

République Algérienne Démocratique Populaire

Ministère de l'enseignement supérieur et de la recherche scientifique

Ecole Supérieure de Commerce

**Mémoire de fin de cycle pour l'obtention de Master
en sciences de gestion**

Spécialité : contrôle de gestion

Thème :

**Contrôle budgétaire et analyse des écarts
budgétaires**

Cas : S.N.T.R. (Société National de Transport Routier)

Elaboré par :

**SAKOUTI WASSILA
ZENNAKI WAFAA**

Encadré par :

Mr. BENCHAIB RABAH

Lieu de stage : **SNTR / Société mère –Bir Mourad Rais-ALGER.**

Année universitaire : 2014/2015

République Algérienne Démocratique Populaire

Ministère de l'enseignement supérieur et de la recherche scientifique

Ecole Supérieure de Commerce

**Mémoire de fin de cycle pour l'obtention de Master
en sciences de gestion**

Spécialité : contrôle de gestion

Thème :

**Contrôle budgétaire et analyse des écarts
budgétaires**

Cas : S.N.T.R. (Société National de Transport Routier)

Elaboré par :

**SAKOUTI WASSILA
ZENNAKI WAFAA**

Encadré par :

Mr. BENCHAIB RABAH

Lieu de stage : **SNTR / Société mère –Bir Mourad Rais-ALGER.**

Année universitaire : 2014/2015

Remerciements

Nous remercions d'abord ALLAH pour le courage qu'il nous a donné pour terminer nos études ;

Nous tenons à remercier ensuite nos parents et toutes les personnes qui ont veillées à la réalisation de ce travail de fin d'étude surtout notre encadreur Mr. BENCHAIIB RABAH ;

Nos remerciements vont également à tous nos professeurs, ainsi que notre encadreur de stage Mr. Abdelkader Agoudjil.

Dédicace

Pour commencer je dédie ce travail à mes très chers parents qui m'ont soutenue dans toutes les circonstances et m'ont impliqué le sens du travail rigoureux et fait dans les temps, à mon frère aîné Fethi ainsi qu'à mes sœurs Asma et Maïssa à ma grand-mère qui m'a toujours aidé avec son 'douaa' et mon grand-père qui m'a soutenue jusqu'à son dernier souffle, ainsi qu'à tout le reste de ma famille.

*Je tien a le dédie aussi à mon professeur Mr. BENZIADI DJAMEL qui ma orienter vers cette spécialité **Contrôle de gestion**.*

A tous mes amis Thanina Hedia Kenza Samia Anissa RERI Bouchra Sihem Hamza Fouad Waheb et Mouley qui m'ont soutenu de prêt ou de loin et a ceux qui me porte dans leur cœur.

Zennaki wafaa

Dédicace

A mes très chers parents qui m'ont toujours soutenu et cru en moi, j'espère que je ne vais pas les décevoir et qu'ils seront satisfaits de mon travail.

A ma tante ma deuxième maman que je n'oublierai jamais et qui n'a pas eu l'occasion de partager avec moi ces moments inoubliables.

A mes grand parents que dieu les protèges.

A mes sœurs : Djahida Radia et Yasmine.

A mes oncles surtout Mohamed et Naima.

A mes Amis : Hanan Houda Touha Tarek Imed Reri Sihem Amira Widad Farah Ahlem Amira Zine Zakou Amina Narimene Hamza Mohamed Amine et Hedja qui m'ont aidé tout au long de mon cursus.

Sakouti wassila

TABLE DES MATIERES

INTRODUCTION GENERALE.....	A
CHAPITRE 01 : Concepts de base sur le budget, la gestion budgétaire et le contrôle budgétaire.....	1
Section 01 : Généralités sur le budget.....	2
Sous-section 01 : Budget : définitions, missions et rôles.....	2
1) Définitions du budget.....	2
2) Missions du budget	4
3) Rôles du budget	5
Sous-section 02 : Budget : caractéristiques, objectifs, typologies et démarche budgétaire.....	6
1) Caractéristiques du budget	6
2) Objectifs du budget	7
3) Typologies du budget	8
4) Démarche budgétaire	10
Section 02 : La gestion budgétaire.....	11
Sous-section 01 : La gestion budgétaire : définitions, rôle et système budgétaire.....	11
1) Définition du la gestion budgétaire	11
2) Rôle du la gestion budgétaire	12
3) Système budgétaire	13
Sous-section 02 : La gestion budgétaire : les aspects, les étapes, les limites et les phases.....	14
1) Les aspects de la gestion budgétaire.....	14
2) Les étapes de la gestion budgétaire	16
3) Les limites de la gestion budgétaire	17
4) Les phases de la gestion budgétaire.....	17
Section 03 : Le contrôle budgétaire.....	18
Sous-section 01 : Le contrôle budgétaire : définition, typologie et les étapes.....	18
1) Définition du contrôle budgétaire	18
2) Les différents types du contrôle budgétaire	20
3) Les différentes étapes du contrôle budgétaire	22
a) Le contrôle avant l'action	22
b) Le contrôle pendant l'action	22
c) Le contrôle après l'action	22

Sous-section 02 : Contrôle budgétaire : les conditions d'efficacité, les raisons, les procédures et la consolidation des budgets.....23

- 1) Les conditions d'efficacité du contrôle budgétaire.....23
- 2) Les raisons du contrôle budgétaire et les principes budgétaires.....24
- 3) Les procédures ; les urgences et les arbitrages.....25
- 4) La consolidation des budgets et les limites budgétaires.....29

CHAPITRE 02 : Techniques de prévision et analyse des écarts budgétaire.....32

Section 01 : Les Techniques de prévision.....33

Sous-section 01 : Gestion prévisionnelle : domaine, intérêt, et différentes étapes.....33

- 1) Domaine de la gestion prévisionnel33
 - a) Les cas de la prévision exhaustive.....33
 - b) Les cas de la prévision partielle34
- 2) Intérêt de la gestion prévisionnelle35
- 3) Différentes étapes de la gestion prévisionnelle35

Sous-section 02 : Budget prévisionnel : l'ordre budgétaire, l'établissement du compte de résultat et du bilan Prévisionnels.....39

- 1) L'ordre budgétaire39
 - a) Budget des ventes.....42
 - b) Budget de production.....43
 - c) Budget des approvisionnements.....44
 - d) Budget des investissements.....45
 - e) Budget de trésorerie.....49
- 2) L'Etablissement du compte de résultat, et du bilan Prévisionnels.....52

Section 02 : Analyse des écarts budgétaire.....55

Sous-section 01 : Les écarts : définition et rôle.....55

- 1) Définition des écarts.....55
- 2) Rôle des écarts.....58

Sous-section 02 : Les écarts : établissement, principes et causes.....58

- 1) Etablissement des écarts (le calcul)58
- 2) Principes de l'analyse des écarts.....61
- 3) Causes des écarts de chiffre d'affaire et de marge.....61

CHAPITRE 03 : Contrôle budgétaire et analyses des écarts au sein du groupe SNTR.....	67
Section 01 : Présentation de l'entreprise.....	69
Sous-section 01 : La société mère SNTR : historique, organisation, structure, missions et objectifs.....	69
1) Historique SNTR.....	69
2) Organisation SNTR.....	70
3) Structure du groupe SNTR.....	72
4) Missions du groupe SNTR.....	73
5) Objectif de SNTR.....	75
Sous-section 02 : Le service audit et contrôle de gestion : présentation, organigramme et missions du service.....	75
1) Présentation du service d'accueil.....	75
2) Organigramme du service.....	76
3) Missions du service contrôle de gestion au sein de la SNTR.....	76
Section 02 : Les pratiques du contrôle budgétaire au sein du groupe SNTR.....	77
Sous-section 01 : La démarche budgétaire : lancement, élaboration et moyens.....	77
1) Lancement de la campagne budgétaire.....	77
2) Elaboration du budget.....	79
3) Moyens du contrôle budgétaire.....	81
Sous-section 02 : La démarche d'interprétation du contrôle budgétaire...82	82
1) Les tableaux des prévisions et réalisations avec l'analyse des écarts budgétaire.....	82
2) Tableau des soldes intermédiaires de gestion.....	87
Section 03 : Synthèse et perspectives.....	93
Sous-section 01 :Analyse S.W.O.T et recommandations.....	93
1) Analyse S.W.OT.....	93
2) Recommandations.....	95
CONCLUSION GENERALE.....	96

Liste des schémas :

Numéro du schéma	Nom du schéma	Page
1	la démarche budgétaire	10
2	Contrôle de gestion	20
3	Le contrôle avant l'action	22
4	La procédure du contrôle budgétaire	27
5	La procédure simplifiée d'établissement des budgets	28
6	La stratégie adoptée dans technique gestion prévisionnelle	39
7	L'architecture budgétaire	41
8	Les écarts entre prévision et réalisation	57
9	Ensemble d'analyse des écarts	60
10	L'écart du chiffre d'affaire	63
11	Ecart de la marge	64
12	Analyse de l'écart sur le résultat	65
13	Organigramme du groupe SNTR	72
14	Triangle de l'organisation du GROUPE SNTR	73
15	Organigramme du service audit et contrôle de gestion	76
16	L'élaboration du budget	80
17	Graphe des écarts budgétaires mensuels	92

Liste des tableaux :

Numéro du tableau	Nom du tableau	Page
1	Plan financement	46
2	Présentation du compte de résultat prévisionnel	53
3	Présentation du bilan prévisionnel	54
4	Les activités du groupe SNTR	75
5	Tableau des ventes et produit annexes (chiffre d'affaire)	82
6	Tableau des autres charges opérationnelles	83
7	Tableau des autres produits opérationnels	84
8	Tableau des achats consommés	85
9	Tableau des charges de personnelles	86
10	Tableau des soldes intermédiaires de gestion	87
11	Tableau des soldes intermédiaires de gestion (PREVISION 2013)	90
12	Tableau des soldes intermédiaires de gestion (REALISATION 2013)	91
13	Tableau des résultats net de l'exercice Prévision et Réalisation 2013	92

INTRODUCTION GENERALE

Les entreprises doivent faire en permanence des choix pour survivre, de multiples décisions qui sont prises à tous les niveaux hiérarchiques de l'organisation au sein de toutes les fonctions constituent de l'entreprise.

La gestion est une constituante intrinsèque vitale de toute organisation, quels que soient son activité, sa taille et son objectif.

Le gestionnaire ne doit pas seulement se contenter du passé ni du présent de son entreprise, il doit aussi en chercher à connaître la vie futur. Pour ce fait, l'entreprise met en pratique plusieurs techniques ; nous citons le contrôle budgétaire. Ce dernier constitue l'objet de ce travail ainsi que l'analyse des écarts budgétaire.

De toutes ses techniques de gestion, le contrôle budgétaire se présente comme étant la technique la plus efficace, surtout qu'il est lié à l'ensemble des activités de l'entreprise et permet à cette dernière d'avoir une idée globale à priori sur les réalisations futurs et proches.

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

La technique budgétaire est définie comme étant un mode de gestion consistant à traduire en programmes d'actions chiffrées (budgets) les décisions prises par la direction avec la participation des responsables.

Elle 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 responsabilités et la mise en place d'un contrôle budgétaire.

L'activité de l'entreprise est une activité organisée, caractérisée par des règles fondamentales qui aboutissent à une nécessaire coordination des décisions.

Vu l'importance et la place du contrôle budgétaire dans l'entreprise, il nous a été demandé d'analyser les écarts budgétaires dans cette dernière.

Le budget d'une entreprise est défini comme étant un outil de prévision de l'évolution des liquidités de l'entreprise dans le temps. Il permet d'anticiper l'impact sur les liquidités des décisions prises dans chaque centre de responsabilité.

Le budget est destiné à : traduire les hypothèses du compte de résultat et du bilan prévisionnel, en termes des recettes et des dépenses futures ; présenter ses flux financiers en fonction des échéances qui leurs sont propres et dégager les soldes journaliers qui en découleront ; préparer les actions nécessaires sur les plans : du financement et de la gestion du risque de change.

Pour récolter les données nécessaires à l'élaboration de ses prévisions, le contrôleur doit retenir toutes les opérations qui vont mouvoir les comptes

financiers c'est à dire les recettes, et les dépenses ces dernières font varier les positions de trésorerie.

La budgétisation est un travail qui demande des responsabilités. La capacité de l'organisation à réaliser les activités planifiées et à survivre financièrement dépend de la budgétisation. La personne qui s'en charge doit comprendre les valeurs, la stratégie et les plans de l'organisation ; comprendre ce que signifie la rentabilité et le bon rapport coût/performance ; comprendre ce qu'implique la création et la collecte de fonds.

En définitif, pour une meilleure projection des recettes et des dépenses, l'entreprise doit se référer aux réalisations de l'année passée car ces dernières donnent une image réelle de ce que l'on peut réaliser dans le futur.

Problématique :

Partant de ce qui précède, la question suivante constitue l'axe de notre problématique : **Quel est l'état du contrôle budgétaire au sein d'une entreprise algérienne ?**

A partir de cette problématique découlent d'autres questions qui sont secondaires :

- Quelle est la démarche de la gestion budgétaire et le contrôle budgétaire ?
- Comment calculer et analyser les écarts budgétaires ?
- Est ce qu'il existe un contrôle budgétaire efficace au sein de l'entreprise SNTR ?

Hypothèses :

Afin de répondre à la question soulevée dans la problématique, et les questions secondaire, nous proposons les hypothèses suivantes :

- Le contrôle budgétaire joue un rôle primordiale dans les prévisions des activités de l'entreprise ;
- Les causes des écarts budgétaires seraient liées à l'absence :
 - ✓ Des actions de recouvrement ;
 - ✓ Des éléments non prévus ;
 - ✓ De la sous-estimation des prévisions ;
- Le contrôle budgétaire au sein de SNTR est dans sa phase primitive.

Intérêt et choix du sujet :

Les phénomènes sociaux, économiques, financiers, commerciaux,... nécessitent toujours une explication dans la situation où ils se trouvent.

L'analyse des écarts budgétaires nécessite une explication.

L'importance de ce travail se justifie par le fait qu'il intéresse tout chercheur du domaine de Sciences Commerciales et financières, option Contrôle de gestion.

En fait, nous sommes étudiant finaliste dans cette section à l'école Supérieur de Commerce d'Alger. Ce sujet nous a intéressés car il cadre avec notre formation théorique.

Méthodologie du travail :

Toute recherche scientifique ne peut être menée sans recours à une approche méthodologique.

A ce fait, nous estimons que l'analyse des écarts budgétaires s'appuie sur les méthodes empiriques. S'agissant de notre étude, nous avons recouru à la méthode analytique. Celle-ci nous a permis d'examiner nos données ; et la méthode descriptive nous a aidées à présenter l'entreprise.

Pour avoir les données, nous avons recouru aux techniques suivantes : technique documentaire et un stage dans une entreprise. La technique documentaire nous a permis de consulter différents documents tels que les ouvrages scientifiques, les rapports annuels (2013) et les sites internes ; alors que le stage pratique nous a mis en contact avec le Chef de contrôle de gestion de l'entreprise.

Le plan de la recherche :

Ce travail est composé de trois chapitres :

- Le premier chapitre aura pour but la clarification de quelques notions fondamentales relatives au budget, contrôle budgétaire et gestion budgétaire ;
- Quant au chapitre deux, il tentera de présenter les techniques de prévision et l'analyse des écarts budgétaires ;
- Enfin, le troisième chapitre portera principalement sur le contrôle budgétaire au niveau de la SNTR, nous essayerons par la suite, de formuler quelques recommandations qui nous semblent réalisables.

Il y a lieu de signaler que ce travail sera élaboré en se basant sur les informations disponibles au sein de la structure financière au sein du groupe SNTR.

CHAPITRE 01:

**Concept de base sur
Le budget
La gestion budgétaire
Et
Le Contrôle budgétaire**

Préambule.

Il est devenu commun, de penser que le monde a vécu une grande évolution, ce qui a permis aux chercheurs de trouver des moyens, pour aider l'entreprise à s'adapter aux mutations et aux changements économiques et technologiques.

Un système d'information fiable, sert de support technique adéquat, et doit être en mesure, de repérer les signes ; qui permettent de définir de nouvelles stratégies.

Le contrôle budgétaire, dans ce cadre, à pour priorité de mettre l'éclairage dans les rouages décisionnels.

Dans ce chapitre, on va exposer les éléments de base dans trois sections ;

La première section comportera **le budget** la deuxième la **gestion budgétaire** et en fin la dernière **le contrôle budgétaire**.

Section 01 : Généralités sur le budget.

Le budget est un outil de gestion très utilisé par les entreprises. Souvent synonyme de « bonne gestion », il occupe une place centrale au sein du système de contrôle de gestion.

Sous-section 01 : Budget : définitions, missions et rôles.

1) Définitions du budget :

Le **budget** est un document récapitulatif des recettes et des dépenses prévisionnelles déterminées et chiffrées pour un exercice comptable à venir (généralement l'année).

Le budget de l'Algérie est préparé par le Gouverneur général sous le contrôle des autorités de tutelle, en l'espèce les Ministres de l'intérieur et des finances ; ces derniers peuvent prescrire toutes modifications qu'ils jugent utiles, et ce n'est qu'un projet, peut être soumis officiellement à l'Assemblée Populaire Nationale qui a la charge de le voter.

« Les budgets sont des programmes à court terme détaillés, coordonnées et valorisés, qui permettent d'atteindre, grâce à des moyens antérieurement définis, les objectifs issue de la stratégie de l'entreprise ». ¹

¹PEROCHON CLAUDE, **Analyse comptable et la gestion prévisionnelle**, FOUCHER, BTS ANNALES CORRIGE, Paris, 2002, p : 45.

« Le budget est défini comme la traduction monétaire, économique du plan d'action pour chaque responsable, correspond à l'utilisation des ressources qui lui sont délégué pour atteindre les objectifs qu'il a négociés pour une période sonnée et dans le cadre d'un plan ». ¹

« Un budget est l'expression quantitative du programme d'action, proposé la direction. Il contribue à la coordination et à l'exécution de ce programme. Il en couvre les aspects tant financiers que non financier, et tient lieu de feuille de route par l'entreprise. ». ²

- Selon les trois définitions précédentes ; le budget est un document de synthèse, qui correspond à la mise au point, de plan d'action à court terme ;
- Le budget est un état prévisionnel détaillé, coordonné, valorisé, quantifié, qui permet de réaliser les objectifs qui sont issues de la planification stratégique de l'entreprise ;
- Le budget est un guide permettant d'aboutir à une utilisation optimale de toutes les ressources de l'entreprise ;
- Le budget représente la traduction ou le chiffrage en unités monétaires de la mise en œuvre d'un programme.

Un budget peut être :

- indicatif (on fait une estimation, mais la réalisation pourra se révéler différente) ;
- impératif (on s'interdit de dépenser plus que prévu et les recettes visées doivent être au rendez-vous). ³

Le budget découle d'une démarche prévisionnelle plus large, qui consiste à décliner la stratégie en plan stratégique, pour le long terme, et en plan opérationnel pour le moyen terme. Il consiste en la traduction financière de l'adaptation au court terme des objectifs. ⁴

Les budgets sont des instruments de cohésion et coordination entre les différents centres de responsabilité. Ils permettent de maîtriser le processus de décentralisation en introduisant la notion d'engagement (ou de contrat) conclu entre la direction générale, et les responsables des prévisions. Cette performance présente l'inconvénient d'être uniquement financière.

¹ LONING.H et autre, **Contrôle de gestion** ; France, 2001, p : 101.

² CHARL HORGREN, ALNOOR BHIMANI, SRICKANT DATA, GEORGE FOSTER, **Contrôle de gestion et Gestion Budgétaire**, Pearson Education, France, 2006, p : 172.

³ <http://fr.wikipedia.org/wiki/Budget>, consulté le 08/03/2015 à 18h :27.

⁴ GEORGE LANGLOIS, CAROLE BONNIER, **Contrôle de gestion et gestion budgétaire**, paris, 2004, p : 17.

Le budget permet d'allouer de façon réaliste des ressources aux responsables tout en exigeant en contrepartie l'atteinte de certains objectifs.

- ❖ Les budgets se présentent sous la forme de tableaux, la plupart du temps mensuels. Les présentations diffèrent d'une entreprise à une autre.

Un budget comporte des données chiffrées qui peuvent être exprimées de façon plus ou moins poussée :

- Chiffrage exprimé uniquement en volume ou uniquement en valeur monétaire ;
- Double chiffrage comprenant à la fois un volet exprimé en volume, doublé d'un volet exprimé en valeur monétaire.

La notion de budget est normalement inséparable d'une période de temps bien définie : soit généralement un exercice fiscal de douze mois (budget dit annuel).

De manière à assurer une vision opérationnelle plus concrète pour les opérateurs impliqués dans la mise en œuvre, le budget est souvent assorti d'un calendrier de réalisation (parfois appelé « tableau de marche » ou « tableau de Progress control »). Le budget est alors, le chiffrage des recettes-dépenses est ventilé et détaillé par phase de réalisation (période mensuelle, trimestrielle ou semestrielle).

2) Missions du budget :

Une mission budgétaire est définie comme « un ensemble de programmes concourant à une politique publique définie »¹

Il consiste à comparer le niveau des réalisations à celui des prévisions. Les écarts dégagés sont analysés en recherchant leurs causes éventuelles, ce qui permet d'envisager des mesures correctives permettant d'atteindre les objectifs ou de les réactualiser, même en cours d'années, si le besoin s'en fait sentir.

Les budgets doivent accorder les personnes, les projets, les stratégies :

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

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

Il est extrêmement important que les budgets engagent les personnes, qu'ils ne soient pas vus comme un simple exercice de prévision réalisé pour être agréable

¹ Définie à l'article 7 de la loi organique relative aux lois de finances (LOLF).

à la direction générale, au contrôleur de gestion, aux comptables. Un des principaux soucis de la direction en matière budgétaire doit être de s'assurer que les budgets engagent et mobilisent. Dans une entreprise où une décentralisation formalisée est mise en place, le budget remplit ce rôle de manière assez naturelle ; il devient un instrument de communication mais il représente aussi une situation future que des personnes identifiées s'engagent à chercher à atteindre, en acceptant d'être jugées sur cette base.

On voit bien comment le système budgétaire est ainsi impliqué à divers titres dans les processus de management. Mais on perd parfois de vue le fait que ce triple engagement est une source de dysfonctionnements potentiels.¹

Le budget permet de :

- Contrôler les charges à travers la comparaison entre les prévisions et les réalisations ;
- Fixer les objectifs à atteindre, exprime une unité physique ;
- Déterminer les moyens nécessaires d'exécution et les mettre en place dans le cadre des objectifs ;
- Calculer le coût prévisionnel, s'assurer que le plan d'action est conforme à la politique générale et à la stratégie.

3) Rôles du budget :

Les principaux rôles du budget sont :

3-1) Coordination, prévision et simulation :

L'élaboration d'un ensemble de budgets cohérents est un moyen de s'assurer, que les actions des différentes unités décentralisées seront compatibles.

Les budgets sont des instruments de prévision, qu'il faudra surmonter pour réaliser l'harmonie entre les différentes fonctions (rupture de stocks, insuffisance de trésorerie). L'informatique permet de simuler les différentes hypothèses, et d'évaluer la faisabilité des budgets.

Le budget doit permettre de prévoir ce qui va être fait dans l'organisation, les difficultés à venir et de choisir les programmes d'activités.

Le processus budgétaire conduit les différents services à se coordonner, par exemple pour s'assurer que ce qui va être vendu par le service commercial aura bien été produit par les usines. C'est aussi l'occasion, pour les responsables opérationnels, de faire remonter certaines informations du terrain.

¹ HENRI BOUQUIN, *La maîtrise des budgets dans l'entreprise*, Paris, 2011 ; p : 17.

3-2) Délégation, motivation et 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.

Mais il ne s'agit pas seulement d'une obligation formelle. Le respect des objectifs de moyens /ou de résultats qui leur sont fixés par leur budgets est un critère important pour l'évaluation des performances des responsables des unités décentralisées.

Ainsi, le budget garanti la motivation des responsables en faveur de la réalisation des objectifs stratégique de l'entreprise.

3-3) Les conflits entre les rôles assignés aux budgets :

Il est contradictoire d'assigner à un même instrument (le budget) un rôle de coordination, prévision réaliste, et un rôle de motivation - évaluation en proposant des objectifs ambitieux.

La coordination-prévision exige que le budget intègre la totalité des coûts, alors que la motivation-évaluation, devrait limiter l'analyse aux coûts sur lesquels le responsable opérationnel peut agir.¹

3-4) L'apprentissage au management : Le budget est une occasion privilégiée d'introduire la dimension économique dans le choix opérationnel qui est fait. Il est à ce titre un outil d'apprentissage au management.

D'autres rôles lui sont attribués :

- Précision des objectifs poursuivis par l'entreprise ;
- L'élaboration des programmes d'action à court terme ;
- L'estimation des revenus attendus ;
- L'établissement d'un plan d'investissement ;
- L'élaboration des différents budgets ;
- Assurer le suivi des réalisations.

Sous-section 02 : Budget : caractéristiques, objectifs, typologies et la démarche

1) Caractéristiques du budget :

Le budget remplit une multitude de fonctions au sein d'une organisation, qui peuvent être citées ci-après :

¹ GEORGE LANGLOIS, CAROL BONNIER, **Contrôle de gestion**, Ed. Foucher, paris, 1994, p : 143-144.

1.1. La planification :

Les plans d'actions contenus dans le budget correspondent en principe à un objectif bien défini. Toutefois, le choix de ces plans n'est jamais définitif tant qu'on n'aura pas mesuré les moyens qu'il implique. Au terme de cette démarche, le responsable du budget est convaincu de poursuivre un objectif réalisable (même s'il est ambitieux) et de disposer des moyens nécessaires à sa réalisation.

Dans cette optique, le budget peut être considéré comme un outil de planification dans la mesure où il permet de chiffrer les effets de la mise en œuvre d'un programme.

1.2. La coordination et la communication :

L'objectif global de l'entreprise est fractionné en objectifs partiels des centres de responsabilité. A cet effet, et pour garantir la cohérence entre objectifs partiels et objectif global, il est nécessaire d'instaurer un dialogue à la fois entre les niveaux hiérarchiques (dialogue vertical) et entre les fonctions (dialogue horizontal).

1.3. La délégation et la motivation :

Le budget constitue un puissant outil de décentralisation et de délégation car il permet :

- de planifier les actions au niveau de chaque centre de responsabilité ;
- d'allouer à chaque entité des objectifs à atteindre et des moyens à gérer ;
- d'instaurer un mécanisme de contrôle à travers le suivi des réalisations permettant à chaque centre d'envisager les actions correctives.

En outre, lorsque l'élaboration du budget est basée sur la proposition des objectifs à court terme et non seulement sur l'exécution des ordres de la Direction Générale, cela permet de motiver les personnes et leur permet d'innover et d'assumer leurs choix.

1.4. Le contrôle et l'évaluation des performances :

Le budget est considéré comme un outil de contrôle puisqu'il permet de conduire l'action vers l'objectif fixé en confrontant la réalité avec la prévision et cela par un contrôle qui se fait en deux étapes : le contrôle à priori et le suivi des réalisations.

En outre, le contrôle du budget permet d'évaluer son responsable sur sa capacité à détecter à temps les écarts et réagir en proposant des mesures correctives.¹

2) Objectifs du budget :

La construction des budgets répond à plusieurs objectifs

- Les budgets sont des outils de pilotage de l'entreprise :

¹ Bouquin H., **Le contrôle de gestion**, 3ème édition, Ed. Puff, Paris, 2000, p : 294-295.

Ils déterminent l'ensemble des moyens et des ressources nécessaires pour atteindre les objectifs de l'organisation, en fonction de ces prévisions : il s'agit donc d'une politique volontariste de la part des dirigeants :

Ils permettent de repérer, à court terme les contraintes externes ou internes

Ils assurent la cohérence des décisions et des actions des différents centres de responsabilité, en référence aux objectifs de l'entreprise ; Ils permettent de vérifier a priori que la construction budgétaire respecte les équilibres fondamentaux de l'entreprise (trésorerie et financement).

- Les budgets sont des outils de communication, de responsabilisation et de motivation :

Ils assurent l'information des responsables sur les objectifs de l'entreprise et sur leur déclinaison au niveau de chaque centre de responsabilité ;

Ils installent la responsabilisation et la motivation des hommes dans le cadre d'une décentralisation par la négociation des objectifs et des moyens mis en œuvre ; la procédure budgétaire revient à établir de véritables contrats négociés entre la hiérarchie et les responsables des unités opérationnelles.

Ces derniers devront ensuite rendre compte de leurs résultats.

