

*LA REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE  
MINISTERE DE L'ENSEIGNEMENT SUPERIEUR ET DE LA RECHERCHE  
SCIENTIFIQUE*

*ECOLE SUPERIEURE DE COMMERCE*

*Mémoire fin de cycle en vue de l'obtention du diplôme de Master en Sciences de Gestion*

*Spécialité : Contrôle de Gestion*

*Thème :*

**La gestion budgétaire au service de la performance de  
l'entreprise**

**Cas : SONTRACH (Division Production)**

*Elaboré par :*

*GHOULA ASMA*

*MEDJDOUBI AMIRA*

*Encadré par :*

*Mr. SADEG MOHAMED*

*Lieu de stage : SONATRACH (Division Production), Hydra, Alger.*

*Période de stage : de 18/03/2015 au 18/06/2015.*

*Année : 2014/2015*

## *Remerciement*

*Nous remercions tout d'abord le dieu de nous donner le courage et la volonté de faire ce travail.*

*Nous tenons à exprimer notre profonde gratitude ainsi que notre sincère reconnaissance à tous ceux qui nous ont encouragés et qui ont contribué directement ou indirectement à l'élaboration de ce modeste travail et particulièrement à :*

*Notre encadreur: Monsieur SADEG MOHAMED pour avoir accepté de diriger ce travail et pour son aide et orientation ;*

*Aux membres du jury, de nous avoir fait l'honneur d'évaluer ce mémoire;*

*L'ensemble des enseignants de l'ESC Alger ;*

*Au personnel de Groupe SONATRACH, tout spécialement : à Notre encadreur « MR YAHIAOUI RABAH » et au département budget et Contrôle budgétaire ; pour leur hospitalité, leur disponibilité et leur précieuse collaboration ayant fait de notre stage un moment très profitable.*

*Nos remerciements vont à tous ceux qui nous ont aidés de près ou de loin.*

*Merci* 

*Amira et Asma*



## *Dédicaces*

*C'est avec un profond sentiment de respect et amour  
que*

*Je dédie ce modeste travail tout d'abord à  
Mes chères parents et ma grand-mère « yema » qui  
m'ont guidé durant les moments les plus pénibles de  
ce long chemin ;*

*A mon très cher époux « Abd El Latif » qui m'a  
toujours soutenu.*

*A ma belle famille : mon beau père, ma belle mère,  
Mes beaux frères surtout « Hakime » et ma belle-  
sœur « Soumia » ;*

*A toute ma famille surtout ma sœur « Amel » et mes  
Deux frères « Billel » et « Anis » ;*

*Ainsi qu'à Ma chère binôme « Amira », et à tous mes  
amis sans exception.*

*ASMA.*



## *Dédicaces*

*Je dédie ce modeste travail, A la mémoire de ma mère qui m'a toujours manqué et qui je l'aime beaucoup, que dieu l'accueille dans son vaste paradis avec mon baba sidou « hmimi ».*

*A la cause de mon existence, A mon âme, celui qui m'a toujours soutenu, le seul homme que j'aime sur terre, Mon Cher « Papa ».*

*A Ma Grand-Mère, Ma vie, « lazziza Nana » qui à rempli le Vide de ma Méré. A mon grand père, A mes Oncles surtout : Amer et Fares, Et A mes chères Sœurs : Bnati « Marwa » et « Meriem » Habibati. A ma Tante « Halima » je t'aime.*

*A ma tante « Djouhra » et a tous mes oncles et Tantes.*

*A Amine Boukhelkhal, qui m'a soutenu, Merci. A mon binôme, Ma chère « Asma » qui a partager avec moi ce travail.*

*A Ibtissem, Sajiya, wassila, Narimene, Wafa, Asma, ,Randa, Fayrouz et Djalil, Et ainsi a tous mes amis.*

*Amira.*

## Sommaire

<b>Introduction</b> .....	A
<b>Chapitre 1 : Le Budget</b> .....	1
<b>Section 1 : La présentation du Budget</b> .....	1
1. Définition, Rôle, et principes du Budget .....	1
1.1 Définition du Budget .....	1
1.2 Rôle du Budget .....	2
1.3 Principes du Budget .....	3
2. Typologie du Budget .....	3
2.1 Le Budget commercial (budget de vente) .....	3
2.2 Le Budget de production .....	6
2.3 le Budget d'investissement .....	7
2.4 le Budget de trésorerie .....	7
3. Objet d'établissement du Budget .....	9
<b>Section 2 : Le processus Budgétaire</b> .....	10
1. Les étapes du processus Budgétaire .....	10
1.1 Le cadrage Budgétaire .....	10
1.2 L'élaboration des pré-budgets .....	10
1.3 Consolidation des documents et analyse de cohérence .....	12
1.4 Négociation et navettes budgétaires.....	13
1.5 Élaboration du Budget définitif .....	13
2. Acteurs intervenant pour l'élaboration du Budget .....	14
2.1 la direction .....	14
2.2 l'opérationnel .....	14
2.3 Le contrôle de gestion .....	15
<b>Section 3 : La Gestion Budgétaire</b> .....	15
1. Positionnement de la gestion Budgétaire .....	15
1.1 La gestion prévisionnelle. ....	15
2. Généralités sur la Gestion Budgétaire .....	16
2.1 La Gestion Budgétaire .....	17
2.2 L'évolution de la Gestion Budgétaire .....	18
2.3 Les phases de la gestion budgétaire .....	20

3. Le Contrôle Budgétaire .....	21
3.1 La Définition du contrôle Budgétaire .....	21
3.2. Les Principes du Contrôle Budgétaire .....	22
3.3 Le processus du contrôle budgétaire .....	25
<b>Chapitre 2 : La Gestion Budgétaire Et La Performance De L'entreprise .....</b>	<b>32</b>
<b>Section 1 : la performance de l'entreprise .....</b>	<b>32</b>
1. Définitions de la notion performance .....	32
2. Les concepts relatifs à la performance .....	34
2.1 Notion d'efficacité .....	34
2.2 Notion d'efficience .....	35
2.3 Notion d'économie .....	35
2.4 Notion du Rendement .....	35
2.5 Rentabilité financière .....	36
3. Les indicateurs et les inducteurs de mesure de la performance.....	36
3.1 Les indicateurs de mesure de la performance .....	36
3.2 Les inducteurs de mesure de la performance .....	40
<b>Section 2 : Les outils et les différentes dimensions du pilotage de la performance.....</b>	<b>43</b>
1. Les outils du pilotage de la performance .....	43
1.1. Les outils classiques .....	43
1.2. les nouveaux outils de pilotage .....	47
2. Les dimensions de pilotage de la performance .....	51
2.1. La performance Financière .....	51
2.2. La performance stratégique et managériale .....	52
2.3. La performance commerciale .....	52
3. Les acteurs de l'entreprise au cœur de pilotage .....	53
<b>Section 3 : La Gestion Budgétaire, outil de la performance financière.....</b>	<b>54</b>
1. Un outil à la fois de contrôle et de management .....	55
1.1 Un moyen de communication : .....	55
1.2 Un moyen de coordination :.....	55
1.3 Un moyen de planification:.....	56
2. Les budgets comme outil de pilotage de l'entreprise : .....	57
2.1 La diffusion de la stratégie et du plan opérationnel : .....	57
2.2 Remise en cause de la stratégie :.....	58
2.3 Mise en évidence d'écarts mensuels et annuels :.....	58
3. La remise en cause du processus budgétaire : .....	58

3.1	Le contrôle budgétaire : un outil incertain .....	58
3.2	Une complémentarité des outils pour une meilleure performance :.....	59
	<b>Chapitre3: La Gestion Budgétaire au sein de Sonatrach( DP) .....</b>	<b>62</b>
	<b>Section 1 : présentation de l'organisme d'accueil.....</b>	<b>62</b>
I.	Groupe SONATRACH : .....	62
1.	Historique et Création de l'entreprise nationale SONATRACH : .....	62
2.	Missions, Activités de SONATRACH.....	64
2.1	Missions de SONATRACH : .....	64
2.2	les Activités de SONATRACH:.....	65
3.	L'organisation de SONATRACH .....	65
II.	La Division Production.....	67
1.	Missions de la Division Production :.....	67
2.	Organisation de la Division Production : .....	67
3.	Présentation de la Direction Finance et Comptabilité : .....	69
3.1	Objectifs / Attributions:.....	69
3.2	Organisation de la Direction Finance et Comptabilité:.....	69
4.	Présentation du Département Budget et Contrôle Budgétaire.....	70
4.1	Objectifs / Attributions :.....	70
4.2	Organisation du Département Budget et Contrôle Budgétaire : .....	70
5.	Présentation du Service budget d'exploitation.....	71
5.1	Généralités / Objectifs.....	71
5.2	Les Missions du Service .....	71
	<b>Section2 : Organisation du processus budgétaire au sein de la SONATRACH.....</b>	<b>72</b>
1.	Elaboration du Budget d'exploitation : .....	72
1.1	Le principe du Budget d'exploitation: .....	72
1.2	La méthode actuelle de prévision :.....	73
1.3	Le circuit budgétaire.....	76
1.4	Les étapes de l'approbation des Budgets :.....	78
2.	Le Contrôle Budgétaire .....	78
2.1	Les principales fonctions du control budgétaire .....	78
2.2	Les écarts .....	79
2.3	Le suivi mensuel des réalisations .....	79
2.4	L'élaboration d'un rapport de synthèse .....	79
3.	La Performance au sein de Sonatrach (DP).....	93

<b>Section 3 : Bilan et Recommandations.....</b>	<b>95</b>
1. Bilan.....	95
1.1 Les points forts du système budgétaire.....	95
1.2 Les points faibles du système budgétaire.....	96
2. Recommandations.....	96
<b>Conclusion.....</b>	<b>99</b>

***Bibliographie***

***Annexes***

***Résumé***

## La liste des Figures

<b>Figure N° 1.1</b> : Étapes du budget .....	2
<b>Figure N° 1.2</b> : Budget de trésorerie comme résultante des autres Budgets. ....	7
<b>Figure N° 1.3</b> : les Cinq Phases du processus budgétaire.....	14
<b>Figure N° 1.4</b> : Évolution chronologique de la G.B (Système Comptable)....	18
<b>Figure N° 1.5</b> : L'articulation chronologique du système de planification ....	20
<b>Figure N° 1.6</b> : L'articulation logique du système de planification. ....	20
<b>Figure N° 1.7</b> : La gestion budgétaire dans le Contrôle de gestion .....	25
<b>Figure N° 2.1</b> : La problématique générale de la performance.....	34
<b>Figure N° 2.2</b> : les composantes de la performance .....	34
<b>Figure N° 2.3</b> : Les différents niveaux d'inducteur .....	41
<b>Figure N° 2.4</b> : Le Processus De Suivi De La Performance.....	42
<b>Figure N° 2.5</b> : Le Tableau de Bord Prospectif. ....	50
<b>Figure N° 3.1</b> : Les Etapes de la campagne budgétaire .....	73
<b>Figure N° 3.2</b> : Le circuit budgétaire.....	76
<b>Figure N° 3.3</b> : Charges d'exploitation « Réalisation2014- Prévision2014 » ..	83
<b>Figure N° 3.4</b> :Coûts de maintenance« Réalisation2014-Prévision 2014 ....	86
<b>Figure N° 3.5</b> : Coûts de Sécurité « Réalisation2014-Prévision 2014 ».....	89
<b>Figure N°3.6</b> : les prévisions des Cinq (05) années à venir « 2015-2019 » Charges d'exploitation- .....	90
<b>Figure N°3.7</b> : les prévisions des Cinq (05) années à venir « 2015-2019 » Cout de la maintenance- .....	91
<b>Figure N°3.8</b> : les prévisions des Cinq (05) années à venir « 2015-2019 » Cout de la sécurité - .....	92

## La liste des Tableaux :

<b>Tableau N° 1.1</b> : Modèle type de document budgétaire .....	11
<b>Tableau N° 1.2</b> : Pré-budget : objectifs de moyens N+1 hors investissement...	11
<b>Tableau N° 1.3</b> : Demande de moyens sur projets de développement N+1 .....	12
<b>Tableau N°1.4</b> : Les Différents types de Comptabilité sur l'horizon Temporel et Spatial.....	19
<b>Tableau N° 1.5</b> : représentant les Écarts. ....	27
<b>Tableau N° 3.1</b> : Tableau des Documents de Valorisation.....	74
<b>Tableau N° 3.2</b> : les écarts. ....	79
<b>Tableau N° 3.3</b> : Charges d'exploitation « réalisation2014-prévision2014 » ...	81
<b>Tableau N° 3.4</b> : Cout de la maintenance « réalisation2014-prévision2014 » ..	84
<b>Tableau N° 3.5</b> : Coûts de la sécurité « réalisation2014-prévision2014 » .....	87
<b>Tableau N°3.6</b> : Les prévisions sur les cinq (05) années à venir. Charges d'exploitation .....	90
<b>Tableau N°3.7</b> : Les prévisions sur les cinq (05) années à venir. Cout de la maintenance .....	91
<b>Tableau N°3.8</b> : Les prévisions sur les cinq (05) années à venir. Coûts de la sécurité.....	92

## **La liste des Annexes :**

**Annexe N° 1 :** Organigramme Du Groupe SONATRACH.

**Annexe N° 2 :** Organigramme De La Division Production.

**Annexe N°2 Bis :** Organigramme De La Direction Comptabilité et Finances.

**Annexe N° 3 :** Organigramme Du Département Budget Et Contrôle Budgétaire.

**Annexe N°4 :** Procédures Et Méthodes D'évaluation Budget d'exploitation Clôture 2014 - Initial 2015.

**Annexe N°5 :** Détail Des Achats Directs Consomment A Tiers (Sorties De Magasins).

**Annexe N° 6 :** Prestations Par Tiers Et Inter-Directions Reçues.

**Annexe N° 7 :** Frais De Mission En Algérie / A L'étranger.

**Annexe N° 8 BIS:** Charges Directes - Frais De Personnel

**Annexe N° 8 :** Charges Directes - Frais De Personnel

**Annexe N° 9 :** Prestations Internes Reçues.

**Annexe N° 10 :** Prestations Internes Fournies.

**Annexe N° 11:** Prestations Fournies A Tiers Et Aux Autres Directions SH.

**Annexe N°12 :** Budget d'exploitation -récapitulatif région-.

**Annexe N°13 :** Budget d'exploitation -récapitulatif générale- de la DP.

## La liste des Abréviations

**ABC** : Activity Based Costing (Comptabilité par activités) ;

**AMT** : AMONT ;

**AVL** : AVAL ;

**B** : Boni ;

**BBZ**: Budget Base Zéro ;

**BSC**: Balanced Scorecard ;

**CFROI**: Cash-flow Return On Investment;

**CPNE** : Capitaux Nettes d'Exploitation ;

**DA**: Dinars Algérien;

**DF** : Dettes Financières ;

**DG**: Direction Général.

**DP** : Division Production ;

**DRHO** : Direction de Ressources Humaines et Organisation.

**EVA**: Economic Value Added;

**HSE** : Hygiène et Sécurité de l'Environnement ;

**Imp**: Impôt sur le Bénéfice des Sociétés ;

**KP** : fonds Propres ;

**M**: Mali;

**MP** : Matières Premières ;

**R** : Résultat Réel ;

**RE**: Résultat d'Exploitation ;

**R<sub>eco</sub>** : Résultat Economique ;

**RO** : Résultat Opérationnel ;

**ROE**: Return On Equity;

**TB** : Tableau de Bord ;

**US**: United States.

# *Introduction*

## Introduction :

Le but de cette recherche est concentré sur l'importance de la gestion budgétaire qui est devenu la pierre angulaire du fait qu'elle est source de progrès d'amélioration potentiel à tous les types d'entreprises. C'est une fonction qui a pour but de motiver les responsables, et à les inciter à exécuter des activités contribuant à atteindre les objectifs de l'organisation.

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

L'environnement économique concurrentiel actuel a contraint les entreprises à évoluer d'une démarche productive vers une démarche qualité. Celle-ci privilégie la réalisation d'économie à tous les niveaux ainsi que la décentralisation de l'autorité et des responsabilités. Cet environnement de plus en plus complexe dicte une augmentation du nombre de facteurs à maîtriser, pour qu'une entreprise puisse conserver sa position concurrentielle. Dans ce contexte, il est nécessaire que les entreprises réalisent leurs activités avec des budgets maîtrisés et des ressources moindres. Toutes les décisions doivent être réfléchies et prises de manière efficace.

Le système budgétaire fait partie du contrôle de gestion, qui est un des trois grands dispositifs sur lesquels les dirigeants comptent pour garder la maîtrise. Malgré les critiques dont elle fait l'objet, la gestion budgétaire constitue toujours la méthode de contrôle de gestion la plus utilisée par les entreprises, mais c'est presque toutes les entreprises prépare un budget, les pratiques sont extrêmement variables.

Le contrôleur de gestion joue un rôle central dans ce processus de construction budgétaire. Il est le garant de la cohérence globale de celle-ci et sa position transversale lui permet d'accompagner l'ensemble des décideurs opérationnels dans la définition de leurs objectifs et le choix de leurs moyens.

Le concept de la performance a évolué d'une vision restrictive (performance financière évaluée sur la base d'indicateurs produits par les systèmes de comptabilité) vers une vision

plus large (performances financière et non financière). Ainsi, le concept de performance se réduit à des considérations essentiellement financières visant à identifier la création nette de richesse de l'entreprise. Toutefois, si ces indicateurs financiers reflètent bien la performance économique passée, ils sont peu aptes à renseigner sur la capacité de l'entreprise à dégager des résultats dans l'avenir.

Pour orienter sa performance, l'entreprise se fixe plusieurs objectifs qu'elle doit atteindre. Dans un environnement instable, l'entreprise pour atteindre ce résultat théorique, voit ses moyens de plus en plus limités. Afin de conserver son avantage vis-à-vis de la concurrence l'entreprise se doit de gérer de manière optimale ses ressources.

La définition suivante sera retenue pour l'ensemble de ce mémoire : « La performance est la capacité de l'entreprise à combiner efficacité, c'est-à-dire atteindre les objectifs, et efficience pour obtenir des résultats supérieurs à ceux des concurrents ou des références reconnues ».

Aujourd'hui, pour la réussite de leurs entreprises, les managers requièrent du contrôle de gestion, des outils leur permettant d'accomplir un pilotage efficace de leurs performances. Le contrôle budgétaire a fait son apparition en même temps que le contrôle de gestion et a depuis ce jour, répondu à de nombreuses attentes. « En facilitant la convergence des buts, il améliore l'efficacité de l'organisation et la consommation des ressources » (Anthony, 1965). Le contrôle budgétaire permet alors à la direction d'avoir un contrôle complet, rationnel et objectif sur ses centres de responsabilité (Covaleski et Dirsmith, 1983). La gestion budgétaire apparaît désormais comme étant une pièce maîtresse de la gestion de l'entreprise ainsi que de sa performance.

A travers ce mémoire nous allons donc essayer de répondre à la problématique suivante :

### **Quel est le rôle et l'impact de la Gestion Budgétaire dans l'amélioration de la performance au sein de l'entreprise ?**

Ainsi différentes questions découlent de cette même problématique, il s'agit principalement de répondre à ce qui suit :

- Qu'est-ce qu'un budget et qu'est-ce que la gestion budgétaire ? Quelles sont les techniques de budgétisation ?
- Comment doit-on suivre et contrôler leur exécution ?

- La gestion budgétaire reste-elle un outil de performance financière pour l'entreprise ? et est-elle suffisante pour avoir une meilleure performance dans l'entreprise ?

Afin de répondre aux questions, nous avons proposés les hypothèses suivantes :

- ✓ Un budget est un document qui transforme les plans en argent qu'il faudra dépenser pour que les activités que vous avez planifiées puissent être réalisées. La gestion budgétaire met sous tension l'activité de l'entreprise en comparant son activité effective à l'activité prévue ; puis budgétaire ce qui doit conduire à l'action pour améliorer les performances économiques.
- ✓ Le contrôle budgétaire est le suivi des budgets, se fait par la comparaison permanente entre les résultats réels et les prévisions chiffrées figurant aux budgets, afin :
  - De rechercher la (ou les) cause(s) d'écarts,
  - d'informer les différents niveaux hiérarchiques,
  - de prendre les mesures correctives éventuellement nécessaires,
  - d'apprécier l'activité des responsables budgétaires.
- ✓ La gestion budgétaire est un outil suffisant qui permet de mesurer la performance financière de l'entreprise.

La démarche méthodologique retenue dans notre travail c'est la combinaison entre :

- Méthode documentaire nécessaire à la définition des concepts de notre sujet. En effet, tout travail scientifique exige des connaissances approfondies sur le sujet ;
- Méthode de l'analyse du contenu quant à elle nous permettra d'analyser les données des divers documents de SONATRACH ;
- La méthode descriptive: celle-ci nous a permis de décrire ce qu'est la gestion budgétaire et le pilotage de la performance ainsi que leurs application au sein de SONATRACH.

Pour pouvoir apporter des éléments de réponses à la problématique, nous avons divisé notre mémoire en trois chapitres, comme suit ;

Dans le premier chapitre, il sera question de traiter les notions de base du budget, de la gestion budgétaire et aussi du contrôle budgétaire. Où dans la première section Nous allons aborder la définition, les types, et le rôle du budget, ainsi dans la deuxième section Nous allons décortiquer le processus budgétaire : son élaboration, les acteurs intervenant à son élaboration. Dans la Troisième et la dernière section, nous allons concentrer sur le Concept de

la gestion budgétaire : son positionnement par rapport aux autres outils du contrôle de gestion, son évolution et aussi nous allons parler sur le contrôle budgétaire.

Dans le deuxième chapitre nous allons faire le lien entre la gestion budgétaire et la performance de l'entreprise, dont on va concentrer dans sa première section sur la performance de l'entreprise : définir les concepts d'efficacité, d'efficience... et aussi les inducteurs et les indicateurs de performance (financiers et non financiers), après nous allons parler sur les différents outils et dimensions de pilotage de la performance. Et à la fin du chapitre, dans la troisième section nous allons expliquer l'impact de la gestion budgétaire sur l'entreprise comme un outil de performance financière.

Le troisième chapitre sera essentiellement consacré sur l'étude du processus budgétaire (Budget d'exploitation) au sein de SONATRACH. Ce chapitre sera composé de trois sections. La première section fera l'objet de la présentation du groupe SONATRACH et la division production. Dans la deuxième section nous allons illustrer l'élaboration du budget d'exploitation (Cas de Hassi R'mel), là où il figure le rôle de la gestion budgétaire dans l'amélioration de la performance de l'entreprise, ensuite dans la dernière section nous essayerons de faire un diagnostic interne (forces et faiblesses) de SONATRACH, et de formuler quelques recommandations qui nous semblent réalisables.

# **CHAPITRE 1 :**

## **Le Budget**

# Chapitre 1 : Le Budget

Le système budgétaire est constitué par l'ensemble des outils et procédures nécessaires, aussi bien, à la préparation du budget d'une période, qu'au suivi et au contrôle de ce dernier. C'est un système de gestion prévisionnelle à court terme, comprenant des budgets et un processus de contrôle budgétaire.

La mise en place d'un système budgétaire au sein d'une entreprise permet aux responsables de planifier et de contrôler leurs actions à court terme.

Dans ce chapitre, nous allons voir, en première section, quelques notions fondamentales relatives au système budgétaire. Nous détaillerons en deuxième section, les étapes du processus budgétaire, et en fin, dans la troisième section nous allons parler sur le contrôle budgétaire.

## Section 1 : La présentation du Budget

Le budget est une description pour les recettes et les dépenses. On utilise parfois ce terme de manière prescriptive pour parler des dépenses de consommation des ménages. Ce budget donne alors la structure de ces dépenses de consommation. Les entreprises, les institutions sont conduites aussi à établir des budgets dans le cadre de leur planification.

### 1. Définition, Rôle, et principes du Budget :

#### 1.1 Définition du Budget :

Selon Hecker et Wilson : « Le budget est un état prévisionnel à court terme, établi en terme de quantité ou d'unités monétaires, récapitulant les opérations d'une entreprise en vue de contrôler et de planifier l'exploitation future».<sup>1</sup>

Selon Norbert et Collaborateurs : «Un budget est une affectation prévisionnelle quantifiée, aux centres de responsabilités de l'entreprise, d'objectifs et/ou de moyens pour une période déterminée limitée au court terme. Attribution a des responsables d'objectifs et de moyens chiffrés qui sont la résultante d'une série de prévisions d'attitude volontariste de l'entreprise».<sup>2</sup>

---

<sup>1</sup> - HECKERT ET WILSON. Le Contrôle De Gestion En Avenir Incertain, Dunod éditions, Paris, 1976 .P201.

<sup>2</sup> - GUEDJ, N ET COLLABORATEURS. Le Contrôle De Gestion, éditions d'Organisation, 1996, P263

«Un budget d'exploitation est la prévision chiffrée de tous les éléments correspondants à une hypothèse d'exploitation pour une période déterminée. Un budget peut être établi pour une entreprise ou pour une subdivision de l'entreprise».<sup>1</sup>

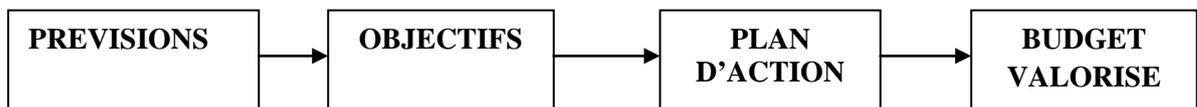
Selon Kabongo Kanda « faire un budget c'est établir une prévision de faits probables qui va intervenir au cours d'une période déterminée, c'est aussi un état prévisionnel destiné à constater d'une part, une origine des ressources et d'une autre part un emploi de ses ressources<sup>2</sup> ».

Ainsi, le budget passe par la fixation des moyens nécessaires à la réalisation et la détermination de la période qui est généralement fine d'année.

A partir de Cette définition le budget apparaît comme la matérialisation finale du processus qui transforme:

- Les prévisions en objectifs ;
- Les objectifs en plan d'action à court terme.

**Figure N° 1 : Étapes du Budget**



*Source* : Didier Leclère. Gestion Budgétaire, P7.

## 1.2 Rôle du Budget :

### ➤ Un rôle de coordination, prévision et de simulation ;

- Coordination : L'élaboration d'un ensemble de budgets cohérents est un moyen de s'assurer que les différentes unités décentralisées seront compatibles.
- Prévision : Ce sont des instruments de prévision qui permettent de répéter les difficultés à surmonter pour que l'entreprise soit performante : goulets d'étranglement, capacité de production insuffisante, trésorerie négative ...
- Simulation : Ils permettent de tester différentes hypothèses économiques.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> - Dictionnaire. Le Robert Méthodique, Par REY DEBOVE, J. Relié, 1998. P250.

<sup>2</sup> - KABONGO KANDA, Cours De Gestion Budgétaire Inédit ISC, 2007, P63.

<sup>3</sup> - SIMERAY, JEAN-PAUL. Le Contrôle de Gestion, Tome I, Collection Cadréco 2<sup>ème</sup> édition, 1979, P28.

➤ **Un rôle de délégation, de motivation et d'évaluation ;**

Le budget est un contrat entre la direction et les responsables auxquels les décisions sont déléguées. Ce contrat oblige les décideurs à agir en conformité avec la stratégie de la direction.

Et cela d'autant plus que le respect du budget (objectif et/ou moyen) est un critère important d'évaluation des performances des responsables des unités décentralisées.

Il assure donc une certaine motivation des responsables en faveur des objectifs stratégiques de la firme.

### **1.3 Principes du Budget :**

Dans une entreprise, tout dépend de tout et de tous, c'est l'image parfaite, de l'entreprise. Chacun à son rôle et la défaillance d'un homme ou d'une fonction envoie rapidement l'entreprise au déficit.

En réalité si les budgets sont préparés, toutes les prévisions seront fausses ainsi que les décisions prises à partir de ces prévisions risquent d'aller à l'encontre des objectifs définis.

La responsabilité s'appuie sur les compétences techniques car, c'est le système budgétaire qui dégage l'optimisation des ressources humaines financière.

Les budgets peuvent d'appuyer sur le passé, sur les statistiques ou sur rien, pour obliger les gens à réfléchir en partant de zéro.

## **2. Typologie du Budget:**

### **2.1 Le Budget commercial (budget de vente) :**

Le budget commercial est doté d'une importance fondamentale tant pour les entreprises que pour les organisations à but non-lucratif. Son objectif est de déterminer le futur chiffre d'affaire de l'entreprise, ou pour les organisations, les recettes à venir (subventions, cotisations ...).

Pour atteindre les objectifs des ventes prévisionnelles, l'entreprise doit mettre en place un plan d'action commercial qui regroupe l'ensemble des moyens nécessaires. Les moyens à mettre en œuvre regardent à la fois la politique de tarification, la politique en matière d'actions promotionnelles, celle de gestion des ventes et d'organisation administrative.

---

La construction d'un budget commercial se réalise en deux temps :

- Tout d'abord une phase de prévision globale,
- Ensuite une phase de budgétisation (ou découpage) de la prévision globale en différents budgets et en multiples périodes, de façon à permettre, en cours d'année, le contrôle de celle-ci.<sup>1</sup>

### **La Prévision Commerciale:**

La prévision commerciale présente la particularité, par rapport à celle des autres fonctions, de comporter deux parties étroitement imbriquées :

- Une prévision de recettes(ou des ventes),
- Une prévision de dépenses (ou frais de distribution).

#### **1) La Prévision des ventes:**

##### **a) Principe :**

Le principe de la prévision des ventes consiste à estimer les ventes futures de l'entreprise en quantité et en valeur, en tenant compte :

- Des tendances et des contraintes imposées par l'environnement (interne & externe),
- Des objectifs et de la politique commerciale que l'entreprise entend suivre,

##### **b) Méthodologie de la Prévision :**

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

- Étude de la conjoncture globale en tenant compte des informations contenues dans :
  - La comptabilité nationale;
  - Des enquêtes de conjoncture économique;
  - Des études plus ponctuelles.
- Prévision du niveau des marchés de l'entreprise: (détermination du niveau d'activité future dans le secteur) en tenant compte de :

---

<sup>1</sup> -VIP-GROUPE, SEMINAIRE PORTANT THEME: Approche Méthodologique à l'élaboration et au suivi des Budgets de l'Entreprise (Procédure- Prévisions et Contrôle Budgétaire) Semaine du : 10 au 12 Mars 2015.

- Lecture de journaux spécialisés;
- Avis des experts ;
- Renseignements sur les intentions de la concurrence.
- Prévision des ventes par produit en se basant sur :
  - L'historique des ventes qui servira comme base de référence pour effectuer la prévision.
- Le budget des ventes :

A partir des prévisions des ventes et du prix de ventes estimé, on arrête le budget des ventes.

