fixation d'objectifs des ventes (volume et prix) par famille de produits, clients, secteur et par région.

¹⁰⁸Alazard C et Sépari S,... op.cit., P441.

La périodicité mensuelle est la plus souvent adoptée car elle permet de déboucher sur des prévisions de trésorerie exploitables. Le budget de vente est issu de la valorisation du programme des ventes grâce aux prévisions de prix, ceux-ci sont déterminés à partir ¹⁰⁹:

- D'informations issues des services comptables ou commerciaux,
- D'analyse des prix : prix psychologique, élasticité de la demande par rapport au prix ;
- D'une recherche documentaire sur le marché, sur la concurrence ;
- De la connaissance du coût de revient des produits.

Schéma n° 10 : L'élaboration de budget des ventes



Source : Doriath B et Goujet C, *Gestion prévisionnelle et mesure de la performance*, Dunod, Paris, 2007, P109.

¹⁰⁹ Doriath B et Goujet C, *Gestion prévisionnelle et mesure de la performance*, op.cit., P 108.

Le budget des ventes est souvent accompagné d'un budget des charges de commercialisation (les coûts de distribution). La vente des produits génère un ensemble de charges : fixes, ou variables, en fonction du niveau des ventes dont il faut aussi prévoir le montant.

3.2.2. Le budget de production

Pour **MARIE-NOËLLE DESIRE-LUCIANI, DANIEL HIRSCH, NATHALIE KACHER, MARC POLOSSA** : le second budget dans l'ordre chronologique est le budget de production. Pour le construire, la plupart des entreprises utilise le même outil qui leur permet de suivre la production en comptabilité analytique. Cet outil comporte en effet toutes les informations concernant la composition des produits, en ce qui concerne les matières premières et la main-d'œuvre directe. Des hypothèses concernant la variation des stocks pourront aboutir à une production supérieure ou inférieure aux quantités qu'il est prévu de vendre¹¹⁰.

Nous pouvons assimiler au budget de production tous les budgets concernant la mise en œuvre des quantités vendues, qu'il s'agisse de maintenance, de logistique, de service après-vente¹¹¹.

3.2.3. Le budget des approvisionnements

L'approvisionnement concerne dans une approche traditionnelle les flux entrants des matières, fournitures et marchandises ; mais il est possible d'élargir son champ de compétences à d'autres domaines (la collecte d'informations, la gestion de la sous-traitance par exemple).

Le budget des approvisionnements permet d'échelonner les prévisions sur douze mois, et le programme d'approvisionnement, qui résulte du programme de production, définit les quantités à commander et les dates de commande, plusieurs paramètres déterminent les choix réalisés en la matière¹¹² :

- Le coût de passation de commande (coût de lancement et coûts de gestion : personnels affectés à la gestion des commandes, à la réception, au magasinage, à la manutention...), plus que ce coût est élevé, plus la quantité à commander doit être grande, il s'agit de limiter le nombre de commandes réalisées ;

¹¹⁰Marie-Noëlle Désiré-Luciani, Daniel Hirsch, Nathalie Kacher, Marc Polossat, Le grand livre du contrôle de gestion, EYROLLES, Paris 2013, P 164.

¹¹¹ Idem p.87.

¹¹² Berland N, De Rongé Y,... op.cit, P 281.

- Le coût de stockage (coût de financement du stock, primes d'assurance, coûts des moyens de stockage, cout de la dépréciation du stock...), plus ce coût est élevé, moins le stock doit être volumineux, il faut donc passer de nombreuses petites commandes ;
- Le coût de rupture de stock, plus ce coût est élevé, plus la gestion des stocks doit être prudente, il s'agit de limiter les ruptures (ce qui implique d'avoir un niveau de stock conséquent).

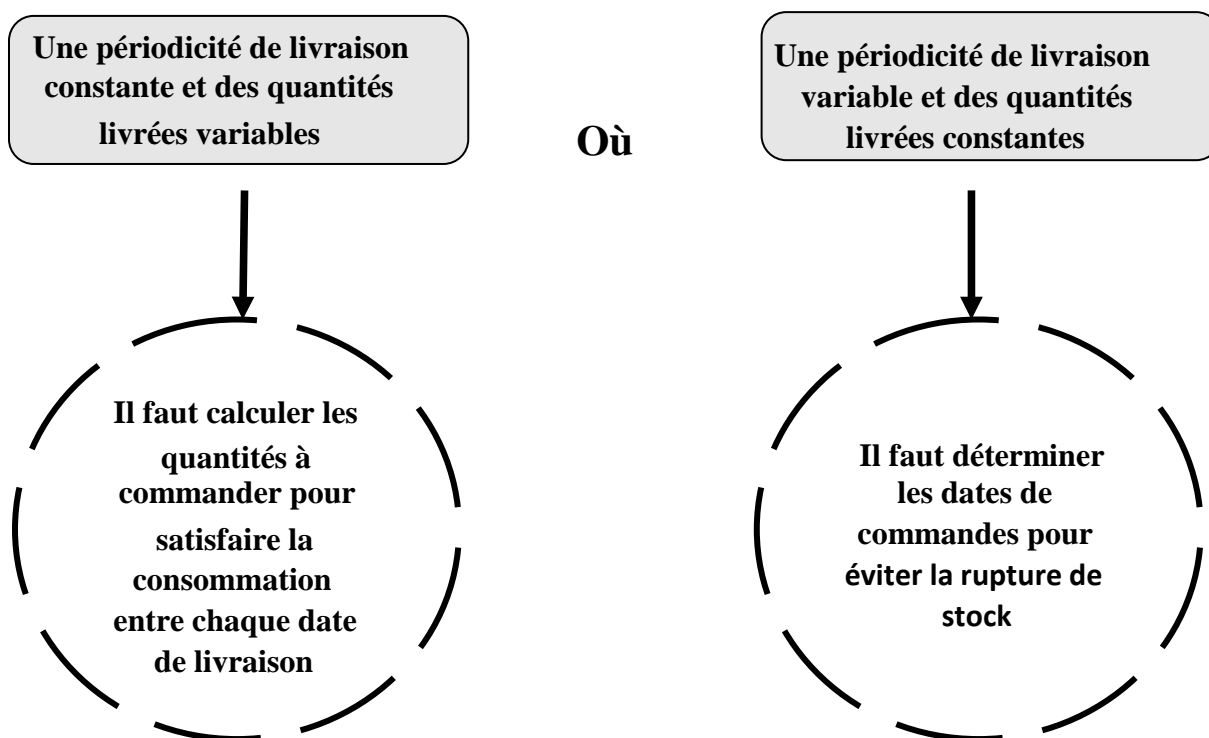
Le budget des approvisionnements comprend : le budget des achats qui dépend souvent des quantités achetées et doivent inclure les frais liés aux achats (notamment le transport) et le budget des charges d'approvisionnement et de stockage (coût de passation de la commande et coût de stockage) est définis en fonction des centres d'analyse : magasin, centre approvisionnement, etc. Ces budgets sont établis en charges variables et charges fixes¹¹³.

La budgétisation de l'approvisionnement ne pose pas de problème, pour ce qui concerne la consommation régulière, puisque les données optimales (nombre de commandes, quantités, périodicité...) sont déterminées à l'avance, mais lorsque la consommation est irrégulière.

L'entreprise doit prévoir un stock de sécurité et choisir entre : Une périodicité de livraison constante et des quantités livrées variables, ou Une périodicité de livraison variable et des quantités livrées constantes.

¹¹³DoriathB,Contrôle de gestion,op.cit., P 39-40.

Schéma n° 11 : La comparaison entre les deux périodes de livraison constante et variable



Source : Béatrice, Grandguillot F, L'essentiel du contrôle de gestion, Lextenso, Paris, 2009, P 79

3.2.4. Le budget des investissements

Le budget des investissements, dans le cadre de l'exercice budgétaire, détaille mois par mois¹¹⁴ :

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

¹¹⁴ Brigitte DORIATH, Contrôle de gestion, 5ème édition DUNOD, Paris 2008, P 59.

Ce budget recense les prévisions de dépenses à court terme liées aux projets d'investissement de l'entreprise. Ça consiste à traduire en termes financiers (budgétiser) les tranches d'investissements des différents projets prévus pour l'année à venir.

3.2.5. Le budget de trésorerie

C'est « *la transformation des charges et des produits de tous les budgets précédents en encaissements et en décaissements* »¹¹⁵, ce budget traduit les engagements en échéances d'encaissements et de décaissements, et permet d'anticiper les difficultés ponctuelles de trésorerie et de dégager, mois par mois, les impasses ou les excédents de trésorerie qui nécessitent des ajustements ; il constitue donc un outil privilégié pour la recherche de solutions adaptées à la situation de l'entreprise.

➤ **Le compte de résultat prévisionnel**

Il dégager les résultats attendus des différents engagements budgétaires, et facilite la comparaison des résultats prévisionnels avec ceux de l'an passé ;

➤ **Le bilan prévisionnel**

Est l'image à un an de ce que pourrait être la situation de l'entreprise si les prévisions se réalisaient. Il permet de s'assurer que la structure financière ne risque pas d'évoluer vers des déséquilibres graves, comme un excès d'endettement.

Le compte de résultat et le bilan prévisionnels nous conduisent à l'élaboration de "budget général". Ce dernier « constitue la phase terminale de la budgétisation et consiste à agréer les différents budgets établis »¹¹⁶, il synthétise l'ensemble du système budgétaire mis en place par l'entreprise.

¹¹⁵ Alazard C, Sépari S, ...op. Cite. P 453.

¹¹⁶ Margotteau É., Contrôle de gestion, Ellipses, Paris, 2001, P 139.

En conclusion, la gestion budgétaire est un élément très important, car est un mode de gestion à court terme qui englobe tous les aspects de l'activité de l'entreprise dans un ensemble cohérent de prévisions chiffrées. Périodiquement les réalisations sont comparées aux prévisions et permettent la mise en évidence d'écarts qui doivent entraîner des actions correctives.

La première étape permet de traduire les objectifs tracés par l'entreprise à des programmes à l'aide de différentes techniques de prévisions. Ces derniers sont ensuite chiffrés et présentés sous forme de budgets dans la deuxième étape, et l'étape restante, le contrôle budgétaire, sera détaillé dans le chapitre suivant.

Chapitre 3

Le contrôle budgétaire est une méthode de gestion utilisée en comptabilité analytique, elle consiste à établir des prévisions chiffrées en valeur.

Il vise à atteindre les objectifs que l'organisation s'est fixés d'après une stratégie déterminée, mais aussi de faire la comparaison systématique entre les prévisions et les réalisations en vue de détecter rapidement toutes mesures correctives nécessaire.

Dans ce troisième chapitre sera scindé en deux section la première se focalise sur les notions de contrôle budgétaire et nous allons expliquer le processus à suivre pour contrôler un budget dans la deuxième section.

Section 1 : Notion de contrôle budgétaire

Le contrôle budgétaire est la troisième étape de la gestion budgétaire après la prévision et la budgétisation, c'est une procédure permettant de dégager les écarts entre les résultats réels et les résultats prévus.

Le bon contrôle d'une organisation constitue la condition fondamentale de son efficacité et de sa survie. Le principe de fonctionnement du contrôle budgétaire est une confrontation périodique, de manière détaillé et approfondie, entre les données préétablis en l'occurrence les budgets, et les réalisations effectives en vue de mettre en évidence des écarts qui doivent susciter des actions correctives.

1. Définition de contrôle budgétaire

Pour **H.COURT** et **LEURION**(1982), le contrôle budgétaire est un contrôle de gestion caractérisé notamment par la comparaison périodique des données prévues dans les budgets.

Au fil du temps, le concept du contrôle budgétaire a évolué et serait défini par Gervaise (1994) comme : « *une procédure permettant de dégager des écarts entre résultats réels et résultats prévus, d'où chercher les causes et inspirer les mesures correctives jugées souhaitables* »¹¹⁷.

Le contrôle budgétaire est défini comme une comparaison permanente des résultats réels aux prévisions chiffrées figurant aux budgets afin de :¹¹⁸

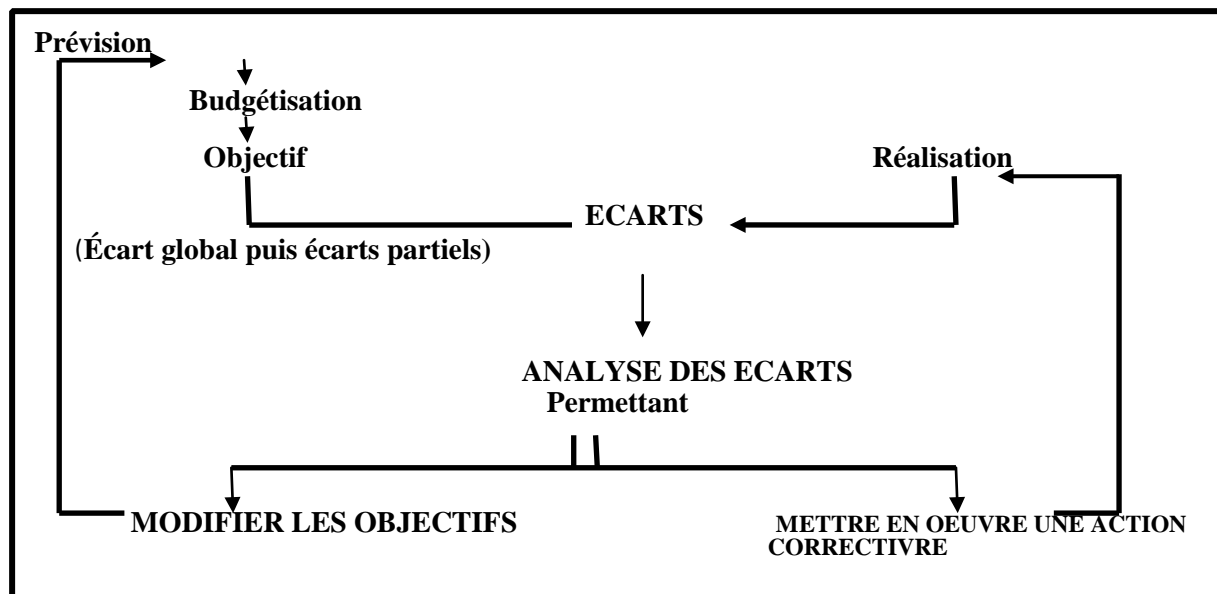
- Dégager les écarts et rechercher leurs causes ;
- Informer les différents niveaux hiérarchiques ;
- Apprécier l'activité des responsables budgétaires.

Le contrôle budgétaire est une fonction partielle du contrôle de gestion dont dépend la qualité de ses interventions. Il pourrait être pleinement perçu par les responsables opérationnels comme un service qui les aide à maîtriser et à améliorer leur gestion.

¹¹⁷ Michel Gervais, contrôle de gestion et planification de l'entreprise, Ed ECONOMICA, 1987, P 286.

¹¹⁸ Idem p660.

Schéma n° 12 : Représentant le processus de contrôle budgétaire



Source : " le contrôle de gestion et le tableau de bord ", P.115, disponible sur site internet : www.slideshare.com (en PDF)

2. Objectifs du contrôle budgétaire

On peut résumer les objectifs du contrôle budgétaire comme suit :

- L'amélioration de la performance économique de l'entreprise ;
- La comparaison entre les réalisations et les prévisions ;
- Calculer les écarts significatifs, les analyser et prendre les mesures correctives qui regroupent les aspects principaux du contrôle de gestion ;
- Piloter les activités et maîtriser le budget ;
- Optimiser l'utilisation des ressources ;
- Permettre la vérification de la performance des différents centres de responsabilité.

3. Rôle du contrôle budgétaire

Le contrôle budgétaire peut remplir différents rôles qui peuvent être en partie contradictoires, voir conflictuels, et qui peuvent être synthétisés dans le tableau suivant¹¹⁹ :

¹¹⁹ Yves de Rongé, CERRADA Karine, « Contrôle de gestion », Pearson Education France, Paris, 2009, P169.

Tableau N° 06 : Rôle du contrôle budgétaire selon des auteurs :

Études	Rôle du contrôle budgétaire	
Baudet 1941	Réaliser une prévision et établir un programme d'activité. Permettre l'observation continue des événements capables de modifier les prévisions. Rechercher les causes d'écarts et fixer des responsabilités. Coordonner les différents services. Assurer le contrôle comptable des coûts de revient standard.	
Lyne 1988	Selon sa synthèse des ouvrages	Ses résultats
	-Prévision. -Planification, coordination. -Communication. -Evaluation, motivation.	-Les budgets servent à faire des prévisions plus qu'à motiver. -Ils servent à contrôler et à expliquer les écarts -Ils n'exercent pas de pression sur les salariés. -Le degré de participation.
Barette et Fraser 1977	-Planifier, motiver. -Evaluer.	-Coordonner. -Eduquer.
Otley 1978	-Les budgets sont des objectifs, ils servent alors d'instrument de motivation. -Les budgets sont des prévisions (la fonction planning y est associée). -Les budgets sont des outils managériaux, notamment un moyen de communiquer entre partenaires. -Les budgets sont des standards pour évaluer la performance. -Les budgets sont un moyen d'augmenter la satisfaction au travail grâce à leur nature participative.	
Bunce et al 1995 CAM-I	-Prévision financière. -Gestion de trésorerie. -Coût standard. -Planification des ressources.	-Contrôle des coûts. -Gestion des investissements. -Visibilité. -Objectifs personnel.
Bouquin 2001	-Instrument de coordination et de communication. -Outil essentiel de gestion prévisionnelle. -Outil de délégation et de motivation.	

Source : BERLAND Nicolas, « Le contrôle budgétaire », édition la découverte, Paris, 2002, P43, 44.

4. Utilités du contrôle budgétaire

Le contrôle budgétaire présente plusieurs utilités suivantes¹²⁰ :

- Il est tout d’abord utile aux opérationnels, car il constitue un guide dans leur action quasi quotidienne.
- Il permet également aux dirigeants d’obtenir une synthèse de l’activité de l’entreprise et de prendre du recul par rapport aux décisions opérationnelles ;
- Il permet de connaître le sens et l’importance des écarts par rapport aux prévisions dans les domaines essentiels de la gestion, il permet de constater la marche de l’unité par rapport à la route prévue. Il a un rôle d’alerte pour le pilote de l’unité ;
- Il favorise la coordination des différentes fonctions de l’entreprise tout en autorisant une décentralisation des responsabilités ;
- Il permet d’améliorer la productivité et la rentabilité de l’entreprise.

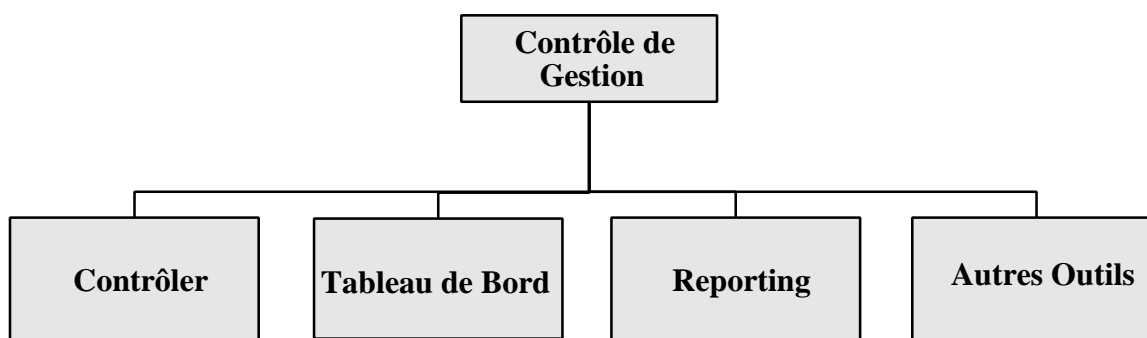
5. Les caractéristiques du contrôle budgétaire

Les caractéristiques du contrôle budgétaire qui sont les suivant¹²¹:

➤ **Le contrôle budgétaire est une composante du contrôle de gestion**

Le contrôle budgétaire participe au système d’informations du contrôle de gestion en faisant apparaître les écarts entre les prévisions et les réalisations et en identifiant les causes de ses écarts.

Schéma n° 13 : les composants du contrôle de gestion



Source : Doriath. B ; Goujet .C ; « gestion prévisionnelle et mesure de la performance » ; 3 eme Edition ; DUNOD ; paris 2007 P.199

➤ **Le contrôle budgétaire est un contrôle rétrospectif**

Le contrôle budgétaire examine la période écoulée (généralement un mois) en comparant les réalisations avec les prévisions reflétées dans le budget et en analysant les raisons des écarts.

¹²⁰ -Instrument de coordination et de communication. -Outil essentiel de gestion prévisionnelle. -Outil de délégation et de motivation.

¹²¹ Doriath B. et Goujet C., « gestion prévisionnelle et mesure de la performance », 3ème édition DUNOD, Paris, 2007, P. 199.

➤ **Il a une dominante financière**

Le contrôle budgétaire s'appuie sur des méthodes comptables organisationnelles et fournit des indicateurs financiers (exprimés en unités monétaires).

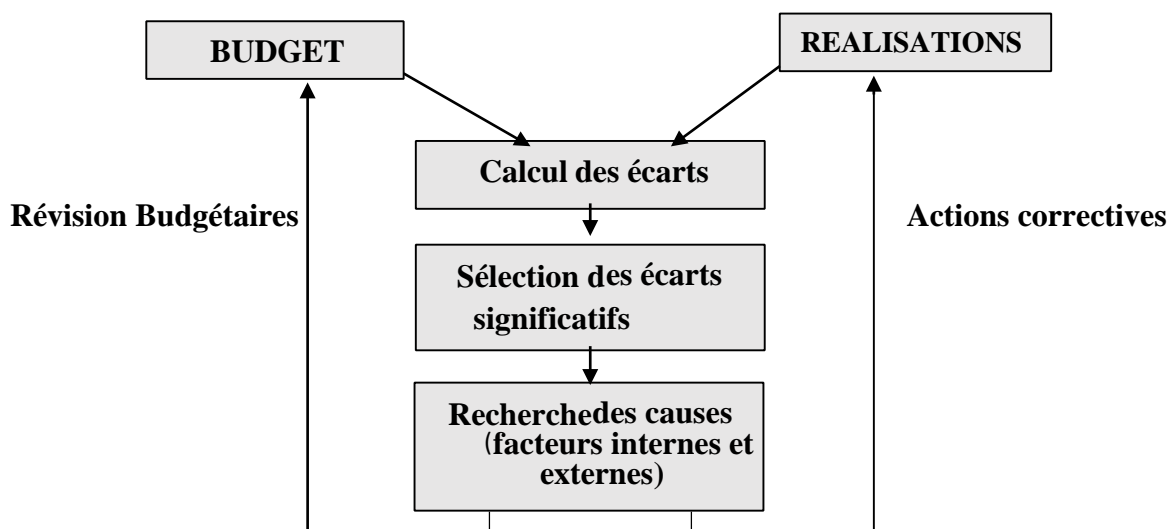
➤ **Il informe les responsables sur le degré de réalisation des budgets**

Il permet ainsi :

- D'évaluer la performance des acteurs ;
- De procéder aux régularisations nécessaires

Il favorise une gestion par exception en ne s'intéressant qu'aux écarts les plus significatifs. Ainsi le contrôle budgétaire participe à la maîtrise de la performance au moyen d'un pilotage par les écarts.

