

**Université Abderahmane Mira de
Bejaia, Faculté des sciences
économiques, commerciales et des Sciences de Gestion.
Département des Sciences de Gestion**

MEMOIRE FIN DE CYCLE

**En vue de l'obtention du diplôme de Master en Sciences de Gestion
Option : Finance D'entreprise (F.E)**

THEME

**La démarche budgétaire au sein de
la Sonatrach Bejaia (DRGB)**

Réalisé par :

Meziani Sidali

Bennai Rochd-Eddine

Encadré par :

Mme : Messaoudi

Année Universitaire : 2017/2018

Remerciement

Avant tout, nous tenons à remercier le Dieu tout puissant qui nous a donné santé et courage pour mener ce travail jusqu'au bout.

Tous nos remerciements à nos parents pour leurs soutiens, leur amour et leurs sacrifices.

Nous tenons à présenter notre sincère gratitude à notre promoteur Madame MESSAOUDI pour son aide illimité, son orientation ; sa gentillesse ainsi que sa disponibilité à tout moment et surtout de la confiance qu'elle a mis en nous, pour son aide précieuse, ses conseils, et sa contribution la réalisation de ce travail.

Nous tenons à remercier également le service budget de la SONATRACH, notamment : Madame MOUHOUBI pour son aide. Et à tout personnel au sein de l'entreprise SONATRACH .

En fin, nous présentons notre reconnaissance pour tous ceux qui ont participé de près ou de loin à la réalisation de ce travail.



Sidali&Rocheddine



Dédicaces

Je dédie ce modeste travail :

A mes chers parents qui m'ont toujours soutenue et je les remercie d'autant

que je ne remercie personne, à leurs aides, à leurs orientations et leurs conseils

durant mes études et dans ma vie. Et sans eux je ne serais pas arrivé jusqu'à la.

A mes adorables sœurs: Meriem ET Khadija.

A mon adorable frère : Hamza .

A tous mes chères oncles, et tantes ainsi que leurs famille.

A mes cousins et cousines.

A mes adorables amis : Fahem, Amirouch, Bilal, Walid, Khmessi, Youba, Kamel, Nassim, Noureddine .

A tout les membres de l'ULTRAS GRANCHIO

A mon cher partenaire Rocheddine .

A tous ceux qui ont contribué de près ou de loin à la réalisation de ce modeste travail.



Sidali



A large, horizontally-oriented oval with a light red-to-dark red gradient background, centered on the page. It contains the title text in a bold, black, serif font.

Liste Des Abréviations

A.B.C: Activity Based Costing.

A.B.M: Activity Based Management.

B: Budget.

C.D.G : Contrôle De Gestion.

C.G : Comptabilité Générale.

CA : Chiffre D'affaires.

CAN : Chiffre d'Affaire Net.

CAE : Comptabilité Analytique d'Exploitation.

CAN : Chiffre d'Affaires Net.

CF : Cash-Flow.

CMP : Coût Matières Prévu.

CMR : Coût Matières Réel.

CSNR : Coefficient Saisonnier Non Rectifié.

CSR : Coefficient Saisonnier Rectifié.

CUP : Coût Unitaire Prévu.

D.A : Dinar Algérien.

DR : Délai de Récupération du capital investi.

DRGB : Direction Régionale Bejaia .

E/CAN : Ecart sur Chiffre d'Affaire Net.

E/CM : Ecart sur Coût Matières.

E/CU : Ecart sur Coût Unitaire.

E/MCM : Ecart sur Marge sur Coût Matières.

E/MU : Ecart sur Marge Unitaire.

I.R.F.F : Imputation Rationnelle des Frais Fixes.

IP : Indice de Profitabilité.

M.M.C : Moyenne Mobile Centrés.

MCMP : Marge sur Coût Matières Prévu.

MCMR : Marge sur Coût Matières Réel.

MUP : Marge Unitaire Prévue.

MUR : Marge Unitaire Réelle.

P.C.G : Plan Comptable Général

PUP : Prix Unitaire Prévu.

PUR : Prix Unitaire Réel.

Q : Quantité.

QM : Quantité Moyenne

QP : Quantité Prévue.

QR : Quantité Réelle.

R : Réalisations

TB : Tableau de Bord.

TBG : Tableau de Bord de Gestion.

Vol : Volume.

Sommaire

Sommaire

Introduction générale	02
------------------------------------	----

Chapitre I : Généralités sur le contrôle de gestion

Introduction	05
Section 01 : Notion sur le contrôle de gestion	06
Section 02 : les outils de contrôle de gestion	13
Conclusion	28

Chapitre II : Le contrôle budgétaire

Introduction	30
Section 01 : Notions sur la gestion budgétaire.....	31
Section 02 : La gestion budgétaire, outil de contrôle de gestion	51
Conclusion	60

Chapitre III : La démarche budgétaire au sein de la SONATRACH (DRGB)

Introduction	62
Section 01 : Présentation de l'organisme d'accueil SONATRACH.....	63
Section 02 : le système budgétaire au sein de la SONATRACH	76
Conclusion	81

Conclusion générale	83
----------------------------------	----

Annexes (1, 2, 3, 4)

Liste des tableaux, des Figures et des schémas

Références bibliographiques

Table des matières

A large, horizontally-oriented oval with a gradient from light red at the top to a darker red at the bottom, serving as a background for the title text.

Introduction Générale

Introduction générale

Une entreprise est une unité économique, juridiquement autonome, organisée pour produire des biens ou des services pour le marché, elle mobilise et consomme des ressources (matérielles, humaines, financières, immatérielles et informationnelles) ce qui la conduit à devoir coordonner ses fonctions.

Elle peut se donner comme objectif de dégager un certain niveau de rentabilité, plus ou moins élevé. La survie de l'entreprise passe nécessairement par l'amélioration de la performance, ou le contrôle de gestion peut être perçu comme outil d'amélioration des performances économiques de l'entreprise.

Le contrôle de gestion est un système conçu pour s'assurer que les décisions prises par les différentes entités économiques sont cohérentes et pertinentes et qu'elles concourent à la réalisation, dans les meilleures conditions possibles des objectifs stratégiques, pour piloter et prendre des décisions à court et long terme, le gestionnaire élabore et utilise de nombreux outils d'aide à la décision .

Ce contrôle peut être résumé dans un ensemble des moyens dit « les outils de contrôle de gestion » pour fixer les objectifs de l'entreprise, et parmi ses outils nous citons : la comptabilité analytique, et tableaux de bord, la gestion budgétaire.

La gestion budgétaire désigne le fait de planifier, à plus ou moins 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, consiste à établir un rapport entre les objectifs espérés et les moyens mis à disposition pour les accomplir, le troisième enfin, à fixer des critères qui permettent de déterminer si les objectifs ont été atteints ou non.

L'objectif principal de notre étude est de s'interroger sur le rôle que joue le contrôle budgétaire dans la prise de décision, cela sera expliqué une fois que nous répondrons à la question suivante :

- Comment mettre en œuvre une démarche budgétaire au sein de la sonatrach DRGB?

De cette question découle certaines autres :

- Quelle est la définition de contrôle de gestion ?
- Quelle est la définition de la gestion budgétaire ?

Pour répondre à cette question nous avons proposés les hypothèses suivantes :

- Le contrôle budgétaire est une démarche indispensable à mettre en œuvre par chaque

entreprise.

- La démarche budgétaire nécessite la mobilisation des différentes fonctions de l'entreprise.

Pour répondre à ces questions nous avons effectué un stage au niveau de l'entreprise **SONATRACH** (direction régionale de Bejaia) .

Pour mener à bien notre travail, nous avons opté pour une démarche structurée, composé de trois chapitres, notre premier chapitre sera consacré à une étude descriptive portant sur des généralités et des concepts élémentaires relatifs au contrôle de gestion, le second chapitre portera sur la gestion budgétaire comme outil de contrôle de gestion, le troisième chapitre est consacré au cas pratique que nous avons mené au sein de l'entreprise SONATRACH et qui va nous permettre de confronter notre bagage théorique à la réalité du terrain .

A large, horizontally-oriented oval with a red-to-dark-red gradient, centered on the page. It contains the text 'Chapitre I' in a black serif font.

Chapitre I

Généralités sur le contrôle de gestion

Le contrôle de gestion offre plusieurs avantages à l'entreprise : Maîtriser les coûts et améliorer la performance.

Dans ce chapitre, nous allons en conséquence décrire ce processus clé par le quel l'entreprise est mise « sous contrôle », le mot contrôle, dans le contexte culturel français, a toujours des accents peu sympathiques de « vérification (respect de la norme)-sanction-gendarme », entend à s'éloigner du sens historique du terme qui, dans son contexte nord-américain d'origine signifie « pilotage, maîtrise de la gestion ». La définition du contrôle de gestion par R.N. Anthony, le premier à avoir théorisé la discipline en 1965, a accédé au rang de définition conventionnelle :

« Le contrôle de gestion est un processus destiné à motiver les responsables et à les inciter à exécuter des activités contribuant à atteindre les objectifs de l'organisation» (R.N. Anthony, 1965).

Ce chapitre introduira le contrôle de gestion en offrant une vision d'ensemble de ses concepts, et outils fondamentaux, nous tenterons de cerner le contrôle de gestion de façon progressive. Dans la première section, nous présenterons les notions de base du contrôle de gestion, la deuxième portera sur les outils du contrôle de gestion.

Section 01 : Notions de base sur le contrôle de gestion

On va entamer cette section par la présentation de l'historique du contrôle de gestion.

1. Historique du contrôle de gestion

Le contrôle de gestion s'est développé tout au long du XX^e siècle. Mais, ses origines remontent avant cette date, même s'il y'a peu d'approches historiques du C.G. En revanche ,il y a de nombreux travaux qui examinent sous un angle historique soit une époque, soit une pratique précise (le calcul des coûts, l'évaluation des investissements, le contrôle budgétaire...) communément considéré comme appartenant au contrôle de gestion. Mais, la vraie naissance de la fonction du contrôle de gestion on peut la situer après la crise de 1929. Et précisément, entre les deux guerres aux Etats Unis, qui reste tout de même une discipline récente par rapport à d'autres fonctions au sein de l'entreprise. En effet la création de «contrôleurs Institute of American » 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.

2. Définition et objectifs du contrôle de gestion

Avec l'évolution de l'environnement, la fonction du contrôle de gestion a pris de nombreuses définitions, chacune d'elle traite un aspect particulier.

2.1. Définition du contrôle de gestion

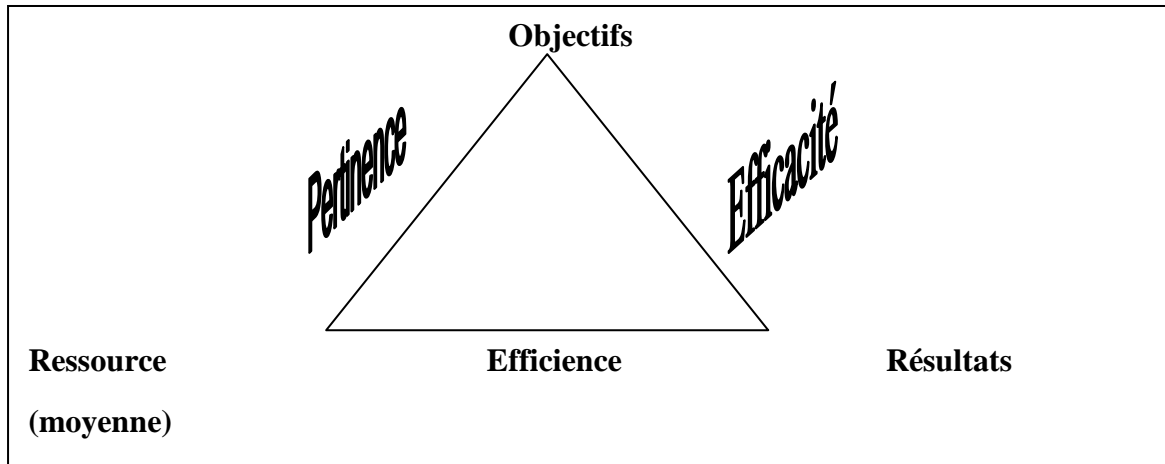
Le contrôle de gestion est une procédure durable de management d'entreprise permettant d'évaluer en temps réel l'ensemble des activités et réalisations. Ce processus est axé sur un sens de perfectionnement de la performance des services exercés par l'entreprise. En effet, c'est un outil à la prise de décision qui apprécie l'efficacité de mobilisation des ressources de l'entreprise. Le contrôle de gestion concerne essentiellement les opérationnels mais également les gestionnaires. Et ceci dans le but de les informer de façon précise sur les coûts de l'entreprise, de mieux orienter la stratégie de la société et de leur fournir des outils de gestion et de suivi des objectifs. Mettre en place un contrôle de gestion est intéressant dans la mesure où il offre plusieurs avantages :

- Maîtriser les frais et optimiser les performances : grâce au perfectionnement de l'efficacité (le lien entre les objectifs fixés et les résultats obtenus) et l'efficience (la relation entre les moyens mis en œuvre et les résultats obtenus).

- Développer la réactivité au sein de l'entreprise dans la prise des choix décisifs
- Avoir un compte-rendu transparent de la gestion des ressources de l'entreprise.

Afin de pouvoir avoir recours à un plan de contrôle de gestion, il est nécessaire de mettre en place au préalable un système de comptabilité analytique de gestion (CAG).

Schéma N° 01 : Le triangle du contrôle de gestion.



Source : Hélène L, Véronique. M, Jérôme. M, Yvon. P, Eve. C, Daniel. M, Andreù. S, "Le contrôle de gestion, organisation, outils et pratique." 3^{ème} éditions Dunod, Paris, 2008,P.06.

2.2 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)¹.

2.2.1. Contrôle stratégique : qui concerne les dirigeants et envisage la stratégie et les objectifs à long terme de l'entreprise pour porter un jugement sur leur pertinence. Le contrôle de la stratégie aidera à piloter les choix stratégiques de l'entreprise.

2.2.2 Contrôle de gestion : qui s'adresse aux cadres et responsables 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.

2.2.3 Contrôle opérationnel : qui est un suivi quotidien, à très court terme, du bon Déroulement des opérations ; il touche essentiellement le personnel d'exécution et est en grande partie automatisé.

¹Alazard C, Sépari S, « Contrôle de gestion, manuel et applications », Dunod, Paris, 2010.

2.3 Les objectifs du contrôle de gestion

Les objectifs du contrôle de gestion sont identiques pour toutes les organisations quel que soit leurs secteurs d'activités et leurs dimensions qui sont la coordination, l'aide, le suivi, le contrôle et la mise en œuvre de la stratégie de l'organisation.

Ainsi, les principaux objectifs du contrôle de gestion peuvent être résumés comme suit² :

➤ **La performance de l'entreprise:** dans l'environnement complexe et incertain, l'entreprise doit recentrer en performance ses objectifs et ses actions. Le pilotage de la performance doit être un compromis entre l'adaptation aux évolutions externes et le maintien d'une cohérence organisationnelle, pour mieux utiliser les compétences et les ressources, à travers leurs allocations stratégiques. Le contrôle de gestion doit être optimiser en prenant en compte la qualité, le coût, et le délai, est cela par l'utilisation de tous les outils de résolution de problème tels que l'analyse de processus et les outils de gestion de la qualité.

➤ **L'amélioration permanente de l'organisation:** pour mieux utiliser les ressources et les compétences, l'entreprise doit piloter son organisation comme une variable stratégique. la structure par les processus semble être une voie pertinente pour la performance il s'agit de découper l'organisation en processus opérationnel et en processus support pour ensuite modifier et améliorer ceux qui ne sont pas rentables. Le contrôle de gestion peut aider à formaliser ces processus, et surtout à mesurer ces coûts .

➤ **La prise en compte des risques :** dans le pilotage de la performance, la gouvernance de l'entreprise et le risque devient indissociables et il est nécessaire de connaître les impacts des activités d'une entreprise sur ses parties prenantes en intégrant les risques liés.

3. Les missions et limites du contrôle de gestion

3.1. Les missions du contrôle de gestion

Nous trouvons trois missions fondamentales du contrôle de gestion selon H.

Bouquin³:

➤ Assurer la cohérence entre la stratégie et les opérations quotidiennes : le contrôle de

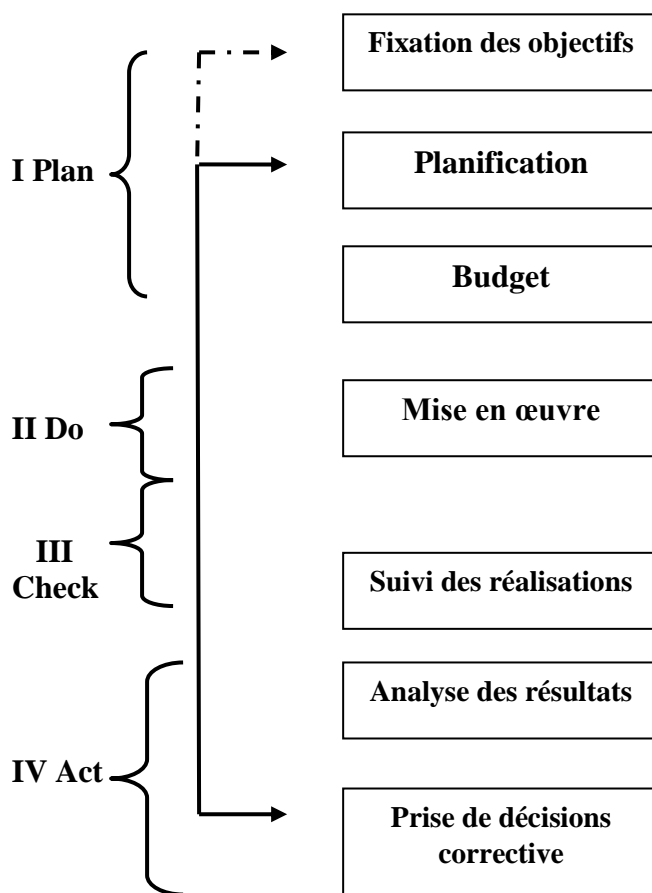
²Alazard C, Sépari S, « contrôle de gestion, manuelle et application DCG », Dunod, Paris, 2007.

³Alazard C, Sépari S, « Contrôle de gestion », Dunod, Paris, 1998.

gestion doit assurer que les actions quotidiennes permettent de mettre en œuvre la stratégie définie ; mais également que l'approche stratégique prend en compte les faits constatés au niveau opérationnel ;

- Analyser les relations entre les résultats poursuivis et les ressources consommés afin de réaliser les objectifs (analyse des écarts prévisions, résultat, sanction des écarts...etc.) ;
- Orienter les actions et comportements d'acteurs autonomes (délégation de responsabilités en matière de ressources et de résultat).

Schéma N° 02 : Les étapes du processus de contrôle de gestion.



Source : Hélène L, Véronique. M, Jérôme. M, Yvon. P, Eve. C, Daniel. M, Andreù. S, "Le contrôle de gestion, organisation, outils et pratique." 3^{ème} éditions Dunod, Paris, 2008,P.03.

