

**UNIVERSITE MOULOUD MAMMARI DE TIZI-OUZOU**  
**Campus universitaire Tamda II**  
**Filière à Recrutement National**  
**Filière des Sciences Financières et Comptabilité**



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

**Spécialité : Finance d'entreprise**

**Sujet**

**Essai d'analyse des pratiques du contrôle  
budgétaire au sein des entreprises de services**  
**Cas : Algérie Telecom**  
**Direction opérationnelle de Tizi-Ouzou**

**Réalisé par :**

-MEDJELLEL Kaci Mohamed Achour

- MEGHIT Walid

**Présenté devant le jury composé de :**

<b>Président/Examineur</b>	HABBAS Boubekour	MAA	UMMTO
<b>Rapporteur</b>	DAHAK Abdennour	Professeur	UMMTO
<b>Examineur</b>	OUARAB Ali	MCA	UMMTO

**Promotion : 2022 /2023**

# Remerciements

En premier lieu, on remercie le bon dieu de nous avoir donné le courage et la patience dans la réalisation de notre travail jusqu'à la fin. Nous tenons à exprimer notre profond respect et gratitude à notre encadreur M DAHEK ABDENOUR pour avoir accepté de nous encadrer, ainsi nous le remercions pour sa patience et sa disponibilité, ces conseils que nous a apporté tous au long de la réalisation de notre travail.

Nos remerciement aussi M DAHEK ABDENOUR et M RABAH KARA pour leur livre « mémoire de master » première et deuxième Edition

Nos vifs remerciements vont également à tous les membres du jury, le président de jury ainsi que l'examineur pour le temps et l'intérêt qu'ils ont porté à notre travail.

Nous souhaitons également adresser nos sincères remerciements à tout le personnel de l'AT, en particulier à Mme MANADI DALILA, pour leur précieuse aide et leur appui tout au long de notre parcours dans le stage pratique.

Nous saisis également cette opportunité afin de remercier toute l'équipe pédagogique de la faculté des Sciences Economiques, Commerciales et des Sciences de Gestion qui a contribué à notre formation.

.Enfin, nos remerciements s'étendent à tous ceux qui ont contribué, de près ou de loin, à la réalisation de ce travail. Vos encouragements et votre soutien ont été essentiels dans les moments difficiles de cette préparation. À toutes ces personnes, nous disons un grand merci du fond du cœur.

# Dédicaces

**À mes chers parents :** Votre amour inconditionnel et votre soutien indéfectible ont été ma boussole tout au long de ce voyage académique. Vous avez toujours cru en moi, m'encourageant à persévérer dans les moments difficiles et à célébrer les victoires. Ce mémoire est autant le vôtre que le mien

**À mes sœurs :** Votre soutien inébranlable et votre amour inconditionnel ont été un pilier de ma réussite. Je vous suis reconnaissant pour toutes les fois où vous avez été là pour moi.

**À mes amis :** Yacine, Karim, Kaci Walid, Mohand Ouali, Sami, Majid, Koza, Ihab, Abderahim, Abdel Ali, Aimen, Kamel, Iwanas, Nounou et tous les autres, Vos rires, vos encouragements, et votre soutien ont enrichi mon expérience. Ce mémoire est le fruit de notre amitié et de nos efforts collectifs. À tous ceux qui ont croisé mon chemin pendant ce parcours académique, Votre impact sur ma vie est précieux, et je vous remercie d'avoir fait partie de cette aventure.

**Walid**

# **Dédicaces**

Pour commencer je tiens à remercier le bon **DIEU** de m'avoir appris, protégé, guidé dans le droit chemin tout au long de ma vie. Avec mes sentiments les plus profonds.

Je dédie ce modeste travail :

A ma chère Mère pour l'incommensurable soutien qu'elle m'a apporté, ses encouragements et aides dès mes premiers pas d'études jusqu'à ce jour. J'espère vous rendre fière par ce travail

A mon cher père qui m'a toujours poussé à donner le meilleur de moi-même

Mes chers adorables frères et sœurs,

A la mémoire de mon oncle **AMAR LOUDNI**

A Mon binôme **Walid**

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

A tous ceux que j'ai omis de citer.

**KACI**

## **Résumé :**

En raison de la complexité de l'environnement économique, les entreprises évoluent dans leurs pratiques de gestion en adoptant des méthodes qui leur permettent de prévoir, analyser, anticiper et gérer de manière plus efficace des situations complexes.

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

Notre étude repose sur une analyse détaillée des pratiques de contrôles budgétaires adoptées par Algérie Telecom, en illustrant la contribution de ces pratiques à la maîtrise du système du contrôle de l'entreprise ainsi, elles permettent de planifier et d'allouer efficacement les ressources nécessaires à l'atteinte des objectifs fixés

**Mots clés :** l'environnement économique, prévoir, analyser, gérer, budgets, contrôle budgétaire, pratique.

## **Abstract :**

Due to the instability of the economic environment, companies are evolving their management practices by adopting methods that enable them to forecast, analyse, anticipate, and manage complex situations more effectively.

Effective control of an organization is the fundamental condition for its efficiency and survival. The operating principle of budgetary control involves a periodic, detailed, and in-depth comparison between pre-established data, specifically budgets, and actual achievements in order to highlight variances that should prompt corrective actions.

Our study is based on a detailed analysis of the budgetary control practices adopted by Algérie Telecom, illustrating the contribution of these practices to the control system of the company as well, They effectively plan and allocate the resources necessary to achieve the objectives

**Keywords:** economic environment, forecasting, analysing, managing, budgets, budgetary control, Practices.

## **ملخص:**

بسبب تعقيد البيئة الاقتصادية تتطور المنظمات في ممارستها الإدارية من خلال اعتماد أساليب تسمح لها بالتنبؤ بالمواقف المعقدة وتحليلها وتوقعها وإدارتها بشكل أكثر فعالية.

تشكل الرقابة الجيدة للمنظمة الشرط الأساسي لفعاليتها وخدمتها والمبدأ التشغيلي لمراقبة الميزانية هو إجراء مقارنة دورية بطريقة مفصلة ومتعمقة بين البيانات المحددة مسبقاً في هذه الحالة الموازنات والإنجازات من أجل تسليط الضوء على التناقضات التي يجب أن تؤدي إلى اتخاذ إجراءات تصحيحية. تستند دراستنا إلى تحليل مفصل لممارسات مراقبة الميزانية التي اعتمدها مؤسسة اتصالات الجزائر، والتي توضح مساهمة هذه الممارسات في نظام الرقابة للمنظمة أيضاً، وهي تخطط بشكل فعال وتخصص الموارد اللازمة لتحقيق الأهداف.

**الكلمات الدالة :** البيئة الاقتصادية، يتوقع، تحليل، تسيير، ميزانية، مراقبة الميزانية، ممارسات.

## Liste des tableaux

Tableau n° 1: synthèse de l'ensemble des pratiques de contrôle budgétaire :.....	95
Tableau n° 2: représentation des principales finalités du contrôle budgétaire au sein d'Algérie télécom : .....	113
Tableau n° 3: Etat récapitulatifs des réalisations d'investissements à la fin du mois de septembre 2020.....	114
Tableau n° 4 : Etat récapitulatifs de réalisations des engagements des charges de fonctionnements à la fin du mois de septembre 2020 : .....	116
Tableau n° 5: Représentation des écarts budgétaires sur les investissements hors technique pour le mois de septembre 2020. ....	118
Tableau n° 6: Représentation des écarts entre les prévisions et les réalisations des investissements techniques pour l'année 2020. ....	121
Tableau n° 7: Représentation des écarts entre les prévisions et les réalisations pour le chapitre autre investissements pendant la période septembre 2020. ....	123

## Liste des figures

Figure n° 1: Compréhension graphique des niveaux d'investissement réalisés pour le mois de septembre 2020 : .....	115
Figure n° 2: Compréhension graphique des taux de réalisation des engagements de fonctionnements pour le mois de septembre 2020 : .....	117
Figure n° 3: Histogramme comparatif des réalisations à la prévision pour le chapitre des investissements hors technique à la fin du mois de septembre 2020. ....	119
Figure n° 4: Histogramme comparatif des réalisations à la prévision pour le chapitre des investissements technique à la fin du mois de septembre 2020. ....	122
Figure n° 5: Histogramme comparatif des réalisations à la prévision pour le chapitre des investissements technique à la fin du mois de septembre 2020. ....	124

## Liste des schémas

Schéma n° 1: Le triangle du contrôle de gestion du R.N Anthony .....	20
Schéma n° 2: les trois axes du métier de contrôleur de gestion : .....	26
Schéma n° 3: les phases du contrôle de gestion : .....	28
Schéma n° 4: la construction de la méthode ABB à base de méthode ABC.....	30
Schéma n° 5: gestion budgétaire .....	35
Schéma n° 6 : Articulation des budgets.....	45
Schéma n° 7: Représentation des différentes phases du processus du contrôle budgétaire. ....	60
Schéma n° 8: Représentation des démentions structurelle des pratiques du suivi budgétaire .	67
Schéma n° 9: Articulation des différents écarts budgétaires .....	70
Schéma n° 10: Présentation de l'ecart de chiffre d'affaire : .....	74
Schéma n° 11: Représentation de l'écart sur marge :.....	77
Schéma n° 12: Distinction de mission entre le reporting et le contrôle budgétaire .....	89
Schéma n° 13: L'Organigramme de la direction opérationnel des télécommunications de Tizi-Ouzou.....	103
Schéma n° 14: Structure organisationnelle de la division Finance et Comptabilité d'Algérie Télécom : .....	105

## **Liste des abréviations :**

**ABB** : Activity-Based Budgeting

**ABC** : Activity-Based Costing

**ABM** : Activity-Based Management

**ACTEL** : Agence Commerciale des Télécommunications

**AT** : Algérie télécom

**COSO** : Committee of sponsoring Organisations

**DOT** : Direction Opérationnelle des Télécommunications

**E/A**: Ecart sur **A**ctivité.

**E/B**: Ecart sur **B**udget

**E/CA** : Ecart sur chiffre d'affaires

**E/CI** : Ecart sur **C**harges **I**ndirectes.

**E/CP** : Ecart sur cout de production

**E/R** : Ecart sur résultat

**FO** : Fibre Optique

# Sommaire

Introduction générale.....	11
<b>Chapitre I : Fondements théoriques sur le contrôle budgétaire .....</b>	<b>16</b>
Introduction :.....	17
1.1 Aperçus sur le contrôle de gestion :.....	18
1.2 Notion de base sur la gestion budgétaire .....	32
1.3 Généralités sur le contrôle budgétaire : .....	47
Conclusion : .....	54
<b>Chapitre II : Les pratiques du contrôle budgétaire .....</b>	<b>55</b>
Introduction :.....	56
2.1 Le processus du contrôle budgétaire : le cadre conceptuel: .....	57
2.2 Les mécanismes du contrôle budgétaire :.....	68
2.3 Aperçus sur les instruments du contrôle budgétaire : .....	84
Conclusion : .....	96
<b>Chapitre III : Analyse des pratiques du contrôle budgétaire au sein de l'entreprise Algérie Télécom .....</b>	<b>97</b>
Introduction :.....	98
3.1 Présentation de l'entreprise Algérie Télécom / SPA. ....	98
3.2 La démarche budgétaire au sein de la Direction d'Algérie Télécom direction opérationnel de Tizi-Ouzou (DOT) : .....	105
3.3 Analyse des pratiques du contrôle budgétaire au sein d'Algérie télécom DOT:.....	114
Conclusion .....	127
Conclusion générale .....	128
Bibliographie .....	132
Annexes .....	137
Table des matières .....	146

# **Introduction générale**

Dans le contexte actuel, l'environnement des entreprises est devenu beaucoup plus instable et non linéaire. Face à cette réalité, il est devenu indispensable pour les entreprises d'anticiper les changements afin d'assurer leur pérennité.

La complexité de la structure de l'entreprise, la spécificité de son activité ainsi que les mutations auxquelles est confronté son environnement interne et externe sont des contraintes qui obligent cette dernière à maîtriser sa gestion par le suivi de l'information en mettant à disposition un système permettant de maintenir sa trajectoire tracée pour atteindre les objectifs fixés, qui est le contrôle de gestion.

Dans cette optique, le contrôle de gestion, longtemps reconnu comme une valeur stratégique majeure en raison de son importance capitale, s'est imposé aujourd'hui comme la pierre angulaire essentielle, car il est une véritable source de progrès et d'amélioration potentielle pour tous les types d'entreprises. De ce fait, le contrôle de gestion peut être défini comme « un système de pilotage mis en œuvre par un responsable dans son champ d'attribution en vue d'améliorer le rapport entre les moyens engagés – y compris les ressources humaines – l'activité développée, et les résultats obtenus ».<sup>1</sup>

Cependant, le système de contrôle de gestion en tant qu'outil visant à atténuer l'incertitude. Son rôle essentiel réside dans la mise en évidence des problèmes liés à l'information et à la communication, dans le but d'explicitier de manière plus approfondie les objectifs afin d'assurer l'adhésion des partenaires et, par conséquent, d'acquérir une certaine maîtrise de l'environnement.

Dans ce contexte, l'entreprise doit définir une approche stratégique qui fixe clairement sa finalité et ses objectifs à court terme. Cette approche stratégique doit ensuite être concrétisée par la création d'un plan d'action comprenant des objectifs spécifiques, mesurables, pertinents et temporellement définis, également connus sous le nom de budget.

Le budget est donc à la fois un outil de prévision et de coordination entre les unités d'une entreprise décentralisée. Ils facilitent également la délégation des décisions et la motivation des managers. Leur élaboration se fait de manière collaborative entre la direction, le contrôleur de gestion et les responsables de service, pendant la période de navette budgétaire.

---

<sup>1</sup> ZAMPICCOLI L. « Le développement des pratiques de gestion au sein des collectivités territoriales ». Revu de Gestion et Management Publics. Volume : 07 .2009.

La gestion budgétaire est donc, une fonction stratégique qui implique la traduction des décisions prises par la direction avec la participation des responsables en plans d'actions chiffrées (budgets). Elle consiste à la définition préalable des objectifs en prenant en considération l'ensemble des activités de l'entreprise, ainsi en engageant l'ensemble des responsables des centres de responsabilités afin de mettre en place un système de contrôle budgétaire.

Le contrôle budgétaire fait partie du contrôle de gestion, qui est un des trois grands dispositifs sur lesquels les dirigeants s'appuient pour garder la maîtrise de leur contrôle. Ainsi il englobe l'ensemble des systèmes et des procédures, allant de l'établissement des budgets à la collecte et au contrôle des réalisations par confrontation avec les prévisions. Plus précisément, il consiste à vérifier à posteriori que les ressources allouées ont été correctement utilisées, afin de mettre en évidence les écarts nécessitant des ajustements et des corrections

Par ailleurs, maîtriser le contrôle budgétaire implique la création, le suivi et l'ajustement rigoureux d'un budget, afin de garantir une gestion financière efficace et conforme aux objectifs fixés par l'organisation.

Cependant, Le contrôle budgétaire fait référence à l'ensemble des pratiques et des techniques qui varient en fonction de la nature et de la spécificité des entreprises. visant ainsi à surveiller, évalué de planifier et d'allouer des ressources nécessaires en vue d'une coordination des activités des entreprise

Notre préoccupation dans ce présent travail de recherche, est de pouvoir analyser la mise en œuvre des pratiques de contrôle budgétaire au sein des entreprises de services en se concentrant particulièrement sur Algérie Télécom direction opérationnel de Tizi-Ouzou. Nous cherchons à évaluer leur impact et leur contribution à la maîtrise du système de contrôle de cette organisation.

Algérie Télécom, en tant que fournisseur majeur de services de télécommunications en Algérie, évolue dans un environnement complexe et en constante mutation. Face aux défis liés à la gestion des ressources, l'optimisation des coûts et la garantie de la qualité des services offerts sont autant de préoccupations qui nécessitent une approche stratégique du contrôle budgétaire.

Dans ce contexte, nous allons dans le cadre de notre étude essayer d'apporter des éléments de réponse à la question principale suivante :

**Dans quelles mesures les pratiques du contrôle budgétaire adoptées par Algérie Télécom contribuent-elles à la maîtrise de son système de contrôle ?**

Pour apporter des éléments de réponse à cette question centrale, nous avons articulé notre travail autour des questions secondaires suivantes :

- En quoi consiste la gestion budgétaire ?
- En quoi consiste le contrôle budgétaire ?
- Commente les pratiques du contrôle budgétaire mises en place par Algérie Télécom?

**Les objectifs de recherche :**

À travers notre recherche nous allons essayer de :

- Comprendre le déroulement de la démarche budgétaire au niveau d'Algérie télécom
- Comprendre et expliquer les pratiques relatives au contrôle budgétaire au niveau d'Algérie télécom.
- Déterminer l'impact des pratiques de suivi budgétaire sur la maîtrise du contrôle.

**Motifs de choix du sujet de recherche :**

Les raisons pour lesquelles nous avons choisi de traiter ce sujet, sont :

- La pertinence du sujet abordé par rapport à notre domaine de formation « finance d'entreprise ».
- La pertinence de ce sujet réside dans son attrait pour tous les chercheurs spécialisés dans le domaine des Sciences Commerciales et Financières.
- d'explorer nos connaissances théoriques sur la notion du contrôle budgétaire et ses pratiques.

**Méthodologie de recherche**

L'approche méthodologique que nous avons adoptée dans le cadre de notre étude est base principalement sur la méthode d'étude de cas qui fait le plus souvent appel à des outils qualitatifs, par ailleurs par le biais de cette méthode nous avons opté au visées de recherche suivante : <sup>1</sup>

- Une vise descriptive : consiste à fournir une description théorique du contrôle budgétaire ainsi que de ses pratiques au sein des entreprises de services. Cette description

---

<sup>1</sup>DAHAK, Abdennour. KARA, Rabah. *Le Mémoire de Master : Du choix du sujet à la soutenance. Méthodologie de recherche appliquée au domaine des sciences Economiques, de Gestion et des sciences Commerciales.* 2<sup>ème</sup> édition, Tizi-Ouzou : Edition El-Amel, 2022. P52-53.

repose sur une consultation documentaire comprenant des ouvrages, des articles et des thèses de doctorat.

- Une vise classificatrice : consiste à classer et catégoriser l'ensemble des données relative aux différentes pratiques du contrôle budgétaire

- une vise analytique : basée sur le cadre pratique, nous avons exploité divers documents fournis par la direction d'Algérie télécom.

On s'est basé, principalement, dans la collecte des données de notre étude sur les quelques études spécialisées dans le domaine du contrôle de gestion et du contrôle budgétaire, quelques travaux de certains spécialistes et certains canevas de suivi des engagements et des réalisations budgétaires tout en analysant les données avec la méthode d'analyse de contenu.

### **Structure de l'étude**

Afin d'apporter des éléments de réponses à la problématique fondamentale évoquée précédemment, nous avons structuré notre travail en trois chapitres :

Le premier chapitre fera l'objet de « fondement théorique sur le contrôle budgétaire ». Dans ce chapitre, nous aborderons plusieurs notions essentielles, telles que le contrôle de gestion, la gestion budgétaire, et enfin, nous conclurons par une étude approfondie du contrôle budgétaire lui-même.

Le second chapitre, intitulé « Les pratiques du contrôle budgétaire », se focalisera sur la présentation des différentes pratiques du contrôle budgétaire. Ce chapitre sera subdivisé en trois sections. La première section abordera le processus de contrôle budgétaire, tandis que la deuxième section se concentrera sur les mécanismes du contrôle budgétaire. Enfin, la troisième section sera dédiée à l'étude des instruments utilisés dans le cadre du contrôle budgétaire.

Le troisième chapitre intitulé « *Analyse des pratiques du contrôle budgétaire au sein d'Algérie télécom* » est réservé au cas pratique portant sur l'analyse des pratiques du contrôle budgétaire au sein des entreprises de service, dans lesquelles nous procéderons à une analyse détaillée sur les réalisations, les écarts ainsi que les tableaux de bord.

# **Chapitre I**

## **Fondements théoriques sur le contrôle budgétaire**

**Introduction :**

Toute entreprise sont inévitablement confrontées à la nécessité de définir des objectifs, d'établir des prévisions et de prendre des décisions .ces processus ne dépendent pas uniquement des intuitions des dirigeants, mais reposant sur des éléments prévisionnels élaborés au moyen d'un système dynamique appelé le contrôle de gestion.

L'une des principales missions de ce dernier est de fournir aux responsables de l'organisation des informations, notamment d'ordre comptable et financier, afin de leur permettre d'anticiper les actions à entreprendre et suivre les résultats par rapport aux objectifs poursuivis.

La gestion budgétaire est considérée comme une nécessité absolue , car elle offre aux dirigeants une vision prospective de l'avenir et les place dans une position favorable pour saisir les opportunités .en somme.la gestion budgétaire est un outil qui permet de reculer dans le passé dans l'espoir de mieux anticiper l'avenir ,en fournissant une clarté sur la direction a prendre, et en évitant ainsi de gérer à l'aveugle .au sein des techniques de contrôle de gestion ,la gestion budgétaire occupe une place prédominante .elle est susceptible d'être utilisée pour faciliter et améliorer le processus de prise de décision au sein de l'entreprise.

Dans cette perspective, le premier chapitre de notre étude se concentrera sur le cadre théorique sur le contrôle budgétaire. nous avons divisé ce chapitre en trois sections ,au cours desquelles nous examinerons en premier lieu le cadre conceptuel du contrôle de gestion, puis nous présenterons des concepts et des considérations théoriques liés à la gestion budgétaire, et enfin nous étudierons le contrôle budgétaire.

## **1.1 Aperçus sur le contrôle de gestion :**

Afin de mieux cerner la portée du contrôle de gestion, nous allons présenter dans cette section l'historique du contrôle de gestion, ses différentes définitions, ses objectifs, ses missions, ainsi que son processus et ses outils enfin nous aborderons également les limites du contrôle de gestion.

### **1.1.1 Historique et définition du contrôle de gestion :**

#### **1.1.1.1 Historique du contrôle de gestion :**

Le développement du contrôle de gestion est corrélé à la phase d'industrialisation de la fin du 19<sup>ème</sup> siècle et surtout du début du 20<sup>ème</sup> siècle.

Le contrôle de gestion est né de l'évolution du monde technique et économique avec les analyses de Tylor (1905) sur le contrôle de la productivité et concerne principalement à cette époque, l'activité de production.

La première forme d'évolution dans les enjeux et le champ d'analyse du contrôle de gestion, est progressivement élargie avec l'accroissement de la taille des unités de production et de leur diversification. Il est devenu nécessaire de déléguer des tâches, des responsabilités tout en exerçant un contrôle sur les exécutants. Ainsi, après l'analyse des coûts, les entreprises mettent en place des budgets prévisionnels afin de contrôler les réalisations et de mesurer les écarts ; C'est la raison pour laquelle le contrôle de gestion est injustement considéré comme étant synonyme de contrôle budgétaire.

Ensuite, avec le développement des produits et des services dans une conjoncture en croissance, les gestionnaires ont cherché dans le contrôle de gestion une aide aux décisions ainsi que des pistes pour contrôler les acteurs dans la structure.

Jusqu'au début des années 70, le modèle existant du contrôle de gestion reposait sur :

- un processus de planification, de gestion budgétaire et de contrôle budgétaire.
- une structure hiérarchique découpée verticalement en centres de responsabilité, et un système de pilotage par les couples objectifs- moyens.

Ce modèle qui règne depuis, a été conçu dans le cadre d'une gestion taylorienne fondée sur quatre caractéristiques sont :

- La stabilité dans le temps,
- information parfaite des dirigeants,
- recherche d'une minimisation des coûts,
- coût de production dominant dans le coût totale.

Le contrôle de gestion est alors un modèle pour mesurer et contrôler la productivité industrielle, en particulier la productivité du travail directe.

A partir des années 70, les perturbations extérieures et intérieures aux organisations obligent à une remise en cause de ce modèle dans ses objectifs, ses outils et ses utilisations.<sup>1</sup>

### **1.1.1.2 Signification du terme « contrôler » :**

Contrôler peut signifier en premier lieu « vérifier ». Le contrôle de gestion assure dans ce sens, une mission de vérification de la conformité des actions et des comportements à un référentiel de règles, à des objectifs ou des standards budgétaires. Le contrôle est inséparable de la comparaison.

En second lieu, contrôler peut signifier « maîtriser ». Le contrôle de gestion permet alors d'assurer la maîtrise des évolutions d'une entreprise face aux perturbations de l'environnement. Cette représentation du contrôle renvoie à l'idée du pilotage.

Mais contrôler peut aussi renvoyer à la notion d'influence. Il s'agit « d'influencer » ou d'orienter les comportements dans le sens de l'accomplissement des buts organisationnels.<sup>2</sup>

### **1.1.1.3 Définitions de contrôle de gestion :**

Dans le domaine de la science de gestion, le contrôle de gestion est une fonction difficile à définir en raison de sa complexité et de son évolution permanente. Il n'existe pas de définition universelle qui englobe le contrôle de gestion dans son ensemble, car celui-ci peut varier considérablement en fonction des entreprises. En effet nous allons explorer les diverses définitions du contrôle de gestion et leur signification. Premièrement, nous aborderons les définitions proposées par des auteurs célèbres, puis nous verrons la définition générale.

#### **1.1.1.3.1 Définitions retenues par les auteurs célèbres :**

Plusieurs auteurs célèbres se sont penchés sur la définition du contrôle de gestion. Voici un aperçu des définitions avancées par ces auteurs :

##### **1.1.1.3.1.1 La définition de Robert ANTHONY :**

Le contrôle de gestion est défini par cet auteur en 1965, comme « *un processus par lequel les dirigeants s'assurent que les ressources nécessaires sont obtenues et utilisées avec efficacité et efficience pour réaliser les objectifs que se fixe l'organisation* ». <sup>3</sup>

---

<sup>1</sup> Claude ALAZARD, Sabine SÉPARI. Chapitre introductif –Le contrôle de gestion dans le contexte managérial actuel. *Contrôle de gestion : manuel et application*. 5<sup>ème</sup> ed. Paris : Edition Dunod, 2018, P03.

<sup>2</sup> Bernard Augé, Gérald Naro. *Mini manuel de contrôle de gestion : Cours et QCM/QROC*. Paris : Edition Dunod, 2011, P04.

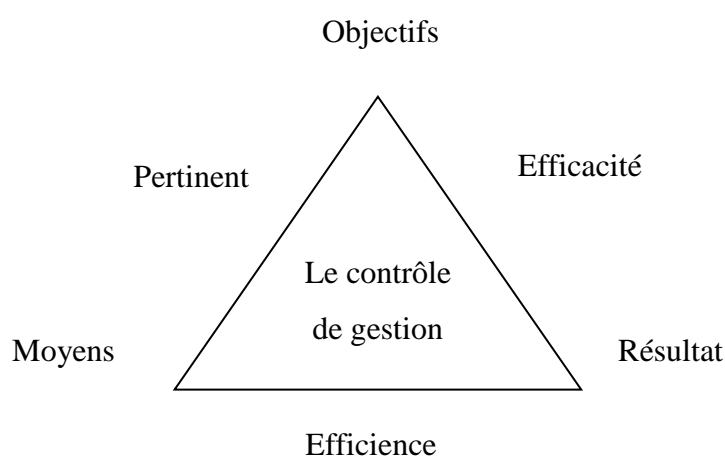
<sup>3</sup> Moussa Awaleh Osman, Claire Choukem, Boniface Bampoky. *Contrôle de gestion « as a system » ou « as a package » : étude comparée des entreprises du Cameroun, de Djibouti et du Sénégal*. 2021. P 63.

Ainsi cette définition met l'accent sur le contrôle de l'allocation optimale des ressources est essentiel pour assurer l'efficacité et l'efficience de l'entreprise.

De ce fait L'efficacité fait référence à la capacité de l'entreprise à atteindre les objectifs fixés, tandis que l'efficience traduit la capacité de l'entreprise à optimiser le rapport entre les résultats obtenus et les moyens engagés.

Cette définition, met en évidence le fait que le contrôle de gestion n'est pas une action isolée mais qu'il s'agit d'un processus. De plus elle souligne la dimension orientée de ce processus en faisant explicitement référence à la notion d'objectifs.<sup>1</sup>

**Schéma n° 1: Le triangle du contrôle de gestion du R.N Anthony**



**Source : Naima KORIB. Abdelatif KERZABI. Contrôle de gestion : Analyse comparative entre une entreprises publique et une entreprises privée. Revue Maghrébine d'Economie & Management. 2015 P29.**

Ce Schéma au-dessus montre que le contrôle de gestion repose sur trois éléments essentiels à savoir : <sup>2</sup>

- La pertinence : qui est la mise en adéquation et la bonne articulation du couple objectif et moyen, c'est-à-dire prendre en considération les moyens lors de la détermination des objectifs.
- L'efficacité : C'est la capacité d'atteindre un résultat conforme à l'objectif prédéfini.
- L'efficience : C'est la maximalisation du résultat par rapport au moyen alloué tout en respectant les contraintes de coûts.

<sup>1</sup> Hélène Löning Véronique Malleret, Jérôme Méric, Yvon Pesqueux Ève Chiapello, Daniel Michel, Andreu Solé. *Le contrôle de gestion : Organisation, outils et pratiques. 5<sup>e</sup> ed.* Paris : Edition Dunod, 2008, P02.

<sup>2</sup> Naima KORIB. Abdelatif KERZABI. Contrôle de gestion : Analyse comparative entre une entreprise publique et une entreprise privée. Revue Maghrébine d'Economie & Management. 2015. P 29.

Dans les années 90, Robert Anthony à actualiser sa définition «le contrôle de gestion est un processus par lequel les dirigeants influencent les membres de l'organisation pour mettre en œuvre les stratégies de manière efficace et efficiente ».<sup>1</sup>

Dans cette définition, ainsi il combine à la fois le contrôle de gestion et la stratégie dans le but d'optimiser les performances de l'organisation. Dans cette prospective, le contrôle de gestion repose sur deux types de mécanismes à savoir :

- ✓ Un mécanisme de coordination des décisions, grâce à une meilleure organisation des processus d'allocation des ressources, rend le système plus efficace.
- ✓ mécanisme d'animation pour faire évoluer le comportement des acteurs dans le sens attendu par l'organisation, il fait intervenir des aspects humains (motivation, récompense, incitation, apprentissage, culture...).

#### **1.1.1.3.1.2 La définition de A. KHEMAKHEM :**

D'autres auteurs comme **A. KHEMAKHEM** sont venus ajouter leurs propres détails à la définition « Le contrôle de gestion est le processus mis en œuvre au sein d'une entité économique pour s'assurer d'une mobilisation efficace et permanente des énergies et des ressources en vue d'atteindre l'objectif que vise cette entité ».<sup>2</sup>

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

#### **1.1.1.3.1.3 La définition de H. Bouquin :**

Dans ce cadre, H. Bouquin, définit le contrôle de gestion comme : « l'ensemble des dispositifs et processus qui garantissent la cohérence entre la stratégie et les actions concrètes et quotidiennes »<sup>3</sup>

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

---

<sup>1</sup> Mohamed MAKHROUTE, Abdelali SIDQUI. *L'impact des outils du contrôle de gestion sur la performance de l'entreprise*. Revue du Contrôle de la Comptabilité et de l'Audit. Volume 5 : numéro 3.2021. P 460.

<sup>2</sup> MOUMENE Jihane, *La mise en place d'un système de contrôle de gestion dans les organisations publiques Marocaines*. Revue du Contrôle de la Comptabilité et de l'Audit. Numéro : 03. 2017. P 28.

<sup>3</sup> Ibid. P28.

#### **1.1.1.3.1.4 La définition de contrôle de gestion selon SIMONS :**

Selon Simon (1995), dans un contexte moderne, le contrôle de gestion peut être défini comme étant « Les processus et les procédures fondés sur l'information que les managers utilisent pour maintenir ou modifier certaines configurations des activités de l'organisation ». <sup>1</sup>

Cette définition met l'accent sur l'utilisation de processus et de procédures basés sur l'information pour maintenir ou modifier les activités de l'organisation.

#### **1.1.1.3.2 Définition globale de contrôle de gestion :**

De manière générale le contrôle de gestion peut être défini comme : Un processus qui utilise des outils de calcul et d'analyse ainsi que des méthodes quantitatives et qualitatives, afin de piloter des produits, des activités et des processus au sein d'une organisation. Son objectif est d'aider à la prise de décisions tant tactiques que stratégiques, à organiser et à améliorer le fonctionnement des activités, d'accompagner le changement et d'orienter les acteurs. En outre, le contrôle de gestion aide à la réflexion et permet de piloter l'ensemble des variables managériales de la performance globale. <sup>2</sup>

### **1.1.2 Les Objectifs et Missions du contrôle de gestion :**

Le contrôle de gestion est une fonction essentielle au sein des organisations, visant à assurer la performance et la pérennité de l'entreprise. Ses objectifs et missions sont multiples et variés, mais ils convergent tous vers une gestion efficace des ressources et une prise de décision éclairée.

#### **1.1.2.1 Les Objectifs du contrôle de gestion :**

Les objectifs du contrôle de gestion peuvent être regroupés au sein de deux dimensions inséparables. La première dimension est de nature technico-économique, tandis que la seconde dimension est de nature managériale. <sup>3</sup>

##### **1.1.2.1.1 Les objectifs de dimension technico- économique :**

La dimension technico-économique consiste à utiliser des outils de modélisation, d'aide à la décision et d'évaluation des performances pour réaliser des calculs économiques. Cette approche mobilise une variété de techniques quantitatives et d'outils de gestion afin de garantir aux managers une gestion économe, efficiente et efficace des ressources mobilisées.

---

<sup>1</sup> Rachid DAANOUNE, Soukaina MAIMOUNI. *Les pratiques du contrôle de gestion dans les P.M.E.: Cas d'entreprises de la région du Nord du Maroc*. Revue du Contrôle de la Comptabilité et de l'Audit. Numéro : 04. 2018. P 272.

<sup>2</sup> Claude ALAZARD, Sabine SÉPARI. *Op.cit*, P 18.

<sup>3</sup> Bernard Augé, Gérald Naro. *Op.cit*. P 08.

Pour cela le contrôle de gestion apporte son expertise en matière modélisation, aide à la décision et évaluation des performances pour permettre aux managers de gérer les ressources de l'organisation de la meilleure façon possible.

En effet, Les objectifs de dimension technico-économique sont centrés sur trois aspects :

- La modélisation : le contrôle de gestion utilise des techniques quantitatives et des outils de gestion pour effectuer des calculs économiques complexes.
- L'aide à la décision : le contrôle de gestion aide les managers à prendre des décisions optimales concernant l'allocation des ressources.
- L'évaluation des performances : le contrôle de gestion mesure et évalue les performances de l'organisation pour s'assurer que les ressources sont utilisées de manière économe, efficiente et efficace.

#### **1.1.2.1.2 Les objectifs de démentions managériale :**

Le contrôle de gestion présente une dimension managériale qui à pour objectifs d'aligner la stratégie sur l'ensemble de l'organisation, favoriser l'autonomie et l'exercice des responsabilités des managers, et orienter les comportements des collaborateurs. Cette dimension est de caractère immatériel.<sup>1</sup>

Le contrôle de gestion, fonction considérée comme stratégique au sein de l'entreprise, contribue à la fois à l'aide à la décision stratégique et joue un rôle majeur dans le déploiement et l'alignement de la stratégie, des niveaux supérieurs jusqu'aux niveaux opérationnels.

L'expression « alignement stratégique » prend tout son sens dans ce contexte. En favorisant l'autonomie et l'exercice des responsabilités, le contrôle de gestion joue alors un rôle majeur de coordination. Il le fait à travers la production de représentations partagées et l'orientation des comportements en vue d'atteindre les objectifs stratégiques.

Dans le contexte actuel, le contrôle de gestion occupe un rôle crucial en tant que représentant des divers modèles économiques existants et doit davantage faire émerger les nouveaux modèles et informer sur les risques qu'ils encourent.

Dans cette perspective, d'autres objectifs sont associés au contrôle de gestion se définissent comme suit :<sup>2</sup>

---

<sup>1</sup> MAGHRAOUI SARAH. *Le contrôle de gestion entre les théories des organisations et les défis des tendances managériales actuelles*. Revue du Contrôle de la Comptabilité et de l'Audit. Numéro : 07. 2018. P 1172.

<sup>2</sup> Ibid. P 1172.

**a) L'amélioration continue de l'organisation :**

Afin d'améliorer continuellement leur entreprise, les managers doivent confédérer le pilotage de l'entreprise comme une variable stratégique, ce qui implique la restructuration des différents processus et activités de l'entreprise. L'amélioration concerne les processus de l'entreprise, qui sont découpés en processus opérationnels et de support, ce qui facilitera par la suite l'application des modifications et d'améliorer ceux qui ne sont pas rentables.

Le management de la qualité est basé sur l'accompagnement des processus continus d'apprentissage, d'amélioration et d'innovation, considéré comme un principe fondamental d'excellence. Ces systèmes visent à faire cohabiter les systèmes de l'entreprise et à produire des résultats satisfaisants et équilibrés pour toutes les parties prenantes de l'entreprise.

**b) La performance de l'entreprise :**

Le contrôle de gestion a pour fonction essentielle d'accompagner la performance à tous les niveaux de l'organisation pour assurer la pérennité de l'entreprise et créer de la valeur. Il comprend deux dimensions : la dimension financière pour la performance consolidée et la dimension opérationnelle pour l'approche locale de la performance.

Le contrôle est synonyme de pilotage de la performance, un processus dynamique qui assure la régulation et l'apprentissage, avec la planification et l'analyse ex-post des résultats. La nature de la performance que recherche l'entreprise doit être préalablement clarifiée, et doit précéder le choix du système de mesure.

**c) La gestion des risques :**

La gestion des risques est une fonction essentielle du système de contrôle de gestion, qui peut transformer une contrainte majeure en atout concurrentiel pour l'entreprise. Cette fonction est indissociable du gouvernement d'entreprise, car les impacts des activités de l'entreprise sur ses parties prenantes doivent être pris en compte.

L'identification des sources de risque est une étape cruciale pour protéger l'avantage concurrentiel de l'entreprise, avec des processus d'allocations de ressources et d'accompagnement des décisions. En protégeant ses résultats, l'entreprise peut éviter de nombreux aléas qui pourraient mettre en péril son potentiel de croissance.

### 1.1.3 Mission du contrôle de gestion :

Le contrôle de gestion remplit deux missions principales qui sont synthétiques et complémentaires. Ces missions se présentent comme suit : <sup>1</sup>

- Informer les décideurs, en leur fournissant des informations clés telles que les coûts, les indicateurs et les tableaux de bord. Cette démarche vise à aider les décideurs à prendre des décisions stratégiques, tactiques et opérationnelles. En outre la mise en relation des objectifs et des ressources, ainsi que dans la gestion de la performance en évaluant le couple valeur-coût.
- Aider à réguler les comportements des acteurs, à gérer le changement organisationnel et à améliorer les processus de fonctionnement de la structure.

En effet, Il est envisageable de présenter les fonctions actuelles du contrôle de gestion de manière opérationnelle.