- Les budgets sont des outils de contrôle :

Ils permettent le contrôle de gestion par détermination des écarts entre réalisations et prévisions. C'est ce qu'on appelle un contrôle budgétaire

On constate ainsi que le processus budgétaire correspond à une volonté de maîtriser les décisions et/ou les actions à court terme dans l'objectif d'atteindre une performance souhaitée. Il correspond aussi à des choix organisationnels tournés vers la décentralisation des décisions avec responsabilisation des opérationnels. Le modèle budgétaire doit donc épouser le modèle organisationnel.¹

Donc les principaux objectifs est de

- Prévoir d'une façon homogène les charges, et les produits de la société pour une période déterminée.
- Prévoir l'exercice en cours, ces prévisions permettant de prendre des décisions de gestion rationnelles.
- Engager les responsables à tous les niveaux à réaliser les objectifs qu'ils se sont assignés : une analyse de résultat de la gestion par rapport aux prévisions permettra de mesurer le niveau de réalisation des objectifs.²

3) Typologies du budget :

De façon générale, on distingue trois types de budgets :

¹ OURAGHI Khadîdja, **Le contrôle budgétaire**, Master, Université MOHAMMED BEN AHMED-ORAN, Algérie, 2010-2011.

² Conclusion faite par les étudiantes.

3.1) Les budgets opérationnels :

Qui traduisent les opérations liées au cycle achat, Production, vente.

Il s'agit du :

- **Budget des approvisionnements :** Il reprend les achats de matières nécessaires à la production. Les consommations prévues sont déterminées en fonction des prévisions de production.
- **Budget de production :** Il valorise le programme de production et met en relation les ventes, la production et les stocks. Les quantités nécessaires sont déterminées à partir d'une *fiche de coût standard*.
- **Budget des ventes :** Il exprime les ventes mois par mois. Le budget peut être présenté par produit, par représentation, par région, etc.
- **Budget des charges commerciales :** Les charges commercial recouvrent les charges fixes, sans rapport direct avec le volume d'activité : loyers, salaires et charges sociales, frais administratifs, etc.

3.2) Les budgets des investissements :

Lors de l'élaboration du plan d'action à long terme, des options concernant les investissements ont été prises. Lors de l'établissement du budget des investissements, il convient d'examiner de quelle façon ces options peuvent se concrétiser dans le cadre du court terme, compte tenu de la conjoncture qui a pu varier. Ce budget, présente annuellement, constitue donc une « partie » au sens mathématique du terme, du plan général, mais une partie rendue cohérente avec réalité du moment.

Les budget des investissements révèlent d'un cycle plus long que le cycle d'exploitation et résultent des engagements liés au plan d'investissement et de financement.

3.3) Les budgets généraux qui sont établis à partir des autres budgets :

- Ils permettent de vérifier la cohérence des prévisions par le contrôle des équilibres fondamentaux :
- L'équilibre de la trésorerie par le budget de trésorerie ;
- La rentabilité de l'exploitation par le compte de résultat prévisionnel ;
- L'équilibre financier par le bilan prévisionnel

3.4) Le budget de trésorerie : Il présente mois par mois les encaissements, les décaissements et les soldes de trésorerie.¹

Nous procéderons à une approche plus poussée des typologies budgétaire dans la première section du chapitre 2 (l'ordre budgétaire).

¹ Jean - MEYER, **La Gestion Budgétaire**, Edition : BORADS, Paris, 2006, p : 32.

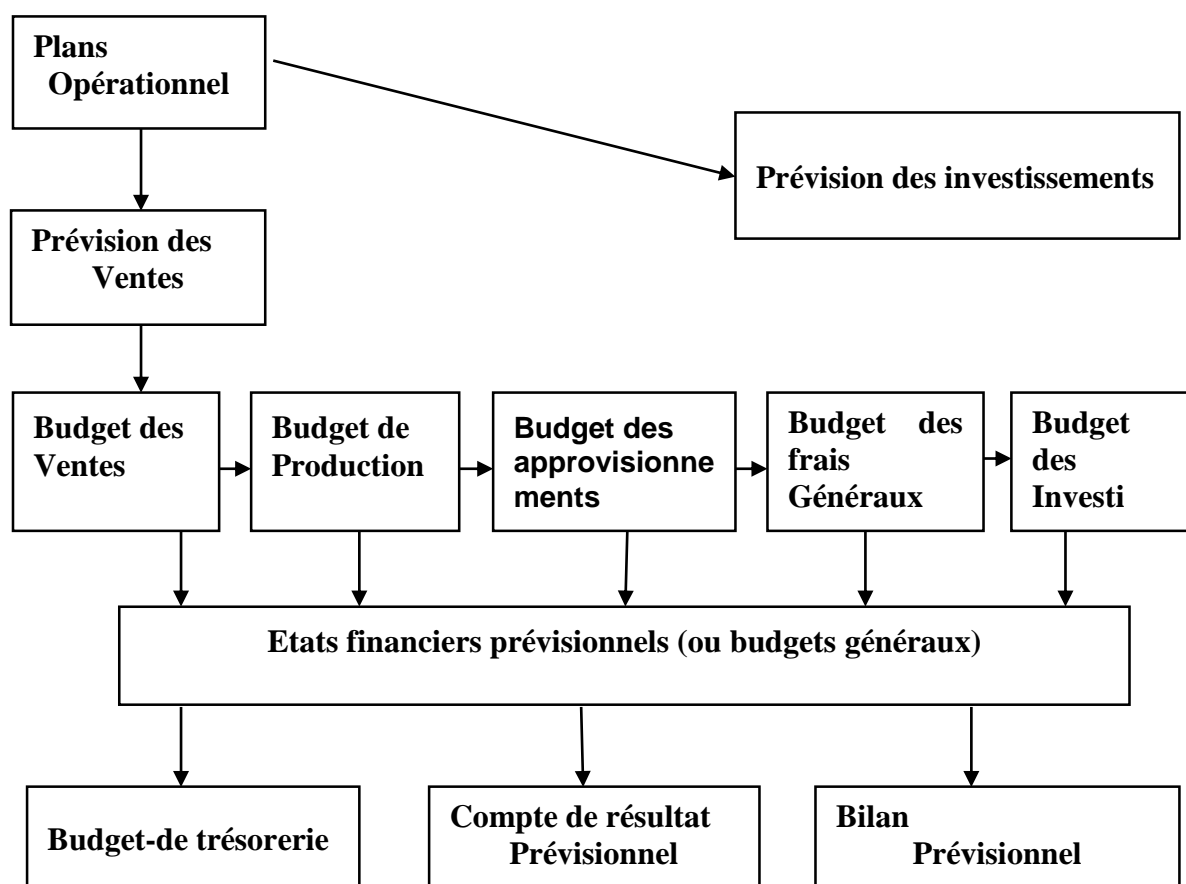
4) Démarche budgétaire :

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

Ainsi la méthode se caractérise par :

- ✓ Son application à l'ensemble de l'entreprise, sous forme de budgets
- ✓ sa phase de prévision, puis celle de réalisation et de contrôle simultanée¹

Schéma 1 : la démarche budgétaire.



Source : Jean - MEYER, **Gestion budgétaire**, Edition : BORADS, paris ; 2006, p : 53.

¹ Jean - MEYER, **idem**, p : 52.

Section 02 : La gestion budgétaire.

La procédure de la gestion budgétaire est apparue dans les organisations économiques complexes à partir des années 30, du fait de leur grande taille, dans le but de résoudre des problèmes de gestion après avoir été pratiquée et développée au niveau de l'Etat.

Sous-section 01 : La gestion budgétaire : définitions, rôles, système budgétaire.

1) Définitions de la gestion budgétaire :

La gestion budgétaire en anglais « *Budgetary control* » est une conception et une utilisation relativement récente ; Dès 1900 certains auteurs en font état (le français Gabriel Faur). Le congrès international d'organisation scientifique le met à son ordre du jour, à Genève en 1930 sur le plan d'utilisation, la période 1920 - 1930 aux Etats Unis la période 1950 - 1955 en France et en Algérie en 1990 notamment sur les grandes entreprises.

La gestion budgétaire est « un mode de gestion consistant à traduire en programme d'actions chiffrés, appelés budgets, les décisions prises par la direction avec la participation des responsables »¹.

De nombreuses définitions ont été formulées par les auteurs, mettant chacune l'accent sur un ou plusieurs aspects du concept.

« La gestion budgétaire, occupe une place prédominante parmi les techniques de contrôle de gestion qui sont susceptibles d'être utilisées pour faciliter et améliorer la prise de décision à l'intérieur de l'entreprise ».²

Le plan comptable définit la gestion budgétaire comme « le mode de gestion consistant à traduire en programmes d'action chiffrés appelés budgets, les décisions prises par la direction avec la participation des responsables ».

« 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 ».³

Il paraît nécessaire d'ajouter un aspect supplémentaire à cette définition : celui de la comparaison à posteriori des réalisations avec ces mêmes prévisions, par la mise en évidence d'écarts significatifs qui doivent entraîner des actions correctives.

¹ Plan comptable général, 1982.

² FAROUK BOU YAKOUB, **L'entreprise et financement bancaire**, CASBAH édition, 2005, p : 98.

³ Jean MEYER, **Contrôle de gestion** ; Edition : BORADS, paris ; 2006, p : 111.

Pour Meheut (1994), la gestion budgétaire est « l'ensemble des méthodes permettant de définir les objectifs chiffrés de l'entreprise, de fixer aux différentes fonctions des objectifs cohérents, d'établir les budgets et tout au long de l'année, de détecter au plus tôt les risques de déviation afin de déclencher les mesures appropriées »¹.

- la gestion budgétaire est une méthode de gestion tendant à inscrire dans le cadre d'une planification à long terme les actions à entreprendre dans le présent
- La gestion budgétaire apparaît comme une gestion prévisionnelle et contrôlée, impliquant une vision anticipée de l'avenir.
- La gestion budgétaire peut être définie comme une méthode de gestion tendant à inscrire dans le cadre d'une planification à court et à moyen terme, les actions à entreprendre dans le présent est une véritable méthode d'aide, de décision, de contrôle et de gestion qui touche l'ensemble des activités de l'entreprise, elle est basé sur trois principaux modes de gestion :

Prévision —————> Budgétisation —————> Contrôle Budgétaire

Fondamentalement, la gestion budgétaire est indispensable essentiel. Elle doit permettre à une entreprise de travailler sur le plan financier dans des meilleures conditions. ²

La gestion budgétaire nécessite :

- la formulation d'une stratégie,
- une certaine indépendance des centres de responsabilité,
- la capacité de fixer des objectifs et d'allouer des moyens,
- d'opérer un contrôle a priori de l'engagement des dépenses,
- de réaliser un suivi des dépenses engagées.

2) Rôles de la gestion budgétaire :

Nous pouvons à présent reprendre les éléments du contrôle qui viennent d'être énumérés pour définir les rôles du système budgétaire, et en même temps esquisser les principales difficultés qu'il doit surmonter.

La gestion budgétaire joue simultanément trois rôles :

- Il est un élément du contrôle de gestion :

Cela signifie qu'ils sont conçus pour permettre les fonctions de finalisation, pilotage, posté évaluation, sur un horizon de court terme, généralement annuel. Le choix de l'année comme référence budgétaire est souvent justifié par la

¹ JACQUE MARGERAIN, **La gestion budgétaire**, société d'Edition et de Diffusion pour la Formation, paris, 1986, p : 65.

² KADRI YAMINA, **Budget prévisionnel**, université ES-SENIA, Oran, Algérie 2009-2010.

coïncidence nécessaire avec l'exercice comptable. C'est là un aspect en fait artificiel, dans la mesure où l'exercice comptable est parfois arbitrairement défini. Un test fréquemment par référence à l'exercice fiscal, qui lui-même n'a pas nécessairement de rapport avec le cycle économique de l'activité. En tant qu'instrument de contrôle, le système budgétaire est certainement plus efficace lorsqu'il colle à la réalité du cycle économique que lorsqu'il se calque sur l'année fiscale.

- Il est un moyen de planification :

Cette caractéristique des budgets appelle deux commentaires :

- ils ne sont qu'un des instruments du contrôle de gestion,
- ils transcrivent les plans dans un langage particulier, celui de la comptabilité et de la finance.

Enfin, comme tout élément d'un dispositif de contrôle, il doit rendre cohérents trois pôles :

- les personnes, leurs intentions et motivations,
- les buts poursuivis par l'entreprise,
- les déclinaisons de ces buts dans l'organisation.

La gestion budgétaire représente un système de pilotage à court terme et à moyen terme, elle joue d'autres rôles aussi importants à savoir :

- Un rôle de coordination de différent sous-système.
- Un rôle de simulation et d'aide à la prise de décision.
- Un rôle de programmation et de pilotage.
- Un rôle de motivation et d'intégration des individus.

3) Système budgétaire :

Il recouvre l'ensemble de la budgétisation et du contrôle budgétaire.

La notion de système budgétaire étant de plus en plus appliquée avec les différentes activités de la gestion des entreprises, on peut présenter le système budgétaire comme un système de pilotage à court et à moyen terme. Les activités de pilotage contrôlent et comprennent d'une manière générale, l'ensemble des activités de :

- ✓ planification,
- ✓ de programmation,
- ✓ de coordination,
- ✓ et de contrôle.

Le système budgétaire est plus qu'un ensemble de prévisions, c'est un ensemble de plans à court terme qui :

- Implique une quantification totale.

- Pose l'entreprise comme un tout (entreprise système et met en évidence les interactions des sous-systèmes que sont les fonctions et centres de responsabilité).
- Concerne tous ceux qui ont une responsabilité de gestion.

3.1) quantification totale :

Le système budgétaire implique une quantification totale c'est-à-dire une traduction en chiffres quantité et valeur monétaire.

3.2) centre de responsabilité :

Ce qui est certain, c'est que la notion de centre de responsabilité est liée au concept de structure, dès qu'une entreprise atteint une certaine taille le pouvoir de décision doit être partagé, ce partage est traduit correctement par un organigramme formalisé.

Efficience = réalisations/moyens engagés

Efficience : c'est la meilleure façon d'utilisation des ressources disponible

Efficacité = buts atteints/réalisations

Efficacité : c'est l'atteinte des objectifs.

Il convient en plus d'ajouter que chaque direction détermine des objectifs budgétaires qui se répartissent entre les différentes fonctions existantes dans une entreprise et qui sont :

- ✓ La fonction commerciale.
- ✓ La fonction de production.
- ✓ La fonction technique.
- ✓ La fonction administrative.
- ✓ La fonction financière.¹

Sous-section 02 : La gestion budgétaire : les aspects, les étapes, les limites et les phases.

1) Les aspects principaux de la gestion budgétaire :

a. L'aspect organisationnel :

L'origine du terme organisation vient du mot grec « Organon », qui signifie moyens. Elle a pour objectif de répartir des missions et des attributions à chacun

¹Michel GERVAIS, **Contrôle de gestion**, 7ème édition, ECONOMICA 2000, p : 42.

de ses acteurs, c'est-à-dire définir et situer chacun des responsables par son domaine d'action (découpage horizontal) et par son niveau hiérarchique (découpage vertical). Deux approches organisationnelles sont à distinguer :

⇒ L'approche par l'organigramme ;

⇒ L'approche de découpage par centre de responsabilité.¹

b. L'aspect comptable :

La comptabilité est fréquemment opposée à la gestion budgétaire. En effet, la première fournit des données historiques alors que la deuxième est prospective. Toutefois, puisque la gestion budgétaire est un système de prévisions et de contrôle, elle est obligée de s'appuyer sur la comptabilité dans la mesure où le passé permet de conjecturer le futur et où les réalisations permettent de contrôler les budgets.

Qui dit comptabilité dit comptabilité générale. Cependant, elle n'est pas suffisante pour répondre aux besoins de la gestion budgétaire car elle ne donne qu'une vue globale et synthétique des comptes de l'entreprise. Ces informations et ces réponses peuvent être fournies par la comptabilité analytique, qui représente un outil très adapté aux besoins du système budgétaire. Dans ce sens, elle permet de :

- procéder aux arbitrages entre les différentes lignes d'actions possibles par une évaluation des coûts et des recettes par centre de responsabilité et par activité ;
- apprécier les écarts par rapport aux prévisions et leur explication

c. L'aspect prévisionnel :

Même à court terme, l'avenir demeure incertain, donc l'entreprise qui persisterait à suivre l'évolution des besoins plutôt que de s'efforcer de l'anticiper, serait condamnée à disparaître.

Dans ce contexte, apparaît le rôle de la prévision en tant qu'outil de gestion permettant la prise de décisions et l'application de ces décisions. Elle répond à trois principales préoccupations :

- Une volonté d'adaptation aux changements de tous ordres (économique, social, technologique...)
- Construire un référentiel sur lequel seront ensuite appréciés les résultats des décisions de gestion en associant les valeurs constatées aux valeurs prévues ;
- La coordination entre toutes les activités de la banque.

Une bonne connaissance du présent est primordiale. En effet, celui-ci a le double caractère de s'être progressivement construit dans le passé et de ce fait se référer au passé comme source explicative.

¹ Alazard C., PARI, **Contrôle de gestion**, Ed. DUNOD, Paris, 2007, p : 89.

Cette connaissance du présent est corrélée à la disponibilité de l'information et à sa fiabilité.

En effet, prévoir correspond aussi à une collecte d'informations internes et externes permettant d'établir pour la période considérée un programme d'actions :

- ✓ **d'origine Externe** : concernant les divers environnements au milieu desquels l'entreprise évolue (informations économiques, technologiques, sociales, politiques et financières).
- ✓ **d'origine interne** : les informations se rattachant à l'entreprise elle-même, avec tous ses centres de responsabilité, le plus souvent elles sont de source statistique et comptable.

Ce n'est qu'à partir de ces informations que les responsables peuvent tenter de prévoir, afin d'inscrire leurs décisions de gestion dans un avenir moins aléatoire.¹

2) Les étapes de gestion budgétaire :

Les étapes de la gestion budgétaire associent la direction générale à tous les centres de responsabilité. Elle comprend plusieurs étapes qui s'étendent sur trois à quatre mois. La procédure d'élaboration au cours de l'année budgétaire N commence le plus tard possible au cours de l'année N-1 de manière du maximum d'information sur les réalisations N-1.

Le système budgétaire joue sa fonction de contrôle dès la phase première de la budgétisation et au cours de laquelle s'exerce un véritable contrôle anticipé.

« Le contrôle budgétaire commence dès la phase de budgétisation »

On peut, en réalité, distinguer trois étapes de contrôle :

- ✓ **Le contrôle avant l'action** : qui est anticipatif et a pour but d'améliorer la préparation de l'action. En bref cette fonction de contrôle a priori est liée à la fonction de simulation qui consiste aujourd'hui l'une des fonctions essentielles de la budgétisation.
- ✓ **Le contrôle pendant l'action** : c'est un contrôle opérationnel qui constitue un système d'alerte permettant de mener les actions à long terme grâce à la « correction de trajectoire ». c'est un contrôle opérationnel qui consiste à fournir les informations nécessaires de manière quasi permanente pour conduire les actions jusqu'à leur terme s'appuyant sur des réalisations concrètes, ce type de contrôle doit placer au niveau des opérations.
- ✓ **Le contrôle après l'action** : contrôle a posteriori ne permet plus de corriger les actions. Sa fonction consiste essentiellement en une mesure de résultat et

¹ C. Alazard, S. SEPARI, **Contrôle de gestion**, Ed. DUNOD, Paris, 2017, p : 90.

donc en une évolution des performances dans le cadre d'une entreprise organisent en centres de responsabilité. ¹

3) Les limites de la gestion budgétaire :

-Elles sont les suivantes :

La prévision à partir d'une extrapolation du passé qui peut induire en effet la pérennité de la demande de moyens, ceux accordés lors de l'exercice précédent passant par un droit acquis. Cette extrapolation suppose aussi une continuité des conditions d'exercice, et exclut tout revirement ou changement de tendance.

Le budget devient normatif «**le respect du budget devient une fin en soi** », on perd de vue que le budget est un moyen d'anticipation et de réactivité : une fois le budget défini, on se sent obligé de le respecter.

Le découpage budgétaire annuel n'est pas compatible avec des phénomènes de plus grande durée : tel que le cycle de vie du produit, l'investissement, etc.

La gestion budgétaire est fondée sur un découpage de l'entreprise, en unités autonomes, jugées sur la réalisation de leurs objectifs propres. Elle risque de susciter des comportements égoïstes.²

4) 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 discontinue et se situant en amont de la période budgétée;
- **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

¹ BRIGITTE DORIATH, CHRISTIAN GOUJET, **Gestion prévisionnelle et mesure de performance**, paris, 2004 ; p : 47.

² GEORGE LANGLOIS, CAROLE BONNIER, **Contrôle de gestion et gestion budgétaire**, paris, p : 245.

³ P.LAUZEL. **Comptabilité analytique et contrôle de gestion**. Edition d'organisation, France, 2005, p : 55.

« Le contrôle budgétaire des définit comme étant la comparaison des résultats réels et des prévisions chiffrées figurant au budget »¹

« Le contrôle budgétaire est souvent critiqué en raison de sa focalisation excessive sur les structures existantes et non sur les relations de l'entreprise avec son environnement. Il cherche à détecter les inefficacités plutôt que les sources d'amélioration possibles. Il est parfois perçu comme un exercice formel relativement inefficace. Les résultats sont trop souvent évalués sur une base comptable et non dans le but de mettre en œuvre des plans d'action visant à améliorer les performances de l'entreprise.»²

« Le contrôle budgétaire est la comparaison périodique, souvent mensuelle, entre les réalisations de produit et des charges constaté ; et les prévisions de produit et de charge qui figurent au budget de la période. Ce budget s'appuie sur les technique d'analyse d'écart »³

Trois paramètres sont pris en considération :

- ✓ Les quantités ;
- ✓ Les prix ;
- ✓ Les rendements. ⁴

Cette procédure permet de :

- Comporté une phase d'indentification des d'écarts ;
- la base d'actions correctives ;
- Et mis en œuvre au niveau de chaque centre de responsabilité.

Le contrôle est à la fois le système et le processus par lequel l'activité s'assurera de la bonne exécution de réalisation de ses objectifs moyen et court terme.

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

- * Le (ou les) cause(s) des écarts,
- * Informer les différents niveaux hiérarchiques ;
- * prendre les mesures correctrices éventuellement nécessaires ;
- * apprécier l'activité des responsables budgétaires.

¹ Brigitte DORIATH et Christian GOUJET, **Gestion prévisionnelle et mesure de performance**, paris, 2004, p : 64.

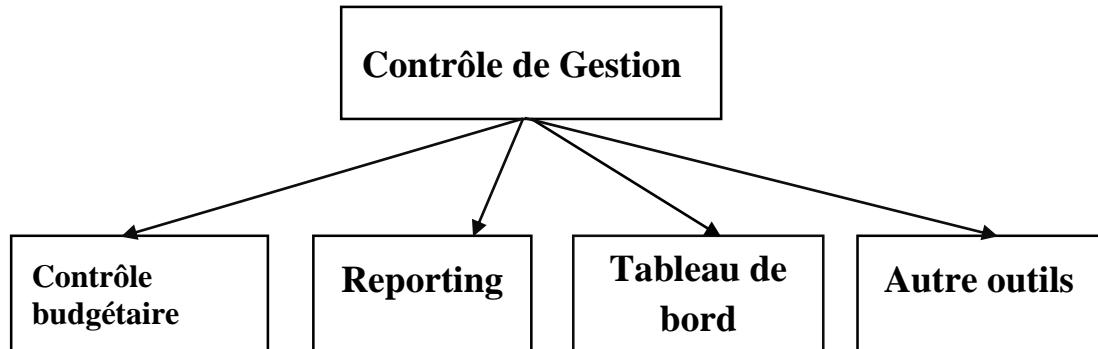
² Gilbert PILOT, **Le contrôle de gestion**, paris, 2006, p : 100.

³ RENGE YVES, CERRADA KARINE, **Le contrôle de gestion**, Edition Pearson Education, Paris, 2009, p : 168-169.

⁴ Etablit par les étudiantes.

- ✓ **Le contrôle est une composante du contrôle de gestion** le contrôle budgétaire participe au système d'information du contrôle de gestion en faisant apparaître les écarts entre les prévisions et les réalisations et en identifiant les causes de ces écarts. Dans certaines organisations, le contrôle de gestion se limite au contrôle budgétaire.

Schéma 2 : Contrôle de gestion.



Source : Elabore par les étudiants.

- ✓ **Le contrôle budgétaire est un contrôle rétrospectif :**

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

- ✓ **Il a une dominante financière :**

Le contrôle budgétaire s'appuie sur une approche comptable de l'organisation fournit des indicateurs financiers (exprimés en unités monétaires).

- ✓ **il informe les responsables sur le degré de réalisation des budgets :**

Il permet ainsi :

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

Il favorise une gestion par exception en ne s'intéressant qu'aux écarts les plus significatifs. Ainsi, le contrôle budgétaire participe à la maîtrise de la performance au moyen d'un pilotage par les écarts.¹

2) Les différents types du contrôle budgétaire :

Chaque budget élaboré, il faut qu'il soit contrôlé ; pour tendre vers les résultats escomptés.

¹ Jean LOCHARD, **Le contrôle de gestion**, l'institut Français de gestion, 1ère édition, juillet 1986, p : 69.

2-1 Le contrôle du budget des ventes :

Un contrôle des ventes efficace est subordonné à un enregistrement des ventes, détaillées par produits, par secteur, etc....

Il est préférable de fixer aux services commerciaux, un objectif de marge plutôt qu'un objectif de chiffre d'affaires, ce qui implique la mise en cause des responsables des services : ventes, achats, production, ... etc.

2-2 Le contrôle du budget de production :

Il faut considérer les composants des coûts :

- Consommation de matières premières ou consommable.
- Louer le personnel de production, selon un tarif également stabilisé (taux horaires standards, ou le salaire mensuel standard, charges sociales comprises).¹

2-3 Le contrôle du budget des approvisionnements :

Le contrôle budgétaire des approvisionnements s'exercera :

- Sur le programme des achats pour mettre en évidence les écarts sur la qualité.
- Sur les prix d'achats pour mettre en évidence les écarts sur le prix.
- Sur les livraisons et les règlements.
- Sur les existants en stocks.

2-4 Le contrôle du budget des investissements :

Le contrôle doit se situer à deux stades différents :

- Par comparaison entre le budget et les engagements (au moment de la passation des commandes).
- Par comparaison entre les engagements, et les coûts réels (au moment de la réception des factures, externes ou internes).

2-5 Le contrôle du budget de la trésorerie :

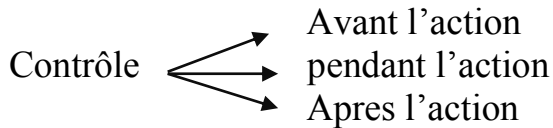
Le contrôle de la trésorerie doit faire apparaître les écarts, entre les réalisations et les prévisions des encaissements et des décaissements :

- ✓ Période par période ;
- ✓ Par type de trésorerie (courante, opérations du haut de bilan) ;
- ✓ Par affaire (pour les entreprises travaillant par affaire).

¹ C.PERCHON et J.LERION, **Analyse comptable et la gestion prévisionnelle**, FOUCHER, BTS ANNALES CORRIGE, 2002, p : 303-304.

3) Les différentes étapes du contrôle budgétaire :

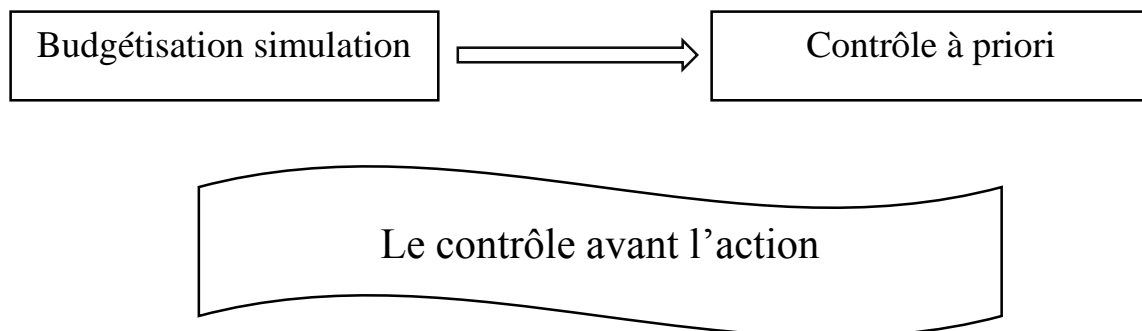
Le système budgétaire joue sa fonction de contrôle dès la phase première de la budgétisation et au cours de laquelle s'exerce un véritable contrôle anticipé. On peut, en réalité, distinguer trois étapes de contrôle :



a) Le contrôle avant l'action :

Qui est anticipatif et a pour but d'améliorer la préparation de l'action. En bref cette fonction de contrôle a priori est liée à la fonction de simulation qui consiste aujourd'hui l'une des fonctions essentielles de la budgétisation.