3.2. Les limites du contrôle de gestion

On trouve plusieurs limites fondamentales au contrôle de gestion ⁴:

⁴Béatrice et Francis G, « l'essentiel du contrôle de gestion », Lextenso, Paris, 2009.

- Tout n'est pas mesurable à coût raisonnables, une fois qu'un indicateur est choisi, il devient très vite un but en soi, cela limite la confiance qu'on peut accorder au système de contrôle de gestion ;
- Les managers ne doivent pas se contenter sur ses 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 tous ;
 - Notant que l'efficacité de contrôle dépend également de la compétence des dirigeants (direction générale, responsables, opérationnels, contrôleur de gestion) qui l'utilisent et le fonctionnement, la mise en place de contrôle de gestion est une question de savoir faire des membres de l'organisation.

4. Le processus de contrôle de gestion

Le processus de contrôle de gestion correspond aux phases traditionnelles suivantes⁵ :

- **La phase de prévision:** Cette phase est dépendante de la stratégie définie par l'organisation, la direction prévoit les moyens nécessaires pour atteindre les objectifs fixés par la stratégie dans un temps limité. Les résultats attendus par la direction constituent un modèle de représentation des objectifs à court terme.
- **La phase d'exécution:** Cette phase se déroule à l'échelon des entités de l'organisation. Les responsables des entités mettent en œuvre les moyens qui leurs sont alloués. Ils disposent d'un système d'information qui mesure le résultat de leurs actions, ce système de mesure doit être compris et accepté par les responsables d'entités. Il doit uniquement mesurer les actions qui leurs ont été déléguées.
- **la 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 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.
- **La phase d'apprentissage :** Cette phase permet, grâce à l'analyse des écarts, de faire progresser l'ensemble du système de prévision par l'apprentissage. Des facteurs de compétitivité peuvent être découverts ainsi que d'éventuelles faiblesses, une base de données est constituée pour être utilisée en vue de futures prévisions.

⁵Benaïem J, Benaïem J-J, Tuszyński J, « Gestion budgétaire et analyse de la Performance », FontainePicard, Paris, 2014/2015.

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

5.1. Le profil du contrôleur de gestion

Le contrôleur est en quelque sorte le navigateur de l'entreprise. Il doit connaître les objectifs, et mettre en place les d'actions tout en s'assurant le bon suivi de l'activité de l'entreprise. Le contrôleur de gestion doit être polyvalent. Il doit être en effet⁶ :

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

5.2. Le rôle du contrôleur de gestion

Le contrôleur de gestion aide la direction dans l'orientation et le suivi de la stratégie qu'elle s'est fixée. Il participe à la définition des objectifs et Il peut proposer à la direction des actions correctives à mettre en œuvre.

Les rôles fondamentaux que l'on retrouve le plus souvent correspondent à⁷:

- 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

5.3. Les missions du contrôleur de gestion

Le contrôleur de gestion apparaît une extension et une diversification des missions. Il doit⁸:

- Mettre en place les procédures de contrôle opérationnel nécessaires ;
- Former et motiver les exécutants pour les responsabiliser ;
- Informer et conseiller les décideurs ;

Et aussi il a pour mission :

- Il participe à l'élaboration des objectifs de l'entreprise ;
- Il aide à définir les budgets annuels et moyens nécessaires ;
- Il met en évidence les écarts significatifs entre les prévisions et réalisations, et il les analyses par la suite, ces missions nombreuses portant sur les procédures de travail des individus élargissent beaucoup le rôle initial du contrôleur de telle manière que l'on peut

⁶Berland N, De Rongé Y, « contrôle de gestion perspective stratégique et managériale», Pearson, Paris, 2008.

⁷Berlande N, De Rongé Y, « contrôle de gestion perspectives stratégique et Managériales», Pearson, Paris, 2012.

⁸Bouin X, Simon F-X, « les nouveaux visages du contrôle de gestion »,Dunod, Paris,2009.

s'interroger sur le profil nécessaire.

Tableau N° 01 : Les différentes qualités du contrôleur de gestion

Qualités techniques	Qualités humain
<ul style="list-style-type: none">● Rigoureux, méthodique, organisé● Fiable, claire● Cohérent● Capable de synthèse● Faisant circuler l'information sélectionner● Maitrisant les délais● Connaissant les outils	<ul style="list-style-type: none">● Morales : honnêteté, humilité● Communications : dialogue, animation, formation, diplomatie, persuasion.● Mentales, ouverture, critique, créativité.● Collectivité : écoute, accompagnement, implication● Sociales: gestion de conflit● Entrepreneurials : esprits d'entreprise

Source: Alazard C, Sépari S, " Contrôle de gestion, manuel et application ", Dunod, Paris, 2007, P.34.

Section 02 : Les outils de contrôle de gestion

La décision de mettre l'entreprise sous contrôle engage son avenir et assure sa pérennité, elle doit mettre en cause des pratiques, procédure et document qui implique la mise en œuvre des moyens et outils d'aide à la décision dans le but d'exercer ses différentes missions. Dans de très nombreux cas, il fonde ses décisions sur des démarches d'analyse, collecte et traitement de l'information.

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

Nous retiendrons ici la définition donnée par le plan comptable général : « *la comptabilité est un système d'organisation financier permettant de saisir, classer, enregistrer, des données d base chiffrées et de présenter des états reflétant une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et de résultat de l'entité à date de clôture* »⁹. 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 :

- 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

C'est par la comptabilité analytique que les performances internes d'une entreprise peuvent être mises en œuvre (par produit, par fonction ou par département). Elle est composée d'un ensemble de méthodes de collectes, d'enregistrement et de traitement des données concernant l'activité de l'entreprise en vue de déterminer des coûts, des prix de revient et des résultats ainsi de calculer les indicateurs de gestion qui permettent de prendre les meilleures décisions.

2.1. Définition

Plusieurs définitions peuvent être données à la comptabilité analytique A. SILEM la définit comme: « *un système de saisie et de traitement des informations permettant une analyse et un contrôle des coûts dans l'entreprise par des reclassements, regroupement,*

⁹Bouquin H, « le contrôle de gestion », Gestion Puf , Paris, 2006.

ventilations, abonnement, calcul des charges... en utilisant l'information comptable élémentaire rectifié ou non. »¹⁰.

Tableau N° 02 : Comparaison entre la comptabilité générale et la comptabilité analytique

La comptabilité générale	La comptabilité analytique
Finalité légale	Finalité managériale
Charge par nature (compte 60 " achat ")	Charge par destination (produit, service)
Résultat annuels (année, semestre, mensuel)	Résultat fréquents (journée, semaine, quinzaine)
Résultat globale	Résultat partiel (résultat par produit)
Règles légales, rigides et normatives	Règles souples et évolutive
Information financier (monétaire)	Information technique et économique
Destine aux actionnaire et aux directeurs (tiers)	Destine aux responsables de l'entreprise
Indicateurs comptable, fiscaux et financiers	Indicateurs de gestion
Information certifié, précise et formelle	Information rapide, approché et pertinente
Caractère obligatoire	Caractère facultatif

Source : G. Norbert " Le contrôle de gestion pour améliorer la performance d'une entreprise". Organisation, Paris 2000, P.132.

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 ;
- Déterminé 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.

¹⁰Bouquin H, Kuszla C, « le contrôle de gestion », Gestion Puf, Paris, 2013.

➤ 2.3. Les concepts de base de la comptabilité analytique

Deux notions sont présentées dans cette partie, la notion de charge et la notion de coût.

2.3.1. La notion de charge

2.3.1.1. Définition de charge

Une charge désigne en comptabilité « *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.* »¹¹. Chaque méthode de comptabilité analytique est caractérisée par le type de traitement que l'on réserve à chaque catégorie de charge. Il est donc nécessaire de présenter tout d'abord la typologie des charges d'exploitation.

2.3.1.2. La typologie des charges d'exploitation

Les charges de la comptabilité générale ne reflètent pas les conditions d'utilisation de l'outil de production. A cet effet, la comptabilité analytique les retraits selon leur destination, afin de calculer les différents coûts. On identifie deux types de charges, les charges d'exploitation et les charges hors exploitation, ces dernières se décomposent en charges incorporables, non incorporables et charges supplétives.

A . 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.

B . 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.* »¹². 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. Nous distinguons :

- Les pénalités de retard
- Dépréciation des stocks ;

¹¹Davasse H, Parruitte M, « introduction à la comptabilité », Foucher, 2011.

¹²Didier L, « l'essentiel de la comptabilité analytique », Organisation, Paris, 2001.

- Primes d'assurance-vie contractées au profit de l'entreprise ;
- Provision pour dépréciation;
- Provision pour litiges;
- primes d'assurances crédit.

C . 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). »¹³ 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

Nous allons définir la notion de coût ainsi que ses différentes typologies.

2.3.2.1. Définition du coût

Un coût est d'abord une construction intellectuelle, correspondant à des préoccupations diverses : il correspond à une certaine modélisation de la réalité et repose sur une série d'hypothèses qu'il faut bien comprendre si l'on veut en interpréter convenablement les résultats¹⁴.

Un coût est défini par les trois caractéristiques suivantes :

- le champ d'application du calcul : un moyen d'exploitation, un produit, un stade d'élaboration du produit ;
- le contenu : les charges retenues, en totalité ou en parties, pour période déterminée ;
- Ce moment de calcul : antérieur (coût préétablie), à posteriori (coût constaté) à la période Considérée.

Un coût est donc une accumulation de charges sur un produit à un certain stade de son élaboration.

2.3.2.2. Définition des coûts 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

¹³Didier L, « l'essentiel de la comptabilité analytique », Eyrolles, Paris, 2007.

¹⁴Doriath B et Goujet C, «gestion prévisionnelle et mesure de la performance », Dunod, Paris, 2007.

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* »¹⁵. Dans les entreprises industrielles, les coûts de revient comprennent :

- Le coût de production des produits vendus ;
- Leur coût de distribution ;
- Les charges communes non affectées à une fonction.

2.3.2.3. Typologie de coûts :

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

2.3.2.3.1. Coût direct-coût indirect :

➤ Le coût direct «*est constituer des charges qu'il est possible d'incorporer immédiatement et sans calcul intermédiaire au coût au quelle se rapporte* »¹⁶. Les coûts directs sont ceux qu'il est possible d'affecter immédiatement, c'est-à-dire sans calcul intermédiaire, au coût d'un produit déterminé. Les matières premières incorporées au produit, les heures de main d'œuvre des ouvriers affectés à la fabrication du produit, constituent autant de coûts directement imputables aux produits.

➤ Le coût indirect «*est constitué des charges qui ne peuvent être incorporées dans les coûts qu'à la suite de calcul intermédiaire* »¹⁷. Donc, les coûts indirects sont ceux qu'il n'est pas possible d'affecter immédiatement, c'est-à-dire sans calcul intermédiaire, au coût d'un produit déterminé. On distingue parmi eux les charges d'administration, les frais généraux d'entretien, de surveillance...

2.3.2.3.2. Coût variable-coût fixe

➤ Le coût fixe «*est constitué de charges réputées non variables pendant une période déterminée*»¹⁸. Ce sont des coûts qui sont indépendant du niveau de production ou de vente, ils sont liés à l'existence de l'entreprise.

➤ Le coût variable est un «*coût constitué seulement des charges qui varient avec le volume d'activité de l'entreprise sans qu'il y ait nécessairement une exacte proportionnalité*

¹⁵Doriath B, « contrôle de gestion en 20 fiches », Dunod, Paris, 2008.

¹⁶Doriath B, Goujet C « Contrôle de gestion », Dunod, Paris, 2001.

¹⁷Dubrulle L, Jourdain D, « comptabilité analytique de gestion », Dunod, Paris, 2007.

¹⁸Gervais M, « Contrôle de gestion par le système budgétaire », Vuibert, Paris, 1987.

entre la variation des charges et celle du volume des produits obtenus »¹⁹. Ce sont des coûts liés directement au volume d'activité ou de vente.

2.4. Les méthodes de comptabilité analytique

Il existe plusieurs méthodes pour l'analyse des coûts de la comptabilité analytique, étant complémentaire et pas pour autant interchangeable, leur utilisation varie en fonction des circonstances auxquels est confrontée chaque entreprise.

2.4.1. La méthode des coûts complets

La méthode des coûts complets est fondée sur le principe d'une prise en compte complète des coûts directs et des coûts indirects de l'entreprise. Son objectif est de déterminer le prix de revient d'un produit ou d'un service, et cela grâce à une ventilation de la totalité des charges, une affectation et une imputation sur tous les produits ou services, selon des clés de répartition ou des unités d'œuvre.

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 suivantes²⁰ :

- 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 ;

¹⁹Gervais M, « contrôle de gestion », Economica, 1997, Paris.

²⁰Guedj N, « Le contrôle de gestion pour améliorer la performance de l'entreprise » Organisation, Paris 2000.

- 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 ;
- 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

La méthode de la comptabilité à base d'activité ou méthode **ABC** a été développée aux Etats-Unis dans les années 1980. C'est une méthode de coûts complets qui veut rompre avec certain pratique simpliste de calcul des coûts (les américain ignorant la méthode française des centres d'analyse)²¹ ;

Et selon la définition proposée par la Coopération Industrielle Américaine (CAM) :

La méthode ABC est conçue pour : « *mesure les performances d'activité et d'objets générateurs de coût (notamment les produit). Les coûts sont affectés aux activités en fonction de leur consommation de ressources ; les coûts sont affectés aux objets générateurs de coût en fonction de leur utilisation d'activité, cette méthode identifié les relations causales entre facteur de coût et activité* »²².

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* ». ²³ Ainsi que la méthode ABM ne se limite pas à des informations de nature comptable.

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*

²¹Guedj N, « le contrôle de gestion pour amélioré la performance de l'entreprise », Organisation, Paris, 2001.

²²Khemakhem A, Ardoin J.L, « Introduction au contrôle de gestion », Bordas, Paris, 1971.

²³Langlois G, Bonnier C, Bringer M « contrôle de gestion », Foucher, Paris, 2006

mode de fonctionnement de l'organisation »²⁴.

Ensuite il y a deux outils sont souvent associés à l'ABM²⁵:

- **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 comparant à un meilleur choix par rapport 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 coûts 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 1 en cas de sous-activité, supérieur en cas de suractivité.

2.4.3. Les méthodes des coûts partiels

Certains gestionnaires privilégient une approche de coûts partiels : la performance de chaque produit est analysée par la marge qu'il dégagne et qui contribue à la couverture des charges non répartie. Donc la méthode des coûts partiels selon T. SAADA est « une technique permet, en outre, de mettre en œuvre une politique de prix différenciés, autrement dit elle aide à segmenter le marché »²⁶.

Il existe plusieurs systèmes de coût partiel qui reposent tous, sur une même logique, celle

²⁴Langlois G, Bonnier C, Bringer M « contrôle de gestion manuelle et application », Foucher, Paris, 2010/2011.

²⁵Langlois L, Bonnier C, Bringer M, «contrôle de gestion», Berti, Paris, 2008.

²⁶Lochard J, « la comptabilité analytique ou comptabilité de responsabilité », Organisation, Paris, 1998.

qui n'intègre aux coûts que la partie jugée pertinente des charges de l'entreprise. Nous distinguons plusieurs méthodes tel que : la méthode des coûts variables, la méthode des coûts directs, l'imputation rationnelle des frais fixes "IRFF".

2.4.3.1. La méthode des coûts variables

Cette méthode ne prend en considération que les charges variables, qu'elles soient directs ou indirects dans le coût des produits. Ces dernières qui varient quasi proportionnellement avec l'activité. La méthode du coût variable consiste à faire apparaître une marge sur coût variable (Ms/CV), différence entre le chiffre d'affaires (CA) et le coût variable (CV). L'addition des marges sur coût variable de chacun des produits et de chacune des activités permet la détermination d'une marge sur coût variable globale devant contribuer à la couverture des charges structures. La marge sur coût variable globale doit couvrir les charges fixes afin de dégager un résultat d'exploitation positif, ce qui permettra d'obtenir un l'équilibre global d'exploitation.

$$\text{Marge sur cout variable d'un produit} = \text{Chiffre d'affaire- coût variable d'un produit}$$

L'objectif principal de cette méthode, est de déterminer le coût direct et la marge sur coût direct de chaque produit, service et activité. Ainsi, le total des marges sur coût direct doit être supérieur à l'ensemble des autres charges afin obtenir un résultat d'exploitation bénéficiaire. L'avantage qu'elle procure à son utilisation, est sa simplicité, elle évite toute répartition des autres charges.

$$\text{Marge sur coût direct (Ms/CD)} = \text{Chiffre d'affaires (CA)-Coût direct (CD)}$$

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.

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

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. La gestion budgétaire

Malgré les critiques dont elle fait l'objet, la gestion budgétaire constitue toujours la méthode de contrôle de gestion la plus utilisée par les entreprises.

3.1. Définition de la gestion budgétaire

La gestion budgétaire est un plan ou un état prévisionnel des recettes et de dépenses présumées qu'une personne aura à encaisser et à effectuer pendant une période donnée.

La gestion budgétaire implique trois concepts : la prévision, la budgétisation, le contrôle budgétaire.

3.2. Les buts de la gestion budgétaire

On peut distinguer trois buts apparents²⁷:

- Améliorer la rentabilité par l'augmentation du profit ;
- Assurer une certaine sécurité à court terme par la trésorerie en particulier ;
- Ne pas se laisser surprendre grâce à la simulation de nombreuses

3.3. Principes de base de la gestion budgétaire

La gestion budgétaire obéit à certains nombre de principe de base dont²⁸:

- **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, et de ne laisser aucune activité hors responsabilité.

- **Couplage du système budgétaire avec le système de décision:** le système budgétaire doit déboucher sur des budgets par centre de responsabilité.

- **Contrôlabilité des éléments du budget:** dans ce contexte, les éléments budgétaires doivent être soumis à un contrôle qui détecte si les éléments d'un budget dépendent du responsable du centre de responsabilité (ce sont des éléments contrôlables), ou bien ces éléments sur lesquels ce responsable n'a aucune possibilité d'action (ce sont des éléments non contrôlables).

En effet, le respect de ce principe fondamental est d'assurer si la présentation de budget des centres de responsabilité sépare entre ces deux éléments (contrôlables et non contrôlables).

Dans ce cas, il est évident que ces derniers 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

- **Non remise en cause des politiques et stratégies:** dans la mesure où le budget est découle 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 opérationnelle à moyen terme d'une part, et d'autre part, affecter les responsabilités et allouer les ressources

²⁷Lochard J, « La gestion budgétaire : outil de pilotage des managers », Organisation, Paris, 1998.

²⁸Löning H, Mallert V, Meric J, Pesqueux Y, Sole A, « contrôle de gestion ,outil et pratique », Dunod, Paris, 2013.

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.

➤ **Contrôle par exception:** l'analyse des écarts entre les résultats attendus (objectifs) et les résultats obtenus n'est pas une fin en soi. En réalité, c'est à partir de ces écarts significatifs que l'entreprise décèle les points de distorsion dans la réalisation des programmes orientés vers les objectifs de l'organisation et d'imaginer, de conduire les actions correctives.

4. Le tableau de bord

Le contrôleur de gestion a besoin d'un outil qui lui permet d'avoir une connaissance sur les informations essentielles au pilotage et d'obtenir ces données le plus rapidement possible, et en permanence. Cet outil s'appelle le tableau de bord.