## 2) La Prévision des frais de distribution :

Le budget des ventes étant défini, il devient nécessaire de chiffrer le coût des moyens qui permettront de le réaliser qui comprennent :

- La prévision des frais de marketing :
  - Publicité;
  - Promotion;
  - Études commerciales;
  - Frais de lancement de nouveaux produits.
- La prévision des autres frais de distribution :
  - Les frais variables (commissions des représentants, frais d'emballage, frais de transport ;
  - Les frais semi variables (Téléphone pour vendre ou pour régler les problèmes administratifs afférents aux ventes));
  - Les frais fixes (charges relatives aux locaux commerciaux sur ventes).

## 3) La Budgétisation des ventes et des frais de distribution :

Pour permettre au cours de l'année de réalisation des contrôles périodiques, la prévision commerciale doit être ventilée par:

- Centre de responsabilité ;
- Famille de produits.

## 2.2 Le Budget de production :

Le budget de production sera élaboré en fonction du budget des ventes

- ❖ Détermination des quantités à fabriquer ou programme de production par référence au :
  - Prévision des ventes
  - Délais de fabrication
  - Niveau des stocks
  - Lissage des chaînes de fabrication
  - Définition des politiques d'implantation de la production
  
- ❖ Détermination du coût de la matière et fournitures consommables.
  - Le coût des matières consommées sera déterminé unitairement par référence au budget des approvisionnements ;
  - Les quantités de MP à prévoir dépendront du stock souhaité de matières et de la production de PF envisagée ;
  - Les quantités sont issues des nomenclatures techniques des produits.
  
- ❖ Elaboration du budget de main-d'œuvre.

Prévisions des standards pour chaque atelier, mois par mois avec prise en compte de :

- Standards techniques de fabrication ;
  - Facteurs nouveaux de productivité (mécanisation) ;
  - Temps supplémentaire (nouveaux produits) ;
  - Aléas de fabrication (panne, obsolescence) ;
  - Temps de montage, démontage, réglage ;
  - Temps mort, Horaires effectives ;
  - Absentéisme, Turn Over ;
  - Evaluation d'un taux horaire standard par référence à l'évolution probable des taux de rémunération et des charges sociales.
- 
- ❖ Evaluation des charges indirectes par atelier selon des nomenclatures budgétaires prédéfinis :
    - Main d'œuvre indirecte ;
    - Petit outillage de production ;
    - Entretien et réparation ;
    - Energie ;

- Amortissement ;
- Charges fixes diverses ;
- ❖ Elaboration du budget des frais généraux
  - Budget des services annexes (ordonnancement expéditions, méthodes) ;
  - Budget administratifs (bureau d'études, coordination).

### 2.3 Le Budget d'investissement :

Ils prévoient l'engagement à court terme d'action dont les effets ne se feront sentir qu'à moyen ou long terme. Ils sont étroitement dépendants du plan opérationnel. Ils sont autonomes à l'égard des budgets opérationnels, ils n'ont des conséquences à court terme que sur la trésorerie et les états financiers prévisionnels.

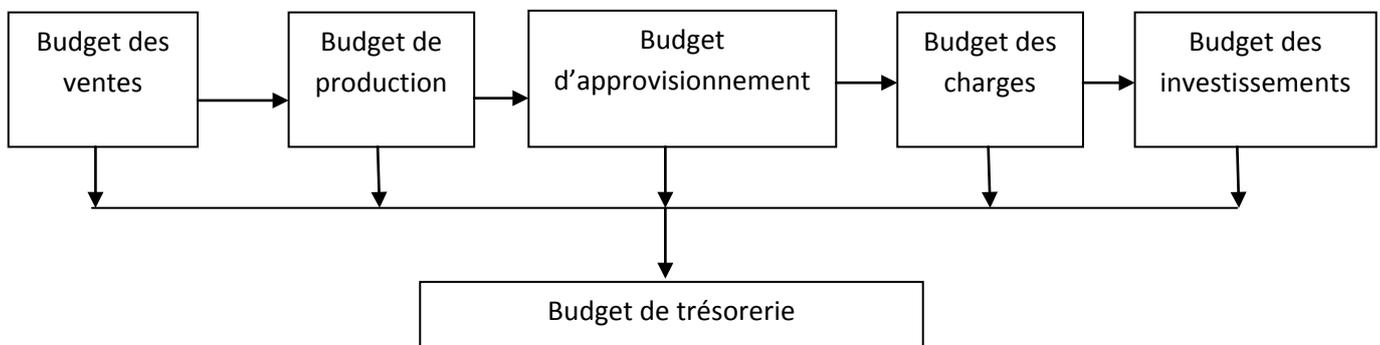
La préparation du budget et son suivi doit distinguer :

- ✓ L'engagement de la dépense ;
- ✓ Le paiement de la dépense (impact sur la trésorerie) ;
- ✓ La réception de l'équipement (impact sur l'exploitation).<sup>1</sup>

### 2.4 Le Budget de trésorerie :

Dans l'ensemble du processus budgétaire, le budget de trésorerie apparaît comme une résultante des principaux budgets d'exploitation (opérationnels), conformément au schéma ci-dessous :

**Figure N° 2 : Budget de trésorerie comme résultante des autres Budgets.**



**Source:** B.Doriath et C. Goujet, p117.

<sup>1</sup> - MARGEIN, Jaques. La gestion budgétaire, édition d'organisation, 1986, P94.

Le budget de trésorerie regroupe toutes les informations financières fournis par les autres budgets de l'entreprise. Il permet :<sup>1</sup>

- d'établir la situation prévisionnelle de la trésorerie constituée par les disponibilités en caisse, compte en banque, compte postal,
- de prévoir le besoin de financement à court terme,
- de déterminer le niveau de liquidité nécessaire à l'entreprise en fonction de ses objectifs,
- de synthétiser l'ensemble des activités de l'entreprise par les flux financiers prévus,
- de porter une appréciation sur la situation prévisible de l'entreprise,
- de prendre des décisions en matière financière.

Le budget de trésorerie est généralement établi mois par mois pour une période de 6 à 12 mois. Il comprend 3 grandes parties :

- les encaissements : Il s'agit des flux financiers entrants ou des entrées de fonds en trésorerie prévues pendant la période considérée.

- les décaissements : Ils sont constitués par les flux financiers sortants prévus pendant la période c'est à dire des paiements

- les soldes : solde du mois et solde cumulé à la fin de chaque mois ; La différence entre les encaissements et les décaissements indique la situation de trésorerie pour chaque mois soit :

- ✓ une trésorerie positive ou excédentaire ;
- ✓ une trésorerie négative ou déficitaire.

Il est possible de cumuler les situations mensuelles afin de faire apparaître le solde cumulé de la trésorerie à la fin de chaque mois. Ne figurent pas bien évidemment dans le budget de trésorerie les charges et les produits calculés (dotations aux amortissements, dotations et reprises de dépréciations, ...).

---

<sup>1</sup> - [www.unit.eu/cours/kit-gestion-ingenieur](http://www.unit.eu/cours/kit-gestion-ingenieur), (02/04/2015, 14 :37).

### 3. Objet d'établissement du Budget :

La gestion des cycles budgétaire constitue un élément essentiel dans le déroulement des activités de l'entreprise. Aussi, la construction de programmes et de budget répond à plusieurs objectifs dont :

- les budgets sont des outils de pilotage de l'entreprise :
  - ils déterminent l'ensemble des moyens et des ressources nécessaires dans le but d'atteindre les objectifs de l'entreprise.
  - Ils permettent de repérer, à court terme, les goulots d'étranglement que les opportunités.
  - A priori, ils permettent de s'assurer que les budgets élaborés respectent les équilibres fondamentaux de l'entreprise.
  - En se référant aux objectifs de l'entreprise, les budgets assurent la cohérence des décisions des différents centres de responsabilité.
- Les budgets sont des outils de communication, de responsabilisation et de motivation :
  - Ils assurent l'apport de l'information aux responsables sur les objectifs de l'entreprise et sur leur accomplissement au niveau de chaque centre de responsabilité.

Ils visent à responsabiliser et à motiver les employés, dans un cadre de décentralisation à travers la négociation des objectifs et des moyens alloués.

- Ils reviennent à établir de véritables contrats négociés entre la hiérarchie et les responsables des unités opérationnelles. Ces derniers, par la suite, devront rendre compte de leurs résultats.
- Les budgets sont des outils de contrôle :
  - Ils permettent l'apport du contrôle de gestion dans le métier de contrôle à travers la détermination et la mesure des écarts entre les réalisations et les prévisions.
  - Ils correspondent à une volonté de maîtriser les décisions et/ou les actions à court terme afin d'atteindre une performance souhaitée.
  - La direction est très impliquée dans la réalisation des budgets car l'avenir des dirigeants cité ci-dessus dépend des écarts séparant les promesses des résultats de la réalisation. Elle n'interviendra que si les écarts deviennent significatifs, car il est inutile de gaspiller du temps en intervenant sur des problèmes dont d'autres délégués peuvent s'en occuper.

## Section 2 : Le processus Budgétaire

D'après G.NAULLEAU et M. ROUACH<sup>1</sup> cinq phases clés peuvent être mises en évidence dans l'organisation du processus budgétaire, l'absence d'une de ces phases réduit nécessairement l'impact du processus budgétaire comme outil central de management de l'entreprise.

### 1. Les étapes du processus Budgétaire :

#### 1.1 Le cadrage Budgétaire :

La première phase est initiée à la fin du premier semestre par la direction générale. Il s'agit généralement d'un rappel et d'une mise à jour des axes stratégiques et des objectifs généraux à retenir pour l'élaboration du budget N+1. Ces objectifs sont le fruit de la démarche stratégique conduite au niveau de l'entreprise. L'envoi de cette lettre de cadrage ou lettre d'intention permet aux centres de responsabilité d'initier leur pré-budget N+1. Parallèlement, le contrôle de gestion transmet les hypothèses économiques à retenir comme référence de valorisation pour l'ensemble des interlocuteurs de l'entreprise. Ces hypothèses indispensables à communiquer dans les activités bancaires et financières sont les hypothèses de conjoncture relatives à l'évolution des taux d'intérêt, des parités monétaires (Dollar, Euro, Yen...) et certains indicateurs permettant le chiffrage des prévisions d'activité et de recettes (inflation, croissance économique, évolution des dépôts à vue, évolution économique des différents partenaires...).

#### 1.2 L'élaboration des pré-budgets :

La phase d'élaboration des pré-budgets peut être décomposée en deux temps :

Dans un premier temps, les projets de développement retenus par le centre de responsabilité seront présentés dans une courte note qui sera transmise à la direction de contrôle de gestion.

Les projets en question doivent être cohérents avec les axes stratégiques définis par la direction générale. Les projets dont les coûts afférents dépassent le seuil fixé par le contrôle de gestion, en accord avec la direction générale, doivent être répertoriés sur ce premier envoi des centres de responsabilité. Le contrôle de gestion synthétise et transmet les projets pour un éventuel arbitrage au niveau de la direction générale.

<sup>1</sup>-NAULLEAU, G et ROUACH, M. Le contrôle de gestion bancaire et financier, Paris, 1998, P 48.

Dans un second temps, les centres de responsabilité élaborent leurs pré-budgets. Pour cela, ils doivent remplir un certain nombre de documents synthétiques, par exemple un document relatif aux objectifs d'activités et de recettes, un document relatif aux objectifs en termes de moyens employés par le centre de responsabilité et un document relatif aux demandes d'allocation de ressources sur tous les projets ne concernant pas l'activité courante. Pour préparer ces documents synthétiques, de nombreux états intermédiaires propres aux centres de responsabilité sont nécessaires. Ce sont les consolidations successives, par succursale et par région, qui permettront d'obtenir un premier objectif de production globale pour l'année N + 1.

Sur le plan de la forme, le document synthétique relatif à l'activité ou aux revenus peut se présenter comme suit :

**Tableau N° 1 : Modèle type de document budgétaire**

Revenus ou indicateurs d'activité	Rappel réalisé N - 1	Objectif N	Estimé N	Proposition de budget N + 1	Variation N+1/Estimé N

Commentaires :

Source : NAULLEAU, G et M. ROUACH, M. op.cit, P 49.

Cette présentation permet de suivre l'évolution sur trois ans de l'activité ou des revenus et permet de situer instantanément la tendance. Le commentaire permet de justifier les hypothèses d'activités et de revenus retenues pour N + 1. Parallèlement à ce premier chiffrage, une estimation incluant les prévisions d'effectifs, de frais de personnel, de frais informatiques ainsi que les autres frais hors investissements permet de retracer la prise en compte des objectifs stratégique et opérationnel du centre de responsabilité.

**Tableau N° 2 : Pré-budget : objectifs de moyens N+1 hors investissement**

Charges d'exploitation	Frais personnel	Frais informatique	Autres frais généraux	Total frais généraux

Commentaires :

Source : NAULLEAU, G et ROUACH, M. op.cit. P49.

Enfin, un troisième document synthétique pour regrouper les demandes d'allocation de ressources pour les nouveaux projets, avec un rappel des investissements réalisés au cours de l'année N.

**Tableau N° 3 : Demande de moyens sur projets de développement N+1**

Objet du projet	Rang de priorité	Demande de moyens			Prévisions de recettes
		Effectif	Frais généraux	Investissements	

Commentaires :

Source : NAULLEAU, G et ROUACH, M. op.cit. P49.

Il est préférable que les projets d'investissement et de développement soient détaillés en indiquant la finalité de l'investissement (productivité, qualité, activité...), les coûts directs et indirects, les économies induites et les contreparties valorisables. Pour aider les centres de responsabilité dans les prévisions nécessaires à l'établissement du pré-budget, il est indispensable que le contrôle de gestion leur communique un état de leur «réalisé » à une date qui soit la plus proche possible du début de la procédure budgétaire. Ces éléments communiqués aux centres de responsabilité pourront concerner leur résultat brut d'exploitation ainsi qu'un certain nombre d'états statistiques récapitulatifs de l'activité et du réalisé du premier semestre de N (état des dépôts, des crédits, des coûts d'opérations, des frais généraux...). Le service contrôle de gestion devra aussi jouer un autre rôle. Il doit offrir son assistance et ses conseils pour aider à l'établissement des objectifs, à leur chiffrage et à leur valorisation.

### 1.3 Consolidation des documents et analyse de cohérence :

Cette phase est prise en charge par les services de contrôle de gestion. Il s'agit là d'effectuer une première consolidation des pré-budgets transmis par les centres de responsabilité et de réaliser des analyses de cohérence. A ce stade, si le contrôle de gestion relève des incohérences ou des imprécisions trop grandes dans les valorisations qui lui sont fournies par les centres de responsabilité, il peut leur demander de revoir certains éléments du pré-budget. A l'issue de ces vérifications, le contrôle de gestion va porter un avis sur la crédibilité du pré-budget sur les points suivant :

- ✓ Les options de développement, de repli ou de redéploiement des ressources du centre sont-elles en cohérence avec les orientations stratégiques et avec le plan opérationnel

de l'entreprise ou de l'entité de rattachement du centre de responsabilité, que ce soit par ligne de métier ou par fonction ?

- ✓ Les objectifs d'activité, de recettes, de charges et d'investissement sont-ils en ligne par rapport aux objectifs et aux hypothèses économiques communiqués?
- ✓ Les efforts entre les différents centres de responsabilité sont-ils répartis? Quels sont les postes qui sont les plus affectés par les orientations et les hypothèses diffusées ?

Après cette analyse, et les aller et retour de clarification effectués auprès des centres de responsabilité, une première consolidation conduit à l'édition de documents récapitulatifs sur l'activité, les investissements et les principaux états prévisionnels de résultat de l'entreprise pour N et N+1. Ceux-ci sont alors commentés et transmis à la direction générale.

#### **1.4 Négociation et navettes budgétaires :**

Cette phase doit être la plus active de la procédure budgétaire. C'est en effet à ce stade que les négociations peuvent s'établir entre Direction Générale et centres de responsabilité afin d'aboutir à un accord sur les objectifs d'activité, de revenus, de charges et d'investissement retenus pour chaque centre. La médiation entre les deux niveaux se fait habituellement par l'intermédiaire du contrôle de gestion au cours de réunions budgétaires. Des valorisations alternatives peuvent être proposées entre la direction générale, les centres de responsabilité et le contrôle de gestion afin de mettre en cohérence hypothèses, objectifs et projet. Ces négociations entraînent des modifications des pré-budgets par les centres de responsabilité qui font de nouvelles propositions en fonction des négociations avec la direction générale ou avec le contrôle de gestion mais aussi en fonction des informations sur le «réalisé » à ce moment de l'année où les neuf premiers mois de N peuvent être connus.

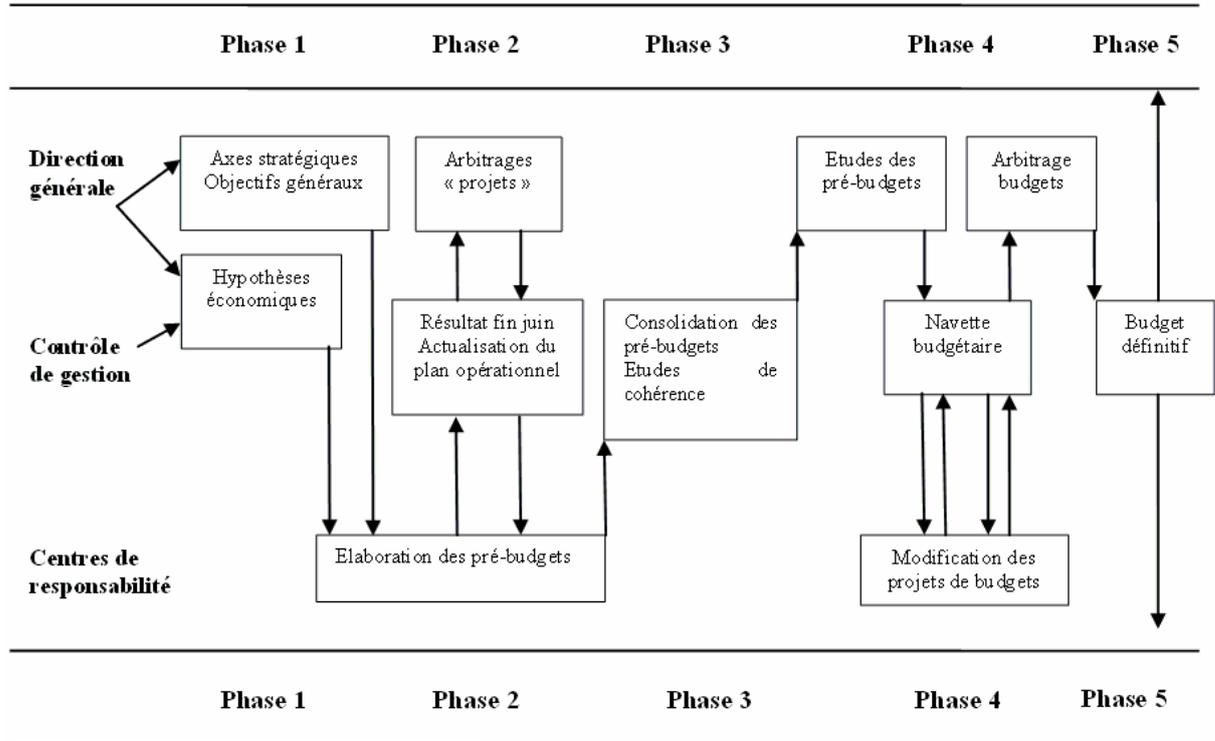
A ce stade, la Direction Générale doit jouer son rôle d'arbitrage et d'équilibrage permettant d'assurer à la procédure sa crédibilité et sa fiabilité.

#### **1.5 Élaboration du Budget définitif :**

Le budget définitif est présenté aux dirigeants de l'entreprise et au conseil d'administration qui avalise in fine le budget présenté par la direction générale qui émet éventuellement des remarques. Le budget définitif est alors diffusé à l'ensemble des centres de responsabilité de l'entreprise. Le contrôle de gestion peut utiliser pour cela des documents normalisés de «notification budgétaire », accompagnés d'une note éventuelle signée par la

direction générale afin de bien marquer le caractère contractuel de l’engagement pris par le responsable concerné du centre de responsabilité.

**Figure N° 3 : les Cinq Phases du processus budgétaire.**



Source : Naulleau, G et Rouach, M. op.cit, P264.

## 2. Acteurs intervenant pour l’élaboration du Budget :

Dans le but d’élaborer un budget il faut que trois parties interviennent :

### 2.1 La Direction :

La direction prend l’avenir de l’entreprise comme champ d’activité. Elle délègue des propriétés aux dirigeants afin de traduire en objectif de gestion les objectifs financiers qu’elle impose. Aussi elle affecte les ressources là ou elles sont nécessaires.

### 2.2 L’opérationnel :

L’objectif est d’obliger chacun à réfléchir l’avenir de son centre d’activité et à l’avenir de l’entreprise. Car les responsables opérationnels donnent une vue plus large et donc du sens au quotidien, et permet une meilleure compréhension pour tout le monde des objectifs stratégique.

## 2.3 Le Contrôle De Gestion :

Le travail de contrôle de gestion est d'aider les opérationnels à mettre en place leur système de contrôle. Il consiste à relier les objectifs de chacun aux objectifs stratégiques. A travers son rôle pédagogique, il joue les intermédiaires entre les opérationnels et la direction en plus, il montre en quoi la prise de décision peut engendrer l'avenir de l'entreprise, en mesurant la performance en termes opérationnels et financiers.

## Section 3 : La Gestion Budgétaire

### 1. Positionnement de la gestion Budgétaire :

Gérer une entreprise, c'est utiliser les moyens disponibles, déléguer des responsabilités, motiver les hommes pour atteindre les objectifs fixés. Pour atteindre ses objectifs, le dirigeant utilise le contrôle de gestion comme outil de gestion.

#### ❖ Le Contrôle De Gestion :

Le contrôle de gestion est un processus par lequel les dirigeants s'assurent que les ressources sont obtenues et utilisées avec efficacité et efficience pour réaliser les objectifs de l'entreprise.

Le contrôle de gestion peut s'articuler autour de trois outils principaux :

- La comptabilité analytique adaptée aux différentes activités de l'entreprise ;
- Les tableaux de bord par activité et unité de gestion ;
- La gestion prévisionnelle.

### 1.1 La gestion prévisionnelle :

La gestion prévisionnelle inclut le plus souvent la planification et la gestion budgétaire.

#### 1.1.1 La planification :

Elle représente une prévision de l'évolution de l'entreprise en moyen et à long terme réalisée par les responsables en fonction des variations probables de l'environnement et des objectifs qu'ils auront pu définir.

La planification a donc l'avantage d'anticiper et de préparer l'entreprise et ses différents composants, à agir efficacement dans le cadre des objectifs fixés. elle porte sur les objectifs à atteindre et les moyens qui sont nécessaires pour y parvenir. Aussi prévoit les plans et les programmes.

- **Les plans**

Les grandes orientations stratégiques sont explicitées sous la forme de plans pluriannuels qui fixent les projections de chiffres d'affaires et de résultats. Ces plans prévoient aussi les principales opérations d'investissements et de financement, et sont découpés sous forme de programmes et de budgets.

- **Les programmes**

Un programme est une prévision d'activité à court terme, précisant dans le détail les niveaux d'activité, de production, et le volume des facteurs utilisés (heure de main-d'œuvre, tonne de matières premières...)

### **1.1.2 La Gestion Budgétaire :**

La gestion budgétaire, comme étant l'outil d'aide au pilotage des activités de l'entreprise sera l'objet de notre étude. Nous allons donc faire une étude détaillée de cet outil de gestion.

## **2. Généralités sur la Gestion Budgétaire :**

### **✓ La Gestion :**

La gestion est la mise en œuvre des ressources de l'entreprise en vue d'atteindre les objectifs préalablement fixés dans le cadre d'une politique déterminée. <sup>1</sup>

Le mot « gestion » vient du verbe « gérer » qui signifie administrer non seulement une affaire ou une entreprise, mais aussi des intérêts pour le compte d'un autre. Dès lors, le participe présent « gérant » désigne une personne qui gère une activité socio-économique en tant que mandataire<sup>2</sup>.

La gestion des entreprises à deux sens :

---

<sup>1</sup>- Lexique économique, P201.

<sup>2</sup>- Idem.

- Au sens long terme, la gestion est définie comme étant l'action de diriger une entreprise selon des méthodes et en utilisant des moyens existants.

Dans ce sens, la gestion recouvre l'ensemble des règles édictées par FAYOL «Gérer, c'est à la fois prévoir, organiser, commander, coordonner, contrôler». <sup>1</sup>

- au sens strict du terme, nous pouvons distinguer entre :
  - les actes de direction, qui visent à définir les objectifs à atteindre.
  - les actes d'exécution, qui visent à appliquer les moyens existants.
  - les actes de gestion qui visent à utiliser d'une manière optimale les moyens mis à la disposition des responsables pour atteindre les objectifs.

## 2.1 La Gestion Budgétaire :

L'activité prévisionnelle à court terme de l'entreprise prend le nom de budget. Et la gestion, à court terme, des ressources et des emplois selon le programme fixé prend celui de gestion budgétaire.

Selon JEAN MAYER, « la gestion budgétaire s'appuie sur des prévisions en fonction des conditions intérieures et extérieures à l'entreprise qui reçoivent après accord des attributions des programmes des moyens pour une durée limitée en valeur. Une approche a lieu régulièrement entre ces budgets et les réalisations afin de mettre en relief les différences qui en découlent. L'explication de l'exploitation de ces écarts constitue le contrôle »<sup>2</sup>.

En effet, cette gestion s'appuie sur un mode de pilotage de type boucle fermé à savoir : établir des prévisions ; confronter périodiquement ces prévisions aux réalisations de la comptabilité général ; mettre en évidence les écarts éventuels et mener des actions correctives qui tendent à rapprocher le réel de ces prévisions et cela pendant toute la durée de l'exercice.

La gestion budgétaire suppose la définition d'objectifs ex- ante, une structure englobant l'ensemble des activités de l'entreprise, la participation et l'engagement des responsables des centres de responsabilité et la mise en place d'un contrôle budgétaire.<sup>3</sup>

<sup>1</sup>-Dixeco de l'économie : Pour comprendre le langage économique. Collection Dixeco, 5<sup>ème</sup> édition, Dunod. P18.

<sup>2</sup>-MAYER, Jean. Gestion budgétaire, Dunod éditions, 1969, P111.

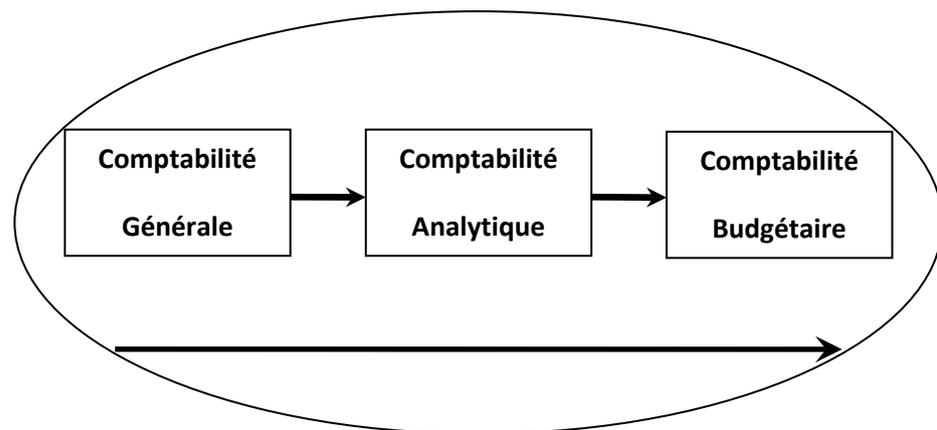
<sup>3</sup>- FORGET, Jack. La gestion budgétaire, éditions d'Organisation, 2005, P21.

## 2.2 L'évolution de la Gestion Budgétaire :

### 2.2.1 Le système comptable :

L'expérience prouve que, dans la plupart des cas, les entreprises commencent à développer leur système Comptable, au-delà de la comptabilité générale par la mise en place d'une Comptabilité analytique, puis d'une comptabilité prévisionnelle, dite budgétaire.

**Figure N° 4 : Évolution chronologique de la G.B (Système Comptable)**



**Source :** Jacques Margerin. *op.cit*, P20.

Cette optique, qui met l'accent sur la prévision comme pierre angulaire de l'édifice budgétaire, semble, au moins dans une première approche, avoir été privilégiée par le Plan Comptable lui-même.

Ainsi complété, le système comptable apparaît comme un ensemble de données quantifiées et valorisées en termes monétaires, les sorties du système étant constituées :

- Par des documents de synthèse (bilan, compte de résultat, tableau de financement)
- Par des documents analytiques (tableau d'analyse des ventes, coûts, marges, résultats ... selon les besoins de la gestion, par activité, par centre de responsabilité...).

Lorsque ces travaux et documents concernent le passé et sont réalisés a posteriori, ils constituent les sous systèmes "comptabilité générale" et "comptabilité analytique".

Lorsque ces mêmes travaux sont réalisés a priori, il s'agit de la "comptabilité prévisionnelle" qui a vocation à être à la fois globale et analytique dans la mesure où

l'entreprise constitue un ensemble d'activités diversifiées et apparaît de plus en plus fréquemment comme un système de centres de responsabilité et parfois même d'unités de gestion quasi autonomes.

**Tableau N° 4 : Les Différents types de Comptabilité sur l'horizon Temporel et Spatial**

Type de comptabilité	Horizon Temporel	Horizon Spatial
Générale	Passé	L'entreprise tout entière
Analytique	Passé – Présent	Chaque secteur d'activité
Budgétaire	Futur prochain	A la fois global et analytique

Source : Margerin, J. op.cit. P21.

Pour échapper au danger de la radicalisation comptable, le système budgétaire-d'ensemble coordonné de prévisions qu'il était dans son premier âge - doit évoluer et se transformer, plus ou moins rapidement selon les relations de l'entreprise avec ses divers environnements, en une composante du système de planification<sup>1</sup>.

### 2.2.2 Le système de planification :

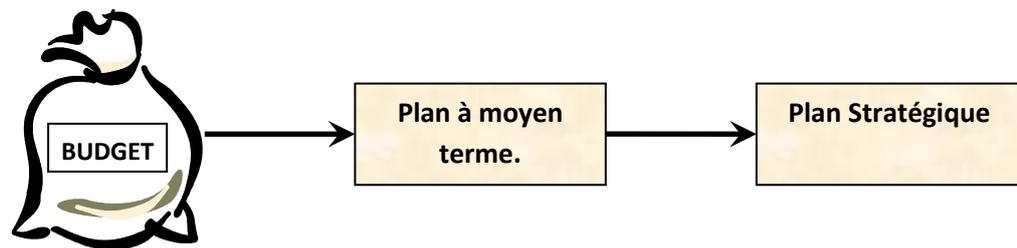
La planification précède l'action ; c'est une prise de décisions anticipée comme tout processus de planification, la planification budgétaire –à l'horizon du court terme qui est celui du budget – tendant à générer un ou plusieurs résultats désirés, qui ne se produiraient pas si on n'agissait pas en ce sens.

Conçu comme un élément du système de planification, les budgets vont devenir de véritables outils de programmation à court terme, l'horizon généralement retenu étant annuel. En réalité, lorsqu'une entreprise s'engage dans le processus de planification, la première étape consiste en un prolongement de l'effort de prévision et d'anticipation à un horizon pluriannuel sous la forme d'un plan opérationnel à moyen terme (3 à 5 ans).