Schéma 3 : le contrôle avant l'action.



Sources : Pierre LAUZEL-Robert TALLER, **Contrôle de gestion et budget**, 6ème édition, 1992, p :173.

b) Le contrôle pendant l'action :

C'est un contrôle opérationnel et constitue un système d'alerte permettant de mener les actions à long terme grâce à la « correction de trajectoire ».

C'est contrôle opérationnel consiste à fournir les informations nécessaires de manière quasi permanente pour conduire les actions concrètes, ce type de contrôles doit être placé au niveau des opérations.

c) Le contrôle après l'action :

Contrôle à posteriori ne permet plus de corriger les actions. Sa fonction consiste essentiellement en une mesure de résultat et donc en une évolution des

performances dans le cadre d'une entreprise organisée en centres des responsabilités.¹

Sous-section 02 : Contrôle budgétaire : les conditions d'efficacité, les raisons, les procédures et la consolidation des budgets.

1) Les conditions d'efficacité du contrôle budgétaire :

Les conditions essentielles d'efficacité du contrôle budgétaire sont au nombre de quatre :

- a) La continuité du contrôle ;
- b) La rapidité d'obtention des résultats ;
- c) La saisie des informations au niveau du centre de responsabilité ;
- d) La cohérence

a) La continuité du contrôle : Elle s'exerce de manière continue

Le système de contrôle soit constamment en alerte.

Il convient tout fois de préciser que la période des contrôles peut être différente :

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

b) La rapidité d'obtention des résultats :

La rapidité d'obtention des résultats ne peut être réalisées sous une performance de technique utilisées au contrôle, le fait de trier des écarts le plus tôt possible entraîne une vitesse au niveau de la prise de décision ce qui implique l'apparition rapide des résultats.

c) Les saisies des informations au niveau du centre de responsabilité

Chaque centre de responsabilité doit assurer le meilleur choix de ses informations internes et externes nécessaires à fin d'aboutir un contrôle budgétaire efficace.

d) La cohérence :

Cette condition de cohérence est indispensable pour permette le rapprochement entre les contrôles valeurs budgétaires et les réalisations.²

¹ GILBERT PILOT, **Le contrôle de gestion**, Paris, 2006, p : 62.

² OURAGHI Khadîdja, **Le contrôle budgétaire**, Université Mohammed ben Ahmed-ORAN, 2010-2011.

2) Les raisons et les principes budgétaires et les principes budgétaires :

2.1) Les raisons du contrôle budgétaire :

Etablir un budget représente une série d'actions prévues et la volonté d'atteindre des objectifs. Le budget est un acte de participation ; on fait partie de l'entreprise et on est pour quelque chose dans la marche de l'entreprise.

La mission principale du contrôle budgétaire est de permettre aux responsable, de quelque niveau que ce soit, de maîtriser la gestion de leur activité et de l'améliorer pour atteindre les buts qui leur sont assignés

Etablir des budgets est une contrainte de réflexion avant et c'est beaucoup de liberté après, à condition de tenir ce que l'on a prévu et voulu, surtout quand le budget a été négocié, discuté et approuvé.

Les budgets ne peuvent pas venir seulement « d'en haut », car les gens compétents ont à la base pour les budgets de base (ce principe étant valable à tous les niveaux).

Les besoins réels et les coûts élémentaires sont mieux connus à la base qu'à la direction générale, dont le rôle essentiel est de coordonner, de faire des choix et de prendre des décisions à moyen et à long terme.

Le but du contrôle budgétaire est beaucoup moins la réduction des coûts que l'augmentation des marges, d'où les actions à privilégier sur les coûts importants beaucoup plus que sur des dépenses mineures.

Le contrôle budgétaire...

- ✓ Motiver (responsabiliser, participer)
- ✓ Planifier (informer, s'informer)
- ✓ Coordonner (négocier)
- ✓ Contrôler (agir)¹

2.2) Les Principes budgétaires :

Les budgets dont on a souligné l'importance et les raisons sont tous interdépendants les uns des autres et chacun a sa part de responsabilité dans leur établissement.

En fait, tous les budgets aboutissent à deux éléments essentiels

- ✓ Le résultat prévisionnel
- ✓ La trésorerie

Si les budgets sont mal préparés, tous les prévisions s'avèrent fausses et les décisions de gestion prise à partir de ces prévisions risquent d'aller à l'encontre

¹ Michel GERVAIS, *op.cit.*, p : 68.

des objectifs définis. Comment une entreprise pourrait-elle survivre si, par suite de budgets erronés, il n'y a plus d'argent dans les caisses ?

En attendant, dans un avenir proche, le contrôle budgétaire en temps réel et en flux continu, grâce à l'information et à la bureautique, les documents écrits sont des véhicules d'information qui doivent être standards pour tout le monde se comprendre et que l'on puisse délimiter les éléments de même nature. Ils doivent être établis correctement sinon les informations en retour seront fausses et les écarts sans signification.

La responsabilité s'appuie sur les compétences techniques et sur les compétences de gestion. C'est le système budgétaire qui dégage l'optimisation des ressources financières, humaines, sociales et économiques, tant au niveau d'une unité de gestion que de l'entreprise ou de la nation.

Les budgets peuvent s'appuyer sur le passé, sur les statistiques ou sur rien, pour obliger les gens à réfléchir en partant de zéro. Il peut y avoir une part d'exploitation du passé et une part d'imagination de l'activité future pour la prochaine année.¹

3) Les procédures, les urgences et les arbitrages :

Dès qu'une entreprise devient quelque peu importante, il est indispensable que chacun parle le même langage et suive la même démarche pour établir les prévisions cohérentes. Sinon..., on ne saurait même pas faire des additions, aussi élémentaires soient-elles ! c'est la raison pour laquelle on est bien obligé d'utiliser des formulaires et d'adopter une sorte de langage interne, commun à tous.

Faut-il encore que chacun, quel que soit son niveau de responsabilité, comprenne le sens de ces contraintes et accepte un effort, loin d'être insurmontable, pour «remplir» des imprimés que les gestionnaires doivent concevoir d'une façon la plus simple et la plus claire possible. De plus la facilité d'exploitation de ces documents doit permettre une très grande rapidité de traitement de l'information, sans laquelle les décisions de gestion risquent d'être prises très tardivement et, souvent, trop tardivement.

Lorsque de multiples responsables proposent des budgets, il est inévitable que ces budgets donnent lieu à des « doubles emplois » ou à des incohérences ou des impossibilités. En compilant tous les projets de budgets, on constate des Coûts incompatibles avec les ressources financières de l'entreprise et des coûts d'entretien qui se superposent ou des investissements trop nombreux pour effectuer des travaux identiques.

Il y a donc là une nécessité évidente d'arbitrage à prendre par le contrôleur de gestion, nouvelle contrainte que chacun doit accepter. Pour simplifier, on peut estimer qu'il y a, en général, quatre niveaux de choix budgétaire :

¹ Michel GERVAIS, *op.cit.*, p : 69-70.

1. Ce qui est indispensable et ne peut faire l'objet d'aucun choix ni d'aucune discussion,
2. Ce qui pourrait être différé, à la rigueur, mais avec des risques considérables, tant sur le plan de l'investissement que de la rentabilité future ou de fiabilité (sécurité) dans certaines entreprises,
3. Ce que l'on peut différer sans inconvénients majeurs dans le court terme,
4. Ce qui n'est pas absolument indispensables, mais serait bien utile ou, parfois, même, simplement agréable. Si on pouvait se le payer !

Ce n'est que dans la mesure où les responsables affectent eux-mêmes «honnêtement » leurs éléments de budgets à chacune de ces catégories que la négociation budgétaire devient, à la fois, intéressante et efficace.

Le budget ne peut être respecté s'il n'y a pas adhésion de chacun. C'est la raison pour laquelle la procédure d'établissement des budgets est une itération s'étalant, en général, sur plusieurs semaines (septembre à décembre, dans les entreprises terminant leur exercice au 31 décembre), c'est-à-dire des échanges d'informations montants, descendants et latéraux (cessions internes) pendant cette période.

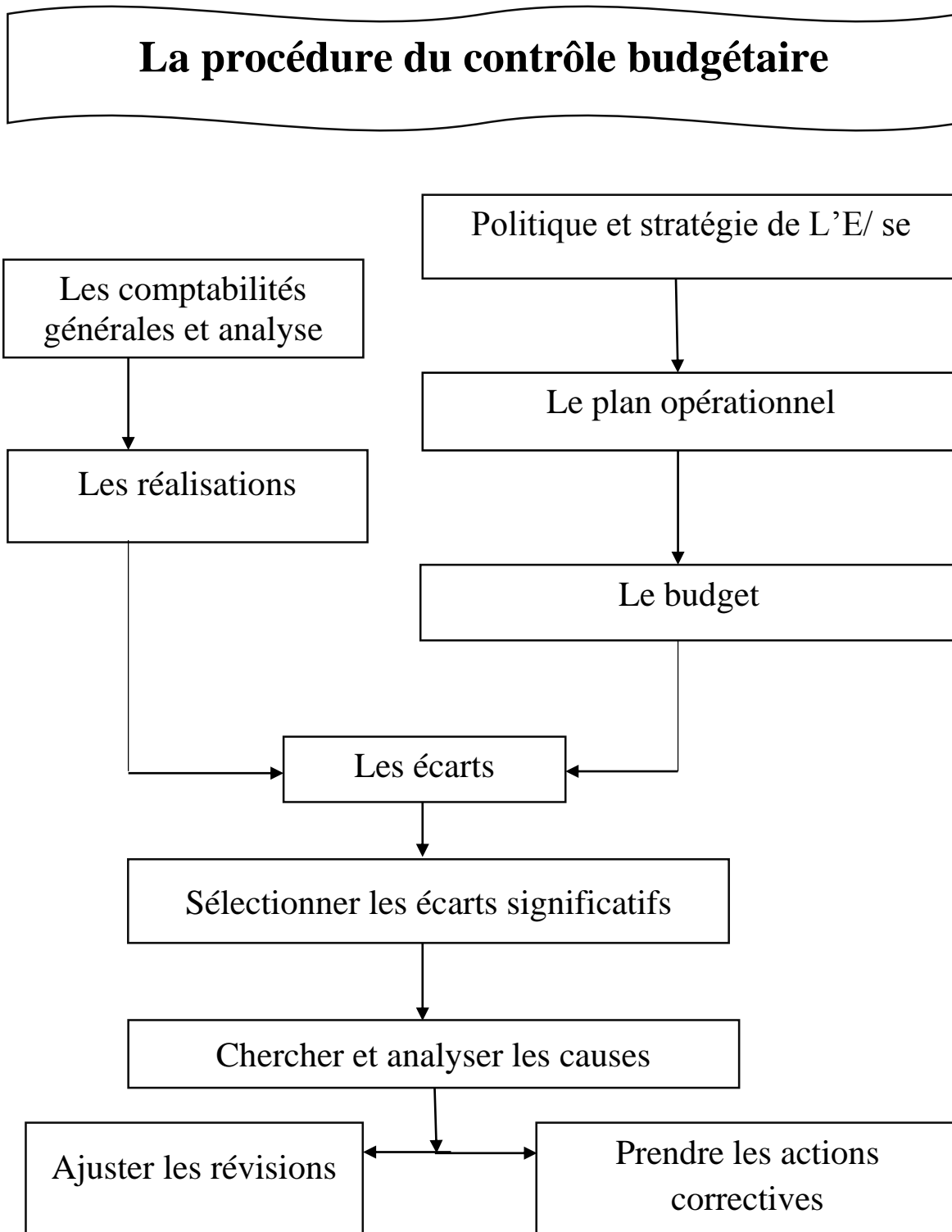
Une fois les budgets approuvés par la direction générale, après cette période de contrainte, de réflexion et de remise en cause, le contrôle budgétaire qui sera évoqué par la suite sera un système de responsabilisation et de liberté beaucoup plus qu'un assujettissement à des ordres et à des surveillances tatillonnes¹

Pour mieux comprendre la procédure du contrôle budgétaire voici le schéma ci-dessous :²

¹ Isabelle et Loïc DE KERVILLER, **Le contrôle de gestion à la portée de tous**, ECONOMICA, 3^{ème} édition, 2000, p : 98.

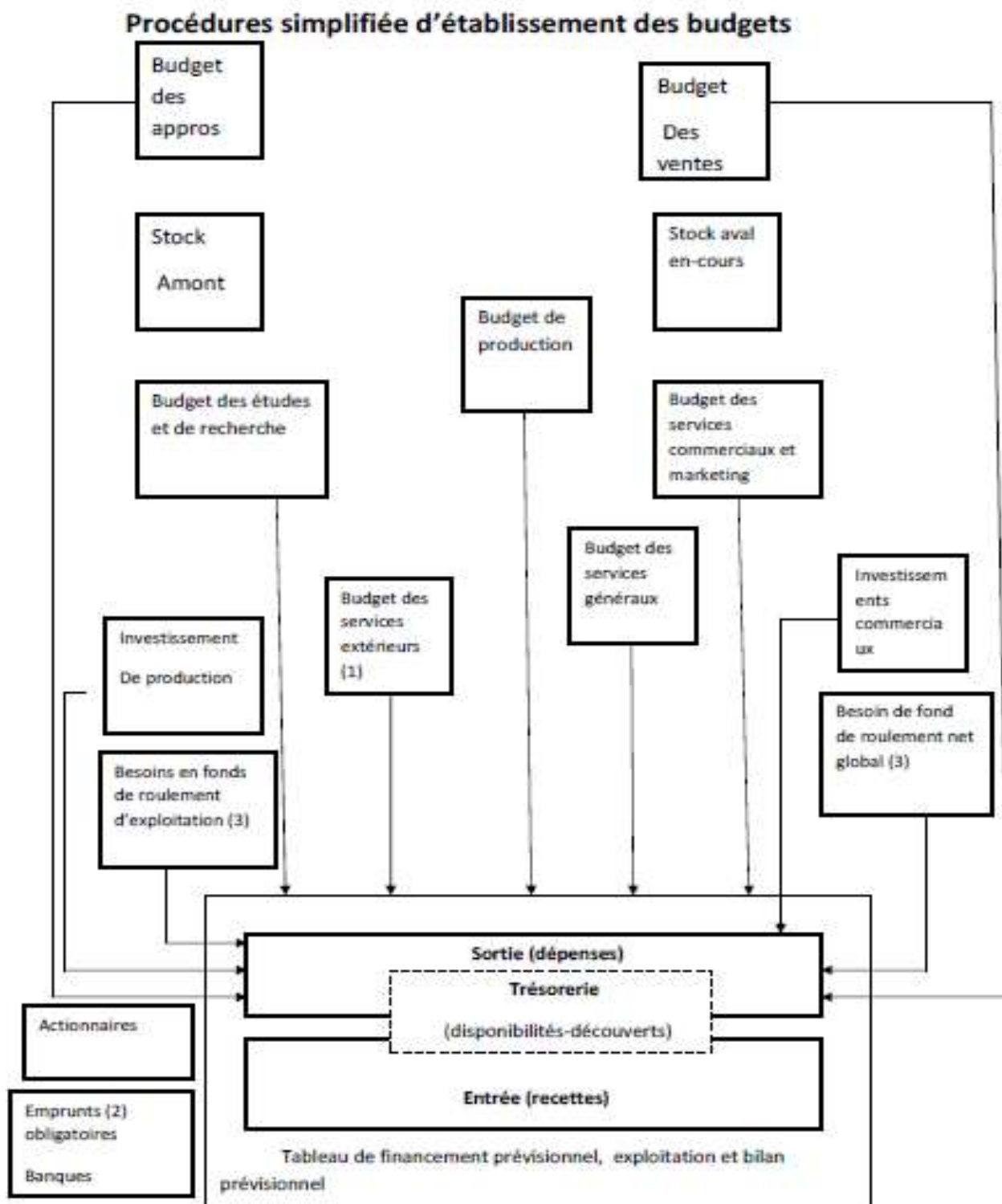
² Pierre LAUZEL-Robert TELLER, **Contrôle de gestion et budget**, 6^{ème} édition, 1992, p : 96.

Schéma 4 : La procédure du contrôle budgétaire.



Source : Pierre LAUZEL-Robert TELLER, *La gestion budgétaire de la prévision au contrôle*, p : 87.

Schéma 5 : procédure simplifiée d'établissement des budgets.



- (1) Formation, conseil, services divers, entretien et gardiennage, transports, etc.
- (2) Moins remboursements.
- (3) Les « besoins négatifs », provoquant des entrées de trésorerie.

Source : MICHEL JERVAIS, **Contrôle de gestion**, ECONOMICA, 7ème édition, 2000, p : 90.

4) La consolidation des budgets et les limites budgétaire :

4.1) la consolidation des budgets :

Etablir un budget et le suivre ne représente pas, en soi, un travail colossal, ni même un travail intellectuellement inaccessible. D'ailleurs, la ménagère fait son budget et son contrôle budgétaire, pratiquement en permanence, et, la plupart du temps, 'en tire bien. Le problème de l'entreprise, particulièrement difficile à résoudre et d'autant plus difficile que l'entreprise est importante et encore plus difficile si l'entreprise a de multiples produits complexes, c'est la **consolidation progressive de l'ensemble pour rendre le budget global cohérent et le contrôle budgétaire efficace.**

Il est déjà bien difficile de consolider les comptes de résultat et les bilans d'une société comprenant 10 à 20 filiales, ce qui nécessite des services spécialisés importants, mais chacun put comprendre les difficultés invraisemblables qui peuvent surgir pour consolider 200, 300 ou 400 budgets de la même entreprise, réalisés par des responsables qui, parfois, communiquent bien, mais qui, très souvent, construisent autour d'eux un mur de béton impénétrable.

Et, cependant, il y a lieu d'éviter des dépenses multiples en de multiples endroits pour un même investissement. Il s'agit de compenser les cessions clients et les cessions fournisseurs. Il s'agit de contrôler que les approvisionnements ne sont pas décomptés 2, 3 ou 10 services différents. Il faut contrôler que l'addition des besoins budgétaires ne se traduise pas par l'embauche de plusieurs centaines de personnes qu'il faudra licencier dans des conditions pénibles quelque mois après. Il faut contrôler que les moyens réclamés correspondent bien à des besoins réels. Il faut contrôler les prévisions euphoriques et les objectifs systématiquement minimisés « pour se faire bien voir du patron », quand les objectifs réels et secrets ont été tenus.

Enfin, le contrôle budgétaire étant l'affaire de chaque responsable, les hypothèses au niveau d'une entreprise représentent des travaux considérables. C'est la raison pour laquelle il devient indispensable d'avoir recours à l'informatique dont le rôle est de ne laisser passer que les informations significatives à chaque niveau.¹

4.2) Quelles les limites au contrôle budgétaire :

- le centre de responsabilité doit disposer d'une réelle autonomie dans ses décisions. Il doit être un lieu de pouvoir de décision : quelle serait la responsabilité d'un responsable d'un centre s'il n'a aucune maîtrise dans la fixation de son budget ?

¹ Isabelle et Loïc DE KERVILLER, **Le contrôle de gestion à la portée de tous**, ECONOMICA, 3^{ème} édition, 2000, p : 102.

- la mise en place du contrôle budgétaire est souvent mal vécue, car perçue comme une sanction par le personnel de l'entreprise.
- étape complexe et longue, le contrôle budgétaire n'assure pas toujours une bonne réactivité de l'entreprise. Face à un environnement de plus en plus turbulent, d'autres outils seront mis en place, notamment les tableaux de bord.
- un système d'information comptable efficace : la réactivité du contrôle dépend en grande partie du système d'information comptable. L'arrivée des ERP facilite le travail du contrôleur et propose des modules spécifiques de contrôle de gestion (reporting, tableau de bord, etc.).¹

¹ [http://www. Google. Compulsa=source=web](http://www.google.com), consulté le 15/03/2015 ; 10h55.

Conclusion du chapitre :

Le budget est ensemble de recette et de dépense provisionné à court terme par le conseil administratif afin de réaliser les objectifs fixé ;

La gestion budgétaire est un mode de gestion qui doit être envisagé comme un système d'aide à la décision, elle est fondée sur un découpage de l'entreprise en unité autonome, jugée sur la réalisation de leurs objectifs ;

Alors que le contrôle budgétaire est une procédure, a posteriori qui met en évidence les écarts entre les réalisations et les prévisions du budget .c'est un moyen de faciliter la prise de décision pour améliorer les performances ;

Donc la démarche budgétaire est complète lorsqu'elle s'achève par un contrôle de gestion.

CHAPITRE 02 :

**Techniques de prévision
Et
Analyse des écarts budgétaire**

Préambule.

Après la deuxième guerre mondiale, il ne s'est plus entrepris de lutter contre les crises, mais de diriger de très grandes entreprises, de décentraliser les établissements et leur gestion, de multiplier les organes de commandes.

Il a été nécessaire de substituer à une conception traditionnelle qui était rétrospective, a posteriori, tournée vers le passé, à une conception nouvelle, prospective, a priori, tournée vers l'avenir.

Ainsi née la gestion prévisionnelle ;

*Qui a vu ses premières applications dans le domaine de la comptabilité analytique, avec la méthode des coûts préétablis ;

*Qui a vu sa généralisation à tout ce qui est prévisible dans l'entreprise avec la méthode budgétaire, qui s'appliquant à la comptabilité générale par exemple, conduit à la présentation des comptes prévisionnels ainsi que le bilan prévisionnel ;

Nous allons aborder dans ce chapitre, les éléments fondamentaux de : **la gestion prévisionnelle, l'élaboration des budgets prévisionnels et analyse des écarts budgétaire.**

Section 01 : Les techniques de prévision.

Dans cette section, en va aborder la gestion prévisionnelle et l'ordre budgétaire.

Sous-section 01 : Gestion prévisionnelle : domaine, l'intérêt et les différentes étapes.

1) Domaine de la gestion prévisionnel :

La gestion prévisionnelle peut être :

- a. Exhaustive, lorsqu'elle s'étend à toute l'entreprise.
- b. Partielle, lorsqu'elle est limitée à un secteur de ladite entreprise, ou à un stade économique.

a) Les cas de la prévision exhaustive :

Il est généralement admis que c'est dans le domaine de la vente des produits finis ; qu'il y a lieu d'élaborer les premières prévisions du niveau des ventes, ainsi fixe découle, compte tenu des existants de produits fini.

Mais il y est des cas dans lesquels, lorsque la capacité de production est limitée par exemple, le niveau de la production doit être rétabli en premier lieu, celui des ventes n'étant plus qu'un résultat.

Si la production peut être accrue, cela, bien souvent, ne peut se concevoir que grâce à l'établissement de prévision en matière d'investissement ; à ce sujet, des problèmes difficiles se posent, que tous doivent être résolus a priori ; parmi eux :

- Le choix entre l'achat ou de la location.
- L'appréciation de la rentabilité de l'investissement envisagé.
- La recherche du meilleur mode de financement.
- Si les questions précédemment posées ayant reçu une réponse, la prévision pourra porter successivement sur :
 1. Les qualités et les quantités des matières premières à acheter compte tenu du niveau initial des existants (ici apparaissent toutes les difficultés relatives à la gestion rationnelle des stocks).
 2. Les charges correspondantes.
 3. L'état de la trésorerie.
 4. Les résultats qui en découlent.

b) Les cas de la prévision partielle :

Elle peut porter :

- ❖ si « verticalement », au sens économique du terme, elle s'applique à tout ce qui intéresse la vente d'un produit fini déterminé, en envisageant tous les aspects industriels, financiers, humaines, commerciaux qui se trouvent concernés ;
- ❖ si « horizontalement », toujours au sens économique du terme, elle s'applique à tout ce qui intéresse, relativement à un ou plusieurs types de produits, un seul stade dans la vie de chacun d'eux, celui de la commercialisation par exemple.¹

D'une prévision limitée aux ventes ; différenciées ou non par articles, par région de débouchés, ou par représentants.

D'une prévision limitée aux achats.

Surtout d'une prévision limitée aux déterminations de coûts, et de prix de revient, ce qui suppose évidemment qu'une comptabilité analytique d'exploitation a posteriori été antérieurement tenu, ou encore d'une prévision concernant les stocks ainsi que cela se pratique couramment dans les grands magasins.²

¹ Henry COURT, Jean LEURION, **Comptabilité analytique et gestion**, Ed.foucher, tome 2, paris, 1981, p : 20.

² C.PERCHON, J.LERION, **Analyse comptable et la gestion prévisionnelle**, FOUCHER, BTS ANNELES CORRIGE, 2002, p : 208.

2) Intérêt de la gestion prévisionnelle :

D'après les auteurs de la plaquette rédigée par les membres du comité d'études de la gestion des entreprises, les objectifs dont il vient d'être question relèvent :

1. De l'empirisme, dans la mesure où ils sont fondés sur la sensibilité à la conjonction économique et a un faisceau d'observations non définies et pondérées inconsciemment sur des intuitions ou sur l'imagination ;
2. De la science, dans la mesure où ils procèdent d'une réflexion approfondie sur la structure de l'entreprise, sur les liens avec le monde extérieur, sur ses contraintes internes.

La première des deux manières évoquées ci-dessus, de fixer les objectifs, paraît rapide et peu coûteuse, mais elle est peu sûre ; ses résultats varient d'une personne à une autre et, pour une même personne, varient dans le temps.

La seconde manière semble plus lente, plus lourde et plus chère, mais sa technique est transmissible d'une personne à une autre et varie dans le temps.

Elle est, par ailleurs, applicable à toutes les entreprises fussent-elle de grande dimension. Dans cette optique, il convient donc, en prenant naturellement en considération, comme point de départ, entre autres données celles des comptabilités « a posteriori » :

- ✓ de fixer des buts à atteindre ;
- ✓ de comparer réalisations et prévisions et de mettre ainsi en évidence des différences ;
- ✓ de dégager de cette comparaison d'autres lignes d'action.

L'élément moteur de l'action est donc constituer par les différences entre réalisations et prévisions appelées officiellement « **écarts** ».¹

Nous procéderons à une approche plus poussée du concept d'écart dans la deuxième partie de ce chapitre.

3) Différentes étapes de la gestion prévisionnelle :

Dans toute application spécifique de la prévision, on suivra généralement six étapes fondamentales. Il est important de prendre en considération ces six étapes lorsqu'on établit une fonction de prévision dans la firme, car pour chacune d'elles il doit exister une possibilité d'appui technique. Si l'une quelconque de ces étapes est omise ou n'obtient pas d'appui convenable, les résultats de la prévision ne

¹ H. Court et J. LEURION, **Comptabilité analytique et gestion budgétaire**, Ed. foucher, tome 2, paris, 1981, p : 20.

seront pas entièrement satisfactions. Pour voir exactement quelles sont les compétences et les ressources que demande la fonction de prévision, nous examinerons successivement chacune de ces étapes.

a. Identification des besoins en prévision du management :

Le point de départ de toute application de la prévision consiste à identifier les besoins du management. Par la suite de la nature de la prévision et du rôle d'appui qu'elle joue dans la prise de décision ;

Le groupe fonctionnel de prévision identifiera souvent ce qu'il croit être un besoin et, lorsqu'il interrogera le manager sur ce point, il recevra naturellement une réponse positive ; en effet, étant donné que la fourniture d'une prévision a un manager n'exige de lui aucun changement explicite dans sa prise de décision, il peut toujours dire qu'il désire d'avantage des informations, que ces informations soit ou non directement applicable à son problème

Suivre une telle procédure, lorsqu'on développe de nouvelles applications de la prévision, peut à la longue devenir nuisible pour la fonction tout entière. Si c'est le groupe fonctionnel de prévision qui identifie les besoins potentiels, il y a des chances pour que le nombre de prévisions fournies au management augmente rapidement, et cependant l'effet sur la prise de décision du management ne sera que minimal.

b. Groupe fonctionnel compétent d'appui technique :

Dans toute entreprise moyenne ou grande, il est séduisant d'avoir un groupe fonctionnel spécifique d'une ou plusieurs personnes pour apporter une aide au développement et à l'application de la prévision. Ce groupe aura pour tâches principales de fournir, en tant que catalyseur, un appui technique à chaque étape de la prévision, et d'assumer la responsabilité de la collecte des données et de l'application des techniques spécifiques à une situation déterminée. Il est impératif que ses membres soient compétents en ce qui concerne la compréhension des méthodes de prévision disponibles, et qu'ils aient également une bonne compréhension des problèmes de management.