4.1. Définition du tableau de bord

Le tableau de bord rassemble des indicateurs significatifs à caractère commercial, financier, technique, utiles au pilotage de la performance à court terme.

Il y a lieu d'établir un tableau de bord par centre de responsabilité ou par niveau hiérarchique avec ses propres spécificités.²⁹

Et selon B. DORIATH le tableau de bord est «*un ensemble d'indicateurs de pilotage, construits de façon périodique, à l'intention d'un responsable, afin de guider ses décisions et ses actions en vue d'atteindre les objectifs de performance*»³⁰.

Alors le tableau de bord est un ensemble d'indicateurs organisés en un système, suivis par la même équipe ou le même responsable pour aider à décider, à coordonner, à contrôler les actions d'un service en premier lieu et l'entreprise en finalité.

4.2. Les principaux rôles du tableau 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 un simple panneau d'affichage. Ses fonctions vont bien au-delà. Il permet de³¹:

➤ **Réduire l'incertitude:** Le tableau de bord offre une meilleure perception du

²⁹Löning H, Pesqueux Y, Chiapello E, Mallert V, Meric J, Michel D, Sole A, « contrôle de gestion organisation, outil et pratique », Dunod, Paris, 2008.

³⁰Löning H, Pesqueux Y, Chiapello E, Mallert V, Meric J, Michel D, Sole A, « le contrôle de gestion organisation outil et pratique » Dunod, Paris, 1998.

³¹Malo J.L, Mathé J.C, « L'essentiel du contrôle de gestion », Organisation, Paris, 2000.

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'intérieur du groupe qu'avec le reste de l'entreprise.
- **Dynamiser la réflexion :** Le tableau de bord ne se contente pas de gérer les alertes. Il propose aussi des outils d'analyse puissants pour étudier la situation et suggérer des éléments de réflexion.
- **Maîtriser le risque :** On ne le répétera 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 axes de développement choisis. Le tableau de bord offre une meilleure appréciation du risque de la décision.

4.3. Les instruments du tableau de bord

Les instruments les plus fréquents sont les écarts, les ratios, les graphiques, les clignotants, le multimédia et les commentaires :

4.3.1. Les écarts³²

Le contrôle budgétaire permet le calcul d'un certain nombre d'écarts. Il s'agit alors de repérer celui (ou ceux) qui présente(nt) un intérêt pour le destinataire du tableau de bord.

4.3.2. Les ratios³³

Un ratio est un chiffre ou un pourcentage résultant d'une division opérée entre deux éléments, il est 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.

³²Marger J, « Base de la gestion budgétaire », Sedifor, Paris, 2000.

³³Margotteau E, « contrôle de gestion », Ellipses, Paris, 2001.

4.3.3. Les graphiques³⁴

Les graphiques attirent davantage l'attention que les écrits ou les tableaux de chiffres.

Un graphique permet de visualiser rapidement et directement les évolutions et ils mettent en évidence les changements de rythme ou de tendance.

4.3.4. Les clignotants et le multimédia³⁵

Ce sont des signaux visuels avec des seuils limites définis par l'entreprise est considérés comme variables d'action. Leurs clignotements est un signe de dépassement, l'urgence oblige le responsable à agir et à mettre en œuvre des actions correctives. Leurs formes variées, ils peuvent être des pictogrammes, des colorations à l'écran, ou bien cadrans ou bien des barres graduées, et enfin le plus préférable est le multimédia qui offre une perception plus riche de la situation, car il englobe à la fois image et voix.

4.3.5. Les commentaires³⁶

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.

5. La remontée des informations (reporting)

Les responsables ont besoin d'information concernant l'évolution des activités des centres d'analyses afin de les aider à la prise de décisions. Et pour assurer ce suivi il existe un outil dénommé le reporting. Selon N. GUEDJ « *Le reporting est un ensemble de documents qui ont pour objectifs d'informer la hiérarchie de la situation et des résultats des centres de responsabilité* ». Donc le reporting est un outil d'information et de vérification qui aide les centres de responsabilité à atteindre leurs objectifs.

Il permet de rendre compte du degré de réalisation des objectifs et les utiliser pour faire remonter les informations des unités élémentaires jusqu'au sommet de la hiérarchie. Ainsi le reporting est un ensemble d'indicateurs de résultat, construit à posteriori de façon périodique, afin d'informer la hiérarchie des performances de l'unité.

Il y a beaucoup de ressemblances entre le Tableau de Bord et le Reporting. Ce sont deux outils d'aide à la décision constitués d'indicateurs peu nombreux, permettant de

³⁴Saad T, Burland A, Simon C, « comptabilité analytique et contrôle de gestion », Vuibert, Paris 2008.

³⁵Pierre Cabane « essentiel de la finance à l'usage des managers » édition d'organisation 2008, P 60 .

³⁶Selmer c « Concevoir le tableau de bord » Edition Dunod, Paris, 1998, P.81

fournir des informations dans les délais brefs, afin de mesurer les réalisations et de les comparer aux objectifs.

Le contrôle de gestion dispose des outils permettant de faire le lien entre la stratégie de l'entreprise et ses actions à différents horizons de temps. En s'inscrivant dans une logique de finalisation-pilotage-évaluation, il couvre l'ensemble des activités de l'entreprise, jusqu'à la mesure des résultats obtenus. En effet le contrôle de gestion dispose d'une « boîte à outils » qu'il aide à une meilleure prise de décision.

Conclusion :

Considéré depuis longtemps comme valeur stratégique en raison de son importance, le contrôle de gestion est devenu la pierre angulaire du fait qu'il est source de progrès d'amélioration potentiels à tous les types d'entreprises, c'est une fonction qui a pour but de motiver les responsables, et à les inciter à exécuter des activités contribuant à atteindre les objectifs de l'organisation.

La survie de telle entreprise passe nécessairement par l'amélioration de leur performance, donc le contrôle de gestion peut être perçu comme une amélioration des performances économiques de l'entreprise, il constitue un outil permettant l'efficacité, lorsque les objectifs tracés sont atteints et l'efficience, lorsque les quantités obtenues sont maximisées à partir d'une quantité de moyens.

A large, horizontally-oriented oval with a light red gradient background and a thin dark red border. It is centered on the page.

Chapitre

II

Le contrôle budgétaire

Le contrôle de gestion est le processus par lequel les dirigeants s'assurent sur les ressources qui sont obtenues et utilisées avec efficacité ou efficience pour réaliser les objectifs de l'organisation. Les outils de contrôle de gestion se sont diversifiés et couvrent tout à la fois la prévision de future et l'analyse du passé, parmi ces outils la gestion budgétaire. Qui a pour objectif l'amélioration de la performance de l'entreprise en facilitant la communication interne entre les différents départements, la gestion budgétaire est l'ensemble des techniques mises en œuvre pour établir des prévisions à court terme applicable à la gestion de l'entreprise il consiste à contrôler la réalisation des dépenses et des recettes prévues dans le budget et de les comparer aux résultats effectivement enregistrer.

Ce chapitre est composé de trois section la première est consacrée à la notion sur la gestion budgétaire et dans la deuxième section on abordera notion sur le budget et la dernière le contrôle budgétaire.

Section 1 : généralité sur la gestion budgétaire

La gestion budgétaire est désormais l'affaire de tous ceux qui dans l'entreprise ont une responsabilité de gestion, quel que soit leur niveau hiérarchique, la nature et l'étendue de leur domaine de responsabilité, elle constitue un véritable système d'aide à l'amélioration de la performance et au contrôle de gestion.

1. Définition et objectifs de la gestion budgétaire

La gestion budgétaire est un mode de pilotage à court terme, elle englobe tous les aspects de l'activité de l'entreprise dans un ensemble cohérent de prévisions chiffrées. Mais aussi, elle permet une meilleure connaissance des ressources disponibles pour une probable convergence des objectifs.

1.1. Définition de la gestion budgétaire

Il y'a plusieurs définitions différentes pour la gestion budgétaire selon les auteurs et les économistes, on va citer trois définitions distincte :

- La gestion budgétaire est un mode de gestion qui englobe tous les aspects de l'activité de l'entreprise dans un ensemble cohérent de prévision chiffrées (les budget)⁴⁰
- La gestion budgétaire est l'ensemble des techniques mises en œuvre pour établir des prévisions applicable à la gestion d'une entreprise et pour comparer aux résultats effectivement constatés.⁴¹
- La gestion budgétaire est une technique de gestion qui consiste à partir d'une prévision objective des conditions internes et externes d'exploitation, de fixer à l'entreprise pour une période définie un objectif, ainsi que les moyens nécessaires pour l'atteindre.⁴²

⁴⁰ A. Hamini «gestion budgétaire et comptabilité prévisionnelle» édition Berte, Algérie, 2001, P05

⁴¹ Jack Forget « gestion Budgétaires, prévoir et contrôler les activités de l'entreprise », Pais, 2005, P.09

⁴² Adel Mohamed « cours de la gestion Budgétaire, office de la formation professionnelle et de la promotion du travail » Maroc, Janvier 2005. P.09

1.2. Les objectifs de la gestion budgétaire

Les objectifs de la gestion budgétaire sont:⁴³

- **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.

2. Les principes de base de la gestion budgétaire

La gestion budgétaire obéit à certains nombre de principes de base dont⁴⁴

2.1. 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.

2.2. 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.

⁴³Brookborn . S « Gérer un budget » Edition Mango Pratique, Paris 2001, P.09

⁴⁴Margerin Jacques « Gestion Budgétaire d'organisation » Les éditions 1990.

2.3. 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 contrôlable ;
- 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.

2.4. 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.

2.5. 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.

2.6. 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 :

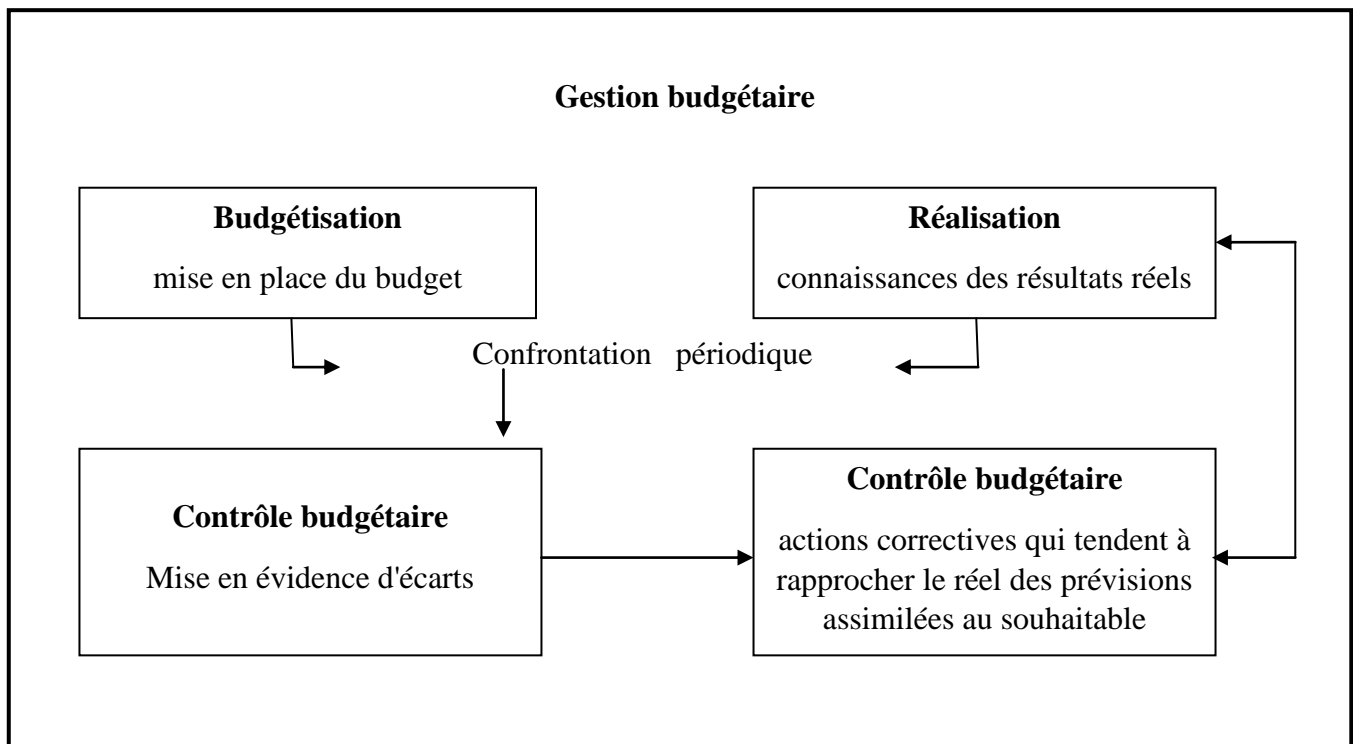
- Elle met en lumière les points déterminants, ceux qui appellent une attention particulière en raison de leur répercussion au objectifs ;

- 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 de la non hiérarchisation des problèmes ;
- Elle permet d'économiser le temps et donc de l'argent.

3. Les différentes phases de la gestion budgétaire

La gestion budgétaire est un mode de gestion prévisionnel, nécessite de suivre un raisonnement fonctionnel qui comporte essentiellement trois grandes phases commence par la prévision après la budgétisation et finalement le contrôle budgétaire.

Schéma N° 03 : Présentation de la gestion budgétaire.



Source : Alazard C, Sépari S, " Contrôle de gestion, manuel et application ", Dunod, Paris, 2007, P.342.

3.1. La prévision, première phase de la démarche budgétaire

La prévision budgétaire est « un processus itératif qui conduit l'ensemble de l'entreprise à la cohérence et à la sécurité (prévisions probabilistes) »⁴⁵. Elle doit être l'expression chiffrée ou non d'une politique, d'un choix, d'un engagement ou d'un enjeu sur l'avenir.

La démarche prévisionnelle s'articule autour de deux grands axes à savoir : la fixation des objectifs de l'entreprise et l'établissement des prévisions en utilisant les différentes

⁴⁵doriath B, op, 2008. P.03

techniques de prévision.

3.1.1. Fixation des objectifs de l'entreprise

La gestion budgétaire, comme étant une gestion prévisionnelle à court terme, cette phase de fixation des objectifs oriente tout le travail budgétaire des opérationnels et l'activité de l'entreprise pour l'année à venir.

On peut citer quelques objectifs :

- objectif financier : c'est la rentabilité des capitaux propre, rentabilité des capitaux investis, marge brute d'exploitation, cash-flow ;
- objectifs commerciaux : part de marché, montant du chiffre d'affaires, volume des Ventes.

Les objectifs financiers sont fréquemment fixés par référence aux derniers résultats connus de l'entreprise, expriment une mesure de la création de richesses de l'entreprise.

3.1.2. Les différentes techniques de prévision

La prévision c'est le point de départ des outils de gestion, chaque centre de responsabilité établit ses prévisions quantitatives à court terme, pour « *élaborer tous les budgets et leur articulation, il est nécessaire, en amont, d'établir des prévisions d'activité, de vente et de production tous les éléments de coûts grâce à des techniques et des modèles qui représentent les choix de gestion de l'entreprise* »⁴⁶.

Dans cette partie, nous présentant seulement trois éléments essentiels qui sont : prévisions de vente, de production et d'approvisionnements.

3.1.2.1. Les prévisions des ventes

La prévision des ventes conditionne l'ensemble de la construction budgétaire. Elles doivent être un point de repère en vue de délivrer, dans le court terme, la stratégie voulue sur le long terme. Les mathématiques et les statistiques en particulier sont une aide précieuse pour l'élaboration du programme puis le budget des ventes. De nos jours, le caractère turbulent des marchés rend l'exercice particulièrement difficile en raison ⁴⁷:

- Du rythme rapide des innovations technologiques ;
- De l'évolution des goûts des consommateurs ;
- Du développement de la concurrence nationale et internationale.

La formulation d'une prévision des ventes s'ordonne généralement autour des étapes suivantes⁴⁸:

⁴⁶Alazard C, Sépari S, Op at, Paris, 2007.P 389

⁴⁷Doriath B et Goujet C, «gestion prévisionnelle et mesure de la performance »

⁴⁸Gervais M, « Contrôle de gestion par le système budgétaire », Vuibert, Paris, 1987, P 39 - 40

- Etude de la conjoncture globale : il est difficile de faire abstraction du climat Economique dans lequel les ventes vont se dérouler car ce climat influe sur la possibilité d'achat, dans ce genre d'analyse permet en quelque sorte de cerner le contexte général dans lequel la bataille commerciale aura lieu ;
- Prévision du niveau des marchés de l'entreprise ;
- Prévision des ventes par produit calcul de " la prévision zéro " : ce dernier s'explique par fait que l'entreprise ne change rien à sa stratégie actuelle, elle reste passive face à l'évolution de l'environnement ;
- Confrontation de la prévision zéro aux objectif de la firme ;
- Ajustement pour combler les écarts ;
- Evaluation des budgets des ventes.

La prévision des ventes «est l'étude et le chiffrage du marché potentiel auquel peut avoir accès l'entreprise ainsi que la part qu'elle peut en récupérer »⁴⁹. Il existe de nombreuses techniques de prévision des ventes, nous présenterons trois méthodes essentiels : la corrélation et les ajustements, les séries chronologiques et le lissage exponentiel.

A. La corrélation et les ajustements

a. La corrélation linéaire

Lorsque deux phénomènes ont une évolution commune, ils sont dits « *corrélés* ». La corrélation simple mesure le degré de liaison existant entre ces deux phénomènes représente par des variable x et y. Cette corrélation entre y qui est le volume des ventes que l'on cherche à prévoir et x qui est une variable déjà connue, peut être exprimé par la fonction : $y = ax + b$.

b. Les ajustements

Les techniques d'ajustement s'appuient sur l'étude chiffrée des données caractérisant les ventes passées du produit. La vente future est obtenue par extrapolation des tendances passées. L'ajustement consiste à substituer aux valeurs observées de la variable (y_i) une valeur calculée (\hat{y}_i) à l'aide de différents procédés (graphiques, mécaniques ou analytiques), on va présenter ici seulement les deux derniers.

b.1 Ajustement mécanique : méthode des moyennes mobiles

Le principe de la méthode des moyennes mobiles permettent de gommer l'effet des variations saisonnières, lisser les ventes passées, faire apparaître la tendance générale et

⁴⁹ Aptien E, Analyse comptable et Financière, contrôle de gestion et gestion prévisionnelle, 2 édition Foucher, Paris, 2000, P. 53

prévoir les ventes futures.

Ce modèle consiste à calculer une moyenne arithmétique sur un nombre limité de données et ensuite à l'affecter à une certaine période.