On note que dans ce premier âge de la planification, la relation va du court terme au moyen terme, qu'une étape décisive sera franchie lorsque, du plan à moyen terme, on passera au plan stratégique, ce qui aura pour effet d'inverser la relation.

<sup>1</sup> - Margerin, Jacques. La Gestion Budgétaire, Editions d'Organisation, 1986, P20.

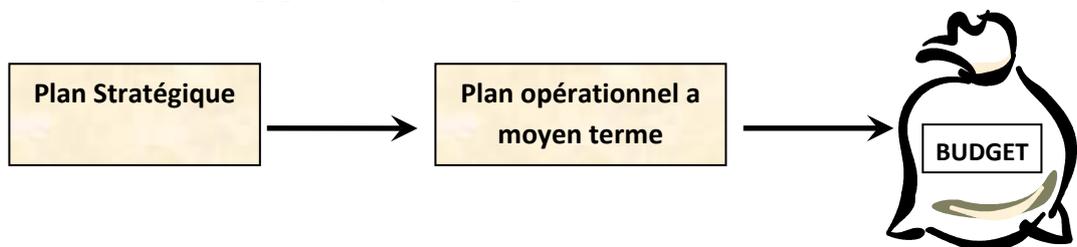
Figure N° 5 : L'articulation chronologique du système de planification : le budget précède le plan.



Source : Margerin, J. op.cit. P24.

Sous-ensemble du système de planification, le budget n'est plus le point de départ de l'effort de prévision, mais l'aboutissement du processus de planification.

Figure N° 6 : L'articulation logique du système de planification.



Source : Margerin, J. op.cit. P24.

### 2.3 Les phases de la gestion budgétaire :

Dans la mesure où la gestion budgétaire est intégrée dans le système de planification, on peut décomposer le processus de gestion budgétaire en deux phases :

- **La budgétisation**, qui consiste en une définition de ce que sera l'action de l'entreprise à court terme, sur le double plan des objectifs et des moyens, cette phase étant discontinu et se situant en amont de la période budgétée ; cette phase se concrétise par le « budget instrumentum » ;

- **Le contrôle budgétaire**, qui consiste en une comparaison permanente des résultats réels et des prévisions chiffrées, figurant au budget pour :
  - ✓ Rechercher les causes d'écarts ;
  - ✓ Informer es différents niveaux hiérarchiques ;
  - ✓ Prendre les mesures correctives nécessaires ;
  - ✓ Apprécier l'activité des responsables budgétaires.

### 3. Le Contrôle Budgétaire :

#### 3.1 La Définition du contrôle Budgétaire :

##### 3.1.1 Définition du Contrôle :

«Le contrôle est le processus par lequel les dirigeants s'assurent que les ressources sont obtenues et utilisées, avec efficacité et pertinence, pour réaliser ses objectifs».

Au sens plus strictement mathématique ou comptable du terme; contrôle, signifie simplement: <sup>1</sup>

« Comparaison entre prévisions et réalisations»

Et s'explique dans l'équation suivante:

$$\text{Prévisions} - \text{Réalisation} = \pm \text{Écarts}$$

Le contrôle peut se conceptualiser en : <sup>2</sup>

- **Processus** permettant le pilotage des actions en vue d'atteindre les objectifs fixés
- **Finalité** des objectifs fondamentaux exprimés en terme de résultats finaux.
- **Critère** d'instrument de mesure choisi mesurer l'efficacité.
- **Norme** de la valeur de la mesure (du critère) fixée comme objectif pour l'exercice en cours.

##### 3.1.2 Le contrôle budgétaire :

C'est une méthode qui permet de constituer des renseignements par l'étude des causes des écarts, apparaissant entre les prévisions et les réalisations afin que la direction d'une entreprise puisse agir efficacement.

A cet effet le contrôle budgétaire doit être conçu comme un outil d'orientation. C'est une procédure qui a pour but de corriger les écarts ou à les diminuer.

C'est l'explication objective des différences constatées entre réalisation et prévisions, à partir de la recherche des causes des écarts.

Le contrôle budgétaire consiste en une part à traduire les décisions prises par la direction en programmes d'actions exprimés par centre de responsabilité, en ressources à mettre en

<sup>1</sup> - SIMERAY, Jean-Paul. Le Contrôle de Gestion. Tome 1, Collection Cadréco, 2<sup>ème</sup> édition, 1979. P25.

<sup>2</sup>- DG «Sonatrach».Mémento des Concepts Essentiels de Gestion. 1996. P36

œuvre les résultats à obtenir, et d'autre part, à analyser au cours de l'exécution des programmes, les écarts entre les mesures correctives appropriées.

En d'autres termes, la gestion budgétaire s'appuie sur des prévisions qui sont élaborées, en fonction des conditions intérieures et extérieures à l'entreprise.

A partir de ces prévisions, les responsables de l'entreprise reçoivent, après accord, des attributions en programmes, moyens et valeurs pour une durée limitée.

Un rapprochement à lieu régulièrement entre les budgets et les réalisations afin de mettre en relief les différences qui en découlent.

L'explication et l'exploitation de ces écarts, constituent le Contrôle Budgétaire<sup>1</sup>.

«Comparaison permanente des résultats réels et des prévisions chiffrées figurant aux budgets afin de :

- rechercher la ou les causes d'écarts,
- informer les différents niveaux hiérarchiques,
- prendre les mesures correctives éventuellement nécessaires,
- apprécier l'activité des responsables budgétaires»<sup>2</sup>.

C'est une modalité financière du contrôle de gestion. Tout budget est composé d'un ensemble postes budgétaires. L'analyse des écarts budgétaire consiste à analyser les différences constatées entre les données prévisionnelles et les données réelles.

Trois paramètres sont pris en considération :

- les quantités,
- les prix,
- le rendement.<sup>3</sup>

### **3.2 Les Principes du Contrôle Budgétaire :**

Le contrôle doit satisfaire un certain nombre de conditions:

- Avant tout, être rapide; le contrôle budgétaire doit fournir des renseignements permettant, une action corrective de la part des responsables. Cela implique un contrôle en cours de réalisation et non a posteriori; l'efficacité est plus liée à la rapidité avec laquelle les renseignements sont obtenus qu'à leur précision.
- Être périodique; la périodicité est une question de fait, fonction de l'entreprise et à

<sup>1</sup>- DG «Sonatrach».Mémento des Concepts Essentiels de Gestion, 1996, P38.

<sup>2</sup>- Site web: <http://www.fsa.ulaval.ca>. (20/04/2015, 10:25).

<sup>3</sup>- FORGET, Jacques. La Gestion Budgétaire, éditions d'Organisation, 2005, P16.

l'intérieur d'une entreprise, des divers services. Nous ne pensons pas que la périodicité puisse être unique à l'intérieur d'une même entreprise, elle doit être adaptée à chaque production.

- Permettre d'arriver aux responsables; Le Contrôle Budgétaire ne peut être efficace que si la direction connaît les responsables et peut agir directement sur eux. Cette condition est impérative, derrière tout objectif précis, il doit y avoir un responsable pour chaque degré de réalisation; en pratique, dans ce domaine, le contrôleur devra être très diplomate pour supprimer les dualités de responsabilité.
- Être adapté à l'entreprise, tant à sa nature propre, qu'au milieu dans lequel elle se trouve, qu'à région où elle se situe une main-d'œuvre ayant une longue tradition industrielle réagira différemment d'une main-d'œuvre agricole récemment reconvertie. Le contrôle doit tenir le plus grand compte des données psychologiques.
- Ne pas être onéreux; il convient de ne pas oublier qu'il s'agit d'une méthode destinée à améliorer la productivité par la diminution des pertes. Il est évident que l'on irait à l'encontre du but poursuivi si le coût de la méthode dépassait les économies réalisées.
- Être souple ; le contrôle budgétaire ne doit pas être figé l'entreprise, mais, au contraire, lui permettre de se développer en précisant nettement les fonctions et les tâches de chaque responsable. Toute entreprise doit sans cesse s'adapter et tout système la fixant à un instant donné est immédiatement condamné.

### ❖ Le Contrôle Budgétaire et le Contrôle de Gestion :

#### • Le Contrôle de Gestion :

Le plan comptable général définit le contrôle de gestion de la façon suivante:

«C'est un ensemble des dispositions prises pour fournir des données chiffrées périodiques caractérisant la marche de l'entreprise, leur comparaison avec des données au prévues peut, le cas échéant, incite les dirigeants à déclencher rapidement les mesures correctives appropriées» <sup>1</sup>

Actuellement, la fonction contrôle de gestion se conceptualise selon deux acceptations reposant sur un ensemble soit de technique permettant de fournir à la direction et aux divers responsables, les informations internes indispensables pour une gestion efficace et réactive.

Ces informations sont destinées à l'établissement des études de rentabilité préalables

---

<sup>1</sup>- DERVAUX, B COULAUD, A. Dictionnaire de Management et de Contrôle de Gestion , Editions Dunod, 1990, P86.

aux décisions, à la réalisation et la coordination de programmes, à leur contrôle et à l'élaboration de tableaux de bord, synthétisant l'information relative à l'ensemble de l'activité de l'entreprise.

Aussi, le contrôle de gestion recouvre l'ensemble des techniques quantitatives, susceptibles d'être utilisées pour faciliter et améliorer la prise de décision, à savoir: comptabilité générale, comptabilité analytique, statistique, ratios, tableaux de bord, et bien entendu gestion budgétaire.

Les essais de définition de la gestion précédente et du contrôle de gestion, montrent bien, la nécessité de mettre en place, entre la direction générale et les directeurs, un niveau de synthèse dirigé par un homme possédant, en plus d'une compétence avérée, un haut degré d'aptitude à la communication, à la coopération et à la coordination.<sup>1</sup>

Le contrôle budgétaire constate des écarts ; le contrôle de gestion les interprète et les exploite. L'existence d'un écart sur prévision peut résulter :

- d'une mauvaise précision ;
- d'une mauvaise épuration des frais ;
- d'une activité différente de celle prévue.

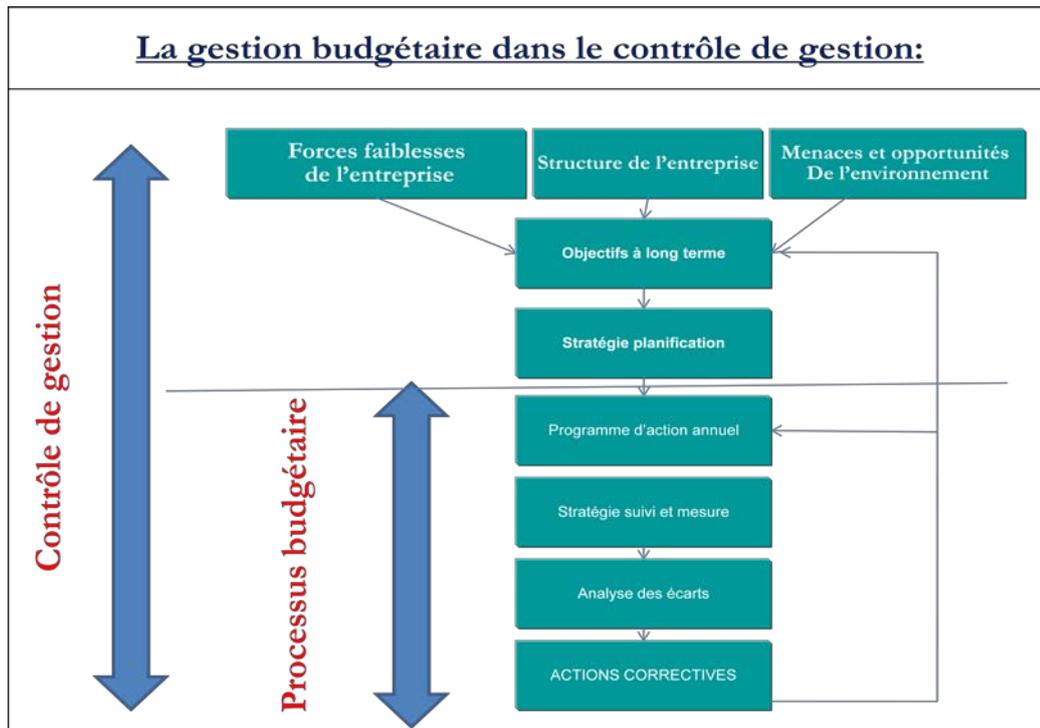
Nous excluons ici les deux premières hypothèses, reste la cause habituelle : un niveau d'activité différents celui prévu entraîne des dépenses réelles qui ne correspondent pas à la prévision. La question qui se pose alors au contrôleur budgétaire est de savoir si l'écart sur dépenses en fonction de l'écart sur activité est normal ou non, et en quel sens : favorable ou défavorable?

Dans certain cas, le simple sens permettra une estimation correcte au sens véritable de l'écart, par exemple la consommation des matières a augmenté en proportion plus grande que la production, les commissions des représentants n'ont pas diminué alors que le chiffre d'affaire est en recul ... Mais souvent se trouve en présence de cas plus complexes, et l'on ne peut procéder à une appréciation correcte de la signification de l'écart que si l'en possède un système de prix de revient grâce auquel on pourra localiser avec certitude l'origine de l'écart et prendre les mesures correctives – qui caractérisent le contrôle de gestion – en « connaissance de cause ».

---

<sup>1</sup>-DG «Sonatrach». Mémento des Concepts Essentiels de Gestion, 1996, P37.

Figure N° 7 : La Gestion Budgétaire Dans Le Contrôle De Gestion



*Source* : DG «Sonatrach». Mémento des Concepts Essentiels de Gestion, 1996, P39.

### 3.3 Le processus du contrôle budgétaire :

La procédure d'élaboration consiste à partir des prévisions détaillées à définir un objectif global, il est demandé à chaque fonction principale et chaque service au sein d'elles, d'établir les prévisions<sup>1</sup>.

#### 3.3.1 Généralités sur les écarts :

##### 1) Constatation et calcul des Écarts :

Rappelons qu'un standard est une évaluation a priori d'un prix ou d'une consommation unitaire. On sait par ailleurs que les standards, dans la mesure où ils sont normatifs, permettent de dégager les écarts entre les situations réelles et situations attendues.

Donc les écarts définis comme étant la différence entre une donnée de référence et une donnée constatée, ou bien la différence entre situation réelle et une situation prévue.

<sup>1</sup>- MARGEIN, Jaques. La gestion budgétaire, édition d'organisation, 1986, P149.

**Ecart = différence entre**

**Une situation réelle**

**Et**

**Une situation attendue**

On peut distinguer deux formules de base à leur calcul :

Ecart (En valeur absolue) = volume ou valeur des réalisations – volume ou valeur des prévisions

$$\text{Ecart (en \%)} = \frac{\text{Réalisation - prévision}}{\text{Prévision}} * 100$$

Les deux mesures apportent, en fait, des éléments distincts et doivent être utilisées complémentirement :

- ✓ Le chiffrage en valeur absolue permet de situer l'importance de regard de l'économie de l'entreprise ;
- ✓ Le chiffrage en pourcentage permet de situer l'importance de l'écart constaté, au regard de la rubrique budgétaire considérée.

Par ailleurs, tout écart positif sera favorable pour l'entreprise s'il concerne une recette et défavorable s'il concerne un coût et inversement.

D'une manière générale, les «écarts du contrôle budgétaire» pourront être présentés comme suit ; avec le double référence du mois de contrôle et du cumul depuis le début de l'exercice.

**Tableau N° 5 : représentant les Écarts.**

Mois de ..... état budgétaire (de la fonction ..... Ou du centre .....)								
Mois				Rubrique budgétaire	Cumul			
Budget	Réel	Ecart			Budget	Réel	Ecart	
		Valeur	%				valeur	%

**Source :** Margerin, Jacques. Op. cit. P 149.

## 2) Propriétés d'un écart pertinent :

Pour qu'un écart puisse présenter un intérêt pour le responsable, il faut que ce dernier soit utile, fiable, actuel et réponde à une logique économique.

- **Utile :**

Un écart budgétaire doit être compréhensible par le responsable concerné et induire une réaction cohérente avec les objectifs de l'entreprise. Cela signifie que l'écart budgétaire doit pouvoir intéresser le responsable pour qu'il y centre toute son attention et doit porter sur les éléments clés de son domaine d'activité.

- **Fiable :**

La notion de fiabilité est au cœur même de la pertinence de la comparaison effectuée entre le réalisé et la prévision.

En effet, on ne peut porter un jugement sur l'importance d'un écart, sans voir le degré de certitude des éléments contribuant à sa formation (prévisions et réalisations). Il se peut dans certains des cas, que les opérations prévues connaissent des incertitudes dues à une mauvaise formulation du modèle de prévision ou à une piètre estimation des paramètres, cela d'une part.

D'autre part, il faut également vérifier que les responsables ne cherchent pas à avoir des écarts globalement proches de zéro en modifiant l'imputation de leurs opérations.

- **Actuel :**

Afin de réagir convenablement à un écart budgétaire constaté, sa mesure doit être actuelle. En effet, une mesure d'écart effectuée après un laps de temps trop long peut mener à une action corrective mal adaptée et conduire à des déséquilibres plus grands et donc il est préférable que le responsable se contente d'information approximative et réagir vite que de l'avoir avec précision en accusant un retard.

- **Obéissant à une logique économique :**

Le calcul d'un écart budgétaire implique un coût (coût de l'information) et peut, dans certaines circonstances, être parfaitement antiéconomique. Il n'est donc justifié que lorsque les gains attendus de son exploitation sont supérieurs aux coûts qu'il induit.

### 3) **Procédure de la constatation des écarts budgétaires :**

La procédure de constatation des écarts est basée essentiellement sur le contrôle budgétaire et le calcul des écarts constatés lors de ce contrôle.

#### ❖ **Contrôle budgétaire permanent ou périodique :**

Afin d'assurer un pilotage efficace de l'entreprise vers l'objectif tracé, le contrôle budgétaire doit être à la fois permanent et périodique :

- ✓ **Un contrôle permanent :**

Ce contrôle est exercé par les responsables opérationnels dans le but de contrôler leurs engagements vis-à-vis de leurs responsables hiérarchiques et de la Direction Générale.

Ce type de contrôle permet au responsable budgétaire de :

- Émettre son propre jugement qui permet d'aboutir à des décisions pertinentes ;
- Mettre en évidence la situation de son activité et des écarts dont il a la maîtrise dans un tableau de bord et un compte rendu périodique ;
- Demander l'intervention de la hiérarchie soit parce qu'il ne peut plus maîtriser seul la situation, soit parce qu'il requiert des directives précises sur un point nouveau lui paraissant essentiel.

### ✓ Un contrôle périodique :

Ce contrôle requiert la transmission de comptes rendus périodiques ou de rapports par les responsables à leur hiérarchie contenant les résultats obtenus par leurs centres de responsabilité. La périodicité de ces contrôles résulte d'un compromis entre deux contraintes<sup>1</sup>

- Ne pas alourdir démesurément le travail administratif des responsables budgétaires et leur laisser le temps nécessaire pour conduire leur action ;
- garder, au niveau de la Direction Générale, la maîtrise du résultat global de l'entreprise.

En outre, l'établissement de ces rapports nécessite de la part des responsables en question de :

- Reconstituer les chiffres budgétés des postes charges, recettes et objectifs d'activité et les aux mêmes postes mais avec les chiffres constatés tout au long de la période sujet au contrôle ;
- Déterminer les écarts et expliquer les plus significatifs;
- Faire état des mesures prises au vu des écarts constatés.

A l'issue de ces analyses, le responsable de chaque centre est informé des décisions prises par le siège au vu des résultats et du contrôle et une synthèse de l'ensemble des contrôles effectués sont destinés au supérieur hiérarchique.

### ❖ Calcul des Écarts :

Dans le contrôle budgétaire, un écart est une différence entre une situation réelle et une situation prévue, la notion d'écart est généralement liée à celle de coût.

Écart = résultat réel – résultat prévu

$\Delta R = R - R_0$  ;

$\Delta R$  : l'écart du résultat pour une période donnée.

R : résultat réel.

$R_0$  : résultat prévu (budgété).

Cet écart peut avoir un signe positif ou négatif, selon les cas :

- Si R est supérieur à  $R_0$ ,  $\Delta R$  est positif : dans la pratique, afin d'éviter les signes "+" et "-", dont l'interprétation peut être équivoque, on utilise souvent le symbole B (boni) ou F (favorable), précédant ou suivant la valeur correspondante ;
- Si R est inférieur à  $R_0$ ,  $\Delta R$  est négatif : on emploie généralement le symbole M (mali) ou D (défavorable) ; un autre symbole consiste à mettre les valeurs correspondant à des écarts défavorables (mali) en parenthèses.

<sup>1</sup>- Gervais M. Contrôle de gestion, édition economica, 6ème édition, Paris, 1997, P549.

#### 4) L'analyse des Écarts :

Généralement c'est le responsable du budget qui est le mieux placé pour déterminer les causes des différences constatées entre réalisation et prévision, il lui appartient de donner l'explication aux écarts, dans le but d'une correction éventuelle dans ce cas de figure le responsable du budget doit être en possession de toutes les informations nécessaires à son analyse.

Il y a lieu de souligner la difficulté d'expliquer tous les écarts petits ou grands, ce qui entraînera lourdeurs et coûts supplémentaires, c'est pourquoi on s'intéressera généralement aux écarts significatifs et relativement importants. Cette action vise à alléger les procédures du contrôle.

L'analyse des écarts doit être conçue comme un outil de gestion qui consiste à mettre en lumière les causes, qui constituent la résultante de plusieurs facteurs internes ou externes, que seul peuvent découvrir les responsables des centres d'activités.

L'analyse des écarts n'est donc pas une fin en soi (un processus de justification, comme malheureusement on le rencontre parfois dans certaines entreprises) mais bien au contraire le point de départ d'une dynamique qui doit conduire à une action.

Cinq (05) catégories d'écarts sont distinguées <sup>1</sup> :

- Un écart d'exécution est une défaillance humaine ou mécanique dans l'accomplissement d'une action spécifique réalisable. En conséquence, il y a une forte probabilité que l'écart puisse être supprimé immédiatement après que son existence ait été déterminée.
- Un écart de prédiction est une erreur dans la prédiction de la valeur d'un paramètre dans le modèle de décision.
- Un écart de mesure est une erreur en mesurant le coût réel de la mise en œuvre d'un processus.
- Un écart de modèle est une représentation fonctionnelle ou une formulation erronée dans le modèle de décision.
- Un écart aléatoire est une divergence entre le coût réel et le coût (statistiquement) espéré résultant du fonctionnement stochastique d'un paramètre aléatoire correctement spécifié.

---

<sup>1</sup>- Cossu, Cossue. Ecarts et contrôle budgétaire, édition Vuibert, Paris, 1989, P119.

## 5) Les corrections :

Après avoir dégagé les écarts et après leurs analyse, l'étape finale consiste à corrigé ces écarts et les faire rapprocher, afin d'améliorer les performances dans le futur, et la mesure des écarts ne doit pas être suivie de leur analyse systématique.

Le contrôle budgétaire efficace est celui qui alerte le gestionnaire et met en évidence le plus rapidement possible les écarts important qui nécessiteront une action prioritaire.

On peut encore affiner cette analyse, toujours dans une approche globale, en se référant au système entreprise, considéré comme un système de transformation en interaction avec ses environnements amont et aval.

Pour conclure, nous rappelons que le budget est établi pour atteindre les objectifs de l'entreprise, qu'il constitue, un outil formidable de délégation, de motivation, de coordination et de communication entre les responsables et opérationnels de cette dernière et qu'il peut aussi être considéré comme un instrument de contrôle a priori et d'évaluation des performances.

Nous retenons qu'une gestion budgétaire est un système de gestion prévisionnelle permettant aux responsables de l'entreprise de planifier et de contrôler leurs actions à court terme. La mise en place d'un tel système nécessite néanmoins, l'existence des conditions.

**CHAPITRE 2 :**

**La Gestion Budgétaire et La  
Performance de  
L'Entreprise.**

## Chapitre 2 : La Gestion Budgétaire et la Performance de l'entreprise

Après le traitement de premier chapitre de notre thème la gestion budgétaire. On va aborder le deuxième chapitre et mettre la lumière sur la performance de l'entreprise : sa définition, sa typologie et sa relation avec la gestion budgétaire.

De nos jours la performance pour les entreprises ce n'est pas une fin en soi, le plus important c'est le demeuré et cela est possible par le biais de la panoplie d'outils de mesure et de pilotage de la performance, qui ont connus une révolution ces dernières années avec l'apparition de nouveaux outils plus élaborés et sophistiqués, facilitant ainsi le pilotage de la performance et sa maîtrise d'un coté, et procurer une vue d'ensemble sur toute l'entreprise.

Le concept de la performance a évolué d'une vision restrictive (performance financière évaluée sur la base d'indicateurs produits par les systèmes de comptabilité) vers une vision plus large (performances financière et non financière).

Ce pilotage de la performance repose, pour une large part, sur la bonne compréhension et l'utilisation des outils de gestion mis à disposition. Ainsi, les plans, les budgets, les tableaux de bord, la comptabilité générale et analytique sont autant d'outils de pilotage que le manager doit savoir utiliser pour fixer les objectifs de son équipe, interpréter les écarts, engager les actions correctives et remplir sa mission avec toute la réactivité et la flexibilité qu'exige la compétition économique. La gestion budgétaire est ainsi au service de l'amélioration des performances des entreprises.

### Section 1 : la performance de l'entreprise

#### 1. Définitions de la notion performance

D'un point de vue général, la performance est le résultat de la mesure d'une action pour connaître sa véritable valeur. En effet, la performance n'existe qu'à travers des objectifs que l'on se fixe et de la mesure de la réalisation de ces objectifs à l'aide d'outils appropriés.

Khemakhem, A. a montré la difficulté et l'ambiguïté de la notion de performance qu'il a expliquée par la manière suivante : « performance est un mot qui n'existe pas en français

classique. Comme tous les néologismes, il provoque beaucoup de confusion. La racine de ce mot est latine, mais c'est l'anglais qui lui a donné sa signification. Les mots les plus proches de performance sont ``performare`` en latin, ``to perform`` et ``performance`` en anglais »<sup>1</sup>.

Le rappel de ces mots suffira à préciser le sens donné à la performance en contrôle de gestion.

*Performance* signifie : donner entièrement forme à quelque chose. La performance du personnel d'une organisation consiste à donner forme et réalité au système de normes projeté et planifié par les dirigeants.

*To perform* signifie : accomplir une tâche avec régularité, méthode et application, l'exécuter, la mener à son accomplissement d'une manière plus convenable plus particulièrement, c'est donner effet à une obligation, réaliser une promesse, exécuter les clauses d'un contrat ou d'une commande.

D'après Doriath (2005) « Le concept de performance fait référence à un jugement sur un résultat et à la façon dont ce résultat est atteint, compte tenu des objectifs et des conditions de réalisation ».<sup>2</sup>

« La performance, c'est faire mieux que le « concurrent » sur le moyen et le long terme » (Michel Lebas).

Le concept de performance d'entreprise a donc évolué au fil des années pour devenir un concept « multi acteurs » et « multidimensionnel » (Berland et Dohou)<sup>3</sup>. A travers la littérature de gestion, les auteurs représentent la performance globale d'une entreprise comme la combinaison de diverses performances (économique, financière, sociale, sociétale, environnementale, technique, commerciale...).

Le professeur Henri Bouquin définit la mesure de la performance de la manière suivante : « l'évaluation ex-post des résultats obtenus »<sup>4</sup>. De plus, dans ses 1ères définitions, la notion de mesure de la performance est appréhendée comme l'action de suivi des résultats de l'entreprise.

La mesure de la performance dépasse le simple constat, elle a pour objectif la prise des décisions permettant d'améliorer les conditions de la performance. Le contrôle de gestion,

---

<sup>1</sup>- KHEMAKHEM, A. La Dynamique Du Contrôle De Gestion ». 2ème édition 1976, Dunod. P 321

<sup>2</sup>- DORIATH, B. Contrôle De Gestion, 4 ème édition dunod, 2005, P125.

<sup>3</sup>- BERLAND, N et Dohou, A. Mesure De La Performance Globale Des Entreprises, Article.

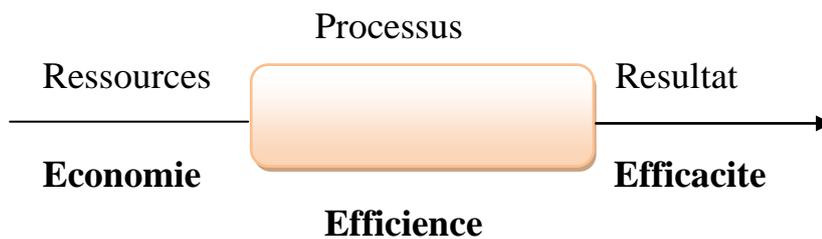
<sup>4</sup>- BOUQUIN, H. Le Controle De Gestion, 9ème édition PUF, 2010, P200.

système de gestion de la performance, doit donc mettre en place les indicateurs de mesure et de pilotage de la performance.<sup>1</sup>

Le concept de performance d'entreprise d'après Bouquin, regroupe trois notions essentielles :

- Efficacité ;
- Efficience ;
- Economie.

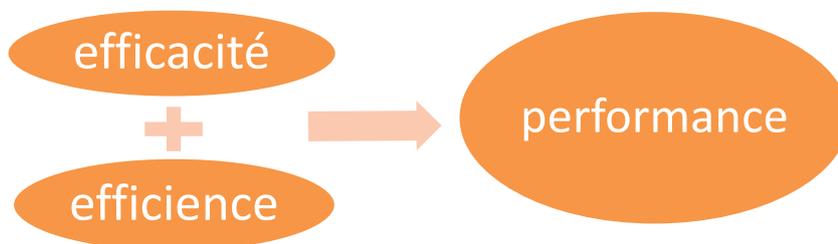
**Figure N° 1 : La problématique générale de la performance**



Source : Bouquin, H. op. cit, 2010, P206.

## 2. Les concepts relatifs à la performance

**Figure N° 2 : les composantes de la performance**



Source : Bouin, X et Simon, F-X. Les Nouveaux Visages Du Contrôle De Gestion, édition Dunod, Paris, 2000, P74.

### 2.1 Notion d'efficacité :

En répondant à la question suivante : "est ce que l'objectif est atteint ?", une nouvelle question vient d'apparaître "existe-t-il une autre alternative plus efficace, pour atteindre les mêmes résultats ?".

Donc l'efficacité examine le rapport entre l'effort et la performance. Selon (Doriath, 2008)<sup>1</sup>. Elle « traduit l'aptitude à atteindre les objectifs ». L'efficacité se

<sup>1</sup> - DORIATH, B. Contrôle De Gestion 20 Fiches, 5eme édition Dunod, paris, 2008, P129.

trouve donc dans la réalisation concrète des objectifs initialement fixés par les gestionnaires d'entreprises.