Les problèmes qui découlent du développement d'un tel groupe sont similaires à ceux qui accompagnent le développement d'un groupe de recherche opérationnelle ou de quelque autre groupe technique destiné à apporter un appui aux efforts du management. En général, les entreprises se sont rendu compte qu'il était préférable d'abandonner un peu d'expertise technique au profit d'une meilleure compréhension de la tâche de management, lorsqu'on met sur pied ces groupes. Il est important que le management comprenne que ce groupe

fonctionnel est établi pour l'appuyer dans son travail, et qu'il peut faire appel à lui si nécessaire. Sinon il trouve d'autres moyens de se procurer les informations dont ils ont besoin, l'entreprise doit donc fournir le support fonctionnel et le mettre directement à la disposition des managers qui peuvent être amenés à pratiquer la prévision.

c. Collecte des données :

Un système de prévision est en général une réussite si le manager qui a participé à son élaboration en tire des résultats, chaque fois qu'il faudra des mois ou mêmes des années pour obtenir ces résultats, le manager aura tendance à ne plus s'y intéresser. Dans le domaine de la collecte des données, ceci veut dire qu'on doit disposer d'un appui technique, soit sous la forme d'une base de données, soit sous la forme d'une volonté dynamique de se procurer les sources de données publiées, afin que de nouvelles applications de la prévision puissent fournir des résultats très peu de temps après leur identification. Il y a des exceptions ou un manager acceptera d'attendre un temps considérable pour mettre en route une nouvelle procédure de prévision. En général, cependant, il est préférable, lorsqu'on applique la prévision pour la première fois avec un certain manager, de choisir une application pour laquelle on peut collecter les données rapidement.

L'opération proprement dite de collecte des données sera placée en général sous la direction du groupe fonctionnel de prévision. Elle sera effectuée soit par ce groupe, soit par une personne de la comptabilité. Ce qui déterminera ce choix, c'est le type et la source des données. Il est clair que si les données à recueillir sont en relation avec le système comptable, il est préférable de demander aux gens de la comptabilité de faire cette collecte. Si, au contraire, les données proviennent d'une source extérieure unique que l'entreprise n'utilise pas de façon habituelle, la collecte sera plus efficace si elle est pratiquée par le groupe fonctionnel lui-même.

d. Application de la méthode de prévision aux données :

Les données étant recueillies, le groupe de prévision peut appliquer à celles-ci la méthode de prévision appropriée. C'est là encore un problème technique, et le groupe fonctionnel est le mieux placé pour le traiter. Il est important tout de même que le manager comprenne les traits essentiels de la méthode appliquée, et sache reconnaître les points forts et les faiblesses de cette procédure de prévision.

A ce stade, il est généralement essentiel que l'entreprise fournisse les moyens de calcul exigés par une préparation efficace des prévisions. Ces moyens comprennent dans la plupart des cas non seulement le temps machine, mais également un certain temps initial de programmeur pour adapter la méthode de prévision aux données disponibles. Parfois un membre fonctionnel sera capable d'effectuer lui-même la programmation. Dans les entreprises importantes, l'intérêt d'avoir un groupe de prévision capable de communiquer efficacement avec le management est tel, qu'il est préférable de voir les gens du groupe passer une plus grande partie de leur temps avec le manager et ses problèmes, et confier à des spécialistes la tâche de programmation.

e. Communication des prévisions au manager :

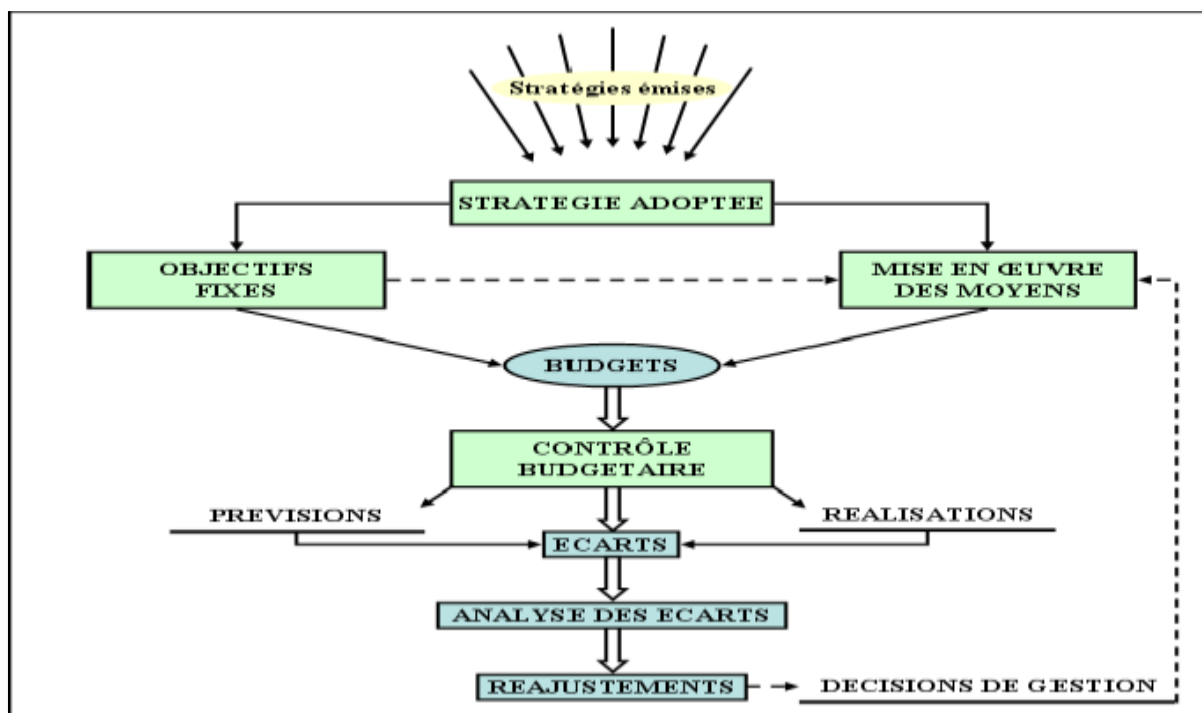
Pour que l'utilité d'une prévision soit maximale, elle doit être fournie au manager quand il en a besoin et sous la forme qui conviendra à sa situation de prise de décision. Ceci exige que le groupe de prévision soit parfaitement au courant du calendrier dans lequel opère le manager, et que les rapports entre eux soient suffisamment étroits pour que le manager prévienne le groupe si son calendrier change. En ce qui concerne la présentation des prévisions, il est toujours utile de fournir au manager non seulement la prévision, mais aussi certaines hypothèses inhérentes aux données et à la méthode utilisée. Ainsi, dans le cas où l'acquisition des données pour cette prévision présenterait des problèmes spéciaux, et si le fonctionnel avait quelques doutes sur la précision des données, il devrait mettre au courant le manager. Il est clair qu'il faut éviter de surcharger le manager d'informations. Il n'est généralement pas nécessaire de lui fournir une liste complète de toutes les données employées pour préparer la prévision, mais plutôt de souligner les facteurs auxquels il prêter attention.

f. Feedback : Comparaison des résultats réels aux prévisions :

Pour mesurer l'efficacité d'une application de la prévision, il est nécessaire de comparer les résultats réels aux résultats prévus. On le fera généralement en établissant une procédure de revue périodique. Pour ces revues, le groupe de prévision doit analyser les erreurs, ainsi que toute tendance qui pourrait se manifester dans celles-ci. Ce doit être une responsabilité du groupe fonctionnel d'effectuer cette analyse initiale, avant d'avoir un entretien avec le manager pour réévaluer l'utilité de la prévision et ses possibilités d'amélioration dans la situation considérée.

Pour une entreprise qui établit une fonction de prévision ou qui évalue une fonction existante, un bon plan de vérification (*checklist*) consiste à considérer les six étapes dont les grandes lignes ont été données ci-dessus, et le niveau d'appui technique disponible pour chacune d'elles. Il est facile, pour une procédure continue, de traiter à la légère une ou plusieurs de ces étapes, et de réduire ainsi l'efficacité de cette procédure de prévision¹.

Schéma 6 : La stratégie adoptée dans technique gestion prévisionnelle.



Source : S.C. Wheelwright et S.Makridakis, *Méthode de prévision pour la gestion*, Edition : Foucher, paris, 1989, p : 114.

Sous-section 02 : Budget prévisionnel : l'ordre budgétaire, l'établissement du compte de résultat et du bilan prévisionnels.

1) L'ordre budgétaire :

Dans le cadre d'une gestion budgétaire, le contrôle de gestion représente une aide à la décision qui permet, pour chaque fonction de l'entreprise, de construire des prévisions cohérentes pour l'entité concernée.

¹ S.C. Wheelwright et S.Makridakis, *Méthode de prévision pour la gestion*, ed.foucher, paris, 1989, p : 310-313.

La mise sous tension de l'ensemble des activités de l'entreprise doit être traduite en termes financiers afin de s'assurer de leur cohérence d'ensemble.

Cette procédure comprend deux phases distinctes :

- le chiffrage des choix retenus dans les différents budgets opérationnels en termes de trésorerie ;
- la cohérence d'ensemble des différents plans d'action retenus par un bouclage sur la comptabilité financière en construisant des documents de synthèse prévisionnels.

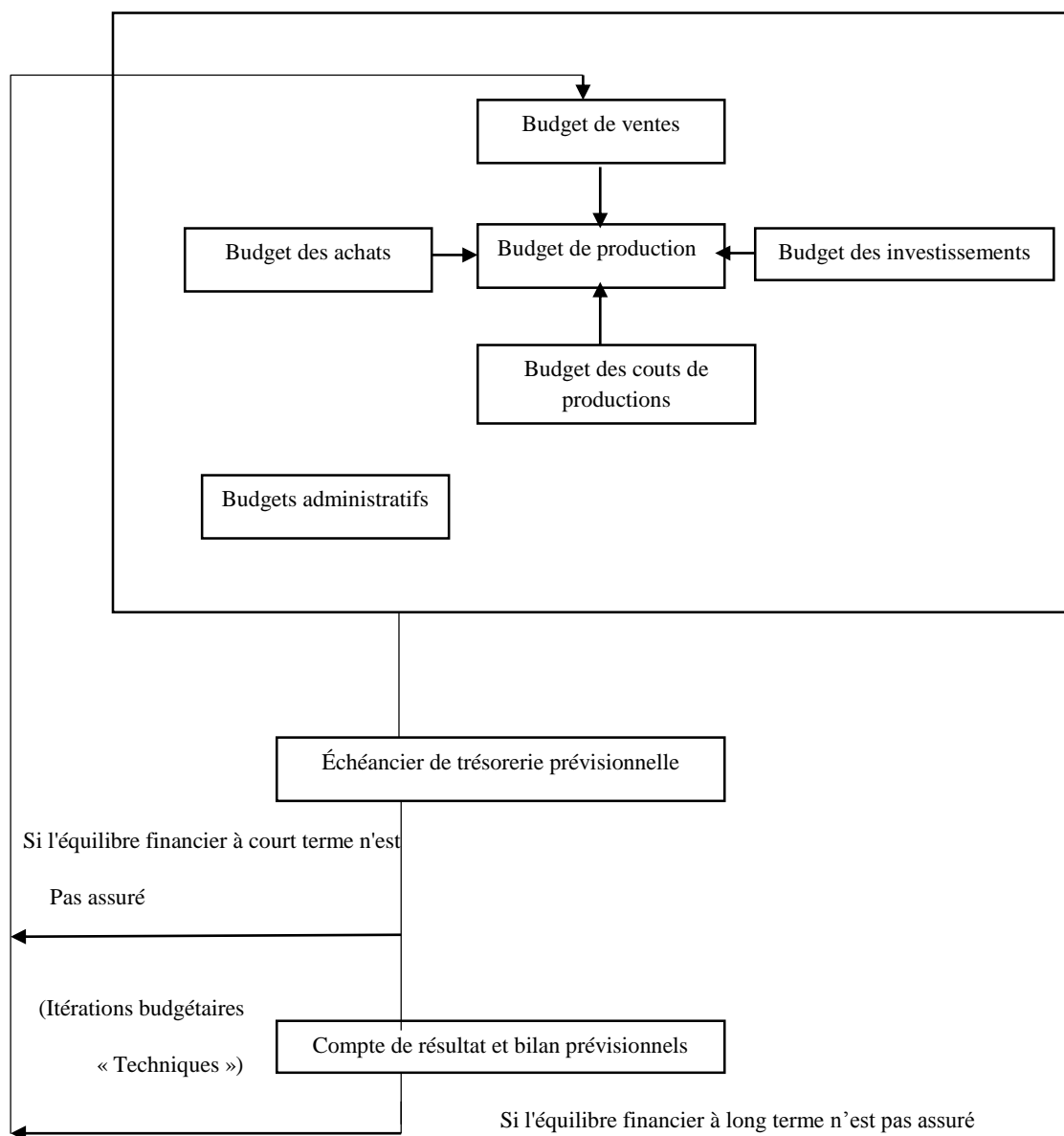
Ces prévisions regroupent :

- des données quantitatives sous forme d'objectifs de vente ou de production ;
- des plans d'action c'est-à-dire les actions à mettre en œuvre pour atteindre ces objectifs de court terme ;
- des chiffrages des moyens nécessaires pour la réussite des plans d'action.

Dans ces éléments chiffrés, la prévision des moyens humains demande des travaux particuliers qui sont souvent externalisés à un service de soutien spécifique : les ressources humaines.

Une fois ces différentes prévisions validées par la ligne hiérarchique, chaque fonction opérationnelle de l'entreprise produit un chiffrage de ses engagements pour l'année à venir : les budgets opérationnels. Dans ce chapitre, nous nous focaliserons sur les principales fonctions opérationnelles et financiers : la vente, la production et les approvisionnements investissements et trésoreries. Enfin, compte tenu de leurs spécificités, les prévisions des moyens humains seront étudiées dans une section indépendante.

Schéma 7 : L'architecture budgétaire.



Source : Hélène Löning et Véronique Malleret et Jérôme Méric et Yvon Pesqueux et Ève CHIAPELLO et Daniel Michel et Andreu Solé, **Le contrôle de gestion, organisation, outils et pratiques**, 3e édition, p : 99.

a) Budget des ventes :**I .Principes :**

- Le budget des ventes est le premier de la construction budgétaire. Il détermine le volume d'activité de l'entreprise conditionnant ainsi les autres budgets. Il permet aussi de prévoir la principale ressource d'exploitation de l'exercice et son étalement dans le temps.
- La prévision des ventes définit également l'activité à venir des commerciaux par la fixation d'objectifs de vente (volume et prix) par produit et par région.

II .Méthode :**A.Le programme des ventes :**

Le programme des ventes définit les prévisions de ventes en quantités :

- selon les besoins et les destinataires de l'information, par période, par produit, par région ou par commercial ;
- à partir de la politique commerciale de l'entreprise (lancement de produits nouveaux, publicité, promotions, etc.) ;
- à la suite d'une étude documentaire et/ou une étude de marché ;
- en mettant en œuvre les outils statistiques adaptés à la prévision à court terme :
 - recherche de corrélation, par exemple entre le volume des ventes et le montant des frais de publicité ;
 - prévisions en prolongeant les tendances passées par l'étude des séries chronologiques

B.Le budget des ventes :

- Le budget des ventes est issu de la valorisation du programme grâce à une prévision des prix :
 - informations provenant des services comptables et commerciaux ;
 - étude de la concurrence ;
 - analyse des prix : prix psychologique, élasticité de la demande par rapport aux prix ;
 - connaissance des coûts.
- Le budget des ventes peut prendre différentes formes : il peut être construit, par exemple, par produit, par région ou par représentant.

C.Le budget des charges de distribution :

Il regroupe l'ensemble des charges induites par la vente des produits :

- charges variables : transport sur ventes, emballages ;

- charges semi-variables : rémunération des commerciaux, publicité ;
- charges fixes : coût des locaux, études de marché.

D. Le contrôle des ventes :

Le contrôle des ventes peut être mené à partir d'une analyse d'écart sur chiffre d'affaires ou d'écart sur marge.

Ces analyses permettent de conforter l'entreprise dans ses actions commerciales ou de redresser certaines tendances :

- développer l'action vers les produits qui participent le plus à la rentabilité de l'entreprise ou aux apports de trésorerie ;
- freiner les tendances de commerciaux à négocier des prix bas risquant de compromettre la rentabilité de l'entreprise ;
- développer des actions de promotion ou relancer des campagnes publicitaires.

Le contrôle des frais de distribution relève d'une analyse d'écart sur charges indirectes.¹

b) Le budget de production :

Les outils de gestion de la production permettent une gestion et une optimisation de l'organisation du travail et de la production. L'aboutissement de cette mise en œuvre doit conduire à l'élaboration du budget de production, programme chiffré de l'activité productive annuelle.

□ Valorisation du programme de production :

Pour présenter un plan de production valorisé, l'entreprise utilise les coûts standards des produits. Ce chiffrage représente l'objectif des services productifs.

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

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

Ce plan envisage les variables suivantes :

- le taux de perte de matières premières ;

¹Brigitte DORIATH, **Contrôle de gestion en 20 fiches**, 5^{em} édition, Ed DUNOD, Paris, 2008, p :4-5.

- le taux de productivité de la main-d'œuvre ;
- les effectifs ;
- la sous-traitance en volume (éventuellement) ;
- l'entretien préventif en taux d'heures perdues, etc.

L'évaluation du coût des moyens humains engagés pour la production appelle la même remarque que celle qui a été faite pour le personnel de la fonction commerciale. Une fois définis l'organisation du travail, la rotation éventuelle des équipes, le travail de fin de semaine et le nombre des heures supplémentaires, les conséquences financières de ces décisions sont valorisées au service de gestion des ressources humaines, puis reprises pour être intégrées dans le budget de production.¹

c) Le budget des approvisionnements :

L'établissement d'un budget des approvisionnements permet de s'assurer que les matières consommées seront acheter en quantités voulues, le moment voulu, et au moindre coût.

-Après peu de temps, deux conceptions semblent se faire jour.

- La **première** (que nous qualifierons de méthode classique), considère que le délai d'approvisionnement, le rythme différent des ventes, et de la fabrication, la production en séries, l'adaptation aux variations saisonnières, rendent inéluctable la constitution des stocks. Le problème est alors d'essayer d'en limiter le coût, et c'est ce à quoi s'attache le raisonnement mené pour construire le budget.
- La **seconde**, proposée par les modes d'approvisionnement en Juste à temps, soutient qu'un stock, qu'il soit, n'a rien d'indispensable, et que l'optimum serait de travailler à stock nul. Sans pour autant utiliser des outils fondamentalement différents (du moins au niveau de la prévision budgétaire), ces modes se focalisent alors sur tous les moyens susceptibles, à terme, de faire disparaître les stocks.

c.1) L'établissement du budget d'approvisionnement :

La construction d'un budget des approvisionnements demande de :

¹ Claude ALAZARD et Sabine SÉPARI, *op. cit.*, p : 311.

- Choisir un mode d'approvisionnement (système de réapprovisionnement constant, ou périodicité constante).
- Se donner un procédé de budgétisation (procédé graphique, ou procédé comptables).
- Opter pour une méthode de valorisation des quantités.¹

c.2) les composants du coût d'approvisionnement :

Le coût d'approvisionnement est constitué de :

• Coût d'achat :

Le coût d'achat comprend : le prix d'achat, et les frais accessoires d'achat. C'est le coût d'approvisionnement au sens du PCG (plan comptable général).

-Cependant, la politique d'approvisionnement est conditionnée non seulement par le coût d'achat proprement dit mais aussi par les frais de stockage, et les frais administratifs d'approvisionnement.

-La politique d'approvisionnement doit également tenir compte des coûts entraînés par les ruptures de stocks éventuelles.

• Coût de possession (ou de stockage) comprend :

-Le coût de financement du stock.

-La prime d'assurance du stock contre les risques divers (incendie, vol, etc.).

-Le coût des moyens de stockage (locaux, personnel, matériel).

-Le coût d'anticipation de la dépréciation du stock avec le temps.²

d) Budget des investissements :

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

Les choix d'investissements d'aujourd'hui seront donc ressentis dans le futur et conditionnent l'évolution à long terme de l'entreprise : ainsi l'investissement est un pari sur l'avenir.

¹ MICHEL GERVAIS, *ibid*, p : 88-92.

² GEORGE LANGLOIS, CAROL BONNIER, *op, cit*, p : 180.

Au sein du système de contrôle de gestion, des procédures existent qui permettent de sélectionner, d'autoriser et de contrôler ces investissements.

L'objectif de ces procédures peut être de :

- choisir entre des projets alternatifs dans un domaine où les décisions ne peuvent pas ou peuvent s'appuyer sur des phénomènes d'apprentissage (le développement d'un produit est différent du lancement du produit précédent) et où les univers dans lesquels se positionne la décision sont incertains :

Les outils d'aide à la décision peuvent aider le gestionnaire dans ses choix ; s'assurer que les projets d'investissements proposés par les responsables opérationnels sont cohérents avec le développement à long terme et la stratégie de l'entreprise : c'est l'objet du plan de financement ;

- vérifier la validité des projets sur les plans commerciaux, techniques, financiers et légaux pour en cerner les avantages et les risques et en déterminer la rentabilité: c'est le but des méthodes d'évaluation des investissements ;

- suivre la mise en œuvre des investissements pour faire respecter les prévisions de dépenses telles qu'elles sont budgétées dans le budget des investissements. ¹

Tableau 1 : plan de financement.

Plan de financement	Année N-1	Année N	Année N+1	Année N+2	Année N+3
Ressources					
-					
-					
Emplois					
-					
- Investissement A					
- Investissement B					
-					
- Travaux de Rénovation					



Le budget N+1 tiendra compte des engagements, des réceptions et des décaissements

Source : Claude ALAZARD et Sabine SÉPARI, *ibid*, p : 339.

¹ Claude ALAZARD et Sabine SÉPARI ,*op, cit*, p :338.

Le premier et le troisième point relèvent du choix des investissements alors que les deux autres constituent, à proprement parler, une prévision des investissements.

d.1) plan prévisionnel :

La prévision des investissements s'effectue dans un plan prévisionnel à cinq, sept ou dix ans selon les capacités de planification de l'entreprise. Elle s'inscrit dans la recherche d'équilibre financier à long terme exprimé par le plan de financement.

====> Le plan de financement

Le plan de financement est un état financier prévisionnel des emplois et des ressources de l'entreprise à moyen terme ou à long terme.

C'est un instrument de gestion prévisionnelle qui traduit la stratégie de l'entreprise et qui quantifie ses projets de développement et leurs financements.

Aucun modèle n'est prescrit. En général, les rubriques sont les suivantes dans les emplois :

- dividendes à verser ;
- acquisitions d'immobilisations ;
- remboursements de dettes financières ;
- augmentation du besoin en fonds de roulement. Et dans les ressources :
- capacité d'autofinancement ;
- cessions d'immobilisations ;
- augmentations de capital,
- subventions d'investissement reçues ;
- augmentation des dettes financières ;
- diminution du besoin en fonds de roulement.

Ce plan, dont la période de base est l'année, se construit en deux étapes.

• **Plan provisoire** : en partant de la trésorerie initiale, une ébauche du plan est construite à partir des prévisions d'activité et des projets d'investissements

envisagés. Les flux de trésorerie de fin d'année peuvent être, dans ce cas, déséquilibrés.

- **Plan définitif** : il s'agit de trouver les ressources supplémentaires nécessaires au financement des emplois. Mais ces ressources modifient les emplois des années suivantes et donc le plan ; de proche en proche, il s'agit d'ajuster les emplois et les ressources de chaque année afin d'assurer l'équilibre financier à long terme de l'entreprise.

À ce niveau, il n'est pas envisagé de projets d'investissements spécifiques, mais plutôt des programmes d'investissements qui regroupent un ensemble de projets plus ou moins complémentaires.

Seuls donc les projets essentiels et leurs enveloppes financières globales, cohérents avec les grandes options stratégiques de l'entreprise, sont retenus.

C'est à l'intérieur des enveloppes financières et des priorités définies au travers du plan que s'inscrit le budget qui, bien entendu, est détaillé.

d.2) Les dates des budgets des investissements :

Le budget reprend les informations du plan d'investissement en les détaillant par responsable opérationnel afin de permettre un suivi administratif de l'engagement des dépenses.

Très souvent, l'enveloppe budgétaire autorisée ne représente qu'une partie des possibilités d'engagement de l'année. La direction générale préfère garder une partie de ces possibilités financières (10 à 20 %) pour faire face à d'éventuels projets en urgence ou à des dépassements imprévus sur des investissements acceptés.

Le suivi des investissements s'organise en trois temps.

- **Les dates d'engagement** : ce sont les dates à partir desquelles il n'est plus possible de revenir sur les décisions d'investissement sauf à payer un dédit. Elles peuvent donner lieu à versement d'acompte et tout retard dans l'exécution des tâches précédentes contrarie les engagements des tâches suivantes et l'organisation du projet.

- **Les dates de décaissements** : ce sont les différents moments où il faut régler les travaux engagés. Outre leurs conséquences en matière de trésorerie, il est important de vérifier la cohérence entre les montants facturés et ceux budgétés.

- **Les dates de réception** : elles conditionnent le démarrage des activités de fabrication et donc la rentabilité des projets envisagés.

Dans le cadre de la procédure budgétaire, seuls les décaissements de l'année étudiée seront intégrés au budget global de trésorerie.¹

e) Budget de trésorerie :

Le budget de trésorerie est la transformation des charges et des produits de tous les budgets précédents en encaissements et en décaissements, notions qui privilégient l'échéance des flux monétaires.²

Dans une optique strictement budgétaire, le budget de trésorerie répond à deux impératifs :

- s'assurer d'un équilibre mensuel entre encaissements et décaissements en vue de mettre en place, préventivement, des moyens de financement nécessaires à court terme en cas de besoin de liquidités pour un ou des mois donnés ;
- connaître le solde de fin de période budgétaire des comptes de tiers et de disponible, tels qu'ils figureront dans le bilan prévisionnel.

L'établissement d'un budget de trésorerie nécessite plusieurs étapes indispensables qui permettent un bouclage de la démarche budgétaire finalisée par les « documents de synthèse » prévisionnels :

- la collecte des informations nécessaires ;
- la préparation des budgets partiels de trésorerie ;
- l'élaboration et l'ajustement du budget récapitulatif de trésorerie.

Nous envisagerons successivement ces différentes étapes.

e.1) La collecte des informations :

Le budget de trésorerie relie des informations budgétaires d'exercices différents. C'est pourquoi la phase de collecte est obligatoire.

Les éléments nécessaires pour élaborer le budget de l'année en cours sont :

¹ Claude ALAZARD et Sabine SÉPARI, **op.cit**, p : 338-340.

- le bilan de l'année précédente,
- tous les budgets approuvés de l'année en cours ;
- la connaissance des modes de règlement de l'entreprise ;
- les décaissements et encaissements exceptionnels qui n'entrent pas dans le cadre d'un budget précis.

e.2) Les budgets partiels de trésorerie :

Les budgets sont établis généralement en montant hors taxes. Les encaissements et les décaissements doivent être exprimés toutes taxes comprises.

Par ailleurs, l'application des règles de droit commun en matière de TVA oblige à un calcul particulier pour déterminer le montant de la « TVA à décaisser » du mois qui sera payable le mois suivant.

C'est pourquoi, il est fréquent d'établir trois budgets partiels :

- un budget des encaissements ;
- un budget de TVA ;
- un budget des décaissements.

• Le budget des encaissements :

Le budget comprend deux zones :

- **la partie haute du tableau** permet le calcul du chiffre d'affaires TTC et du montant de la TVA collectée du mois (reprise dans le budget de TVA) ;
- **la partie basse du tableau** tient compte des décalages d'encaissements introduits par les modes de règlement, elle intègre les créances clients figurant au bilan de l'année précédente.

Il est utile de faire figurer dans une colonne spéciale le montant des encaissements attendus à fin juin de l'année N ; cette information facilite l'élaboration des « documents de synthèse » prévisionnels.

• Le budget de TVA :

Ce budget permet le calcul du décaissement de TVA selon les règles de droit commun, à savoir :

TVA à décaisser déductible		TVA collectée		TVA déductible		TVA
Du mois M	=	Du mois M	–	sur immobilisations	–	sur biens
				Du mois M		Du mois M

La construction du budget de trésorerie oblige à déterminer le montant de « TVA déductible » du mois, et donc à reconstituer les achats de toute nature en valeur toutes taxes comprises (TTC).