### 1.1.4 Mission du contrôleur de gestion :

Le contrôleur de gestion a pour responsabilité de diverses missions principales telles que : <sup>2</sup>

Tout d'abord, il doit conseiller les décideurs et aider les managers à utiliser les outils de contrôle, tel que le souligne Launois (1970), qui compare le rôle du contrôleur de gestion à celui d'un conseiller externe.

Ensuite, il doit coordonner horizontalement entre les différents services et verticalement entre les niveaux hiérarchiques. Selon Bolleker (2007) « les contrôleurs de gestion communiquent, persuadent et conseillent les cadres pour garantir que leurs efforts sont en accord avec les objectifs de l'entreprise ». Cette mission horizontale implique de mettre en relation les différents membres et centres de l'organisation.

Enfin, la dernière mission des contrôleurs de gestion qui consiste à animer le changement, à analyser et à conseiller. La mise en place de nouveaux outils de pilotage leur confère un rôle proactif dans le changement, en particulier lorsqu'il y a des modifications dans la structure de l'organisation.

Après avoir présenté les principales missions incombant au contrôleur de gestion, il convient désormais de se pencher sur les différents axes constituant le métier de contrôleur de gestion.

---

<sup>1</sup> Claude ALAZARD, Sabine SÉPARI. *Op.cit*, P 17.

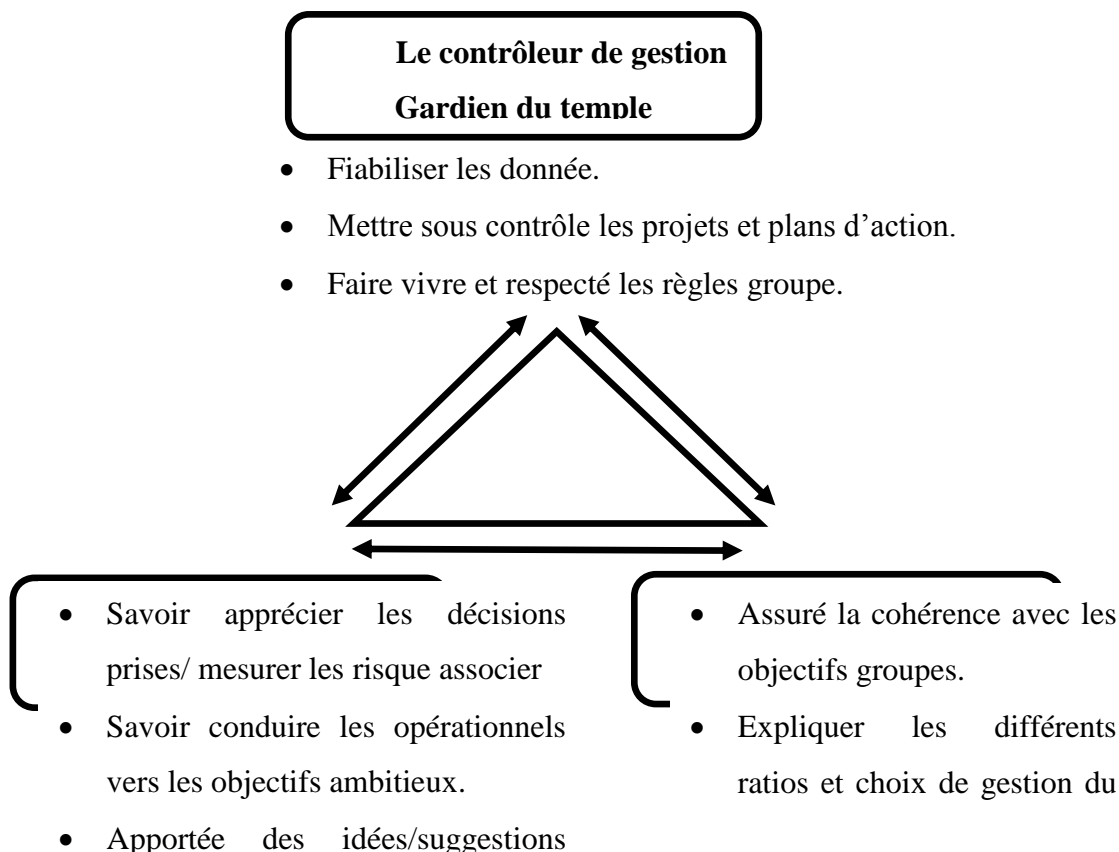
<sup>2</sup> SARRA MRANI ZENTAR. *Étude de l'émergence de la fonction contrôle de gestion dans les grandes entreprises industrielles Marocaines*. Revue du Contrôle de la Comptabilité et de l'Audit. Volume 04. Numéro : 03. 2019. P 848.

### 1.1.5 Les axes du métier de contrôleur de gestion :

A travers une enquête menée sur le contrôle de gestion par François-Xavier Simon a permis d'identifier trois grands axes du métier de contrôleur de gestion, à savoir : <sup>1</sup>

- Le contrôleur de gestion appelé « technicien de l'information », aussi connu sous les noms de « Bean counter » ou « datacruncher » dont la mission est de produire et communiquer des chiffres fiables.
- le contrôleur de gestion appelé « gardien du temple ». Sa mission est de veiller au respect des règles, des procédures et des budgets établis au sein de l'organisation.
- le contrôleur de gestion appelé « business Partner ». Ce dernier donne son point de vue en tant que membre de l'équipe-projet, et qui accompagne et conseille le responsable opérationnel.

#### Schéma n° 2: les trois axes du métier de contrôleur de gestion :



**Source:** Mohamed MAKHROUTE. Abdelali SIDQUI. *Op.cit.* P 462.

<sup>1</sup> Mohamed MAKHROUTE, Abdelali SIDQUI, *Op.cit.* P 461.

### **1.1.6 Processus du contrôle de gestion :**

Le contrôle de gestion est comme un processus par lequel les managers influencent d'autres membres de l'organisation pour mettre en œuvre les stratégies de l'entreprise. Et dans cette prospective le contrôle de gestion Correspond aux phases traditionnelles du management suivants : <sup>1</sup>

#### **1.1.6.1 Phase de prévision:**

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

#### **1.1.6.2 Phase d'exécution :**

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

#### **1.1.6.3 Phase d'évaluation :**

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

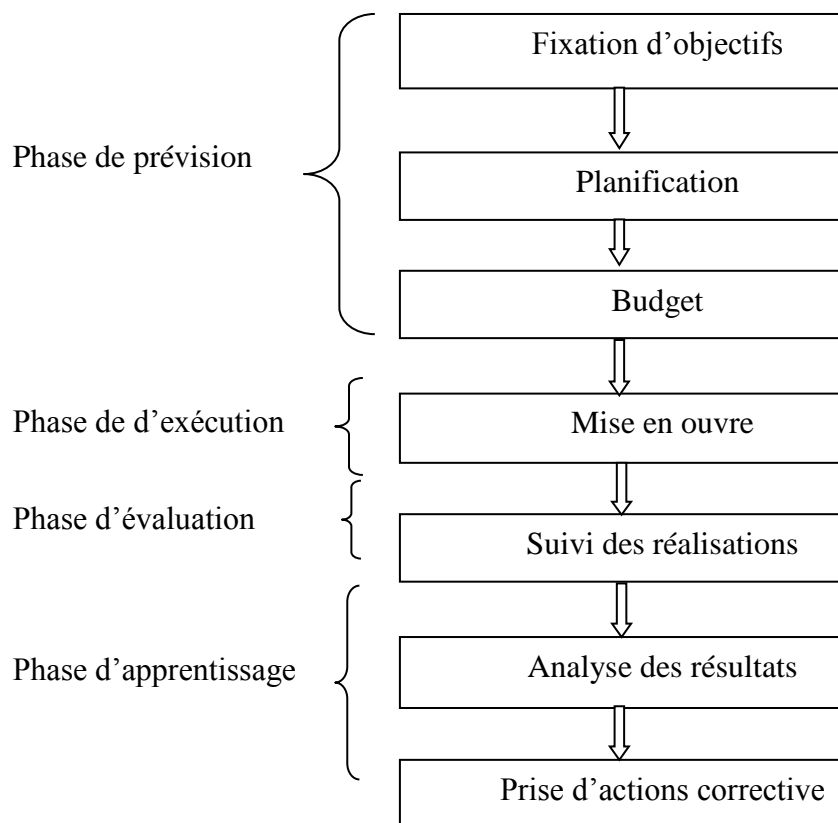
#### **1.1.6.4 Phase d'apprentissage :**

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

En revanche, ces phases du contrôle de gestion sont présentées dans le schéma ci-dessous :

---

<sup>1</sup> Georges LANGLOIS. Carole BONNIER. Michel BRINGER. *Contrôle de gestion*. Paris : Edition BERTI. 2006. P 18.

**Schéma n° 3: les phases du contrôle de gestion :**

**Source :** Loning. Y. Pèsqueux. Le contrôle de gestion . Paris : Edition Dunod. 1998. P 03

**1.1.7 Les outils du contrôle de gestion :**

Chaque organisation doit s'outiller en fonction de sa stratégie, sa structure, ses objectifs pour bien gérer son fonctionnement tout en plaçant la performance globale comme centre de toute activité.

Bien que le calcul des coûts soit l'outil traditionnel du contrôle de gestion, de nouvelles méthodes de calcul de coûts, telles que les tableaux de bord stratégiques (TBS), ont récemment été développées pour répondre aux critiques justifiées sur des méthodes traditionnelles.

Le contrôleur de gestion doit disposer des outils de la création de valeur au sein de l'organisation, parmi ces outils, on peut citer : <sup>1</sup>

**1.1.8 La comptabilité de gestion :**

Selon Bouquin, La comptabilité de gestion est « un système d'information comptable qui vise à aider les managers et à influencer les comportements en modélisant les relations entre les ressources allouées et consommées et les finalités poursuivies ».

<sup>1</sup> MOUMENE Jihane, *Op.cit.* P 29-31.

Les méthodes de calcul dans la comptabilité de gestion sont résumées comme suite :

#### **1.1.8.1 Direct Costing:**

C'est la méthode des coûts variables ou non des coûts directs. L'une des méthodes les plus simples pour calculer un coût est sans doute celle dite du *direct costing* que l'on peut traduire en français par méthode des coûts variables. Il est important de noter que la méthode des coûts variables ne doit pas être confondue avec les coûts directs qui impliquent à Raisonner en fonction de la Marge Sur Coûts variables.

#### **1.1.8.2 Coût complet :**

La méthode de calcul des coûts complets consiste à rattacher l'ensemble des coûts aux produits que ces coûts soient variables ou de capacité(Fixes). Mais ce faisant une nouvelle difficulté apparaît quand il s'agit de rattacher les coûts indirects aux produits. Il faut donc distinguer la part de ces ressources communes qui peut être affectée à chaque produit. Donc distinguer entre coût direct et indirect

#### **1.1.8.3 Methods ABC (Activity Based Costing) :**

C'est l'amélioration de la méthode des coûts complets, l'ABC a souvent été présenté comme une méthode révolutionnaire de calcul de coûts permettant de calculer des coûts « plus justes ». Dans cette méthode les centres d'analyse sont remplacés par « les activités » et les unités d'œuvre par les inducteurs de coûts qui sont une mesure de la charge de travail de l'activité.

#### **1.1.9 Le contrôle budgétaire : <sup>1</sup>**

Le contrôle budgétaire est un « instrument de coordination et de communication, outil essentiel de gestion prévisionnelle, outil de délégation et de motivation ».

Le contrôle budgétaire est déjà une technique ancienne dont « l'invention » remonte au début des années vingt pour les États-Unis et aux années 1930 pour la France. Il diffère d'une organisation à l'autre.

Pour piloter efficacement grâce au contrôle budgétaire, il est nécessaire de mettre en place une structure appropriée basée sur des centres de responsabilité.

En effet, Cinq formes de centres de responsabilité sont distinguées :

- Centre de coûts productifs.
- Centre de coûts discrétionnaires.
- Centre de recettes ou de CA.

---

<sup>1</sup> MOUMENE Jihane, *Op.cit.* P 31, 32.

- Centre de profit.
- Centre d'investissement

### 1.1.9.1 Tentatives d'amélioration du contrôle budgétaire

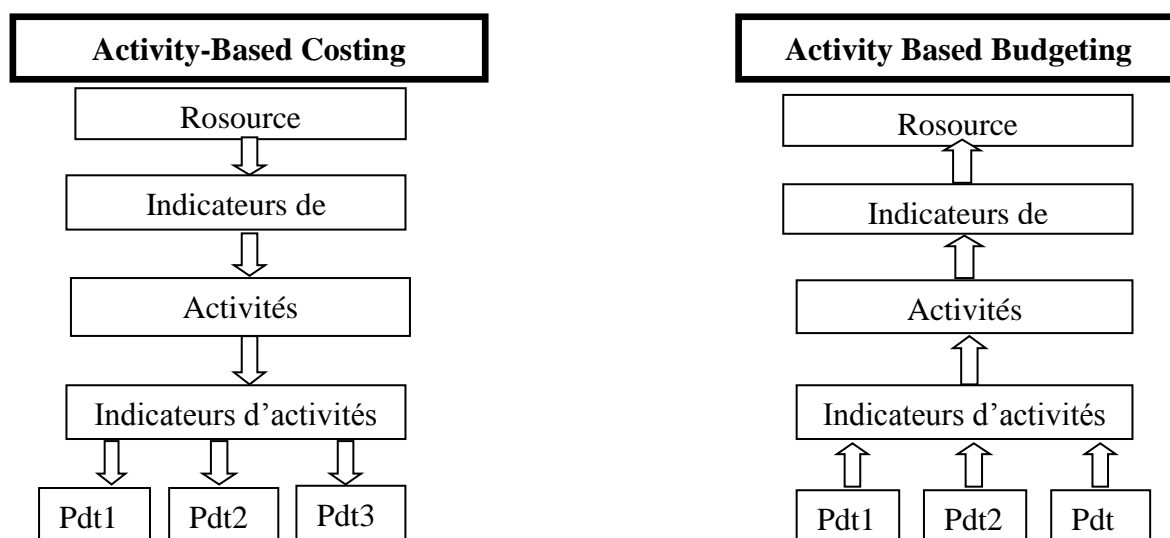
Diverses initiatives sont mises en place pour améliorer le contrôle budgétaire, parmi lesquelles figurent les principales tentatives suivantes :

- a- **Le budget base zéro (BBZ)** orienté en interne et vers la réduction des coûts.
- b- « **L'Activity Based Budgeting** »(ABB) : est une technique qui émerge de la constatation d'un affaiblissement du lien entre la stratégie, les budgets et les plans d'action. Il s'agit d'un avatar de l'Activity-Based Costing (ABC) qui vise à transformer les plans stratégiques en activités à mettre en place à travers les processus plutôt que de se concentrer uniquement sur les activités elles-mêmes.

En effet, la construction de la technique « Activity Based Budgeting (ABB) » est résumée à travers ce schéma ci-dessous :

#### Schéma n° 4: la construction de la méthode ABB à base de méthode ABC

ABB = ABC à l'envers



Source : MOUMENE Jihane, *La mise en place d'un système de contrôle de gestion dans les organisations publiques Marocaines*. *Revue du Contrôle de la Comptabilité et de l'Audit*. Numéro : 03. 2017. P 32

### 1.1.10 Le tableau de bord :

Le tableau de bord « est un ensemble d'indicateurs peu nombreux conçus pour permettre aux gestionnaires de prendre connaissance de l'état et de l'évolution des systèmes

qu'ils pilotent et d'identifier les tendances qui les influenceront sur un horizon cohérent avec leurs fonctions »<sup>1</sup>

En effet il n'y a pas de modèle unique pour le tableau de bord, car cet outil doit être adapté aux conditions dans lesquelles il va être utilisé, en fonction de la finalité poursuivie. Et dans cette prospective, il existe deux types d'indicateurs dans un tableau de bord à savoir :<sup>2</sup>

- Des indicateurs d'état.
- Des indicateurs d'évolution

#### **1.1.11 Limites du contrôle de gestion :**

Plusieurs limites sont associées au contrôle de gestion, notamment :<sup>3</sup>

- Tout éléments ne soient pas mesurables à un coût raisonnable, il est néanmoins nécessaire de piloter Le système.
- Lorsqu'un indicateur est choisi, il peut rapidement devenir un but en soi et être sujet à toutes sortes de manipulations. Cette situation limite la confiance que l'on peut accorder au système de contrôle de gestion, même si des mesures peuvent être mises en place pour y remédier.
- Les managers ne doivent pas se contenter des indicateurs du contrôle de gestion, mais doivent aussi régulièrement constater sur place ce qui se passe dans les unités de l'entreprise (et aussi rencontrer en direct des clients), vu que les indicateurs ne détectent pas tout.
- La mise en place du contrôle de gestion repose sur le savoir-faire et la compétence des dirigeants de l'entreprise.
- Le système d'information sur lequel repose le contrôle de gestion ne fournit une image précise de la performance et de la structure de l'entreprise que dans un environnement relativement stable et peu perturbé.

En conclusion, on peut mentionner que le contrôle de gestion occupe une place centrale dans la prospérité économique des entreprises en assurant une gestion stratégique, proactive et axée sur la performance. C'est effectivement l'un des piliers de la gestion organisationnelle, garantissant ainsi le succès durable des entreprises.

---

<sup>1</sup> Henri BOUQUIN. Le contrôle de gestion. 6<sup>ème</sup> ed. Paris : Edition PUF. 2004. P 55.

<sup>2</sup> MOUMENE Jihane, *op.cit.* P 33.

<sup>3</sup> G. Marie. *Le contrôle de gestion prévisionnelle*. Paris : édition economica. 2005. P 23.

## 1.2 Notion de base sur la gestion budgétaire

Pour contribuer efficacement à la gestion de l'entreprise et à l'atteinte de ses objectifs, le contrôle de gestion s'appuie sur la gestion budgétaire, qui constitue l'une des principales **méthodes** du contrôle de gestion.

### 1.2.1 Aperçus sur le budget :

#### 1.2.1.1 Origine du terme budget :

Le terme « budget » trouve son origine dans l'ancien français avec le mot « bougette » ou « petite bouge ». Au Moyen Âge, la « bouge » était un terme utilisé pour désigner un coffre ou un sac permettant aux voyageurs de transporter facilement leurs marchandises ou leurs effets personnels, avec un sens similaire à notre mot moderne « bagage ».

Les latinistes auront reconnu dans notre mot « bouge » fait référence au sac en cuir que les patriciens romains portaient au bras. À cette époque, l'expression « avoir la bougette » signifiait se préparer pour un voyage en rassemblant tout ce dont on aurait besoin pour faire face aux nécessités de la route.

Avoir la bougette, c'est à la fois être dynamique et entreprenant, mais aussi prévoir et programmer ses dépenses afin de disposer de la somme d'argent nécessaires à la réalisation de ses projets. Au sens propre comme au figuré, avoir la bougette revient à avoir l'argent pour réaliser un voyage. La bougette est utilisée ici comme un symbole qui matérialise l'alliance de l'aventure commerciale et du réalisme financier, ainsi que la synthèse de l'esprit d'entreprise et de la prévoyance calculée.<sup>1</sup>

#### 1.2.1.2 Définition du budget :

En générale le budget est défini comme étant l'expression du programme d'action proposé par la direction pour coordonner et mettre en œuvre son programme, englobant les aspects financiers et non financiers, et tient lieu de feuille de route pour l'entreprise. Les budgets financiers, représentent en termes monétaires les prévisions de la direction en matière de chiffre d'affaires, de situation financière et de flux monétaire.<sup>2</sup>

Le plan comptable définit le budget comme une prévision chiffrée de tous les éléments correspondant à un programme établi. Plus précisément, un budget d'exploitation représente

<sup>1</sup> DIDIER LECLÈRE. *L'essentiel de la gestion budgétaire*. 2<sup>ème</sup> ed. Paris: Editions Eyrolles. 2012. P 07.

<sup>2</sup> C. Horgren, A. Bhimani, Sricksant Data. *Contrôle de gestion et gestion budgétaire*, Perason Education, France, 2006, p172.

une prévision chiffrée de tous les éléments associés à une hypothèse d'exploitation donnée sur une période déterminée.<sup>1</sup>

Dans cette prospective, plusieurs auteurs ont tenté de définir la notion de budget, parmi eux :

**Henry Bouquin**, définit le budget comme étant « une expression comptable et financière des plans d'actions retenus pour que les objectifs visés et les moyens disponibles sur le court terme (l'année en général) convergent vers la réalisation des plans opérationnels ». <sup>2</sup>

Selon **Simon**, Un budget est « une déclaration formelle ex ante, généralement négociée et approuvée par le management, des flux entrant et sortant de ressources attendus durant la période budgétaire. C'est ainsi un contrat explicite délimitant les attentes entre supérieur et subordonné » <sup>3</sup>.

Selon **Gilbert**<sup>4</sup>, le budget est défini par deux aspects, matériel et processuel. D'un point de vue matériel, le budget est considéré comme : « une forme empruntée à la technique comptable qui représente un contenu chiffré projeté dans l'avenir ». En revanche, D'un point de vue processuel est décrit les activités de la technique budgétaire comme étant « l'élaboration des documents budgétaires, le calcul des écarts entre les chiffres prévus et ceux réalisés, l'analyse des origines des écarts et la prise des décisions correctives ».

### 1.2.1.3 Mission du budget

Divers missions sont attribuées au budget. Elles se présentent comme suit : <sup>5</sup>

- Motiver les managers à dresser des plans.
- Obtenir un engagement des managers.
- Informer les managers de ce qui est attendu d'eux.
- Coordonner les différentes activités d'une organisation.
- Fournir un standard pour juger la performance réelle.

De manière plus exhaustive, Le budget offrant une multitude de fonctions. Il permet non seulement d'évaluer la performance des managers et de stimuler les responsables opérationnels,

---

<sup>1</sup> V. NGUYEN TAN HON. Débats et conflits lors de l'élaboration du budget. Thèse doctorat. Ecole des hautes études commerciales de Paris. 2008. P 35.

<sup>2</sup> Henry Bouquin. Le contrôle de gestion. 3<sup>ème</sup> ed. Paris : édition PUF. 1997. P 245.

<sup>3</sup> SIMON. A. 1988. P 267.

<sup>4</sup> AOUN, Z. KASBAOU, T. *Budget et gouvernance d'entreprise : Une approche néo institutionnelle*. Revue Alternatives Managériales Economiques. Vol 4, N°3. 2022. P 306.

<sup>5</sup> Samuel SPONEM, Caroline LAMBERT. *Pratiques budgétaires, rôles et critiques du budget, Perception des DAF et des contrôleurs de gestion*. Volume 01. 2010. P 167.

mais également de faciliter la communication entre les différents niveaux hiérarchiques. De plus, il aide à la mise en œuvre de la stratégie, à la prévision des besoins financiers, à la gestion des risques, à la coordination et à la supervision des différentes activités de l'entreprise. En outre, le budget autorise les dépenses, alloue les ressources et permet de communiquer avec les parties prenantes externes telles que les actionnaires et les créanciers.

## **1.2.2 La gestion budgétaire :**

### **1.2.2.1 Définition et principes et Mécanisme de la gestion budgétaire :**

#### **1.2.2.1.1 Définition :**

Il existe plusieurs définitions pour la gestion budgétaire selon les auteurs, on va citer quelques définitions :

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

Selon ADEL Mohamed El-Amine, La gestion budgétaire est définie comme étant « une technique de gestion qui consiste à partir d'une prévision objective des conditions internes et externes d'exploitation, de fixer à l'entreprise pour une période définie un objectif, ainsi que les moyens nécessaires pour l'atteindre ». <sup>2</sup>

Pour, G. Depallens (1971), La gestion budgétaire 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 programmes d'action à échéance plus rapprochée déterminée de telle manière qu'ils soient normaux et réalisables »<sup>3</sup>.

En revanche, le plan comptable représente la gestion budgétaire comme « un modèle de gestion qui implique la traduction des décisions prises par la direction avec la participation des managers en un plan d'action quantitatif appelé "budget" ». <sup>4</sup>

#### **1.2.2.1.2 Principes de la gestion budgétaire :**

La gestion budgétaire est une approche de gestion prévisionnelle qui se traduit par :

- La définition des objectifs reflète ce que l'entreprise souhaite faire ou croit pouvoir faire.

---

<sup>1</sup> Doriath .B, « *Contrôle De Gestion En 20 Fiche* ». 5<sup>ème</sup> ed. Paris: Edition, DUNOD. 2008, P 01

<sup>2</sup> ADEL Mohamed El-Amine. *Cours de la gestion budgétaire*. Office de la formation professionnelle et de la promotion du travail, Royaume du Maroc. 2005. P 9.

<sup>3</sup> Depallens, G. « *Gestion Financière De L'entreprise* », 4<sup>ème</sup> ed. Paris: Edition SIREY. 1971. P 519.

<sup>4</sup> Fatima Ezzahra El Mobarik, Mustapha Oukassi. *La gestion budgétaire des projets d'investissements et son impact sur la performance de la société*. Revue Française d'Economie et de Gestion. Vol : 3, N° 4. 2022. P 157.

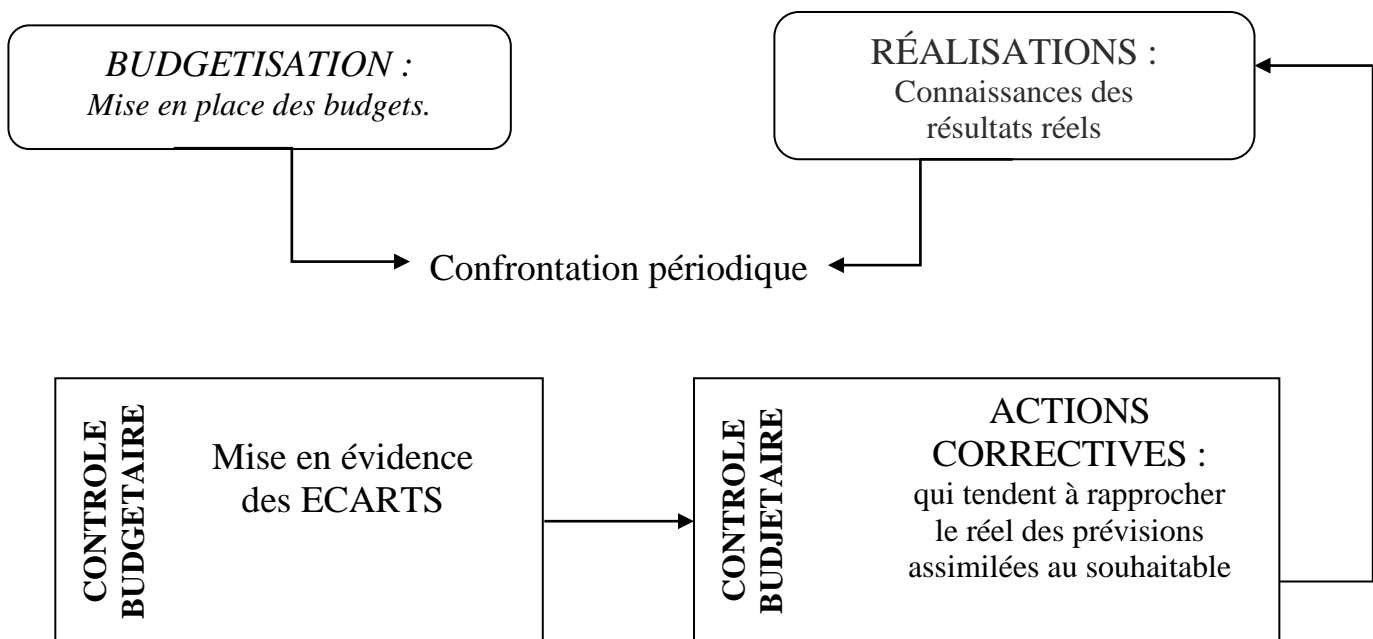
- Des organisations permettant des prévisions sous forme de budgets, cohérents entre eux, intégrés à l'organigramme de l'entreprise et couvrant l'ensemble des activités de l'entreprise (fonctions et opérations).
- l'implication et l'engagement des managers dans le cadre de la gestion décentralisée.

Les budgets peuvent être établis en fonction de différentes hypothèses commerciales. On parle alors de budgets flexibles.

### 1.2.2.2 Mécanisme de la gestion budgétaire :

Le mécanisme de la gestion budgétaire est illustré dans le schéma suivant :

**Schéma n° 5:** gestion budgétaire



**Schéma 01 :** C. ALEZARD, S. SPARI. "Contrôle de gestion : manuel et application ". Paris : Edition DUNOD. P 225.

La gestion budgétaire fonctionne en suivant un mécanisme, mais il est également recommandé d'ajouter un contrôle a posteriori pour comparer les réalisations avec les prévisions initiales, détecter les écarts significatifs et mettre en place des actions correctives en conséquence. Cette approche de gestion repose sur un mode de pilotage en boucle fermée avec rétroaction.

De manière générale, la gestion budgétaire est considérée comme un système d'aide à la décision et de contrôle de la gestion en deux phases distinctes : la budgétisation, qui

correspond à l'élaboration des budgets sous forme de documents, et le contrôle budgétaire, qui implique le calcul des écarts et la mise en place d'actions correctives en conséquence. <sup>1</sup>

### **1.2.2.3 Objectifs de la gestion budgétaire :**

La gestion budgétaire occupe une position centrale dans la gestion des organisations, et dans cette prospective, elle poursuit plusieurs objectifs primordiaux qui se résument comme suite <sup>2</sup> :

- Assurer une certaine sécurité, des prévisions à court terme et améliorer la rentabilité en augmentant le profit par le processus du contrôle entre la réalisation et la prévision.
- Avoir une ouverture d'esprit vers les dialogues, la négociation et la formation
- inciter et engager ses acteurs à prendre leur responsabilité
- L'objectif essentiel de la gestion budgétaire est donc l'amélioration des performances économiques de l'entreprise.

### **1.2.2.4 Importance de la gestion budgétaire :**

La gestion budgétaire est un outil essentiel pour préparer l'avenir de l'entreprise en permettant :<sup>3</sup>

- Une meilleure connaissance de ses potentiels et de son environnement.
- Une volonté de déterminer la place qu'elle occupera dans les années futures en définissant ses objectifs et les différents moyens de les atteindre.
- Une planification et une coordination des actions à mener pour atteindre ces objectifs.
- L'implication de tous les responsables opérationnels dans le processus de gestion budgétaire, afin de garantir une mise en œuvre réussie des décisions prises.

### **1.2.3 Le système budgétaire :**

Le système budgétaire est de plus en plus couramment utilisé dans la gestion des entreprises, et il englobe à la fois la planification budgétaire et le suivi budgétaire. Il est constitué par les différents programmes d'actions ou budgets établis en termes de quantités, de valeurs et de délais. visant à contrôler et à comprendre de manière globale l'ensemble des activités de l'entreprise.<sup>4</sup>

---

<sup>1</sup> C. ALEZARD, S. SPARI. "Contrôle de gestion : manuel et application. Paris : Edition DUNOD. 2010. P 225.

<sup>2</sup> BELGHAOUTI. N. Support cour : *gestion budgétaire. Ecole supérieure d'économie* d'Oran. 2021. P 05

<sup>3</sup> Hervé HUTIN. *Toute la finance d'entreprise*. Paris, France : Édition d'organisation. 2002. P 387.

<sup>4</sup> KHERRI Abdenacer. *Le système budgétaire. Ecole des Hautes Etudes Commerciales*. 2012. P 01.

Dans cette partie, il convient, d'abord, de présenter la planification budgétaire qui constitue l'étape préalable du processus budgétaire, ensuite d'entamer les diverses étapes de son exécution.

### **1.2.3.1 Planification budgétaire :**

La planification budgétaire est un processus essentiel pour les entreprises qui consiste à rassembler toutes les informations prévisionnelles dans des plans détaillés. Ce processus se déroule généralement en trois niveaux qui sont les suivants : <sup>1</sup>

#### **1.2.3.1.1 Le plan stratégique :**

Selon Corhay et Mbangala, le plan stratégique établit les grandes orientations stratégiques, les objectifs et les choix principaux en définissant le couple produits/marchés, les spécialisations, la diversification, l'internationalisation et les investissements.

Le plan est généralement élaboré à long terme, de 5 à 10 ans, en cohérence avec la durée des cycles de vie de la production, des investissements ou de la recherche. Le plan stratégique lui-même contient peu de données chiffrées, il s'agit le plus souvent d'un texte qui exprime les orientations générales.

#### **1.2.3.1.2 Le plan opérationnel :**

Selon Corhay et Mbangala, le plan opérationnel décline les orientations stratégiques en allouant des moyens et en fixant des objectifs aux principales fonctions ou divisions de l'organisation. Ces plans sont détaillés et établis pour un horizon moyen terme de 1 à 3 ans. Ce type de plan est un outil de coordination entre les différentes fonctions et s'établit à partir des centres de responsabilité, suivant la démarche suivante :

- L'orientation de la direction générale.
- L'établissement des plans d'actions sectoriels.
- La négociation budgétaire.
- La description détaillée des différents plans

#### **1.2.3.1.3 Le plan d'action et budget :**

Le plan opérationnel est classiquement établi par les centres de responsabilité en se basant sur l'identification des variables d'action. Il intègre les opérations des directions générales et décline les stratégies au niveau des centres de responsabilité et des fonctions. Il

---

<sup>1</sup> Corhay Albert. Mbangala Mapapa, *fondement de gestion financière*. Paris : Edition du cefal .2008.p 352.

conduit donc à élaborer des plans sectoriels et à chiffrer les besoins d'investissement en tenant compte des objectifs à atteindre, des hypothèses sur l'environnement, des actions à entreprendre et des plans des secours à mettre en place en cas d'écarts sur les hypothèses. Cela entraîne l'évaluation chiffrée des moyens nécessaires compte tenu des calendriers à entreprendre ainsi que l'établissement de comptes prévisionnels.<sup>1</sup>

### **1.2.3.2 Les étapes principales du processus budgétaire :**

Selon BOUQUIN et KUSZLA, la construction d'un budget passe par plusieurs étapes clés. En premier lieu, il convient de diffuser les instructions budgétaires de la hiérarchie. Ensuite, des pré-budgets sont élaborés avant de passer à la consolidation des budgets fonctionnels. Une fois cette étape franchie, la direction doit passer à l'arbitrage et la validation des budgets définitifs pour leur établissement.<sup>2</sup>

#### **1.2.3.2.1 Diffusion des instructions budgétaires de la hiérarchie :**

L'objectif principal de la diffusion des instructions budgétaires émanant de la hiérarchie est de coordonner les budgets et les plans opérationnels en faisant du budget une expression chiffrée de la politique de l'entreprise. Le document d'instructions comprendra les éléments suivants :

- un rappel des hypothèses à prendre en compte.
- les buts poursuivis et les hypothèses de base.
- un détail des documents à utiliser et une définition des rubriques.
- un calendrier d'élaboration.

#### **1.2.3.2.2 Élaboration des Pré-budget**

Le pré-budget est une simulation globale basée sur les estimations des différents services fonctionnels, tels que le marketing et la direction technique. Son but est d'identifier la marge de manœuvre restante après avoir pris en compte les contraintes de l'année en cours, telles que la politique salariale minimale obligatoire et les tendances du marché.

---

<sup>1</sup> L. Helene. V. Mallere. *Contrôle de gestion organisation outils et pratiques*. 3<sup>ème</sup>. Paris : Edition Dunod. 2008. P 93

<sup>2</sup> BOUQUIN. H et KUSZLA.C, *Le contrôle de gestion*, Paris : Edition Presses Universitaires de France, 10<sup>ème</sup> ed. 2014. P : 512- 515.

#### **1.2.3.2.3 Élaboration des budgets fonctionnels :**

En cohérence avec les grandes orientations définies par la direction générale, chaque centre de responsabilité doit établir son propre budget fonctionnel. Pour cela, chaque budget doit comporter les éléments suivants, présentés clairement :

- les plans d'action des différentes unités, leurs objectifs, les moyens requis, les responsables et les calendriers de mise en œuvre.
- les hypothèses retenues par les unités.
- les différentes variantes possibles avec une justification claire du choix retenu.
- les ajustements envisagés en cas de non vérification des hypothèses cruciales pour les objectifs.
- les sources d'informations utilisées pour justifier les scénarios et les politiques.

#### **1.2.3.2.4 Consolidation des budgets fonctionnels :**

La consolidation des budgets fonctionnels permet au contrôleur de gestion de s'assurer que les instructions initiales ont été respectées et que les budgets représentent une cohérence interne. En cas de doute à cet égard, le contrôleur de gestion doit alerter les unités concernées pour qu'elles révisent leurs propositions avant la négociation. Il est également chargé d'évaluer le degré de réalisme des hypothèses et des objectifs.

#### **1.2.3.2.5 Arbitrages de la direction :**

Les arbitrages budgétaires sont des décisions importantes qui doivent être basées sur des hypothèses et des variantes proposées. Les pré-budgets font l'objet de négociation avec la hiérarchie en comparant les objectifs de la direction générale avec les budgets proposés, ce qui permet d'aboutir à un accord sur les objectifs d'activité, les recettes et les dépenses qui seront retenus au niveau de chaque centre de responsabilité.

#### **1.2.3.2.6 Etablissement des budgets définitifs :**

Après la négociation des pré-budgets, les responsables chargés de budget effectuent les modifications nécessaires pour aboutir à des budgets définitifs, qui devraient être approuvés par le conseil d'administration.

En revanche, on peut mentionner que, Ces étapes principales du processus budgétaire se répètent généralement de manière récurrente, visent à allouer de façon efficace les fonds nécessaires pour atteindre les objectifs stratégiques, tout en garantissant la stabilité financière à long terme.

### 1.2.3.3 Les centres de responsabilité :

La construction du système budgétaire et le découpage en budgets partiels doivent parfaitement coller avec le découpage de l'organisation en centre de responsabilité pour garantir le rôle de délégation et de motivation que jouent les budgets.<sup>1</sup>

#### 1.2.3.3.1 Définition du centre de responsabilité :

Les centres de responsabilité représentent un découpage organisationnel de l'entreprise en unités de gestion autonomes, indépendantes de la structure juridique et géographique. Chaque centre de responsabilité est une unité de management indépendante faisant l'objet d'une mesure de la performance avec un mode de gestion qui lui est propre.

L'objectif principal du découpage en centres de responsabilité est de remédier aux faiblesses des organisations d'entreprise traditionnelles et hiérarchiques. Les centres de responsabilité doivent être construits en respectant trois principes clés telle que, l'exhaustivité du périmètre, l'autonomie de gestion et la cohérence de gestion.<sup>2</sup>

#### 1.2.3.3.2 Typologie de centre de responsabilité :

Généralement, On distingue généralement quatre types de centre de responsabilité en fonction de la nature des engagements qu'ils autorisent. Chaque centre de responsabilité est étroitement lié à une nature de budget spécifique. Les quatre types de centre de responsabilité sont les suivant<sup>3</sup> :

- **Centre de Recette** : Un centre recette se définit par sa capacité à maximiser le volume de chiffre d'affaire tout en respectant un budget de dépenses donné et des prix fixes. L'utilisation d'un tel centre permet de distinguer les activités commerciales des autres activités au sein d'une organisation.
- **Centre de coûts standard** : un centre de coûts standard correspond à une entité où les actions à entreprendre n'entraînent que des dépenses dont il est possible de mesurer l'efficacité et l'efficacités.
- **Centre de profit** : Le centre de profit est une entité où le responsable a l'autorité pour optimiser les coûts et les recettes en ayant la liberté de déterminer les sources d'approvisionnement et les marchés. La décision de créer un centre de profit dépend de la délégation de l'autorité, de la nature de l'activité et de la stratégie de l'entreprise.

