

**UNIVERSITE MOULOUD MAMMERRI DE TIZI-OUZOU**  
**FACULTES DES SCIENCES ECONOMIQUES, COMMERCIALES ET DES SCIENCES DE**  
**GESTION**  
**DEPARTEMENT DES SCIENCES DE GESTION**  
**FILIERE DES SCIENCES FINANCIERES ET COMPTABILITES**



# *Mémoire de fin de cycle*

**En vue de l'obtention du diplôme de Master en Sciences Financières et Comptabilité**

**Spécialité : Audit et Contrôle de Gestion**

## *Thème :*

**Contrôle de gestion d'une entreprise publique à l'aide d'un outil budgétaire**

**Cas SONELGAZ, de Tizi-Ouzou**

**Présenté par :**  
CHAOUCHE Cylia  
MAHMOUD Ania

**Dirigé par :**  
Mr GUEDECHE Khaled

**Devant les membres de jury composé de :**  
**Président :** Mr GUERMICHE Hicham (MCA) UMMTO  
**Examineur :** Mr MEZIANI Yacine (MAA) UMMTO  
**Rapporteur :** Mr GUEDECHE Khaled (MAA) UMMTO

**8<sup>ème</sup> Promotion**  
**Année Universitaire 2021/2022**

## *Remerciements*

*A l'issue de notre fin du cycle de notre formation nous tenons à remercier tout d'abord dieu de nous avoir donné santé et volonté d'entamer et de terminer ce travail.*

*Ce travail ne serait aussi riche et n'aurait pas pu voir le jour sans l'aide de notre encadrant **Mr GUEDACHE Khaled**. Nous tenons à le remercier pour nous avoir dirigé ce travail ainsi que pour son accompagnement, ses conseils et encouragements et tous le temps qu'il a bien accepté de nous consacrer afin de réaliser ce mémoire.*

*Nous tenons également à remercier **Mme KATEF** et tout le personnel du service de département finance et comptabilité de la DD TO spécialement **Mr HADG-MOUHEND**, pour toutes ses orientations, ses précieux conseils et ses multiples encouragements, ainsi que les informations qu'il nous a fournies.*

*Nos vifs remerciements s'adressent également aux membres de jury d'avoir accepté à examiner notre travail.*

*Enfin notre profonde reconnaissance s'adresse à tous les enseignants du master « audit et contrôle de gestion » de la faculté des sciences économiques, gestion et commerciales de l'UMMTO pour nous avoir permis d'achever ce travail dans d'excellentes conditions.*

## *Dédicace*

*En toute modestie et en toute reconnaissance, je dédie tous mes efforts  
traduit dans ce mémoire :*

*A la source de tendresse et de l'amour, ma chère maman qui m'a  
encouragée et m'a soutenue tout au long de mes études. Je la remercie  
d'autant que je ne remercie personne, pour son aide, ses orientations et  
ses conseils. Que dieu la protège et la garde pour moi.*

*A ma douce grand-mère « **Ayou** », qui m'accompagne avec ses prières,  
son amour et tendresse. Que dieu lui préserve bonne santé et longue  
vie.*

*A mon adorable et unique sœur **Thanina**, qui a su m'aider pendant la  
réalisation de ce travail.*

*A ma camarade **Cylia** avec qui j'ai partagé de belles années d'études,  
pour sa compréhension, sa patience, pour m'avoir toujours rendu  
espoir quand rien n'allait.*

*À toutes les personnes qui me sont chères.*

*ANIA*

## *Dédicaces*

*En témoignage de ma profonde affection et de ma reconnaissance, je dédie ce Modeste travail :*

*A ma très chère et honorable mère qui m'a tout donné, de son amour, ses sacrifices pour que je puisse avoir une vie dans les meilleures conditions et qui ne cesse de m'encourager et de veiller pour mon bien. Sans son soutien ce travail n'aurait jamais vue le jour.*

*A mon cher papa, mon héros qui a toujours cru en moi et qui me soutient et m'encourage depuis mon enfance. Que Dieu le garde en bonne santé.*

*A la mémoire de ma grand-mère « Setti » qui est toujours dans mon esprit et mon cœur, j'ai tant souhaité partagé ma joie avec elle. Que Dieu la garde dans son vaste paradis.*

*A ma chère sœur la seule et l'unique Sonia pour son soutien moral, son aide, ses encouragements et ses précieux.*

*A mon cher frère Fateh qui n'a pas cessé de m'encourager et me soutenir tout au long de ma études. Que Dieu le protège et lui offre la chance et le bonheur.*

*A l'être cher à mon cœur R. Younes pour sa patience illimitée, sa confiance en moi, et ses encouragements permanents.*

*A ma camarade Ania pour sa collaboration, sa patience, son aide, sa sagesse et générosité.*

*A tous ceux que j'aime et ceux qui m'aiment.*

**CYLIA**

## *Liste des abréviations*

## *Liste des abréviations*

### **Liste des abréviations**

**AR** : Activité Réelle

**Ap** : Activité préétablie

**AP** : Autorisation de Programme

**BNA** : Banque Nationale d'Algérie

**BF** : Budget Flexible

**CCP** : Centre des Chèques Postaux

**CU** : Coût Unitaire

**CUP** : Coût Unitaire Préétablit

**DDTO** : Direction de Distribution de Tizi-Ouzou

**DG** : Direction Générale

**DFC** : Division Finance et Comptabilité

**E/A** : Ecart sur Activité

**E/B** : Ecart sur Budget

**E/C** : Ecart sur Coût

**E/CA** : Ecart sur Chiffre D'affaires

**E/M** : Ecart sur Marge

**E/P** : Ecart sur Prix

**E/Q** : Ecart sur Quantité

**E/R** : Ecart sur Rendement

**E/R** : Ecart sur Résultat

**E/t** : Ecart sur taux horaire

**E/T** : Ecart sur Temps

**EG** : Ecart Global d'un Centre D'analyse

**EG/MOD** : Ecart global sur main d'œuvre directe

**EG/MP** : Ecart Global sur Matière Première

## *Liste des abréviations*

**EV** : Ecart sur Ventes

**KDA**: Kilo Dinars

**MOD** : Main D'œuvre Directe

**Mr** : Marge Réelle

**Mp** : Marge Prévue

**MP** : Matières Premières

**MCO** : Moindres Carrés Ordinaire

**Pr** : Prix Réel

**Pp**: Prix Prévisionnel

**QA** : Quantité à Acheter

**QC** : Quantité à Consommer

**Qp**: Quantité Prévisionnelle

**Qr** : Quantité Réelle

**SDC** : Société Algérienne de Distribution de L'électricité et du Gaz du Centre

**SA**: Stock Actifs

**SF**: Stock Final

**SI**: Stock Initial

**SR** : Stock de Réapprovisionnement

**SS** : Stock Sécurité

**Tr** : Temps Réel

**tr** : Taux Horaire Réel

**Tp** : Temps Préétablit

**tp** : Taux Horaire Préétablit

**TVA** : Taxes sur la Valeur Ajoutée

**JAT** : Juste-à-Temps

**JAT** : Juste-à-Temps

## *Liste des tableaux et figures*

## Liste des tableaux et figures

### Liste des tableaux

Numéro	Tableaux	Pages
Tableau 01	Calcul de la tendance linéaire et la tendance exponentielle	P45
Tableau 02	Le calcul des moyennes mobiles	P47
Tableau 03	Les missions attribuées au contrôleur de gestion	P87
Tableau 04	Le calendrier budgétaire de la DDTO	P88
Tableau 05	Détermination des budgets d'investissements 2019, 2020 et 2021	P92
Tableau 06	Budget de vente de l'exercice 2019, 2020 et 2021	P94
Tableau 07	Budget de trésorerie des encaissements pour l'exercice 2019	P95
Tableau 08	Budget de trésorerie des décaissements pour l'exercice 2019	P96
Tableau 09	Budget de trésorerie des encaissements pour l'exercice 2020	P96
Tableau 10	Budget de trésorerie des décaissements pour l'exercice 2020	P97
Tableau 11	Budget de trésorerie des encaissements pour l'exercice 2021	P97
Tableau 12	Budget de trésorerie des décaissements pour l'exercice 2021	P98

## Liste des tableaux et figures

### Liste des figures

<b>Numéros</b>	<b>Figures</b>	<b>pages</b>
Figure 01	Les types du budget	P24
Figure 02	Les étapes du processus budgétaire	P25
Figure 03	Procédure d'élaboration du budget	P31
Figure 04	Calendrier type d'une procédure budgétaire	P32
Figure 05	Présentation de la gestion budgétaire	P42
Figure 06	Le processus de contrôle budgétaire	P63
Figure 07	Calcul d'écart sur chiffre d'affaires	P68
Figure 08	L'écart sur marge	P70
Figure 09	Le calcul des écarts sur charge direct	P72
Figure 10	Calcul des écarts sur charge indirect	P75
Figure 11	Organigramme de la direction de distribution de Tizi-Ouzou	P81
Figure 12	Organigramme de la division finance et comptabilité (DFC)	P84
Figure 13	Présentation graphique des budgets d'investissement en KDA	P93

# *Sommaire*

## Sommaire

<b>Introduction Générale.....</b>	<b>14</b>
<b>Chapitre 01 : Budget et processus budgétaire</b>	
<b>Introduction du chapitre.....</b>	<b>15</b>
<b>Section 01 : Notion de budget.....</b>	<b>15</b>
<b>Section 02 : Processus budgétaire.....</b>	<b>25</b>
<b>Conclusion du chapitre.....</b>	<b>34</b>
<b>Chapitre 02 : La gestion budgétaire comme outil de contrôle de gestion</b>	
<b>Introduction du chapitre.....</b>	<b>35</b>
<b>Section 01 : les fondements théoriques de la gestion budgétaire.....</b>	<b>35</b>
<b>Section 02 : La démarche de la gestion budgétaire.....</b>	<b>41</b>
<b>Conclusion du chapitre.....</b>	<b>57</b>
<b>Chapitre 03 : Le contrôle budgétaire</b>	
<b>Introduction du chapitre.....</b>	<b>58</b>
<b>Section 01 : Présentation du contrôle budgétaire.....</b>	<b>58</b>
<b>Section 2 : Analyse des écarts du contrôle budgétaire.....</b>	<b>64</b>
<b>Conclusion du chapitre.....</b>	<b>79</b>
<b>Chapitre 4 : Application de la gestion budgétaire au sein de SONELGAZ Tizi-Ouzou</b>	
<b>Introduction du chapitre.....</b>	<b>80</b>
<b>Section 1 : Présentation de l'organisme d'accueil« SONELGAZ ».....</b>	<b>80</b>
<b>Section 2 : Analyse du questionnaire et diagnostic de la procédure budgétaire au sein de la Direction de distribution de l'électricité et de gaz « SONELGAZ de Tizi-Ouzou ».....</b>	<b>85</b>
<b>Section 03 : Mise en pratique de la gestion budgétaire au sein de la direction de distribution de l'électricité et gaz de centre SONELGAZ Tizi-Ouzou.....</b>	<b>92</b>
<b>Conclusion du chapitre.....</b>	<b>98</b>
<b>Conclusion générale.....</b>	<b>99</b>

# *Introduction générale*

### Introduction générale

Une entreprise est un ensemble de moyens personnel et capital réunis et organisés destinés à produire des biens ou des services, qui seront vendus pour réaliser des bénéfices.

L'incertitude de l'environnement, et la croissance de la concurrence, sont des facteurs qui conduisent l'organisation à procéder à des contrôles larges et précise, pour être capable de maîtriser et de diriger la situation de l'entreprise et améliorer sa gestion durant son cycle de vie.

Le contrôle de gestion et un processus pour lequel les managers obtiennent l'assurance que les ressources sont obtenues et utilisées d'une manière efficace et efficiente pour la réalisation des objectifs prédéfinis.

Dans le cadre de son fonctionnement, le contrôle de gestion recourt à ses différents outils, lui permettant d'assurer la pérennité et le développement de l'entreprise dont :

La comptabilité analytique qui est destinée à quantifier les flux interne et à contrôler les consommations, le tableau de bord fournit plus rapidement les informations essentielles sur le fonctionnement qui en résulte et la gestion budgétaire.

La gestion budgétaire est le procéder du contrôle de gestion le plus pratique, il se définit comme l'ensemble des techniques mises en œuvre pour établir des prévisions à court terme applicable à la gestion d'une entreprise ou d'un Etat.

Cette dernière consiste à établir des budgets à comparer périodiquement les réalisations avec les données budgétées « prévisions » afin de mettre en place des actions correctives s'il est nécessaire<sup>1</sup>.

Les budgets représentent : « la traduction monétaire du programme ou du plan d'action retenu pour chaque responsable, il définit les ressources qui lui sont déléguées pour atteindre les objectifs qu'il a négociés. Les budgets sont généralement annuels et détaillés selon une périodicité plus au moins fine (trimestrielle, mensuelle...etc.) »<sup>2</sup>.

Notre préoccupation dans ce présent travail de recherche est de pouvoir comprendre l'exécution de contrôle de gestion par l'outil budgétaire dans une entreprise publique, qui est la direction de distribution de gaz et d'électricité, SONELGAZ de Tizi-Ouzou.

SONELGAZ d'ailleurs, est l'opérateur historique dans le domaine de fourniture des énergies électriques et gazières en Algérie ses missions principales sont la production le transport et la distribution de l'électricité ainsi que le transport et la distribution de gaz par canalisation.

---

<sup>1</sup>LOCHARD Jean, 1998, « *la gestion budgétaire : Outil de pilotage des managers* », édition d'organisation, Paris P07.

<sup>2</sup> DORIATH Brigitte, GOUJET Christian, 2007, « *Gestion prévisionnelle et mesure de la performance* », 3<sup>ème</sup> édition, Dunod, Paris, P100.

## Introduction générale

Au-delà de notre objectif, notre problématique principale à laquelle nous essayerons de répondre est la suivante :

**« Les budgets constituent-ils un outil efficace pour la réalisation des objectifs d'une entreprise publique ? ».**

De cette question de départ découle les questions secondaires suivantes :

1. Qu'est-ce que le contrôle de gestion et quels sont ses outils ?
2. Quel est le rôle du budget dans une entreprise ?
3. En quoi consiste la gestion budgétaire et quelles sont ses démarches ?
4. La gestion budgétaire permet-elle de réaliser les objectifs fixés par l'entreprise SONELGAZ ?

Ces questions nous ont conduits à émettre les hypothèses suivantes :

**Hypothèse 01 :** Le contrôle de gestion est nécessaire au fonctionnement de l'organisation de la société SONELGAZ.

**Hypothèse 02 :** La gestion budgétaire est un outil qui permet d'améliorer le pilotage et d'atteindre les objectifs de l'entreprise à l'aide de sa démarche qui consiste en la prévision, la budgétisation et en fin le contrôle.

**Hypothèse 03 :** La gestion budgétaire est un outil efficace pour l'atteinte des objectifs de la SONELGAZ.

Nous avons choisi de traiter ce sujet parce que les budgets revêtent une importance majeure dans le système du contrôle de gestion de l'entreprise SONELGAZ, nous devons diagnostiquer sa démarche budgétaire, dégager ses points forts et ses points faibles en proposant des remèdes et des actions correctives.

En outre, notre étude sera pour nous l'occasion de mieux approfondir les connaissances acquises dans notre cursus universitaire sur le plan théorique et de les confronter sur le plan pratique.

Pour la réalisation de ce travail, nous avons adopté une démarche méthodologique qui se base d'une part sur une approche théorique qui procède à une collecte des données issue de différentes sources, tels que Les ouvrages, les sites internet, les thèses des mémoires dont l'objectif est de pouvoir cerner notre problématique et de prendre connaissance des aspects théoriques liés à la notion de la gestion budgétaire. D'autre part, sur l'approche empirique qui est un aspect pratique permettant la collecte des données quantitatives sur le budget de la société et des statistiques en effectuant un stage au niveau du SONELGAZ de Tizi-Ouzou.

## Introduction générale

Sur la base des deux étapes de notre démarche de recherche méthodologique, nous avons structuré notre travail en quatre chapitres :

- Le premier chapitre intitulé: « budget et processus budgétaire » et il porte sur les fondements théoriques du budget et du processus budgétaire, tout en abordant les concepts, les principes et le processus d'élaboration du budget.
- Le second chapitre intitulé : « la gestion budgétaire, utile de contrôle de gestion » sera consacré à la présentation des notions fondamentales concernant la gestion budgétaire et à l'étude de la démarche de cette dernière.
- Le troisième chapitre intitulé : « contrôle budgétaire » sera consacré au concept de contrôle budgétaire et d'expliquer son lien avec la gestion budgétaire.
- Le quatrième chapitre intitulé : « application de la gestion budgétaire au sein de SONELGAZ. Tizi-Ouzou » permet la pratique des développements théoriques précédents, pour ainsi aboutir à confirmer ou infirmer les hypothèses de base et atteindre l'objet de notre recherche.

*Chapitre I : Budget et processus  
budgétaire*

## Introduction

Les outils de contrôle de gestion se sont diversifiés et couvrent à la fois la prévision du future et l'analyse du passée.

Parmi ces outils, on trouve le budget, c'est une nécessité absolue pour l'entreprise, il assure de nombreuses fonctions focalisées sur la recherche d'efficacité : autorisation de dépenses, prévision d'événement, planification, communication interne et coordination des actions, motivations des managers et évaluation de la performance. Le budget est alors perçu comme un dispositif simplificateur de la prise de décisions et un écran contre l'incertitude.

Dans ce chapitre, nous commencerons, d'abord, par définir le budget, ses objectifs, ses rôles, les conditions et les principes d'élaborations du budget, ainsi que les limites et les différents types de budgets. Ce chapitre sera également consacré aux différentes étapes renfermant le processus budgétaire, à savoir la planification, l'élaboration et l'exécution du budget.

## Section 1 : Notion de budget

Le budget semble être l'un des éléments de base du système budgétaire. Les budgets sont des instruments de prévision et de coordination entre les unités décentralisées et aident à déléguer des décisions et à motiver les décideurs.

### 1. Définition et objectifs du budget

#### 1.1 Définition du budget

Le terme budget est un mot anglais qui vient d'un mot de l'ancien français, la « bougette » ou « petite bouge ». La « bouge » désignait au moyen âge le coffre ou le sac permettant au voyageur d'emporter avec lui marchandises ou effets personnels, avec à peu près le même sens que notre moderne « bagage »<sup>1</sup>.

Un budget est l'expression quantitative du programme d'actions proposé par la direction. Il contribue à la coordination et à l'exécution de ce programme. Il en couvre les aspects, tant financiers que non financiers, et tient lieu de feuille de route pour l'entreprise<sup>2</sup>.

Un budget est un ensemble cohérent d'hypothèses et de données chiffrées prévisionnelles, fixées avant le début de l'exercice comptable décrivant l'ensemble de l'activité<sup>3</sup>.

---

<sup>1</sup>DIDIER Leclère, 2012, « *L'essentiel de la gestion budgétaire* », 2<sup>ème</sup> édition, édition Eyrolles, Paris, P05.

<sup>2</sup>HORNGREN Charles et al, 2006, « *Contrôle de gestion et gestion budgétaire* », 3<sup>ème</sup> édition, édition Pearson, Paris, P172.

<sup>3</sup> SELMER Caroline, 2009, « *Construire et défendre son budget* », 2<sup>ème</sup> édition, édition Dunod, Paris, P02.

## Chapitre 01 : Budget et processus budgétaire

La définition pourtant ancienne reste valable et cohérente avec les nécessités actuelles : « Un budget est la valorisation monétaire d'un plan d'action destiné à atteindre un objectif »<sup>4</sup>.

Les budgets sont fondés sur les éléments, objectifs et plans d'action, quantitatifs et qualitatifs, sur lesquels repose la stratégie de l'entreprise, une dimension comportementale, humaine, rituelle qui est essentielle dans les organisations et qui a mis longtemps à être reconnus.

Dans la logique du contrôle de gestion, le budget correspond à un engagement des responsables, à un contrat passé entre un responsable et son supérieur hiérarchique. A ce titre, il est intangible<sup>5</sup>.

Les budgets, souvent annuels, sont détaillés par périodes plus courtes (mois) afin de repérer et analyser les écarts selon une périodicité adaptée à la durée du cycle de production et de procéder efficacement aux régulations qui s'imposent.

Toutes ces définitions budgétaires proposées conduisent au concept suivant :

Le budget et la traduction concrète, quantitative et essentiellement économique des plans d'action décidés pour et par un responsable pour l'année à venir, en vue de l'atteinte des objectifs qu'il a négociés<sup>6</sup>.

### 1.2. Objectifs du budget

Les objectifs du budget sont les suivants<sup>7</sup>:

- Estimer les revenus et les dépenses de chaque secteur pour une période donnée de manière réaliste et détaillée, et évaluer la situation financière globale à la fin de cette période ;
- Elaborer un plan d'action coordonné afin de faciliter la réalisation des prévisions budgétaires ;
- Etablir des critères de référence afin que les résultats réels puissent être comparés aux prévisions budgétaires et que les écarts par secteur de responsabilité puissent être analysés et interprétés ;
- Servir de guide aux gestionnaires afin qu'ils puissent ajuster les plans et les objectifs fixés en cas de situations inattendues ou incontrôlables pouvant survenir ultérieurement ;
- Améliorer les futures procédures budgétaires pour que les gestionnaires puissent s'inspirer des rapports d'évaluation.

---

<sup>4</sup> LÖNING Hélène et al, 2013, « *Contrôle de gestion : Des outils de gestion aux pratiques organisationnelles* », 4<sup>ème</sup> édition, édition Dunod, Paris, P70.

<sup>5</sup> Idem P70.

<sup>6</sup> Ibid p91.

<sup>7</sup> [http://www.mvtechnologie.com/siteprivepromo/planaffaires/index.html?budgets\\_objectifsbudget.htm](http://www.mvtechnologie.com/siteprivepromo/planaffaires/index.html?budgets_objectifsbudget.htm). Consulté 09/08/2022 à 11h32min.

### 2. Rôles du budget

Le système budgétaire joue simultanément trois rôles<sup>8</sup>:

#### 2.1. Les budgets sont un élément du contrôle de gestion :

Cela signifie qu'ils sont conçus pour permettre les fonctions de finalisation, pilotage, post évaluation, sur un horizon de court terme, généralement annuel. Le choix de l'année comme référence budgétaire est souvent justifié par la coïncidence nécessaire avec l'exercice comptable. En tant qu'instrument de contrôle, le système budgétaire est certainement plus efficace lorsqu'il colle à la réalité du cycle économique que lorsqu'il se calque sur l'année fiscale.

#### 2.2. Les budgets sont un instrument de planification

Ce rôle du budget appelle deux commentaires :

➤ **Les budgets ne sont qu'un des instruments du contrôle de gestion**

La structure de l'entreprise étant supposée définie :

- des règles du jeu,
- des outils de planification, en l'espèce les budgets.

A côté du système budgétaire, le contrôle de gestion utilise par conséquent d'autres outils, qui sont conçus pour orienter les comportements des personnes lorsque la planification budgétaire ne leur donne pas de référence précise (on ne saurait tout prévoir). Ces outils d'incitation, d'orientation permanente des comportements, sont triples.

Ils portent, en premier lieu, sur la connaissance qualitative et quantitative des buts recherchés, qu'il faut inculquer aux responsables de tous niveaux hiérarchiques.

Ils exigent, ensuite, la définition corrélatrice, dont les responsables doivent disposer, des critères de décision à appliquer en face de situations type.

Enfin, ils concernent les dispositifs de motivation et de mobilisation du personnel.

➤ **Les budgets chiffrer des plans**

Les budgets expriment en termes comptables et financiers des plans d'actions à horizon de court terme.

Ceci appelle trois remarques très importantes.

Il faut en premier lieu souligner qu'un moyen doit être rapporté à un objectif, une dépense doit pouvoir être rattachée à un but qu'elle est supposée servir. Les budgets sont donc, avant tout, le chiffrage de couples objectifs-moyens.

---

<sup>8</sup> BOUQUIN Henri, 1992, « *La maîtrise des budgets dans l'entreprise* », édition Edicef, Paris, P 15-17.

## Chapitre 01 : Budget et processus budgétaire

Une deuxième remarque découle de celle-ci : derrière le budget, chiffrage comptable et financier, il y a l'action planifiée, donc des plans d'action décrivant des buts poursuivis sur le court terme et l'engagement prévu de moyens adéquats

En troisième lieu il faut indiquer, mais nous aurons l'occasion d'y revenir largement, que, comme la gestion budgétaire fait appel au langage comptable et financier, le système budgétaire comporte :

- des budgets fonctionnels, qui décrivent par centre de responsabilité les charges et produits attendus,
- un compte de résultat prévisionnel, appelé budget d'exploitation,
- un état prévisionnel des mouvements de trésorerie : le budget de trésorerie,
- un budget d'investissement et de financement,
- un bilan prévisionnel.

### 2.3. Les budgets doivent accorder les personnes, les projets, les stratégies

Aucun instrument de contrôle n'échappe à cette contrainte générale dans les organisations: il faut parvenir à intégrer

- les objectifs stratégiques poursuivis,
- les déclinaisons en activités qui en résultent,
- les comportements des personnes qui, à un titre ou à un autre, interviennent dans le processus sous contrôle...ne serait-ce que pour donner leur avis.

### 3. Les conditions d'élaboration d'un budget :

L'établissement du budget appelle le respect des conditions résumées comme suit<sup>9</sup> :

- La participation de tous les services, chacun en ce qui le concerne, à l'élaboration du budget d'ensemble ;
- La définition à chaque niveau de responsabilité les objectifs à atteindre et l'approbation des normes proposées ;
- Le commentaire succinct de chaque hypothèse retenue et les raisons qui en ont motivé le choix ;
- La fixation des normes qui ne soient ni optimistes ni pessimistes, mais qui tiennent compte de l'évolution que l'on devrait normalement observer au cours de l'exercice ;
- La mise au point et le respect d'un calendrier qui fixe les étapes de la construction du budget et la nature des renseignements à fournir pour chaque responsable ;

---

<sup>9</sup> LAUZEL Pierre, TELLER Robert, 1994, « *Contrôle de gestion et budget* », 7<sup>ème</sup> édition, édition Dalloz, Paris, P240-241.

## Chapitre 01 : Budget et processus budgétaire

- L'existence d'une équipe de coordination chargé de rassembler les données, de les valoriser et de les présenter ;
- Le calcul de la répercussion des modifications éventuelles de normes par rapport au budget précédent et la comparaison avec les écarts enregistrés en cours d'années ;
- L'analyse des budgets sera concertée et préparé en commun, ceci suppose que la partie des budgets à étudier à l'échelle « n » sera faite en liaison avec l'échelle « n-1 » ;
- Le budget élaboré en fonction d'objectifs visant la meilleure rentabilité, exclura tous les éléments non significatifs, susceptibles de fausser l'étalon et de donner des écarts sans valeur ;
- A l'expiration des périodes fixés par le calendrier, les écarts entre prévision et réalisation devront faire l'objet d'analyse et d'explication.

### 4. Principes d'établissement d'un budget

Six principes de base qui peuvent permettre au système budgétaire d'orienter et de mieux contrôler l'action collective<sup>10</sup> :

- Principe de non remise en cause de la politique générale de l'entreprise ;
- Principe de la totalité du système budgétaire ;
- Principe de superposition du système budgétaire et du système d'autorité ;
- Principe de non-destruction de la solidarité nécessaire entre les départements ;
- Principe de couplage du système budgétaire avec la politique du personnel ;
- Principe d'actualisation des prévisions au vu de nouvelles informations.

#### 4.1. Principe de non remise en cause de la politique générale de l'entreprise

Le système budgétaire doit s'inscrire dans le cadre de la politique générale de l'entreprise. Après avoir élaboré un plan stratégique, et des plans a long et moyen terme, le système budgétaire intervient comme un moyen de mise en œuvre à court terme et un moyen de contrôle de ces plans.

#### 4.2. Principe de la totalité du système budgétaire

Le système budgétaire doit couvrir la totalité des activités de l'entreprise. En effet, pour que les actions d'une entreprise soient en équilibre les unes par rapport aux autres on ne se contrecarre pas, la définition des missions des différents services est d'une grande importance.