La partie haute du tableau permet la reconstitution des achats TTC, ainsi que le calcul de la « TVA déductible » du mois reprise dans la partie basse du tableau

La partie basse du tableau conduit à la détermination de la « TVA à décaisser » d'un mois en appliquant la règle ci-dessus énoncée : c'est cette zone qui constitue à proprement parler le budget de TVA.

- **Le budget des décaissements :**

Il regroupe les dépenses figurant dans les budgets de charges selon leur mode de règlement. Ces éléments sont repris pour leur montant TTC.

On y retrouve le montant de la « TVA payable dans le mois » obtenue dans le budget de TVA.

- **Le budget récapitulatif de trésorerie :**

Ce budget récapitulatif est généralement présenté sous deux versions successives. Dans ce cas, le travail budgétaire consiste en :

- l'établissement d'une version initiale du budget, faisant apparaître les soldes bruts mensuels de trésorerie,
- la mise au point d'un budget de trésorerie ajusté, compte tenu des desiderata financiers de l'entreprise.¹

¹ Claude ALAZARD et Sabine SÉPARI, *op.cit.*, p :340.

- **La version initiale du budget :**

Dans cette optique, mois par mois, les encaissements sont comparés avec les décaissements, tels qu'ils sont apparus dans les budgets partiels précédents, et en tenant compte des disponibilités qui figurent au bilan de l'exercice antérieur.

Cette version s'établit colonne par colonne puisque le solde final de trésorerie d'un mois donné est la trésorerie initiale du mois suivant.

- **Le budget de trésorerie ajusté :**

Il présente obligatoirement des soldes de trésorerie nuls ou positifs puisqu'il tient compte des modes de financement retenus par l'entreprise pour équilibrer sa trésorerie.

En effet, négocier préventivement des financements à court terme est généralement moins coûteux et plus sûr que le recours éventuel à des crédits à court terme en situation de trésorerie négative.

Cette mise en œuvre concrète est généralement effectuée au sein de la fonction Trésorerie chargée d'exécuter les décisions arrêtées, au vu des éléments budgétaires.

La gestion de trésorerie n'apparaît pas dans notre démarche. Notons simplement qu'elle a pour vocation, entre autres, d'assurer quotidiennement la pérennité de l'entreprise en lui maintenant un niveau de liquidités suffisantes par une gestion en temps réel des comptes bancaires et des refinancements nécessaires.

À ce niveau d'élaboration, le budget de trésorerie a répondu à son premier objectif est d'équilibrer les encaissements et les décaissements dans le cadre de la démarche prévisionnelle qui caractérise les budgets. Il est possible alors d'établir les documents de synthèse prévisionnels.

2) L'établissement du tableau compte de résultat et du bilan prévisionnel :

L'établissement de documents de synthèse prévisionnels répond à deux exigences :

– assurer l'équilibre comptable de l'année budgétée entre les budgets des différents services et le budget de trésorerie, afin de permettre un suivi en termes d'écarts de tout le système « Entreprise »,

– vérifier la cohérence de la démarche budgétaire avec celle retenue dans le plan à moyen terme : il est impératif que les objectifs à moins d’un an des budgets soient compatibles avec ceux, à moyen terme, du plan opérationnel.

Il s’agit, en regroupant les informations des différents budgets de dresser :

- un compte de résultat prévisionnel faisant apparaître le résultat budgété de l’année ;
- le bilan prévisionnel à la fin de l’exercice budgétaire.

====> **Le compte de résultat prévisionnel (ou budgété) :**

Le compte de résultat prévisionnel est établi à partir des données prévisionnelles relatives à l’exploitation :

- budget des ventes,
- budget des productions,
- budget des stocks,
- budget d’approvisionnement,
- et des prévisions concernant les éléments du compte de résultat : charges et produits financiers (concernant les financements et les placements quel que soit leur terme). Ces éléments proviennent généralement des budgets de financement et de trésorerie ;

Tableau 2 : Présentation du compte de résultat prévisionnel.

Charges	Produits
Achats de matières premiers et de fournitures	Ventes
Variation des stocks	Production stockée
Charges de personnel Autres charges d’exploitation Dotation aux amortissements Charges financiers Impôts sur les bénéfices	
Soldes créditeur = bénéfice	Soldes débiteur = perte

Source : H. DAVASSE et G. Langlois : **Comptabilité analytique et gestion budgétaire**, Ed. Foucher, Vanves, 2007, p : 250.

====> **Le bilan prévisionnel (ou budgété) :**

Son élaboration s’effectue à l’aide :

- du bilan de l’exercice précédent ;
- des résultats des budgets de trésorerie en ce qui concerne les comptes de tiers ou de disponible ;
- des budgets de production et d’approvisionnement pour les éléments stockés ;
- du compte de résultat prévisionnel pour les amortissements et le résultat budgété.

Les documents de synthèse prévisionnels établis serviront de référence pour ajuster le pilotage du système « Entreprise ». Régulièrement (souvent sur une périodicité mensuelle), les réalisations seront confrontées aux chiffres budgétés.

Tableau 3 : Présentation du bilan prévisionnel .

Actif				Passif
Actif immobilise	Brut	AMORT.	NET	
Actif circulant				Capitaux propres
Stocks de matières et fournitures				Capital et réserve
Stocks des produits				Dettes
Créances clients				Emprunts
Disponibilités				Intérêt courus
				Soldes créditeurs de banques
				Dettes fournisseurs
				TVA a décaissé
				Dettes sociales
				Dettes fiscales (IS)

Source : H. DAVASSE et G. Langlois, **op.cit**, p :250.

Section 02 : analyse des écarts budgétaire.

Dans cette section il sera question des écarts.

Sous-section 01 : Les écarts : définition et rôle.

La compréhension des écarts budgétaire pose, bien souvent, des problèmes dans les entreprises, notamment celles qui évoluent dans un environnement international et dans lesquelles la fonction paie est rattachée à la direction des ressources humaines (DRH). Cette compréhension devient une impérieuse nécessité lorsque la pression sur les coûts se fait sentir.

1) Définition des écarts :

« L'écart c'est résultat obtenu entre les objectifs prévus (prévision) d'une période qui fournis aux responsables les informations exploitables sélectives et significatifs »¹

« Différence entre une donnée de référence et une donnée constatée.

Exemple : écart entre cout prévu et cout réalisé, entre quantité allouée et quantité consommée... »²

{Écart= objectifs prévus –objectifs réalisée.}

Ou bien

{Écart = Coût constaté – Coût préétabli}

Les écarts, différences entre des coûts, sont évalués en unités monétaires. Il serait envisageable de les évaluer en unités physiques (quantité de matières, temps de travail, nombre d'unités d'œuvre) mais au prix d'un appauvrissement de l'analyse.

Les écarts calculés doivent être qualifiés « favorable » ou « défavorable » selon qu'ils traduisent un impact positif ou négatif sur la performance de l'organisation, le signe obtenu lors du calcul de l'écart n'ayant pas toujours la même signification.

Ecart sur chiffre d'affaire = CA réel – Ca prévu > 0 favorable

Ecart sur cout des matières = Cout réel – cout prévu > défavorable

⇒ L'action du contrôle de gestion pourra se limiter aux écarts les plus significatifs, permettant ainsi une gestion par exception.³

- Un écart **positif** signifie que le résultat est supérieur aux prévisions. C'est un écart favorable, et **négatif** dans le cas opposé.
- L'analyse d'un écart a pour objet d'identifier les causes de l'écart sur résultat. La méthode consiste à diviser l'écart principal en sous-écarts, chaque sous-écart correspond à l'une des causes.

¹ JACQUES MARGERIN, *op.cit.*, p : 52.

² Plan Comptable Générale 1982.

³ BRIGITTE DORIATH et Christian GOUJET , *op.cit.*, p : 63.

Autre définitions :

- L'écart de chiffres d'affaires est la différence entre le chiffre d'affaires réel et le chiffre d'affaire prévu.
- L'écart de marge est la différence entre la marge sur cout préétabli de la production réel et la marge sur cout préétabli de ma production.¹

Le système des coûts préétablis permet d'évaluer les performances internes de l'entreprise :

- en comparant les coûts constatés et les normes de coûts préétablis ;
- en recherchant ensuite la cause des écarts.

Tout écart ne va pourtant pas être analysé : le travail d'analyse n'est pas gratuit, et il faut bien reconnaître qu'il existe une certaine incertitude au niveau même de l'établissement de la norme. Il faut donc toujours comparer le coût d'une telle analyse avec les résultats en termes d'amélioration de la gestion qu'elle peut apporter. Le contrôleur de gestion sera logiquement amené à pratiquer une gestion par exception, c'est-à-dire à tolérer certains écarts pour ne se préoccuper que des seuls écarts significatifs.

Analyse des écarts est au cœur du processus de contrôle budgétaire .elle constitue l'outil de référence pour exercer un contrôle des résultats. La comparaison périodique des prévisions et objectifs budgétaires avec les réalisations au moyen de l'analyse des écarts visent un double objectif :

Un objectif d'attribution de responsabilités : il s'agit de déterminer qui est responsable de l'écart constaté.

Un objectif de pilotage : Identifier le lieu de la déviation par rapport aux objectifs (problème de vente insuffisantes, de dérapage des couts de production ou de distribution...) permet de mettre en place les actions appropriées, afin de corriger les déviations constatées en vue d'atteindre les objectifs initialement prévus.

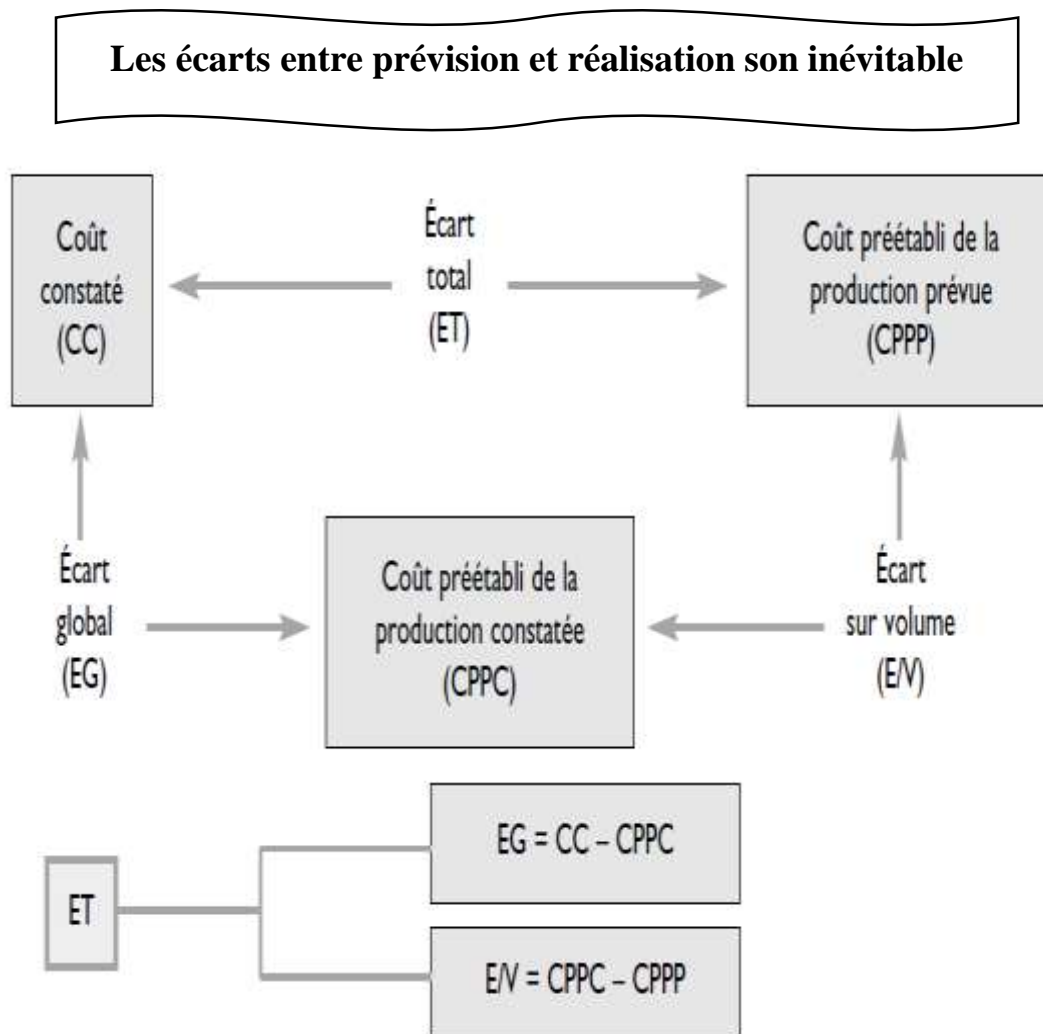
Pour les écarts analysés, il appartient au contrôleur de gestion de déterminer si la déviation provient d'erreurs de gestion, d'erreurs de prévision ou d'une mauvaise élaboration des standards ou encore d'une évolution imprévisible des prix ou de la demande.

¹ GEORGE LANGLOIS, CAROL BONNIER, *op.cit*, p :214-215.

De façon générale, l'analyse des écarts fait apparaître trois grands types d'écarts qui seront illustré tout au long de cette section :

- Des écarts de quantités qui traduisent des problèmes de rendement et de productivité ;
- Des écarts de prix qui sont souvent fortement déterminé par l'environnement externe de l'organisation ;
- Des écarts provenant de variation dans l'utilisation des capacités installées disponible, qui peuvent trouver leur origine tant dans l'environnement externe de l'organisation qu'au sein de celle-ci.¹

Schéma 8 : Les écarts entre prévision et réalisation.



Source : YVES DE RONGE, KARINE CERRADA, *Contrôle de gestion*, ISBN, PARIS, 2006, p : 155.

¹ YVES DE RONGE, KARINE CERRADA, *Contrôle de gestion*, ISBN, PARIS ,2006, p : 155.

2) Rôle des écarts :

Les écarts permettent de :

- Remettre en cause les objectifs prévus (préétablies).
- Modifier et mettre à jour les bases de données.
- Apprécier les conséquences des décisions.
- Faire apparaître les phénomènes inconnus ;
- Modifier les décisions ou leur applications (intensité délai et champs d'application)
- Améliorer les performances ;
- Orienter imaginer et conduire des actions correctives. ¹

Sous-section 02 : les écarts : établissements, principes et causes.**1) Etablissement des écarts (le calcul) :**

Cette phase de travail se refait à l'équation suivante :

$$\text{Objectifs prévu (Prévision)} - \text{Objectifs réalisé (réalisation)} = \text{écarts}$$

R : Réalisations.

P : prévisions.

E : Ecarts.

- Formule de valeur absolue :(écarts en valeur)**

$$E = R - P$$

- Formule de valeur relative :(écart en pourcentage)**

$$E\% = \frac{R}{P} \times 100 \quad \text{ou} \quad E\% = \frac{R-P}{P}$$

¹ http://www.memoireonline.com/06/10/3613/m_Analyse-des-ecarts-budgetaires-de-tresorerie-dune-entreprise-publique-cas-de-la-REGIDESO-directio4.html, consulté le 18/04/2015 , 19h49.

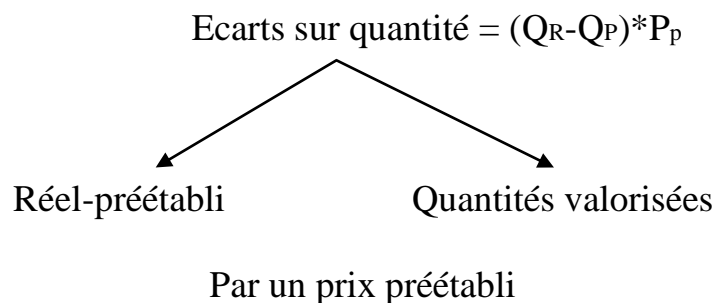
La logique des calculs des écarts :

- a. L'objectif principal du contrôle budgétaire est de relever et d'analyser les écarts entre prévision et réalisation.

Un écart est la différence entre une donnée de référence et une donnée constatée, exemple : écart entre cout prévu et cout réalisé.

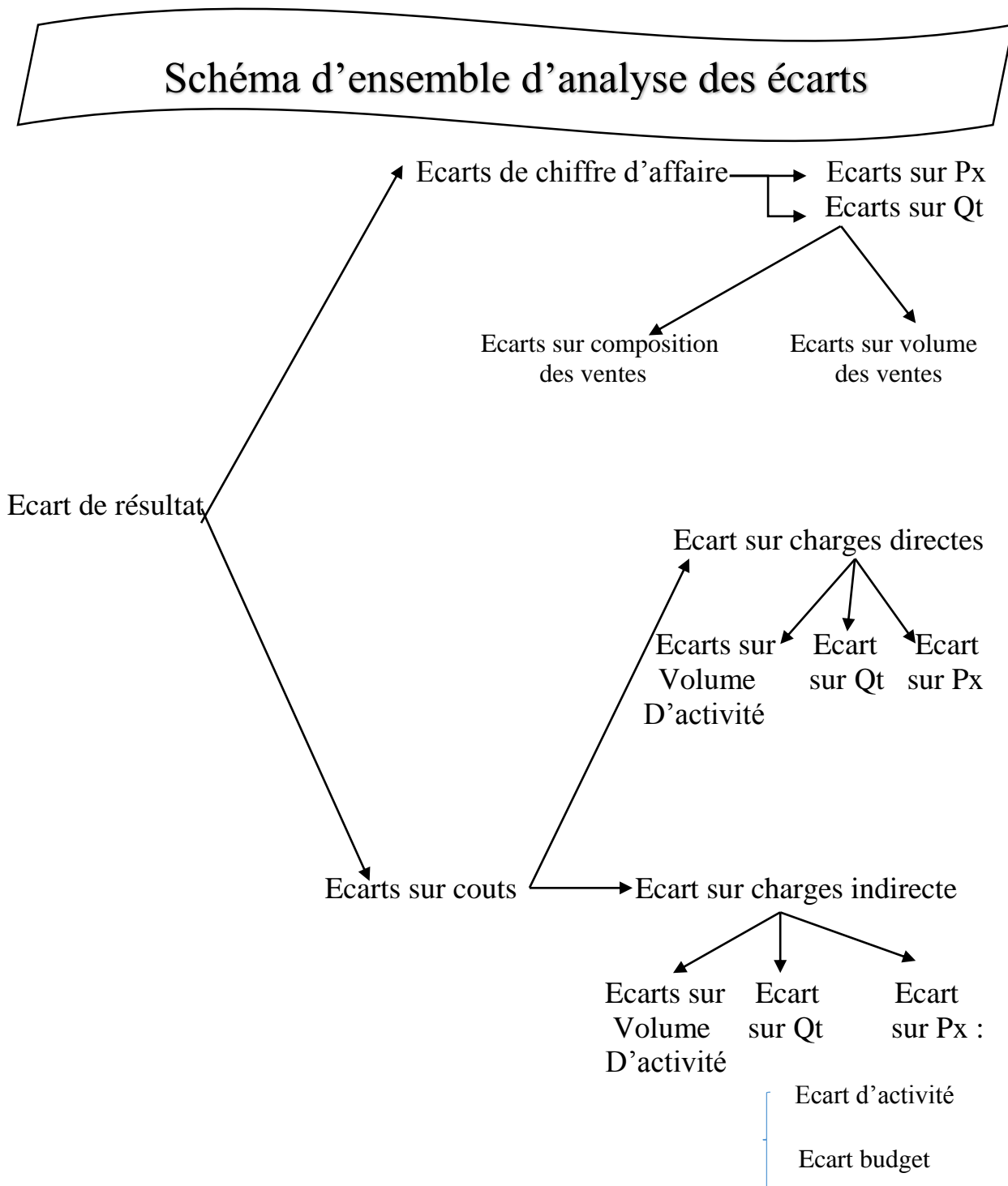
Un écart fait généralement la fonction de plusieurs éléments. Le principe de l'analyse des écarts consiste à déterminer l'incidence de chaque élément concerné en supposant les autres éléments.

- b. Le plan comptable général définit les écarts sur charges directes et indirectes ainsi que leur modèle d'analyse. Si ces définitions ne s'imposent pas aux entreprises, il en résulte un certain nombre de conventions.
- Les écarts comparent les réalisations aux prévisions. Par convention, un écart se calcul dans le sens réel-prévisionnel.
 - Tous les écarts peuvent être analysés en un écart sur prix et un écart sur quantité.
 - Les écarts sur quantités sont valorisés par un prix (ou un cout) un préétabli. Les écarts sur prix sont pondérés par la quantité réelle.¹

Exemple :

¹Jack Pierre FORGET, **La gestion budgétaire de la prévision au contrôle**, paris, 2013,p :342.

Schéma 9 : Ensemble d'analyse des écarts.



Source : http://www.memoireonline.com/01/12/5054/m_La-relation-entre-le-contrle-de-gestion-et-la-gestion-par-objectifs2.html , consulté le 18/04/2015 à 15h43.

Un procédé général d'analyse des écarts sur coûts était proposé par le Plan comptable général 1982 en revanche, l'analyse des écarts sur chiffre d'affaires n'a pas donné naissance à une méthode standardisée.

2) Principes de l'analyse des écarts :

Les principes de l'analyse des écarts :

Les écarts doivent jouer un rôle de signal d'alerte donc l'analyse des écarts à comme objectifs :

- Améliorer les performances.
- Orienter, imaginer et conduire les actions correctives.

Il est nécessaire d'analyser ces écarts pour pouvoir apprécier la performance, il faut prévoir, juger la manière dont le responsable a assumé ses responsabilités de l'analyse des écarts pour apporter les fondements de ce jugement.

2.1) La sélection des écarts :

Les écarts calculés pour l'ensemble des budgets d'une entreprise peuvent être forts ; nombreux dans chaque centre de responsabilité, il y a autant d'écarts ou presque qu'il a lieu de référence de produits et de postes de charges.

Il est nécessaire de sélectionner cette information :

Chaque responsable va être informé par les informations lui concernant en prenant en considération l'écart et son pourcentage fixe préalablement c'est à dire qui en détermine la notion de gestion par exception.

2.2) Les actions correctives :

A partir de l'analyse des écarts, on procède à des actions correctives qui ont pour but d'infléchir l'évolution des charges et d'augmenter les produits afin qu'elles tendent vers le niveau accordable avec les objectifs de l'entreprise et l'exigence du marché.

L'interprétation des écarts doit procurer des solutions afin de prendre des décisions pour atteindre un certain équilibre.¹

3) Causes des écarts de chiffre d'affaire et de marge.

Une variation de CA ou de marge sur coûts préétablis à trois explications possibles :

- La variation du prix de vente, mesurée par l'écart du prix ;
- La variation du volume des ventes : l'entreprise vend plus ou moins en quantités.
Il s'agit de l'écart sur volume (des ventes) ;

¹ YVES DE RONGE, KARINE CERRADA, **Contrôle de gestion** ISBN, PARIS, 2006, p :175.

- La modification de la composition des ventes : les proportions des produits vendues varient. Elle est mesurée par l'écart sur composition des ventes ou l'écart sur « mix ».

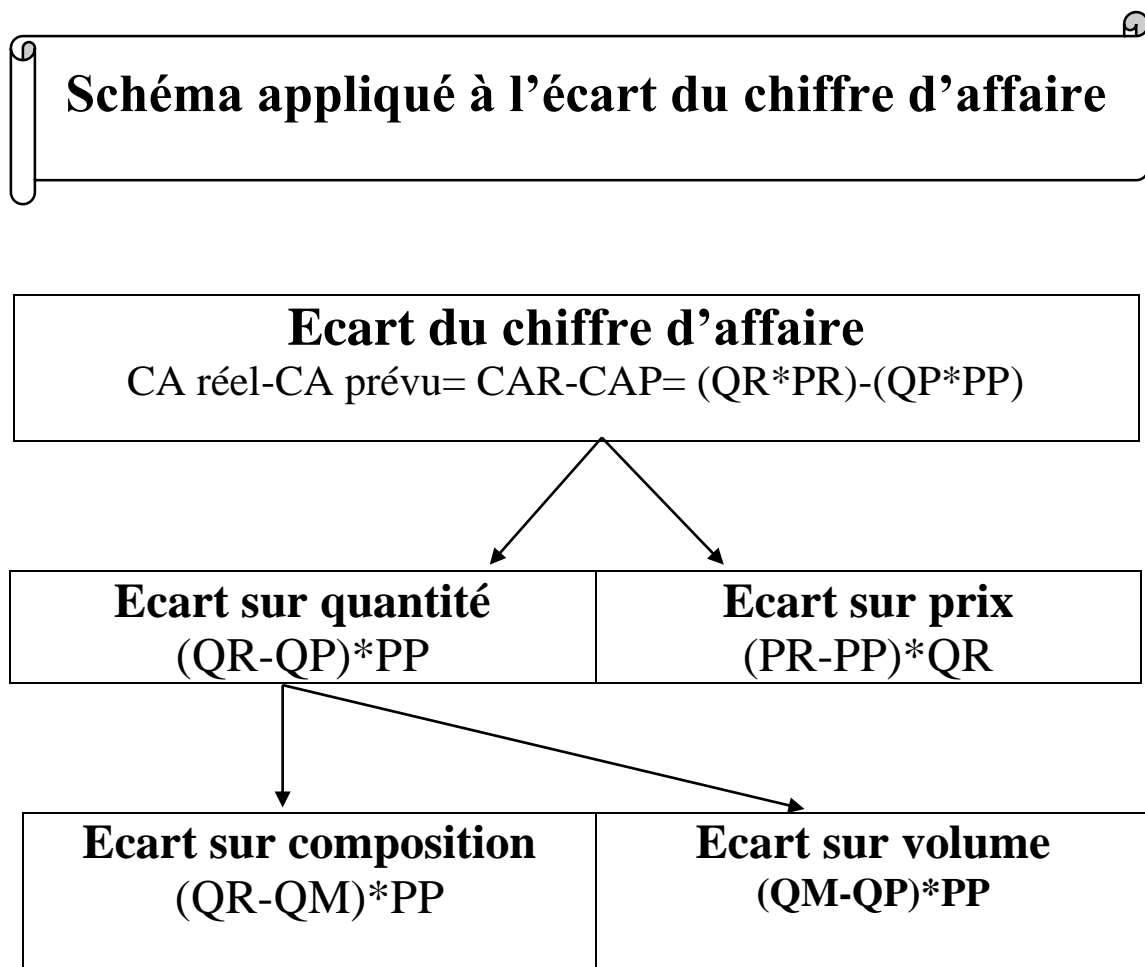
3.1) Sur chiffre d'affaire :

Le chiffre d'affaires prévisionnel est obtenu à partir du budget des ventes. Les écarts sur chiffre d'affaires sont de la responsabilité des unités commerciales. C'est donc de ces unités que doivent émaner les réajustements de prévision, les actions correctrices.

- La modification de la composition des ventes : les proportions des produits vendues varient. Elle est mesurée par l'écart sur composition des ventes ou l'écart sur « mix ».