<sup>1</sup> Yves de Rongé, Karine Cerrada. *Contrôle de gestion*. 3<sup>ème</sup> ed. Edition : PERSON. 2012. P 121.

<sup>2</sup> Benoît PIGE. *Reporting et contrôle budgétaire*. Edition: « EMS ». 2011. P 33.

<sup>3</sup> Ibid. P 34- 35

- **Centre d'investissement :** est un centre ou le dirigeant assume également la responsabilité de la gestion des actifs utilisés, en cherchant à optimiser à la fois les profits immédiats et investissement visant à accroître les bénéfices futurs.

En effet, on constate que, les centres de responsabilité favorise également la motivation des équipes en leur donnant davantage d'autonomie sur leur périmètre d'activité. Tout en garantissant la cohérence d'ensemble grâce à une coordination par la direction générale. Le découpage en centres de responsabilité apparaît donc comme un outil de gestion stratégique et opérationnelle moderne. <sup>1</sup>

#### **1.2.3.4 Typologie d'élaboration des budgets :**

L'élaboration des budgets d'une entreprise suit une procédure méthodique et rigoureuse qui comprend trois catégories principales : les budgets d'exploitation, le budget d'investissement et les documents de synthèse.

##### **1.2.3.4.1 Budgets d'exploitation :**

Les budgets d'exploitation sont étroitement liés au cycle d'exploitation de l'entreprise et varient en fonction de son volume d'activité. Pour élaborer ces budgets, il est essentiel de débiter par le budget de vente avant de procéder au budget de production, qui à son tour, influence le budget des approvisionnements. Par conséquent, nous présentons ici, les divers types de budgets d'exploitation.

###### **1.2.3.4.1.1 Le budget des ventes :**

Le budget des ventes est le premier budget élaboré dans le processus budgétaire 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. Dans un second temps, il permet de définir les moyens à allouer aux services commerciaux pour réaliser les objectifs de vente. <sup>2</sup>

Afin élaborer un budget de vente, il est essentiel de prendre en compte deux aspects. D'une part, les prévisions de ventes doivent être considérées, et d'autre part, il convient de prendre en compte les frais de distribution, et ces aspects sont comme suite : <sup>3</sup>

---

<sup>1</sup> Michel. GERVAIS. *Contrôle de gestion*. 9<sup>ème</sup> ed. Paris: Edition: ECONOMICA. 2009. P 544.

<sup>2</sup> ALAZARD.C, SEPARIS.S. *Contrôle de gestion*. 2<sup>ème</sup> ed. Paris: Edition Dunod. 2010. P 308.

<sup>3</sup> GERVAIS.M. *Contrôle de gestion*. 9<sup>ème</sup> ed. Paris : Edition ECONOMICA.2009. P: 379 – 399

- Prévision de vente : elle recouvre l'ensemble des études et chiffrages ayant objet de déterminer le marché potentiel auquel peut avoir accès l'entreprise et la part qu'elle prétend prendre.
- Frais de distributions : ils sont élaboré fonction par fonction et en distinguant les frais entraînés par les actions commerciales tel que les publicités, les frais de lancement des produits nouveaux les autres frais de distribution.

#### 1.2.3.4.1.2 Le budget de production :

La construction du budget de production consiste à élaborer un plan de production à court terme comprenant des prévisions quantitatives, puis de le valoriser et de le ventiler par unité d'exploitation, par période, afin d'en faciliter le contrôle (l'aspect budgétisation).

L'élaboration du plan de production à court terme consiste principalement à :

- Calculer le programme de production correspondant au niveau des ventes.
- Déterminer le niveau de production autorisé par les capacités de fabrication existantes.
- Proposer des ajustements conciliant ces deux niveaux.<sup>1</sup>

#### 1.2.3.4.1.3 Le budget d'approvisionnement :

Le budget d'approvisionnement a pour but de déterminer les quantités de produits, matières premières et autres fournitures nécessaires au programme de production. Cette tâche de la fonction approvisionnement est menée en étroite collaboration avec la fonction production. Une fois que les quantités nécessaires ont été déterminées pour la période à venir, la gestion des approvisionnements se divise principalement en deux fonctions : l'achat et le stockage.<sup>2</sup>

- **Fonction achat :** La fonction achat, comme toute fonction, a un coût qui comprend plusieurs activités telles que la passation des commandes, l'obtention des livraisons, la recherche des meilleurs fournisseurs et la recherche des meilleurs produits.
- **Fonction stockage :** englobe généralement plusieurs activités telles que, le contrôle qualitatif et quantitatif des commandes, la distribution des matières aux services utilisateurs, et la tenue de la comptabilité matières permettant de déclencher des commandes à temps.

---

<sup>1</sup> GERVAIS.M. Op.cit, P 429.

<sup>2</sup> HAMINI, A. Gestion budgétaire. 1<sup>er</sup> ed. Edition: BERTI. 2002. P 68.

#### **1.2.3.4.2 Le budget d'investissement :**

Lors de la phase de préparation des budgets, un budget globale est alloué pour les investissements de l'année à venir est fixée. Plusieurs projets sont déjà en cours et peuvent encore impliquer des engagements et des décaissements durant l'année budgétaire.

Le budget des investissements se concentre sur un seul paramètre à savoir, le montant du capital investi engagé durant l'année budgétaire. Il se focalise ainsi sur les immobilisations et les composantes du besoin en fonds de roulement. Les produits et les charges générés par les nouveaux investissements seront ensuite intégrés dans les budgets opérationnels.

Il est nécessaire d'établir également un budget de financement des investissements. En effet, Le plan d'investissement choisi génère des besoins de financement, il est donc important de veiller à l'équilibre annuel entre les ressources financières disponibles et les besoins de financement <sup>1</sup>

#### **1.2.3.4.3 Les documents de synthèses :**

En effet, les documents de synthèse sont généralement composés de plusieurs budgets clés, y compris le budget de trésorerie, le compte de résultat prévisionnel, le bilan prévisionnel. <sup>2</sup>

##### **1.2.3.4.3.1 Le budget de trésorerie :**

Une fois que tous les budgets ont été élaborés, il est nécessaire de les traduire en un budget de trésorerie mensuel global qui détaille l'ensemble des encaissements et des décaissements liés à l'ensemble des budgets.

Pour établir un budget de trésorerie, il faut prendre en compte plusieurs éléments clés, notamment le solde des comptes d'actif et de passif à la fin de l'exercice précédent, ainsi que les budgets d'exploitation mensuels. Ces derniers doivent refléter les encaissements attendus, en tenant compte de la politique de crédit clients de l'entreprise, et les décaissements prévus, selon la politique d'achats et de paiement.

En effet, le tableau de trésorerie se compose de trois parties :

- Le tableau des encaissements qui distingue entre les encaissements liés aux opérations d'exploitation et les autres encaissements tels que les dividendes reçus, les intérêts perçus.
- Le tableau des décaissements qui distingue également entre les décaissements d'exploitation et hors exploitation.

---

<sup>1</sup> Yves de Rongé. Karine Cerrada. *Op.cit.* P 140.

<sup>2</sup> *Ibid.* P 142.

- Le solde de trésorerie et les Opérations de trésorerie.

#### **1.2.3.4.3.2 Le compte résultat prévisionnels :**

Il correspond à un tableau récapitulatif des produits et des charges prévues. C'est le principal outil de synthèse budgétaire, tant au niveau de la prévision qu'au stade du contrôle.

La présentation de ce compte de résultat prévisionnel varie selon les nécessités de l'entreprise. Ainsi que les produits et charges sont habituellement ventilés mois par mois ou trimestre par trimestre, pour permettre l'élaboration du plan de trésorerie et du suivi budgétaire<sup>1</sup>

#### **1.2.3.4.3.3 Le bilan prévisionnel :**

Le bilan provisionnel, qui est établi selon le modèle du bilan traditionnel, permet de prévoir les conséquences des actions envisagées pour l'année à venir sur la structure financière de l'entreprise, y compris l'évolution du fonds de roulement, du besoin en fonds de roulement et de la rentabilité des capitaux investis. Cependant, sa réalisation dépend de la disponibilité préalable des résultats prévisionnels et du budget de trésorerie.<sup>2</sup>

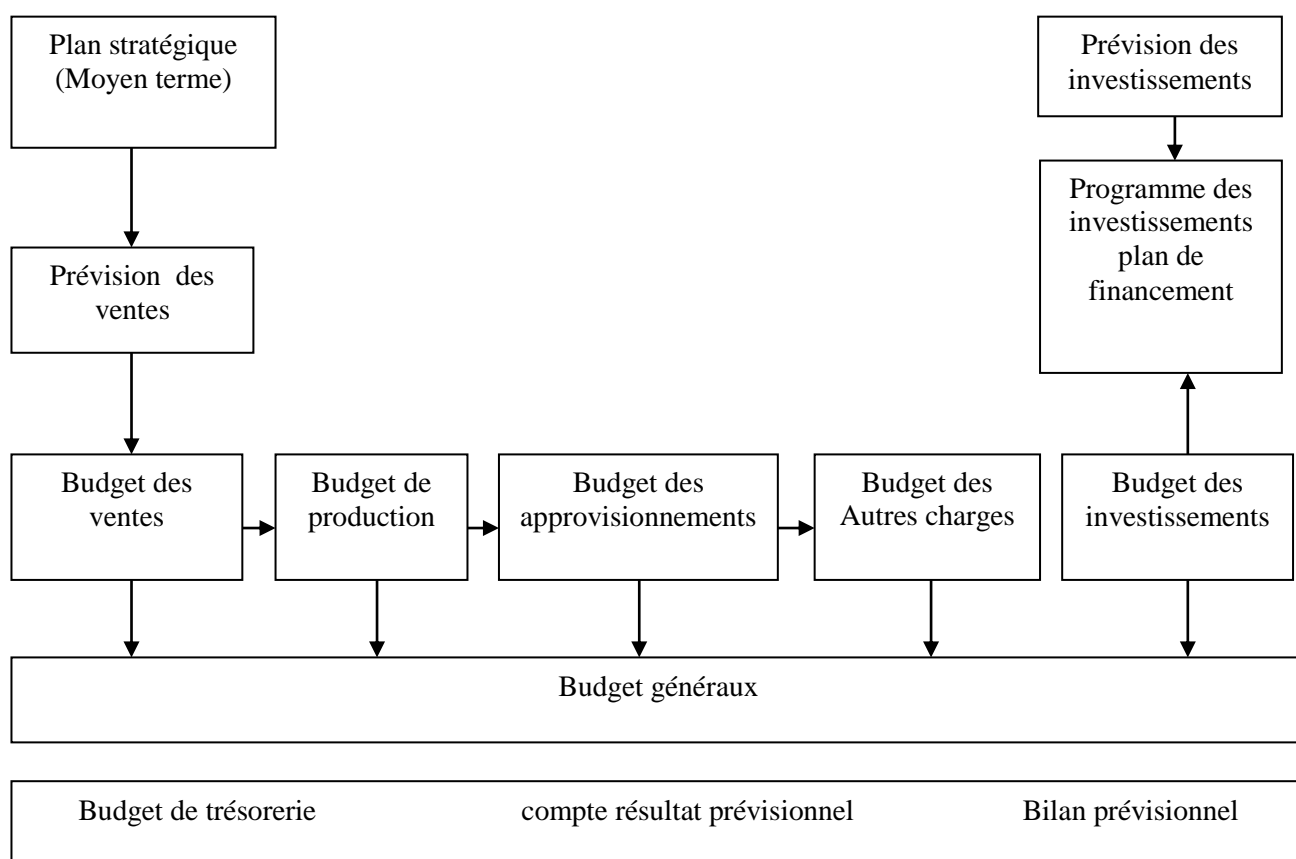
#### **1.2.3.5 Hiérarchie des différents budgets :**

Les budgets sont établis de manière hiérarchique, où le budget des ventes servant de base aux prévisions de production, qui elles-mêmes déterminent le budget d'approvisionnement et d'investissement. La consolidation de ces budgets opérationnels permet d'obtenir les budgets de synthèse. En effet, l'ensemble de cette hiérarchie peut être résumé par le schéma présenté ci-dessus.

---

<sup>1</sup> GERVAIS.M. Contrôle de gestion. 9<sup>ème</sup> ed. Paris: Edition: ECONOMICA.2009. P504.

<sup>2</sup> Ibid. P 506.

**Schéma n° 6 : Articulation des budgets**

**Source :** DORIATH.B, Contrôle de gestion en 20 fiches. Paris: Edition Dunod, 2008. P02

**1.2.4 Limites de la gestion budgétaire :**

La gestion budgétaire présente plusieurs limites qu'il est important de prendre en compte, Et parmi ces limites nous citons: <sup>1</sup>

- La budgétisation est souvent basée sur des modèles antérieurs, ce qui comporte le risque de perpétuer des programmes budgétaires inefficaces. Cela est particulièrement vrai pour tous les budgets de fonctionnalités.
- L'attribution des responsabilités et les contrôles peuvent être insuffisants, ce qui exige une formation mettant l'accent sur la valeur de la gestion budgétaire pour motiver les employés.
- Dans le cas de la décentralisation peu sincère, le budget peut devenir un ensemble strict de règles imposées aux responsables, ce qui peut entraver la créativité et l'innovation.

<sup>1</sup> Fatima Ezzahra El Mobarik, Mustapha Oukassi. *Op.cit.* P 158.

- Cependant, donner la liberté aux managers peut conduire à la « féodalité », c'est-à-dire à des lieux de pouvoir qui peuvent nuire à la stratégie et aux intérêts généraux de l'entreprise.
- Enfin, les changements de circonstances peuvent rendre la budgétisation obsolète, ce qui nécessite un suivi continu pour tenir compte des plans d'action et des prévisions.

En conclusion, la gestion budgétaire est un élément clé pour assurer la réussite financière des entreprises. Bien qu'elle puisse faire l'objet de critiques, les budgets restent largement utilisés en raison de leur rôle dans la planification, la coordination et le contrôle des performances. Il est essentiel de suivre les bonnes pratiques de gestion budgétaire pour garantir une utilisation efficace de cet outil.

### 1.3 Généralités sur le contrôle budgétaire :

Avant d'entreprendre une interprétation de l'évolution du contrôle budgétaire, il est important de clarifier et de définir précisément ce concept. Celui-ci varie selon les entreprises et les époques. Il est le produit d'une histoire et d'un environnement social. Sa forme et son utilisation dépendent de ses conditions de développement. Il est historiquement marqué par son époque d'apparition.

#### 1.3.1 Définitions de contrôle budgétaire :

Le contrôle budgétaire appelé aussi suivi budgétaire qui constitue une technique fondamentale du contrôle de gestion, vise à comparer les résultats anticipés avec ceux qui ont été effectivement atteints,

Peut être défini « Le contrôle budgétaire est une procédure qui compare a posteriori les réalisations, les prévisions du budget d'un centre de responsabilité et pour déterminer les écarts ». <sup>1</sup>

Dans cette prospective, plusieurs auteurs ont anticipé à la définition du contrôle budgétaire.

Selon HUNTIN. H : le contrôle budgétaire consiste « à comparer le niveau des réalisations à celui des prévisions. Il permet de dégager des écarts, d'en rechercher les causes et de proposer des solutions permettent de résorber ces écarts ». <sup>2</sup>

Selon **Nicolas BERLAND** « le contrôle budgétaire est un processus de comparaison et d'interprétation des résultats réalisés par rapport aux prévisions chiffrées du budget, à différents niveaux de l'organisation. » <sup>3</sup>

En revanche, **Michel GERVAIS**, <sup>4</sup> dans son livre *Contrôle de gestion et Planification de l'entreprise* définit le contrôle budgétaire comme la comparaison permanente des résultats réels et prévisions chiffrées figurant au budget afin :

- De rechercher la cause des écarts.
- D'informer les différents niveaux hiérarchiques.
- De prendre les mesures correctives éventuellement nécessaires.
- D'apprécier l'activité des responsables budgétaires.

---

<sup>1</sup> AQUE MARGERAIN. *La gestion budgétaire*. Sans édition, 1986. P 68.

<sup>2</sup> HUTIN.H. « *Toute la finance d'entreprise en pratique* ». 2<sup>ème</sup>ed. Paris : Edition d'Organisation. 2003

<sup>3</sup> Nicolas BERLAND. et Yves RONGE. « *Contrôle de gestion, perspectives stratégiques et managériales* ». Edition Pearson. 2010. P 300.

<sup>4</sup> Michel GERVAIS. *Contrôle de gestion et planification de l'entreprise*. Economica, Paris, 1991, P 30.

Donc, Il s'agit d'un outil de pilotage permettant de repérer les anomalies et favoriser le choix des actions correctives appropriées

Ces définitions mettent toutes en avant la comparaison entre réalisations et prévisions budgétaires comme élément central du contrôle budgétaire. Afin d'analyser les écarts constatés et de prendre les actions nécessaires pour atteindre les objectifs fixés initialement.

### **1.3.2 Les rôles du contrôle budgétaire :**

Le contrôle budgétaire peut remplir divers rôles, qui peuvent parfois être contradictoires. Ces rôles peuvent être synthétisés de la manière suivante : <sup>1</sup>

- Un rôle d'information des différents niveaux de la hiérarchie, qui permet à chacun d'évaluer périodiquement où il se situe par rapport à ses objectifs budgétaire.

- Un rôle de recherche de causes des écarts constatés, visant à déterminer si l'écart est causé par une modification fondamentale de l'environnement ou des hypothèses de base du budget, ou s'il est plutôt dû à des problèmes internes ou à une détérioration de la performance.

- Un rôle d'identification et de mise en œuvre des actions correctives jugées nécessaires :

Deux cas de figure sont les plus fréquents. Deux cas de figure sont fréquents. Premièrement, lors de changements profonds dans l'environnement de l'organisation, une révision du budget peut s'imposer pour que celui-ci continue de remplir ses fonctions essentielles. Deuxièmement, en cas d'un dérapage interne, des mesures correctives doivent être prises au niveau de responsabilité adéquat dans l'organisation afin d'atteindre les objectifs du plan, qui restent réalisables puisque l'environnement n'a pas beaucoup évolué.

- Un rôle d'évaluation de la performance des responsables hiérarchiques ainsi que des entités dont ils ont la charge.

### **1.3.3 Caractéristiques de contrôle budgétaire :**

Le contrôle budgétaire représente certaines caractéristiques, qui se résument comme suite <sup>2</sup> :

---

<sup>1</sup> Yves de Rongé. Karine Cerrada. *Op.cit.* P 169.

<sup>2</sup> Doriath. B, Goujet. C. « *gestion prévisionnelle et mesure de la performance* ». 3<sup>ème</sup>ed . Paris : éditions Dunod. 2007. P 199.

**a) Le contrôle budgétaire est une composante du contrôle de gestion :**

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

**b) Le contrôle budgétaire est un contrôle rétrospectif :**

Le contrôle budgétaire s'intéresse à la période passée en comparant les réalisations aux prévisions traduites dans les budgets et en analysant les causes des écarts.

**c) Il a une dominante financière :**

Le contrôle budgétaire s'appuie sur une approche comptable de l'organisation et fournit des indicateurs financiers.

**d) L'information des responsables sur le degré de réalisation des budgets :**

Le fait de communiquer aux responsables sur le degré de réalisation des budgets permet d'évaluer la performance des acteurs et de procéder aux régulations nécessaires.

**1.3.4 Conditions d'efficacité d'un bon contrôle budgétaire :**

Pour un contrôle budgétaire efficace, le contrôle de gestion se doit : <sup>1</sup>

- Définir les centres de responsabilités en évitant les chevauchements d'autorité ou les incohérences de rattachement hiérarchique
- Servir de liaison et d'arbitrage entre les centres de responsabilité, en particulier en définissant clairement les modalités de cessions entre les centres.
- Décider du degré d'autonomie délégué aux centres et de faire respecter les orientations de politique générale de la firme.
- Mettre en place des unités de mesure des performances connues et acceptées par les responsables.

Dans ce cas, le contrôle budgétaire est perçu par les responsables d'exploitation comme un service essentiel pour les aider à maîtriser et améliorer la gestion.

---

<sup>1</sup> Claude ALAZARD. Sabine SEPARI. «*Contrôle de gestion*». Paris : édition Dunod. 2007. P 344.

### 1.3.5 Les objectifs du contrôle budgétaire :

Les objectifs du contrôle budgétaire sont étroitement liés à ceux du contrôle de gestion. Dans les deux cas, la mise en place d'un système d'information n'a de sens que s'il débouche sur des actions concrètes. Une information qui ne mène à aucune décision ou action représente seulement un coût supplémentaire. L'information prend tout son sens quand elle permet aux décideurs de l'organisation de modifier leurs décisions ou actions en intégrant des éléments d'information nouveaux.

En revanche, l'objectif initial du contrôle budgétaire est la prévision. C'est elle qui fournit le cadre pour tout ce qui s'ensuit. Mais cet objectif est indissociable de l'objectif suivant de gestion des ressources. Élaborer un budget, c'est réfléchir à la nature et au montant des ressources à allouer aux différentes activités et processus de l'organisation. Cette gestion et allocation des ressources sont un préalable indispensable à leur mise en œuvre.<sup>1</sup>

En général, le contrôle budgétaire est associé à d'autres objectifs qui peuvent être résumés de la manière suivante :<sup>2</sup>

- Comparer les réalisations avec les prévisions.
- Repérer les écarts significatifs, les analyser et prendre les mesures correctives.
- Un suivi de la performance des divers postes de responsabilité de l'entreprise.
- Piloter les activités et maîtriser le budget
- Optimiser l'utilisation des ressources

### 1.3.6 Les étapes du contrôle budgétaire :

Le contrôle budgétaire passe par plusieurs étapes successives qui peuvent se résumer comme suit :<sup>3</sup>

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

#### 1.3.6.1 Le contrôle avant l'action ou contrôle *à priori* :

Le contrôle est principalement effectué lors de la phase d'élaboration des budgets afin d'améliorer la préparation de l'action. Cette démarche prévisionnelle vise à vérifier la

---

<sup>1</sup> Benoît PIGE. *Reporting et contrôle budgétaire*. Op.cit. P 13.

<sup>2</sup> Robert. ANTHONY. *Management et contrôle de gestion*. Paris: Edition Dunod. P 36.

<sup>3</sup> HUTIN.H « *Toute la finance d'entreprise en pratique* ». 2<sup>ème</sup> édition, d'Organisation, Paris 2003, page 679

cohérence des hypothèses retenues pour construire les budgets avec les objectifs à moyen et long terme (définis dans le plan opérationnel et stratégique), ainsi qu'à anticiper les conséquences des décisions budgétaires avant de les mettre en œuvre.

#### **1.3.6.2 Le contrôle pendant l'action ou contrôle concomitant :**

Le contrôle pendant l'exercice budgétaire, également appelé contrôle concomitant, Il a pour objectif de repérer rapidement les décalages entre les prévisions et les réalisations afin de mettre en place les actions correctives nécessaires.

**Pour réaliser ce contrôle**, il est important de fournir aux acteurs opérationnels des informations de façon permanente et rapide sur les réalisations. Avant de prendre des mesures correctives, des analyses complémentaires sont effectuées pour expliquer les causes de décalage. La technique de l'analyse des écarts est utilisée pour comprendre l'origine des problèmes.

#### **1.3.6.3 Contrôle après action ou contrôle à posteriori :**

Ce contrôle intervient à la fin de l'exécution budgétaire, il consiste principalement à mesurer les résultats et à évaluer les performances. Son objectif n'est plus de corriger les actions, mais plutôt de dresser un bilan final de la période budgétaire.

Ce bilan final permet :

- D'expliquer les écarts entre prévisions et réalisations.
- De mettre à jour les normes techniques et de réfléchir à la fiabilité des prévisions.

Il peut également servir à mesurer la performance des responsables, ce qui s'inscrit

Dans le processus global d'évaluation de la performance de l'entreprise.

En effet, Le contrôle budgétaire comprend des étapes de contrôle avant, pendant et après l'action pour assurer une gestion efficace des ressources financières d'une organisation. Ces étapes permettent de prévenir les dépassements de budget, de surveiller les dépenses en cours et d'évaluer les résultats financiers obtenus.

#### **1.3.7 Les supports du contrôle budgétaire :**

Toutes les données et informations collectées et utilisées par l'organisation sont mises sous forme de supports, qui servent de base au contrôle budgétaire. Ces supports peuvent être synthétisés de la manière suivante :

### **1.3.7.1 Le tableau de bord :**

Le tableau de bord est un outil donnant rapidement les indicateurs indispensables au bon fonctionnement de l'entreprise, à court et à moyen terme, pour permettre la prise de décision. C'est un ensemble de données quantitatives et qualitatives, chiffrées ou non, mais systématiquement présentés de façon très lisible et aisément exploitable. Outil d'aide à la décision, le tableau de bord peut exister pour chaque niveau et chaque catégorie de responsabilité.<sup>1</sup>

En effet, on constate que, le tableau de bord permettant d'identifier la nature du dysfonctionnement. Ainsi, Il offre au responsable la possibilité d'entreprendre des analyses approfondies, de prendre des décisions quant aux mesures correctives à mettre en place, ou tout simplement d'informer sa hiérarchie, en fournissant une vue résumée et complète de l'activité des principaux responsables.

### **1.3.7.2 Le reporting :**

Le reporting ou rapport de contrôle, est un outil essentiellement interne, rendre compte à son supérieur hiérarchique sous forme d'un tableau de bord des facteurs clés de son activité. Son objet est de permet aux managers de mieux appréhender l'avenir, de mieux mesurer la performance qui en découle et de mieux maîtriser leurs rentabilité future.<sup>2</sup>

Au final , Ce système de reporting à un double objectifs disposer d'informations sur les réalisations des entités dépendantes, et de pouvoir agréger ces informations pour disposer d'une vision globale des réalisation de l'organisation.

### **1.3.7.3 Les réunions de suivi budgétaire :**

Périodiquement, Il est recommandé d'organiser régulièrement des réunions pour examiner de manière systématique les comptes. Ces réunions seront présidées par le contrôleur de gestion et rassembleront les responsables budgétaires d'un même niveau hiérarchique ainsi que leur supérieur.

Au cours de ces réunions, les responsables budgétaires présenteront les écarts constatés et discuteront des actions correctives déjà mises en place ou à mettre en œuvre. Le contrôleur de gestion rédigera ensuite un compte-rendu de la séance afin que, lors des réunions

---

<sup>1</sup> CABANE Pierre. *L'essentiel de la finance à l'usage des managers*. Paris : édition EYROLLES. 2001. P 269.

<sup>2</sup> Benoît PIGE. *Reporting et contrôle budgétaire*. Op.cit. P 104 – 105.

suivantes, il soit possible d'apprécier le degré de conformité de l'exécution et l'état d'avancement des mesures décidées.<sup>1</sup>

### **1.3.8 L'utilité et limites de contrôle budgétaire :**

Le contrôle budgétaire présente une multitude d'utilités et de limites, qui peuvent parfois être en contradiction. Ces utilités et limites peuvent être synthétisées de la manière suivante :<sup>2</sup>

#### **1.3.8.1 L'utilité du contrôle budgétaire :**

Le contrôle budgétaire présente plusieurs utilités qui sont les suivantes :

- Le contrôle budgétaire est tout d'abord utile aux opérationnels, car il constitue un guide dans leur action quasi quotidienne.
- Il permet également aux dirigeants d'obtenir une synthèse de l'activité de l'entreprise et de prendre du recul par rapport aux décisions opérationnelles.
- Il permet d'améliorer la productivité et la rentabilité de l'entreprise.
- Il permet de connaître le sens et l'importance des écarts par rapport aux prévisions dans les domaines essentiels de la gestion.
- Il favorise la coordination des différentes fonctions de l'entreprise tout en autorisant une décentralisation des responsabilités.
- Il permet d'améliorer la productivité et la rentabilité de l'entreprise.

#### **1.3.8.2 Les limites de contrôle budgétaire :**

Le contrôle budgétaire présente plusieurs limites:

- Risque de non application par les opérationnels qui n'utilisent pas les informations fournies par le système pour des actions correctives. Cette attitude peut provenir d'un système budgétaire qui n'a pas été adopté par tous. Les cadres notamment, auraient dû être convaincus de l'utilité du contrôle mis en place.

---

<sup>1</sup> Michel GERVAIS. *Contrôle de gestion par le système budgétaire*. Paris : Edition Vuibert. 1987. P 165-166

<sup>2</sup> Meryem Afrayd. « Cour de contrôle de gestion et le tableau de bord ». P 116. Disponible sur <http://www.academia.edu>

- L'importance du nombre d'écarts limite les possibilités de contrôle. Dans ce cas, il est possible de mettre en œuvre un contrôle par exception, c'est-à-dire la gestion des écarts "significatifs" par rapport à des seuils fixés par l'entreprise.

- Existence d'un travers fréquemment rencontré : l'analyse d'écarts ne débouche pas souvent sur la prise de décision.

- Incertitudes des prévisions.

- Implantation trop rapide du système budgétaire.

- Inadaptation à la structure organisationnelle.

- Coût trop élevé du système budgétaire.

- Inadaptation à la structure organisationnelle.

Au final, le contrôle budgétaire est une méthode qui permet à l'entreprise de planifier ses activités, de mesurer les performances réelles et d'interpréter les écarts entre les prévisions et les réalisations. Il offre ainsi, à la direction la possibilité de piloter l'entreprise de manière plus précise et de prendre des décisions basées sur des données objectives.

### **Conclusion :**

En guise de conclusion, nous pouvons dire que le contrôle de gestion est un instrument de gestion essentiel qui fournit aux dirigeants une information précise et opportune leur permettant d'évaluer les conséquences de leurs choix passés et de surveiller l'avancement des initiatives en cours. Il convient également de souligner que la gestion budgétaire est un processus de prévision, son efficacité implique la mise en œuvre d'une démarche (processus) cohérente comprenant plusieurs étapes importantes les unes que les autres depuis la planification jusqu'au l'établissement de budgets et le contrôle budgétaire. Le budget apparaît comme l'une des pièces maîtresse du système budgétaire, c'est la cheville ouvrière de la planification, de la communication et du contrôle dans l'organisation.

Après avoir vu dans ce premier chapitre les généralités sur le contrôle budgétaire nous allons voir dans le chapitre suivant les pratiques du contrôle budgétaire.

# **Chapitre II**

## **Les pratiques du contrôle budgétaire**

**Introduction :**

Une fois que les divers budgets ont été établis, le contrôle budgétaire intervient en vue de surveiller leur exécution. Cette étape implique la comparaison des réalisations par rapport aux prévisions à une date spécifique, ainsi que l'analyse des écarts observés afin de comprendre les principales raisons de ces différences.

L'analyse des écarts est un processus crucial pour permettre à une entreprise d'évaluer dans quelle mesure ses performances correspondent aux objectifs budgétaires dans cette prévision initiale, puis ils passent en revue les raisons des divergences constatées, mettant ainsi en lumière les écarts qui demandent des mesures correctives.

Ce chapitre est subdivisé en trois sections, dans la première section nous traitons le processus de contrôle budgétaire et dans la deuxième section nous effectuons les mécanismes du contrôle budgétaire ainsi, dans la troisième section on parle sur les instruments du contrôle budgétaire.

## **2.1 Le processus du contrôle budgétaire : le cadre conceptuel:**

Le contrôle budgétaire englobe tous les systèmes et procédures allant de la création des budgets jusqu'à la collecte et la vérification des réalisations et de les comparées aux prévisions budgétaires.

### **2.1.1 Le contenu du processus de contrôle budgétaire :**

En revanche, la mise en œuvre de toute procédure de contrôle vise à garantir que les résultats obtenus concordent avec les objectifs visés. Cette mise en œuvre est généralement structurée en quatre phases, qui peuvent être synthétisés de la manière suivante :

#### **2.1.1.1 La prévision :**

La prévision implique la définition des objectifs stratégiques de l'entreprise ainsi que des moyens à mettre en place pour les atteindre, tout en prenant en compte l'évolution de l'environnement interne et externe.

Avant d'entamer le processus d'élaboration des prévisions budgétaires, il est essentiel de déterminer les éléments structurants de ce système budgétaire, à savoir les objectifs stratégiques de l'organisation, la connaissance de l'environnement et de son évolution, ainsi que l'identification des facteurs clés conditionnant l'activité des différents processus de l'organisation.<sup>1</sup>

#### **2.1.1.2 La planification :**

La direction, en vue d'atteindre les objectifs préétablis, est chargée de prévoir et organiser les actions et les ressources allouées pour diriger les activités de la société. Cette planification s'étend sur une période variable, généralement de 3 à 5 ans.<sup>2</sup>

#### **2.1.1.3 La structuration des différents budgets :**

Dans le cadre du suivi du processus budgétaire, chaque entreprise s'engage à adapter sa propre structuration budgétaire afin de progresser vers les objectifs fixés. Cette adaptation se matérialise par la définition de la structure globale de ses budgets, qui peut être résumée comme suit<sup>3</sup>:

---

<sup>1</sup> Benoît PIGE, Philippe LARDY. Reporting et contrôle budgétaire. Edition : « EMS » 2003. P 64.

<sup>2</sup> Hervé HUTIN. Toute la finance d'entreprise. Paris 685: Édition d'organisation. 2002. P 682.

<sup>3</sup> M.DIALLO. Cours de contrôle de gestion. UFR des sciences économiques et de gestion maîtrise de management des organisations. 2017. P 02.

### **2.1.1.3.1 Les budgets déterminants :**

Les budgets déterminants définissent les objectifs à atteindre. Parmi ces budgets, on distingue deux types essentiels : le budget des ventes, qui revêt une importance primordiale puisqu'il reflète le niveau d'activité prévu pour l'entreprise, et le budget de production.

### **2.1.1.3.2 Les budgets résultants :**

Les budgets résultants précisent les moyens à mettre en œuvre pour atteindre les objectifs défini par les budgets déterminants. Quatre principaux budgets résultants peuvent être identifiés à savoir, le budget des approvisionnements, le budget des investissements, le budget des frais généraux et le budget de trésorerie. Les budgets déterminants et résultants sont suivis d'un budget général comprenant un Compte de produit et charges prévisionnel puis un Bilan prévisionnel.

Cependant, l'entreprise doit décider de sa méthode d'élaboration budgétaire, qui repose souvent sur l'utilisation de budgets statiques et de budgets flexibles

### **2.1.1.3.3 Le budget statique :**

Un budget statique est un budget établi en fonction d'un niveau unique d'activité, il n'est plus modifié par la suite, quelle que soit l'activité réellement atteint par l'entreprise.<sup>1</sup>

### **2.1.1.3.4 Le budget flexible :**

Un budget flexible est élaboré à partir du processus initial de budgétisation, qui établit des prévisions de charges et de produits standard. Ce budget est ensuite recalculé en fonction du volume de ventes et de production réellement réalisé pendant la période analysée. Il intègre les hypothèses de prix de vente standard du budget initial, ainsi que l'ensemble des coûts fixes totaux et les coûts variables unitaires standards du budget initial. Sur cette base, il est possible de recalculer le budget en fonction du niveau d'activité constaté a posteriori.<sup>2</sup>

Les règles d'élaboration du budget flexible peuvent être synthétisées de la façon suivante :

- Le chiffre d'affaires s'obtient en multipliant le prix de vente unitaire standard, retenu lors de l'établissement du budget par le nombre d'unités vendues durant la période étudiée.

---

<sup>1</sup> Horngren, C. Bhimani, A. Datar, S. Foster, G. Contrôle de gestion et gestion budgétaire. 3<sup>ème</sup> ed. Édition : Pearson Education France. 2006. P 212.

<sup>2</sup> Yves de Rongé. Karine Cerrada. *Op.cit.* P 170.

- Les coûts fixes restent les mêmes que ceux du budget initial, car ils ne varient pas en fonction du niveau d'activité.

- Les coûts variables s'obtiennent en multipliant le coût variable standard unitaire par le nombre de produits vendus.

En effets, Le recours au budget flexible est une approche permettant d'analyser les écarts entre les prévisions et les réalisations permettent de distinguer deux types d'écarts. D'une part, l'écart de volume, qui résulte d'une différence entre le niveau d'activité prévu dans le budget initial et le niveau d'activité effectivement observé pendant la période. D'autre part, l'écart entre le budget et le réalisé après avoir éliminé l'effet du volume. Ce dernier permet une analyse partielle de la performance de l'organisation et l'identification des responsabilités concernant les écarts de performance constatés pendant la période.

#### **2.1.1.4 Ajustement budgétaire :**

Une fois que le budget de l'entreprise est établi, deux types de séries peuvent entraîner des changements importants par rapport aux prévisions initiales de dépenses, à savoir <sup>1</sup> :

##### **2.1.1.4.1 Fluctuations des taux d'activité :**

Les fluctuations des taux d'activité peuvent être attribuées à des facteurs internes tels que des défaillances matérielles qui constituant un goulot d'étranglement pour les autres postes de travail, ou à des facteurs externes découlant de la contraction du marché sous l'effet d'une crise.

Dans le premier cas, il appartient à la direction d'intervenir rapidement, et les perturbations constatées peuvent parfois se limiter au budget de production, étant donné qu'il existe des stocks suffisants de produits finis pour maintenir le rythme des ventes. Cependant, dans le deuxième cas, le problème devient plus complexe, obligeant fréquemment les dirigeants à recalculer tous les budgets.

##### **2.1.1.4.2 Fluctuations des prix :**

En cas de fluctuations des prix au niveau des achats auprès des fournisseurs ou des prix de ventes aux clients, des ajustements budgétaires sont nécessaires.

Concernant les charges d'exploitation et les dépenses correspondantes, il convient de les classer par nature (matières premières, fournitures extérieures, main d'œuvre) dans chaque section ou centre de coûts faisant l'objet d'un budget..

---

<sup>1</sup> Hervé HUTIN. Toute la finance d'entreprise. Op.cit. P 682.