#### 4.3. Principes de superposition du système budgétaire et du système d'autorité

---

<sup>10</sup> GERVAIS Michel, 2009, « *Contrôle de gestion* », 9<sup>ème</sup> édition, édition Economica, Paris, P355-360.

## Chapitre 01 : Budget et processus budgétaire

Le découpage et la présentation des budgets doivent se calquer sur le système d'autorité, c'est-à-dire en fonction de la répartition de l'autorité entre les cadres, car les plans d'actions sont le fait des responsables de l'organisation. Cependant, l'entreprise peut être organisée par services fonctionnels, par produits, par zones géographiques ou par projets. Quel que soit le type de partage de l'autorité, le système budgétaire se calque dessus.

### 4.4. Principe de non-destruction de la solidarité nécessaire entre les départements

Ceci revient à dire que l'identification claire des responsabilités ne doit pas nuire à l'esprit d'équipe et aux solidarités interdépartementales nécessaires. Ainsi, chaque chef de service doit chercher à atteindre ses objectifs en se souciant en même temps de l'effet de son action sur les autres départements.

### 4.5. Principe de couplage du système budgétaire avec la politique du personnel

Les bonnes prévisions, les mécanismes impeccables de contrôle budgétaire et la détermination correcte des objectifs ne suffisent pas pour qu'un système budgétaire soit efficace. Cette dernière trouve sa force dans la bonne politique du personnel qui doit s'impliquer avec motivation dans les réalisations des actions selon la logique budgétaire.

### 4.6. Principe d'actualisation des prévisions au vu de nouvelles informations

Chaque fois que des nouvelles informations significatives apparaissent, une révision budgétaire est nécessaire. Ici donc, la moindre modification de l'environnement n'est pas concernée.

## 5. Limites du budget

« Le budget est violemment critiqué par les consultations et les chercheurs, moins par les praticiens. Les critiques adressées au budget sont multiples. Elles reposent généralement sur une inadaptation du dispositif aux nouvelles conditions de la concurrence ». Sont ainsi cités :

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

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

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

### 6. Les différents types de budget

Il existe principalement trois catégories de budgets<sup>11</sup>. Les budgets opérationnels qui regroupent à la fois le budget de vente, de production et d'approvisionnements, Les budgets financiers subdivisés en budget des investissements et de trésorerie et en fin les budgets des frais généraux ou de synthèse.

#### 6.1. Les budgets opérationnels

##### 6.1.1. Le budget de vente :

Le budget de vente est la première construction du réseau des budgets de l'entreprise. Il est défini comme : « un chiffrage en volume et en valeur dont le but premier est de déterminer les ressources de l'entreprise et dans un deuxième temps d'en déduire les moyens nécessaires aux services commerciaux ».

Ce programme d'action influe évidemment sur les frais commerciaux et de distribution : ces données sont regroupées dans un budget appelé « budget des services commerciaux ».

Le travail de prévision des ventes est souvent effectué par un service des études commerciales en collaboration avec le contrôle de gestion.

Ce travail permet la connaissance des possibilités commerciales de l'entreprise et doit permettre à la direction générale de fixer aux services commerciaux les objectifs de l'année à venir.

---

<sup>11</sup> ALAZARD Claude, SEPARI Sabine, 2010, « *Contrôle de gestion : manuel et applications* », 2<sup>ème</sup> édition, édition Dunod, Paris, P 307-338.

## Chapitre 01 : Budget et processus budgétaire

Dans le cadre d'une gestion budgétaire négociée, cette phase doit être réalisée en collaboration avec les opérationnels de la vente. La prévision retenue, souvent sous deux hypothèses, une haute et une basse, la direction commerciale définira les moyens à mettre en œuvre pour réaliser ces objectifs. Elle définit ainsi les variables d'action sur lesquelles elle compte asseoir son plan d'action.

### 6.1.2. Le budget de production

Le budget de production est la représentation finale et chiffrée de l'activité productive annuelle. Il est résultante des décisions prises au niveau du budget des ventes et de la politique de stockage de l'entreprise. Ce budget est limité par les capacités productives actuelles de l'entreprise et leurs possibilités physiques d'évolution à court terme. Le budget de production est un outil de contrôle et d'optimisation des ressources productives. L'établissement des programmes de production passe par la résolution de problèmes d'allocations optimales des ressources.

Ce travail de budgétisation est réalisé en collaborations entre les services techniques productifs et le contrôle de gestion. Pour présenter un plan de production valorisé, l'entreprise utilise les coûts standards des produits. Ce chiffrage représente l'objectif des services productifs.

Dans ce chiffrage les charges directes et indirectes de production sont éclatées dans le temps (le mois très souvent) et dans l'espace en fonction de la répartition géographique de la production et des responsabilités.

Ces services doivent proposer un plan d'action permettant de respecter, dans les conditions du budget, leurs obligations en matière de production.

Ce plan envisage les variables suivantes :

- Le taux de perte de matières premières ;
- Le taux de productivité de la main-d'œuvre ;
- Les effectifs ;
- La sous-traitance en volume (éventuellement) ;
- L'entretien préventif en taux d'heures perdues.

### 6.1.3. Le budgets des approvisionnements

Le budget d'approvisionnements est le budget qui permet d'assurer la disponibilité de l'ensemble des éléments à consommer en quantité voulue, à un prix optimum et dans un délai maîtrisé. Sa construction repose sur l'égalité suivante<sup>12</sup> :

$$QA = QC - SI + SF$$

Avec :

QA : quantité à acheter ;

QC : quantité à consommer ;

---

<sup>12</sup> CABANE Pierre, 2008, « *Essentiel de la finance à l'usage des managers* », édition d'organisation, P283.

**SI:** stock initial;

**SF:** stock final.

Ce budget est fait, en même temps que le budget de production. Après avoir chiffré le flux des quantités des matières utiles pour alimenter le flux de production il faudra prévoir la répartition des commandes dans le temps, de manière à ne pas entamer dangereusement le stock de sécurité tout en évitant des gonflements qui entament la rentabilité des capitaux<sup>13</sup>.

### 6.1.4. Les budgets financiers

#### 6.1.4.1. Budget d'investissement

Se définit comme l'affectation de ressources à un projet dans l'espoir d'en retirer des profits futurs. C'est un détour de production.

Dans le cadre d'une procédure budgétaire, l'établissement d'un budget d'investissement consiste à traduire en termes financiers la partie du programme que le plan a prévu de mettre en œuvre pour l'année future.

Il concerne tous les projets d'engagement de dépenses en bien matériel et immatériel dans le siècle d'exploitation qui est supérieur à une année, soit pour l'acquisition du bien constituant le patrimoine de l'entreprise ou d'autre part la recherche de bénéfice futur. Il est composé de la quote-part annuelle des investissements menés sur plusieurs exercices dont le cadre de décision était le plan, ainsi que des projets de moindre importance décidés au cours du processus budgétaire. Autrement dit, il traite les recettes et les dépenses qui concernent l'investissement.

#### 6.1.4.2. Budget de trésorerie

Le budget de trésorerie est un état prévisionnel des flux de trésorerie (encaissements, décaissements). Il permet de vérifier la cohérence du système budgétaire de l'entreprise avant l'établissement du budget général.

La gestion prévisionnelle de la trésorerie comprend quatre étapes :

- Le recensement des prévisions de trésorerie (encaissements, décaissements) à partir des autres budgets et des décalages de paiement ;
- l'élaboration du budget de trésorerie pour une période de douze mois ;
- l'équilibrage du budget de trésorerie avec comme objectif de tendre vers une trésorerie zéro au moindre coût ;
- le contrôle de la trésorerie en comparant les flux de trésorerie prévisionnels à ceux constatés<sup>14</sup>.

Le budget de trésorerie nous indique si nous allons avoir un excédent ou une insuffisance de liquidité et combien de temps vont durer ces excédents ou insuffisances.

---

<sup>13</sup>LAUZEL Pierre, TELLER Robert, 1994, « *Contrôle de gestion et budgets* », 7<sup>ème</sup> édition, Paris : Sirey, P. 247

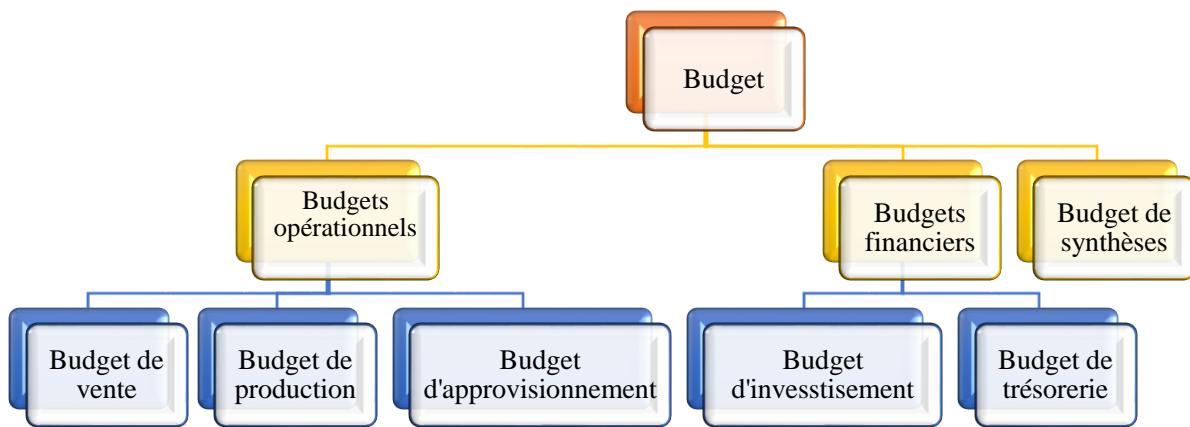
<sup>14</sup> GRANDGUILLOT Béatrice et Francis, 2016, « *L'essentiel du contrôle de gestion* », 9<sup>ème</sup> édition, Gualino, Paris, P107.

# Chapitre 01 : Budget et processus budgétaire

## 6.1.4.3. Le budget des frais généraux (synthèses)

Il comprend essentiellement les charges fixes. Les frais généraux recouvrant des postes de dépenses très variable d'une entreprise à l'autre : des frais discrétionnaires (produits ou prestations achetés à l'extérieur : fourniture, frais de déplacement, téléphonie...) et des dépenses globales des fonctions le plus souvent à caractère administratif (comptabilité, service généraux, ressources humaines...) <sup>15</sup>.

Figure N° 01: Les types du budget.



Source : Elaboré par nous-même.

## Section 02 : Processus budgétaire

Le processus budgétaire est une série d'activités ordonnées, qui permettent d'apprécier la réalisation d'un budget.

### 1. Définition et objectifs du processus budgétaire

#### 1.1. Définition

Classiquement, le processus de budgétisation peut être vu avant tout comme un découpage de divers budgets, correspondant au découpage de l'entreprise en centre de responsabilité <sup>16</sup>.

<sup>15</sup> SELMER Caroline, 2<sup>ème</sup> édition, Op.Cit, P 110.

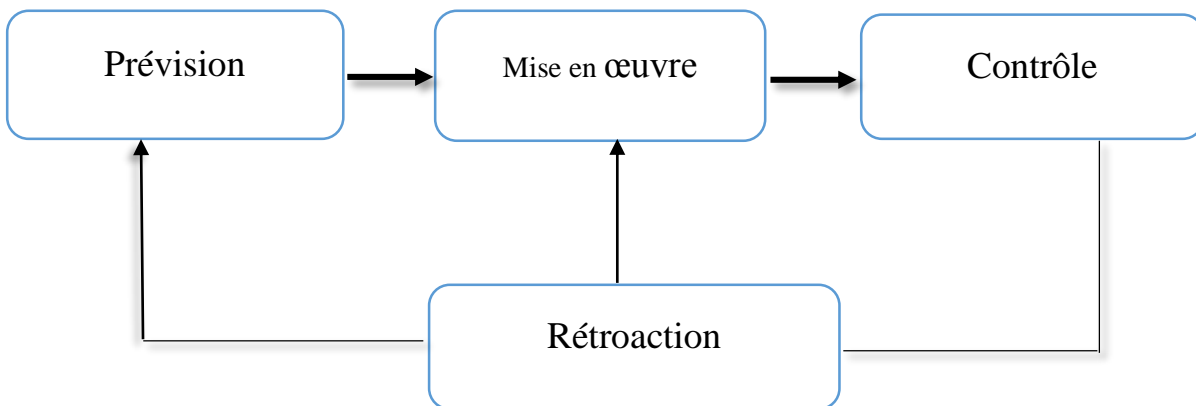
<sup>16</sup> LONING Hélène, Op.Cit, P70.

## Chapitre 01 : Budget et processus budgétaire

Le processus budgétaire représente ce que fait l'entreprise. A ce titre un processus est toujours orienté vers un bénéficiaire ou un système bénéficiaire, interne ou externe. Il peut ainsi comprendre des activités réalisées par différents services ou différentes entités : en dit que le processus est transversal.

Le processus budgétaire est un mode de gestion qui permet à partir des plans (la planification), de formaliser de manière chiffrée des objectifs à court terme en budgets. La formalisation des objectifs en budgets implique tous les responsables de l'entreprise dans le processus budgétaire.

**Figure N°02 :** Les étapes du processus budgétaire.



**Source :** DORIATH Brigitte, Goujet Christian, 2007, « *Gestion prévisionnelle et mesure de la performance* », 3<sup>ème</sup> édition, édition Dunod, Paris, 198.

### 1.2. Objectifs de processus budgétaire

L'objectif de processus budgétaire est la mise en place d'un réseau de budgets qui couvre toutes les activités de l'entreprise, et respecte l'interaction existante entre les sous-ensembles qui la constituent. Dans le cadre du processus budgétaire, les objectifs sont définis annuellement par la direction générale.

Le processus budgétaire avait aussi pour objectif de gérer et de responsabiliser les employés. Il pouvait également être perçu comme un facteur de satisfaction.

Il permet ainsi de déterminer les investissements prioritaires ; ajourner des dépenses ; fixer des objectifs aux opérationnels.

Plus largement, le processus budgétaire permet d'améliorer les prises de décision, d'identifier les problèmes avant qu'ils ne surviennent (difficultés de trésorerie...) et donc de gérer l'argent plus efficacement.

### 2. La planification budgétaire

La planification budgétaire est une vision à long terme du projet de l'entreprise qui doit lui permettre de réaliser ses objectifs. Il est directement lié à la stratégie de l'entreprise.

## Chapitre 01 : Budget et processus budgétaire

La planification a des avantages qui contribuent à la maîtrise du futur. On distingue<sup>17</sup>:

- L'anticipation et la maîtrise des changements dans l'environnement par une attitude volontariste ;
- La coordination de l'ensemble des activités de l'entreprise pour atteindre les buts visés ;
- La réalisation d'une meilleure décentralisation des activités ;
- Le contrôle efficace de la réalisation des objectifs poursuivis par rapport aux standards définis dans les plans.

Mais elle présente aussi des risques tels que :

- Risque d'obsolescence des plans lorsque l'environnement est instable, turbulent ;
- Les plans ne peuvent pas remplacer l'intuition et la créativité ;
- Risque de développer une vision.

La procédure de planification du budget se déroule en trois étapes : le plan stratégique ; le plan opérationnel ; le plan d'action et budget.

### 2.1. Le plan stratégique

Le plan stratégique reprend les points de la stratégie, à savoir :

- Les marchés/ produits / technologies de l'entreprise ;
- Les objectifs de cette dernière : buts quantifiés, par exemple un pourcentage de part de marché ;
- Les moyens pour les atteindre : croissance interne, externe, zones géographiques à privilégier.

Il retrace les différentes étapes souhaitées du devenir de l'entreprise. Son horizon se réduit considérablement avec l'impact de mondialisation : de 5 à 10 ans dans les années 1980, il est, aujourd'hui, très souvent ramené à un horizon de 3-5 ans.

Ayant été élaboré à la suite d'une étude précise des forces et des faiblesses actuelles de l'entreprise et de son environnement, le plan stratégique intègre les notions de « souhaitable » et de « possible » dans un ensemble cohérent et réaliste. Sous cet aspect, il se différencie complètement de la prospective, qui imagine le futur, et dont l'horizon est beaucoup plus lointain.

Exprimant les grandes lignes d'un plan d'actions qui s'étend sur plusieurs années, sa forme est variée et les objectifs peu détaillés.

Ce plan est élaboré par la direction générale avec confrontation des responsables de chaque grande fonction de l'entreprise. Comme tout programme d'action, il doit être porté à la connaissance des responsables des unités décentralisées puisqu'il doit servir de cadre à leur

---

<sup>17</sup> <http://xn-apprendreconomie-jqb.com/la-procedure-budgetaire/?amp=1>, consulté le 11/06/2022.

action et leur permettre des propositions de mise en œuvre qui seront intégrées dans le plan opérationnel.

### 2.2. Le plan opérationnel

Le plan opérationnel est élaboré en accord ou sur proposition des centres de responsabilités.

Il représente sur un horizon de deux à trois ans les modalités pratique de mise en œuvre de la stratégie.

Cette programmation s'articule, pour chaque fonction, en :

- une planification des actions ;
- une définition des responsabilités ;
- une allocation de moyens de financiers, humains et /ou techniques.

Il conduit à envisager le futur proche de l'entreprise sous les aspects conjugués de sa viabilité, de sa rentabilité et de son financement. C'est pourquoi il se subdivise, parfois en plusieurs plans partiels :

- plan d'investissement ;
- plan de financement ;
- « documents de synthèse » prévisionnels ;
- Plan de ressources humaines.

Le plan opérationnel constitue un passage obligatoire entre le plan stratégique et les budgets qui organisent l'activité au présent. Il s'appuie sur le plan stratégique tandis que le budget s'inspire du plan opérationnel.

### 2.3. Le plan d'action et budget

Le plan d'actions est classiquement élaboré par centre de responsabilité en s'appuyant sur l'identification des variables d'action. Il prend en compte les orientations de la direction générale et en décline les stratégies au niveau des centres de responsabilité et des fonctions.

Il conduit donc à établir des plans sectoriels et à chiffrer les besoins d'investissement compte tenu des objectifs à atteindre , des hypothèses d'environnement, des actions à entreprendre et des plans de rechange à mettre en œuvre en cas d'écart sur les hypothèse.

Il entraîne alors le chiffrage des moyens nécessaires, compte tenu du calendrier des actions à entreprendre, et les comptes prévisionnels<sup>18</sup>.

En général, le plan d'action comprend également un mécanisme ou une sorte de méthode de suivi et de contrôle afin que les responsables puissent analyser si les démarches sont sur la bonne voie et mesurer la capacité de l'entreprise à réaliser ses prévisions et sa stratégie.

---

<sup>18</sup> LONING Hélène, 2008, « *Le contrôle de gestion* », 3<sup>ème</sup> édition, édition Dunod, Paris, P93.

Un exécutif qui veuille se débrouiller sans aucun plan d'action perdra son temps puisqu'il finira par devoir étudier chacune des démarches pour découvrir s'il est sur la bonne voie.

### 3. L'élaboration de budget

L'élaboration budgétaire repose sur des procédures qui se décomposent en sept phases, qui peuvent être mise en évidence dans l'organisation, et cela se fait selon un calendrier budgétaire établi sur un horizon annuel.

#### 3.1. Les phases d'élaboration budgétaire

Une procédure budgétaire consiste à formaliser les documents qu'il faudra remplir et les étapes qui permettront d'arriver au budget définitif.

L'articulation plan-budget repose sur l'intégration des procédures et de l'organisation et le suivi d'un planning rigoureux.

Sept phases clés peuvent être mises en évidence dans l'organisation de la procédure<sup>19</sup>:

##### 3.1.1. La première phase

La première phase doit consister à indiquer à chaque responsable de plans d'actions, programmes, budgets, les attentes que la direction formule dans le domaine qui l'intéresse de façon qu'il puisse établir des plans conçus comme une réponse à ces attentes. Ces dernières doivent être chiffrées. Il est inutile d'indiquer que l'on souhaite, par exemple, une réduction des coûts si l'on n'a pas évalué son ampleur.

Dans une entreprise qui a établi une planification opérationnelle formalisée, cette démarche peut sembler naturelle, puisqu'un plan à moyen terme existe et qu'il convient de définir les objectifs de l'année à venir conformément à ce plan. Si l'entreprise ne dispose pas d'un tel outil, il faut spécifier les grandes ambitions de l'année à venir avant de demander à chacun de faire ses propres propositions.

Cette première phase du processus budgétaire doit aussi, dans une procédure déconcentrée de planification, porter sur :

- Le rappel aux opérationnels des significations précises des rubriques employées dans les documents servant à la planification : que doit contenir, par exemple, le poste « entretien » ? Qu'appelle-t-on « chiffre d'affaires » ? Etc.

- L'annonce aux opérationnels des hypothèses économiques majeures à retenir pour la période budgétée : taux de change, taux d'inflation, taux de base bancaire, évolution des rémunérations, tendances économiques des marchés, etc. Il s'agit ici de s'assurer que chacun travaille sur le même scénario de base.

---

<sup>19</sup> BOUQUIN Henri, Op.Cit, P58-62.

## Chapitre 01 : Budget et processus budgétaire

-Le calendrier d'élaboration des plans et budgets, auquel est jointe la liste des personnes responsables de la fourniture des informations requises ou de la validation des hypothèses proposées.

Tous ces éléments sont contenus dans un fascicule budgétaire adressé aux responsables hiérarchiques et aux contrôleurs de gestion.

### 3.1.2. La deuxième phase

La deuxième phase est celle de l'élaboration du pré budget, qui peut prendre deux formes :

- Celle d'une simulation par le contrôleur de gestion des conséquences des hypothèses qu'il juge les plus réalistes, après avis des services fonctionnels appropriés. Le but recherché est de disposer d'une première référence qui permettra d'analyser les propositions faites par les opérationnels dans leurs propres domaines ;
- Celle, de la part de ces derniers, de la première construction des plans d'action, programmes et budgets en résultant.

Dans la plupart des cas, on parle de pré budget parce que les opérationnels élaborent des plans et programmes, le contrôle de gestion se chargeant à chaque échelon hiérarchique d'une évaluation globale et d'une consolidation de cette épure pour en tester la crédibilité, la cohérence et la faisabilité. La confection détaillée des budgets intervient une fois ces schémas globaux approuvés par la direction.

Ainsi, on demandera aux centres de responsabilité de transmettre leurs plans d'action et les principales données qui en résultent en termes de : chiffre d'affaires, marges, parts de marché, besoin d'investissement, effectifs, etc.

### 3.1.3. La troisième phase

La troisième phase est celle de la négociation du pré-budget avec la hiérarchie.

Les contrôleurs de gestion de chaque niveau hiérarchique doivent être les garants de la cohérence de ce qui est transmis vers le haut. Lorsque des questions leur semblent devoir être posées, ils doivent en entretenir l'opérationnel concerné et n'alerter la hiérarchie que si l'opérationnel maintient une hypothèse jugée inappropriée.

Dans cette phase d'ajustement et de négociation, le contrôle de gestion joue souvent un rôle de proposition : sa compétence spécifique appuyée sur sa connaissance large des activités, les données qu'il a pu réunir au long de l'année, les études de rentabilité qu'il a faites lui permettent en effet de suggérer des solutions susceptibles d'améliorer les objectifs pour obtenir une meilleure convergence avec les buts des dirigeants et préserver le long terme.

## Chapitre 01 : Budget et processus budgétaire

### 3.1.4. La quatrième phase

La quatrième phase est celle de la confection des budgets des centres de responsabilité.

Les épures que constituent les prés budgets une fois approuvées, il reste à confectionner les documents budgétaires détaillés.

Le contrôleur de gestion doit jouer un rôle actif dans cette phase : il lui revient de prendre en charge toutes les opérations à caractère administratif et comptable qui permettent de passer des programmes approuvés aux budgets détaillés, de manière à ne pas imposer aux opérationnels une tâche lourde et parfois hors de leurs compétences.

### 3.1.5. La cinquième phase

La cinquième phase est celle de la dernière négociation et de l'approbation du budget par le conseil d'administration.

Deux autres phases viennent ensuite, parfois de manière quasi simultanée :

- la mensualisation du budget,
- son actualisation.

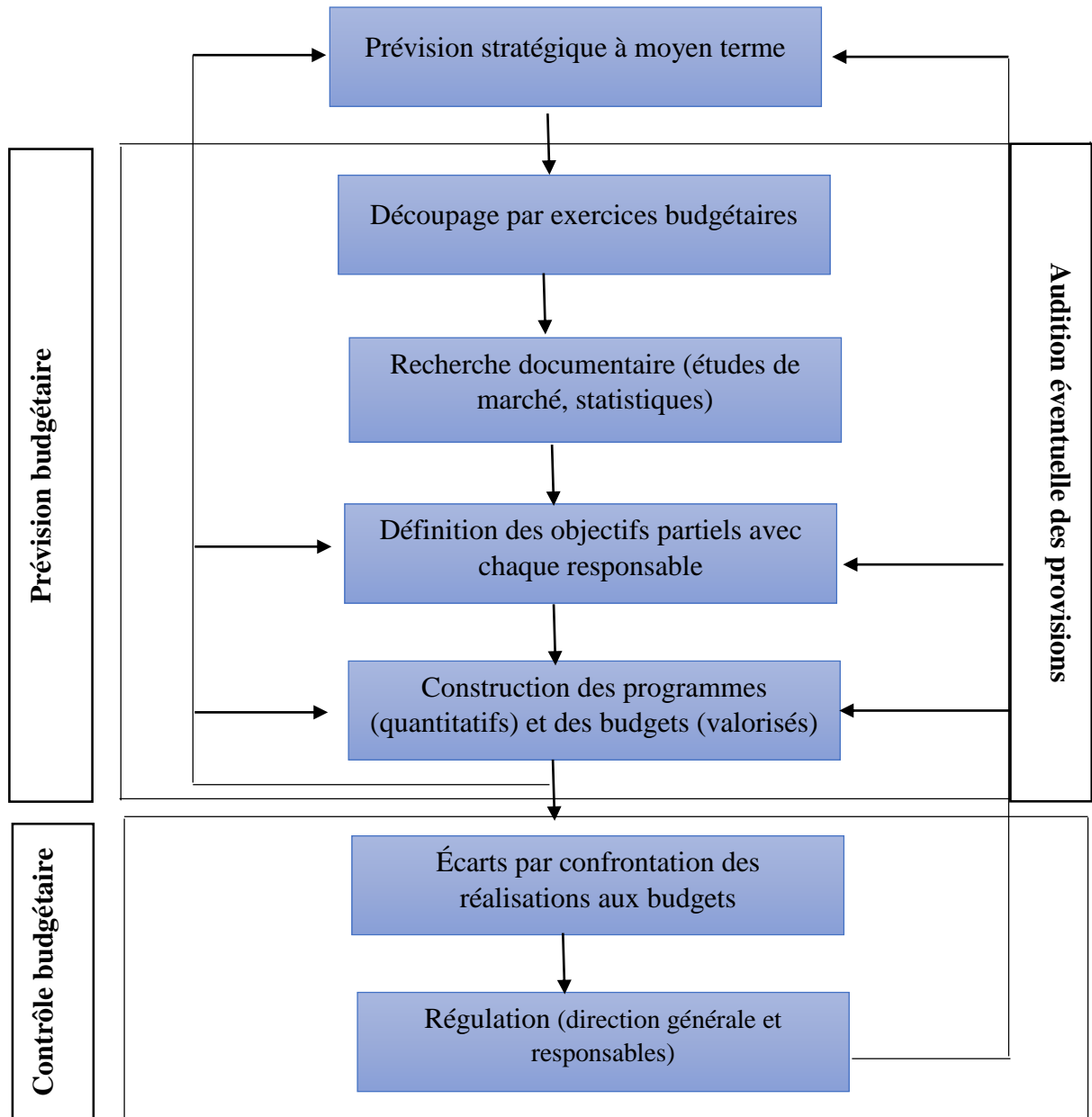
La mensualisation est la répartition par mois des budgets, qui doit également faire l'objet de négociation sous l'arbitrage de la direction, doit être menée avec soin puisqu'elle servira de référence au suivi, en général mensuel. Il y a lieu d'éviter toute procédure de découpage en deuxième du budget annuel ainsi que les procédures d'abonnement des frais périodiques (qui perdent leur intérêt pour un suivi des dépenses réelles).

L'actualisation permet de réajuster les budgets en tenant compte des réalités de l'exercice N+1, le budget étant établi en N. Cette étape est facultative.