Le Bureau du vérificateur général du Canada définit l'efficacité comme étant « la mesure dans laquelle un programme atteint les buts visés ou les autres effets recherchés. Par exemple, pour augmenter les revenus dans un domaine donné, un programme peut être conçu pour créer des emplois »<sup>2</sup>.

Exemple : un système de production qui doit fabriquer 10.000 unités/semaine, d'une qualité donnée, est considéré comme efficace s'il respecte cette norme.

## **2.2 Notion d'efficience :**

Par efficience, on entend le rapport entre les biens ou les services produits d'une part, et les ressources utilisées pour les produire d'autre part.

Dans une opération basée sur l'efficience, pour ensemble de ressources utilisées le produit obtenu est maximum, ou encore les moyens utilisés sont minimaux pour toute qualité et quantité donnée de produits ou de services, c'est-à-dire que l'efficience correspond à la meilleure gestion possible des moyens, des capacités en relation avec les résultats.

Elle permet de réduire la quantité des ressources utilisées en vue d'atteindre les objectifs fixés et idéalisés. Il s'agit donc ici de comparer les résultats obtenus avec les moyens qui sont mis en œuvre pour les réaliser.

## **2.3 Notion d'économie :**

Par économie, on entend les conditions dans lesquelles on acquiert des ressources humaines et matérielles. Pour qu'une opération soit économique, l'acquisition des ressources doit être faite d'une qualité acceptable et au coût le plus bas possible. Bouquin la définit comme le fait de « se procurer les ressources nécessaires au moindre coût ».

## **2.4 Notion du Rendement :**

Le rendement correspond au retour financier ou retour sur investissement obtenu par rapport à l'investissement précédemment effectué et s'exprime en pourcentage. Il permet d'évaluer la performance d'un investissement.<sup>3</sup>

---

<sup>1</sup> - DORIATH, B. op.cit, 2008, fiche 17, P129.

<sup>2</sup> - Que sais-je N° 2167, L'AUDIT OPERATIONNEL, édition PUF.

<sup>3</sup> - [www.andlil.com](http://www.andlil.com), (27/04/2015, 23 :57).

Production évaluée par rapport à une norme, à une unité de mesure : Le rendement d'un puits de pétrole.<sup>1</sup>

## 2.5 Rentabilité financière :

La rentabilité financière mesure la capacité des capitaux investis par les actionnaires et associés (capitaux propres) à dégager un certain niveau de profit. Ce ratio correspond à ce que la comptabilité anglo-saxonne appelle le « Return on equity » ou encore « ROE ».

La rentabilité financière est un ratio destiné aux seuls actionnaires, alors que la rentabilité économique s'intéresse aux performances de l'entreprise.

La rentabilité économique est une mesure de la performance économique de l'entreprise dans l'utilisation de l'ensemble de son capital économique, c'est-à-dire des immobilisations, du besoin en fonds de roulement et de la trésorerie nette.

Le revenu généré est mesuré par l'indicateur financier que constitue le résultat d'exploitation (RE), auquel on soustrait les impôts sur les bénéfices (**Imp**). L'ensemble des capitaux « employés » est égal à la somme des fonds propres apportés par les apporteurs de capitaux, plus les capitaux acquis grâce à l'endettement (pour dette financière). La somme des capitaux nets d'exploitation est donc égale à  $CPNE = KP + DF$ .

La rentabilité économique est égale à <sup>2</sup>:  $Reco = \frac{RE - Imp}{CPNE}$

## 3. Les indicateurs et les inducteurs de mesure de la performance

### 3.1 Les indicateurs de mesure de la performance :

Nous venons de voir, que les entreprises modernes, dans un souci de maintenir la meilleure situation concurrentielle, sont dans une recherche permanente d'amélioration de leurs performances.

- Quels indicateurs pour mesurer la performance ?<sup>3</sup>

Les entreprises ont cherché, durant les années quatre-vingt dix, à améliorer la mesure de leur performance, soit en utilisant de nouveaux outils d'évaluation de la performance financière, soit en élargissant la performance à des mesures non financières. Les diverses propositions ont donné lieu à de nombreuses réflexions que nous tenter de résumer ci-dessous.

<sup>1</sup>- [www.larousse.fr](http://www.larousse.fr), (01/05/2015, 15 :09).

<sup>2</sup>- [fr.wikipedia.org](http://fr.wikipedia.org), (01/05/2015, 15 :20).

<sup>3</sup>- BERLAND, N. Mesurer Et Piloter La Performance, 2009, P119.

Ces indicateurs traditionnels ont fait l'objet de critiques nombreuses qui ont amené une double proposition d'amélioration :

- Définir des *indicateurs financiers* plus représentatifs de la création de valeur d'entreprise (EVA ou Economic Value Added, CFROI ou Cash Flow Return On Investment... dont les formules de calcul seront rappelées plus bas).
- Utiliser des *indicateurs non financiers* qui seraient des indicateurs avancés d'une performance de plus en plus immatérielle. Le développement des actifs immatériels est en effet mal pris en compte par les documents comptables selon Kaplan et Norton (2001) citant plusieurs études. En 1982, les actifs corporels représentaient 62% de la valeur de marché des entreprises. Dix ans après, le ratio est descendu à 38% et à la fin du 20ème siècle, il ne comptait plus que pour 20%.

Cette double proposition fait l'objet de débats. Concernant les indicateurs non financiers, un outil est d'ailleurs apparu durant les années quatre-vingt dix et a connu un certain succès, le balanced scorecard (BSC). Compte tenu du succès de cet outil et des questions qu'il suscite, nous lui consacrerons un long développement.

### **3.1.1 Les indicateurs financiers :**

D'après Fernandez ; Un indicateur se définit comme « une information ou un ensemble d'informations contribuant à l'appréciation d'une situation par le décideur »<sup>1</sup>. Cette appréciation est donc primordiale pour l'évaluation et la mesure de la performance d'une entreprise.

Un indicateur est une donnée chiffrée qui est rapprochée d'une référence.

L'indicateur permet de constater un écart et de réagir si besoin.

Un indicateur peut être défini comme une information qui permet de connaître l'état du système à un instant T et de pouvoir en déduire très rapidement une amélioration ou une dégradation de la situation. Dans ce cas, il doit permettre au responsable de mettre en œuvre les actions correctives nécessaires.<sup>2</sup>

La performance globale d'une entreprise s'exprime donc via des indicateurs qui vont permettre de l'évaluer. La mesurer à travers des différents indicateurs permet de comparer celle-ci à des données prévisionnelles ou historiques. Des seuils d'alertes sont définis

---

<sup>1</sup> - FERNANDEZ, A. Les Nouveaux Tableaux De Bord Des Managers, éditions Eyrolles, 5<sup>ème</sup> édition, 2010, P67.

<sup>2</sup> - HEMICI, FAROUK ET HENOT, CHRISTOPHE ET RAIMBOURG, PHILIPPE. Controle De Gestion, édition Breal, 2007, P140.

préalablement, permettant la mise en place d'actions correctives. D'après le professeur Lebas (1995) « la performance n'existe que si on peut la mesurer et cette mesure ne peut en aucun cas se limiter à la connaissance d'un résultat. Il faut donc évaluer les résultats atteints en les comparants à ceux souhaités ou ceux de référence »<sup>1</sup>.

La performance était autre fois considérée comme une notion seulement financière, elle se mesurait donc à l'aide d'indicateurs financiers dit de comptabilité et de rentabilité comme le chiffre d'affaire, la marge brute, le résultat net... Ainsi, on a pendant longtemps assimilé le pilotage de performance à la mesure et la gestion des coûts de l'entreprise.

### 3.1.2 Les indicateurs non financiers :

Les indicateurs financiers étant sujets à critique et peu actionnables, un grand nombre d'auteurs ont proposé de leur substituer ou de les compléter avec des indicateurs non financiers considérés comme plus en phase avec les réalités de la concurrence actuelle. La prise en compte de la performance est supposée être plus équilibrée car tenant compte de ses multiples aspects<sup>2</sup>.

- **L'utilisation des indicateurs non-financiers :**

Les réflexions sur la place des indicateurs non-financiers ont été relancées notamment avec le *balanced scorecard* (BSC dont nous décrivons le mécanisme de construction plus bas) mais la tendance est plus profonde et avait déjà été initiée par d'autres réflexions. En passant de la performance financière à la performance non financière, on évolue d'une performance mesurée pour les *shareholders* (actionnaires) à une performance mesurée pour les *stakeholders* (parties prenantes).

### 3.1.3 Les qualités nécessaires aux indicateurs :

Les indicateurs sont souvent la pierre angulaire d'un bon tableau de bord. Tout le monde les voudrait représentatifs de la performance, à même d'entraîner les ajustements nécessaires au bon pilotage de l'entreprise, sans effets pervers secondaires.

Un bon indicateur doit présenter un certain nombre de qualités. Il doit être<sup>3</sup> :

- ✓ **Pertinent**

Il doit fournir des informations utiles au décideur et lui permettre de prendre des décisions.

<sup>1</sup> - LEBAS, M. Oui, Il Faut Définir La Performance, Revue Française de Comptabilité, 1995.

<sup>2</sup> - BERLAND, N. op.cit, P122.

<sup>3</sup> - BERLAND, N. op.cit, P130.

✓ **Objectif**

C'est-à-dire ne pas dépendre de l'interprétation du manager ou de l'instrument de mesure. Certains indicateurs dépendront par nature de l'instrument de mesure. Il suffit de penser à un indicateur sur le climat social pour lequel on demanderait aux salariés leur opinion. Il sera bon alors d'objectiver ces indicateurs à l'aide d'autres mesures telles que le nombre de jours de grève par exemple ou le turn-over.

✓ **Simple et compréhensible**

Il est essentiel que la méthode de calcul de l'indicateur soit comprise et acceptée par ceux dont l'indicateur mesure l'action. Une très grande complexité dans le calcul peuvent le rendre inopérant. C'est souvent le cas des indices trop synthétiques ou des indicateurs qui veulent trop bien faire en mesurant précisément.

✓ **Mesurable**

Un indicateur est apprécié :

- En termes d'évolution (amélioration ou dégradation)
- En termes d'écart.

L'indicateur doit être mesurable et calculer selon un degré de précision suffisant pour garantir sa fiabilité, à un rythme compatible avec son intérêt pour le décideur.

Ainsi, certains indicateurs doivent être calculés chaque jour alors que d'autres sont déterminés chaque semaine ou chaque mois.

✓ **Synthétique**

L'indicateur doit être un bon « résumé » de l'état d'un système.

Il ne doit pas être redondant : des indicateurs ne doivent pas fournir des informations similaires.

✓ **Evolutif**

Les tableaux de bord doivent évoluer en permanence avec le système qu'ils sont censés éclairer. Ainsi, Les indicateurs qui les composent doivent être régulièrement changés au profit de nouveaux plus intéressants pour le décideur.

Chaque tableau de bord comprend des indicateurs qui permettent aux responsables de chaque centre de « piloter » au mieux leur centre.

### **3.1.4 Forme des indicateurs :**

Les indicateurs peuvent être exprimés en :

- ✓ Unités monétaires : par exemple (chiffre d'affaire, marge, résultat...);
- ✓ Unités physiques : quantité en nombre d'unités vendues, nombre de client....

### 3.1.5 Normes et interprétations :

Un indicateur n'a d'intérêt que si sa valeur fait référence à un « repéré » :

- Il peut être suivi dans le temps : quelle a été la progression par rapport à la période précédente ? la situation s'est-elle améliorée, dégradée ?

Exemple : les mesures prises pour réduire les impayés ont-elles été efficaces ?

(Évolution des indicateurs : nombre de clients en retard de paiement.)

- Il peut être comparé à un objectif.
- Il peut être comparé à une norme professionnelle (par exemple, le délai moyen de livraison des clients dans la profession...).

### 3.1.6 Choix des indicateurs :

Chaque entreprise, en fonction de sa taille, son secteur d'activité, va choisir :

- Les tableaux de bord qui lui conviennent le mieux ;
- Les indicateurs les plus pertinents pour les alimenter.

Il serait inutile de citer les indicateurs compte tenu de la diversité des situations et du caractère nécessairement évolutif du contenu des tableaux de bords : de nouveaux indicateurs viennent remplacer les anciens pour que les décideurs disposent en permanence de « clignotants » et de repères mis à jour en fonction de l'évolution de l'environnement interne et externe.

## 3.2 Les inducteurs de mesure de la performance :

Les inducteurs sont l'autre innovation de la méthode ABC. Ils remplacent les traditionnelles unités d'œuvre. Dans les premiers écrits sur l'ABC, les auteurs parlent d'inducteurs de coûts (*cost drivers*) qui sont les facteurs expliquant la consommation des ressources par les produits ou les objets de coûts. La nouveauté, par rapport aux unités d'œuvre des méthodes traditionnelles de comptabilité en coût complet, est la diversité de ces inducteurs de coûts<sup>1</sup>. Les inducteurs de coûts cherchent quant à eux à prendre en compte une réalité plus complexe. Ils ne sont plus de simples facteurs de corrélation permettant de rattacher les charges aux produits mais donnent une information quant aux relations qui existent entre les différents composants du réseau de coûts. Ils expliquent les coûts autant qu'ils permettent d'allouer les coûts.

A titre d'exemple, citons quelques inducteurs de coûts souvent rencontrés :

---

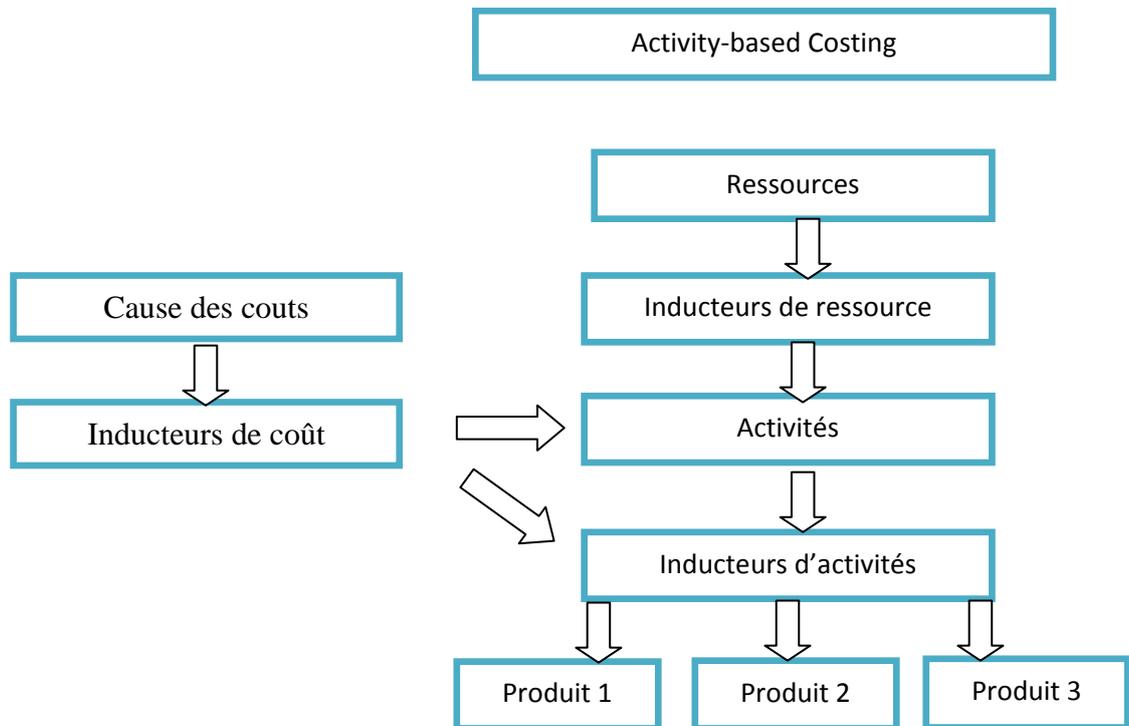
<sup>1</sup> - BERLAND, N. op.cit, P46.

- Nombre de lots ou de séries ;
- Nombre de références ;
- Nombre de clients ;
- Nombre de composants ;
- Heure de main d'œuvre ;
- Nombre de points de vente ;
- Nombre de produits ;
- Volume acheté.

Certains (Brimson, 1991, Bouquin, 2003) ont développé la notion d'inducteurs d'activité (*activity drivers*). L'inducteur d'activité est une mesure de la charge de travail de l'activité. Le terme d'inducteur de coût est alors réservé au facteur dont la survenance crée le coût. En effet, il existe la plupart du temps, pour ne pas dire toujours, plusieurs analyses ou facteurs de causalité des coûts.

Enfin, un troisième niveau d'inducteur existe pour qualifier la manière dont les activités consomment des ressources : les inducteurs de ressources. Cette dernière catégorie d'inducteur concerne le rattachement des charges aux différentes activités.

**Figure N° 3 : Les différents niveaux d'inducteur.**

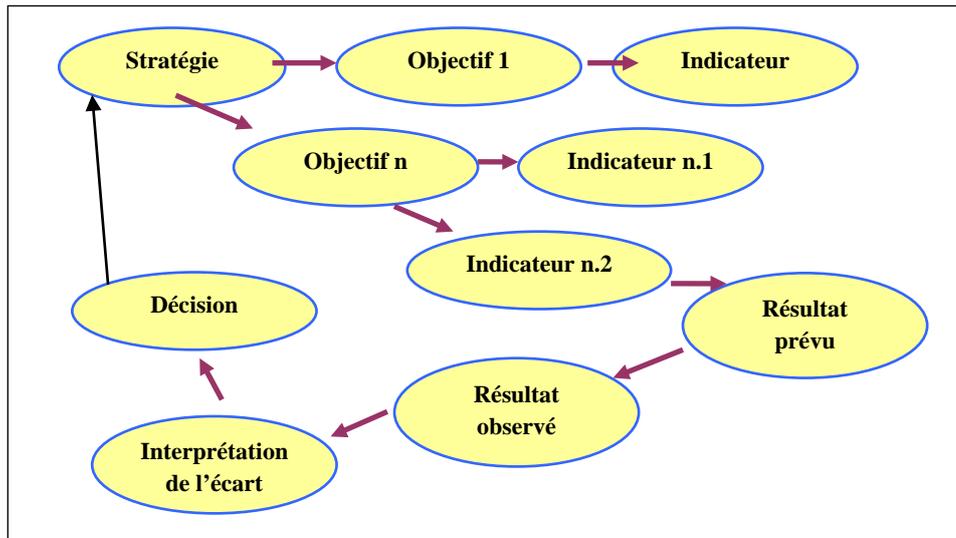


Source : BERLAND, N. op.cit, P 47.

Le choix d'un inducteur n'a donc rien d'automatique. C'est un sujet ouvert à débat dans l'entreprise pour trouver la meilleure représentation possible de son fonctionnement.

- ❖ il est utile de se souvenir du raisonnement global sur lequel repose le suivi de la performance.

**Figure N° 4 : Le Processus De Suivi De La Performance.**



Source: élaboré par les étudiants.

Explication de Figure N°4 :

- ✓ Pas de stratégie sans objectif ;
- ✓ Pas d'objectif sans indicateur ;
- ✓ Pas d'indicateur sans résultat prévu ;
- ✓ Pas d'indicateur sans résultat observé ;
- ✓ Pas d'indicateur sans analyse et interprétation de l'écart entre prévu et observé.

## Section 2 : Les outils et les différentes dimensions du pilotage de la performance.

### 1. Les outils du pilotage de la performance :

En termes de pilotage de la performance, l'entreprise dispose d'une panoplie d'outils qui sont regroupés en 2 grandes familles à savoir la famille d'outils classique et la famille des nouveaux outils (avancés).

#### 1.1. Les outils classiques :

La mission de pilotage de la performance est de définir et exécuter un certain nombre d'actions en vue d'atteindre les objectifs fixés dans l'entreprise. Pour ce faire, plusieurs outils permettent la conception, l'exploitation et l'évaluation du système de pilotage de la performance. En interne, le système de pilotage de l'entreprise dispose de nombreux supports d'informations, dont on peut distinguer trois catégories d'outils de pilotage :

##### 1.1.1. Les outils prévisionnels :

Ils permettent par une projection dans le futur d'étudier les opportunités offertes et d'éviter les menaces imminentes. Il existe trois catégories des systèmes prévisionnels: Le plan stratégique (à long terme), le plan opérationnel (moyen terme) et enfin le budget (première année du plan).

#### ❖ Le plan stratégique :

Pour Yves DUPUY et Gérard ROLLAND<sup>1</sup>, un plan stratégique est défini comme une expression d'objectifs correspondants aux réalisations entre l'entreprise et son environnement. Il est au moins partiellement chiffré. Un plan stratégique consiste à :

- Définir les missions et visions de l'entreprise,
- L'identification des opportunités et des menaces, et les forces et les faiblesses,
- Établir des objectifs à long terme,
- Déterminer les stratégies et choix des stratégies à mettre en exécution.

#### ❖ Le plan opérationnel :

C'est la traduction des choix stratégiques en actions. Il quantifie les objectifs retenus, donne une traduction financière des moyens nécessaires à leur réalisation, définit les actions à

---

<sup>1</sup>- DUPUY, Y et ROLLAND, G. Manuel du contrôle de gestion. édition DUNOD, Paris, 1994, P85.

mener, mesure leur rentabilité et présente les principaux indicateurs d'activité et de performance pour suivre l'exécution des plans d'actions.

❖ **le Budget :**

Selon Hellène Loining et als<sup>1</sup>, le budget est défini comme la traduction monétaire, économique du plan d'action, pour chaque responsable, correspondant à l'utilisation des ressources qui lui sont déléguées pour atteindre les objectifs qu'il a négociés pour une période donnée et dans le cadre d'un plan.

Ainsi le budget c'est l'expression comptable et financière des plans d'actions retenus pour mettre en œuvre la stratégie à court terme (l'année en générale).

**1.1.2. Les outils de suivi et de réalisation :**

Ils comparent les résultats aux objectifs pour interpréter les écarts et prendre les mesures correctives. Il existe, en interne, différents moyens de constater et d'analyser les performances de l'entreprise : la comptabilité générale, analytique, le contrôle budgétaire, le reporting et le tableau de bord.

❖ **la comptabilité générale :**

La comptabilité est une technique de suivi et de représentation de la situation financière d'une institution à un moment donné.

Elle rend compte des résultats d'une période (Tableau de Comptes de Résultats) ou la situation du patrimoine en fin de période (Bilan). Elle a la particularité d'être confuse pour les opérationnels, exhaustive et complexe puisqu'elle est tenue par la législation économique et fiscale. Ce qui la rend lourde et tardive mais régulière et sincère.

❖ **La comptabilité analytique :**

La comptabilité analytique est devenue un véritable système d'information, construit pour répondre aux attentes spécifiques des entreprises. Elle n'a plus seulement pour mission de calculer des coûts mais également d'aider à la prise de décision. Les entreprises, plus qu'autrefois, ont besoin d'avoir des informations d'une autre nature, beaucoup plus fines et pointues, dans un bref délai, afin de réagir rapidement face à la concurrence.

Elle analyse les résultats et fait apparaître les éléments constitutifs de contrôle du rendement et de la rentabilité pour la gestion, elle détaille les comptes et met en évidence les

---

<sup>1</sup> - LOINING, H et als. Le contrôle de gestion organisation et mise en œuvre, 2ème éd, DUNOD, Paris 2003, P87.

performances internes par une décomposition des coûts de chaque produit ou service, aussi c'est une base pour établir les prévisions des charges et des produits.

### ❖ Le contrôle budgétaire :

Gervais<sup>1</sup> définit le contrôle budgétaire comme étant la comparaison permanente des résultats réels et des prévisions chiffrés figurant aux budgets afin :

- De rechercher la ou les causes d'écarts ;
- D'informer les différents niveaux hiérarchiques ;
- De prendre les mesures correctives éventuellement nécessaires ;
- D'apprécier l'activité des responsables budgétaire.

### ❖ Le reporting

Le reporting est défini comme l'action qui consiste à faire remonter l'information pour la direction générale.

Le reporting est un ensemble de documents qui ont pour objectifs d'informer la hiérarchie de la situation et des résultats des centres de responsabilités.

Le contrôleur de gestion doit remonter l'information à la direction générale à travers le reporting ce qui facilite au directeur général de juger l'information reçue pour pouvoir prendre des décisions.

### ❖ Le tableau de bord :

Le tableau de bord « C'est un ensemble d'indicateurs, peu nombreux, devant donner aux responsables une information significative destinée au pilotage de leurs activités »<sup>2</sup>. Le pilotage des activités constitue un enjeu pour les entreprises. Il s'exerce à travers le tableau de bord. Améliorer ses résultats est le souci de toute organisation, de ce fait les finalités du pilotage peuvent être différentes, mais complémentaires :

- Optimiser les modes de production au travers d'un meilleur suivi des processus et des procédures.
- Disposer d'informations fiables pour éclairer la prise de décision.

Le tableau de bord permet d'appréhender une information plus opérationnelle que l'information comptable souvent transmise avec un certain délai. Il intègre de nombreuses données en amont de la comptabilité afin de préparer l'action grâce à un suivi d'éléments

---

<sup>1</sup> - GERVAIS, MICHEL. Contrôle De Gestion, édition economica, 1988, P 245.

<sup>2</sup> - ARMAND, D. Manuel De Gestion Volume 1, Edition Ellipses, Paris, 1999, P850.

extracomptables et notamment des éléments qualitatifs (objectifs de qualité du service rendu, de rapidité de réponse au client ou de rapidité de traitement d'un dossier).

Le tableau de bord est un outil codifiant et structurant la communication. En effet, il fournit un langage commun au travers du suivi d'un nombre d'indicateurs limités et parfaitement normés. Il constitue également un facteur puissant de cohésion des équipes, en mettant sous tension les membres de l'entreprise autour d'indicateurs communs.

### **1.1.3. Les outils d'appui :**

Ils constatent les performances et tendent à fournir des explications. On peut citer l'analyse comparative (benchmarking) et la réingénierie des processus d'affaire (reengineering).

#### **❖ Le benchmarking :**

Le benchmarking ou étalonnage est une méthode qui a été développée au début des années 1980 par la société Xerox pour une prise de décision concernant un investissement lourd destiné à moderniser la gestion des stocks. Xerox s'est intéressé alors aux « meilleures pratiques de la concurrence » mais également aux pratiques dans d'autres secteurs sur le sujet étudié. La comparaison s'est finalement faite avec une firme de vente d'articles de sport par correspondance qui excellait pour la gestion des commandes. La méthode employée a été formalisée et reconnue par la suite.

Le benchmarking consistera à :

- Trouver, au niveau mondial, l'entreprise ou les entreprises qui réalisent de la manière la plus performante un processus ou une tâche donnée.
- Aller l'étudier et analyser les données collectées avec celles internes.
- Adapter ensuite ce processus à sa propre entreprise.

Pour une entreprise, il s'agit de se comparer aux « leaders » qui se positionnent sur le marché, de s'inspirer de leurs idées, de leurs pratiques, de leurs fonctionnements et de leurs expériences afin que les pratiques en interne s'améliorent<sup>1</sup>.

#### **❖ La réingénierie des processus d'affaires (reengineering) :**

La réingénierie des processus d'affaires, également connu en anglais sous le nom Business Process Reengineering, est une approche qui vise à repenser les processus d'affaires de l'entreprise et à les rendre plus efficace.

Selon cette approche, l'entreprise abandonne l'organisation classique verticale fonctionnelle en faveur d'une organisation horizontale dans laquelle la prise de décision peut être déléguée aux

---

<sup>1</sup> - HAMADOUCHE, AHMED. Méthodes Et Outils D'analyse Stratégique, éditions Chihab, 1997, P92.

acteurs opérationnels et les fonctions supports du siège administratif sont réduites afin de permettre de dégager davantage de valeur pour les clients<sup>1</sup>.

## **1.2. les nouveaux outils de pilotage :**

Les outils de pilotage évoluent en permanence sous l'effet des contextes et des besoins de gestion. Ces outils tendent à se superposer sans pour autant composer un ensemble harmonieux. Ces nouveautés n'ont pas le même poids et sont souvent commentées différemment selon les acteurs des entreprises.

### **1.2.1. La méthode des coûts basés sur les activités (Activity Based Costing) :**

La méthode ABC est une méthode de gestion et de mesure de la performance qui permet de comprendre la formation des coûts et les causes de leurs variations<sup>2</sup>.

La comptabilité par les activités est une méthode de comptabilité de gestion qui propose le calcul des coûts à partir des activités de l'entreprise afin d'obtenir des coûts plus pertinents que ceux de la comptabilité analytique.

Le concept d'activité est plus adapté pour décrire la manière dont les processus organisationnels ont lieu ; il permet donc d'identifier avec exactitude, le lien de causalité entre produits (services) et ressources. Pour l'ABC, une activité est un ensemble de tâches élémentaires réalisées par un individu ou groupe. Elle permet de procurer un produit ou un service client.

**Amélioration du fonctionnement de l'entreprise** : La méthode repose sur le découpage en activités pertinentes, principales ou de soutien.

Cette cartographie ou architecture des activités favorise ,dans un premier temps une vision globale de l'organisation, et dans un second temps , elle permet d'intervenir en modifiant certaines parties du fonctionnement en éliminant ,modifiant et améliorant certaines activités dont il apparaît qu'elle sont sources de surcoût inutiles , c'est à dire sans valeur ajoutée<sup>3</sup>.

ABC peut ainsi concourir à l'amélioration de la connaissance de l'entreprise, donc à celle de son fonctionnement.

---

<sup>1</sup> - HAMADOUCHE, AHMED, op.cit, P111.

<sup>2</sup> -KAPLAN, R .S et ANDERSON, S. La Méthode Abc Pilotée Par Le Temps », Editions d'Organisation, 2008, p27.

<sup>3</sup>- JACQOT, T et MILKOFF, R. Comptabilité De Gestion : Analyse Et Maitrise Des Couts, édition Pearson Education, France, 2007, P250.

### 1.2.2. Le Budget A Base Zéro BBZ :

Le budget à base zéro est une procédure budgétaire qui restructure l'entreprise sans tenir compte du passé, en ne retenant que les modules vraiment vitale.

C'est une technique budgétaire qui a pour but la réduction des frais généraux et une réallocation des ressources plus rationnelle. Le BBZ signifie ne pas tenir compte des éléments du passé de l'entreprise, prévoir les charges à venir et les rapprocher aux centres de décisions auxquelles elles se rapportent.