Le calcul des moyennes mobiles se fait à partir du tableau suivant :

Tableau N° 03 : La détermination des moyennes mobiles

Données (Ventes)	Nombre de périodes sur un an	Formules
Trimestrielles	4 P = 4	$m_1 = (y_1 + y_2 + y_3 + y_4)/P$ $MMC_1 = \frac{m_1 + m_2}{2}$ $m_2 = (y_2 + y_3 + y_4 + y_5)/P$ $MMC_2 = \frac{m_2 + m_3}{2}$ $m_3 = (y_3 + y_4 + y_5 + y_6)/P$ <p>.....</p>
Mensuelles	12 P = 12	$m_1 = (y_1 + y_2 + y_3 + \dots + y_{12})/P$ $MMC_1 = \frac{m_1 + m_2}{2}$ $m_2 = (y_2 + y_3 + y_4 + \dots + y_{13})/P$ $MMC_2 = \frac{m_2 + m_3}{2}$ $m_2 = (y_3 + y_4 + y_5 + \dots + y_{14})/P$ <p>.....</p>

Source : Grandguillot B et F, " L'essentiel du contrôle de gestion" 8^{ed}Lextenso édition 2014, P.47

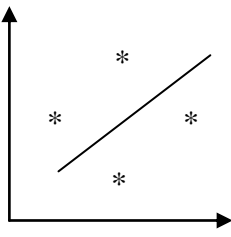
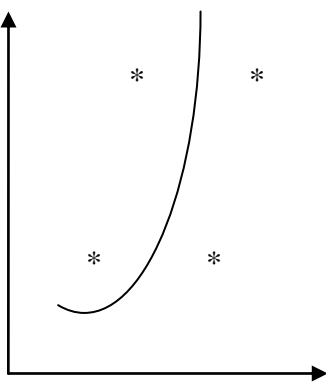
b.2. Ajustement analytique : la méthode des moindres carrés (MCO)

La méthode des moindres carrés « est une méthode d'ajustement linéaire qui fournit une équation de droite de type $y = ax + b$, y représentant la valeur ajustée (les quantités vendues) et x la période observée (le range de l'année) »⁵⁰. Elle consiste à déterminer la droite théorique dont les coordonnées sont la moyenne arithmétique de toutes les données.

⁵⁰Doriath B et Goujet C, Op. P08

On calcule la droite d'ajustement par ces deux méthodes (tendance linéaire et exponentielle) nous avons résumé dans le tableau suivant :

Tableau N°04 : tableau récapitulatif des ajustements par la méthode des moindres carrés

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 : $y = ax + b$ a : coefficient directeur (pente de la droite) - Formules d'ajustement linéaire : $a = \frac{\sum (xi - \bar{x})(yi - \bar{y})}{\sum (xi - \bar{x})^2}$ $b = \bar{y} - a\bar{x}$ - L'équation trouvée servira à prévoir les ventes pour les périodes futures à condition que la tendance linéaire se poursuive</p>
<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 : $y = ax \cdot b$ a = coefficient multiplicateur - Forme logarithmique de l'équation : $\log y = x \log a + \log b$ On peut écrire : $Y = \log y$; $A = \log a$; $B = \log b$ Donc : $Y = Ax + B$ - Formule d'ajustement linéaire : $A = \frac{\sum (xi - \bar{x})(Y - \bar{Y}_i)}{\sum (xi - \bar{x})^2}$ $B = \bar{Y} - A\bar{x}$ - L'équation trouvée servira à prévoir les ventes pour les périodes futures à condition que la tendance exponentielle se poursuive.</p>

Source : Grand guillot B et F, « L'essentiel du contrôle de gestion ». 8^{éd} Lextenso édition 2014, P.46

B. Les séries chronologiques

B.1. Définition de la série chronologique

Une série chronologique s'intéresse à l'évolution au cours de temps d'un phénomène, dans le but de décrire, expliquer puis prévoir ce phénomène dans le futur. Ce type de série est fréquemment utilisé dans les prévisions des ventes car ce sont des données statistiques

faciles à obtenir.

B.2. Les composantes d'une série chronologique

Les composantes d'une série chronologique sont au nombre de quatre⁵¹.

- **La tendance à long terme** ou **trend** notée **T** ; il exprime la tendance du phénomène sur le long terme.
- **Le mouvement cyclique** noté **C** ; il exprime les fluctuations liées à la succession des phases des cycles économiques ou conjoncture, il est fréquemment regroupé avec le trend dans un mouvement global qualifié d'**extra-saisonnier et noté C**.
- **Les variations saisonnières** notées **S**. elles réapparaissent à intervalles réguliers, leurs causes sont multiples : congés annuels, phénomènes de mode de vie, facteurs climatiques.. etc, elles obligent à calculer les coefficients saisonniers.
- **Les variations résiduelles** ou **accidentelles** notées **E**. Ce sont des variations que l'on suppose en général dû au hasard, elles se manifestent par des variations accidentelles.

C. Le lissage exponentiel

Le lissage exponentiel consiste à faire une moyenne pondérée de la dernière valeur constatée et de la valeur déterminée par lissage exponentiel lors de la période précédente. Cela permet de dégager une tendance. Elle est généralement adaptée à des prévisions à court terme de phénomènes stables, le choix du coefficient de lissage est essentiel, plus il est proche de 1 plus on accorde d'importance aux réalisations les plus récentes.

L'expression mathématique de cette méthode peut être exprimée sous la forme simplifiée suivante :

$$Y_t = \alpha y_{t-1} + (1 - \alpha) Y_{t-1}$$

Avec : Y_t : prévision de la période t ;

y_{t-1} : observation de la période précédente ;

Y_{t-1} : prévision de la période précédente ;

α : coefficient de pondération compris entre 0 et 1.

En d'autre terme, la prévision dépend pour une part de la prévision précédente, et pour une autre part de la donnée réelle pour la même période.

3.1.2.2. Les prévisions de production

« Les prévisions de ventes élaborées par les services commerciaux occupent la première place dans le processus global de prévision. Elles expriment une demande potentielle de la fonction commerciale à la fonction de production dans le cadre d'une

⁵¹Alazard C, Sépari S, 2007, P.394

relation client-fournisseur »⁵². La fonction de production doit prévoir comment répondre à cette demande qui lui est adressée et le programme de production résulte directement du programme des ventes.

Le programme industriel et commercial «est élaboré par famille de produits, il représente un calendrier des ventes et du niveau des stocks sur une période variable suivant la durée du cycle de fabrication mais qui dépasse souvent le cadre annuel de la gestion budgétaire »⁵³. Le programme de production s'appuie sur la relation suivante :

On utilise les techniques de programmation linéaire pour répondre à ces objectifs. « *La programmation linéaire est une technique qui permet d'estimer le programme de production optimal. Un programme linéaire est composé :*

- *un certain nombre de variables positives ou nulles dont on cherche à déterminer la valeur (nombre de produits à fabriquer par exemple) ;*
- *une fonction économique à optimiser (représentée par une équation correspondante soit à un résultat à maximiser, ou à un coût à minimiser) ;*
- *des contraintes exprimées sous forme d'inéquations linéaires reliant les variables recherchées et exprimant le nombre de produits maximal ou minimal à fabriquer ou à vendre, ainsi que la consommation des variables de facteurs rares de production en tenant compte des limitations »*⁵⁴.

3.1.2.3. La prévision d'approvisionnements et la gestion des stocks

L'optimisation des approvisionnements est un gain d'argent pour l'entreprise, du fait que sa rentabilité dépend de la gestion de ces derniers, car ils représentent en moyenne la moitié du coût de revient de la marchandise mise en vente.

L'objectif de cette gestion prévisionnelle est d'éviter toute rupture, tout en minimisant les coûts des stocks. Il s'agit donc de trouver une solution optimale.

A. Les différents types de stock

Pour une bonne maîtrise des stocks, l'entreprise utilise différents indicateurs de gestion des stocks :

➤ **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" »*⁵⁵. Ce stock dépend du rythme

⁵²Doriath B et Goujet C, Op. P31

⁵³Alazard C, Sépari S, « Contrôle de gestion, manuel et applications », 2006, P48

⁵⁴Grandguillot B et F« L'essentiel du contrôle de gestion » 4^{ème} édition, paris, 2009. P.56

d'approvisionnement, et son niveau décroît en fonction du nombre de commandes.

➤ **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* »⁵⁶. Il s'appelle aussi : stock d'alerte, stock critique ou point de commande. Il se calcule différemment selon la durée du délai de livraison.

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

Le stock de sécurité est la réserve qui est destinée à faire face aux situations imprévues (accélération de la consommation, retard de livraison, erreur de prévision, etc.), il est un inconvénient pour l'entreprise du fait du coût supplémentaire à supporter, et un avantage du fait qu'il est un palliatif dans des situations exceptionnelles.

Le stock de sécurité est un volant de stock qui a deux buts :⁵⁷

- Faire face à une accélération de la consommation pendant le délai de réapprovisionnement ;
- Faire face à un allongement du délai de livraison, c'est-à-dire un retard de livraison.

B. Les modèles de gestion des approvisionnements

Les méthodes de gestion de stock ont pour objectif de déterminer les stocks qui feront l'objet d'un suivi rigoureux de la part des services d'approvisionnement.

Les modèles de gestion de stock ont quant à eux pour objectif de déterminer la quantité optimale à commander pour minimiser les frais de passation de commandes ; les frais de possession de stocks et les risques de pénurie ou de rupture de stock. Nous exposerons trois méthodes.

➤ **Le modèle de 20/80**

Selon cette méthode l'attention doit être portée sur la quantité faible qui représente approximativement 20% des articles et qui accaparent 80% de la valeur globale du stock, cette méthode consiste à :⁵⁸

- ✚ 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.

⁵⁵Alazard C, Sépari S, 2010 P280

⁵⁶Idem, P.282

⁵⁷Idem, P.281

⁵⁸Grandguillot B et F, Op, cit 70

➤ Le modèle ABC

Cette méthode classe les articles en stock en trois groupes, ce mode de classement des articles ne fait que reprendre la distribution de Pareto. On constate généralement que :

✚ le groupe A dit des approvisionnements « *standards* » : il représente de 60 à 70% de consommation pour 5 à 10% des références.

✚ Groupe B dit des approvisionnements « *courants* » : il représente de 25 à 30% des références.

✚ Groupe C dit des approvisionnements « *exceptionnels* » : il représente de plus que 60% des références pour 10 % de consommation.

➤ Le modèle de Wilson (sans rupture)

L'objectif de ce modèle est de déterminer la quantité économique qui minimise le coût de gestion du stock afin de permettre l'automatisation des procédures de réapprovisionnement.

Le modèle de Wilson propose de déterminer le lot de commande optimum qui minimise le coût des approvisionnements. Ce modèle n'intègre pas le coût éventuel de rupture⁵⁹.

3.2. La budgétisation

3.2.1 Définition du budget

Le budget est un mot anglais, lui-même dérivé de l'ancien français « bougette » qui signifie « petite bourse ».

« Le budget est la traduction monétaire du programme ou plan d'action retenus pour chaque responsable : il définit les ressources qui lui sont déléguées pour atteindre les objectifs qu'il négocie »⁶⁰.

Le budget est un plan d'action à court terme, correspondant à l'ensemble des actions à mener sur une période inférieure à un an pour atteindre un objectif donnée, sert de base à l'élaboration du budget. Celui-ci est la prévision chiffré de tous les éléments correspondant à une exploitation donnée pour une période déterminée et comportant une affectation de ressource et une assignation de responsabilités⁶¹.

⁵⁹Doriath B, LozeitoM, Mendes P, Nicolle P, Op, cit, P.311

⁶⁰Doriath B, Goujet C « Gestion prévisionnelle et mesure de la performance » 3^{ème} édition, Dunod, Paris, 2007. P104

⁶¹Duland A, robert, Contrôle de gestion, librairie vaibert, Paris 2044, P59

3.2.2 Les objectifs des budgets

- ✚ Allouer des ressources aux centres de responsabilités ;
- ✚ Quantifier les plans ;
- ✚ Des cibles de performances ;
- ✚ Coordonner les activités des différentes unités ;
- ✚ Diffuser (communiquer) les plans et objectifs de l'organisation ;
- ✚ Planifier et contrôler la performance organisationnelle.

3.2.3 Rôles, caractéristiques du budget

3.2.3.1. Le rôle des budgets

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, donc il joue trois rôles classiques et un quatrième plus subtil ⁶²:

➤ **Celui d'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.

➤ **Celui d'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 marges de manœuvre 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).

➤ **Celui d'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

⁶²Bouquin H, « le contrôle de gestion », Gestion Puf, Paris, 2013, P.442

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.

➤ **Celui d'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.

3.2.3.2 Les caractéristiques du budget

3.2.3.2.1 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 suivantes ⁶³:

- ✚ 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.

⁶³ Pierre Cabane « essentiel de la finance à l'usage des managers » Edition d'organisation 2008, P.60

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.

3.2.3.2.2 Un outil 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 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 financer et / ou déprécier.

3.2.3.2.3 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 ⁶⁴ :

➤ 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 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.

⁶⁴ Ibid P.261

➤ 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.

3.2.3.2.4 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 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.

3.2.4. Typologie des budgets

Parmi les fonctions de la gestion budgétaire nous pouvons recenser l'élaboration des différents types de budgets, à travers lesquels elle trace une trajectoire à suivre pour l'entreprise. Pour y parvenir l'entreprise doit construire des budgets opérationnels qui regroupent (les budgets des ventes, les budgets de production, les budgets des approvisionnements), des budgets de nature financière (les budgets des investissements, les budgets de trésorerie) et les documents de synthèses où ils seront ensuite résumés pour obtenir le budget maître.

Nous pouvons déterminer deux principaux budgets tel que : le budget opérationnel qui est lié au cycle « achat-production-vente », parmi ces budgets, nous présentons les budgets de vente, de production et d'approvisionnement, ils sont élaborés pour les services ou départements qui ont une fonction opérationnelle (vente, la production et l'approvisionnement...) et le budget financier qui est lié au budget de trésorerie et le budget d'investissement.

3.2.4.1. Le budget des ventes

Le budget des ventes est le premier budget de la construction budgétaire. Il détermine le volume d'activité de l'entreprise conditionnant ainsi les autres budgets. La prévision des ventes définit l'activité à venir des commerciaux par la fixation d'objectifs de vente (volume et prix) par produit et par région. Il est défini par de Guerny et Guiriec comme « un chiffrage en volume permettant de situer le niveau d'activité des services commerciaux et un chiffrage en valeur des recettes permettant de déterminer les ressources de l'entreprise »

3.2.4.2. Le budget de production

Le budget de production est la représentation chiffrée de l'activité productive annuelle. Il émane des décisions prises au niveau du budget des ventes et de la politique de gestion de stock de l'entreprise. Une fois que les ventes sont déterminées, on détermine les quantités à produire, les ateliers qui vont réaliser cette production (afin d'éviter les goulots d'étranglement), la quantité de matières premières à consommer ainsi que l'effectif des salariés et le nombre d'heures à travailler. Par ailleurs, pour établir le budget de production, il ne faut pas oublier que la production est contrainte par les capacités productives de l'entreprise, c'est pour cela qu'il convient de gérer et d'optimiser l'organisation du travail et la production grâce à des méthodes et techniques scientifiques.

3.2.4.3. Le budget des approvisionnements

L'élaboration d'un budget des approvisionnements permet de s'assurer que les matières nécessaires à la production seront achetées en quantité voulues, le moment voulu et au moindre coût. Ces achats permettent d'alimenter les entrées en stock, alors que les sorties font l'objet d'une prévision en fonction du programme de production. Dans la pratique, le passage du programme de production exige l'utilisation des données techniques fournies par les nomenclatures de composants. Pour chaque produit, on connaît la liste des matières premières, avec la quantité nécessaires. Connaissant les quantités à fabriquer, on en déduit les quantités de matières à acheter. L'établissement du budget des approvisionnements est naturellement lié au problème de la gestion de stock correspondant. Il s'agit de budgétiser les entrées en fonction des sorties, en évitant à la fois le sur stockage qui génère des coûts supplémentaires, et la rupture de stock qui perturbe l'activité en entraînant un arrêt de la production. La gestion des matières premières et des composants relève de la compétence du service d'approvisionnements et nécessite un ou plusieurs budgets spécifiques. Cette gestion budgétaire s'organise en deux étapes : Une phase de prévision des approvisionnements nécessaires: compte tenu des modes de gestion de stocks retenus par

l'entreprise ainsi que des hypothèses quant au niveau des consommations. Une phase de valorisation : qui consiste à élaborer le budget d'approvisionnement. C'est pourquoi après avoir analysé les fondements économiques de la gestion de stock, nous passerons aux modèles de gestion de stock, et les budgets qu'ils permettent d'élaborer.

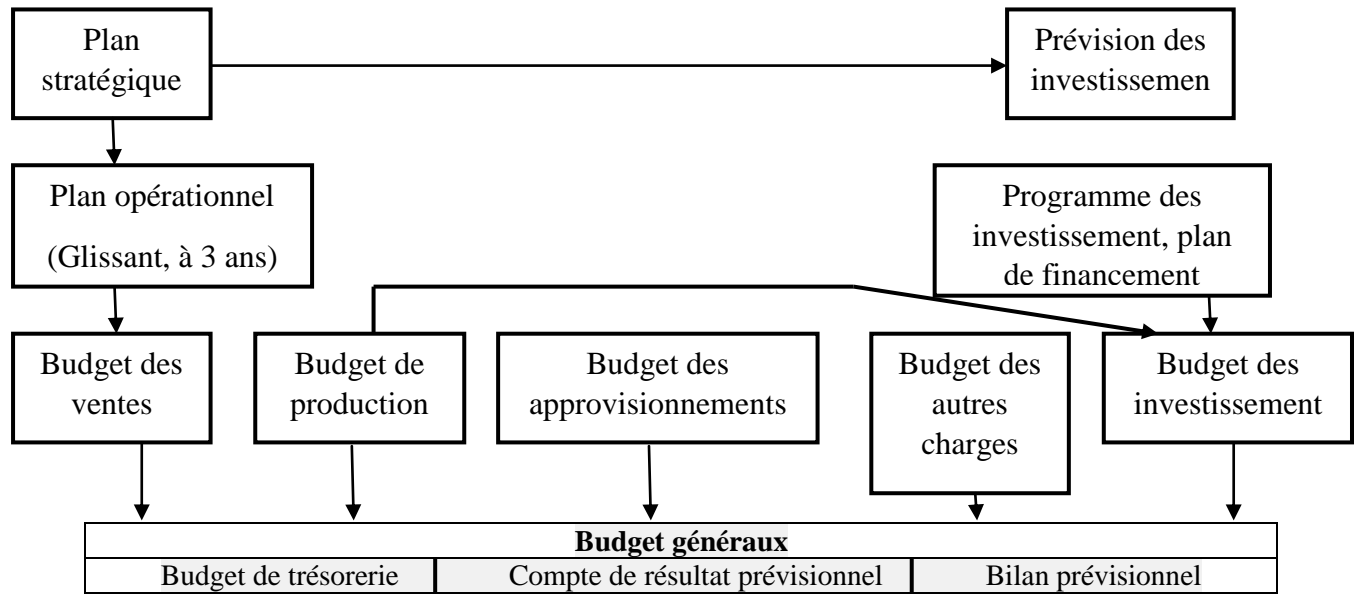
3.2.4.4. Le budget des investissements

L'investissement se définit comme étant l'affectation des ressources à un projet dans l'espoir d'en retirer des profits futurs. Les choix d'investissements faits aujourd'hui seront ressentis dans le futur et conditionnent l'évolution à long terme de l'entreprise. Le contrôleur de gestion doit suivre quelques procédures qui lui permettent de sélectionner, d'autoriser, et de contrôler les investissements tel que : Choisir entre les projets alternatifs en se servant des outils d'aide à la décision. S'assurer que les projets d'investissements proposés par les responsables opérationnels sont cohérents avec le développement à long terme et la stratégie de l'entreprise: c'est l'objet du plan de financement. Mener des études sur les plans commerciaux, techniques, financiers et juridiques pour déterminer les avantages et les risques du projet pour vérifier sa validité et juger sa rentabilité, c'est le but des méthodes d'évaluation des investissements. Suivre la mise en œuvre des investissements en vue de respecter les prévisions de dépenses telles qu'elles sont déterminées dans le budget des investissements.