Le schéma suivant résume la procédure d'élaboration du budget :

## Chapitre 01 : Budget et processus budgétaire

Figure N°03 : Procédure d'élaboration du budget.



Source : DORIATH Brigitte, 2008, « *Contrôle de gestion : manuel et applications* », 5<sup>ème</sup> édition, édition Dunod, Paris, P02

### 3.2. Le calendrier budgétaire

Figure N° 04 : Calendrier type d'une procédure budgétaire.

<p><b>Mai –juin</b></p> <ul style="list-style-type: none"><li>• Cadre budgétaire<ul style="list-style-type: none"><li>- Hypothèses macro-économiques</li><li>- Orientations DG</li></ul></li></ul> <p><b>Juillet-septembre</b></p> <ul style="list-style-type: none"><li>• Navette budgétaire : pré-budgets</li></ul> <p><b>Septembre-octobre</b></p> <ul style="list-style-type: none"><li>• Arbitrage(s)<ul style="list-style-type: none"><li>- Confrontation des pré-budgets consolidés aux objectifs</li></ul></li></ul> <p><b>Novembre</b></p> <ul style="list-style-type: none"><li>• Approbation DG : arrêt des budgets N+1</li></ul> <p><b>L'année suivante</b></p> <ul style="list-style-type: none"><li>• Exécution et suivi budgétaire</li></ul>
---

Source : LONING Hélène et MALLERET Véronique et al, 2013, « *Contrôle de gestion* », 4<sup>ème</sup> édition, édition Dunod, Paris, P75.

Le budget doit être terminé avant le début de l'année budgétaire, mais ce n'est pas toujours le cas, car il faut démarrer assez tôt et surtout ne pas s'enliser dans les conflits ou dans l'attente des décisions de la concurrence.

Lorsqu'il existe un processus formel de planification, le plan opérationnel est terminé en Juillet, ce qui permet de disposer dès cette période des objectifs et politique pour la première année du plan. Aussi, le processus budgétaire lui-même peut ne commencer que début septembre pour être terminé fin décembre : l'essentiel du travail consiste alors pour les opérations à affiner les objectifs et le plan d'action en fonction de l'évolution du plan et à mensualiser les chiffres budgétaires pour faciliter le suivi.

En absence de processus formel de planification, l'élaboration des budgets est plus longue, puisque la Direction générale et les opérationnels doivent préciser la stratégie, les politiques, etc. il est alors fréquent de voir démarrer le travail budgétaire début juillet dans un groupe de quelques milliers de personnes.

## Chapitre 01 : Budget et processus budgétaire

Le calendrier indiquera pour chaque semaine le travail budgétaire à réaliser dans les différentes fonctions, soit de façon très précise, en allant jusqu'à la description de toutes les opérations budgétaires en indiquant les responsabilités à chaque stade :

- qui collecte telle information ?
- qui la transmet, sous quelle forme, à quelle date, et à qui ?
- quelle instance est autorisée à prendre telle décision ?

### 4. Exécution du budget

L'exécution budgétaire est la mise en œuvre des activités telles que programmées par le budget de l'entreprise et la saisie en terme monétaire, dans les différentes comptabilités, des ressources consommées et des produits réalisés par les centres de responsabilité.

Pour cela, tout le réseau budgétaire de l'organisation doit observer certaines règles de gestion financière.

L'exécution budgétaire se traduit par l'application de procédures internes fondées sur les principes sus-évoqués et la comptabilisation des réalisations budgétaires<sup>20</sup>.

Dès l'adaptation du budget, il y a lieu de procéder à :

- La ventilation des dotations budgétaires par centre de responsabilité ;
- La mensualisation des budgets ;
- La définition des délégations à accorder aux différents responsables de centre pour l'exécution de leurs budgets.

L'exécution de budget constitue dès lors un document financier obligatoire qui doit être strictement appliqué et qui nécessite une série d'opérations administratives aussi bien en matière de recettes que de dépenses, c'est-à-dire des décaissements et des encaissements.

Les données budgétaires des différents rapports sont centralisées et comptabilisées mensuellement et/ou trimestriellement des réunions de suivi budgétaires se tiennent regroupant autour du contrôleur de gestion des responsables de la hiérarchie<sup>21</sup>.

### 5. Le suivi contrôle budgétaire

Le suivi contrôle budgétaire est une fonction décentralisée au niveau de chaque responsable d'unité de gestion, particulièrement dans le cadre d'une méthode ascendante<sup>22</sup>. Il revient ainsi, à chaque responsable, d'effectuer son propre suivi contrôle budgétaire.

En d'autres termes, le suivi contrôle budgétaire est « un système d'alerte qui permet aux responsables d'être informés en cas de dérapage par rapport aux prévisions afin qu'ils réagissent »<sup>23</sup>. Il consiste donc à comparer le niveau des réalisations par rapport aux prévisions,

<sup>20</sup> CLICHE Pierre, 2009, « *Gestion budgétaire et dépenses publiques* », édition Presses, Québec, P135.

<sup>21</sup> LECLERE Didier, 1994, « *Gestion budgétaire* », Edition Eyrolles, Paris, P21.

<sup>22</sup> LOCHARD Jean, Op.Cit, P37.

<sup>23</sup> LECLERE Didier, Ibid, P24.

## Chapitre 01 : Budget et processus budgétaire

parfois à établir des corrélations, à faire des analyses et à prendre des décisions. Ainsi, le but du suivi contrôle budgétaire est de mesurer les réalisations de l'entreprise par rapport à un objectif fixé, c'est un outil de contrôle par les résultats. Il est périodique, lorsque chaque responsable budgétaire rend compte à sa hiérarchie des valeurs réalisées de son département par le système de reporting (rapports ou comptes rendus mentionnant aussi les écarts significatifs observés et les propositions des mesures de sauvegardes).

### Conclusion

Un budget est une affectation prévisionnelle quantifiée, aux différents centres de responsabilité, d'objectifs et/ou de moyens pour une période déterminée limitée au court terme (une année).

L'élaboration d'un budget permet de refléter la sante financière d'une entreprise.

La méthode budgétaire donne aux dirigeants une vision de l'avenir, et la mise en position favorable pour exploiter les opportunités, elle permet d'anticiper les problèmes.

***Chapitre 2 : La gestion budgétaire  
comme un outil de contrôle de gestion.***

### Introduction

Gérer une entreprise, c'est prévoir, commander, organiser et contrôler. Dans l'entreprise la gestion budgétaire est une nécessité absolue, elle permet à la fois d'atteindre les objectifs tracés et de ne pas se laisser surprendre par des dérives éventuelles. Elle est considérée comme étant un système de gestion prévisionnelle, qui a pour finalité de préparer l'entreprise à exploiter les atouts et affronter les difficultés qu'elle rencontrera dans l'avenir, cette dernière permet donc l'amélioration de la performance de l'entreprise en facilitant la communication interne entre les différents équipements.

Ce chapitre est subdivisé en deux sections. Dans la première section, nous allons cerner les différentes notions de la gestion budgétaire, son rôle, ses objectifs et ses fonctions. Nous allons également identifier ses acteurs et les rôles de ces derniers et en fin décrire les conditions d'installation d'une gestion budgétaire efficace. La seconde section sera consacrée à la démarche budgétaire qui se déroule en trois étapes à savoir la prévision, les budgétisations et le contrôle.

### Section 01 : les fondements théorique de la gestion budgétaire

Pour pouvoir instaurer un contrôle de gestion, la gestion budgétaire reste parmi les outils les plus importants d'où la nécessité de s'assurer de sa bonne conception ainsi que de sa mise en action.

#### 1. Définition de la gestion budgétaire

Elle est « un mode de gestion qui consiste à traduire en programmes d'actions chiffrés, appelés budgets, les décisions prises par la direction avec la participation des responsables »<sup>1</sup>.

C'est « une méthode de prévision systématique et de contrôle par le moyen des budgets découlant d'un plan d'ensemble qui peut couvrir une assez longue période et qui est décomposé en programme d'action à échéance plus rapprochée déterminée de telle manière qu'ils soient normaux et réalisables »<sup>2</sup>.

C'est « un ensemble des techniques mises en œuvre pour établir des prévisions à court terme applicable à la gestion d'une entreprise et pour comparer aux résultats effectivement constatés »<sup>3</sup>.

La gestion budgétaire « suppose la définition d'objectifs, une structure englobant l'ensemble des activités de l'entreprise, la participation et l'engagement des responsables des centres de responsabilité et la mise en place d'un contrôle budgétaire »<sup>4</sup>.

---

<sup>1</sup> DORIATH Brigitte, 2001, « *Contrôle de gestion* », 2<sup>ème</sup> Edition, DUNOD, Paris, p 01.

<sup>2</sup> DEPALLENS Georges, 1971, « *Gestion financière de l'entreprise* », 4<sup>ème</sup> édition, SIREY, Paris, P 519.

<sup>3</sup> FORGET Jack, 2005, « *gestion budgétaire : prévoir et contrôler les activités de l'entreprise* » édition d'organisation, Paris, P 09.

<sup>4</sup> GRANDGUILLOT Béatrice et Francis, 2009, « *l'essentiel du contrôle de gestion* », 4<sup>ème</sup> édition Lextenso, Paris, P58.

## Chapitre 02 : La gestion budgétaire comme outil de contrôle de gestion

On peut dire aussi que la gestion budgétaire est un mode de pilotage à court terme qui englobe tous les aspects de l'activité de l'organisation dans un ensemble cohérent de prévisions chiffrées et permet la mise en évidence des écarts et des actions correctives.

### 2. Objectifs de la gestion budgétaire

Les objectifs de la gestion budgétaire sont<sup>5</sup>:

- **La planification** : Participe 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 services ;
- **La motivation** : Apporter une motivation aux responsables pour qu'ils atteignent les objectifs fixés ;
- **Le contrôle** : Aide à contrôler des activités en comparant la performance au plan prévisionnel et procéder aux ajustements nécessaires ;
- **L'évaluation** : Créer un cadre d'évaluation de la performance des responsables dans la réalisation des objectifs individuels et ceux de l'entreprise.

### 3. Rôle de la gestion budgétaire

Plusieurs rôles sont attribués à la gestion budgétaire ils peuvent être résumés comme suit :

- Elle permet de chiffrer, planifier les effets de la mise en œuvre d'un programme ;
- Etablir des objectifs et obtenir un accord sur les plans d'action ;
- Communication de la stratégie ;
- Délégation d'autorité pour prise de décision ;
- Allocation de ressources et approbation des investissements ;
- Coordination inter services ;
- Gestion des coûts et des services centraux ;
- Prévision des résultats ;
- Incitations, évaluation et sanction des performances ;
- Mesure et contrôle des performances.

### 4. Les conditions préalables à l'installation d'une gestion budgétaire efficace

Mettre en place un système de gestion budgétaire dans une entreprise, entraîne des changements majeurs au sein de cette dernière. Par ailleurs, nous savons que tout changement majeur ou toute introduction de méthodes nouvelles au sein d'une organisation, nécessite des moyens nouveaux, une organisation (structuration) nouvelle et notamment une préparation psychologique du personnel pour éviter toute réticence de la part de ce dernier.

L'ensemble de ces conditions préalables peuvent être regroupées sous trois rubriques :

---

<sup>5</sup> BROOKSON Stephen, 2001, « *Gérer un budget* », Edition Mango Pratique, Paris, P 09.

## Chapitre 02 : La gestion budgétaire comme outil de contrôle de gestion

- conditions relatives à l'organisation générale de l'entreprise ;
- conditions matérielles ;
- existence ou création d'un environnement psychologique favorable.

### 4.1. Conditions relatives à l'organisation générale de l'entreprise

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

L'introduction de la méthode budgétaire va donc se traduire le plus souvent par un aménagement ou une refonte des structures existantes au sein de l'entreprise.

#### 4.1.1. Nécessité de diviser l'entreprise en fonction homogène

Étant donné que la gestion prévisionnelle est basée sur l'analyse des écarts, l'entreprise doit être organisée de telle sorte qu'elle permette de mettre un objectif déterminé à la charge, exclusivement, d'une personne ou d'un groupe de personnes.

Cet impératif n'est satisfait que si tout chevauchement de responsabilité est exclu. Pour ce, il y a lieu de définir de façon très précise les fonctions de l'entreprise.

#### 4.1.2. Nécessité de décentraliser les structures de l'entreprise

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

Déléguer une responsabilité c'est, pour le supérieur hiérarchique, confier à un subordonné la mission d'atteindre des objectifs en lui laissant une certaine liberté dans la conduite des opérations en vue de la réalisation de ces objectifs.

### 4.2. Conditions matérielles

Ces conditions se résument en trois (03) catégories.

#### 4.2.1. Nécessité de se baser sur une comptabilité suffisamment détaillée

Partant du fait que les budgets sont tributaires des informations fournies par la comptabilité, notamment la comptabilité analytique, l'organisation comptable de l'entreprise doit correspondre à l'organisation budgétaire.

## Chapitre 02 : La gestion budgétaire comme outil de contrôle de gestion

Exemple, dans une entreprise, les sections homogènes dans lesquelles sont regroupés les frais indirects peuvent ne pas correspondre à la notion de section budgétaire (centre de responsabilité).

Dans ce cas, pour satisfaire les besoins budgétaires, on sera amené soit à remanier la structure comptable existante, soit à lui superposer une nouvelle structure comptable par responsabilités coïncidant avec le découpage budgétaire.

### 4.2.2. Nécessité de délimiter le champ de la prévision dans le temps

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

- le délai de rotation des stocks,
- les variations saisonnières,
- la durée de la période fiscale,
- la durée du cycle (processus) de production.

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

### 4.2.3. Nécessité de disposer d'informations de qualité

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

### 4.3. Existence ou création d'un environnement psychologique favorable

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

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

Autrement dit, elle nécessite une véritable préparation psychologique sans laquelle, les conditions précédentes seraient Insuffisantes.

Cette préparation psychologique a un double objectif :

➤ **Rassurer le personnel**

Ceci est possible en mettant l'accent :

- Sur le fait que le système budgétaire n'est pas instrument basé sur la suspicion mais sur la confiance;
- Sur le fait que le système n'est, pas impose. par la direction mais qu'il est, au contraire, le résultat participation à tous les niveaux;
- Sur le fait que tous les secteurs de l'entreprise soient concernés.

➤ **Eveiller l'intérêt du personnel**

Ceci est possible en insistant sur les possibilités nouvelles qui peuvent apparaître, au plan des améliorations des conditions de travail, au plan de la rémunération, de la promotion sociale..

### 5. Les fonctions de la gestion budgétaire

L'élaboration du budget n'est pas une fin en soi ; elle vise essentiellement à mettre en place un mode de gestion permettant d'assurer à la fois la cohérence, la décentralisation et le contrôle des différents sous-systèmes de l'entreprise<sup>6</sup>.

- **Cohérence** : la concentration industrielle a fait naître le besoin d'outil permettant d'assurer la cohérence des sous-systèmes de l'entreprise que sont la politique commerciale, la production, la gestion du personnel, les approvisionnements, les investissements, la gestion financière, etc. C'est pourquoi le budget, expression chiffrée des prévisions, à un rôle déterminant pour assurer la cohérence de l'entreprise.
- **Décentralisation** : le budget général traduit les choix et les objectifs de la direction générale. Mais son élaboration et son exécution nécessitent une décentralisation au niveau de tous les centres de l'entreprise. Il devient ainsi l'instrument de base de la direction par objectifs.
- **Contrôle** : S'il y'a décentralisation ou délégation de pouvoir, c'est dans le cadre et la limite d'objectifs chiffrés prédéterminés. Les budgets et le contrôle budgétaire ne suppriment pas la hiérarchie ; au contraire, ils la formalisent en un système d'objectifs et d'écarts.

---

<sup>6</sup> SAADA Toufik et al, 2008, « *Comptabilité analytique et contrôle de gestion* », édition Vuibert, Paris, P 128.

### 6. Les acteurs de la gestion budgétaire et leur rôle

Les acteurs du processus budgétaire sont la Direction générale, le contrôleur de gestion, les responsables des centres de responsabilité budgétaire et le comité du budget.

#### ➤ La Direction Générale

Elle établit les objectifs d'ensemble en s'assurant de leur comptabilité avec la mission, les intérêts de l'organisation et des parties prenantes (Etat, communauté, etc.), et les principales caractéristiques de l'environnement. La Direction générale quantifie ces objectifs et les exprime en fonction de la performance attendue de chacune des unités administratives

#### ➤ Le contrôleur de gestion

Le contrôleur de gestion est au cœur du processus d'élaboration budgétaire. Tout d'abord, il rédige la note d'introduction soulignant l'importance de la gestion budgétaire. Il conçoit les documents de collecte d'informations budgétaires et rédige le manuel d'utilisation et les procédures qui aideront les responsables à produire et à fournir les réponses demandées. Il dirige les documents vers les unités concernées, les récupère, en fait l'analyse. Enfin, le contrôleur de gestion procède à la consolidation des budgets. Il doit être :

- participer avec la Direction et les responsables du budget en cause, à l'arbitrage budgétaire ;
- participer à l'élaboration du calendrier budgétaire ;
- participer à la conception des directives concernant les hypothèses à prévoir dans les budgets ;
- concevoir et gérer les fiches à remplir avec les directives ;
- tenir un organigramme incluant les noms des responsables des budgets, les codes budgétaires par service et les noms des personnes à contacter en cas de problèmes<sup>7</sup>.

#### ➤ Les responsables des centres de responsabilité budgétaires

Les responsables des centres de responsabilité budgétaires jouent un rôle important dans l'élaboration du budget. Ils sont les acteurs qui sont au quotidien en relation avec les réalités du terrain. Ils distillent à la Direction générale et les autres acteurs des informations pertinentes sur les réalités du marché, les obligeant ainsi à garder les pieds sur terre et à ne pas céder à une euphorie débordante. Ainsi, sur la base des échanges qu'ils auront eus avec :

- les membres de leur équipe de travail ;
- le personnel de leur unité administrative ;
- la direction de l'organisation ;
- et leurs collègues.

---

<sup>7</sup> MARGOTTEAU Eric, 2001, « *contrôle de gestion* », édition Ellipses, Paris, P 139.

## Chapitre 02 : La gestion budgétaire comme outil de contrôle de gestion

Les responsables des services expriment, en quantifiant :

- leurs objectifs ;
- les actions à entreprendre ;
- ainsi que les besoins en ressources à allouer.

Ils facilitent donc le travail des autres par la remontée d'informations ».

### ➤ Le comité du budget

Véritable comité de sages pour les arbitrages budgétaires entre les divers responsables d'unités administratives, le comité comprend les divers responsables d'unités administratives et opérationnels, la Direction générale et le contrôleur de gestion. Il a pour missions :

- d'élargir le nombre d'intervenants qui partageront les choix de l'organisation ;
- d'accentuer l'approche participative dans l'élaboration du budget ;
- et de protéger le contrôleur de gestion, très souvent perçu comme le porteur de mauvaise nouvelles et comme celui qui « coupe ».

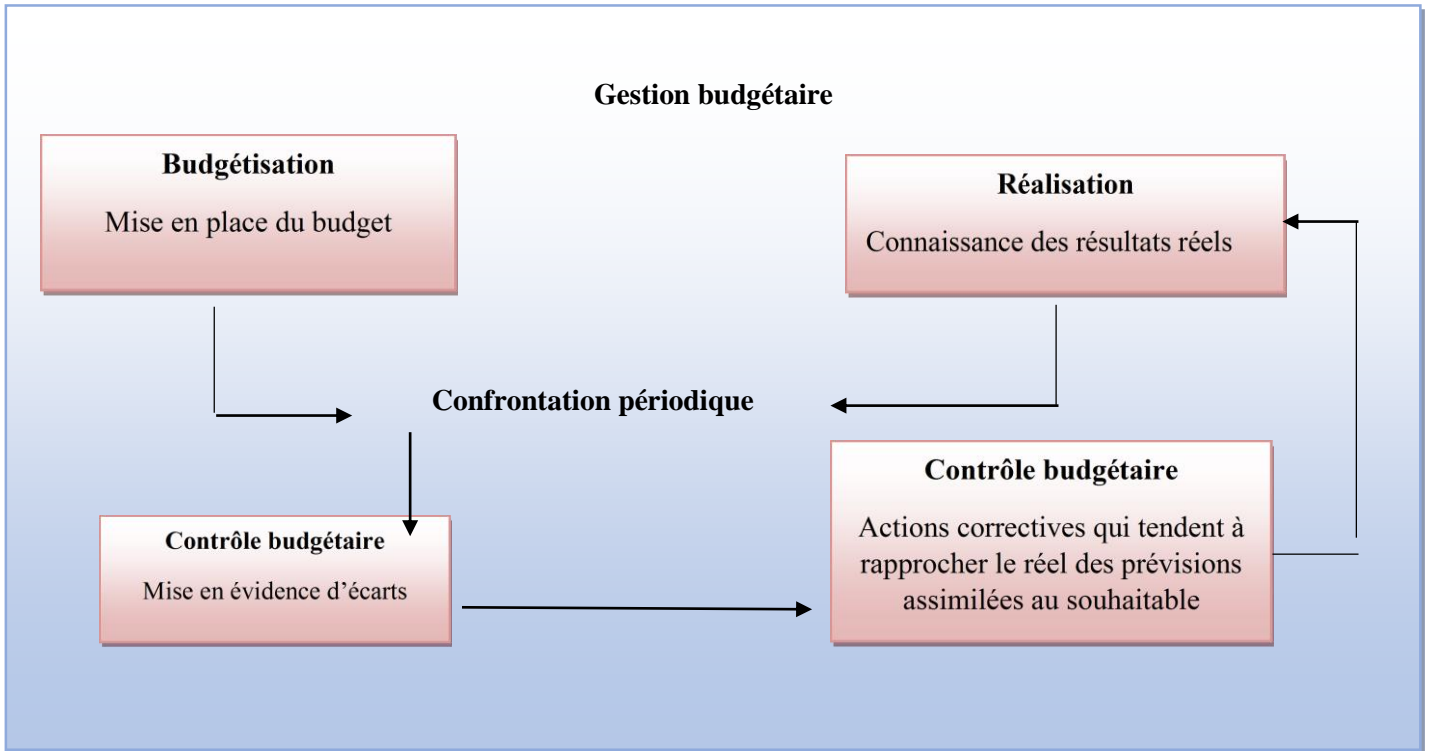
Au sein de ce comité, les rôles et les responsabilités des uns et des autres doivent être clairement définis. Ainsi, le Directeur général préside, contrôle et joue le rôle de médiateur au sein du comité. Il veille à la préservation de la convergence des idées dans le but de sauvegarder les intérêts de l'entreprise. Le contrôleur de gestion est le conseiller technique du comité. Il apporte des éclaircissements qui permettent de guider judicieusement la réflexion dans un sens conforme aux intérêts de l'entreprise. L'élaboration du budget est aussi un processus de positionnement et de lutte d'influence. Chaque chef de service essaie donc de défendre au maximum son budget et d'avoir le maximum de ressources à sa disposition.

## Section 2 : La démarche budgétaire

La démarche budgétaire qui s'appuie sur l'organisation fonctionnelle de l'entreprise, crée les conditions de l'échange entre les responsables des fonctions ou autre centre de responsabilités et leur hiérarchie tant au moment de l'élaboration des prévisions que lors de l'analyse des réalisations. Elle peut donc constituer un moyen d'animation et de responsabilisation.

La gestion budgétaire passe en générale par trois étapes essentielles qui sont la prévision après la budgétisation et finalement le contrôle budgétaire.

Figure N° 05: Présentation de la gestion budgétaire.



Source : ALAZARD Claude, SEPARI Sabine, 2010, « *Contrôle de gestion, manuel et applications* », DUNOD, Paris, P225.

### 1. La prévision

La prévision budgétaire est un processus itératif qui conduit l'ensemble de l'entreprise à la cohérence et à la sécurité (prévision probabilistes).

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

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 techniques de prévision.

#### 1.1. La fixation des objectifs de l'entreprise

La gestion budgétaire, comme étant une gestion prévisionnelle à court terme. Cette étape de fixation des objectifs dirige tout le travail budgétaire 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 ;
- Objectif commerciaux: part de marché, montant du chiffre d'affaires, volume des ventes.

Les objectifs à atteindre sont souvent négociés par les responsables de centres de responsabilités avec sa hiérarchie pour la collecte des informations nécessaires, afin de commencer la démarche budgétaire et définir le cadre dans lequel les budgets doivent être préparés. Ces informations doivent couvrir en particulier :

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

### 1.2. Les différentes techniques de prévision

Pour élaborer tous les budgets et leur articulation, il est nécessaire, en amont, d'établir des prévisions d'activité, de vente, de production et de synthétiser tous les éléments de coût grâce à des techniques et des modèles qui représentent les choix de gestion de l'entreprise.

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

#### 1.2.1. La prévision des ventes

La prévision des ventes ou budget de vente consiste à déterminer les ventes futures en quantité et en valeur, source indispensable au fonctionnement de l'entreprise.

Pour parvenir à des prévisions précises de ventes il convient de recourir à des méthodes de prévisions. Ils sont de trois sortes : la corrélation et les ajustements, les séries chronologiques et le lissage exponentiel.

##### 1.2.1.1. 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 représenté 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 analytique : la méthode des moindres carrés ordinaire (MCO)

La méthode des moindres carrés ordinaire « 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) ». Elle consiste à déterminer la droite théorique dont les coordonnées sont la moyenne arithmétique de toutes les données.

On calcule la droite d'ajustement par ces deux méthodes :

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

Le calcul de (moyenne de X) et (la moyenne de Y) se fait comme suit :

$$X \rightarrow \bar{X} = \sum_{i=1}^n x_i$$

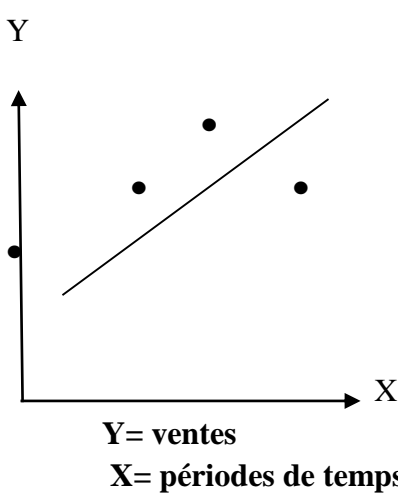
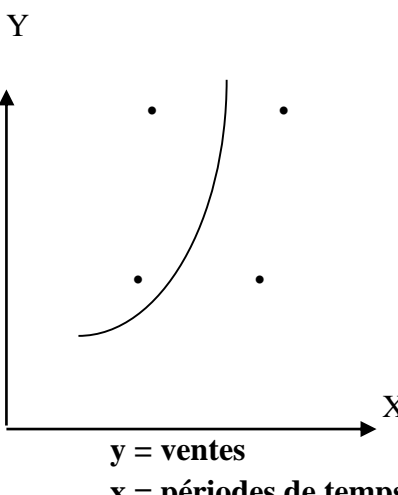
Et

$$Y \rightarrow \bar{Y} = \sum_{i=1}^n y_i$$

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

## Chapitre 02 : La gestion budgétaire comme outil de contrôle de gestion

**Tableau N°01** : Calcul de la tendance linéaire et la tendance exponentielle.

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

Source : GRANDGUILLOT Béatrice et Francis, 2009, « *L'essentiel du contrôle de gestion* », 4<sup>ème</sup> édition, édition Lextenso, Paris, P46.

### **b.2. Ajustement mécanique : méthode des moyennes mobiles**

Les moyennes mobiles « sont une méthode empirique d'ajustement qui permet de montrer la tendance lorsqu'un ajustement linéaire ne convient pas »<sup>8</sup>.

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 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 ce fait à partir du tableau suivant :

---

<sup>8</sup> LANGLOIS Georges et al, « *Contrôle de gestion manuel et applications DCG11* », Foucher, Paris, P196.

**Tableau N°02 : Le calcul des moyennes mobiles.**

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

Source : GRANDGUILLOT Béatrice et Francis, 2009, « *L'essentiel du contrôle de gestion* », 4<sup>ème</sup> édition, édition Lextenso, Paris, P47

### 1.2.1.2. Les séries chronologiques

#### a) Définition de la série chronologique

Une série chronologique est une série statistique représentant l'évolution d'une variable économique en fonction du temps<sup>9</sup>.

