

**MINISTERE DE L'ENSEIGNEMENT SUPERIEUR ET DE LA
RECHERCHE SCIENTIFIQUE**

**ECOLE SUPERIEURE DE COMMERCE
« E.S.C »**

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

Spécialité : Contrôle De Gestion

Thème :

**La contribution du contrôle budgétaire dans la
maîtrise de la gestion budgétaire d'une entreprise**

Cas de l'entreprise : A.T.M MOBILIS

Elaboré par :

ZITARI Hiba

Encadré par :

**Mr IHADDADEN Atmane
(Maitre de conférences)**

Lieu du stage : A.T.M MOBILIS

Période du stage : du 01/07/2018 au 31/08/2018.

**Année universitaire
2017/2018**

**MINISTERE DE L'ENSEIGNEMENT SUPERIEUR ET DE LA
RECHERCHE SCIENTIFIQUE**

**ECOLE SUPERIEURE DE COMMERCE
« E.S.C »**

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

Spécialité : Contrôle De Gestion

Thème :

**La contribution du contrôle budgétaire dans la
maîtrise de la gestion budgétaire d'une entreprise**

Cas de l'entreprise : A.T.M MOBILIS

Elaboré par :

ZITARI Hiba

Encadré par :

**Mr IHADDADEN Atmane
(Maitre de conférences)**

Lieu du stage : A.T.M MOBILIS

Période du stage : du 01/07/2018 au 31/08/2018.

**Année universitaire
2017/2018**

Remerciements

Je tiens tout d'abord à remercier Allah le tout puissant et le miséricordieux, qui nous a donné la force, la volonté, le courage et la patience d'accomplir ce modeste travail jusqu'à la fin.

Ce mémoire n'aurait pas été possible sans l'intervention, la conscience et le soutien de nombreuses personnes auxquelles je souhaite présenter ma reconnaissance.

Je souhaite exprimer mon profond respect et gratitude à mon encadreur **Mr. IHDDADEN Atmane** d'avoir accepté de m'encadrer, ainsi je le remercie pour son dévouement, sa patience et ses précieux conseils qu'il m'a accordé tout au long de la réalisation de ce travail.

J'adresse mes vifs remerciements à mon tuteur de stage **Mr ZERGOUG Amine** pour son accueil, encadrement, ses explications et ses orientations.

Je remercie aussi l'ensemble du personnel de la direction des finances et comptabilité, en particulier **Mlle HAOUARI Ouafia, Mlle STITI Atika et Mr BELAMINE Mohammed Amine** qui ont été accueillants et qui ont répondu à mes questions.

Egalement je tiens à remercier mes professeurs ; **Mme BOUBRIT Rachida, Mr BEN ZIADI Djamel, Mr MOKRANI et Mme HAMOUCHE Ouehchia** ainsi que tous les professeurs qui m'ont enseigné et qui par leur compétences m'ont soutenu dans la poursuite de mes études. J'exprime aussi ma gratitude à l'ensemble de l'équipe administrative et technique de l'Ecole Supérieure de Commerce(ESC) Kolea.

Enfin, que toutes personnes ayant contribué de près ou de loin à la réalisation de ce travail, soient chaleureusement remerciées.

Dédicaces

Eloge à Allah le tout puissant qui m'a guidé à travers mes choix, et qui m'a donné le courage et force pour surmonter les difficultés.

Il est naturel que ma pensée la plus forte aille avant tout vers **mes parents** :

A ma mère :

Aucune dédicace ne saurait être éloquente pour exprimer ce que tu mérites pour les sacrifices que tu n'as cessé de me donner, tu représentes pour moi la lumière qui guide mon chemin, la source de tendresse et l'exemple du dévouement qui n'a pas cessé de m'encourager depuis toujours. « **Mama** » reçois ce travail en signe de ma vive reconnaissance et mon profond estime. Puisse le tout puissant te préserver, t'accorder une bonne santé, le bonheur et une longue vie.

A mon père :

A toi « **papa** » qui a œuvré pour ma réussite, qui n'as pas cessé de m'inculquer le sens de responsabilité, de l'optimisme et de la confiance en soi face aux difficultés de la vie. Je te dois ce que je suis aujourd'hui et ce que je serai demain et je ferai mon mieux pour rester ta fierté.

Que ce travail soit un signe de ma vive reconnaissance et ma profonde estime envers eux.

A mes grands-parents : pour leur amour, leurs prières et leurs bénédictions qui m'ont toujours été le secours dans ma vie et dans mes études, qu'Allah les garde en bonne santé.

A mes grands-parents paternels : que dieu les accueille dans son vaste paradis.

A ma sœur Meriem et mon frère Zakaria : pour leur soutien, leur patience, leur confiance qui ont en moi.

A mes chères tentes : pour tout le soutien moral et l'amour qu'elles me portent.

A mes cousines : **Rome issa, Oumeima, Kaouther, Chaima, Soundousse, Nada, Douaa et Tasnime.**

Je ne saurais oublier de remercier toutes les personnes qui me sont chères, en particulier :

A mes chères amies pour leur affection sans cesse manifestée : **Houda, Zola, Imen, Houda.**

A tous mes collègues du groupe « Contrôle de Gestion » promotion 2018.

Sommaire

INTRODUCTION GENERALE.....	A-D
Chapitre 01 : Aperçu sur la gestion prévisionnelle	
Introduction du chapitre.....	2
Section 1 : Généralités sur le contrôle de gestion	3
Section 2 : Processus prévisionnelle.....	10
Section 3 : Analyse des écarts	21
Conclusion du chapitre.....	27
Chapitre 02 : Processus de la gestion budgétaire	
Introduction du chapitre.....	29
Section 1 : Généralités sur la gestion budgétaire.....	30
Section 2 : Budgétisation.....	37
Section 3 : Contrôle budgétaire.....	46
Conclusion du chapitre.....	54
Chapitre 03 : Le rôle du contrôle budgétaire dans la maîtrise de la gestion budgétaire d'A.T.M MOBILIS.	
Introduction du chapitre.....	56
Section 01 : Présentation de l'entreprise de télécommunication d'A.T.M MOBILIS	57
Section 02 : Processus et pratiques du contrôle budgétaire d'A .T.M MOBILIS	69
Section 03 : Évaluation et analyse du système budgétaire.....	78
Conclusion du chapitre.....	88
CONCLUSION GENERALE.....	89

Listes des figures

Numéro	Intitulé	Pages
Figure 1-1	L'évolution des objectifs du contrôle de gestion dans le temps	5
Figure 1-2	La relation entre la gestion prévisionnelle et la gestion budgétaire	13
Figure 1-3	Bilan prévisionnel	18
Figure 1-4	Tableau de compte de résultat prévisionnel	19
Figure 1-5	Processus et résultat de la gestion prévisionnelle	20
Figure 1-6	Décomposition de l'écart sur chiffre d'affaire	24
Figure 1-7	Décomposition de l'écart sur marge	25
Figure 1-8	Qualification des écarts	26
Figure 2-1	Le mécanisme de la gestion budgétaire	35
Figure 2-2	Articulation et hiérarchisation des budgets	41
Figure 2-3	Le cycle budgétaire	45
Figure 2-4	Exemplaire d'un tableau de bord	52
Figure 3-1	Processus budgétaire au sein d'A.T.M MOBILIS	73
Figure 3-2	CANEVAS BUDGETAIRE	74
Figure 3-4	Etat de contrôle de budget d'exploitation	79
Figure 3-5	Réparation des enquêtes sur l'élaboration des budgets	82
Figure 3-6	Réparation des enquêtes sur l'exécution et le contrôle budgétaire	83
Figure 3-7	Répartition des enquêtes sur le contrôle et la gestion budgétaire	84

Liste des abréviations

Abréviations	Significations
3G	3ème Génération.
4G	4ème Génération.
ABC	Activity Based Costing
ABM	Activity Based Management
A.T.M	Algérie Télécom Mobile.
CA	Conseil d'Administration.
Ca réel	Chiffre d'affaire réel.
Ca prévu	Chiffre d'affaire prévu.
COMEX	Comité Exécutif.
DA	Dinars Algérien.
DGAOF	Direction Générale Adjointe d'Organisation, Administration, et Finances.
DGAOP	Direction Générale Adjointe des Opérations.
DP	Demande de Paiement.
DPSS	Direction de la Protection du Patrimoine et de Sécurité.
DVAG	Divisions des Affaires Générales.
DVFP	Division des Finances et Performances.
DSPP	Direction de Stratégie, Programmation, Performance.
EPE	Entreprise Public Économique.
GPRS	General Packet Radio Service.
KDA	Kilo Dinars Algerian.
NB	Nota Bene.
MMS	Multimedia Messaging Service.
PP	Prix prévisionnel.
PR	Prix réel.
QM	Quantité moyenne.
QP	Quantité prévisionnelle.
QR	Quantité réelle.
TAP	Taxe sur activité professionnelle
TR	Taux de réalisation

Liste des annexes

Numéro	Intitulé
Annexe 01	Organigramme de l'entreprise A.T.M MOBILIS
Annexe 01 Bis	Organigramme de la direction des finances et comptabilité
Annexe 02	Organigramme des directions régionales de l'entreprise
Annexe 03	Circulaire de l'élaboration des budgets (lettre+ Canevas)
Annexe 03 Bis	Demande de l'élaboration de l'estimé (lettre+ Canevas)
Annexe 04	La fiche de suivi des demandes de paiement
Annexe 05	Le guide d'entretien

Résumé

La mondialisation et l'instabilité de l'environnement ont confronté l'entreprise à divers risques imprévisibles, qui ont engendré un bouleversement total de son organisation. A cet effet seul les entreprises disposant d'une bonne gestion budgétaire peuvent survivre.

La gestion budgétaire est la pierre angulaire de tout type d'entreprise quelle que soit sa taille ou son secteur d'activité. Elle est l'outil de gestion garant qui permet aux responsables de gérer leur patrimoine d'une façon efficace et efficiente. Ce processus consiste principalement à l'anticipation des actions futures de l'entreprise à travers la mise en place d'un programme chiffré appelé « budget » pour l'ensemble de l'organisation.

Par ailleurs, la mise en place et l'exécution des budgets ne suffisent pas, il est indispensable de mettre en œuvre un système de contrôle et de suivi des réalisations.

Le contrôle budgétaire représente la démarche par laquelle les gestionnaires peuvent réviser les réalisations de l'entreprise par une confrontation périodique des prévisions établies sous forme de budgets et les résultats réels réalisés afin d'apprécier les dérives budgétaires, d'évaluer le taux d'atteinte des objectifs et mettre en évidence des actions correctives pour les écarts dégagés. Ce mode de gestion est donc nécessaire pour éviter les situations défavorables.

A cet effet et à travers, ce travail nous allons tenter de mettre en évidence et d'éclaircir la nécessité du système du contrôle budgétaire et notamment sa contribution dans le pilotage de la gestion budgétaire à travers une étude pratique portée sur le rôle du contrôle budgétaire dans la maîtrise de la gestion budgétaire de l'entreprise de télécommunication A.T.M MOBILS.

Mots clés : gestion budgétaire, budgets, contrôle budgétaire, écarts budgétaires.

Summary

Globalization and environmental instability have confronted the company with variety of unpredictable risks that have resulted in a complete disruption of the organization. For this purpose, only companies with good management can survive.

Budget management is the cornerstone of any type of business, whatever its size or sector of activity. It is the guarantor management tool that allows managers to manage their assets in an efficient and effective manner. This process consists mainly of anticipating the future actions of the company through the implementation of coasted program called «budget» for the entire organization.

In addition, the establishment and execution of budgets ate not enough, it is essential to implement a system of monitoring and monitoring achievements.

Budgetary control represents the approach by which managers can review the company's achievements by periodically comparing the forecasts established in the form of budget deviations, to evaluate the rate achievement, objectives and highlight corrective actions for the deviations. This management mode is therefore necessary to avoid adverse situations.

To this end and through this work we will try to highlight and clarify the need of budget control system and in particular its contribution in the management of budget management and this through a practical study on the role of budget control in the control of the budgetary management of A.T.M MOBILS telecommunications company.

Key words: budget management, budgets, budget control, budget variances.

INTRODUCTION GENERALE

De nos jours, avec la mondialisation de l'économie et l'ouverture des frontières, les entreprises se livrent à une concurrence rude et accrue pour l'écoulement de leurs produits dans le marché.

Alors, dans un environnement en évolution permanente, les entreprises sont confrontées à des mutations imprévisibles internes et externes, seules celles qui ont un mode de gestion efficace peuvent survivre et garantir leur prospérité. Il devient donc nécessaire de se disposer d'un système de contrôle pour faire face aux changements et aux différents bouleversements sur l'organisation, afin d'aboutir aux objectifs préalablement fixés.

Désormais indispensable, le contrôle de gestion est devenu une constituante intrinsèque vitale de toute organisation, c'est la source de progrès et d'amélioration des entreprises et le garant de la mise en œuvre et de pilotage de la stratégie.

Or, ce processus joue un rôle crucial dans la maîtrise de la gestion des entreprises, il se base principalement sur des outils qui ne se contentent pas seulement du passé et du présent mais aussi de l'anticipation des actions futures telles que la gestion budgétaire.

Dans cette perspective, la gestion budgétaire a pour fonction d'illustrer la stratégie de l'entreprise sous forme d'un plan opérationnel qui reflète les objectifs assignés à tous les niveaux de l'organisation.

Par ailleurs, elle conduit à la mise en place des programmes d'actions chiffrés traduisant les orientations stratégiques et couvrant l'ensemble des activités de l'entreprise.

Cependant, la démarche budgétaire et le système de budgétisation ne peuvent être efficaces et servir d'outils de pilotage que si un système de contrôle budgétaire cohérent et régulier est mis en place par les responsables afin d'apprécier les divergences dégagés et mettre en évidence des actions correctives pour éviter les situations défavorables.

Avec la complexité de l'environnement économique et la mondialisation, le marché de la télécommunication mobile en Algérie est devenu un marché en forte concurrence. Dans le souci de la maîtrise de la gestion budgétaire, l'entreprise publique économique A.T.M MOBILS, a apprécié la nécessité d'établir des plans d'actions et des politiques de contrôle

budgétaire adaptés à leur besoin pour éviter les situations défavorables et préserver son positionnement dans son secteur d'activité.

Problématique :

Le contrôle budgétaire est une nécessité absolue de la gestion budgétaire, car elle permet à l'entreprise d'atteindre les objectifs en fournissant des éléments d'appréciation aux gestionnaires. De ce point de vue, on a opté pour la problématique suivante :

En quoi, le contrôle budgétaire au sein d'Algérie Télécom Mobile MOBILIS (A.T.M MOBILIS) peut contribuer à la maîtrise de sa gestion budgétaire ?

De cette problématique découle les sous-questions suivantes :

- Quelle est le point de départ de la gestion prévisionnelle dans l'entreprise A.T.M MOBILIS ?
- En quoi consiste la démarche budgétaire au sein d'ATM MOBILIS ?
- Existe-t-il un contrôle budgétaire adéquat et efficace au sein de l'entreprise de télécommunication A.T.M MOBILIS ?

Hypothèses :

Afin d'apporter des éléments de réponse à la problématique, et les questions secondaires, nous proposons les hypothèses suivantes :

✓ Hypothèse principale :

Le contrôle budgétaire permet de suivre les réalisations afin d'apporter les corrections nécessaires en matière de la gestion budgétaire de l'entreprise A.T.M MOBILIS.

✓ Hypothèses secondaires :

Hypothèse 1 : La planification des actions de l'entreprise constitue le point de départ de la gestion prévisionnelle au sein d'A.T.M MOBILIS.

Hypothèse 2 : le suivi budgétaire évalue la fiabilité de la démarche de budgétisation.

Hypothèse 3 : le contrôle budgétaire de l'entreprise de télécommunication A.T.M.MOBILIS se fait quotidiennement mais il connaît certaines défaillances.

Raisons du choix du thème :

Notre choix du thème a été motivé par l'importance de la gestion budgétaire dans l'atteinte des objectifs stratégiques préalablement fixés et l'amélioration de la performance d'une part, et d'autre part dans la mise en place d'un système de contrôle et de suivi budgétaire qui évalue les dérives budgétaires et analyse leurs causes ainsi que leur impact sur l'organisation.

Importance du thème :

L'importance du thème est dictée par le rôle que le contrôle budgétaire occupe dans la maîtrise de la gestion budgétaire des entreprises qui est l'un des sources du progrès et d'amélioration continue de la performance des organisations.

Objectif de la recherche :

Nous avons élaboré ce travail dans l'objectif de mieux comprendre le processus de la gestion budgétaire qui est un outil de pilotage de l'entreprise à court terme. En mettant l'accent sur l'importance du suivi budgétaire efficace dans la maîtrise de la gestion budgétaire en prenant le cas de l'entreprise A.T.M MOBILIS.

Méthodologie de recherche :

Pour bien mener notre étude nous avons opté pour une recherche documentaire à travers la consultation des ouvrages, des sites web, des cours et des articles scientifiques qui nous ont permis de collecter des informations qui ont lien avec la thématique étudiée.

Nous avons renforcé aussi, notre travail de recherche par une étude descriptive et analytique lors de la réalisation du cas pratique au sein de l'entreprise A.T.M MOBILIS.

Plan de la recherche :

Afin de répondre à la problématique fondamentale évoquée précédemment, nous avons subdivisé notre travail en trois chapitres :

Le premier chapitre porte sur le processus de la gestion prévisionnelle, en mettant l'accent sur des notions de base sur le contrôle de gestion, la démarche prévisionnelle et l'analyse des écarts.

Le deuxième chapitre, fera l'objet d'une étude détaillé du processus de la gestion prévisionnelle à court terme qui est la gestion budgétaire, où on va exposer la démarche de budgétisation et le contrôle budgétaire.

Le troisième chapitre est consacré au cadre pratique de l'étude qui consiste à la présentation des pratiques du contrôle budgétaire au sein de l'entreprise A.T.M MOBILIS et l'étude du rôle de suivi dans le maintien de la gestion budgétaire de l'organisation.

Chapitre 01 :
Aperçu sur la gestion prévisionnelle

Introduction du chapitre

Les entreprises évoluent dans un environnement en forte fluctuation. Elles sont confrontées aujourd'hui à la compétitivité, aux clients exigeants et moins fidèles. Dans un tel contexte, la compétitivité des entreprises dépend de plus en plus de leur flexibilité et de leur capacité d'innover, tant dans leur structure organisationnelle, leur mode et outils de gestion appliqués.

Le contrôle de gestion est l'un des outils de gestion qui permet aux responsables de piloter l'entreprise d'une manière efficace et efficiente. Ce processus représente une fonction charnière dans l'entreprise, du fait qu'il est source de progrès et d'amélioration, fondé sur l'échange d'informations en intervenant à différents niveaux à savoir le niveau stratégique et le niveau opérationnel.

La mise en place d'un système de contrôle de gestion dans l'entreprise est désormais primordiale de nos jours, pour se développer, faire face à la concurrence, assurer la pérennité et la continuité d'exploitation. C'est un outil essentiel à la prise de décision qui apprécie l'efficacité de mobilisation des ressources.

De ce fait, le contrôle de gestion est une discipline à part entière et la pierre angulaire de tout type d'entreprise qui cherche à réaliser ses objectifs et améliorer sa performance, c'est pour cela, le bon gestionnaire ne peut se passer ni de cette fonction ni de l'un de ses outils tel que la gestion prévisionnelle.

La gestion prévisionnelle est un outil de contrôle de gestion dont la maîtrise est indispensable pour les dirigeants qui cherchent à atteindre les objectifs de l'entreprise et d'avoir une gestion saine et performante.

A cet effet, dans ce chapitre nous allons exposer le processus de la gestion prévisionnelle tout en présentant au préalable les généralités du contrôle de gestion. En fin nous allons présenter brièvement la finalité du processus qui se présente dans la mise en évidence des écarts budgétaire.

Section 01 : Généralités sur le contrôle de gestion

Le contrôle de gestion est l'organe pivot du pilotage d'organisations. C'est une procédure durable de management d'entreprise permettant d'évaluer en temps réel l'ensemble des activités et réalisations exercés par l'entreprise.¹

Dans ce qui suit, et après avoir définis le concept du contrôle de gestion et ses objectifs, nous allons présenter les missions et les outils de ce processus.

1.1 Notions de base sur le contrôle de gestion

1.1.1 Définition du contrôle de gestion

La locution « contrôle de gestion » trouve son origine dans l'expression anglo-saxonne « Management control».²

Le contrôle n'est pas la vérification, même s'il est nécessaire de vérifier en temps utile. Au sens anglo-saxon du terme, le contrôle doit être entendu comme l'action de maîtriser, c'est-à-dire comme le fait de dominer ou, à tout au moins, d'avoir une certaine emprise sur un système. La maîtrise ne s'exerce pas seulement à un niveau spécifique, mais peut et doit s'étendre à l'organisation : il s'agit d'un acte de management.³

Plusieurs définitions du terme « contrôle de gestion » existent, il en résulte une multitude de rôles clés que peut jouer ce processus dans la maîtrise de la gestion de l'entreprise :

Selon ANTHONY Robert : « le contrôle de gestion est un processus par lequel les managers obtiennent l'assurance que les ressources sont obtenues et utilisées de manière efficace et efficiente pour la réalisation des objectifs de l'organisation»⁴.

Cette définition présentée par le père de la discipline, stipule que le contrôle de gestion et la fonction par laquelle les responsables s'assurent que les objectifs assignés ont été réalisés à travers l'utilisation rationnelle des ressources alloués

¹<https://www.petite-entreprise.net>, Consulté le 12/08/2018 à 21 :52 .

² Pierre MAURIN, **Contrôle de gestion facile**, Afnor éditions, p 2.

³ Boisselier, Patrick CHALENÇON, Ludivine DORIOU, Davis, **Contrôle de gestion**, Editeur Vuibert, Paris 2013, p 09.

⁴ Robert ANTHONY, **« la fonction du contrôle de gestion »**, Publi-Union, Paris, 1993, p 75.

Selon BURLAUD Alain : le contrôle de gestion est l'un des rouages essentiels de la régulation interne et du pilotage. Il a pour objectif de rendre cohérentes les activités des différents acteurs au sein de l'entreprise afin qu'elles concourent à la réalisation de l'objectif commun.¹

Selon Laurence le GALLO : « Ainsi, il faut comprendre le mot « contrôle » au sens de maîtrise et non pas de surveillance. Les dirigeants d'une entreprise doivent avoir la maîtrise de sa gestion, de la même façon qu'un conducteur doit avoir la maîtrise de son véhicule. »²

Pour MEUNIER Jean : « Le Contrôle de Gestion recouvre l'ensemble des techniques quantitatives susceptibles d'être utilisées, pour faciliter et améliorer la prise de décision à savoir, comptabilité générale, Comptabilité industrielle, statistiques, ratios, tableaux de bord et bien entendu, gestion Budgétaire».³

Pour d'autres auteurs : Le contrôleur de gestion est un traducteur qui donne du sens aux exigences de la direction et fait comprendre à la direction les contraintes du terrain.⁴

En fait, d'après les différentes définitions citées au part avant on retient que le contrôle de gestion est un outil de pilotage, d'aide à la prise de décision et d'évaluation qui permet aux dirigeants d'avoir un aperçu sur la situation de l'entreprise au moment opportun, et contribue à l'amélioration de la performance.