Schéma n° 14: Pilotage du contrôle budgétaire par les écarts



Source : Doriath. B ; Goujet .C ; « gestion prévisionnelle et mesure de la performance » ; 3eme Edition ; DUNOD ; paris 2007 P.200

6. Les principes du contrôle budgétaire

Le contrôle budgétaire dispose de plusieurs utilités à savoir ¹²²:

- Il est tout d'abord utile aux opérationnels, car il constitue un guide dans leurs actions quasi quotidiennes ;
- Il permet également aux dirigeants d'obtenir une synthèse de l'activité de l'entreprise et de prendre du recul par rapport aux décisions opérationnelles ;

¹²²Meryem Afryad, « Cour de contrôle de gestion et le tableau de bord PDF », Page 116, disponible sur <https://www.academia.edu>.

- Il permet de connaître le sens et l'importance des écarts par rapport aux prévisions dans les domaines essentiels de la gestion ;
- Il favorise la coordination des différentes fonctions de l'entreprise tout en autorisant une décentralisation des responsabilités ;
- Il permet d'améliorer la productivité et la rentabilité de l'entreprise.

7. Conditions d'efficacité du contrôle budgétaire

Certains préalables doivent être réunis pour la mise en place d'un système de contrôle budgétaire pour assurer la réussite de l'ensemble du système budgétaire. Les conditions essentielles d'efficacité du contrôle budgétaire sont :

7.1. Le contrôle budgétaire relève de la compétence du contrôleur de gestion

Doit être placé sous la hiérarchie du directeur général, tout en ayant des liaisons fonctionnelles avec toutes les autres fonctions. En effet, il est généralement considéré comme étant la personne la plus habilitée à connaître les techniques pour mener à bien le contrôle budgétaire.

7.2. La continuité du contrôle

La fonction du contrôle budgétaire s'exerce d'une manière continue. Le suivi permanent des écarts entre les réalisations et les prévisions doit être effectué régulièrement, afin de pouvoir porter les corrections nécessaires aux moments opportuns.

Le choix de la périodicité optimale du contrôle budgétaire, entre dans la réussite du contrôle. C'est un choix qui est en relation avec les avantages et les inconvénients induits par une périodicité plus ou moins élevée.

Néanmoins, la périodicité des contrôles peut être différente :

- Selon la complexité du système mis sous contrôle ;
- Selon l'intensité des perturbations susceptibles d'être apportées au système par ses divers environnements.

Au terme de l'exercice budgétaire, les responsables budgétaires ont besoin de connaître et de juger les résultats de leurs actes. Il est important que le système de contrôle soit constamment en alerte. Ce qui nécessite la présence d'un système d'information très puissant.

7.3. La rapidité d'obtention des résultats

L'idéal est d'avoir des informations rigoureuses et précises à temps. Pour que la fonction de contrôle soit assurée efficacement, il faut procéder à la recherche de la cause de l'écart d'une part et à l'action corrective d'autre part. Le système d'information joue un rôle très important. Réellement, la rapidité d'obtention des résultats dépend de la communication et de la circulation des informations entre les différents services opérationnels.

7.4. La saisie des informations au niveau des centres de responsabilité

Cette condition implique que les consommations soient localisées et valorisées aux niveaux des différents centres de responsabilités pour réaliser un rapprochement entre les valeurs budgétaires et les réalisations. En pratique, il faut que le nombre des rubriques budgétaires soit plus réduit et limité aux facteurs de gestion essentiels, pour mesurer leurs performances et conduire l'action, que celui des rubriques comptables de la comptabilité analytique d'exploitation.

7.5. La liaison entre comptabilité et contrôle budgétaire

La mise en place d'une comptabilité analytique est très utile dans le domaine de la gestion budgétaire. Les entreprises dotées d'un système budgétaire peuvent dégager des charges et des produits par centres de responsabilités à partir du compte d'exploitation générale et des comptes d'exploitation par activité ou par service. Effectivement, ce sont les éléments comptabilisés qui doivent être contrôlés et analysés par les responsables dans le cadre du contrôle budgétaire.

8. Les qualités d'un bon contrôle budgétaire

Le bon contrôle d'une organisation, ou d'un système, est la condition fondamentale de son efficacité et de sa suivre. Son objectif est de comparer les résultats aux prévisions afin d'agir au mieux d'intérêt de l'entreprise, il repose sur la mise en place d'un système d'information. Ce système d'information doit avoir les conditions suivantes¹²³ :

➤ **La rapidité :**

Si les responsables opérationnels doivent prendre des décisions à la suite du contrôle budgétaires, les informations nécessaires doivent être fournies le plus rapidement possible. Afin d'améliorer la disponibilité des informations, il peut s'avérer utile de renoncer à une précision extrême pour recevoir à certaines estimations. En effet, une information très précise mais obtenue tardivement ne permet pas au suivi budgétaire d'atteindre son but.

➤ **La fiabilité :**

La rapidité ne doit pas conduire l'entreprise à obtenir des informations immédiatement mais totalement fausses. Les informations doivent être de qualité, il suffit de trouver un optimum entre rapidité et fiabilité.

➤ **Le coût pondéré :**

Il faut tenir compte du coût de la mise en place de l'organisation, de son coût de fonctionnement pour la saisie et le traitement des données, et du coût consacré à l'élaboration et au suivi du système par les responsables concernés.

¹²³La cour du contrôle de gestion et le tableau de bord, école IFID, Tunis, 2012, disponible sur le site.

9. Les étapes du contrôle budgétaire

Le contrôle budgétaire passe par plusieurs étapes successives qui peuvent se résumer comme suit ¹²⁴:

- Le contrôle avant l'action ou contrôle à priori ;
- Le contrôle pendant l'action ou contrôle concomitant ;
- Le contrôle après l'action ou contrôle à posteriori.

9.1. Le contrôle avant l'action ou contrôle à priori :

Ce contrôle est assuré principalement dans la phase d'élaboration des budgets. Ce contrôle permet :

- Aux cadres opérationnel, de stimuler les conséquences de leurs décisions avant même de s'engager dans l'action ;
- Aux supérieur hiérarchiques, de limiter les frontières de leurs délégations de pouvoir en simulant le fonctionnement de leur propre domaine de responsabilité constitué de plusieurs unités auxquelles ils ont délégué une partie de leur propre pouvoir de décision.

Donc cette fonction de contrôle à priori est très étroitement liée à la fonction de simulation, qui constitue aujourd'hui l'une des fonctions essentielles de la budgétisation.

9.2. Le contrôle pendant l'action ou contrôle concomitant

Il s'agit d'un contrôle opérationnel qui consiste à fournir les informations nécessaires de manière quasi permanente pour conduire les actions jusqu'à leur terme. S'appuyant sur les réalisations concrètes, ce type de contrôle doit être placé au niveau même des opérations c'est-à-dire :

- Proche du terrain ;
- Limité à l'action en court ;
- Continu.

9.3. Contrôle après action ou contrôle à posteriori

Ce intervient à la fin de l'exécution budgétaire, il consiste essentiellement en une mesure des résultats et donc en une évaluation des performances en s'appuyant sur deux types d'informations :

- **Des informations systématiques** : qui permettent de comparer la situation final (réalisation), à celle qui était attendue (prévision).

¹²⁴ Cour de contrôle de gestion et le tableaux de borde, PDF p.116.117.

- **Des informations potentielles ou conjoncturelles** : qui font ressortir des évènements imprévus, leurs causes et leurs conséquences dans les écarts constatés.

Ce contrôle est tout aussi essentiel que les précédents dans la mesure où il constitue une phase d'analyse et de réflexion qui permet notamment de :

- Fournir, aux responsables des unités de gestions, les éléments du compte rendu de gestion qu'ils doivent établir à l'intention de l'autorité dont ils ont reçu délégation ;
- Mettre à jour les normes techniques et économiques ;
- D'améliorer la fiabilité supérieure de corriger les grandes orientations de gestion.

10. Les supports du contrôle budgétaire

Toutes les informations qui sont collectées et utilisées pour déterminer les écarts par rapport au budget sont mises en forme dans des tableaux de bord et des rapports de contrôle. Elles font également l'objet de débats lors des réunions périodiques de suivi budgétaire¹²⁵.

10.1. Le tableau de bord

Le tableau de bord est l'instrument qui permet au responsable d'effectuer en permanence un contrôle sur les recettes et/ou les dépenses liées à zone d'investigation de chaque département. Il attire son attention sur des points-clés, fait apparaître ce qui a un caractère anormal ou ce qui a une incidence importante sur le résultat de l'entreprise, en un mot il donne au responsable les informations qui lui sont indispensables pour agir à court terme.

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

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

10.2. Les rapports de contrôle

Le contrôle budgétaire devient périodique lorsque le responsable d'un budget rend compte à sa hiérarchie des performances obtenues dans son département. Avec l'aide du service de contrôle de gestion, un compte rendu d'activité qui sera transmis à la supérieure hiérarchique, ce rapport indique :

- Les variables de contrôle choisies et les cibles correspondantes ;
- Pour chaque variable contrôlée, le résultat obtenu ;
- L'analyse des écarts qui a été faite ;

¹²⁵ Gervais M, « contrôle de gestion par le système budgétaire », édition Vuibert, Paris 1987, P.162

- Les mesures qui ont été prises pour réorienter l'action vers les l'objectifs visés. Le destinataire du rapport effectue une analyse des informations reçus, puis procède à leur consolidation, de façon à dégager les écarts caractéristiques de son département.

10.3. Les réunions de suivi budgétaire

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

11. Les avantages du contrôle budgétaire

- Parmi les avantages du contrôle budgétaire on distingue ¹²⁶:
- Aider l'administration dans la prise de décision ;
- Permettre une meilleure allocation des ressources de l'entreprise ;
- Aider l'administration à planifier, à contrôler et à coordonner les opérations de l'entreprise ;
- Permettre de s'assurer que les objectifs sont réalistes compte tenu de la situation ;
- Permettre d'affiner les objectifs et les politiques de l'entreprise ;
- Permettre de cerner les sources de problèmes et d'y apporter des mesures correctives ;
- Permettre à l'administration de se pencher plus sérieusement sur les problèmes de la planification stratégique ;
- Permettre de détecter les activités ou les secteurs non rentables.

12. Les limites de contrôle budgétaire

Le contrôle budgétaire en tant que dispositif de contrôle de gestion présente les limitations suivantes :

- Il peut être impossible d'atteindre les objectifs budgétaires, car les estimations et les prévisions relatives à l'avenir établies dans le budget ne peuvent jamais être parfaitement précises, pour la simple raison que l'avenir est imprévisible ;
- Dans des conditions qui évoluent rapidement, il peut ne pas être possible d'atteindre les objectifs budgétés. Il peut être nécessaire de réviser les budgets de temps en temps, mais des révisions fréquentes peuvent s'avérer être une affaire coûteuse ;
- Les budgets peuvent constituer une contrainte pour l'initiative managériale, car chaque exécutif essaie d'atteindre les objectifs budgétés. Cela tend à apporter de la rigidité au contrôle ;

¹²⁶ Leopaul Lauzon, Michel Bernard, Francine Gélina « contrôle de gestion », édition Gaétan Morin, Paris, 1980, P80.

- La corrélation et la coordination des différents budgets sont coûteuses. Les petites organisations ne peuvent donc pas se permettre d'utiliser le contrôle budgétaire comme technique de contrôle des coûts ;
- Le contrôle budgétaire peut entraîner des conflits entre les responsables fonctionnels, car chaque responsable peut tenter d'obtenir une part plus importante de l'allocation budgétaire, se soustraire à ses responsabilités et blâmer les autres pour des pièges. Le succès du contrôle budgétaire dépend du travail d'équipe qui peut faire défaut dans l'organisation ;
- Le budget n'est qu'un outil de gestion et ne remplace pas la gestion ;
- Un système de contrôle budgétaire mal géré, soumis à une pression indue et au mépris des aspects liés au comportement, peut provoquer des antagonismes et nuire au moral des employés ;
- Les budgets peuvent être élaborés en tenant compte de la structure organisationnelle existante, ce qui peut ne pas convenir aux conditions actuelles.

Section 2 : Processus de contrôle budgétaire

Toute procédure de contrôle vise à faire en sorte que les résultats obtenus aillent dans le sens des objectifs souhaités. Sa mise en œuvre s'articule généralement autour de deux phases :

- La perception d'un écart, d'une déviation par rapport aux objectifs ;
- La réaction face à cet écart.

Le contrôle budgétaire n'échappe pas à ces principes. Aussi, dans un premier développement, nous nous intéressons à la constatation des écarts budgétaires, puis dans un second développement, nous examinerons le processus qui mène à l'élaboration des actions correctives.

1. Définition de l'écart budgétaire

Étant donné qu'un écart est habituellement fonction de plusieurs éléments, son analyse consiste à apprécier l'incidence de chacun d'eux en neutralisant les autres, « *les écarts n'ont d'autre rôle que de mettre en évidence des phénomènes, mais ils ne sont pas en eux-mêmes porteurs de toutes les explications* »¹²⁷.

« *L'écart se définit comme la différence entre une donnée de référence et une donnée constatée, écart entre coût prévu et coût réalisé, entre quantité allouée et quantité consommée* »¹²⁸

Au plan pratique, l'écart à étudier est décomposé en plusieurs sous-écarts. Par exemple, lorsqu'il y a seulement deux éléments en jeu, une quantité et un prix, l'écart analysé pourra être scindé en :

- Un écart sur le prix ou coût, déterminé en bloquant le paramètre quantité ;
- Un écart sur la quantité, établi en neutralisant le paramètre prix ou coût unitaire.

2. Les limites des écarts

En retrouve plusieurs limites ¹²⁹:

- L'analyse des écarts participe au contrôle a posteriori, tardif dans un contexte économique qui exige une forte réactivité ;

¹²⁷ J.-L. Ardoin, D. Michel, J. Schmidt, *le contrôle de gestion, publi-Union, 1985, P130.*

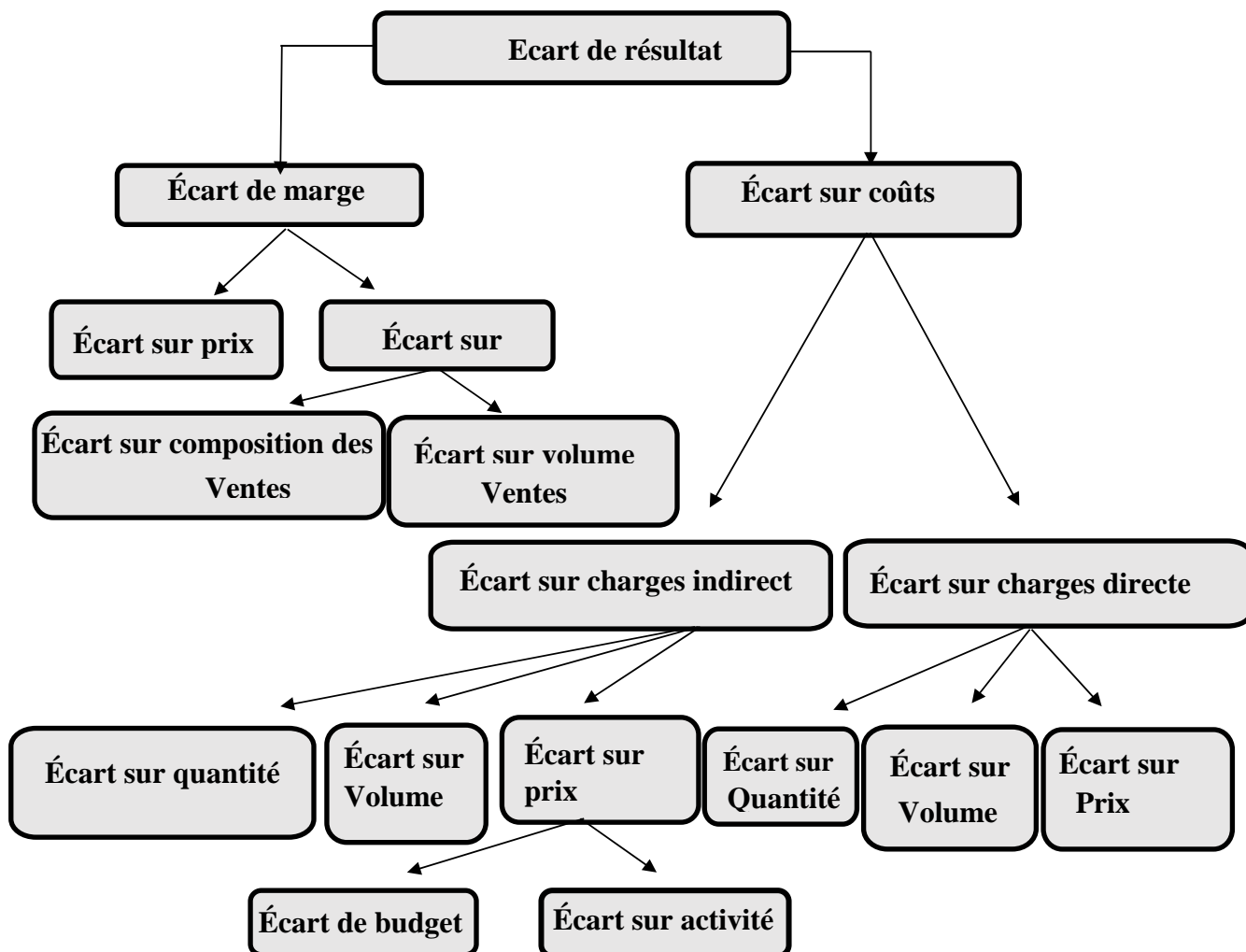
¹²⁸ Brigitte Doriath, *le contrôle de gestion, 5ème éd DUNOD, paris, 2008, P72.*

¹²⁹ Idem, P74.

- L'expression financière des causes des écarts n'est pas toujours traduisible au niveau des postes opérationnels. La communication, qui ne s'adresse qu'aux responsables n'implique pas l'ensemble des acteurs ;
- La seule mesure financière de la performance peut être nuisible aux efforts d'amélioration de la qualité ou de la réactivité ;
- L'analyse des écarts ne participe donc que pour une part au système de contrôle de gestion.

Le schéma suivant présente une articulation générale, assez classique, des analyses d'écarts, d'autres modèles, globaux ou partiels, peuvent être conçus sur des bases différentes, en fonction des du contrôleur de gestion et des spécificités de l'exploitation.

Schéma n°15 : le schéma d'ensemble des analyses d'écarts



Source : Doriath B, « contrôle de gestion » Semeéd, Dunod, paris, 2008, P73

3. Les Principes d'élaboration des écarts

La mise en évidence d'écarts répond aux besoins de suivi des entités à piloter : elle est par nature contingente, il n'est pas envisageable de définir, de façon exhaustive, tous les écarts possibles. Nous allons nous limiter à donner quelques principes conventionnels de construction des écarts¹³⁰.

➤ Principe 1

Un écart est la différence entre la valeur constatée de la donnée étudiée et la valeur de référence de cette même donnée.

La valeur constatée est en général la valeur réelle telle qu'elle apparaît dans la comptabilité de gestion.

La valeur de référence peut-être une valeur budgétée standard ou prévisionnelle.

Dans le cas d'une comparaison de données entre deux exercices successifs, la valeur de référence est celle de l'exercice le plus ancien.

➤ Principe 2

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

➤ Principe 3

La décomposition d'un écart cherche toujours à isoler l'influence d'une et d'une seule composante par sous-écart calculé : une donnée constituée de n composantes oblige à la mise en évidence de n sous-écarts.

➤ Principe 4

En harmonisation avec la position du plan comptable générale dans la méthode des coûts préétablis, toute donnée constituée par le produit d'un élément monétaire par un élément qui exprime un volume doit se décomposer en deux écarts (application de principe 3) définis comme suit :

$$\text{Ecart/élément monétaire} = (\text{élément réel} - \text{élément monétaire prévu}) * \text{donnée volumique réelle}$$

¹³⁰Alazard C, sabine S, contrôle de gestions manuel et application, 2emeéd DONOD, paris 2010, P 368 et 369.

$$\text{Ecart/élément volumiques} = (\text{élément volumique réel} - \text{élément volumique prévu}) * \text{élément monétaire prévu}$$

Ces règles simples permettent ainsi le calcul et la décomposition de n'importe quelle présentation de budget. Elles seront suivies dans toutes les décompositions d'écarts proposés dans cet ouvrage.

4. Propriétés d'un écart

Pertinent Mettre en évidence un écart ne présente d'intérêt que si ce dernier est utile, faible, actuel, s'il obéit à une logique économique et s'il s'intègre dans un ensemble plus large d'appréciation de la performance ¹³¹:

➤ **Utile**

Tout écart doit pouvoir être compris par le responsable concerné et induire chez lui un comportement cohérent avec les buts poursuivis par l'organisation.

➤ **Faible**

Ils sont dangereux de porter un jugement sur l'importance d'un écart sans faire la part entre ce qui provient de l'incertitude des prévisions (mauvaise formulation du modèle de prévision, valeur des paramètres mal connue ou mal estimée) et ce qui est effectivement du au mauvais fonctionnement du centre de responsabilité.

➤ **Actuel**

Pour que l'écart constaté puisse être utilisable, sa détermination doit être actuelle. Exemple en période de vente promotionnelle, il est important que les écarts de chiffres d'affaires soient connus quelques jours après le démarrage de la compagnie.

➤ **Obéissant**

À une logique économique L'information a un coût. Calculer tous les écarts avec précision peut dans certaines circonstances être parfaitement antiéconomiques. Le contrôle. Ne se justifie que si les bénéfices que l'on attend excèdent les coûts qu'il implique.

➤ **S'intégrant dans un ensemble plus large d'appréciation de la performance**

La technique budgétaire se focalise sur l'aspect coûts et cerne assez mal des aspects plus qualitatifs tels que les délais ou la qualité. Dans le contexte actuel, il est nécessaire de mieux coupler les écarts budgétaires avec des données provenant d'autres systèmes d'information, de façon à avoir une vision plus juste de la performance globale.¹³²

¹³¹ Michel Gervais, contrôle de gestion, 6eme ED ECONOMICA, paris 1997, P 546.

¹³² 108 Michel Gervais, le contrôle de gestion, 6eme éd, ECONOMICA, paris, 1997, P 547.

5. Calcul et analyse des écarts

Pour comprendre les déviations par rapport au budget, le contrôle budgétaire conduit à calculer autant d'écarts nécessaires. Le calcul des écarts conduit à fonder un mode de gestion – la gestion par exception – qui consiste à prendre les décisions correctives sur la base des écarts significatifs (ceux qui dépassent le seuil de tolérance fixé par l'entreprise) entre réalisations et prévisions, indiquant ainsi que les réalisations dérivent de trop par rapport aux engagements pris.

L'analyse part toujours du but qui est assigné au centre de responsabilité. Un écart global sur objectif est calculé. Puis l'étude se ramifie en autant de sous-écarts qu'il y a de facteurs pertinents influençant l'objectif.

Pour éviter l'analyse systématique de tous les écarts, on pratique bien souvent une gestion par exception. Un tel principe consiste à ne s'intéresser qu'aux écarts sortant d'un seuil de tolérance préalablement défini.

5.1. L'analyse de l'écart sur le résultat

L'établissement du compte de résultat prévisionnel ou budgété a conduit à évaluer tous les postes de charges et de produit participant au « résultat budgété ». Le résultat s'analyse comme la différence entre un chiffre d'affaires et des coûts de revient. Ces derniers peuvent être considérés comme des coûts de production et une quote-part de frais dits « généraux » en provenance des services fonctionnels et administratifs.

$$\text{Écart de résultat} = \text{Résultat réel} - \text{résultat budgété}$$

Avec :

$$\text{Résultat réel} = \text{chiffre d'affaire réel} - \text{coût réel}$$

$$\text{Résultat préétabli} = \text{chiffre d'affaire préétabli} - \text{coût préétabli}$$

5.1.1. Décomposition de l'écart de résultat

Il s'agit d'arriver à contrôler, par cette décomposition, trois sous-systèmes. Mais une difficulté excite quant à la mise en évidence des responsabilités des services commerciaux. En effet, une simple comparaison des chiffres d'affaires ne peut suffire à juger de la qualité des réalisations budgétaires de ces derniers.