### 1.2.3. Le Tableau De Bord du capital immatériel (Navigateur Skandia)

Le Navigateur Skandia est un assortiment de méthodes de mesures d'éléments intangibles, développée par (Leif Edvinsson) chez Skandia. Le navigateur comporte une vue d'ensemble de la performance et d'atteinte des objectifs. La structure du Navigateur de Skandia est simple mais très sophistiquée. Cinq domaines ou perspectives de ciblage saisissent différents centres d'intérêt. Chaque domaine visualise le processus de création de valeur. Le Navigateur de Skandia facilite une compréhension globale de l'organisation et de sa création de valeur le long des 5 domaines ciblés<sup>1</sup> :

- ✓ **Le ciblage Financier** : Il saisit le résultat financier de des activités de l'entreprise. C'est ici où sont établis les buts à long terme et également une grande partie des conditions d'ensemble pour les autres perspectives.
- ✓ **Le ciblage Client** : Il représente une vue qui regarde de l'extérieur vers l'intérieur de l'entreprise. Cette rubrique donne une indication sur la capacité de l'organisation à répondre aux besoin et attentes des clients.
- ✓ **Le ciblage de processus** : Il saisit les processus réels de création des services et des produits que les clients désirent.
- ✓ **Le ciblage du Renouveau et du Développement** : Il vise à garantir le renouvellement à long terme de l'organisation et en partie de sa durabilité. Il renseigne sur les étapes et actions à entreprendre pour assurer la croissance et la rentabilité à long terme.
- ✓ **Le ciblage humain** : Cette rubrique du Navigateur de Skandia est le cœur de l'organisation et est indispensable dans une entreprise afin crée de la valeur. Le processus de création de connaissances est visualisé dans ce domaine ciblé. Il est également essentiel

---

<sup>1</sup> - GREGORY, W. Les Tableaux De Bord Stratégiques, Analyse Comparative D'un Modele Nord-Americain Et D'un Modele Suedois, P11.

que les employés soient heureux avec leur situation de travail ; les employés satisfaits mènent aux clients satisfaits, améliorant les ventes de l'entreprise et le résultat.

#### **1.2.4. Le Tableau De Bord Prospectif TBP :**

Le tableau de bord prospectif est un dispositif de contrôle stratégique développé au début des années 90 par le professeur Robert S. Kaplan et David P. Norton de Harvard Business School. Il a pour but de permettre le déploiement de la stratégie par une meilleure communication par un alignement de la structure et par une mesure de la performance. Les indicateurs de performance faisant partie du tableau de bord prospectif représentent les facteurs clés de succès et sont déclinés à l'aide de variables d'action et de résultat, de nature financière et non-financière, quantitative et non-quantitative, avec une orientation à court terme et à long terme. On peut dire aussi que le TBP est un système de mesure traduisant la stratégie de l'entreprise par un ensemble cohérent d'indicateurs de performance opérationnels, concrets et interdépendants qui constitue la base du pilotage de l'entreprise<sup>1</sup>.

Par ailleurs : « *le tableau de bord prospectif traduit la mission et la stratégie de l'entreprise en un ensemble d'indicateurs de performance qui consistent la base d'un système de pilotage de la stratégie. Ce système ne perd pas de vue les objectifs financiers, mais il tient compte également des moyens pour les atteindre. Il mesure la performance selon quatre axes équilibrés : les résultats financiers, la performance vis-à-vis des clients, les processus internes et l'apprentissage organisationnel* »<sup>2</sup>.

Ainsi, le TBP peut être considéré comme un pont reliant le niveau stratégique et le niveau opérationnel au sein de l'entreprise.

#### **❖ Les fondements du Tableau de Bord Prospectif :**

Pour survivre et prospérer dans un environnement concurrentiel de l'ère de l'information, les entreprises doivent utiliser des systèmes de mesure et de management compatibles avec leur stratégie et leurs capacités. Les indicateurs financiers à eux seuls ne suffisent pas pour guider et évaluer la trajectoire de l'entreprise dans cet environnement. En sa qualité de système de mesure de la performance, le TBP offre une vision multidimensionnelle de la performance à travers ses quatre perspectives (axes) :

- **La prospective financière** : L'axe financier sert de fil conducteur aux objectifs et aux indicateurs des autres axes du TBP. Chaque indicateur sélectionné doit faire partie

<sup>1</sup>- KAPLAN et NORTON. Le Tableau De Bord Prospectif, édition d'organisation, 1998, P 12.

<sup>2</sup> - Ibid, p 15.

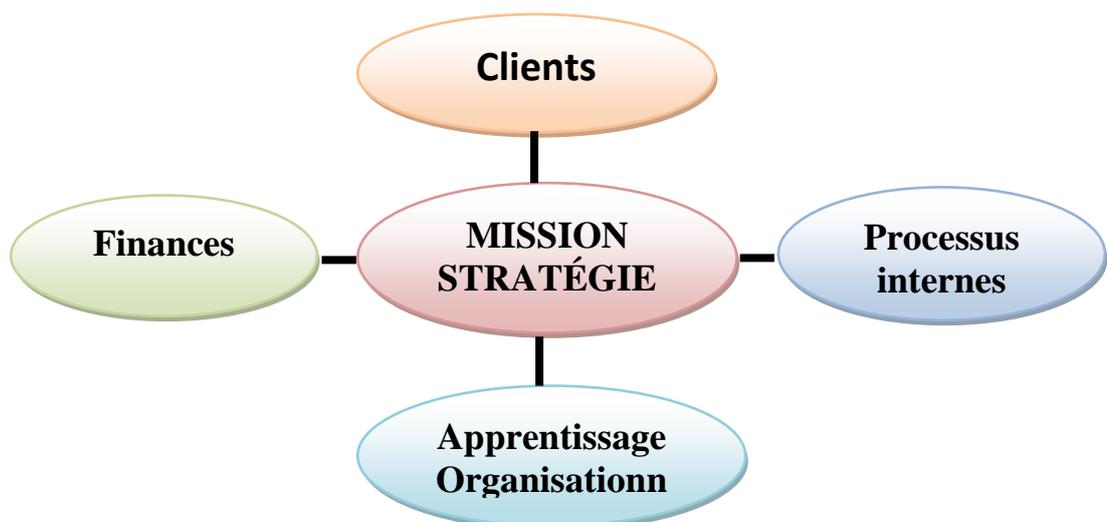
d'une chaîne de relations de cause à effet dont le but ultime est d'améliorer la performance financière.

- **Le prospectif client:** La philosophie récente en matière de management a montré un accroissement de l'importance du consommateur et de la satisfaction des besoins du client dans n'importe quelle entreprise. Ceux-ci sont appelé "les indicateurs pilotes" : si les clients ne sont pas satisfaits, ils trouveront éventuellement d'autres fournisseurs qui satisferont leurs besoins. La mauvaise performance dans cette perspective est ainsi un indicateur pilote du déclin futur.
- **Le perspectif processus interne :** L'objectif de cet axe est de prendre en compte l'ensemble des processus internes en particulier l'innovation, la production et le service après-vente.

A travers l'analyse des processus on cherche à établir une vision transversale de l'organisation. Cette perspective se rapporte à des processus d'activités internes. Les mesures basées sur cette perspective montreront aux dirigeants la bonne marche de leur activité, et si les produits et services répondent aux exigences et besoins du client.

- **Le perspectif d'apprentissage et de l'innovation :** Cette perspective inclut la formation du personnel et les attitudes culturelles de l'entreprise liées à l'amélioration individuelle et collective. Dans une entreprise de travailleurs intellectuels, les personnes sont la ressource principale.

Figure N° 5 : Le Tableau de Bord Prospectif.



Source : KAPLAN et NORTON, le Tableau de Bord Prospectif, édition d'organisation, 1998, P 21.

### ❖ Forces et faiblesses du TBP :

D'après tout ce qui a été développé sur les TBP, on peut déduire les avantages suivants<sup>1</sup> :

- Le TBP présente de nombreux atouts pour piloter et mesurer la performance ainsi que pour aligner les plans d'action avec les objectifs stratégiques ;
- En offrant une vue globale, équilibrée et synthétique des objectifs à long terme, des cibles, des plans d'action sur le terrain et des indicateurs de suivi, il se distingue des TB classiques, qu'ils soient financiers ou opérationnels ;
- Le TBP rend aussi les réunions mensuelles ou trimestrielles du comité de direction plus efficaces puisque celles-ci ne servent plus uniquement à résoudre les problèmes opérationnels mais aussi à discuter de la stratégie ;
- Le TBP a aussi des potentialités importantes dans le cadre du management stratégique : la majorité des entreprises ayant conçu et implémenté un TBP l'ont fait au départ pour revoir leur méthode de mesure de la performance. Et les inconvénients suivants :
- L'utilisation complète de ses potentialités en tant que véritable système de management stratégique peut nécessiter un temps d'adaptation pouvant aller de quelques mois à deux ou trois années ;
- Le coût de conception, d'implémentation, le suivi et les diverses adaptations nécessaires pour faire vivre constitue aussi fréquemment un frein important ;

## 2. Les dimensions de pilotage de la performance :

Depuis plusieurs années, la performance tend à être abordée dans une logique plus globale que la seule appréciation de la rentabilité pour l'entreprise ou pour l'actionnaire. La performance de l'entreprise résulte aussi de son intégration dans un milieu dont il importe de comprendre et de maîtriser les règles du jeu, on peut distinguer quatre dimensions de performance.

### 2.1. La performance Financière :

La performance la plus connue de tous est la performance financière aussi appelée performance économique. Celle-ci est aujourd'hui insuffisante pour apprécier conformément la performance d'une entreprise. Cette vision traditionnelle de la performance désigne la réalisation des objectifs de résultats financiers fixés par l'entreprise chaque année, comme l'atteinte d'un certain pourcentage d'augmentation du chiffre d'affaire, du résultat net ou même de sa marge d'exploitation.

---

<sup>1</sup>-Wilfried, N et CHANTEUX, A. Les Tableaux De Bord Et Business Plan, éditions des chambres de commerce et d'industrie de Wallonie, 2005, P343.

D'après Martory, Delay et Siguier, la performance économique représente « l'efficacité dans la mobilisation et l'emploi des ressources financières »<sup>1</sup>.

La performance financière d'une entreprise est de plus en plus corrélée à sa performance sur le plan sociale et humain.

## **2.2. La performance stratégique et managériale**

Pour assurer sa pérennité, une entreprise doit se démarquer de ses concurrents en fixant des objectifs stratégiques appropriés tels que l'amélioration de la qualité de ses produits ou mieux gérer les ressources humaines.

C'est ce que affirme Sadeg (2004)<sup>2</sup> en indiquant que : « c'est la capacité des dirigeants à gérer stratégiquement la performance de leur personnel qui déterminera véritablement la performance de l'entreprise au cours des prochaines années».

La performance stratégique peut être aussi définie comme le maintien d'une distance avec les concurrents, entretenue par une forte motivation (Système d'incitation et de récompense) de tous les membres de l'organisation et une focalisation sur le développement durable.

Mais pour Barette et Berad (2000), il existe un souci majeur pour la haute direction, d'après eux : « le souci est de communiquer ses objectifs stratégiques au personnel et d'assurer leur transformation en objectifs opérationnels afin d'atteindre la performance à long terme ou performance stratégique ».

Un certain nombre de critères peuvent être utilisés :

- Le leadership : confiance en soi, communication, logique de raisonnement, capacité de conceptualisation ;
- L'esprit de conception : orientation et ouverture d'horizon ;
- L'habileté d'exécution.

## **2.3. La performance commerciale :**

La performance commerciale d'une entreprise est souvent utilisée comme moyen de contrôle ou d'animation des réseaux de distribution afin d'atteindre des objectifs commerciaux de façon relative aux moyens engagés pour les atteindre.

Cependant les indicateurs pour mesurer la performance commerciale sont :

- Le chiffre d'affaires qui représente le montant global des ventes des produits et

---

<sup>1</sup> - MARTORY, B et DELAY, C et SIGUIER, F. Piloter les performances RH, édition Liaisons Sociales, 2008, P95.

<sup>2</sup> - SADEG MOHAMED. Performance des entreprises et intégration à l'économie mondiale, Revue des sciences commerciales et de la gestion, N°3, Ecole supérieure de commerce d'Alger, Avril 2004, P71.

services au cours d'une période ;

- La part de marché qui permet de déterminer la position de l'entreprise par rapport à ses concurrents. Elle indique la part exprimée en nombre de clients, en chiffre d'affaires pendant une période donnée à travers une segmentation possible ;
- L'étendu du réseau de distribution et la force de vente ; plus le réseau est grand plus le consommateur éloigné peut acquérir le produit sans s'éloigner ;
- La satisfaction du client, cet indicateur permet de mesurer la satisfaction et la fidélité des clients actuels ainsi que la rentabilité par catégorie pour assurer une réussite durable de l'entreprise ;
- La qualité et la multiplicité des gammes à la disposition du consommateur constituent un élément très important pour la satisfaction des clients ;
- La qualité de l'offre.

### **3. Les acteurs de l'entreprise au cœur de pilotage :**

Nous allons maintenant essayer de démontrer que la réussite de la performance globale est conduite par chaque acteur de l'entreprise à travers chacune de ses actions.

Dans une telle situation, l'entreprise se doit de communiquer sur sa vision de la performance globale auprès de ses employés, de manière à pouvoir en assurer son pilotage.

Nous pouvons définir l'entreprise comme étant un ensemble complexe d'acteurs qui se coordonnent les uns aux autres, s'adaptent et agissent au nom de l'entreprise. Les dirigeants d'entreprise tendent vers un management partagé par tous les acteurs de l'entreprise afin de garantir la réussite d'un tel système d'entreprise. Ce management se traduit à la fois par des opérations de délégation, ainsi que par la décentralisation des pouvoirs et des responsabilités. Pour pouvoir mettre en place un management partagé, il est nécessaire d'avoir une communication claire sur la stratégie d'entreprise qui est mise en place et cela au sein de toute l'entreprise. Une fois ce type de management opérationnel mis en place, la performance globale de l'entreprise va être influencée par les différentes actions menées par chaque service et par chaque acteur le composant. Nous avons pu voir précédemment que la performance est une notion multidimensionnelle, mais elle s'avère être de plus « multi-acteurs ». De ce fait, nous pouvons avancer que les différentes performances qui composent une entreprise, aussi appelé performance « locales », conditionnent et influent sur la performance globale de l'entreprise. Afin de garantir un fonctionnement efficace de ce modèle de management, une culture collective doit être mise en place et partagée dans toute l'entreprise. Il est donc important que chaque acteur de l'entreprise ait connaissance de l'aboutissement concret de

chacune de ses actions à travers une culture de la performance diffusée auprès de chacun des niveaux hiérarchiques de l'entreprise.

Pour que l'entreprise puisse agir efficacement sur sa performance et converger vers une vision unique, elle se doit d'informer la totalité de ses acteurs sur ses intentions futures, sur ce qu'elle entreprend pour son avenir, autrement dit sur sa stratégie d'entreprise et sur ses objectifs de performance.

Il apparaît donc comme essentiel d'assurer la coordination des différents acteurs de l'entreprise dans l'accomplissement de leurs tâches. Il est pour cela nécessaire d'exposer et de communiquer, auprès de chaque service composant l'entreprise, la stratégie du groupe ainsi que les objectifs fixés. Cette décomposition de la stratégie de l'entreprise permettra d'éclairer les opérationnels sur les objectifs qu'ils leur seront confiés afin de permettre l'entreprise de les atteindre. Cette déclinaison permettant ainsi de faciliter l'appropriation et l'intégration de la stratégie d'entreprise par chacun des acteurs.

Pour pouvoir vérifier l'atteinte des objectifs de performance confiés, les responsables opérationnels doivent avoir un outil de pilotage efficace. Ils pourront ainsi assurer leurs responsabilités et disposeront d'une aide importante à la prise de décision. Chaque performance locale s'imbrique en vue de la réalisation d'une performance globale et est contrôlée hiérarchiquement afin d'être évaluée et redirigée si nécessaire.

### **Section 3 : La Gestion Budgétaire, outil de la performance financière.**

La complexité et l'importance que revêt la performance globale de nos jours, une entreprise ne peut se permettre de ne pas la piloter. Pour ce faire, c'est à elle de choisir l'outil de pilotage qui lui correspond le mieux et qui l'accompagnera dans l'atteinte de ses objectifs stratégiques.

Il nous est apparu intéressant, à travers les problématiques actuelles de l'environnement des entreprises, de nous pencher plus précisément sur l'outil appelé la gestion budgétaire. En effet, avec un « terrain de jeux » en perpétuelle corrélation, nous pouvons nous demander si les entreprises ont toujours tout intérêt à mettre en place une gestion budgétaire ?

Nous nous attarderons dans cette partie, à chercher une réponse à cette question. Dans quelle mesure la gestion budgétaire répond aux attentes de pilotage de la performance d'une entreprise. Nous aborderons ensuite la remise en cause de cet outil.

## **1. Un outil à la fois de contrôle et de management :**

De façon générale, le contrôle budgétaire peut être appréhendé comme le moyen pour l'entreprise de parvenir à ses buts ultimes. D'après l'auteur Otley<sup>1</sup>, le système budgétaire dans une entreprise a pour but principal de l'aider au contrôle organisationnel afin de s'assurer que les buts de l'organisation sont atteints. En effet, les objectifs d'une organisation et de ses individus sont souvent contradictoires. C'est là le rôle du contrôle budgétaire : réussir à faire participer les individus aux objectifs de l'entreprise.

Les entreprises modernes utilisent de nos jours les budgets comme un outil d'ajustement organisationnel. En effet, comme nous avons pu le voir précédemment, ils sont un moyen de fixer des objectifs communs à l'ensemble de l'organisation et vont ainsi permettre une harmonisation entre les objectifs individuels.

### **1.1 Un moyen de communication :**

Otley (1977) a avancé que « le budget et le contrôle budgétaire peuvent apparaître comme des outils de communication entre les différentes parties de l'organisation ». En effet, gestion budgétaire ainsi que les budgets servent à informer les acteurs de l'entreprise de ses différents objectifs stratégiques. Chacun va alors connaître le rôle qu'il va jouer individuellement dans la mise en œuvre de ses objectifs. De plus, ces dispositifs vont permettre un flux d'information entre subordonnés-subordonnants, permettant aux responsables hiérarchiques d'évaluer les performances réelles de leurs dépendants.

### **1.2 Un moyen de coordination :**

Le budget a aussi une fonction « d'intégration organisationnelle », il permet d'avoir une meilleure compréhension des différentes activités de l'entreprise. En effet, le budget va permettre à chacune des parties de se situer les unes par rapport aux autres. Les acteurs vont alors pouvoir évaluer les contraintes auxquelles les autres départements ont à faire face. Les managers collectent en permanence de nouvelles informations par leur contact avec le terrain, et, malgré les progrès des outils de communication, leur échange exige un certain

---

<sup>1</sup> - OTLEY, D.T. Behavioural Aspects of Budgeting: Accountants Digest n° 49, ICAEW, Summer, 1977, P123.

délai. Or la pression à la création de valeur ces dernières années a conduit à des optimisations très poussés du fonctionnement et de la performance de chaque service pris séparément. Les potentiels de productivité sont désormais situés aux interfaces entre les différents services, par exemple entre le commercial et la production ou entre la maintenance et la production. C'est l'amélioration de la coordination entre ces services plutôt que l'amélioration de la performance de chaque service qui peut réaliser des gains de performance.

### 1.3 Un moyen de planification :

Selon Otley (1977), la prévision est différente de la planification, car ce dernier est proactif. En effet, la prévision se caractérise par un simple constat de ce qui (sera) devra être, quand la planification essaye déjà de façonner et de contrôler l'avenir. La planification au sein d'une entreprise fixe aux salariés les objectifs à satisfaire pour que ceux de l'organisation soient obtenus. De plus, elle détermine les actions correctives à mettre en place pour améliorer la performance globale d'entreprise.

A travers une enquête statistique, Touchais (1998)<sup>1</sup> dans sa thèse, donne une répartition des différentes fonctions que peut prendre la gestion budgétaire au sein d'une entreprise :

- 10% des entreprises interrogées utilisent cet outil pour déléguer les responsabilités ;
- 20% pour coordonner les activités de différents services ;
- 20% pour évaluer les responsables ;
- 20% pour les motiver ;
- 30% pour affecter rationnellement les ressources ;
- 45% pour les contrôler ;
- 80% pour prévoir et réfléchir au futur proche ;
- et 85% pour suivre le bon déroulement de l'activité.

Nous pouvons donc remarquer que le contrôle budgétaire se voit attribué des fonctions très diverses et variées. D'autant que d'un auteur à l'autre, une même fonction peut ne pas être perçue de la même manière.

En conclusion, nous pouvons conserver la classification des objectifs du contrôle budgétaire de Malo et Mathé (1998)<sup>2</sup> qui est la suivante :

- prévision et planification ;

---

<sup>1</sup> -TOUCHAIS, L. Les Pratiques De Contrôle De Gestion Des Activités Exportatrices Dans Les Moyennes Entreprises Industrielles Bretonnes, Thèse, université de Rennes I, 1998.

<sup>2</sup> - MALO, J.L ET MATHE, J.C. L'essentiel Du Contrôle De Gestion, éditions d'organisation, Paris, 1998.

- autorisation de dépenses ;
- communication pour mieux coordonner les activités ;
- Motivation ;
- évaluation de la performance des subdivisions et des dirigeants.

Ces deux auteurs soulignent tout de même, l'incompatibilité qui demeure entre certaines fonctions. En effet, ces fonctions ne peuvent être exercées toutes au même moment, car cela engendrerait des conflits au sein de l'organisation.

En fixant de multiples buts à la gestion budgétaire pour toujours mieux faire, aucune ne va être réellement remplie par les acteurs et par les entreprises. Le contrôle budgétaire est riche de fonctions et d'objectifs, mais ne peut toutefois les activer toutes simultanément, sous peine de rendre ce contrôle totalement inefficace.

## **2. Les budgets comme outil de pilotage de l'entreprise :**

Comme nous venons de l'aborder ci-dessus, le contrôle budgétaire est un outil qui revêt de multiples fonctions pour une entreprise. La procédure budgétaire sert à exposer la stratégie de performance de l'entreprise, par conséquent, elle va être articulée à l'aide des plans stratégiques et opérationnels. Pour encadrer au mieux cette procédure, l'entreprise doit mettre en place un échange de documents permanent ainsi qu'organiser de nombreuses réunions.

La réalisation des budgets nécessite d'y revenir à plusieurs reprises, c'est un travail itératif qui nécessite de préciser peu à peu les chiffres afin qu'ils soient cohérents pour l'intégralité de l'entreprise. Ce système de va et vient s'appelle des navettes budgétaires. Les budgets vont être comparés mensuellement ou trimestriellement à la réalisation effective. Ce suivi va être l'occasion de mettre des actions correctives en place et d'effectuer des ajustements en fonction de la réalité et des circonstances.

### **2.1 La diffusion de la stratégie et du plan opérationnel :**

Le budget devrait refléter les ressources nécessaires à la mise en œuvre de la stratégie de l'entreprise. Comme expliqué dans le chapitre précédent, les budgets sont en général qu'une extrapolation du passé. Néanmoins, les dirigeants qui sont visionnaires utilisent ces données afin d'avoir une projection de l'entreprise dans l'avenir.

La diffusion du budget s'effectue au travers la lettre de cadrage. Elle est transmise aux différents services de l'entreprise et est adaptée à chacun. Elle permet d'informer les

acteurs de l'entreprise des hypothèses que s'est fixé la direction sur l'environnement, ainsi que les différents objectifs stratégiques. Cette lettre permet de donner à tous un cadre de travail commun.

## **2.2 Remise en cause de la stratégie :**

Il arrive occasionnellement que l'élaboration des plans d'actions et leurs chiffrages économiques soulignent des incohérences dans la stratégie de l'entreprise. La remise en cause totale de la stratégie est très rare, ce n'est qu'en dernier ressort que les choix fondamentaux pris par la direction sont remis en cause. Les managers vont commencer par motiver leurs collaborateurs pour qu'ils fassent preuve de plus d'ambitions et d'imaginations dans l'élaboration de leurs budgets.

## **2.3 Mise en évidence d'écarts mensuels et annuels :**

### **2.3.1 Mise en évidence d'écarts mensuels :**

Le pilotage des budgets et les « reporting » permettent la mise en évidence d'écarts mensuels. Ils sont la différence entre les données prévues pour chaque poste dans les budgets et les données réelles. Les écarts significatifs seront alors analysés, afin d'essayer de trouver une explication à ceux-ci. Ils peuvent être décomposés sous différentes formes (écart sur volume, écart sur prix, écart matière...).

### **2.3.2 Mise en évidence d'écarts annuels :**

Annuellement, des écarts vont être calculés afin d'établir le bilan des performances des différents responsables de centre et de leurs équipes. Sur cette évaluation va être pris la décision d'octroyer différentes primes.

## **3. La remise en cause du processus budgétaire :**

### **1.1 Le contrôle budgétaire : un outil incertain**

La procédure budgétaire consiste à rapprocher et comparer, sur une période donnée, la réalisation d'un fait économique avec les prévisions faites de l'activité future à travers l'outil budget. Les entreprises voulant mettre en place une gestion budgétaire doivent donc être capables de prévoir, or cela devient de plus en plus difficile. L'environnement étant de plus en plus turbulent, il existe un risque d'obsolescence quant aux prévisions et aux plans d'actions du contrôle budgétaire.

Les précurseurs du développement de la gestion budgétaire avaient déjà entrevu cette difficulté. En effet, de multiples critiques ont déjà été émises par de nombreux théoriciens dans ce domaine. Ces critiques concernaient à la fois, la capacité à faire des prévisions cohérentes et justes, la possibilité de mettre en place un contrôle objectif, ainsi que les conflits entre les différents rôles attribués à la gestion budgétaire.

Mintzberg<sup>1</sup> a développé l'idée selon laquelle la planification stratégique est plus efficace si elle se développe dans un environnement dit stable, certain et non perturbé.

Les entreprises sont, selon Mintzberg, incapables, la plupart du temps, de prévoir les grandes perturbations auxquelles elles vont avoir à faire face. Elles se contentent d'extrapoler le présent pour effectuer les prévisions futures. Dans ce contexte, le contrôle budgétaire fonctionne correctement, tant que le futur se déduit plus ou moins facilement du présent. Dès lors qu'un marché s'écroule, que les ventes fluctuent rapidement ou qu'un nouveau concurrent rentre en jeu, cette utilisation simpliste s'avère inutile. Mintzberg conclut donc que « la planification paraît plus appropriée pour soutenir dans la durée des opérations stables qui ont pour objectif « l'efficience ». Mintzberg ne conçoit pas forcément la stabilité comme un monde immobile, mais plutôt comme un univers qui évolue de façon prévisible « si le monde se tient tranquille, ou du moins s'il continue à changer exactement comme dans le passé, alors la prévision peut fonctionner correctement ». Prenons l'exemple d'un taux de croissance de 10% dans une économie, cela va être moins problématique pour une entreprise que des variations instables.

Plus les prévisions sont établies à long terme, plus elles vont être incertaines car il est impossible de contrôler leurs environnements. L'incertitude de l'environnement apparaît donc comme un facteur qui empêche d'établir des prévisions et ainsi de faire de la gestion budgétaire.

En effet, la turbulence de l'environnement entraîne une multiplication des hypothèses nécessaires à l'établissement des budgets d'une entreprise. Ainsi, pour la construction des budgets, les décideurs vont devoir effectuer un nombre plus élevé de choix.

## **1.2 Une complémentarité des outils pour une meilleure performance :**

L'environnement de plus en plus complexe et en perpétuelle instabilité, ne permet plus à l'outil de contrôle budgétaire d'atteindre sa performance maximale. Celle-ci dépend désormais de variables incertaines et non mesurables. Il va donc être nécessaire, pour une entreprise qui souhaite piloter sa performance financière en toute confiance, de compléter cet instrument.

---

<sup>1</sup> - MINTZBERG, H. Structure et dynamique des organisations, éditions d'Organisation, Paris, 1982, P152.

### 3.2.1 Le rolling-forecast :

Aux vues des critiques rencontrées par les budgets, un nouvel outil de gestion budgétaire a alors fait son apparition : le rolling-forecast ou prévision glissante.

Beaucoup plus adaptable, ces prévisions sont mieux adaptées à ce qui fait le quotidien des dirigeants d'entreprises : la nécessité de tracer leur stratégie avec une absence totale de visibilité.

Cet outil est très proche de la réalité tout au long de l'exercice. Il nécessite peu de corrections formalisées puisqu'il évolue de façon régulière en fonction des événements qui surviennent. Les écarts constatés vont donc tenir compte des événements survenus dans l'environnement de l'entreprise ce qui va donc faciliter la prise de décision pour pouvoir adapter les processus internes aux contraintes environnantes de façon à maintenir la performance globale.

Le rolling-forecast a fait son apparition au milieu des années 90, contrairement à l'approche traditionnelle de la gestion budgétaire, il ne s'appuie pas sur de simples données prévisionnelles, mais sur l'élaboration d'un modèle de pilotage qui sera basé sur des indicateurs de leviers opérationnels, engendrant un fort impact sur la performance financière de l'organisation. Le rolling-forecast fournit aux décisionnaires une estimation plus précise de la performance attendue à court et à moyen terme.

Associé à un Balanced Scorecard proactif il devient un réel outil de contrôle à long terme pour l'entreprise. Dans l'idéologie, cet outil a été créé pour que les organisations puissent disposer de cycles prévisionnels optimisés, dynamiques et favorisant la flexibilité et le gain de temps dans la prise de décision.

Les budgets restent un outil nécessaire à la correcte allocation des ressources financières, même en période incertaine. Pour piloter la performance stratégique et opérationnelle d'une entreprise, il va être plus judicieux de mettre en place des systèmes qui consistent à mettre en perspective les liens de causalités entre les activités opérationnelles et les résultats financiers.

### 3.2.2 Le tableau de bord de gestion :

Pour un pilotage de la performance, l'outil incontestable reste le tableau de bord. C'est un jeu d'indicateurs personnalisés, permettant d'alarmer l'entreprise et ainsi de déclencher immédiatement des actions correctives. « Le tableau de bord de gestion correspond à un système d'informations permettant de connaître en permanence et le plus

rapidement possible, les données indispensables pour contrôler la marche de l'entreprise à court terme et de faciliter dans celle-ci l'exercice des responsabilités».

Il se compose de deux éléments :

- un système de pilotage qui permet au responsable de maîtriser le déroulement des activités et l'évolution de la situation ;
- un système de reporting qui fournit à la hiérarchie un compte rendu périodique des actions accomplies.

Le tableau de bord de gestion apparaît comme un outil de perfectionnement du pilotage budgétaire. A travers des indicateurs clés, les responsables vont pouvoir surveiller en permanence la réalisation de ses budgets ainsi que les actions à mettre en place pour y arriver.

En conclusion, la performance, malgré sa complexité, endosse aujourd'hui un rôle vital pour les entreprises. Il est néanmoins difficile pour elles de mesurer, d'évaluer et d'analyser sa performance. C'est une utilisation de différents outils complémentaire qui va aujourd'hui, permettre aux dirigeants d'entreprises de suivre en temps réel ses difficultés de gestion et de mettre en place, quasi instantanément, des actions correctives sur les causes de ce dysfonctionnement.

**CHAPITRE 3:**

**La Gestion Budgétaire au  
sein de SONATRACH (DP).**

## Chapitre 3 : La Gestion Budgétaire au sein de SONATRACH (DP)

Le secteur des hydrocarbures a toujours été le pilier principal de l'économie nationale depuis l'indépendance. A cet effet l'Algérie a confié la mission de l'exploitation de ses ressources énergiques à la société nationale SONATRACH.

C'est dans ce contexte qu'apparaît l'importance de la gestion budgétaire comme un des axes de la gestion financière de l'entreprise.