1.1.2 Objectifs du contrôle de gestion

Le contrôle de gestion n'a cessé d'évoluer depuis son apparition au début des années 20. Il est passé d'une simple pratique de contrôle principalement financier, à posteriori, qui cherche la connaissance des coûts, à une discipline à part entière qui vise à rendre visible l'activité de l'entreprise et de l'amener à réaliser son objectif principale.

Le contrôle de gestion a évolué dans le temps est son objectif actuel est d'être un système d'information et de pilotage permanent de l'ensemble de l'organisation.⁵

¹www.memoireonline.com, consulté le 03/08/2018 à 00 :20.

²Laurence, LE GALLO, « **contrôle de gestion et gestion prévisionnelle** », DUT GEA, 2008, p 30.

³<http://cours4uu.blogspot.com/2012/11/definitions-du-controle-de-gestion.html>, consulté le 03/08/2018 à 1 :15 .

⁴Philippe, HONORAT, « **Budget facile pour les managers** », 2ème édition, Edition d'organisation, paris, 2009, p33.

⁵Claude ALAZARD et Sabine SEPARI, « **contrôle de gestion manuel et applications** », Dunod, Paris, 2007, p22.

Figure 1-1 : L'évolution des objectifs du contrôle de gestion dans le temps

Auparavant, l'objectif du contrôle de gestion était :	La maîtrise des coûts	Prévoir, mesurer, contrôler les coûts pour allouer les ressources et atteindre les objectifs.
Aujourd'hui, on rajoute un deuxième ensemble d'objectifs :	L'amélioration continue des processus	Prévoir, progresser, accompagner le changement, faire évoluer les outils, les systèmes d'information et les comportements.

Source : Claude ALAZARD et Sabine SEPARI, contrôle de gestion manuel et applications, Dunod, Paris, 2007, P22.

Dans la mise en œuvre de la stratégie, les objectifs du contrôle de gestion se consistent en :¹

- Mise sous tension sous une forme généralement financière, mais pas exclusivement des ressources et des compétences de l'entreprise ;
- Établissement simultané des objectifs, standards et normes à atteindre ou à respecter, des comportements adéquats pour y parvenir et des systèmes de mesure et vérification des résultats ;
- Accroître la motivation des responsables et créer davantage de convergence des buts dans les organisations ;
- Concevoir, formaliser, traiter les flux d'information dans le but d'améliorer la performance de l'entreprise ;
- Entretenir, documenter et objectiver le dialogue de gestion entre les différents niveaux de responsabilité ;
- Réduire l'incertitude, s'interroger sur le risque qu'il soit stratégique, d'exploitation ou financier.

On constate que le contrôle de gestion a pour objectifs d'évaluer les résultats et les conséquences de toutes les actions de manière rapide et chiffrée ; c'est un système d'information finalisé qui cherche à améliorer le rendement des acteurs de l'organisation et piloter l'entreprise par une gestion efficace et saine.

¹Frédéric GAUTIER et Anne PEZET, Contrôle de gestion, Ed Darieos, France, 2006, p 27.

1.2 Missions et outils du contrôle de gestion

1.2.1 Missions du contrôle de gestion

Le **processus de contrôle de gestion** s'effectue à l'intérieur d'une organisation orientée par une politique générale et agissant dans un environnement externe marqué par l'incertitude, la turbulence et la complexité.

Les missions du contrôle de gestion sont censées être effectuées par les contrôleurs de gestion. Cela veut dire que les missions du contrôle de gestion vont se concrétiser à travers les missions et les tâches des contrôleurs de gestion.

D'après Henri BOUQUIN, les fonctions du contrôleur de gestion sont classées en cinq catégories :¹

1. Concevoir et faire fonctionner le système d'information ;
2. Contribuer à la définition de la structure en favorisant la création de centres de profit ;
3. Aider à l'établissement de plans à moyen et à court terme ;
4. Contrôler les réalisations ;
5. Mener les études économiques ou y participer.

Le contrôleur de gestion, dont le rôle premier était de fournir certaines informations, a vu ses missions s'élargir auprès des acteurs et de toute l'organisation du (il travaille en étroite collaboration avec les autres services pour mener bien sa mission et ses travaux) ; c'est pourquoi il est possible de synthétiser ses rôles actuels autour de trois axes :²

- **Informateur** : fournir des outils pertinents et les améliorer en permanence en fonction des besoins et du contexte.
- **Acteur** : communiquer, expliciter, conseiller les acteurs dans l'utilisation des outils de gestion.
- **Organisateur** : aider et accompagner l'ensemble de l'organisation dans les changements à mettre en œuvre.

¹ Henri BOUQUIN, « **le contrôle de gestion** », édition PUF, 1986, p 113.

² Claude ALZARD, Sabine SEPARI, Jacques SRAF, « **contrôle des gestion, corrigé du manuel** », Dunod, p22.

1.2.2 Outils du contrôle de gestion

Le contrôle de gestion intervient par le biais de plusieurs outils indispensables pour une meilleure allocation et affectation des ressources de l'entreprise, et en vue d'atteindre les objectifs préalablement fixés. Ce processus peut s'articuler autour de quatre outils :

1. La comptabilité de gestion

La comptabilité de gestion est l'un des outils essentiels dont le contrôleur de gestion ne peut se passer. Dans le passé, la discipline était connue sous l'appellation de comptabilité industrielle ou encore récemment comptabilité analytique.

1.1 Définition

La comptabilité de gestion est définie comme un système d'information comptable qui vise à aider les managers et influencer les comportements en modélisant les relations entre les ressources allouées et consommées et les finalités poursuivies.¹

1.2 Méthodes de la comptabilité de gestion

La comptabilité de gestion permet au contrôleur de gestion de maîtriser les coûts et les dépenses de l'entreprise tout en essayant de les minimiser, à travers les différentes méthodes d'analyse des coûts appliquées par l'organisation à savoir :

- **Méthode des coûts complets** : repose sur la distinction fondamentale existant entre les charges directes et les charges indirectes.²
- **Méthode des coûts partiels** : fondé sur la distinction entre les charges fixes et les charges variables.³
- **Méthode du direct costing** : s'applique aux entreprises multi-produits ou multi-activités par la méthode du coût variable simple. On ne retient dans cette méthode que les charges variables dans un premier temps.

Elle consiste à:⁴

- Déterminer les marges sur coûts variables par produit/activité ;
- Déterminer les coûts fixes globalement et les enlever de la marge sur coûts variables (ce qui aboutit sur un résultat).

¹Nicolas BERLAND, **Mesurer et piloter la performance**, Editions de la Performance, 2004, p20

²Francis GRANDGUILLOT, Béatrice GRANDGUILLOT, **La comptabilité de gestion**, Gualino éditeur, 2016, p95.

³ Ibid, p137

⁴ Ibid, p137

- **Méthode des coûts par activité (méthode ABC) :** repose sur la notion de valeur : ce ne sont pas les produits qui consomment les ressources de l'entreprise mais ce sont les activités. Il faut donc découper l'entreprise par activité et non par fonction ou par produit. Les inducteurs remplacent les unités d'œuvre des méthodes traditionnelles.¹
- **Méthode de la gestion par l'activité(ABM) :** conçoit l'entreprise comme un réseau d'activités organisées en processus transversaux qui concourent tous à la création de valeur. L'ABM s'intéresse à la manière dont les activités et les processus augmentent, tant la valeur reçue par les clients que les profits gagnés en fournissant cette valeur.²
- **Méthode des coûts cibles :** repose sur le principe fondamentale d'analyse de la valeur. L'objectif de cette démarche est de maximiser la satisfaction du client (rapport qualité/prix) tout en minimisant les coûts.

2. Le tableau de bord

C'est un outil de mesure de la performance, son objectif est de fournir une aide au pilotage de l'entreprise ou du service concerné. Il aide à la prise de décision en réduisant l'incertitude et en facilitant la prise de risque.

2.1 Définition

Le tableau de bord est un ensemble d'indicateurs de pilotage, construits de façon périodique, à l'intention d'un responsable, afin de guider ses décisions et ses actions en vue d'atteindre les objectifs de performance.³

2.2 Caractéristiques du tableau de bord

Un bon tableau de bord est conforme à la règle des « 3U » :⁴

- **Utile :** il permet au responsable d'évaluer et analyser la situation de l'entreprise, dans le but de proposer des actions à entreprendre en cas de nécessité ;
- **Utilisable :** il facilite l'extraction d'informations exploitables, pertinentes qui vont servir de support pour la prise de décisions ;
- **Utilisé :** à travers la dimension d'animation, le tableau de bord peut devenir un véritable outil au service du management.

¹Francis GRANDGUILLOT, Beatrice GRANDGUILLOT, **Op-cit**, p39.

²<https://www.doc-etudiant.fr>, consulté le 13/08/2018 à 19 : 36 .

³Brigitte DORIATH, **Le contrôle de gestion en 20 fiches** ; Dunod édition ; Paris 2005 ; p 143.

⁴Daniel BOIX, Bernard FEMINIER, **« le tableau de bord facile »**, Edition d'organisation, 2003, p 09.

1. Le reporting

Le reporting est un outil de contrôle à posteriori des responsabilités déléguées. Il permet de rendre compte des résultats des activités déléguées et de faire remonter les informations des unités élémentaires jusqu'au sommet de la hiérarchie.

De ce fait, le reporting peut se définir comme : « le processus de la remontée d'information des entités d'un groupe vers les différents échelons de la hiérarchie, et in fine, vers la direction générale. »¹

2. La gestion prévisionnelle

La mise en place d'un système de contrôle de gestion fait appel à des modes de gestion qui utilisent un ensemble d'outils, de mesure de la performance et de pilotage, tel que la gestion prévisionnelle.

La gestion prévisionnelle est un mode de gestion qui repose sur un modèle représentatif des activités de l'entreprise à long, moyen et court termes. Ce modèle exprime le choix des moyens retenus pour atteindre les objectifs fixés en fonction de la stratégie choisie.²

NB : le point de la gestion prévisionnelle fera l'objet d'une étude détaillée dans la deuxième section de ce chapitre.

¹Françoise GIRAUD ; Olivier SAULPIC ; Gérard NAULLEAU ; Marie-Hélène DELMOND, **Contrôle de gestion et pilotage de la performance**, édition GUALINO, Paris, 2002, p86.

²<http://entreprendre.fr>, Consulté le 13/08/2018 à 21 :43.

Section 02 : Processus de la gestion prévisionnelle

Dans le cadre de la maîtrise de la gestion, de la planification et de l'organisation de ses activités d'une façon cohérente et adéquate, les entreprises optent pour la mise en place de la gestion prévisionnelle. Cet outil de gestion permet de préparer les organisations, à agir efficacement, du fait qu'elle porte sur les moyens nécessaires pour atteindre les objectifs assignés par les dirigeants et les responsables hiérarchiques.

De ce fait, nous allons présenter dans cette partie le processus de la gestion prévisionnelle, en mettant l'accent sur les généralités de cette gestion et sa finalité (synthèse prévisionnelles), comme on va étudier aussi les techniques et mode de prévisions.

2.1 Généralités sur la gestion prévisionnelle

2.1.1 Définition de la gestion prévisionnelle

La gestion prévisionnelle englobe l'ensemble des procédures permettant de prévoir et d'anticiper le futur, elle a pour objectif d'orienter le choix des axes stratégiques de la direction générale, ses objectifs généraux et la détermination des hypothèses économiques.

A ce propos, on retient que la gestion prévisionnelle repose sur un modèle représentatif des activités futures de l'entreprise. Dans ce modèle, nous essayons de définir des objectifs et de mettre en œuvre les moyens pour les atteindre.

➤ La démarche prévisionnelle

La démarche prévisionnelle a pour objet de préparer l'entreprise à exploiter les atouts et affronter les difficultés qu'elle rencontrera dans l'avenir. Elle comporte une définition des objectifs à atteindre et des moyens à mettre en œuvre dans :¹

- Le long terme (+ 5 ans) : sous forme d'un plan stratégique ;
- Le moyen terme (2 à 4 ans) : sous forme d'un plan opérationnel ;
- Le court terme (1ans) : sous forme de budget.

¹Norbert GUEDJ, « **le contrôle de gestion pour améliorer la performance de l'entreprise** », les éditions d'organisation, Paris, 2001, p 319.

➤ Les phases de la gestion prévisionnelle

La gestion prévisionnelle est un processus continu et intégrer de préparation des décisions comportant deux phases :

1. Phase de planification

La planification c'est l'anticipation, les évolutions probables de l'environnement, les actions futures et les différents facteurs susceptibles d'affecter l'entreprise à travers la mise en place des prévisions. Cette phase se décline en deux parties à savoir, la planification stratégique (plan stratégique) et la planification opérationnelle (plan opérationnel).

1.1 Plan stratégique :

La réflexion stratégique se préoccupe de la viabilité et de la rentabilité de l'entreprise à long ou moyen terme. Les options fondamentales portent essentiellement :¹

- ✓ Sur le choix d'un portefeuille d'activité ou de couples produits-marché qui soient porteurs d'avenirs.
- ✓ Sur le choix des investissements productifs, sur l'adaptation des capacités productrices de l'entreprise en fonction de l'évolution des marchés.
- ✓ Sur la recherche des moyens de financements à long ou moyen terme.

Ce plan est élaboré par la direction générale avec confrontation des responsables de chaque grande fonction de l'entreprise. Comme tout programme d'action, il doit être porté à la connaissance des responsables des unités décentralisées puisqu'il doit servir de cadre à leur action et leur permettre des propositions de mise en œuvre qui seront intégrées dans le plan opérationnel.

1.2 Plan opérationnel :

Ce plan représente l'articulation entre le court et le long terme. Il identifie les problèmes à résoudre dans le court terme (problème de production, de logistique, problèmes commerciaux ou financiers, il est proches dans ses modalités de la technique budgétaire mais son niveau de détails est moins grand (état prévisionnel année par année et non mensuelle par exemple).²

Il s'agit le plus souvent de chiffrer à deux ou trois ans les objectifs stratégiques avec une déclinaison en sous objectifs pour les différents centres d'activités de l'entreprise.

¹Hélène LÖNING, Véronique MALLERET, Jérôme MERIC, Yvon PESQUEUX, **contrôle de gestion : des outils de gestion à la pratique organisationnelle**, 3^{ème} édition, Dunod, Paris, 2008, p 92

²Ibid., p 93.

Les plans opérationnels sont classiquement élaborés par les centres de responsabilités en s'appuyant sur l'identification des variables d'actions (principaux leviers d'actions dont dispose le responsable pour atteindre ses objectifs).

2. Phase du contrôle budgétaire

Les outils du contrôle de gestion se sont donc diversifiés et couvrent tout à la fois l'analyse du passé et la prévision du futur.

La gestion budgétaire est un mode de gestion à court terme qui englobe tous les aspects de l'activité de l'entreprise dans un ensemble cohérent de prévisions chiffrées.

NB : cette partie verra l'objet d'un développement approfondi ultérieurement dans le deuxième chapitre.

2.1.2 Relation entre la gestion prévisionnelle et la gestion budgétaire

Dans une entreprise, comme dans bien d'autres organisations, les dirigeants cherchent à réunir les moyens, d'avoir le contrôle sur l'organisation qu'ils dirigent, c'est-à-dire d'en avoir la maîtrise de la gestion prévisionnelle et de la gestion budgétaire.

➤ La gestion prévisionnelle

Selon le Plan Comptable Général, la gestion prévisionnelle est le mode de gestion qui repose sur un modèle exprimant le choix des moyens retenus pour atteindre les objectifs fixés.¹

On retient d'après la définition donnée ci-dessus, que la gestion prévisionnelle est un processus intégré qui englobe l'ensemble de procédures permettant de prévoir et d'anticiper les actions futures de l'entreprise dans le double but de maîtriser et de garantir la gestion efficace et saine du patrimoine.

➤ La gestion budgétaire

La gestion budgétaire est définie dans le Plan Comptable Générale de 1982, comme un mode de gestion consistant à traduire en programmes d'actions chiffrés, appelés budgets, les décisions prises par la direction avec la participation des responsables.

¹ Plan comptable générale de 1982.

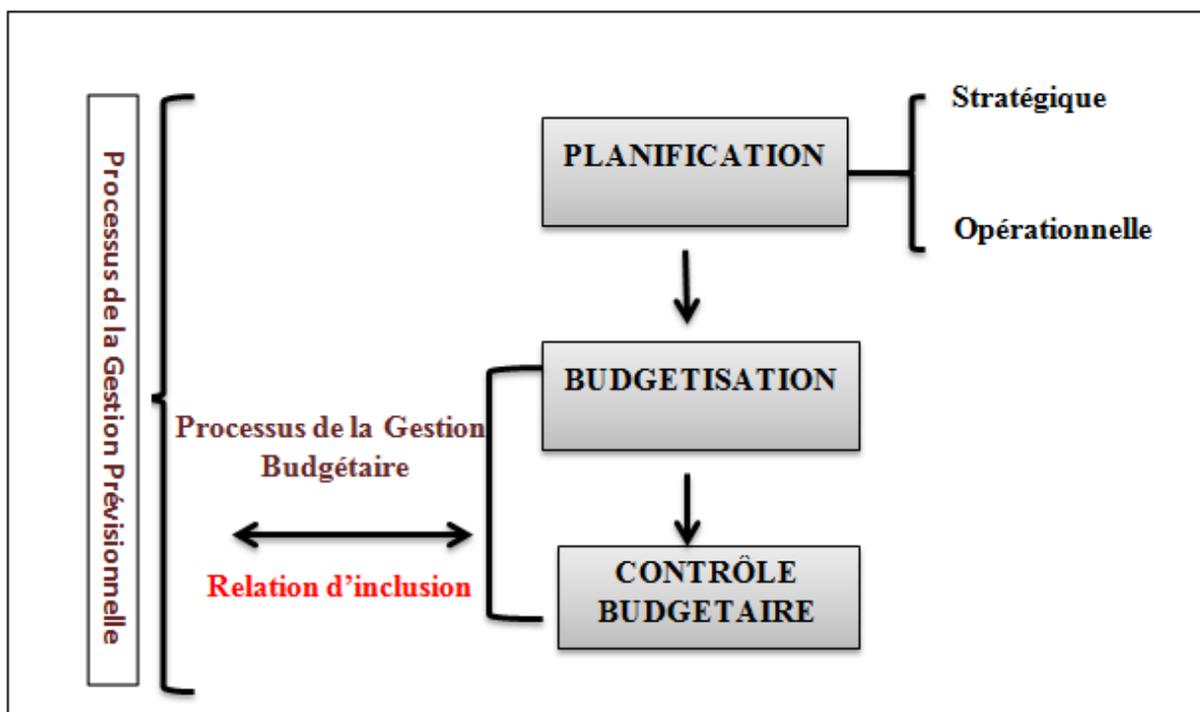
Autrement dit, la gestion budgétaire est un outil d'aide au pilotage des activités de l'entreprise constituent l'aboutissement à court terme d'un processus de planification initié au niveau stratégique. Elle est donc chargée d'élaborer des prévisions d'actions chiffrées, appelées budgets, en fonction des décisions prises.

➤ **Relation entre la gestion prévisionnelle et la gestion budgétaire**

D'après les définitions qui ont été données aux concepts de la gestion prévisionnelle et la gestion budgétaire, on constate que la notion de gestion prévisionnelle est plus large que la notion de la gestion budgétaire, du fait qu'elle est considérée comme un processus continu et intégré des décisions comportant la phase de planification stratégique, opérationnelle et annuel (budgets). Cependant la gestion budgétaire constitue un aboutissement à court terme du processus de planification.

Pour cela, on retient qu'il existe une relation d'inclusion entre la gestion budgétaire et la gestion prévisionnelle.

Figure 1-2 : La relation entre la gestion prévisionnelle et la gestion budgétaire



Source : réalisé par nous-même à partir des constats de la recherche documentaire.

2.2 Techniques de prévisions et documents de synthèse prévisionnels

2.2.1 Techniques de prévisions

La gestion prévisionnelle c'est la traduction des activités futures de l'entreprise et des moyens retenus pour atteindre les objectifs fixés. Elle se base donc principalement sur la planification et l'anticipation des actions futures, à travers la mise en place de prévisions.

A cet effet, les prévisions anticipent les évolutions probables de l'environnement et des différents facteurs de gestion susceptibles d'affecter l'entreprise. Ces prévisions servent de base à la mise en œuvre des procédures budgétaires et de planification.

➤ Définition de la prévision

Afin de prendre des décisions relatives à son bon fonctionnement et à sa pérennité, toute entreprise doit s'appuyer sur un système de prévisions fiable, qui lui servira à agir sur son futur et non à le subir.¹

La prévision est une étape préalable de la gestion prévisionnelle qui consiste à définir les objectifs de l'entreprise et les moyens d'y parvenir, en tenant compte de l'évolution de son environnement interne et externe.

Une prévision est une prédiction des événements à venir qu'on utilise à des fins de planification. Elle se différencie selon le type de décisions à prendre et son horizon.

Cela veut dire que la prévision s'articule autour de trois grands axes, à savoir, le plan stratégique (à long terme), le plan opérationnel (à moyen terme) et en fin à court terme sous forme de budgets.

➤ Techniques de prévisions

La prévision participe à une démarche de maîtrise, d'amélioration de gestion et de performance des entreprises. Désormais, indispensable et vecteur principale d'anticipation des événements futurs et de traduction des objectifs, du fait, qu'elle s'appuie sur des méthodes scientifiques, cela ne veut pas dire que le flair et l'intuition sont repoussés, mais elles doivent s'exercer à l'intérieur d'un cadre préalablement défini.

¹<https://fr.slideshare.net>, consulté le 15/08/2018 à 12 :00 .

Pour répondre aux diverses situations où des prévisions sont nécessaires, un certain nombre de méthodes ou techniques ont été développées

On entend par méthodes de prévisions, l'ensemble des techniques, outils et méthodologies permettant d'établir des prévisions. Ces méthodes doivent être orientées vers l'anticipation de situations futures sous la forme de scénarios construits sur la base d'hypothèses ou de données historiques.¹

Les méthodes de prévisions se différencient en deux groupes : les méthodes qualitatives et les méthodes quantitatives.

➤ **Méthodes qualitatives :**

Les techniques qualitatives font appel à une méthodologie non mathématique. Elles s'appuient sur les opinions de certaines personnes considérées comme particulières capables à formuler des prévisions sur un phénomène déterminé. On y trouve :

1. **Méthode d'analogie historique** : elle est appelée aussi méthode historique, l'établissement des prévisions se fait par l'observation de l'évolution des produits similaires dans le passé.
2. **Méthode de sondage d'opinion** : se base principalement sur des enquêtes faites auprès des vendeurs, distributeurs des produits.
3. **Méthode de l'étude de marché** : se fait à travers l'application d'un questionnaire aux consommateurs éventuels afin d'anticiper les changements du marché.²
4. **Méthode Delphi** : c'est une méthode systématique qui permet d'avoir un consensus à partir de réponses d'experts. Elle consiste à interroger plusieurs spécialistes indépendamment, par le biais d'un questionnaire présenté à chaque experts qui doit formuler ses prévisions. En revanche les prévisions établies sont largement dépendantes des qualités d'analyse des consultants choisis.³

¹<https://www.faq-logistique.com/Methodes-Previsions.htm>, consulté le 15/08/2018 à 22 :00 .