Une série statistique à deux variables  $(t, y_t)$  avec  $(t \in T)$ ,  $T = \{t_1, t_2, \dots, t_n\}$  où la première composante du couple  $t$  est le temps et la deuxième composante est une variable numérique  $y_t$  prenant ses valeurs aux instants.

L'étude des séries chronologiques est utile lorsque l'on cherche à analyser, comprendre ou encore prévoir un phénomène évoluant dans le temps. Ce type de séries est donc utilisé fréquemment dans les prévisions des ventes car ce sont des données statistiques faciles à obtenir. Le but est donc de tirer des conclusions à partir des séries observées.

#### b) Les composantes d'une série chronologique

Dans un premier temps, l'examen graphique de la série étudiée permet de dégager, un certain nombre de composantes fondamentales de l'évolution de la grandeur étudiée. Il faut alors analyser ces composantes, en les dissociant les unes des autres, c'est-à-dire en considérant une série comme résultant de la combinaison de différentes composantes.

- **La tendance à long terme ou trend (T)** : il exprime la tendance du phénomène sur le long terme.
- **Le mouvement cyclique (C)** : il exprime les fluctuations liées à la succession des phases des cycles économiques ou conjonctures. Il est fréquemment regroupé avec le trend dans un mouvement global qualifié d'extra-saisonnier et noté C.
- **Les variations saisonnières (S)** : Ce sont des fluctuations périodiques qui se superposent au mouvement cyclique et dont les causes sont multiples : congés annuels, phénomènes de mode de vie, facteurs climatiques, etc. Elles obligent au calcul de coefficients saisonniers.
- **Les variations résiduelles ou accidentelles (E)** : Ce sont des variations de faible amplitude imprévisibles telles que des grèves, des accidents ...<sup>10</sup>.

### 1.2.1.3. Le lissage exponentiel

Le lissage exponentiel est une méthode de prévision à court terme assez récente, simple et rapide, qui utilise les données des périodes passées, pour calculer leur moyennes mais en les pondérant. Ces observations passées « ont un poids décroissant en fonction de leur ancienneté »<sup>11</sup>.

<sup>9</sup>ALAZARD Claude, SEPARI Sabine, Op. Cit, P 261.

<sup>10</sup> ALAZARD Claude, Ibid, P 262.

<sup>11</sup> Ibid, P 263.

L'usage de cette technique, « consiste à déterminer une tendance à partir des données des périodes passées mais, en accordant plus d'importance au passé récent et moins au passé éloigné »<sup>12</sup>, elle suppose de choisir correctement le coefficient du lissage. Pour le déterminer, il faut essayer de faire en sorte que, sur les données passées, l'écart entre les réalisations et les prévisions résultant du lissage soit le plus petit possible.

Pour une période donnée  $t$ , la prévision des ventes est calculée selon la formule 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 ;

$\alpha$  : Coefficient de pondération compris entre 0 et 1

Avec un raisonnement par récurrence, on démontre facilement que  $Y_t$  est une moyenne de toutes les observations passées, pondérées par des coefficients décroissants avec le temps.

$$Y_t = \alpha y_{t-1} + \alpha (1-\alpha) y_{t-2} + \alpha (1-\alpha)^2 y_{t-3} + \dots + \alpha (1-\alpha)^{n-1} y_{t-n+1} + \alpha (1-\alpha)^n Y_{t-1}$$

### 1.2.2. Prévision de production

Lors de l'élaboration du budget de production, la fonction de production doit rechercher l'organisation la plus efficace pour réaliser la production, de biens et services nécessaires à la réalisation du budget des ventes et de la politique de stockage dans le cadre des choix stratégiques.

La première tâche consiste à déterminer le programme de production c'est-à-dire ce que l'on va produire et en quelle quantité, compte tenu de la limitation des ressources.

Le programme de production est défini comme étant « les qualités à produire qui doivent être harmonisées avec le programme des ventes. Les qualités produites sont cependant limitées par la capacité de production. Par ailleurs, les ventes sont sujettes à des variations saisonnières, alors que la production exige plus de régularité. Il y'a donc nécessité d'une harmonisation dans le temps »<sup>13</sup>.

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

---

<sup>12</sup> Gervais Michel, 1987, « *Contrôle de gestion par le système budgétaire* », édition Vuibert, Paris, P46.

<sup>13</sup> LANGLOIS Georges et al, Op.Cit, P346.

- Maîtriser les flux de matières, des composantes, entrant dans le processus de production et des produits ;
- Optimiser les capacités de production ;
- Organiser le travail selon le choix stratégique adapté ;
- Améliorer la qualité des produits ;
- Minimiser les coûts ;
- Satisfaire la clientèle, en adaptant rapidement les capacités de production à l'évolution de la demande<sup>14</sup>.

Le programme de production doit être optimale c'est-à-dire celui qui permet de satisfaire la demande tant en quantité, qu'en qualité et en temps ; d'utiliser pleinement les capacités de production (équipement, main-d'œuvre ...) sous certaines contraintes (commerciales, techniques, et humaines) et d'optimiser les résultats. Il s'appuie sur cette relation :

$$\text{Prévisions de production} = \text{ventes prévisionnelles} + \text{niveau de stock désiré} \\ - \text{niveau de stock actuel}$$

Pour établir ce programme, nous devons répondre aux questions suivantes :

-Combien faut-il produire pour répondre à la demande en tenant compte des contraintes techniques de fabrication ? Les méthodes de programmation linéaires permettent de résoudre ce problème.

-Combien faut-il commander et stocker de matières premières pour satisfaire la demande prévue ? Le calcul des besoins en composants donne la réponse.

-Comment et Combien faut-il charger les ateliers, les machines, les capacités humaines pour que la production corresponde aux besoins? Les méthodes de chargement gèrent les goulots d'étranglement.

### 1.2.2.1. La Programmation linéaire

Les quantités à produire dépendent des possibilités de ventes sur le marché, mais cependant limitées par la capacité de production. La programmation linéaire permet de déterminer toutes les solutions possibles puis de choisir la meilleure d'entre elles, compte tenu des contraintes à respecter pour maximiser le profit.

La programmation linéaire c'est un outil mathématique pertinent pour résoudre les problèmes d'optimisation d'emplois des facteurs de production <sup>15</sup>cette technique permet d'estimer le programme de production et de mettre en évidence la solution optimale en assurant

---

<sup>14</sup> GRANDGUILLOT Beatrice et Francis, 9<sup>ème</sup> édition, Op.Cit, P57.

<sup>15</sup> DORIATH Brigitte, LOZATO Michel, 2008, « *Comptabilité et gestion des organisations* », Dunod, Paris, P300.

## Chapitre 02 : La gestion budgétaire comme outil de contrôle de gestion

si c'est possible le plein emploi des capacités productives et en choisissant une combinaison productive de produit qui maximise la rentabilité. Un programme linéaire comprend :

- Un certain nombre de variable positive ou nulle dont on recherche à déterminer la valeur (nombre de produit 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 exprimant le nombre de produits maximal ou minimal à fabriquer en tenant en compte des limitations (les facteurs rares à consommer dans la production) ;
- La résolution du programme linéaire consiste à calculer la valeur des variables qui optimise la fonction économique à travers une solution graphique et une solution algébrique par la méthode de simplexe.

**La solution graphique :** le programme linéaire peut être représenté graphiquement lorsqu'il n'existe que deux variables, le graphe permet de visualiser chaque contrainte correspondant à un demi-plan délimité par une droite, la zone d'acceptabilité des contraintes représentée par un polygone, et le point optimum qui se situe à l'intersection de deux droites ou sur un des sommets du polygone<sup>16</sup>.

**La solution algébrique par la méthode du simplexe :** la méthode du simplexe s'applique quel que soit le nombre de variables. La résolution du programme linéaire s'opère en trois étapes principales, qui sont les suivantes<sup>17</sup>:

Transformer les inéquations de contraintes en équation  
(variable d'écart)

Présenter dans un tableau où nous représentons une solution  
de base

Améliorer progressivement la solution de base par une suite  
d'itération pour aboutir à la solution optimale.

### 1.2.2.2. Le calcul des besoins en composants

Consiste à planifier les besoins (quantité, délais...) en composants (ensembles, sous-ensembles, pièces, MP, etc.) pour fabriquer au mieux afin de gérer au mieux les stocks et les flux de composants nécessaires. A cet effet l'entreprise élabore des documents tels que : les nomenclatures et les gammes de fabrication qui fournissent l'ensemble des informations

<sup>16</sup> GRANDGUILLOT Béatrice et Francis, 9<sup>ème</sup> édition, Op.Cit, P58.

<sup>17</sup> Ibid, P61.

techniques sur la fabrication d'un produit (la nature, le code, la quantité des composants utilisés, etc.)

### 1.2.2.3. La gestion des goulots d'étranglement

Un goulot d'étranglement apparaît lorsque l'entreprise constate un manque de capacités productives ou des facteurs rares de production (approvisionnement, temps d'utilisation des postes de travail...) pour faire face aux besoins de production.

L'évaluation du manque de capacité s'effectue par différence entre les capacités nécessaires et les capacités disponibles pour chaque produit et pour chaque étape au poste de travail du processus de fabrication.

Le goulot d'étranglement doit être géré de façon optimale, ce qui consiste pour l'entreprise à établir le programme de production en privilégiant la production du produit qui dégage une marge sur cout variable par unité de goulot d'étranglement supérieure aux autres produits<sup>18</sup>.

Dans le cas où les solutions de production trouvée ne sont pas satisfaisantes (soit les prévisions des ventes ne sont pas atteintes, soit les contraintes de fabrication ne sont pas suffisamment saturées), on peut procéder à deux types d'ajustements :

- Un ajustement par actions sur les variables de la production en faisant varier soit le volume des facteurs de production (acheter plus de MP par exemple), soit modifier les conditions d'emplois de ces facteurs (exemple recours aux heures supplémentaires).
- Un ajustement de la production à la demande soit en faisant claquer le programme de production sur le programme des ventes (l'entreprise a un potentiel fort pour répondre à n'importe quelle demande), soit laisser évoluer le programme de production et de stockage selon leurs propres logiques ou mettre en œuvre une politique des prix adéquate (promotion...).

### 1.2.3. La prévision d'approvisionnement et la gestion des stocks

L'approvisionnement désigne la fonction qui consiste à alimenter les sites de production industrielle en mettant à la disposition de l'entreprise les « matières premières satisfaisant les objectifs du coût minimale, de qualité optimale et de sécurité maximale »<sup>19</sup>.

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.

Plusieurs méthodes de gestion des stocks existent, nous allons contenter de citer deux classifications : la méthode classique et la méthode moderne<sup>20</sup>.

---

<sup>18</sup> Ibid, P65.

<sup>19</sup> GRANDGUILLOT Béatrice, Francis, 4<sup>ème</sup> édition, P 56.

<sup>20</sup> GERVAIS Michel, 1997, « *Contrôle de gestion* », 6<sup>ème</sup> édition, édition Economica, Paris, P 461-462.

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

Le rôle de la fonction d'approvisionnement peut être défini comme l'obligation de fournir les matières premières et composants en qualité et quantité suffisantes, au moment voulu et au coût le plus bas possible<sup>21</sup>.

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

### 1.2.3.1. Les différents types de stock

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

#### a) Le stock actifs (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 »<sup>22</sup>.

Le stock actif dépend de la cadence d'approvisionnement, et son niveau décroît en fonction du nombre de commandes.

Il correspond à la consommation de stock entre deux entrées :

$$\text{stock actif} = \frac{\text{Consommation annuelle en valeur}}{\text{Nombre de livraisons}}$$

#### b) Le stock sécurité(SS)

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

-faire face à une accélération de la consommation pendant le délai de réapprovisionnement ;

<sup>21</sup> ALAZARD Claude, SEPARI Sabine, Op. Cit, P 277.

<sup>22</sup> ALAZARD Claude, SEPARI Sabine, Op, Cit, P280.

-faire face à un allongement du délai de livraison, c'est-à-dire un retard de livraison<sup>23</sup>.

Il est un inconvénient pour l'entreprise du fait du cout supplémentaire à supporter, et un avantage du fait qu'il est un palliatif dans des situations exceptionnelles.

$$\text{stock de sécurité} = \frac{\text{Consommation annuelle}}{360\text{jours}} \times \text{Délai de sécurité}$$

### c) Le stock de 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<sup>24</sup>.

$$\text{Stock d'alerte} = (\text{Vitesse de consommation} \times \text{Délai de livraison}) \\ + \text{stock de sécurité}$$

#### 1.2.3.2. Les coûts liés à la gestion des stocks

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

##### a) Les coûts liés à la commande

Passer une commande crée des charges : certaines sont directes et assez faciles à évaluer comme les frais de courrier ou de télex, d'autres plus indirectes et difficiles à cerner comme le suivi de commandes aux spécifications particulières que les services techniques doivent contrôler chez le fournisseur.

Il faut également réceptionner ces commandes, c'est-à-dire recevoir, vérifier les quantités et contrôler la qualité. Ces tâches présentent des aspects techniques mais aussi administratifs : création et circulation des documents internes comme les bons de réception et de qualité, mise à jour des fiches de stocks...

L'ensemble de ses charges forment le coût d'obtention des commandes et ce coût est fonction du nombre de commandes.

##### b) Les coûts liés à la possession des stocks

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

- Le loyer des entrepôts, les assurances, le gardiennage et les suivis administratifs que en découlent sont constitutifs des coûts du logement ;

---

<sup>23</sup> Ibid, P281

<sup>24</sup> Ibid, P282

- Le coût financier s'analyse comme le coût des ressources nécessaires au financement des besoins en fonds de roulement générés par l'existence du stock.

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

### c) Les coûts liés à l'insuffisance des stocks

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

#### 1.2.3.3. Les modèles de gestion des approvisionnements

Avant de se poser la question comment gérer, il convient de préciser ce qui doit être géré. Le coût de la gestion des stocks peut être élevé lorsque les références sont nombreuses, la solution donc consiste à ne pas gérer avec précision que les produits qui représentent l'essentiel de l'activité de l'entreprise.

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.

#### a) 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<sup>25</sup> :

- 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.

#### b) Le modèle ABC

Le principe est identique à celui de la méthode des 20/80. Toutefois, l'analyse est plus fine puisqu'on distingue trois groupes d'articles<sup>26</sup> :

- groupe A : 10% du nombre d'articles représentent 70% de la consommation, ils font l'objet d'une gestion précise ;

<sup>25</sup> GRANDGUILLOT Béatrice et Francis, 4<sup>ème</sup> édition, Op. Cit, P 70.

<sup>26</sup> Ibid, P72.

## Chapitre 02 : La gestion budgétaire comme outil de contrôle de gestion

- groupe B : 30% du nombre des articles représentent 20% de la consommation, leur importance est moyenne ;
- groupe C : 60% du nombre des articles représentent 10% de la consommation, leur importance est moindre, leur gestion moins précis.

### c) Le modèle de Wilson

Il s'agit de déterminer la quantité économique qui minimise le coût de gestion du stock afin de permettre l'automatisation des procédures de réapprovisionnement<sup>27</sup>.

Ce modèle s'appuie sur les hypothèses suivantes :

- Les consommations sont connues de façon certaine, ainsi que le délai de livraison des fournisseurs (le risque des ruptures des stocks n'est pas envisagé);

- Les coûts de possession des stocks sont proportionnels aux quantités stockées et aux durées de stockage;

- Le coût de gestion d'une commande est fixé peu importe la taille de la commande.

Soit:

- **C** : consommation annuelle en quantité ;
- **F** : coût d'obtention d'une commande ;
- **T** : taux de possession du stock /an ;
- **P** : coût d'un article stocké ;
- **Q** : quantité économique ;
- **N** : nombre de commande ;
- **K** : le coût ou la gestion de stock est minimum.

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

$$N = \frac{C}{Q}$$

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

### 2. la budgétisation

Une fois les prévisions établies, la deuxième phase de la procédure budgétaire est la budgétisation, c'est-à-dire le chiffrage en quantité et en valeur des prévisions pour préparer et élaborer des plans d'action, afin d'atteindre les objectifs dans des budgets valorisés<sup>28</sup>.

<sup>27</sup> ALAZARD Claude, SEPARI Sabine, Op.Cit, P283.

<sup>28</sup> BERGRON Pierre G, 1987, « *gestion moderne, théorique et cas pratique* », édition Gaëtan Morin, Paris, P117.

## Chapitre 02 : La gestion budgétaire comme outil de contrôle de gestion

La budgétisation s'inscrit intégralement dans le processus de finalisation de l'entreprise et on constitue la traduction concrète de la démarche stratégique. Elle est souvent annuelle et relève d'un processus itératif assurant la cohérence des objectifs et des moyens mis en œuvre par les différents centres de responsabilités.

### 3. le contrôle budgétaire

Après l'étape de la prévision et la budgétisation vient l'étape du contrôle budgétaire, ce dernier résulte une comparaison entre la réalisation et les prévisions déceler des écarts afin de les analyser pour mettre en œuvre des actions correctives.

### Conclusion

En fin, la gestion budgétaire est un élément très important pour l'entreprise, car elle permet d'améliorer les performances économique, le pilotage et de traduire en programme d'actions, les décisions prises par la direction.

A partir de ces avantages, nous pouvons considérer la gestion budgétaire comme une fonction partielle du contrôle de gestion. Elle met en évidence une démarche qui consiste en la prévision, la budgétisation et le contrôle budgétaire. La première étape permet de traduire les objectifs tracés par l'entreprise à des programmes à l'aide de différentes techniques de prévisions. Ces derniers sont ensuite chiffrés et présentés sous forme de budgets dans la deuxième étape, et l'étape restante, le contrôle budgétaire, sera détaillé dans le chapitre suivant.

## *Chapitre 3 : Le contrôle budgétaire*

### Introduction

Déterminer les objectifs et les moyens nécessaires pour les atteindre à travers d'un ensemble de budgets n'est pas suffisant pour assurer l'atteinte des résultats souhaités, car l'environnement est loin d'être parfaitement prévisible.

Il est préférable que les budgets soient accompagnés de procédures de contrôle visant à suivre les réalisations et à amener les responsables à prendre des actions correctives, si le réel s'écarte trop de l'objectif.

Ce chapitre sera divisé en deux sections, dans la première section nous introduisons les notions fondamentales nécessaires pour comprendre le sens du contrôle budgétaire. Dans la seconde section, nous abordons les mécanismes et processus qu'il utilise pour réaliser son but, qui peuvent se résumer en notant les écarts et leurs mesures, en recherchant leurs causes, et enfin la proposition d'actions correctives.

### Section 1 : Présentation du contrôle budgétaire

Le contrôle budgétaire permet de gérer à l'avance et par anticipation les écarts constatés.

#### 1. Définition et rôle du contrôle budgétaire

##### 1.1. Définition du contrôle budgétaire

Le contrôle budgétaire a pour mission permanente de piloter l'activité, l'organisation de sorte que les réalisations ne s'éloignent pas de l'objectif tracé.

Le contrôle budgétaire est défini comme « la comparaison permanente des résultats réels et des prévisions chiffrées figurant aux budgets afin :

- De rechercher la (ou les) cause (s) d'écarts ;
- D'informer les différents niveaux hiérarchiques ;
- De prendre les mesures correctives éventuellement nécessaires ;
- D'apprécier l'activité des responsables budgétaires »<sup>1</sup>.

Le contrôle budgétaire est utilisé dans le but de déterminer dans quelle mesure l'organisation atteint ses objectifs. Des comparaisons régulières des réalisations de l'entreprise avec ses attentes doivent être effectuées afin d'évaluer les écarts qui en résultent.

Le contrôle budgétaire n'est pas seulement synonyme de maîtrise du budget, mais aussi un véritable outil de vérification. Il permet de mettre en évidence la performance des différents centres de responsabilité.

Le Contrôle budgétaire peut être expliqué par l'équation suivante :

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

---

<sup>1</sup>ALAZARD Claude, SEPARI Sabine, Op.Cit, P226.

## Chapitre 03 : Le contrôle budgétaire

Autrement dit, le contrôle budgétaire consiste à la confrontation périodique des réalisations avec les budgets, en mettant en évidence des écarts qui sont analysés afin d'entreprendre les mesures de régulations nécessaires, il permet d'identifier les causes et les responsabilités internes et externes. Il favorise un contrôle par exception, les actions correctives n'étant étudiées que pour les écarts les plus significatifs<sup>2</sup>.

### 1.2. Rôles du contrôle budgétaire

Plusieurs rôles peuvent être attribués au contrôle budgétaire<sup>3</sup>.

- S'interroger sur les origines des déviations, tant en terme de responsabilité qu'en terme de pilotage (qu'ils sont les produits et les services concernés) ;
- Améliorer la base des prévisions, et la qualité des choix stratégiques ;
- S'assurer que le plan de marche, se déroule comme anticipé afin d'atteindre les objectifs financiers ;
- Prendre des décisions correctives sur la base d'écarts significatifs entre les réalisations et les prévisions ;
- Veiller à ce que l'entreprise progresse vers ses objectifs et réagisse aux événements en temps opportun ;
- Suivre et améliorer la performance des différents postes de responsabilité dans l'entreprise.

Ainsi, le contrôle budgétaire est utilisé à diverses fins telles que le suivi, apprentissage, signale, surveillance, motivation, etc. Il semble donc être une solution aux difficultés rencontrées par l'entreprise.

### 2. Les caractéristiques du contrôle budgétaire

Le contrôle budgétaire représente certaines caractéristiques parmi lesquelles on trouve<sup>4</sup>:

- **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.
- **Il informe les responsables sur le budget de réalisation des budgets** : il permet :
  - D'évaluer la performance des acteurs ;
  - De procéder aux régulations nécessaires ;
  - Il favorise une gestion par exception en ne s'intéressant qu'aux écarts significatifs.

<sup>2</sup> DORIATH Brigitte, LOZATO Michel, Op.Cit, P99.

<sup>3</sup> LONNING Hélène et al, Op.Cit, P127.

<sup>4</sup> DORIATH Brigitte et GOUJET Christian, Op.Cit, P199.

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

### 3. Les outils du contrôle budgétaire

Les outils permettant de suivre ou de contrôler le budget sont principalement :

- Le tableau de bord ;
- BENCHMARKING ;
- REPORTING ;
- Les réunions de suivi budgétaire.

#### 3.1. Le tableau de bord

Un tableau de bord est un document rassemblement, de manière claire, et synthétique, un ensemble d'informations organisées sur des variables choisies pour aider à décider, à coordonner, à contrôler les actions d'un service, d'une fonction, d'une équipe<sup>5</sup>.

Le tableau de bord remplit quatre fonctions :

- Un système d'alerte qui permet de faire ressortir les écarts significatifs, et autorise le responsable à se focaliser sur l'anomalie ;
- Un déclencheur d'enquêtes qui confirme de façon structurée les impressions du responsable et lui indique la nécessité d'entreprendre une analyse plus approfondie ;
- Mieux situer l'action du responsable dans le contexte interne et externe ;
- Faciliter la communication et la motivation, en rendant possible la comparaison et la consolidation des résultats, le tableau de bord favorise l'échange d'informations entre les responsables et la motivation du personnel.

#### 3.2. Le BENCHMARKING

Le BENCHMARKING peut être défini comme « une technique de motivation qui consiste à comparer ses propres pratiques avec les meilleures provoquant une tension permanente dans la recherche du progrès. Il représente un avantage pour le contrôle budgétaire, une approche comparative de recherche de solutions »<sup>6</sup>.

#### 3.3. Le REPORTING

Le REPORTING signifie « rapporter ou rendre compte et que c'est le compte rendu de réalisations ou encore l'ensemble d'informations ayant pour but de rendre compte d'une situation à une date donnée ou sur une période considérée »<sup>7</sup>.

#### 3.4. Les réunions du suivi budgétaire

Mensuellement ou bimensuellement, il est souhaitable que se tiennent des réunions d'examen systématique des comptes.

<sup>5</sup> ALAZARD Claude, SEPARI Sabine, Op.Cit, P225.

<sup>6</sup> SELMER Caroline, 2015, « *Concevoir le tableau de bord* », 4<sup>ème</sup> édition, édition Dunod, Paris, P45.

<sup>7</sup> PIGE Benoit, LARDY Philippe, 2003, « *REPORTING et contrôle budgétaire* », Edition EMS, Paris, P45.

A ces réunions, participeront autour du contrôleur de gestion, les responsables budgétaires d'un niveau hiérarchique donné et leur supérieur pour rendre comptes des écarts constatés puis les actions correctives nécessaires. Un compte rendu de séance sera ensuite établi par le contrôleur de gestion afin que, lors des réunions ultérieures, il soit possible d'apprécier le degré de conformité de l'exécution et l'état d'avancement des mesures prescrites.

#### 4. Les qualités d'un bon contrôle budgétaire

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

- **La rapidité** : Si les responsables opérationnels doivent prendre des décisions à la suite du contrôle budgétaire, les informations nécessaires doivent être fournies le plus rapidement possible. Afin d'améliorer la disponibilité des informations, il peut s'avérer utile de renoncer à une précision extrême pour recevoir à certaines estimations. En effet, une information très précise mais obtenue tardivement ne permet pas au suivi budgétaire d'atteindre son but ;
- **La fiabilité** : La rapidité ne doit pas conduire l'entreprise à obtenir des informations immédiatement mais totalement fausses. Les informations doivent être de qualité, il suffit de trouver un optimum et un minimum entre rapidité et fiabilité ;
- **Le coût modéré** : Il faut tenir compte du coût de fonctionnement pour la saisie et le traitement des données, et du coût consacré à l'élaboration et au suivi du système par les responsables concernés.

#### 5. Les étapes du contrôle budgétaire

D'une manière générale, on distingue trois étapes pour effectuer un contrôle budgétaire :

- Le contrôle avant l'action (à priori) ;
- Le contrôle pendant l'action (concomitant) ;
- Le contrôle après l'action (à postériori).

##### 5.1. Le contrôle avant l'action (à priori)

Ce contrôle est principalement assuré au stade budgétaire. Ce contrôle permet :

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

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

## Chapitre 03 : Le contrôle budgétaire

### 5.2. Le contrôle pendant l'action (concomitant)

Il est effectué pendant l'exercice budgétaire. Il a pour objectif de repérer rapidement les décalages entre les prévisions et les réalisations de manière à ce que les actions correctives nécessaires soient mises en œuvre au fur et à mesure.

Pour réaliser ce contrôle, les informations sur les réalisations doivent être fournies aux opérationnels de façon rapide et permanente.

Avant la mise en œuvre des actions correctives, et afin d'expliquer les causes des écarts, des analyses complémentaires peuvent être nécessaires. La technique de l'analyse des écarts est utilisée pour comprendre l'origine des problèmes.

### 5.3. Le contrôle après l'action (à postériori)

Ce contrôle intervient à la fin de l'exercice budgétaire, l'objectif n'est plus de corriger les actions mais de fournir un bilan final de la période budgétaire. Ce bilan final permet :

- D'expliquer les écarts ;
- De mettre à jour les normes techniques et de réfléchir sur la fiabilité des prévisions pour l'année à venir.
- Permettre également de mesurer la performance des responsables, qui fait partie du processus d'évaluation de l'entreprise.

Il consiste aussi à mesurer les résultats et à évaluer les performances sur la base de deux types d'informations :

- Des informations systématiques : qui permettent de comparer l'état finale (réalisations) avec ce qui était attendu (prévisions).
- Des informations potentielles ou conjoncturelles : qui mettent en évidence des événements inattendus, leurs causes et leurs conséquences dans les écarts observés.

## 6. Utilités et limites du contrôle budgétaire

### 6.1. Utilité du contrôle budgétaire

Le contrôle budgétaire est très utile aux opérationnels car il constitue un guide dans leurs actions quasi quotidienne. Il permet aux dirigeants d'obtenir une synthèse de l'activité de l'entreprise et de prendre du recul par rapport aux décisions opérationnelles.

La comparaison périodique des réalisations et des prévisions permettent de suivre les écarts et de connaître leurs importances par rapport aux prévisions dans les domaines essentiels de la gestion, il favorise la coordination des différentes fonctions de l'entreprise tout en autorisant une décentralisation des responsabilités, ce qui va permettre d'améliorer la productivité et la rentabilité de l'entreprise.