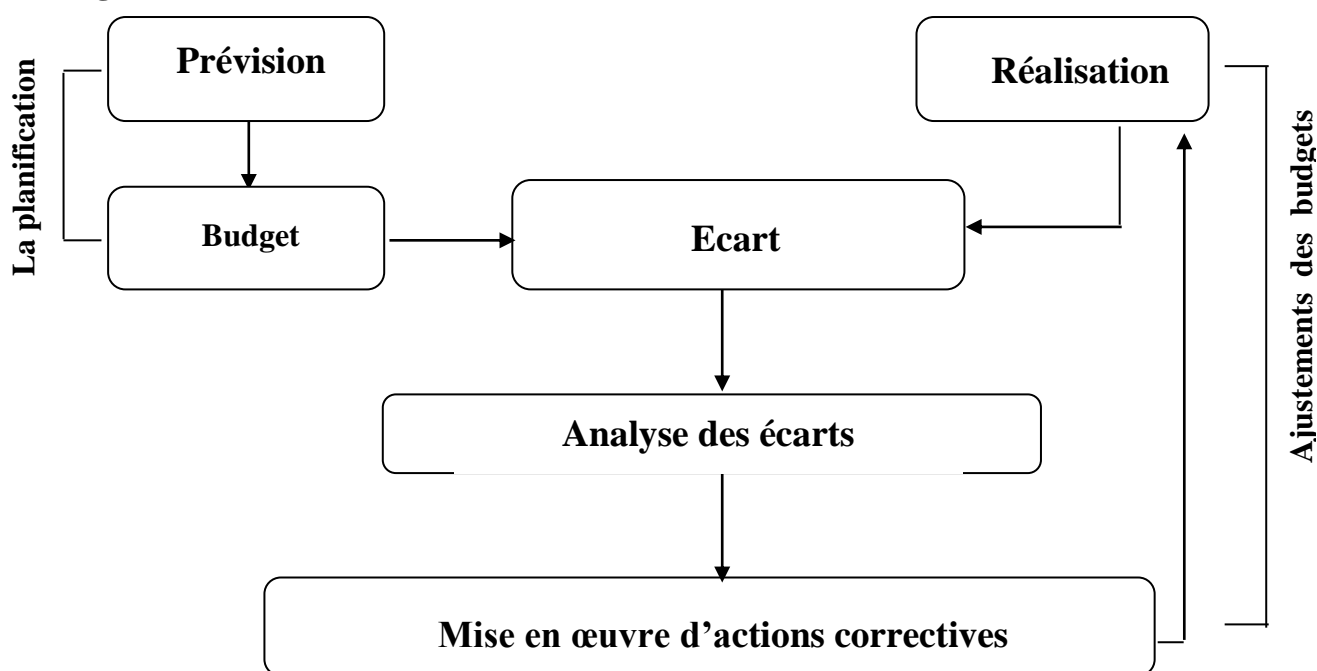
Il est important de souligner que dans certains cas, il peut y avoir des modifications exceptionnelles de la situation budgétaire. Dans de tels cas, les responsables de l'entreprise doivent faire face à des événements imprévus et non prévisibles lors de l'établissement de la ligne d'action générale.

En fin, nous avons constaté que le processus de contrôle budgétaire est une composante essentielle de la gestion financière d'une organisation. Il vise à effectuer un suivi mensuel, avec la comparaison des prévisions budgétaires et des réalisations, afin d'identifier par la suite des écarts qui feront l'objet d'une analyse approfondie et des actions correctives en cas de besoin.

Ainsi, dans le cadre de processus du contrôle budgétaire, les prévisions servent de base à la planification et à l'élaboration des budgets. L'alignement des budgets facilite leur mise en œuvre concrète, tandis que les ajustements garantissent leur adaptabilité face aux changements lors de l'exécution budgétaire.

Dans cette perspective, Le schéma ci-dessous résume de manière synthétique les principales étapes du processus de contrôle budgétaire :

**Schéma n° 7: Représentation des différentes phases du processus du contrôle budgétaire.**



Source : Hervé HUTIN. « Toute la finance », 4<sup>ème</sup> ed. Paris : édition d'organisation. 2010. P 820.

### **2.1.2 Principes des pratiques clés pour une mise en œuvre réussie du processus de contrôle budgétaire :**

L'établissement et le suivi d'un budget représentent des piliers fondamentaux dans la gestion financière efficace d'une entreprise. Cependant, afin que le processus de contrôle budgétaire soit réellement efficace, il est essentiel de mettre en place certaines pratiques indispensables. Ces pratiques fournissent un cadre solide pour la gestion budgétaire et permettent de garantir une mise en œuvre réussie du processus de contrôle budgétaire

#### **2.1.2.1 Une perspective sur l'emploi du terme "pratique" dans la littérature :**

L'utilisation du concept de "pratique" dans la littérature suscite autant de controverses que de modalités. En effet, ces controverses dépendent du complément auquel il est associé, qu'il s'agisse du contrôle de gestion, du budget, de l'organisation, voire même sans complément, etc. Elles dépendent également du contenu qui lui est attribué, qu'il s'agisse de routines, de coutumes, de rituels et d'outils. De plus, ces controverses sont influencées par l'étendue de l'action, qu'elle soit concrète, ordinaire ou répétée.

Ainsi, une pratique représente un ensemble d'actions concrètes, effectuées de manière routinière et répétée par les individus dans leur quotidien, qui sont pourvues d'un sens particulier en fonction de l'espace social où elles apparaissent. Cependant, le terme "pratiques" dans le contexte du contrôle budgétaire fait référence aux actions ou aux méthodes spécifiques mises en œuvre pour gérer le processus de contrôle budgétaire.<sup>1</sup>

#### **2.1.2.2 La diversité des pratiques relatives au contrôle budgétaire par la théorie de la contingente :**

La diversité des pratiques de contrôle budgétaire peut être analysée à travers le prisme de la théorie de la contingence. Selon cette théorie, les pratiques adoptées par les organisations dépendent de divers facteurs contingents qui influencent la prise de décision et les choix en matière de suivi budgétaire.

La théorie de la contingence met en évidence que les pratiques de suivi budgétaire peuvent varier en fonction de différentes contingences ou impacte, notamment la taille, la stratégie, la structure organisationnelle et l'incertitude environnementale. Ces différents impactes peuvent être résumés de la manière suivante <sup>2</sup> :

---

<sup>1</sup> Alexis NGANTCHOU. Joséphine MOUFFA NOUASSI. Les pratiques budgétaire au camionne. Revue du Contrôle de la Comptabilité et de l'audit. Volume : 4. Numéro : 2. 2019. P 453- 454.

<sup>2</sup> Azzouz ELHAMMA. Diversité des pratiques relatives au suivi budgétaire: une analyse contingente. Moroccan Journal of Entrepreneur ship, Innovation and Management. Volume : 4. Numéro : 2. 2019. P 134 – 135 -136.

### **2.1.2.2.1 Impact de la taille :**

Dans les entreprises de grande taille, une caractéristique clé réside dans la clarté et la précision de la définition des responsabilités de chaque manager, ainsi que dans l'utilisation de systèmes de contrôle plus impersonnels, comme le soulignent Bescos et al.

Selon Simons (1987), le système de contrôle diagnostic est un modèle classique de gestion axé principalement sur la gestion par exception, tandis que le système interactif favorise le dialogue pour influencer l'ensemble de l'organisation. Ce dernier système est plus fréquemment adopté par les entreprises de grande taille. Il est assez courant que les différentes parties prenantes soient impliquées dans le suivi budgétaire de ce type d'entreprises.

### **2.1.2.2.2 Impact de la stratégie :**

La stratégie a un impact majeur sur le suivi budgétaire. Fiol et Sole en 1999, résumant cette relation en expliquant que « Pour poursuivre ses buts, l'entreprise établit une stratégie et se fixe en conséquence des objectifs organisationnels observables, mesurables, atteignables, à horizon limité ; puis elle élabore et met en œuvre une démarche de planification pour réaliser ces objectifs ; enfin, elle se dote d'un processus de suivi pour vérifier que les objectifs sont atteints ». Ainsi, en fonction de la stratégie adoptée, le suivi budgétaire approprié est déterminé.

D'après la littérature en contrôle de gestion, les entreprises prospectrices auraient un contrôle budgétaire souple, Cette constatation a été initialement soulignée par Miles et Snow en 1978. Ou ont démontré que les entreprises à tendance défensive ont tendance à mettre en place des systèmes de prévision et de suivi plus détaillés et précis que les entreprises prospectrices. Cependant, ces conclusions vont à l'encontre des résultats obtenus par des auteurs comme Simons en 1987, Sponem en 2002 et Collins et al en 1997. Qu'ils observent que les prospectrices accordent une grande importance au suivi budgétaire et à l'analyse des écarts. Le suivi budgétaire serait même plus crucial pour les prospectrices.<sup>1</sup>

### **2.1.2.2.3 Impact de la structure organisationnelle :**

Le développement du contrôle budgétaire trouve son origine dans la tendance des organisations à adopter des structures décentralisées. Plusieurs auteurs se sont intéressés au lien entre décentralisation et contrôle budgétaire.

Berland en 2001, explique qu'il s'agit « du passage d'une conception autocratique du pouvoir à une délégation négociée qui permet le développement du contrôle budgétaire ». en

---

<sup>1</sup> Azzouz ELHAMMA. Op.cit, p135.

effet, Child en 1972, à montre empiriquement que la centralisation organisationnelle est négativement corrélée à la bureaucratisation des pratiques de contrôle.

Ainsi Merchant en 1981 à constaté que les entreprises les plus décentralisées ont tendance à adopter un processus budgétaire de plus en plus administratif.

Dans cette prospective, le modèle théorique élaboré par Sponem en 2002, indique que, le suivi budgétaire est plus interactif dans les organisations décentralisées que dans les organisations centralisées. Cependant, en 2004, cette même auteure, à partir d'une étude empirique portant sur 246 contrôleurs de gestion, n'a pas pu confirmer son hypothèse selon laquelle la relation entre la décentralisation organisationnelle et le suivi budgétaire est positive.

#### **2.1.2.2.4 Impact de l'incertitude environnementale :**

L'identification du lien entre l'incertitude environnementale et le suivi budgétaire est une tâche délicate. Les chercheurs ont obtenu des résultats divergents à cet égard. En 2001, Berland démontre que lorsque l'environnement devient moins prévisible, le contrôle budgétaire perd de sa pertinence. Ensuite ces résultats sont confirmés par Bescos et al, en 2004.

Cependant, dans l'année 2000, Gervais soutient que, le calcul et l'analyse des écarts sont principalement effectués par des entreprises évoluant dans un environnement certain, car les objectifs ont été correctement prévus et tout écart peut être facilement attribué au responsable de l'objectif.

En revanche, plusieurs auteurs, à l'instar de Duncan en 1972, Burns et Stalker en 1967, ainsi que Lawrence et Lorsch en 1967, démontrent que les entreprises opérant dans un environnement caractérisé par une forte incertitude adoptent des systèmes de contrôle nécessairement plus difficile, plus formalisé et plus développé. Cette relation est confirmée empiriquement par les travaux d'Ezzamel en 1990, qui démontrent qu'en situation d'incertitude environnementale, le suivi budgétaire est beaucoup plus important et plus détaillé qu'en situation de non incertitude.<sup>1</sup>

#### **2.1.2.3 Adaptation des pratiques budgétaires selon la théorie de la contingence**

Dans le cadre théorique du contingent, les pratiques budgétaires sont adaptées en fonction de l'environnement matériel de l'organisation. Plus précisément, l'incertitude de l'environnement, la complexité de la technologie, la structure de l'organisation, la stratégie adoptée et la taille de l'entreprise influencent la mise en place du contrôle budgétaire.

---

<sup>1</sup> Azzouz ELHAMMA. Op.cit, p136.

L'objectif ultime de cette adaptation est d'assurer l'efficacité de l'organisation dans son ensemble.<sup>1</sup>

En conclusion, nous avons retenu à travers l'étude de la diversité des pratiques de contrôle budgétaire selon la théorie de la contingence. Cette théorie souligne l'importance de prendre en compte les contingences spécifiques de chaque organisation pour déterminer les pratiques de contrôle budgétaire les plus adaptées. Qu'il n'existe pas de solution unique mais plutôt un besoin d'ajuster les pratiques budgétaires en fonction des particularités de chaque entreprise afin d'améliorer leur efficacité.

#### **2.1.2.4 Les démentions structurelle des pratiques du suivi budgétaire :**

Les pratiques de suivi budgétaire s'appuient couramment sur le processus de conception du budget ainsi que sur ses différentes composantes. En effet, l'élaboration du budget et son suivi se base sur trois étapes essentielles à savoir : la finalisation, le pilotage et la post-évaluation.<sup>2</sup>

Ces étapes pouvant se résumer de la manière suivants :<sup>3</sup>

##### **2.1.2.4.1 La finalisation :**

L'étape de finalisation du processus budgétaire est cruciale car elle définit les modalités concrètes de construction du budget.

Cette étape peut conduire à la mise en place d'un système de direction par objectifs, où des engagements quantifiés sont contractualisés entre managers et directions, favorisant ainsi la décentralisation et la motivation. Elle peut aussi, simplement viser à établir des prévisions budgétaires permettant d'allouer efficacement les ressources et de coordonner les différentes entités.

En effet, Plusieurs aspects clés sont à prendre en compte lors de cette étape de finalisation à savoir :

##### **➤ La Participation :**

La participation se définit comme le niveau d'implication et d'influence d'un manager sur la détermination de son budget. Cette participation peut être enrichie en prenant en compte la personne à l'origine du processus budgétaire. En fin de compte, quatre pratiques de

---

<sup>1</sup> Samuel SPONEM. Diversité des pratiques de contrôle budgétaire : approches contingentes et néo-institutionnelles. *Revue de Finance Contrôle Stratégie*. Volume : 13. Numéro : 03. 2010. P 124.

<sup>2</sup> AOUN, Z. KASBAOU, T. *Op.cit.* P 312.

<sup>3</sup> Samuel SPONEM. L'explication de la diversité des pratiques budgétaires : une approche contingente. *Université Paris-Dauphine. Revues : CORE*. 2011. P 05 – 06 – 07.

participation peuvent être proposées telle que : la construction autoritaire du budget par le responsable qui exerce le contrôle, la construction participative de top-down ou bottom-up, ainsi que la construction libre par la personne soumise au contrôle.

➤ **Plan et négociation budgétaire :**

Dans le cadre défini, il est impératif que le budget soit refléter les objectifs et les stratégies préalablement établis par le siège de l'entreprise lors de la planification stratégique, grâce à un enchaînement entre les plans stratégiques, les plans opérationnels, les plans d'action et les budgets.

➤ **Difficulté des objectifs :**

Le niveau de difficulté des objectifs est évalué en pourcentage de probabilité d'atteindre les objectifs. Cette dimension a été étudiée afin de déterminer le niveau d'objectif budgétaire le plus motivant et qui permet d'atteindre la meilleure performance. Ainsi, les objectifs sont généralement fixés de manière à être atteignables dans 80 à 90% du temps.

➤ **Slack budgétaire :**

Le Slack est une notion proche de la réalité recouverte par la dimension de la difficulté des objectifs, diffère considérablement sur le plan conceptuel. Il est largement admis qu'un certain niveau de Slack est généralement considéré comme nécessaire pour favoriser l'innovation et faciliter la coordination entre des coalitions ayant des objectifs contradictoires.

➤ **Niveau de détail du budget :**

Le niveau de détail du budget est un sujet souvent négligé dans la littérature, mais il est largement discuté par les opérationnels. Lors de la comparaison entre les budgets des administrations et des entreprises, on constate que, les budgets des administrations sont généralement très détaillés et doivent être strictement suivis, tandis que dans le secteur privé, les budgets des divisions se concentrent principalement sur les objectifs financiers à réaliser. Cependant, le niveau de détail des budgets des entreprises privées est plus ou moins détaillé.

Ainsi, le niveau de détail du budget est lié à la délégation des responsabilités accordée aux opérationnels pour atteindre leurs objectifs. Un faible niveau de détail favorise la décentralisation, tandis qu'un niveau de détail élevé réduit le rôle des personnes contrôlées à une simple exécution.

#### 2.1.2.4.2 Le pilotage :

L'étape de pilotage fait référence à l'utilisation du processus budgétaire pendant l'action. Elle englobe la nature du suivi budgétaire ainsi que le suivi des écarts et le niveau de révision.

➤ **Nature du suivi budgétaire :** Le suivi budgétaire peut adopter deux approches distinctes : le suivi interactif, caractérisé par un suivi systématique accompagné d'explications orales des actions en présence des opérationnels, ou le suivi diagnostique, qui se limite à un contrôle par exception impliquant uniquement les contrôleurs de gestion. Outre son rôle principal, le suivi budgétaire revêt une importance majeure en termes d'apprentissage et de gestion des risques.

➤ **Le suivi des écarts :** Les outils du contrôle de gestion offre aux managers la possibilité de relâcher leur attention et de permettre aux contrôlées d'agir librement tant qu'il n'y a pas d'écarts significatifs par rapport aux prévisions. Ainsi, le contrôle de gestion, tout comme d'autres procédures formalisées, est un dispositif qui favorise la décentralisation tout en assurant un contrôle. Le budget représente l'outil par excellence permettant la gestion par exception. En effet, il permet d'exercer un contrôle budgétaire qui met en évidence les écarts entre les réalisations et les prévisions, et les attribue aux responsables concernés.<sup>1</sup>

➤ **Le niveau de révision :** La pratique de révision budgétaire en cas de changement des circonstances divise les praticiens. Certains pensent qu'un budget non révisé ne reflète plus la performance prévisible. D'autres croient qu'une révision détruit la base d'analyse des écarts entre performance réelle et l'objectif initial. Ainsi, Les révisions budgétaires jouent un rôle essentiel dans les pratiques budgétaires.

#### 2.1.2.4.3 La post-évaluation :

La phase de post-évaluation consiste à utiliser le budget après la réalisation de l'action afin d'évaluer les performances des managers de division et de déterminer leurs primes.<sup>2</sup>

##### a) **Evaluation de la performance à partir du budget :**

La recherche sur l'utilisation des données budgétaires dans la mesure de la performance a identifié trois styles d'utilisation des données comptables suivant :

---

<sup>1</sup> Samuel SPONEM. Caroline LAMBERT. Op.cit., P 165.

<sup>2</sup> Samuel SPONEM. L'explication de la diversité des pratiques budgétaires : une approche contingente. P 07 – 08.

- Le style « budget constrained » où l'évaluation du manager est principalement basée sur sa capacité à atteindre les objectifs budgétaires à court terme, sans prendre en compte d'autres considérations.

- Le style " profit conscious " où la performance du manager est évaluée sur sa capacité à accroître l'efficacité de son unité à long terme. Les données comptables sont utilisées de manière souple et flexible, en prenant en compte plusieurs paramètres.

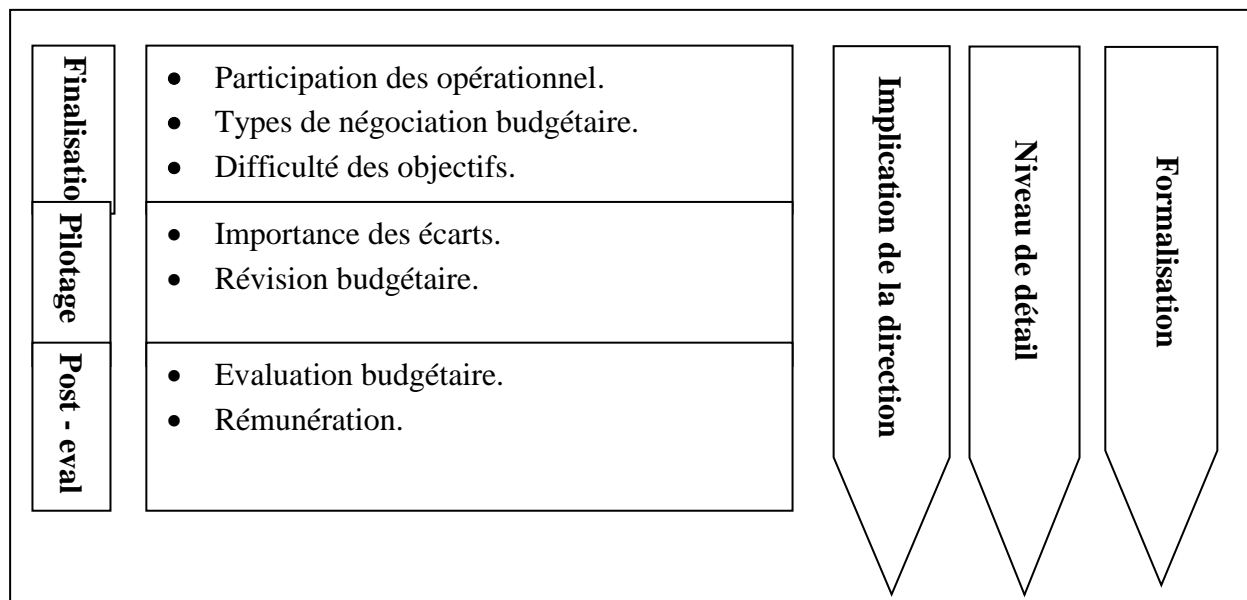
- Le style " non-accounting " où les données comptables jouent un rôle négligeable dans l'évaluation de la performance du manager. Les critères d'évaluation sont autres que purement comptables.

#### b) La détermination de la prime des manager (la rémunération budgétaire) :

Une fois la performance des managers mesurée et évaluée par comparaison de leurs résultats avec le budget prévu, ils peuvent bénéficier de récompenses financières ou non financières. Les primes financières peuvent être proportionnelles aux résultats obtenus ou versées en intégralité lorsque les objectifs sont atteints.

Au final, Il est possible de présenter un schéma synthétique qui met en évidence les différentes dimensions associées aux pratiques impliquées dans le processus de suivi budgétaire.

#### Schéma n° 8: Représentation des démentions structurelle des pratiques du suivi budgétaire



**Source :** Samuel SPONEM. Caroline LAMBERT. Pratiques budgétaires, rôles et critiques du budget. Perception des DAF et des contrôleurs de gestion. Revue de comptabilité-contrôle- audit. N°: 16. VOL : 01. 2010. P 165

## 2.2 Les mécanismes du contrôle budgétaire :

Dans un contrôle par les budgets, il est essentiel que les résultats des chefs de départements aillent dans le sens des objectifs prévus. Afin d'y parvenir, il est nécessaire de mettre en place des mesures de suivi, qui se déroulent généralement en deux phases. Tout d'abord, il convient de constater les écarts budgétaires, puis ce termine par la réaction face à cet écart, c'est-à-dire l'élaboration des actions correctives

### 2.2.1 Approche analytique des écarts du contrôle budgétaire :

Selon DORIATH et ses collaborateurs : « le contrôle budgétaire consiste à réaliser une confrontation périodique des réalisations avec les budgets, mettant en évidence des écarts qui sont analysés afin d'entreprendre des mesures nécessaires de régulation. Il permet d'identifier les causes et les responsabilités internes et externes. ».<sup>1</sup>

L'identification des écarts, sans analyse ultérieure, n'offre pas d'intérêt autre que la satisfaction intellectuelle. L'apport réel du contrôle budgétaire réside dans l'analyse de ces écarts et dans la communication des résultats aux parties concernées et à la direction générale. En retour, la mise en évidence des écarts doit faciliter l'introduction d'actions correctrices, que ce soit pour tendre à réduire les écarts ou, pour mieux comprendre l'évolution de l'environnement de l'organisation.<sup>2</sup>

#### 2.2.1.1 Définition de l'écart budgétaire

Les écarts budgétaires jouent un rôle crucial dans la gestion financière des organisations. En effet un écart peut être se défini comme étant « **la différence entre une donnée de référence et une donnée constatée, écart entre coût prévu et coût réalisé, entre quantité allouée et quantité consommée** ». <sup>3</sup>

A travers cette définition, un écart budgétaire se manifeste lorsque l'on constate une différence entre ce qui a été prévu (les objectifs) et ce qui est réalisé (le réel). Ainsi il permet de constater un écart favorable ou défavorable pour l'entreprise, cela donne aux gestionnaires la capacité de prendre des mesures correctives appropriées en vue d'atteindre les objectifs budgétaires fixés.

---

<sup>1</sup>DORIATH.B. Comptabilité et gestion des organisations. 6<sup>ème</sup> ed. Paris: Edition Dunod. 2008. P 316.

<sup>2</sup> Benoît PIGE. Reporting et contrôle budgétaire, Op.cit. P 98.

<sup>3</sup>Brigitte DORIATH. Le contrôle de gestion. 5<sup>ème</sup> éd. Paris : Edition DUNOD. 2008. P 72.

En effet le calcul de l'écart budgétaire se fait en comparant les données réelles aux données prévues dans le budget. La formule générale pour calculer l'écart budgétaire est la suivante :

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

### 2.2.1.2 Les limites des écarts :

L'utilisation des écarts budgétaires comme outil de contrôle financier présente certaines limites, qui peuvent être synthétisées de la manière suivante : <sup>1</sup>

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

- L'expression financière des causes des écarts n'est pas toujours traduisible au niveau des postes opérationnel. La communication, qui ne s'adresse qu'aux responsables n'implique pas l'ensemble des acteurs.

- La seule mesure financière de la performance peut être nuisible aux efforts d'amélioration de la qualité ou de la réactivité

- L'analyse des écarts ne participe donc que pour une part au système de contrôle de gestion.

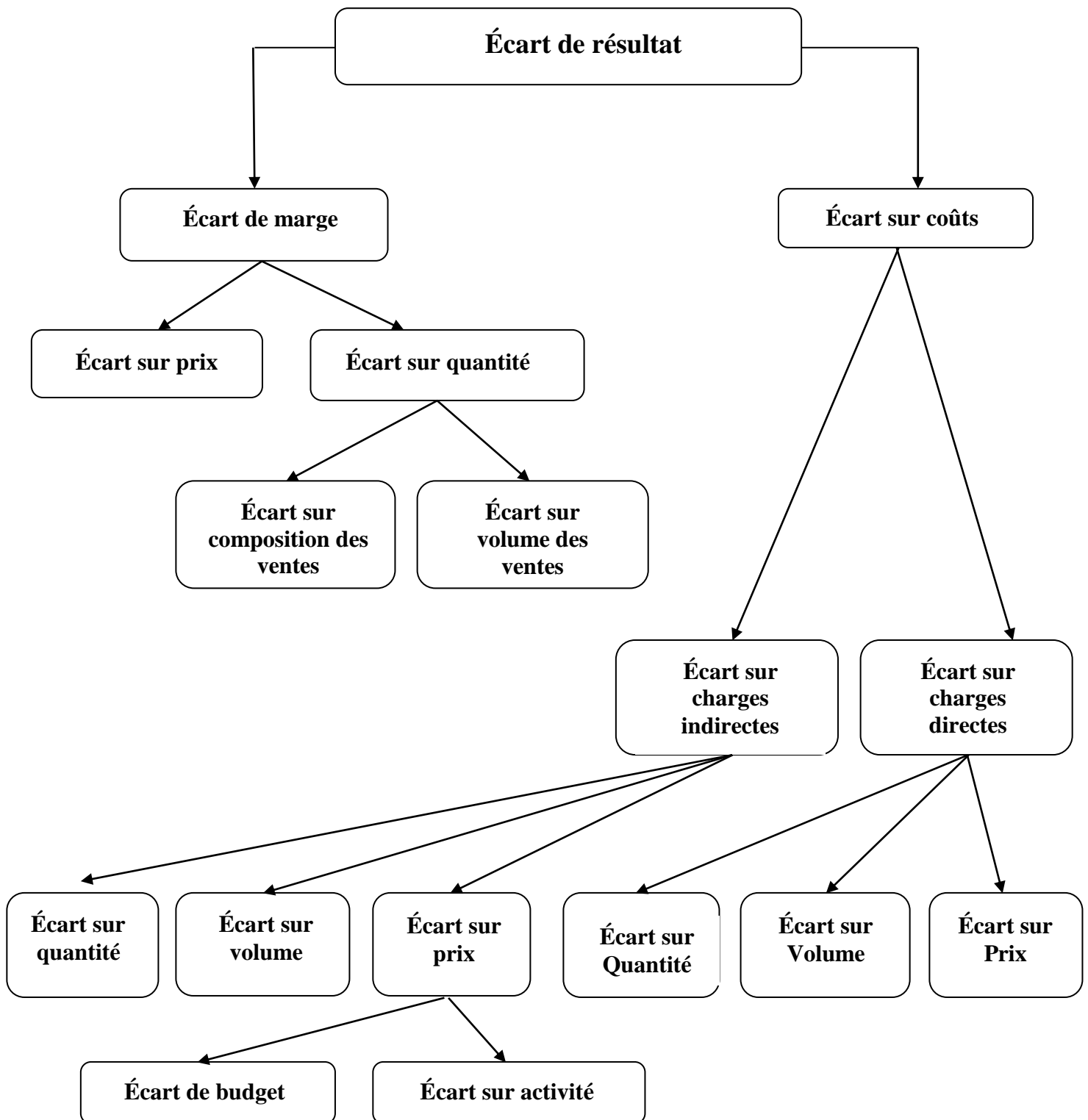
### 2.2.1.3 La décomposition des différents écarts budgétaires :

Le schéma présenté illustre une approche traditionnelle de l'analyse des écarts budgétaires. Cependant, il est important de souligner que d'autres modèles, plus globaux ou partiels, peuvent être élaborés en fonction des spécificités de l'entreprise et du contrôleur de gestion. Ces variations permettent une meilleure adaptation aux besoins de l'exploitation et favorisent une analyse plus précise des écarts.

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

<sup>1</sup> Brigitte DORIATH. Le contrôle de gestion. 5<sup>ème</sup> éd. Op.cit, p.74.

Schéma n° 9: Articulation des différents écarts budgétaires



**Source :** DORIATH. B. Contrôle de gestion. 5<sup>ème</sup> ed. Paris : Dunod. 2008. P 73.

#### 2.2.1.4 Les principes de détermination des écarts :

La détermination des écarts est une pratique essentielle pour assurer le suivi et le pilotage des entités. Cependant, étant donné la nature contingente de cette démarche, il est impossible de prévoir de manière exhaustive tous les écarts potentiels. Dans cette optique, nous proposons de présenter quelques principes conventionnels pour la construction des écarts, qui peuvent être synthétisés de la manière suivante : <sup>1</sup>

##### 2.2.1.4.1 Premier principe :

Un écart est la différence entre la valeur constatée de la donnée étudiée et la valeur de référence de cette même donnée. La valeur constatée est en général la valeur réelle telle qu'elle apparaît dans la comptabilité de gestion. La valeur de référence peut être une valeur budgétée standard ou prévisionnelle. Dans le cas d'une comparaison de données entre deux exercices successifs, la valeur de référence est celle de l'exercice le plus ancien.

##### 2.2.1.4.2 Deuxième principe :

Un écart est défini par un signe (+ ou -), une valeur et un sens (favorable ou défavorable). En effet, lors de l'analyse des écarts, un écart de même valeur algébrique peut avoir des significations différentes selon qu'il s'agit d'un produit.

##### 2.2.1.4.3 Troisième principe :

La décomposition d'un écart vise toujours à isoler l'influence d'une seule composante en utilisant des sous-écarts calculés. Lorsqu'une donnée est composée de **n composantes**, cela nécessite la mise en évidence de **n sous-écarts**.

##### 2.2.1.4.4 Quatrième principe :

En accord avec la position du plan comptable général dans la méthode des coûts préétablis, Il est essentiel de décomposer toute donnée résultant de la multiplication d'un élément monétaire par un élément exprimant un volume en deux écarts distincts, conformément au principe 3. Ces écarts sont définis comme suit :

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

<sup>1</sup>Alazard C. Sabine S. Contrôle de gestions : manuel et application, 2<sup>ème</sup> éd. P 368 -369

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

Grâce à ces règles simples, il est possible de calculer et de décomposer n'importe quelle présentation de budget. Ces règles seront appliquées de manière systématique dans toutes les décompositions d'écarts proposées.

#### **2.2.1.5 Le principe de base de calcul et de l'analyse des écarts :**

Le calcul des écarts est «un outil de pilotage : en cas de dérive par rapport aux prévisions, des mesures correctives peuvent être engagées afin de rétablir la trajectoire ».<sup>1</sup>

« Les écarts ne sont pas qualifiés de « positifs » ou « négatifs », mais plutôt de « favorables » ou « défavorables », en fonction de l'impact qu'ils peuvent avoir sur le bénéfice ».<sup>2</sup>

Afin d'analyser les écarts budgétaires et comprendre les divergences par rapport aux prévisions, le contrôle budgétaire nécessite le calcul de multiples écarts. Ce processus de calcul des écarts conduit à l'adoption d'un mode de gestion connu sous le nom de "gestion par exception". Qui consiste à prendre les décisions correctives sur la base des écarts significatifs qui témoignent d'un dérapage réel de la performance de l'organisation.<sup>3</sup>

L'intérêt d'une telle analyse ne se limite pas au simple calcul de l'écart de résultat, mais réside plutôt dans la décomposition qui peut en être réalisée. Cette décomposition vise à piloter et à maîtriser le fonctionnement des trois principaux pôles opérationnels d'un centre de profit.

Dans le cadre du contrôle budgétaire, le calcul des écarts s'applique à chaque poste et composante du compte de résultats, permettant ainsi de déterminer la nature et le montant de la différence par rapport au budget pour chaque élément du compte de résultat.

##### **2.2.1.5.1 L'analyse de l'écart sur le résultat :**

L'écart de résultat, qui constitue la base du contrôle budgétaire, correspond à la différence entre le résultat réel et le résultat préétabli de référence. Son utilisation vise à

<sup>1</sup> Gautier F, Pezet A., «contrôle de gestion». Paris: Edition Pearson Education. 2006. P 58.

<sup>2</sup> Marie-Noëlle DESIRE-LUCIANI. Daniel HIRSCH. Nathalie KACHER. « Le grand livre du contrôle de gestion ». Edition : Eyrolle. 2013. P 293.

<sup>3</sup> Yves de Rongé. Karine Cerrada. *Op.cit.* P 171.

mesurer la déviation de la performance globale à court terme par rapport à un objectif prédéfini.<sup>1</sup>

Ainsi le calcul de l'écart de résultats peut être effectué de la manière suivante

$$\text{Écart de résultat} = \text{Résultat réel} - \text{résultat budgété}$$

Avec :

$$\begin{aligned} \text{Résultat réel} &= \text{chiffre d'affaire réel} - \text{coût réel} \\ \text{Résultat préétabli ou (budgété)} &= \text{chiffre d'affaire préétabli} - \\ &\quad \text{coût préétabli} \end{aligned}$$

**Remarque<sup>2</sup> :**

**Le coût réel :** représente le coût effectivement supporté par l'entreprise au cours de la période.

**Le coût préétabli :** est calculé soit à partir du coût réel de la période écoulée. Soit comme une moyenne des coûts constatés au cours de plusieurs périodes antérieures.

#### 2.2.1.5.1.1 La Décomposition de l'écart de résultat :

La décomposition de l'écart de résultat vise à exercer un contrôle sur trois sous-systèmes en particulier. Cependant, il existe une difficulté concernant la mise en évidence des responsabilités des services commerciaux. En effet, une simple comparaison des chiffres d'affaires ne suffit pas à évaluer la qualité des réalisations budgétaires de ces derniers

Dans le cadre budgétaire, les services commerciaux s'engagent sur trois objectifs spécifiques : les quantités de produits à vendre, les prix moyens de ces produits et une proposition précise concernant la répartition des ventes entre les différents produits.

En effet, il est important de noter qu'atteindre un chiffre d'affaires prévu en privilégiant le développement des ventes d'un produit à faible marge unitaire peut avoir un impact négatif sur le résultat global, sans pour autant refléter la qualité de la maîtrise des coûts de production.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> Christian GOUJET. BRIGETTE DORIATH. « Gestion prévisionnelle et mesure de la performance ». Paris : Edition DUNOD. 2007. P 197.

<sup>2</sup> Farouk HEMICI. Christophe HENOT. Contrôle de gestion. Edition : BREAL. 2007. P 81.

<sup>3</sup> Alazard C. Sabine S. Contrôle de gestions : manuel et application, 2<sup>ème</sup> éd. Paris DUNOD. 2010. P 372.

**NB :**

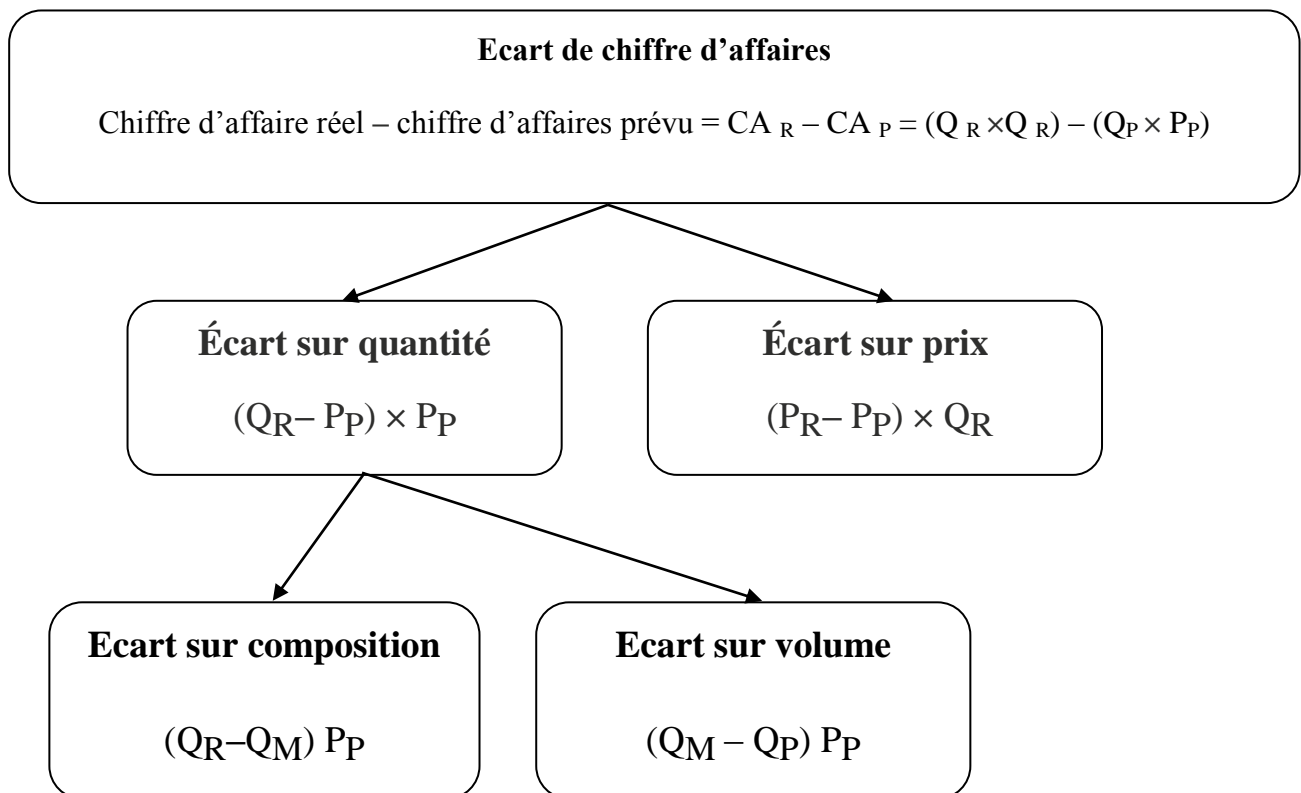
En ce qui concerne l'interprétation de l'écart de résultat, il est essentiel de souligner que lorsque l'écart est positif, cela signifie que le résultat réel dépasse les prévisions. En revanche, un écart négatif indique une insuffisance de ressources propres générées par l'activité réelle.

**2.2.1.5.2 L'analyse de l'écart sur chiffre d'affaires :**

L'écart de chiffre d'affaires fait référence à la différence entre chiffre d'affaire réel et le chiffre d'affaires prévu. Cet écart se décompose en deux sous-écarts : écart sur prix, écart sur quantité.<sup>1</sup>

Lorsque l'écart sur chiffre d'affaire est positif ce la signifie qu'il est favorable, c'est-à-dire que le chiffre d'affaire réalisé est supérieur aux prévisions. Par contre si l'écart obtenu est négatif cela signifie qu'il est défavorable, c'est-à-dire que le chiffre d'affaire réalisé est inférieur aux prévisions.