²<http://www.logistiqueconseil.org/Articles/Logistique/Previsions-ventes-consommations.htm>, consulté le 16/08/2018 à 00 :22.

³Régis BOURBONNAIS, « prévisions des ventes », Edition organisation, 2001, P 32.

➤ **Méthodes quantitatives :**

Cette famille de techniques se base principalement sur des méthodes mathématiques, son principe initial, c'est l'extrapolation dans l'avenir des tendances observés dans le passé à partir des données historiques précises et fiables. Ci-dessous, nous présentons une liste non exhaustive des méthodes quantitatives :

1. **Méthode de la moindre carrés :** c'est une méthode qui permet la recherche d'une droite d'ajustement linéaire entre le chiffre d'affaire(y) et le rang de l'année(x)¹. Elle minimise la somme des carrés de la distance des points à la droite où nombre de valeurs observées, c'est pourquoi elle est définie comme méthode d'ajustement.
2. **Méthode des indices saisonniers :** la saisonnalité est une caractéristique d'un phénomène qui se répète à intervalles fixes (tous les hivers, à tous les mois). Elle se base sur la décomposition du résultat de prévision initial en tendance saisonnière.
3. **Méthode des moyennes mobiles :** cette méthode, est utilisée pour lisser des valeurs qui obéissent à des variations saisonnières. Le but est d'obtenir une tendance, un trend indépendant des variations saisonnières.
4. **Méthode lissage exponentiel :** c'est une méthode plus récente que les méthodes déjà citées. Elle se base sur la pondération exponentielle des données du passé de telle sorte que les données les plus récentes aient un poids supérieur dans la moyenne.

➤ **Limites de prévisions**

La prévision est une fonction qui permet d'estimer la demande future des biens et services offerts par l'entreprise. Elle est souvent considérée comme l'aspect le plus problématique de la gestion, mais les experts pensent qu'il est possible d'établir de bonnes prévisions (précises, fiables) grâce à des méthodes appropriées, qu'il faut avoir confiance et ne pas avoir peur de les utiliser.

Cependant, il ne faut pas négliger, un élément toujours présent dans la situation des prévisions qui est l'incertitude, et un autre élément pose des difficultés, à des degrés divers dans toutes les situations, est qu'une prévision s'appuie sur l'information contenue dans les données historiques ce qui peut être couteux pour les entités.

¹Brigitte DORIATH, « Contrôle de gestion en 20 fiches », 5ème édition, Dunod, Paris, 2008, p 8.

2.2.2 Les documents de synthèse prévisionnels

En matière de gestion prévisionnelle, le bilan et le tableau de résultat ainsi que le tableau de financement prévisionnels constituent le prolongement logique des différents budgets : achats, ventes, production, trésorerie....¹. Elles permettent de déterminer, à priori, le résultat prévisionnel (bénéfice, ou perte), pour une période à venir (trimestre, semestre, année).

Les documents de synthèse prévisionnels vérifient la cohérence de la démarche budgétaire avec celle retenue dans le plan à moyen terme : il est impératif que les objectifs à court terme des budgets soient compatibles avec ceux, à moyen terme, du plan opérationnel².

1. Le bilan prévisionnel

Le bilan prévisionnel constitue la phase terminale de la budgétisation et consiste à agréer les différents budgets établis³. Pour toute entité économique ou entreprise, le bilan prévisionnel permet donc :

- De lire d'une façon rapide et facile des chiffres clés de l'entreprise ;
- D'établir la situation économique et juridique prévue à la fin d'une période ;
- De prévoir à terme la structure financière de l'entreprise ;
- D'évaluer le résultat prévisionnel ;
- De comparer, à posteriori, le bilan réel établi en fin de période avec des prévisions.

L'établissement de cet état prévisionnel nécessite l'exploitation de multiples éléments qui se trouvent disséminés dans tous les autres documents budgétaires et des données figurant dans le bilan réel de début d'exercice⁴ :

- **Les postes de l'actif prévisionnel** : proviennent principalement des prévisions en matière d'investissement et de financement et de fonctionnement ;
 - ✓ **Immobilisations prévues** à partir du **budget des investissements** ;
 - ✓ **Stocks finaux prévus** selon le **budget des approvisionnements** ;
 - ✓ **Créances clients (TTC)** dans le **budget des ventes** à la fin de la période, en fonction des créances à recouvrer ;

¹<http://www.unit.eu/cours/kit-gestion-ingenieur/Chapitre-2/Compta-gestion-ingenieur/ING-P5-08/CHAPITRE-01/index.html>, consulté le 16/08/ 2018 à 11 :30 .

²Laurence, LE GALLO, **op.cit.** p69 ;

³Eric MARGOTTEAU, «**Contrôle de gestion**», Edition Ellipses, Paris, 2001, p 139.

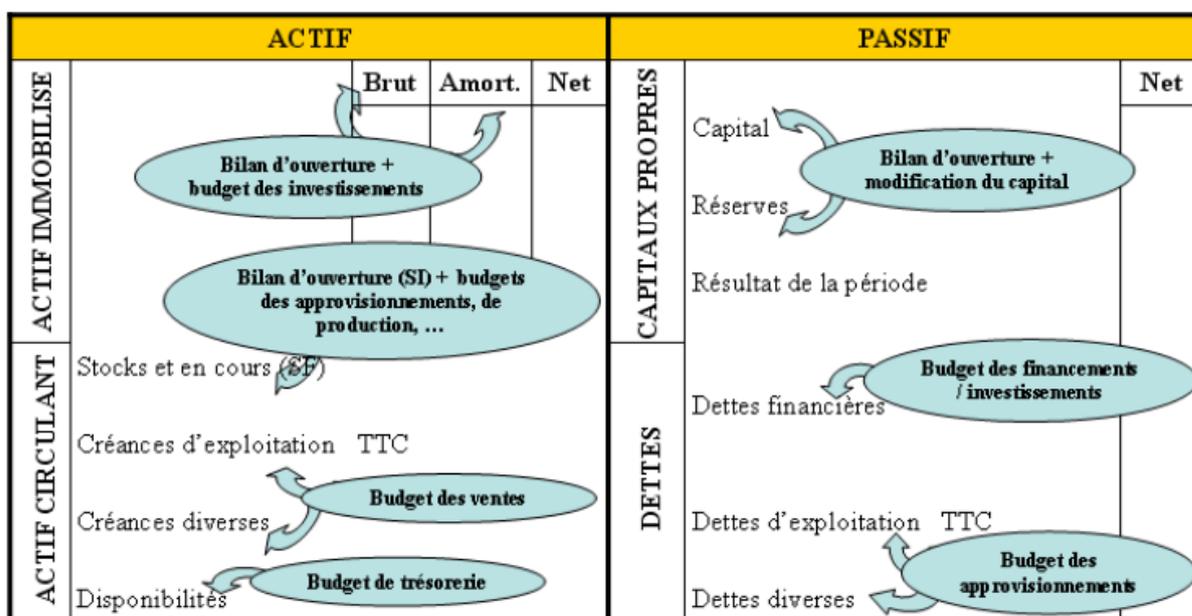
⁴ Didier LECLERE, **L'essentiel de la gestion budgétaire**, Editions Eyrolles, Paris 2012, P141

- ✓ **Effets à recevoir** selon les échéances prévues pour les créances ;
- ✓ **Disponibilités** dans le **budget de trésorerie**.
- **Les postes de passif prévisionnel** : proviennent aussi principalement des prévisions en matière d'investissement et de financement et de fonctionnement ;
 - ✓ **Capitaux propres** et réserves ;
 - ✓ **Résultat prévisionnel de l'exercice (bénéfice ou perte)** ;
 - ✓ **Emprunts prévus** en fin de période selon le **budget de financement des investissements** ;
 - ✓ **Dettes fournisseurs (TTC)** dans le **budget des achats** ;
 - ✓ **Effets à payer** selon les échéances des dettes auprès des fournisseurs ;
 - ✓ **TVA à décaisser**, issue du **budget de TVA** ;
 - ✓ **Budgets des charges** de personnel, des **charges sociales et fiscales à payer**.

On utilise la relation suivante pour calculer la valeur au poste du bilan prévisionnel :

Valeur du poste bilan d'ouverture ± flux prévisionnels = valeur du poste bilan prévisionnel de clôture

Figure 1-3 : Bilan prévisionnel



Source : <http://www.unit.eu/cours/kit-gestion-ingenieur/Chapitre-2/Compta-gestion-ingenieur>, consulté le 16/08/2018 à 17 :00 .

2. Tableau de compte de résultat prévisionnel

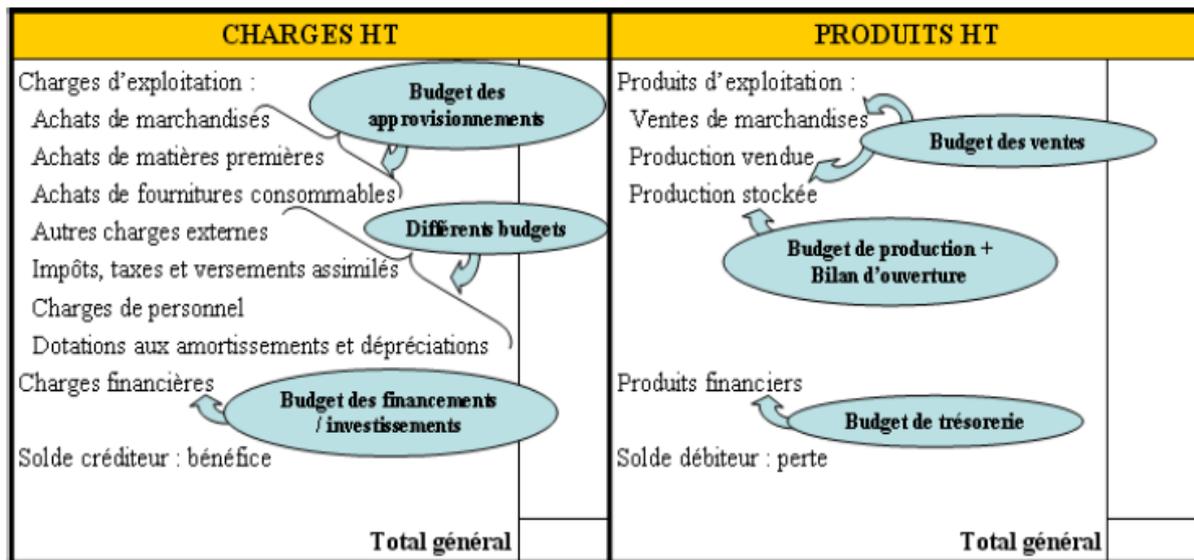
Le compte de résultat prévisionnel regroupe les charges et produits prévisionnels issus des différents budgets¹. C'est un document synthèse essentiel, tant au niveau de la prévision puisque, c'est par ce compte qu'on détermine le résultat prévisionnel, qu'au stade de contrôle, du fait qu'il permet d'avoir une vue synthétique des écarts d'exploitation.²

Pour une entreprise ou une unité de production, Le tableau de résultat prévisionnel permet :

- ✓ De prévoir l'activité pendant la période,
- ✓ D'évaluer le résultat prévisionnel (bénéfice ou perte),
- ✓ De contrôler les réalisations avec les données du tableau de résultat réel établi en fin de période.

NB : les éléments exceptionnels imprévisibles (charges et produits) sont, par principe, exclus du tableau de résultat prévisionnel (cessions d'immobilisations, opérations exceptionnelles de gestion, ...).

Figure 1-4 : Tableau de compte de résultat prévisionnel



Source : <http://www.unit.eu/cours/kit-gestion-ingenieur/Chapitre-2/Compta-gestion-ingenieur>, consulté le 16/08/2018 à 17 :00 .

¹Clerc, Jean-Philippe, Processus 8 - Prévision et gestion budgétaire, Le Génie des Glaciers Editeur, 2010, P 99.

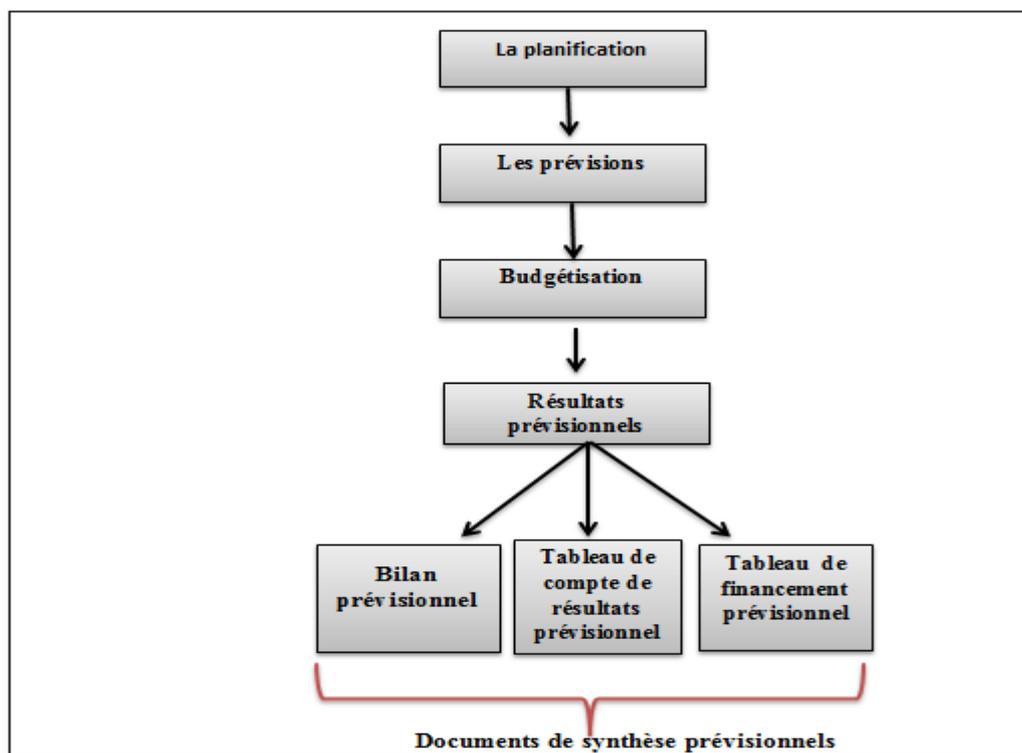
²Brigitte DORIATH et Christian GOUJET, « Gestion prévisionnelle et mesure de la performance », Edition Dunod, 2011, p 108.

3. Tableau de financement prévisionnel (plan de financement prévisionnel)

Le plan de financement prévisionnel est l'un des tableaux cruciaux du prévisionnel financier. Il permet de s'assurer de l'équilibre financier d'un projet en récapitulant, d'une part, l'ensemble des besoins financiers du projet à satisfaire et, d'autre part, les ressources apportées.¹Autrement dit l'adéquation entre les besoins qu'il génère et les ressources que l'entreprise détient à sa disposition. L'excédent des ressources sur les besoins contribuera à former la trésorerie disponible.

En pratique, les documents de synthèse prévisionnels sont indispensables pour toute création d'entreprise et pour celles existantes, pour anticiper le fonctionnement, faciliter la prise de décision et prévoir toute difficulté.

Figure1-5 : Processus et résultat de la gestion prévisionnelle



Source : réalisé par nous-même à partir des constats de recherche documentaire.

¹<https://www.compta-facile.com/le-plan-de-financement-previsionnel>, consulté le 16/08/2018 à 18 :52 .

Section 03 : Analyse des écarts

La démarche prévisionnelle passe par plusieurs phases dont chacune ses spécificités et ses principaux intervenants qui vont assurer la bonne production et circulation d'une information de qualité. En revanche, la mise en place d'un plan en vue d'atteindre les objectifs ne suffit pas, il se peut que les réalisations divergent par rapport aux prévisions ce qui compromet l'atteinte des objectifs.

3.1 La mise en évidence des écarts

Dans une démarche d'analyse, de suivi des réalisations et de l'efficacité du système prévisionnelle, une mise en évidence des écarts budgétaires est indispensable.

3.1.1 Définition des écarts budgétaires

Pour évaluer la fiabilité des prévisions et comprendre les déviations entre les réalisations et l'objectif pré établis, l'entreprise procède à une analyse des écarts.

Vu son importance dans le suivi du processus prévisionnel, il existe plusieurs définitions de ce terme :

Selon Jaques MARGERIN, l'écart c'est un résultat obtenu entre les objectifs prévus d'une période qui fournissent aux responsables les informations exploitables sélectives et significatives.¹

D'après les auteurs du plan comptable général, l'écart représente la différence entre une donnée de référence et une donnée constaté, on cite par exemple écart entre coût prévu et coût réalisé.²

Autres auteurs ont définie l'écart comme un outil de pilotage, du fait qu'il représente les dérivations et aide à la mise en place des actions correctives et rétablir la trajectoire.³

D'après les définitions citées ci-dessus, l'écart est défini d'une façon générale par la différence entre les réalisations et les estimations de l'entreprise.

¹Jaque MARGERAIN, **La gestion budgétaire**, Paris, 1986 ; P52.

² Plan comptable générale de 1982.

³Gautier F, Pezet A., **«contrôle de gestion»**, Pearson Education, Paris, 2006, p 58.

3.1.2 Rôle des écarts budgétaires

La mise en évidence des écarts est au cœur du processus de suivi 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 permet 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 leurs applications (intensité délai et champs d'application.)
- ✓ Améliorer les performances ;
- ✓ Orienter imaginer et conduire des actions correctives.¹

3.2 Etablissement des écarts et principes d'analyse

3.2.1 Principes et approches de calcul des écarts

Les écarts sont définis comme étant la différence entre une donnée référence et une donnée constaté, ou bien la différence entre la situation réelle et une situation prévue.

3.2.1.1 Principes de calcul des écarts

Mesurer un écart budgétaire revient à chiffrer la différence existante entre des réalisations et des prévisions d'une même période. Par convention, la formule de base est la suivante :

$$\text{Ecart} = \text{Objectif réalisé} - \text{Objectif prévu}$$

Par convention, un écart peut être calculé selon deux valeurs absolu et relatif :

➤ Valeur absolu (écart en valeur)

$\text{Écart} = \text{Réalisation} - \text{Prévision (budget)}$

¹http://www.memoireonline.com/06/10/3613/m_Analyse-des-ecarts-budgetaires-de-tresorerie-dune-entreprise-publique-cas-de-la-REGIDESO-directio4.html, consulté le 17/08/2018 à 10 :41.

➤ **Valeur relative (écart en pourcentage)**

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

E : Ecarts R : Réalisations. P : prévisions.

La valeur relative représente la proportion de la variation des réalisations par rapport aux prévisions prédéfinis.

3.2.1.2 **Approches d'analyse des écarts**

Le calcul des écarts ne fournit pas une compréhension immédiate, il faut donc faire une analyse complémentaire qui permet d'identifier les causes des écarts.

Pour comprendre l'origine d'une déviation et ainsi permettre au responsable d'agir, il faut faire le lien avec l'activité. Toute déviation trouve son origine dans une variation de volume ou de prix unitaire (ou de coût). L'analyse des écarts consiste donc à mettre en évidence et à valoriser de manière séparée les effets « volume » et « prix »¹.

➤ **Analyse de l'écart de résultat**

Selon DORIATH, l'écart de résultat est l'écart de base de suivi budgétaire. Il traduit en terme financier la performance globale de l'entreprise car il apporte une première information sur la réalisation de l'objectif global de rentabilité. On le calcul comme suit² :

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

Résultat réel : Chiffre d'affaires réel – coût réel

Résultat préétabli : Chiffre d'affaires préétabli - Coût préétabli

¹Désire-LUCIANI, Marie-NOËLLE, Daniel HIRSCH, Nathalie KACHER, « **le grand livre du contrôle de gestion** », Edition Eyrolle, 2013, p294

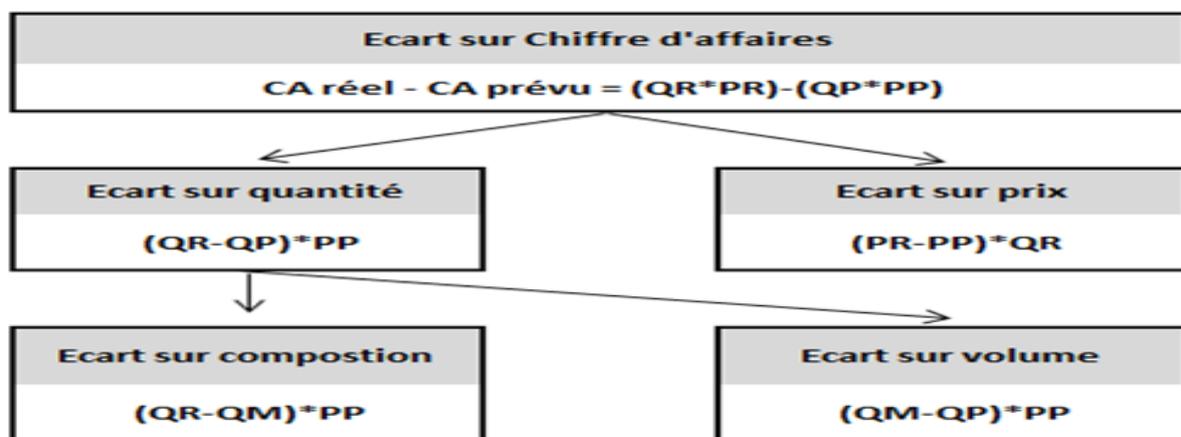
²Brigitte DORIATH, Christian GOUJET, « **Gestion prévisionnelle et mesure de la performance** », Edition Dunod, 5ème édition, 2008, p 200.

D'après la formule, on constate, que l'analyse de l'écart sur le résultat conduit à analyser trois autres écarts, à savoir :

1. L'analyse de l'écart sur chiffre d'affaires

L'écart sur chiffre d'affaires est la différence entre le chiffre d'affaires obtenu est le chiffre d'affaires prévue dans le budget de vente. Il est décomposé en deux sous écarts, à savoir l'écart sur prix et l'écart sur quantité.

Figure 1-6 : Décomposition de l'écart sur chiffre d'affaires



Source : Yves DE RONGE, Karine CERRADA, contrôle de gestion, PEARSON Edition, Paris, 2006, P139.

2. L'analyse de l'écart sur marge

L'écart sur marge consiste à comparer les marge réelles de l'entreprise avec les marge prévues pour mettre en évidence les écarts significatifs et rechercher les causes des écarts dans le double but d'apprécier et d'améliorer la fonction commerciale et les performances internes de l'entreprise.