Dans le cadre de budget, ceux-ci s'engagent sur trois objectifs : des quantités à vendre par produit, des prix moyens pour ces produits, une proposition précise entre les ventes des différents produits.

En effet, réaliser un chiffre d'affaires prévu en privilégiant le développement des ventes d'un produit à faible marge unitaire, un impact négatif sur le résultat, et ce, sans préjuger de la qualité de la maîtrise des coûts de production.

5.2. L'analyse de l'écart sur chiffre d'affaires et de marge

➤ L'écart de chiffre d'affaires :

Est la différence entre chiffre d'affaires réelles et le chiffre d'affaires prévu.

➤ L'écart de marge :

C'est la différence entre la marge sur coût préétabli de la production réelle et la marge sur coût préétabli de la production prévue.

L'analyse de l'écart sur chiffre d'affaires et l'analyse de l'écart sur marge se construisent sur le même modèle. La première est présentée ci-dessous¹³³.

❖ Les causes des écarts de chiffre d'affaires et de marge :

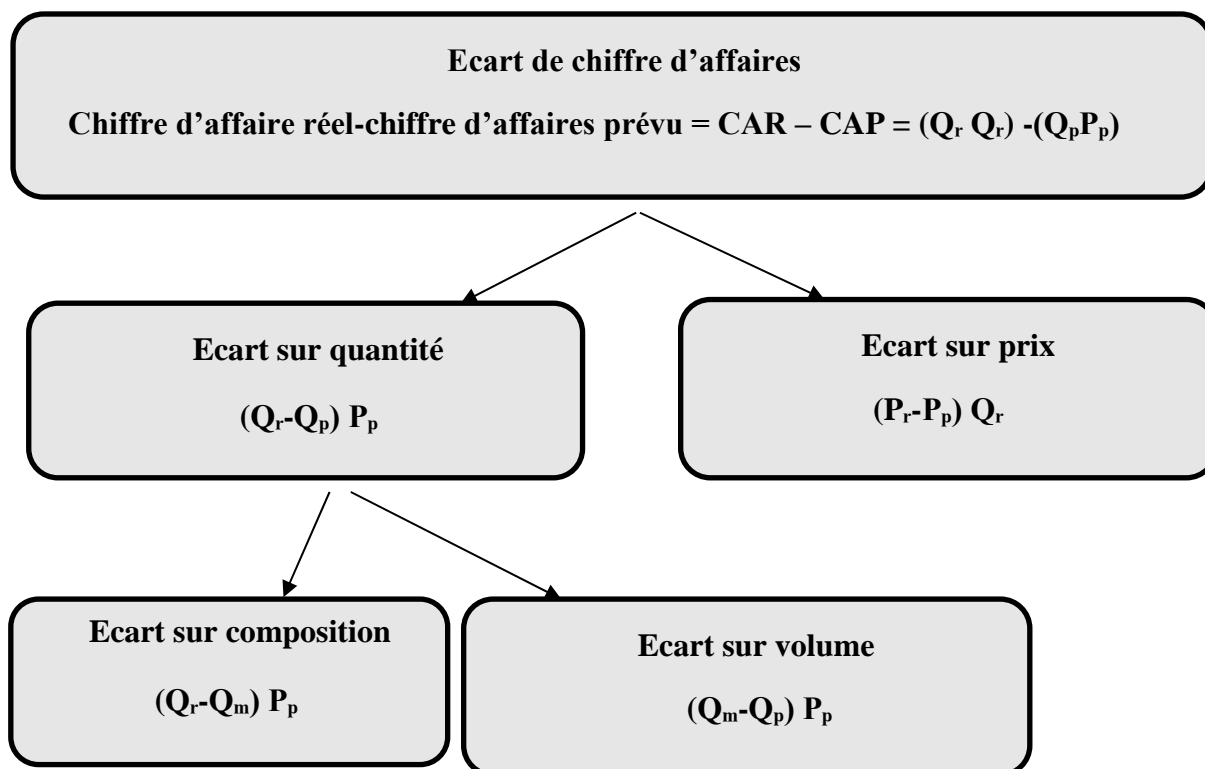
Une variation de chiffre d'affaires (ou de marge sur coût préétablis) a trois explications possibles :¹³⁴

- La variation du prix de vente, mesurée par l'écart sur le prix ;
- La variation du volume des ventes : l'entreprise vend plus ou moins en quantités ;
- Il s'agit de l'écart sur volume (des ventes) ;
- La modification de la composition des ventes : les proportions des produits vendus varient. Elle est mesurée par l'écart sur composition des ventes ou écart sur « mix » Ces deux dernières causes ont un impact sur les quantités.

¹³³Brigitte Doriath, contrôle de gestion en 20 fiches, 5emeéd DUNOD, paris, 2008, P 76.

¹³⁴ Idem

Schéma n° 16 : l'écart de chiffre d'affaires



Source : DoriathB, contrôle de gestion, 5ème éd, DUNOD, paris, 2008, P77

Symbole utilisés :

CU = coût unitaire

Q = Quantités

P = prix de vente

Q_m = Quantités du produit qui auraient été vendues si la composition des ventes n'avait pas changé (calcul à partir du « mix » prévu).

Indice $_r$ = réel, $_p$ = prévu.

L'analyse globale se décompose en :

- Un écart sur prix ;
- Un écart sur quantité, ce dernier peut provenir ;
- Soit d'un écart sur volume des ventes (globalement, les quantités vendues sont différentes de celles qui ont été prévues en début de période) ;

- Soit d'un écart sur composition des ventes : la composition des ventes réelles est différente de celle prévue.

- **Ecart sur prix**

Il correspond à la somme des écarts sur prix des différents produits. Il est égal à

$$E/P = \sum (P_R - P_P) \times Q_R$$

- **Ecart sur quantités**

Il correspond à la différence entre les ventes totales réalisées et les ventes prévues. Il est égal à :

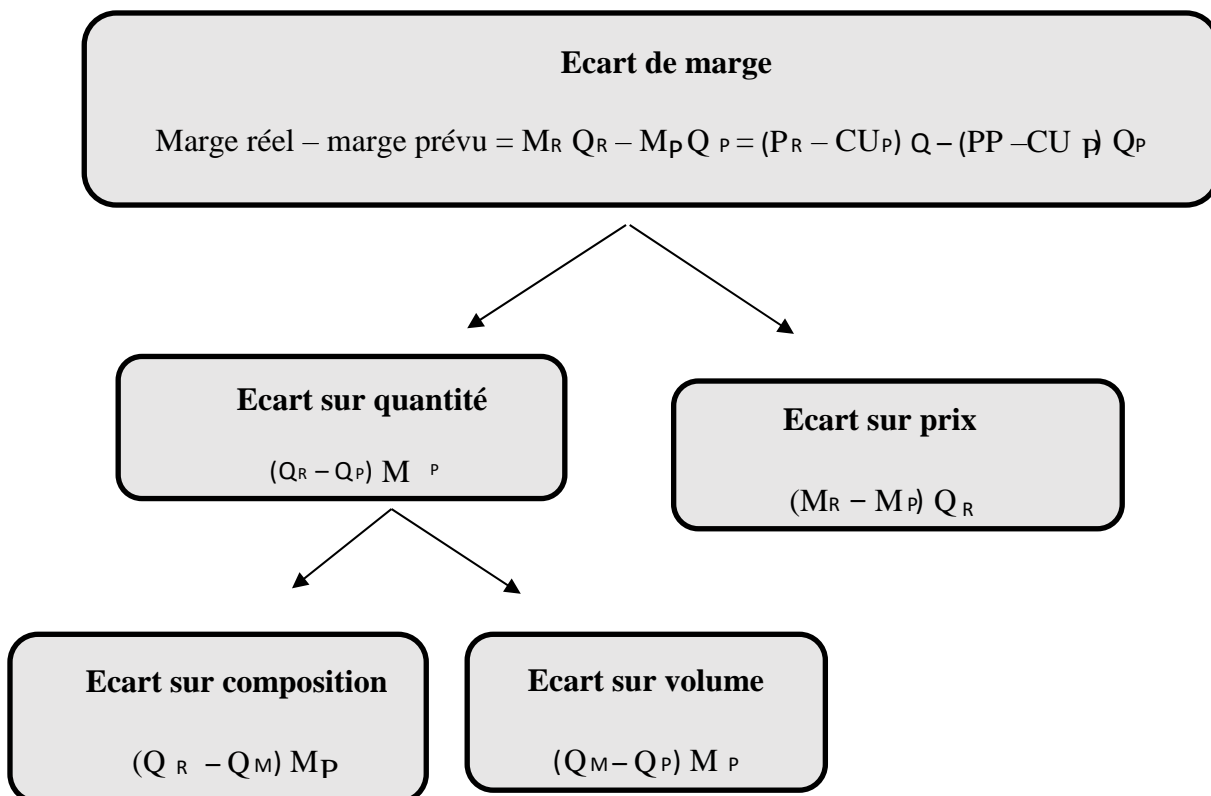
$$E/Q = \sum (Q_R - Q_P) \times P_P$$

- **Ecart sur marge**

L'écart de marge est analysé à partir de la marge unitaire sur coût préétabli, afin d'isoler l'effet prix, l'effet coût étant pris en compte dans l'analyse des écarts sur coûts. On note donc :

$$M_R = P_R - C_{U_P} \text{ et } M_P = P_P - C_{U_P}$$

Schéma n° 17 : L'écart de marge



Source : Doriath B, *contrôle de gestion, 5^{ème} éd, DUNOD, paris, 2008, P 77*

Les analystes préfèrent mener une analyse d'écart de marge à une analyse d'écart de chiffre d'affaire qui ne suffit pas à apprécier la performance. En effet, un changement de la composition des ventes peut contribuer à l'accroissement du chiffre d'affaire au détriment du résultat de l'entreprise¹³⁵.

6. L'analyse de l'écart sur coûts

En fin de période, les responsables des différents centres d'analyse de coûts de l'entreprise procèdent au rapprochement des coûts constatés – a posteriori- avec les coûts prévus dans le budget élaboré en début de période.

Les écarts ainsi mis en évidence – et lorsqu'ils sont significatifs- font l'objet d'une analyse détaillée afin de permettre d'en identifier les causes et de prendre toute mesure d'ajustement jugée nécessaire par les responsables. Pour cela on peut citer les suivants :¹³⁶

- **Le coût réel** : représente le coût effectivement supporté par l'entreprise au cours de la période.
- **Le coût prévu** représente un coût déterminé a priori- en début de période. Il est appelé coût préétabli, coût budgété ou encore coût standard.
- **Le coût préétabli** est calculé soit à partir du coût réel de la période écoulée, soit comme une moyenne des coûts constatés au cours de plusieurs périodes antérieures.
- **Le coût budgété** est déterminé à partir des éléments budgétaires.
- **Le coût standard** est déterminé à partir d'une valeur constante au cours de la période. Les standards représentent des normes obtenues à partir de formules de composition de produits.

6.1. L'analyse des écarts sur coût directs

Les coûts directs sont principalement

- Les matières premières ;
- La main-d'œuvre directe.

6.1.1 L'analyse de l'écart globale sur matières

L'écart global sur matière peut être décomposé en écart sur quantité et écart sur coût

¹³⁵Brigitte Doriath, contrôle de gestion en 20 fiches, 5eme Ed DUNOD, paris, 2008, P 77. 79 et 80.

¹³⁶ 13Hénot C, hémici F, contrôle de gestion, éd Bréal, paris, 2007, P81.

L'écart sur quantité, traduit le plus ou moins bon rendement de la matière ou de main d'œuvre.

Ecart sur quantité = (quantité réelle - quantité préétablie) x coût unitaire préétabli

$$E/Q = (Q_R - Q_P) \times CU_P$$

L'écart sur coûts, mesure l'impact d'une variation de coût des factures de production. Le PCG Français de 1982, propose aussi de dégager un écart sur volume d'activité qui mesure l'impact sur les coûts engagés de la différence entre la production réelle et la production standard.

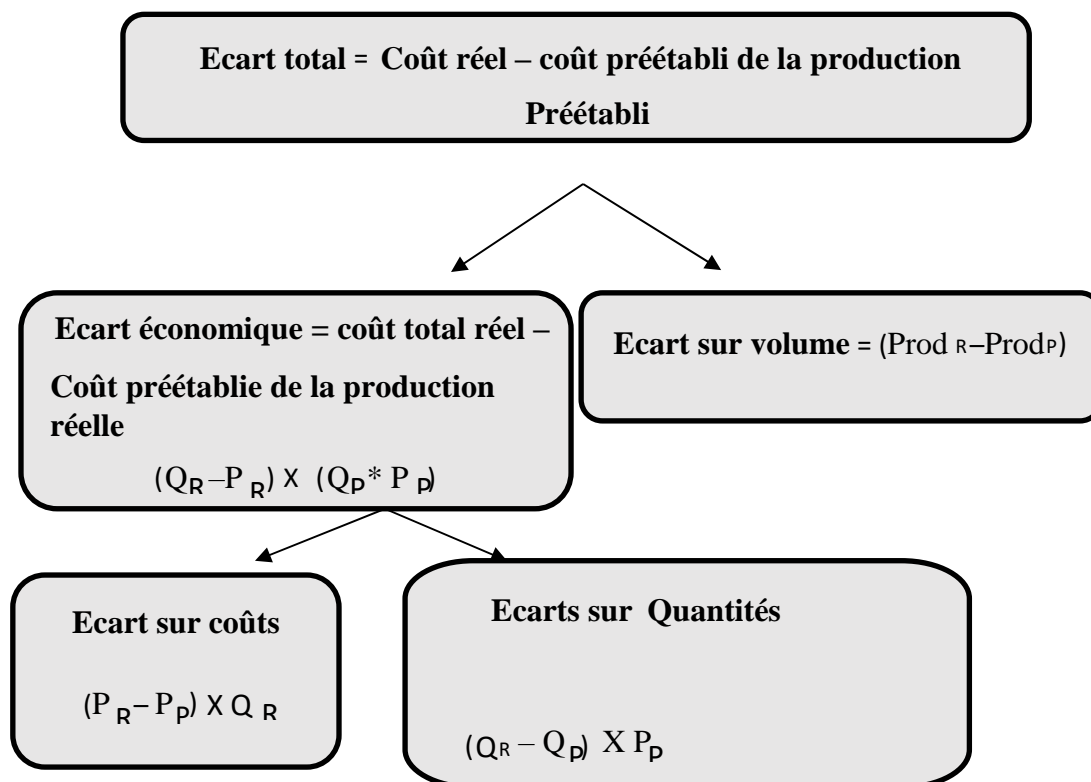
Ecart sur coût = (coût unitaire réelle – coût unitaire préétabli) X quantité réelle

$$E/C = (CU_R - CU_P) \times Q_R$$

6.1.2. L'analyse de l'écart global sur main d'œuvre

L'écart global sur main d'œuvre peut être décomposé également en écart sur nombre d'heures et écart sur coût ou taux horaire.

Schéma n° 18 : présent l'ensemble des écarts sur coût directs



Source : Doriath B, « contrôle de gestion », 5^{eme} Dunod, paris, 2008, p, 89

Symboles utilisés :

Prod = nombre de produit

Q = quantité de facteurs de production

P = coût unitaire d'un facteur de production

CU = coût unitaire du produit

Indice P = préétabli

Indice R = réel

Écart économique = écart sur coûts + écart sur quantités

Écart total = écart économique + Ecart sur volume.

6.2. Analyse des écarts sur coût indirects (centre d'analyse)

L'analyse d'un écart global d'un centre d'analyse est plus complexe. En effet, l'écart sur prix est décomposé en écart sur budget et en écart sur activité. L'activité est appelé écart sur rendement¹³⁷.

Ecart global d'un centre d'analyse = écart /budget + écart /rendement

➤ Ecart sur budget

Cet écart correspond à la différence entre des charges de fonctionnement effectives et le budget et fonctionnement prévu pour un certain niveau d'activité. L'écart est ainsi calculé par rapport à l'activité réelle. Ce qui nécessite l'ajustement des prévisions.

Ecart sur budget = coût réel – coût prévu pour l'activité réelle (budget)

➤ Ecart sur activité (ou écart sur coût fixe)

L'écart sur activité représente la différence de coût de fonctionnement liée soit à une sous activité, soit à une suractivité. ».

Ecart sur activité = budget prévu pour l'activité réelle – coût rationnel

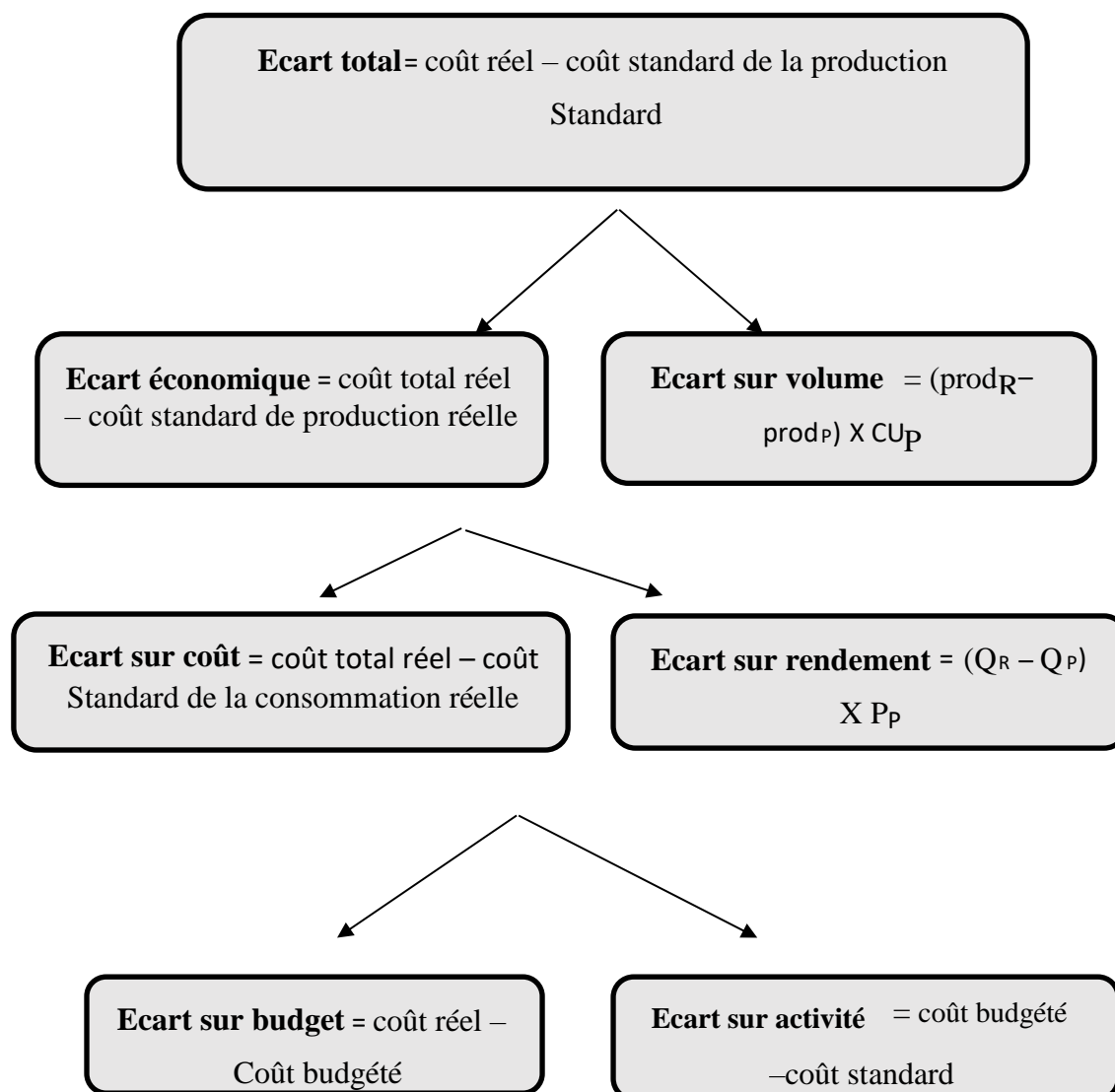
➤ Ecart sur rendement

Cet écart correspond à la différence de coût résultant d'un rendement « meilleur » ou « moins bon » par rapport à la prévision, ils expliquent par une intensité du travail plus ou moins importante par rapport à celle qui était prévu.

Ecart sur rendement = coût Rationnel – coût prévu ajusté à la production réelle

¹³⁷C. Hénot, F.Hémici, contrôle de gestion, Ed Bréal, paris 2007 P 88 et 89

Schéma n° 19 : présente l'ensemble des écarts sur coût indirecte



Source : Doriath B, « contrôle de gestion », 5^{ème} Dunod, paris, 2008, p, 94

7. Mise en œuvre des actions correctives

Les réalisations ayant été mesurées et communiquées, pour qu'une action corrective démarre

7.1. Nature et caractéristiques de l'action corrective

Elle peut consister ensuite à mettre en œuvre des actions d'amélioration visant :¹³⁸

¹³⁸Michel Gervais, 6^{ème} éd ECONOMICA, paris, 1997, P, 550, 554 et 555.

- À infléchir le résultat attendu (contrôle dit anticipé : les résultats sont prédits et l'action corrective est mise en œuvre avant que l'opération ne soit entièrement terminée) ;
- À influencer les réalisations ultérieures (contrôle dit a posteriori : les résultats étant comparés aux standards une fois la tâche accomplie, l'action corrective ne concerne que le déroulement d'une tâche nouvelle) ;
- Il peut s'agir, enfin, de ne rien faire. L'écart est du simplement à un phénomène accidentel ou conjoncturel qui n'a rien à voir avec le processus sous contrôle.

Pour élaborer une action appropriée. Il faut donc cerner dès la mise en évidence de l'écart, les causes probables qui lui sont associées.

7.1.2. Caractéristiques d'une bonne action corrective

Une action corrective efficace doit être rapide et adaptée :¹³⁹

➤ **Rapide**

La vitesse de mise en œuvre de l'action (une fois qu'un écart significatif est apparu) est un élément fondamental de l'efficacité du contrôle, car une action corrective trop tardive peut exercer un effet contraire sur le système sous contrôle.

Cependant, la détection et l'interprétation de l'information prennent du temps. Même avec un système d'information très rapide, des délais apparaissent. Il est donc essentiel de connaître et de chercher à réduire la période de temps acceptable entre l'apparition d'un dérèglement et sa correction.

➤ **Adaptée**

L'action corrective doit porter sur la détermination qui exerce l'influence la plus grande sur les résultats et il est nécessaire d'utiliser une force adéquate de correction, sous peine là encore d'aboutir à des résultats opposés et/ou indésirables. La correction ne doit être ni trop forte, ni trop faible.

Mais dans une entreprise à structure décentralisée, le contrôle budgétaire ne sera efficace que si les prix de cessions internes sont correctement déterminés. »

¹³⁹ Idem p.555.

Au terme de chapitre nous pouvons conclure que le contrôle de gestion, joue un rôle très important devant le processus de la gestion budgétaires. Il favorise le contrôle des objectifs assignés par le budget.

Nous constatons Pour conclure, La démarche budgétaire s'achève par un contrôle budgétaire qui permet à la direction de vérifier si les budgets ont été respectés par les centres de responsabilités. Il permet de comparer périodiquement les prévisions avec les réalisations par la détermination des écarts et leurs analyses afin d'identifier leurs causes, et lancer les actions correctives appropriées.