Un écart sur chiffre d'affaire se calcule de la forme présenté dans ce schéma ci-dessous

**Schéma n° 10: Présentation de l'ecart de chiffre d'affaire :**

**Source :** Brigitte DORIATH. Op.cit. P 77.

<sup>1</sup>Brigitte DORIATH. Op.cit. P 76.

❖ **Symbole utilisés :**

**CU** = Coût unitaire.

**Q** = Quantités

**P** = prix de vente

**Q<sub>M</sub>** = Quantités du produit qui auraient été vendues si la composition des ventes n'avait pas changé (calcul à partir du « mix » prévu).

**Indice<sub>R</sub>** = réel. **Indice<sub>ep</sub>** = prévu.

Cependant, l'écart sur le chiffre d'affaires peut être décomposé en deux sous-écarts distincts :<sup>1</sup>

- l'écart relatif aux prix de vente
- L'écart relatif aux quantités vendues (volumes de vente).

**2.2.1.5.2.1 Écart sur prix (E/P) :**

L'écart entre le chiffre d'affaires réel et le chiffre d'affaires prévu, s'explique par une variation des prix de vente

En effet, un écart sur prix, correspond à la somme des écarts sur prix des différents produits. Il est calculé de la manière suivante :

$$E/P = \sum (P_R - P_P) \times$$

**2.2.1.5.2.2 Ecart sur quantités (E/Q):**

Il correspond à la différence entre les ventes totales réalisées et les ventes prévues. Il est égal à :

$$E/Q = \sum (Q_R - Q_P) \times P_P$$

Cependant, l'écart de chiffre d'affaires peut être interprété de deux façons :

- L'écart est négatif, il est donc défavorable et correspond à un chiffre d'affaires réalisé inférieur aux prévisions.
- L'écart est positif, il est donc favorable et correspond à un chiffre d'affaires réalisé supérieur aux prévisions.

<sup>1</sup> Farouk HEMICI. Christophe HENOT. Op.cit. P 99.

### 2.2.1.5.3 L'analyse de l'écart sur marge :

L'écart sur marge peut être défini comme étant « la différence entre la marge sur coût préétabli de la production réelle et la marge sur coût préétabli de la production prévue ».<sup>1</sup>

Donc le calcul de l'écart global sur marge s'effectue de la manière suivante :<sup>2</sup>

$$\text{Écart sur marge (E/M)} = \text{Marge réelle (M}_R\text{)} - \text{Marge prévisionnelle (M}_P\text{)}$$

**Avec :**

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

$$M_R = (P_R - C_R) \times Q_R$$

**Et :**

$$\text{Marge prévue} = (\text{prix de vente prévisionnel} - \text{coût de revient prévisionnel}) \times \text{quantités prévue}$$

Ainsi, l'écart total sur marge peut se constituer en deux sous-écarts distincts à savoir un écart sur marge (prix) unitaire  $\rightarrow E / MU$

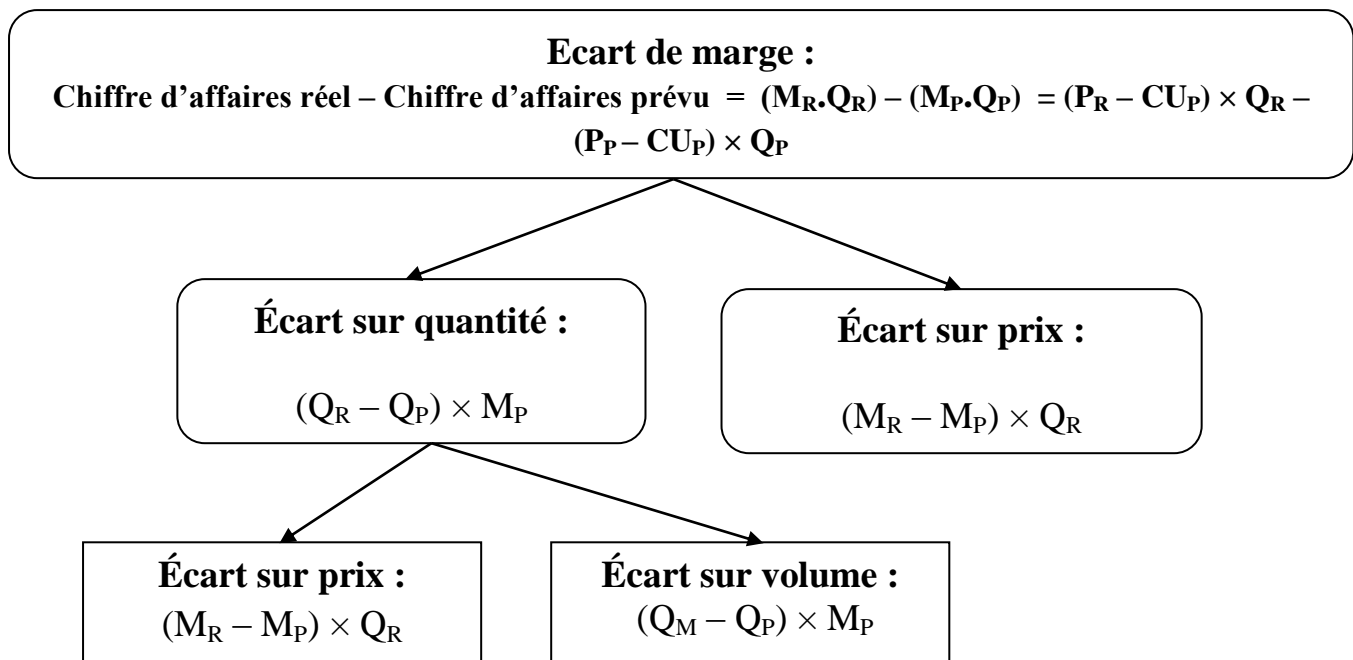
un écart sur quantité  $\rightarrow E / Q$

**NB :** Les entreprises doivent suivre régulièrement les marges réalisées par leur fonction commerciale. Le calcul des écarts de marge consiste à comparer les marges réelles aux marges prévues dans le budget. Un écart positif indique que la marge réalisée est supérieure à la marge budgétée, il est donc favorable. En revanche, un écart négatif signifie que la marge réalisée est inférieure à la marge budgétée, il est donc défavorable

De manière synthétique nous pouvons, résumer la décomposition de ces écarts dans le schéma ci-dessus :

<sup>1</sup>Brigitte DORIATH. Op.cit. P 76

<sup>2</sup>Farouk HEMICI. Christophe HENOT. Op.cit. P 104.

**Schéma n° 11: Représentation de l'écart sur marge :**

**Source :** Brigitte, DORIATH. Op.cit. P 77.

Il est essentiel d'analyser l'écart de marge pour comprendre l'impact réel des variations du chiffre d'affaires sur la rentabilité de l'entreprise. Cela permet d'identifier les facteurs qui influent sur la marge bénéficiaire et de prendre des décisions éclairées pour améliorer la performance globale de l'entreprise.

**2.2.1.5.4 L'analyse de l'écart sur coûts :**

À la fin de la période, les responsables des différents centres d'analyse de coûts de l'entreprise effectuent une comparaison entre les coûts constatés a posteriori avec les coûts prévus dans le budget élaboré en début de période.

Les écarts identifiés, lorsqu'ils sont significatifs, font l'objet d'une analyse approfondie visant à en déterminer les causes et à prendre les mesures d'ajustement jugées nécessaires par les responsables. À cet égard, certains coûts peuvent être liés à cet écart, et ils sont présentés de la manière suivante :<sup>1</sup>

- **Le coût réel :** représente le coût effectivement supporté par l'entreprise au cours de la période.

- **Le coût prévu :** représente un coût déterminé a priori, en début de période. Il est appelé coût préétabli, coût budgété ou encore coût standard

<sup>1</sup> Farouk HEMICI. Christophe HENOT. Op.cit. P 81.

En revanche, Les écarts sur cout se distinguent en deux catégories, à savoir, les écarts sur charges (cout) directes. et les écarts sur charges indirectes.

#### 2.2.1.5.4.1 Les écarts sur charges directes :

Pour chaque facteur direct de production, tels que la matière première et la main d'œuvre directe, dont les quantités consommées peuvent être identifiées. il est donc possible de décomposer les écarts en un écart sur le coût unitaire (écart sur le prix) et un écart sur la quantité. L'écart global sur les charges directes est déterminé par l'équation suivante :<sup>1</sup>

$$\text{Ecart sur Charges Directes} = \text{Coût Réel} - \text{Coût Prévu}$$

Ainsi, Cette équation est analysée en deux sous-écarts distincts :

❖ **L'écart sur coût unitaire** : représente la différence entre le coût unitaire réel et le coût unitaire budgété, multipliée par la quantité réellement consommée du facteur considéré (matière première ou a main d'œuvre directe). Il se calcule par la formule suivante :

$$\text{Ecart sur cout unitaire} = \left[ \begin{array}{c} \text{Cout} \\ \text{unitaire réel} \end{array} - \begin{array}{c} \text{Cout unitaire} \\ \text{prévus} \end{array} \right] \times \begin{array}{c} \text{Quantité} \\ \text{réelle} \end{array}$$

$$\text{Ecart Sur Coût Unitaire (E/CU)} = (\text{CU}_r - \text{CU}_p) \times \text{QR}$$

❖ **L'écart sur quantité** : est la différence entre la quantité réelle consommée et la quantité budgétée, multipliée par le cout unitaire budgété. L'écart mesure les gains de productivité physique par rapport aux prévisions. Il se calcule comme suit :

$$\text{Ecart sur Quantités} = \left[ \begin{array}{c} \text{Quantité} \\ \text{réelle} \end{array} - \begin{array}{c} \text{Quantité} \\ \text{Prévus} \end{array} \right] \times \begin{array}{c} \text{Quantité} \\ \text{unitaire} \end{array}$$

$$\text{Ecart sur Quantités (E/Q)} = (\text{QR} - \text{QP}) \times \text{CU}_p$$

Avec : **QR** : Quantité Réelle

**QP** : Quantité Prévue

**CU<sub>r</sub>** : Coût Unitaire Réel

**CU<sub>p</sub>** : Coût Unitaire Prévu

<sup>1</sup> C. Horgren, A. Bhimani, Srickant Data, G.FROSTER, Op.cit. P 215.

#### 2.2.1.5.4.2 Les écarts sur charges indirectes (Centre d'analyses):

L'analyse de l'écart sur charges indirectes correspond à la différence entre le coût réel du fonctionnement du centre analyse et le coût prévu pour le niveau de production. Ainsi l'analyse de l'écart global sur charges indirectes consiste à le décomposer en 3 sous-écarts tel que, l'écart sur budget, écart sur activité et écart sur rendement.

En revanche, L'écart global surcharges indirectes est calculé en utilisant la formule suivante :<sup>1</sup>

$$\text{Ecart global Sur Charge Indirectes} = \text{écart sur budget} + \text{écart sur activité} + \text{écart sur rendement}$$

Avec :

➤ **Écart sur budget** : Cet écart correspond à la différence entre des charges de fonctionnement effectives et le budget et fonctionnement prévu pour un certain niveau d'activité. L'écart est ainsi calculé par rapport à l'activité réelle. Ce qui nécessite l'ajustement des prévisions.

$$\text{Écart sur budget} = \text{coût réel} - \text{coût prévu pour l'activité réel (budget)}$$

$$E/B = (Q_R \times P_R) - \{ (Q_R \times CUS_V) + CF_N \}$$

➤ **Ecart sur activité (ou écart sur coût fixe)**

L'écart sur activité représente la différence de coût de fonctionnement liée soit à une sous activité, soit à une suractivité ».Il est calculé par la formule suivant :

$$\text{Écart sur activité} = \text{budget prévu pour l'activité réelle} - \text{coût rationnel}$$

$$E/A = \{ (Q_R \times CUS_V) + CF_N \} - (Q_R \times CUS)$$

➤ **Ecart sur rendement** :

Cet écart correspond à la différence de coût résultant d'un rendement « meilleur » ou « moins bon » par rapport à la prévision, ils expliquent par une intensité du travail plus ou moins importante par rapport à celle qui était prévu. Il est calculé par la formule suivant :

<sup>1</sup> Farouk HEMICI. Christophe HENOT. Op.cit. P 88 – 89.

**Ecart sur rendement = coût rationnel – coût prévu ajusté à la production réelle.**

$$E / R = (Q_R + CUS) - (Q_P \times CUS)$$

**RAPPELLE :**

**Q<sub>R</sub>** : Nombre d'Unités d'œuvre de l'activité réel.

**Q<sub>P</sub>** : Activité prévue ajustée à la production.

**P<sub>R</sub>** : Cout réel de l'unité d'œuvre.

**CUS<sub>V</sub>** : Cout unitaire standard variable.

**CF<sub>N</sub>** : Cout fixes normaux.

**CUS** : Cout unitaire standard.

**2.2.1.6 L'interprétation des écarts :**

L'interprétation des écarts est une étape cruciale du travail du contrôleur de gestion. Son rôle ne se résume pas à de simples calculs et présentations chiffrées, mais consiste à identifier et qualifier les causes des résultats favorables ou défavorables afin d'apporter des actions correctives nécessaires pour améliorer la performance.

En effet, Les écarts calculés doivent être qualifiés de "favorables" ou "défavorables" selon leur impact positif ou négatif sur la performance de l'organisation. Il est important de souligner que le signe obtenu lors du calcul de l'écart ne revêt pas toujours la même signification.<sup>1</sup>

L'action du contrôle de gestion peut se concentrer sur les écarts les plus significatifs, permettant une gestion par exception des écarts prioritaires

**2.2.1.7 Les actions correctives :**

Une fois les écarts identifiés et sélectionnés, l'entreprise doit procéder à une analyse approfondie afin de mettre en place des mesures correctives. Il est essentiel que les actions correctives soient alignées sur le style de gestion des ressources humaines adopté par l'organisation.<sup>2</sup>

**2.2.1.7.1 Le choix des écarts significatifs**

La mise en place d'un contrôle systématique de tous les postes budgétaires entraînerait rapidement une multitude d'écarts de sens et de taille différents. Afin de se concentrer

<sup>1</sup>Brigitte DORIATH. Op.cit. P 73.

<sup>2</sup>Langlois G, Bonnier C, Bringer M « contrôle de gestion manuelle et application ». 4<sup>ème</sup> ed. Éditions Foucher. 2010, P. 422

uniquement sur les écarts pertinents, le contrôle budgétaire adopte deux principes fondamentaux à savoir :<sup>1</sup>

- Un contrôle par exception
- Un contrôle flexible.

#### **2.2.1.7.1.1 Le contrôle par exception :**

Le contrôle des exceptions permet de présenter ou d'expliquer uniquement les écarts au-delà d'un seuil de tolérance préalablement défini.

Chaque responsable budgétaire doit apprécier le niveau de ces seuils au cas par cas, en fonction des éléments suivants :

- Du coût nécessaire à l'analyse de l'écart par rapport aux bénéfices attendus.
- Du degré d'incertitude dans les normes préétablies.
- Des conséquences de l'écart constaté sur le résultat global de l'entreprise,
- Des moyens d'action à sa disposition pour corriger ces écarts sans recours au supérieur hiérarchique.

Bien que la pratique du contrôle par exception n'exclut pas d'analyser ponctuellement des écarts favorables. En effet, ces derniers peuvent résulter d'une définition trop souple des budgets.

#### **2.2.1.7.1.2 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, telles que des problèmes de capacité ou de remplacement.

#### **2.2.1.7.2 La recherche des causes des écarts :**

Après avoir identifié les écarts significatifs grâce aux contrôles par exception et contrôle flexible, il convient de se pencher sur leurs causes sous-jacentes, c'est-à-dire de pousser la réflexion en cherchant à comprendre l'origine de ces écarts.

Les écarts entre réalisation et prévision peuvent être attribués à diverses causes, notamment :<sup>2</sup>

---

<sup>1</sup> Michel GERVAIS. Le Contrôle de gestion. 9<sup>ème</sup> ed. Paris: edition ECONOMICA. 2009. P 627.

<sup>2</sup>Daniel LARUE. Guy DUMAS. « Contrôle de gestion ». 2<sup>ème</sup> éd. Edition : Lexis Nexis France. 2005. P338.

- L'établissement de prévisions irréalistes.
- Des modifications subites de la conjoncture.
- Des rendements insuffisants.
- Des problèmes techniques liés à l'obsolescence des équipements.
- Un manque de formation adéquate du personnel.
- Des conditions de travail inadaptées et fatigantes.
- Des hausses imprévisibles de certaines charges

Une fois que le contrôleur de gestion a identifié les causes premières à l'origine des écarts significatifs constatés, il doit procéder à la mise en place d'actions correctives, en décidant de la nature des actions nécessaires. Pour cela, nous développons dans ce point <sup>1</sup>:

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

#### **2.2.1.7.3 Nature de l'action corrective :**

La nature de l'action corrective peut prendre différentes formes. Elle peut impliquer la révision du niveau du standard lorsque la prévision devient irréaliste. Elle peut également impliquer la mise en œuvre d'actions d'amélioration visant:

- A infléchir le résultat attendu par le biais d'un contrôle anticipé, c'est-à-dire en prédisant les résultats et en mettant en œuvre l'action corrective avant que l'opération ne soit entièrement terminée.

- A influencer les réalisations ultérieures par le biais d'un contrôle à posteriori, c'est-à-dire en comparant les résultats aux standards une fois la tâche accomplie, et en mettant en œuvre l'action corrective uniquement pour le déroulement d'une nouvelle tâche.

Dans certains cas, il peut être approprié de ne rien faire. L'écart constaté peut être simplement dû à un phénomène accidentel ou conjoncturel qui n'a aucun lien avec le processus sous contrôle.

#### **2.2.1.7.4 Les caractéristiques d'une bonne action corrective :**

Une action corrective efficace doit être rapide et adaptée.

- **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

---

<sup>1</sup> GERVAIS. *Le Contrôle de gestion*. 9<sup>ème</sup> ed. Paris: edition ECONOMICA. 2009. P 630 – 631.

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.

Au final, il est évident de mentionner que l'analyse des écarts budgétaires revêt une importance capitale permet d'évaluer, d'ajuster et d'améliorer les performances financières d'une entreprise. Ainsi elle aide à maintenir la rentabilité, à anticiper les problèmes potentiels et à prendre des décisions stratégiques.

## 2.3 Aperçus sur les instruments du contrôle budgétaire :

Le contrôle budgétaire constitue ainsi, un outil essentiel axé sur les résultats, visant à évaluer la réalisation des objectifs fixés. Il offre aux responsables la possibilité de mettre en place divers instruments clés jugés pertinents afin d'atteindre ces objectifs.

Dans cette section, nous avons examiné les principaux instruments couramment utilisés par les entreprises pour assurer un contrôle budgétaire efficace. Ces instruments s'articulent généralement autour de quatre éléments essentiels, à savoir :

- Le Tableau de bord.
- Le Reporting.
- Les méthodes budgétaires (méthodes ABC, méthodes ABB et méthodes ABM).

### 2.3.1 Démarche du tableau de bord :

Le tableau de bord budgétaire constitue l'un des instruments du contrôle budgétaire, offrant aux gestionnaires la possibilité de superviser les recettes et les dépenses associées à différentes zones d'investigation propres à chaque département. Il permet ainsi d'effectuer des opérations de contrôle pour assurer la gestion financière adéquate.

#### 2.3.1.1 Définition du tableau de bord :

Les tableaux de bord peut se définir comme « un document rassemblent, 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>1</sup>.

A travers cette définition, les tableaux de bord facilitent la compréhension et la visualisation rapides des informations clés, permettant ainsi une gestion plus efficace et éclairée.

---

<sup>1</sup> Claude ALAZARD. Sabine SÉPARI. «DCG 11 contrôle de gestion, manuel et applications ». 2<sup>ème</sup>ed. Paris : édition DUNOD. 2010. P 552.

### **2.3.1.2 Les fonctions du tableau de bord :**

En effet, un tableau de bord est considéré comme un outil à dimensions multiples qui peut assumer plusieurs fonctionnalités :<sup>1</sup>

#### **2.3.1.2.1 Outils de mesure des performances :**

Le tableau de bord met en évidence les résultats physiques ou financiers par rapport aux objectifs préétablis. La différence constitue un écart, exprimé en valeur ou en pourcentage, qui traduit la performance réalisée.

#### **2.3.1.2.2 Outil d'alerte et de diagnostic :**

Le tableau de bord permet de calculer des écarts sur les indicateurs, il attire ainsi l'attention des responsables sur les écarts significatifs ou exceptionnels. Il joue un rôle crucial en signalant les éventuelles déviations ou problèmes qui peuvent survenir.

#### **2.3.1.2.3 Outil d'incitation à la décision et de Perfectionnement :**

Le tableau de bord sensibilisant en permanence les responsables aux points clés de leur gestion, et en soulignant les écarts par rapport aux objectifs. De ce fait, il incite les responsables à prendre des décisions éclairées.

### **2.3.1.3 Les types du tableau de bord :**

Trois types de tableaux de bord ont été identifiés au sein de l'entreprise, sont comme suite :<sup>2</sup>

#### **2.3.1.3.1 Le tableau de bord d'activité :**

Suit les opérations d'un système, qui doivent être envisagées en fonction des impacts souhaités sur l'environnement. Cependant, les résultats obtenus ne permettent pas d'apprécier l'efficacité des activités et de remettre en question les manières de fonctionner, puisqu'ils ne renseignent pas sur les effets produits sur la clientèle. Ce type de tableau de bord contient généralement trop d'information et il est par nature destiné à tout le monde et à personne en particulier.

---

<sup>1</sup> AMIFI, H. BENLAKOUIRI A. *Tableau de bord et pilotage de la performance dans les organisations publiques*. Revue du Contrôle de la Comptabilité et de l'Audit. Volume : 03. Numéro : 04. 2019. P 48.

<sup>2</sup> Jean-Yves Saulou. «*Tableau de bord pour décideurs qualité* ». 2<sup>ème</sup>ed. Edition : AFNOR. 2006. P 30-32.

### **2.3.1.3.2 Le tableau de bord de pilotage :**

Ce tableau est construit à partir d'indicateur d'effet et d'impact, car l'organisation ne peut pas contrôler toutes les variables. Les objectifs comportent donc une part de risque pour le responsable, et c'est cette part de risque qui stimule l'innovation chez ceux qui réussissent dans l'incertitude. Ce sont ceux qui ont préparé, structuré et formalisé la manière dont ils réalisent leurs actions qui sont mieux préparés à relever les défis.

### **2.3.1.3.3 Le tableau de bord de projet :**

Ce tableau de bord suit l'évolution d'un projet spécifique depuis sa date de début jusqu'à sa conclusion. Il est divisé en plusieurs phases, chacune composée d'activités et associée à des livrables intermédiaires. Bien qu'il soit plus pertinent que le tableau de bord d'activité, car les projets visent à modifier les méthodes de travail, ce type de tableau de bord reste insuffisant pour évaluer la qualité des projets en termes d'impact sur l'environnement global.

## **2.3.2 La notion du Reporting :**

Le Reporting est un outil de contrôle a posteriori, revêt une importance capitale pour les établissements publics qui fonctionnent avec une gestion décentralisée. Ainsi, il permet de fournir à la hiérarchie un compte rendu périodique des actions accomplies et des résultats obtenus par une unité de gestion.

### **2.3.2.1 Définition du reporting :**

Le reporting signifie : « rapporter ou rendre compte et que c'est le compte rendu des 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>1</sup>

En effet, Le reporting peut être défini comme : « un ensemble d'indicateurs de résultat, construit a posteriori de façon périodique afin d'informer la hiérarchie des performances d'une unité ». <sup>2</sup>

De cette définition, Le reporting a donc pour vocation de fournir aux dirigeants les moyens d'appréhender plus efficacement l'avenir, de mesurer de manière plus précise la performance qui en découle et de mieux maîtriser leur rentabilité future.

<sup>1</sup> PIGE Benoit. LARDY Philippe. « *Reporting et contrôle budgétaire* » Paris : Edition EMS. 2003. P 45

<sup>2</sup> Brigitte Doriath. « *Le contrôle de gestion en 20 fiches* ». 5<sup>ème</sup>ed. Paris: Edition Dunod.2008. P 143.

### 2.3.2.2 Les éléments du reporting :

Le reporting consiste à étudier les mécanismes et les procédures permettant de fournir l'information demandée au niveau supérieure. Mais pour communiquer cette information, le reporting s'appuie sur deux types d'éléments à savoir : <sup>1</sup>

- Des éléments quantitatifs
- Des éléments qualitatifs.

#### 2.3.2.2.1.1 Les éléments quantitatifs :

Les éléments quantitatifs du reporting mettent en évidence les aspects suivants :

- La performance économique de l'entreprise, telle que reflétée dans son bilan et son compte de résultat.
- L'analyse budgétaire, comprenant l'examen des écarts liés aux ventes en termes de prix et de volume, l'analyse des écarts de marge, l'analyse des écarts de dépenses et l'analyse des écarts du résultat opérationnel.
- L'analyse par rapport à l'année précédente d'un centre de coût ou d'un centre de profit
- Des tendances de résultats par mois, par trimestre, par année.
- L'analyse financière : stocks, trésorerie et ratios financiers.

#### 2.3.2.2.2 Les éléments qualitatifs :

Le reporting contient parfois des éléments qualitatifs, mais il est nécessaire de les quantifier pour les rendre clairs. Prenons l'exemple d'une entreprise qui lance un nouveau produit, le rapport se concentre initialement sur la mesure des ventes réelles et des ventes budgétées. Ces éléments peuvent mesurer le taux de pénétration d'un nouveau produit sur les clients, ainsi que le nombre de commandes de clients ayant acheté le produit pour la première fois.

### 2.3.2.3 Les indicateurs du reporting :

Quand le reporting est couplé avec le contrôle budgétaire, plusieurs indicateurs de nature quantitative sont souvent privilégiés. Parmi ces indicateurs clés, on retrouve: <sup>2</sup>

---

<sup>1</sup> Laurent Cappelletti. Philippe BARON. Gérard DESMAISON. François-Xavier RIBIOLLET. *Toute la fonction : Contrôle de gestion*. Paris : Dunod. 2014. P 54.

<sup>2</sup> PIGE Benoit. « *Reporting et contrôle budgétaire* ». 2<sup>ème</sup> ed. Paris : Edition EMS. 2011. P 127 – 130.

### **2.3.2.3.1 Les données comptables :**

Le processus de reporting le plus simple (dans son principe, mais pas nécessairement dans son fonctionnement) est celui qui consiste à remplir mensuellement une liasse de consolidation simplifiée. Les données comptables sont alors retraitées chaque mois pour disposer d'états financiers susceptibles de fournir à la direction du groupe une image théoriquement « fidèle » des transactions réalisées sur la période.

### **2.3.2.3.2 Les volumes et la productivité :**

Dans une approche de l'organisation par les processus, il apparaît essentiel de disposer d'indicateurs permettant de mesurer l'activité réellement réalisée et, par voie de conséquence, capable d'identifier l'évolution de la productivité des employés affectés aux différents services.

### **2.3.2.3.3 La qualité du produit ou du service :**

La qualité est une caractéristique essentielle des produits fabriqués ou des services rendus par une entreprise. L'image de marque d'une entreprise dépend de chaque transaction réalisée sous son nom. De nombreux scandales ont rappelé aux dirigeants de grands groupes que le reporting mis en place doit leur permettre de détecter non seulement les irrégularités financières, mais aussi les déviations comportementales.

### **2.3.2.3.4 Les autres indicateurs :**

Le principal intérêt du processus de reporting réside rarement dans les données comptables. Bien qu'elles soient indispensables, elles ne permettent pas de suivre de manière précise l'exécution de la stratégie sur le terrain.

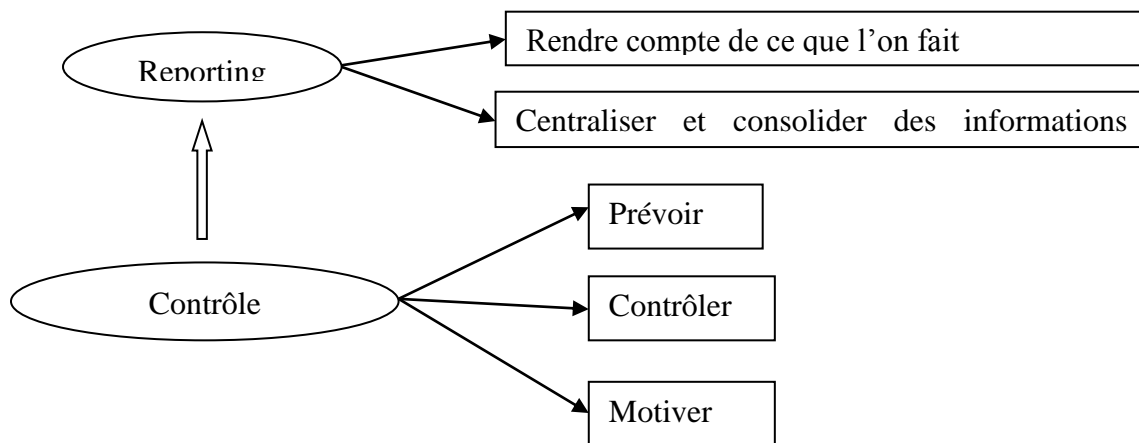
Il est donc souvent nécessaire d'inclure dans le reporting la transmission d'informations provenant des autres systèmes d'information de l'organisation. En effet, dans le contexte des entreprises, les données non comptables revêtent une importance particulière pour surveiller l'activité d'un service donné.

### **2.3.2.4 Les enjeux de l'information entre le système de reporting et de contrôle budgétaire :**

Le reporting et le système de contrôle budgétaire ont des fonctions distinctes au sein d'une organisation. Néanmoins, ces deux systèmes d'information sont étroitement imbriqués et parfois même confondus dans certaines organisations. La principale distinction que l'on

peut effectuer porte sur les enjeux de l'information que l'on attend du reporting ou du contrôle budgétaire. Et cette principale distinction apparue en termes de mission, qui peut être résumée dans le schéma suivant :<sup>1</sup>

**Schéma n° 12: Distinction de mission entre le reporting et le contrôle budgétaire**



**Source : PIGE Benoit. « Reporting et contrôle budgétaire ».2<sup>émer</sup> ed. Paris : Edition : EMS. 2011. 165.**

#### **2.3.2.4.1 Rendre compte de ce que l'on fait :**

Le reporting est, ainsi un outil indispensable qui comprend l'ensemble des informations requises, par le responsable hiérarchique pour s'assurer du bon déroulement des transactions, et de l'implication de chacun des acteurs.

Cependant, lors de la mise en place d'un système de reporting l'accent sera principalement mis sur la définition des informations considérées comme pertinentes pour appréhender la réalisation des transactions, ainsi que les facteurs permettant de mesurer la contribution de chacun des acteurs à cette réalisation.

#### **2.3.2.4.2 Centraliser et consolider des informations diverses :**

Indépendamment du contrôle des services subordonnés, le reporting offre aussi l'avantage de permettre de disposer d'une information pouvant être agrégée afin d'offrir une vision globale des réalisations de l'organisation.

<sup>1</sup> PIGE Benoit. « Reporting et contrôle budgétaire ».2<sup>émer</sup> ed. Paris : Edition : EMS. 2011. P 164 – 165.

### **2.3.2.5 Objectifs de reporting :**

Le reporting présente à trois principaux objectifs est comme suit :<sup>1</sup>

#### **2.3.2.5.1 Instrument de contrôle :**

Le but du reporting est le contrôle des résultats financiers par rapport à l'objectif (généralement le budget), l'entreprise s'assure que les résultats financiers de l'unité opérationnelle répondent aux attentes. Il rend compte de l'activité en détail et fournit des données brutes telles que le chiffre d'affaires et la marge par produit, par vendeur.

#### **2.3.2.5.2 Instrument de dialogue :**

Le reporting permet l'évaluation de la performance financière de l'entreprise sur lequel repose le dialogue entre la hiérarchie et l'unité opérationnelle. C'est un point de référence et détermine le langage commun entre ces deux entités.

#### **2.3.2.5.3 Instruments d'aide à la décision :**

Par la suite, le reporting joue un rôle important et constitue généralement le point de départ d'une analyse et d'une compréhension plus poussées des perspectives pour comprendre les tendances ou les écarts budgétaires. Cette analyse conduit généralement à de nouvelles prévisions ou plans d'actions pour réduire les risques ou exploiter les opportunités.

### **2.3.3 Les méthodes budgétaires:**

Les méthodes budgétaires sont considérées comme l'un des nouveaux instruments, qui ont été élaborés récemment pour améliorer le suivi budgétaire et la performance de l'organisation. Elles sont représentées par :

- la méthode du coût à Base d'Activité (Activity Based costing : ABC)
- La méthode de budgétisations à base d'activité (Activity Based Budgeting ABB)
- la méthode de management transversal des activités (ABM).

#### **2.3.3.1 La méthode des coûts à Base d'Activité (Activity Based costing : ABC) :**

D'après GERVAIS, la méthode ABC « est un système qui consiste à placer entre les centres de responsabilité et les produits une catégorie intermédiaire. Son activité est de

---

<sup>1</sup> Laurent Cappelletti, Philippe BARON, Gérard DESMAISON, François-Xavier RIBIOLLET, *Toute la fonction : Contrôle de gestion*. Paris : Dunod, 2014, P 52 – 53.

calculer les coûts des différentes activités fournies par les centres et de déterminer dans quelle proportion tel produit utilise telle activité. Cette approche permet d'obtenir une évaluation plus précise des coûts des produits. En résumé, la logique du système ABC repose ainsi sur :<sup>1</sup>

- Les activités consommant des ressources.
- Les produits consommant les activités.

### 2.3.3.1.1 La Mise en œuvre de la méthode ABC

La construction du nouveau système de mesure ou méthode des coûts par activité (ABC) s'appuie généralement sur les étapes suivantes :<sup>2</sup>

- **Identification des activités de l'entreprise** : les activités de l'entreprise sont recensées à l'aide d'entretiens avec les personnels concernés, et il convient d'abord de prendre des connaissances sur l'entreprise en établissant une liste des activités retenues qu'elle ne doit pas être trop détaillée pour que le traitement comptable ne soit ni lourd ni coûteux d'une part, et d'autre part ne doit pas être trop succincte
- **Affectation des ressources (charge indirecte) aux activités** : les charges indirectes sont généralement saisies aux niveaux des divisions de l'entreprise. Les charges indirectes sont en suite réparties aux activités de chaque division de deux manières différentes :
  - Lorsqu'il existe un lien direct entre les charges et les activités ; l'affectation est directe.
  - Lorsqu'il n'y a pas de lien direct; les charges seront affectées à l'aide des clés de répartition inducteurs de ressources.
- **Le Choix des inducteurs de coûts des groupes d'activités** : Pour évaluer le coût d'une activité, il est essentiel de regrouper tous les coûts associés à celle-ci au sein d'un centre de regroupement unique. Ce centre permettra de déterminer la part des coûts de l'activité attribuée à chaque produit
- **Calcul des coûts unitaires des inducteurs** : pour chaque centre de regroupement:
  - On calcul les ressources consommées par le centre
  - On recense le volume de l'inducteur (nombre d'unité d'œuvre)
  - La formule du coût unitaire de l'inducteur est la suivante :

$$\text{Le coût unitaire de l'inducteur} = \frac{\text{Ressources consommées}}{\text{volume de l'inducteur}}$$

<sup>1</sup> Michel GERVAIS. *Contrôle de gestion*. 9<sup>ème</sup> ed. Paris : édition ECONOMICA. 2009. P 172-173.

<sup>2</sup> Georges Langlois. Michel Bringer. Carole Bonnier. *Contrôle de gestion : manuel et application*. 6<sup>ème</sup> ed. Éditions : Foucher. 2014. P 149 – 152 – 153 – 154.

L'objectif de cette méthode est donc d'identifier les indicateurs de coût quantifiables (inducteurs d'activité), c'est-à-dire les facteurs qui expliquent les coûts et les performances. Le but est de rationaliser l'organisation de l'entreprise et de mieux utiliser les ressources disponibles.

### **2.3.3.2 La méthode de budgétisations à base d'activité (Activity Based Budgeting ABB) :**

Selon BRIMSON et ANTOS, la méthode ABB « cherche à transformer les plans stratégiques en activités et à mettre en place une allocation centrée sur des processus pour définir les niveaux de ressources qui seront affectées à chaque activité. Elle est basée sur l'application des principes de la méthode des coûts à base d'activités (ABC) dans le processus d'élaboration budgétaire ». <sup>1</sup>

#### **2.3.3.2.1 Etapes de la budgétisation par activités :**

La procédure de budgétisation à base d'activités consiste à prendre comme point de départ les activités nécessaires pour réaliser les produits ou les services demandés par les clients à savoir les objets de coûts budgétés, et ce afin de budgétiser les ressources consommées par les activités. Cette méthode repose sur une triple analyse à savoir :

- **Analyse des outputs à réaliser :** détermination des quantités des produits ou services à budgétiser pour la prochaine période budgétaire.
- **Analyse des activités nécessaires :** détermination des quantités nécessaires pour atteindre les objectifs de production. Cette analyse doit porter aussi sur la typologie que sur le niveau des activités.
- **Evaluation et budgétisation des ressources :** détermination des ressources consommées par les activités en vue de réaliser les unités d'outputs prévus.

#### **2.3.3.2.2 Lien entre les méthodes ABB et l'ABC :**

Cette méthode constitue un développement budgétaire sous forme analytique en utilisant les mêmes concepts que ceux de l'ABC. En fait le budget fondé sur l'activité s'appuie sur les fondamentaux de la démarche ABC dont le principe consiste à calculer les coûts prévisionnels d'une activité à partir des consommations prévues par cette activité

---

<sup>1</sup>Fatiha RETAL. Mustapha BACHIRI. *Activity Based Budgeting (ABB) et son impact sur la performance organisationnel*. International Journal of Economics and Management Research, Volume: 01, N°:01. 2019.

### **2.3.3.3 La méthode de management à base d'activités (Activity Based Management : ABM) :**

La méthode management à base d'activités (ABM), peut être définie comme : «une méthode de management de l'entreprise qui doit permettre un pilotage stratégique de l'organisation dans le but d'améliorer la performance par des démarches de progrès continu ». <sup>1</sup>

Ainsi, l'objet principal de la méthode de management des activités est d'améliorer les performances globales de l'entreprise.

Cependant, La méthode du management par les activités(ABM) met en œuvre une démarche basée sur trois piliers essentiels :

- Un système d'évaluation permanent de la performance.
- Un système de pilotage qui favorise l'action, la réaction, la régulation par chacun des acteurs.
- Les conditions qui assurent la cohérence des actions et des initiatives individuelles afin de converger les objectifs stratégique de l'entreprise.

En mettant en place ces piliers, la méthode du management par les activités vise à optimiser la performance et l'efficacité de l'entreprise en favorisant la responsabilisation individuelle, la réactivité et la cohérence des actions.

#### **2.3.3.3.1 Les outils de la méthode du management par les activités (ABM) :**

En effet, La méthode du management par les activités (ABM) est constituer de deux outils essentielle, qui peuvent se résumé comme suit : <sup>2</sup>

##### **A. Re-engineering (ingénierie):**

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

---

<sup>1</sup> Brigitte Doriath. « *Le contrôle de gestion en 20 fiches* ». 5<sup>ème</sup>ed. Paris: Edition Dunod.2008. P 132 – 133.