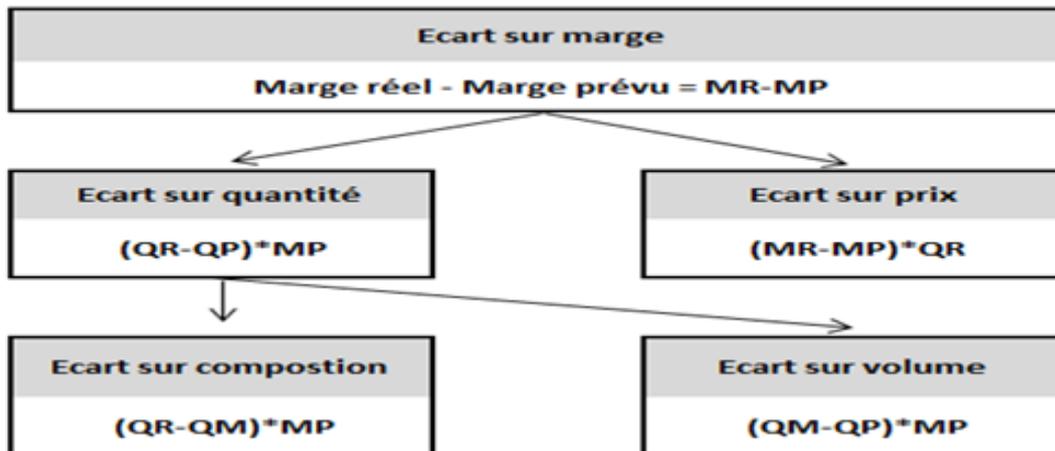
$$\text{Écart sur marge} = \text{Marge réelle} - \text{Marge prévisionnelle}$$

Marge réelle = chiffre d'affaires réel – coût réel

Marge prévisionnelle = chiffre d'affaires prévisionnel – coût prévisionnel

Pour connaître la cause de l'écart sur marge, il doit être décomposé en deux sous écarts, à savoir l'écart sur quantité et écart sur prix.

Figure1-7 : Décomposition de l'écart sur marge



Source : Yves DE RONGE, Karine CERRADA, contrôle de gestion, PEARSON Edition, Paris, 2006, P139.

3. L'analyse de l'écart sur les coûts

L'écart sur coût représente la différence entre les coûts réels et les coûts budgétisés de l'entreprise. Pour chaque coût l'écart est calculé de la manière suivante :

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

L'écart sur coût est décomposé en deux : écarts sur charges directes et écarts sur charges indirectes.

- **Les écarts sur charges directes** : s'agit essentiellement d'analyser les écarts de charge des matières premières (MP) et de la main d'œuvre directe (MOD).
- **Les écarts sur charges indirectes** : repose sur l'analyse des montants des charges indirectes en fonction du niveau d'activité de chaque centre de responsabilité.

3.2.2 Interprétation des écarts

Interpréter un écart budgétaire consiste tout d'abord à chercher s'il est significatif, en suite, à analyser ses causes et cela dans le but d'établir les responsabilités (personnes, activités) des écarts constatés et informer les dirigeants de la situation de l'entreprise et prendre des actions correctives.

Pour GERAVAIS, l'écart est pertinent lorsqu'il est utile, fiable, actuel et obéissant à une logique économique s'intégrant dans un ensemble plus large d'appréciation de la performance.¹

Les écarts budgétaires doivent être à la fois pertinents et significatifs, ils doivent être qualifiés de favorables ou défavorables, selon leur impact positif ou négatif sur l'organisation.

➤ **Un écart favorable** est constaté :

- lorsque les produits réels sont supérieurs aux produits budgétés ou
- lorsque les dépenses réelles sont inférieures à dépenses budgétisées

➤ **Un écart défavorable** est constaté :

- lorsque les produits réels sont inférieurs aux produits budgétés ;
- lorsque les dépenses réelles dépassent les dépenses budgétisées

Figure 1-8 : Qualification des écarts

Qualifications Écarts	Positif (> 0)	Négatif (< 0)
Écart sur résultat	Favorable	Défavorable
Écart sur chiffre d'affaire	Favorable	Défavorable
Écart sur marge	Favorable	Défavorable
Écart sur coût	Défavorable	Favorable

Source : Nicolas BERLAND ; Yves DE RONGE, Contrôle de gestion : perspectives stratégiques et managériales, édition PEARSON, 2010, p301.

Les écarts peuvent être la conséquence de l'un ou l'autre ou de plusieurs facteurs, notamment : une évolution des prix, une évolution des volumes, une évolution des plans. Pour cela, il faut que le gestionnaire examine les écarts et détermine son importance et sa signification, il est utile aussi de déterminer la situation temporaire ou permanente de l'écart détecté.

¹Michel GERAVAIS, contrôle de gestion, édition ECONOMICA, 8^{ème} édition, paris, 2005.

Conclusion du chapitre

Le contrôle de gestion est la pierre angulaire et l'un des outils de gestion indispensable dans le pilotage et l'amélioration de la performance des entreprises. Cette fonction vectrice fait recours à des outils diversifiés et couvrent à la fois l'analyse du passé, du présent et anticipe les actions futures, tel que La gestion prévisionnelle.

Pour qu'une entreprise arrive à faire face aux changements futurs, la mise en place d'une démarche prévisionnelle est indispensable. Ce processus a pour objet de préparer l'entreprise à exploiter les atouts et affronter les difficultés qu'elle rencontre dans l'avenir.

« Gérer c'est prévoir », c'est pourquoi tous les outils consacrés à la gestion prévisionnelle sont importants pour le développement de l'entreprise. Et l'on peut dire que la maturité de gestion d'une entité économique se mesure en deux points essentiels, la planification et la façon dont les projections et objectifs est irriguée dans l'entreprise en premier lieu, et dans l'établissement des prévisions en deuxième lieu.

L'efficacité de la gestion prévisionnelle réside, d'une part, dans la planification et l'élaboration des prévisions et, d'autre part dans la gestion budgétaire qui est un processus à part entière, à partir duquel les sous objectifs locaux sont chiffrés en valeur monétaire dans des budgets et le contrôle des réalisations est établi.

A cet effet, l'efficacité de la gestion budgétaire implique la mise en œuvre d'une démarche cohérente comprenant plusieurs étapes importantes les unes que les autres depuis la planification (à court terme) jusqu'au contrôle et au suivi budgétaire. Cette dernière fera l'objet d'une étude approfondi dans le deuxième chapitre.

Chapitre 02 :
Processus de la gestion budgétaire

Introduction du chapitre

La turbulence de l'environnement et la mondialisation des échanges ont entraîné les entreprises vers une situation de rude concurrence et d'instabilité dont elles sont confrontées à divers risques imprévisibles, ce qui engendre un bouleversement total dans l'organisation. Et seules les entreprises qui disposent d'un système de contrôle interne peuvent survivre et faire face à ses facteurs.

Pour aboutir à des résultats satisfaisants et assurer leur compétitivité, sur l'échelle nationale et internationale, les entreprises doivent maîtriser la gestion de l'organisation par la mise en œuvre d'un processus qui assure la convergence des objectifs et la cohérence des actions pour atteindre les objectifs globaux.

Dans cette perspective, le contrôle de gestion est l'instrument de pilotage dont la démarche stratégique à besoin, il est donc une discipline riche, complexe qui suit de très près les transformations de l'entreprise.

La mise en place d'une démarche dynamique pour atteindre la performance de l'entreprise nécessite de faire appel aux outils de contrôle de gestion, c'est la manière dont les dirigeants vont solliciter la maîtrise de la gestion.

Alors, pour bâtir un bon système de contrôle de gestion, il est possible d'utiliser différents outils d'information susceptible d'orienter l'action et la prise de décision, à savoir, la gestion budgétaire.

Dans cet ensemble, la gestion budgétaire constitue le mode de gestion le plus utilisée par les entreprises car elle assure la bonne gestion des ressources financières. Or, ce processus a pour fonction d'illustrer la stratégie de l'entreprise sur le plan opérationnel et permettre le suivi de son déroulement, à travers le contrôle budgétaire qui sert à apprécier le résultat d'exécution.

Pour bien cerner le concept de la gestion budgétaire, nous allons appréhender dans ce chapitre le processus de la gestion budgétaire, en exposant en premier lieu les généralités de la gestion budgétaire, en suite nous allons évoquer la finalité du processus qui est le contrôle budgétaire, après avoir présenté le programme d'action chiffrées en terme monétaire qui est le budget.

Section 01 : Généralités sur la gestion budgétaire

Face à la complexité de l'environnement économique, qu'elle que soit la taille ou le secteur d'activité de l'entreprise, elle est soumise à plusieurs contraintes qui sont entre autre celle de la rareté des ressources financières, la perte de temps, le manque de précision et de planification. De ce fait, ces facteurs ralentissent son développement ou du moins nuisent à la rentabilité.

Dès lors, les dirigeants appelés à prendre un certain nombre de décisions assurant la bonne marche et continuité de l'activité de l'entreprise par la mise en place de la gestion budgétaire.

1.1 Définition et rôle de la gestion budgétaire

La gestion budgétaire représente une modélisation de l'activité de l'entreprise. C'est une fonction prépondérante dont la mise en place est indispensable pour les responsables.

1.1.1 Définition de la gestion budgétaire

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

Pour Meheut, 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.

Selon Forget, « La gestion budgétaire est l'ensemble des techniques mises en œuvre pour établir des prévisions applicable à la gestion d'une entreprise et pour comparer aux résultats effectivement constatés »².

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

²Jack Forget, « **Gestion budgétaire : Prévoir et contrôler les activités de l'entreprise** », Edition d'organisation, Paris, 2005, p 16.

D'après les auteurs du plan comptable français, la gestion budgétaire est définie comme : « un mode de gestion constituant à traduire en programme d'actions chiffrées appelé « budget » les décisions prises par la direction avec la participation des responsables ».

Quant à d'autres auteurs, la gestion budgétaire est définie comme une technique de contrôle de gestion qui est susceptibles d'être utilisée pour faciliter et améliorer la prise de décision à l'intérieur de l'entreprise.¹

Dans toutes ces définitions, on conclut que la gestion budgétaire est un outil prédominant de planification et de pilotage des activités de l'entreprise, à court terme. Ce mode de gestion consiste à établir des prévisions des dépenses et des recettes sous forme d'un instrument appelé « budget » et de faire une analyse comparative entre les prévisions et les réalisations afin de détecter les insuffisantes et de mettre en place des actions correctifs.

1.1.2 Rôle de la gestion budgétaire

Le pilotage d'une organisation nécessite un ensemble d'outils complémentaires et la mesure de la performance. Il s'agit donc de faire appel à des outils de contrôle de gestion tel que la gestion budgétaire.

La gestion budgétaire est un moyen d'orientation et de pilotage des actions de l'entreprise à court terme. Elle est donc méthode de gestion prévisionnelle à court terme, fondée sur l'anticipation des actions futures de l'entreprise.

Désormais, indispensable ce mode gestion est conçue pour répondre à des objectifs prés définis d'une part et d'accomplir les rôles suivantes :

- ✓ **Le rôle de coordination de différents sous-systèmes** : la gestion budgétaire repose dans son processus sur des informations provenant de différents systèmes de l'entreprise à savoir la comptabilité financière et la comptabilité de gestion...etc.
- ✓ **Le rôle de simulation et d'aide à la prise de décision** : le but de la gestion budgétaire c'est de piloter les actions futures de l'entreprise à travers la détection du dysfonctionnement existant dans l'organisation et la communication des résultats d'analyse aux responsables pour préserver la transparence.
- ✓ **Le rôle de programmation et de pilotage** : la gestion budgétaire anticipe les actions de l'entreprise dans le futur proche.

¹Farouk BOU YAKOUB, L'entreprise et financement bancaire, CASBAH éditions, 2005, p98

- ✓ **Le rôle de motivation et d'intégration des individus** : la gestion budgétaire implique le responsable et le personnel de l'entreprise dont la logique budgétaire en envisageant de les responsabiliser et de leur faire comprendre que la gestion c'est l'affaire de tout le monde pour réaliser les objectifs assigner.

1.2 Système de la gestion budgétaire

Le système de la gestion budgétaire est un instrument de gestion et pilotage des actions de l'entreprise à court terme. Il comprend d'une manière générale l'ensemble des activités de : planification, programmation, coordination et de contrôle.

1.2.1 Acteurs impliqués dans la gestion budgétaire

La gestion budgétaire reflète la stratégie de l'entreprise à court terme. Donc, elle implique toute les fonctions et les niveaux hiérarchiques de l'organisation qui vont contribuer à la mise en place du programme prévisionnel de l'entreprise, à savoir, la direction générale, les contrôleurs de gestion et les responsables des centres de responsabilités.

1. La direction générale

La direction générale est chargée de l'établissement de la stratégie de l'entreprise après avoir effectué un diagnostic détaillé de l'environnement interne et externe. Elle intervient en amont et en aval dans la démarche de la gestion budgétaire :

- ✓ **En amont** : la direction générale assigne les objectifs à attendre dans l'année sous forme d'une lettre d'orientation et de cadrage qui sera communiquer à l'ensemble des responsable des structure avant le lancement de la campagne budgétaire.¹
- ✓ **En aval** : le programme chiffré (budget) de l'entreprise doit être validé par la direction générale avant son exécution.

2. Les contrôleurs de gestion

Le contrôleur de gestion joue un rôle crucial dans le processus de la gestion budgétaire. Du fait, qu'il intervient : dans la planification, la conception du de calendrier budgétaire ainsi que dans la démarche du suivi budgétaire.

¹Jean louis MALO et Jean-Charles MATHE, « **l'essentiel du contrôle de gestion** », Edition d'organisation, Paris, 2000, p 87.

De plus, il participe à l'élaboration du manuel de procédures budgétaires et le communique aux différents responsables, afin de bien mener leurs missions, assure une bonne conduite budgétaire et de participer convenablement à l'amélioration continue de la performance de l'organisation.¹

3. Les responsables de centres de responsabilités

Dans les grandes entreprises, il est nécessaire de scinder l'activité en unités appelées « centres de responsabilités », qui sont dotées d'une autorité limitée pour gérer des moyens humains, matériels, et financiers.

Les centres de responsabilités est le découpage de l'organisation en sous-ensembles dirigés par un responsable disposant de moyens (personnel, équipements, moyens financiers) qui a une autonomie limitée par ses missions et les objectifs qui lui étaient assignés par la direction générale.²

Les responsables des centres de responsabilité budgétaire jouent un rôle crucial et important dans le processus budgétaire. Ils interviennent dans la phase de planification et l'exécution du programme à court terme. Donc ils sont garants du fait qu'ils s'engagent à atteindre la performance de l'entreprise par la mise en disposition de la direction générale la situation réelle de l'activité de l'entreprise.

1.2.2 Démarche et mécanisme de la gestion budgétaire

La gestion budgétaire est une modalité de gestion prévisionnelle à court terme qui se traduit par :³

- ✓ La traduction des objectifs et l'anticipation des actions futures de l'entreprise à court terme.
- ✓ La traduction chiffrée du programme annuel, sous forme de budgets, cohérents entre eux, englobant toutes les activités de l'entreprise (fonctionnelles et opérationnelles) ;

¹S.Esaie AGONMA, Diagnostic de la pratique de la gestion budgétaire dans les institutions de micro finance au Sénégal, CESAG, 2013, p 13

²Béatrice, Francis GRANDGUILLOT, L'essentiel du contrôle de gestion, Editeur : Gualino 97^{ème} Edition, 2015, p 15.

³Brigitte DORATH, Le contrôle de gestion en 20 fiches, 5^{ème} édition, op.cit. p1

- ✓ Le contrôle budgétaire par la conformation périodique des réalisations avec le budget, mettent en évidence des écarts et permettent toutes mesures de régulation pour les écarts remarquables (gestion par exception) ;

De ce fait, le mécanisme de la gestion budgétaire s'articule principalement autour de trois phases :

1. Phase de prévision

Cette phase servira les entreprises à agir sur le future et non pas de le subir. La prévision représente l'anticipation des actions futures de l'entreprise à court terme en traduisant les décisions prise par la direction générale en tenant compte des contraintes de l'environnement interne et externe, par la réalisation d'une étude préparatoire en premier lieu.

On retient que la prévision c'est l'étape préalable de la gestion budgétaire, elle participe à une démarche globale de recherche de maîtrise de la performance de l'entreprise.

2. Phase de budgétisation

La budgétisation c'est la phase de la gestion budgétaire qui consiste à définir l'action a retenu par l'entreprise à court terme, afin, de réaliser les objectifs fixées dans le plan stratégique et opérationnel.

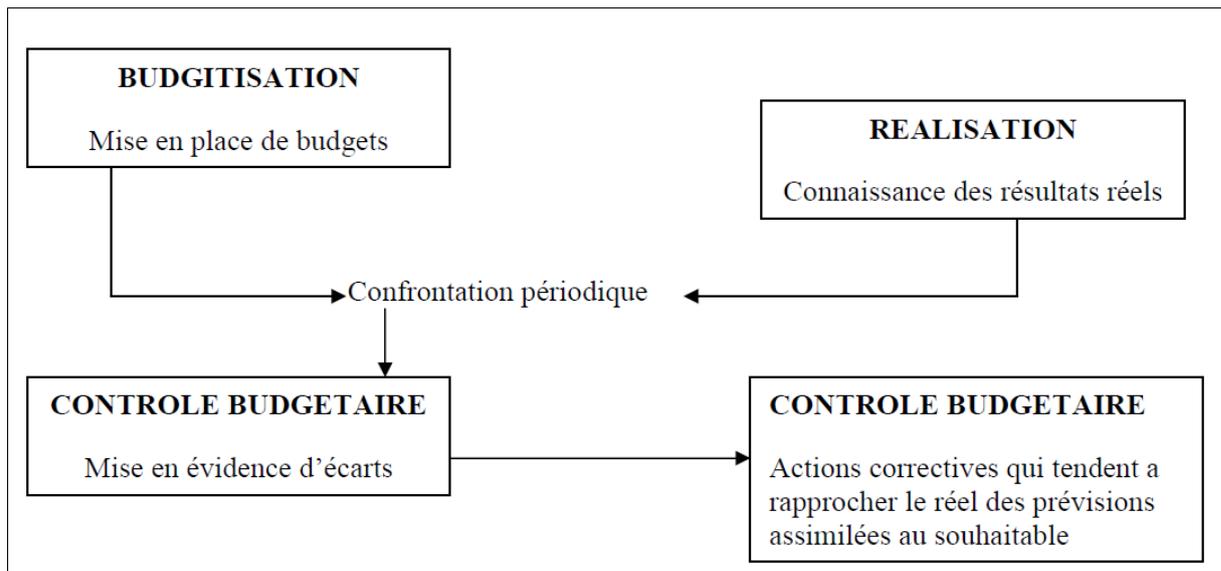
NB : cette partie va faire l'objet d'une étude détaillée dans la deuxième section du chapitre.

3. Phase de contrôle budgétaire

Le contrôle budgétaire est un instrument essentiel de la gestion budgétaire. Elle consiste à faire une confrontation périodique des réalisations avec les prévisions mise en place, dans le double but d'analyser et de connaître la cause de divergence des objectifs, pour prendre des actions correctives.

NB : cette étape va être développée d'une façon approfondie dans la troisième section du chapitre.

Figure 2-1 : le mécanisme de la gestion budgétaire



Source : Claude ALAZARD, Sabine SÉPARI, contrôle de gestion manuel et applications
Dunod, Paris, 2007, P225.

Le système de la gestion budgétaire est un système bouclé fermé rétroactif. Il englobe ensemble des activités de programmation, d'exécution, d'analyse et de contrôle des réalisations de l'entreprise, comme il met en place des actions correctives pour l'amélioration du processus budgétaire.

1.3 Conditions d'efficacité et limites de la gestion budgétaire

1.3.1 Conditions d'efficacité de la gestion budgétaire

Pour qu'une gestion budgétaire soit efficace, elle doit accomplir à un certain nombre de conditions ¹:

➤ **La réelle implication de la direction générale**

La direction générale doit intervenir tout le long du processus budgétaire : en amont et en aval, dans le but de garantir une gestion rigoureuse et saine.

➤ **Le travail d'analyse et de synthèse**

Le travail d'analyse s'effectue en amont et en aval de l'élaboration de la démarche budgétaire :

-

¹Christophe HENOT, Farouk HEMECCI, Contrôle de gestion, Edition Bréal, Paris, 2007, pp72-73.

- En amont : le programme d'action chiffré doit être mis en place après avoir effectué un diagnostic approfondi de l'environnement interne et externe, tout en prenant en considération aussi des orientations de la direction générale.
- En aval : après la diffusion et l'exécution du programme, une confrontation des réalisations, et un contrôle approfondi doit être mis en place pour identifier les dysfonctionnements.

➤ **L'adhésion du personnel**

La gestion budgétaire est menée par le personnel des différentes directions. Il est indispensable que ce dernier soit effectivement associé et impliqué dans l'élaboration et le suivi des programmes d'action de l'entreprise à court terme. Cette implication entraîne une responsabilisation et une motivation plus grandes de chacun, quant au respect du budget dont il a la responsabilité.

1.3.2 Limites de gestion budgétaire

Une veille financière doit être permanente afin d'adapter les programmes d'action et les prévisions¹. Sinon la démarche budgétaire va être mis en cause.

Les limites de la gestion budgétaire peuvent s'articuler autour des points suivants :

- ✓ La construction budgétaire se fonde, en grande partie, sur les modèles passés ;
- ✓ Les évolutions de l'environnement peuvent rendre la construction budgétaire obsolète ;
- ✓ La désignation des responsabilités peut biaiser le contrôle en faisant ressortir l'intérêt de la gestion budgétaire ;
- ✓ 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. ;
- ✓ Le découpage de l'entreprise en unités autonomes, risque de susciter des comportements égoïstes².

¹Brigitte DORIATH, 5^e édition, 2008, **op.cit.** P3.

² George LANGLOIS, Carole BONNIER, **Contrôle de gestion et gestion budgétaire**, paris, p 245.

Section 02 : Budgétisation

Face à l'incertitude de l'environnement, les entreprises optent pour la mise en place de la gestion budgétaire, en vue d'atteindre ses objectifs à travers un instrument indispensable pour le bon fonctionnement de l'organisation dans le futur proche, ce dernier est appelé : « Budget ».

Dans cette section, on va aborder la définition et le rôle du budget en premier lieu, ensuite on va présenter la typologie, la méthodologie et les approches de budgétisation après avoir présenté les caractéristiques et les objectifs du budget auparavant.

2.1 Définition et rôle du budget

Les entreprises, les institutions sont conduites à établir les budgets dans le cadre de leur planification. Du fait qu'il est considéré comme un document récapitulatif des recettes et des dépenses prévisionnelles déterminées et chiffrées pour traduire les activités de l'entreprise à court terme.