Dans ce chapitre nous allons procéder à la présentation de la SONATRACH et de ses différentes activités, puis nous présenterons la démarche budgétaire pratiquée dans la division production de la SONATRACH.

Dans ce chapitre nous allons passer à la description de système de contrôle budgétaire au sein de SONATRACH DP, pour tenter ensuite d'évaluer le processus budgétaire et de proposer éventuellement des solutions et des recommandations en vue de son amélioration.

### Section 1 : présentation de l'organisme d'accueil

#### I. Groupe SONATRACH :

##### 1. Historique et Création de l'entreprise nationale SONATRACH :

Le secteur énergétique en Algérie est l'axe tournant de la machine économique du pays, dans la mesure où il contribue principalement au financement du budget de l'état.

Cependant, l'Algérie a confié la commission de la valorisation des hydrocarbures à la société nationale SONATRACH, qui représente un instrument central de développement et d'intégration nationale, elle se trouve aujourd'hui bien outillée pour un rôle prépondérant, afin de consolider sa position mondiale que lui assurent les réserves énergétique du pays.

L'entreprise nationale SONATRACH a été créé le 31/12/1963 (décret 63-491), son rôle principal était le développement du secteur des hydrocarbures. Les missions et les prérogatives de l'entreprise SONATRACH ont été élargies le 22/09/1966 (décret 66-626).

Aussi sa mission qui se limitait à l'origine au transport et à la commercialisation des hydrocarbures, à été élargie a tous les domaines de l'industrie pétrolière, à savoir la recherche, la production, le transport, la transformation et la commercialisation.

Depuis le 24 février 1971, date de la nationalisation des hydrocarbures, l'entreprise a pris en charge l'ensemble du domaine minier et s'est vue confier le développement de toutes les branches de l'industrie pétrolière.

Actuellement, la SONATRACH conserve pour sa part la charge des opérations des recherches, de production, de transfert par canalisation, de traitement, de conditionnement et de liquéfaction des hydrocarbures liquides et gazeux. Elle opère en Algérie et dans plusieurs régions du monde, notamment en Algérie (Mali, Tunisie, Niger, Lybie, Egypte, Mauritanie), en Europe (Espagne, Italie, Portugal, Grande-Bretagne, France), en Amérique Latine (Pérou) et aux Etats-Unis.

L'entreprise, qui emploie 41 204 salariés (120 000 avec ses filiales), génère 30% du PNB de l'Algérie. Pour l'année 2009, elle a produit 232.3 millions de TEP, dont 11.7% (24 millions de TEP) pour le marché intérieur.

En 2009, son chiffre d'affaires s'élevait à 77 milliards US \$. Par le chiffre d'affaires, SONATRACH est de loin la première compagnie africaine, toutes activités confondues. Elle devance la filiale sud-africaine de l'assureur Old Mutual, classée 2<sup>ème</sup>.

SONATRACH est le 12<sup>ème</sup> groupe pétrolier au niveau mondiale, le 1<sup>er</sup> en Afrique et dans le bassin méditerranéen, le 4<sup>ème</sup> explorateur de Gaz naturel.

Explorateur de GNL, le 3<sup>ème</sup> explorateur de GPL, et le 5<sup>ème</sup> dans le cadre de la restructuration des entreprises décidées en 1982, la SONATRACH a fait l'objet d'un découpage qui a donné naissance à d'autres entreprises telles qu'ASMIDAL, NAFTAL, ENPE... etc.

Ce découpage a permis de réduire l'effectif ainsi que les tâches de l'entreprise.

Pour y parvenir, le processus de modernisation doit s'articuler autour de :

- La culture et les valeurs de l'entreprise ;
- Les principes d'organisation et de fonctionnement ;
- Les principes de management, les ressources humaines.

Le développement de SONATRACH est mû par une volonté de défi qui s'appuie sur :

- L'écoute et la compétence technologique ;
- L'amélioration de la qualité de l'environnement social ;
- La satisfaction du client et le marketing ;
- Le respect des fournisseurs et des partenaires.

Concernant les valeurs de l'Entreprise :

<b>Groupe Pétrolier</b>	
Principales activités de base : l'exploration, la production, le transport terrestre et maritime des produits pétroliers, la commercialisation et le partenariat en amont et en aval dans le domaine des hydrocarbures liquides et gazeux.	
<b>Raison sociale</b>	Société Nationale pour la Recherche, la Production, le Transport, la transformation et la Commercialisation des Hydrocarbures SONATRACH
<b>Siège social</b>	10, rue du SARAH-HYDRA – Alger
<b>forme Juridique</b>	Société par actions (SPA) au Capital de 245 .000.000.000 DA
<b>Date de création</b>	31/12/1963
<b>Effectif de SONATRACH est de</b>	120 000 Personnes
<b>Investissements cumulés depuis l'origine</b>	Supérieurs à 100 milliards de dollars US

## **2. Missions, Activités de SONATRACH**

### **2.1 Missions de SONATRACH :**

Sous l'autorité d'un directeur général, l'administration de la SONATRACH a notamment pour mission :

- Le développement, la conservation et la valorisation des réseaux énergétiques nationaux.
- La reconstitution et l'accroissement des réserves d'hydrocarbures.
- L'intensification des efforts de l'exploitation et la capitalisation des études réalisées dans ce domaine, pour une meilleure connaissance du sous-sol et la mise en évidence des réserves d'hydrocarbures potentielles.
- La diversification des marchés et des produits à l'exportation.

- L'approvisionnement énergétique national à moyen terme, compte rendu des réserves nationales.
- L'adaptation de l'outil commercial aux exigences du marché énergétique pour une meilleure maîtrise de ses mécanismes et des performances commerciales accrues.
- Le développement des techniques modernes de gestion nationale par le biais de la formation continue.

## **2.2 Les Activités de SONATRACH :**

### **2.2.1 Les activités de base :**

L'exploration, la production, le transport par canalisation, les premières transformations, la commercialisation et la maintenance lourde, représente les activités de base. Ces activités sont considérées prioritaires, donc bénéficient d'une affectation prioritaire des ressources de l'entreprise.

### **2.2.2 Les activités de développement et de valorisation directe :**

Ces activités aident à mieux valoriser le potentiel des hydrocarbures algériens, elles sont donc envisagées sous le contrôle de la SONATRACH avec d'autres partenaires (filiales de SONATRACH).

### **2.2.3 Les activités de développement et de diversification :**

Industries annexes, à savoir la chimie fine, les énergies nouvelles, les activités minières et l'agro-alimentaire, ces activités industrielles ou des services assurent à SONATRACH :

La maîtrise de toute la chaîne des valeurs, renforce le groupe par des activités proches en terme de savoir faire.

## **3. Organisation de SONATRACH**

Le schéma de la macrostructure s'articule en conséquence, autour :

- ❖ La Direction Générale du Groupe est assurée par le Président Directeur Général assisté :
  - Comité Exécutif.
  - Le Secrétaire Général assiste le Président Directeur Général dans le suivi et la cohésion du management du Groupe.

- Un Comité d'Examen et d'Orientation, auprès du Président Directeur Général, apporte l'appui nécessaire aux travaux des organes sociaux du Groupe.
- Le service Sûreté Interne de l'Etablissement (SIE) relève également de la Direction Générale.
  
- ❖ Les Activités Opérationnelles exercent les métiers du Groupe et développent son potentiel d'affaires tant en Algérie qu'en international.

Chacune des activités est placée sous l'autorité d'un Vice Président.

- Il s'agit de l'activité Amont (AMT) elle assure :
  - ✓ Le contrôle des opérations DATA Contrôle.
  - ✓ Recherche et le développement des nouvelles technologies.
  - ✓ Production.
  - ✓ Forage.
  - ✓ Partenariat.
  
- l'activité Aval (AVL) : elle assure
  - ✓ liquéfaction du gaz naturel.
  - ✓ Séparation du GPL.
  - ✓ Raffinage du pétrole.
  - ✓ Pétrochimie.
  - ✓ Etude et développement des techniques.
  
- l'activité Transport par Canalisations (TRC) elle assure
  - ✓ Opération de transport des hydrocarbures et leurs stations ;
  - ✓ Maintenance ;
  - ✓ Etude et développement ;
  
- l'activité Commercialisation (COM) : elle assure
  - ✓ le commerce extérieur du pétrole brute, et les produits raffinés ; condensât, GPL, GNL, GN.
  - ✓ La commercialisation intérieure des produits pétroliers, gaz industriel et le transport maritime.

Chacune des Activités est placée sous l'autorité d'un Vice Président.

Les Activités Internationales sont, pour leur part, organisées sous la forme d'un Holding International, SONATRACH International Holding Corporation (SHIC) chargé de l'élaboration et de l'application de la politique et de la stratégie de développement et d'expansion en International. (Voir **Annexe N°1** : Organigramme du Groupe SONATRACH).

## **II. La Division Production**

Dans le cadre de l'exploitation, la maintenance et le développement des champs pétroliers, gaziers et industriels ainsi que des bases de vie et de communication.

La Division de Production a créé une structure au niveau :

- De chaque région et secteur se chargeant de l'approvisionnement, du transport sur site, du stockage et de gestion de toute matière et matériel.
- Du siège à Alger, une direction d'approvisionnement et du transport sur site, qui coordonne toutes les fonctions relatives à l'approvisionnement et au transport de ces régions et secteurs.

### **1. Missions de la Division Production :**

- l'exploitation des gisements et installations de la surface pour la valorisation optimale des ressources d'Hydrocarbures liquides et gazeux.
- la réalisation d'études d'engineering de base de développement des installations de surface d'exploitations.
- la gestion et l'exploitation des raffineries.

### **2. Organisation de la Division Production :**

Après la restructuration en 1984, SONATRACH a conservé la totalité de la production qui a pour siège : Chemin de Réservoir -Hydra –Alger, s'occupe uniquement comme son nom l'indique, de la production des hydrocarbures liquides et gazeux.

Cette Division est sous l'autorité du Vice président Amont, elle emploie actuellement plus de 20.000 agents répartis entre le siège et les régions et les structures comme suit :

Quatre (04) postes d'assistants respectivement spécialisés dans les domaines suivants :

- ✓ Production ;
- ✓ Exploitation ;

- ✓ Développement ;
- ✓ Management.

(Voir **Annexe N°2** : Organigramme de la Division Production.)

**a. Les Directions du siège :**

- Département Sécurité Industrielle ;
- La Direction Informatique ;
- La Direction des Finances et Comptabilité ;
- La Direction Ressources Humaines et Organisation ;
- La Direction Opérations ;
- La Direction Approvisionnements et Transport ;
- La Direction Moyens Généraux.

**b. Directions Régionales :**

L'activité de la division régionale se situe dans le sud algérien actuellement, à la Production.

L'activité se fait à partir de dix (10) régions constituées en directions régionales :

- Hassi messaoud (HMD) ;
- Hassi r'mel (HRM) ;
- Haoud Berkaoui (HBK) ;
- Rhourde El Baguel (REB) ;
- GassiTouil (GTL) ;
- Rhourde Nouss (RNS) ;
- Tin Fouyé Tabankort (TFT);
- Ohanet (OHT);
- Stah (STH);
- In Amenas (INA).

Organisées comme suit :

- Une Division Finances ;
- Une Division Personnel ;
- Une Division Intendance ;

- Une Division Sécurité ;
- Une Division Approvisionnement et Transport ;
- Une Division Engineering et Production ;
- Une Division Exploitation ;
- Une Division Maintenance ;
- Une Division Réalisation.

### **3. Présentation de la Direction Finance et Comptabilité :**

#### **3.1 Objectifs / Attributions:**

Pour réaliser les objectifs fixés par la Direction Générale, particulièrement dans le domaine financier, comptable ou budgétaire, la structure finances de la Division Production est chargée de les assumer.

Les principaux objectifs de la Direction Finances & Comptabilité se résument en :

- La gestion, le contrôle et la coordination financière, comptables et budgétaires des structures de la division production ;
- Le développement et l'harmonisation de la fonction finances entrant dans le cadre de la décentralisation ;
- La détermination des besoins en ressources financières de la Division Production et leur utilisation rationnelle ;
- L'application rigoureuse des systèmes, règles et procédures établies par la direction finances de l'entreprise en matière de finances, comptabilité et budget ;
- L'élaboration du bilan et des comptes de résultats de l'activité hydrocarbures.

#### **3.2 Organisation de la Direction Finances et Comptabilité:**

Pour concrétiser les différentes tâches assignées à la structure finances et comptabilité compte tenu de leur complexité, la direction finances et comptabilité a été structurée et dotée au niveau du siège es dotée de quatre (04) départements regroupant au total vingt quatre (24) services opérationnels : (Voir **Annexe N°2 BIS** : Organigramme de la Direction Finances et Comptabilité.)

- Département trésorerie ;
- Département juridique ;
- **Département budget et contrôle budgétaire ;**

- Département comptabilité.

#### **4. Présentation du Département Budget et Contrôle Budgétaire :**

Le budget en général est un acte de gestion prévisionnelle donnant lieu à la valorisation des objectifs qui intègrent les politiques et stratégies de l'entreprise en égard à ses finalités.

Aussi et compte tenu de l'importance des volets budgétaires et de leur rôle au sein de la Division Production, le Département Budget et Contrôle Budgétaire est chargé d'élaborer les budgets d'exploitation, d'investissement et assiste en matière de gestion prévisionnelle les structures opérationnelles notamment celles implantées au sud.

##### **4.1 Objectifs / Attributions :**

Afin de donner une vue d'ensemble sur les buts essentiels de cette fonction, nous énumérons ci- après les principales tâches qui lui sont attribuées:

- Le contrôle, la consolidation, la présentation des budgets d'exploitation et d'investissement de l'ensemble de la Division Production conformément aux orientations de la Direction Générale ;
- La détermination, la diffusion:
  - ✓ des coûts prévisionnels, des principaux produits liquides et gazeux ;
  - ✓ des tableaux de bord financiers de la Division Production.
- Assurer le contrôle budgétaire et son harmonisation au niveau des Directions Régionales ;
- Définir en permanence les objectifs et besoins en informations financières de gestion en vue d'établir et d'actualiser la banque de données financières.

##### **4.2 Organisation du Département Budget et Contrôle Budgétaire :**

Le département Budget et contrôle Budgétaire est structuré en quatre (04) Services fonctionnels accomplissant chacun d'eux une tâche bien précise en vue d'atteindre les objectifs qui lui ont été fixés. (**Voir Annexe N°3** Organigramme du département Budget et Contrôle budgétaire) :

- ✓ **Service Budget d'exploitation ;**
- ✓ Service Budget d'investissement ;
- ✓ Service Contrôle budgétaire ;
- ✓ Service Information de gestion.

## **5. Présentation du Service Budget D'exploitation:**

### **5.1 Généralités / Objectifs :**

Le budget est la valorisation d'un programme d'action ou de travail entrant dans le cadre d'une politique ou stratégie par l'entreprise dans son plan à moyen terme.

Aussi, le budget consiste à prévoir au niveau de chaque structure l'ensemble des charges (classes) à réaliser au cours d'une période prévisionnels des principaux produits liquides et gazeux.

La période budgétaire prise en considération est généralement annuelle qui peut cependant être ramenée à une période plus courte (trimestrielle).

### **5.2 Les Missions du Service :**

#### ✓ **Préparation et élaboration des Budgets :**

La prévision budgétaire est établie annuellement au niveau de chaque Direction Régionale et Structure du Siège, en prenant comme référence:

- Un programme de travail.
- En consultant les réalisations effectives de l'exercice écoulé.

Pour réaliser cette opération, des documents et supports sont nécessaires à la valorisation prévisionnelle et la présentation des budgets dont une partie est recueillie au niveau de la comptabilité.

#### ✓ **Examen Et Contrôle:**

Au Niveau Régional : La Division finances de chaque structure est chargée de la vérification, du contrôle de la prévision, ainsi que la consolidation du budget de sa Région sous forme de canevas unique et normalisé.

Au Niveau du siège :

- Après le contrôle, vérification consolidation du budget des structures siège et hors région qui relèvent de nos attributions.
- On procède à la consolidation définitive du budget de la Division Production pour présentation et examen par Mr le Directeur Finances pour approbation ou modifications éventuelles.

Après l'accord du Directeur de la Division, le budget d'exploitation est incorporé au document final « PLAN ANNUEL » qui en constitue un de ses volets pour examen en conseil de Direction.

✓ **Notification / Suivi Budgétaire:**

Le Budget d'exploitation après approbation est notifié par une Décision d'exécution, il fera l'objet d'un suivi mensuel.

A chaque fin de période trimestrielle et en fin d'année un rapport d'exécution est élaboré, et transmis à la Direction Etudes et Planification sanctionnant la gestion et les niveaux d'activité réalisés par la Division Production.

## **Section2 : Organisation du processus budgétaire au sein de la SONATRACH**

### **1. Elaboration du Budget d'exploitation :**

#### **1.1 Le principe du Budget d'exploitation:**

Le budget est la valorisation d'un programme de travail qui s'inscrit dans la politique et la stratégie adoptée par SONATRACH dans le cadre de son plan à moyen et long terme.

Il consiste à prévoir au niveau de chaque structure l'ensemble des charges à réaliser au cours d'une période prévisionnelle donnée, aboutissant à la détermination des coûts prévisionnels des principaux produits liquides et gazeux.

Les prévisions budgétaires sont exprimées par nature de charges et par centre de coût au niveau de chaque direction régionale et structure du siège.

## 1.2 La méthode actuelle de prévision :

La campagne budgétaire est lancée vers la fin du mois du Mars et se termine au mois d'Octobre. Elle a pour deux missions principales :

- l'élaboration de la prévision de clôture (budget révisé) de l'année (N) ;
- l'élaboration de la prévision (N+ 1).

L'élaboration d'un budget consiste à étudier :

- **Les charges directes** : qui concernent les comptes de charge de la classe (6) du système comptable financier (SCF), qui comprennent:

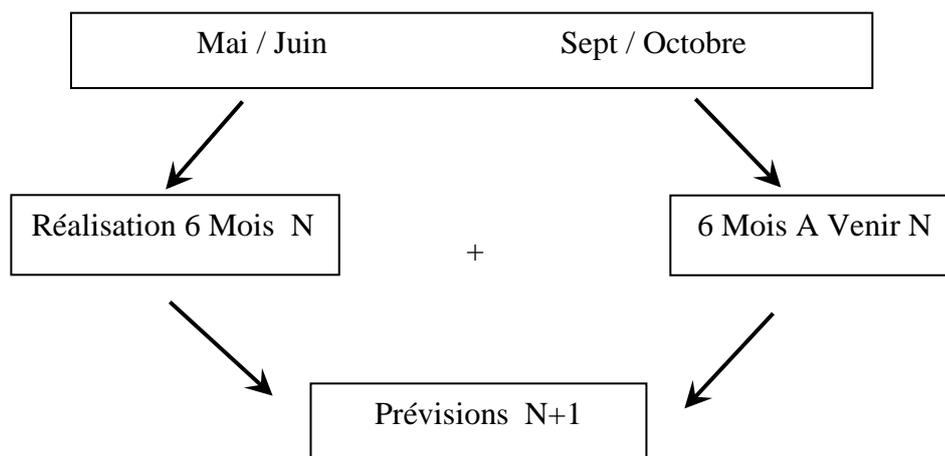
60 : achats consommés.	64 : impôt et taxes.
61 : services extérieurs.	65 : autres charges opérationnelle.
62 : autres service extérieurs.	66 : charges financières.
63 : charges de personnel.	68 : dotations aux amortissements.

- **Les produits** : qui proviennent des produits de prestations fournies aux tiers et aux autres directions de SONATRACH représenté par les comptes produits :

70 : vente et prestation des services.    73 : production immobilisée.

On peut résumer les étapes de la campagne budgétaire comme suit :

**Figure N° 1 : Les Etapes de la campagne budgétaire**



Source : élaboré par les étudiants.

La méthode employée dans le processus du budget de valorisation des éléments prévisionnels consiste à constater des charges de l'année en cours en fonction des réalisations des années antérieures, c'est-à-dire à déterminer un pourcentage en termes d'évolution à appliquer, pour obtenir des valeurs projetées sur un ou plusieurs exercices à venir, le pourcentage est déterminé après l'étude d'évolution de certaines charges en tenant compte des spécificités de l'exercice à prévoir tel qu'une augmentation salariale.

Pour collecter l'information, des documents de valorisation et des annexes sont communiqués, Ci-dessous un tableau résumant les différents documents (Voir **Annexe N°4**) :

**Tableau N° 1 : Les Documents de Valorisation**

<b>Désignation</b>	<b>Source de l'information</b>
Les états 3A MVTANA Arrêtés techniques	Services stocks et immobilisations
Table des natures	Service comptabilité analytique
Barème d'évaluation (masse salariale)	D.R.H.O
Tarifs transport aérien	D.R.H.O
Contrôle budgétaire d'exploitation	Service contrôle budgétaire
Taux de change en \$	La direction générale

**Source :** élaboré par les étudiants

Le service Budget d'exploitation, prépare tous les documents mentionnés ci-dessus et les communique aux structures du siège et les directions régionales, pour l'élaboration de leurs budgets. Aussi il prépare le budget de la structure finances en attendant l'arrivée des budgets pour consolidation.

Parmi les supports utilisés à l'établissement des budgets d'exploitation, des Annexes (de cinq (N°5) à Onze (N°11)) qui méritent d'être présentées pour faciliter la compréhension et l'utilité des informations qu'elles contiennent.

- **Détail des achats directs consommés au tiers « sorties du magasins» (Voir Annexe N° 5) :**

Cette annexe est conçue pour saisir les informations détaillées relatives aux consommations de matières, matériels et produits achetés (localement ou à l'étranger) ou sortie des magasins.

Les prix unitaires des articles sont tirés soit des catalogues de prix ou éventuellement des factures fournisseurs.

Concernent les achats effectués à l'étranger les montants sont prévus au taux de conversion communiqué aux sectionneurs à chaque campagne budgétaire.

- **Prestations par tiers et inter-directions reçus (Voir Annexe N°6) :**

Donne le détail d'une part des natures des prestations à recevoir des tiers au filiales et d'autre part des prestations et consommables à recevoir des autres directions SONATRACH.

Doivent également figurer sur cette annexe, les dépenses relatives aux impôts et taxes (à l'exception de la valeur forfaitaire) droits de douanes, assurances, indemnités de route et kilométriques, indemnités d'amortissements des véhicules payés aux agents qui utilisent leurs véhicules personnels pour des raisons de service, ont noté que pour les assurances, les coûts sont communiqués aux sectionnaires à chaque campagne budgétaire.

- **Frais de mission en Algérie / à l'étranger (Voir Annexe N°7) :**

Elle est utilisée pour saisir les informations relatives aux frais de missions en Algérie et à l'étranger par l'indication du lieu, le nombre de missions à effectuer et le nombre total de jours pour chaque agent, les frais de mission sont complétés selon une table de matière, le moyen de transport utilisé sera indiqué pour pouvoir estimer les coûts, dans le cas de l'utilisation de véhicules du parc, il faut préciser le nombre de jours utilisés et la catégorie du véhicule, les missions à l'étranger ont pour base de calcul le départ d'Alger.

- **Charges directes-frais de personnel (Voir Annexe N°8 et 8 Bis) :**

Ce formulaire est conçu pour les informations relatives aux frais de personnel organique au niveau de chaque section, le coût annuel sera calculé à l'aide des barèmes diffusés lors de la campagne budgétaire en fonction de la présence de l'agent dans sa section, il est noté que les charges salariales pour les prévisions de recrutement sont calculées à partir d'une date probable d'embauche.

- **Prestations internes reçus (Voir Annexe N°9) :**

Elle sert à déterminer le coût des prestations internes reçus pour ventilation sur le compte propre de la section.

- **Prestations internes fournies (Voir Annexe N°10) :**

Elle sert à déterminer le coût des prestations internes fournies pour facturation sur le compte du bénéficiaire.

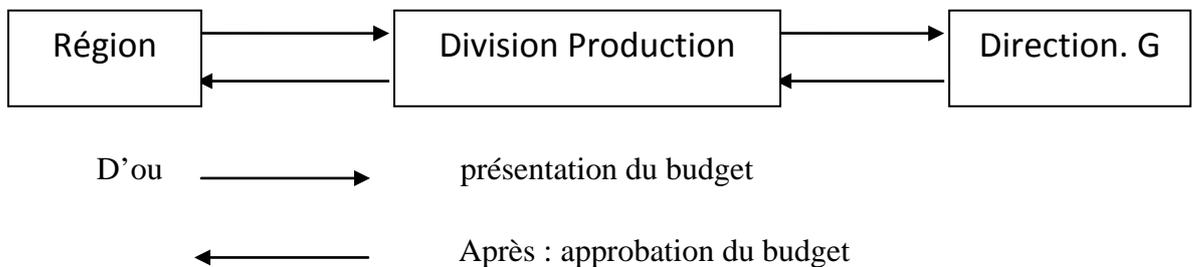
- **Prestations fournies au tiers et aux autres directions SONATRACH (Voir Annexe N°11) :**

Une prévision des prestations fournies à tiers et aux autres directions SONATRACH, est effectuée dans cette annexe.

Les montants sont déterminés dans le cas des cessions et des prestations valorisées, dans le cas des cessions et des prestations valorisées, dans le cas contraire ils sont calculés par le coût de l'unité d'œuvre.

### 1.3 le circuit budgétaire :

**Figure N° 2 : Le circuit budgétaire.**



Source : élaboré par les étudiants.

le budget d'exploitation de la SONATRACH est un budget Bottom- Up, c'est-à-dire qu'il correspond à une démarche ascendante en effet les guidelines ne sont pas communiquées par la DG, l'échelon le plus bas remonte son besoin vers les hautes sphères de la hiérarchie pour prise en compte et en charge, ils se déroulent en quatre (4) phases, à savoir,

### **1.3.1 Etablissement des Budgets au niveau région :**

Pour bien illustrer le Processus budgétaire qui se fait au niveau de la Division production et précisément au département budget et contrôle budgétaire (Service budget d'exploitation), Tout d'abord il existe Dix (10) régions comme le mentionne l'organigramme de la division production, chaque région est représenté par des périmètres, lesquels doivent être remplis selon Canevas (Ce sont des tableaux de consolidations, il est demandé au rédacteur de respecter les schémas.) et les annexes qui sont envoyés par le service cité ci-dessus, afin, que la région puisse établir son budget récapitulatif (Voir **Annexe N°12**).

Toutes les régions font le même travail, Le responsable financier collecte les besoins en exploitation pour l'année à venir en vue d'établir son budget d'exploitation. au niveau du service budget d'exploitation se fait la consolidation des budgets des régions plus les structures du siège. (Voir **Annexe N°13**).

### **1.3.2 Arbitrage des Budgets avec la Division Production (DP) :**

Les responsables des régions seront appelés à se réunir à la direction de la division production (DP) suivant un calendrier arrêté par le service budget pour justifier leurs prévisions avant la consolidation finale du budget, une négociation est entamé ce qui peut conduire à un ajustement et une modification des propositions budgétaires.

### **1.3.3 Consolidation et préparation des plans :**

Après validation définitive le service budget d'exploitation procède à l'opération de consolidation des prévisions communiquées par les structures régionales et celle du siège pour établir le budget d'exploitation, le plan annuel et le plan à moyen terme de la DP.

#### **❖ La préparation du plan annuel :**

Après accord du directeur de la division Production, le budget d'exploitation est incorporé au document final (plan annuel) qui constitue un de son volet pour examen au niveau de la direction finances AMONT.

### ❖ **plan a moyen terme :**

Le plan à moyen terme est établi sur une projection de cinq ans après l'élaboration du budget d'exploitation, ces prévisions sont déterminées par extrapolation par rapport à l'année de base (N+ 1).

## **1.4 Les étapes de l'approbation des Budgets :**

### **1.4.1 La présentation :**

Le département budget et contrôle budgétaire procède à la présentation du plan annuel de la division ainsi que les budgets des régions, à la direction finances amont, toutes en veillent à atteindre les objectifs stratégiques de l'entreprise, et prenant compte de la disponibilité financière de l'entreprise pour leur financement.

### **1.4.2 Examen des Budgets:**

Sur la base des justificatifs, la direction générale avant de passer à la phase de décision, elle doit analyser le Budget, le plan annuel et PMTE avec le département budget et contrôle budgétaire, afin d'accepter ou revoir ce budget soit à la hausse ou à la baisse.

### **1.4.3 La décision d'autorisation budgétaire:**

C'est l'état final qui consiste à décider de l'approbation du budget, le plan annuel et PMTE par la direction après que ce dernier est eu les modifications nécessaires qui ont été ordonnées.

## **2. Le Contrôle Budgétaire**

Le contrôle budgétaire favorise le suivi des réalisations des objectifs fixé par le budget et permet la régularisation de l'activité en alertant les responsables des dérives constatées.

### **2.1 Les principales fonctions du control budgétaire :**

- L'évaluation permanente des prévisions et des informations de gestion.
- Une comparaison mensuelle des prévisions par rapport aux réalisations.
- Une analyse critique et pertinente des écarts et leur cause. (les destinataires doivent exprimer les causes des dépassements ou bien des diminutions : le seuil toléré est de 10%).
- Les mesures correctives d'amélioration des performances.

## 2.2 Les écarts :

### 2.2.1 La constatation des écarts :

La constatation des écarts est faite par la confrontation des réalisations avec le budget Prévision.

Pour le contrôle des réalisations, on peut dresser un tableau ou est souligné les charges, les réalisations de l'année (N-1), les prévisions, les réalisations, et le taux de réalisation à l'année (N) et à l'année (N-1) ;

**Tableau N° 2 : les écarts.**

Désignation	Réalisation (N-1)	Prévisions (N)	Réalisations (N)	Taux

Source : élaboré par les étudiants.

### 2.2.2 L'analyse des écarts :

L'analyse consiste à faire ressortir les écarts entre réalisations et prévisions, ensuite d'essayer d'expliquer ces écarts dépassant le seuil admis qui est de 10%.

## 2.3 Le suivi mensuel des réalisations :

C'est le suivi des réalisations au physiques valorisées de chaque mois, et cela pour avoir une aidé approximatives sur le niveau de consommation avant le cout réel.

## 2.4 L'élaboration d'un rapport de synthèse :

Le rapport de synthèse annuel est élaboré à partir des rapports d'exécutions émanant des différentes régions et structures.

Le service contrôle budgétaire fait réunir les représentants des régions et structures selon un calendrier, a fin de donné des explications consternant les écarts dégagés.

❖ **Exemple d'élaboration d'un Budget d'exploitation (région de Hassi R'mel) :**

Nous allons concrétiser notre étude, par la présentation d'un budget d'exploitation d'une des régions de la division production, qui est la région de Hassi R'mel et voir les différents canevas du budget par centre de coût et par nature de charges.

Et par la suite faire une présentation sur des statistiques des cinq dernières années (2014-2019).

Comme le budget d'exploitation englobe différents TB, dont les trois centres de cout qui sont :

- Exploitation.
- Maintenance.
- Sécurité.