<sup>2</sup> Georges Langlois. Michel Bringer. Carole Bonnier. *Contrôle de gestion : manuel et application*. 6<sup>ème</sup>ed. Éditions : Foucher. 2014. P 159 – 161.

**B. Benchmarking :**

Le Benchmarking est « une technique de motivation qui consiste à étudier, comparer et évoluer les processus de l'entreprise avec ceux d'entreprises de référence considérées comme les meilleures. Le Benchmarking peut aussi être interne en comparant les pratiques dans différents sites de l'entreprise ».

Dans La mise en œuvre d'une démarche de Benchmarking efficace, nécessite de suivre plusieurs étapes clés, sont les suivantes :

- Identifier les missions et les objectifs de l'entreprise en privilégiant les attentes des clients.
- Identifier et décrire les processus de l'entreprise.
- Déterminer quels sont les processus de l'étape numéro 2 qui sont essentiels à la réalisation des missions et objectifs identifiés dans l'étape numéro 1.
- Pour chaque processus déterminé dans l'étape numéro 3, choisir une entreprise de référence.
- Identifier les pratiques de l'entreprise de référence susceptibles d'être adaptées chez nous, compte tenu de notre culture d'entreprise.
- Mettre en œuvre les améliorations.

**2.3.3.3.2 Le lien entre la méthode ABM et la méthode ABC :**

La méthode ABM se base sur le principe selon lequel, la méthode ABC fournit toutes les informations essentielles concernant les différentes activités (conception, approvisionnement, production, etc.). Les décideurs sont ainsi informés des causes, des facteurs influençant les coûts et des sources de profit. L'objectif de l'ABM est d'utiliser ces informations afin d'améliorer la gestion.<sup>1</sup>

En conclusion, le suivi budgétaire repose sur diverses pratiques essentielles qui ont pour objectif d'analyser les écarts par rapport aux prévisions, de communiquer les informations financières et d'optimiser la gestion des coûts et des activités. Afin de récapituler l'ensemble de ces pratiques de contrôle budgétaire, nous les synthétisons dans le tableau récapitulatif ci-dessous :

---

<sup>1</sup> Georges Langlois. Michel Bringer. Carole Bonnier. *Contrôle de gestion : manuel et application*. 6<sup>ème</sup> ed. Éditions : Foucher. 2014. P 161.

Tableau n° 1: synthèse de l'ensemble des pratiques de contrôle budgétaire :

<b>Pratiques de suivi budgétaire</b>		<b>Caractéristiques</b>
Analyse des écarts		<ul style="list-style-type: none"> <li>• Permet de comparer les prévisions budgétaires aux résultats réels.</li> <li>• Identifie les écarts entre les dépenses réelles et les dépenses prévues.</li> <li>• Aide à comprendre les raisons des écarts et à prendre des mesures correctives.</li> </ul>
Les tableaux de bord		<p>Le tableau de bord est un outil de suivi budgétaire essentiel qui consolide de manière concise les indicateurs financiers et opérationnels clés. parmi ces propriétés :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Un outil centralisé qui permet de visualiser les informations clés sur les budgets, les dépenses et les performances financières</li> <li>• Permet de suivre l'avancement des projets, les écarts budgétaires et les indicateurs de performance.</li> <li>• Facilite la prise de décision et la gestion des ressources</li> </ul>
Le reporting (rapport de contrôle)		<ul style="list-style-type: none"> <li>• La production de rapports réguliers sur les dépenses, les revenus et les écarts budgétaires</li> <li>• Permet de communiquer les informations financières aux parties prenantes internes et externes</li> <li>• Aide à identifier les problèmes potentiels et à prendre des mesures correctives</li> </ul>
Les méthodes budgétaires	La Méthode ABC (cout à base d'activités)	Méthode ABC (Activity-Based Costing) : une approche qui attribue les coûts aux activités spécifiques d'une organisation pour une meilleure allocation des ressources
	Méthode ABB (budget à base d'activités)	Méthode ABB (Activity-Based Budgeting) : une méthode qui établit le budget en fonction des activités nécessaires pour atteindre les objectifs de l'organisation

	Méthode ABM (Management à base d'activités)	Méthode ABM (Activity-Based Management) : une approche qui utilise les informations sur les activités pour améliorer la gestion des coûts et l'efficacité opérationnelle
--	--	--

**Source** : Établi par nous-mêmes sur la base de notre synthèse des informations issues des principales sources bibliographiques consultées.

### Conclusion :

Ce chapitre nous a permis de mieux comprendre les différents aspects du contrôle budgétaire dans les entreprises. Nous avons abordé en premier lieu le processus du contrôle budgétaire comporte plusieurs étapes clés comme l'élaboration du budget, l'analyse des écarts entre réalisations et prévisions et la mise en place d'actions correctrices.

En outre, le contrôle budgétaire repose sur plusieurs instruments variés, tels que le tableau de bord, qui regroupe des indicateurs de performance financiers et non financiers, ainsi que le reporting, qui permet de communiquer les informations de gestion aux différents niveaux. De plus, les méthodes budgétaires ABC, ABB et ABM appliquent une logique de gestion par activités.

Dans l'ensemble, cette illustration des pratiques du contrôle budgétaire démontre qu'il s'agit d'un processus complet visant à améliorer la performance de l'entreprise en pilotant et en surveillant de près ses activités et ses résultats.

# **Chapitre III**

**Analyse des pratiques du contrôle  
budgétaire au sein de l'entreprise**

**Algérie Télécom**

## **Introduction :**

Le contrôle budgétaire est un élément essentiel de la gestion financière des entreprises, permettant de planifier, suivre et contrôler les dépenses afin d'assurer une utilisation efficace des ressources. Dans le contexte spécifique d'Algérie Télécom, l'une des principales entreprises de services en Algérie, l'analyse des pratiques du contrôle budgétaire revêt une importance particulière. Cette étude vise à examiner en détail les méthodes et les processus utilisés par Algérie Télécom pour gérer ses budgets, ainsi que les résultats obtenus grâce à ces pratiques.

Notre travail se portera en premier lieu sur la présentation générale de l'entreprise « Algérie télécom », en évoquant en premier son historique, son domaine d'activité et l'organigramme qui récapitulera tous les départements et service au sein de cette entreprise. En seconde lieu voir la présentation de la démarche budgétaire au sein de la DOT,

En fin dans la dernière section ont entament l'analyse des pratique du contrôle budgétaire au sein de la DOT à travers la consolidation d'un ensemble de documents interne contenons les informations concernant l'ensemble des pratiques de suivi budgétaire, par la suite nous allons interpréter les informations reçues à travers l'entretien qui mise été mise en place avec le chef départements finance et comptabilité au sein de la DOT

### **3.1 Présentation de l'entreprise Algérie Télécom / SPA.**

Dans cette section nous allons présenter l'entreprise ou nous avons fait notre stage pratique on cite son historique, son domaine d'activité, son implantation géographique et l'organigramme qui nous résumera comment la direction d'Algérie Télécom est structuré et enfin ses missions.et objectifs.

#### **3.1.1 Historique de l'organisation d'accueil :**

Algérie Telecom, est une société par actions à capitaux publics opérant sur le marché des réseaux et services de communications électroniques.

Sa naissance a été consacrée par la loi 2000/03 du 5 août 2000, relative à la restructuration du secteur des Postes et Télécommunications, qui sépare notamment les activités Postales de celles des Télécommunications.

Algérie Telecom est donc régie par cette loi qui lui confère le statut d'une entreprise publique économique sous la forme juridique d'une société par actions SPA. Au capital social

de 115.000.000.000,00 Dinars et inscrite au centre du registre de commerce le 11 mai 2002 sous le numéro 02B 0018083.

Entrée officiellement en activité à partir du 1er janvier 2003, elle s'engage dans le monde des Technologies de l'Information et de la Communication avec trois objectifs:

- Rentabilité
- Efficacité
- Qualité de service

Algérie Telecom est leader sur le marché Algérien des télécommunications qui connaît une forte croissance. Offrant une gamme complète de services de voix et de données aux clients résidentiels et professionnels.

Cette position s'est construite par une politique d'innovation forte adaptée aux attentes des clients et orientée vers les nouveaux usages.

Son ambition est d'avoir un niveau élevé de performance technique, économique, et sociale pour se maintenir durablement leader dans son domaine, dans un environnement devenu concurrentiel.

Son souci consiste, aussi, à préserver et développer sa dimension internationale et participer à la promotion de la société de l'information en Algérie.

Le GROUPE TELECOM ALGERIE: Fondé le 9 Novembre 2017, est une entreprise publique économique et société par actions algérienne de télécommunications ayant pour principal but la mise en œuvre, la coordination et le contrôle des grands projets de télécommunications en Algérie.

Le GROUPE TELECOM ALGERIE possède six sociétés économiques publiques dont quatre sont directement rattachées à lui tandis que les deux autres le sont indirectement par le biais de ses filiales en tant que sous-filiales. Le groupe compte actuellement plus de 25000 employés à travers tout le territoire national et à sa tête Monsieur Khaled ZARAT entant en tant que Président Directeur Général.

### **3.1.2 Missions et stratégie d'Algérie Télécom :**

#### **3.1.2.1 Missions d'Algérie Télécom :**

Toujours à la recherche de l'optimum en matière de qualité de service, et afin de proposer des prestations en adéquation avec l'évolution des besoins et contraintes du marché, Algérie télécom satellite se donne pour mission de :

- Assurer en permanence le recueil des indicateurs permettant de mesurer, anticiper, cerner et suivre l'évolution de la demande du marché.
- Initier l'acquisition et l'adjonction de technologies nouvelles en réponse aux évolutions technologiques et besoins latents de la clientèle.
- Établir, développer, exploiter les réseaux de télécommunications par satellite (Intelsat, Inmarsat, Vsat, GMPCS ...) dans le respect des normes et des règles internationales.
- Garantir le transport et l'acheminement des communications nationales et internationales dans le respect des accords d'exploitation avec les fournisseurs de services et les organisations internationales de communication par satellites (GMPCS, Intelsat, Eutelsat, SES New Skies, Arabsat, UIT).
- La Recherche permanente pour la mise à jour des Techniques Innovantes et valorisantes en adéquation avec l'évolution constante des Technologies de l'Information et de la Communication par Satellite.

### 3.1.2.2 Stratégie d'Algérie Télécom :

- Offre de services innovants à la pointe de la technologie.
- Satisfaction des besoins de ses clients avec des solutions globales et performantes.
- Engagement au service du développement économique et du bien-être de la société.
- Développement et exploitation des réseaux de télécommunications par satellite dans le respect des normes internationales.
- Asseoir une solide base de développement par la mise en œuvre et le déploiement avec vigueur et constance des moyens humains et matériels pour garantir des avancées majeures sur les plans Technique et Commercial.

### 3.1.3 Les valeurs d'Algérie Télécom :

- **La proximité** : à contrecourant des acteurs qui prônent la concentration des infrastructures, nous avons fait le choix et le pari d'implanter des centres régionaux à proximité des utilisateurs.
- **La flexibilité** : est une notion centrale de la culture d'entreprise. Elle a permis à Algérie Télécom Satellite de rester agile sur un secteur qui évolue rapidement. Aujourd'hui encore, l'excellente santé de la société permet de mettre en application sa stratégie dans une logique de conservation du développement socioéconomique du pays.
- **La qualité** : l'engagement d'une société vis à vis de ses clients mais également de ses partenaires est souvent la meilleure des publicités. C'est pourquoi, Algérie Télécom Satellite

s'est, en quelques années, discrètement imposé comme un acteur de référence sur le marché des télécommunications par satellite.

- **L'authenticité** : figure également dans les valeurs clefs de l'entreprise. Chez Algérie Télécom Satellite, bien se comporter, traiter les clients et partenaires comme nous aimerions être traités et ne pas se contenter de mots mais d'actes est un véritable leitmotiv. Au quotidien, l'ensemble de nos équipes essaie de conserver cette volonté, cet engagement et ces valeurs auprès de l'ensemble de nos parties prenantes.

### **3.1.4 Les services et les produits d'Algérie Télécom (AT) :**

Les services et les réalisations d'AT sont les suivants :

- Réalisation et maintenance du réseau de communication, ce qui permet de fournir un Service de téléphonie fixe.

- Réalisation et exploitation des réseaux Internet qui permettent de profiter d'une connexion Très haut débit

- Développement des services à valeurs ajoutées permettant aux abonnés d'accéder à des Contenus éducatifs et de divertissement.

Algérie Télécom en ce moment compte 3.2 Millions de clients abonnés à la téléphoné fixe et haut débit Filaire et sans fil. Plus de 20 000 sites pour administrations publiques, ministères, universités, en plus de 6000 établissements financiers, et assurances, ainsi que plus de 3000 sites pour les grandes Entreprises Elle a une présence commerciale sur toute l'Algérie à travers : 465 Agences Commerciales sur les 48 wilayas. Aussi, elle a développé l'entreprenariat, à travers 4000 projets réalisés, et la création 600 PME, en plus de 2500 personnels formés.

### **3.1.5 Organisation d'Algérie Télécom :**

Algérie Télécom est organisée en Divisions, Directions Centrales, et Régionales et directions opérationnelles de wilaya autour de ses métiers, à cette structure s'ajoutent trois filiales:

- Mobile (Mobilis)
- Internet (Djaweb)
- Télécommunications Spatiales (RevSat)

Algérie Telecom s'implique dans le développement socio-économique du pays à travers la fourniture des services de télécommunications. En outre, Algérie Télécom met en œuvre des moyens importants pour rattacher les localités isolées et les établissements scolaires.

Le Marketing et l'action commerciale pour réhabiliter l'image de marque d'Algérie Telecom et fidéliser sa clientèle, notamment par la mise en place du système informatique « NGBSS » qui permet :

- Le client aura un guichet unique au niveau de l'ACTEL, qui saisit la demande du client, ses coordonnées, l'adresse, etc.
- La suppression de l'échange de papier entre les services techniques et l'Actel "gestion zéro papier".
- Permettre aux clients de consulter leurs factures à travers l'Internet.
- Partenariat dans le cadre du partenariat, Algérie Télécom pourra profiter aussi bien du savoir-faire que de capitaux. S'agissant de diversification d'activités, la branche des services d'Algérie Télécom, contrairement à celle des infrastructures sera largement ouverte à la concurrence à travers des partenariats susceptibles d'engendrer l'investissement pour obtenir des niveaux de rentabilité élevés avec des retours rapides sur investissements.

### **3.1.6 Les systèmes d'information d'Algérie Télécom :**

Les différents systèmes importants et opérationnels, au sein de l'entreprise sont énumérés Comme suit :

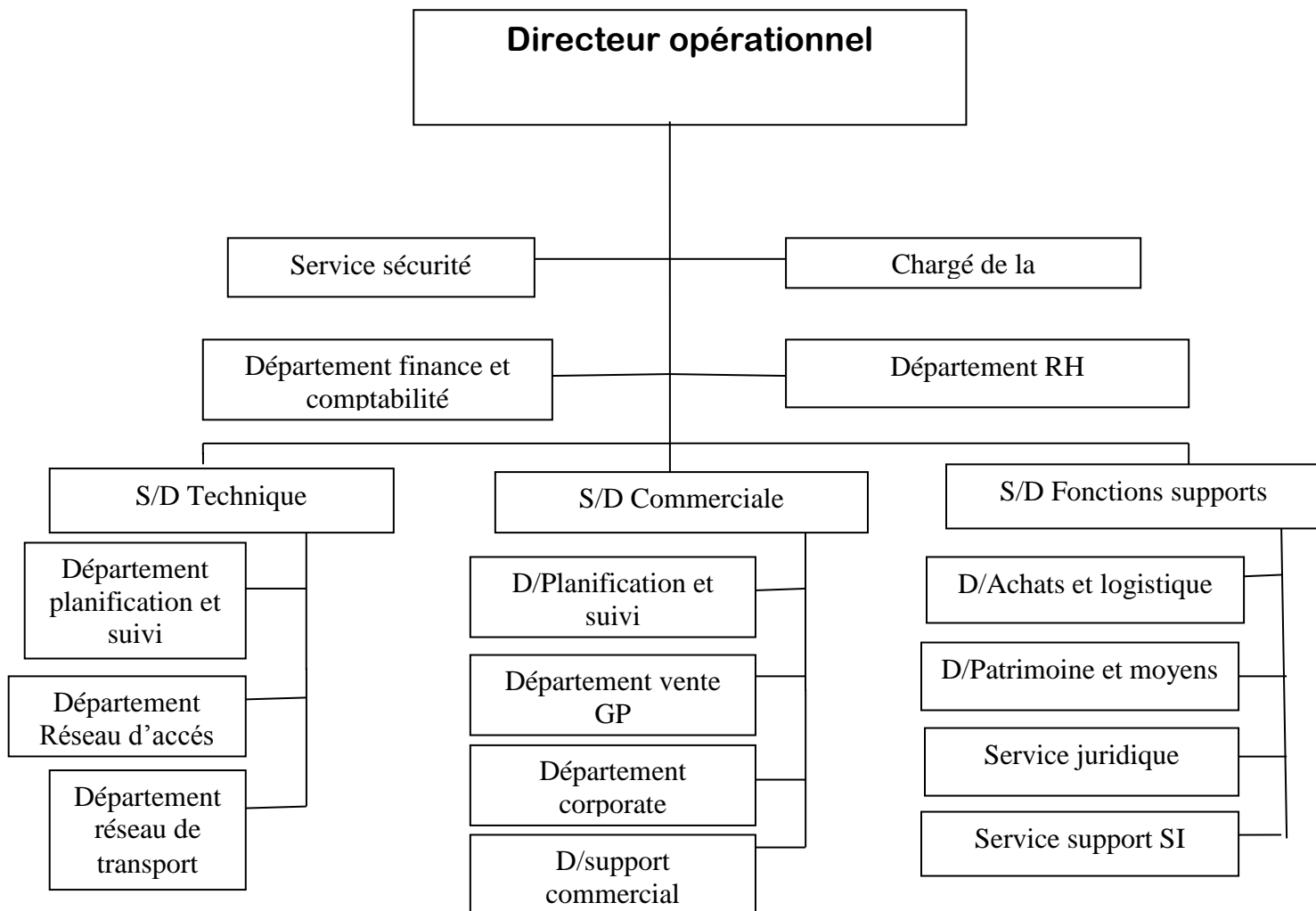
- Système de la facturation « GAIA » : qui permet la gestion commerciale, Financière et technique du réseau fixe d'Algérie Télécom.
- Système des finances et de la comptabilité « ORACLE FINANCE» : gère les Finances et la comptabilité générale de l'entreprise
- Système des ressources humains « HR ACCESS » : permet la gestion du Personnel, le calcul de la paie et la formation suivie par les employés.
- Système de collecte « G-COLLECT » : gère la collecte du trafic téléphonique Entrant et sortant de la téléphonie fixe et mobile.
- Système d'interconnexion ICT et ITU : gère les décomptes de l'interconnexion nationale et internationale entre le fixe et les opérateurs mobiles (Mobilis, Djezzy et Watania.
- Système de facturation ADSL « OCS », « CCBS » et « CVBS » : gère la Facturation de l'ADSL des plateformes Easy, Anis+, Anis et Fawri.
- Système décisionnel « MOACHIR » : représente le tableau de bord de l'entreprise (Solution interne) .
- Système documentaire« GDOC-AT » : représente le portail documentaire de L'entreprise (solution interne) ;

- Autres systèmes tels que : (site web de l'entreprise, espace clients, espace employés, portail corporatif, portail entreprise, argumentaire de ventes, gestion des réclamations.

### 3.1.7 Organigramme d'Algérie Télécom :

Devant la taille importante du groupe Algérie Télécom, nous avons choisi de mettre l'organigramme de la DOT, qui représente un organe décentralisé de la direction générale implanté au niveau de chaque wilaya. L'organigramme de la direction opérationnelle des télécommunications TIZI-OUZOU se présente comme suit :

**Schéma n° 13: L'Organigramme de la direction opérationnel des télécommunications de Tizi-Ouzou**



**Source** : document interne de l'entreprise Algérie Télécom.

### **3.1.8 La direction opérationnelle des télécommunications (DOT) :**

La direction opérationnelle des télécommunications est une entité opérationnelle dotée de l'autonomie budgétaire et financière elle gère les entités techniques et commerciales qui lui sont rattachées.

Au niveau de la wilaya de Tizi-Ouzou nous trouvons 10 agences commerciales la DOT de Tizi-Ouzou se situe au centre-ville de Tizi-Ouzou. Le directeur de la DOT est assisté par le management des ACTEL (agence commerciale de télécommunications). Le chargé de communication de la DOT, travaille avec les directeurs des ACTEL, et ces derniers sont appelés à diffuser l'information. La DOT de Tizi-Ouzou est structurée en six départements et dotés de quatre cellules rattachées directement au directeur opérationnel des télécoms, la mission de la DOT est :

- Veiller au bon accomplissement du service public et la coordination avec les autres DOT par l'utilisation des TIC

- Identifier les localités non ou peu desservies par les réseaux de la poste et des Télécommunications aux fins d'une meilleure couverture

- Améliorer la coordination entre les services et aboutir à une gestion efficiente des clients internes et externes.

Nous avons retenu que la DOT de Tizi-Ouzou comme terrain de recherche de notre thématique plus spécifiquement dans le service de finance , pour essayer d'apporter des réponses à notre problématique, cette direction est rattachée directement à l'entreprise mère Algérie Télécom qui est spécialisé dans le domaine de la télécommunication à savoir la réalisation et la maintenance des réseaux de communication, et l'exploitation des réseaux Internet.

### 3.2 La démarche budgétaire au sein de la Direction d'Algérie Télécom direction opérationnel de Tizi-Ouzou (DOT) :

Dans cette section nous allons analyser les résultats de notre recherche qui porte essentiellement sur le traitement des informations recueillis par le biais de l'analyse documentaire, de l'observation sur le terrain, ainsi que des entretiens. Ces données nous permettront de mieux comprendre le processus budgétaire de l'entreprise Algérie Télécom DOT.

#### 3.2.1 Présentation de la méthodologie de travail :

Notre stage a été réalisé au sein de la divisions de finance et comptabilité de la DOT Algérie télécom. en raison de l'attachement du service budget et contrôle de gestion à cette la divisions.

En effet, dans cette section, nous examinerons en détail plusieurs notions fondamentales qui occupent une place centrale dans le processus budgétaire de la DOT.

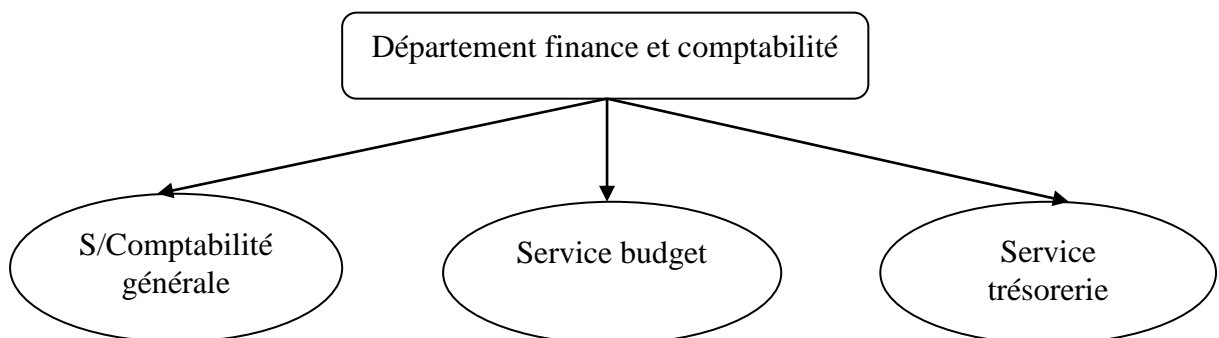
Avant de procéder à décrire le processus budgétaire de la DOT Algérie télécom, il nécessaire de définir la division finance et comptabilité.

##### 3.2.1.1 Définition de la division finance et comptabilité de la DOT :

La division finance et comptabilité est pris en charge par le contrôleur de gestion a pour mission principale de gérer les aspects financiers et comptables de la DOT. Elle constitué de trois services à savoir :

- Service comptabilité générale.
- service trésorerie.
- service budget.

**Schéma n° 14: Structure organisationnelle de la division Finance et Comptabilité d'Algérie Télécom :**



**Source :** Documents interne de l'entreprises Algerie télécom .

En référence à l'organigramme ci-dessus, la division se compose des services suivants :

#### **3.2.1.1.1 Service comptabilité générale :**

Ce service a pour mission la tenue et le suivi de la comptabilité générale. Il est chargé de préparer les documents comptables réglementaires, de réaliser les travaux de clôture comptable à la fin de chaque exercice, ainsi que de produire les documents nécessaires pour la clôture des comptes.

#### **3.2.1.1.2 Service trésorerie:**

Le service de trésorerie est responsable de la vérification des dossiers de paiement, de l'élaboration et du suivi du plan de financement mensuel, ainsi que le suivi détaillé de l'ensemble des comptes de trésorerie de la DOT et des Actels (BNA et CCP).

#### **3.2.1.1.3 Service budget :**

La mission de ce service est le contrôle et la vérification des engagements budgétaires, ainsi que de contrôler les transactions par rapport au plan d'action validé par le conseil d'administration, en respectant la réglementation en vigueur.

Au niveau d'Algérie Télécom, Les tâches attribuées au service budget sont les suivantes :

- Fixer les objectifs et établir les prévisions à court, moyen et long terme, tout en les justifiant et les rendant révisables.
- collecter les informations des prévisions à long terme, de chaque département (technique, commercial...etc.).
- Analyser l'état d'avancement des réalisations par rapport aux prévisions pour mieux orienter l'entreprise.
- Coordonner la préparation des révisions éventuelles des budgets.

#### **3.2.2 Déroulement du processus de budgétisation de la DOT:**

Le processus budgétaire part de la formulation des objectifs généraux, puis l'élaboration des pré-budgets et le traitement des propositions budgétaires, pour aboutir au budget définitif approuvé par le conseil d'Administration, enfin le suivi des réalisations.

### **3.2.2.1 Procédure d'élaboration des budgets de la DOT :**

Chaque année au mois d'octobre, Algérie Télécom exige que chaque sous-direction élabore son propre plan d'action budgétaire en se basant sur les réalisations de l'année précédente (N-1), ainsi que sur les orientations des structures hiérarchiques, ces plans d'action doivent inclure les dépenses et les recettes prévues par la Direction Opérationnel (DOT) dans les délais fixés préalablement.

Ainsi, il est impératif que ces plans d'action soient soumis à la direction générale d'Alger dans les délais fixés préalablement.

Les services centraux chargés du suivi de plans d'actions contrôlent, puis consolident l'ensemble de plans transmis par la DOT. Une fois que le budget prévisionnel de l'ensemble du groupe est établi, il sera soumis à l'appréciation et à la validation du conseil d'administration.

En effet, L'élaboration du budget prévisionnel d'Algérie Télécom se structure en deux parties majeures à savoir :

- La partie Fonctionnement
- La partie Investissement.

#### **3.2.2.1.1 Le budget de fonctionnement**

Le budget de fonctionnement correspond à la consolidation de l'ensemble des charges liés au fonctionnement ou charges indirecte de l'entité. Ainsi ces dépenses seront réparties sur le budget d'investissement.

En ce qui concerne, le budget de fonctionnement d'Algérie Télécom représente les charges nécessaires au bon fonctionnement des services de l'entreprise, conformément au système comptable et financier. Ces charges sont réparties en cinq (05) grands comptes, à savoir :

##### **3.2.2.1.1.1 Achats Consommés (Compte 60) :**

Ce poste regroupe tous les achats destinés à être stockés et consommés par l'entreprise. Il englobe les appareils téléphoniques, les accessoires, les cartes, les modems, les fournitures d'énergie, les carburantes et autres marchandises tels que l'électricité, l'eau et le gaz, etc.

**3.2.2.1.1.2 Services Extérieurs et Autres Services (Compte 61-62) :**

Ce poste regroupe toutes les charges provenant de tiers autres que les achats. On y retrouve les honoraires, les commissions, les frais de location des bâtiments (commerciaux, administratifs, industriels, etc.), les frais d'abonnements au journal officiel, les frais d'assurance (logement, bâtiments, véhicules), ainsi que les travaux d'entretien, etc.

**3.2.2.1.1.3 Impôts, Taxes et Versements Assimilés (Compte 64) :**

Ce poste comprend tous les versements obligatoires à l'État et aux collectivités, ainsi que les autres versements institués par l'autorité publique pour financer des actions particulières. Il peut s'agir de taxes sur la formation professionnelle, de la taxe d'apprentissage, de la taxe sur l'activité professionnelle, des droits de timbres, etc.

**3.2.2.1.1.4 Autres Charges Opérationnelles (Compte 65) :**

Ce poste regroupe les charges opérationnelles qui varient généralement en fonction du niveau d'activité de l'entreprise ou de la division de celle-ci, sans que cette variation soit nécessairement proportionnelle. Il comprend les pénalités, les amendes fiscales, les frais de conseils et d'assemblées, ainsi que d'autres charges exceptionnelles.

**3.2.2.1.1.5 Charges Financières (Compte 66) :**

Les charges financières correspondent au coût des ressources d'emprunt obtenu auprès des différents créanciers bancaires et financiers. Le montant de ces charges financières varie en fonction du niveau d'endettement de l'entreprise et des taux d'intérêt. Il regroupe les intérêts des emprunts bancaires et les intérêts bancaires.

Par conséquent, ces charges indirectes ou charges de fonctionnement doivent être réparties sur les différents projets, activités et périmètres au sein de la Division, à l'aide de clés de répartition. Ces clés de répartition permettent de ventiler les charges indirectes par périmètre, puis par activité.

La clé de répartition est un procédé pour déterminer le partage des charges indirectes par nature entre les différents activités et périmètres. Cette clé de répartition s'établit par le poids d'investissement de périmètre et d'activités. Permettant ainsi une meilleure gestion des charges au sein de la Division.

### **3.2.2.1.2 Le budget d'investissements :**

Le budget d'investissement se réfère à une allocation de ressources dans le but d'accroître la richesse de la personne qui l'entreprend. Il s'agit d'une dépense immédiate effectuée dans le but de générer des avantages positifs mesurables à long terme.

Au sein d'Algérie Télécom, la catégorie d'investissement est répartie en trois grandes sections à savoir :

#### **3.2.2.1.2.1 Les investissements hors techniques :**

Les investissements de hors techniques font référence aux dépenses d'investissement qui ne sont pas directement liées aux équipements techniques de l'entreprises. Il s'agit principalement d'investissements dans :

- Les Bâtiments : il s'agit de l'acquisition de locaux et de la construction d'infrastructures socle. comme les constructions FTTB, FTTC, FTTX.
- Les Terrain : concerne l'achat de terrains nécessaires à la construction infrastructures réseaux permettant ainsi l'expansion et le développement de leurs activités.

#### **3.2.2.1.2.2 Les investissements techniques :**

Les investissements techniques regroupent l'acquisition d'équipements et de matériel technique nécessaires, se répartissant en trois catégories distinctes :

- Investissement techniques d'Environnement : incluant les systèmes de conditionnement d'air, d'énergie et de protection.
- Appareils de mesure : il s'agit des achats en outils et appareils propres à l'activité des Télécoms.
- Équipement passif : comprenant les éléments de canalisation, ainsi que le matériel technique tel que les chambres, dalles et installations de soutien.

Plus globalement, les investissements techniques et hors techniques visent principalement l'acquisition d'équipements et de matériels clés pour mener à bien les activités du secteur des télécommunications.

#### **3.2.2.1.2.3 Autres investissements :**

Cette catégorie regroupe représentent les projets en relations directes avec le métier d'Algérie Télécom comprenant notamment :

- Raccordement des abonnés : Ces projets visent à assurer le raccordement des abonnés aux services de télécommunication fournis par Algérie Télécom.

- Canalisation : Concerne les travaux d'établissement ou d'extension des canalisations souterraines et aériennes destinées à supporter les câbles de télécommunication.

- Installations générales: Concerne l'acquisition d'équipements, de matériels et travaux nécessaires au fonctionnement et à la maintenance des infrastructures et réseaux de télécommunication (centraux téléphoniques, stations relais, sites techniques, etc.).

En final, on peut motionné que le budget prévisionnel revêt une importance stratégique au sein d'Algérie Télécom. Son principal objectif est de structurer les projets de l'entreprise en leur associant des données chiffrées, permettant ainsi de matérialiser financièrement les idées et initiatives. Il dessine une feuille de route pluriannuelle en termes de résultats attendus. De cette manière, le budget prévisionnel aide à la planification des activités sur le moyen terme et à l'anticipation des risques financiers potentiels.

### **3.2.2.2 Procédure de mise en œuvre d'un budget pour un projet d'investissement au sein d'Algérie Télécom (DOT):**

Une fois le budget validé par la hiérarchie, l'équipe en charge du projet d'investissement procède à une étude technique afin d'évaluer les aspects techniques requis pour la réalisation du projet, cette étude s passe par les quatre phases suivantes :

#### **3.2.2.2.1 Identification du projet d'investissement :**

La phase d'identification vise à formuler de manière précise l'intitulé du projet d'investissement, qu'il soit de nature technique ou non technique ainsi que des autres investissements associés.

#### **3.2.2.2.2 La conception du projet d'investissement :**

La phase de conception vise à définir les paramètres techniques du projet, ainsi que le coût prévisionnel de l'ensemble des travaux et équipements. Dans ce but, Algérie Télécom élabore initialement un avant-projet sommaire (APS). Ce document permet de suivre le travail du concepteur et de valider progressivement toutes les options techniques proposées. Par la suite, il conduit à l'élaboration d'un avant-projet détaillé qui décrit avec précision toutes les caractéristiques des travaux à entreprendre.

Par la suite, la DOT prépare un devis estimatif et quantitatif, en vue de la rédaction ultérieure d'un cahier des charges.

Afin de procéder à la réalisation du projet d'investissement, la DOT procède à la publication d'une annonce sur le site web d'Algérie Télécom ainsi que dans le journal national, dans le but de sélectionner les entreprises qui assureront les prestations de service requises dans ce contexte.

#### **3.2.2.3 La réalisation du projet d'investissements :**

La phase de réalisation du projet pourra débuter une fois que toutes les études de conception ont été achevées. Cette étape marque le passage à l'action et la mise en œuvre concrète des idées et des plans établis lors de la phase de conception. Par la suite, l'entreprise prestataire sélectionnée pour le projet procédera à sa mise en œuvre, sous la supervision d'un surveillant désigné par Algérie Télécom.

Le surveillant et l'entreprise prestataires sont tenus de signaler toutes les défaillances et contraintes dans les délais. De plus, un rapport hebdomadaire d'attachement doit être établi et soumis afin de suivre l'avancement des travaux.

En effet, Le service budget procède au suivi des investissements pendant la période de réalisation du projet, le suivi du budget portera sur un planning de suivi qui déterminera l'avancement du projet, les coûts ainsi que la qualité de la prestation de service attendue.

Une fois la réalisation du projet terminée, l'entreprise remet le rapport d'attachement final à Algérie Télécom, qui procède ensuite à une vérification,

#### **3.2.2.4 Le paiement du prestataire :**

Après l'achèvement de la réalisation du projet, le prestataire émet une facture comprenant le montant final de la réalisation. Cette facture sera ensuite réglée par Algérie Télécom.

#### **- Synthèses :**

En résumé, nous pouvons dire que, l'adoption de cette procédure par Algérie télécom, leur permettra de mieux contrôler ses coûts tout au long du cycle de vie du projet. En effet, les études techniques, les validations progressives, et la transparence dans la sélection des prestataires contribuent à minimiser les risques financiers et à assurer une utilisation efficace des ressources budgétaires. Par conséquent, cette procédure renforce la maîtrise du système de

contrôle budgétaire grâce à une planification détaillée et une surveillance constante tout au long du processus d'investissement.

### **3.2.3 Le suivi- contrôle- budgétaire au sein d'Algérie télécom (DOT) :**

La démarche budgétaire est considérée comme complète lorsqu'elle est suivie d'une phase de suivi-contrôle budgétaire. Cette étape permet à la direction de vérifier si les budgets alloués aux différents centres de responsabilités ont été effectivement respectés.

Il convient de rappeler que le contrôle budgétaire implique la comparaison entre les réalisations effectives et les prévisions établies, afin de constater les écarts budgétaires, d'identifier leurs causes et de mettre en place les mesures correctives appropriées.

A cet effet, Algérie Télécom réalise mensuellement un suivi budgétaire permettant de contrôler l'exécution du budget. Ce contrôle est effectué par le service budget, qui fait partie du département finance. La mission de ce service est de collecter les informations nécessaires auprès des services responsables des projets et chargés de l'exécution du plan d'action prévisionnel.

Le chargé du budget a pour responsabilité de recueillir, vérifier et consolider les réalisations du mois précédent de l'année (N-1) en suivant les modèles préétablis. Ces informations sont ensuite transmises à la hiérarchie pour être exploitées au plus tard le 06 du mois en cours de l'année (N).

Cependant, ce processus de contrôle budgétaire permet à l'entreprise Algérie Télécom de suivre de près l'exécution de son plan d'action prévisionnel et de prendre les mesures nécessaires en cas d'écart entre les réalisations et les prévisions budgétaires.

#### **3.2.3.1 Les finalités du suivi-contrôle budgétaire au sein de la DOT :**

Les finalités majeures du contrôle budgétaire au sein de l'entreprise Algérie Télécom sont synthétisées dans le tableau ci- dessous :

**Tableau n° 2: représentation des principales finalités du contrôle budgétaire au sein d'Algérie télécom :**

<b>Les finalités</b>	<b>Leurs contenus</b>
Suivre l'exécution du budget	Le contrôle budgétaire permet de vérifier si les dépenses et les recettes de l'entreprise sont conformes aux prévisions budgétaires établies. Cela permet de détecter les écarts et de prendre les mesures nécessaires pour les corriger.
Optimisation de l'allocation des ressources	En contrôlant le budget, Algérie Télécom peut identifier les domaines où les ressources sont mal utilisées ou sous-utilisées. Cela permet de réallouer les ressources de manière plus efficace et d'optimiser les dépenses.
Évaluation de la performance	Le contrôle budgétaire permet d'évaluer la performance de la DOT en comparant les résultats réels aux objectifs budgétaires. Cela permet d'identifier les domaines où des améliorations sont nécessaires et de prendre des mesures correctives si nécessaire.
Favoriser la prise de décision éclairée	En ayant une vision claire de l'exécution du budget, Algérie Télécom peut prendre des décisions éclairées en matière d'investissement, de gestion des coûts et de planification financière. Le contrôle budgétaire fournit des informations précieuses pour évaluer la rentabilité des projets et prendre des décisions stratégiques.

**Source :** Etabli par nous-mêmes à la base des informations obtenues auprès d'Algérie Télécom.

### 3.3 Analyse des pratiques du contrôle budgétaire au sein d'Algérie télécom DOT:

Dans le cadre de notre étude au sein de l'entreprise, nous procéderons à une analyse des pratiques de contrôle budgétaire d'Algérie Télécom. Pour ce faire, nous examinerons toutes les opérations effectuées par l'entreprise au cours du mois septembre de l'année 2020.