3.2.4.5. Le budget de trésorerie

Comme nous l'avons déjà constaté au départ, le programme des ventes, une fois qu'il est arrêté et qu'il est en totale adéquation avec les capacités productives, il devient alors possible de définir les différents budgets à savoir: le budget des ventes et des frais commerciaux, le budget de la production, le budget des approvisionnements, et d'en déduire les budgets de fonctionnement des différents services. Il est alors nécessaire de vérifier la cohérence de l'ensemble prévisionnel construit et la capacité monétaire de l'entreprise à le réaliser. L'objet du budget de trésorerie est alors de traduire, en termes monétaires (encaissements et décaissements), les charges et les produits générés par les différents programmes. L'élaboration du budget de trésorerie est la résultante d'une démarche budgétaire complète qu'il faudra finaliser par l'établissement de documents de synthèse prévisionnels. Ces documents fournissent au contrôleur budgétaire des données sur lesquelles il peut appuyer un suivi des réalisations de l'entreprise, en généralisant le calcul des écarts à la formation du résultat.

Schéma N° 04 : Présentatif hiérarchie des budgets.



Source : Brigitte D, Christian G, gestion prévisionnelle et mesure de la performance, Edition Dunod, Paris, 2002, page 104

Section 02 : Le gestion budgétaire outil du contrôle budgétaire

Le contrôle budgétaire est la troisième étape de la gestion budgétaire après la prévision et la budgétisation, il permet de comparer les réalisations avec les prévisions, déceler les écarts significatifs, les analyser et prendre des mesures correctrices dans le but de rapprocher le résultat attendu. Aussi, étant un outil de vérification, il permet de vérifier la performance des différents centres de responsabilité.

1. Généralité sur le contrôle budgétaire

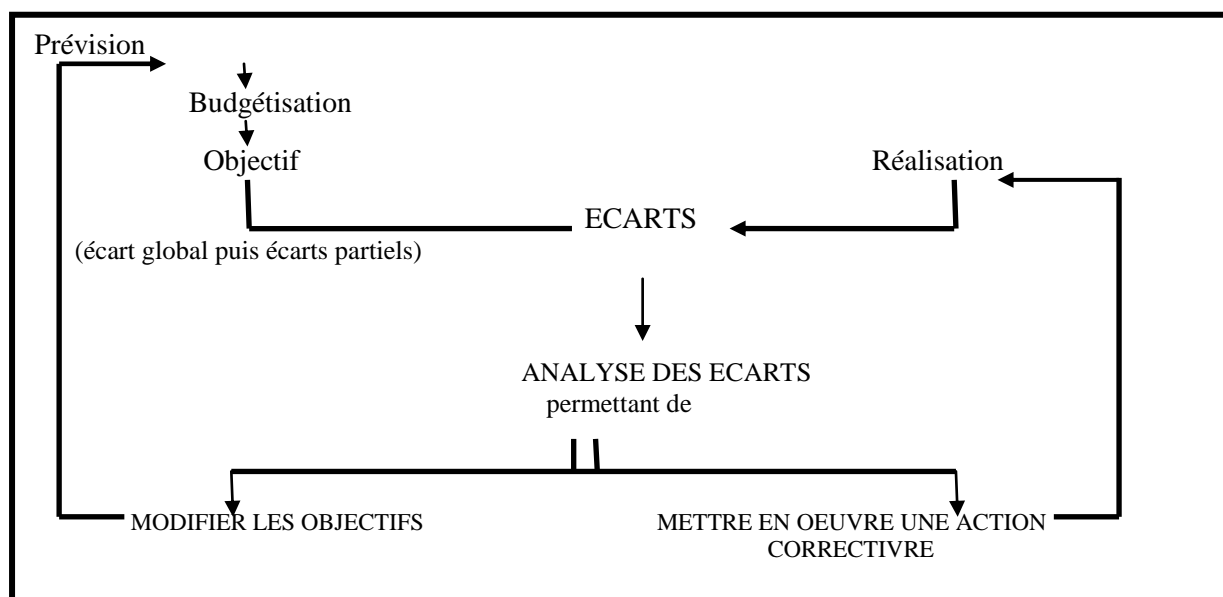
1.1. Définition de contrôle budgétaire

Le contrôle budgétaire est un instrument essentiel de la gestion budgétaire qui consiste en «la comparaison permanente des résultats réel et des prévisions diffères figurant aux budgets afin de :

- Rechercher le(ou les) causes(s) d'écart ;
- D'informer les différents niveaux hiérarchiques ;
- De prendre les mesures corrective éventuellement nécessaires ;

Donc le contrôle budgétaire participe au système d'information de contrôle en faisant apparaître les écarts entre les prévisions et les réalisations et en identifiant les causes de ces écarts. Il favorise la gestion par exception et ne s'intéresse qu'aux écarts les plus significatifs. Le contrôle budgétaire informe les responsables sur le degré de réalisation des budgets. Il permet d'évaluer la performance des acteurs et de procéder aux régulations nécessaires.

Schéma N° 05 : 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)

1.2. Rôle du contrôle budgétaire

Le rôle principal du contrôle budgétaire consiste à agir pour améliorer les performances, il impose à toute entreprise un « code de bonne conduite »⁶⁵ :

- ✚ Il oblige à respecter les contraintes et développe un mode de fonctionnement contractuel ;
- ✚ Il responsabilise la hiérarchie à tous les niveaux par le jeu de délégations successives ;
- ✚ Il oblige à une remise en cause régulière et à l'apprentissage de la négociation dans tous les types de communication ;
- ✚ Il permet l'observation continue des événements capables de modifier les prévisions ;
- ✚ Il réalise une prévision et établit un programme d'activité.

1.3. Les objectifs du contrôle budgétaire

Nous pouvons citer trois objectifs principaux du contrôle budgétaire⁶⁶ :

- ✚ Le contrôle budgétaire permet de comparer les réalisations avec les prévisions ;
- ✚ Déceler les écarts significatifs, les analyser et prendre des mesures correctives qui regroupent les aspects principaux du contrôle de gestion ;
- ✚ Il permet de vérifier la performance des différents centres de responsabilité.

1.4. Les caractéristiques du contrôle budgétaire

Le contrôle budgétaire représente certaines caractéristiques parmi lesquelles on trouve⁶⁷ :

- **le contrôle budgétaire est une composante de gestion** : le contrôle budgétaire participe au système d'information du contrôle en faisant apparaître les écarts entre les prévisions et les réalisations, et en identifiant les causes de ces écarts.
- **le contrôle budgétaire est un contrôle rétrospectif** : le contrôle budgétaire s'intéresse à la période passée (le mois le plus souvent) en comparant les réalisations aux prévisions traduites dans les budgets et en analysant les causes des écarts.
- **Le contrôle budgétaire a une dominante financière** : le contrôle budgétaire s'appuie sur une approche comptable de l'organisation et fournit des indicateurs financiers.
- **Le contrôle budgétaire informe les responsables sur le budget de réalisation des budgets** : Il permet :
 - D'évaluer la performance des acteurs ;
 - De procéder aux régulations nécessaires ;

⁶⁵ Alazard C, Sépari S, Op, cit 2007. P510

⁶⁶ Contrôle de gestion et le tableau de bord, P8 www.doe.etudiant.fr

⁶⁷ Doriath B et Goujet C, « gestion prévisionnelle et mesure de la performance », Op. cit, P.199

- Il favorise une gestion par exception en ne s'intéressant qu'aux les plus significatifs.

Ainsi, le contrôle budgétaire participe à la matière de la performance au moyen d'un pilotage par les écarts.

1.5. Les limites de contrôle budgétaire

Parmi les limites de contrôle budgétaire⁶⁸:

- ✚ C'est un contrôle effectué a posteriori qui peut être trop tardif dans un contexte qui exige de la réactivité ;
- ✚ Il fournit une expression financière de la performance, qui met de côté les performances qualitatives telles que la qualité, la réactivité, le climat social ;
- ✚ Il peut être source de pesanteur dans la mesure où le système d'information permet le calcul d'un nombre important d'écart ;
- ✚ Il peut être source de démotivation dès lors que la performance est mal évaluée ou si des acteurs sont rendus responsables d'écart défavorables sur lesquels ils ne peuvent pas agir.

Le contrôle budgétaire succède au suivi et correspond à la constatation, analyse et à l'interprétation des écarts favorables pour l'entreprise. Il est basé sur des écarts que nous estimons à définir et développer cet aspect.

2. Les étapes et supports du contrôle budgétaire

Le contrôle budgétaire est un processus qui contient divers étapes et support, cers derniers sont présenter ci-après.

2.1. Les différentes étapes du contrôle budgétaire

Le contrôle budgétaire passe par trois étapes relative à l'action soit : avant, pendant et après l'action, Cette méthode consiste :

- ✚ à comparer les réalisations aux prévisions aux différents échelons jugés convenables ;
- ✚ à analyser et à contrôler les écarts constatés ;
- ✚ à provoquer les actions correctives qui s'imposent.

➤ Le contrôle avant l'action ou contrôle à priori

Le contrôle a priori défini comme une prévision chiffrée, calculée par l'analyse des écarts entre une réalisation et une prévision afin de cerner les coûts de l'activité et orienter les décisions de gestion.

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

- ✚ Aux cadres opérationnels, de stimuler les conséquences de leurs décisions avant

⁶⁸ Idem P.200

même de s'engager dans l'action ;

- ✚ Aux supérieurs hiérarchiques, de limiter les frontières de leurs délégations de pouvoir ensimulant le fonctionnement de leur propre domaine de responsabilité constitué de plusieurs unités auxquelles ils ont délégué une partie de leur propre pouvoir de décision.

➤ **Le contrôle pendant l'action ou contrôle concomitant**

C'est un contrôle opérationnel consistant à fournir les informations nécessaires pour conduire les actions jusqu'à leur terme s'appuyant sur des réalisations correctes, ce type de contrôle doit être placé au niveau même des opérations, vu que ce contrôle est basé sur les réalisations concrètes à savoir la comptabilité générale, les rapports mensuels restent des documents existant au type de contrôle opérationnel pendant l'action, rappelant bien qu'ils sont établis et envoyés aux délais exigés par le siège chaque mois.

➤ **Contrôle après action ou contrôle à posteriori**

Ce contrôle 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 les informations systématiques, qui permettent de comparer la situation finale (réalisation) à celle qui était attendue (prévision), aussi ce contrôle permet de fournir aux responsables, les éléments du compte rendu de gestion qu'ils doivent établir à l'intention de l'autorité dont ils reçu délégation, il permet aussi d'améliorer la fiabilité de la correction des grandes orientations de gestion et de mettre à jour les normes techniques et économiques.

2.2. Les supports du contrôle budgétaire

Il existe trois supports : le tableau de bord du responsable budgétaire, les rapports de contrôle et les réunions périodiques de suivi budgétaire⁶⁹ :

2.2.1. Le tableau de bord du responsable budgétaire : c'est un instrument qui permet au responsable d'effectuer en permanence un contrôle sur les recettes et/ou les dépense liées à sa zone d'investigation. Il attire son attention sur des points-clés, et donne au responsable les informations nécessaires pour agir à court terme.

2.2.2. 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, ce rapport se présente sous forme standardisée indique :

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

⁶⁹Gervais M, « Contrôle de gestion par le système budgétaire », Op.cit. P.162.

✚ Les mesures prises afin de réorienter l'action vers le droit ligne de l'objectif.

2.2.3. Les réunions de suivis budgétaires : des examens synthétiques des comptes devront se tenir mensuellement afin d'apprécier le degré de conformité de l'exécution et l'état d'avancement des mesures décidées. A ces réunions, participent autour du contrôleur de gestion, les responsables budgétaires d'un niveau hiérarchique donné et leur supérieur pour rendre compte des écarts constatés puis les actions correctives nécessaires.

Ces réunions pourront avoir comme support : information, les rapports de contrôle, un système de tableau de bord informatisé ou un processus plus informel.

3. Définition, limites et principes d'élaboration des écarts budgétaires

Nous exposerons dans cette partie la définition, limites et principes d'élaboration des écarts budgétaires.

3.1. Définition d'un écart :

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...* »⁷⁰.

3.2. Les Principes d'élaboration des écarts

La mise en évidence d'écarts répond aux besoins de suivi des entités à piloter et parmi les principes conventionnels de construction des écarts nous citons ⁷¹

✚ 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) respectivement. En effet, dans l'analyse des écarts, un écart de même valeur algébrique n'a pas le même sens selon qu'il s'agit d'une charge ou d'un produit.

⁷⁰PCG 1982, cite in Doriath B contrôle de gestion Dunod, Paris, 2008. P72

⁷¹Alazard C, Op, cit P 368 – 369.

✚ 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

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

$$\text{Écart/éléments monétaires} = (\text{élément monétaire réel} - \text{élément monétaire prévu}) \times \text{Donnée volumique réelle.}$$

$$\text{Écart/éléments volumiques} = (\text{élément volumique réel} - \text{élément volumique prévu}) \times \text{élément monétaire prévu.}$$

3.3. Les différentes limites des écarts

Selon Doriath B les différentes limites des écarts sont⁷²:

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

4. Calcul et analyse des écarts

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

L'analyse des écarts est réalisée en mettant en évidence la différence entre le budget exécuté et le budget prévisionnel.

Dans le contrôle budgétaire l'écart de résultat est l'écart de base, il se calcule de la façon suivante :

⁷²Doriath B, Op Cit P.74

$$\text{Ecart} = \text{Donnée réelle} - \text{Données préétablie}$$

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

L'écart sur chiffre d'affaire est la différence entre le chiffre d'affaires réel et le chiffre d'affaires prévu. Il se ce calcul de la manière suivante :

$$\text{Ecart sur chiffre d'affaires} = \text{chiffre d'affaires réel} - \text{chiffre d'affaires prévu}$$

Les réalisations (chiffre d'affaire) représente une atteinte par rapport au prévisionnel, c'est dans cette optique qu'une analyse de l'écart est indispensable. Il est constitué en deux compositions :

✚ Ecart sur prix (E/P) : l'écart sur prix est pondéré par la quantité réelle.

✚ Ecart sur quantité (E/Q) : l'écart sur quantité est valorisé par un prix budgété.

L'écart de chiffre d'affaires est favorable quand le chiffre d'affaires réel est supérieur au chiffre d'affaires prévu et il est défavorable dans le cas contraire.

4.2. L'analyse de l'écart sur coût matière

Le coût matière est le résultat du produit d'une quantité fabriquée et son prix de fabrication, c'est-à-dire :

$$\text{Cas des productions réelles : Production réel} = \text{quantités réelles} * \text{coût unitaire réel}$$

L'écart sur le coût matière est la différence entre le coût matière réel et le coût matière préétabli.

$$\text{E/coût de matière globale} = (\text{Quantité réelle} * \text{prix réel}) - (\text{Quantité prévisionnelle} * \text{prix})$$

L'écart globale ou totale est décomposé à partir de la formule précédente en peut distinguer entre deux causes qui expliquent cette écart :

$$\text{Ecart / quantité} = (\text{Quantité réelle} - \text{Quantité prévisionnelle}) * \text{Prix prévisionnel}$$

$$\text{Ecart / prix} = (\text{Prix réel} - \text{prix prévisionnel}) * \text{Quantité réelle}$$

Le signe résultant du calcul d'un écart sur coût matière est à contrario de celui du chiffre d'affaire. Un écart sur coût positif est défavorable car il traduit des coûts réels supérieurs aux coûts prévus, et vice versa pour un écart négatif.

4.3 L'analyse de l'écart sur marge

L'analyse de la marge permet d'apprécier la performance commerciale de l'entreprise, l'écart sur marge c'est la différence entre marge réelle et marge prévue, il se calcule de la façon suivante :

$$\text{Ecart de marge} = \text{marge réelle} - \text{marge prévue.}$$

$$\text{Marge réelle} = (\text{prix de vente réel} - \text{coût de revient réel}) * \text{quantité réelle.}$$

$$\text{Marge prévue} = (\text{prix de vente prévisionnel} - \text{coût de revient prévisionnel}) * \text{quantité prévue.}$$

Cet écart sur la marge globale peut se décomposer en deux sous écarts :

$$\text{Ecart sur quantité} = (\text{quantité réelle} - \text{quantité prévue}) * \text{marge prévue.}$$

$$\text{Ecart sur marge unitaire} = (\text{marge réelle unitaire} - \text{marge prévue unitaire}) * \text{quantité réelle.}$$

Un écart positif signifie que la marge réalisée est supérieure à celle budgétée, donc il est favorable. Par contre un écart négatif est défavorable.

5. Les actions correctives

Après l'établissement et la sélection des écarts, des mesures correctives sont à prendre. Les actions correctives consistent d'abord à réviser le niveau de standard, ensuite de mettre en œuvre les actions d'améliorations.

5.1. L'interprétation des écarts

On trouve que « *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.* »⁷³, l'interprétation des écarts par le contrôleur de gestion est très importante, son rôle ne se limite pas à être un simple aiguilleur de chiffre et de tableaux. En effet, identifier l'origine de ces derniers lui permettra d'apporter des actions correctives dans une perspective d'amélioration.

5.2. La mise en œuvre des actions correctives

L'objectif de contrôle n'est pas de sanctionner la défaillance mais de faire en sorte qu'elle ne se reproduise pas. Il ne faut pas se focaliser sur les écarts défavorables. Les écarts favorables, facteur de motivation, doivent être mis en évidence et analysés afin de rechercher la possibilité de diffusion des réussites. Le type d'action doit être adapté au type de cause.

5.2.1. Nature des actions de correction

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

5.2.2. Caractéristique d'une bonne action de correction

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

➤ **Rapide** : une mesure efficace après un laps de temps trop long peut conduire à une action corrective mal adaptée. En effet, en prenant compte des observations dépassées, elle risque d'amener des déséquilibres plus grands. L'élaboration d'un système budgétaire performant demandera donc :

✚ De savoir quel est l'intervalle de temps acceptable entre l'apparition d'un dérèglement et sa correction ;

✚ Et d'avoir, comme objectif constant, le souci de la réduire encore d'avantage.

➤ **Adaptée** : l'action corrective ne doit porter que sur des variables qui ont une influence déterminant sur le résultat et encore faut-il bien doser la face de correction. Si l'action ne se fonde pas sur des points auxquels le résultat est sensible ou si elle est mal dosé, des situations de moindre performance apparaîtront.

⁷³ArdoinL, Michel D, Schmidt J, le contrôle de gestion Rubli – union P 130.