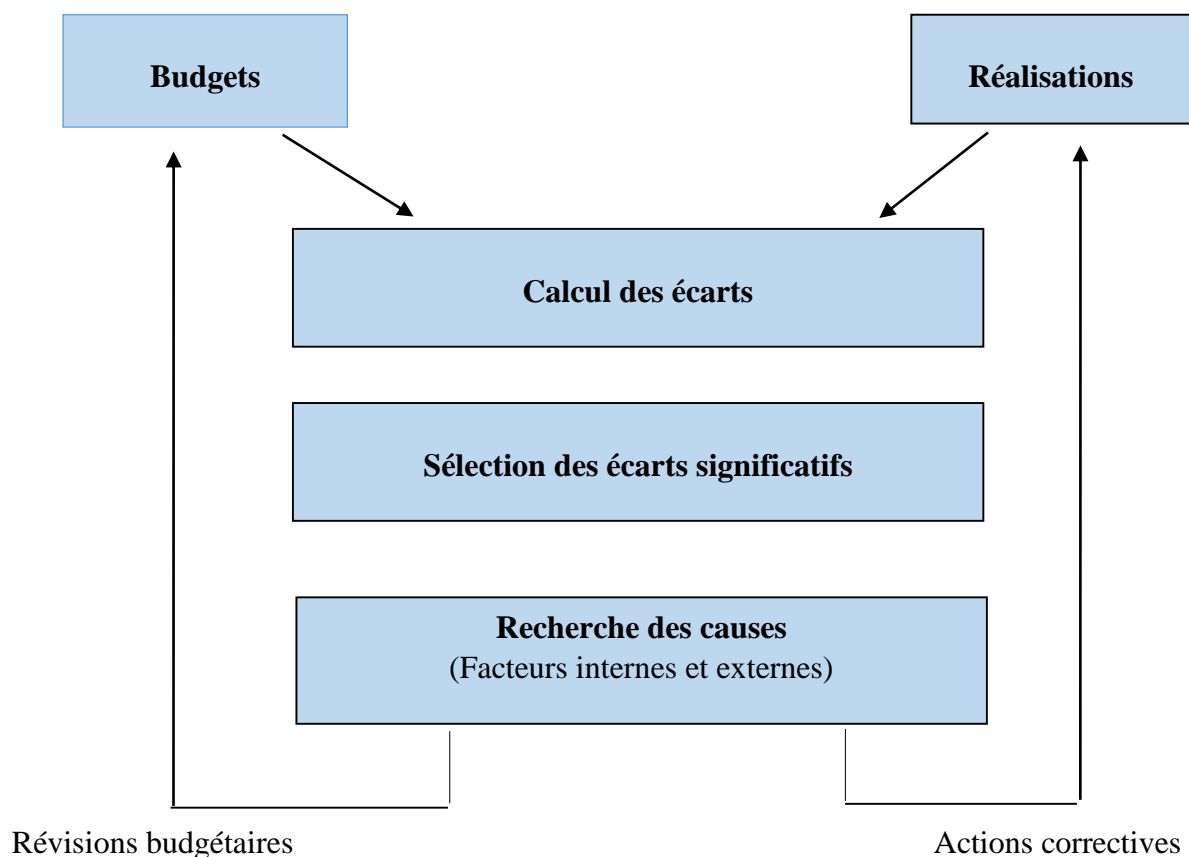
### 6.2. Les limites du contrôle budgétaire

- 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 ;

## Chapitre 03 : Le contrôle budgétaire

- 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.
- Les centres de responsabilités peuvent ne pas disposer d'une réelle autonomie dans ses décisions alors qu'il doit être un lieu de pouvoir de décision.

Figure N°06 : Le processus de contrôle budgétaire.



Source : DORIATH Brigitte, GOUJET Christian, 2007, « *Gestion prévisionnelle et mesure de la performance* », 3<sup>ème</sup> édition, Dunod, Paris, P 200.

### Section 2 : analyse des écarts du contrôle budgétaire

Le contrôle budgétaire doit permettre à la direction de vérifier si les prévisions ont été respectées, des écarts favorable ou défavorable, seront calculés et analysés entre les éléments constatés et les éléments prévisionnels.

#### 1. définition des écarts

L'écart se définit comme « La différence entre la valeur constatée de la donnée étudié qui est en générale la valeur réelle, et la valeur de référence qui peut être une valeur budgétée standard ou prévisionnelle de cette même donnée<sup>8</sup> ». Le calcul des écarts nécessite une coïncidence entre le plan budgétaire et le plan de compte de la comptabilité analytique. La périodicité des calculs des écarts doit être assez courte afin d'entreprendre rapidement les actions correctives éventuelles. En pratique, les écarts sont calculés mensuellement.

Le calcul et l'analyse des écarts entre les réalisations et les prévisions font partie du contrôle de gestion. Ils ont pour but d'expliquer les divergences entre ce qui a été prévu et les réalisations effectives afin d'entreprendre les mesures correctives.

Par convention, un écart se calcule dans le sens réel-prévu :

$$\text{Écart sur marge} = \text{marge réelle} - \text{marge prévue}$$

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

Un écart est toujours qualifié : favorable ou défavorable, le signe n'étant pas significatif.

- Un écart sur marge positif traduit une situation favorable ;
- Un écart sur coût positif traduit une situation défavorable ;
- Les écarts sont déterminés de telle sorte que leur somme traduise l'écart sur résultat de l'exercice.

#### 2. Les principes d'élaboration des écarts

La mise en évidence d'écarts répond aux besoins de suivi des entités à piloter, elle est par nature convergente, il n'est pas envisageable de définir, de façon exhaustive, tous les écarts possibles. Nous tenons à positionner quelques principes conventionnels de construction des écarts<sup>9</sup>:

- **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 quelle apparait dans la comptabilité de gestion. La valeur de références peut-être une valeur budgétée, standard ou prévisionnelle.

---

<sup>8</sup> COSSU Claude, 1989, « *Écart et contrôle budgétaire* », édition Vuibert, Paris, P21.

<sup>9</sup> ALAZARD Claude, SEPARI Sabine, Op. Cit, P 36-369.

## Chapitre 03 : Le contrôle budgétaire

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

- **Principe 2**

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

- **Principe 3**

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

- **Principe 4**

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

$$\text{Écart / Éléments monétaires} = (\text{élément monétaire réel} - \text{élément monétaire prévu}) * \text{donnée volumique réelle.}$$

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

### 3. Les propriétés d'un écart pertinent

Un écart ne présente d'intérêt que s'il est utile, Fiable et actuel, s'il obéit à une logique économique et s'il s'intègre dans un ensemble plus large d'appréciation de la performance<sup>10</sup>.

- **Utile**

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

Loin de viser l'exhaustivité, les écarts calculés chercheront plutôt à centrer l'attention du responsable sur les événements clés qui font évoluer son domaine.

- **Fiable**

Porter un jugement sur l'importance d'un écart, sans faire la part entre ce qui provient de l'incertitude des prévisions (mauvaise formulation du modèle de prévision, valeur des

<sup>10</sup> GERVAIS Michel, 9<sup>ème</sup> édition, Op.Cit, P 624-625.

## Chapitre 03 : Le contrôle budgétaire

paramètres mal connue ou mal estimée) et ce qui est effectivement du au mauvaise fonctionnement du centre de responsabilité, peut être dangereux ; avant toute analyse, il convient de se préoccuper du degré de fiabilité de la norme.

De même, il faut vérifier que les responsables d'unité ne cherchent pas à avoir des écarts globalement proches de zéro en modifiant l'imputation de leurs opérations (en les affectant, en cours d'exercice, à des lignes budgétaire où les consommateurs de ressources restent faibles par rapport aux prévisions).

Enfin, les procédures de mesure des valeurs réalisées doivent rester stables dans le temps et dans l'espace. Les comparaisons temporelles ou les évaluations d'activités parallèles ne sont pas possibles que si les valeurs réalisées sont mesurées de manière homogène.

### ▪ Actuel

Pour que l'écart constaté puisse être utilisable, sa détermination doit être actuelle. Exemple : en période de vente promotionnelle, il est important que les écarts de chiffre d'affaires soient connus quelques jours après le démarrage de la campagne. Des écarts publiés, une fois la campagne terminée ; seraient d'un intérêt limité.

En outre, une mesure effectuée après un laps de temps trop long peut mener à une action corrective mal adaptée (puisque fondée sur des observations dépassées) et conduire à des déséquilibres plus grands.

### ▪ Obéissant à une logique économique

L'information a un coût. Le calcul de tous les écarts avec précision risque d'être parfaitement antiéconomique. Le contrôle ne se justifie que si les bénéfices que l'on attend excèdent les coûts qu'il implique.

### ▪ S'intégrant dans un ensemble plus large d'appréciation de la performance

La technique budgétaire se focalise sur l'aspect coûts et cerne assez mal des aspects plus qualitatifs tels que les délais ou la qualité.

Aujourd'hui il est nécessaire de mieux coupler les écarts budgétaires avec des données provenant d'autre système d'information. De façon à avoir une vision plus juste de la performance globale.

## 4. Le calcul des écarts budgétaires

Le calcul des écarts est une procédure de type comptable, puisqu'elle vise à chiffrer en termes d'incidences sur le résultat un ensemble parfaitement hétérogène de distorsions entre actions programmées et actions réalisées<sup>11</sup>.

Le contrôle budgétaire se base sur l'analyse de deux principaux écarts tels que :

- Ecart sur ventes ;

---

<sup>11</sup> COSSU Claude, Op.Cit, P115.

## Chapitre 03 : Le contrôle budgétaire

- Ecart sur charge de production.

### 4.1. Ecart sur ventes (E/V)

D'une manière générale, l'écart sur ventes (EV) est égal à:

$$EV = QR * (PR - CP) - QP * (PP - CP)$$

Sachant que :

- **QR** : Quantité réellement vendus.
- **PR** : Prix de vente réel.
- **CP** : Coût de production prévisionnel unitaire des ventes.
- **QP** : Ventes prévisionnel en quantité.
- **PP** : Prix de vente prévisionnel.

L'écart sur vente est composé de :

#### 4.1.1. Ecart sur le chiffre d'affaires (E/C)

L'écart sur chiffre d'affaire est la différence entre le chiffre d'affaire réel et le chiffre d'affaire prévu<sup>12</sup>.

Un écart sur chiffre d'affaire se calcul de la forme suivante :

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

$$E/C = (Qr * Pr) - (Qp * Pp)$$

L'écart sur chiffre d'affaires se décompose en définitive en deux sous-écarts : un écart sur prix de vente et un écart sur volume des ventes (Quantités).

#### ➤ Écart monétaire ou écart sur prix (E/P)

L'écart sur prix est pondéré par la quantité réelle.

L'écart sur prix est la différence entre les quantités vendues, chiffrées en prix de vente réel et les quantités vendues multipliées par le prix de vente standard.

$$\text{Écart sur prix} = (\text{prix réel} - \text{prix prévu}) * \text{Quantité réelle.}$$

$$E/P = (Pr - Pp) * Qr$$

<sup>12</sup> DORIATH Brigitte, Op.Cit, P 75

## Chapitre 03 : Le contrôle budgétaire

### ➤ Écart sur quantité (E/Q)

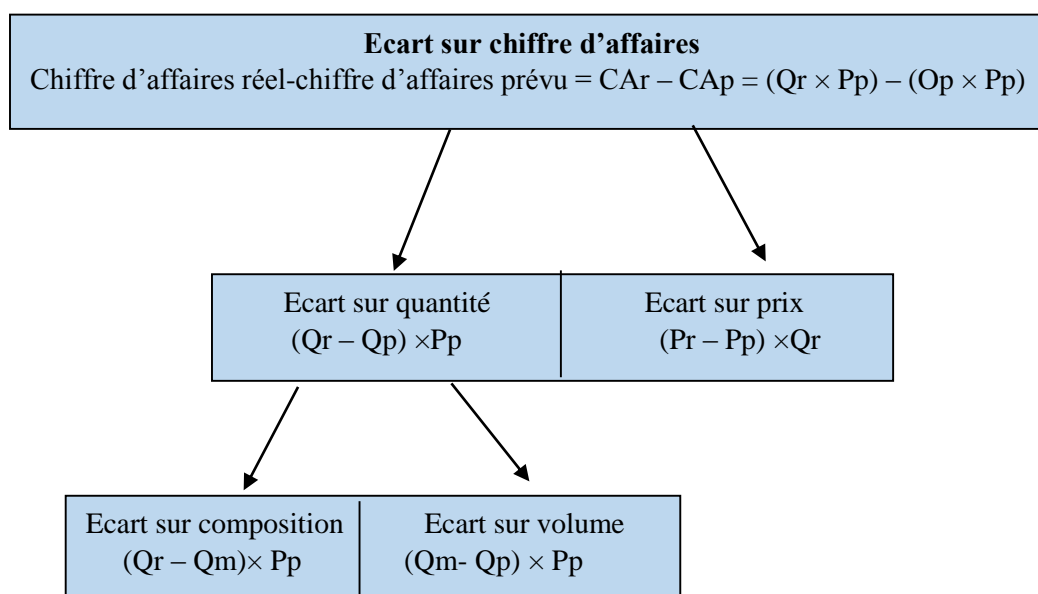
L'écart sur quantité est valorisé par un prix budgété.

L'écart sur quantité est la différence entre les quantités effectivement vendues, multipliées par le prix de vente standard, c'est-à-dire le prix prévisionnel des ventes, et les quantités prévues multipliées par le prix de vente standard.

**Écart sur quantité = (quantité réelle – quantité prévu) \* prix prévu.**

$$E/Q = (Q_r - Q_p) * P_p.$$

**Figure N°07 : Calcul d'écart sur chiffre d'affaires**



Source : DORIATH Brigitte, 2008, « *Contrôle de gestion* », 5<sup>ème</sup> édition, Dunod, Paris, P77.

### Symbole utilisés :

**R** : Pour réel

**P** : pour prévu

**Cu** : Cout unitaire

**Q** : Quantité

## Chapitre 03 : Le contrôle budgétaire

**P** : Prix de vente

**Qm** : Quantité du produit qui avait été vendues si la composition des ventes n'avait pas changé.

### 4.1.2. Ecart sur marge

La marge est généralement retenue comme mesure de la performance d'un centre de responsabilité (activité). Elle est le résultat entre les ventes et les coûts.

**Marge sur vente = chiffre d'affaires réel – coût d'achat des produits vendus.**

L'écart sur marge est la différence entre la marge sur coût préétabli réelle et la marge sur coût préétabli prévue<sup>13</sup>.

**Écart sur marge (E/M) = Marge réelle – Marge prévisionnelle.**

**Avec :**

**Marge réelle = (prix de vente réel – coût de revient réel) \* quantités réelle.**

**Et :**

**Marge prévue = (prix de vente prévisionnel – coût de revient prévisionnel) \* quantités prévue.**

Ainsi, la marge sur le coût préétabli se compose d'une part à la hausse du volume des ventes (écart sur quantité) et d'autre part à la baisse du prix (écart sur prix).

Cependant, l'écart sur la marge globale peut se décomposer en deux sous écarts :

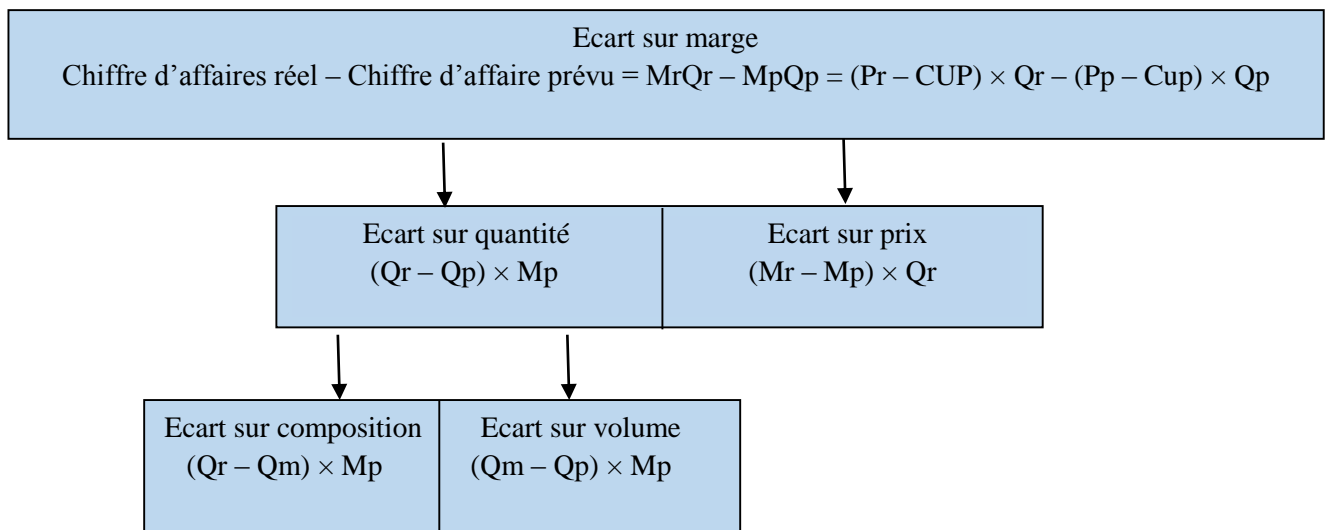
**Écart sur quantité = (quantité réelle – quantité prévue) \* marge prévue.**

$$E/Q = (Qr - Qp) * Mp$$

<sup>13</sup> DORIATH Brigitte, GOUJET Christian, Op.Cit, P 197.

**Écart sur prix = (marge réelle – marge prévue) \* quantités réelles.**  
 **$E/P = (Mr - Mp) * Qr.$**

**Figure N°08 : L'écart sur marge**



Source : DORIATH Brigitte, 2008, « *Contrôle de gestion* », 5<sup>ème</sup> édition, DUNOD, Paris, P77.

### 4.1.3. Écart sur résultat

Lorsqu'un suivi des performances est mis en place, les contrôleurs de gestion disposent à postériori, des résultats préétablis (prévisionnels) et réels issus des documents de synthèses de comptabilité financière et budgétaire. L'analyse de l'écart sur résultat doit conduire à en déterminer l'origine et surtout le niveau de responsabilité :

- La distribution et les responsables de volumes et des prix de ventes ;
- La production et les responsables des coûts de production.

L'écart de résultat est la « différence entre le résultat réel et le résultat préétabli de référence. Il mesure la déviation de la performance globale, à court terme »<sup>14</sup>. Il se calcule de la façon suivante :

<sup>14</sup> DORIATH Brigitte et GOUJET Christian, Op.Cit, P284.

## Chapitre 03 : Le contrôle budgétaire

$$\text{Écart sur résultat (E/R)} = \text{Résultat réel} - \text{résultat budgété}$$

$$\text{Résultat réel} = \text{chiffre d'affaire réel} - \text{coût réel}$$

$$\text{Résultat préétabli} = \text{chiffre d'affaires préétabli} - \text{coût préétabli}$$

### 4.2. Ecart sur production

Il existe deux types d'écarts sur charges de production, écart sur charges directes et l'écart sur charges indirectes.

#### 4.2.1. Ecart sur charge directes

Les écarts sur charges directes concernent essentiellement la matière première (MP) ainsi que la main d'œuvre directe (MOD) et sont entièrement variables.

L'écart global est déterminé par la différence entre le coût constaté et le coût prévisionnel (préétabli) de la production réelle. Cet écart s'analyse en déterminant deux sous écarts.

##### 4.2.1.1. Écart sur matière première

Il se décompose en deux sous écarts :

- Un écart provenant des variations de quantité de matière première appelé écart sur quantité noté (E/Q).
- Un écart provenant des variations des coûts des matières appelé écart sur prix (coût) (noté E/C)

L'écart global sur matières première se décompose en deux sous écarts :

$$\text{Ecart sur Quantité (E/Q)} = (\text{Quantité réelle} - \text{Quantité préétablie}) \times \text{Coût préétablie}$$

$$\text{Ecart sur Coût (E/C)} = (\text{Coût réel} - \text{Coût préétablie}) \times \text{Quantité réelle}$$

$$\text{Ecart Global sur matière première (EG/MP)} = \text{E/Q} + \text{E/C}$$

##### 4.2.1.2. Ecart sur main d'œuvre directe

L'écart global sur main d'œuvre peut être décomposé également en un écart sur nombre d'heures (Quantité) et un écart sur taux horaire (Coût). Le coût de la main d'œuvre provient du produit d'un nombre d'heures de travail par un taux horaire.

## Chapitre 03 : Le contrôle budgétaire

Il mesure les conditions dans lesquels l'entreprise à rétribue ses facteurs de production.

$$\text{Ecart sur temps (E/T)} = (\text{Tr} - \text{Tp}) \times \text{tp}$$

$$\text{Ecart sur taux horaire (E/t)} = (\text{tr} - \text{tp}) \times \text{Tr}$$

$$\text{Ecart global sur main d'œuvre (EG/MOD)} = \text{E/T} + \text{E/t}$$

**Avec :**

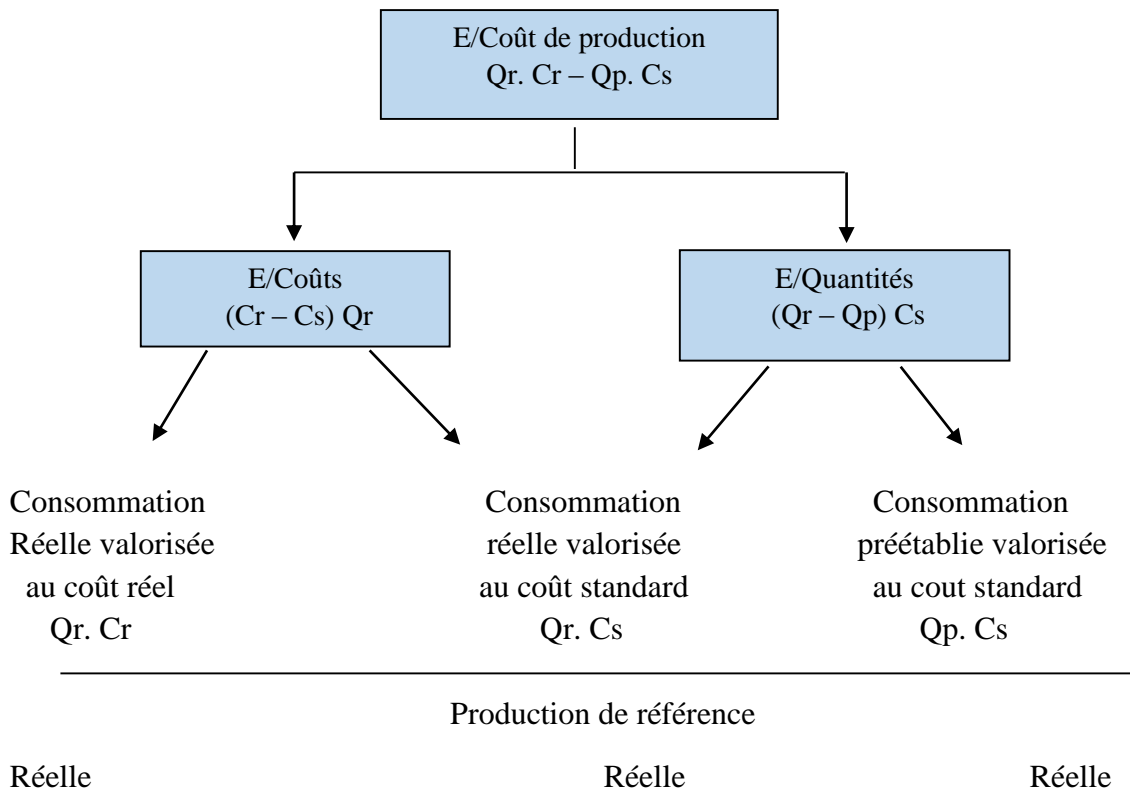
**Tr :** Temps réel

**Tp :** Temps préétablit

**tr :** taux horaire réel

**tp :** taux horaire préétablit

**Figure N°09 :** Le calcul des écarts sur charge direct



**Source :** ALAZARD Claude, SEPARI Sabine, « Contrôle de gestion : manuel et applications », 2<sup>ème</sup> édition, édition DUNOUD, Paris, 2010, P 390.

## Chapitre 03 : Le contrôle budgétaire

### 4.2.2. Écart sur charges indirectes

Les charges indirectes sont généralement analysées dans des centres d'analyse. Elles se composent d'une partie fixe et d'une partie variable (ou proportionnelle). Comme pour les charges directes, on peut distinguer deux causes : La variation des quantités et la variation du coût unitaire (de l'unité d'œuvre).

Pour les charges indirectes. L'analyse d'un écart global d'un centre d'analyse est plus complexe. Ces charges incluant une partie fixe intégrant un sous écart supplémentaire, soit une décomposition en trois sous écarts afin d'en faciliter la recherche des causes.

On a :

- Écart sur budget ;
- Écart sur activité ;
- Écart sur rendement.

#### 4.2.2.1. Écart sur le budget

Cet écart traduit la différence entre le montant des charges indirectes réellement constatées pour le centre d'analyse et le coût préétabli adapté à l'activité réelle (ou budget flexible).

Un écart sur budget se calcule de la forme suivante :

$$\text{Écart sur budget (E/B)} = (\text{Coût réel} - \text{Coût préétabli}) \times \text{Activité réelle.}$$

$$\text{Écart sur budget (E/B)} = \Delta C \times Q_r$$

#### Avec :

**C** : coût variable unitaire.

**Q<sub>r</sub>** : Quantités d'UO réellement consommées

Activité réelle = Charges variable + Charges fixes =  $ax + b$ .

Toutefois, pour calculer le coût variable réel de l'unité d'œuvre, on admettra que les frais fixes réels sont toujours égaux aux frais fixes prévus.

Il existe un autre mode de calcul de l'écart sur budget :

$$\text{Écart sur budget} = \text{Coût réel} - \text{budget de l'activité réelle}$$

$$E/B = Cr - (ax + b)$$

## Chapitre 03 : Le contrôle budgétaire

### 4.2.2.2. Ecart sur activité

L'activité réelle peut être inférieure à l'activité normale. Dans ce cas la totalité des charges fixes n'a pu être imputée à la production du fait de la sous-activité. Dans le cas inverse, l'écart favorable traduit une sur activité.

L'écart sur activité. C'est le niveau d'activité liée aux charges fixes.

**Écart sur activité (E/A) = (coût budgété de l'activité réelle – Cout préétablit de l'activité réelle)**

**Écart sur activité (E/A) = Charges fixes du budget – (coût préétablit d'U.O pour les charges fixes × Nombre réel d'U.O)**

Cet écart peut être retrouvé pour vérification de la façon suivante :

**E/A = Coût fixe préétabli de l'unité d'œuvre × (activité normale – activité réelle)**

### 4.2.2.3. Ecart sur rendement

Il provient du fait que pour une production réalisée, la consommation d'unités d'œuvre est différente des prévisions, d'où un écart sur quantité d'unités consommées. Il s'agit-là d'une origine interne et de la responsabilité de l'atelier ou du centre d'analyse.