2.1.1 Définition du budget

Selon Henri BOUQUIN : le budget est défini comme l'expression comptable et financière des plans d'actions retenus pour que les objectifs visés et le moyen disponibles sur le court terme convergent vers la réalisation des plans opérationnels.¹

Pour LOCHARD : le budget est une prévision chiffrée en volume et en unités monétaires de tous les programmes d'activités déterminés et établis, en fonction d'objectifs négociés et acceptés.²

Selon d'autres auteurs : le budget est la traduction monétaire, économique du plan d'action pour chaque responsable, correspondant à l'utilisation des ressources qui lui sont déléguées pour atteindre les objectifs qu'il a négociés pour une période donnée et dans le cadre d'un plan.³

¹ Henri BOUQUIN, « **Le contrôle de gestion** », édition PUF, 3ème édition, Paris, 1997, p 245.

² Jean LOCHARD, **la gestion budgétaire : outil de pilotage des managers**, édition d'organisation, Paris, 1998, p12.

³ Charl HORGREN, Alnoor BHIMANI, Srickant Data, **contrôle de gestion et gestion budgétaire**, Pearson Education, France, 2006, p172

L'élaboration des budgets se fait dans la deuxième phase du processus budgétaire qui est la budgétisation. Cette phase se déroule comme suit :¹

➤ **Elaboration des projets de budgets**

Après la diffusion d'une lettre d'orientation par la direction générale des études préparatoires et d'hypothèse de prix et de la conjoncture globale doivent être mise en place par les services concernés afin d'estimer les résultats possibles pour l'année budgétaire et son incidence sur l'entreprise.

➤ **Le choix des prés-budgets**

Lorsque la simulation est achevée, plusieurs projets sont généralement admissibles. Il revient alors à la direction générale se réunie pour la circonstance en comité budgétaire, de choisir celui qui lui apparaît le meilleur. Ce projet prend le nom de pré-budget. Cette synthèse fait ressortir des incohérences et des incompatibilités entre les niveaux d'activité prévus dans les différents centres.

➤ **Construction et négociation des budgets détaillés :**

Dans cette étape les dirigeants du haut de la hiérarchie cernent les conséquences du pré-budget sur le fonctionnement de leur département, de façon à déterminer un objectif quantifié pour les responsables du niveau hiérarchique immédiatement inférieur. Ce processus est ensuite répété jusqu'aux niveaux le plus bas de la hiérarchie afin de s'assurer la crédibilité et la fiabilité du processus budgétaire.

➤ **Consolidation des budgets et l'élaboration du budget définitif**

La consolidation des budgets permet d'identifier le dysfonctionnement et d'apprécier le degré de réalisme des hypothèses et objectifs fixés.

Après avoir arbitré et équilibré le programme prévisionnel de l'année, le budget définitif doit être établis et présenté au dirigeant et au conseil d'administration pour la validation et la diffusion aux différentes unités de l'entreprise.

➤ **Exécution des budgets**

La diffusion de budget définitif aux personnes concernées se fait après son approbation par le conseil d'administration. Il s'agit pour chaque responsable de dérouler les activités prévues dans le budget de l'entreprise et de les utiliser comme référence. Cependant, il faut noter que les opérationnels peuvent opter pour des révisions budgétaires et des réajustements des prévisions dus aux facteurs internes ou externes de l'entreprise liés au changement de l'environnement (nouveaux concurrents, augmentation des prix).

¹Aurélien RAGAIGNE, Caroline TAHAR-FREIXINOS, « **contrôle de gestion** », Edition Gualino, 2005, Paris, p55- 56.

2.2.2 Rôle du budget

Le budget est à la fois un instrument de programmation chiffré du programme d'action des activités de l'entreprise.

D'après Henri BOUQUIN, le budget joue quatre rôles classiques ¹:

- **Un instrument de coordination et de communication** : l'élaboration d'un ensemble de budgets cohérents est un moyen pour s'assurer que les actions de différentes unités décentralisées sont compatibles et agissent en harmonie.
- **Un outil de gestion prévisionnelle** : le budget est un ensemble de prévision chiffrée en terme monétaire des dépenses et des recettes résultant de l'activité futures de l'entreprise.
- **Un outil de délégation et de motivation** : la gestion budgétaire découpe l'entreprise en unités décentralisé et chacune est dirigée par un responsable. Ce dernier doit respecter les objectifs qui lui étaient assignée par la direction générale sous forme de budget. Ce qui garantit par conséquent la motivation des responsables en faveur de la réalisation des objectifs stratégiques de l'entreprise.
- **Un outil d'apprentissage au mangement** : le budget comporte une dimension managériale, du fait qu'il est considéré comme un contrat conclu entre la direction (générale ou opérationnelle) et les responsables des centres de responsabilités.

2.2 Objectifs et classification du budget

2.2.1 Objectifs du budget

Le budget est un plan des activités futures d'une organisation. Il est exprimé principalement en terme financiers, mais il incorpore souvent beaucoup de mesures quantitatives non financières, son ultime objectif c'est d'atteindre la performance de l'entreprise et pour le réaliser, on le subdivise en sous objectifs suivants :

- ✓ Planification et contrôle de la performance organisationnelle ;
- ✓ Coordination des activités de différentes unités ou centres de responsabilités ;
- ✓ Quantification des plans de l'entreprise ;
- ✓ Diffusion et communication des objectifs de l'organisation ;
- ✓ Pilotage des activités de l'entreprise à travers la détermination des moyens afin de réaliser les objectifs assigné par la direction générale ;

¹ Henri BOUQUIN, **Le contrôle de gestion**, Gestion Puf, Paris, 2013, P442

- ✓ Fixation des cibles de performance (les facteurs clés de succès de l'entreprise) ;
- ✓ Allocation des ressources nécessaires aux centres de responsabilités.

2.2.2 Classification du budget

Le budget est un instrument de mesure et d'évaluation qu'on peut le classer selon leur emplacement dans la hiérarchie budgétaire, à savoir¹ :

- **Les budgets déterminants** : définissent les objectifs à atteindre, il existe deux types de budgets déterminant : le budget des ventes le plus important car il reflète le niveau d'activité attendu de l'entreprise, c'est le point de départ de la démarche budgétaire, et le budget de production.
- **Les budgets résultants** : précisent les moyens à mettre en œuvre pour atteindre les objectifs donc les budgets déterminants. On peut définir quatre grands budgets résultants : le budget des approvisionnements, le budget des investissements, le budget des frais généraux et le budget de trésorerie.

2.3 Typologie, méthode de budgétisation

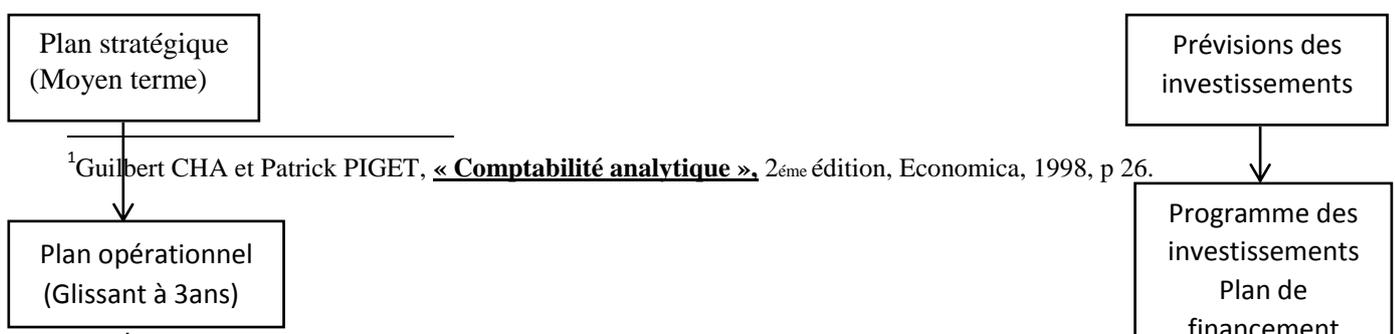
2.3.1 Typologie et approches de budgétisation

2.3.1.1 Typologie de budgétisation

Dans la mise en place de la procédure budgétaire, on adopte une logique fonctionnelle qui nous permet d'aboutir à l'objectif. A cet effet, l'élaboration des budgets doit suivre un ordre logique, séquentiel et précis.

Dans l'élaboration des budgets d'une entreprise, on distingue trois familles de budget : les budgets d'exploitation, le budget d'investissement et les budgets synthèse.

Figure 2-2 : Articulation et hiérarchisation des budgets



Budget généraux		
Budget de trésorerie	Compte de résultat prévisionnel	Bilan prévisionnel

Source : Brigitte DORIATH et Christian GOUJET, **Gestion prévisionnelle et mesure de la performance** », Edition Dunod, 5ème édition, 2008, p107.

A travers la hiérarchie budgétaire, on peut dire que les budgets sont élaborés par fonction, où un ordre doit s'impliquer lors de leur construction. En fait, le budget des ventes détermine les prévisions du budget de production qui conditionnent le budget des approvisionnements, des autres charges et éventuellement des investissements. En rassemblant les différents recettes et dépenses figurant dans les budgets, on obtient par la suite le budget de trésorerie et les documents synthèse prévisionnels.

1. Les budgets d'exploitation

Les budgets d'exploitation ou opérationnels ce sont des budgets liés au cycle d'exploitation (achats, production, vente), ils dépendent du volume d'activité de l'entreprise et prennent en compte les contraintes internes relatives à la capacité de production et aux ressources financières et externes liées à la concurrence et à la capacité de production.

L'élaboration de ses budgets commence en premier lieu par le budget des ventes qui détermine le chiffre d'affaire en volume et en valeur, ce budget induit celui de la production, des approvisionnements et des charges.

1.1 Budget des ventes :

La gestion budgétaire des ventes est la phase pivot et la pièce maîtresse du réseau des budgets des ventes de l'entreprise¹. Désormais, indispensable du fait qu'il consiste à évaluer les recettes de fonctionnement futures de l'entreprise en quantité et en valeur.

1.2 Budget de production :

Le budget de production est établi de manière subséquente par rapport à celui des ventes, il représente le plan chiffré de l'activité de production. La gestion budgétaire de production a pour objectif principale, l'aboutissement d'un programme de production optimal, qui permet de prévoir la quantité à produire et à minimiser les coûts de production.

1.3 Budget des approvisionnements :

Le budget des approvisionnements permet de s'assurer et de déterminer les matières premières, fournitures et services divers nécessaires à la production seront disponibles en quantités suffisantes au moment opportun et aux moindres coûts.

1.4 Budget des charges :

Le budget des charges et des dépenses recouvrent l'ensemble des charges directes (matières premières et fournitures) et charges indirectes (frais généraux, frais administratif et charges de commercialisation) de l'activité future de l'entreprise.

2. Budget des investissements

Ce budget établie les prévisions de dépenses d'investissement à court terme, il a pour missions de cerner les besoins de l'entreprise en financement et de recenser les ressources capables de les recouvrir².

3. Le budget synthèse

¹Mohamed LAARIBI, Le contrôle de gestion dans les entreprises marocaines, Ed FACOGEM, 2004, P 08

²Caroline SELMER, construire et défendre son budget, Edition Dunod, Paris, 2003, p102 ;

3.1 Budget de trésorerie :

Le budget de trésorerie traduit en globe l'ensemble des conséquences financières de l'ensemble des autres budgets. Il consiste à traduire les dépenses et les recettes prévues sous forme de flux monétaires prévisionnels.

Cet instrument est établie généralement mois par mois pour une période de 6 à 12 mois, il fait apparaître des soldes de fin du mois qui témoignent les insuffisances et/ou d'excédents de trésorerie, autrement dit il permet de prendre des décisions adéquates sur la liquidité et la solvabilité de l'entreprise.

3.2 Documents de synthèse prévisionnels :

Pour anticiper le fonctionnement, faciliter la prise de décision, prévoir les difficultés et vérifier la cohérence budgétaire, il est indispensable de mettre en place des documents synthèse prévisionnels pour anticiper les résultats ou les pertes dégagé par l'entreprise et de l'entreprise.

En pratique, ces documents de synthèse prévisionnels se constituent du bilan prévisionnel qui permet de prévoir les conséquences des actions envisagées sur la structure financière de l'entreprise et le tableau des comptes de résultat prévisionnel (tableau récapitulatif des produits et charges prévus).

2.3.1.2 Approches de budgétisation

L'or de l'élaboration de budget est fait pratiquement par la détermination d'une approche bien précise¹ :

1. Approche top-down (descendante) :

L'élaboration du budget de manière autoritaire dans lequel la centralisation domine les objectifs et les moyens pour y parvenir.

Le budget établie par cette approche est appelé budget imposé du fait que les guides lignes sont imposé par la haut hiérarchie, valorisé par le contrôleur de gestion et exécuter par les opérationnels sans négociations ou interventions.

2. Approche bottom-up (ascendante) :

Dans cette étape la décentralisation domine. Les différents budgets sont établis par les

¹www.aceprojet.org.com, consulté le 23/08/2018 à 15h38.

Opérationnels, valorisés et synthétisés par les contrôleurs de gestion alors que la direction a un rôle d'arbitrage seulement.

3. Approche mixte (vas et vient) :

Dans laquelle un équilibre est recherché entre centralisation et décentralisation. Il s'instaure un mécanisme de navettes budgétaires entre la direction et les opérationnels par lettre de cadrage (ou lettre de mission ou cadrage budgétaire).

2.3.2 Méthode de budgétisation et cycle budgétaire

2.3.2.1 Méthode de budgétisation

Plusieurs approches sont adoptées pour élaborer les budgets, on distingue entre autre :

1. Méthode de la technique classique de reconduction ajustée

Cette technique convient à des entreprises qui ont un niveau d'activité relativement stable. Elle consiste à prendre le budget de l'année précédente comme base pour l'élaboration du budget de l'année en cours, en intégrant les augmentations de prix des entrants et des outputs¹.

2. Méthode du budget à base zéro

Cette méthode consiste à demander aux responsables des unités décisionnelles de justifier les moyens alloués aux objectifs prévus et aux services rendus, en partant de « Zéro », c'est-à-dire en faisant abstraction de la valeur du budget de l'année précédente².

3. Méthode du budget à base d'activité

Le budget à base d'activité représente une méthode d'élaboration des budgets selon les différentes activités de l'entreprise, elle permet, ainsi, de mieux visualiser les coûts de l'entreprise en traduisant la consommation des activités.

4. Méthode du budget programme

Le budget programme est le reflet d'un processus qui met en place des fins à atteindre et les traduit en dépenses nécessaires . Il est appliqué en générale dans les entreprises publiques.

¹Broché CABANE, l'essentiel de la finance à l'usage des managers, Edition Eyrolles, Paris, 2008, p287

²Michel GERVAIS, contrôle de gestion, Edition presse universitaires de France, 2^{ème} édition, Paris, 2006, P83.

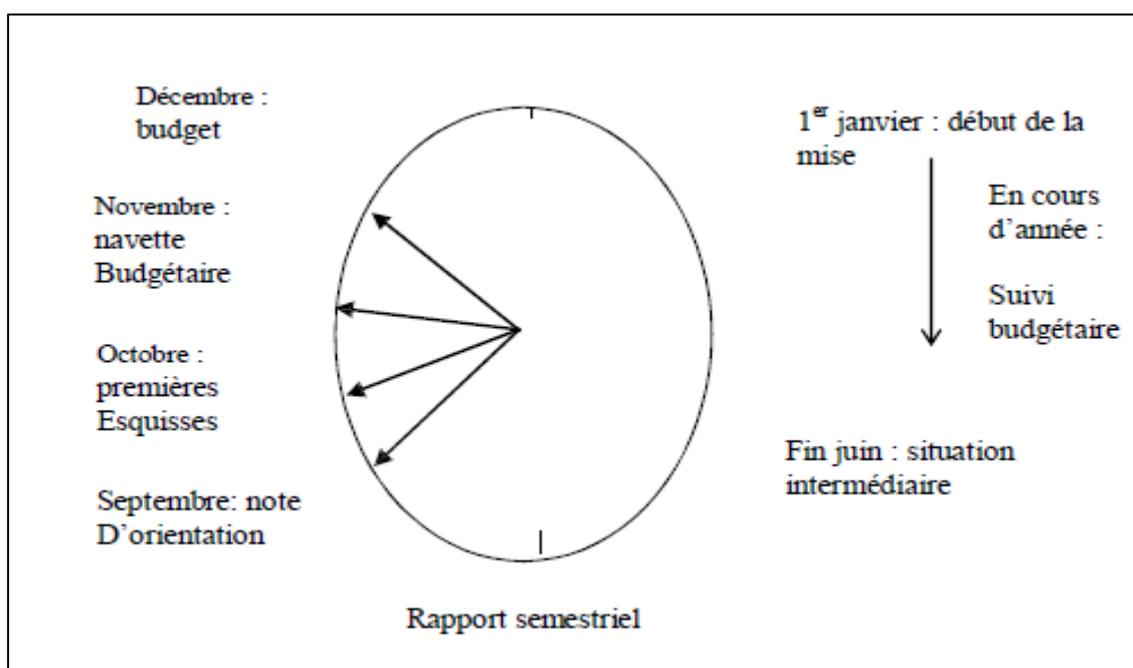
2.3.2.2 Cycle budgétaire (calendrier budgétaire)

Le calendrier budgétaire indique les grandes étapes de l'élaboration des budgets depuis les directives de la direction jusqu'à la consolidation et à la synthèse finale.

Le temps de préparation des budgets ne doit pas être trop court sinon il ne va pas être pertinent et fiable, ni trop long puisque il y a un risque de désintérêt et de démotivées les responsables.

Durant la période, de la mise en place du calendrier budgétaire, il faut prendre en considération les paramètres économiques qui risquent de changer. A cet effet, il est impératif de faire des révisions et des modifications nécessaires.

Figure 2-3 : le cycle budgétaire



Source : Didier, LECLERE, « gestion budgétaire », Edition Eyrolles, 1994, p 18.

Cette figure représente d'une façon générale le cycle budgétaire d'une entreprise ayant l'année civile pour l'exercice comptable et budgétaire. Cependant, cette roue du temps n'est pas normative, c'est-à-dire le cycle de budgétisation peut se présenter d'une façon différente selon les procédures de l'organisation en question.

Section 03 : Contrôle budgétaire

La mise en place des budgets pour l'atteinte des objectifs et l'amélioration de la performance économique de l'entreprise ne suffit pas. Il faut donc mettre un processus de contrôle par lequel les dirigeants s'assurent que les ressources allouées ont été utilisées avec efficacité et efficience.

1.1 Définition et typologie du contrôle budgétaire

L'objectif ultime de la gestion budgétaire est non pas d'anticiper les programmes d'action de l'entreprise, mais il faut procéder aussi à un contrôle budgétaire qui fournit des informations concernant l'application et le suivi de la stratégie de l'entreprise.

1.1.1 Définition du contrôle budgétaire

Selon GERVAIS, le contrôle budgétaire est une comparaison des résultats réels et des prévisions chiffrées figurant aux budgets.¹

Quant à Nicolas BERLAND, le contrôle budgétaire est un processus de comparaison et d'interprétation des résultats réalisés par rapport aux prévisions chiffrées du budget, à différents niveaux de l'organisation².

Pour d'autres auteurs, le contrôle budgétaire consiste à comparer le niveau des réalisations à celui des prévisions. Il permet donc de dégager des écarts, d'en rechercher les causes et de proposer des solutions permettant de résorber des écarts.

D'après les différentes définitions présentées, on constate que le contrôle budgétaire est le processus par lequel les gestionnaires peuvent réviser les réalisations de l'entreprise par une confrontation périodique des prévisions établies sous forme d'un programme d'actions à court terme appelé « budget » et les résultats réels dégagés par l'entreprise. Ce mode de

¹Michel GERVAIS, **Op.cit.**, p20

²Nicolas BERLAND, et Yves RONGE, « **Contrôle de gestion, perspectives stratégiques et managériales** », Edition Pearson, 2010, p 300.

gestion permet donc, de mettre en place des actions correctives dans le double but d'éliminer les déviations des objectifs et de maîtriser la gestion budgétaire de l'entreprise.

1.1.2 Typologie du contrôle budgétaire

Pour permettre une appréciation de l'efficacité, il convient de faire une révision à l'ensemble des activités de l'entreprise, ce qui induit à faire un contrôle budgétaire à l'ensemble des programmes d'action à court terme de l'entreprise (budgets).

1. Le contrôle budgétaire du budget des ventes

Le contrôle budgétaire du budget des ventes consiste à faire un suivi des ventes par famille, par canal de distribution, par type de client, par région ou zone géographiques de l'entreprise. Il se fait à travers la confrontation des réalisations provenant de la comptabilité générale et la comptabilité de gestion aux budgets prés établis par les responsables.

L'or du contrôle budgétaire du budget des ventes, il est préférable de faire un suivi, pour le chiffre d'affaire réalisée et un suivi des marges pour évaluer la contribution de chaque réalisation sur la performance de l'entreprise.

2. Le contrôle budgétaire du budget de production

A partir des prévisions de ventes transmises par les services commerciaux et de l'état prévisionnel des stocks, les responsables de production procèdent à la programmation de la production et à la valorisation du budget de production. Durant l'année, il convient de comparer donc à chaque période les coûts réels et les couts budgétés à fin d'apprécier les dérives aux budgets et de prendre des mesures correctives¹.

3. Le contrôle du budgétaire du budget d'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 ;

¹Bernard AUGÉ, Gérald NARO, « **Manuel de contrôle de gestion** », Edition Dunod, Paris, 2011. p 143.

✓ Sur les livraisons et les règlements ;

✓ Sur les existants en stock.

4. Le contrôle budgétaire du budget d'investissement

Le contrôle doit se situer à deux stades différents¹ :

✓ Le contrôle du budget pendant la durée de réalisation de l'investissement

✓ Le contrôle de la rentabilité à la réception de l'investissement

5. Le contrôle budgétaire du budget de trésorerie

Le contrôle de la trésorerie doit faire apparaître les écarts, entre les réalisations et les prévisions des encaissements et décaissements période par période ou bien par type de trésorerie.

3.2 Efficacité du contrôle budgétaire

Le contrôle budgétaire faut se basé sur une démarche et accomplir des conditions pour qu'il soit efficace et fiable.

3.2.1 Etapes et démarche du contrôle budgétaire

3.2.1.1 Etapes du contrôle budgétaire

On distingue trois étapes de contrôle budgétaire²:

➤ Le contrôle avant l'action (à priori)

Ce contrôle est assuré principalement dans la phase d'élaboration des budgets. Il permet de minimiser les écarts significatifs avant même de s'engager dans l'action, à travers, la vérification des hypothèses retenues pour la construction des budgets cohérents avec les objectifs à moyen et à long terme.

¹Francis GRANDGUILLOT, Béatrice GRANDGUILLOT, **op.cit.** p 138

²Herve HUTIN, « **Toute la finance d'entreprise en pratique** », 2ème édition, d'Organisation, Paris, 2003, P279 .

➤ **Le contrôle pendant d'action (contrôle concomitant)**

C'est un contrôle opérationnel, consiste à évaluer la situation d'une activité de façon à déterminer où elle se dirige en fonction des programmes existants, quel objectif elle devrait avoir et, si nécessaire, de réviser les plans élaborés pour les atteindre.