Chapitre 4

Comme nous l'avons souligné dans les trois chapitres précédents ont été concerné à la présentation théorique relatives du contrôle de gestion et métier du contrôleur de gestion et aussi et les sept outils fondamentaux de contrôle de gestion et parmi eux la gestion budgétaire qui l'un des outils essentiels dans le control de gestion.

Cette dernière et considéré comme un guide pour l'entreprise afin d'assurer sa survie face à la concurrence elle aide l'entreprise pour atteindre ses objectifs, elles effectuée en trois étapes : la prévision la budgétisation et le contrôle. La première étape consiste à traduire les objectifs de l'entreprise en programme avec différente technique de prévision, ses programmes sont ensuite réécrits pour qu'ils soient sous forme de budget. Ces budgets permettent aux dirigeant des défirrent service de prend la décision. La dernière étape de la gestion budgétaire et le contrôle qui consiste à comparer les prévisions de l'entreprise et ses réalisations pour faire sortir les écarts et faire prendre des actions.

A trévère ce chapitre on va étudier le cas de groupement Tin Fouyé Tabankort (TFT) nous avons effectué un stage d'une durée d'un mois au sien de Sonatrach groupement Tin Fouyé Tabankort (TFT) a Hassi Massoud. On commence d'abord par la présentation de l'organisme d'accueil puis on procède à l'application de système budgétaire au sien de groupement Tin Fouyé Tabankort (TFT) et cas d'étude d'un budget d'exploitation des documents contenant des informations nécessaires pour l'application des documents contenant.

Section 1 : Présentation de L'organisme d'accueil de SONATRACH

Grace aux capacités et à l'engagement de sa ressource humaine, le Groupe SONATRACH poursuit son développement et sa croissance et ce, malgré la conjoncture particulière que traverse l'industrie mondiale du pétrole et du gaz.

la richesse du sous-sol algérien, le rythme des investissements consentis, le travail des hommes et la place qu'elle occupe dans l'approvisionnement des marchés gazières et pétroliers internationaux, font aujourd'hui de Sonatrach la première société gazière en Méditerranée.

1.Historique et missions de SONATRACH

Crée le 31/12/1963 par décret présidentiel (n°63-491), la Société Nationale de transport et de Commercialisation des Hydrocarbures, un acteur majeur de l'industrie pétrolière surnommé la major africaine, qui lui a valu d'être classée la première entreprise d'Afrique.

1964 : Sonatrach, pour confirmer son acte de naissance, a lancé la construction du premier oléoduc algérien, l'OZ1, d'une longueur de 805 KM, reliant Haouz El Hamra à Arzew.

1965 : Les négociations Algéro -françaises relatives au règlement des questions touchant les hydrocarbures et le développement industriel de l'Algérie, ont abouti à la création d'une association coopérative « ASCOOP » entre SOPEFAL, représentant l'Etat français, et l'Etat Algérien. Cette étape a permis à l'Etat algérien d'élargir considérablement son champ d'activités dans la gestion des hydrocarbures du pays.

lancement de la première campagne sismique de recherche d'hydrocarbures par Sonatrach avec l'implantation de 3 forages.

1966 : La mise en service de l'Oléoduc OZ1, un ouvrage d'une grande portée stratégique, a permis d'augmenter les capacités de production et d'acheminement de près de 30%.

Augmentation du capital de sonatrach qui passe de 40 à 400 millions de Dinars.

1967: L'Algérie se lance dans un processus de nationalisation des activités de raffinage et de distribution, au terme duquel Sonatrach est à la tête de la distribution des produits pétroliers sur le marché national et inaugure la première station-service aux couleurs de l'entreprise. première découverte de pétrole à El Borma (Hassi Messaoud Est).

lancement de la construction du nouvel oléoduc Mesdar- Skikda.

- Sonatrach devient majoritaire (à plus de 50%) dans le transport terrestre des hydrocarbures en Algérie, elle crée ses sociétés de services et détient le monopole dans la commercialisation du gaz.
- Sonatrach se lance aussi dans la réalisation d'une usine d'ammoniac et prévoit la construction d'un complexe de produits pétrochimiques à Skikda et l'aménagement d'un port méthanier.

24 Février 1971 : Nationalisation des hydrocarbures, cette année a été marquée aussi par l'acquisition du premier méthanier baptisé au nom du gisement gazier Hassi R'Mel.

1980-1985 : Durant cette période, l'Algérie a lancé de grands projets économiques qui ont permis la mise en place d'une assise industrielle dense. Ce qui lui a permis de tirer profit de la rente pétrolière dont une bonne partie a été réinvestie dans les projets de développement économique.

Sonatrach s'est engagée selon un plan quinquennal dans un nouveau processus de restructuration étendue, qui a abouti à la création de 17 entreprises.

4 entreprises industrielles

- NAFTAL (raffinage et distribution des hydrocarbures).
- ENIP (l'industrie pétrochimique).
- ENPC (industrie du plastique et du caoutchouc).

- ASMIDAL (engrais).

3 entreprises de réalisation

- ENGTP (Grands travaux pétroliers).

- ENGCB (Génie-civil et bâtiment).

- ENAC(Canalisation).

6 entreprises de services pétroliers

- ENAGEO (Géophysique).

- ENAFOR &ENTP (Forage).

- ENSP (Service aux puits).

- ENEP (Engineering pétrolier).

- CERHYD (Centre de recherche en hydrocarbures).

1986-1990 : Ouverture au partenariat

La loi de 86- 14 du 19 août 1986 définissait les nouvelles formes juridiques des activités de prospection, d'exploration, de recherche et de transport d'hydrocarbures permettant à Sonatrach de s'ouvrir au partenariat.

quatre formes d'associations étaient possibles tout en accordant à Sonatrach le privilège de détenir une participation minimum de 51% :

- Association « Production Sharing Contract » (PSC) : contrat de partage de production

- Association de « contrat de service »

- Association en participation sans personnalité juridique dans laquelle l'associé étranger constitue une société commerciale de droit algérien ayant son siège en Algérie

- Association en forme de société Commerciale par actions, de droit algérien, ayant son siège social en Algérie.

1991- 1999 : Les amendements introduits par la loi 91/01 en décembre 1991, ont permis aux sociétés étrangères activant notamment dans le domaine gazier, la récupération des fonds investis et leur ont accordé une rémunération équitable des efforts consentis.

De 2000 à Aujourd'hui : Sonatrach a consenti des efforts considérables : en exploration, développement et exploitation de gisements, en infrastructures d'acheminement des hydrocarbures (gazoducs et stations de compression), en usines de liquéfaction de gaz naturel et en méthaniers.

SONATRACH est la compagnie nationale algérienne de recherche, d'exploitation, de transport par canalisations, de transformation et de commercialisation des hydrocarbures et de leurs dérivées. Elle a pour missions de valoriser de façon optimale les ressources nationales d'hydrocarbures et de créer des richesses au service du développement économique et social du pays.

Compagnie pétrolière intégrée, Sonatrach est un acteur majeur dans le domaine du pétrole et du gaz. Ce qui la place, aujourd'hui, première compagnie d'hydrocarbures en Afrique et en Méditerranée. Elle exerce ses activités dans quatre principaux domaines l'Amont, l'Aval, le Transport par Canalisations et la Commercialisation.

Elle est présente dans plusieurs projets avec différents partenaires en Afrique, en Amérique Latine et en Europe.

Sonatrach s'est adaptée au nouvel environnement économique mondial en diversifiant ses activités. Et, a, par conséquent, investit d'autres créneaux économiques notamment la génération électrique, l'eau, le transport aérien et maritime.

Aujourd'hui, Sonatrach s'affirme non seulement comme un Groupe international à vocation pétrolière et gazière, mais comme une compagnie solidaire, responsable et citoyenne.

Elle s'est engagée en faveur du développement économique, social et culturel des populations ; elle s'est fixée des priorités incontournables en matière de HSE et s'est impliquée résolument dans la protection de l'environnement et la préservation des écosystèmes.

2. Les activités principales de la SONATRACH

2.1. L'activité amont (AMT) ou exploitation-production (E&P)

L'Activité Exploration-Production(E&P) couvre les activités de recherche, d'exploration, de développement et de production d'hydrocarbures. Elles sont assurées par Sonatrach seule, ou en association avec d'autres compagnies pétrolières.

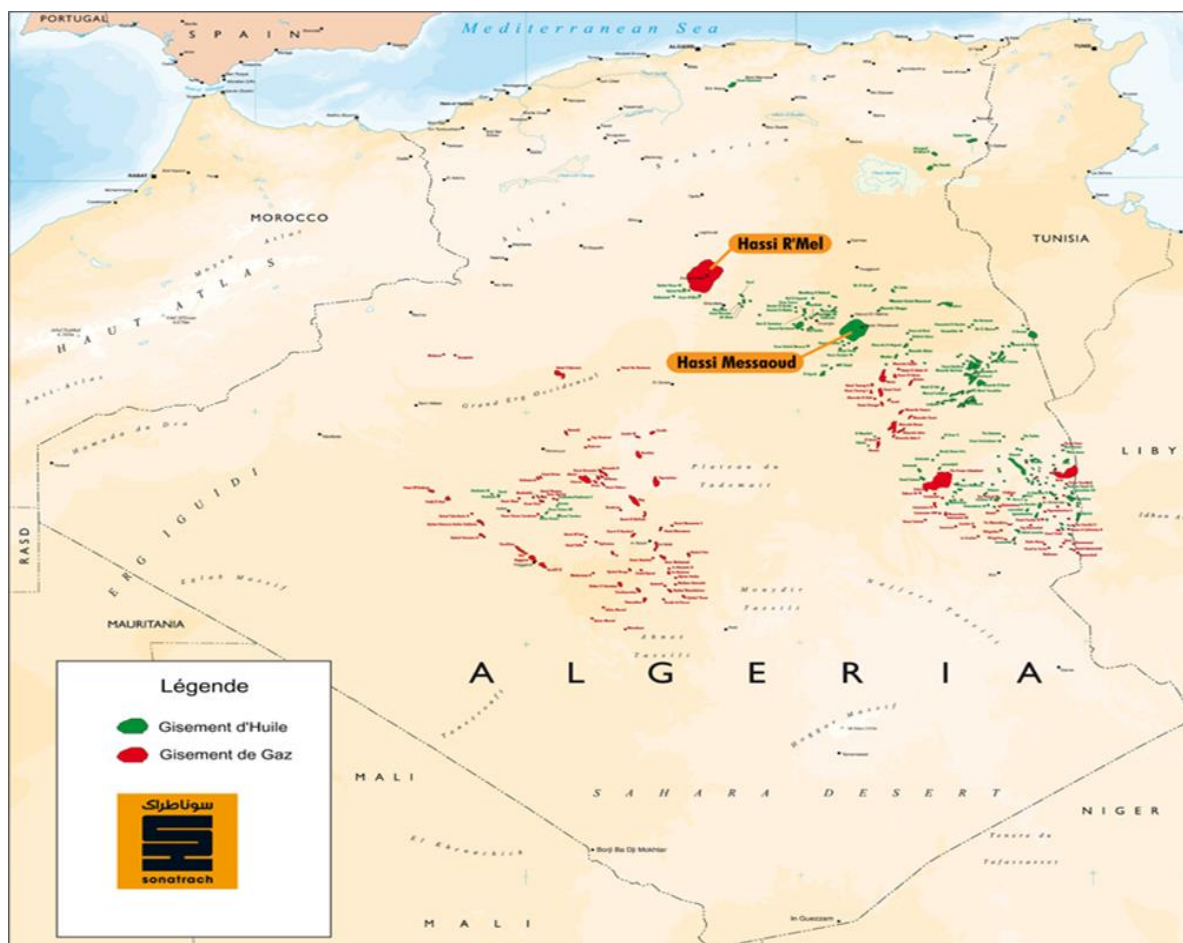
La quasi-totalité des réserves découvertes en Algérie à ce jour se situe dans la partie Est du Sahara algérien. Sur la base d'un découpage du domaine minier en plusieurs régions pétrolières, 67% sont renfermées dans Oued Mya et Hassi Messaoud, où se situent les deux gisements géants de Hassi-R'mel (gaz) et Hassi Messaoud (huile). Le bassin d'Illizi occupe la

3ème position avec 14% des réserves initiales en place, puis viennent les bassins de RhourdeNous (9%), Ahnet-Timimoun (4%) et Berkine (6%).

L'intensification de l'effort de recherche ces dernières années a permis à sonatrach de dépasser le seuil de 100 puits terminés en 2014.

- En 2013, 32 découvertes ont été réalisées, dont 29 en effort propre et 03 en partenariat.
- Aussi, 32 découvertes ont été réalisées en 2014 dont 30 en effort propre.

Figure n°01 : Situation des gisements d'huile et de gaz



Source : www.SONATRACH.com/nos_activites.

2.2. Activité de Transport par Canalisation (TRC)

L'Activité Transport par Canalisation (TRC) assure l'acheminement des hydrocarbures (pétrole brut, condensat, GPL et gaz naturel) et dispose d'un réseau de canalisations de près de 19 623 km en 2015 contre 14 915 en 2005, soit une augmentation de 4 708 km. :

Des gazoducs d'une longueur de 9 677 km, avec des diamètres variant principalement entre 40 et 48

Des oléoducs d'une longueur de 9 946 km, avec des diamètres variant principalement entre 20 et 34.

Le Réseau de canalisation a une capacité design de transport de 419 millions Tep à fin 2015.

Les centres de dispatching comptent parmi les installations névralgiques de l'Activité, il s'agit du :

- Centre de Dispatching d'Hydrocarbures Liquides (CDHL) qui se situe au niveau de Haouz El Hamra (Hassi Messaoud).
- Centre National de Dispatching Gaz (CNDG) situé à Hassi R'mel, qui assure la collecte du gaz naturel provenant des sites de production et son acheminement par pipeline vers les centres de consommation (Sonelgaz, clients tiers et unités de Sonatrach), de transformation (complexes de liquéfaction) et d'exportation par gazoducs (PEDRO DURAN FARELL, ENRICO MATTEI et GZ4-MEDGAZ).

Sonatrach, à travers l'Activité Transport par Canalisation (TRC), dispose de 22 Systèmes de Transport par Canalisation (21 en exploitation, 01 en cours de réalisation GR5) intégrant 82 stations de pompage et de compression dont 50 Stations de Pompage destinées aux hydrocarbures liquides.

Sonatrach dispose, également, de nombreux postes de chargement à quai du pétrole brut, du condensat, du GNL et des produits pétroliers au niveau des trois ports pétroliers de chargement d'hydrocarbures Arzew, Bejaia et Skikda.

Les 03 ports sont équipés de 5 bouées de chargement de pétrole en haute mer, qui

Permettent les accostages de tankers de capacité allant de 80 000 à 320 000 TM.

➤ Les quantités évacuées en 2014 sont réparties comme suit :

- **Pétrole brut** : 49,4 Millions Tonnes.
- **Gaz naturel** : 80,9 Milliards m³.
- **Condensat** : 9,9 Millions Tonnes.
- **GPL** : 8,0 Millions Tonnes.

Le réseau de transport par canalisation compte 16 gazoducs, avec une capacité design de 178 milliards de m³/an, dont 50 milliards de m³ dédiés à l'exportation.

Depuis la mise en service des 03 gazoducs transcontinentaux, Les quantités évacuées en 2014 sont réparties comme suit :

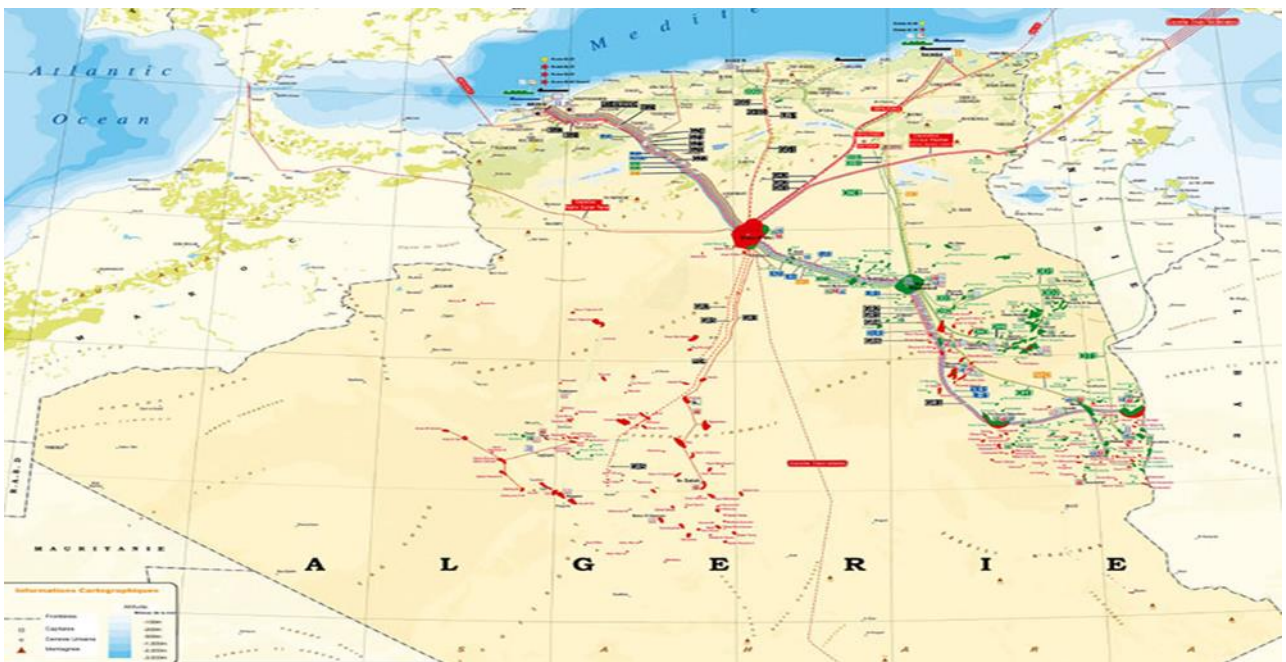
- Enrico Matei, reliant l'Algérie à l'Italie via la Tunisie.
- Pedro Duran Farrel, reliant l'Algérie à l'Espagne via le Maroc.
- Hassi R'Mel - Béni-Saf, reliant l'Algérie à l'Espagne via le Medgaz.

Et de nouveaux projets de construction de gazoducs d'envergure internationale sont en cours de réalisation afin de répondre notamment à la demande du marché européen.

➤ L'activité Transport par Canalisation dispose de

- 21 oléoducs d'une longueur de 9 946 Km avec une capacité de 248 Millions de Tep/An
- 16 gazoducs d'une longueur de 9 677 km, avec une capacité de 178 Milliards de Sm³/an.
- 82 stations de pompage et de compression équipées de plus de 290 machines tournantes,
- Principales d'une puissance totale de près de 03 millions de CV.
- Une capacité de stockage de près de 4,2 Millions de Tep (127 bacs).
- Des structures de maintenance articulées autour de 03 bases principales de maintenance et 03 bases régionales d'intervention.
- Un centre national de dispatching gaz (CNDG) à Hassi R'mel.
- Un centre de dispatching des hydrocarbures liquides (CDHL) à Haouz El Hamra.

Figure n° 02 : Réseau de transport par canalisations



SOURCE : www.SONATRACH.com /nos activités.

2.3. L'Activité en Aval

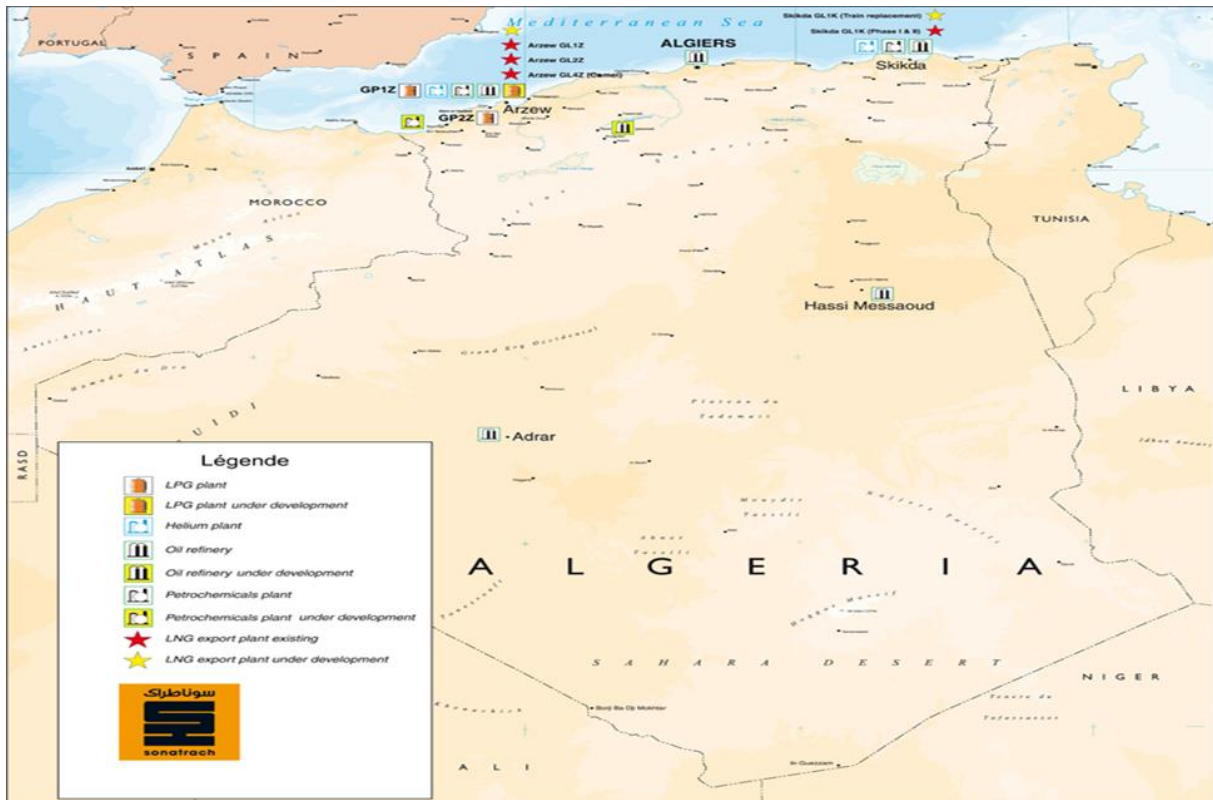
L'activité Liquéfaction, Raffinage et Pétrochimie(LRP) couvre le développement et l'exploitation des complexes de liquéfaction de gaz naturel, de séparation de GPL, de raffinage et des gaz industriels.

➤ Sonatrach dispose à travers l'activité Aval de

- Trois (3) complexes de GNL, d'une capacité totale de production de 40 millions m³ GNL/an.

- Un (1) méga train à Skikda d'une capacité de 10 millions m³/GNL/an, mis en service en 2013.
- Un (1) méga train d'Arzew d'une capacité de 10,6 millions m³/GNL/an, en phase d'achèvement.
- Deux (2) complexes de GPL à Arzew d'une capacité totale de séparation de 10,4 millions de tonnes /an.
- Deux (2) unités d'extraction d'hélium: l'une à Arzew et l'autre à Skikda.
- **Cinq (5) Raffineries de brut situées à**
 - Alger, avec une capacité de traitement de pétrole brut de 2,7 millions de tonnes /an
 - Skikda, avec une capacité de traitement de pétrole brut de 16,5 millions de tonnes/ an
 - Arzew, avec une capacité de traitement de pétrole brut de 3,75 millions de tonnes/ an
 - Hassi Messaoud, avec une capacité de traitement de pétrole brut de 1,1 millions de tonnes/ an
 - Adrar, en partenariat avec une capacité de traitement de pétrole brut de 600 000 tonnes an.
- **Une (1) Raffinerie de condensat à : Skikda, d'une capacité de traitement de 5 millions de tonnes/an.**

Figure n° 03 : Situation des installations et projets de l'Activité Liquéfaction, Raffinage et Pétrochimie



SOURCE : www.SONATRACH.com /nos activités

2.4. L'Activité de Commercialisation

L'activité Commercialisation(COM) a pour missions l'élaboration et l'application de la Stratégie de Sonatrach en matière de commercialisation des hydrocarbures sur le marché Intérieur et à l'international par les opérations de trading et des hipping.