Conclusion

A partir de ce chapitre, nous avons signalé la place importante de la gestion budgétaire qui est considérée comme étant une fonction partielle de contrôle de gestion, il l'en découle de celle-ci, plusieurs budgets qui reflètent la ligne directive de l'entreprise.

L'objectif de leurs affectations dans les différents postes de responsabilités, est de garantir le suivi de la feuille de route pour chaque service, le contrôle budgétaire est la dernière phase de la démarche budgétaire, il permet par une analyse des écarts l'identification des atouts et faiblesse dans une optique d'amélioration des performances.

A large, horizontally-oriented oval with a gradient from light red at the top to a darker red at the bottom, centered on the page.

Chapitre

III

L'étude de la démarche budgétaire au sein de la sonatrach

Dans le but de mieux comprendre la gestion budgétaire, nous avons effectué un stage pratique au sein de la Société Nationale de Transport et de Commercialisation des Hydrocarbures (SONATRACH) portant sur l'étude de l'élaboration et suivi d'un budget d'investissement.

Ce chapitre sera subdivisé en trois sections ; la première sera consacré à la présentation de notre organisme d'accueil SONATRCH, la deuxième à la présentation su système budgétaire de SONATRACH et la dernière sera sous forme d'un cas d'étude d'un budget d'investissement.

SECTION 01 : 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 gaziers et pétroliers internationaux, font aujourd'hui de Sonatrach la première société gazière en Méditerranée.

1- Historique et missions de la sonatrach

Créé 31/12/1963 par décret présidentiel (n°63-491) de la Société Nationale de Transport et de Commercialisation des Hydrocarbures, un acteur majeur de l'industrie pétrolière surnommé la major africaine. Sonatrach est classée la première entreprise d'Afrique¹.

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 Haoud 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.

¹ www.sonatrach.com . consulté le 15 mai 2018 .

- 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.

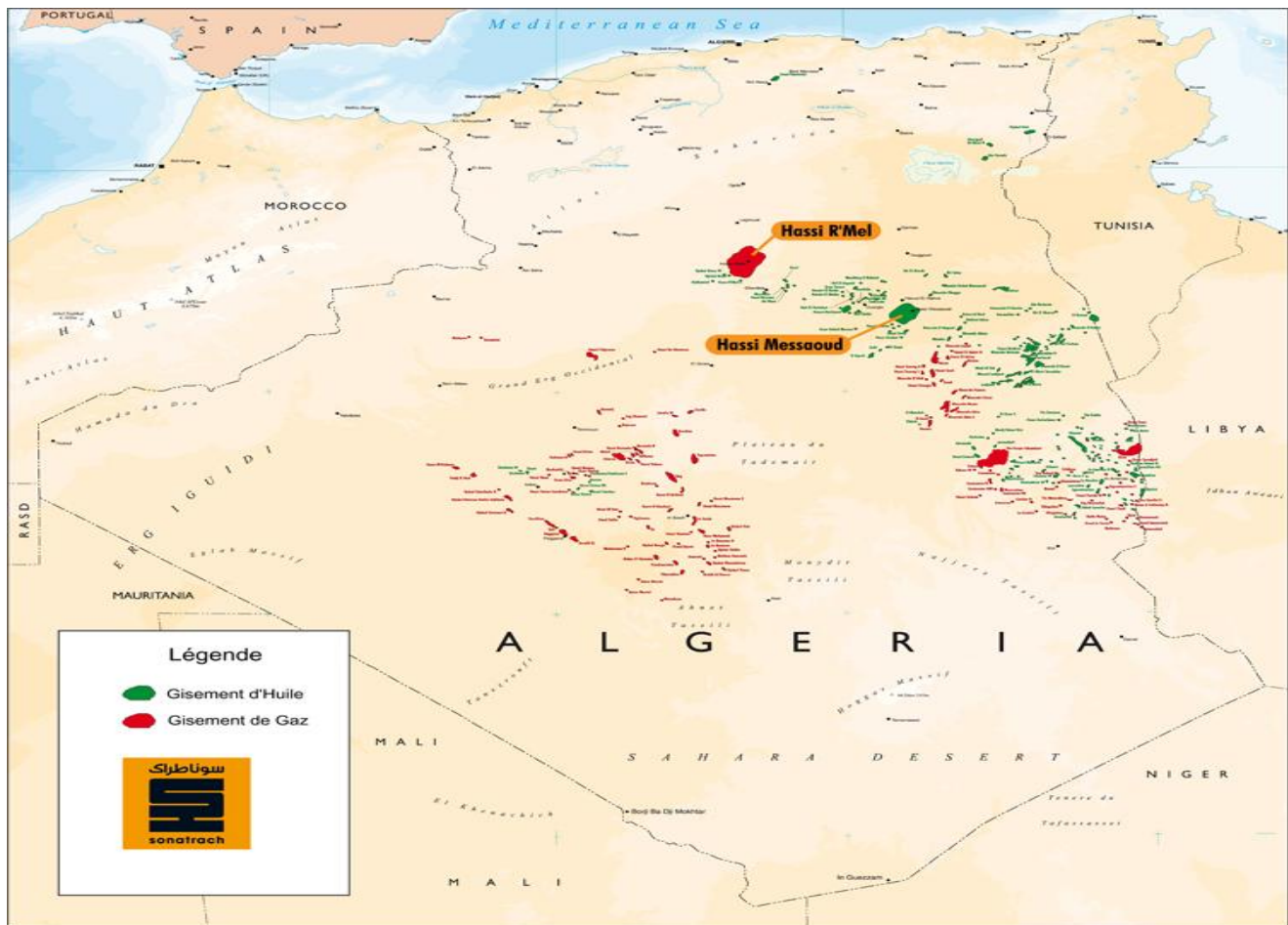
La quasi-totalité des réserves découvertes en Algérie à ce jour se situe dans la partie Est du Sahara algérien. Sur la base d'un découpage du domaine minier en plusieurs régions pétrolières, 67% sont renfermées dans Oued Mya et Hassi Messaoud, où se situent les deux gisements géants de Hassi-R'mel (gaz) et Hassi Messaoud (huile). Le bassin d'Illizi occupe la 3ème position avec 14% des réserves initiales en place, puis viennent les bassins de Rhourde-Nouss (9%), Ahnet-Timimoun (4%) et Berkine (6%).²

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.

²www.sonatrach.com /nos activités.

Figure N° 1 : Situation des gisements d'huile et de gaz



Source : www.SONATRACH.com/ nos activités.

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 Haoud 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.

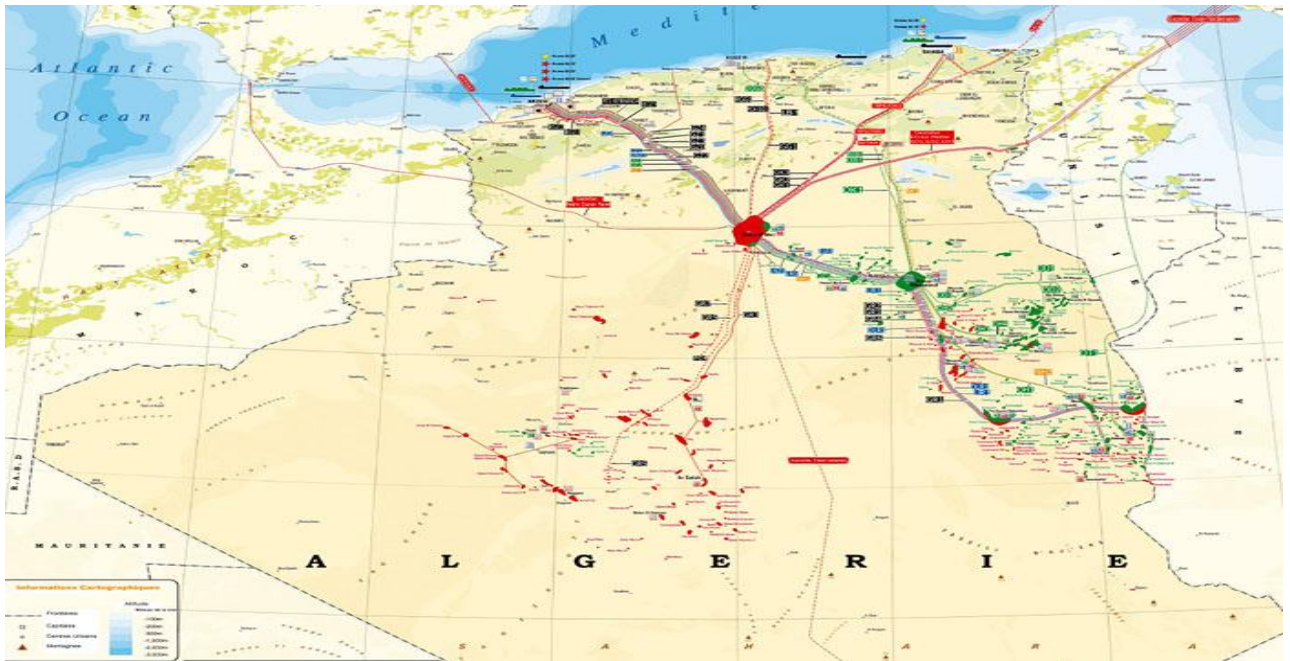
Et de nouveaux projets de construction de gazoducs d'envergure internationale sont en cours de réalisation afin de répondre notamment à la demande du marché européen. .

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 Haoud El Hamra.

Figure N° 2 : Réseau de transport par canalisations



SOURCE : www.SONATRACH.com /nos activités.

2.3L'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 :**

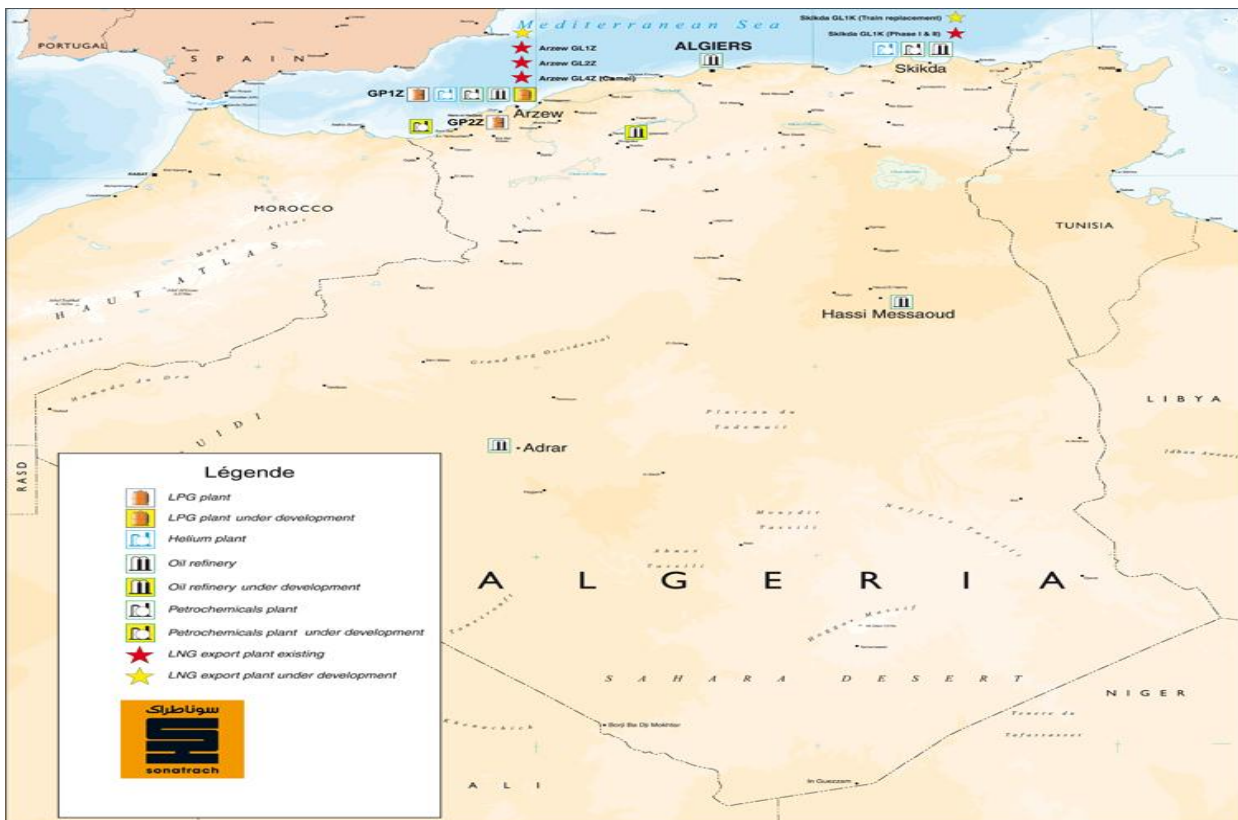
- Trois (3) complexes de GNL, d'une capacité totale de production de 40 millions m³ GNL/an ;
- Un (1) méga train à Skikda d'une capacité de 10 millions m³/GNL/an, mis en service en 2013 ;
- Un (1) méga train d'Arzew d'une capacité de 10,6 millions m³/GNL/an, en phase d'achèvement
- Deux (2) complexes 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° 3: Situation des installations et projets de l'Activité Liquéfaction, Raffinage et Pétrochimie



SOURCE : www.SONATRACH.com /nos activités.

2.4L'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 shipping.

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° 4 : Les routes d'exploitation GN et GNL



SOURCE : www.SONATRACH.com /nos activités.

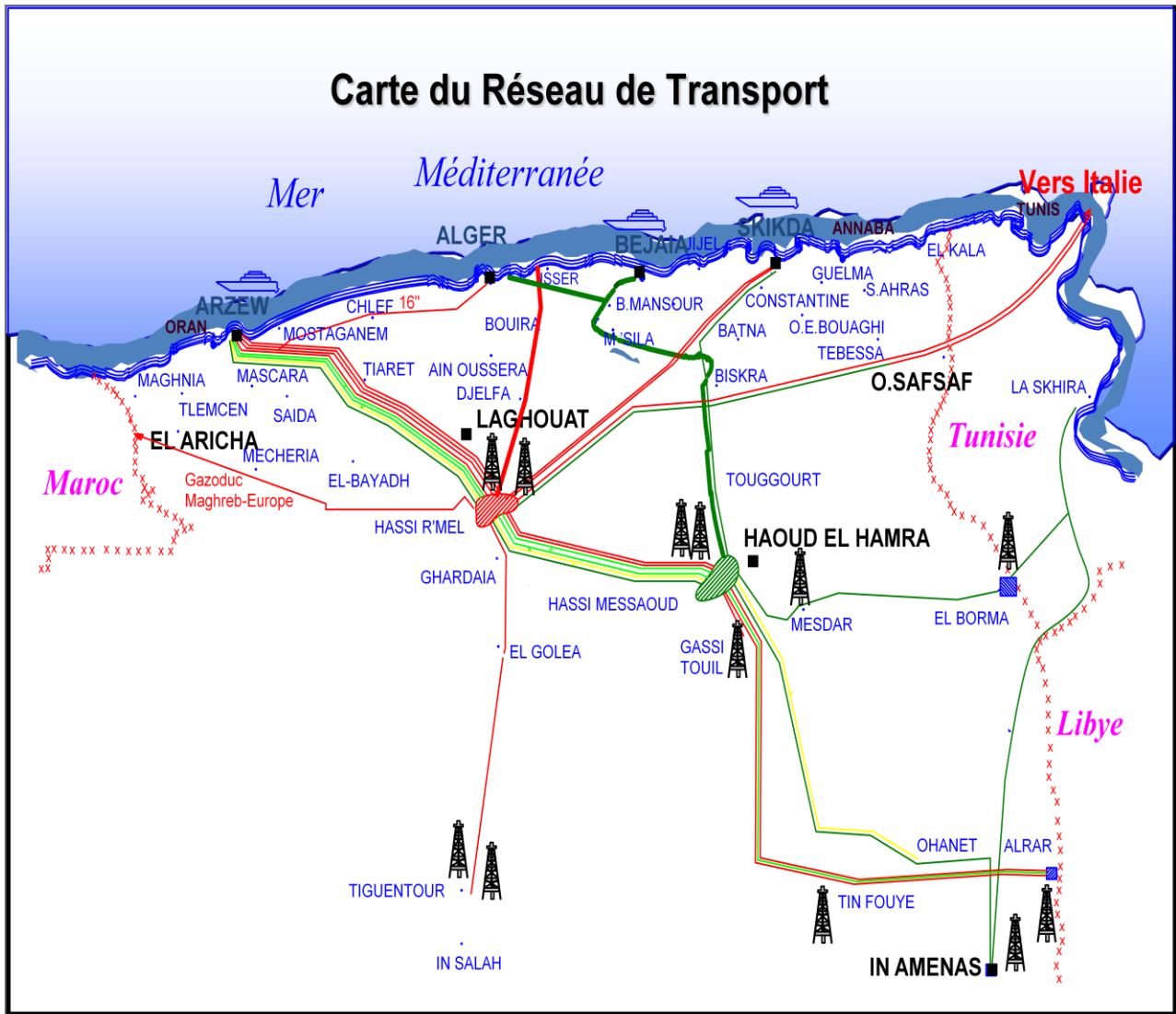
3- Présentation De La Région Transport Centre de Bejaia (RTC)

La RTC est l'une des cinq directions chargée du transport, du stockage et de la livraison des hydrocarbures liquide et gazeux.