➤ **Le contrôle après l'action (à postériori)**

Ce contrôle intervient à la fin de l'exécution budgétaire, il consiste essentiellement en une mesure des résultats et donc une évaluation des performances en s'appuyant sur des informations figurant dans un bilan final de la période budgétaire qui permet d'expliquer les écarts, de mettre à jour les normes techniques et de réfléchir sur la fiabilité des prévisions.

3.2.1.2 Démarche de contrôle budgétaire

Le contrôle budgétaire est un outil de contrôle par les résultats, dans le but est de vérifier la réalisation des objectifs. Le déroulement de ce processus se base principalement sur une démarche.

D'après GERVAIS, la démarche du contrôle budgétaire s'articule autour de deux phases principales, à savoir¹ :

1. Constatations et analyse des écarts budgétaires

Le contrôle budgétaire est fondé essentiellement sur une évaluation du programme d'action de l'entreprise, par la confrontation des réalisations avec la situation attendues.

A cet effet, l'écart est définis comme étant la différence entre une donnée de référence qui le budget et une donnée constaté qui est les réalisations, ou bien la différence entre une situation réelle et une situation prévue.

La constatation des écarts, permet de gérer à l'avance et par anticipation les déviations des objectifs et de comprendre comment les résultats sont-ils générés. Et pour que l'écart puisse présenter un intérêt pour le responsable, il faut qu'il réponde à un nombre de caractéristiques²:

¹Michel GARVAIS, Edition ECONOMICA, **Op.cit.** P 593-597.

²**Ibid.** p547.

- **L'écart doit être utile :**

Un écart budgétaire doit être clair et compréhensible par les responsables. Cela signifie qu'il doit porter sur des éléments clés qui induisent à une réaction cohérente avec les buts poursuivis par l'organisation.

- **L'écart doit être fiable :**

Un écart budgétaire doit être pertinent et reflète la situation réelle. Pour cela les contrôleurs de gestion doivent s'assurer du degré de certitude des éléments contribuant à sa formation (prévisions et réalisations).

- **L'écart doit être actualisé :**

Afin de réagir convenablement à un écart budgétaire constaté, sa mesure doit être actuelle. En fait une évaluation d'écart effectué en retard peut conduire à une action corrective mal adaptée.

- **L'écart doit obéir à une logique économique :**

Le contrôle de l'écart ne doit être entrepris que si les bénéfices que l'on en attend excèdent les coûts qu'il implique.

2. La mise en place des actions correctives

Pour assurer la maîtrise de la gestion de l'entreprise, le système de contrôle budgétaire vise à dresser un état comparatif des prévisions et réalisations, à dégager les écarts en vue de leur apporter éventuellement les mesures correctives appropriées.

D'après certains auteurs, les actions correctives doivent faire objet à ¹:

- ✓ **Une révision des normes** : à travers la révision des normes techniques d'élaboration des prévisions ;
- ✓ **Un contrôle anticipé** : se fait par la correction des dérives des écarts défavorables décelés sur une opération avant son achèvement, de façon à s'écarter le moins possible du résultat initialement budgété.

3.2.2 Caractéristiques et qualités de contrôle budgétaire efficace

Le contrôle budgétaire joue un rôle majeur dans la démarche qualité des organisations, et cela grâce au système d'information de gestion mise en place qui répond essentiellement à un nombre de caractéristiques² :

¹Alain BURLAUD et autres, **contrôle de gestion**, Edition Foucher, 6^{ème} Edition, Paris, 2015, p 424.

²[Http : //fr.scribd.com/doc/8249690/Controle-de-Gestion](http://fr.scribd.com/doc/8249690/Controle-de-Gestion), consulté le 22/08/2018 à 15 :00

- **La rapidité**

La synthèse du contrôle budgétaire doit être diffusée rapidement et avec précisions, pour permettre au responsable de prendre des décisions en temps réel. En effet, une information tardive et précise ne permet pas le suivi budgétaire d'atteindre son but.

- **La fiabilité**

L'information obtenue par le contrôle budgétaire doit être de qualité pertinente et reflète l'image fidèle de la situation et la santé financière de l'entreprise.

- **Le coût modéré**

Les gestionnaires doivent tenir compte :

- ✓ Du coût de mise en place de la nouvelle organisation, car le suivi budgétaire doit reposer sur une organisation adéquate basée sur les centres de responsabilité, un système d'information développé ;
- ✓ De son coût de fonctionnement pour la saisie et le traitement des données l'or du suivis ;
- ✓ Du temps consacré à l'élaboration et au suivi du système par les responsables concernés.

3.3 Outils de contrôle et de reporting

3.3.1 Instruments de contrôle budgétaire

L'entreprise doit se munir d'un outil de gestion efficace, afin d'assurer une bonne maîtrise budgétaire. Cet outil doit être la boussole pour l'entreprise en vue d'atteindre les objectifs fixés.

➤ **Le tableau de bord**

Le tableau de bord est un instrument de pilotage et d'aide à la prise de décision, il permet aux responsables d'effectuer en permanence un contrôle sur la situation budgétaire de l'entreprise. Cet outil attire l'attention sur des points clés, autrement dit il contient des informations qui lui sont indispensables pour agir à court terme.

En effet, un tableau de bord est donc un ensemble d'indicateurs organisés en un système permettant de refléter le respect ou le non-respect de facteurs clés de succès définis à partir d'objectifs. Il est suivi par un responsable pour aider à décider, à coordonner et à contrôler les actions d'un service.

Figure 2-4 : Exemple d'un tableau de bord

Etat budgétaire du centre de responsabilité(ou fonction)				
Indicateurs par rubriques budgétaires	Budgets	Réalizations	Ecart budgétaire	
			En valeur	%
Rubrique 1				
Indicateur				
Rubrique 2				
Indicateur				

Source : réalisé par nous-même à partir du résultat de la recherche documentaire.

➤ Les progiciels intégrés

L'évolution technologique, la mondialisation et la maîtrise de la gestion de l'entreprise oblige les responsables à faire recours au système d'information intégré.

De cet effet, la mise en place d'un système d'information intégré dans l'entreprise est impérative et indispensable pour synchroniser les flux d'informations prévenants de l'ensemble des niveaux hiérarchiques.

Cette logique d'intégration donc offre aux gestionnaires la possibilité d'avoir l'information en temps réel et de récupérer automatiquement et quasi instantanément toutes les données nécessaires pour faire un diagnostic détaillé.

➤ Le reporting

Le reporting est la présentation périodique de rapports et bilans analytiques sur les activités et résultats d'une organisation, et des centres de responsabilité.

Cet outil permet au responsable du contrôle budgétaire de connaître les causes des dérives des objectifs fixés.

3.3.2 Le rôle des intervenants de la gestion budgétaire dans le suivi budgétaire

Le contrôle budgétaire consiste à mettre en évidence et à interpréter périodiquement les écarts entre les prévisions et les réalisations, en vue d'entreprendre les actions correctives pour atteindre les objectifs déterminés.

Cet outil est à la fois, un ensemble de techniques et une fonction de tous les responsables, quel que soit leur niveau hiérarchique

✓ Le rôle du contrôleur de gestion

Le contrôleur de gestion joue un rôle primordial dans le contrôle budgétaire :

Il fournit des informations fiables et pertinentes à la direction générale et aux responsables opérationnels ;

- Il veille sur la maîtrise de la gestion de l'entreprise à travers la mise en place des outils de suivi adéquate ;
- Il détecte les causes des dérives budgétaires ;
- Il aide la direction générale et les responsables opérationnels à interpréter les résultats et prendre des actions correctives.

✓ Le rôle des responsables de centres de responsabilités

Les responsables des centres opérationnels ont pour mission d'exécuter le programme d'action budgétaire approuvée, ils sont donc responsables d'évaluer les niveaux d'activité et de communiquer aux dirigeants les réalisations réelles dégagées afin de détecter les dysfonctionnements et prendre des mesures correctives.

✓ Le rôle de la direction générale

La direction générale intervient dans le processus du contrôle budgétaire seulement dans la révision des actions correctives établies pour le maintien d'une gestion budgétaire efficace.

Conclusion du chapitre

Les décisions prises par manque de planification peuvent affecter la rentabilité et le développement de l'entreprise. De ce fait, il s'est avéré nécessaire de mettre en place des outils de planification adéquate qui aident à la prise de décisions.

A cet effet, la gestion budgétaire est une nécessité absolue, car elle permet à la fois à l'entreprise d'atteindre les objectifs fixés par la planification des actions futures et de ne pas se laisser surprendre par des dérives éventuelles.

Désormais indispensable, la gestion budgétaire est définie comme une gestion prévisionnelle à court terme et un outil de pilotage et de prise de décision qui consiste à anticiper les actions de l'entreprise dans un futur proche.

La démarche du processus budgétaire comprend trois phases principales, la planification par le biais des prévisions à court terme, la budgétisation qui consiste à traduire les programmes d'action de l'entreprise en termes chiffrés et monétaires et la phase de contrôle budgétaire.

Le contrôle budgétaire est une étape prépondérante dans le système budgétaire, elle permet de vérifier l'atteinte des objectifs de l'entreprise par la confrontation périodique de ce qui a été budgété et ce qui a été réalisé en réalité.

Ce processus permet de détecter les dérives des objectifs et de mettre en place des actions correctives pour l'amélioration de la performance de l'entreprise.

Préserver une gestion saine et la maîtriser revient principalement à maîtriser sa gestion budgétaire et cela, se fait par le maintien du système budgétaire dans son ensemble et plus précisément la phase du contrôle budgétaire.

Notre cas pratique présenté dans le prochain chapitre, permettra de mieux comprendre et cerner le rôle du contrôle budgétaire dans la maîtrise de la gestion budgétaire de l'entreprise.

Chapitre 03 :
Le rôle du contrôle budgétaire dans la maîtrise de la
gestion budgétaire d'A.T.M
MOBILIS

Introduction du chapitre

Le contrôle budgétaire est la fonction partielle du contrôle de gestion destinée à fournir aux dirigeants et aux divers responsables des analyses critiques et pertinentes sous forme d'un rapport d'activité périodique en favorisant le suivi des réalisations des objectifs fixés dans le cadre du budget et ce dans le double but de corriger, améliorer et maîtriser la gestion budgétaire en particulier et de l'entreprise dans sa globalité.

Afin de concrétiser ce que nous avons présenté dans l'aperçu théorique, et vu l'importance du contrôle budgétaire dans l'entreprise, nous avons jugé utile de réaliser une étude pratique sur la nécessité du contrôle budgétaire de budget d'exploitation dans la maîtrise de la gestion budgétaire de l'entreprise de télécommunication A.T.M MOBLIS.

A cet effet, nous avons subdivisés notre cas pratique en trois sections. En premier lieu nous allons présenter l'organisme d'accueil, par la suite nous passons à une description de l'existant (processus et pratiques du contrôle budgétaire d'A.T.M MOBILIS) et en dernier lieu, nous analyserons le contrôle budgétaire présenté par l'entreprise tout en mettant l'accent sur sa nécessité et sa contribution dans la maîtrise de la gestion budgétaire de l'entité.

Section 1 : Présentation de l'entreprise de télécommunication A.T.M MOBILIS

L'entreprise de télécommunication A.T.M MOBILIS est l'opérateur historique des citoyens algériens du fait que c'est le premier opérateur de la téléphonie mobile en Algérie. Dès son arrivée sur le marché de télécom, elle n'a pas cessé d'innover, de créer de la valeur ajoutée et des facteurs clés de succès qui lui permettent d'être distinctive et d'avoir un bon positionnement dans son secteur d'activité. Elle intervient dans l'installation et l'exploitation de réseaux, développement, vente des services ainsi que la maintenance et le montage d'équipements de la téléphonie mobile.

Cette compagnie opère sur tout le territoire national, et s'engage dans la société à travers un nombre d'initiatives de soutien et d'encouragement de projets, à travers plusieurs actions citoyennes qui couvrent le parrainage de diverses activités sociales et événements sportifs et culturels.

Cette section évoquera dans un premier lieu la présentation de la fiche technique de l'entreprise (historique, vision, objectifs et services), puis une description de l'organisation de l'entreprise et enfin la présentation de la direction d'accueil.

1.1 Historique, vision, objectifs et services de l'entreprise

1.1.1 Historique

L'entreprise de télécommunication « MOBILIS » est une entreprise publique économique (E.P.E) située à la wilaya d'Alger. Elle est une filiale d'Algérie Télécom, créé le 3 Août 2003.

Elle dispose d'un statut particulier du fait qu'elle est le premier opérateur de la téléphonie mobile en Algérie et son réseau couvre l'ensemble du territoire national d'où l'existence de huit directions régionales à savoir ; « Alger, Constantine, Annaba, Sétif, Chlef, Bechar, Oran, Ouargla », et environ 179 agences commerciales. La fiche technique de l'entreprise est comme suit :

- **Dénomination** : Entreprise publique économique, A.T.M MOBILIS abréviation d'Algérie Télécom Mobile.
- **Marque commerciale** : Son nom commercial est MOBILIS.

- **Siège Social** : située au quartier des affaires- BAB EZZOUAR-Wilaya d'ALGER.
- **Forme Juridique** : Société par action(SPA), filiale d'Algérie Télécom (seul actionnaire).
- **Capitale Sociale** : 25.000.000.000 DA.
- **Durée de la Société** : 99ans à compter de son inscription au registre de commerce, sauf la dissolution anticipée ou la prorogation.
- **Objet Social** : l'installation et l'exploitation de réseaux de téléphonie mobile, développement, vente des services de téléphonie mobile, aussi que la maintenance et montage d'équipements.
- **Président Directeur Général** : Mr ZAIDI Sid Ahmed.

1.1.2 Vison et objectifs

A.T.M MOBILIS est l'une des plus importantes sociétés en Algérie, elle est devenue concurrente pour la plus part des entreprises de son domaine d'activités grâce à ses services et ses offres. MOBILIS est toujours en phase de développement et d'innovation pour maintenir son positionnement et accroitre sa part de marché ainsi que sa valeur ajoutée.

L'entreprise de télécommunication « A.T.M MOBILIS » a une vision globale de l'entreprise mère qui consiste à se rapprocher de sa clientèle et de la population en général à travers ses services offerts.

Considérant ses clients comme son ultime ressource et convaincu que sa pérennité dépend de leur satisfaction et de leur fidélisation. A.T.M MOBILIS s'inscrit dans une démarche de performance orientée client, basée sur l'amélioration continue et vise à réaliser les objectifs suivants :

-
- Accroitre la satisfaction de ses clients tout en cherchant à anticiper les attentes du marché ;
- Développer en permanence les compétences distinctives ;
- Tisser des relations privilégiées avec les partenaires ;
- Assurer la conformité de l'ensemble de ses prestations aux exigences légales et réglementaires ;
- Accroitre la satisfaction de son actionnaire en augmentant sa rentabilité ;

- Renforcer l’empreinte de la marque MOBILIS sur le marché Algérien ;
- Demeurer à l’avant-garde technologique devant la concurrence ;
- Réussir la mise en place de la nouvelle organisation MOBILIS, et développer le professionnalisme des équipes par un management de performance ;
- Assurer la qualité des développements futurs de l’entreprise à travers des méthodes et pratiques de la gestion interne et aussi à travers les niveaux de standard internationaux ;
- Accroître la rentabilité financière.

1.1.3 Services de l’entreprise

A.T.M MOBILIS propose à ses clients un ensemble de services innovants et de haute qualité comme GOSTO, Selekni, GPRS, MMS, 3G, 4G, rechargements électroniques (Arsselli, Racimo) et les cartes internationales prépayées. Ces différentes offres citées auparavant sont destinées pour les particuliers et les entreprises aussi, en plus de ses services elle s’engage aussi à mettre en place des offres spécifiques pour les entreprises suite à leurs demandes.

L’opérateur historique MOBILIS dispose de différents types de services :

- ✓ **Offres prépayées** ; dont le paiement se fait avant la consommation (Mobtasime, Towfik).
- ✓ **Offres post-payées** ; ou la consommation se fait avant le paiement avec un forfait contrôlé (Mobiconro).
- ✓ **Roaming et Interconnexion** ; flux entre opérateurs et service à l’étranger.

Comme elle offre aussi **un service internet** de haute qualité et une couverture réseau étalée sur tout le territoire national.

1.2 Organisation de l'entreprise

1.2.1 Structure organisationnelle

L'entreprise a une structure hiérarchique pyramidale, cette structure se base sur :

- ✓ **La spécialisation des tâches** : répartition horizontale par fonctions, ce qui implique un organigramme pointu.
- ✓ **Le pouvoir de décision** : centralisé autour de la direction générale qui se traduit par un flux d'informations descendant vers les managers des différentes structures.
- ✓ **Les flux ascendants** : des rapports d'activités et de synthèses élaborés par les gestionnaires de chaque service au responsable hiérarchique. ces rapports résument l'activité périodique de l'entreprise avec des analyses et explications des résultats.
- ✓ **Mode de coordination** : formel automatisé descendant (supervision directe).

1.2.2 La description de l'organigramme de l'entreprise

N.B : l'organigramme de l'entreprise sera présenté dans **l'annexe 01**

➤ La Direction Générale

La direction générale est dirigée par un président directeur général, assisté par des conseillers dans différents domaines d'activités.

Pour assurer le bon fonctionnement et atteindre la performance, l'entreprise dispose des cellules et directions attachées à la direction générale :

1. **Cellule conseillers** : qui est chargée de donner des conseils à la direction générale dans différents domaines d'activités (technique, commerciales,.....etc.).
2. **Direction de l'Audit** : est mise en place dans l'entreprise pour rendre compte à l'actionnaire ou à ses représentants (membre du conseil d'administration) de la situation réelle de leur patrimoine en toute objectivité, la mission d'audit est constituée de trois phases ; phase de programmation, phase exécution et la phase de suivi des recommandations.
3. **Inspection Générale** : elle intervient en cas de dysfonctionnement pour diagnostiquer et inspecter les structures de l'entreprise suite à la demande de PDG.

4. **Cellule du Projet Digitale** : chargée de la gestion des réseaux sociaux (lancement et l'analyse des campagnes de communication).
5. **Direction de la Protection du Patrimoine et de La Sécurité (DPPS)** : cette direction est chargée de la sécurité interne de l'entreprise.
6. **La direction de la stratégie, programmation et performance (DSPP)** :

Cette structure c'est la pierre angulaire de l'entreprise du fait qu'elle est chargée de définir les objectifs stratégiques de la société tout en effectuant différentes études pour faire ressortir les forces, les faiblesses, les opportunités et les menaces. L'activité de la direction se fait à travers des outils de gestion performants tel que le tableau de bord prospectif qui contient des indicateurs permettant de détecter les défaillances et de diagnostiquer les différentes structures ainsi que les activités, comme il donne aussi des informations synthétisées sur le déroulement de la mission de l'organisation et le taux d'atteinte de ses objectifs.

Afin de regrouper l'autorité et le savoir-faire A.TM. MOBILIS a opté pour une structure hiérarchique qui consiste à scinder l'entreprise en deux directions générales adjointes ; une des Opérations (DGAOP), et l'autre « d'Organisation, Administration et finances » (DGAOF) (**Voir l'annexe 01**)

Ces directions adjointes sont composées de divisions managerielles qui permettent de mener les politiques complexes, tout en garantissant une prise en charge opérationnelle de bon niveau par les structures attachées.

➤ La Direction Générale Adjointe « Opérations »

Cette direction est composée de deux divisions principales qui sont : la Division des Réseaux Et Services (DVRS) et la Division Commerciale Et Marketing (DVCM).

⇒ **Division Réseau et Services (DVRS)**

La DVRS est une structure chargée de l'implémentation et la maintenance du réseau de l'entreprise selon des phases :

- Études de recherche, d'ingénieries et développement.
- Déploiement du réseau.
- Transmission du réseau
- Maintenance du réseau...etc.

Pour assurer le bon fonctionnement de son activité technique la division dispose de cinq directions opérationnelles :

- Direction d'ingénierie et du développement du réseau(DID).
- Direction de transmission(DT).
- Direction de déploiement et opérations réseaux(DDR).
- Direction de la maintenance du réseau(DMR).
- Direction du système d'information(DSI).

⇒ **Division Commerciale et Marketing(DVCM)**

Cette division a comme mission principale, l'exploitation du marché qui porte trois fonctions ;

1. Vente/Distribution (grand public, marché d'entreprise).
2. Marketing.
3. Relation clients.

DVCM dispose de cinq directions qui fonctionnent dans le but de réaliser les objectifs de la division.

- Direction du marketing(DMK).
- Direction de la marque et de la communication(DMC).
- Direction de la distribution et des ventes(DDV).
- Direction du marché de l'entreprise(DME)
- Direction relation client grand public(DRCGP).

➤ La Direction Générale Adjointe « Organisation, Administration et finances »

Cette direction est scindée en deux divisions principales qui sont : la Division des Affaires Générales(DVAG), la Division des Finances et performances(DVFP).

⇒ **Division des Affaires Générales(DVAG)**

Cette structure managériale dispose de cinq directions à savoir ;

- Direction des ressources humaines(DRH).
- Direction de la formation(DFO).
- Direction des achats et logistique(DAL).
- Direction de l'affaire juridique et contentieuse (DAJC).

Le rôle principal de la DVAG, c'est de conforter le management d'un ensemble de directions en charge de fonctions supports dont certaines ont un contenu managériale important qui conditionne la performance générale de l'ensemble des autres structures de l'entreprise.

⇒ **Division Finances et performances(DVFP)**

L'objectif principal de chaque organisation c'est la pérennité et la continuité de son activité, à cet effet, elle doit atteindre la performance et veiller est ce que sa situation financière est la plus confortable possible. C'est pour cela MOBILIS a mis en place la division finances et performance, cette structure dispose de quatre directions :

- **Direction revenus assurance :** elle assure les différents flux du revenu de l'entreprise(CA) par chaîne et sources de produit.
- **Direction qualité :** cette direction est chargée de la mise en place de l'ensemble de procès et procédures de chaque structure pour assurer l'efficacité et répondre aux besoins des clients et pour faire un levier de performance à travers la promotion de la culture qualité , toutes ces initiatives au sein de l'entreprise c'est pour l'obtention de la certification de qualité à l'échelle mondiale ISO9001 (version2015).
- **Direction du projet comptabilité analytique :** l'environnement externe de l'entreprise est instable et les prix des produits ne cessent d'augmenter donc il est opportun de mettre en place une comptabilité analytique pour la gestion de différentes charges d'une part et pour répondre à l'exigence de l'autorité de régularisation de la poste et de la télécommunication (ARPT) d'une autre part.

- **Direction des finances et comptabilité**

1.3 Présentation de la direction d'accueil

1.3.1 Description de la direction des finances et de la comptabilité

La direction finance et comptabilité est scindée en quatre sous-directions et des cellules attachées directement au responsable de la structure, pour assurer le bon fonctionnement de la structure (**voir l'annexe 01 Bis**).