#### 3.3.1 Évaluation de l'état des réalisations des investissements de la DOT au cours de l'année 2020 :

Les réalisations des l'investissement pour le mois de septembre de l'année 2020, sont synthétisés dans le tableau ci-dessus.

**Tableau n° 3: Etat récapitulatifs des réalisations d'investissements à la fin du mois de septembre 2020.**

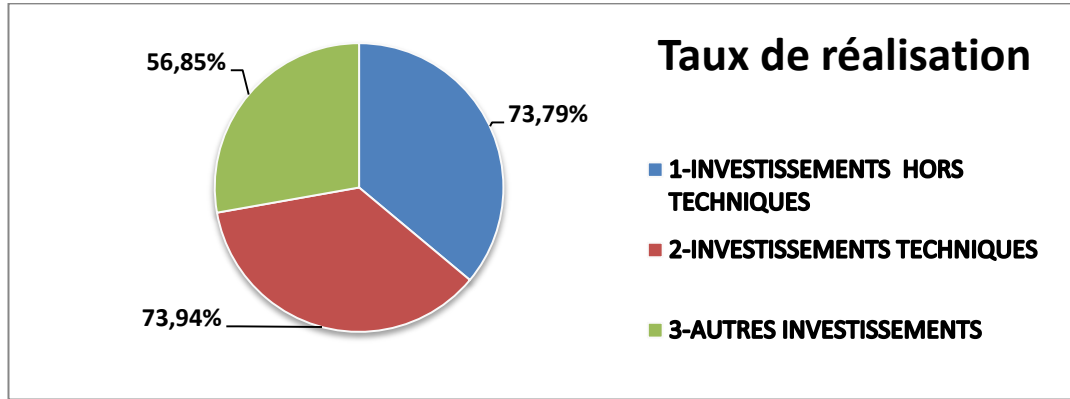
Unité : KDA

<i>Désignation</i>	<i>Budget 2020</i>	<i>Cumul des réalisations</i>	<i>Taux de réalisation</i>
<b>1-Investissements hors techniques</b>	<b>19013,00</b>	<b>14030,00</b>	<b>73,79 %</b>
Bâtiment	3430,00	800,00	23,32 %
Terrain	56,00	0.00	-
Mobilier	12497,00	11700,00	93,62 %
Informatique	3 000.00	1500,00	50,00 %
Social	30.00	30.00	100 %
transport	0.00	0.00	-
<b>2-Investissements techniques</b>	<b>11130,00</b>	<b>8230,00</b>	<b>73,94 %</b>
RÉSEAU CORE	0.00	0.00	-
Réseau d'accès	0.00	0.00	-
Réseau de transport	0.00	0.00	-
Environnement	630,00	630,00	100 %
Appareil de mesure	0.00	0.00	-
Equipements passif	10500,00	7600,00	72,38 %
<b>3-Autres investissements</b>	<b>36185,98</b>	<b>20570,00</b>	<b>56,85 %</b>
Installations générales	820,00	270,00	32,93 %
Agencement et aménagements	17900,00	9 500,00	53,07 %
Travaux de canalisation et pose de câble	14045,98	8000,00	56,96 %
Raccordements des abonnés	3420,00	2800,00	81,87 %
<b>TOTAL</b>	<b>66328,98</b>	<b>42830,00</b>	<b>64,57 %</b>

**Source :** Etabli par nous-mêmes à partir des documents fournis par, département finance et compatibilité de l'entreprise Algérie télécom, 2023.

La figure ci-dessous présente de manière claire les données du tableau précédent, illustrant également le taux des réalisations d'investissements au cours de la période de septembre 2020.

**Figure n° 1: Compréhension graphique des niveaux d'investissement réalisés pour le mois de septembre 2020 :**



**Source :** Etablie par nous-mêmes a partir des données du tableau au- dessus

**Interprétation :**

Le taux de réalisation global pour l'ensemble des investissements atteint 64,57 %. Ce taux est réparti entre trois catégories d'investissements principaux, comme l'indique le tableau et la représentation graphique au-dessus.

L'analyse de ces réalisations laisse apparaitre que la DOT a enregistré un taux appréciable dans différentes catégories d'investissements, à savoir les investissements hors techniques, les investissements techniques et les autres investissements.

- Concernant la catégorie d'investissements hors techniques, qui disposait d'un budget initial de 19013 KDA, un taux de réalisation de 73,79% de ce budget a été atteint.
- De même, pour la catégorie d'investissements techniques, avec un budget initial de 11130 KDA, un taux de réalisation de 73,79% qui a été atteint.
- Cependant, la catégorie des "Autres investissements" qui avait le plus gros budget à 36185,98 mais seulement un taux 56,85% qui a été réalisé.

Ces taux de réalisation observés pour le deuxième semestre de l'exercice sont considérés comme acceptables compte tenu de la périodicité choisie, ce qui explique l'évolution des taux d'investissement technique et non technique, reflétant ainsi l'avancement des projets. Cependant, la catégorie "Autres investissements" a un taux de réalisation inférieur aux autres

catégories, ce qui pourrait refléter à des contrainte environnemental en interne ou bien en externe rencontrés lors de la mise en œuvre de ces investissements.

### 3.3.2 Évaluation de l'état des réalisations relatives aux charges du fonctionnement de la DOT au cours du mois de septembre de l'année 2020 :

Pour l'état d'avancement des engagements prévues au budget 2020 pour les principales catégories de charges de fonctionnement qui sont également associer des taux de réalisations à fin du moi de septembre 2020 pour l'entreprise Algérie Télécom et sera récapitulé dans le tableau ci-dessus

**Tableau n° 4** : Etat récapitulatifs de réalisations des engagements des charges de fonctionnements à la fin du mois de septembre 2020 :

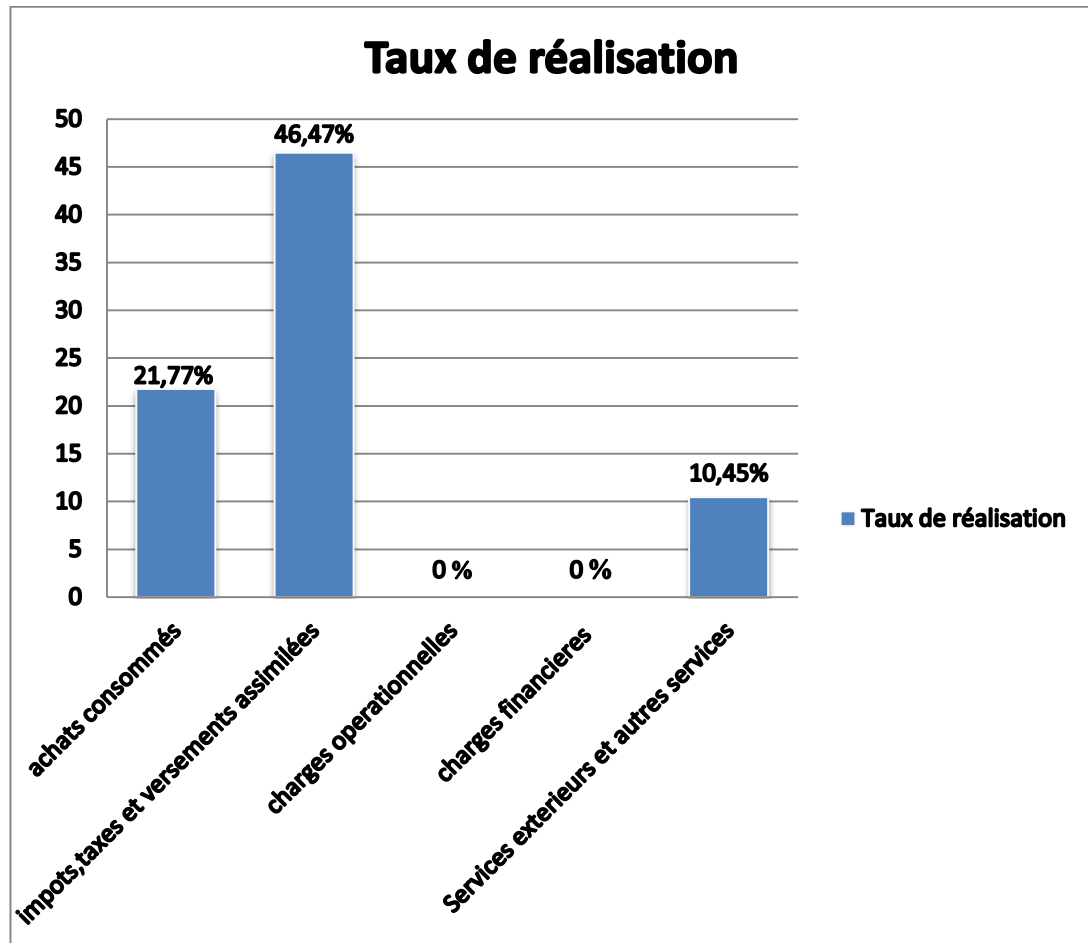
**Unité : KDA**

Désignation	Budget 2020	Réalisation	Taux de réalisation
Achat consommés (compte 60)	58 410,00	12713,00	21,77%
Service extérieur et autres services (compte 61.62)	294 759,00	30812,00	10,45%
Impôt, taxes et versement assimilés (compte 64.)	510,00	237,00	46,47%
Autres charges opérationnelles (compte65)	-	-	0,00%
Charges financières (compte66)	-	-	0,00%
<b>TOTAL</b>	<b>353 679,00</b>	<b>43762,00</b>	<b>12,37%</b>

**Source :** Conçu par nous même à partir des documents internes de l'entreprise Algérie Télécom, 2023.

La figure ci-dessous présente de manière claire les données du tableau précédent, illustrant également des taux de réalisation des engagements de fonctionnements à la fin du mois de septembre 2020.

Figure n° 2: Compréhension graphique des taux de réalisation des engagements de fonctionnements pour le mois de septembre 2020 :



**Source :** Conçu par nous même à partir des données du tableau au- dessus.

**Commentaire :**

À partir du tableau et la représentation graphiques au dessus, nous observons que les réalisations globales pour la partie fonctionnement représentent environ 12,37 %. La plus grande part de dépenses est enregistrée dans la catégorie impôt et taxes et versement assimilés, avec un taux de 46,47%. Cette catégorie englobe la Taxe sur les Activités Professionnelles (TAP), qui correspond à 1,5% des revenus que l'entreprise est tenue de verser obligatoirement avant le 20 de chaque mois au service des impôts.

Pour la catégorie "Achat consommés", les dépenses représentent environ 21,77% du budget prévu pour l'année 2020. Ce taux indique que les dépenses de cette catégorie se effectué en fonction de la nécessité d'Algérie télécom.

Puis, en ce qui concerne la catégorie des services extérieurs et autres services, ne représentent que 10,45% du budget prévu. Cela indique que ces dépenses sont relativement faibles par rapport aux prévisions à ce stade de l'année.

En revanche on remarque qu'au niveau des deux dernières catégories, autres charges opérationnelles et le compte 66 charges financières le taux des réalisations est 0% ceci s'explique par le fait que c'est des charges variables.

### 3.3.3 Analyse et interprétation des écarts budgétaire au sein d'Algérie télécom :

Au sein d'Algérie télécom, Le contrôle budgétaire intervient pour assurer le suivi. Il s'agit d'une évaluation à postériori qui confronte les prévisions aux réalisations, permettant ainsi de calculer les écarts et, surtout, de les analyser en vue d'identifier les causes des écarts, puis d'informer les différents niveaux hiérarchiques afin de prendre des mesures correctives d'apprécier l'activité des responsables.

#### 3.3.3.1 Constatations des écarts budgétaires sur les investissements hors technique :

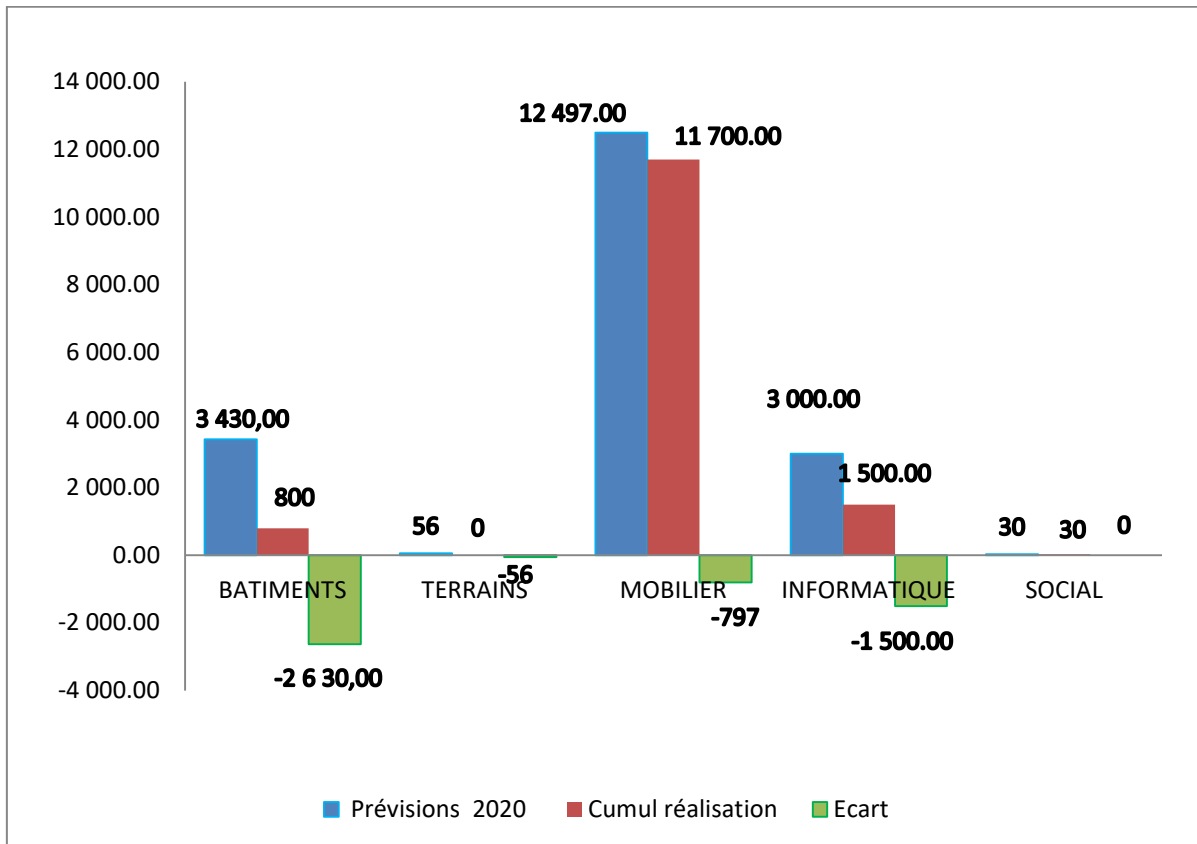
**Tableau n° 5: Représentation des écarts budgétaires sur les investissements hors technique pour le mois de septembre 2020.**

Unité : KDA

Désignation	Prévisions 2020	Cumul réalisation	Ecart	Qualification	Taux de réalisation
BATIMENTS	3 430,00	800,00	- 2 630,00	Défavorable	23,32%
TERRAINS	56,00	0	- 56,00	Défavorable	0,00%
MOBILIER	12 497,00	11 700,00	- 797,00	Défavorable	93,62%
INFORMATIQUE	3 000,00	1 500,00	- 1 500,00	Défavorable	50,00%
SOCIAL	30,00	30,00	0	Favorable	100,00%
<b>TOTAL</b>	<b>19 013,00</b>	<b>14 030,00</b>	<b>- 4 983,00</b>	<b>Défavorable</b>	<b>73,79%</b>

**Source :** Conçu par nous même à partir des documents internes de l'entreprise Algérie Télécom, 2023.

**Figure n° 3: Histogramme comparatif des réalisations à la prévision pour le chapitre des investissements hors technique à la fin du mois de septembre 2020.**



**Source :** Conçu par nous même à partir des données du tableau au-dessus.

**Interprétation :**

Le calcul des écarts entre les prévisions et les réalisations pour les investissements hors techniques se fait de la façon suivante :

$$\text{Ecart} = \text{Réalisation} - \text{Prévision}$$

Réalisation  $\geq$  prévision  $\Rightarrow$  Ecart favorable  $\Rightarrow$  Taux de réalisation  $\geq$  100%  $\Rightarrow$  objectif atteint

Réalisation  $<$  prévision  $\Rightarrow$  Ecart négative défavorable  $\Rightarrow$  Taux de réalisation  $<$  100%  $\Rightarrow$  objectif non atteint

A travers le tableau et le schéma au dessus, qui présente les écarts budgétaires sur le chapitre d'investissements hors techniques réalisés en septembre 2020 par rapport aux prévisions pour l'année 2020.

En effet, L'écart global constaté sur ce chapitre est de : - 4 983,00 KDA

Cette écart est négative ce qui indique que le montant réalisé, soit **14 030,00 KDA**, est inférieur au montant prévu, soit **19 013,00 KDA**. Par conséquent, cette situation est défavorable pour l'entreprise. et dans ce cas le taux de réalisation global est de **73,79%**

A cet effet, La majorité des projets de ce chapitre présentent des écarts défavorables, c'est-à-dire que les dépenses réalisées sont inférieures aux prévisions. Seul le projet "Social" a un écart favorable car les dépenses réalisées correspondent aux prévisions.

• **Pour les projets « bâtiments, informatique »** : les écarts sont très importants (entre **-2 630 KDA** et **-1500 KDA**) et le taux de réalisation est faible (**entre 23,32% et 50%**), qualifiés de défavorables.

Ces projet accusent un retard important par rapport aux prévisions, et cela du à des plusieurs raisons environnemental et des conditions de la pandémie Covid-19. Et aussi se traduit par le manque de personnel, pannes et défaillance équipements des sociétés de service en ce qui la réalisation du projet bâtiments

• **Pour le projet d'acquisitions des Terrains** : l'investissement prévu était du montant de **56,00 KDA**, mais aucune dépense n'a été réalisée jusqu'à la fin du mois de septembre. Cela entraîne un écart négatif de **-56,00KDA**. Le taux de réalisation est de **0,00%**, ce qui indique que l'investissement prévu n'a pas du tout été réalisé, ce qui est défavorable.

Cette situation indique que le retard dans le lancement de ce projet, est explique par le fait que ce projets inscrit sur ce chapitre sont toujours en phase administrative et seront lancé pour les prochain mois.

• **Pour le projet mobilier** : on constate que le montant des réalisations soit du montant de **11 700,00 KDA**, est inférieur à ce qui été prévu soit **12497,00 KDA**. Ce qui entraîne un écart négatif du mentant de **-797,00 KDA**. Cet écart est défavorable à ce stade de l'année bien que moins important par rapport aux autres investissements inscrits dans ce chapitre. En effet, le taux de réalisation atteint un niveau appréciable de **94%**

• **Pour le projet « social »** : on constate que pour la prévision du montant de **30,00 KDA**, à été totalement réalisée jusqu'en septembre. L'écart constaté est Nul, cela veut dire que l'entreprise a atteint de justesse ses objectifs ; ce qui est favorable. Le taux de réalisation est de **100,00%**.

Les taux d'atteinte des objectifs globale pour le chapitre d'investissements hors techniques est de **73,79 %**, jusque au mois de septembre Ce qui démontre que l'entreprise

Algérie Télécom se dirige probablement dans la bonne direction en ce qui concerne ces investissements.

En revanche, pour les écarts enregistré défavorables, Algérie télécom prendre des mesure corrective ce qui permet de les réduire ou les éliminés, à fin de garantirai une maitrise de son système de suivi pour les mois prochaine.

### 3.3.3.2 Constatations des écarts budgétaires sur les investissements techniques à la fin du mois de septembre 2020 :

**Tableau n° 6: Représentation des écarts entre les prévisions et les réalisations des investissements techniques pour l'année 2020.**

Unité : KDA

Désignation	Prévision 2020		Cumul des réalisations		ECARTS	Taux de réel
	Nombre	Montant	Nombre	Montant		
ENVIRONNEMENT	90	630,00	90	630,00	0	100,00%
EQUIPEMENTS PASSIFS	600	10500,00	100	7600,00	- 2 900,00	72,38%
<b>TOTAL investissements techniques</b>	<b>690</b>	<b>11 130,00</b>	<b>190</b>	<b>8230,00</b>	<b>- 2 900,00</b>	<b>73,94%</b>

**Source :** Conçu par nous même à partir des documents internes de l'entreprise Algérie Télécom, 2023.

#### **Commentaire :**

Ce tableau au- dessus, semble représenter une comparaison entre les prévisions pour le mois septembre 2020, et les réalisations effectives dans le chapitre des investissements techniques.

A cet effet en ce qui concerne les projets technique d'environnements, On constate que pour la prévision du montant de **630,00 KDA** a été totalement réalisée, ce qui correspond à un taux de réalisation de 100%. L'écart constaté est Nul, cela veut dire que l'entreprise a atteint de justesse ses objectifs.

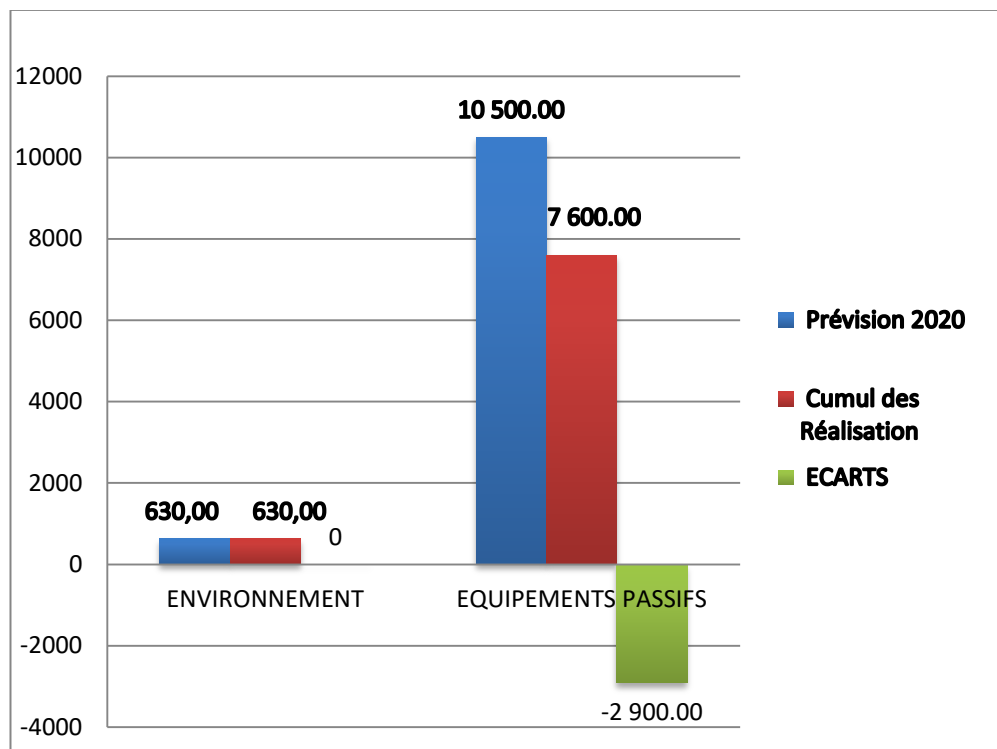
En revanche, pour le projet d'acquisitions des « Équipements passifs » : Nous remarquons, que Algérie télécom à enregistré un montant de réalisation inférieurs au montant prévu, ce qui entraîne un écart négatif du montant de **- 2 900,00 KDA**, cet écart

Est concéder comme défavorable par rapport à la prévision.

D'autre part Nous remarquons qu'au niveau des investissements techniques l'entreprise Algérie télécom a réalisé un taux de **73,94%**, cela signifie que pour l'entreprise Algérie télécom à ce stade de l'année ce résultat est probablement acceptable.

La figure ci-dessous présente de manière explicite les données du tableau précédent, tout en illustrant les montants des écarts entre les réalisations et les prévisions des investissements pour la période de septembre 2020 :

**Figure n° 4: Histogramme comparatif des réalisations à la prévision pour le chapitre des investissements technique à la fin du mois de septembre 2020.**



**Source :** Conçu par nous même à partir des données du tableau au- dessus.

Les difficultés enregistré lors de l'acquisition d'équipements passif est dû essentiellement aux éléments suivants :

- les changements économiques, fluctuations des taux de change,
- Contraintes logistiques : Les équipements passifs sont souvent fabriqués dans des pays éloignés des marchés finaux, ce qui a entraîné des retards dans les livraisons en raison

De ces contraintes logistiques.

### 3.3.3.3 Constatations des écarts budgétaires sur les investissements techniques à la fin du mois de septembre 2020 :

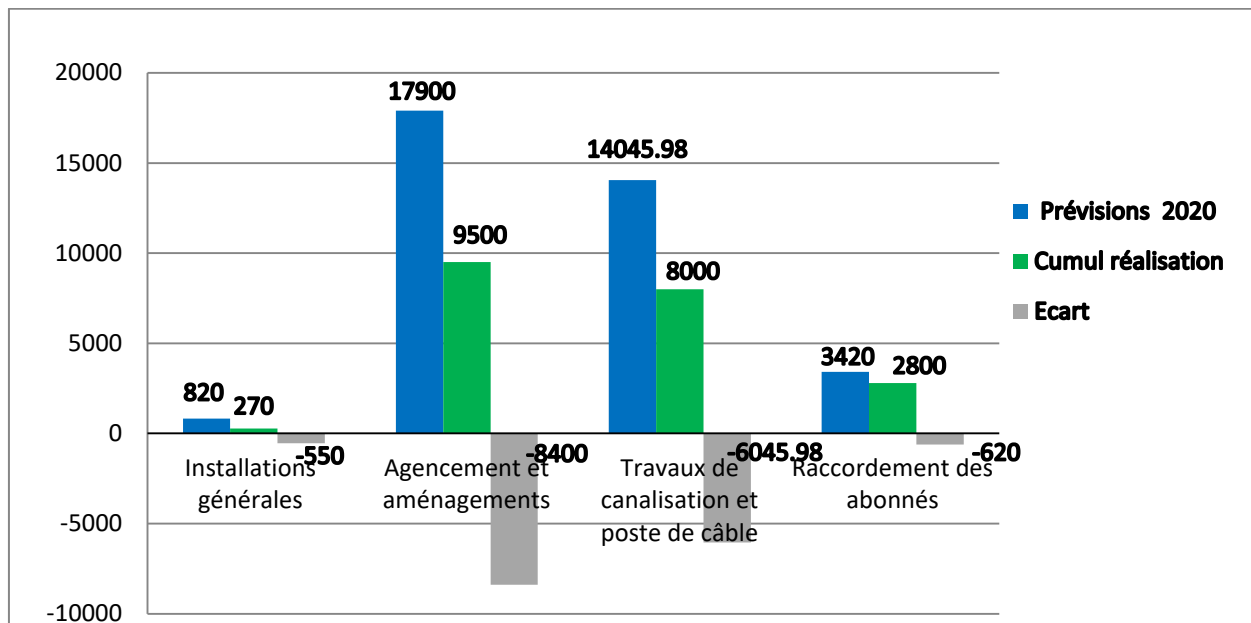
**Tableau n° 7: Représentation des écarts entre les prévisions et les réalisations pour le chapitre autre investissements pendant la période septembre 2020. Unité : KDA**

Désignation	Prévisions 2020	Cumul réalisation	Ecart	Qualification	Taux de réalisation
<b>INSTALLATIONS GÉNÉRALES</b>	<b>820,00</b>	<b>270,00</b>	<b>-550</b>	<b>défavorable</b>	<b>32,93%</b>
<b>AGENCEMENTS ET AMÉNAGEMENTS</b>	<b>17900,00</b>	<b>9500,00</b>	<b>-8400</b>	<b>défavorable</b>	<b>53,07%</b>
<b>TRAVAUX DE CANALISATION ET POSE DE CABLE</b>	<b>14045,98</b>	<b>8000,00</b>	<b>-6045,98</b>	<b>défavorable</b>	<b>56,96%</b>
<b>RACCORDEMENT DES ABONNES (TRAVAUX NEUFS)</b>	<b>3420,00</b>	<b>2800,00</b>	<b>-620</b>	<b>défavorable</b>	<b>81,87%</b>
<b>TOTAL</b>	<b>36185,98</b>	<b>20 570,00</b>	<b>-15615,98</b>	<b>défavorable</b>	<b>56,85</b>

**Source :** Conçu par nous même à partir des documents internes de l'entreprise Algérie Télécom, 2023.

La figure ci-dessous présente de manière explicite les données du tableau précédent, tout en illustrant les montants des écarts entre les réalisations et les prévisions des investissements pour la période de septembre 2020 :

**Figure n° 5: Histogramme comparatif des réalisations à la prévision pour le chapitre des investissements technique à la fin du mois de septembre 2020.**



**Source :** Conçu par nous même à partir des données du tableau au- dessus.

#### **Commentaire :**

D'après les données présentées dans le tableau et le schéma ci-dessous, on constate globalement que les réalisations sont inférieures aux prévisions pour le chapitre « Autres investissements », En effet, le taux de réalisation atteint un niveau de **56,85%**.

En ce qui concerne, Les projet des « Installations Générales », présente un écart défavorable considérable de **550 KDA**, par rapport aux prévisions, avec un taux de réalisation seulement de **32,93%**. Par conséquent, les dépenses sont nettement inférieures aux attentes pour ces projets.

De plus, il convient de noter que les projets des Agencements et Aménagements présente un écart défavorable significatif de **8400 KDA**, soit un taux de réalisation de seulement **53,07%**. Ce qui suggère que les dépenses engagées ne représentent qu'environ la moitié du montant prévu.

Quant aux projets des Travaux de Canalisation, nous constatons également un écart défavorable considérable de **6045,98 KDA**, avec un taux de réalisation de **56,96%**. Ces chiffres témoignent d'une sous-utilisations importante des fonds par rapport aux attentes initiales.

Cependant, le projet "Raccordement des Abonnés", est le seul projet dans ce chapitre qui se distingue par un écart plus faible du montant de - **620,00 KDA**, ainsi que d'un taux de réalisation appréciable de **81,87%**.

Au final, le taux global de réalisation du chapitre des "autres investissements" s'établit à **56,85%**. On peut dire que Ce résultat peut être considéré comme très satisfaisant étant donné que ce poste constitue le cœur de métier d'Algérie Télécom. En effet le but principal d'Algérie télécom est de réaliser le meilleur résultat sur ce volet d'"autres investissements" qui représente son activité principale.

**- Une Synthés :**

Algérie Télécom met en place un suivi budgétaire mensuel afin de détecter les écarts et les analyser. Dans cette optique, des réunions périodiques sont organisées tant au niveau local qu'au niveau central par les responsables d'Algérie Télécom. Ces réunions servent à discuter des résultats budgétaires obtenus et à identifier les chapitres qui ont enregistré des écarts défavorables.

**a- Au niveau local :**

Identifier les actions qui enregistrent des difficultés de réalisations ; Il convient ensuite de comprendre la nature de ces contraintes, qui peuvent être comme suit :

- Contraintes internes : Cela inclut les études non réalisées, les projets non lancés, les problèmes de fourniture au magazine et les retards dans les délais de réalisation.
- Contraintes externes : Il peut s'agir du manque d'autorisations nécessaires de la part des riverains pour l'apposition de certaines installations.
- Ajustement budgétaire.

**b- Au niveau central :**

Tous comme le niveau local, le niveau central recense l'ensemble des contraintes qui compromettent de compromettent l'aboutissement du plan d'action. Ces contraintes peuvent être de différentes natures, telles que les contraintes techniques, humaines, matérielles et procédurales.

Cependant, des actions correctrices sont mises en place au niveau central, se distinguant par leur échelle temporelle :

- Actions opérationnelles (très court terme) : Des mesures correctives sont prises immédiatement pour résoudre les problèmes rencontrés.

- Actions tactiques (moyen terme) : Des mesures correctives sont planifiées pour résoudre les problèmes à moyen terme.

- Actions stratégiques (long terme) : Des mesures correctives sont envisagées pour résoudre les problèmes à long terme.

Certaines actions correctrices établies par Algérie télécom sont synthétisées de la manière suivante :

- Lancement des achats groupés de certains équipements comme les poteaux, les équipements techniques, les différents types de câbles.

- prise de mesure corrective nationale.

- Remplacement de certaines technologies par d'autres qui feront l'objet de futurs plans d'action.

En fin de compte, cette analyse globale permet à Algérie Télécom d'assurer une maîtrise efficace de son système de suivi budgétaire

### **3.3.4 Analyse à travers un tableau de bord :**

Le tableau de bord joue un rôle essentiel dans la gestion de l'organisation en fournissant des indicateurs et en communiquant les résultats aux responsables. Il représente un outil crucial pour faciliter la prise de décision et définir la stratégie de l'organisation, que ce soit à l'échelle globale ou au niveau de chaque département.

Au sein d'Algérie télécom, le tableau de bord est différent d'un département à l'autre. Chaque département a ses propres indicateurs. En effet, l'analyse à travers le tableau de bord permet à l'entreprise de mieux contrôler et mettre en évidence les écarts entre les prévisions et les réalisations et permet également d'analyser les causes de ces écarts et ce afin de mettre en place des actions correctives.

Cependant, la pratique du tableau de bord est établie de manière régulière, c'est-à-dire toutes les semaines ou tous les mois pour permettre une réactivité à toute épreuve. A cet effet, la mise en place de cette pratique par Algérie télécom se passe par les étapes suivantes :

En premier lieu, Algérie télécom procède à la collecte des données provenant de différentes sources internes et externes. Ces données sont recueillies de manière régulière et systématique.

En suite, Les données collectées sont centralisées dans un tableau de bord, qui est un outil de visualisation permettant de présenter les informations clés de manière synthétique et compréhensible.

Puis, le suivi et évaluation par une mise à jour et suivies régulier des données du tableau de bord pour évaluer les tendances et les évolutions. Cela permet de détecter les écarts par rapport aux objectifs fixés et de prendre des mesures correctives si nécessaire.

En fin, L'exploitation du tableau de bord permet de disposer d'informations précieuses, essentielles à la prise de décision au sein d'Algérie Télécom. ce qui permet aux dirigeants d'exploiter ces informations afin d'identifier les domaines nécessitant des améliorations,

En revanche, nous tenons à souligner que le tableau de bord, joue un rôle essentiel en dans la fourniture d'informations en temps réel sur les dépenses. Ceci permet de procéder à l'analyse des écarts, d'observer les tendances budgétaires et de communiquer de manière transparente les informations financières. Ces éléments essentiels facilitent la prise de décisions éclairées par les responsables, ce qui contribue ainsi à Algérie Télécom d'assurer une maîtrise efficace de son système de contrôle budgétaire.

## **Conclusion**

Ce chapitre été consacré à une observation sur le terrain ce qui nous a permis dans un premier lieu de bien prendre connaissance de l'entreprise Algérie télécom, à travers son organigramme, ses missions et ses attributions.

Dans un seconde temps nous avons bien essayé d'apporter des éclaircissements sur l'application du système du contrôle budgétaire à travers ces pratiques au sein de cette entreprise.

Le contrôle budgétaire connaît du succès dans toutes les entreprises compte tenu de son importance et sa pertinence. Algérie télécom a mis en place des pratiques de contrôle budgétaire en vue d'assurer la bonne direction de ses activités,

Durant notre stage nous avons opté à analyser les informations reçues sur les pratiques du contrôle budgétaire à savoir l'évaluation des réalisations, l'analyse des écarts budgétaire ainsi l'analyse à travers du tableau de bord, tous ces technique permettant à Algérie télécom le bon suivi de leurs activités et aidons à la détection des contraintes en temps réel.

# **Conclusion générale**

Avec la mondialisation et l'intensification de la concurrence, les entreprises sont désormais contraintes de prioriser la quête de la performance. Cela implique d'allouer de manière adéquate les ressources financières, humaines et technologiques. Par conséquent, il est impératif pour les entreprises de mettre en œuvre une gestion optimale de leurs ressources disponibles.

Pour assurer une gestion efficace, chaque entreprise doit établir un ensemble d'objectifs clairs et atteignables, ainsi que des prévisions cohérentes. Le contrôle de gestion et la gestion budgétaire sont plus en plus importants dans le contexte des entreprises. Ce sont des outils essentiels qui aident les différents départements à collaborer, facilitant ainsi la coordination et le pilotage des activités de l'entreprise, ce qui permet de surveiller et d'orienter les décisions stratégiques. De plus, ces outils permettent d'identifier les raisons derrière les résultats obtenus et les divergences par rapport aux objectifs, ce qui aide à prendre des décisions éclairées pour améliorer la performance de l'entreprise.

Durant notre travail de recherche, nous avons essayé d'apprécier l'organisation du système du contrôle budgétaire et sa place dans l'entreprise, ainsi de montrer l'utilité de la gestion budgétaire et sa démarche, cette recherche nous a permis d'approfondir nos connaissances théoriques sur la gestion budgétaire comme outil du contrôle de gestion.

Dans le premier chapitre nous avons présenté la notion du contrôle de gestion en abordant ses différents objectifs, niveaux et outils de base, et aussi le concept de gestion budgétaire ainsi que son diagnostic. En effet, la gestion budgétaire conduit à la mise en place d'un ensemble des budgets couvrant toutes les activités de l'entreprise. Ces budgets représentent des programmes d'action chiffrés. Ensuite, on a évoqué le fait que la gestion budgétaire comporte tout un processus comprenant différentes phases qui sont d'abord l'élaboration qui est une étape de préparation permettant d'évaluer tous les moyens dont on peut disposer. Il y a également l'exécution qui est la phase pratique qui permet la réalisation de ce qui a été prévu et enfin le suivi et le contrôle budgétaire. Et à la fin de chapitre on a parlé sur Les notions de contrôle budgétaire abordant ses différents objectifs, le rôle, utilité et ses étapes.

Dans le deuxième chapitre nous avons essayé de présenter le processus de contrôle budgétaire qui permet de comparer les réalisations avec les prévisions, de déceler les écarts significatifs, afin de les analyser et prendre des mesures correctives dans le but de se rapprocher aux résultats attendus et d'améliorer la performance globale de l'entreprise.

Le processus budgétaire de la division apparaît, en effet, 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

Dans le troisième chapitre pour compléter nos connaissances théoriques par une expérience pratique, et de répondre à la problématique de départ qui est : « dans quelles mesures les pratiques du contrôle budgétaires adoptées par Algérie télécom contribuent-elles à la maîtrise de son système contrôle ? » nous avons effectué un stage au sein Algérie télécom cette expérience nous a offert l'opportunité de concrétiser nos connaissances théorique et d'établir des comparaisons entre la théorie et le monde professionnel. L'étude et l'analyse du système budgétaire de l'entreprise Algérie télécom Grâce aux documents consultés et aux informations recueillies, on peut définir la gestion budgétaire comme un ensemble de techniques utilisées pour établir des prévisions à court terme, applicables à la gestion d'une entreprise. L'objectif principal de cet outil est de préparer l'entreprise à tirer parti de ses avantages et à faire face aux imprévus futurs. La gestion budgétaire implique également le contrôle des dépenses et des recettes planifiées par rapport aux résultats effectivement enregistrés. La gestion budgétaire consiste à planifier les recettes et les dépenses sur une période plus ou moins longue. Elle repose sur trois concepts essentiels : la prévision, qui se base sur des données historiques pour établir un plan budgétaire global pour les mois ou les années à venir ; la budgétisation, qui implique la mise en relation des objectifs escomptés avec les moyens disponibles pour les atteindre ; enfin, le contrôle budgétaire, qui évalue si les objectifs ont été atteints en comparant les dépenses et les recettes prévues avec les dépenses et les recettes réelles.