3.1 Présentation de la RTC :

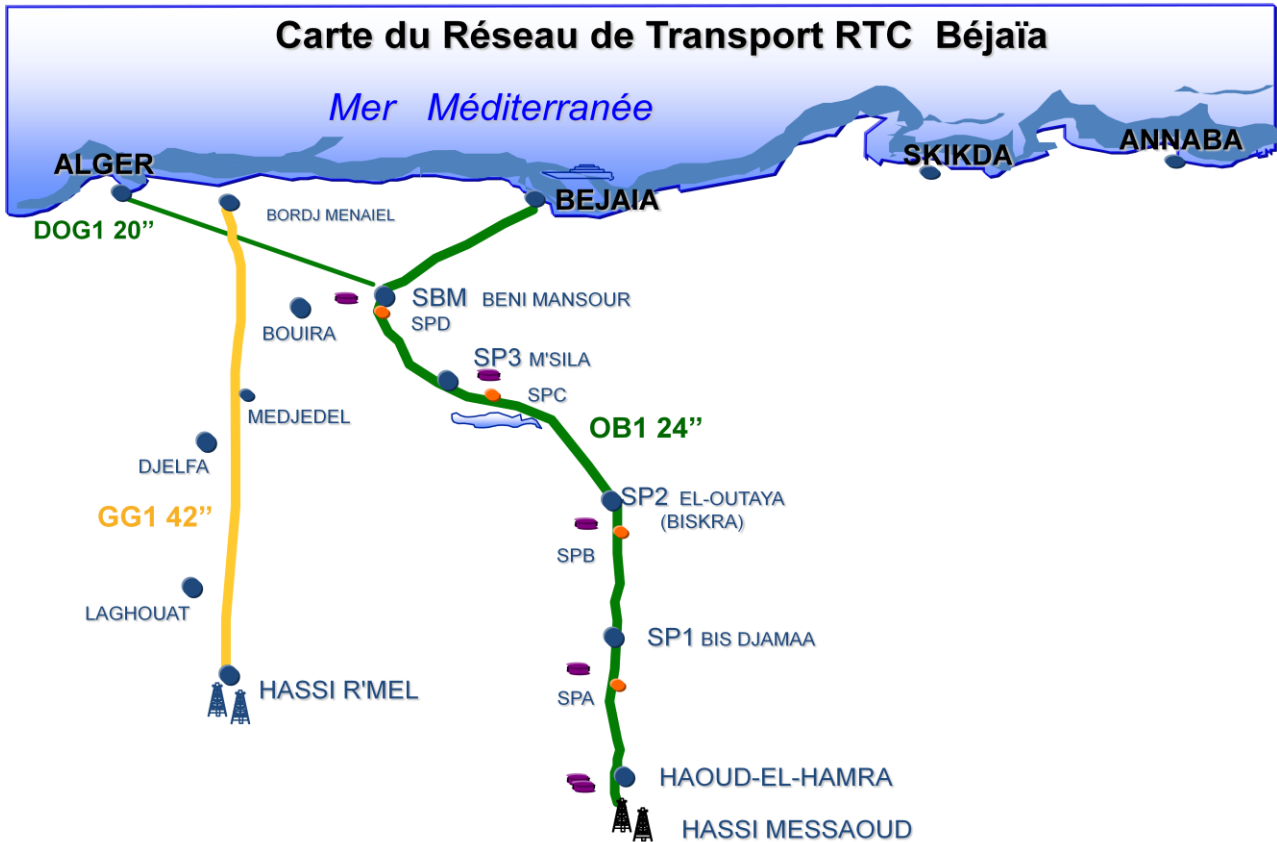
La région transport centre (Bejaia) est l'une des sept régions composants l'activité transport des hydrocarbures par canalisation avec la région d'ARZEW (RTO), la région SKIKDA (RTE), la région de HAUD- EL-HAMRA (RTH), et la région d'IN-AMENAS (RTI), la Direction G.E.M et la Direction G.P.D.F.

Figure N° 5 : Carte du Réseau de Transport



Source : Document interne à SONATRACH.

Figure N° 6 : Carte du Réseau de Transport RTC Bejaia



Source : Document interne à SONATRACH.

3.2 Missions de la RTC :

La RTC est chargé d'assurer le transport par canalisation, le stockage et la livraison des hydrocarbures : le pétrole brut, le condensat et le gaz naturel.

➤ **Le pétrole :**

Un pétrole brut est un pétrole issu de l'exploitation d'un puits, avec uniquement comme traitement le dessablage, et la décantation de l'eau. Il se mesure en Barils.

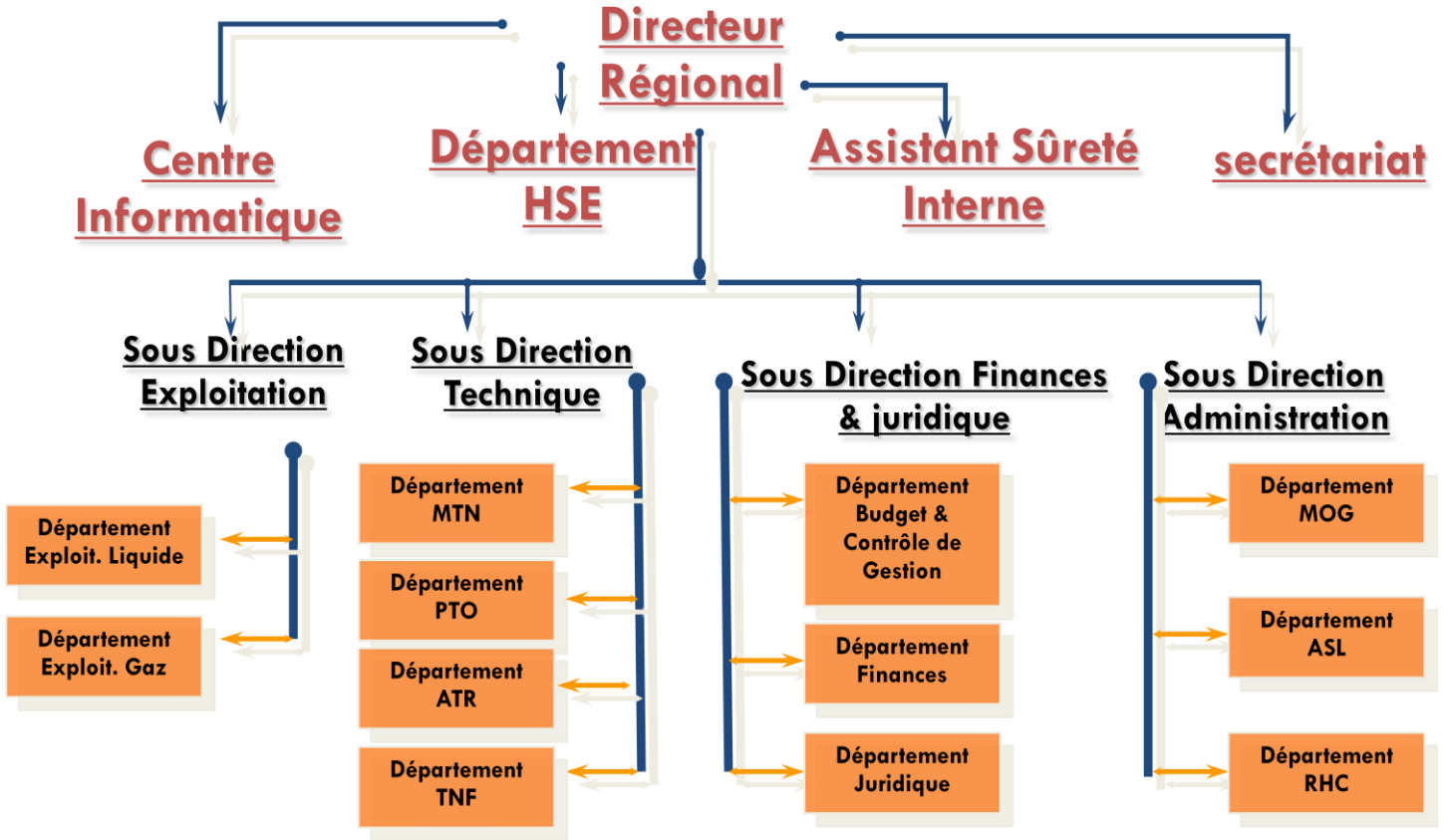
➤ **Le condensat :**

Les condensats est un type de pétrole léger ; il s'agit des hydrocarbures qui, gazeux dans le gisement, se condensent une fois refroidis par la détente en tête de puits.

➤ **Le gaz naturel :**

Le gaz naturel est un combustible fossile, il s'agit d'un mélange d'hydrocarbures présent naturellement dans des roches poreuses sous forme gazeuse.

- **Schéma N° 6** : Organigramme de la RTC (Bejaia).



Source : Document interne à SONATRACH.

SECTION 02 : Le Système Budgétaire au Sein de La SONATRACH

Cette section sera consacrée au département budget à Sonatrach et ses différentes fonctions.

1- Présentation du Département Budget

La direction régionale de Bejaïa est constituée d'un Directeur régionale et de quatre sous directions ; la sous Direction d'exploitation, la sous Direction technique, la sous Direction Administration et la sous Direction finance et juridique. Cette dernière à la quelle appartient le département budget et contrôle de gestion. Le rôle principale de ce département est l'élaboration des budgets annuels et pluriannuels de l'entreprise ainsi que leurs suivis et contrôle, ce département comporte deux services :

- Service Budget ;
- Service information de gestion.

2- le système Budgétaire à la RTC SONATRACH :

Investir consiste à décaisser aujourd'hui une somme d'argent pour espérer encaisser une somme plus importante dans l'avenir, la RTC établi des plans d'investissement qui sont des éléments de sa stratégie. Le budget d'investissement précise et regroupe les données de ces plans sur la période budgétaire qui est généralement une année.

La réalisation d'un projet d'investissement à Sonatrach doit passer nécessairement par les étapes suivantes :

- Préparation du cahier des charges ;
- Inscription au budget ;
- Lancement de l'appel d'offre ;
- Signature du contrat ;
- Etablissement de l'ordre de démarrage des services ;
- Démarrage des travaux.

2-1 les phases d'élaboration d'un budget d'investissement au sein de la RTC :

L'élaboration d'un budget d'investissement au niveau de la RTC doit passer par les étapes suivantes : -

- La remise des fiches techniques ;
- La réunion avec les différentes départements ;
- La finalisation du plan annuel et à moyen termes ;

- La notification de plan annuel ;

Fiche Technique :

Une fiche technique est à la demande du service budget, remise par les départements ayant des projets à inscrire au plan. Chaque projet à sa propre fiche technique il existe certaines règles à respecter pour une fiabilité maximum des fichiers techniques parmi lesquelles :

- Maitriser la phase de maturation des nouvelles affaires à inscrire par une meilleure préparation technique et évaluation financière ;
- Procéder à une actualisation des projets en cours (coût et planning).

La fiche technique se compose de huit (08) pages :

- **Page1 : fiche de signalisation du projet** : on trouve dans cette rubrique un résumé du projet avec son intitulé, sa localisation, sa finalité, son opportunité, la consistance de l'opération et enfin le planning de maturation.
- **Page 2 : planning des travaux et fournitures** :c'est le délai de réalisation des travaux avec les dates de début et de fin des exécutions.
- **Page 3 : Contrats et évolution physique** :dans laquelle on retrouve :
 - 1- **Les contrats** où figure la date de signature réelle pour les projets en cours et la date prévisionnelle pour les nouveaux à inscrire sur le plan.la date de démarrage des travaux (réelle où prévisionnelle). Le coût du projet en millier de dinars.
 - 2- **Evolution physique de l'affaire** : c'est la prévision physique du projet.
- **Page 4 : le coût du projet** : cette rubrique se décompose en deux parties
 - 1- **Le physique valorisé** : c'est l'estimation de la valeur à réaliser à une période donnée ;
 - 2- **L'enveloppe financière** : c'est la prévision des différentes dépenses à effectuer lors de l'évolution du projet.
NB : le montant de l'enveloppe financière ne sont pas toujours égaux à ceux du physique valorisé étant donnée qu'il ya toujours un décalage entre le montant de la prestation et le montant du paiement de celle-ci.
- **Page 5 :l'explication des écarts** : on constate dans cette rubrique les écarts entre le montant initial du projet inscrit au plan de l'exercice antérieur et son montant actuel tout en expliquant les écarts.

- **Page 6 : Déglobalisation** : c'est la répartition du montant du projet en mensualité selon le volume de réalisation pour permettre un meilleur suivi du projet.
 - **Page 7 : liste exhaustive des fournitures** : on énumère dans un tableau tous les besoins en fourniture pour le projet année par année avec montant et quantité.
 - **Page 8 : répartition par STR** : c'est le détail de répartition des montant selon l'unité concerné OB1 ou GG1 ou les deux au même temps.
- **Les réunions avec les différents départements** : Afin de discuter les projets proposés et réussir au mieux le budget, les différentes structures concernées se réunissent. D'abord avec le département budget, puis avec une commission du siège TRC (transport par canalisation) d'Alger pour des réunions de pré-arbitrage.
- **La Finalisation du plan** : Après avoir étudié les fiches techniques remises par les départements et les différentes réunions, le service budget peut finaliser le budget. Ce travail se fait au mois d'Aout et consiste en une consolidation de toutes les fiches technique. un plan annuel sera présenté sous forme d'un tableau ou les projets seront classés en travaux .
- **La notification de plan annuel** : Après avoir consolidé toutes les fiches techniques et dégagé un plan budgétaire, par les différentes réunions, la direction régionale de Bejaia va faire une transmission de ce plan budgétaire au début du mois d'aout à la division d'exploitation d'Alger, pour que cette dernière donne une autorisation d'exploiter le budget à partir de la fin de l'année N ou au début de l'année N+1 .

3. Le Contrôle budgétaire

3.1 Présentation du projet

Notre cas pratique à Sonatrach pour cette partie s'est basé sur un projet d'investissement intitulé (Réalisation d'une clôture de parpaings plein de guérites de sécurités à la base de vie BBM).

Le cahier des charges a été préparé le mois de décembre 2012 ou le département Juridique lance un appel d'offres.

Le contrat a été signé en mois d'avril 2013 pour un montant de 6 193 220 da et lancement du projet le mois même avec un délai de 06 mois .

3.2 Etablissement de la fiche technique :

La fiche technique est établie par le département des travaux neufs afin de l'inscrire au plan budgétaire 2013 , ou il a donné tout les renseignements détaillés de son projet d'investissement et cela dans :

Page 01 :Fiche signalétique de projet qui nous donne les renseignements suivants :

- ✓ Intitulé du projet qui est Réalisation d'une clôture de parpaings plein de guérites de sécurités à la base de vie BBM..
- ✓ Localisation du projet : Base de vie bordj menail ;
- ✓ Le département responsable de ce projet est le département des travaux neufs.
- ✓ Finalité de ce projet est de sécuriser la base de vie contre les attaques terroristes.
- ✓ Opportunité du projet qui est de protéger le personnel y travaillant.
- ✓ La consistance de l'opération qui est :
 - Réalisation d'une clôture en parpaings ;
 - Réalisation de 04 guérites en béton ;
 - Démolition des guérites métalliques existantes ;
 - Mise en place de 02 portails neufs en remplacement des existants.
- ✓ Planning de maturation qui indique les dates du projet à savoir :
 - La date de préparation du cahier de charge qui le mois de décembre 2012 ;
 - La date de signature du contrat qui est le mois d'avril 2013 ;
 - Et la date de début du service qui est le mois d'aout 2013.

Page 02 : Planning des travaux et fournitures qui est relatif à la durée de projet qui est de 06 mois.

Page 03 :Le contrat qui est relatif aux dates et au montant du projet qui 6 193 220 da.

Page 04 : Le cout du projet qui est relatif au montant prévisionnel de physique valorisé qui de 7000 KDA.

Page 05 :Explication des écarts qui est relative aux écarts entre les prévisions initiales et les réalisations réelles ou actuelle.

Page 06 :Liste exhaustive des fournitures .

3.3 Le contrôle de physique valorisé

Après son inscription au plan budgétaire, une fois notifié le service budget procède au suivi de l'exécution de plan via reportings mensuel afin de suivre la réalisation des projets inscrits.

Il s'agit d'un contrôle du niveau de réalisation du projet à partir des prévisions exprimés dans la fiche technique et les réalisations qu'on calcule ainsi :

Tableau N° 05 : Tableau de contrôle du physique valorisé .

Mois	Notifications	Prévisions mensuels	Réalisations mensuels	Ecart	Taux de réalisation mensuel %	Taux d'avancement du projet %
Septembre	7000	1500	386	- 1114	26	5,5
Octobre	7000	1500	1315	- 185	88	18,7
Cumuls		3000	1701	- 1299	56,7	24,2

Source : établi par moi même à partir des données de service budget de la RDGB, budget d'investissement de l'année 2013.

$$\text{Taux d'avancement mensuel du projet} = \frac{\text{réalisation mensuel}}{\text{notifications}} \times 100$$

$$\text{Taux d'avancement du projet durant le mois de septembre} = \frac{386}{700} \times 100 = 5,5 \%$$

$$\text{Taux de réalisation mensuel du projet} = \frac{\text{réalisation mensuel}}{\text{prévisions mensuels}} \times 100$$

$$\text{Taux de réalisation du mois de septembre} = \frac{386}{1500} \times 100 = 26 \%$$

$$\text{Réalisation mensuels} = \frac{\text{Taux d'avancement du projet} \times \text{notifications}}{100}$$

$$\text{Réalisation du mois de Septembre} = \frac{5,5 \times 7000}{100} = 385 \text{ KDA}$$

$$\text{Taux d'avancement cumulés du projet} = \frac{\text{réalisations cumulés}}{\text{notifications}} \times 100$$

$$\text{Taux d'avancement cumulés du projet} = \frac{1701}{7000} \times 100 = 24,2 \%$$

$$\text{Taux réalisations cumulés du projet} = \frac{\text{réalisations cumulés}}{\text{prévisions cumulés}} \times 100$$

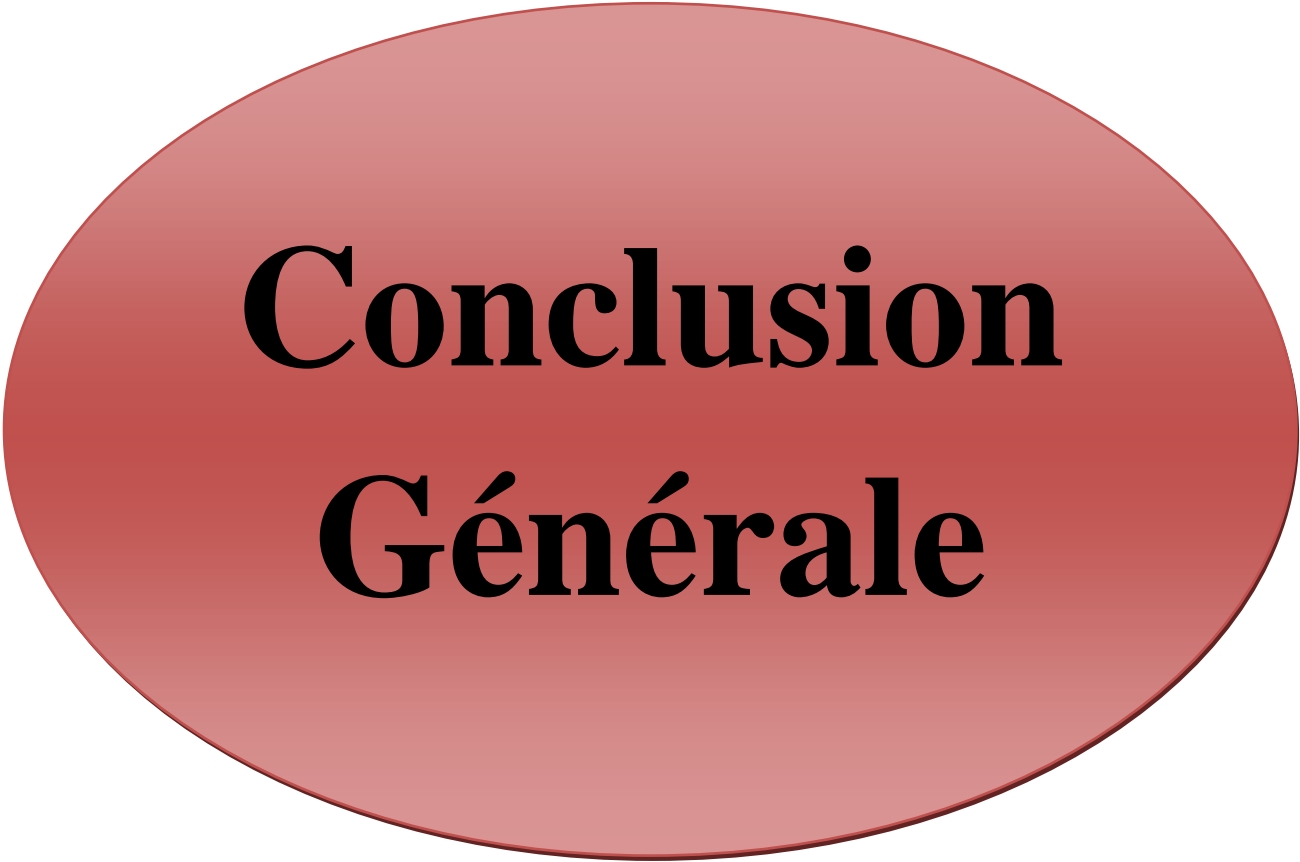
$$\text{Taux réalisations cumulés du projet} = \frac{1701}{3000} \times 100 = 56,7 \%$$

$$\text{Ecart} = \text{réalisation} - \text{Prévisions}$$

$$\text{Ecart cumulé} = 1701 - 3000$$

$$\text{Ecart cumulé} = -1299$$

Ces écarts sont négatifs durant les mois de Septembre et Octobre de l'année 2013, qui est de -1114 KDA pour le mois de septembre, et de -185 KDA pour le mois d'octobre, sont dus à un retard de l'avancement du projet causé par des problèmes techniques occasionnés par la hauteur des massifs en BA et pour des raisons d'encombrement.