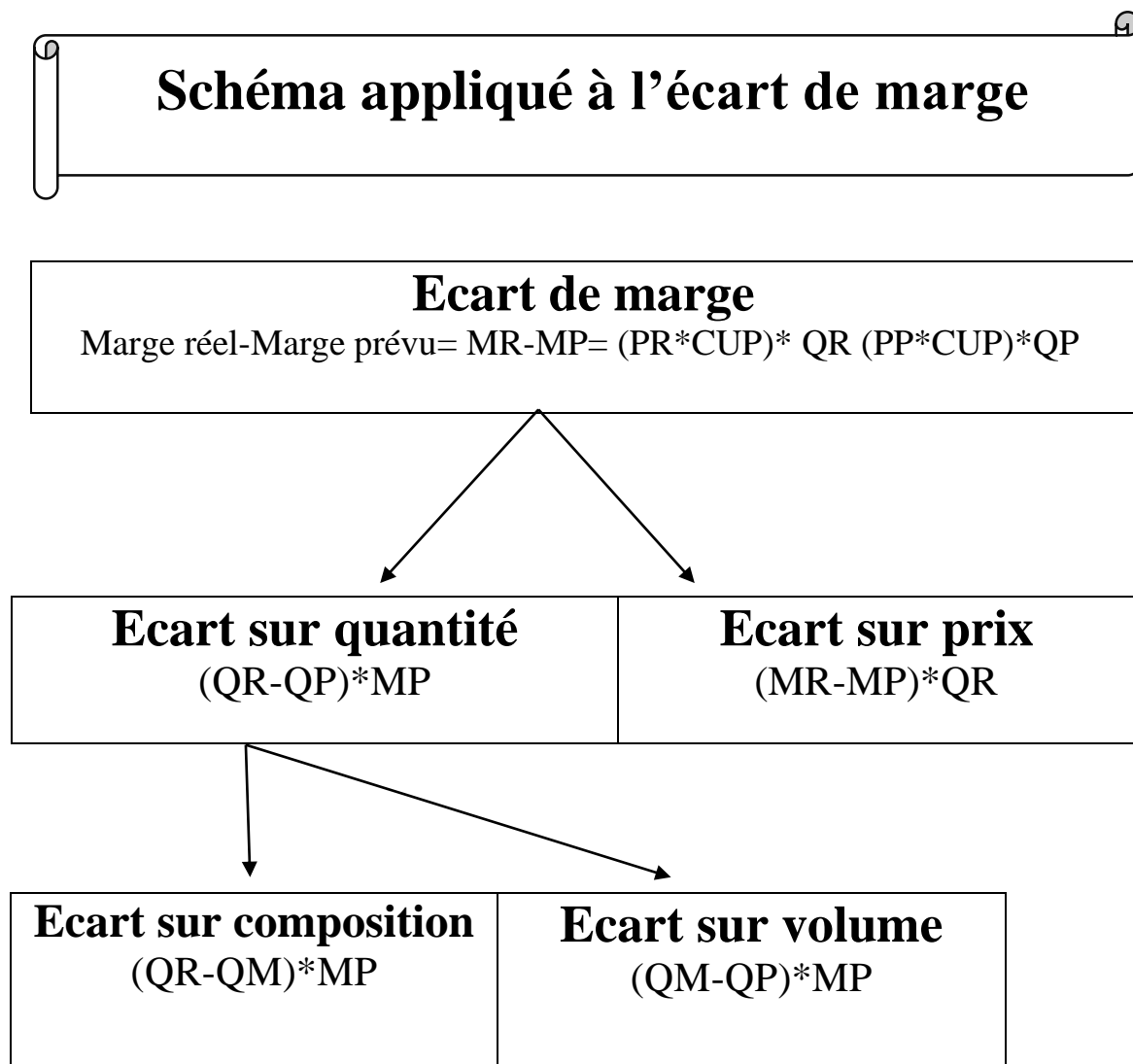
$$\text{Ecart du CA} = \text{CA constaté} - \text{CA prévu}$$

Schéma 10 : L'écart du chiffre d'affaire.



Source : YVES DE RONGE, KARINE CERRADA, *Contrôle de gestion*, ISBN, PARIS, 2006, p : 139.

Schéma 11 : l'écart de la marge.



Source : YVES DE RONGE, KARINE CERRADA, *Contrôle de gestion*, ISBN, PARIS, 2006, p :140.

R : réel

P : prévu

CU : **cout** unitaire

Q : quantité

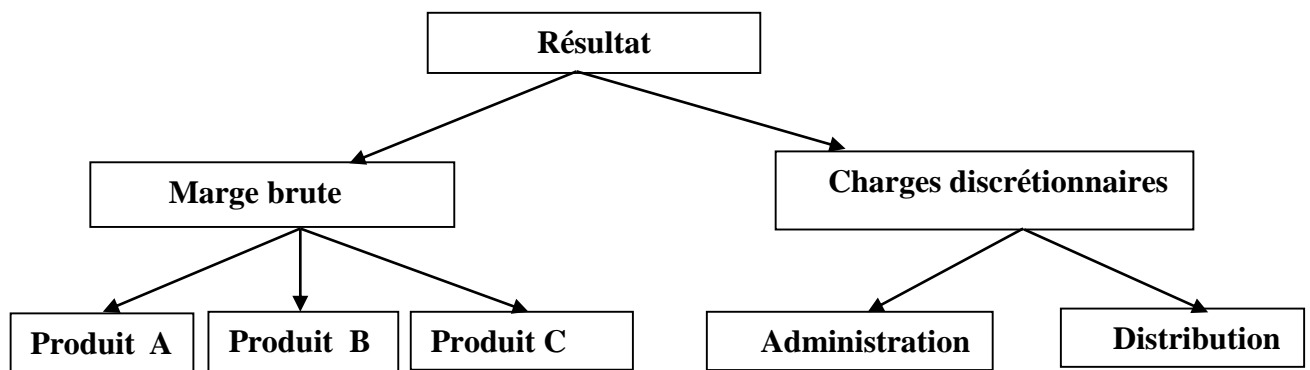
P : prix de vente

QM : **quantité** du produit qui auraient été vendues si la composition des ventes n'avait pas changé (calcul à partir du « mix » prévu)¹

¹ YVES DE RONGE, KARINE CERRADA, *Contrôle de gestion*, ISBN, PARIS ,2006, p :140.

L'écart de marge est analysé à partir de la marge unitaire sur cout préétabli, afin d'isoler l'effet prix, l'effet cout étant pris en compte dans l'analyse des écarts sur couts. On note donc : $MR=PR-CUP$ et $MP=PP-CUP$.

Schéma 12 : Analyse de l'écart sur résultat.



Source : George Langlois, Carol Bonnier, **Contrôle de gestion**, Edition : Foucher, paris, 1994, p : 215.

Conclusion du chapitre

La démarche prévisionnelle, a pour objet de préparer l'entreprise à exploiter ; les atouts et à affronter les difficultés qu'elle rencontrera à l'avenir.

Les budgets des unités décentralisées ; sont à la fois des instruments de prévision, et de coordination entre les unités décentralisées, et les aides à la délégation des décisions.

La comparaison entre réalisation et prévision, permet la mise en évidence des différences appelées écarts.

CHAPITRE 03 :

*Contrôle Budgétaire
Et analyse des écarts :
Au sein du groupe SNTR*

Préambule.

Le transport est un service public ou privé selon les cas nécessaire ou utile pour de nombreux actes et activités de la vie courante. Le type de transport et son caractère plus ou moins intermodal ont des impacts importants en termes de consommation d'espace et d'énergie, ainsi qu'en termes d'émissions de polluants et de gaz à effet de serre et donc en matière de santé environnementale. Il est aussi devenu un secteur économique fortement lié à l'industrie du transport qui s'est fortement développée simultanément dans les domaines public et privé depuis la révolution industrielle. Ce développement a contribué au phénomène de mondialisation, ainsi qu'au développement du tourisme de destinations lointaines.

Le transport est un enjeu stratégique majeur, fragilisé par la montée rapide des coûts énergétiques et la raréfaction de certaines ressources. Les investissements énormes qui y sont liés, sont à mettre en perspective des services rendus dans le modèle économique global où la mobilité joue un rôle majeur. Les transitions énergétiques attendues semblent imposer avant tout une utilisation économe des ressources, ce qui implique d'inventer des transports du futur innovants, aux rendements globaux très améliorés, pour ne pas mettre en péril jusqu'aux ressources nécessaires à la transition (on parle de « transport intelligent » et « décarboné »). Un des enjeux est donc sa durabilité qui implique aussi une opinion publique informée et consciente des enjeux globaux et locaux du transport.

Les moyens techniques ont permis l'invention de trois types de transport, s'ajoutant donc à celui assuré par l'humain ou l'animal. Chacun de ces types de transport, incluant transport de personnes et de marchandises, peut être subdivisé en deux sous-types :

- le transport terrestre (routier, ferroviaire) ;
- le transport aérospatial (aérien et spatial) ;
- le transport aquatique (maritime - y compris sous-marin - fluvial) ;

Le transport de quelque chose est le déplacement de celle-ci, objets, marchandises, ou d'individus d'un endroit à un autre. Les modes de transport incluent l'aviation, le chemin de fer, le transport routier, le transport maritime, le transport par câble, et le transport spatial. Le mode dépend également du type de véhicule ou d'infrastructure utilisé. Les moyens de transport peuvent inclure l'automobile, la moto, le scooter, la bicyclette, les bus, le métro, le tramway, le train, le camion, l'hélicoptère, ou l'avion, etc. Le type de transport peut se caractériser par son appartenance au secteur public ou privé.

Ce chapitre tente de présenter une partie du transport : Le transport terrestre (routier).

Section 01 : Présentation de l'entreprise.

Sous-section 01 : Société mère SNTR, historique, organisation, structure, missions et objectifs.

L'État algérien a procédé à l'ouverture du marché du transport routier au secteur privé, la société Nationale des Transports Routiers détient la part de lion dans ce marché porteur et très lucratif, caractérisé par une concurrence rude, ce qui lui impose la révision de sa stratégie de pénétration de marchés, en tenant compte des nouvelles données et réalités économiques, sociales et environnementaux.

Le groupe SNTR, leader des transports routiers, a été fondé en 1967. Il a pour but de transporter les marchandises sur tout le territoire algérien et subsaharien tout en respectant les intérêts financiers de ses clients. Nous pouvons noter également que le groupe SNTR participe à hauteur de 49% dans le capital de l'algérien container services (ACS) qui est spécialisé dans le traitement des conteneurs en zone sous douane (port sec) qui se situe à ROUIBA

Caractéristique :

- ✓ Siege social : 27, rue des trois frères Bouadou Bir Mourad raïs-Alger ;
- ✓ Volume d'affaire annuel : 9milliards de DA (112.5 million de \$) ;
- ✓ 5.000.000 de tonnes kilométriques transportées par an ;
- ✓ 150.000de titre de transport échanger par an ;
- ✓ 1.500.000m² de foncier propre ;
- ✓ Et plus de 9 milliards de DA (112.5 million de \$) de budget de développement alloué.

1) Historique du groupe SNTR :

L'ordonnance N° 67-58 du 27/03/1967 crée la Société Nationale des Transports routiers (SNTR) et dissout l'ONT. La SNTR est chargée d'exercer les attributions dévolues à l'ONT par décret N° 63-429 du 07/11 /1963 Arrêté du Ministre chargé des transports du 27/03/1967, portant intégration à la SNTR de 21 entreprises du secteur lui transfère l'ensemble des biens, droits, obligations ainsi que les entreprises de transport public de marchandises et certaines entreprises de transport de voyageurs qui étaient placées sous la tutelle de l'ONT.

L'ordonnance n° 67-130 du 22/07/1967, portant organisation du transport Oterrestre, définit, notamment : en titre 1 : les transports publics revêtant un intérêt général relèvent du monopole de l'Etat et en application de celle-ci désigne la SNTR pour exécuter les transports routiers de marchandises en Algérie.

L'ordonnance n° 71-73 bis du 13/11/1971 portant création de la société Nationale des transports de voyageurs (SNTV), qui lui transfère la partie de la SNTR liée à l'activité de transport de voyageurs et les éléments d'exploitation qui s'y rapportent, ce qui spécialise la SNTR dans la prise en charge du transport routier de marchandises seulement.

Jusqu'à la fin des années 1980, la SNTR assurait le Monopole de l'affrètement en Algérie avant de voir le marché du transport des marchandises ouvert à la concurrence en 1987.

La SNTR a été érigée en Entreprise Publique Economique, Société Par Actions, le 31 décembre 1990. Elle fût l'une des plus grandes entreprises de transport au monde avec un parc de plus de 2500 Unités motrices de 20 Tonnes et Plus. Elle fut une société pionnière dans le grand sud. Elle continue à être un des seuls vecteurs de survie pour les populations des zones enclavées et éloignées de notre pays, elle approvisionne AIN GEZZAM, TIMIMOUNE, BORDJ BADJI MOKHTAR et les autres contrées éloignées.

2) Organisation du groupe SNTR :

Depuis 2002, date effective de la filialisation, la SNTR est devenu un groupe industriel composé d'une société mère et de sept filiales centrées chacune sur un corps de métier, à savoir : « AGEFAL », « LOGISTICS », « SASPS », « FORMATION SPA », « SOLITRANS », « transports » et « AGS » avec un capital social de 2.000 millions de dinars algériens, entièrement détenu pour le compte de l'État par le SGP FIDBER.

✓ La société Agence de Gestion du Fret d'Algérie "AGEFAL" SPA :

Au capital de 200 MDA qui assure la gestion du fret et la commission de transport. Elle couvre l'ensemble des pôles générateurs de fret routier sur le territoire national. Elle est organisée en cinq (05) agences ou plateformes régionales de fret et dispose de quarante (34) centres de fret qui constituent son réseau commercial à travers le territoire. Elle est chargée de l'activité d'affrètement des moyens de transport tiers.

✓ La Société Algérienne de Surveillance et de Prestation de Services (SASPS) :

Il convient de noter que la Société nationale de transports Routiers a établi une quatrième filiale en 2010, la Société Algérienne de Surveillance et de Prestation

de Services (SASPS). Société avec responsabilité limitée avec un capital de 1 million de dinars.

✓ **TRANSPORT :**

Qui est une filiale détenue à 100% par la SNTR, elle a été créée en 2002 et suit les normes ISO 9001-2008. Elle assure les transports routiers conventionnels, spécifique et spéciaux mais également la logistique telle que la rupture de charge de stockage intermédiaire et la manutention

✓ **SOLITRANS :**

Cette société active comme agence de l'informatique, d'études et de conseil en informatique (consulting), de commerce de gros de matériel informatique et de machines de bureau, d'installation de réseaux de traitement de données et import-export de tous matériels et produits liés au domaine de la télécommunication et la radiocommunication.

✓ **SNTR AGS :**

Qui est une filiale détenu à 100% par la SNTR, elle a été créée en 2013. Elle a pour son actif : des services de logistique portuaire, des plates formes logistiques de 100000m², des entrepôts sous douanes de 45000 m² et des ports secs de 50000m².

✓ **Les participations du Groupe SNTR :**

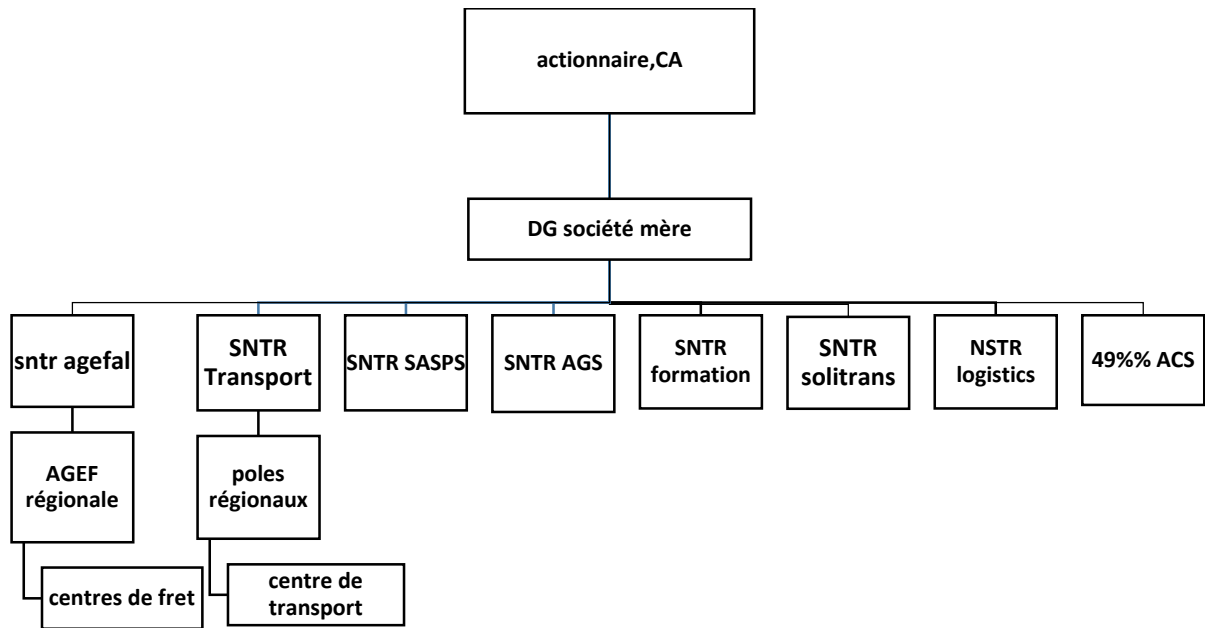
En plus des filiale le Groupe SNTR est actionnaire de l'A.C.S (Algérien Containers Services) SPA au capital de 142 MDA, dont la SNTR détient à hauteur de 49% du capital, 51% part de l'Entreprise Portuaire d'Alger (EPAL), elle est chargée du traitement des conteneurs en zone sous douane (Port Sec), à Rouïba.¹

✓ **SNTR FORMATION :**

La société école de formation assure le conseil, l'assistance, l'évaluation et la conception de programmes de formation, pour les établissements privés de formation professionnelle, d'auto-écoles et d'écoles de conduite.

¹ Document interne du groupe SNTR, direction de l'audit et du contrôle de gestion(DAC), p :8.

Schéma13 : l'organigramme du groupe SNTR.



Source : document interne de la direction audit et contrôle de gestion.

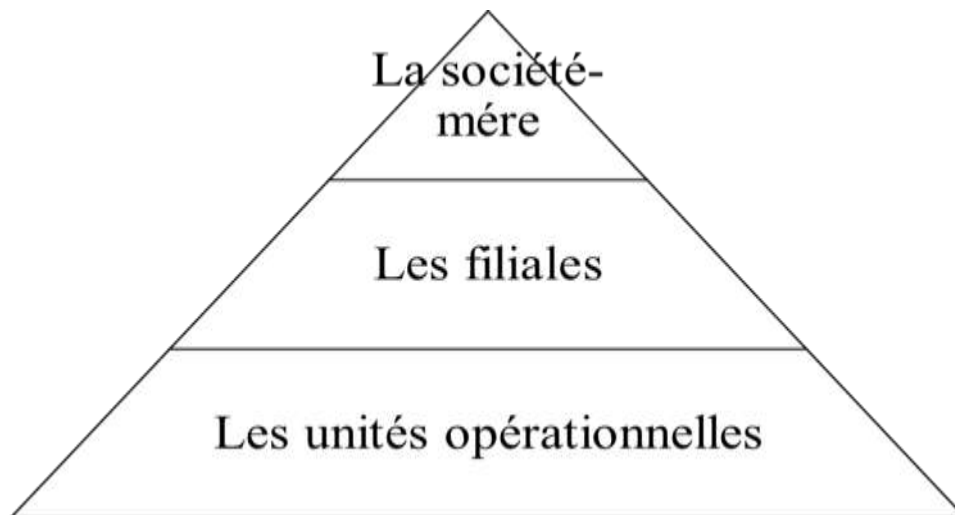
3) Structure du groupe SNTR :

La structure organisationnelle du groupe est sous forme pyramidale de trois niveaux avec au sommet la société mère, au milieu les filiales et à la base les unités opérationnelles

- **La société-mère** : appui la direction générale dans ses fonctions d'établissement et orientation sur les axes stratégiques des filiales, qui se construit avec l'implication des responsables des filiales et d'unités opérationnelles ;
- **Les filiales** : organisées, autour les grands métiers de groupe à savoir : Le transport, Le fret, La logistique, La maintenance, Le système d'information et La formation professionnelle, ces filiales sont responsables de leurs résultats (compte de résultat) ainsi que la rémunération des capitaux employés. Ils élaborent des stratégie de développement qui seront validée par la direction générale en s'alignant sur la stratégie du groupe en assurant de manière adaptée la cohérence, la coordination et la synergie de leurs unités opérationnelles.
- **Les unités opérationnelles** : sont constituées d'une ou plusieurs sociétés coordonnées par le responsable de l'unité opérationnelle. Elles couvrent une zone géographique (Est, Ouest, Centre et sud). Elles sont responsables de leurs résultats opérationnels, leur performance et du pilotage de leur politique commerciale.

L'organisation du groupe en trois niveaux lui confère une certaine réactivité qui demeure indispensable dans un environnement de plus en plus concurrentiel notamment avec l'ouverture de l'activité du transport par route au secteur privé. Ainsi avec cette organisation le groupe SNTR adopte une politique d'accroissement de sa part de marché tout en veillant à bien satisfaire sa clientèle d'une part, et la rentabilité et la santé financière d'autre part.

Schéma 14 : Triangle de l'organisation du groupe SNTR.



Source : document interne de la direction audit et contrôle de gestion.

4) Missions du groupe SNTR (société mère) :

- Elabore la stratégie du groupe et donne les orientations sur les axes de Développement stratégiques des filiales ;
- Influence le choix des activités de filiales ;
- Contrôle la politique d'investissement et de désinvestissement ;
- Supervise ou mène les opérations internationales ;
- Impulse les relations entre les filiales et encourage ou impose des relations favorables aux synergies de groupe ;
- Oriente les politiques fonctionnelles en particulier la politique financière relative au haut du bilan : augmentation du capital, financement des investissements, politique d'autofinancement et d'endettement, la politique de distribution des dividendes et la politique des ressources humaines relative aux cadres supérieurs ;
- Supervise les relations bancaires et définit les seuils des besoins de financement du fonds de roulement ;
- Prend en charge le management transversal « management des interdépendances », en particulier la trésorerie, la recherche-développement, les

orientations sur la gestion des gros clients, la logistique commune, la formation...

- Elabore la politique sur les ressources en particulier les ressources financières, technologiques et humaines ;
- Approuve la stratégie des filiales ;
- Négocie et coordonne les grands contrats et en assure le suivi de leur exécution;
- Oriente la politique de communication interne ;
- Définit et assure la mise en œuvre de la politique de communication externe du groupe ;
- Définit le cadre général des systèmes d'organisation et de gestion.

⇒ **Les principales missions :**

Le groupe SNTR possède un portefeuille d'activité diversifié mais complémentaire avec ses filiale qui opèrent principalement dans le domaine de transport de marchandise par route, ajouter à cela la filiale SASPS qui propose des prestations de service d'ordre sécuritaire et de surveillance.

Les domaines d'activités principales du GROUPE SNTR sont :

- ✓ Transport conventionnel : (Plateaux, Porte-conteneur).
- ✓ Transport spécifique : (Citernes : carburant, bitume, ciment, eau).
- ✓ Transport spéciaux : (Porte engin, Fardières) et Transport exceptionnel : SR modulables de 50 à 240 T).
- ✓ Transport international : (Plateaux, citernes...).
- ✓ Maintenance et assistance.
- ✓ Gardiennage, sécurité et prestations de services.
- ✓ Logistique : dont l'investissement est en phase de démarrage représente à l'état actuel 1% de CA annuel.

Le groupe SNTR réalise une évolution continue dans les créneaux suivants :

- ✓ l'affrètement et commission de transport,
- ✓ le transport spécifique, exceptionnel et particulièrement le conventionnel,
- ✓ la maintenance et l'assistance.

Tableau 4 : Les activités du groupe SNTR.

Segments	Part de volume d'affaires	Part de Marché	Taux de croissance du marché
Spécifique	62%	Forte	Moyenne
Conventionnel	29%	Forte	Forte
Spécial exceptionnel	4%	Faible	Faible
International	1%	Moyenne	Faible
Logistique	1%	Faible	Faible
Maintenance et assistance	2%	Faible	Forte
Gardiennage et prestations de Services	1%	Faible	Forte

Source : Rapport de gestion 2012 du groupe SNTR.

5) Objectifs du groupe SNTR :

- Prévenir toutes formes de risque pour notre personnel et l'environnement et Maîtriser les risques au travers de plans d'actions définis ;
- Accroître la sécurité de notre personnel, partenaires et visiteurs présents sur nos sites
- Veiller en permanence que l'ensemble de nos activités respecte les exigences environnementales et sécurité, applicables à notre entreprise ;
- Gérer et analyser les causes des incidents n'ayant pu être prévenus ;
- Progresser continuellement en collaboration avec nos partenaires, via le partage d'expérience et les suggestions individuelles ou collectives ;
- Maîtriser les déchets produits dans nos ateliers et lors de nos interventions clientèles ;
- Maîtriser nos consommations d'énergie (carburant, électricité, gaz) ;
- Impliquer chaque collaborateur dans l'atteinte des objectifs fixés ;
- Développement du transport routier.

Sous-section 02 : Le service audit et contrôle de gestion : présentation, organigramme et missions du service.

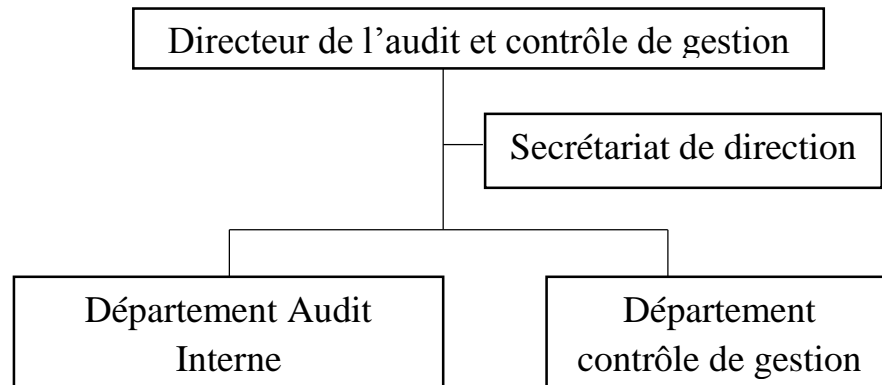
1) Présentation du service d'accueil :

Le stage qu'on effectue en ce moment se déroule au sein de la société mère, plus exactement à la direction centrale de l'audit et du contrôle de gestion du groupe de SNTR. Dans ce département ; nous pouvons citer les principaux utilisateurs de ce département :

- ✓ Directeur de l'audit et de contrôle de gestion ;
- ✓ Secrétariat de direction ;
- ✓ Département audit interne ;
- ✓ Département contrôle de gestion.

2) Organigramme du service :

Schéma 15:l'organigramme du service audit et contrôle de gestion.



Source : Document interne du groupe SNTR, direction de l'audit et du contrôle de gestion(DAC).

3) Missions du service contrôle de gestion au sein de la SNTR :

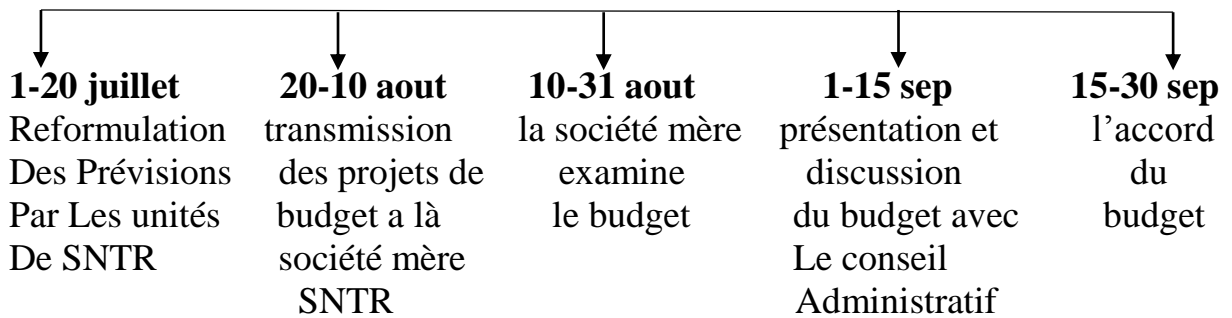
- ✓ L'élaboration des tableaux de bord mensuels consolidés du groupe SNTR à l'intention de la société de gestion et de participation ;
- ✓ Le contrôle de conformité des tableaux de bord des filiales et de la société mère à l'intention de la société de gestion et de participation ;
- ✓ Elaboration des données statistique du groupe SNTR à l'intention du ministère des transports ou de tout autre organisme ;
- ✓ L'élaboration des différents rapports d'activité et de gestion du groupe SNTR pour le compte du conseil d'administration de la société mère ;
- ✓ La confection du budget consolidé du groupe SNTR.

Section 02 : les pratiques du contrôle budgétaire au sein de l'entreprise SNTR.

Sous-section 01 : La démarche budgétaire : lancement, élaboration et moyens.

1) Lancement de la campagne budgétaire :

Les unités de SNTR disposent d'un délai de 20 jours, c'est-à-dire avant le 20 juillet pour reformuler leurs prévisions.



Phase 1 : Le contrôle budgétaire a priori :

Dans le souci d'instaurer un esprit de rigueur dans la gestion et d'éviter les dépenses inconsidérées, il sera institué un contrôle a priori pour les dépenses d'exploitation ainsi que les dépenses relatives à l'approvisionnement en marchandise à commercialiser.

L'ordonnateur d'une dépense ayant trait soit aux dépense d'exploitation soit aux achats doit établir une fiche suiveuse en double exemplaire selon model joint en annexe (1.2.3.4), qu'il transmettra à la structure budget accompagnée des pièces justificatives (copie de contrat, convention, facture, état de paie, décision etc...).

A la réception des documents justificatifs, la structure budget dois vérifier la sincérité et l'exactitude avant de procéder aux opérations suivantes :

❖ Compléter les rubriques suivantes de la fiche suiveuse :

- ✓ N° et date ;
- ✓ Désignation du poste budgétaire ;
- ✓ Rappel du montant prévisionnel du poste ;
- ✓ Engagement cumulés.