Ces opérations sont menées en coopération avec les filiales NAFTAL pour l'approvisionnement du marché national en produits pétroliers et gaziers (GPL), HYPROCSC pour le transport maritime de ces produits et COGIZ pour la commercialisation des gaz industriels.

L'Activité Commercialisation gère les interfaces et les opérations avec les autres opérateurs nationaux pour satisfaire la demande du marché national dans les meilleures conditions économiques et de qualité de service.

La société nationale d'électricité et de gaz « Sonelgaz » est le plus important client de Sonatrach et le principal acteur sur le marché domestique pour la production et la distribution

de l'électricité ainsi que la distribution publique du gaz naturel. L'approvisionnement de Sonelgaz se fait à travers 65 points de livraison répartis sur tout le territoire national.

Quant au GPL, il est essentiellement distribué par la société nationale NAFTAL, filiale de Sonatrach à 100%. Naftal intervient dans les domaines de l'enfûtage des GPL, du stockage et de la distribution des carburants, lubrifiants, GPL / carburant, pneumatiques et produits spéciaux.

Hormis l'expansion du marché national (11,5 millions de TEP d'hydrocarbures liquides et près de 34 millions de TEP d'hydrocarbures gazeux), le marché international représente près de 70% des ventes d'hydrocarbures liquides et gazeux. En effet, Sonatrach s'est donné les moyens de se positionner en qualité de groupe pétrolier et gazier international.

Sonatrach possède (21) navires de transport (02 pétroliers), (10GPL) et (09GNL) et se positionne comme un acteur majeur dans l'exportation du GPL et du GNL dans le bassin euro-méditerranéen. Elle ambitionne de développer sensiblement ses parts de marché aux USA et en Asie, notamment en Chine et en Inde.

Figure n° 04 : Les routes d'exploitation GN et GNL



SOURCE : www.SONATRACH.com/nos_activites

Sonatrach a opté pour une politique de partenariat depuis les années 1990, elle a singée plusieurs contrats avec l'ensemble de société nationale et internationale mondialement connues :

- **ENGTP** : l'entreprise nationale des grands travaux pétroliers.
 - **ENTP** : l'entreprise des travaux aux puit.
 - **NAFTAL** : agence nationale pour la valorisation des ressources.
 - **ENIP** : l'entreprise nationale de pétrochimie.
 - **SIPEX** : Sonatrach international production and exploitation corporation.
 - **ENAGEO** : l'entreprise nationale de géophysique.
 - **ENSP** : l'entreprise nationale de service aux puit.
 - **HYPROC SC** : hyproc shipping company (la société nationale de transport maritime des hydrocarbures et des produit chimique).
 - **TASSILI AIRLIN**
 - **ENAFOR** : l'entreprise nationale algérienne du forage.
- **Les partenaires qui ont singé un contrant avec Sonatrach sont**
- British petroleum (BP)
 - Total Energies.
 - BHP billiton.
 - Repsol.
 - Sinopec.
 - Sonarco.
 - Anadarko.
 - GTFT.

L'Algérie est classée le 4ème expéditeur de gaz au monde et grâce à ce classement elle devient un paradis des investissements pour les grandes sociétés étrangères qui opèrent dans ce domaine, c'est le cas du groupement TFT (Tin Fouye Taben kourt).

Le GTFT est l'un des groupements les plus importants en Algérie, depuis sa construction, ce groupement a ramené une évaluation de ce produit en répondant aux besoins.

3. Description du groupement TFT

Le champ de gaz GTFT est situé dans la partie EST du Sahara central, sur le plateau de Tinhert à environ 300Km au nord-ouest d'In Amenas et environ 500km au Sud Est de Hassi Messaoud.

L'usine de traitement de gaz est implantée à 26Km au sud chef-lieu de la région SH-DP-TFT, et à 1,5 Km de la route nationale RN3 (Hassi Messaoud – In Amenas).

La superficie du champ de GTFT est de 1500 km² avec des dimensions de 50km de l'ouest vers l'Est, et 47km du sud vers le nord. Sa structure fait partie d'un ensemble de structure formant le bassin d'Illizi, qui est situé dans la partie sud Est du Sahara Algérien et qui est limité au sud par le massif du Hoggar, à l'ouest par le haut fond Amguid-El Biod Hassi Messaoud. Le bassin d'Illizi s'étend vers le nord jusqu'à la latitude 32°N approximativement et se prolonge à l'Est jusqu'en Libye. Une grande partie de cette région est recouvert de dunes, notamment dans la partie septentrionale où se trouve l'Erg oriental qui est d'accès difficile à cause de hautes dunes qui le recouvrent.

Chapitre 4 : la démarche budgétaire au sien de GTFT

Les conditions climatiques moyennes sont :

- Température ambiante minimum : -5°.
- Température ambiante maximum : 50°.
- Humidité : 18% été et 49% hiver.

La région est caractérisée par des vents pouvant atteindre des vitesses de 150Km/h à 10m du sol : la direction dominante est Nord-Est / sud-Ouest.

La pluviométrie est négligeable avec cependant des possibilités d'orages violents.

Son effectif est composé de personnels détachés de Sonatrach, Total et Repsol et de personnels fournis dans le cadre de contrats d'assistances pour un total d'environ 350 employés.

La direction est assurée par un Administrateur et un Administrateur Adjoint, détachés de Sonatrach et de Total.

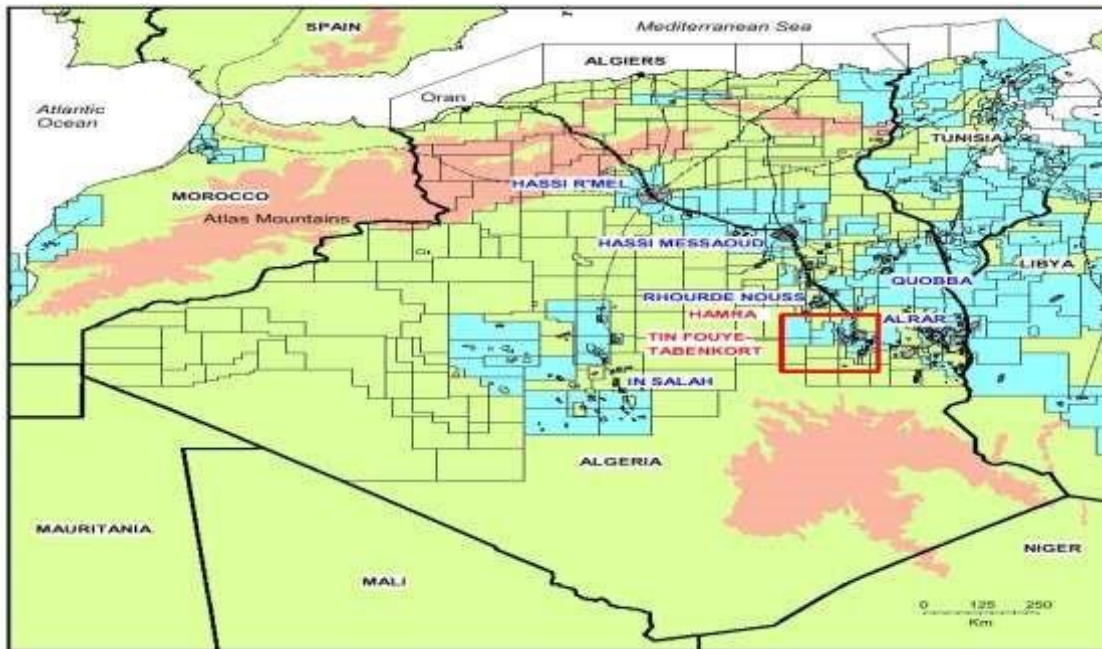
Les activités du groupement s'exercent principalement au niveau du champ de gaz de TFT et de ses installations de production. Son siège social se trouve à Hassi Messaoud. Les figures ci-dessous donnent une vue générale sur la localisation de GTFT.

Figure n°05 : Localisation du site GTFT



SOURCE : www.SONATRACH.com /nos activités

Figure n°06 : Situation géographique du GTFT



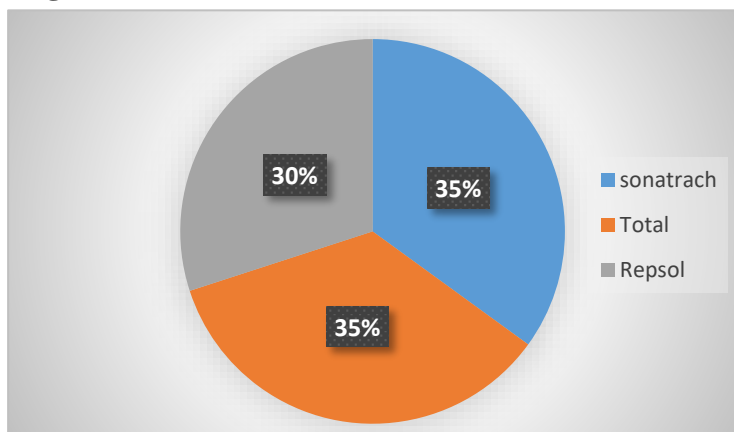
SOURCE : www.SONATRACH.com/nos_activites

4. historique de production

Le champ Tin Fouyé Tabankort (TFT) (expression traduit qui signifie le point d'eau), est un champ d'huile avec un gas-cap très important. Le gaz qui est contenu dans le chapeau de gisement est un gaz riche en condensât.

Ce champ est exploité, conjointement, par trois sociétés (Sonatrach, Total, Repsol) qui sont liés par un contrat de partage de production comme montrés dans la figure ci-dessous, ce contrat a été signé le 28 janvier 1996 pour une durée de vingt ans, à compter de cette date jusqu'à 1999 les trois partenaires ont commencé à développer leurs investissements. Il consiste la phase construction de l'usine et la base de vie et les opérations forage des puits et réseau de collecte. A partir de 22 mars 1999 date de démarrage de l'exploitation de l'usine et la production.

Figure n°07 : Association GTFT



Source : réalise par nos propres soins à partir des documents interne de groupement TFT

TFT s'étend sur quelque 1.500km à 1.200km au sud d'Alger. Le consortium Sonatrach-Talal- Repsol a déjà investi plus de 1.2 milliard de dollars équivalent de 79milliard de dinars.

La compagnie national Sonatrach, vient de signer un nouveau contrat de concession avec le groupe pétrolier Total énergies, et la société espagnole Repsol et l'Alnaft (agence nationale pour la valorisation des ressources), pour une durée de 25 ans afin de poursuivre l'exploitation du champ de gazier de tin foyé Tsitué abankort (TFT), Sonatrach détient désormais 51% des parts du site, Total 26.4% et Repsol 22.6%. Le gisement est scindé en deux périmètres TFT sud et TFT 2, Les trois compagnies prévoient d'investir au total 750 millions de dollars pour notamment forage 11 nouveaux puits ou TFT2 et 24 puits au sud et installer une unité de compression, Selon un communiqué du groupe national algérien. Ces travaux permettront le maintien pendant six ans du niveau de production actuel, estimé à plus de 80.000 barils équivalent pétrole par jour, soit 3 milliards de m3 par an de gaz.

5. Organigramme du groupement TFT

Le groupement est principalement composé du personnel des trois partenaires. La main d'œuvre est principalement détachée par Sonatrach, ou constituée de prestataires.

Le groupement TFT géré directement ou indirectement environ 350 personnes, travaillant en rotation

La direction générale et les fonctions de support et de logistique sont basées à Hassi-Messaoud.

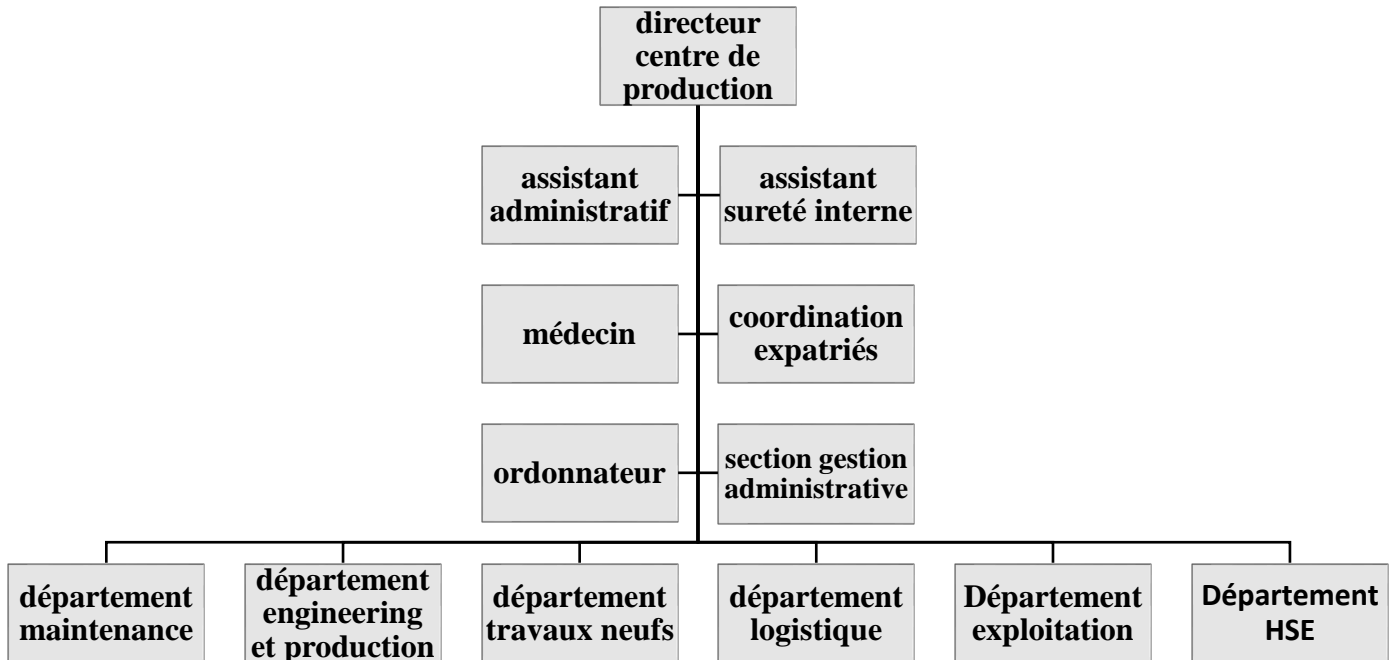
Le groupement TFT se compose en deux :

5.1. Groupement TFT/site

Le groupement TFT /est divisé en 05 départements :

- Département logistique(LOG).
- Département maintenance(MN).
- Département travaux neufs(TN).
- Département engineering et production (EP).
- Département exploitation (EXP).
- Département H.S.E.

Schéma n°20 : organigramme du centre de production



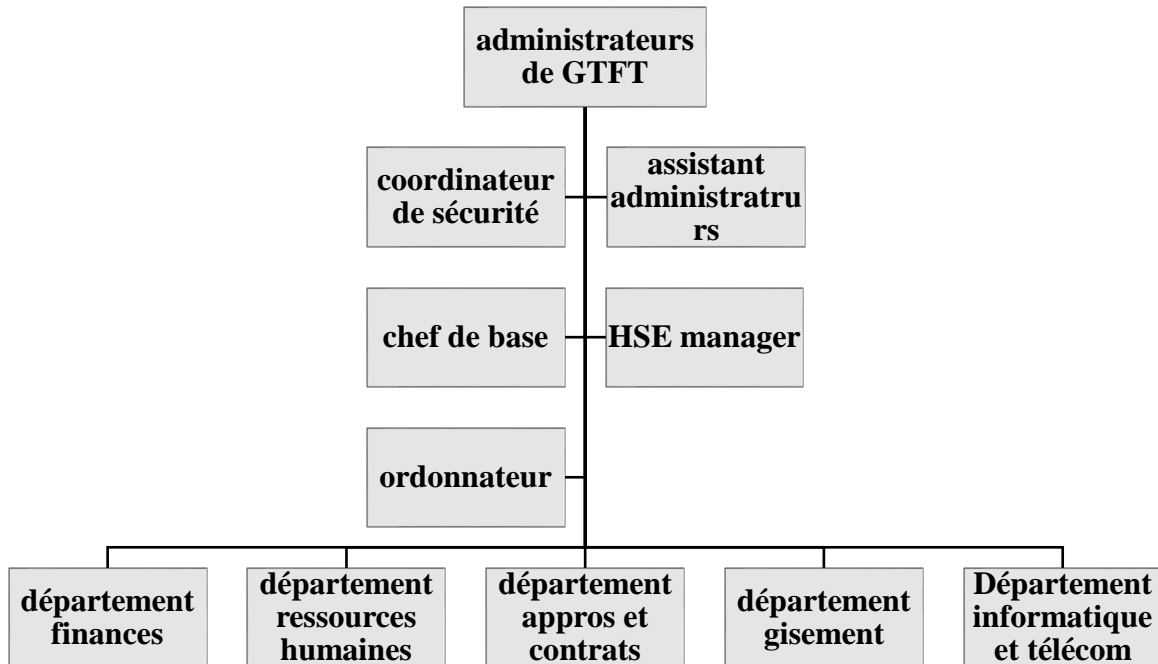
Source : réaliser par nous-même à partir des documents interne de groupement TFT

5.2. Groupement TFT siège

Le groupement TFT / siège est divisé en :

- Structure Ressource Humaine (RHU).
- Structure Finance (FIN).
- Structure télécom informatique.
- Structure HSE.
- Structure base de vie.
- Département appros et contrats

Schéma n°21 : organigramme direction générale



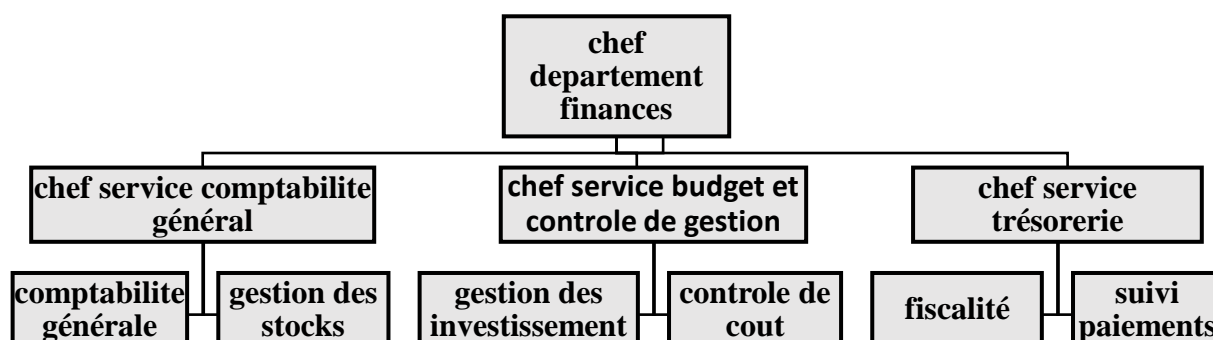
Source : réaliser par nous-même à partir des documents interne de groupement TFT

Section 2 : Le Système Budgétaire au Sein de GTFT

Cette section sera consacrée au département finances du groupement TFT et ses différentes fonctions

1. Présentation du Département finances

Schéma n°22: organigramme de département finances



Source : réaliser par nous-même à partir des documents interne de département finances de groupement TFT.

Ce département est composé de trois services :

1.1. Service de comptabilité générale

➤ Comptabilité général

- Vérification et validation des écritures comptables, cohérence, existence et conformité des pièces justificatives.
- Comptabilisation des paiements effectués par les sociétés mères où
Par banque et par caisse
- Analyses des comptes comptables
- Mise-à- jour mensuelle des taux de change.

➤ Gestion de stocks

- Comptabilisation des entrées en stock dans le journal M.S.E (mouvements d'entrées en stock) au coût d'achat (prix d'achat majoré des frais d'approche).
- comptabilisation des sorties de stock dans le journal M.S.S au PUMP (Prix unitaire moyen pondéré).
- Travaux de fin d'année (préparation des provisions de stock).
- Suivi de l'opération d'inventaire des stocks
- Traitement des écarts l'inventaire physique (les écarts irréductibles positifs et négatifs) et les écarts comptables justifiés et non justifiés.

1.2. Service de trésorerie

➤ Fiscalité

- vérification de la conformité de la facture (juridique, commerciale, fiscale, comptable).
- Établir le bilan fiscal.

➤ Suivi paiements

- Règlement des Factures.
- La gestion des comptes bancaires DZD et USD.
- Rapprochement bancaire.

1.3. Service budget et contrôle de gestion

Le service budget et contrôle de gestion a pour mission la préparation du Budget de l'année civile suivante et la révision du budget de l'année en cours. Il est composé de deux sections :

➤ Gestion des investissements

- préparation de fichier comptable des équipements.
- Suivi de l'opération d'inventaire des investissements et des dossiers de réforme.
- Préparation des travaux de clôture annuelle notamment la répartition des couts.
- préparation de la compagne budgétaire, volet investissement.
- établissement des états des investissements (équipements et installation).

➤ Contrôle des couts

- préparation des budgets d'exploitations et d'investissements (esquisse, initial, révisé).
- Suivi budgétaire :
 - ❖ Suivi en amont des engagements (bons de commandes) avant l'approbation des ADM'S en déterminant le taux d'engagement par rapport au budget.
 - ❖ Suivi en aval des réalisations et comptabilisation budgétaires.
- élaboration des tableaux de bord mensuels et annuels (Divers Canevas).
- préparation de provisions de fin d'année.
- Elaboration des états mensuels (Reporting).

2. les typologies d'élaboration des budgets

Le Processus de contrôle des coûts est un outil qui permet d'améliorer de façon continue la gestion prévisionnelle au sein de GTFT.

2.1. Préparations des budgets

Le budget est une prévision chiffrée en volume et en unités monétaires de tous les éléments correspondant à un programme d'activités déterminé, établi en fonction d'objectifs négociés et acceptés.

On peut dire aussi le budget est la traduction chiffrée des objectifs définis et des plans d'action pour une période déterminée limitée au court terme.