Dans cette optique, il est notable que l'entreprise Algérie Télécom met en place un suivi rigoureux de ses activités grâce à la mise en œuvre d'un contrôle budgétaire. Ce dispositif lui permet de détecter les anomalies et d'intervenir de manière appropriée. Ainsi, il est évident que le contrôle budgétaire occupe une place essentielle au sein de l'entreprise AT. Au cours de cette étude pratique, nous avons observé de près le processus budgétaire de l'AT, notamment la phase de budgétisation et celle du contrôle budgétaire.

Le contrôle de gestion de l'AT reflète les objectifs fixés par la direction à travers l'établissement de budgets prévisionnels. Ces budgets sont ensuite comparés aux réalisations

## Conclusion générale

---

de l'entreprise, ce qui permet d'identifier des écarts tant favorables que défavorables. Cette analyse des écarts vise à comprendre leurs causes et à mettre en œuvre des mesures correctives en vue d'améliorer la situation de l'entreprise.

La réalisation de notre travail a connu quelques contraintes à savoir un temps jugé insuffisant au sein de l'entreprise et la disponibilité des données nécessaires à l'établissement du modèle, et aussi on a fait le travail dans la période des vacances Mais comme même nous avons la chance d'être intégré la plus grande entreprise de service algérienne qui nous a appris beaucoup de chose sur notre domaine cette période nous a appris la réalité sur le terrain, la transition de la théorie à la pratique et comment gérer notre temps, le sens de travail en groupe, choses dont nous avons besoin pour affronter la vie professionnelle.

# **Bibliographie**

### I. Ouvrages :

- ADEL Mohamed El-Amine. *Cours de la gestion budgétaire*. Office de la formation professionnelle et de la promotion du travail, Royaume du Maroc. 2005.
- ALAZARD Claude. SEPARI Sabine. «*Contrôle de gestion*». Paris : édition Dunod. 2007.
- ALAZARD.C, SEPARI.S. *Contrôle de gestion*. 2<sup>ème</sup> ed. Paris: Edition Dunod. 2010.
- ALAZARD Claude, Sabine SÉPARI. Chapitre introductif –Le contrôle de gestion dans le contexte managérial actuel. *Contrôle de gestion : manuel et application*. 5<sup>ème</sup> ed. Paris : Edition Dunod, 2018
- AQUE MARGERAIN. *La gestion budgétaire*. 1986.
- BELGHAOUTI. N. Support cour : *gestion budgétaire*. Ecole supérieure d'économie d'Oran. 2021.
- Benoît PIGE. Philippe LARDY. Reporting et contrôle budgétaire. Edition : « EMS » 2003.
- Benoît PIGE. Reporting et contrôle budgétaire. Edition : « EMS » 2011.
- Bernard Augé, Gérald Naro. *Mini manuel de contrôle de gestion : Cours + QCM/QROC*. Paris :Edition Dunod, 2011.
- BOUQUIN. H et KUSZLA.C, *Le contrôle de gestion*, Paris : Edition Presses Universitaires de France, 10<sup>ème</sup> ed. 2014.
- Brigitte DORIATH. *Le contrôle de gestion*. 5<sup>ème</sup> éd. Paris : Edition DUNOD. 2008.
- C. Horgren. A. Bhimani. Srickant Data. G.FROSTER. *Contrôle de gestion et gestion budgétaire*. 3<sup>ème</sup> ed. EDITION : Perason Education France. 2006.
- CABANE Pierre. *L'essentiel de la finance à l'usage des managers*. Paris : édition EYROLLES. 2001.
- Christian GOUJET. BRIGETTE DORIATH. « Gestion prévisionnelle et mesure de la performance ». Paris : Edition DUNOD. 2007.
- Corhay Albert. Mbangala Mapapa, *fondement de gestion financière*. Paris : Edition du cefal .2008.
- Daniel LARUE. Guy DUMAS. « *Contrôle de gestion* ». 2<sup>ème</sup> éd. Edition : Lexis Nexis France. 2005.
- Depallens, G. « *Gestion Financière De L'entreprise* », 4<sup>ème</sup> ed. Paris: Edition SIREY. 1971.
- DIDIER LECLÈRE. *L'essentiel de la gestion budgétaire*. 2<sup>ème</sup> ed. Paris: Editions Eyrolles. 2012.
- Doriath. B, Goujet. C. « *gestion prévisionnelle et mesure de la performance* ». 3<sup>ème</sup>ed . Paris : éditions Dunod.2007.
- Farouk HEMICI. Christophe HENOT. *Contrôle de gestion*. Edition : BREAL. 2007
- G. Marie. *Le contrôle de gestion prévisionnelle*. Paris : édition economica. 2005.
- Gautier F, Pezet A., «*contrôle de gestion*». Paris: Edition Pearson Education. 2006.

- Georges LANGLOIS. Carole BONNIER. Michel BRINGER. *Contrôle de gestion*. Paris : Edition BERTI. 2006.
- HAMINI, A. Gestion budgétaire. 1<sup>er</sup> ed. Edition: BERTI. 2002. P 68.
- Hélène Löning Véronique Malleret, Jérôme Méric, Yvon Pesqueux Ève Chiapello, Daniel Michel, Andreu Solé. *Le contrôle de gestion : Organisation, outils et pratiques*. 5<sup>e</sup>ed. Paris : Edition Dunod, 2008.
- Henri BOUQUIN. Le contrôle de gestion. 6<sup>ème</sup> ed. Paris : Edition PUF. 2004.
- Henry Bouquin. Le contrôle de gestion. 3<sup>ème</sup> ed. Paris : édition PUF. 1997.
- Hervé HUTIN. Toute la finance d'entreprise. Paris, France : Édition d'organisation. 2002.
- Horngren, C. Bhimani, A. Datar, S. Foster, G. Contrôle de gestion et gestion budgétaire. 3<sup>ème</sup> ed. Édition : Pearson Education France. 2006.
- HUTIN.H « *Toute la finance d'entreprise en pratique* ». 2<sup>ème</sup> édition, d'Organisation, Paris 2003.
- KHERRI Abdenacer. *Le système budgétaire*. Ecole des Hautes Etudes Commerciales. 2012.
- L. Helene. V. Mallere. *Contrôle de gestion organisation outils et pratiques*. 3<sup>ème</sup>. Paris : Edition Dunod. 2008.
- Langlois G, Bonnier C, Bringer M « contrôle de gestion manuelle et application ». 4<sup>ème</sup> ed. Éditions Foucher. 2010,
- M.DIALLO. Cours de contrôle de gestion. UFR des sciences économiques et de gestion maîtrise de management des organisations. 2017.
- Marie-Noëlle DESIRE-LUCIANI. Daniel HIRSCH. Nathalie KACHER. « Le grand livre du contrôle de gestion ». Edition : Eyrolle. 2013.
- Meryem Afrayd. « Cour de contrôle de gestion et le tableau de bord ». P 116. Disponible sur <http://www.academia.edu>
- Michel GERVAIS. *Contrôle de gestion et planification de l'entreprise*. Economica, Paris, 1991
- Michel GERVAIS. *Contrôle de gestion par le système budgétaire*. Paris : Edition Vuibert. 1987.
- Michel GERVAIS. Le Contrôle de gestion. 9<sup>ème</sup> ed. Paris: edition ECONOMICA. 2009.
- Nicolas BERLAND. et Yves RONGE. « *Contrôle de gestion, perspectives stratégiques et managériales* ».Edition Pearson. 2010.
- Robert. ANTHONY. *Management et contrôle de gestion*. Paris: Edition Dunod.
- SIMON. A. 1988.
- Yves de Rongé. Karine Cerrada. *Contrôle de gestion*. 3<sup>ème</sup> ed. Edition : PERSON. 2012.

### II-Thèses

- V. NGUYEN TAN HON. Débats et conflits lors de l'élaboration du budget. Thèse doctorat. Ecole des hautes études commerciales de Paris. 2008.

### III-Revues

- Alexis NGANTCHOU. Joséphine MOUFFA NOUASSI. Les pratiques budgétaires au camionneur. *Revue du Contrôle de la Comptabilité et de l'audit*. Volume : 4. Numéro : 2. 2019.
- AOUN, Z. KASBAOU, T. *Budget et gouvernance d'entreprise : Une approche néo institutionnelle*. *Revue Alternatives Managériales Economiques*. Vol 4, N°3. 2022.
- Azzouz ELHAMMA. Diversité des pratiques relatives au suivi budgétaire: une analyse contingente. *Moroccan Journal of Entrepreneurship, Innovation and Management*. Volume : 4. Numéro : 2. 2019.
- Fatima Ezzahra El Mobarik, Mustapha Oukassi. *La gestion budgétaire des projets d'investissements et son impact sur la performance de la société*. *Revue Française d'Economie et de Gestion*. Vol : 3, N° 4. 2022.
- MAGHRAOUI SARAH. *Le contrôle de gestion entre les théories des organisations et les défis des tendances managériales actuelles*. *Revue du Contrôle de la Comptabilité et de l'Audit*. Numéro : 07. 2018.
- Mohamed MAKHROUTE, Abdelali SIDQUI. *L'impact des outils du contrôle de gestion sur la performance de l'entreprise*. *Revue du Contrôle de la Comptabilité et de l'Audit*. Volume 5 : numéro 3.2021.
- MOUMENE Jihane, *La mise en place d'un système de contrôle de gestion dans les organisations publiques Marocaines*. *Revue du Contrôle de la Comptabilité et de l'Audit*. Numéro : 03. 2017.
- Moussa Awaleh Osman, Claire Choukem, Boniface Bampoky. *Contrôle de gestion « as a system » ou « as a package » : étude comparée des entreprises du Cameroun, de Djibouti et du Sénégal*. 2021.
- Naima KORIB. Abdelatif KERZABI. *Contrôle de gestion : Analyse comparative entre une entreprise publique et une entreprise privée*. *Revue Maghrébine d'Economie & Management*. 2015.
- Rachid DAANOUNE, Soukaina MAIMOUNI. *Les pratiques du contrôle de gestion dans les P.M.E.: Cas d'entreprises de la région du Nord du Maroc*. *Revue du Contrôle de la Comptabilité et de l'Audit*. Numéro : 04. 2018.
- Samuel SPONEM. Caroline LAMBERT. *Pratiques budgétaires, rôles et critiques du budget. Perception des DAF et des contrôleurs de gestion*. *Revue de comptabilité-contrôle- audit*. N°: 16. VOL : 01. 2010. Disponible en ligne sur <https://www.cairn.info/revue-comptabilite-controle-audit-2010>.
- Samuel SPONEM. *Diversité des pratiques de contrôle budgétaire : approches contingentes et néo-institutionnelles*. *Revue de Finance Contrôle Stratégie*. Volume : 13. Numéro : 03. 2010.
- Samuel SPONEM. *L'explication de la diversité des pratiques budgétaires : une approche contingente*. Université Paris-Dauphine. *Revue* : CORE. 2011.
- SARRA MRANI ZENTAR. *Étude de l'émergence de la fonction contrôle de gestion dans les grandes entreprises industrielles Marocaines*. *Revue du Contrôle de la Comptabilité et de l'Audit*. Volume 04. Numéro : 03. 2019.

## Bibliographie

---

- ZAMPICCOLI L. « Le développement des pratiques de gestion au sein des collectivités territoriales». Revue de Gestion et Management Publics. Volume : 07 .2009.

# **Annexes**



**ETAT RECAPITULATIF DES REALISATIONS D'INVESTISSEMENTS**  
sept-20

**ALGERIE  
TELECOM SPA**  
  
Capital Social  
34.262.946.830 DA

DO: TIZI OUZOU

U:KDA

U:KDA

Code	Désignation	Budget 2020	Réal. (3)	Cumul des Réal. (3)	Taux de
	<b><u>1-INVESTISSEMENTS HORS TECHNIQUES</u></b>	19 013.00	9 565.00	14 030.00	73.79%
BA2131	BATIMENTS	3 430.00	65.00	800.00	23.32%
TE2111	TERRAINS	56.00	-	-	0.00%
MO2183	MOBILIER	12 497.00	9 500.00	11 700.00	93.62%
IF2180	INFORMATIQUE	3 000.00	-	1 500.00	50.00%
SO2186	SOCIAL	30.00	-	30.00	100.00%
TR2182	TRANSPORT	-	-	-	#DIV/0!
	<b><u>2-INVESTISSEMENTS TECHNIQUES</u></b>	11 130.00	6 630.00	8 230.00	73.94%
RC2152	RESEAU CORE	-	-	-	
RA2155	RESEAU D'ACCES	-	-	-	
RT2153	RESEAU DE TRANSPORT	-	-	-	
EV2157	ENVIRONNEMENT	630.00	630.00	630.00	100.00%
AP2151	APPAREILS DE MESURE	-	-	-	#DIV/0!
EP2156	EQUIPEMENTS PASSIFS	10 500.00	6 000.00	7 600.00	72.38%
	<b><u>3-AUTRES INVESTISSEMENTS</u></b>	36 185.98	12 062.00	20 570.00	56.85%
IG2184	INSTALLATIONS GÉNÉRALES	820.00	-	270.00	32.93%

## Annexes

AG2185	AGENCEMENTS ET AMÉNAGEMENTS	17 900.00	5 843.00	9 500.00	53.07%
TC2154	TRAVAUX DE CANALISATION ET POSE DE CÂBLE	14 045.98	4 157.00	8 000.00	56.96%
RB2151	RACCORDEMENT DES ABONNES (TRAVAUX NEUF)	3 420.00	2 062.00	2 800.00	81.87%
	TOTAL (4)=(1)+(2)+(3)	66 328.98	28 257.00	42 830.00	64.57%



**ETAT RECAPITULATIF DES REALISATIONS D'INVESTISSEMENTS  
sept-20**

**ALGERIE  
TELECOM SPA**  
  
**Capital Social**  
**34.262.946.830 DA**

DO: TIZI OUZOU

U:KDA

Code	Désignation	Budget 2020 (1)	date d'engagement	Montant Engagement (contrat ) (2)	Montant de régularisation contrat (avenant + ou - ) (3)	Montant final du contrat (4)= (2)+(3)	Cumul des Réal. (5)	Taux de réal (5)/(1) %	Observation
TE21111	TERRAINS	56		0	0	0	0	0%	
18TE21111001	Magasin de Wilaya	56				0		0%	
	<b>Total</b>	<b>56</b>		<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0%</b>	



**ETAT RECAPITULATIF DES REALISATIONS D'INVESTISSEMENTS**  
sept-20

**ALGERIE  
TELECOM SPA**  
  
Capital Social  
34.262.946.830 DA

Code	Désignation	Budget 2020 (1)		Date d'engagement	Montant Engagement (contrat) (2)	Montant de régularisation contrat (avenant + ou -) (3)	Montant final du contrat (4) = (2)+(3)	Cumul des Réal. (5)		Taux de réal (5)/(1)		Observation
		Quantité/ Nombre	Montant					Qté/ Nbre	Montant	Qté/ Nbre	Montant	
<b>EV2157</b>	<b>ENVIRONNEMENT (1)</b>	<b>90</b>	<b>630</b>	-	<b>630</b>	<b>0</b>	<b>630</b>	<b>90</b>	<b>630</b>	<b>100 %</b>	<b>100 %</b>	
<b>EV2157 1</b>	<b>CONDITIONNEMENT D'AIR, ENERGIE, PROTECTION</b>	<b>90</b>	<b>630</b>		<b>630</b>	<b>0</b>	<b>630</b>	<b>90</b>	<b>630</b>	<b>100 %</b>	<b>100 %</b>	
18EV21 571001	PROTECTION:Extincteur CO2 6 kg	<b>30</b>	<b>200</b>		<b>200</b>	<b>0</b>	<b>200</b>	<b>30</b>	<b>200</b>	<b>100 %</b>	<b>100 %</b>	
18EV21 571002	PROTECTION:Extincteur PG 50 kg	<b>10</b>	<b>200</b>		<b>200</b>	<b>0</b>	<b>200</b>	<b>10</b>	<b>200</b>	<b>100 %</b>	<b>100 %</b>	
18EV21 571003	PROTECTION:Extincteur PG 09 kg	<b>15</b>	<b>100</b>		<b>100</b>	<b>0</b>	<b>100</b>	<b>15</b>	<b>100</b>	<b>100 %</b>	<b>100 %</b>	
18EV21 571004	PROTECTION:Extincteur AT 09 L	<b>15</b>	<b>80</b>		<b>80</b>	<b>0</b>	<b>80</b>	<b>15</b>	<b>80</b>	<b>100 %</b>	<b>100 %</b>	

## Annexes

18EV21 571005	PROTECTION:Extincteur PG 02 kg	20	50		50	0	50	20	50	100 %	100 %	
<b>AP2151</b>	<b>APPAREILS DE MESURE (2)</b>	<b>0</b>	<b>0</b>		<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>#DI V/0!</b>	<b>#DI V/0!</b>	
AP2151 1	APPAREILS DE MESURE	0	0		0	0	0	0	0	#DIV /0!	#DIV /0!	
EP2156	<b>EQUIPEMENTS PASSIFS (3)</b>	<b>600</b>	<b>10 500</b>	<b>43 213</b>	<b>7 000</b>	<b>0</b>	<b>7 000</b>	<b>100</b>	<b>7 000</b>	<b>17%</b>	<b>67 %</b>	
EP2156 1	MATERIELS DE CANALISATIONS	0	0		0	0	0	0	0	#DIV /0!	#DIV /0!	
EP2156 2	MATERIELS TECHNIQUES:CHAMBRES ET DALLES,INSTALLATIONS DE SOUTIEN,MATÉRIEL ET OUTILLAGE TECHNIQUES,REPARTITEUR ELECTRIQUE & OPTIQUE	500	3 500		0	0	0	0	0	0%	0%	
18EP21 562001	CHAMBRES, DALLES, SCHELTTER ET CUVES:Dalle 99x31,5x10	250	1 750				0			0%	0%	
18EP21 562002	CHAMBRES, DALLES, SCHELTTER ET CUVES:Dalle 99x63x05	250	1 750				0			0%	0%	
EP2156 3	PYLÔNES ET POTEAUX	100	7 000	43 213	7 000	0	7 000	100	7 000	100 %	100 %	
18EP21 563001	Poteaux	100	7 000	23/04/2 018	7 000		7 000	100	7 000	100 %	100 %	
	<b>Total (1)</b>	<b>690</b>	<b>11 130</b>		<b>7 630</b>	<b>0</b>	<b>7 630</b>	<b>190</b>	<b>7 630</b>	<b>28%</b>	<b>69 %</b>	



**ETAT RECAPITULATIF DES REALISATIONS D'INVESTISSEMENTS  
sept-20**

**ALGERIE  
TELECOM SPA**  
  
**Capital Social**  
**34.262.946.830 DA**

DO: TIZI OUZOU

U:KDA

Code	Désignation	Budget 2020 (1)		Montant Engagement (contrat) (2)	Montant de régularisation contrat (avenant + ou -) (3)	Montant final du contrat (4)= (2)+(3)	Cumul des Réal. (5)		Taux de réal.(5)/(1)	
		Nbre d'abonnés	Montant				Nbre d'abonnés	Montant	% (Nbre)	% (Montant)
<b>RB21511</b>	Raccordement d'abonnés	1900	3420	1631	0	1 631	1932	3 478	102%	102%
18RB215110 01	TIZI OUZOU	380	684	240		240	388	698	102%	102%
18RB215110 02	TIZI OUZOU N VILLE	320	576	326		326	504	907	158%	158%
18RB215110 03	AZAZGA	270	486	103		103	129	232	48%	48%
18RB215110 04	DRAA BEN KHEDDA	100	180	103		103	158	284	158%	158%

## Annexes

18RB215110 05	TIGZIRT	230	414	103		103	163	293	71%	71%
18RB215110 06	MEKLA	120	216	172		172	106	191	88%	88%
18RB215110 07	LNA	190	342	258		258	158	284	83%	83%
18RB215110 08	OUADHIAS	150	270	103		103	139	250	93%	93%
18RB215110 09	DRAA EL MIZANE	80	144	120		120	141	254	176%	176%
18RB215110 10	AIN EL HAMMAM	60	108	103		103	46	83	77%	77%
	<b>Total</b>	<b>1 900</b>	<b>3 420</b>	<b>1 631</b>	<b>0</b>	<b>1 631</b>	<b>1 932</b>	<b>3 478</b>	<b>102 %</b>	<b>102%</b>

## Guide d'entretien

- ❖ les écarts entre les budgets prévus et les résultats réels sont-ils analysés et gérés ?
- ❖ Quels sont les facteurs clés de réussite dans la mise en œuvre du contrôle budgétaire chez Algérie Télécom ?
- ❖ Dans quelle mesure les pratiques du contrôle budgétaire contribuent-elles à la maîtrise du système de contrôle chez Algérie Télécom ?
- ❖ Comment Algérie Télécom assure-t-elle la coordination et la communication entre les différentes entités impliquées dans le contrôle budgétaire ?
- ❖ Quelles sont les procédures de validation et de suivi des budgets au sein de l'entreprise ?
- ❖ Comment Algérie Télécom s'assure-t-elle de la conformité des dépenses aux budgets alloués ?
- ❖ Quelles sont les mesures prises pour prévenir et détecter les écarts budgétaires ?
- ❖ Comment Algérie Télécom utilise-t-elle les résultats du contrôle budgétaire pour améliorer la prise de décision et la performance financière de l'entreprise ?

# **Table des matières**

Introduction générale..... 11

**Chapitre I**

**Fondements théoriques sur le contrôle budgétaire**

Introduction : ..... 17

1.1 Aperçus sur le contrôle de gestion : ..... 18

1.1.1 Historique et définition du contrôle de gestion : ..... 18

1.1.1.1 Historique : ..... 18

1.1.1.2 Signification du terme « contrôler » : ..... 19

1.1.1.3 Définitions de contrôle de gestion : ..... 19

1.1.1.3.1 Définitions retenues par les auteurs célèbres : ..... 19

1.1.1.3.1.1 La définition de Robert ANTHONY : ..... 19

1.1.1.3.1.2 La définition de A. KHEMAKHEM : ..... 21

1.1.1.3.1.3 La définition de H. Bouquin : ..... 21

1.1.1.3.1.4 La définition de contrôle de gestion selon SIMONS : ..... 22

1.1.1.3.2 Définition globale de contrôle de gestion : ..... 22

1.1.2 Les Objectifs et Missions du contrôle de gestion : ..... 22

1.1.2.1 Les Objectifs du contrôle de gestion : ..... 22

1.1.2.1.1 Les objectifs de dimension technico- économique : ..... 22

1.1.2.1.2 Les objectifs de démentions managériale : ..... 23

a) L'amélioration continue de l'organisation : ..... 24

b) La performance de l'entreprise : ..... 24

c) La gestion des risques : ..... 24

1.1.3 Mission du contrôle de gestion : ..... 25

1.1.4 Mission du contrôleur de gestion : ..... 25

1.1.5 Les axes du métier de contrôleur de gestion : ..... 26

1.1.6 Processus du contrôle de gestion : ..... 27

1.1.6.1 Phase de prévision: ..... 27

1.1.6.2 Phase d'exécution : ..... 27

1.1.6.3 Phase d'évaluation : ..... 27

1.1.6.4 Phase d'apprentissage : ..... 27

1.1.7 Les outils du contrôle de gestion : ..... 28

1.1.8 La comptabilité de gestion : ..... 28

1.1.8.1 Direct Costing: ..... 29

## Table des matières

---

1.1.8.2	Coût complet : .....	<b>29</b>
1.1.8.3	Methods ABC (Activity Based Costing) : .....	<b>29</b>
1.1.9	Le contrôle budgétaire : .....	29
1.1.9.1	Tentatives d'amélioration du contrôle budgétaire .....	<b>30</b>
1.1.10	Le tableau de bord : .....	30
1.1.11	Limites du contrôle de gestion : .....	31
1.2	Notion de base sur la gestion budgétaire .....	32
1.2.1	Aperçus sur le budget : .....	32
1.2.1.1	Origine du terme budget : .....	<b>32</b>
1.2.1.2	Définition du budget : .....	<b>32</b>
1.2.1.3	Mission du budget .....	<b>33</b>
1.2.2	La gestion budgétaire : .....	34
1.2.2.1	Définition et principes et Mécanisme de la gestion budgétaire : .....	<b>34</b>
1.2.2.1.1	Définition : .....	34
1.2.2.1.2	Principes de la gestion budgétaire : .....	34
1.2.2.2	Mécanisme de la gestion budgétaire : .....	<b>35</b>
1.2.2.3	Objectifs de la gestion budgétaire : .....	<b>36</b>
1.2.2.4	Importance de la gestion budgétaire : .....	<b>36</b>
1.2.3	Le système budgétaire : .....	36
1.2.3.1	Planification budgétaire : .....	<b>37</b>
1.2.3.1.1	Le plan stratégique : .....	37
1.2.3.1.2	Le plan opérationnel : .....	37
1.2.3.1.3	Le plan d'action et budget : .....	37
1.2.3.2	Les étapes principales du processus budgétaire : .....	<b>38</b>
1.2.3.2.1	Diffusion des instructions budgétaires de la hiérarchie : .....	38
1.2.3.2.2	Élaboration des Pré-budget .....	38
1.2.3.2.3	Élaboration des budgets fonctionnels : .....	39
1.2.3.2.4	Consolidation des budgets fonctionnels : .....	39
1.2.3.2.5	Arbitrages de la direction : .....	39
1.2.3.2.6	Etablissement des budgets définitifs : .....	39
1.2.3.3	Les centres de responsabilité : .....	<b>40</b>
1.2.3.3.1	Définition du centre de responsabilité : .....	40
1.2.3.3.2	Typologie de centre de responsabilité : .....	40
1.2.3.4	Typologie d'élaboration des budgets : .....	<b>41</b>

## Table des matières

---

1.2.3.4.1	Budgets d'exploitation :.....	41
1.2.3.4.1.1	Le budget des ventes : .....	41
1.2.3.4.1.2	Le budget de production : .....	42
1.2.3.4.1.3	Le budget d'approvisionnement :.....	42
1.2.3.4.2	Le budget d'investissement : .....	43
1.2.3.4.3	Les documents de synthèses : .....	43
1.2.3.4.3.1	Le budget de trésorerie : .....	43
1.2.3.4.3.2	Le compte résultat prévisionnels :.....	44
1.2.3.4.3.3	Le bilan prévisionnel :.....	44
1.2.3.5	Hierarchie des différents budgets : .....	<b>44</b>
1.2.4	Limites de la gestion budgétaire :.....	45
1.3	Généralités sur le contrôle budgétaire :.....	47
1.3.1	Définitions de contrôle budgétaire :.....	47
1.3.2	Les rôles du contrôle budgétaire : .....	48
1.3.3	Caractéristiques de contrôle budgétaire : .....	48
a)	Le contrôle budgétaire est une composante du contrôle de gestion : .....	<b>49</b>
b)	Le contrôle budgétaire est un contrôle rétrospectif : .....	<b>49</b>
c)	Il a une dominante financière : .....	<b>49</b>
d)	L'information des responsables sur le degré de réalisation des budgets :.....	<b>49</b>
1.3.4	Conditions d'efficacité d'un bon contrôle budgétaire :.....	49
1.3.5	Les objectifs du contrôle budgétaire : .....	50
1.3.6	Les étapes du contrôle budgétaire : .....	50
1.3.6.1	Le contrôle avant l'action ou contrôle <i>à priori</i> : .....	<b>50</b>
1.3.6.2	Le contrôle pendant l'action ou contrôle concomitant :.....	<b>51</b>
1.3.6.3	Contrôle après action ou contrôle <i>à posteriori</i> :.....	<b>51</b>
1.3.7	Les supports du contrôle budgétaire :.....	51
1.3.7.1	Le tableau de bord : .....	<b>52</b>
1.3.7.2	Le reporting : .....	<b>52</b>
1.3.7.3	Les réunions de suivi budgétaire : .....	<b>52</b>
1.3.8	L'utilité et limites de contrôle budgétaire : .....	53
1.3.8.1	L'utilité du contrôle budgétaire :.....	<b>53</b>
1.3.8.2	Les limites de contrôle budgétaire :.....	<b>53</b>
	Conclusion :.....	54

**Chapitre II**

**Les pratiques du contrôle budgétaire**

Introduction :	56
2.1 Le processus du contrôle budgétaire : le cadre conceptuel:	57
2.1.1 Le contenu du processus de contrôle budgétaire :	57
2.1.1.1 La prévision :	57
2.1.1.2 La planification :	57
2.1.1.3 La structuration des différents budgets :	57
2.1.1.3.1 Les budgets déterminants :	58
2.1.1.3.2 Les budgets résultants :	58
2.1.1.3.3 Le budget statique :	58
2.1.1.3.4 Le budget flexible :	58
2.1.1.4 Ajustement budgétaire :	59
2.1.1.4.1 Fluctuations des taux d'activité :	59
2.1.1.4.2 Fluctuations des prix :	59
2.1.2 Principes des pratiques clés pour une mise en œuvre réussie du processus de contrôle budgétaire :	61
2.1.2.1 Une perspective sur l'emploi du terme "pratique" dans la littérature :	61
2.1.2.2 La diversité des pratiques relatives au contrôle budgétaire par la théorie de la contingente :	61
2.1.2.2.1 Impact de la taille :	62
2.1.2.2.2 Impact de la stratégie :	62
2.1.2.2.3 Impact de la structure organisationnelle :	62
2.1.2.2.4 Impact de l'incertitude environnementale :	63
2.1.2.3 Adaptation des pratiques budgétaires selon la théorie de la contingence.....	63
2.1.2.4 Les démentions structurelle des pratiques du suivi budgétaire :	64
2.1.2.4.1 La finalisation :	64
2.1.2.4.2 Le pilotage :	66
2.1.2.4.3 La post-évaluation :	66
a) Evaluation de la performance à partir du budget :	66
b) La détermination de la prime des manager (la rémunération budgétaire) :.....	67
2.2 Les mécanismes du contrôle budgétaire :	68
2.2.1 Approche analytique des écarts du contrôle budgétaire :	68
2.2.1.1 Définition de l'écart budgétaire.....	68

2.2.1.2	Les limites des écarts :.....	<b>69</b>
2.2.1.3	La décomposition des différents écarts budgétaires :.....	<b>69</b>
2.2.1.4	Les principes de détermination des écarts :.....	<b>71</b>
2.2.1.4.1	Premier principe :.....	71
2.2.1.4.2	Deuxième principe :.....	71
2.2.1.4.3	Troisième principe :.....	71
2.2.1.4.4	Quatrième principe : .....	71
2.2.1.5	Le principe de base de calcul et de l'analyse des écarts :.....	<b>72</b>
2.2.1.5.1	L'analyse de l'écart sur le résultat : .....	72
2.2.1.5.1.1	La Décomposition de l'écart de résultat :.....	73
2.2.1.5.2	L'analyse de l'écart sur chiffre d'affaires :.....	74
2.2.1.5.2.1	Écart sur prix (E/P) :.....	75
2.2.1.5.2.2	Ecart sur quantités (E/Q): .....	75
2.2.1.5.3	L'analyse de l'écart sur marge :.....	76
2.2.1.5.4	L'analyse de l'écart sur coûts : .....	77
2.2.1.5.4.1	Les écarts sur charges directes : .....	78
2.2.1.5.4.2	Les écarts sur charges indirectes (Centre d'analyses):.....	79
2.2.1.6	L'interprétation des écarts :.....	<b>80</b>
2.2.1.7	Les actions correctives : .....	<b>80</b>
2.2.1.7.1	Le choix des écarts significatifs.....	80
2.2.1.7.1.1	Le contrôle par exception :.....	81
2.2.1.7.1.2	Le contrôle flexible : .....	81
2.2.1.7.2	La recherche des causes des écarts : .....	81
2.2.1.7.3	Nature de l'action corrective :.....	82
2.2.1.7.4	Les caractéristiques d'une bonne action corrective :.....	82
2.3	Aperçus sur les instruments du contrôle budgétaire :.....	84
2.3.1	Démarche du Tableau de bord : .....	84
2.3.1.1	Définition du tableau de bord :.....	<b>84</b>
2.3.1.2	Les fonctions du tableau de bord :.....	<b>85</b>
2.3.1.2.1	Outils de mesure des performances :.....	85
2.3.1.2.2	Outil d'alerte et de diagnostic :.....	85
2.3.1.2.3	Outil d'incitation à la décision et de Perfectionnement :.....	85
2.3.1.3	Les types du tableau de bord : .....	<b>85</b>
2.3.1.3.1	Le tableau de bord d'activité : .....	85

## Table des matières

---

2.3.1.3.2	Le tableau de bord de pilotage : .....	86
2.3.1.3.3	Le tableau de bord de projet : .....	86
2.3.2	La notion du Reporting : .....	86
2.3.2.1	Définition du reporting : .....	<b>86</b>
2.3.2.2	Les éléments du reporting : .....	<b>87</b>
2.3.2.2.1.1	Les éléments quantitatifs : .....	87
2.3.2.2.2	Les éléments qualitatifs : .....	87
2.3.2.3	Les indicateurs du reporting : .....	<b>87</b>
2.3.2.3.1	Les données comptables : .....	88
2.3.2.3.2	Les volumes et la productivité : .....	88
2.3.2.3.3	La qualité du produit ou du service : .....	88
2.3.2.3.4	Les autres indicateurs : .....	88
2.3.2.4	Les enjeux de l'information entre le système de reporting et de contrôle budgétaire : .....	<b>88</b>
2.3.2.4.1	Rendre compte de ce que l'on fait : .....	89
2.3.2.4.2	Centraliser et consolider des informations diverses : .....	89
2.3.2.5	Objectifs de reporting : .....	<b>90</b>
2.3.2.5.1	Instrument de contrôle : .....	90
2.3.2.5.2	Instrument de dialogue : .....	90
2.3.2.5.3	Instruments d'aide à la décision : .....	90
2.3.3	Les méthodes budgétaires: .....	90
2.3.3.1	La méthode des couts à Base d'Activité (Activity Based costing : ABC) : ...	<b>90</b>
2.3.3.1.1	La Mise en œuvre de la méthode ABC .....	91
2.3.3.2	La méthode de budgétassions à base d'activité (Activity Based Budgeting ABB) : .....	<b>92</b>
2.3.3.2.1	Etapes de la budgétisation par activités : .....	92
2.3.3.2.2	Lien entre les méthodes ABB et l'ABC : .....	92
2.3.3.3	La méthode de management à base d'activités .....	<b>93</b>
2.3.3.3.1	Les outils de la méthode du management par les activités (ABM) : .....	93
A.	Re-engineering (ingénierie): .....	93
B.	Benchmarking : .....	94
2.3.3.3.2	Le lien entre la méthode ABM et la méthode ABC : .....	94
Conclusion	: .....	96

**Chapitre III**

**Analyse des pratiques du contrôle budgétaire au sein de l'entreprise Algérie Télécom**

Introduction : .....	98
3.1 Présentation de l'entreprise Algérie Télécom / SPA.....	98
3.1.1 Historique de l'organisation d'accueil : .....	98
3.1.2 Missions et stratégie d'Algérie Télécom :.....	99
3.1.2.1 Missions d'Algérie Télécom : .....	<b>99</b>
3.1.2.2 Stratégie d'Algérie Télécom :.....	<b>100</b>
3.1.3 Les valeurs d'Algérie Télécom : .....	100
3.1.4 Les services et les produits d'Algérie Télécom (AT) : .....	101
3.1.5 Organisation d'Algérie Télécom : .....	101
3.1.6 Les systèmes d'information d'Algérie Télécom : .....	102
3.1.7 Organigramme d'Algérie Télécom : .....	103
3.1.8 La direction opérationnelle des télécommunications (DOT) : .....	104
3.2 La démarche budgétaire au sein de la Direction d'Algérie Télécom direction opérationnel de Tizi-Ouzou (DOT) : .....	105
3.2.1 Présentation de la méthodologie de travail : .....	105
3.2.1.1 Définition de la division finance et comptabilité de la DOT :.....	<b>105</b>
3.2.1.1.1 Service comptabilité générale : .....	106
3.2.1.1.2 Service trésorerie: .....	106
3.2.1.1.3 Service budget :.....	106
3.2.2 Déroulement du processus de budgétisation de la DOT: .....	106
3.2.2.1 Procédure d'élaboration des budgets de la DOT :.....	<b>107</b>
3.2.2.1.1 Le budget de fonctionnement.....	107
3.2.2.1.1.1 Achats Consommés (Compte 60) :.....	107
3.2.2.1.1.2 Services Extérieurs et Autres Services (Compte 61-62) : .....	108
3.2.2.1.1.3 Impôts, Taxes et Versements Assimilés (Compte 64) : .....	108
3.2.2.1.1.4 Autres Charges Opérationnelles (Compte 65) :.....	108
3.2.2.1.1.5 Charges Financières (Compte 66) : .....	108
3.2.2.1.2 Le budget d'investissements : .....	109
3.2.2.1.2.1 Les investissements hors techniques : .....	109
3.2.2.1.2.2 Les investissements techniques : .....	109
3.2.2.1.2.3 Autres investissements : .....	109

## Table des matières

---

3.2.2.2	Procédure de mise en œuvre d'un budget pour un projet d'investissement au sein d'Algérie Télécom (DOT):.....	<b>110</b>
3.2.2.2.1	Identification du projet d'investissement :.....	110
3.2.2.2.2	La conception du projet d'investissement : .....	110
3.2.2.2.3	La réalisation du projet d'investissements :.....	111
3.2.2.2.4	Le paiement du prestataire :.....	111
3.2.3	Le suivi- contrôle- budgétaire au sein d'Algérie télécom (DOT) : .....	112
3.2.3.1	Les finalités du suivi-contrôle budgétaire au sein de la DOT : .....	<b>112</b>
3.3	Analyse des pratiques du contrôle budgétaire au sein d'Algérie télécom DOT: .....	114
3.3.1	Évaluation de l'état des réalisations des investissements de la DOT au cours de l'année 2020 :.....	114
3.3.2	Évaluation de l'état des réalisations relatives aux charges du fonctionnement de la DOT au cours du mois de septembre de l'année 2020 : .....	116
3.3.3	Analyse et interprétation des écarts budgétaire au sein d'Algérie télécom : .....	118
3.3.3.1	Constations des écarts budgétaires sur les investissements hors technique : .....	<b>118</b>
3.3.3.2	Constations des écarts budgétaires sur les investissements techniques à la fin du mois de septembre 2020 :.....	<b>121</b>
3.3.3.3	Constations des écarts budgétaires sur les investissements techniques à la fin du mois de septembre 2020 :.....	<b>123</b>
3.3.4	Analyse à travers un tableau de bord : .....	126
	Conclusion.....	127
	Conclusion générale .....	<b>128</b>
	Bibliographie.....	<b>132</b>
	Annexes.....	<b>137</b>
	Table des matières .....	<b>146</b>