Cet écart ce calcul de la façon suivant :

**Ecart sur rendement E/R= (Quantité réelle – Quantité prévue) × Coût d'une unité d'œuvre prévu**

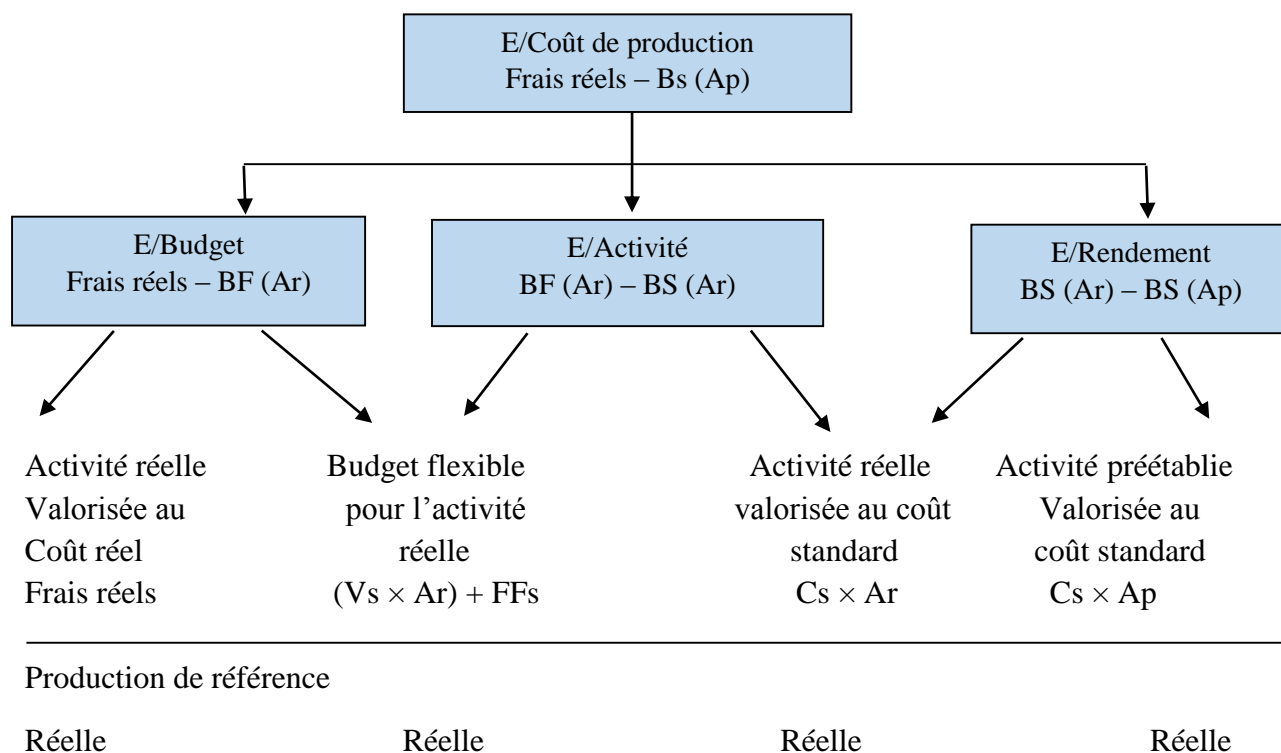
**Ecart de rendement = (Qr – Qp) × CUp**

Cependant, pour contrôler l'exactitude des différents sous écarts, il est nécessaire d'établir la relation suivante :

**Écart global d'un centre d'analyse = Écart/Budget + Écart /Activité + Écart /Rendement**

**EG = Coût réel – Coût préétabli adapté à la production réelle**

**Figure N°10** : Calcul des écarts sur charge indirects



**Source** : ALAZARD Claude, SEPARI Sabine, 2010, « *Contrôle de gestion : manuel et applications* », 2<sup>ème</sup> édition, édition DUNOUD Paris, P 394.

### 5. Les principes d'analyse des écarts

L'analyse des écarts a deux objectifs :

- Evaluation des performances ;
- Permettre de lancer et de diriger des actions correctives.

Dégager les écarts n'est pas une fin en soi, il faut pouvoir juger la manière dont les responsables ont assumé leurs responsabilités. L'analyse des écarts doit donc apporter les fondements de ce jugement, savoir d'où vient l'écart ne suffit pas, il faut corriger ce qui devrait l'être, et des actions correctives doivent être prises et dirigées à partir de l'analyse de ces derniers.

#### 5.1. Détermination des écarts significatifs

Une fois les réalisations mesurées et communiquées, une action corrective ne démarre que si un écart considéré comme essentiel est repéré.

Un contrôle systématique de tous les postes budgétaires conduirait rapidement à une multitude d'écarts de sens et de taille variés.

Pour ne retenir que les écarts judicieux, le contrôle budgétaire<sup>15</sup> :

- Se rattache au principe d'un contrôle par exception et d'un contrôle flexible.

### 5.1.1. Le contrôle par exception

La règle du contrôle par exception aboutit à ne présenter ou à n'expliquer que les écarts qui sortent d'un seuil de tolérance préalablement défini. Ainsi, chaque responsable budgétaire doit apprécier, rubrique par rubrique, le niveau de ces seuils, en fonction :

- Du coût qu'entraîne l'analyse de l'écart par rapport au bénéfice attendu ;
- Du degré d'incertitude qui existe sur la norme préétablie ;
- Des conséquences qu'a sur le résultat global de l'entreprise la constatation de tel niveau d'écart ;
- Des moyens d'action dont dispose le responsable pour corriger ou non ces écarts sans recours au supérieur hiérarchique.

Le fait de pratiquer un contrôle par exception n'exclut pas d'analyser ponctuellement des écarts favorables, car ceux-ci peuvent être la conséquence d'une définition trop lâche des budgets.

### 5.1.2. Le contrôle flexible

Le contrôle flexible suppose d'avoir défini la part respective des charges fixes et des charges variables existant dans chaque rubrique budgétaire, afin de pouvoir estimer des budgets flexibles correspondant à différents niveaux d'activité et déterminer ainsi les causes de la variation constatée (problèmes de capacité, de remplacement,...etc.).

Exemple : soit un chef d'atelier qui observe un écart défavorable de 10% sur ses coûts de production. Un contrôle flexible montre que l'écart est dû à une insuffisance des ventes (variable sur laquelle le responsable de production n'a pas prise) et non à une insuffisance de rendement. Au niveau de l'atelier, cet écart n'entraînera aucune action corrective, puisqu'il s'explique par une cause non significative pour le dirigeant.

## 5.2. Interprétation des écarts

L'interprétation du signe varie suivant le côté de résultat concerné:

### Ecart > 0

- Ecart favorable pour le chiffre d'affaires
- Ecart défavorable pour les charges.

---

<sup>15</sup> GERVAIS Michel, 9<sup>ème</sup> édition, Op.Cit, P 627-628.

### Ecart < 0

- Ecart défavorable pour le chiffre d'affaires
- Ecart favorable pour les charges.

L'écart constaté permet de conclure si l'entreprise atteint ou non les objectifs fixés.

Ainsi si :

- L'écart constaté est nul, cela veut dire que l'entreprise a atteint de justesse ses objectifs;
- L'écart est défavorable, cela signifie que l'entreprise en question n'a pas atteint ses objectifs de vente. Cette situation peut s'expliquer par diverses raisons et causes auxquelles l'entreprise doit faire face afin de prendre des mesures correctives avant que la situation ne s'aggrave ;
- L'écart est favorable, ceci signifie que l'entreprise a dépassé les objectifs qu'elle s'est fixés. Ce qui est synonyme de l'efficacité réalisée. Ceci a un effet positif sur la situation financière de l'entreprise. Cependant, cette situation ne l'empêche pas de chercher la cause de ce dépassement, à savoir si l'écart est dû à la bonne gestion, et dans ce cas, nous pouvons dire que l'entreprise est efficace, efficiente et performante mais si cela est dû à un imprévu, cela doit faire l'objet de nouvelles prévisions pour éviter que ce même imprévu ait un impact négatif sur l'entreprise.

### 5.3. Les causes des écarts

Une fois les écarts sont déterminés et les plus significatifs sont identifiés, il est important pour l'entreprise de rechercher les causes pour pouvoir agir et faciliter les actions de correction.

Ces causes sont nombreuses, et faire une liste exhaustive est impossible, mais cela n'empêche pas de rassembler les principales et les plus courantes qui sont d'ordre interne et externe :

- **Les causes internes** : qui peuvent être reliées
  - A la phase de décision où il y a des prévisions des ventes ou des coûts irréalistes;
  - A la phase d'action où il peut survenir des accidents, des pannes, des grèves, machines mal réglées, une vieillissement des machines, une mauvaise qualité des approvisionnements, une formation du personnel insuffisante, des conditions de travail ;
  - Aux événements internes : comme les départs, les décès, les licenciements, les embauches ratées, le changement de structure, le climat social, l'ambiance, le contrôle de gestion défaillant.
- **Les causes externes** : qui sont liées
  - A l'évolution technologique comme l'apparition de produits nouveaux ou bien le déclin rapide des produits;

## Chapitre 03 : Le contrôle budgétaire

- Aux lois de finances dont les effets sont loin d'être négligeables sur la gestion budgétaire, quel que soit le pays;
- Aux événements politiques comme les conflits politiques, les crises provoquées par les guerres.

### 5.4. Les actions correctives

Les actions correctives permettant de résoudre les problèmes posés. Il s'agit de mettre en œuvre une démarche méthodologique s'attachant à identifier la cause première d'une situation réelle afin que la solution retenue et mise en œuvre puisse éviter toute réapparition de ce dit problème. Parmi ces actions :

- Réduire des coûts pour une meilleure utilisation, plus rationnelle, des moyens de production (atelier, bureau, magasins, boutique, transport, logiciel, moyen de communication) ;
- Proposer des modifications des procédures, de structure, de réseau d'information, ainsi que le traitement de ces informations ;
- Sélectionner des fournisseurs et modifier les méthodes de travail avec certains d'entre eux ;
- Supprimer les documents inutiles ;
- Promouvoir des hommes et les formés ;
- Créer, modifier, supprimer, développer des produits ou des services.

Pour cela, nous développons dans ce point :

- D'abord la nature de l'action corrective ;
- Par la suite, les caractéristiques d'une bonne action corrective.

#### 5.4.1. La nature de l'action corrective

Elle peut consister à réviser le niveau du standard (la prévision est devenue irréaliste). Ensuite elle peut correspondre aussi à la mise en œuvre d'actions d'amélioration visant :

- A infléchir le résultat attendu (contrôle dit anticipé : les résultats sont prédits et l'action corrective est mise en œuvre avant que l'opération ne soit entièrement terminée) ;
- A influencer les réalisations ultérieures (contrôle dit a posteriori : les résultats étant comparés aux standards une fois la tâche accomplie, l'action corrective ne concerne que le déroulement d'une tâche nouvelle).

Pour élaborer une action appropriée, il faut donc cerner, dès la mise en évidence de l'écart, les causes probables qui lui sont associées<sup>16</sup>.

---

<sup>16</sup> GERVAIS Michel, 9<sup>ème</sup> édition, Op.Cit, P 630.

### 5.4.2. Caractéristiques d'une bonne action corrective

Une action corrective efficace doit être rapide et adaptée<sup>17</sup>.

- **Rapide**

La vitesse de mise en œuvre de l'action (une fois l'écart est apparu) est un élément fondamental de l'efficacité du contrôle, car une action corrective trop tardive risque d'avoir un effet contraire sur le système sous contrôle. Cependant, la détection et l'interprétation de l'information prennent du temps, même avec un système d'information rapide, des délais apparaissent.

Il est donc essentiel de connaître et de chercher à réduire la période de temps acceptable entre l'apparition d'un dérèglement et sa correction.

- **Adaptée**

L'action corrective doit porter sur le déterminant qui exerce l'influence la plus grande sur les résultats. Il est nécessaire aussi d'utiliser une force adéquate de correction, sous peine d'aboutir à des résultats opposés et/ou indésirables, la correction ne doit être ni trop forte, ni trop faible.

### Conclusion

Dans ce troisième chapitre, on a présenté la phase de contrôle budgétaire qui joue un rôle important durant le processus de gestion budgétaire. Il favorise le contrôle des objectifs assignés par le budget pour garantir la réussite de système budgétaire.

Pour conclure, nous avons constaté que le contrôle budgétaire est une démarche à ne pas louer car elle aide l'entreprise à voir le degré de réalisation de ces budgets. Le responsable aurait la possibilité de comparer les prévisions et les réalisations et d'étudier les causes des écarts obtenus pour mettre en œuvre des actions correctives.

La pertinence des écarts dépend de leur définition et de la qualité des budgets.

---

<sup>17</sup> Idem, P630.

***Chapitre 4 : Application de la gestion  
budgétaire au sein de SONELGAZ  
Tizi-Ouzou***

## Chapitre 04 : Application de la gestion budgétaire au sein de SONELGAZ Tizi-Ouzou

### Introduction

Dans la suite logique de notre étude, nous allons mettre en pratique les aspects théorique développés dans les chapitres précédents, en prenant comme exemple la Direction de Distribution d'Electricité et de Gaz « SONELGAZ », où nous avons effectué notre stage pratique, notamment la gestion budgétaire au sein de celle-ci.

Ce chapitre sera, ainsi composé de trois (03) sections. Dans la première section nous allons présenter notre organisme d'accueil qui est la DDTO en générale et le service budget et contrôle de gestion en particulier. En seconde lieu voire l'analyse de la procédure budgétaire au sein de celle-ci, à travers le questionnaire qui a mis en place.

En fin dans la dernière section ont entament la mise en pratique de l'outil budgétaire au sein de la DDTO à travers la consultation d'un ensemble de documents interne contenons les informations nécessaire qui concernant les budgets et les réalisations de 2019 à 2021, afin de dégager les écarts pour les interpréter par la suite.

### Section 01: Présentation de l'organisme d'accueil « SONELGAZ ».

La société Algérienne de distribution de l'électricité et du Gaz du Centre (SDC), est une société par action, filiale du groupe Sonelgaz. Elle est composée de treize (13) Direction de Distribution couvrant le territoire de douze (12) Wilayas : Blida, Bouira, Médéa, Tizi-Ouzou, Djelfa, Ouargla, Biskra, El Oued, Laghouat, Ghardaïa, Illizi et Tamanrasset.

Cette société est chargée, dans les limites de ses attributions, de la distribution de l'énergie électrique et gazière de la satisfaction des besoins de la clientèle aux conditions requises de cout, de qualité de service et de sécurité.

Cette première section a pour objet de présenter la direction de distribution d'énergie électrique «SONALGAZ » de Tizi-Ouzou, et plus particulièrement la division finance et comptabilité.

#### 1. Organisation et structure de la direction de distribution d'électricité et gaz de Tizi-Ouzou DDTO

L'entreprise est située au Boulevard STITI ALI, Tizi-Ouzou. Il y'a lieu de retenir ce qui suit :

- Nombre de communes : 67
- Nombre d'agences commerciales : 12

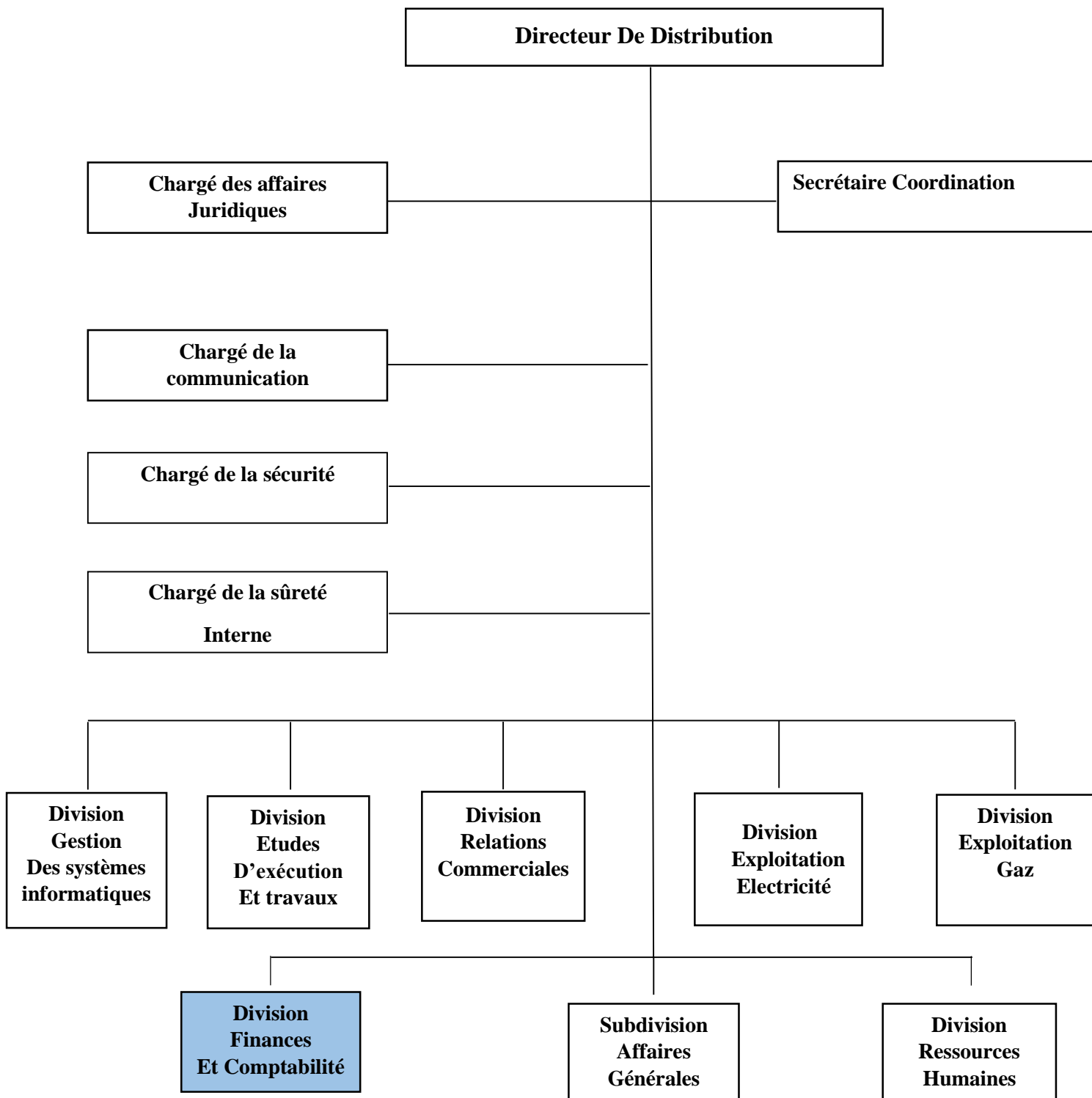
Tizi-Ouzou, Draa Ben Khedaa, Beni Douala, Draa-El-Mizan, Boghni, Ouadhias, Larbaa Nath Irathen, Ain El Hammam, Ouaguenoun, Tizirt, Azazga, Bouzeguene.

#### 1.1. Organigramme de la direction de distribution d'électricité et gaz de Tizi-Ouzou

Notre étude se déroule dans la direction régionale de Tizi-Ouzou, son organigramme est présenté comme suit :

## Chapitre 04 : Application de la gestion budgétaire au sein de SONELGAZ Tizi-Ouzou

Figure N°11 : Organigramme de la direction de distribution de Tizi-Ouzou



Source : Document interne de la DD TO.

## Chapitre 04 : Application de la gestion budgétaire au sein de SONELGAZ Tizi-Ouzou

La direction de distribution de gaz et d'électricité de Tizi-Ouzou est composée en huit divisions on distingue : division gestion des systèmes informatique, division études d'exécution et travaux, division relation commerciales, division exploitation électricité, division exploitation gaz, division finances et comptabilité, subdivision affaires générales et division ressources humaines.

### 1.2. Présentation de la division des finances et de la comptabilité (DFC)

En conséquence aux dernières reformes qu'a connu la SONELGAZ, il a été procédé à la décentralisation des structures comptables au niveau des filiales de distribution, d'où la mise en place d'une « division finance et comptabilité » au niveau de chaque direction de distribution.

L'objet de cette décentralisation est d'assurer un meilleur suivi des opérations financières et comptables, exigé par l'importance de l'entreprise en termes de transactions, nombre de clients, de l'importance du chiffre d'affaire...

La DFC de la direction de Tizi-Ouzou est créée en janvier 2006. Son rôle est d'assurer :

- L'enregistrement de tous les mouvements affectant les comptes de bilan de la direction de distribution, ainsi que les comptes de gestion ;
- Le paiement de toutes les dépenses engagées par l'entreprise ;
- Élaboration des budgets et tableau de bords ;
- L'assistance et le contrôle des paramètres de gestion.

Cette division se divise donc en 03 services :

#### ▪ **Service exploitation**

Il permet d'enregistrer les écritures comptables concernant les différentes opérations comptables de l'entreprise ainsi que les mouvements touchant l'actif et le passif de l'entreprise, l'élaboration des déclarations fiscales mensuelles et annuelles et sur la comptabilité générale et analytique.

Il permet aussi d'élaborer et d'adapter des règles et méthodes comptables, interprète les résultats et permet la mise à jour du patrimoine de l'entreprise.

#### ▪ **Service financier**

Il permet de prévoir les recettes et dépenses de l'activité économique engagée par l'entreprise et permet aussi de réunir l'argent afin de répondre aux besoins de l'entreprise comme le rapprochement financiers et comptables (CCP, BNA), le paiement des salaires, des factures des artisans et les cotisations.

#### ▪ **Budget et contrôle de gestion**

Il permet d'analyser et de prévoir les coûts budgétaires endurés par l'entreprise et trace un programme de contrôle de gestion d'entreprise, recherche un équilibre financier que ce soit à court terme ou à long terme.

Aussi Chargé de la gestion des budgets et des investissements comme suit :

## Chapitre 04 : Application de la gestion budgétaire au sein de SONELGAZ Tizi-Ouzou

### ▪ La gestion des budgets à travers

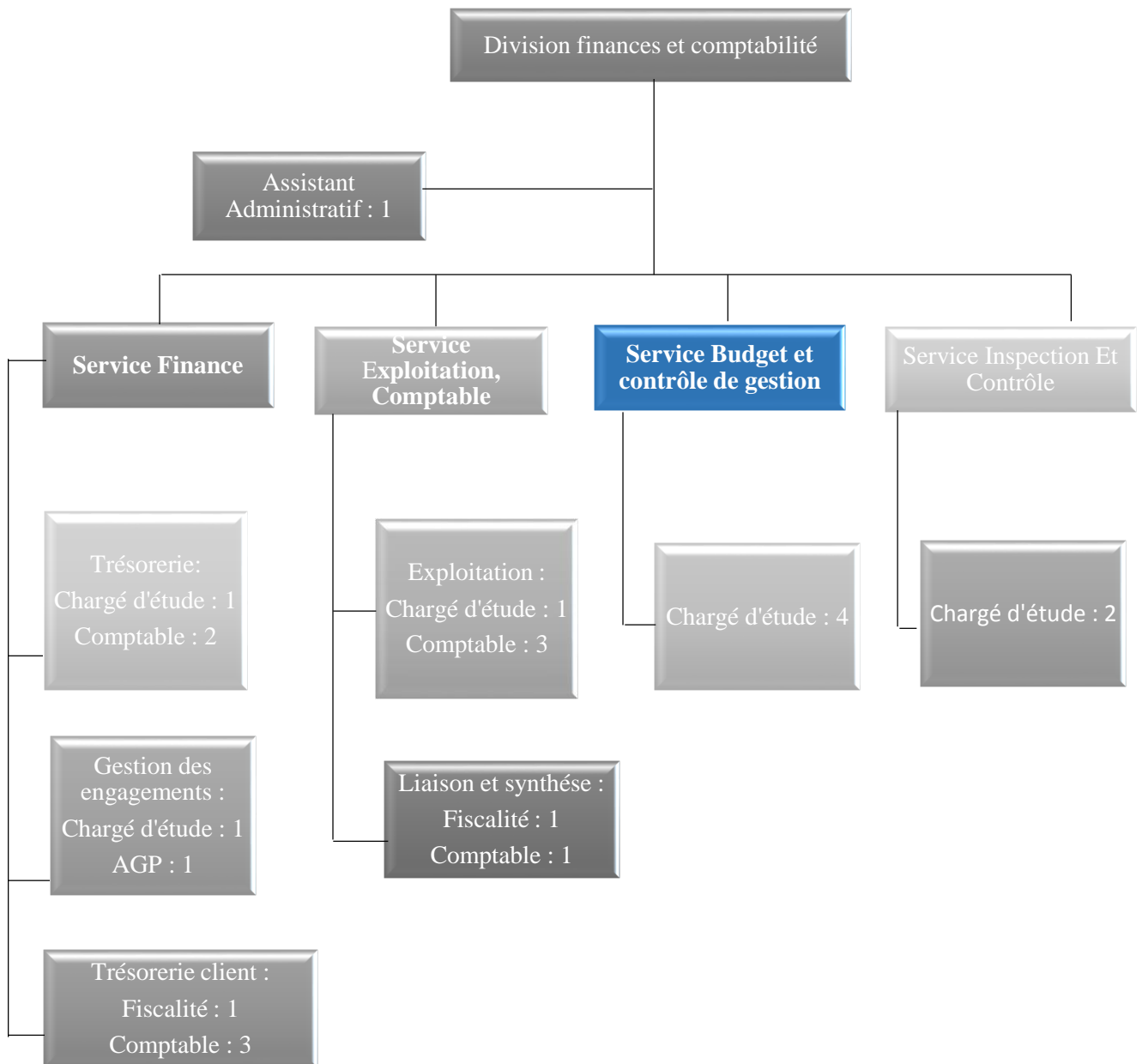
- La participation à la définition des règles, procédures et méthodes d'élaboration des budgets annuels et pluriannuels pour tous les niveaux ;
- L'animation et l'élaboration des budgets ;
- L'élaboration avec les structures concernées, des instruments de pilotage en vue de prendre en charge des actions correctives (tableaux de bord, synthèses...) ;
- La Consolidation des plans moyens et longs termes de la DDTO.

### ▪ La gestion des investissements qui assure

- La consolidation et le suivi des budgets d'investissements ;
- La participation à l'établissement et au suivi des réalisations des budgets de trésorerie pour la partie investissements ;
- Le suivi des ouvertures et la clôture des AP (Autorisation de programme) pour le compte de la DDTO ;
- La participation à la définition et le maintien des procédures de gestion des investissements.

## Chapitre 04 : Application de la gestion budgétaire au sein de SONELGAZ Tizi-Ouzou

**Figure N°12 :** Organigramme de la division finance et comptabilité (DFC)



**Source :** Document interne de la DD TO.

## Chapitre 04 : Application de la gestion budgétaire au sein de SONELGAZ Tizi-Ouzou

### 3. Les missions et les attributions de la DDTO

Parmi les missions et les attributions de la DDTO on retrouve:

- **Les missions**

La DDTO est chargé, dans les limites de ses attributions, de la distribution de l'énergie électrique et gazière et de la satisfaction des besoins de ses clients au niveau de la wilaya de Tizi-Ouzou, la gestion des milliers d'abonnés en gaz et électricité, et la maintenance du réseau de distribution de l'électricité et du gaz.

Aussi de promouvoir de l'emploi à la jeunesse émergente et participer aux mieux au processus de développement économique et industriel.

- **Les Attributions**

- La garantie de la qualité et la continuité de service ;
- L'exploitation et la maintenance des réseaux de distribution de l'électricité et du gaz ;
- Le développement des réseaux électricité et gaz permettant le raccordement des clients nouveaux ;
- La garantie de la sécurité et de l'efficacité des réseaux ;
- La garantie de l'offre et la demande en matière d'énergie ;
- La commercialisation de l'électricité et du gaz.

### Section 02 : Analyse du questionnaire et diagnostic de la procédure budgétaire au sein de la Direction de distribution de l'électricité et de gaz « SONELGAZ de Tizi-Ouzou ».

Dans cette section nous allons analyser les résultats de notre recherche qui porte essentiellement sur le traitement des informations recueillis par l'analyse documentaire, observation sur le terrain, ainsi que ceux obtenus via les entretiens et le questionnaire, qui vont nous permettre de faire le diagnostic de la procédure budgétaire de la DDTO.

#### 1. Présentation de la méthodologie de travail

Dans cette partie nous allons exploiter un guide qui est le questionnaire, afin de déterminer comment exercer le contrôle de gestion à l'aide d'un outil budgétaire au niveau de la DDTO. C'est dans cet objectif nous avons élaboré un questionnaire effectué entre le 14 et le 30 septembre, qui est soumis à ceux qui sont au cœur même du contrôle de gestion et de la gestion budgétaire, ainsi que les responsables de diverse divisions de l'entreprise.

Notre stage a été effectué au niveau de la Division Finance et Comptabilité (DFC) du fait que le service budget et contrôle de gestion est rattaché à cette division. La durée de stage a été de deux mois du 11 juillet au 11 septembre.

## **Chapitre 04 : Application de la gestion budgétaire au sein de SONELGAZ Tizi-Ouzou**

Pour le questionnaire, nous avons choisis de l'adresser au chef de service budget et contrôle de gestion, les chargés d'étude en budget et contrôle de gestion, ainsi que les responsables de diverse divisions (10 personnes au total). Nous avons opté pour un questionnaire unanime pour être plus objectif.

### **2. Analyse et commentaires des résultats du questionnaire**

C'est l'utilisation de ce guide, complétés par les informations issues des entretiens et l'étude des documents interne, qui vont nous permettre de cerner la place des budgets au sein de la DDTO. Et d'apporter des éléments de réponse à ces interrogations.