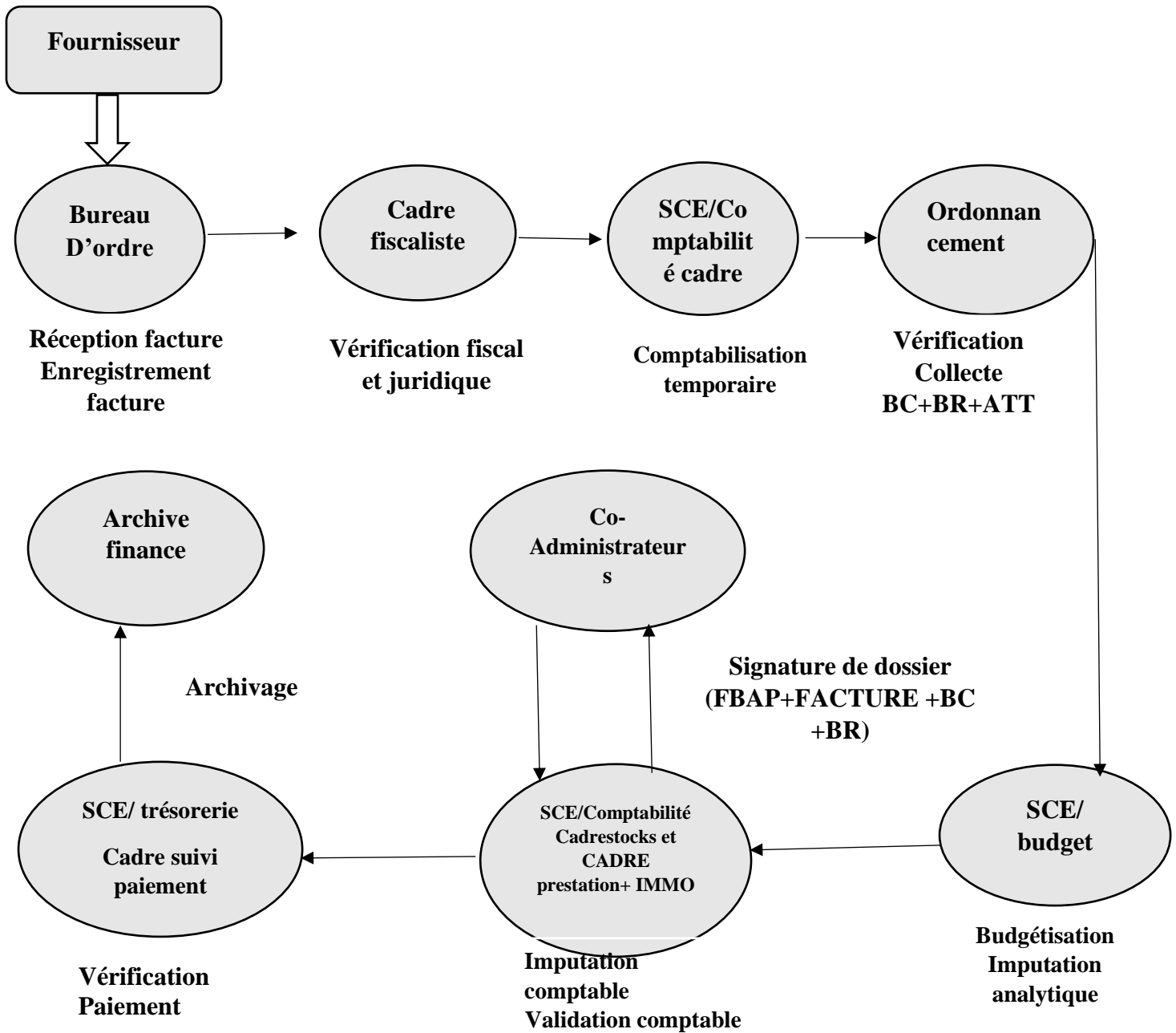
Il est composé de deux grandes parties : budget d'investissement et budget d'exploitation.

- **Budget d'investissement (CAPEX)**
« Capital expenditure » ce sont des dépenses d'investissements en capital qui sont structurées en deux périodes, la première c'est la période d'exploitation et la seconde c'est la période de développement ; ces deux étapes combinent les études, le forage, les installations et les charges indirectes.
- **Budget d'exploitation (OPEX) :**
« Operating expenses » ce sont des charges récurrentes supportées par le groupement TFT pour les besoins de son activité ; elles concernent les consommations (matériels et matière primaires...) et les services (frais personnel...), les impôts et taxes.

2.2. Les phases de l'engagement

- **La requête :** Document interne du GTFT établi pour procéder au lancement de tout processus d'approvisionnement. Elle contient toutes les informations nécessaires pour acquérir et rendre disponible à l'utilisateur les biens ou les services / travaux demandés.
- **Contrat :** Acte légal matérialisant un accord de volontés entre parties en vue de créer une ou des obligations juridiques.
- **Bon de commande (BC) :** Document constituant un engagement juridique et financier adressé par un acheteur à un fournisseur donné en vue de matérialiser une commande.
- **Bon réceptions :** c'est un document qui permet de prouver que les marchandises achetées ont bien été livrées et réceptionnées par le client.
- **L'attachement d'un service fait :** c'est un document qui certifie que le service il est fait.
- **Facture :** c'est un document commercial émis par le fournisseur, destiné à son client et qui indique le détail et les conditions de négociation de l'opération ainsi que le montant à payer. Avant de payer la facture, elle passe par plusieurs étapes, comme la montre la figure ci-dessous :

Schéma n°23 : Circuit de la facture au sein de GTFT



Source : réaliser par nous-même à partir des documents interne de groupement TFT

Les différents centres de coût de GTFT doivent transmettre dans les délais impartis l'information sollicitée par le service budget et contrôle de gestion, Cette information doit être complète et fiable pour permettre ses analyses.

2.3. Les phases d'élaborations d'un budget

- Préparation des fichiers à envoyer aux différentes structures du groupement TFT ;
- Envoi 1ère version des fichiers avec les réalisations des trois années précédentes + la réalisation afin de Mars aux différentes structures pour préparation du budget révisé N et esquisse N+1 ;
- Préparation de budget révisé de N et esquisse N+1 par les diverses structures GTFT ;
- Envoi note de cadrage budgétaire budget révisé de N ;
- Envoi version finale des fichiers avec real fin 4/N aux différentes structures pour préparation budget révisé de N et esquisse de N+1 ;
- Campagne recensement budgétaire du site ;
- Campagne recensement budgétaire du siège ;
- Consolidation des données site + siège, élaboration 1ere version budget révisé de N et esquisse de N+1 ;
- Revue d'arbitrages avec les administrateurs en présence des responsables ;
- Derniers ajustement suite à la revue d'arbitrages avec les administrateurs ;
- Finalisation des tableaux et canevas ;
- Réunion comité finances pré-validation ;
- Réunion comité des opérations-finale ;
- Envoi des fichiers à ANAFT.

3. le control budgétaire

3.1. Présentation du budget d'exploitation

Notre cas pratique au groupement TFT pour cette période s'est basé sur un budget d'exploitation OPEX qui a été préparé au service budget et contrôle de gestion pour les deux années 2020 et 2021 :

Tableaux n°07 : les prévisions et les réalisations de l'année 2020

Unité : Milliers d'USD

	Prévision	Réalisation	écart	%écart (réalisation vs budget)
Département Engineering Production & Work Over	3095	2896	-199	-6.43%
Département Exploitation	3125	2968	-157	-5.02%
Département Maintenance	11495	11622	127	1.10%
Département Logistique	2717	2741	24	0.88%
Département HSE	2405	2291	-114	-4.74%
Département Centre de Production	1322	1278	-44	-3.33%
Département Gisement	175	169	-6	-3.43%
Département Administration	6039	6009	-30	-0.50%
Frais généraux	4925	4164	-761	-15.45%
Total	35298	34138	-1160	-3.29%

Source : établi par nous-même à partir des données de service budget et contrôle de gestion, budget d'exploitation de l'année 2020.

$$\text{Écart} = \text{réalisation} - \text{prévision}$$

$$\text{Écart} = 34138 - 35298$$

$$\text{Écart} = -1160 \text{ USD}$$

$$\text{\%écart (réalisation vs budget)} = \text{écart/prévision} * 100$$

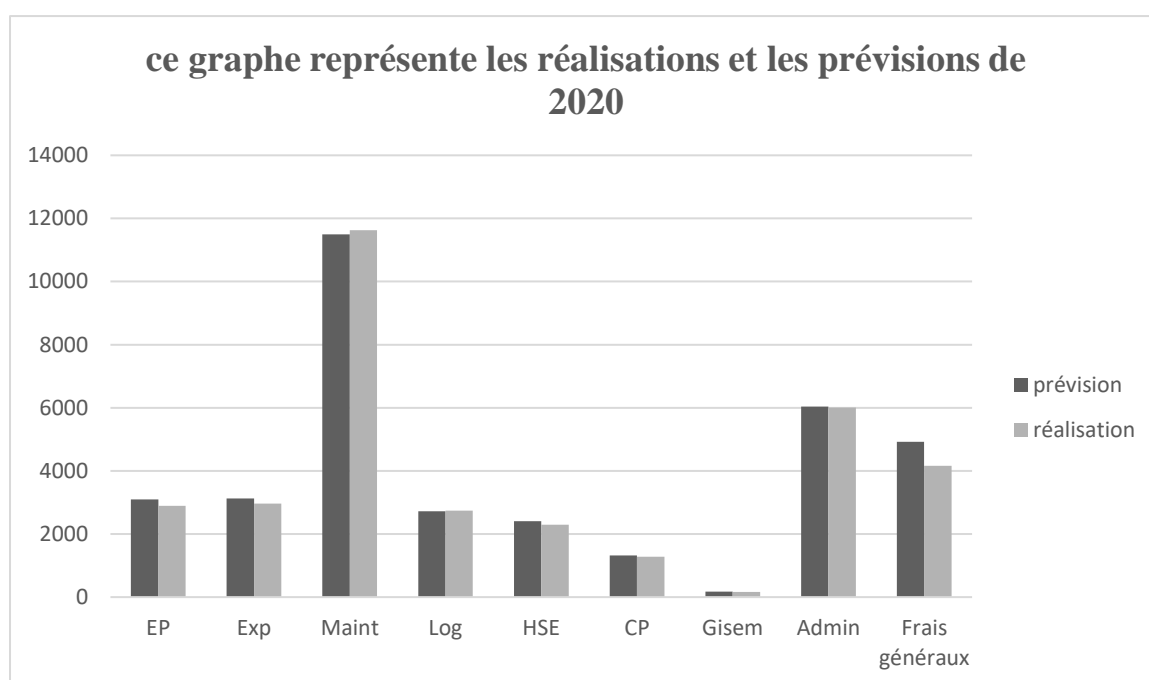
$$= -1160 / 35298 * 100$$

$$= -3.29\%$$

Interprétation :

On remarque que tous les totaux des réalisations constatés au cours de l'année 2020 sont inférieurs aux prévisions faites dans le budget prévisionnel de chaque département. Il s'agit d'un écart défavorable de (-1160 USD) soit une baisse de (-3.29%) qui revient principalement à la baisse des couts de personnel suite à la pandémie du COVID ainsi que la diminution des consommables.

Schéma n°24 : graphe représente les réalisations et les prévisions de 2020



Source : établi par nous-même à partir des données de service budget et contrôle de gestion, budget d'exploitation de l'année 2020

Tableaux n°08 : Le taux de réalisation pour l'année 2020

Unité : Milliers d'USD

	Prévision	Réalisation	Ecart	Taux de réalisations%
Département Engineering Production & Work Over	3095	2896	-199	93.57%
Département Exploitation	3125	2968	-157	94.98%
Département Maintenance	11495	11622	127	101.10%
Département Logistique	2717	2741	24	100.88%
Département HSE	2405	2291	-114	95.26%
Département Centre de Production	1322	1278	-44	96.67%
Département Gisement	175	169	-6	96.57%
Département Administration	6039	6009	-30	99.50%
Frais généraux	4925	4164	-761	84.55%
Total	35298	34138	-1160	96.71%

Source : établi par nous-même à partir des données de service budget et contrôle de gestion, budget d'exploitation de l'année 2020.

$$\text{Taux de réalisation\%} = \text{Réalisation/Prévision} * 100$$

$$\text{Taux de réalisations} = 34138/35298 * 100$$

$$\text{Taux de réalisation} = 93 * 6.71\%$$

Interprétation :

- **Département Engineering Production & Work Over :** on constate un écart qui est négatif c'est -à-dire défavorable, cela veut dire que les prévisions faites par ce département sont supérieures aux réalisations soit un taux de réalisation de 93.57%, cet écart défavorable de -199 USD est dû principalement à la diminution des consommables telle que l'écart total service 138 et l'écart total consommable 61USD.
- **Département Exploitation :** on remarque un écart défavorable de -157 USD pour un taux de réalisation 94.98%, l'écart constaté est dû à la baisse de consommable.
- **Département Maintenance et Logistique :** les écarts sont positif d'un montants 127 USD et 24 USD respectivement soit 101.10% ; 100.88% de taux de réalisation, cela s'explique que les réalisations sont inférieures aux prévisions.

- **Département HSE et Centre de Production** : les écarts constatés sont défavorable d'un montant de -114 USD pour département HSE et -44 USD pour département Centre de Production, soit 95.26% et 96.67% de taux de réalisation cela s'explique que les réalisations sont supérieures aux prévisions.
- **Département Gisement** : on remarque que l'écart négatif c'est –à-dire défavorable, Cela veut dire que les prévisions sont supérieures aux réalisations, soit 96.57% seulement de taux de réalisation ; cette écart défavorable de -6 USD et de principalement de la haute des services.

Tableaux n°09 : les prévisions et les réalisations de l'année 2021

Unité : Milliers d'USD

	Prévision	Réalisation	Ecart	% écart (réalisation vs budget)
Département Engineering Production & Work Over	3600	3138	-462	-12.83%
Département Exploitation	6475	5595	-880	-14.02%
Département Maintenance	14345	12521	-1824	-12.72%
Département Logistique	3172	3240	68	2.14%
Département HSE	2567	2685	118	4.6%
Département Centre de Production	1161	1188	27	2.33%
Département Gisement	135	138	3	2.22%
Département Administration	6340	6375	35	0.55%
Frais généraux	7070	6472	-598	-8.46%
Total	44885	41352	-3533	-7.42%

Source : établi par nous-même à partir des données de service budget et contrôle de gestion, budget d'exploitation de l'année 2021

Écart= réalisation - prévision

Écart = 41352-44665

Écart =-3313 USD

**%écart (réalisation vs budget) =
écart/prévision*100**

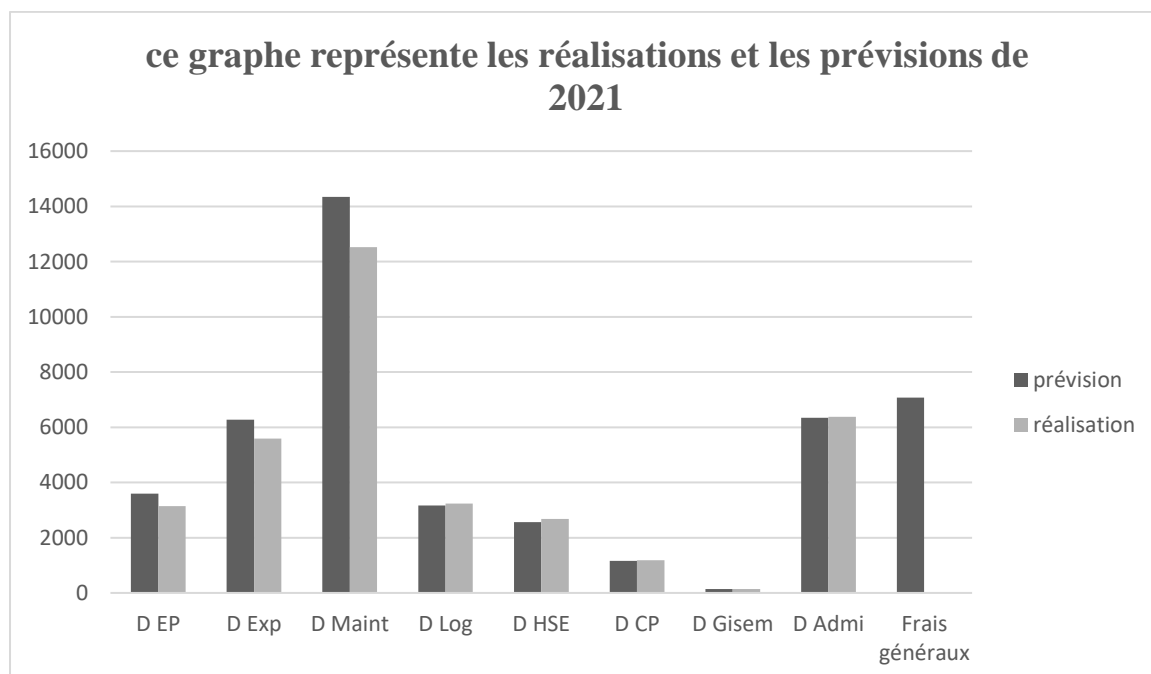
=-3533/44885*100

=-7.42%

Interprétation

On remarque que tous les totaux des réalisations constatés au cours de l'année 2021 sont inférieurs aux prévisions faites dans le budget prévisionnel de chaque département. Il s'agit d'un écart défavorable de (-3313 USD) soit une baisse de (-7.42%) qui revient principalement à la haute des services, la plupart départements qui due à l'augmentation de cout personnelle à cause de la période de COVID celle mène à la diminution des consommables.

Schéma n°25 : graphe représente les réalisations et les prévisions de 2021



Source : établi par nous-même à partir des données de service budget et contrôle de gestion, budget d'exploitation de l'année 2021

Tableaux n°10 : Le taux de réalisation pour l'année 2021

Unité : Milliers d'USD

	Prévision	Réalisation	Ecart	Taux de réalisations %
Département Engineering Production & Work Over	3600	3138	-462	87.17%
Département Exploitation	6275	5595	-880	89,16%
Département Maintenance	14345	12521	-1824	87,28%
Département Logistique	3172	3240	68	102,14%
Département HSE	2567	2685	118	95.61%
Département Centre de Production	1161	1188	27	102,33%
Département Gisement	135	138	3	97.83%
Département Administration	6340	6375	35	99.45%
Frais généraux	7070	6472	-598	109.24%
Total	44665	41352	-3313	92.58%

Source : établi par nous-même à partir des données de service budget et contrôle de gestion, budget d'exploitation de l'année 2021

$$\text{Taux de réalisation\%} = \text{Réalisation/Prévision} * 100$$

$$\text{Taux de réalisation \%} = 41325/44665 * 100$$

$$\text{Taux de réalisation \%} = 92.58\%$$

Interprétation :

On remarque que l'écart total est négatif donc, il est défavorable de -3313 USD ce que s'explique que les prévisions sont supérieures aux réalisations. Soit un taux de réalisation de 92,58% c'est -à-dire que la majorité des départements ont réalisé la totalité de ses prévisions.

Tableau n°11 : La constatation de taux d'évolution de réalisation entre 2020 –2021

Unité : Milliers d'USD

	Réalisation 2020	Réalisation 2021	Ecart	Taux de d'évaluation %
Département Engineering Production & Work Over	2896	3138	242	8.36%
Département Exploitation	2968	5595	2627	88.51%
Département Maintenance	11622	12521	899	7.74%
Département Logistique	2741	3240	499	18.21%
Département HSE	2291	2685	394	17.20%
Département Centre de Production	1278	1188	-90	-7.4%
Département Gisement	169	138	-31	-18.34%
Département Administration	6009	6375	366	6.09%
Frais généraux	4164	6472	2308	55.43%
Total	34138	41352	7214	21.13%

Source : établi par nous-même à partir des données de service budget et contrôle de gestion, budget d'exploitation de l'année 2020et 2021

$$\text{Taux d'évaluation}\% = \frac{\text{écart}}{\text{réalisation 2020}} * 100$$

$$\text{Taux d'évaluation}\% = \frac{7214}{34138} * 100$$

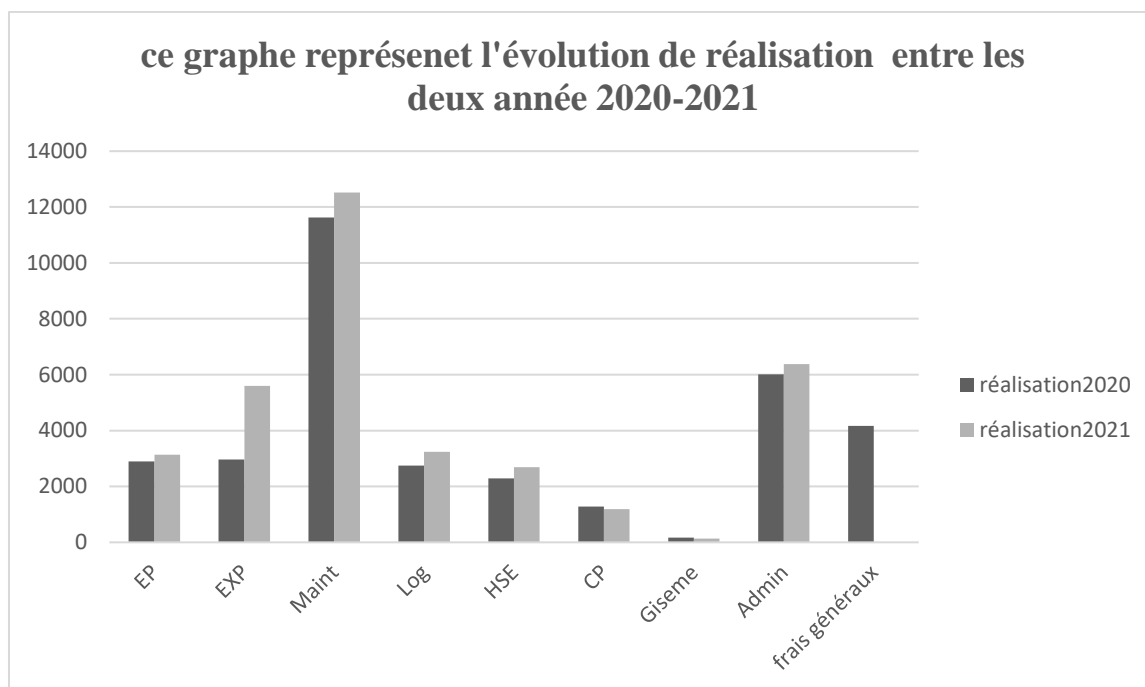
$$\text{Taux d'évaluation}\% = 21.13\%$$

Interprétation :

D'après la comparaison entre les réalisations de ces deux exercices, on constate que tous les écarts entre les différents départements sont favorables donc les réalisations 2020 sont inférieures aux réalisations 2021 cela s'explique par la période de COVID.

On 2020 la réalisation a été de 34138 USD tandis que pour 2021 est égale à 41352 USD, soit une différence de 7214 USD. Cette différence est causée par la baisse des consommables et l'augmentation des services (les coûts personnels).

Schéma n°26 : graphe représente l'évolution de réalisation entre les deux années 2020-2021



Source : établi par nous-même à partir des données de service budget et contrôle de gestion, budget d'exploitation de l'année 2021

Tableau n°12 : La constatation de taux d'évolution de provision entre 2020 –2021

Unité : Milliers d'USD

	Prévision 2020	Prévision 2021	Ecart	Taux de d'évaluation %
Département Engineering Production & Work Over	3095	3600	505	16.32%
Département Exploitation	3125	6275	3150	100.8%
Département Maintenance	11475	14345	2870	25.01%
Département Logistique	2717	3172	455	16.75%
Département HSE	2405	2567	162	6.74%
Département Centre de Production	1322	1161	-161	-12.18%
Département Gisement	175	135	-40	-22.86%
Département Administration	6039	6340	301	4.98%
Frais généraux	4925	7070	2145	43.55%
Total	35298	44665	9367	26.54%

Source : établi par nous-même à partir des données de service budget et contrôle de gestion, budget d'exploitation de l'année 2020et 2021

$$\text{Taux d'évaluation}\% = \frac{\text{écart}}{\text{Prévision 2020}} * 100$$

$$\text{Taux d'évaluation}\% = \frac{9367}{35298} * 100$$

$$\text{Taux d'évaluation}\% = 26.54\%$$

Interprétation

On remarque l'écart total et favorable ce qui signifié que les prévisions 2020 sont inférieure aux prévisions 2021 a cause de la période de COVID.

On 2020 la prévision a été de 35298 USD tandis que pour 2021 est égale à 44665 USD, soit une différence de 9367 USD. Cette différence est causée par la basse des consommable et augmentation des services (les couts personnel).