**Tableau N° 3 : Charges d’exploitation « Réalisation 2014 – Prévision 2014 »**

(En Milliers de DA)

<b>DESIGNATION</b>	<b>PRÉVISION 2014 (1)</b>	<b>REALISATION 2014 (2)</b>	<b>ECART (2) – (1)</b>	<b>Taux de réalisation %</b>
- <b>Achats Consommés</b>	2 746 000	1 696 576	-1 049 424	61,78
- <b>Services extérieurs</b>	5 266 810	5 996 044	729 234	113,85
- <b>Autres Services extérieurs</b>	368 190	350 000	-18 190	95,06
- <b>Charges de personnel</b>	7 517 622	5 922 520	-1 595 102	78,78
- <b>Impôts, Taxes et versements assimilés</b>	310 000	166 580	-143 420	53,74
- <b>Amortissement</b>	9 453 959	8 557 242	-896 717	90,51
<b>TOTAL</b>	<b>24 661 200</b>	<b>22 688 962</b>	<b>-2 973 619</b>	<b>88,41</b>

Source : élaboré par les étudiants.

Dans le Tableau N°3 se figure les charges d’exploitation(Total) suivant les réalisations au titre de l’exercice 2014 sont de l’ordre 22 688 962 Milliers de Dinars contre 24 661 200 Milliers de Dinars prévus à l’initial soit un écart négatif de l’ordre de 2 973 619 Milliers de Dinars et par suite le niveau de réalistaion a atteint 88.41 %, Cet écart résulte principalement par la sous consommation des rubriques suivantes :

❖ **Achats Consommés :**

L’écart négatif de l’ordre de 10 49 424 Milliers de dinars, avec un taux de réalisation de 61.78% des Achats Consommés prévus, s’explique par :

- ✓ La sous consommation de l’injection d’eau industrielle est liées à des impératives - techniques de production ;
- ✓ Non concrétisation de certains appels d’offre ( fournitures de PR des équipements de télésurveillance, trois lots concernant la fourniture électriques et fourniture pièces de rechange autos) ;

- ✓ Retard dans l'élaboration et signature de contrats ( fournitures et livraison de consommables du bureau).

❖ **Services extérieurs et Autres Services extérieurs:**

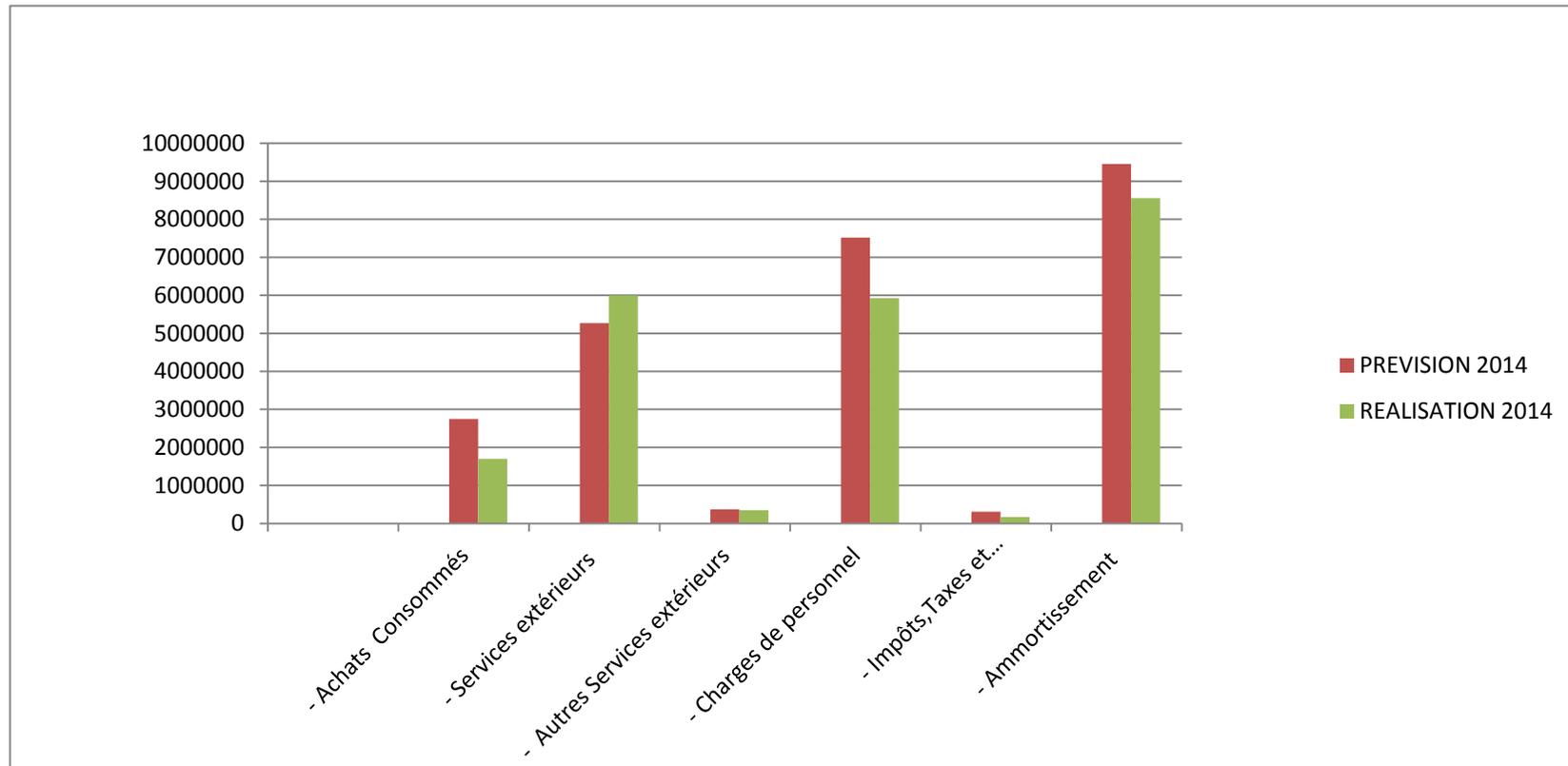
L'écart positive de l'ordre de 729 234 Milliers de Dinars avec un Taux de 113.85% de ce qui été prévu, s'explique essentiellement par :

- ✓ La réalisation d'opérations supplémentaires sur puits par ENSP, ces opérations n'ont pas été prévu initialement ;
- ✓ Le nombre des opérations de wire line effectuées en 2014 dans le cadre du contrôle de la sécurité de fonds des puits ;
- ✓ L'imputation des rélisations des charges relatives à l'affrettement des avions de relève, ces charges n'ont pas été prévus initialement.

❖ **Charges de personnel :**

L'écart négatif de l'ordre de 1 595 102 Milliers de Dinars avec un Taux de 78.78 % de ce qui été prévu, s'explique par, le Calcul du cout des effectifs qui a été fais sur un effectif total prévisionnel de 3952 agents, dans le budget initial 2014, alors que l'effectif réel de l'année 2014 est de 3585 agents, soit un écart de (-624) agents.

Figure N° 3: Charges d'exploitation « Réalisation 2014 – Préviation 2014 »



Source : élaboré par les étudiants.

**Budget d'Exploitation**

**Tableau N° 4 : Cout de la maintenance « Réalisations 2014 – Prévisions 2014 »**

(En Milliers de DA)

<b>DESIGNATION</b>	<b>PRÉVISION 2014 (1)</b>	<b>REALISATION 2014 (2)</b>	<b>ECART (2)-(1)</b>	<b>Taux de réalisation %</b>
<b>PUITS :</b>	<b>3 287 396</b>	<b>2 554 040</b>	<b>-733 356</b>	<b>77,69</b>
- Achats consommés	156 024	148200	-7 824	94,99
- Service extérieurs et autres	1 410 242	1164690	-245 552	82,59
- charge de personnel	1268830	932400	-336 430	73,49
- charges internes	452300	308750	-143 550	68,26
<b>UNITES :</b>	<b>5806230</b>	<b>5507020</b>	<b>-299 210</b>	<b>94,85</b>
- Achats consommés	1 152 300	1024200	-128 100	88,88
- Service extérieurs et autres	1 025 930	975800	-50 130	95,11
- charge de personnel	2 724 150	2648520	-75 630	97,22
- charges internes	903850	858500	-45 350	94,98
<b><u>PARC</u></b>	<b>297 680</b>	<b>230 444</b>	<b>-67 236</b>	<b>77,41</b>
- Achats consommés	20200	15800	-4 400	78,22
- Service extérieurs et autres	6800	5096	-1 704	74,94
- charge de personnel	170450	159228	-11 222	93,42
- charges internes	100230	50320	-49 910	50,20
<b>TOTAL</b>	<b>9 391 306</b>	<b>8 291 504</b>	<b>-1 099 802</b>	<b>88,29</b>

Source : élaboré par les étudiants.

**PUITS :**

La baisse de l'ordre de 733 356 Milliers de Dinars avec un Taux de 77.69% se justifie par :

- ✓ La réalisation partielle des travaux d'entretien des puits ( lavage tubing et collectes) par manque de pompes PSB ;
- ✓ La non réalisation de la Deuxième campagne des travaux de Test potentiels suite l'indisponibilité de la Société de service ENSP ;
- ✓ Pour les charges du personnel, le potentiel déclaré en unités d'œuvres nécessaires aux différentes sections dont le personnel intervient dans le cadre de l'activité maintenance des puits a été réalisé partiellement.

**UNITES :**

L'écart négatif de 299 210 Milliers de dinars, avec un Taux de réalisation de 94.85 % , se justifie par :

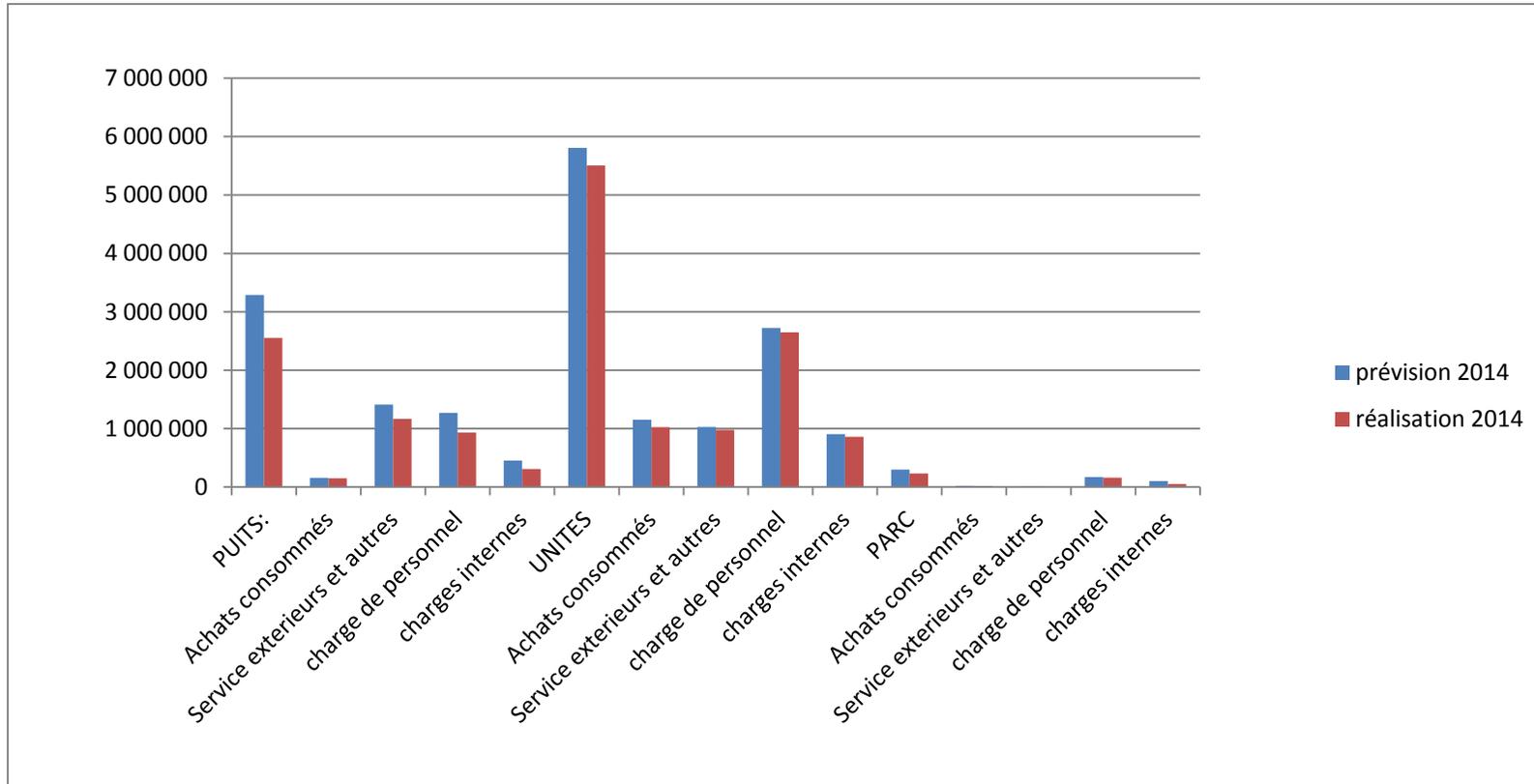
- ✓ La réalisation partielle des travaux d'entretien prévus sur les installations de traitement, de compression, et d'injection de Gaz ;
- ✓ La réalisation partielle du Volume des interventions prévues par les différentes sections spécialisées dans le cadre des travaux curatifs sur les pompes et les vannes (Démontage des filtres d'aspiration des pompes pour nettoyage, révision moteur unité de déshuilage, simulation, simulation et manœuvre des vannes).

**PARC :**

L'écart négatif de 67 236 avec un taux de 77.41 % s'explique par :

- ✓ Le Retard dans l'élaboration et signature des deux (02) contrats de travaux de maintenance des véhicules de marque TOYOTA et de l'entretien du Parc, en outre les contrats de maintenance de véhicules de marque (MAZDA, FORD, CITROEN et PEUGEOT) ;
- ✓ L'absence de contrat de prestation de maintenance des engins et la non disponibilité de la pièce de rechange. Les travaux effectués en 2014 ont été réalisés dans le cadre de la mise en disposition d'agents de l'ENGTP (contrat 23/SH/2014).

Figure N° 4 : Coûts de la maintenance « Réalisation 2014 - prévision 2014 ».



Source : élaboré par les étudiants.

**Tableau N° 5: Coûts de la sécurité « Réalisation 2014 –Prévision 2014 ».**

(En Milliers de DA)

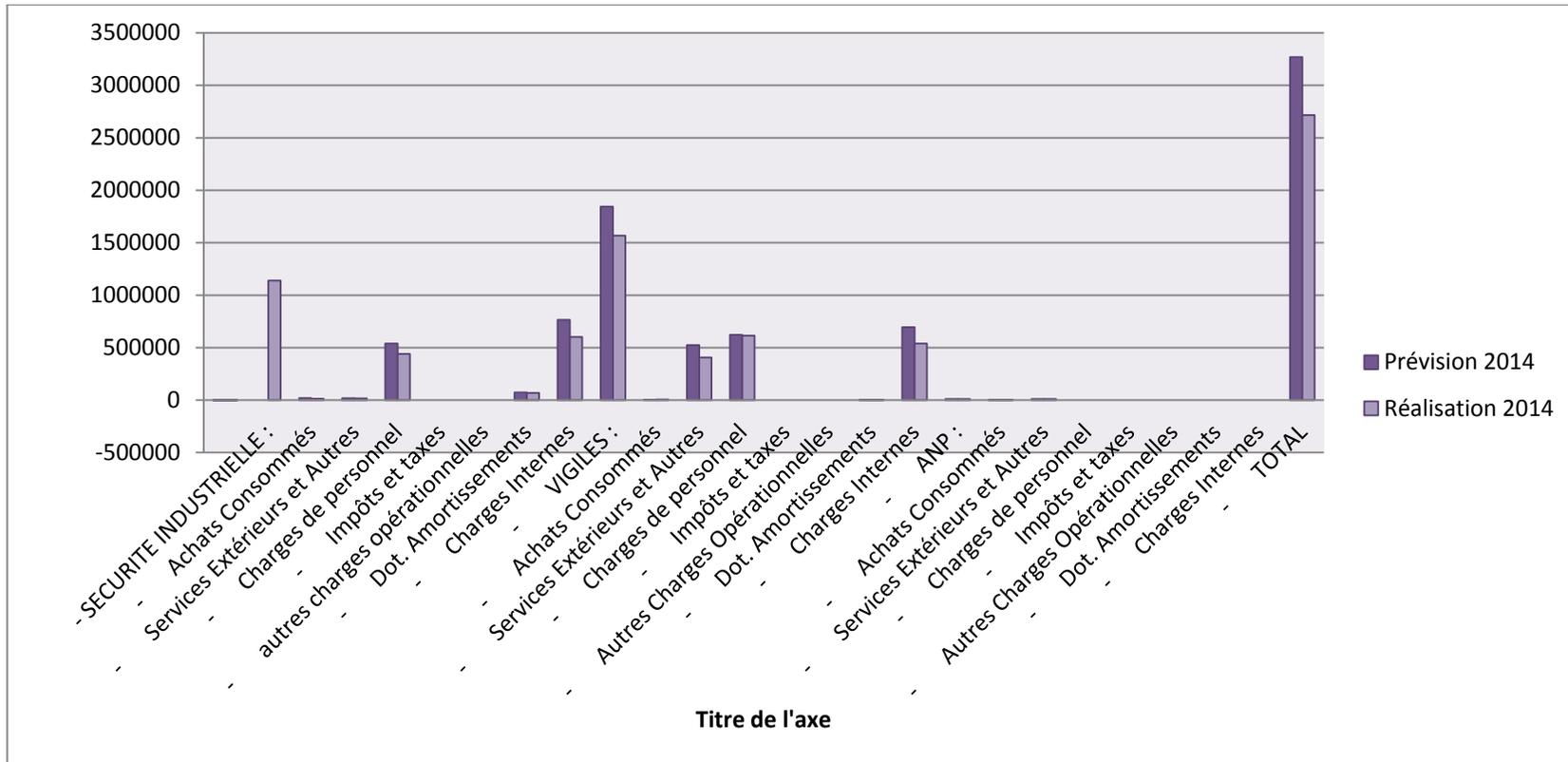
<b>DESIGNATION</b>	<b>Prévision 2014 (1)</b>	<b>Réalisation 2014 (2)</b>	<b>Ecart (2) – (1)</b>	<b>Taux de réalisation %</b>
<b>- SECURITE INDUSTRIELLE :</b>	<b>1413032</b>	<b>1138967</b>	-274065	<b>80,60</b>
- Achats Consommés	19275	13200	-6075	<b>68,48</b>
- Services Extérieurs et Autres	17300	15600	-1700	<b>90,17</b>
- Charges de personnel	538820	440620	-98200	<b>81,77</b>
- Impôts et taxes	0	0	0	<b>0,00</b>
- autres charges opérationnelles	0	0	0	<b>0,00</b>
- Dot. Amortissements	72957	68530	-4427	<b>93,93</b>
- Charges Internes	764680	601017	-163663	<b>78,60</b>
<b>VIGILES :</b>	<b>1844743</b>	<b>1567106</b>	-277637	<b>84,95</b>
- Achats Consommés	3840	5753	1913	<b>149,82</b>
- Services Extérieurs et Autres	523872	407003	-116869	<b>77,69</b>
- Charges de personnel	622290	615200	-7090	<b>98,86</b>
- Impôts et taxes	0	0	0	<b>0,00</b>
- Autres Charges Opérationnelles	0	0	0	<b>0,00</b>
- Dot. Amortissements	230	220	-10	<b>95,65</b>
- Charges Internes	694511	538930	-155581	<b>77,60</b>
<b><u>ANP :</u></b>	<b>10566</b>	<b>10150</b>	-416	<b>96,06</b>
- Achats Consommés	366	320	-46	<b>87,43</b>

- Services Extérieurs et Autres	10200	9830	-370	<b>96,37</b>
- Charges de personnel	0	0	0	<b>0,00</b>
- Impôts et taxes	0	0	0	<b>0,00</b>
- Autres Charges Opérationnelles	0	0	0	<b>0,00</b>
- Dot. Amortissements	0	0	0	<b>0,00</b>
- Charges Internes	0	0	0	<b>0,00</b>
<b>TOTAL</b>	3268341	2716223	-552118	<b>83,11</b>

**Source :** élaboré par les étudiants.

Dans le Tableau N°5, l'écart négatif de 552 118 Milliers de Dinars s'explique par la non réalisation d'une partie de la prévision en matière d'équipements individuels de sécurité « Tenus de Travail et de sécurité, Fourniture de chaussures de sécurité, Parka d'interventions, vêtements de protection, matériels de lutte anti-incendie. »

Figure N° 5 : Coûts de la sécurité « Prévion 2014 – réalisation 2014 »



Source : élaboré par les étudiants

On revient à la série statistique des cinq(05) années pour constater l'évolution du budget d'exploitation.

❖ La présentation des prévisions par nature de charges « Période 2014 – 2019 »

Tableau N° 6 : Les prévisions sur les cinq (05) années à venir « charges d'exploitation »

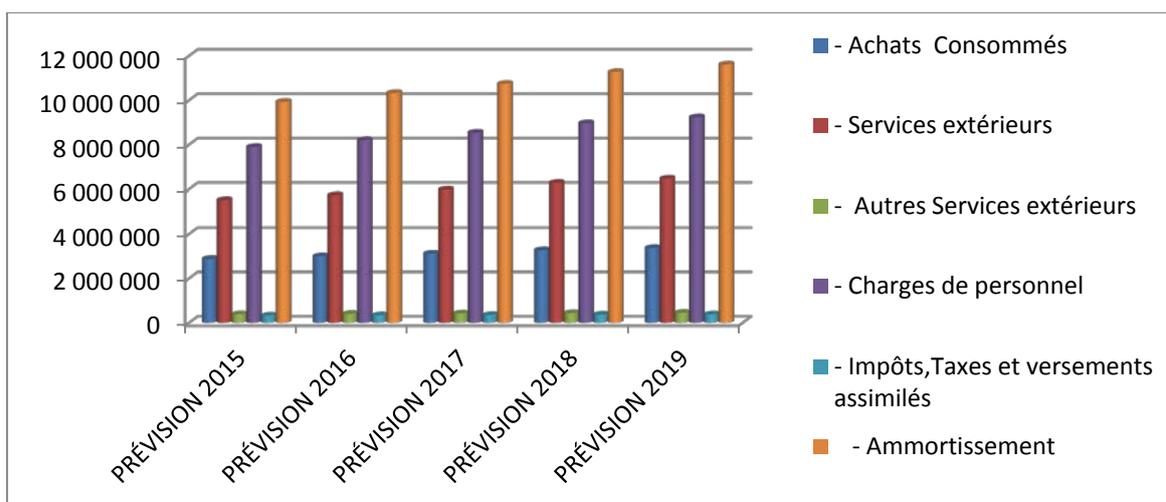
DESIGNATION	PRÉVISION 2015	PRÉVISION 2016	PRÉVISION 2017	PRÉVISION 2018	PRÉVISION 2019
- Achats Consommés	2 883 300	2 998 632	3 118 577	3274506	3372741
- Services extérieurs	5 530 151	5 751 357	5 981 411	6280481	6468896
- Autres Services extérieurs	386 600	402 063	418 146	439053	452225
- Charges de personnel	7 893 503	8 209 243	8 537 613	8964494	9233428
- Impôts, Taxes et versements assimilés	325 500	338 520	352 061	369664	380754
- Amortissement	9 926 657	10 323 723	10 736 672	11273506	11611711
<b>- TOTAL</b>	<b>26 945 710</b>	<b>28 023 538</b>	<b>29 144 480</b>	<b>30601704</b>	<b>31519755</b>

Source : élaboré par les étudiants.

(En Milliers de DA)

A partir du tableau N°(6) on a réalisé le graphe N°(6) pour mieux visualiser l'évolution des charges durant les cinq années.

Figure N° 6 : les prévisions des Cinq (05) années à venir « Charges de l'exploitation »



Source : élaboré par les étudiants.

A travers ce graphe on a constaté qu’il y a une augmentation des charges qui est due à la conjoncture économique : l’inflation, l’augmentation des salaires et l’augmentation des effectifs (recrutement) ...etc

**Tableau N° 7 : Les prévisions sur les cinq (05) années à venir « Cout de la maintenance »**

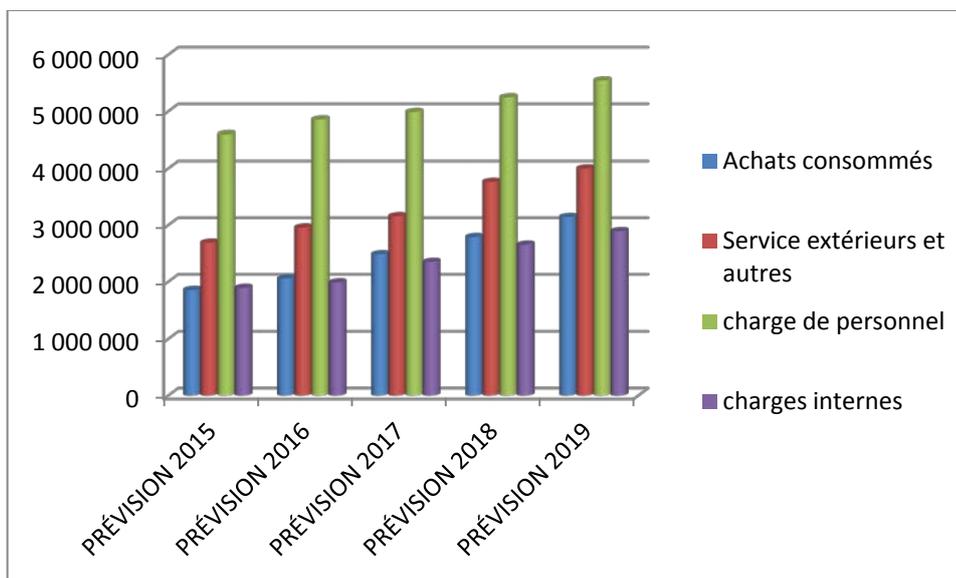
NATURE	PRÉVISION 2015	PRÉVISION 2016	PRÉVISION 2017	PRÉVISION 2018	PRÉVISION 2019
- Achats consommés	1 856 259	2 058 259	2 485 258	2 789 246	3 145 125
- Service extérieurs et autres	2 689 568	2 958 456	3 158 456	3 765 249	4 000 245
- charge de personnel	4 598 725	4 856 348	4 987 666	5 246 349	5 544 678
- charges internes	1 892 254	1 987 342	2 351 168	2 654 751	2 894 256
<b>TOTAL</b>	<b>11 036 806</b>	<b>11 860 405</b>	<b>12 982 548</b>	<b>14 455 595</b>	<b>15 584 304</b>

Source : élaboré par les étudiants.

(En Milliers de DA)

A partir du tableau N°(7) on a réalisé le graphe N°(7) pour mieux visualiser l’évolution des charges durant les cinq années.

**Figure N° 7 : les prévisions des Cinq années à venir « Cout de la maintenance »**



Source : élaboré par les étudiants.

A travers ce graphe on a constaté qu’il y a une augmentation des charges qui est due à la conjoncture économique : l’inflation, l’augmentation des salaires et l’augmentation des effectifs (recrutement) ...etc

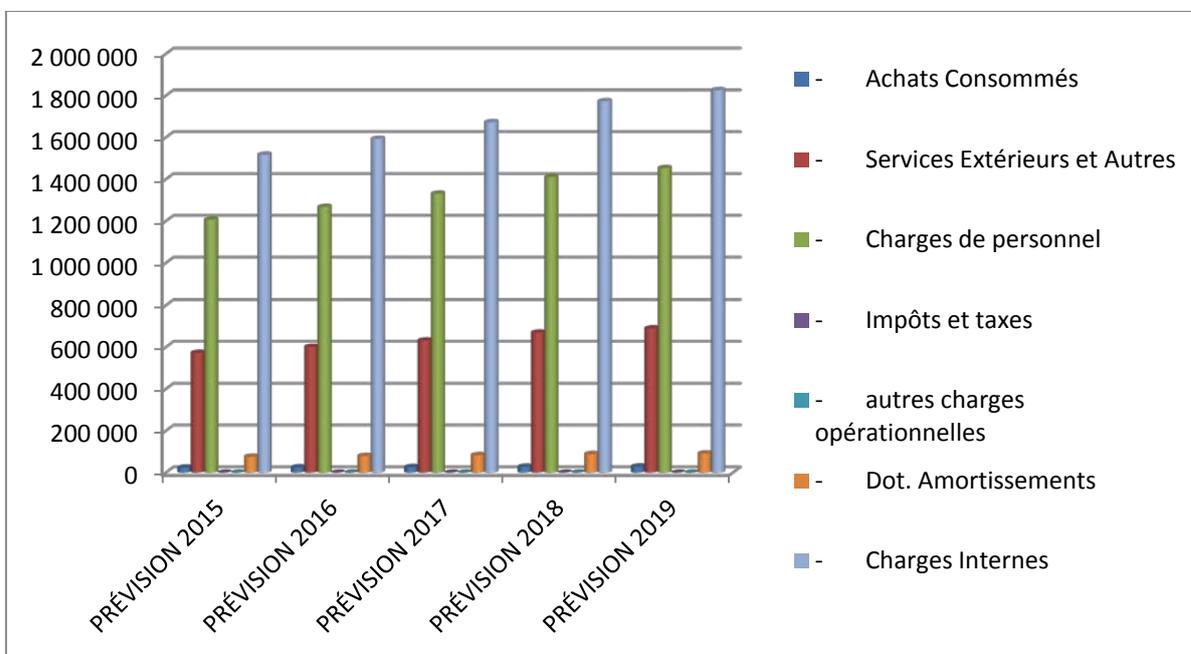
**Tableau N° 8 : Les prévisions sur les cinq (05) années à venir « Cout de la sécurité »**

DESIGNATION	PRÉVISION 2015	PRÉVISION 2016	PRÉVISION 2017	PRÉVISION 2018	PRÉVISION 2019
- Achats Consommés	24 420	25 641	26 923	28539	29395
- Services Extérieurs et Autres	573 427	602 098	632 203	670135	690239
- Charges de personnel	1 207 554	1 267 932	1 331 329	1411208	1453545
- Impôts et taxes	0	0	0	0	0
- autres charges opérationnelles	0	0	0	0	0
- Dot. Amortissements	76 114	79 920	83 916	88951	91620
- Charges Internes	1 517 559	1 593 437	1 673 108	1773495	1826700
<b>Total</b>	<b>3 399 075</b>	<b>3569028</b>	<b>3747480</b>	<b>3972329</b>	<b>4091498</b>

Source : élaboré par les étudiants.

(En Milliers de DA)

**Figure N°8 : Les prévisions sur les cinq (05) années à venir « Cout de la sécurité »**



Source : élaboré par les étudiants.

A partir du Tableaux N°(8) on a réalisé le graphe N°(8) pour mieux visualiser l'évolution des charges durant les cinq années.

A travers ce graphe on a constaté qu'il y a une augmentation des charges qui est due à la conjoncture économique : l'inflation, l'augmentation des salaires et l'augmentation des effectifs (recrutement) ...etc.