A large, horizontally-oriented oval with a red-to-dark-red gradient background, centered on the page. It contains the text 'Conclusion Générale' in a bold, black, serif font.

Conclusion Générale

L'environnement actuel des entreprises est de plus en plus incertain et turbulent. En conséquence, il exige des contrôleurs de gestion d'être plus flexibles et plus réactifs face à certaines exigences qu'elles soient d'ordre opérationnel ou stratégique.

Le contrôle budgétaire est un mode de pilotage à court terme qui englobe tous les aspects de l'activité de l'organisation cohérent de prévisions chiffrées qui s'appellent les budgets.

Les budgets sont fixés par rapport à des objectifs et tiennent lieu, pour l'engagement des responsables de chaque centre.

Le processus budgétaire, par sa vision technicienne du contrôle de gestion, est considérée comme l'outil de gestion le plus adéquat dans le processus de planification des activités de l'entreprise. Cet outil a pour but de préparer l'entreprise à exploiter les atouts et affronter les aléas du futur, celle-ci permet de dresser l'itinéraire à suivre, pour atteindre dans la mesure du possible, les objectifs qu'elle s'est fixés.

Tout au long de notre travail, nous avons essayé d'apporter des éléments de réponse à la problématique exposée précédemment et que nous jugeons adéquate pour notre thème intitulé *La Gestion Budgétaire comme outil de Contrôle de Gestion*.

Le contrôle budgétaire au sein de l'entreprise SONATRACH de Bejaia, s'appuie sur un système de prévisions pour l'établissement des budgets. Étant donné les résultats obtenus, le contrôleur de gestion de la DRGB s'appuie sur le contrôle budgétaire, pour traduire les objectifs de la direction à court terme sous forme de budgets prévisionnelles.

L'élaboration des budgets dans la DRGB est une étape primordiale qui démarre par une planification puis traduite par les prévisions, une étape de budgétisation, et enfin se termine par le contrôle et l'analyse des écarts significatifs pour ressortir des actions correctives permettant de mieux cibler l'objectif fixé. Durant notre stage, nous avons remarqué l'importance de la mise en place du contrôle budgétaire dans la DRGB, ainsi le rôle et l'importance de son intégration.

A large, horizontally-oriented oval with a gradient from light red at the top to a darker red at the bottom, serving as a background for the title text.

Liste Des Tableaux

Liste des Tableaux

N°	Description	Pages
01	Les différentes qualités du contrôleurs de gestion.	08
02	Comparaison entre la comptabilité générale et la comptabilité analytique .	10
03	La détermination des moyennes mobiles.	34
04	Tableau récapitulatif des ajustements par la méthode des moindres carrés.	35
05	Présentation de physique valorisé mensuel .	76

A large, horizontally-oriented oval with a red-to-dark-red gradient background, centered on the page. The text is written in a bold, black, serif font.

Liste Des Figures

Liste des figures

N°	Description	Pages
01	Situation des gisements d'huile et de gaz.	63
02	Réseau de transport par canalisations.	65
03	Situation des installations et projets de l'Activité Liquéfaction, Raffinage et Pétrochimie.	66
04	Les routes d'exploitation GN et GNL.	68
05	Carte du Réseau de Transport.	73

A large, horizontally-oriented oval with a red-to-dark-red gradient, serving as a background for the title text.

Liste Des Schémas

Liste des schémas

N	Description	Pages
01	Le triangle du contrôle de gestion.	03
02	Les étapes du processus de contrôle de gestion.	06
03	Présentation de la gestion budgétaire.	32
04	Présentatif hiérarchie des budgets.	47
05	Représentant le processus de contrôle budgétaire.	48
06	Organigramme de la RTC (Bejaia).	72

A large, solid red oval shape is centered on the page. It has a smooth gradient from a lighter red at the top to a darker red at the bottom. The word "Bibliographie" is written in white, serif font across the middle of the oval.

Bibliographie

bibliographie

Ouvrages

1. Alazard C, Sépari S, « Contrôle de gestion, manuel et applications », Dunod, Paris, 2010.
2. Alazard C, Sépari S, « contrôle de gestion, manuelle et application DCG», Dunod, Paris, 2007.
3. Alazard C, Sépari S, « Contrôle de gestion », Dunod, Paris, 1998.
4. Béatrice et Francis G, « l'essentiel du contrôle de gestion », Lextenso, Paris, 2009.
5. Benaiem J, Benaiem J-J, Tuszynski J, « Gestion budgétaire et analyse de la Performance », FontainePicard, Paris, 2014/2015.
6. Berland N, De Rongé Y, « contrôle de gestion perspective stratégique et managériale», Pearson, Paris, 2008.
7. Berland N, De Rongé Y, « contrôle de gestion perspectives stratégique et Managériales», Pearson, Paris, 2012.
8. Bouin X, Simon F-X, « les nouveaux visages du contrôle de gestion »,Dunod, Paris, 2009.
9. Bouquin H, « le contrôle de gestion », Gestion Puf , Paris, 2006.
10. Bouquin H, Kuszla C, « le contrôle de gestion », Gestion Puf, Paris, 2013.
11. Davasse H, Parruitte M, « introduction à la comptabilité », Foucher, 2011.
12. Didier L, « l'essentiel de la comptabilité analytique », Organisation, Paris, 2001.
13. Didier L, « l'essentiel de la comptabilité analytique », Eyrolles, Paris, 2007.
14. Doriath B et Goujet C, «gestion prévisionnelle et mesure de la performance », Dunod, Paris, 2007.
15. Doriath B, « contrôle de gestion en 20 fiches », Dunod, Paris, 2008.
16. Doriath B, Goujet C« Contrôle de gestion », Dunod, Paris, 2001.
17. Dubrulle L, Jourdain D, « comptabilité analytique de gestion », Dunod, Paris, 2007.
18. Gervais M, « Contrôle de gestion par le système budgétaire », Vuibert, Paris, 1987.
19. Gervais M, « contrôle de gestion », Economica, 1997, Paris.

20. Guedj N, « Le contrôle de gestion pour améliorer la performance de l'entreprise », Organisation, Paris 2000.
21. Guedj N, « le contrôle de gestion pour amélioré la performance de l'entreprise », Organisation, Paris, 2001.
22. Khemakhem A, Ardoin J.L, « Introduction au contrôle de gestion », Bordas, Paris, 1971.
23. Langlois G, Bonnier C, Bringer M « contrôle de gestion », Foucher, Paris, 2006.
24. Langlois G, Bonnier C, Bringer M « contrôle de gestion manuelle et application », Foucher, Paris, 2010/2011.
25. Langlois L, Bonnier C, Bringer M, «contrôle de gestion», Berti, Paris, 2008.
26. Lochard J, « la comptabilité analytique ou comptabilité de responsabilité », Organisation, Paris, 1998.
27. Lochard J, « La gestion budgétaire : outil de pilotage des managers », Organisation, Paris, 1998.
28. Löning H, Mallert V, Meric J, Pesqueux Y, Sole A, « contrôle de gestion ,outil et pratique », Dunod, Paris, 2013.
29. Löning H, Pesqueux Y, Chiapello E, Mallert V, Meric J, Michel D, Sole A, « contrôle de gestion organisation, outil et pratique », Dunod, Paris, 2008.
30. Löning H, Pesqueux Y, Chiapello E, Mallert V, Meric J, Michel D, Sole A, « le contrôle de gestion organisation outil et pratique » Dunod, Paris, 1998.
31. Malo J.L, Mathé J.C, « L'essentiel du contrôle de gestion », Organisation, Paris, 2000.
32. Marger J, « Base de la gestion budgétaire », Sedifor, Paris, 2000.
33. Margotteau E, « contrôle de gestion », Ellipses, Paris, 2001.
34. Saad T, Burland A, Simon C, « comptabilité analytique et contrôle de gestion », Vuibert, Paris 2008.
35. Pierre Cabane « essentiel de la finance à l'usage des managers » édition d'organisation 2008, P 60 .

Sites internet

1. www.doc.etudiant.fr
2. www.memoireonline.com
3. www.finance-etudiant.fr
4. www.performanceZOOM.com

Mémoires

1 .Bessaou .N et Boufala .A « La gestion budgétaire comme outil de contrôle de gestion, cas danone djurdjura », 2014/2015 Université A.MIRA, Bejaia.

A large, horizontally-oriented oval with a gradient from light red at the top to a darker red at the bottom, serving as a background for the title text.

Table des Matières

Remerciements

Dédicaces

Sommaire

Liste des abréviations

Liste des tableaux, des Figures et des schémas

Introduction générale

Chapitre I : Généralités sur le contrôle de gestion

Introduction	1
Section 01 : Notion sur le contrôle de gestion	2
1. Historique et du contrôle de gestion	2
2. Définition et objectifs du contrôle de gestion	2
2.1. Définition du contrôle de gestion	2
2.2. Typologie du contrôle	3
2.2.1. Contrôle stratégique	3
2.2.2. Contrôle de gestion	3
2.2.3. Contrôle opérationnel	4
2.3. Les objectifs du contrôle de gestion	4
3. Les missions et limites du contrôle de gestion	5
3.1. Les missions du contrôle de gestion	5
3.2. Les limites du contrôle de gestion	6
4. Le processus de contrôle de gestion	6
5. Le profil, rôle et mission du contrôleur de gestion	7
5.1. Le profil du contrôleur de gestion	7
5.2. Le rôle du contrôleur de gestion	7
5.3. Les missions du contrôleur de gestion	7
Section 02 : les outils de contrôle de gestion	9
1. La comptabilité générale	9

1.1. Définition de la comptabilité générale	9
1.2. Les objectifs de la comptabilité générale	9
2. La comptabilité analytique	9
2.1. Définition de la comptabilité Analytique	9
2.2. Les objectifs de la comptabilité analytique	11
2.3. Concepts de base de la comptabilité analytique	11
2.3.1. La notion de charge	11
2.3.1.1. Définition de la charge	11
2.3.1.2. La typologie des charges d'exploitation	11
A. Charges incorporables	11
B. Charges non incorporables	12
C. Charges supplétives	12
2.3.2. Notions sur les coûts	12
2.3.2.1. Définition de coût	12
2.3.2.2. Définition des coûts de revient	13
2.3.2.3. Typologie de coûts	13
2.3.2.3.1. Coût direct-Coût indirect	13
2.3.2.3.2. Coût variable- Coût fixe	14
2.4. Les méthodes de la comptabilité analytique	14
2.4.1. La méthode des coûts complets	14
2.4.1.1. Méthode des centres d'analyse	14
2.4.1.2. La méthode des coûts à base d'activité ABC (Activity Based Costing)	15
2.4.1.3. La méthode ABM (Activity Based Management)	16
2.4.2. Méthode d'imputation rationnelle des charges fixes IRFF	16
2.4.3. La méthode des coûts partiels	17
2.4.3.1. La méthode des coûts variables	17

2.4.4. Les autres méthodes d'analyse des coûts	18
2.4.4.1. La méthode des coûts marginaux	18
2.4.4.2. Méthode des coûts standards	18
2.4.4.3. La méthode GP-UVA	18
3. La gestion budgétaire	19
3.1. Définition de la gestion budgétaire	19
3.2. Les buts de la gestion budgétaire	19
3.3. Principes de base de la gestion budgétaire	19
4. Le tableau de bord	20
4.1. Définition du tableau de bord	20
4.2. Les principaux rôles du tableau de bord	21
4.3. Les instruments du tableau de bord	21
4.3.1. Les écarts	21
4.3.2. Les ratios	22
4.3.3. Les graphiques	22
4.3.4. Les clignotants et multimédia	22
4.3.5. Les commentaires	22
5. La remontée des informations (reporting)	22
Conclusion	24

Chapitre II : La gestion budgétaire, outil de contrôle de gestion

Introduction	26
Section 01 : Notions sur la gestion budgétaire	27
1. Définition et objectifs de la gestion budgétaire	27
1.1. Définition de la gestion budgétaire	27
1.2. Les objectifs de la gestion budgétaire	28

2. Les principes de base de la gestion budgétaire	28
2.1. La totalité du système budgétaire	28
2.2. Le couplage du système budgétaire avec le système de décision	28
2.3. La contrôlabilité des éléments du budget	29
2.4. Non remise en cause des politiques et stratégies	29
2.5. Le couplage du système budgétaire avec le style de management	29
2.6. Le contrôle par exception	30
3. Les différentes phases de la gestion budgétaire	31
3.1. La prévision première phase de la démarche budgétaire	31
3.1.1. Fixation des objectifs de l'entreprise	32
3.1.2. Les différentes techniques de prévisions.....	32
3.1.2.1. Les prévisions de ventes	32
A. La corrélation et les ajustements	33
a. La corrélation linéaire	33
b. Les ajustements	33
b.1. Ajustement mécanique : méthode des moyennes mobiles	33
b.2. Ajustement analytique : la méthode des moindres carrés	34
B. les séries chronologiques	35
B.1. Définition de la série chronologique	35
B.2. Les composantes d'une série chronologique	36
C. Le lissage exponentiel	36
3.1.2.2. Les prévisions de production	36
3.1.2.3. La prévision d'approvisionnements et la gestion des stocks	37
A. Les différents types de stocks	37
B. Les modèles de gestion des approvisionnements	38

3.2. La budgétisation	39
3.2.1. Définition du budget	39
3.2.2. Les objectifs des budgets	40
3.2.3. Rôles et caractéristiques du budget	40
3.2.3.1. Le rôle des budgets	40
3.2.3.2. Les caractéristiques du budget	41
3.2.3.2.1. Un outil d'anticipation au service de la stratégie	41
3.2.3.2.2. Un outil de coordination, de communication et de motivation	42
3.2.3.2.3. Un outil de contrôle	42
3.2.3.2.4. Un outil de remise	43
3.2.4. Typologie des budgets	43
3.2.4.1. Le budget des ventes	44
3.2.4.2. Le budget de production	44
3.2.4.3. Le budget des approvisionnements	44
3.2.4.4. Le budget des investissements	45
3.2.4.5. Le budget de trésorerie	45
Section 02 : Le contrôle budgétaire	47
1. Généralité sur le contrôle budgétaire	47
1.1. Définition de contrôle budgétaire	47
1.2. Rôle du contrôle budgétaire	48
1.3. Les objectifs du contrôle budgétaire	48
1.4. Les caractéristiques du contrôle budgétaire	48
1.5. Les limites du contrôle budgétaire	49
2. Les étapes et supports du contrôle budgétaire	49
2.1. Les différentes étapes du contrôle budgétaire	49

2.2. Les supports du contrôle budgétaire	50
2.2.1. Le tableau de bord du responsable budgétaire	50
2.2.2. Les rapports de contrôle	50
2.2.3. Les réunions de suivis budgétaires	51
3. Définitions, limites et principes d'élaboration des écarts budgétaires	51
3.1. Définition d'un écart	51
3.2. Les principes d'élaboration d'un écart	51
3.3. Les différentes limites des écarts	52
4. Calcul et analyse des écarts	52
4.1. Calcul et analyse de l'écart sur chiffre d'affaire	53
4.2. Calcul et analyse de l'écart sur cout matière	53
4.3. L'analyse de l'écart sur marge	54
5. Les actions correctives	54
5.1. L'interprétation des écarts	55
5.2. La mise en œuvre des actions correctives	55
5.2.1. Nature des actions de correction	55
5.2.2. Caractéristiques d'une bonne action de correction	55
Conclusion	56

Chapitre III : La gestion budgétaire au sein de l'entreprise

SONATRACH DRGB

Introduction	58
Section 01 : Présentation de l'organisme d'accueil SONATRACH DRGB	59
1. Historique et missions	59
2. Les activités principales de la SONATRACH	62
A. L'activité amont (AMT) ou exploitation-production (E&P).....	62

B. Activité de Transport par Canalisation (TRC)	63
C. L'activité en aval	65
D. L'activité de commercialisation	67
3. Présentation de la région transport centre Bejaia (RTC)	68
A. Présentation de la RTC	68
B. Mission de la RTC	70
C. L'organisation de la RTC	71
Section 02 : Le système budgétaire au sein de la SONATRACH DRGB	72
1. Présentation du département budget	72
2. Le système budgétaire à la RTC SONATRACH	72
2.1. Les phases d'élaboration d'un budget d'investissement au sein de la RTC	72
Section 03 : Le contrôle budgétaire	75
1. Présentation du projet	75
2. Etablissement de la fiche technique	75
3. Le contrôle de physique valorisé	76

Conclusion générale

Annexes

Références bibliographiques

Abstract

The management control is a permanent process of global management of the company and real-time measurement of achievements with a view to improving performance within the company. It is a decision support tool that assesses the efficiency and effectiveness of the implementation of the company's resources.

Budget management refers to planning, in the more or less long term, revenues and planned expenditures over a period. Budget management is based on three concepts: forecasting, budgeting and budget control. The first is to take into account some historical data in order to implement an overall budget plan for the months or years to come. The second is to establish a relationship between the hoped-for objectives and the means available to fulfill them. The third is to set criteria to determine whether goals have been met or not.

The development of budgets in DRGB is a crucial step that starts with a planning then translated by the forecast, a budgeting step, and finally ends with the control and analysis of significant differences to highlight corrective actions allowing to better results

Keywords: management control, budget management, , budgeting.

Résumé

Le contrôle de gestion est 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. C'est un outil d'aide à la prise de décision qui évalue l'efficacité et l'efficacité de la mise en œuvre des ressources de l'entreprise.

La gestion budgétaire désigne le fait de planifier, à plus ou moins 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 les accomplir. Le troisième enfin, à fixer des critères qui permettent de déterminer si les objectifs ont été atteints ou non.

L'élaboration des budgets dans DRGB est une étape primordiale qui démarre par une planification puis traduit par la prévision, une étape de budgétisation, et enfin se termine par le contrôle et l'analyse des écarts significatifs pour ressortir des actions correctives permettant de mieux cibler l'objectif fixé.

Mots clés : contrôle de gestion, gestion budgétaire , contrôle budgétaire .