Ce cas pratique nous a aidés à mieux comprendre nos recherches théorique, nous tenons à souligner que ce stage effectué au niveaux de groupement TFT nous a permis de prendre connaissance sur les apport de la gestion budgétaire a la performance.

A l'issue de ce travail, nous avons procédé à la comparaison des prévisions aux réalisations de deux années 2020 et 2021.

afin de calculer et analyser les écart nous avons calculer le taux de réalisation et d'évaluation des déférente département sur les deux année nous avons pu vérifier l'importance de la gestion budgétaire qui est un instrument de contrôle de gestion pour tout entreprise a l'image de groupement TFT, dans la mesure où il aide à la réalisation des objectifs qu'il fixe ainsi il permet de mettre en place des actions correctives.

A travers de ce travail nous avons constaté que le contrôle de gestion est un élément indispensable au sien de groupement TFT, du fait qu'il contribue à la amélioration de ses résultat

Conclusion générale

Conclusion général

Aujourd'hui dans un environnement concurrentiel et instable, l'activité de l'entreprise est devenue beaucoup plus complexe est subi des fluctuations et des changements qui sont le résultat d'une mondialisation et d'une concurrence accru face à toutes les entreprises. Pour atteindre ses objectifs face à une telle complexité, l'entreprise doit se doter d'une nouvelle pratique managériale.

Tout au long de notre travail nous avons essayé de répondre à la question suivante : **Quelle est le rôle de la gestion budgétaire et comment se présente la démarche de préparation et d'élaboration des budgets au niveau de Sonatrach groupement TFT ?**

Pour qu'une entreprise puisse atteindre ses objectifs elle doit s'appuyer sur le contrôle de gestion car il dispose de différents outils comptable et statistique : la comptabilité générale, la comptabilité analytique, le tableau de bord, système d'informations, la gestion budgétaire, reporting et le benchmarking.

Durant notre travail de recherche, nous avons essayé d'apprécier l'organisation du système du contrôle de gestion et sa place dans l'entreprise, ainsi de montrer l'utilité de la gestion budgétaire et sa démarche. Cette recherche nous a permis d'approfondir nos connaissances théoriques sur la gestion budgétaire comme outil du contrôle de gestion.

Dans le premier chapitre nous avons essayé de présenter les notions du contrôle de gestion en abordant ses différents objectifs, niveaux et outils de base qui ont pour objectif de collecter et d'analyser les données en les comparant à des données passées de l'entreprise pour faire ressortir les écarts et de donner aux dirigeants une image sur la situation de l'entreprise afin de leur permettre de prendre des décisions en temps voulu.

Dans le second chapitre nous avons consacré à la gestion budgétaire qui occupe une place importante dans l'entreprise, qui permet d'établir des objectifs et d'obtenir un accord sur les plans d'actions. C'est un mode de gestion qui englobe tous les aspects de l'entreprise, et conduit aux changements et l'amélioration de la performance.

Nous avons cité dans la première section des notions de la gestion budgétaire : ses principes, ses rôles et son organisation puis dans la deuxième section on a parlé sur la démarche budgétaire.

Cette dernière plus que nécessaire pour une entreprise qui évolue dans un contexte concurrentiel, La gestion budgétaire est devenue une technique de gestion qui gagnerait à davantage se développer dans l'entreprise.

Dans cette section nous avons parlé sur les trois concepts de la gestion budgétaire : les prévisions, les budgétisations et contrôle budgétaire.

Pour le troisième chapitre nous avons essayé de présenter les notions de contrôle budgétaire abordant ses différents objectifs, le rôle, utilité et ses étapes et dans la seconde section nous avons parlé sur le processus de contrôle budgétaire qui permet de comparer les

réalisations avec les prévisions, de déceler les écarts significatifs, afin de les analyser et prendre des mesures correctives dans le but de se rapprocher aux résultats attendus et d'améliorer la performance globale de l'entreprise.

Pour le troisième chapitre nous avons effectué un stage au sein groupement Tin Fouyé Tabankort (TFT) à Hassi Massoud qui nous a permis de mettre en œuvre nos connaissances théoriques et de faire une comparaison entre la théorie et le domaine professionnel qui nous a aidé de répondre aux questions secondaires que nous avons posées auparavant

Au cours de notre stage réalisé au sein groupement TFT et grâce aux documents consultés et aux informations collectées, La gestion budgétaire se définit comme étant l'ensemble des techniques mises en œuvre pour établir des prévisions à court terme applicable à la gestion d'une entreprise, cet outil a pour but de préparer l'entreprise à exploiter les atouts et affronter les aléas dans le futur. Cette gestion budgétaire consiste aussi à contrôler la réalisation des dépenses et des recettes prévues dans le budget et de les comparer aux résultats effectivement enregistrés. Sur ceci on peut induire que notre première hypothèse est bien confirmée.

La gestion budgétaire désigne le fait de planifier, à plus ou moins le long terme, les recettes et les dépenses prévues sur une période. La gestion budgétaire repose sur trois concepts : la prévision, la budgétisation et le contrôle budgétaire. Le premier consiste à prendre en compte certaines données historiques afin de mettre en œuvre un plan global du budget pour les mois ou années à venir. Le second, à établir un rapport entre les objectifs espérés et les moyens mis à disposition pour accomplir. Le troisième enfin, à fixer des critères qui permettent de déterminer si les objectifs ont été atteints ou non. Ce dernier concept consiste principalement à comparer les dépenses et recettes budgétées aux dépenses et recettes réelles. Dans ce cas notre deuxième hypothèse est confirmée.

Dans ce sens, on peut dire que le groupement TFT fait un suivi pour ses différentes activités et ça par la mise en place de contrôle budgétaire qui lui permet de détecter les anomalies afin d'agir sur le bon sens. De ce fait, on constate que le contrôle budgétaire occupe une place primordiale au sein de le groupement TFT, ce qui confirme la troisième et quatrième hypothèse.

Notre enquête nous a menés à distinguer que groupement TFT dispose des résultats positifs et négatifs dus à des différentes circonstances. Pour les résultats favorables cela s'explique que les réalisations sont inférieures aux prévisions, alors que les résultats défavorables dus la pandémie Covid-19 ainsi que la diminution des consommables.

Tous en long de cette période de préparation de mémoire, certaines difficulté ont été trouvées concernant le service de stage de notre université pour préparer notre dossier afin que nous puissions commencer notre stage à Hassi Messaoud, en raison de la distance. Grace a notre encadreur qui nous a aidé .Mais comme même nous avons la chance d'être intégré la plus grande entreprise algérien Sonatrach groupement TFT qui nous a appris beaucoup de chose sur notre domaine plus précisément contrôle de gestion, cette période nous a appris la réalité sur le terrain, la transition de la théorie à la pratique et comment gérer notre temps, le sens de travail en groupe choses dont nous avons besoin pour affronter la vie professionnelle.

Annexes

COUTS D'EXPLOITATION (OPEX) 2020 EN KUSD				
	Budget 2020	Réalisations 2020	Ecart (Réalisations vs Budget)	% Ecart (Réalisations vs Budget)
Libellé	Total	Total	Total	%
1- Département Engineering Production & Work Over	5 703	2 896	- 2 807	-49%
Consommables	345	284	- 61	-18%
Prod. Chimique (Inhibiteur)	200	183	- 17	-9%
Traitements annulaires puits (H2S, L & B)	-	-	-	#DIV/0!
Storm chokes pièce de rechange	20	22	2	10%
Matériel et Pièce de Rechange	35	12	- 23	-66%
Joints isolants	10	2	- 8	-80%
Vannes pièces de rechange	80	65	- 15	-19%
Services	5 358	2 612	- 2 746	-51%
		1 645	1 645	#DIV/0!
		6	6	#DIV/0!
		10	#VALEUR!	#VALEUR!
		-	#VALEUR!	#VALEUR!
		45	#VALEUR!	#VALEUR!
		690	4 904	-89%
		226	452	-200%
1- Département Engineering Production & Work Over	5 584	2 968	- 2 966	-148300%
Consommables	226	183	- 43	-19%
Prod. Chimique (Inhibiteur)	2	14	12	600%
Traitements annulaires puits (H2S, L & B)	-	30	30	100%
Storm chokes pièce de rechange	30	46	16	53%
Matériel et Pièce de Rechange	46	61	15	33%
Joints isolants	61	77	16	26%
Vannes pièces de rechange	77	85	8	11%
Services	5 810	120	- 5 690	-98%
Services	2 905	2 785	- 120	-4%
Personnel	2 800	2 710	- 90	-3%
Contrat maintenance (chromato)	20	-	- 20	-100%
Renouvellement licence PROIL + Pipe Phas	20	10	- 10	-50%
Analyses (eau, condensat, GPL,Hg,...)	20	29	8	40%
Filtration huile chaude	10	5	- 5	-50%
assistance technique EXP	35	32	- 3	-9%
3- Département Maintenance	11 495	11 622	127	1%
Consommables :	1 815	1 847	32	2%
Mécanique Pdr	800	812	12	2%
Instrumentation Pdr	100	115	15	15%
Electricité Pdr	60	34	- 26	-43%
Inspection Pdr	5	3	- 2	-40%
Consommation Huiles & lubrifiants (turbines)	25	27	2	8%
Peint outillage Mécanique,Instrumentation,Inspection,Electricité	25	26	1	4%
PDR arrêté	800	830	30	4%
Services	9 680	9 775	95	1%
Certification annuelle banc comptage	15	12	- 3	-20%
Maintenance Groupes électrogènes et transformateurs usine & base vie	10	12	2	20%
Réparation mécanique	200	223	23	12%
Réparation instrumentation (modules, cartes, calibration...)	15	22	7	47%
Travaux Mécaniques TN	10	9	- 1	-10%
Inspecteur assistance inspection	55	67	12	22%
Campagne radiographique	30	21	- 9	-30%
Inspection APG-APL-APÉ	50	36	- 14	-28%
Analyse huile machines, tourmantes & doc.technique	15	3	- 12	-80%
Assistance Arrêt (Coordinateur , mécanique,HSE, Instrumentiste,...)	950	1 100	150	16%
Assistance extérieure	3 200	3 315	115	4%
4- Département Logistique	2 717	2 741	24	1%
Consommables :	120	131	11	9%
Carburant/Gas-oil	60	53	- 7	-12%
Refacturation Carburant/Gas-oil	20	18	- 2	-10%
Gas industriel	35	37	2	6%
Consommables et PDR bv et bi	30	42	12	40%
Fournitures bureau	15	17	2	13%
Services	2 597	2 610	13	1%
Personnel	1 500	1 532	32	2%
Véhicules avec/sans chauffeurs	145	142	- 3	-2%
Bus transport 30 places	95	93	- 2	-2%
Transport (Camions 20T + camion Grue)	5	6	1	20%
Opération et exploitation Garage auto	200	198	- 2	-1%
Levage et manutention	250	277	27	11%
Audit / inventaire des stocks	45	42	- 3	-7%
Contrat photocopieur, imprimante	15	16	1	7%
Contrat Entretien Espaces verts	145	143	- 2	-1%
Assistance Administrative & T	25	26	1	4%
Campagnes dessalage (Location rétrochargeuse)	20	22	2	10%
Réfection routes provision	85	63	- 22	-26%
Divers travaux (cartes réveil)	10	8	- 2	-20%
Divers entretien infrastructure et refecton	35	32	- 3	-8%
Maintenance Télécoms	5	6	1	20%
Réparation et fourniture consommable matériel informatique	5	1	- 4	-80%
Maintenance du système télésurveillance Site	10	8	- 2	-20%
Renovation réseau et téléphonie	2	1	- 1	-50%
5- Département HSE	2 405	2 291	- 114	-5%
Consommables :	330	322	- 8	-2%
Equipements de protection individuelle (EPI)	110	115	5	5%
Matériel Equipements divers	10	23	13	130%
Consommable HSE CoVid19	200	183	- 17	-9%
Emulseur	10	21	11	110%
Services	2 075	1 969	- 106	-5%
Personnel	1 850	1 795	- 55	-3%
Campagne d'analyses	30	14	- 16	-53%
Maintenance détecteur de gaz et explosimètre	1	1	-	0%
Tracking système véhicules GTFT Site & Siège	4	3	- 1	-25%
Analyse eau réseau anti incendie USINE par CRD	10	7	- 3	-30%
assistance technique HSE	100	112	12	12%
Plan action mise en conformité	80	37	- 43	-54%
6- Département Centre de Production	1 322	1 278	- 44	-3%
Consommables :	26	29	3	12%
Médicaments et petits consommables.	30	32	2	7%
Refacturation Médicaments aux divers prestataires.	4	3	- 1	-25%
Services	1 296	1 249	- 47	-4%
Personnel	1 200	1 230	30	3%
Assistance/ accompagnement EGA	10	17	7	70%
Consommables	1	2	1	100%
Projet ISO 14001 (certification)	6	5	- 1	-17%
Articles sport et loisirs	40	42	2	5%
Festivités	15	17	2	13%
Médicaments et petits consommables.	25	24	- 1	-4%
Refacturation Médicaments aux divers prestataires.	1	3	2	200%
6- Département Gisement	175	169	- 6	-3%
Services	175	169	- 6	-3%
ECLIPSE 100, SAPHIR KAPPA	25	26	1	4%
PETCOM, PROSPER + Assistance PETEX	25	15	- 10	-40%
OFM	30	27	- 3	-10%
GE OFRAME (CHARISMA + CPS3)	20	22	2	10%
PETREL	55	58	3	5%
Support PETREL & ECLIPSE & SAPHIR	20	21	1	5%
7- Département Administration	6 039	6 009	- 30	0%
Personnel	5 200	5 340	140	3%
Assistance DAC	50	50	0	0%
Assistance ADM	40	43	3	8%
Contrat d'Assistance Cadre Financier	45	44	- 1	-2%
Contrat d'assistance maintenance informatique IT	20	19	- 1	-5%
Réparation matériel informatique&Telecoms	4	3	- 1	-25%
Honoraires	20	23	3	15%
Maintenance & redevance	60	71	11	18%
Communication	25	22	- 3	-12%
Sports et loisirs	55	54	- 1	-2%
Festivités	20	21	1	5%
Diverses Etudes / Audit HSE	500	310	- 190	-38%
8- Frais généraux	4 925	4 154	- 771	-15%
Gardiennage (usine + base de vie)	800	752	- 48	-6%
Gardiennage (aérodrome du site)	40	34	- 6	-15%
Securite expatriés	20	13	- 7	-35%
Gestion base vie: catering & mtce	2 900	1 523	- 1 377	-47%
Prestation catering effectif hors contrat camps annexes	500	452	- 48	-10%
Refacturation	40	37	- 3	-8%
Contrat d'ass. Informatique	30	22	- 8	-27%
Forfait (50€/mois)	1 900	742	- 1 158	-61%
Entretien de l'aérodrome du site	20	13	- 7	-35%
Facturation communication AT, Algérie Télécom.	55	57	2	4%
Abonn. radio, type(télémetrie+GPS+Inmarsat), redev. fréquence	50	43	- 7	-14%
Eau industrielle	50	48	- 2	-4%
Consommable site Covid19	400	502	102	26%
TOTAL COUTS EXPLOITATION (OPEX)	34 783	34 138	- 645	-2%

	Budget 2021	Réalisations 2021	Ecarts (Réalisations vs Budget)	% Ecart (Réalisations vs Budget)
Libellé	Total	Total	Total	%
1- Département Engineering Production & Work Over	3 600	3 138	- 462	-13%
Consommables	590	409	- 181	-31%
Prod. Chimique (Inhibiteur)	250	200	- 50	-20%
Traitements annulaires puits (H2S, L & B)	120	100	- 20	-17%
Storm chokes pièce de rechange	50	3	- 47	-95%
Matériel et Pièce de Rechange	40	16	- 24	-59%
Joint isolants	10	-	- 10	-100%
Vannes pièces de rechange	120	90	- 30	-25%
Services	3 010	2 729	- 281	-9%
Coût du Personnel	1 900	1 850	- 50	-3%
Analyse sampling	20	30	10	50%
Coil tubing	50	0	- 50	-100%
Pompages	10	1	- 9	-90%
Abandon des puits	100	50	- 50	-50%
Contrat services puits (slick line moins MPLT)	700	600	- 100	-14%
Contrat testing	230	200	- 30	-13%
2- Département Exploitation	6 475	5 595	- 880	-14%
Consommables :	2 850	2 510	- 340	-12%
Produits chimiques (laboratoire)	10	0	- 10	-99%
Divers pièces rechanges	5	5	-	0%
huile diathermique	2 500	2 200	- 300	-12%
Inhibiteur de corrosion Nalco	5	5	-	0%
Tamis moléculaires	330	300	- 30	-9%
Services	3 625	3 085	- 540	-15%
Personnel	3 500	3 000	- 500	-14%
Contrat maintenance (chromato)	20	-	- 20	-100%
Renouvellement licence PRCil + Pipe Phas	20	15	- 5	-25%
Analyses (eau, condensat, GPL,Hg...)	20	40	20	100%
Filtration huile chaude	30	-	- 30	-100%
assistance technique EXP	35	30	- 5	-14%
3- Département Maintenance	14 345	12 521	- 1 824	-13%
Consommables :	3 115	2 629	- 486	-16%
Mécanique PdR	1 200	1 100	- 100	-8%
Instrumentation PdR	200	150	- 50	-25%
Electricité PdR	150	130	- 20	-13%
Inspection PdR	5	4	- 1	-20%
Consommation Huiles & lubrifiants (turbines)	30	20	- 10	-33%
Petit outillage Mécanique,Instrumentation,Inspection,Electricité	30	25	- 5	-17%
PdR arrêt	1 500	1 200	- 300	-20%
Services	11 230	9 892	- 1 338	-12%
Personnel	5 000	4 500	- 500	-10%
Prest . Service atelier	500	400	- 100	-20%
HVAC climatisation	130	120	- 10	-8%
Certification annuelle banc comptage	15	10	- 5	-33%
Maintenance Groupes électrogènes et transformateurs usine & base vie	10	-	- 10	-100%
Réparation mécanique	400	400	-	0%
Réparation instrumentation (modules, cartes, calibration...)	20	15	- 5	-25%
Travaux Mécaniques TN	10	2	- 8	-80%
Inspecteur assistance inspection	55	50	- 5	-9%
Campagne radiographique	30	20	- 10	-33%
Inspection APG-APL-APE	50	40	- 10	-20%
Analyse huile machines tournantes & doc.technique	10	5	- 5	-50%
Assistance Arrêt (Coordinateur , mécanique,HSE, Instrumentiste,...)	1 000	530	- 470	-47%
Assistance extérieure	4 000	3 800	- 200	-5%
4- Département Logistique	3 172	3 240	68	2%
Consommables :	130	146	16	12%
Carburant/Gas-oil	75	80	5	7%
Refacturation Carburant/Gas-oil	-	20	20	-33%
Gas industriel	20	18	- 2	-10%
Consommables et PdR bv et bi	130	25	- 105	-80%
Fournitures bureau	40	45	5	13%
Services	3 042	3 094	52	2%
Personnel	1 800	1 820	20	1%
Véhicules avec/sans chauffeurs	150	160	10	7%
Bus transport 30 places	10	95	85	850%
Transport (Camions 20T + camion Grue)	10	12	2	20%
Opération et exploitation Garage auto	220	225	5	2%
Lavage et manutention	300	326	26	9%
Audit / inventaire des stocks	45	42	- 3	-7%
Contrat photocopier, imprimante	20	22	2	10%
Contrat Entretien Espaces verts	160	158	- 2	-1%
Assistance Administrative & T	30	26	- 4	-13%
Campagnes dessalage (Location rétrochargeuse)	10	5	- 5	-50%
Réfection routes, provision	110	112	2	2%
Divers travaux (cartes réveil)	55	58	3	5%
Divers entretien infrastructure et refecton	20	22	2	10%
Maintenance Télécoms	10	-	- 10	-100%
Réparation et fourniture consommable matériel informatique	2	1	- 1	-50%
Maintenance du système télésurveillance Site	4	5	1	20%
Rénovation réseau et téléphonie	5	6	1	20%
5- Département HSE	2 567	2 685	118	5%
Consommables :	315	325	10	3%
Equipements de protection individuelle (EPI)	100	112	12	12%
Matériel équipements divers	15	23	8	53%
Consommable HSE COVID19	150	142	- 8	-5%
Emulseur	50	48	- 2	-4%
Services	2 252	2 360	108	5%
Personnel	2 000	2 131	131	7%
Campagne d'analyses	20	14	- 6	-30%
Maintenance détecteur de gaz et explosimètre	2	1	- 1	-50%
Tracking système véhicules GTFT Site & Siège	5	2	- 3	-60%
Analyse eau réseau anti incendie USINE par CRD	5	6	1	20%
assistance technique HSE	120	148	28	23%
Plan action mise en conformité	100	58	- 42	-42%
6- Département Centre de Production	1 161	1 183	22	2%
Consommables :	35	38	3	9%
Médicaments et petits consommables.	40	42	2	5%
Refacturation Médicaments aux divers prestataires.	-	4	4	-20%
Services	1 126	1 150	24	2%
Personnel	1 000	1 120	120	12%
Assistance/ accompagnement EGA	20	27	7	35%
Consommables	2	3	1	50%
Projet ISO 14001 (certification)	5	6	1	20%
Articles sport et loisirs	50	54	4	8%
Festivités	20	23	3	15%
Médicaments et petits consommables.	30	26	- 4	-13%
Refacturation Médicaments aux divers prestataires.	-	5	5	400%
6- Département Gisement	135	138	3	2%
Services	135	138	3	2%
ECLIPSE 100, SAPHIR KAPPA	35	36	1	3%
PETCOM, PROSPER + Assistance PETEX	15	14	- 1	-7%
OPM	20	17	- 3	-15%
GEOFRAME (CHARISMA + CPS3)	10	12	2	20%
PETREL	45	48	3	7%
Support PETREL & ECLIPSE & SAPHIR	10	11	1	10%
7- Département Administration	6 340	6 375	35	1%
Personnel	5 000	5 412	412	8%
Assistance DAC	60	69	9	15%
Assistance ADM	50	53	3	6%
Contrat d'Assistance Cadre Financier	65	54	- 11	-17%
Contrat d'assistance maintenance informatique IT	30	29	- 1	-3%
Réparation matériel informatique&Telecoms	5	4	- 1	-20%
Honoraires	10	13	3	30%
Maintenance & redevance	50	61	11	22%
Communication	15	12	- 3	-20%
Sports et loisirs	45	44	- 1	-2%
Festivités	10	11	1	10%
Diverses Etudes / Audit HSE	1 000	613	- 387	-39%
8- Frais généraux	7 070	6 472	- 598	-8%
Gardiennage (usine + base de vie)	1 000	983	- 17	-2%
Gardiennage (aérodrôme du site)	50	44	- 6	-12%
Securite expatriés	30	23	- 7	-23%
Gestion base vie: catering & mtce	3 000	2 518	- 482	-16%
Prestation catering effectif hors contrat camps annexes	1 000	965	- 35	-4%
Refacturation	-	47	47	4%
Contrat d'ass. Informatique	20	12	- 8	-40%
Forfait (50h/mois)	1 400	1 140	- 260	-19%
Entretien de l'aérodrôme du site	10	3	- 7	-70%
Facturation communication AT, Algérie Télécom.	110	112	2	2%
Abonn. radio, type(télémetrie+GPS+hmarsat), redev. fréquence	100	87	- 13	-13%
Eau industrielle	100	96	- 4	-4%
Consommable site Covid19	300	536	236	79%
TOTAL COUTS EXPLOITATION (OPEX)	44 865	41 352	- 3 513	-8%

Bibliographie

Bibliographie

I. Ouvrages :

1. A. Hamini, « Gestion budgétaire et comptabilité prévisionnelle », édition BERTI, Alger, Algérie, 2001.
2. A. Khemakhem, « La dynamique de contrôle de gestion », 2^{éd} Dunod, Paris, 1976.
3. Adel Mohamed El-Amine, « Cours de la gestion budgétaire », office de la formation professionnelle et de la promotion du travail, Royaume du Maroc, Janvier 2005.
4. Alazard C, Sépari S, « Contrôle de gestion, manuel et application », 5^{ed} Dunod, Paris, 2018.
5. Alazard C, Sépari S, « Contrôle de gestion, manuel et application », 2^{ed} Dunod, Paris, 2010.
6. Anthony R., Cité in : Le Duff R. ; Cliquet G. ; Valhen C-A., « Encyclopédie de gestion et de management », Dalloz, Paris, 1999.
7. Baron P et Al., « La mutation du contrôle de gestion », Organisation, Paris, 2000.
8. BAUMOUL, W.J, « Economic theory and operations analysis », 4^{ème} edition, Harper & Brothers, New York River.
9. Béatrice ; Grandguillot F., « L'essentiel du contrôle de gestion », Lextenso, Paris, 2009.
10. Béatrice et Francis GRANDGUILLOT, « Comptabilité de gestion », 13^{ème} édition Lextenso, Paris, 2012-2013.
11. Bouin X, Simon F-X, « Les nouveaux visages du contrôle de gestion », 3^{ème} édition Dunod, Paris, 2009.
12. Bouquin H, « Le contrôle de gestion », Paris, 2006.
13. Bourbonnais R, Terraza M, « Analyse des séries temporelles », Dunod, Paris, 2008.
14. Brigitte doriath, « Contrôle de gestion : manuel et applications », édition Dunod, 5^{ème} édition, Paris 2008.
15. Brigitte Doriath, « Le contrôle de gestion », 5^{ème} Ed DUNOD, paris, 2008.
16. Châari Z, Leclère D, « L'impact de l'utilisation du tableau de bord de gestion sur la satisfaction des dirigeants », en ligne <https://halshs.archivesouvertes.fr/halshs00522446/document>.
17. [fr/halshs00522446/document](https://halshs00522446/document).
18. Cité in : Keiser A, « Contrôle de gestion », Edition ESKA 2000, 2^{ème} édition, Paris...
19. Cité in, Langlois L, Bonnier C, Bringer M, « Contrôle de gestion », Editions, Foucher, Paris, 2006.
20. Claude Demeure, « Marketing », Ed Sirey, 2005.
21. DAVASSE H et PARUITTE M, « Introduction à la comptabilité », Edition FOUCHER, Paris, 2011.
22. Didier LECLERE, « L'essentiel de la comptabilité analytique », 3^{ème} édition d'Organisation, Paris, 2002.
23. Didier Leclère, « L'essentiel de la comptabilité analytique », Ed Eyrolles, Paris, 2007.
24. Doriath B, Goujet C, « Gestion prévisionnelle et mesure de la performance », Ed Dunod, Paris, 2007.
25. Doriath B., « Contrôle de gestion en 20 fiches », 5^{ème} Edition, Dunod, Paris, 2008.