#### **2.1. La place occupée par la fonction contrôle de gestion au sein de la DDTO**

Le contrôle de gestion est perçu, par l'ensemble des répondants comme : « un processus par lequel les dirigeants s'assurent que les moyens sont utilisées de manière efficace et efficiente pour atteindre les objectifs fixés », la seconde définition qui compte un bon nombre d'adhérents est la suivante : « une activité visant la maîtrise de la conduite d'une organisation en prévoyant les événements et en s'adaptant à l'évolution, en définissant les objectifs, en corrigeant les objectifs et les moyens ».

#### **2.2. L'existence d'une structure bien distincte en charge du contrôle de gestion et son rattachement hiérarchiques**

D'après les réponses collectés, il n'ya pas une structure bien distincte en charge du contrôle de gestion. Ce service existe depuis plus de neuf (9) ans au sein de la DDTO, qui est rattaché à la division finance et comptabilité (DFC) aussi les répondants confirme l'existence de manuel de procédures en interne.

Trois (3) postes sont affectés au service contrôle de gestion ce qui représente un taux de 2,9% du total des effectifs (1029), ce nombre demeure vraiment insuffisant par rapport aux tâches effectuées par ce service.

#### **2.3. Les missions attribuées au contrôleur de gestion**

## Chapitre 04 : Application de la gestion budgétaire au sein de SONELGAZ Tizi-Ouzou

**Tableau N°03 : Les missions attribuées au contrôleur de gestion**

	<b>Les missions du contrôleur de Gestion</b>	<b>Réponse favorable</b>	<b>Réponse défavorable</b>
<b>Mission 1</b>	L'élaboration et la mise en place d'outils de gestion et de suivi, de procédure ainsi que de vérification de leur bonne utilisation.	✓	
<b>Mission 2</b>	La décomposition des différents coûts.		✓
<b>Mission 3</b>	La préparation des budgets.	✓	
<b>Mission 4</b>	La réalisation des reportings réguliers concernant l'activité de la structure au sein de laquelle il travail.	✓	
<b>Mission 5</b>	La surveillance des écarts entre les objectifs prévisionnels et les objectifs réalisés et la proposition si nécessaire d'actions correctives.	✓	
<b>Mission 6</b>	La tenue de la comptabilité analytique.		✓
<b>Mission 7</b>	La réalisation d'études Financières.		✓
<b>Mission 8</b>	Faire évoluer les outils (système d'information, procédure, processus ...).		✓
<b>Mission 9</b>	La transmission d'informations importantes susceptibles de servir les objectifs de l'entreprise.	✓	

**Source : établis par nous-mêmes**

## Chapitre 04 : Application de la gestion budgétaire au sein de SONELGAZ Tizi-Ouzou

### Commentaire

On a constaté que le contrôleur de gestion effectue plusieurs missions dans la DDTO, ce qui prouve qu'il a une place très importante dans l'organisation.

### 2.4. L'établissement du budget

L'horizon d'élaboration du budget est annuel. L'élaboration budgétaire débute au plus tard Octobre de chaque année en tenant compte des contraintes de temps ci-après :

- Le temps de collecte des propositions ;
- Le temps nécessaire au traitement des données collectées.

La DDTO s'organise pour l'élaboration de ses budgets avec un calendrier budgétaire, qu'on a résumé dans le tableau ci-dessus.

**Tableau N°04 : Le calendrier budgétaire de la DDTO**

Etape du processus budgétaire	Date limite
Instruction préparatoire du budget	1 <sup>er</sup> Octobre
Proposition budgétaire	1 <sup>er</sup> Novembre
Consolidation budgétaire	10 Novembre
Arbitrage des propositions	16 Novembre
Etablissement du projet budget	1 <sup>er</sup> Décembre
Approbation du budget	26 Décembre
Mise en place du budget	30 Décembre

**Source :** Document interne de la DDTO.

Le processus d'élaboration du budget annuel doit être totalement achevé avant le début de l'exercice budgétaire pour ne pas bloquer le fonctionnement de l'entreprise et permettre l'engagement des dépenses budgétées (procédures budgétaires de DDTO).

D'après les répondants, les responsables de chaque division suivent le processus budgétaire mais pas à tous les niveaux (non-respect de la durée d'élaboration des budgets plus particulièrement le budget d'investissement et non-respect des prévisions budgétaires, des affaires réalisées sans être prévus sur le listing approuvé par la DDTO).

Selon les répondants, le budget est établi principalement par le contrôleur de gestion et les responsables des divisions, tout en prenant en considération les orientations de la direction générale.

La durée d'élaboration des budgets prend en général plus d'un mois, concernant les budgets opérationnels (achat, vente, moyens logistiques...) aussi les budgets des structures et

## **Chapitre 04 : Application de la gestion budgétaire au sein de SONELGAZ Tizi-Ouzou**

frais généraux mais concernant les investissements (les AP, les réalisations, les crédits...) elle peut aller jusqu'à 3 mois, en raison de leur caractère (long terme).

Pour établir les budgets le contrôleur de gestion se réfère aux réalisations des années précédentes, (bilan, compte de résultat, prévisions budgétaires).

### **2.5. La part des opérationnels dans l'élaboration des budgets prévisionnels**

D'après les réponses collectées, les opérationnels ont une part importante dans l'élaboration de budget puisque ce dernier est fait par eux même, puis il est contrôlé par le contrôleur de gestion et la direction.

### **2.6. Les méthodes utilisées pour l'élaboration du processus budgétaire**

Selon les répondants les méthodes utilisés par le contrôleur de gestion sont traditionnelles, elles se concrétisent par les méthodes de prévision aléatoire (basées sur l'aléa et le taux d'évaluation).

### **2.7. Les outils utilisés pour l'élaboration du processus budgétaire**

Pour élaborer un processus budgétaire le contrôleur de gestion et toutes les parties prenantes concernées utilisent presque tous les outils du contrôle de gestion tels que les reporting et les tableaux de bord (financier, qualitatif et physique), la comptabilité générale, et la comptabilité analytique qui est utilisée uniquement pour calculer le cout de revient et le comparer au prix de vente), ainsi que l'utilisation de moyens de support (Excel, Word, Power Point...).

### **2.8. L'uniformisation de la pratique de l'élaboration budgétaire avec les procédures budgétaire**

Le contrôleur de gestion en générale respecte les procédures budgétaire, dans des cas particulier la pratique de l'élaboration budgétaire ne se fait pas selon les procédures budgétaires, mais selon les recommandations reçues par les structures centrales sous forme des fichiers contenant et dictant les procédures à respecter et celles à ne pas respecter.

### **2.9. Les opérationnels face à la performance**

75% des répondants confirme que la performance des opérationnels s'explique par la capacité à atteindre leurs objectifs budgétaires. Selon ces derniers la réalisation des objectifs est le critère de mesure de potentiel des opérationnels. L'entreprise a même mis en œuvre un système de sanction/récompense en cas d'atteinte ou non d'objectifs (prime de rendement individuelle baisse / hausse). Les 25% restants disent que leur performance est exprimée par d'autres critères tels que la réduction des coûts, la satisfaction des clients, etc.

### **2.10. L'allocation des ressources**

D'après les répondants, le budget est arrêté par le DG et le CA de la SDC Blida (siège social) en tenant compte des évaluations des réalisations de chaque division de la SDC, de l'atteinte des objectifs et de leurs besoins. (Le budget au sein de la SDC est imposé).

## **Chapitre 04 : Application de la gestion budgétaire au sein de SONELGAZ Tizi-Ouzou**

Le budget est en général inférieur ou égal aux besoins exprimés. Il est accordé selon les priorités :

- Programme propre, programme d'urgence, programme d'Etat... .
- Selon la rentabilité du projet et autres critères.

### **2.11. L'établissement des plans d'action**

Les différentes divisions réalisent des plans d'action avant l'établissement des budgets et les transmettent au service contrôle de gestion.

- réduction du montant nécessaire pour un certain investissement.

### **2.12. La définition des objectifs spécifiques pour chaque responsable**

Selon les répondants, chaque responsable de division, détermine les objectifs spécifique et quantifié conformément aux orientations définis dans la lettre d'orientation (objectifs stratégiques que la direction compte réaliser pour l'année à venir) ;

Sur cette base, chaque centre définit un plan d'action qui permet d'atteindre ces objectifs, sur la base des plans d'action retenu, chaque centres sont invitées par le biais d'une lettre d'intention pour exprimer leurs besoins en investissement, en exploitation et les ressources qu'il comptent atteindre, élaborent leur budget, puis il transmettent ces objectifs à la hiérarchie supérieure, accompagnés d'une description des plans d'actions et des budgets les concernant, qui vont être étudiés évalués et éventuellement redressés,

**NB :** l'estimation des objectifs pour chaque division est fixée par référence au potentiel de profit de l'entreprise, soit à partir du plan stratégique soit de manière intuitive en se basant sur les dernières réalisations et résultats connus de l'entreprise. L'approbation de ces derniers doit être validée par la direction générale et le CA.

### **2.13. Le rapport sur le contrôle budgétaire**

Selon les répondants le rapport et l'analyse des écarts entre les réalisations et les budgets se fait mensuellement.

### **2.14. Existence de système de sanction/récompense en cas d'atteinte ou non d'objectifs**

D'après les répondants l'entreprise a mis en place un système de sanction récompense ou cas d'atteinte ou non d'objectifs qui se traduit par des primes de rendement individuelle (hausse ou baisse)

## **3. Le diagnostic de la procédure budgétaire**

Le diagnostic que nous avons envisagé d'utilisé lors de notre étude consiste à procéder à une comparaison entre la revue littérature et la description de la pratique du processus budgétaire au sein de la DDTO. Il s'agira pour nous de relever les forces et les faiblesses liées au processus budgétaire ainsi que au contrôle de gestion.

## Chapitre 04 : Application de la gestion budgétaire au sein de SONELGAZ Tizi-Ouzou

### Les forces

- Capital expérience appréciable ;
- Capital humains compétent et performant ;
- Le service budget et contrôle de gestion est un service incontournable qui travaille avec la division finance et comptabilité et aide les autres services ;
- L'existence d'un contrôleur de gestion qui voit dans ses attributions la charge de la gestion budgétaire et donc du processus ;
- L'existence d'un manuel de procédures concernant le processus budgétaire ;
- La tenue régulière du tableau de bord avec les moyens dont il dispose ;
- L'élaboration des prévisions ;
- Le contrôle et le suivi budgétaire.

### Les faiblesses

- Le service budget et contrôle de gestion n'est pas rattaché à la direction générale (DG) mais à la division finance et comptabilité (DFC), ce qui fait que le contrôleur de gestion ne reçoit pas des informations de tout premier ordre sur les orientations que la direction générale souhaite donner à l'entreprise et aux activités ;
- Le service budget et contrôle de gestion est assuré seulement par le chef de service (qui est le contrôleur de gestion) et deux 2 chargés d'études ;
- Le retard dans la transmission des informations et documents au contrôleur de gestion ce qui retarde son travail ;
- Inexistence d'une structure distincte pour le contrôle de gestion (rattaché à la DFC) ;
- Inadéquation entre les fiches de postes et les tâches réellement exécutées ;
- Absence d'utilisation de la comptabilité analytique alors que sa mise en place fait partie des attributs du contrôleur de gestion, par conséquent la non maîtrise des coûts et le manque de précision des calculs ;
- Le budget et l'allocation des ressources sont imposés par la direction générale et le CA ;
- Absence de tableau de bord prospectif permettant le suivi de la performance à tous les niveaux et une prise de décisions rapide.
- Les procédures budgétaires ne sont pas pertinentes, le manuel de procédure ne précise pas tous les étapes de l'élaboration pour toutes les divisions et il n'est pas mis à jour.

## Chapitre 04 : Application de la gestion budgétaire au sein de SONELGAZ Tizi-Ouzou

### Section 03 : Mise en pratique de la gestion budgétaire au sein de la direction de distribution de l'électricité et gaz de centre SONELGAZ Tizi-Ouzou.

Le budget au sein de la direction consiste à traduire en programme chiffré des décisions prises en vue d'atteindre des objectifs. Il sert comme un outil d'aide à la décision dans la mesure où il permet d'apprécier les incidences monétaires et financières de la direction.

La démarche budgétaire comprend deux étapes principales. La budgétisation qui est l'élaboration du budget, le contrôle budgétaire constitué par le calcul des écarts et l'ensemble des analyses et recommandations qu'il ya lieu de faire pour notre cas.

Nous allons nous focaliser principalement sur trois budgets qui sont : Budget des investissements, Budget des ventes, Budget de trésorerie.

#### 1. Présentation et analyse du budget d'investissement de la direction de distribution Tizi-Ouzou pour l'exercice 2019, 2020, 2021.

Les Budgets d'investissement de la direction de distribution de la wilaya de Tizi-Ouzou sont présentés comme suit :

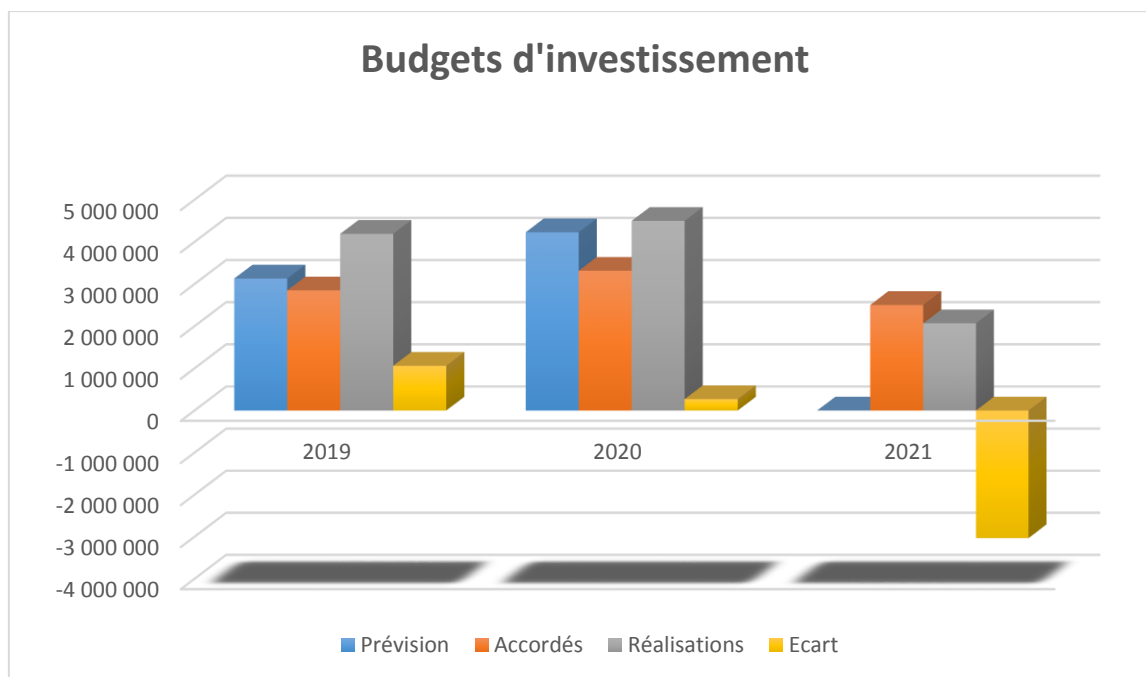
**Tableau N°05:** Détermination des budgets d'investissements 2019, 2020 et 2021 en KDA

Années	Prévisions	Accordés	Réalisations	Taux de réalisation	Ecarts
2019	3 131 000	2 850 000	4 192 000	133.87 %	1 061 000
2020	4 229 296	3 315 000	4 499 207	106.81 %	269 911
2021	5 100 000	2 503 950	2 068 000	159.45 %	-3 032 000
Total	12 460 296	8 668 950	10 759 207	/	-1 701 089

Source : Réalisé par nous-mêmes à partir des budgets d'investissement de l'entreprise

## Chapitre 04 : Application de la gestion budgétaire au sein de SONELGAZ Tizi-Ouzou

Figure N°13 : Présentation graphique des budgets d'investissement en KDA



Source : Réalisé par nous-mêmes à partir du tableau N°03

Les informations qui méritent d'être portées à la connaissance des lecteurs du présent mémoire et relatives aux prévisions et réalisations des dépenses d'investissements pour les exercices 2019, 2020 et 2021.

On a constaté que les prévisions de l'entreprise SONELGAZ sont supérieures aux budgets (accordés), car la SONELGAZ demande plus d'argent et reçoit toujours moins.

Les dépenses de cette entreprise entre 2019 et 2020 sont supérieures aux budgets accordés ce qui signifie que la SONELGAZ, à demander un budget supplémentaire au cours de l'année et ceux pour couvrir la prévision.

Durant ces années, la SONELGAZ a enregistré un écart négatif de -1 701 089, car les prévisions ont dépassées largement les réalisations, soit (12 460 296 > 10 759 207).

Cet écart négatif provient :

- Des investissements qui sont financés par l'unité elle-même, et par cause de faiblesse de trésorerie, l'unité n'a pas réalisé les investissements prévus ;
- Des effets de la pandémie ;
- Des travaux et des oppositions qui n'avancent pas, donc les affaires ne se terminent pas.

## Chapitre 04 : Application de la gestion budgétaire au sein de SONELGAZ Tizi-Ouzou

### 2. Présentation et analyse du budget de vente de la direction de distribution Tizi-Ouzou pour l'exercice 2019, 2020, 2021.

La SONELGAZ de Tizi-Ouzou détermine ses prévisions de vente selon la méthode historique c'est à dire le chiffre d'affaire de référence et celui de l'année précédente auquel on ajoute une majoration de 15 %.

Prévision de l'exercice 2019 = 1.15 de la réalisation de l'exercice de 2018

Prévision de l'exercice 2020 = 1.15 de la réalisation de l'exercice de 2019

Prévision de l'exercice 2021 = 1.15 de la réalisation de l'exercice de 2020

Le tableau suivant va montrer le calcul des prévisions ainsi que les écarts dégagé sur le chiffre d'affaire de chaque année pour les exercices 2019, 2020 et 2021.

**Tableau N°06 : Budget de vente de l'exercice 2019, 2020 et 2021 en KDA**

Désignation	CA (N-1)	Majoration De 15%	Prévision N (1+2)	Réalisation N	Taux de réalisation	Ecart
<b>Ventes 2019</b>	5 605 344 248,34	840 801 637,25	6 446 145 885,59	6 374 806 981,76	98,89%	-71 338 903,831
<b>Ventes 2020</b>	6 374 806 981,76	956 221 047,26	7 331 028 029,02	7 355 190 157,29	100,06%	4 162 128,266
<b>Ventes 2021</b>	7 335 190 157,29	1 100 278 523,59	8 435 468 680,88	8 102 475 357,70	96,05%	-332 993 323,18

**Source :** réalisé par nous-mêmes à partir des documents de la SONELGAZ.

Avec N : représente l'année en cours

On a constaté que les prévisions de ventes de l'année 2020 sont inférieure aux réalisations donc, il est un point positif pour SONELGAZ, elle réalise plus que elle prévoit, ce que dégage un taux de réalisation de +100.06% et un écart positive de + 4 162 128,266 KDA. Cet écart positif est dû principalement à l'augmentation des quantités vendues de l'électricité et gaz ainsi que à la variation des prix.

Ainsi on constate pour les années 2019 et 2021, les prévisions sont supérieures aux réalisations donc, il est un point négatif pour SONELGAZ, elle réalise moins ce que prévoit, elle dégage des écarts négatifs soit respectivement de -71 338 903,831 KDA et -332 993 323,1835 KDA et des taux de réalisation de 98.89% et 96.05%. Cet écart négatif revient de fait que l'entreprise n'as pas réalisé ses objectifs fixés au début et la cause de l'échec peut être traduit par la surestimation des prévisions.

## Chapitre 04 : Application de la gestion budgétaire au sein de SONELGAZ Tizi-Ouzou

### 3. Présentation et analyse de budget de trésorerie de la direction de distribution Tizi-Ouzou pour l'exercice 2019, 2020 et 2021.

La SONELGAZ détermine ses budgets en suivant la méthode historique toujours autrement dit en appliquant une marge sur les réalisations de l'année précédente.

Le budget de trésorerie résume la différence entre les encaissements et les décaissements de trésorerie auxquelles s'ajoute la TVA décaissée. Les tableaux ci-dessous vont résumer ces principaux composants pour l'exercice 2019 ; 2020 et 2021.

**Tableau N° 07:** Budget de trésorerie des encaissements pour l'exercice 2019 en KDA

Mois	Prévisions 2019	Réalisations 2019	Ecart %	Taux de réalisations
Janvier	492 486 333,18	470 059 756,70	-22 426 576,48	95.45%
Février	393 255 317,64	691 728 749,72	298 473 432,08	175.90%
Mars	674 150 435,02	748 744 729,44	74 594 294,42	111.06%
Avril	527 761 435,84	625 427 575,43	97 666 139,59	118.51%
Mai	599 307 013,71	595 605 648,14	71 545 577,87	99.38%
Juin	401 203 136,26	523 954 178,99	122 751 042,73	130.60%
Juillet	505 130 202,76	478 219 808,70	-26 910 394,06	94.67%
Aout	464 711 611,34	635 633 997,32	170 922 385,98	136.78%
Septembre	590 286 360,59	667 531 592,57	77 245 231,98	3.09%
Octobre	644 017 801,75	423 977 951,89	-220 039 849,86	65.83%
Novembre	521 953 222,41	861 680 033,56	339 726 811,15	165.09%
Décembre	630 101 073,09	714 167 197,37	84 066 124,28	113.34%
<b>Total Année</b>	<b>6 444 363 943,57</b>	<b>7 436 731 219,83</b>	<b>1 019 367 276,26</b>	<b>115.40%</b>

Source : Réalisé par nous-mêmes à partir des documents de la SONELGAZ

## Chapitre 04 : Application de la gestion budgétaire au sein de SONELGAZ Tizi-Ouzou

Le tableau ci-dessous va présenter les décaissements de trésorerie de la SONELGAZ

**Tableau N° 08:** Budget de trésorerie des décaissements pour l'exercice 2019 en KDA

Rubriques	Prévision 2019	Réalisation 2019	Ecart	Taux de réalisation
<b>Achats consommés</b>	14 393,469	11094,50	-3 298,969	77.08%
<b>CCP</b>	53 517 966,3	367 141,11	-53 150 825,19	0.69%
<b>Services</b>	20 558 796,1	113 247,28	-20 445 548,82	0.55%
<b>Impôts et taxes</b>	20 361 442,3	239 209,91	-20 122 232,39	1.17%
<b>CNAS</b>	2 054 552,05	19 919,41	-2 034 632,64	1%
<b>Divers</b>	3 792 926,55	153 383,16	-3 639 543,39	4.04%
<b>Total des dépenses d'exploitation</b>	1017250,302	912 995,37	-104 254,932	89.39%

**Source :** réalisé par nous-mêmes à partir des documents remis par la SONELGAZ

Le tableau ci-dessous va présenter les encaissements de trésorerie de la SONELGAZ

**Tableau N° 09:** Budget de trésorerie des encaissements pour l'exercice 2020 en KDA

Mois	Prévision 2020	Réalisation 2020	Ecart	Taux de réalisation en %
<b>Janvier</b>	540 568 720,21	672 381 281,31	131 812 256,1	124.38%
<b>Février</b>	795 488 062,18	862 715 269,23	67 227 207,05	108.45%
<b>Mars</b>	861 056 438,86	893 698 091,21	32 641 652,35	103.79%
<b>Avril</b>	719 241 711,74	834 015 455,10	114 773 743,36	115.95%
<b>Mai</b>	684 946 495,36	529 802 411,59	-155 144 083,77	77.35%
<b>Juin</b>	602 547 305,84	609 322 305,26	6 774 999,42	101.12%
<b>Juillet</b>	549 952 780,1	840 801 310,45	290 848 530,44	152.88%
<b>Aout</b>	730 979 096,92	765 183 912,66	34 204 815,74	104.68%
<b>Septembre</b>	767 661 331,46	884 795 822,44	117 134 490,98	115.26%
<b>Octobre</b>	487 574 644,67	1 034 076 648,39	546 502003,72	212.08%
<b>Novembre</b>	990 932 038,59	981036313,79	-9 895 724,8	99.00%
<b>Décembre</b>	821 292 276,98	948 484 356,29	127 192 079,31	115.48%
<b>Total année</b>	8 552 240 902,80	9 856 313 177,72	1 304 072 274,92	115.25%

**Source :** Réalisé par nous-mêmes à partir des documents remis par la SONELGAZ

## Chapitre 04 : Application de la gestion budgétaire au sein de SONELGAZ Tizi-Ouzou

**Tableau N°10:** Budget de trésorerie des décaissements pour l'exercice 2020 KDA

Rubriques	Prévision 2020	Réalisation 2020	Ecart	Taux de réalisation
Achat consommés	12 758,68	22938,25617	10 179,57617	179.79%
CCP	432 562,28	630259,16983	197 696,88983	145.70%
Services	130 234,38	225800,058	95 565,678	173.38%
Impôts et taxes	275 091,40	281996,40608	6 905,01	102.51%
CNAS	22 907,32	26734,36731	3 827,04731	116.71%
Divers	176 390,63	138331,29545	-38 059,33455	78.42%
<b>Total des dépenses d'exploitation</b>	<b>1 049 944,68</b>	<b>1 326 059,81</b>	<b>285 852,32</b>	<b>127.23%</b>

Source : Réalisé par nous-mêmes à partir des documents de la SONELGAZ.

**Tableau N° 11:** Budget de trésorerie des encaissements pour l'exercice 2021 en KDA

Mois	Prévision 2021	Réalisations 2021	Ecart	Taux de réalisation
Janvier	773 238 473,51	887 622 591.03	114 384 117,52	114.79%
Février	992 122 559,61	982 410 386.27	-9712173,34	99.02%
Mars	1 027 752 804,89	1 127 963 300.02	100 210 495,13	109.75%
Avril	959 117 773.37	1 026 284 395.07	67 166 621,7	107%
Mai	609 272 773,33	709 300 142.99	100 027 369,66	116.41%
juin	700 720 651,05	721 042 019.05	20 321 368	102.90%
juillet	966 921 507,02	927 810 153.04	-39 111 353,98	95.95%
Août	879 961 499,56	963 295 871.10	83 334 371,54	109.47%
Septembre	1 017 515 195,81	1 189 522 715.55	172 007 519,74	116.90%
Octobre	1 189 188 145,65	1 220 485 620.15	31 297 474,5	102.63%
Novembre	1 128 191 760,86	1 033 896 450.22	-94 295 310,64	91.64%
Décembre	1 090 757 009,73	1 112 365 800.3	21 608 790,57	101.98%
<b>Total des Années</b>	<b>11 334 760 154.38</b>	<b>11 901 999 444,79</b>	<b>567239290,41</b>	<b>105%</b>

Source : Réalisé par nous-mêmes à partir des documents remis par la SONELGAZ

## Chapitre 04 : Application de la gestion budgétaire au sein de SONELGAZ Tizi-Ouzou

**Tableau N°12 : Budget de trésorerie des décaissements pour l'exercice 2021**

Rubriques	Prévisions 2021	Réalisations 2021	Ecart	Taux de réalisation
<b>Achats consommés</b>	26 378 994,595	31 374 293,32	4 995 298,72	118,94%
<b>Services</b>	724 798 045,30	752 625 033,32	27 826 988,02	103,84%
<b>Impôts et taxes</b>	259 670 066,70	298 003 542,32	38 333 475,62	114,76%
<b>CNAS</b>	324 295 866,99	386 365 321,22	62 069 454,23	119,14%
<b>Divers</b>	30 744 522,41	35 564 982,98	4 820 460,57	115,75%
<b>SWATT</b>	159 080 989,77	187 365 951,65	28 284 961,88	117,78%
<b>Total des dépenses d'exploitation</b>	1 498 589 491,17	1 691 299 124,81	192 709 633,64	112,81%

**Source :** Réalisé par nous-mêmes à partir des documents de la SONELGAZ

Pour les trois exercices, la SONELGAZ a atteint ces objectifs en termes d'encaissement puisque les réalisations sont supérieures aux prévisions et cela s'explique par le recouvrement de certaines créances, il en est de même pour les décaissements à l'exception de l'exercice de 2019 où les prévisions sont supérieures aux réalisations et cela revient aux déficits de trésorerie causés par les créances élevées.