❖ Transcrire sur un registre de suivi chronologique ouvert à cet effet les renseignements de la fiche suiveuse, à savoir :

- ✓ N° et date ;
- ✓ Désignation du poste budgétaire ;

- ✓ Montant de l'engagement ;
- ✓ Engagement cumulés ;
- ✓ Ordonnateur ;
- ✓ Observation.
- ❖ **Renvoyer l'original de la fiche suiveuse visée à l'ordonnateur avec les pièces justificatives**
- ❖ **Procéder au classement du double de la fiche suiveuse :**

Une fois toutes ces opérations effectuées, le responsable financier de l'unité ou de l'entreprise peut alors exécuter la dépense ordonnancée tout en respectant les règles comptable édictées par la loi.

Phase 2 : le dépassement budgétaire :

Il se peut qu'avant la clôture de l'exercice considéré les crédits prévus au titre des achats et charges de fonctionnement de l'unité soient entièrement consommés.

Nous nous trouvons alors en situation de dépassement budgétaire.

Dans ce cas, la procédure d'ordonnancement et de visa reste en vigueur, toutefois, le visa de la fiche suiveuse ne sera plus donné par le service budget ; mais par la direction général de l'entreprise.

Après avoir procédé normalement aux opérations de vérification ; la structure budget transmet la fiche suiveuse en double exemplaire ainsi que les documents justificatifs à la direction général pour visa. Après retour, il garde le double visé et transmet l'original à l'ordonnateur.

Si la fiche suiveuse n'est pas visée par la direction générale le paiement ne peut avoir lieu.

Phase 3 : Nature et périodicité du suivi :

Le suivi de l'exécution du budget a pour but d'évaluer périodiquement les réalisations et de les comparer aux prévisions afin d'évaluer les performances.

Cette action permettra à l'entreprise de voir si la gestion est conforme à la politique générale décidé par elle.

Le cas échéant, cela permettra aussi et surtout, la prise de décision en connaissance de cause.

Le suivi de l'exécution du budget d'exploitation sera assuré chaque mois et fera l'objet d'un rapport de chaque unité à l'entreprise et d'un rapport consolidé de l'entreprise.

Le rapport mensuel d'exécution du budget comprend deux parties :

- a) Les canevas (maquette) de saisi d'information ;
- b) Les commentaires et explication des écarts.

Les phases de saisi de l'information doivent être conforme aux annexes de (1à4) et qui doit mesurer :

Les prévisions ; les réalisations et les écarts du mois,

Les prévisions ; les réalisations et les écarts cumulés.

Phase4 : approbation définitive :

Les projets de budgets définitifs sont transmis à la structure de consolidation qui doit mettre en forme le projet du budget définitif avant le 10 du mois aout.

Entre le 10 et le 31 du mois aout, le comité de direction de l'entreprise examine et approuve le projet de budget de l'entreprise, compte tenu des remarques, observation, rectification qu'il aura formulée entre le premier et le 15 du mois septembre le budget de l'entreprise est présenté et discuté avec le conseil d'administration. Apres son approbation définitive, il est transmis aux organes externes intéressés (banque, fond de participation....etc.)

2) Elaboration du budget :

C'est à la charge de la direction audit et contrôle de gestion qu'incombe la responsabilité du contrôle budgétaire. La dimension budgétaire occupe une place très importante au sein du GROUPE SNTR, 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.

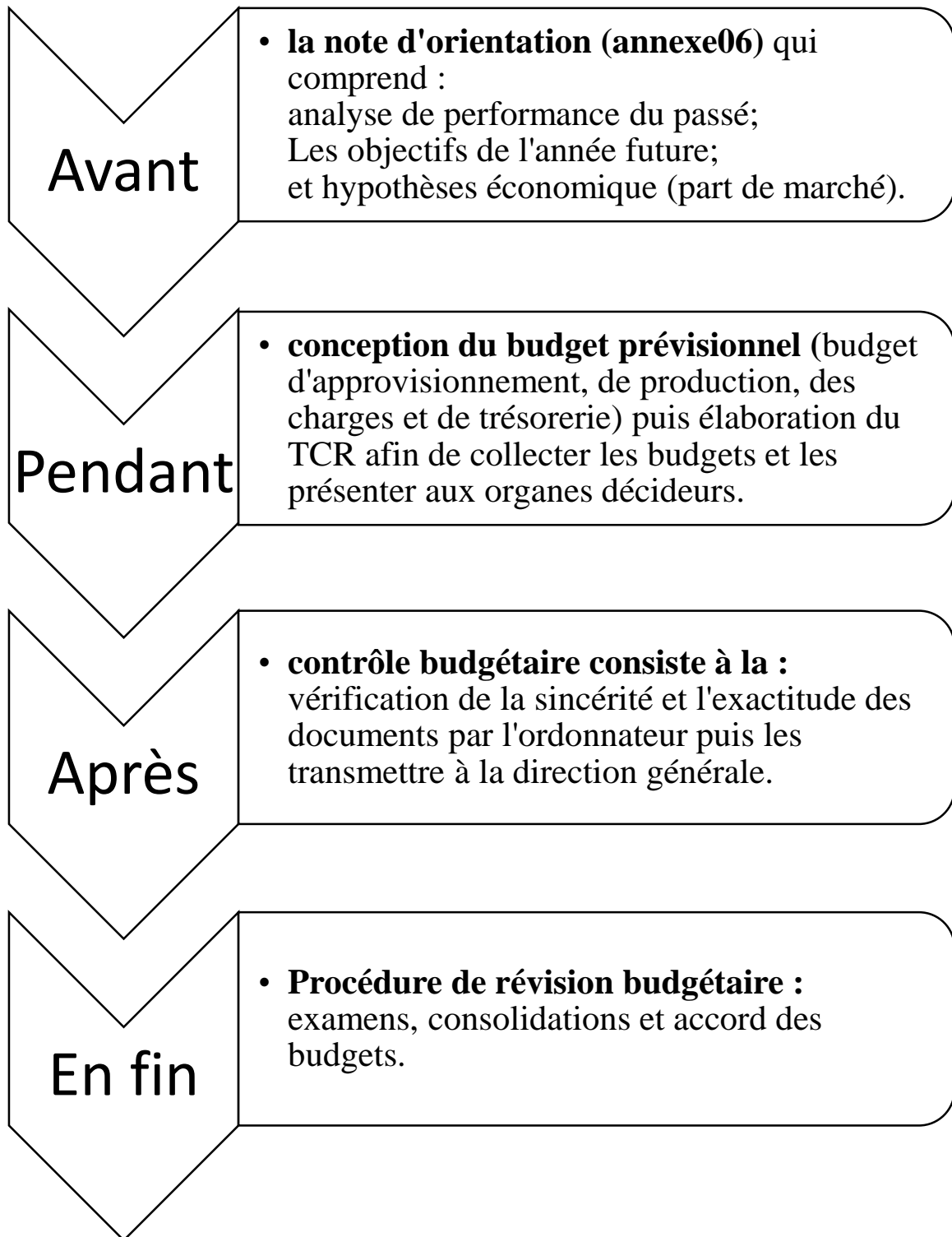
Dans le souci d'instaurer un esprit de rigueur dans la gestion et d'éviter les dépenses inconsidérées, un contrôle à priori est institué pour les dépenses d'exploitation ainsi que les dépenses relatives à l'approvisionnement en marchandises à commercialiser

L'étape d'élaboration des budgets au niveau de SNTR dans le service audit et contrôle de gestion est programmé suite à la détermination des points suivants :

- ✓ Des objectifs d'enlèvements (chargement) annuels ;
- ✓ Objectifs programme de développement (investissement) annuels.

- ✓ Le niveau des charges qui intervient pour la réalisation des investissements.

Schéma 16 : L'élaboration du budget (annexe N°5).



Source : document interne de la direction audit et contrôle de gestion.

3) Moyens du contrôle budgétaire :

L'ordonnateur d'une dépense ayant trait soit aux dépenses d'exploitation soit aux achats doit établir une fiche suiveuse qui contient la nature de la dépense le nom du fournisseur ou bien son code, pièces justificative, le montant...etc. en double exemplaire selon modèle joint en annexe N°7, qu'il transmettra à la structure budget accompagnée des pièces justificative (copie de contrat, convention, factures , état de paie, décisions etc...).

A la réception des documents justificatifs, la structure budget doit vérifier la sincérité et l'exactitude avant de procéder aux opérations suivantes :

- Compléter les rubriques de la fiche suiveuse :
- Transcrire sur un registre de suivi chronologique ouvert à cet effet les renseignements de la fiche suiveuse
- Renvoyer l'originale de la fiche suiveuse visé à l'ordonnateur avec les pièces justificatives
- Procéder au classement du double de la fiche suiveuse.

La fiche suiveuse est le meilleur moyen pour le contrôle budgétaire selon les auditeurs et les contrôleurs de gestion de la SNTR.

- ✓ La fiche suiveuse n'est pas le seul moyen du contrôle il aura aussi des tableaux de suivi des réalisations que de tableau prévisionnels relatifs à chaque budget. Excepté le tableau des comptes des résultats (TCR) ;
- ✓ Les commentaires et explications des écarts se feront sur la base des totaux de chaque tableau et concerneront aussi bien le mois considéré que les cumules ;
- ✓ Le rapport mensuel de l'unité doit parvenir à l'entreprise avant le 10 suivant du mois considéré.

Sous-section 02 : La démarche d'interprétation du contrôle budgétaire.

1) Les tableaux des prévisions et réalisations avec l'analyse des écarts budgétaire :

Tableau 5 : Tableau des ventes et produits annexes (chiffre d'affaire).

Valeur en DA

Désignation	réal.2012	Prévision2013	Réali.2013	T.R.O en %	évolution en %
vente de marchandise	1 155 147,92		990 627,07		-14%
chiffre d'affaire transport	1 629 083 985,33	2 459 030 000	1 742 213 553	71%	7%
autre prestation	207 581,11		791 577,40		281%
R.R.R. accordé	271 094,88				-100%
Prestation logistique	66 515 186,92	45 600 000	90 050 569,41	197%	35%
vente et produit annexes	1 697 232 996,16	2 504 630 000	1 834 046 327	73%	8%

Source : document interne de la direction audit et contrôle de gestion.

R.R.R. : rabais remise ristourne

T.R.O : Taux de réalisation d'objectif

T.R.O = réalisation 2013/prévision 2013

Evolution = (réalisation 2013/ réalisation2012)-1

a) Analyse des évolutions du tableau ci-dessus :

Les ventes et produits annexes ont affichés, durant cette période, un total de 1 834 046 372 soit une hausse de 8% par rapport à ceux réalisé en 2012 et 73% de l'objectif (prévision) cela est induit par quelques imprévus tel que :

- ✓ L'augmentation du chiffre d'affaire transport de 7%
- ✓ L'augmentation des prestations logistiques de 35% comparativement à celle réalisé en 2012.

b) Analyse des écarts budgétaire du tableau ci-dessus :

Taux de réalisation d'objectif de prestation logistique est à 197% car cette filiale n'existait pas avant l'année 2012 elle s'est créée au début de cette année et durant l'année 2013 elle a exploité d'autre site par lesquelles elle a pu faire d'autre marché et en gagner plus que prévu.

Tableau 6 : Tableau des autres charges opérationnelles.

Désignation	réal.2012	Prévision 2013	Réali.2013	T.R.O en %	évolution en %
redevance société mère	8 683 200	8 683 200	8 683 200	100%	0%
amande et pénalité	2 011 954	204 000	3 323 295	1629%	65%
jeton de présence	504 000	504 000	552 000	110%	10%
moins-value sur sortie actif			4 884 742		
autre charge opérationnelle	5 854 715	144 000	5 283 583	3669%	-10%
autre charge opérationnelle	17 053 869	9 535 200	22 726 820	238%	33%

Source : document interne de la direction audit et contrôle de gestion.

a) Analyse des évolutions du tableau ci-dessus :

Les autres charges opérationnelles ont affichés durant cette période un total de **22 726 820 DA** soit une hausse de 33% par rapport à la réalisation de 2012 et 238% des objectifs fixés. Cela a est induite par :

- ✓ L'augmentation des amendes et pénalités de 65% par rapport à l'année 2012
- ✓ L'augmentation de jeton et présence de 10% par rapport à l'année 2012

b) Analyse des écarts budgétaire du tableau ci-dessus :

- ✓ Taux de réalisation d'objectif des amendes et pénalités est à 1629 % car ce genre d'amende ne peut pas être gérer par l'entreprise elle-même car la plupart du temps c'est la faute des chauffeurs qui roulent a une grande vitesse ou qui ne respectent pas le code de la route ou qui ne contrôlent pas leurs véhicules.
- ✓ Taux de réalisation d'objectif des autres charges opérationnelles est de 3669% est dû à cause des évolutions des sous compte c'est-à-dire d'autre frais divers tel que la constitution et les tracteurs reformés.

Tableau 7 : Tableau des autres produits opérationnels.

Désignation	réal.2012	Prévision2013	Réali.2013	T.R.O en %	évolution en %
Commission AGEFAL (5%)	367 267 922	358 257 130	412 548 838	115%	12%
produit gasoil	47 668 701	31 295 010	50 248 621	161%	5%
plus-values s/cession d'immobilisation	60 504 693		6 307 564		-90%
vente ferraille	1 293 060		621 000		-52%
autre produit divers	82334071	32139400	120918893	376%	46%
autre produit opérationnels	559 068 447	421 691 540	590 644 916	140%	6%

Source : document interne de la direction audit et contrôle de gestion.

a) Analyse du tableau ci-dessus :

Les autres produits opérationnels ont progressé de 6% par rapport à l'année écoulée à cause de :

- ✓ L'augmentation de la commission AGEFAL de 12% suite à l'élévation du chiffre d'affaire affrétés.
- ✓ L'augmentation des produits gas-oil de 5%.
- ✓ L'augmentation des autres produits divers de 46%.
- ✓ Augmentation des autres produits opérationnels qui représentent essentiellement les prestations de maintenance pour les affrétés avec un taux d'évolution de 6%.

b) Analyse des écarts budgétaire du tableau ci-dessus :

- ✓ Taux de réalisation d'objectif de commission AGEFAL est de 115% et cela est expliqué par le fait qu'AGEFAL a pu augmenter son marché des affaires de 5%.
- ✓ Taux de réalisation d'objectif de produit gasoil est de 161%, ils ont fait des prévisions selon l'année 2012 et non selon les kilométrages réalisés.
- ✓ Taux de réalisation d'objectifs des Autres produits divers est 376% est cela est expliqué par la vente des véhicules reformés et ferraille pour ne pas requérir de grandes pertes.

Tableau 8 : Tableau des achats consommés.

Désignation	réal.2012	Prévision2013	Réali.2013	T.R.O en %	évolution en %
Marchandise vendu/M+	1 397 780		1 920 342		37%
gasoil consommé	189 538 904	198 327 180	179 591 971	91%	-5%
Lubrifiant et graisse consommé	21 878 330	30 092 330	23 812 970	79%	9%
P/R consommé	93 748 969	219 153 670	157 073 819	72%	68%
pneumatiques consommées	87 160 564	118 000 000	85 494 544	72%	-2%
Batterie consommées	7 949 741	7 185 330	9 912 037	138%	25%
Produit cantines consommé	11 268 765	11 760 000	12 148 656	103%	8%
Fourniture Elect.et Quinc. Consommé	4 448 558	1 810 000	9 836 546	543%	121%
autres consommations	31 764 179	28 869 870	38 303 762	133%	21%
achats consommées (1)	449 155 790	615 198 380	518 094 647	84%	15%
CA (02)	1 697 232 996	2 504 630 000	1 834 046 327	73%	8%
Ratio1 : (01)/(02)	26%	24%	28%		

Source : document interne de la direction audit et contrôle de gestion.

a) Analyse du tableau ci-dessus :

- ✓ Diminution du gasoil consommé de 5% et diminution du pneumatique consommé de 2%.
- ✓ Les achats consommés ont augmenté de 15% comparativement à l'année écoulée suite essentiellement à l'augmentation des consommation des pièces de rechange, lubrifiant, graisse et batteries après la prise en charge de l'activité maintenance au niveau des centre de SNTR TRANSPORT. Par rapport au budget les achats consommés ont réalisé un taux de 84% de l'objectif fixé.

b) Analyse des écarts budgétaire du tableau ci-dessus :

- ✓ Taux de réalisation d'objectif de batterie consommé est à 138% c'est une possibilité de changement de batterie.
- ✓ Taux de réalisation d'objectif de fourniture et Electricité est à 543% est dû des remplacements de quelques éléments inattendus augmentation des prix des produits chimiques.

- ✓ Taux de réalisation d'objectifs des autres consommations tel que l'eau, électricité et cantine ne peuvent être contrôlable. il y'a toujours des hauts et des bas c'est par rapport aux comportements des employés.

Tableau 9 : Tableau des charges de personnel.

Désignation	Réal-2012	Prév-2013	Réal-2013	T.R.O en %	Evolution en %
Salaires globaux	295 874 605,41	331 803 800	352 509 760,69	106%	19%
Indemnités diverses	10 099 360,57	5 603 840	4 878 195,43	87%	-52%
Indemnités travail posté et permanence	12 035 872,89	1 237 720	8 240 577,49	666%	-32%
Congés payés	22 342 549,69	23 760 840	38 035 602,16	160%	70%
Provision congés payés	38 507 433,12		45 143 150,70		17%
Charges sociales et CNAS	110 356 551,11	134 100 040	131 719 111,54	98%	19%
Indemnités de zone	27 170 026,94	23 545 320	32 745 795,91	139%	21%
Primes de performance	70 093 470,92	111 362 980	84 535 277,67	76%	21%
Primes exceptionnelle	11 988 209,46	10 857 960	13 180 767,48	121%	10%
Prime de panier	26 985 900,00	27 638 690	35 429 176,45	128%	31%
Suplem fami	11 331 384,98	8 489 280	12 387 405,11	146%	9%
Charges ouvres sociales	15 120 298,22	10 315 390	11 278 800,63	109%	-25%
Provision charges soc.cnasat	7 830 766,41		11 661 961,69		49%
Autres	25 301 286,35	34 346 600	34 937 094,47	102%	38%
CA (hors commissions : (2))	685 037 716,07	723 062 460	816 682 677,42	113%	19%
CA	1 697 232 996	2 504 630 000	1834046327	73%	8%
Ratio 1 : (1)/(2)	40%	29%	45%	+16 point	+5 point

Source : document interne de la direction audit et contrôle de gestion.

a) Analyse des évolutions du tableau ci-dessus :

Les charges du personnel ont progressé de 8% par rapport à l'année écoulée et 73% de son objectif à cause de :

- ✓ L'augmentation des congés payés de 70%
- ✓ L'augmentation des charges sociales et CNAS et des salaires globaux de 19 %.
- ✓ L'augmentation des indemnités des zones et prime de performance de 21%
- ✓ L'augmentation des prix exceptionnels de 10%
- ✓ L'augmentation de prime de panier de 31%
- ✓ L'augmentation de supplémentaire de famille de 9%
- ✓ Diminution de l'indemnité travail posté et permanences de 32%
- ✓ Diminution des charges œuvres social de 25%.

b) Analyse des écarts budgétaire du tableau ci-dessus :

- ✓ Taux de réalisation d'objectif de salaires globaux est à 106%, cela est induit par la décision interne d'augmentation des salaires.
- ✓ Taux de réalisation d'objectif des indemnités travail posté et permanence est à 66% ceci est une erreur par le personnel.
- ✓ Taux de réalisation d'objectif des congés payés est à un taux de 160% durant l'année l'entreprise s'est rendu compte que plusieurs employés on plusieurs mois de congé.
- ✓ Taux de réalisation d'objectif des primes de panier des suppléments de famille et charges social c'est suite à des décisions internes.

Ration1 : CA hors commission par rapport aux chiffre d'affaire : les charges du personnelle représente 45% du chiffre d'affaire global soit une augmentation de 5 points par rapport à celui enregistré à l'année écoulée.

2) Tableau des soldes intermédiaires de gestion :

Tableau 10 : Tableau des soldes intermédiaires de gestion.

Désignation	Réal-2012	Prév-2013	Réal-2013	T.R.O en %	EVOL en %
Valeur ajoutée :	688 385 739	1 521 200 670	823 535 280	54%	20%
Excédent brut d'Exploitation :	- 47 497 064	739 195 290	- 41 374 476	-6%	-13%
Résultat opérationnel	68 589 389	482 962 580	139 209 026	29%	103%
Résultat financier	- 8 990 649	- 115 453 050	- 88 706 207	77%	887%
Résultat net des activités ordinaires	60 389 505	367 509 530	35 648 101	10%	-41%

Source : document interne de la direction audit et contrôle de gestion.

a) Analyse des évolutions du tableau ci-dessus :

La valeur ajoutée :

La valeur ajoutée a augmenté de 20% comparativement à 2012 suite à l'augmentation des ventes et produits annexes et la baisse de 1% des services extérieurs et autres consommations. Par rapport aux objectifs un taux de 54% a été réalisé.

L'excédent brut d'exploitation :

Les frais de personnel ayant consommés 99% de la valeur ajoutée dégagée durant cette période et les impôts et taxes représentent 6%, SNTR TRANSPORT affiche une insuffisance brut d'exploitation de – 41 374 475.74 DA.

Le résultat opérationnel :

Malgré une insuffisance brut d'exploitation, SNTR TRANSPORT a pu dégager un résultat opérationnel positif de **139 209 025.87 DA**, après la constatation de 590 644 915.24 DA comme autres produits opérationnels, et 53 527 739.04 DA comme reprise sur perte valeur et provision contre un résultat de

68 589 389.04 DA enregistré l'année écoulée.

Le résultat financier :

Avec la constatation des intérêts sur dettes leasing et l'intérêt sur CMT BNA, L'entreprise a réalisé un résultat financier négatif de 88 706 207.16 DA.

Le résultat net de l'exercice :

Avec un résultat opérationnel positif de 139 209 025.87 DA et un résultat financier négatif de 88 706 207.16 DA, SNTR TRANSPORT à dégager un résultat net bénéficiaire de 35 648 100.59 DA, après constatation de l'impôt différé et l'impôt consolidation fiscale groupe.

b) Analyse des écarts budgétaire du tableau ci-dessus :

✓ Taux de réalisation d'objectif de la valeur ajouter est à 54% en vue que la valeur ajoutée est la différence entre la production et la consommation alors l'écart s'explique comme suite, l'entreprise n'est pas arrivé à contrôler ces consommations.

- ✓ Taux de réalisation d'objectif de l'excédent brut d'exploitation est à -6% et ceci est lié à l'augmentation des charges du personnel sur la valeur ajoutée c'est-à-dire leur dépenses sur le personnel est supérieure à leur recette.
- ✓ Taux de réalisation d'objectif de résultat opérationnel est 29% cela est lié à l'augmentation des 5% des affaires de AGEFAL.
- ✓ Taux de réalisation d'objectif des résultats net des activités ordinaire est à 10% c'est une faute de surestimation de la part du personnel.

Tableau 11 : Tableau des soldes intermédiaires de gestion (PREVISION 2013).

U=MILLIERS D

	JANVIER	FEVRIER	MARS	AVRIL	MAI	JUIN	JUILLET	AOUT	SEPTEMB	OCTOB.	NVEMB.	DECEMB.	CLOTURE
PRODUCTION DE L'EXERCICE	178094,17	184634,17	189714,17	194554,17	199314,17	198034,17	259554,17	257754,17	259754,17	260354,17	260654,17	260554,17	2702970
CONSOMMATION DE L'EXERCICE	86525,8	85864,08	88323,56	88021,58	89197,33	89524,54	102043,57	98209,33	100788,91	99107,31	100284,91	98683,28	1126574,22
VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION	91568,37	98770,09	101390,61	106532,59	110116,84	108509,63	157510,6	159544,84	158965,26	161246,86	160369,26	161870,89	1576395,78
EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION	31145,17	38411,3	33889,14	44779,54	48044,67	46854,5	88505,35	92933,27	89862,18	92694,38	91997,76	92931,9	792049,1
RESULTAT OPERATIONNEL	28550,16	35542,91	30618,01	41247,45	44107,44	42755,09	52102,12	56342,12	52978,82	55647,64	54625,06	55368,45	549885,21
RESULTAT FINANCIER	-21115,96	-21115,96	-21115,96	-21115,96	-21115,96	-21115,96	-21115,96	-21115,96	-21115,96	-21115,96	-21115,96	-21115,96	-253391,49
RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS													
RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES	7434,2	14426,95	9502,05	20131,49	22991,48	21639,13	30986,16	35226,16	31862,86	34531,68	33509,1	34252,49	296493,72
RESULTAT EXTRAORDINAIRE	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
RESULTAT NET DE L'EXERCICE	7434,2	14426,95	9502,05	20131,49	22991,48	21639,13	30986,16	35226,16	31862,86	34531,68	33509,1	34252,49	296493,72

Source : document interne de la direction audit et contrôle de gestion.

Tableau 12 : Tableau des soldes intermédiaires de gestion (REALISATION 2013).

	JANVIER	FEVRIER	MARS	AVRIL	MAI	JUIN	JUILLET	AOUT	SEPTEMB.	OCTOB.	NOVEMB.	DECEMB.	CLOTURE
PRODUCTION DE L'EXERCICE	123249153,2	172323806,2	191999898	172982216,3	216394074,3	191558277,3	147318981,2	126684968	115027779,2	121288271,6	114436121,5	212001063,4	1905264610
CONSOMMATION DE L'EXERCICE	66924482,55	76130796,17	79935751,53	91003513,93	87447305,62	140177014,5	65074625,14	66331528,19	71926204,91	72428390,04	84079547,6	180270170,3	1081729331
VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION	56324670,69	96193010,02	112064146,5	81978702,39	128946768,7	51381262,77	82244356,08	60353439,83	43101574,33	48859881,56	30356573,88	31730893,02	823535279,8
EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION	-3748359,56	35773451,27	45236160,76	14277888,05	54272674,24	-61139170,6	13592216,56	-2359310,1	-	-	-	-61464614,93	-
RESULTAT OPERATIONNEL	34855596,59	71965870,41	96296982,61	61200754,82	101262281,8	148110892,9	55943314,32	40450807,76	26108329,03	25194411,19	1500822,54	-227459252,3	139209025,9
RESULTAT FINANCIER	-622934,02	-1748282,23	-1754457,07	-6907079,19	-6770115,88	-6772216,03	-6491310,4	-6348897,28	-6348897,28	-6059582,44	-6169172,92	-32713262,42	-
RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS												-260172514,8	-
RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES	34232662,57	70217588,18	94542525,54	54293675,63	94492165,93	-154883108,9	49452003,92	34101910,48	19759431,75	19134828,75	-4668350,38	-267190003,9	43485329,59
RESULTAT EXTRAORDINAIRE	0	0	0	0	0	0	0	0	-29420,08	0	0	29420,08	0
RESULTATS NET DE L'EXERCICE PREVISIONNELLES	34232662,57	70217588,18	94542525,54	54293675,63	94492165,93	-154883108,9	49452003,92	34101910,48	19730011,67	19134828,75	-4668350,38	-267160583,8	43485329,59

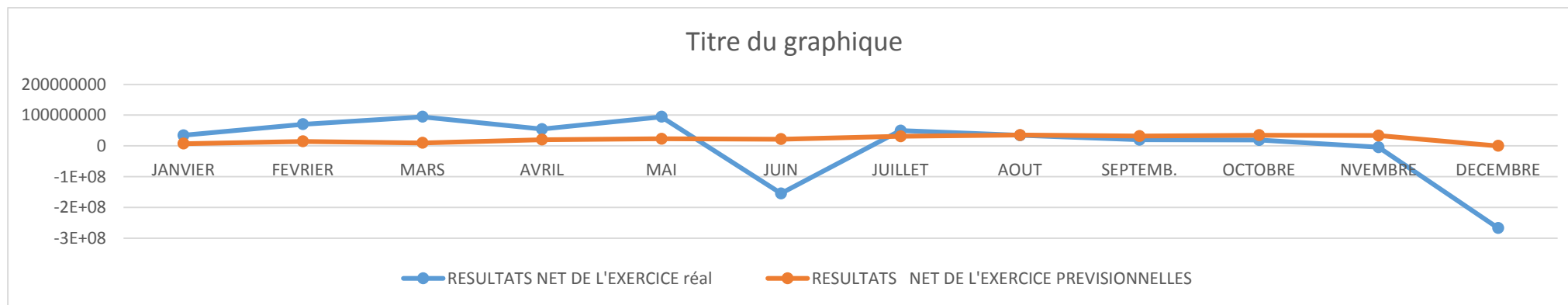
Source : document interne de la direction audit et contrôle de gestion.