- **Cellule fiscalité** : son rôle principal est la prise en charge du volet fiscal de l'entreprise dans toutes ces formes (G50, Bilan fiscal,...etc.) vis-à-vis de toute l'autorité fiscale.
- **Département Maitrise d'ouvrage du Système d'Information Financier** : son rôle principal est de gérer et suivre tous les systèmes d'information existants au niveau de la direction.
- **Chef de projet Oracle finances** : chargé de l'implémentation et la gestion de l'ERP (volet comptable et financier) au sein de la direction.
- **Département Affaires Communes Reporting et Qualité** : ce département est chargé du reporting de la DFC.
- **Sous-direction Budget et Consolidation** : cette direction est chargée de :
 - l'élaboration et du suivi du budget de l'entreprise et du lancement de toutes les compagnes budgétaires.
 - Traitement et de la formalisation des prévisions et de calcul des écarts de gestion.
 - Traitement des dotations budgétaires des directions régionales.

Cette sous-direction dispose de deux départements :

- ⇒ Département consolidation centrale.
- ⇒ Département correspondant de gestion.

- **Sous-direction Contrôle et Conformité** : cette structure est chargée du contrôle physique et la conformité du dossier de paiement(DP) ainsi que tous les contrats avec les tiers ; des fournisseurs locaux ou étrangers.

La sous-direction contrôle et conformité dispose de trois départements :

- ⇒ Département Contrôle et Rapprochement Bancaire.
- ⇒ Département Contrôle et Suivi des Fournisseurs locaux.
- ⇒ Département Contrôle et Suivi des Fournisseurs Etranger.

- **Sous-direction des Finances** : cette structure s'occupe de :

- Suivre les comptes courants de l'entreprise.
- Élaborer les situations de trésorerie et les rapprochements bancaires.
- Prévoir et organiser la politique financière de l'entreprise.

Cette sous-direction est scindée en quatre départements :

- ⇒ Département Régie.
- ⇒ Département Études et Analyses.
- ⇒ Département Gestion de Trésorerie.
- ⇒ Département Ingénierie Financière.

- **Sous-direction Comptabilité** :cette sous-direction représente la base d'information de l'ensemble des structures du fait qu'elle gère l'ensemble des engagements, les actes de gestion et les flux monétaires. Elle est chargée des missions suivantes ;
 - La tenue comptable de tous les flux de l'entreprise.
 - La production des différents documents obligatoires (bilans, états financiers, annexes...etc.).
 - Assurer le suivi de l'application des procédures et le respect des règles comptable en vigueur.

Cette sous-direction dispose de cinq départements :

- ⇒ **Département comptabilité fournisseurs** : chargé de la gestion des fournisseurs de l'entreprise en assurant le suivi des dettes et autres.

- ⇒ **Département Comptabilité Revenus(CA)** : chargé de la gestion comptable du volet des revenus (CA, encaissement, suivis des créances).
- ⇒ **Département Consolidation** : chargé de la consolidation des comptes de l'entreprise (directions régionales).
- ⇒ **Département Investissement** : chargé de la gestion comptable des investissements de l'entreprise techniques et non techniques.
- ⇒ **Département Gestion des stocks** : chargé de la gestion comptable des stocks de l'entreprise tel que les mouvements des stocks (achat, consommation, traitement des écarts, valorisation...etc).

1.3.2 Missions de la direction des finances et comptabilité

La direction des finances et comptabilité est la structure qui gère les différents flux monétaire de l'entreprise ses principales missions sont :

- ✓ La supervision de tout aspect comptable de l'entreprise et l'établissement des états financiers mensuellement et annuellement
- ✓ La garantie la bonne tenue des comptes de l'entreprise.
- ✓ L'assurance des fonctions de comptabilité, finance et le pilotage du budget annuel.
- ✓ L'assurance de la conformité de tous les documents de paiement, contrats et autres.
- ✓ La vérification de la sincérité et la concordance avec les comptes annuels des informations.
- ✓ L'implication active des dirigeants de toutes les insuffisances de nature pour compromettre la continuité d'exploitation de l'entreprise.

- ✓ L'étude des pièces comptables et réalisation des enquêtes auprès des cadres et collaborateurs concernés.
- ✓ L'élaboration du reporting mensuels et annuels.
- ✓ La réalisation des opérations de rapprochements bancaires pour connaître l'état véritable de la trésorerie et éviter de gonfler les comptes (Extra comptable).
- ✓ L'analyse des chiffres d'affaire, des comptes de résultats, du volume de trésorerie, des comptes clients et donner des explications concernant chaque compte dans les rapports fournis à la direction.

NB : avant de clôturer cette section, il s'est avéré nécessaire de présenter les directions régionales de l'entreprise du fait qu'elles font partie des entités budgétaires qui feront l'objet d'études dans la deuxième section de ce chapitre.

❖ **Les Directions Régionales**

Pour une prise en charge efficace de l'ensemble des activités de l'entreprise sur tous le territoire national. MOBIIS a implémenté huit directions régionales qui couvre chacune une zone géographique bien définis ; « Alger, Constantine, Chlef, Annaba, Oran, Sétif, Bechar, Ouargla »

Chaque région citée ci-dessus couvre un pôle qui englobe plusieurs wilayas, et elle est tenue de gérée différent volet, à savoir, commerciale, technique, financier. Du fait que les directions régionales sont indépendantes financièrement et techniquement de la direction générale, elles disposent donc d'un budget (Dotation) et d'objectifs spécifiques.

Chaque direction dispose de cinq sous directions **voir l'annexe 02** sous la coupe d'un directeur régionale ;

- **Sous-Direction Commerciale :** chargée du volé commerciale (la gestion des agences commerciales).
- **Sous-Direction Technique :** chargée du volet technique (transmission, maintenance des réseaux,etc.).
- **Sous-Direction Déploiement :** Chargée de déploiement des sites.

- **Sous-Direction Affaires Générales :** fonction support chargé d'assurer les bons fonctionnements de l'ensemble de la direction (ressources humaines, achats et logistique...etc.).
- **Sous-Direction finances et comptabilité :** chargée de la gestion comptable et financière de la direction (Budget, Trésorerie...etc.).

Section 2 : Processus et pratiques du contrôle budgétaire d'A.T.M MOBILIS

Pour le déroulement de tout projet, l'objectif doit être prédéfini, c'est le cas dans tout type d'entreprise que ce soit lucratif ou non. Et ceci est mis en place à travers l'élaboration d'un budget à chaque début d'exercice.⁷⁶

Afin de garantir une bonne maîtrise de ses ressources, assurer sa pérennité et prendre des décisions stratégiques au moment opportun l'entreprise de télécommunication adopte plusieurs outils de gestion dont la gestion budgétaire et le contrôle budgétaire.

Cette deuxième section va faire l'objet d'une étude sur le processus et la pratique budgétaire mise en œuvre par A.T.M MOBILIS, à savoir, l'élaboration, l'exécution et le contrôle.

2.1 Démarche budgétaire de l'entreprise

2.1.1 Le lancement de la campagne budgétaire

La procédure budgétaire est une activité cyclique qui rythme annuellement la vie de l'entreprise. Pour l'entreprise A.T.M MOBILIS, la « période budgétaire », est celle pendant laquelle on établit le budget. Elle représente un des temps forts du calendrier.

Afin d'élaborer un budget l'entreprise de télécommunication A.T.M MOBILIS commence d'abord par le lancement d'une campagne budgétaire qui débute le mois de septembre et prend fin au mois de décembre de chaque année(N) à partir de laquelle un plan annuel (N+1) sera établis.

NB : les entités budgétaires de l'entreprise sont informées du commencement de la campagne budgétaire à travers une circulaire de l'élaboration du budget(lettre informative accompagnée d'un Canevas ou chaque structure doit estimer ses propres prévisions) (**annexes 03**) transmise par la sous-direction du budget à l'ensemble des responsables des structures après avoir envoyé la demande de l'élaboration de l'estime de clôture(l'estimation des réalisations du dernier trimestre de l'année) (**annexe 03 Bis**) .

⁷⁶Fayçal CHERID, **Processus de contrôle budgétaire dans le contrôle de gestion**, Mémoire de master, kolea 2017.

2.1.2 Élaboration du budget

Le processus budgétaire commence par l'éclatement des besoins (investissement/exploitation) au niveau de chaque entité budgétaire (directions centrales et régionales), qui seront exprimés sous forme de fiches techniques appelées canevas.

2.1.2.1 Déroutement du processus de la budgétisation de l'entreprise

Le budget de l'entreprise A.T.M MOBILIS est un budget TOP-DOWN, c'est-à-dire qu'il correspond à une démarche descendante en effet les guidelines sont communiquées par le PDG (premier directeur générale) de l'entreprise avec une intervention facultative des responsables des entités.

La démarche du processus budgétaire de l'entreprise est expliquée par les étapes suivantes : La réception d'une note d'orientation contenant les objectifs budgétaires, le lancement de la campagne budgétaire et l'établissement des prés budgets, réception et vérification de la conformité des prés-budgets, lever des réserves, consolidation des prés budgets, analyse des pré-budgets, réalisation de l'arbitrage budgétaire, approbations des projets par le COMEX, validation de budget par le CA , diffusion du budget, la répartition du budget par mois et le suivi budgétaire. Dans ce qui suit, ces différentes étapes seront détaillées.

1. La réception de la note d'orientation concernant les objectifs budgétaires

La direction générale définit les orientations générales et les hypothèses d'entrée au budget, ces orientations intègrent les spécificités des directions opérationnelles de telles sortes qu'elles soient le cadre référentiel de tous les centre budgétés.

Cette animation est assurée sur la base d'une note d'orientation du PDG et d'enquêtes budgétaires spécifiques permettant de cerner les différentes activités.

2. lancement de la campagne budgétaire et l'établissement des prés-budgets

Le directeur des finances et comptabilité avec le sous directeurs du budget et de la consolidation transmettent à l'ensemble des entités budgétaires les canevas à renseigner suivant les orientations du DG.

Le canevas budgétaire comprend des rubriques budgétaires selon les actions de chaque entités ainsi que :

- L'estimé de clôture des réalisations de l'année en cours (N) ;

- Le budget de l'année en cours (N) ;
- Le taux de réalisation annuel (l'estimé(N)/le budget(N)) ;
- La prévision budgétaire e l'année prochaine (N+1) ;
- Le taux de variation(les prévisions budgétaires (N+1)/l'estimé(N))

Durant cette étape, chaque entité budgétaire élabore son projet de budget en conformité avec les objectifs stratégiques fixés par la direction générale.

3. Réception et vérification de la conformité des pré-budgets

Le chef de département correspondant de gestion réceptionne par courrier officiel, les prés-budgets renseignés et vérifiés leur conformité.

Ces derniers doivent être justifiés par des commentaires.

- Si les prés-budgets s'avèrent conformes, on passe directement à l'étape (n°05) ;
- Sinon on passe à l'étape suivante (n°04).

4. la Levée des réserves

Dans le cas ou, le SDBC et le correspondant de gestion constatent une non-conformité dans les prés-budgets transmis, ils sollicitent le correspondant de l'entité concernée pour programmer une séance de travail afin de lever les réserves.

5. Consolidation des prés-budgets

Une fois les prés-budgets sont déclarés conformes par le sous-directeur du budget et de la consolidation, le correspond du budget et de la consolidation centrale procède à la consolidation de ces prés-budgets et établit un projet de budget, qui transmis à la hiérarchie pour approbation.

6. Analyse des prés-budgets

Le sous-directeur du budget et de la consolidation en collaboration avec le chef de département du budget et de consolidation centrale analysent les résultats après consolidation et apportent des commentaires en tenant compte de :

- Compte des résultats prévisionnel au 30/09/N ;
- Estimé de clôture de 31/12/N ;
- Tableau des amortissements pour l'exercice (N+1) ;
- Situation de trésorerie.

7. Réalisation de l'arbitrage budgétaire

Un échange d'informations est nécessaire afin de procéder aux arbitrages et de converger vers des budgets définitifs entre la Direction Générale et les opérationnels. Cette étape permet de trancher d'éventuels désaccords et d'examiner la cohérence des objectifs stratégiques avec les plans opérationnels.

8. Approbation des projets-budgets par le COMEX

Le directeur des finances et de la comptabilité présente le projet de budget au COMEX pour l'approbation.

9. Validation de budget par le CA

Une fois les différents arbitrages rendus et arrêtés par le COMEX, Le directeur des finances et de la comptabilité présente le projet du budget aux membres du conseil d'administration pour validation.

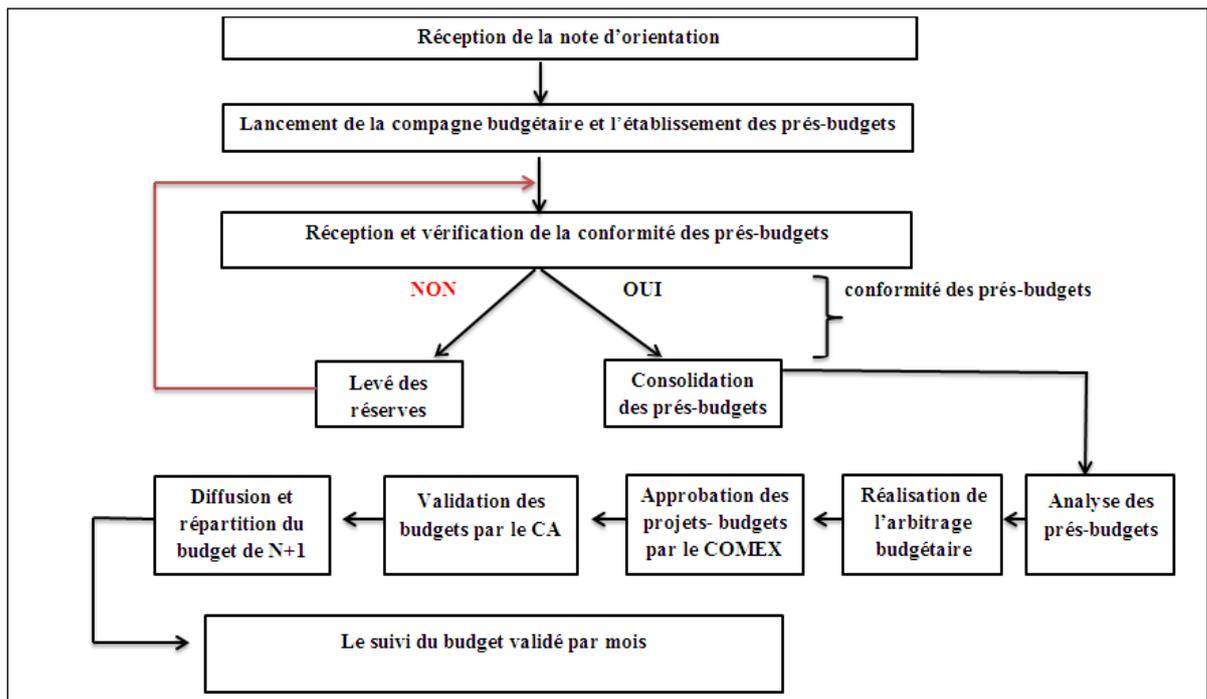
10. La diffusion et la répartition du budget (N+1)

Une fois le budget annuel de l'entreprise est validé par les membres du conseil d'administration du DFC diffuse le budget de (N+1) aux entités budgétaires pour procéder à la répartition périodique de de leurs budgets alloués.

11. le suivi du budget validé par mois

Les correspondants de gestion transmettent la répartition trimestrielle du budget annule, à la Sous-Direction Budget et consolidation, et un suivi budgétaire conformément à la procédure s'effectue par la suite.

Figure 3-1 : Processus budgétaire au sein d'A.T.M MOBILIS



Source : réalisé par nous même à partir des documents internes de l'entreprise.

2.1.2.2 L'explication du contenu d'un CANEVAS BUDGETAIRE

Lors de l'élaboration de la campagne budgétaire chaque entités budgétaires de l'entreprise doit exprimer ses besoins dans une fiche technique appelée canevas (comme il a été cité dans la partie précédente).

Ce CANEVAS BUDGETAIRE est organisé comme suit :

- Une rubrique budgétaire : contient l'intitulé du besoin exemple : fournitures de bureaux)
- Un code budgétaire : représente le compte du produit ou de la charge accompagné d'un identifiant de l'entité budgétaires.

- Estimé au 31/12/N (E .N) : appelé aussi l'estimé de clôture de l'année, c'est le total des réalisations de l'entreprise au 30/09/N + les prévisions de réalisations au cours du dernier trimestre N.
- Budget de l'année N : c'est le programme d'activité déterminé en fonction des objectifs négociés et acceptés.
- Le taux de réalisation : représente la variation de l'estimé de l'année N par rapport au budget de l'année N.

$$\text{Taux de réalisation} = \text{Estimé de l'année N} / \text{Budget de l'année N}$$

- Les prévisions de l'année N+1 : c'est l'ensemble des conditions préalables à l'exercice.
- La dernière colonne du canevas budgétaire contient un ratio indiquant l'évolution du budget N+1 par rapport à l'estimé de l'année N.

$$\text{Le ratio} = \text{la variation du budget de l'année N+1} / \text{Estimé de l'année N}$$

$$\text{La variation du budget de l'année N+1} = \text{Budget de N+1} - \text{Estimé de clôture de l'année}$$

Figure 3-2: CANEVAS BUDGETAIRE

Direction						Préavis budgétaires
Code :						Unité :KDA
		Estimé au 31/12/N	BUDGET	Taux de réalisation	Prévisions N+1	Variation du budget de N+1 par rapport à l'estimé de N
Code Budgétaire	Rubrique Budgétaire					

Source : réalisé par nous-même à partir des documents internes de l'entreprise.

2.2 Pratiques du contrôle budgétaire de l'entreprise

2.2.1 Méthodologie de l'application du suivi budgétaire au sein de l'entreprise

La gestion budgétaire exercée de manière rationnelle peut effectivement accroître la performance économique de l'entreprise dans la mesure où le système permet, à travers le contrôle budgétaire. Ce contrôle consiste, dans sa forme la plus simple, à comparer les réalisations aux prévisions et à en dégager les écarts et à contribuer également à la diminution des pertes. Grâce à la détection rapide et des insuffisances, ainsi, il offre la possibilité de mener les actions correctives pour éliminer les causes des écarts entre les objectifs et les réalisations de façon à améliorer la performance et maîtriser la gestion budgétaire. Dans le cas de cette entreprise, le service budget a mis en place une méthode propre à elle.

A ce titre A.T.M MOBILIS effectue les tâches suivantes lors de son suivi budgétaire :

1. Le suivi des demandes de paiement à partir d'une fiche de suivi (**voir l'annexe 04**) ;
2. Le rapprochement des réalisations des fichiers de la sous-direction budget avec celle des entités budgétaires. (Le rapprochement va servir à établir un tableau de compte des résultats) ;
3. La constatation d'un estimé à chaque fin de mois ; il contient le cumulé des réalisations du mois en cours plus les engagements non encore réalisés (en instance de régularisation) ;
4. Le calcul d'un taux de réalisation de l'engagé (réalisé + réalisé non régularisé) par rapport au budget de la période en cours **→ aux périodique** ;
5. Le calcul d'un taux de réalisation de l'engagé (réalisé + réalisé non régularisé) par rapport au budget annuel **→ aux annuel** ;
6. Le calcul d'un ratio entre la variation de la période en cours par rapport au réalisé de l'année passée dans la même période ;
7. La consolidation et la synthétisation des résultats de l'ensemble des entités budgétaires de l'entreprise, à savoir, les directions régionales et les directions centrales ;
8. L'élaboration d'une note de bilan qui contient les constats de suivi (le rapport présente seulement les fluctuations importantes).

NB : le suivi budgétaire de l'entreprise de télécommunication cité ci-dessus se déroule dans deux périodes différentes une quotidienne (le point numéro 1), et l'autre mensuelle (points 2-8).

2.2.2 Eléments du suivi budgétaire

Le volet d'exploitation au niveau de l'entreprise A.T.M MOBILIS comporte trois éléments : les produits, les dépenses et les charges.

Le suivi budgétaire se fait pour :

- **Les produits :** représentés par les recettes de l'entreprise qui viennent principalement de l'ensemble des services offerts durant l'exercice comptable, à savoir : ventes de services internet, vente des services de la téléphonie mobile...etc. Les comptes concernés par le suivi sont :
 - ✓ **Le compte 70 :** vente d'appareils mobiles, ventes des clés mobiconnect, vente des cartes Sim, vente des rechargements Mobicontrolé post paid,.....etc.
 - ✓ **Le compte 75 :** englobe un ensemble de produits opérationnels comme produits sur acquisition des cahiers de charges.

- **Les charges :** englobent l'ensemble des consommations de l'entreprise durant l'année commerciale, les comptes qui font l'objet d'un suivi sont en générale :
 - ✓ **Le compte 60 :** comprend l'ensemble des charges consommés durant l'année commerciale tel que ; fournitures de bureaux, fournitures non stockables, et les cartes de rechargement consommées....etc.
 - ✓ **Le compte 61 :** englobe l'ensemble des charges techniques, de location, et autres charges extérieurs.
 - ✓ **Le compte 62 :** inclus les frais généraux(les honoraires, les frais de communication et de publicité....etc.).
 - ✓ **Le compte 63 :** intègre l'ensemble des charges du personnel (salaires, cotisations de la sécurité sociale....)
 - ✓ **Le compte 64 :** se compose de différentes taxes et des droits de timbre
 - ✓ **Le compte 65 :** contient les charges de roaming, pénalité de marché.....etc.
 - ✓ **Le compte 66 :** suivi des charges financière tel que la perte de change....etc.

- ✓ **Le compte 68** : suivi des dotations aux amortissements et provisions.....etc.

- **Les dépenses** : le suivi des dépenses se fait par le contrôle des charges décaissables de l'entreprise durant l'exercice comptable.

Section 3 : Évaluation et analyse du système budgétaire

Dans cette partie nous allons procéder à un contrôle budgétaire à travers une analyse des écarts du budget d'exploitation (volet charges), par la suite, nous allons apprécier la nécessité et le rôle du contrôle dans la maîtrise de la gestion budgétaire à travers une étude qualitative (guide d'entretien). Et nous exposerons en dernier lieu, la synthèse et les recommandations de la recherche.

3.1 Analyse des écarts et synthèse du suivi budgétaire

Le suivi des charges d'exploitation est un cadre possible pour contrôler les consommations des ressources de l'entreprise durant l'année commerciale.

3.1.1 Constatations et analyses des écarts

3.1.1.1 Constatation des écarts

Lors de l'enregistrement des demandes de paiement un calcul des écarts automatique se fait sur les tableurs d'Excel. Le tableau suivant représente un résumé de budget des charges d'exploitation de l'entreprise accompagné des réalisations de l'année 2014.

NB : l'indisponibilité de l'information nous a mené à faire une analyse annuel de budget des charges globales d'exploitation de l'entreprise et non par entités budgétaire (direction régionales et directions centrales).