26. Durand X et Helluy A, « Les fondamentaux du contrôle de gestion », Edition d'Organisation, Paris, 2009.
27. F Gautier et Anna Pezet, « Contrôle de gestion, gestion appliquée », Ed Pearson, Paris, 2006.
28. Fernandez A, « L'essentiel du tableau de bord », 4ème édition, Eyrolles, Paris, 2013.
29. Fernandez A, « L'essentiel du tableau de bord », Edition d'Organisation, Paris, 2005.
30. Forget J, « Gestion budgétaire : prévoir et contrôler les activités de l'entreprise », Organisation, Paris, 2005.
31. Frediric GAUTIER et Anne PEZET, « Contrôle de gestion », Ed Darieos, France, 2006.
32. George Langlois, « Contrôle de gestion et gestion budgétaire », 2ème édition Dunod, Paris, 2009.
33. Gervais M, « Contrôle de gestion », Economica, 1997.
34. Gervais M, « Contrôle de gestion et planification de l'entreprise », Ed Economica, 1990.
35. Gervais M, « Contrôle de gestion », 5ème édition, Economica, Paris, 2000.
36. Gibert P, « Contrôle de gestion », Ed Vuibert, 2003.
37. Guedj N, « Le contrôle de gestion pour améliorer la performance de l'entreprise », Organisation, Paris, 2001.
38. Guy DUMAS, Daniel LARUE, « Contrôle de gestion », édition Lexis Nexis SA, France, 2005.
39. Hax A. C. & Majluf, N. S, 1996, The Strategy Concept and Process, A Pragmatic Approach. Upper Saddle River, NJ: Prentice Hall.
40. Hélène Löning, Véronique Malleret, Jérôme Méric, Yvon Pesqueux, Eve Chiapello, Daniel Michel, Andreu Solé, « Le contrôle de gestion organisation, outils et pratiques », 3ème édition, Dunod, Paris, 2008.
41. Hervé HUTIN, « Toute la finance d'entreprise », édition d'organisation, 2eme édition, France, 2002.
42. Jean Meyer, « Gestion budgétaire », 8ème édition Dunod, Paris, 1979.
43. Jean-Pierre GRANDE, Cours : « Processus d'élaboration des budgets », ESCP EUROPE, Contrôle de gestion, 2014.
44. Josette B, Jean-Jack B, Jack Tuszynski, « gestion budgétaire et analyse de la performance », Ed Fontain Picard, Paris, 2014.
45. Kaplan R, Norton D, Sperry M, « Le tableau de bord prospectif », Edition d'Organisation, Paris, 2003.
46. Langlois G, Bringer M, Bonnier C, « Contrôle de gestion manuel et applications DCG11 », Foucher, Paris, 2011.
47. Langlois L, Bonnier C, Bringer M, « Contrôle de gestion », Edition Foucher, Paris, 2006.
48. LE CLERG, D, « Gestion budgétaire », éd, Eyrolles, Paris, 1984.
49. Lendrevie J et Levy J : Meractor 10ème édition, Dunod, Paris, 2012.
50. Lochard J, « La gestion budgétaire outil de pilotage des managers », Organisation, Paris, 1998.
51. M. Leroy, « Le tableau de bord au service de l'entreprise », Edition d'Organisation, 2001.
52. Marie-Noëlle Désiré-Luciani, Daniel Hirsch, Nathalie Kacher, Marc Polossat, « Le grand livre du contrôle de gestion », Ed Eyrolles, Paris, 2013.

53. Michel GERVAIS, « Contrôle de gestion », 7ème édition Economica, Paris, 2000.
54. Mintzberg, H, (1994), "The Rise and Fall of Strategic Planning". New York, NY: The Free Press.
55. N.Berland, Y De Rongé, « Contrôle de gestion perspectives stratégiques et managériales », Pearson France, 2012.
56. Port Leucate, « Les principes et outils essentiels du contrôle de gestion », Opta, 2012.
57. Robert C. CAMP, « Le benchmarking : pour atteindre l'excellence et dépasser vos concurrents », Ed Organisation, 1992.
58. Saad T, Burland A, Simon C, « Comptabilité analytique et contrôle de gestion », Vuibert, Paris, 2008.
59. Yves Dupuy, Denis Travaillé, « Les bases de la comptabilité analytique de gestion », 3ème édition Economica, Paris, 2013.

II. Articles, communication et revues :

1. Donatien AVELE, D. Sc. ;(2013) ; « La problématique de l'imputation des coûts conjoints en comptabilité de gestion dans les organisations : une relecture à partir d'un état de l'art » ; Cahier électronique de la Faculté d'administration de Moncton Canada ; p.3

III. Mémoires :

1. AKKUCHE Hamza, ZIDI Amar, « le contrôle de gestion et sa contribution à la performance de l'entreprise cas : GENERAL EMBALLAGE », mémoire de master Université de MOULOUD MAMMERI, TIZI-OUZOU, 2016.
2. Mme Sana Kharrat ; « L'innovation organisationnelle et technologique comme enjeux de la performance et de la pérennité des entreprises dans le secteur des télécoms : Le cas des opérateurs de Télécommunications mobiles en Tunisie » ; Thèse présentée et soutenue ; 2016 ; l'université paris-Saclay.

IV. Sites internet :

- <https://www.entreprendre.fr/contrôle-de-gestion/>
<https://fr.triangleinnovationhub.com/budgetary-control-advantages>
<http://www.unit.eu/cours/kit-gestion-ingenieur/Chapitre-2/Compta-gestion-ingenieur/ING-P3-08/Pdf/ING-P3-08>.
https://piimt.us/piimt/module/demande/fichier/attachement_356.pdf. www.cnamintec.fr
<https://blog.hubspot.fr/sales/role-contrôle-de-gestion>

Table de matières

Table de matière

Remerciements

Dédicaces

Liste des abréviations

Liste des tableaux

Liste des schémas

Liste des figures

Sommaire

Introduction générale.....	01
Chapitre 1 généralité sur le contrôle de gestion.....	03
Introduction au chapitre.....	04
Section 1 notion de base de contrôle de gestion.....	04
1. Historique du contrôle de gestion.....	04
2. Définition de contrôle de gestion.....	06
2.1. Définition du concept contrôle / gestion.....	06
2.2. Les différentes définitions du contrôle de gestion.....	06
3. Typologies du contrôle.....	08
3.1. Contrôle stratégique.....	08
3.2. Contrôle de gestion.....	08
3.3. Contrôle opérationnel.....	08
4. Les caractéristiques du contrôle de gestion.....	09
5. Les objectifs du contrôle de gestion.....	09
5.1. Maîtrise de la gestion.....	10
5.2. Maîtrise de l'activité.....	10
5.3. Maîtrise de la rentabilité.....	11
5.4. Maîtriser l'évolution de l'entreprise.....	11
5.5. Projection dans le futur.....	11
5.6. Le contrôle de gestion : fonction d'aide à la direction.....	11

5.7. Réponses aux objectifs économiques.....	11
6. Les missions du contrôle de gestion.....	11
7. Processus du contrôle de gestion.....	12
7.1. Phase de prévision.....	12
7.2. Phase d'exécution.....	12
7.3. Phase d'évaluation.....	12
7.4. Phase d'apprentissage.....	13
8. Les concepts clés associés au contrôle de gestion.....	13
8.1. Le contrôle organisationnel.....	14
8.2. Le contrôle interne.....	14
8.3. Audit interne, audit financier, audit opérationnel.....	15
9. Les différents systèmes du contrôle de gestion.....	16
9.1. Système rétroactif.....	16
9.2. Système proactif.....	16
9.3. Système réel.....	17
9.4. Système intégré.....	17
10. La position du contrôle de gestion dans l'entreprise.....	18
11. Le profil, rôle et mission du contrôleur de gestion.....	18
11-1- Le profil du contrôleur de gestion.....	18
11-2-le rôle de contrôleur de gestion.....	19
11-3-Les missions du contrôleur.....	19
12. les fonctions de contrôleuses de gestion.....	20
12-1-Mise en place et amélioration du système.....	20
12-2-Animateur de la procédure.....	20
12-3-Conseil de gestion pour les opérations projetés et réalisées.....	20
13-Les limites de contrôle de gestion.....	21
Section 02 : Les outils du contrôle de gestion.....	22
1. La comptabilité générale.....	22
1.1. Définition de la comptabilité générale.....	22

1.2. Les objectifs de la comptabilité générale.....	22
2. La comptabilité analytique.....	22
2.1. Définition de comptabilité analytique.....	23
2.2. Les objectifs de la comptabilité analytique.....	24
2.3. Concept de base de la comptabilité analytique.....	25
2.3.1. La notion des charges.....	25
2.3.1.1. Définition de la charge.....	25
2.3.1.2. Typologie des charges.....	25
2.3.2. Notion sur les coûts.....	26
2.3.2.1. Définition de couts.....	26
2.3.2.2. Définition des couts de revient.....	26
2.3.2.3. Typologies des couts.....	27
2.3.2.3.1. Les couts directs et indirects.....	27
2.3.2.3.2. Le coût fixe et le coût variables.....	27
2.4. Les méthodes de comptabilité analytique.....	28
2.4.1. La méthode des coûts complets.....	28
2.4.1.1. La méthode des centres d'analyse.....	28
2.4.1.2. La méthode ABC (Activity Based Costing).....	28
2.4.1.3. La méthode ABM.....	28
2.4.2. Méthode d'imputation rationnelle des charges fixes IRFF.....	30
2.4.3. La méthode des coûts partiels.....	30
2.4.3.1. La méthode des coûts variables (direct costing).....	31
2.4.3.2. La méthode des coûts directs.....	31
2.4.4. Les autres méthodes d'analyse des couts.....	31
2.4.4.1. La méthode des coûts marginaux.....	31
2.4.4.2. Méthodes des coûts standards.....	32
2.4.4.3. La méthode GP-UVA.....	32
3. Le tableau de bord.....	32
3.1. Définition de tableaux de bord.....	32
3.2. Objectif de tableaux de bord.....	33

3.3. Les principes de tableaux de bord.....	33
3.4. Les instrumentent de tableau de bord.....	34
3.4.1. Les valeurs brutes et les écarts.....	34
3.4.2. Les ratios.....	34
3.4.3. Les graphiques.....	34
3.4.4. Les tableaux.....	34
3.4.5. Les clignotants.....	34
3.4.6. Les commentaires.....	34
3.5. Les types de tableau de bord	35
3.5.1. Le tableau de bord de gestion.....	35
3.5.2. Le tableau de bord prospectif (Balanced Score Card).....	35
3.6. Intérêt de tableau de bord.....	35
3.7. Limite de tableau de bord.....	35
4. La gestion budgétaire	36
5. Le reporting.....	36
5.1. Définition du reporting.....	36
5.2. Principes du reporting.....	37
5.2.1 Le principe d'exception.....	37
5.2.2. Le principe de contrôlabilité.....	37
5.2.3 Le principe de correction.....	37
5.3 L'objectifs de reporting.....	37
5.4. Utilité du reporting.....	37
5.5. Champ d'application.....	38
6. Les autres outils de contrôle de gestion.....	38
6.1. Système d'information.....	38
6.2. Réengineering.....	38
6.3. Benchmarking.....	39
Conclusion du chapitre.....	40
 Chapitre 2 : la gestion budgétaire.....	 40

Introduction au chapitre.....	41
Section 1 : Notion de base sur la gestion budgétaire.....	41
1. Définition et le rôle de la gestion budgétaire.....	41
1.1. Définition de la gestion budgétaire.....	41
1.2. Rôle de la gestion budgétaire.....	41
2. Les objectifs de la gestion budgétaire.....	42
3. Les principes de base de la gestion budgétaire.....	42
3.1. La totalité du système budgétaire.....	42
3.2. Le couplage du système budgétaire avec le système de décision.....	42
3.3. La contrôlabilité des éléments du budget.....	42
3.4. Non remise en cause des politiques et stratégies.....	34
3.5. Le couplage du système budgétaire avec le style de management.....	34
3.6. Le contrôle par exception.....	44
4. Les fonctions de la gestion budgétaire.....	44
5. les conditions d'installations d'une gestion budgétaires efficace.....	45
5.1. Les conditions relatives à l'organisation de l'entreprise	45
5.1.1. Nécessité de diviser l'entreprise en fonctions homogènes	45
5.1.2. Nécessité de décentraliser la structure de l'entreprise.....	45
5.2. Les conditions matérielles.....	46
5.2.1. Nécessité de se baser sur une comptabilité suffisamment détaillée.....	46
5.2.2. Nécessité de délimiter le champ de la prévision dans le temps.....	46
5.2.3. Nécessité de disposer d'informations de qualité.....	46
5.3. Existence ou création d'un environnement psychologique favorable.....	46
6. Le contrôle de gestion par le système budgétaire.....	47
7. Les intérêts de la gestion budgétaire.....	47
8. Limites de gestion budgétaire.....	47
Section 2 : la démarche budgétaire.....	48
1. La prévision.....	49
Fixation des objectifs de l'entreprise.....	50
1.2. Les différentes techniques de prévision.....	50

1.2.1. Les prévisions des ventes.....	50
1.2.1.1. La méthode des moindres carrées (l'ajustement analytique).....	50
1.2.1.2. La méthode des moyennes mobiles.....	53
1.2.1.3. Le lissage exponentiel.....	54
1.2.2. La prévision de la production.....	55
1.2.2.1. La programmation linéaire.....	56
1.2.2.2. Calcul des besoins en composant.....	57
1.2.2.3. La méthode des goulots d'étranglement.....	58
1.2.3. La gestion prévisionnelle des approvisionnements.....	58
1.2.3.1. Catégories des coûts engendrés par les stocks.....	59
1.2.3.2. Les différents types de stock.....	60
1.2.3.3. Les model de gestion des approvisionnements.....	61
2. La budgétisation.....	65
2.1. Définition du budget.....	65
2.2. Les objectifs des budgets.....	66
2.3. Le rôle de budget.....	66
2.4. Les caractéristiques du budget.....	68
2.4.1. Un outil d'anticipation au service de la stratégie.....	68
2.4.2. Un outil coordination, de communication et de motivation.....	68
2.4.3. Un outil de contrôle.....	69
2.4.4. Un outil de remise.....	69
2.5. Les limites de budget.....	70
3. Procédures d'élaboration et typologies des budgets.....	71
3.1. Procédures d'élaboration des budgets.....	71
3.1.1. Prendre connaissance des objectifs pour l'année à venir.....	72
3.1.2. Réaliser des études préparatoires.....	72
3.1.3. Elaborer des projets de budgets.....	73
3.1.4. Choisir le projet qui deviendra.....	73
3.1.5. Construire et négocier des budgets détaillés.....	73
3.1.6. Elaborer les prévisions définitives.....	74

3.2. Typologies des budgets.....	74
3.2.1. Budget des ventes.....	75
3.2.2. Le budget de production.....	77
3.2.3. Le budget des approvisionnements.....	77
3.2.4. Le budget des investissements.....	79
3.2.5. Le budget de trésorerie.....	80
Conclusion du chapitre.....	81
Chapitre 3 : Le contrôle budgétaire.....	81
Introduction au chapitre.....	82
Section 1 : Notion de control budgétaire.....	82
1. Définition de contrôle budgétaire.....	82
2. Objectifs du contrôle budgétaire.....	83
3. Rôle du contrôle budgétaire.....	83
4. Utilités du contrôle budgétaire.....	85
5. Les caractéristiques du contrôle budgétaire.....	85
6. Les principes du contrôle budgétaire.....	86
7. Conditions d'efficacité du contrôle budgétaire.....	87
7.1. Le contrôle budgétaire relève de la compétence du contrôle de gestion Le contrôleur de gestion.....	87
7.2. La continuité du contrôle.....	87
7.3. La rapidité d'obtention des résultats.....	87
7.4. La saisie des informations au niveau des centres de responsabilité.....	88
7.5. La liaison entre comptabilité et contrôle budgétaire.....	88
8. Les qualités d'un bon contrôle budgétaire.....	88
9. Les étapes du contrôle budgétaire.....	89
9.1. Le contrôle avant l'action ou contrôle à priori.....	89
9.2. Le contrôle pendant l'action ou contrôle concomitant.....	89
9.3. Contrôle après action ou contrôle à posteriori.....	89
10. Les supports du contrôle budgétaire.....	90
10.1. Le tableau de bord.....	90
10.2. Les rapports de contrôle.....	90

10.3. Les réunions de suivi budgétaire.....	91
11. Les avantages du contrôle budgétaire.....	91
12. Les limites de contrôle budgétaire.....	91
Section 2 : Processus de contrôle budgétaire.....	92
1. Définition de l'écart budgétaire.....	92
2. Les limites des écarts.....	92
3. Les Principes d'élaboration des écarts.....	94
4. Propriétés d'un écart.....	95
5. Calcul et analyse des écarts.....	96
5.1. L'analyse de l'écart sur le résultat.....	96
5.1.1. Décomposition de l'écart de résultat.....	96
5.2. L'analyse de l'écart sur chiffre d'affaires et de marge.....	97
6. L'analyse de l'écart sur coût.....	100
6.1. L'analyse des écarts sur coût directs.....	100
6.1.1. L'analyse de l'écart globale sur matières.....	101
6.1.2. L'analyse de l'écart global sur main d'œuvre.....	102
6.2. Analyse des écarts sur coût indirects (centre d'analyse).....	103
7. Mise en œuvre des actions correctives.....	103
7.1. Nature et caractéristiques de l'action corrective.....	103
7.2. Caractéristiques d'une bonne action corrective.....	104
Conclusion du chapitre.....	105
Chapitre 4 : La démarche budgétaire au sien de groupement TFT.....	106
Introduction au chapitre.....	107
Section 1 : Présentation de L'organisme d'accueil de SONATRACH.....	108
1. Historique et missions de SONATRACH.....	108
2. Les activités principales de la SONATRACH.....	109
2.1. L'activité amont (AMT) ou exploitation-production (E&P).....	109
2.2. Activité de Transport par Canalisation (TRC).....	110
2.3. L'Activité en Aval.....	112

2.4. L'Activité de Commercialisation.....	114
3. Description du groupement TFT.....	116
4. historique de production	114
5. Organigramme du groupement TFT.....	116
5.1. Groupement TFT/site.....	119
5.2. Groupement TFT siège.....	120
Section 2 : Le Système Budgétaire au Sein de GTFT.....	122
1. Présentation du Département finances.....	122
1.1. Service de comptabilité générale.....	122
1.2. Service de trésorerie.....	123
1.3. Service budget et contrôle de gestion.....	123
2. les typologies d'élaboration des budgets.....	124
2.1. Préparations des budgets.....	124
2.2. Les phases de l'engagement.....	124
2.3. Les phases d'élaborations d'un budget.....	126
3. le control budgétaire.....	126
3.1. Présentation du budget d'exploitation.....	127
Conclusion du chapitre.....	136

Conclusion générale

Annexes

Bibliographie

Résumé :

Le contrôle de gestion et un processus permanent de pilotage global de l'entreprise et de mesure en temps réel des réalisations, dans une optique de perfectionnement de la performance au sein de l'entreprise.

Il évalue l'efficacité et l'efficacité de la mise en œuvre de l'entreprise. Ce dernier s'adresse aux opérationnels et aux gestionnaires de l'entreprise pour prendre des décisions et contrôler leurs actions sur la base de plusieurs outils tel que : la comptabilité générale, la comptabilité analytique, le système d'information, la gestion budgétaire, le tableau de bord, le reporting et l'analyse comparative (benchmarking).

La gestion budgétaire, comme étant l'outil de simulation et d'aide de pilotage des activités de l'entreprise sera l'objet de notre étude.

La démarche de la gestion budgétaire repose sur trois procédures essentielles : la prévision, la budgétisation et le contrôle budgétaire. Cette démarche intervient pour que les objectifs de l'entreprise soient atteints, et cela grâce à l'analyse des écarts dégagés par la différence entre les réalisations et les prévisions.

Mots clés : contrôle de gestion, gestion budgétaire, prévision, budget, écart.

Summary:

Management control is a permanent process of overall management of the company and real time measurement of achievements, with a view to improving performance within the company. It assesses the efficiency and effectiveness of the business implementation.

The latter is aimed at the operational staff and managers of the company to make decisions and control their actions on the basis of several tools such as: general accounting, cost accounting, information system, budget management, dashboard, reporting and benchmarking.

Budget management, as a tool for simulating and helping to manage company activities, will be the subject of our study.

The budget management approach is based on three essential procedures: forecasting, budgeting and budget control. This is done so that the company's objectives are achieved, and this is done through the analysis of the gaps generated by the difference between the achievements and the forecasts.

Keywords: management control, budget management, forecast, budget, deviation.