### **3. la performance au sein de SONATRACH (DP)**

Après avoir étudié le budget d'exploitation on a posé certaines questions à un nombre de personnels de département Budget et Contrôle Budgétaire afin de recueillir les informations sur la performance au sein de la DP.

**Q1 : Quelles sont les normes à respecter pour que les procédures budgétaires soient performantes ?**

Pour qu'une gestion budgétaire soit performante, il faut :

- Qu'elle soit bien connue, acceptée et comprise de tous ;
- Qu'elle respecte tous les principes de la gestion budgétaire ;
- Qu'elle soit en conformité avec les grandes lignes stratégiques de l'entreprise et l'environnement actuel ;
- Une implication totale de tous les acteurs ;
- Qu'elle soit suivie d'un contrôle objectif.

**Q2 : La gestion budgétaire exercée de manière rationnelle peut accroître la performance économique de SONATRACH (DP) ?**

- La gestion budgétaire exercée de manière rationnelle peut effectivement accroître la performance économique de SONATRACH (DP) dans la mesure où le système empêche de faire du gaspillage, le volet analyse des écarts permet de détecter les insuffisances et de prendre des décisions pour améliorer le système.

**Q3 : Est ce que la gestion budgétaire performante permet à SONATRACH (DP) de maîtriser les coûts de ses activités.**

- La gestion budgétaire performante permet à SONATRACH de maîtriser les coûts de ses activités parce que nous avons constaté que c'est un outil non seulement d'aide à la prise de décision mais aussi permet de planifier les entrées et sorties de fonds.

**Q4 : Est-ce qu'une bonne gestion budgétaire place les dirigeants en position favorable pour anticiper les opportunités ?**

- Une bonne gestion budgétaire place les dirigeants en position favorable pour anticiper les opportunités car elle permet aux dirigeants d'avoir une vision claire de l'avenir de l'entreprise et de prendre des décisions dans le même sens afin de prévoir les actions à mener dans le futur.

La notion de performance en soit est appréhendée selon les dirigeants du groupe essentiellement par l'atteinte des objectifs assignés d'une part, et l'optimisation et la rationalisation des ressources dont dispose l'entreprise d'autre part, ce qui se traduit par l'efficacité et l'efficience.

Quant au pilotage de la performance il se traduit par les actions à entreprendre afin de réaliser les objectifs et cela par le biais d'un certain nombre d'outils qui sont principalement des outils de suivi des réalisations.

La DP emploi a des fins de mesure et de pilotage de la performance un ensemble d'outils qui demeure tous des outils classique (des outils de prévision, et des outils de suivi des réalisations), on peut citer : le plan stratégique, le contrôle budgétaire, le tableau de bord, la comptabilité générale.

**Le plan stratégique :**

Le plan stratégique est élaboré au niveau de la direction générale (DG).

**Le contrôle budgétaire :**

C'est à la charge de département Budget et Contrôle Budgétaire (Service Contrôle Budgétaire). La dimension budgétaire occupe une place très importante au sein de la DP, en effet elle permet de suivre les réalisations et de les confronter par rapport aux prévisions, et apporter des mesures correctives toute fois si il y'a des dépassements ou dérives.

**Le tableau de bord :**

En matière de tableau de bord, le service Information de gestion repose sur un modèle moderne (TBP), et un suivi mensuel, trimestriel et semestriel pour certains indicateurs, afin d'apprécier le degré de réalisation des actions les plus stratégiques.

L'étude menée sur la thématique de gestion budgétaire et la performance au sein de SONATRACH à révéler les points suivants :

Pour les besoin de mesure et de pilotage de la performance, le groupe adopte des outils modernes, avec des indicateurs qui renseignent sur la performance future, ainsi le groupe accuse en termes d'outil globale sur la performance tel que le tableau de bord prospectif, ce qui aide d'avoir une vision globale, afin de maîtriser la performance sur toutes ses aspects et non pas se focalise sur l'aspect financier seulement.

## Section 3 : Bilan et Recommandations

### 1- Bilan :

Le Bilan, fruit des observations effectuées sur le processus budgétaire, consiste à identifier, d'une part, les points forts du système budgétaire et, d'autre part à examiner les failles en vue d'apporter :

#### 1.1 Les points forts du système budgétaire :

- ✓ Au sujet de réalisation des objectifs
- Les Objectifs que vise ce processus budgétaire sont atteints, on peut le dire, dans la mesure où, à la SONATRACH (DP), l'allocation des ressources et des moyens aux différentes directions est bien étudiée et appréciée.
- ✓ Utilisation efficace des facteurs clés
- Les facteurs clés de succès de ce processus sont utilisés à bon escient, notamment le dialogue interne, le budget vu comme un outil de coordination et d'aménagement de la stratégie et son rôle du support au changement, le budget vu comme un contrat.
- ✓ Système de suivi budgétaire performant
- Le fait que tout écart (dépassement au niveau d'activité de production et de ventes et même au niveau de consommation des charges) soit obligatoirement justifié, permet d'orienter les actions correctives en vue : d'entretenir dans la même tendance des réorganisations, de prendre des mesures de régression au niveau des consommations des charges.
- Le contexte participatif dans lequel est mené tout le processus budgétaire, notamment le fait que le budget vienne des directions opérationnelles, donne à celles-ci une valeur managériale toute à l'honneur des différents acteurs du processus budgétaire.

- Les différentes discussions pour l'adoption définitive du budget permettent de rectifier la vision trop optimiste ou pessimiste du mois de septembre.
- L'élaboration des comptes d'exploitation et de résultat, l'élaboration de tableaux de bord récapitulant des indicateurs spécifiques de l'activité et des charges, suivis des explications des directions et des commentaires qui en sont faits par le contrôle budgétaire. Ainsi, le tableau de bord est aussi bien quantitatif que qualitatif.

## **1.2 Les points faibles du système budgétaire :**

- Le guide d'imputation budgétaire n'est pas disponible au niveau de tous les autres départements et directions. De ce fait les agents y travaillant ont souvent du mal à élaborer leur budget, ne connaissant pas les différentes charges imputables.
- Le suivi budgétaire permet d'avoir des données utiles pour la prise de décision. Toutefois si l'information a un certain retard, elle ne sert plus à rien. Les unités éloignées des directions régionales ont du mal à faire parvenir leurs informations au siège à temps. Ce qui soulève un problème d'informatisation et de logiciels car certaines agences n'ont pas internet.

## **2. Recommandations :**

Durant la phase de notre stage nous avons relevé quelques insuffisances que nous essayons d'y remédier à travers les quelques lignes suivantes :

- Nous recommandons que le manuel de procédure et le guide d'imputation budgétaire et la gestion budgétaire soient diffusés au niveau de tous les départements et directions de la SONATRACH. De même des séances de sensibilisation sont à entreprendre quant à l'élaboration du budget et surtout à l'importance de sa gestion. Pour ce faire le service budget être doté de personnels qualifiés chargés d'inculquer à tous leurs agents les pratiques budgétaires mises en place par la SONATRACH
- Les données de toutes les charges d'exploitation devront être mises à jour conformément avec les montants réels du terrain afin de pouvoir produire un budget réaliste. La non prise en compte de certaines charges actualisées démotivait les responsables à produire

leur budget. Cette remarque nous pousse à recommander également l'adoption d'un Budget à Base Zéro (BBZ).

- L'absence d'un statut du contrôleur de gestion alors qu'il existe au niveau d'organigramme, nous pousse à recommander de recruter un contrôleur mis sous l'autorité du Directeur Général. Il disposera ainsi de tous les atouts nécessaires pour s'adresser à tous les centres de gestion de l'entreprise dans le cadre de ses relations fonctionnelles, sans intermédiaire hiérarchique pour limiter les retards de réception d'informations.
- La détermination des prévisions au niveau des régions est aléatoire, c'est-à-dire calculer sur la base des réalisations de l'année précédente majorée par un taux, ceci incite à appliquer des méthodes scientifiques universelles valables à l'ensemble des régions, dans le but d'obtenir des résultats plus précis, ce qui n'exclut pas l'analyse des cas particuliers propres à chaque région ;
- Le rôle du contrôle budgétaire n'est pas totalement assuré, des mesures doivent être prises pour dynamiser la fonction du contrôle budgétaire pour atteindre les objectifs dévalués à cette dernière ;
- Il est souhaitable que la décision d'approbation du budget d'exploitation émise par la direction générale parvienne aux gestionnaires d'agir en toute assurance ;
- Il est nécessaire d'utiliser un système informatique performant afin de gagner en temps et en qualité dans l'élaboration des budgets et d'éliminer les risques d'erreurs.
- Améliorer la qualité de la communication entre les régions et le siège au sein de la SONATRACH, pour s'assurer que les données transmises soient fiables et complètes.
- L'ensemble des opérations correctives doit s'effectuer, dans un intervalle de temps suffisamment court pour que la correction intervienne avant que la croissance de l'écart n'entraîne le franchissement d'un seuil de rupture d'équilibre et une dégradation irréversible de la situation.
- Chercher d'autres alternatives en croyant que les hydrocarbures est une ressource qui va disparaître un jour.

En conclusion, Ce troisième chapitre nous a permis de prendre connaissance de l'entreprise SONATRACH (DP). Nous avons pris une vision globale des différents services qui existe et spécialement le service budget d'exploitation. Cela nous a permis de découvrir le système budgétaire l'entreprise avec toutes ses phases. Par la suite, nous avons fais le lien entre la Performance et la gestion budgétaire et déduire les points forts et les points faibles ensuite formuler des recommandations pertinentes.

# *Conclusion*

## Conclusion :

Le but de cette recherche est concentré sur l'importance de la gestion budgétaire qui est devenu la pierre angulaire du fait qu'elle est source de progrès d'amélioration potentiel à tous les types d'entreprises. C'est une fonction qui a pour but de motiver les responsables, et à les inciter à exécuter des activités contribuant à atteindre les objectifs de l'organisation.

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

La performance, malgré sa complexité, endosse aujourd'hui un rôle vital pour les entreprises. Il est néanmoins difficile pour elles de mesurer, d'évaluer et d'analyser sa performance. C'est une utilisation de différents outils complémentaire qui va aujourd'hui, permettre aux dirigeants d'entreprises de suivre en temps réel ses difficultés de gestion et de mettre en place, quasi instantanément, des actions correctives sur les causes de ce dysfonctionnement.

Le Gestion budgétaire répond à ces enjeux en permettant une mesure, ainsi qu'un pilotage actif de la performance d'entreprise. C'est un instrument très répandu dans les entreprises qui a pour but de décliner dans les différents centres de responsabilité, la stratégie et les différents objectifs de l'entreprise, ainsi que d'aider à leurs réalisations par les opérationnels.

L'objectif général de notre étude était d'analyser le processus budgétaire et son impact sur l'amélioration de la performance de SONATRACH à travers le budget d'exploitation.

Il fallait passer par des objectifs spécifiques entre autres :

- Analyser le Processus budgétaire ;
- Déduire l'effet de la gestion budgétaire sur la Performance ;
- Et enfin tirer les points forts et les points faibles, et formuler des recommandations.

A la lumière de nos résultats que nous avons pu déduire d'après notre stage pratique au niveau de SONATRACH, nous avons répondu à la problématique.

Le système budgétaire est un système de gestion et non un sous-ensemble du système comptable, il fait parti du système de planification de contrôle de gestion ; Les budgets remplissent distinctement des rôles très différents, pouvant être perçus différemment d'une entreprise à l'autre. De ce fait, et de part le contexte l'entourant, la gestion budgétaire se voit vivement critiqué dans la littérature. On lui reproche principalement ses prévisions de plus en plus incertaines ce qui confirme la première hypothèse.

Le contrôle budgétaire ne peut être efficace et contribué à l'amélioration des performances de l'entreprise que si le budget qui sert de référence au contrôle est lui-même pertinent et facteurs de progrès, Ainsi le contrôle des réalisations mettent en évidence les écarts significatifs, facilement interprétables pour les responsables opérationnels, et permettent d'agir sur les causes de manière électorales, dans une optique de contrôle par exception, ce qui confirme notre deuxième hypothèse.

Pour la troisième hypothèse, L'environnement étant une variable de plus en plus instable, la gestion budgétaire à elle seule ne permet pas une maîtrise optimale de la performance financière de l'entreprise. La performance étant une variable multidimensionnelle, il faudra donc une pluralité d'outils de gestion permettant de la maîtriser. L'application terrain, nous permet de confirmer que cette pluralité d'outils s'avère efficace pour la maîtrise de la performance d'entreprise. La Comptabilité Analytique, Le Tableau de Bord et La gestion Budgétaire sont Indispensables pour le Pilotage de la Performance de l'entreprise.

Lors de nos interventions au sein de SONATRACH Division Production, nous avons constatés que ce sont les hommes qui mettent en œuvre les budgets, ce qui est à l'origine des insuffisances constatées dans le système, ces insuffisances ont fais aboutir aux résultats suivants :

- Les budgets sont élaborés sur la base d'une majoration du montant précédemment alloué.
- Dans le cadre de la SONATRACH l'élaboration budgétaire est basée sur l'expérience des responsables du secteur, ce qui conduit inévitablement à l'imprécision des valeurs.
- L'absence d'un système de circulation de l'information dans l'entreprise.

- En ce qui concerne le contrôle budgétaire, l'ensemble de l'opération corrective au sein de la SONTRACH s'effectue dans un intervalle de temps long ce qui conduit à des problèmes dans l'avenir.

A partir de ces résultats et de l'étude précédente, il était de notre devoir de recommander à cette entreprise des solutions adéquates :

- Se baser sur des méthodes scientifiques dans les prévisions dans le but d'obtenir des résultats plus précis ;
- Il est nécessaire d'utiliser un système informatique performant afin de gagner en temps et en qualité dans l'élaboration des budgets et d'éliminer les risques d'erreurs.
- L'ensemble des opérations correctives doit s'effectuer, dans un intervalle de temps suffisamment court pour la correction intervienne avant la croissance de l'écart n'entraîne le franchissement d'un seuil de rupture d'équilibre et une dégradation irréversible de la situation.

Nous souhaitons avoir réalisé un travail fructueux dans le cadre de notre étude, et qu'il sera d'une grande utilité au futur en tenant compte des besoins de la Division Production au sein de la SONATRACH.

# ***Bibliographie***

## Bibliographie :

### Ouvrages :

- ARMAND, D. Manuel De Gestion Volume 1, édition Ellipses, Paris, 1999.
- BERLAND, N. Mesurer Et Piloter La Performance ,2009 .
- BOUQUIN, H. Le Contrôle De Gestion, PUF, 9ème édition, 2010.
- CAROLINE, S. Construire Et Défendre Son Budget, Dunod, 2<sup>e</sup> édition, Paris, 2009.
- COSSU, C. Ecarts Et Contrôle Budgétaire, édition Vuibert, Paris, 1989.
- DERVAUX, B COULAUD, A. Dictionnaire de Management et de Contrôle de Gestion, Editions Dunod, 1990.
- DORIATH, B. Contrôle De Gestion 20 Fiches, 5eme édition Dunod, paris, 2008,
- DORIATH, B. Contrôle De Gestion, 4 ème édition, Dunod, 2005.
- DUPUY, Y et ROLLAND, G. Manuel du contrôle de gestion. édition DUNOD, Paris, 1994.
- FERNANDEZ, A. Les Nouveaux Tableaux De Bord Des Managers, éditions Eyrolles, 5<sup>ème</sup> Edition, 2010.
- FORGET, J. La Gestion Budgétaire, éditions d'Organisation, 2005.
- GERVAIS, M. Contrôle De Gestion, economica, 6ème édition, Paris, 1997.
- GERVAIS, MICHEL. Contrôle De Gestion, édition economica, 1988.
- GREGORY, W. Les Tableaux De Bord Stratégiques, Analyse Comparative D'un Modele Nord-Americain Et D'un Modele Suedois, 2000 .
- GUEDJ, N et Collaborateurs. Le Contrôle de Gestion, éditions d'Organisation, 1996.
- HAMADOUCHE, A. Méthodes Et Outils D'analyse Stratégique, éditions Chihab, 1997.
- HECKERT ET WILSON. Le Contrôle De Gestion En Avenir Incertain. Dunod éditions, Paris, 1976.
- HEMICI, F; HENOT, CH; RAIMBOURG, PH. Contrôle De Gestion, édition Breal, 2007.
- JACQOT, T et MILKOFF, R. Comptabilité De Gestion : Analyse Et Maitrise Des Coûts, édition Pearson Education, France, 2007.
- KABONGO. KANDA, Cours De Gestion Budgétaire Inédit ISC, 2007.

- KAPLAN et NORTON. Le Tableau De Bord Prospectif, édition d'organisation, 1998.
- KAPLAN, R ET ANDERSON, S. La Méthode ABC Pilotée Par Le Temps, éditions d'organisation, 2008.
- KHEMAKHEM, A. La Dynamique Du Contrôle De Gestion, Dunod, 2ème édition 1976.
- LOINING, H et als. Le contrôle de gestion organisation et mise en œuvre, 2ème éd, DUNOD.
- MALO, J.L ET MATHE, J.C. L'essentiel Du Contrôle De Gestion, éditions d'organisation, Paris, 1998.
- MARGERIN, J. La Gestion Budgétaire. Editions d'Organisation, 1986.
- MARTORY, B ; DELAY, C ET SIGUIER, F. Piloter Les Performances RH, édition Liaisons Sociales, 2008.
- MAYER, Jean. La Gestion budgétaire, Dunod éditions, 1969.
- MINTZBERG, H. Structure et dynamique des organisations, éditions d'Organisation, Paris, 1982.
- NAULLEAU, G et ROUACH, M. Le Contrôle De Gestion Bancaire Et Financier, Paris, 1998.
- OTLEY, D.T. Behavioural Aspects Of Budgeting : Accountants Digest n° 49, ICAEW, Summer, 1977.
- REY DEBOVE, J. Dictionnaire Le Robert Méthodique, Relié, 1998.
- SIMERAY, P. Le Contrôle De Gestion, Tome I, Collection Cadréco 2<sup>ème</sup> édition, 1979.
- WILFRIED, N et CHANTEUX, A. Les Tableaux De Bord Et Bisness Plan , éditions des chambres de commerce et d'industrie de wallonie, 2005.

## **Mémoires et Travaux Universitaire :**

- M. Mohamed Mahmoud Bacha, Le contrôle de gestion et le pilotage de la performance au sein d'une entreprise publique, Mémoire Fin d'étude, 2013.
- OULD-BRAHIM.S, La Gestion Budgétaire dans les banques Cas du : Crédit Populaire d'Algérie. Novembre 2008.

- BELHADJ.Z, BOUDELLAL.N, Les budgets et le contrôle budgétaire au sein de SONATRACH. Mémoire de Fin d'études, Ecole Nationale Supérieure de la Statistique et de l'Economie.juin 2012.
- TOUCHAIS, L. Les Pratiques De Contrôle De Gestion Des Activités Exportatrices Dans Les Moyennes Entreprises Industrielles Bretonnes, Thèse, université de Rennes I, 1998.

## **Revues et autres documents :**

- BERLAND, N et DOHOU, A. Mesure De La Performance Globale Des Entreprises, Article.
- DG «Sonatrach». Mémento des Concepts Essentiels de Gestion. 1996.
- Dixeco de l'économie. Pour comprendre le langage économique, Collection Dixeco, 5<sup>ème</sup> éd, Dunod.
- LEBAS, M. Oui, Il Faut Définir La Performance, Revue Française de Comptabilité, 1995.
- Lexique économique.
- SADEG MOHAMED. Performance des entreprises et intégration à l'économie mondiale, Revue des sciences commerciales et de la gestion, N°3, Ecole supérieure de commerce d'Alger, Avril 2004.
- VIP-GROUPE, SEMINAIRE PORTANT THEME: Approche Méthodologique à l'élaboration et au suivi des Budgets de l'Entreprise (Procédure- Prévisions et Contrôle Budgétaire), Semaine du : 10 au 12 Mars 2015.
- Autre document de sonatrach.

## **Sites Web :**

- [www.unit.eu/cours/kit-gestion-ingenieur](http://www.unit.eu/cours/kit-gestion-ingenieur).
- [www.fsa.ulaval.ca](http://www.fsa.ulaval.ca).
- [www.Sonatrach-dz.com](http://www.Sonatrach-dz.com).

# **Annexes**

# **Annexe**

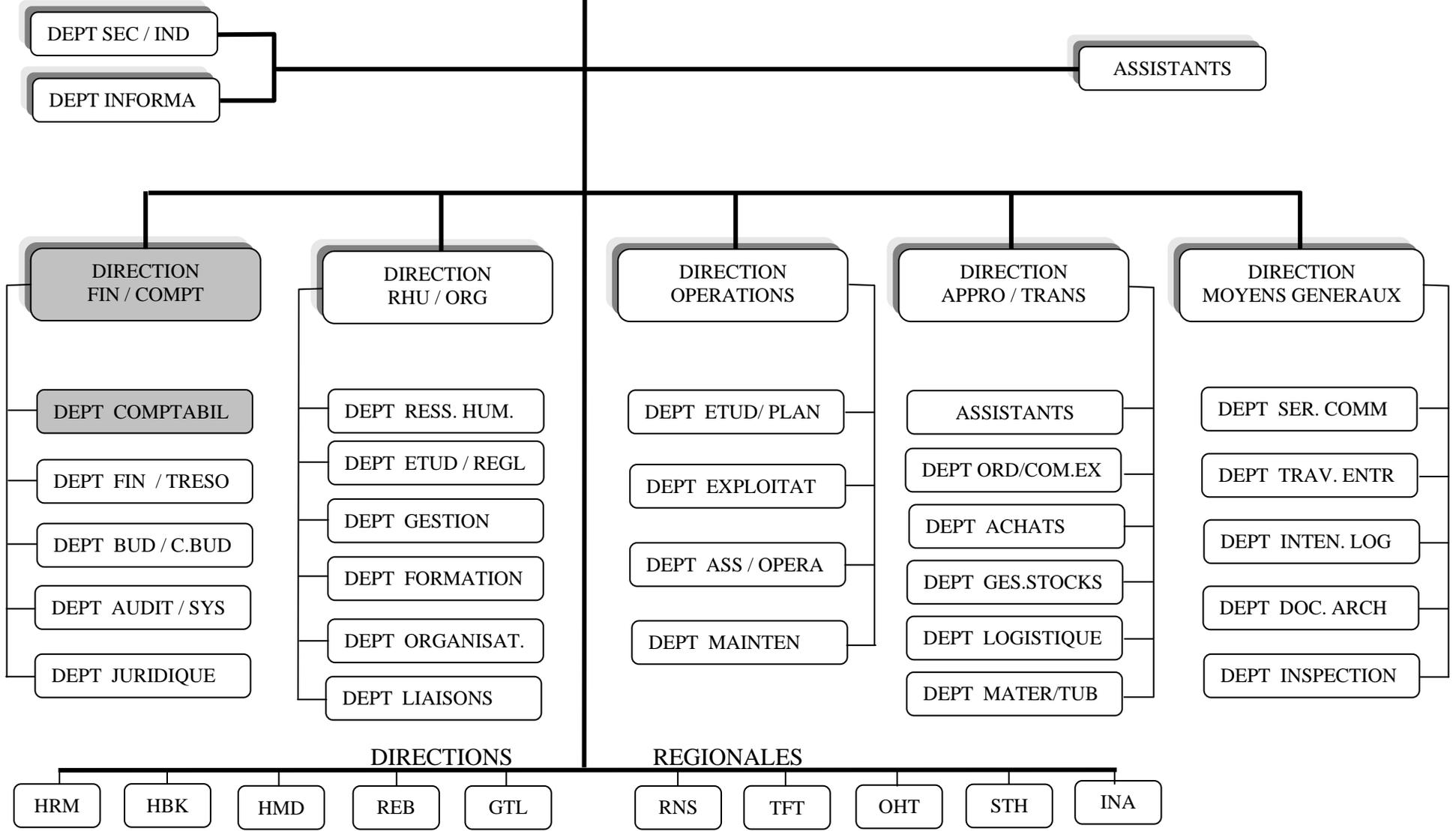
## **1**



# **Annexe**

**2**

# DIVISION PRODUCTION



# **Annexe**

## **2 BIS**

# ORGANIGRAMME DE LA DIRECTION FINANCES ET COMPTABILITE

SECRETARIAT

**DEPT. COMPTABILITE  
GENERALE**

S. INSPECTION ET  
CONSOLIDATION

S. INTER-UNITES  
DEBITEURS DIVERS

S. IMMOBILISATION ET  
STOCKS

S. FISCALE

S. PERSONNEL

S. FOURNISSEURS  
LOCAUX

S. COMPTABILITE  
ANALYTIQUE

**DEPT. BUDGET ET  
CONTROLE BUDGETAIRE**

**S. BUDGET  
D'EXPLOITATION**

**S. BUDGET  
D'INVESTISSEMENT**

**S. CONTROLE  
BUDGETAIRE**

S. INFORMATIONS DE  
GESTION

**DEPT. FINANCES ET  
TRESORERIE**

S. TRESORERIE ET  
REGLEMENT Locaux

S. TRESORERIE  
DEVISES

S. FINANCEMENT ET  
GESTION de la DETTE

S. COMPTABILITE ET  
CONTROLE

S. TRESORERIE  
PREVISIONNELLE

**DEPT. AUDIT ET  
SYSTEMES**

S. AUDIT

S. SYSTEME

S. DOCUMENTS ET  
ARCHIVES

**DEPR. JURIDIQUE**

S. CONTRAT

S. ASSURANCES

S. CONTENTIEUX

S. REGLEMENTATION

## **Annexe N°4 :**

### **PROCEDURES ET METHODES D'EVALUATION BUDGET D'EXPLOITATION CLOTURE 2014 - INITIAL 2015**

Nous vous rappelons ci-après les procédures et méthodes d'évaluation nécessaire à la préparation des budgets d'exploitation: cloture2014 -initial 2015 Les prestations internes DPR (reçues et fournies) doivent obligatoirement s'équilibrer au niveau des prestations:

- Intersection d'un même gisement
- Inter gisement d'une même région
- Inter région pour DPR

Les documents listés ci-après vous serviront de base d'évaluation prévisionnelle et vous permettront la collecte et le regroupement de l'information:

- Imprimés destinés à la saisie des charges et des recettes par compte analytique
- Consignes de rédaction de ces imprimés identiques à celles du budget initial 2014
- Formulaire de la Direction Centrale Finances et les imprimés donnant le détail des charges par nature (à regrouper par champ et par région)
- Formulaire du coup départ champ par gisement doit être réparti par nature de charge et par centre de coût;
- Etat «3A»: servira à déterminer la dotation aux amortissements des installations fixes (biens). Cet état ne comprend que les installations mises en service à fin 2013, il y a donc lieu de tenir compte pour déterminer les dotations prévisionnelles 2014et 2015, des projets mis en service durant la

période 2009 à 2014.

- Etat MVT ANA: servira à déterminer la dotation aux amortissements du matériel mobile (nomenclature).
- Les comptes à utiliser sont ceux qui figurent exclusivement dans le maitrana 2014.
- Il est rappelé que le budget doit être exprimé en Dinars.
- Le compte 120x00 LOGEMENT FAMILLES est facturé avec le code écriture 90, NATURE 764, nombre d'unité 600 par mois, durant leur occupation, le solde sera facturé par le compte 2xx370, la facturation à des tiers ou aux autres directions SONATRACH se fera sur la base 9500 DA/mois.
- L'assurance du matériel roulant ainsi que l'assurance des installations et l'amortissement du matériel et des installations sont à relever au niveau des Divisions ou Services Finances des Régions.
- Les charges investies sont déterminées à partir des prestations et matières fournies par les sections aux projets d'investissements.
- Un intérêt particulier devra être porté à la prévision des Work-Over et opérations spéciales (snubbing, fracturations, acidifications, démarrage à l'azote et stimulations).
- Les effectifs indiqués dans le budget d'exploitation doivent être strictement identiques à ceux communiqués par la Direction des Ressources Humaines et Moyens.
- Le coût annuel des primes et indemnités allouées aux agents doit faire l'objet d'une saisie correcte au niveau de l'annexe V et V bis, cette valorisation s'effectuera en fonction des barèmes diffusés à cet effet, (utiliser le code nature 320X, 321X, pour l'ensemble des indemnités ex : IFRI, IEP, etc. ....). Le code nature 302X sera réservé aux primes.

- Note de lancement de la campagne budgétaire 2014/2015
- Décision d'exécution par périmètre du budget d'exploitation 2014
- Canevas - Synthèse des indicateurs DPR

Pour le budget de la maintenance des exercices 2014/2015, il y a lieu d'appréhender et d'évaluer toutes les actions quelle que soit leur envergure en vue d'une prévision correcte et réaliste.

Les instructions contenues dans le canevas conçu et communiqué à cet effet doivent être suivies avec attention.

## **Résumé**

La gestion budgétaire par définition est le processus par lequel les dirigeants s'assurent que les moyens sont utilisés avec efficacité et efficience pour l'atteinte des objectifs de l'organisation, dans notre présent travail nous avons essayé de mettre en évidence le rôle de la gestion budgétaire, et son impact sur l'organisation en matière de pilotage de la performance, dans un environnement qui est de plus en plus volatile et qui met la pérennité de l'entreprise en danger d'où la nécessité de se doter d'un système sur le quel reposent les managers dans leurs prises de décisions, et cela se fait en collaboration avec d'autres outils : les tableaux de bord et la comptabilité analytique. Bien gérer le budget demeure une obligation à toutes entreprises visant la performance et la prospérité.

De nos jours la performance pour les entreprises ce n'est pas une fin en soi, le plus important c'est le demeuré et cela est possible par le biais de la panoplie d'outils de mesure et de pilotage de la performance, qui ont connus une révolution ces dernières années avec l'apparition de nouveaux outils plus élaborés et sophistiqués, facilitant ainsi le pilotage de la performance et sa maîtrise d'un côté, et procurer une vue d'ensemble sur toute l'entreprise.

L'entreprise publique algérienne n'est plus dans l'optique traditionnelle notamment après l'ouverture du marché, elle est à présent tenue de réaliser des profits au même rythme que les entreprises du secteur privé.

### **Mots clés :**

La performance, mesure de la performance, le budget, la gestion budgétaire.

## **Abstract**

By definition, budget management is the process by which leaders ensure that the means are used effectively and efficiently to achieve the objectives of the organization, in our present work we try to highlight the role of budget management, and its impact on the organization's performance management in an environment that is increasingly volatile and that puts the sustainability of the company at risk, hence the need to adopt a system based on what managers snuff in their decisions, and this is done in collaboration with other tools dashboards, budgeting or cost accounting. Manage the budget is an obligation for all companies to the performance and prosperity.

Nowadays performance for companies it is not an objective in itself, the most important is the remained and this is possible through the range of measurement tools and performance management, which know a revolution in recent years with the emergence of new more advanced and sophisticated tools, thus facilitating the management of performance and its mastery on one side, and provide an overview of the entire company.

### **Key Words:**

Performance, Performance measurement, budget, budget management.