### Conclusion

Ce chapitre a été consacré à une observation sur le terrain ce qui nous a permis dans un premier lieu de bien prendre connaissance de l'entreprise SONELGAZ à travers son organigramme, ses missions et ses attributions.

Dans un second temps nous avons procédé à une analyse du questionnaire et diagnostic de processus budgétaire de la DDTO.

À la lumière de notre analyse, le contrôle budgétaire joue un rôle important qui se traduit par la comparaison des résultats aux objectifs fixés et cela à travers l'analyse des écarts sur trois exercices, 2019, 2020, 2021.

Cependant nous avons pu ressortir certaines anomalies et contradictions surtout en ce qui concerne la place qui a été donnée au contrôleur de gestion au sein de cette entreprise et nous avons constatés que la SONELGAZ n'est pas performante.

## *Conclusion générale*

### **Conclusion générale**

Pour une meilleure gestion, chaque entreprise doit déterminer un ensemble d'objectifs et de prévisions cohérentes et réalisables.

Le contrôle de gestion et les budgets, prennent de plus en plus de place dans les entreprises. Ce sont des outils essentiels d'aide des différents services, ils contribuent à la coordination et au pilotage des activités des entreprises afin d'effectuer les contrôles nécessaires en vue d'orienter les décisions stratégiques. Ils permettent par ailleurs d'identifier les causes des résultats et des divergences afin d'agir à bon escient.

Notre travail a pour objectif d'évaluer la place importante qu'occupent les budgets dans le système du contrôle de gestion d'un EPIC, cas de SONELGAZ de Tizi-Ouzou. Nous avons en premier lieu présenté quelques concepts théoriques liés aux budgets et au processus budgétaire, puis, nous nous sommes focalisées sur les différents aspects relatifs à la gestion budgétaire tout en s'intéressant aux différentes phases de la démarche budgétaire. Ensuite, nous avons donné un aperçu sur le fonctionnement du processus du contrôle budgétaire d'une entreprise, et en fin réalisé une étude de cas.

Pour pouvoir répondre à notre question « Les budgets constituent-ils un outil efficace pour la réalisation des objectifs d'une entreprise publiques » et pour confirmer nos hypothèses, nous nous sommes servis de l'analyse et l'interprétation des données du questionnaire adressé à l'entreprise d'objet d'étude.

Après l'étude et l'analyse, le contrôle de gestion est considéré comme la maîtrise et le pilotage de la performance de la société SONELGAZ, c'est le processus par lequel les managers vérifient que les ressources sont obtenues et utilisées avec efficacité et efficience dans l'accomplissement des buts tracés par l'organisation, à l'aide des différents outils dont il dispose. Ce qui nous amène à confirmer notre première hypothèse.

Le mode de gestion prévisionnel à court terme consiste à traduire en budget (prévision chiffrées de tous les éléments correspondants aux programmes) les décisions prise par la direction générale.

La gestion budgétaire met en place une meilleure politique de planification et d'expression du besoin dans le cadre de l'élaboration du budget d'une part, et elle sert de référence du contrôle et du suivi mettant en évidence les écarts significatifs permettant d'agir sur les causes de manière sélective d'autre part. De ce fait, la deuxième hypothèse est confirmée.

D'après les rapprochements que nous avons évoqués, nous avons constaté que la gestion budgétaire de la SONELGAZ n'est pas un outil efficace qui permet à cette entreprise d'atteindre ses objectifs, car il est nécessaire que le rapprochement entre les prévisions et les réalisations se fasse dans les meilleurs délais, afin que l'entreprise puisse se rattraper vite au cas où les écarts sont significatifs, ce qui ne se fait pratiquement pas.

## Conclusion générale

Ceci est démontré par le fait qu'on ne trouve pas un budget révisé à la SONELGAZ et plusieurs cas ont été listés :

- En 2021, les investissements ont connu un écart défavorable, soit -3 032 000.
- Les ventes ont connues des écarts défavorables de 98,89% en 2019, 96,05% EN 2021%.
- La trésorerie en termes de décaissement a connu un écart défavorable en 2019 de 89,39%.

Le manque de suivi et de contrôle infirment donc notre troisième hypothèse selon laquelle la gestion budgétaire est un outil efficace pour l'atteinte des objectifs de la SONELGAZ.

On peut conclure que le processus budgétaire de la SONELGAZ apparait, comme un processus organisé de communication. C'est une composante essentielle dans la gestion et il permet l'aboutissement de la planification de l'entreprise.

De plus, aux différents stades du processus budgétaires, il est important que de bonnes pratiques de gestion (la cohérence, l'efficacité et l'efficience) soient respectées. C'est le respect de cette rigueur qui peut offrir des opportunités d'atteinte des objectifs.

Cependant, la réussite de la SONELGAZ dépend de sa faculté à s'adapter, voire à anticiper l'impact des évolutions auxquelles est confrontée. Il est suggéré aux dirigeants de :

- Se baser sur des méthodes scientifiques dans les prévisions afin d'obtenir des résultats plus précis ;
- Séparer le poste de contrôleur de gestion de celui du responsable du budget pour avoir une fiabilité lors du contrôle et du suivi budgétaire ;
- Utiliser un système d'informations performant pour gagner le temps et la qualité dans l'élaboration et le suivi des budgets et réduire les risques d'erreurs ;
- Faire recours à une pluralité d'outil de gestion dont le tableau de bord, le reporting, le benchmarking et le rapport annuel.
- Améliorer les performances de personnels par des formations de qualité ;
- Réduire le nombre de recrutements qui fait augmenter les charges salariales en particulier afin de réaliser au mieux les prévisions de vente ;
- mieux gérer son capital d'investissement, en se dirigeant vers des politiques innovantes pour améliorer la qualité de service, ainsi augmenter la force de vente ;
- Le transport de l'électricité, autrement dit, le réseau électrique doit être renouvelé et entretenu afin de limiter les pertes ;
- Faire des estimations des ventes afin de limiter les pertes financières liées au non facturation (fraudes) ;
- Mettre en place un système de surveillance pour minimiser les fraudes.

## *Conclusion générale*

Nous ne saurions terminer sans affirmer que notre thème étant intitulé « le contrôle de gestion d'une entreprise publique à l'aide d'un outil budgétaire » n'a pas pu être traité qu'en partie, un sujet si vaste et difficile qui demande un temps de travail conséquent et un accès aux différentes informations qui concernent l'entreprise SONELGAZ pour toucher les points liés à notre thème. Nous n'avons pas pu réaliser notre ambition autant que nous le souhaitons ; des contraintes très importantes (durée limitée de stage et manque de données à raison de confidentialité des informations), mais toutes ces contraintes nous n'ont pas empêché de mener à bien notre travail.

# *Bibliographie*

## Bibliographie

### Ouvrage :

1. ALAZARD Claude, SEPARI Sabine, 2010, « *Contrôle de gestion : manuel et applications* », 2<sup>ème</sup> édition, édition Dunoud, Paris.
2. BERGRON Pierre G, 1987, « *gestion moderne, théorique et cas pratique* », édition Gaëtan Morin, Paris.
3. BOUQUIN Henri, 1992, « *La maîtrise des budgets dans l'entreprise* », édition Edicef, Paris.
4. BROOKSON Stephen, 2001, « *Gérer un budget* », Edition Mango Pratique, Paris.
5. CABANE Pierre, 2008, « *Essentiel de la finance à l'usage des managers* », édition d'organisation.
6. CLICHE Pierre, 2009, « *Gestion budgétaire et dépenses publiques* », édition Presses, Québec.
7. COSSU Claude, 1989, « *Écart et contrôle budgétaire* », édition Vuibert, Paris.
8. DEPALLENS Georges, 1971, « *Gestion financière de l'entreprise* », 4<sup>ème</sup> édition, SIREY, Paris.
9. DORIATH Brigitte, GOUJET Christian, 2007, « *Gestion prévisionnelle et mesure de la performance* », 3<sup>ème</sup> édition, Dunod, Paris.
10. DIDIER Leclère, 2012, « *l'essentiel de la gestion budgétaire* », 2<sup>ème</sup> édition, édition Eyrolles, Paris.
11. DORIATH Brigitte, 2001, « *Contrôle de gestion* », 2<sup>ème</sup> Edition, DUNOD, Paris.
12. DORIATH Brigitte, LOZATO Michel, 2008, « *Comptabilité et gestion des organisations* », Dunod, Paris.
13. FORGET Jack, 2005, « *gestion budgétaire : prévoir et contrôler les activités de l'entreprise* » édition d'organisation, Paris.
14. GRANDGUILLOT Beatrice et Francis, 2009, « *L'essentiel du contrôle de gestion* », 4<sup>ème</sup> édition, édition L'extenso, Paris.
15. GRANDGUILLOT Béatrice et Francis, 2016, « *L'essentiel du contrôle de gestion* », 9<sup>ème</sup> édition, Gualino, paris.

## Bibliographie

16. Gervais Michel, 1987, « *Contrôle de gestion par le système budgétaire* », édition Vuibert, Paris.
17. GERVAIS Michel, 1997, « *Contrôle de gestion* », 6<sup>ème</sup> édition, édition Economica, Paris.
18. GERVAIS Michel, 2009, « *Contrôle de gestion* », 9<sup>ème</sup> édition, édition Economica, Paris.
19. HORNGREN Charles et al, 2006, « *Contrôle de gestion et gestion budgétaire* », 3<sup>ème</sup> édition, édition Pearson, Paris.
20. LAUZEL Pierre, TELLER Robert, 1994, « *Contrôle de gestion et budget* », 7<sup>ème</sup> édition, édition Sirey, Paris.
21. LECLERE Didier, 1994, « *Gestion budgétaire* », Edition Eyrolles, Paris.
22. LOCHARD Jean, 1998, « *La gestion budgétaire : outils de pilotage des managers* », 1<sup>ère</sup> édition, Edition d'organisation, Paris.
23. LONING Hélène, 2008, « *Le contrôle de gestion* », 3<sup>ème</sup> édition, édition Dunod, Paris.
24. LÖNING Hélène et al, 2013, « *Contrôle de gestion : Des outils de gestion aux pratiques organisationnelles* », 4<sup>ème</sup> édition, édition Dunod, Paris.
25. MARGOTTEAU Eric, 2001, « *contrôle de gestion* », édition Ellipses, Paris.
26. PIGE Benoit, LARDY Philippe, 2003, « *REPORTING et contrôle budgétaire* », Edition EMS, Paris.
27. SAADA Toufik et al, 2008, « *Comptabilité analytique et contrôle de gestion* », édition Vuibert, Paris.
28. SELMER Caroline, 2009, « *Construire et défendre son budget* », 2<sup>ème</sup> édition, édition Dunod, Paris.
29. SELMER Caroline, 2015, « *Concevoir le tableau de bord* », 4<sup>ème</sup> édition, édition Dunod, Paris.

# Bibliographie

## **Site internet :**

1.<http://xn-apprendreconomie-jqb.com/la-procedure-budgetaire/?amp=1>, consulté le 11/06/2022 à 14h10min.

2.[http://www.mvtechnologie.com/siteprivepromo/planaffaires/index.html?budgets\\_objectifsbudget.htm](http://www.mvtechnologie.com/siteprivepromo/planaffaires/index.html?budgets_objectifsbudget.htm) , Consulté le 09/08/2022 à 11h32min.

# *Annexes*

UNIVERSITE MOULOU D MAMMERI DE TIZI-OUZOU  
Facultés des sciences économiques, commerciales et des sciences de gestion  
Département des sciences de gestion  
Filière des sciences financières et comptabilités

## **QUESTIONNAIRE**

Cher (e) répondant (e) :

Dans le cadre de notre mémoire de master en audit et contrôle de gestion sur le thème « contrôle de gestion d'une entreprise publique à l'aide d'un outil budgétaire », et dans le but de comprendre le fonctionnement du processus budgétaire au niveau de la DDTO de Tizi-Ouzou, nous avons réalisés un questionnaire ciblant nos préoccupations.

Nous vous remercions d'avance de bien vouloir consacrer quelques minutes pour répondre au questionnaire ci-joint.

**1. Selon la DDTO quelle est la place qu'occupe le contrôle de gestion ? :**

A- Un processus par lequel les dirigeants s'assurent que les moyens sont utilisés de manière efficace et efficiente pour atteindre les objectifs fixés.

B- Une activité visant la maîtrise de la conduite d'une organisation en prévoyant les événements et en s'adaptant à l'évolution, en définissant les objectifs, en corrigeant les objectifs et les moyens.

C- Une fonction de l'entreprise chargée d'identifier et de valoriser les éléments constitutifs du résultat et d'en permettre l'interprétation et l'exploitation par la direction.

D- Un système aménagé de manière à engendrer une surveillance et une mise sous tension continue des responsables et opérationnels.

**2. Depuis combien de temps existe-t-il une structure bien distincte en charge du contrôle de gestion dans l'entreprise ?**

A- Moins d'un an

B- 1 an à 3 ans

C- De 3 ans à 10 ans

D- De 10 à 20 ans

E- Depuis la création de l'entreprise.

**3. Quel est le rattachement hiérarchique de la structure contrôle de gestion ?**

A- À la direction générale

B- À la direction financière

C- Autres

Préciser.....

**4. La DDTO dispose-elle d'un manuel de procédures en interne ?**

- Oui

- Non

**5. Quel est l'effectif total de la structure en charge du contrôle de gestion dans l'entreprise ?**

.....

**6. Quelles sont les missions attribuées au contrôleur de gestion ?**

	<b>Les missions du contrôleur de gestion</b>	<b>Réponse favorable</b>	<b>Réponse défavorable</b>
<b>Mission 1</b>	L'élaboration et la mise en place d'outils de gestion et de suivi, de procédure ainsi que de vérification de leur bonne utilisation		
<b>Mission 2</b>	La décomposition des différents coûts		
<b>Mission 3</b>	La préparation des budgets		
<b>Mission 4</b>	La réalisation des reportings réguliers concernant l'activité de la structure au sein de laquelle il travail		
<b>Mission 5</b>	La surveillance des écarts entre les objectifs prévisionnels et les objectifs réalisés et la proposition si nécessaire d'actions correctives		
<b>Mission 6</b>	La tenue de la comptabilité analytique		
<b>Mission 7</b>	La réalisation d'études financières		
<b>Mission 8</b>	Faire évoluer les outils (système d'information, procédure, processus ...)		
<b>Mission 9</b>	La transmission d'informations importantes susceptibles de servir les objectifs de l'entreprise		

**7. Quel est l'horizon de budget de la DDTO?**

- A- Annuel
- B- Semestriel
- C- Trimestriel
- D- Autres précisez

**8. Quelle est la durée de l'élaboration des budgets ?**

.....

**9. Qui élabore le budget au sein de la DDTO ?**

.....

**10. La DDTO réfère-elle à un plan stratégique ou opérationnel pour établir ses budgets ?**

- Autre précisez.....

**11. Quelle est la part prise par les opérationnels dans le travail d'élaboration des budgets prévisionnels ? :**

- A- Importante
- B- Faible
- C- Nulle

**12. Quelles sont Les méthodes utilisées lors de l'élaboration du processus budgétaire ?**

.....

**13. Quels outils utilise le contrôleur de gestion pour l'élaboration du processus budgétaire ?**

.....

**14. Les tableaux de bord de l'entreprise ne referment que des indicateurs financiers ?**

- A- Oui
- B- Non
- C- Autres

Précisez.....

**15. Comment le contrôleur de gestion de la DDTO uniformise la pratique de l'élaboration budgétaire avec les procédures budgétaires ?**

.....

**16. La performance des responsables opérationnels est d'abord jugée sur leurs capacités à atteindre leurs objectifs budgétaires ?**

A- Oui

B- Sans opinion

C- Non

**17. L'allocation des ressources s'effectue sous forme de :**

A- Budget imposé (la hiérarchie impose à chaque centre de responsabilité des moyens)

B- Budget négocié (le budget est établi par une procédure de navette institué entre les responsables et la hiérarchie)

C- Autres

Précisez.....

D- Aucune prévision n'est élaborée

**18. L'établissement des plans d'actions se fait avant ou après l'élaboration du budget ?**

.....

**19. Comment les objectifs spécifiques pour chaque responsable (centre de responsabilité, processus...) sont-ils définis ?**

A- La hiérarchie assigne à chaque centre de responsabilité ses objectifs

B- Une procédure de navettes est instituée entre les responsables et la hiérarchie sur des propositions d'objectifs (objectifs négociés sous forme de contrat)

C- Autres

Précisez.....

D- Aucun d'objectif n'est assigné

**20. Le rapport sur le contrôle budgétaire (l'analyse des écarts) est établi :**

A- mensuellement

B- trimestriellement

C- annuellement

D- autres

Précisez.....

E- aucun rapport n'est établi

**21. Existe-t-il un système de sanction/récompense en cas d'atteinte ou non d'objectifs ?**

A- Oui

## *Annexes*

Précisez les formes de sanctions ou de récompenses.....

B- Non

# *Table des matières*

## Table des matières

Remerciements.....	02
Dédicace.....	03
Liste d'abréviations.....	06
Listes des tableaux et figures.....	09
Sommaire.....	12
Introduction générale.....	14

### **Chapitre 01 : Budget et processus budgétaire**

<b>Introduction</b> .....	15
<b>Section 1 : Notion de budget</b> .....	15
1. Définition et objectifs du budget .....	15
1.1 Définition du budget .....	15
1.2. Objectifs du budget.....	16
2. Rôles du budget .....	17
2.1. Les budgets sont un élément du contrôle de gestion : .....	17
2.2. Les budgets sont un instrument de planification.....	17
2.3. Les budgets doivent accorder les personnes, les projets, les stratégies .....	18
3. Les conditions d'élaboration d'un budget : .....	18
4. Principes d'établissement d'un budget .....	19
4.1. Principe de non remise en cause de la politique générale de l'entreprise.....	19
4.2. Principe de la totalité du système budgétaire.....	19
4.3. Principes de superposition du système budgétaire et du système d'autorité .....	19
4.4. Principe de non-destruction de la solidarité nécessaire entre les départements.....	20
4.5. Principe de couplage du système budgétaire avec la politique du personnel .....	20
4.6. Principe d'actualisation des prévisions au vu de nouvelles informations.....	20
5. Limites du budget .....	20
6. Les différents types de budget .....	21
6.1. Les budgets opérationnels.....	21
6.1.1. Le budget de vente :.....	21
6.1.2. Le budget de production .....	22
6.1.3. Le budgets des approvisionnements .....	22
6.1.4. Les budgets financiers.....	23
6.1.4.1. Budget d'investissement .....	23
6.1.4.2. Budget de trésorerie .....	23

6.1.4.3. Le budget des frais généraux (synthèses) .....	23
<b>Section 02 : Processus budgétaire</b> .....	24
1. Définition et objectifs du processus budgétaire.....	24
1.1. Définition .....	24
1.2. Objectifs de processus budgétaire.....	25
2. La planification budgétaire .....	25
2.1. Le plan stratégique .....	26
2.2. Le plan opérationnel .....	27
2.3. Le plan d'action et budget.....	27
3. L'élaboration de budget.....	27
3.1. Les phases d'élaboration budgétaire .....	28
3.1.1. La première phase .....	28
3.1.2. La deuxième phase.....	29
3.1.3. La troisième phase .....	29
3.1.4. La quatrième phase .....	30
3.1.5. La cinquième phase.....	30
3.2. Le calendrier budgétaire.....	32
4. Exécution du budget .....	33
5. Le suivi contrôle budgétaire .....	33
<b>Conclusion</b> .....	34

## **Chapitre 02 : La gestion budgétaire comme outil de contrôle de gestion**

<b>Introduction</b> .....	35
<b>Section 01 : les fondements théorique de la gestion budgétaire</b> .....	35
1. Définition de la gestion budgétaire.....	35
2. Objectifs de la gestion budgétaire .....	36
3. Rôle de la gestion budgétaire.....	36
4. Les conditions préalables à l'installation d'une gestion budgétaire efficace .....	36
4.1. Conditions relatives à l'organisation générale de l'entreprise .....	37
4.1.1. Nécessité de diviser l'entreprise en fonction homogène.....	37
4.1.2. Nécessité de décentraliser les structures de l'entreprise .....	37
4.2. Conditions matérielles.....	37
4.2.1. Nécessité de se baser sur une comptabilité suffisamment détaillée.....	37
4.2.2. Nécessité de délimiter le champ de la prévision dans le temps .....	38
4.2.3. Nécessité de disposer d'informations de qualité.....	38

4.3. Existence ou création d'un environnement psychologique favorable .....	38
5. Les fonctions de la gestion budgétaire .....	39
6. Les acteurs de la gestion budgétaire et leur rôle .....	40
<b>Section 2 : La démarche budgétaire</b> .....	<b>41</b>
1. La prévision .....	42
1.1. La fixation des objectifs de l'entreprise .....	42
1.2. Les différentes techniques de prévision .....	43
1.2.1. La prévision des ventes .....	43
1.2.1.1. La corrélation et les ajustements .....	43
1.2.1.2. Les séries chronologiques .....	48
1.2.1.3. Le lissage exponentiel .....	48
1.2.2. Prévision de production .....	49
1.2.2.1. La Programmation linéaire .....	50
1.2.2.2. Le calcul des besoins en composants .....	51
1.2.2.3. La gestion des goulots d'étranglement .....	52
1.2.3. La prévision d'approvisionnement et la gestion des stocks .....	52
1.2.3.1. Les différents types de stock .....	53
1.2.3.2. Les coûts liés à la gestion des stocks .....	54
1.2.3.3. Les modèles de gestion des approvisionnements .....	55
2. la budgétisation .....	56
3. le contrôle budgétaire .....	57
<b>Conclusion</b> .....	<b>57</b>

### **Chapitre 03 : Le contrôle budgétaire**

<b>Introduction</b> .....	<b>58</b>
<b>Section 1 : Présentation du contrôle budgétaire</b> .....	<b>58</b>
1. Définition et rôle du contrôle budgétaire .....	58
1.1. Définition du contrôle budgétaire .....	58
1.2. Rôles du contrôle budgétaire .....	59
2. Les caractéristiques du contrôle budgétaire .....	59
3. Les outils du contrôle budgétaire .....	60
3.1. Le tableau de bord .....	60
3.2. Le BENCHMARKING .....	60
3.3. Le REPORTING .....	60

3.4. Les réunions du suivi budgétaire .....	60
4. Les qualités d'un bon contrôle budgétaire.....	61
5. Les étapes du contrôle budgétaire .....	61
5.1. Le contrôle avant l'action (à priori) .....	61
5.2. Le contrôle pendant l'action (concomitant).....	62
5.3. Le contrôle après l'action (à postériori).....	62
6. Utilités et limites du contrôle budgétaire.....	62
6.1. Utilité du contrôle budgétaire .....	62
6.2. Les limites du contrôle budgétaire .....	62
<b>Section 2 : analyse des écarts du contrôle budgétaire .....</b>	<b>64</b>
1. définition des écarts .....	64
2. Les principes d'élaboration des écarts.....	64
3. Les propriétés d'un écart pertinent .....	65
4. Le calcul des écarts budgétaires .....	66
4.1. Ecart sur ventes (E/V) .....	67
4.1.1. Ecart sur le chiffre d'affaires (E/C).....	67
4.1.2. Ecart sur marge .....	69
4.1.3. Écart sur résultat .....	70
4.2. Ecart sur production .....	71
4.2.1. Ecart sur charge directes .....	71
4.2.1.1. Écart sur matière première .....	71
4.2.1.2. Ecart sur main d'œuvre directe .....	71
4.2.2. Ecart sur charges indirectes.....	73
4.2.2.1. Écart sur le budget.....	73
4.2.2.2. Ecart sur activité .....	74
4.2.2.3. Ecart sur rendement .....	74
5. Les principes d'analyse des écarts.....	75
5.1. Détermination des écarts significatifs .....	75
5.1.1. Le contrôle par exception.....	76
5.1.2. Le contrôle flexible .....	76
5.2. Interprétation des écarts .....	76
5.3. Les cause des écarts .....	77
5.4. Les actions correctives .....	78
5.4.1. La nature de l'action corrective .....	78
5.4.2. Caractéristiques d'une bonne action corrective .....	79

<b>Conclusion</b> .....	79
-------------------------	----

#### **Chapitre 4 : Application de la gestion budgétaire au sein de SONELGAZ Tizi-Ouzou**

<b>Introduction</b> .....	80
---------------------------	----

<b>Section 01: Présentation de l'organisme d'accueil « SONELGAZ »</b> .....	80
---	----

1. Organisation et structure de la direction de distribution d'électricité et gaz de Tizi-Ouzou DDTO .....	80
---	----

1.1. Organigramme de la direction de distribution d'électricité et gaz de Tizi-Ouzou.....	80
---	----

Directeur De Distribution .....	80
---------------------------------	----

1.2. Présentation de la division des finances et de la comptabilité (DFC).....	82
--	----

3. Les missions et les attributions de la DDTO .....	85
--	----

<b>Section 02 : Analyse du questionnaire et diagnostic de la procédure budgétaire au sein de la Direction de distribution de l'électricité et de gaz « SONELGAZ de Tizi-Ouzou »</b> . .....	85
--	----

1. Présentation de la méthodologie de travail.....	85
--	----

2. Analyse et commentaires des résultats du questionnaire.....	86
--	----

3. Le diagnostic de la procédure budgétaire .....	90
---	----

<b>Section 03 : Mise en pratique de la gestion budgétaire au sein de la direction de distribution de l'électricité et gaz de centre SONELGAZ Tizi-Ouzou.</b> .....	92
--	----

<b>1. Présentation et analyse du budget d'investissement de la direction de distribution Tizi-Ouzou pour l'exercice 2019, 2020, 2021.</b> .....	92
---	----

2. Présentation et analyse du budget de vente de la direction de distribution Tizi-Ouzou pour l'exercice 2019, 2020, 2021. ....	94
--	----

3. Présentation et analyse de budget de trésorerie de la direction de distribution Tizi-Ouzou pour l'exercice 2019, 2020 et 2021. ....	95
---	----

<b>Conclusion</b> .....	98
-------------------------	----

<b>Conclusion générale</b> .....	<b>99</b>
----------------------------------	-----------

#### **Bibliographie**

#### **Annexes**

#### **Table des matières**

## Résumé

L'entreprise est soumise à de nombreuses contraintes provenant des dimensions qu'elle ne maîtrise pas.

Elle veille sur l'objectif de réduire l'incertitude par le biais d'analyse de son environnement, le comprendre, et avoir l'image la plus claire de ce dernier.

Dans cette perspective, nous avons trouvé essentiel d'analyser l'entreprise publique industrielle algérienne (EPIC) notamment, celle de la direction de distribution "SONELGAZ" sise à la Wilaya de Tizi-Ouzou.

Nous avons abordé essentiellement dans cette étude, la question de budget et son processus, ainsi la gestion et le contrôle budgétaire.

Cette dernière (la gestion budgétaire) est un outil de contrôle de gestion indispensable dans la mesure d'accomplissement d'objectifs à court terme reposé sur les budgets, qui sont utilisés comme référence pour guider les actions de l'entreprise d'une part, et d'une autre part, pour mieux mener une étude comparative avec les réalisations dans l'objectif de dégager les écarts sur lesquels des mesures et des actions correctives soient adoptées par les responsables, afin d'optimiser les performances de l'entreprise .

**Mots clé :** Contrôle de gestion, La gestion budgétaire, Budget, Contrôle budgétaire, Ecart.

## Abstract

A company is subject to many constraints from the aspects that the former does not master or measure.

It seeks to reduce uncertainty through the analysis of its environment, understanding it, and having a clear vision of it.

From this perspective, we find it crucial to analyse the Algerian Industrial Public Company (EPIC) particularly, that of Distribution Management (SONALGAZ) located in the province of Tizi Ouzou.

In the present study, we have mainly addressed the enquiry of budget and its processes, as well as budget management and control.

Budget management is considered as a significant management control component in measuring the achievements and progress of short-term objectives based on the budgets that are used as a reference to guide the actions of the company on the one hand, and to conduct a good comparative study, on the other hand, relying on the achievements, in order to identify the gaps and discrepancies on which measurements and corrective actions are adopted by the managers to enhance the attainment of the company.

**Key words:** Management control, budget management, budget, budget control, Gap,