Tableau 13 : Tableau des résultats net de l'exercice réel et prévisionnel.

LES MOIS	JANVIER	FEVRIER	MARS	AVRIL	MAI	JUIN	JUILLET	AOUT	SEPTEMB.	OCTOBRE	NVEMBRE	DECEMBRE
RESULTATS NET DE L'EXERCICE réel	34232662,57	70217588,18	94542525,54	54293675,63	94492165,93	-154883108,9	49452003,92	34101910,48	19730011,67	19134828,75	-4668350,38	-267160583,8
RESULTATS NET DE L'EXERCICE PREVISIONNELLES	7434000,2	14426000,95	9502000,05	20131000,49	22991000,48	21639000,13	30986000,16	35226000,16	31862000,86	34531000,68	33509000,1	34252,49

Source : document interne de la direction audit et contrôle de gestion.

Schéma 17 : Graphe des écarts budgétaires mensuels.



Source : Elabore par les étudiants.

Analyse de schéma ci-dessus :

- ✓ La diminution de résultat net de l'exercice a été causée par l'augmentation des charges de personnel et les dotations aux amortissements et les charges financières.

Section 03 : Synthèse et perspectives.

Sous-section 01 : Analyse S.W.O.T et recommandations.

1) Analyse S.W.O.T :

Après notre enquête menée sur la thématique du contrôle budgétaire au sein du groupe SNTR on a révélé les points suivants :

a. Les Points faible :

- Pour le contrôle budgétaire le groupe adopte des outils classiques, simples, et obsolètes (fiche suiveuse et des tableaux de suivi) avec des indicateurs qui renseignent sur la performance passé. Ce qu'on appelle le manque d'innovation des outils du contrôle budgétaire
- Le groupe SNTR ne dispose pas d'une comptabilité analytique dans le domaine de gestion Malgré son importance et son poids dans le domaine de gestion et de management en général, et dans le domaine de la maîtrise des coûts et du budget en particulier qui lui permet d'avoir et avec précision ses coûts et encore moins des coûts ventilés sur les différents centres de responsabilités, elle se limite à proposer des coûts globaux et généraux, qui s'avèrent parfois loin de la réalité.
- Un grand écart entre les réalisations et les prévisions ;
- En observant les missions assignées à la structure Audit et contrôle de gestion qui sont :
 - ✓ La mise en œuvre d'un système de mesure de performance, qui tient compte de la qualité du travail réalisé.
 - ✓ Elaboration des procédures de contrôle budgétaire et contrôle de gestion.
 - ✓ Elaboration des tableaux de bord mensuels du groupe.
 - ✓ Contribution à l'élaboration des rapports d'activité trimestriels, semestriels et annuels du groupe SNTR.
 - ✓ Elaboration des divers travaux statistique mensuels, semestriels et annuels sollicités par le ministère des transports, l'office national des statistiques.
 - ✓ Préparation et réalisation des missions de contrôle et la rédaction des rapports.
 - ✓ La préparation des plans, budgets et comptes d'exploitation prévisionnels consolidés, ainsi que leur actualisation périodique.
 - ✓ Le suivi et le contrôle budget.
 - ✓ Mettre à la disposition des services de l'audit, toutes les informations susceptibles d'orienter leurs activités.
 - ✓ Assurer la maîtrise d'œuvre des systèmes d'information nécessaire au contrôle budgétaire.

On constate que, la majeure partie des missions assignées aux contrôleurs sont des missions de traitement et d'élaboration de données en provenance des tableaux de bord et du contrôle budgétaire et autre sources, ce qui absorbe considérablement leurs temps de travail (environ 80% de leurs temps), leurs

laissant peu de temps (20%) pour être dévoués à rechercher les origines des écarts et à l'analyser et la proposition de solutions pour rapprocher les prévisions des réalisations.

Ce qui se traduit par une sous exploitation du potentiel de la fonction contrôle de gestion en générale, et celui de contrôle budgétaire en particulier.

b. Les Points forts :

- Le contrôle se fait par plusieurs personnes ;
- Le contrôle budgétaire se fait mensuellement dans la société mère après être fait par les filiales d'une façon journalière ;
- Bonne connaissance de tous les enjeux stratégique budgétaire des établissements (ces filiales) et du territoire ;
- Bon contact avec ces clients (tout ce qui concerne le payement) ;
- Le service audit et contrôle de gestion qui est chargé du contrôle budgétaire et composée d'une équipe de jeunes, dynamiques et ambitieux et d'un responsable qualifié.

c. Les Opportunités :

- La seule société publique du transport routier en Algérie pour la marchandise ;
- Permanence du besoin de transport porte à porte irremplaçable ce qui fait gonfler le budget ;
- Repère des contrats avec différents clients dont les plus importants sont (NAFTAL et SONATRACH)

d. Les Menaces :

- Utilisation de ces concurrents (le transport aérospatial et le transport aquatique (maritime)) des outils moderne ;
- Hausse des prix du pétrole : le coût du transport par route augmentera par rapport aux autres modes de transport ce qui porte une mauvaise influence sur le budget ;
- Absence d'investissements lourds qui peut améliorer le budget puisque il se contente du transport routier.

2) Recommandation :

- Dresser des programmes de formation après l'étude des besoins du personnel, ces programmes auront pour objet de sensibiliser de nouvel outil de contrôle ;
- Utilisation de la comptabilité analytique qui sert à connaître les couts détaillés afin de mieux contrôlé ses couts et en particulier son budget. La comptabilité analytique est l'un des moyens indispensables pour optimiser les allocations de ressources dans les entreprises. Elle apporte aux dirigeants des informations utiles à leurs décisions et contribue à l'amélioration de la performance de l'organisation. Elle donnera une interprétation fiable de certains indicateurs financiers et pourra permettre aux dirigeants de prendre les décisions adéquates. Pratiquement, la comptabilité analytique est surtout utilisée dans les entreprises de production et de fabrication. Mais elle est aussi pratique pour les entreprises de prestation de service, elle aide le contrôleur de gestion à connaître les services qui consomment beaucoup en termes de charges. N'oublions pas que la SNTR est classé dans ce type d'entreprise, la comptabilité analytique peut aider le contrôleur, en plus de sa clé de répartition des charges indirectes, à identifier les services les plus consommatrices et de prendre les mesures correspondantes ;
- Améliorer et moderniser son système d'information afin de le rendre efficace en offrant des informations aux personnes concernées dans les bons moments et qu'elles doivent être transparentes pour assurer la fidélité du personnel du groupe ; il est nécessaire de disposer d'au moins d'un logiciel qui permet au contrôleur de visualiser et de traiter rapidement les données chiffrées et d'en découler les résultats. Un logiciel qui permet le suivi sans la fiche suiveuse. L'installation d'un logiciel aide beaucoup le contrôleur à mieux gérer le budget et présente comme avantage un gain de temps, un contrôle rapide et détaillé sur le budget ;
- mise en chômage partiel du personnel navigant qui signifie le changement de la stratégie de distribution des salaires c'est-à-dire mettre le chauffeur en chômage lors d'un problème avec sans véhicule (une panne) ;
- Prise en charge des amendes et pénalité soit par le personnel lui-même (chauffeurs) soit en commun accord entre le personnel navigant et l'entreprise.

Nous espérons une amélioration de la gestion budgétaire compte tenue des recommandations proposées.

CONCLUSION GENERALE

À la fin de notre travail scientifique, ayant porté sur : **l'analyse des écarts budgétaires** d'une entreprise publique, cas de la SNTR, filiale Transport.

Nous sommes partis de la problématique : **Quel est l'état du contrôle budgétaire au sein d'une entreprise algérienne ?**

En menant nos recherches, nous avons recouru à la méthode analytique et descriptive, elles ont été appuyées sur des techniques d'observation, d'interview et documentaire.

Hormis l'introduction et la conclusion, l'analyse des données nous a poussé à les grouper sur trois chapitres à savoir :

- généralités théoriques sur le budget la gestion budgétaire et contrôle budgétaire;
- techniques de prévision et analyse des écarts ;
- cas pratique.

Diriger une entreprise ; c'est prévoir et prendre des décisions, afin de mesurer les effets financiers de ces décisions. Donc, il est important pour le chef d'entreprise : de prévoir des entrées, et des sorties de fonds, afin de déterminer ses besoins futures, et éventuellement de s'assurer qu'il pourra concrétiser ses objectifs.

Toute action collective réussie, demande d'être coordonnée, suivie, et contrôlée, ce qui rend nécessaire le recours au contrôle budgétaire, qui est une fonction très récente dans le domaine de la gestion.

La gestion prévisionnelle performante s'appuie sur la c00réation d'un budget prévisionnel, puis la réalisation périodique mensuelle si possible.

Lorsqu' on constate qu'un budget prévisionnel n'est pas conforme aux réalisations, il est d'usage de réviser ses prévisions au cours de l'exercice comptable. Donc l'élaboration des prévisions (budget) est souvent conforme avec le suivi sur l'évolution des coûts dans le temps (contrôle budgétaire).

Donc le découpage des différents budgets coïncide avec la répartition de l'autorité entre les responsables, et oblige les décideurs à agir avec la stratégie de la direction.

D'après notre étude de cas au sein du groupe SNTR, nous avons pu confirmer la première hypothèse, à savoir le contrôle budgétaire joue un rôle primordial dans les prévisions des activités de l'entreprise.

Pour la deuxième hypothèse, il a été établi que les causes des écarts budgétaires sont liées à l'absence des actions de recouvrement, aux éléments non prévus et à la sous-estimation des prévisions.

Quant à la troisième hypothèse, il a été constaté que le contrôle budgétaire au sein de la SNTR est dans sa phase primitive et ce, compte tenu de l'utilisation de moyens anciens. Les prévisions ne peuvent être efficaces et ne peuvent contribuer à l'amélioration des performances de l'entreprise si elles ne sont pas faites de manière plus pertinente.

Enfin, nous ne prétendons pas avoir fait des analyses exhaustives du budget de la SNTR, filiale Transport. Nous encourageons les futurs chercheurs dans ce domaine à compléter dans leurs études ultérieures les insuffisances de la présente étude, **en mettant l'accent sur les mesures de la performance, outil de contrôle budgétaire.**

BIBLIOGRAPHIE

i. Les Ouvrages :

1. Alazard C., SEPARI S., **Contrôle de gestion**, Ed. DUNOD, Paris, 2007.
2. Bouquin H., **Le contrôle de gestion**, 3ème édition, Ed. Puff, Paris, 2000.
3. Brigitte DORIATH, **contrôle de gestion en 20 fiches**, 5em Edition, Ed DUNOD, Paris, 2008.
4. Brigitte DORIATH et Christian GOUJET, **Gestion prévisionnelle et mesure de performance**, paris, 2004.
5. C. Alazard, S. SEPARI, **Contrôle de gestion**, Ed. DUNOD, Paris, 2010.
6. CHARL HORGREN, ALNOOR BHIMANI, SRICKANT DATA, GEORGE FOSTER, **Contrôle de gestion et Gestion Budgétaire**, Pearson Education, France, 2006.
7. C.PEROCHON et J.LERION, **Analyse comptable et la gestion prévisionnelle**, FOUCHER, BTS ANNALES CORRIGE ; 2002.
8. Farouk BOU YAKOUB, **L'entreprise et le financement bancaire**, CASBAH édition, 2005.
9. GEORGE LANGLOIS, CAROLE BONNIER, **Contrôle de gestion**, Edition : Foucher, paris, 1994.
10. GEORGE LANGLOIS, CAROLE BONNIER, **Contrôle de gestion et gestion budgétaire**, paris, 2004.
11. Gilbert PILOT, **Le contrôle de gestion**, paris, 2006.
12. H. Court et J. LEURION, **Comptabilité analytique et gestion budgétaire**, Ed.foucher, tome 2, paris, 1981.
13. H. DAVASSE et G. Langlois : **Comptabilité analytique et gestion budgétaire**, Ed. Foucher, Vanves, 2007.
14. Hélène LONING et Véronique MALLERET et Jérôme MERIC et Yvon PESQUEUX et Ève CHIAPELLO et Daniel Michel et ANDREU SOLE, **LE CONTROLE DE GESTION, organisation, outils et pratiques**, 3e édition, DUNOD, paris, 2008.
15. HENRI BOUQUIN, **La maitrise des budgets dans l'entreprise**, paris, 2011.
16. Isabelle et Loïc DE KERVILLER, **Le contrôle de gestion à la portée de tous**, ECONOMICA, 3ème édition, 2000.
17. J .MAYER, **La Gestion Budgétaire**, Edition : BORADS, Paris, 2006
18. J.-L. ARDOIN, **Contrôle de gestion**, PUBLI-Union, 1986.
19. Jack Pierre FORGET, **La gestion budgétaire de la prévision au contrôle**, France, 2013.
20. JACQUE MARGERAIN, **Gestion budgétaire**, société d'Edition et de Diffusion pour la Formation, paris, 1986.
21. Jean LOCHARD, **Le contrôle de gestion**, l'institut Français de gestion, 1ere édition, juillet 1986.
22. LONING.H et autre, **Contrôle de gestion** ; France, 2001.

23. Michel GERVAIS, **Contrôle de gestion**, 7ème édition, ECONOMICA 2000.
24. P.LAUZEL. **Comptabilité analytique et contrôle de gestion**. Edition d'organisation, France, 2005.
25. Patrick MYKITA, Jack TUSZYNSKI, **Prévision et gestion budgétaire mesure et analyse de la performance**, paris, 2005.
26. Pierre LAUZEL-Robert TELLER, **Contrôle de gestion et budget** ,6eme édition, 1992.
27. PEROCHON CLAUDE, **Analyse comptable et la gestion prévisionnelle**, FOUCHER, BTS ANNALES CORRIGE, Paris, 2002.
28. RENGE YVES, CERRADA KARINE, **Le contrôle de gestion**, Edition Pearson Education, Paris, 2009.
29. S.C.WHEEIWRIGHT et S.MAKRIDAKIS, **Méthode de prévision pour la gestion**, ed.foucher, paris, 1989.
30. YVES DE RONGE, KARINE CERRADA, **Contrôle de gestion**, ISBN, PARIS ,2006.

ii. Les Articles :

- 1-Définie à l'article 7 de la loi organique relative aux lois de finances (LOLF)
- 2-Plan comptable général, 1982.

iii. Travaux de recherche :

- 1-KADRI YAMINA, **Budget prévisionnel**, université ES-SENIA, Oran 2009-2010
- 2-OURAGHI Khadîdja, **Le contrôle budgétaire**, Université Ben Mohammed-Ahmed, ORAN, 2010-2011.

iv. Les Sites internet :

- 1- [Http/www. Google](http://www.Google). Compulsa=source=web
- 2- http://www.memoireonline.com/01/12/5054/m_La-relation-entre-le-contrle-de-gestion-et-la-gestion-par-objectifs2.html
- 3- <http://fr.wikipedia.org/wiki/Budget>
- 4- http://www.memoireonline.com/06/10/3613/m_Analyse-des-ecarts-budgetaires-de-tresorerie-dune-entreprise-publique-cas-de-la-REGIDESO-directio4.html

ANNEXES

Annexe 01

27

Si l'avant projet est rejeté on doit faire l'objet de rectifications, les Unités disposent d'un délai de 20 jours, c'est-à-dire avant le 20 Juillet pour reformuler leurs prévisions.

* Phase III : Approbation définitive

Les projets de budgets définitifs sont transmis à la structure de consolidation qui doit mettre en forme le projet de budget définitif consolidé avant le 10 Août.

Entre le 10 et le 31 Août, le Comité de Direction de l'Entreprise examine et approuve le projet de budget de l'Entreprise, compte tenu des remarques, observations, réfections qu'il aura formulées.

Entre le 1er et le 15 Septembre, le budget de l'Entreprise est présenté et discuté avec le Conseil d'Administration.

Après son approbation définitive, il est transmis aux organes externes intéressés (Banques, Fonds de Participations ou holding etc...).

SUIVI DE L'EXECUTION DU BUDGET

A/- LE CONTROLE BUDGETAIRE A PRIORI

Dans le souci d'instaurer un esprit de rigueur dans la gestion et d'éviter les dépenses inconsidérées, il sera institué un contrôle à priori pour les dépenses d'exploitation ainsi que les dépenses relatives à l'approvisionnement en marchandises à commercialiser.

Annexe 02

28

L'ordonnateur d'une dépense ayant trait soit aux dépenses d'exploitation soit aux achats doit établir une fiche suiveuse en double exemplaire selon modèle joint en annexe, qu'il transmettra à la structure budget accompagnée des pièces justificatives (copie de contrat, convention, factures, état de paie, décisions etc...).

A la réception des documents justificatifs, la structure budget doit vérifier la sincérité et l'exactitude avant de procéder aux opérations suivantes :

* Compléter les rubriques suivantes de la fiche suiveuse:

- N° et date,
- désignation du poste budgétaire,
- rappel du montant prévisionnel du poste,
- Engagements cumulés.

* Transcrire sur un registre de suivi chronologique ouvert à cet effet les renseignements de la fiche suiveuse, à savoir :

- N° et date,
- désignation du poste budgétaire,
- montant de l'engagement,
- engagements cumulés,
- ordonnateur,
- observations.

Annexe 03

29

* Renvoyer l'original de la fiche suivieuse visée à l'ordonnateur avec les pièces justificatives.

* Procéder au classement du double de la fiche suivieuse.

Une fois toutes ces opérations effectuées, le responsable financier de l'Unité ou de l'Entreprise peut alors exécuter la dépense ordonnée tout en respectant les règles comptables édictées par la Loi.

B/- LE DEPASSEMENT BUDGETAIRE

Il se peut qu'avant la clôture de l'exercice considéré, les crédits prévus au titre des achats et charges de fonctionnement de l'Unité soient entièrement consommés. Nous nous trouvons alors en situation de dépassement budgétaire.

Dans ce cas, la procédure d'ordonnement et de visa reste en vigueur; toutefois, le visa de la fiche suivieuse ne sera plus donné par le service budget, mais par la Direction Générale de l'Entreprise.

Après avoir procédé normalement aux opérations de vérification, la structure budget transmet la fiche suivieuse en double exemplaire ainsi que les documents justificatifs à la Direction Générale pour visa. Après retour, il garde le double dûment visé et transmet l'original à l'ordonnateur.

Si la fiche suivieuse n'est pas visée par la Direction Générale le paiement ne peut avoir lieu.

Annexes 04

30

NATURE ET PERIODICITE DU SUIVI

Le suivi de l'exécution du budget a pour but d'évaluer périodiquement les réalisations et de les comparer aux prévisions afin d'évaluer les performances.

Cette action permettra à l'Entreprise de voir si la gestion est conforme à la politique générale décidée par elle.

Le cas échéant, cela permettra aussi et surtout, la prise de décision en connaissance de cause.

Le suivi de l'exécution du budget d'exploitation sera assuré chaque mois et fera l'objet d'un rapport de chaque Unité à l'Entreprise et d'un rapport consolidé de l'Entreprise.

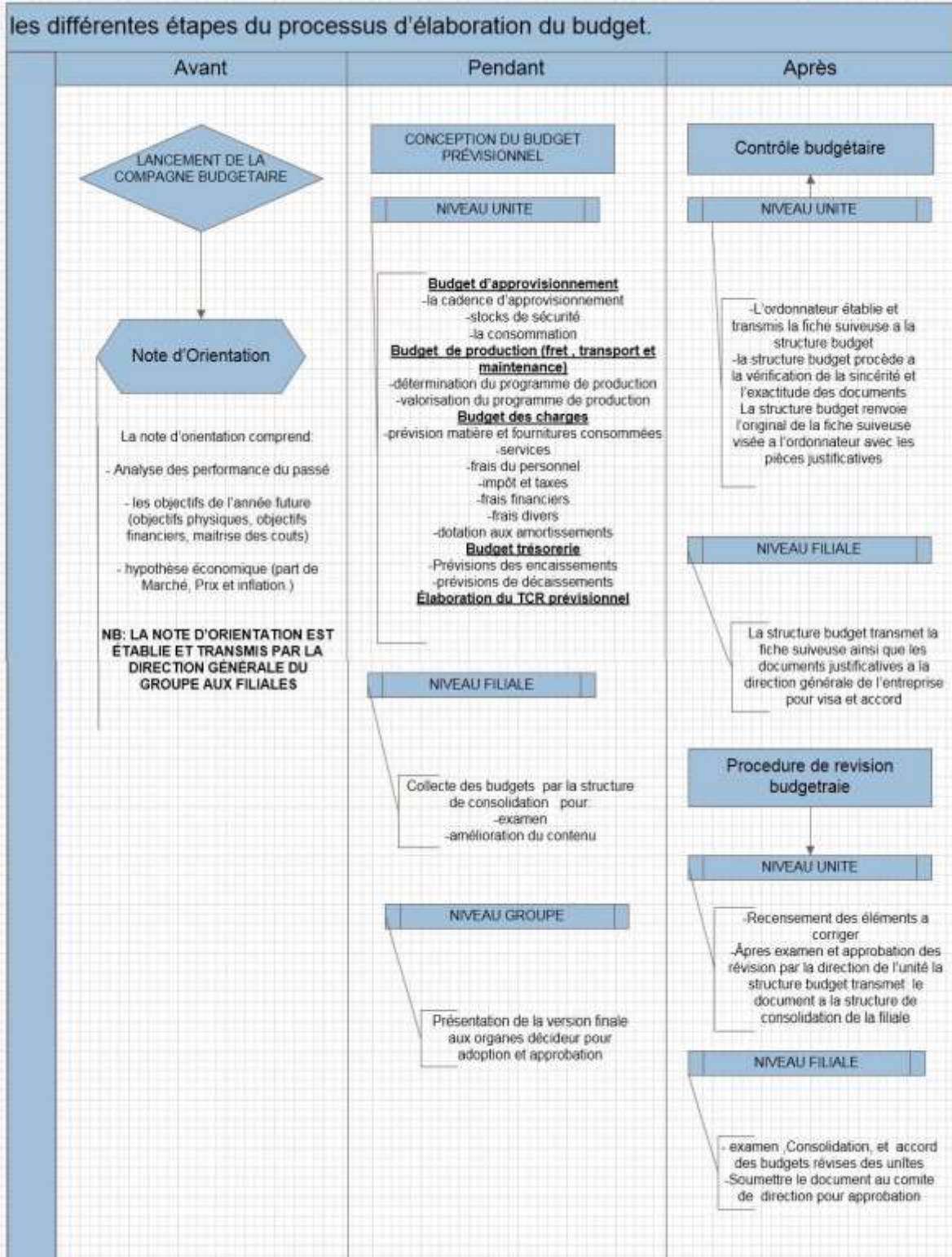
Le rapport mensuel d'exécution du budget comprend deux parties :

- a/ - les canevas de saisie de l'information,
- b/ - Les commentaires et explications des écarts.

Les canevas de saisie de l'information doivent être conformes au tableau joint en annexe et qui doit mesurer :

- * Les prévisions, les réalisations et les écarts du mois.
- * Les prévisions, les réalisations et les écarts cumulés.

Annexe 5



Annexe 06



SNTR Société par actions
Capital Social : 2.000 000 000 DA

GROUPE SNTR / SOCIETE MERE
DIRECTION GENERALE
REF / PDG/N°358 / DAC/N°39/14

02 SEP. 2014

MESDAMES, MESSIEURS :

- **LES PDG & DG DES FILIALES DU GROUPE SNTR.**
- **LES DIRECTEURS CENTRAUX DE LA SOCIETE MERE.**
- **LES ASSISTANTS DU PDG DU GROUPE SNTR.**
- **LE PRESIDENT DU COMITE NATIONAL DE PARTICIPATION.**
- **LE RESPONSABLE DU BUREAU DES MARCHES.**

Objet : Note d'orientation « Plan annuel & budget 2015 ».

Dans le cadre de la préparation de la campagne budgétaire 2015, j'ai l'honneur de vous transmettre la présente note d'orientation dont l'objectif est de mettre en exergue les principales informations nécessaires à l'élaboration et l'optimisation de la gestion budgétaire.

En effet, le budget constitue un outil incontournable qui permet de fournir toutes les données d'une manière synthétique, permanente et instantanée et ce, dans le but d'assurer un meilleur pilotage des activités de l'entreprise et de réduire le risque d'incertitude dans la prise de décision afin d'atteindre les objectifs et les résultats escomptés.

Par ailleurs, l'élaboration du plan annuel & budget 2015 est tributaire d'une démarche basée sur des fondements et des principes qui s'appuient principalement sur les paramètres suivants : les réalisations passées, les analyses et les explications données aux écarts constatés antérieurement entre les prévisions et les réalisations, les contraintes internes liées aux limitations des moyens (financières, humaines, techniques et autres), les limitations externes ou imposées à l'entreprise (lois et règlements, conjoncture économique...), la vision et les orientations stratégiques, la détermination de prévisions réalistes et réalisables. Ces paramètres permettent de faciliter la cohérence et l'harmonisation des estimations prévisionnelles dans la phase de la consolidation.


A l'instar des exercices précédents, il me paraît judicieux de rappeler les principales lignes directrices qui définissent le contenu du plan annuel & budget 2015. Ces critères ne peuvent pas être négligés dans l'élaboration du budget car ils conditionnent la visibilité des objectifs.

Meilleures salutations.



Handwritten signature
الجنرال المدير
د. محمد بن عبد الوهاب

Annexe 07

 **SNTR** Société par actions
Capital Social: 2.000.000.000,00

SOCIÉTÉ MÈRE
DIRECTION GÉNÉRALE
REF/DAC /N° 2012

FICHE SUIVEUSE N° DU

DÉNOMINATION DU POSTE BUDGÉTAIRE:

RAPPEL DU MONTANT PRÉVISIONNEL DU POSTE:

ENGAGEMENT

NATURE DE LA DÉPENSE:

FOURNISSEUR:

PIÈCES JUSTIFICATIVES:

MONTANT:

ENGAGEMENTS CUMULÉS:

SOLDE RESTANT DU POSTE:

ORDONNATEUR	STRUCTURE BUDGET

OBSERVATIONS:

.....

.....

.....

Résumé :

L'entreprise est une organisation relativement autonome, dotée de ressources humaines, matérielles et financières en vue de mener une activité économique, d'une façon stable et structurée.

L'activité de cette entreprise est répartie sous forme de diverses fonctions, dont la fonction financière qui est mise en place dans l'entreprise pour lui assurer les fonds nécessaires à son fonctionnement, donc elle doit élaborer un budget et le contrôler.

Le budget est un élément essentiel de la crédibilité de la politique financière et ses objectifs. C'est le meilleur moyen de prise de décision par l'entreprise

Ainsi pour améliorer son niveau à long terme l'entreprise doit contrôler son budget dans le but d'éviter le pire en mettant en place des prévisions et en analysant les écarts budgétaires afin de détecter ses insuffisances.

Le contrôle budgétaire devient une fin en soi, une fois le budget est défini on se sont obligé de le respecter.

Summary:

A business is a relatively autonomous organization, endowed with human, material and financial resources with view to engage in an economic activity in a stable and structured manner.

The activity of this business is divided in the form of various functions, among which; the financial function which is put in place within the business to provide it with funds necessary for its operation, thus, it must elaborate a budget and control it.

The budget is an essential element of the financial policy credibility and its objectives. It is the best means of decision-making by the business.

In order to improve its long-term level, the business has to control its budget with view to avoid the worst by putting in place forecasts and analyzing budgetary gaps in order to detect deficiencies.

The budget control becomes an end in itself. Once the budget is defined, we feel strained to respect it.

ملخص:

المؤسسة هي منظمة قائمة بذاتها نسبيا، تتوفر على موارد بشرية، مادية و مالية من أجل تنفيذ نشاط اقتصادي، و ذلك بصفة مستقرة و مهيكله.

ينقسم نشاط هذه المؤسسة على شكل وظائف مختلفة من بينها، الوظيفة المالية التي يتم اعتمادها في المؤسسة من أجل ضمان الأموال اللازمة لنشاطها. لهذا، يجب عليها تحديد ميزانية و القيام بمراقبتها.

تعتبر الميزانية عاملا أساسيا لمصداقية السياسة المالية وأهدافها. انها الوسيلة المثلى لاتخاذ القرار من طرف المؤسسة.

من أجل تحسين مستواها على المدى البعيد، يجب على المؤسسة أن تقوم بمراقبة ميزانيتها بغرض تجنب الأسوأ، وذلك بوضع التوقعات و تحليل الفجوات المالية من أجل كشف القصور الخاص بها.

تصبح مراقبة الميزانية هدفا في حد ذاته. ما إن يتم تحديدها، تصبح مرغمين على احترامها.