Figure 3-4 : Etat de contrôle de budget d'exploitation

Charges d'exploitation (en KDA)						
Compte	Désignations des comptes	Budget 2014	Réalisations	T.R	Ecart	Qualification de l'écart
600	Achats consommés	280 000	267 151	95%	-12 849	Favorable
602	Autres approvisionnement	423 456	410 501	96%	-12 955	Favorable
612	Interco, roaming et redevances	112 509 672	113 509 370	101%	999 698	Défavorable
613	Locations	5 834 755	6 805 833	117%	971 078	Défavorable
615	Entretien, réparations et maintenances	1 993 567	2 178 825	109%	185 258	Défavorable
616	Primes d'assurances	281 982	284 580	111%	2 298	Défavorable
618	Documentations et divers	27 063	27 425	101%	362	Défavorable
622	Rémunérations d'intermédiarités et honoraires	3 005 781	3 013 313	100,2%	7 532	Défavorable
623	Communication et publicité	2 245 897	2 429 919	108%	184 022	Défavorable
624	Transport de biens et transport du personnel	45 678	50 940	112%	5 262	Défavorable
625	Déplacements, missions et réceptions	170 786	168 320	99%	-2 466	Favorable
631	Frais du personnel	1879 998	2 009 558	107%	129 560	Défavorable
641	Impôts et taxes	89 900	85 945	95%	-3955	Favorable
642	Impôt non récupérable	3 400 345	3 273 713	96%	-126 632	Favorable
645	Autres impôts et taxes	48 679	41 180	85%	-7499	Favorable
657	Charges exceptionnels de gestion courante	56 789	-	0%	-56 789	Favorable
666	Perte de change	564 897	695 758	123%	130 861	Défavorable
681	Dotations aux amortissements	6 998 765	6 938 391	99%	-60 374	Favorable
/	Total	139 858 010	142 190 722	102%	2 332 712	Défavorable

Source : réalisé par nous même à partir des documents interne de l'entreprise.

NB : l'écart sur charge est qualifié de favorable ou défavorable :

- ✓ Si écart < 0 l'écart sur charge est favorable
- ✓ Si écart > 0 l'écart sur charge est défavorable

3.1.1.2 Analyse et interprétation des résultats :

En analysant les résultats de contrôle de budget des charges d'exploitation figurant dans le tableau ci-dessus, on constate que les charges d'exploitation réalisées par l'entreprise sont à l'ordre de 142 190 722 KDA contre 139 858 010 KDA prévus à l'initial ,ce qui à dégager par conséquent un écart défavorable de 2 332 712 KDA .Cet résultat s'explique principalement par les sous estimations des rubriques suivantes :

✓ **Charges d'intro, roaming et redevances :**

L'écart défavorable de l'ordre de 999 698 KDA faute d'une sous-estimation des charges d'interconnexion et de raccordement des différents réseaux de télécommunications et les charges de roaming (service à l'étranger) qui représente 50% de cet écart.

✓ **Charges de locations :**

L'écart positif de cette rebique estimé de 971 078 KDA est dû principalement à une augmentation des charges techniques de l'entreprise issue de la mise en place d'un nouveau réseau de la téléphonie mobile de 4ème génération.

✓ **Charges d'entretien et de maintenance :**

La cause de 185 258 KDA, c'est la hausse des charges d'entretien de réseaux de la téléphonie mobile de 80% de l'estimé principale.

✓ **Charges de communication et publicité :**

Cet écart 184 022 de KDA est issu principalement d'une augmentation de la charge de sponsoring (+20%) engendré du sponsoring de l'équipe national algérienne suite à un contrat établie avec la fédération Algérienne de Football (FAF), et de plus d'une augmentation de la charge des annonces et insertions publicitaires (annonces du lancement de la 3^{ème} génération de la téléphonie mobile).

✓ **Charges de transport de biens et transport du personnel :**

Le recrutement de nouvelles personnes a engendré une hausse du montant des charges décaissable et un écart défavorable de 5 262KDA.

✓ **Charges de frais du personnel :**

Les charges de contribution de l'état d'Anem et l'augmentation du nombre de personnel ont induit à une sous-estimation des frais du personnel ce qui a résulté un écart défavorable de 129 560 KDA et un taux de réalisation de 107%.

✓ **Charges sur rémunérations d'intermédiarités et honoraires :**

L'écart positif de l'ordre de 7532 KDA est du de la sous-estimation des prix des honoraires tel que le gardiennage et la sécurité.

Les écarts favorables affichés dans le tableau sont produits suite à une surestimation des charges de l'entreprise. Ses résultats n'affectent pas l'entreprise négativement mais remettent en cause les techniques d'estimation des charges.

✓ **Charges exceptionnelles de gestion courantes :**

L'entreprise a sur estimé les charges de pénalité sur contrat du marché de 31095KDA et les charges du roaming de 25 694KDA.

✓ **Charges sur impôts non récupérable :**

Une sur estimation du chiffre d'affaires de l'entreprise a induit à une sur estimation de l'impôt non récupérable tel que la TAP.

NB : la baisse du chiffre d'affaire due à la désactivation des lignes des abonnés non actifs.

✓ **Dotations aux amortissements :**

L'estimation de l'augmentation du prix de l'immobilisation incorporelle (progicielle intégrés) a mené les responsables à sur estimé la valeur de ces charges.

NB : les informations de l'analyse des écarts sont obtenus à partir des documents internes (rapport d'activité ...etc.).

3.1.2 Guide d'entretien

Dans le but d'analyser le système de la gestion budgétaire d'une part, et d'apprécier la nécessité et la contribution du contrôle budgétaire dans la maîtrise de la gestion budgétaire

d'A.T.M MOBILIS d'une autre part, on a conçu un guide d'entretien (voir l'annexe 5) pour le personnel où on a interrogé six responsables de la direction centrale.

Les résultats de l'étude sont représentés dans les tableaux suivants :

1. Résultats de la première rubrique du guide :

Figure 3-5 : Répartition des enquêtes sur l'élaboration des budgets

Elaboration des budgets	Réponses	Fréquences de réponses	Commentaires
Existence d'un manuel de procédures budgétaire dans l'entreprise	Oui	100%	L'ensemble des interviewés ont confirmé l'existence d'un manuel de procédures mais il n'est pas communiqué et distribuer dans l'ensemble des entités budgétaires.
Explication des étapes processus budgétaire	Oui	100%	Les étapes du processus budgétaire sont soutenues, expliqués, et validé par la direction générale.
Techniques et méthode d'élaboration des budgets	Je ne sais pas	80%	80% de l'échantillon ignore les méthodes de l'élaboration des budgets. 20% suppose que l'élaboration se fait sur une base historique à travers une augmentation annuelle selon les objectifs fixés.
Participation dans l'élaboration budgétaire	Non	100%	Participation non suffisante.

Source : élaboré par nous même

✓ **L'analyse des résultats de la première rubrique du guide :**

L'analyse des commentaires, il en ressort que :

- Le manuel de procédures budgétaires n'est pas communiqué dans l'ensemble des entités budgétaire de l'entreprise, il est centralisé dans la sous-direction des budgets.

- Absence d'un manuel de procédures qui explique des méthodes et techniques d'élaboration des budgets.
- L'insuffisance de la participation des responsables des centres de responsabilité dans l'élaboration des budgets.

2. Résultats de la deuxième rubrique du guide

Figure 3-6 : Répartition des enquêtes sur l'exécution et le contrôle budgétaire

Exécution et contrôle budgétaire	Réponses	Fréquence de réponses	Commentaires
Exécution des budgets	En fonction des objectifs annuels fixés par la direction générale alliés aux besoins des entités budgétaires.	50%	La moitié de l'échantillon ignore l'exécution des budgets
Suivi budgétaire journalier	Oui	50%	Les avis sont partagés mais néanmoins, il faut retenir que la moitié pense que le suivi ne se fait pas jour le jour
	Non	50%	
Le chargé de la mise en évidence des écarts	La sous-direction budget.	100%	Les interviewés ont répondu que dans le cas de dépassement La structure budgétaire est chargée de suivre et orienter les structures qui font objet de dépassement pour des réaffectations dans une même rubrique
Pertinence du suivi budgétaire	Oui	50%	L'autre moitié des interviewés ont répondu que le contrôle n'est pas pertinent à 100%, il connaît quelques défaillances.
Outils de suivi utilisés	Excel	100%	L'outil utilisé c'est les tableurs d'Excel

Source : élaboré par nous-même.

✓ **L'analyse des résultats de la deuxième rubrique du guide :**

D'après l'analyse des commentaires, on retient que :

- L'exécution de budget se fait en fonction des objectifs fixés par la direction générale.
- Le suivi budgétaire se fait jour le jour mais l'analyse des écarts ne se fait pas quotidiennement.
- La sous direction budget est chargé de suivre et orienter les structures qui font l'objet de dépassement dans une même rubrique budgétaire mais les autres dépassements qui nécessitent des rallonges budgétaires doivent faire l'objet de validation par la direction générale.
- Le contrôle budgétaire de l'entreprise connaît certaines défaillances, pour cela l'entreprise a opté pour la mise en place d'une structure de contrôle de gestion.
- L'utilisation des outils non performants qui permet de mettre à jour l'information.

3. Résultats de la troisième rubrique du guide

Figure 3-7 : Réparation des enquêtes sur le contrôle et la gestion budgétaire.

Contrôle et gestion budgétaire	Réponses	Fréquences de réponses	Commentaires
La nécessité du contrôle budgétaire pour la rentabilité financière	Oui	100%	Le contrôle consiste à encadrer les structures d'ATM MOBILIS à mettre en réalisation des actions tracées et les budgets alloué avec rigueur.
La contribution de contrôle budgétaire dans l'amélioration de la démarche budgétaire	Oui, il contribue à l'amélioration de la démarche de budgétaire.	100%	Le contrôle budgétaire permet de détecter les défaillances du système budgétaire et de mettre en évidence des actions d'amélioration.
La maîtrise de la gestion budgétaire	Oui	100%	Le contrôle budgétaire vise à améliorer les pratiques de l'entreprise et de maîtriser la gestion de l'entreprise.

Source : réalisé par nous même

✓ **L'analyse des résultats de la troisième rubrique du guide :**

A partir des réponses on retient que :

- Le contrôle budgétaire vise à améliorer la rentabilité financière de l'entreprise.
- Le suivi budgétaire met en cause le processus budgétaire de l'entreprise.

3.2 Perspectives et recommandations

3.2.1 Bilan récapitulatif (forces et faiblesses)

Le cas pratique effectué au sein d'A.T.M MOBILIS nous a permis de confronter nos acquis théorique à la pratique réelle. Aussi, nous sommes parvenu aux constats sous forme d'un bilan récapitulatif qui a identifié les forces et les faiblesses de la gestion budgétaire de l'entreprise.

✓ **Les forces du système :**

- Existence d'un manuel de procédures concernant l'élaboration et le suivi budgétaire qui permet de maîtriser les pratiques effectuées dans l'entreprise ;
- La diffusion de la lettre d'orientation par la direction générale, permet aux destinataires d'élaborer un budget conforme à la stratégie de l'entreprise.
- Le respect du chronogramme des enquêtes budgétaires
- L'usage des tableurs d'Excel en vue de s'assurer des niveaux de réalisations.
- La sous-direction budget fait des relances auprès de chaque entités budgétaires afin d'avoir des données actualisées.
- Le suivi budgétaire consiste à encadrer et mettre en réalisations des actions tracées par la direction générale.

✓ **Les faiblesses du système :**

- L'indisponibilité du manuel de procédure budgétaire dans l'ensemble des entités budgétaires
- Absence du guide d'élaboration des prévisions
- L'absence d'un budget de trésorerie qui englobe l'ensemble des décaissements et des encaissements de l'entreprise.
- La fréquence d'analyse détaillé des écarts se fait une fois par an.
- L'inadéquation des outils informatiques utilisés pour le suivi et le contrôle, où l'utilisation des tableurs d'Excel n'est pas adaptée à un budget lourd comme celui de l'entreprise.

- L'évaluation des réalisations se fait uniquement par le calcul des écarts et l'ignorance des autres techniques comme l'évaluation de l'activité.
- Absence des progiciels intégrés qui permet d'unifier la base de données de l'entreprise.
- Non existence d'une structure de contrôle de gestion qui permet de piloter les actions de l'entreprise.

3.2.2. Recommandations

- ✓ La distribution des procédures budgétaires sur l'ensemble des responsables de centre de responsabilités de l'entreprise.
- ✓ L'utilisation des méthodes et des techniques scientifiques de prévisions adéquates et valable pour l'ensemble des programmes d'actions, afin d'exprimer les besoins réels de l'entreprise.
- ✓ Il est recommandé aux entreprises de mettre en place un système de contrôle budgétaire performant qui consiste à analyser des écarts périodiquement et mettre en évidence des actions correctives afin de minimiser l'incidence des dérives et d'améliorer la performance de l'entreprise.
- ✓ Le renforcement du système budgétaire par des progiciels intégrés, qui assurent la disponibilité et la communication de l'information à temps. De plus il permet d'avoir une meilleure contrôlabilité des activités de l'entreprise réduire les risques d'erreurs.
- ✓ La mise en place d'une direction de contrôle de gestion dans l'état majeur, pour maîtriser les actions de l'entreprise.
- ✓ Approfondir les études sur les projets d'investissements pour aboutir à des prévisions proches des réalisations
- ✓ Prévoir des réunions périodiques, et mettre le point sur les objectifs à court terme.
- ✓ Rédaction d'un manuel de procédures concernant les méthodes utilisées pour l'élaboration des prévisions.

Conclusion du chapitre

Le cas pratique nous a permis de comprendre l'organisation de l'entreprise de télécommunication A.T.M MOBILIS et de faire une description et un diagnostic de son système budgétaire afin de relever les insuffisances et d'apprécier le rôle du contrôle budgétaire dans l'amélioration de la gestion budgétaire de l'entreprise.

Au début de notre travail, nous avons procédé, à une description du système budgétaire de l'entreprise, où nous avons décrit les pratiques de l'élaboration des budgets, et la méthodologie à suivre lors du suivi des réalisations, après avoir présenté l'entreprise dans un premier lieu.

Ensuite, nous avons procéder à la confrontation des prévisions aux réalisations du budget d'exploitation (volet charges) de l'année 2014, afin de calculer et analyser les écarts significatifs relevés et évaluer par conséquent les pratiques de l'entreprise.

Par ailleurs, pour apprécier la nécessité et le rôle du contrôle budgétaire dans la maîtrise de la gestion budgétaire nous avons effectué une démarche qualitative par le biais d'un guide d'entretien semi directive où nous avons interrogé des responsables des structures budgétaires.

Les résultats et les constats de notre travail, nous a permis de dire que le contrôle budgétaire de l'entreprise contribue à l'amélioration de sa gestion budgétaire malgré cératines insuffisances constaté, pour y remédier, nous avons proposé des recommandations.

CONCLUSION GENERALE

Dans le contexte actuel de la globalisation et de l'instabilité de l'environnement, la pérennité, la continuité d'exploitation des entreprises ne s'assurent pas par la réalisation des profits seulement, mais par la mise en place d'un système de gestion efficace qui permet de gérer d'une façon optimale les ressources dont elle dispose pour aboutir aux objectifs assignés.

La gestion budgétaire représente le mode de gestion qui consiste à traduire les objectifs stratégiques sur le plan opérationnel à court terme. C'est un outil utile d'amélioration de la performance et de prise de décision. Considéré comme une constituante intrinsèque vitale de toute organisation, du fait qu'elle permet aux dirigeants d'en avoir une vision de l'avenir proche.

La démarche du système budgétaire intègre trois étapes principales, à savoir, la planification à court terme par le biais des prévisions, la budgétisation représentée par l'élaboration des budgets couvrant l'ensemble des activités de l'entreprise, et la dernière étape se représente par le contrôle des réalisations des programmes d'action de l'entreprise.

La procédure budgétaire ne peut être efficace si elle n'est pas suivie d'un système de contrôle cohérent et régulier qui évalue à la fois la fiabilité des budgets et le taux de réalisations des objectifs stratégiques, afin d'apprécier les écarts significatifs et mettre en place des actions correctives et d'amélioration, pour éviter les situations défavorables qui nuisent à la rentabilité de l'entreprise.

Afin de consolider notre recherche théorique, qui s'est basée sur deux chapitres, dans le premier nous avons évoqué un aperçu sur la gestion prévisionnelle, alors que le deuxième a porté sur le processus de la gestion budgétaire. Nous avons effectué un stage pratique dans le cadre de notre recherche dans l'entreprise publique économique de télécommunication A.T.M MOBILIS, où nous avons tenté d'appréhender le rôle du contrôle budgétaire dans la maîtrise de la gestion, pour apporter des éléments de réponse à la problématique préalablement posée.

En effet, pour mener à bien notre travail de recherche nous avons essayé d'effectuer, un diagnostic détaillé des pratiques de la gestion budgétaire au sein d'A.T.M MOBILIS, relever et analyser la démarche de contrôle par la suite on a mis en place des recommandations pour améliorer la démarche du suivi budgétaire.

Constats et test d'hypothèse :

L'objectif de notre recherche était de comprendre le processus de la gestion prévisionnelle à court terme et de montrer l'incidence du contrôle budgétaire efficace sur la gestion budgétaire de l'entreprise. Au terme de cette recherche nous sommes parvenus aux constats suivants :

- La gestion prévisionnelle de l'entreprise A.T.M MOBILIS est un processus continue et intégré de préparation de décisions, qui passe par plusieurs phases dont chacune à ses particularités ; La planification et l'anticipation des actions futures de l'entreprise à long et à court terme constituent l'étape primordiale et le point de départ de cet outil de gestion. Ce qui confirme notre première hypothèse.
- Le système budgétaire de l'entreprise A.T.M MOBILIS est un système bouclé fermé rétroactif qui commence par la mise en place des plans opérationnels et prend fin par un contrôle des réalisations qui se fait par une comparaison entre les prévisions et les résultats dégagés, il s'agit donc d'évaluer la fiabilité des programmes d'actions mise en place au part avant. Alors notre deuxième hypothèse qui stipule que le suivi budgétaire évalue la fiabilité de la démarche de budgétisation est confirmé.
- L'entreprise de télécommunication A.T.M MOBILIS fait recours à un suivi budgétaire quotidien non approfondi qui se focalise seulement sur un calcul simple des écarts budgétaires, où la plus grande part du suivi se fait pour les dépenses, donc on peut dire que le contrôle budgétaire de l'entreprise connaît certaines défaillances. D'où notre troisième hypothèse est confirmée.
- Même si le contrôle budgétaire d'A.T.M MOBILIS connaît certaines défaillances, mais il revêt d'un aspect très important pour l'entreprise car il vise à comparer les réalisations aux budgets établis et évaluer l'écart de la comparaison, de l'expliquer annuellement afin de l'exploiter et modifier le système de la gestion budgétaire. Ce qui confirme l'hypothèse principale de la recherche qui suppose que le contrôle budgétaire permet de suivre les réalisations, afin d'apporter les corrections nécessaires en matière de la gestion budgétaire de l'entreprise A.T.M MOBILIS.

Recommandations :

A travers notre recherche, nous avons constaté quelques insuffisances auxquelles nous pouvons proposer, les suggestions suivantes :

- ✓ La distribution des procédures budgétaires sur l'ensemble des responsables de centre de responsabilités de l'entreprise.
- ✓ L'utilisation des méthodes et des techniques scientifiques de prévisions adéquates et valable pour l'ensemble des programmes d'actions, afin d'exprimer les besoins réels de l'entreprise.
- ✓ Adaptation de l'approche mixte lors de l'élaboration des budgets, du fait qu'elle implique l'ensemble des niveaux hiérarchiques, et induit par conséquent d'élaborer des programmes sur une base fiable et adéquate.
- ✓ Il est recommandé aux entreprises de mettre en place un système de contrôle budgétaire performant qui consiste à analyser des écarts périodiquement et mettre en évidence des actions correctives afin de minimiser l'incidence des dérives et d'améliorer la performance de l'entreprise.
- ✓ Le renforcement du système budgétaire par des progiciels intégrés, qui assurent la disponibilité et la communication de l'information à temps. De plus il permet d'avoir une meilleure contrôlabilité des activités de l'entreprise réduire les risques d'erreurs.

Limites de recherche :

Avant de clôturer notre recherche, il est noté que notre analyse est loin d'être exhaustive cela est dû :

- A la durée du stage, que nous jugions insuffisantes.
- A la rétention de l'information sous prétextes des confidentialités, ce qui nous a empêché d'atteindre le champ d'étude souhaité.

Perspectives de la recherche :

Au final, notre recherche constitue une piste de travail non seulement à améliorer, mais aussi à approfondir et ce, à travers la réalisation d'études sur certaines notions restées dans l'ombre. Nous proposons, à titre d'exemple, quelques pistes de recherche :

- L'apport du contrôle budgétaire dans la prise de décisions.
- La contribution du contrôle budgétaire dans l'amélioration de la performance financière des entreprises.

BIBLIOGRAPHIE

Liste des ouvrages :

- AGONMA S.ESAIE, **Diagnostic de la pratique de la gestion budgétaire dans les institutions de micro finance au Sénégal**, CESAG, 2013
- ALAZARD Claude, et SEPARI Sabine, « **contrôle de gestion manuel et applications** », Dunod, Paris, 2007.
- Claude ALZARD, et Sabine SEPARI, Jacques SRAF, « **contrôle des gestion, corrigé du manuel** », Dunod.
- ANTHONY Robert, « **la fonction du contrôle de gestion** », Publi-Union, Paris, 1993.
- AUGÉ Bernard, NARO Gérald, « **Manuel de contrôle de gestion** », Edition Dunod, Paris, 2011.
- BERLAND Nicolas, **Mesurer et piloter la performance**, Editions de la Performance, 2004.
- BERLAND Nicolas, DE RONGE Yves, **Contrôle de gestion : perspectives stratégiques et managériales**, édition PEARSON, 2010.
- Boisselier, Patrick CHALENÇON, Ludivine DORIOI, Davis, **Contrôle de gestion**, Editeur Vuibert, Paris 2013.
- BOIX Daniel, FEMINIER Bernard, « **le tableau de bord facile** », Edition d'organisation, 2003, p 09.
- BOUQUIN Henri, « **le contrôle de gestion** », édition PUF, 1986.
- BOUQUIN Henri, « **Le contrôle de gestion** », édition PUF, 3ème édition, Paris, 1997.
- BOUQUIN Henri, **Le contrôle de gestion**, Gestion PUF, Paris, 2013.
- BOURBONNAIS Régis, « **prévisions des ventes** », Edition organisation, 2001.
- BOU YAKOUB Farouk, **L'entreprise et financement bancaire**, CASBAH éditions, 2005.
- BURLAUD Alain et autres, **contrôle de gestion**, Edition Foucher, 6^{ème} Edition, Paris, 2015.
- CABANE Broché, **l'essentiel de la finance à l'usage des managers**, Edition Eyrolles, Paris, 2008.
- CHA Guilbert, et PIGET Patrick, « **Comptabilité analytique** », 2ème édition, Economica, 1998.
- DESIRE-LUCIANI Marie-Noëlle, HIRSCH Daniel, KACHER Nathalie, « **le grand livre du contrôle de gestion** », Edition Eyrolle, 2013.
- DE RONGE Yves, CERRADA Karine, **contrôle de gestion**, PEARSON Edition, Paris, 2006.
- DORIATH Brigitte, **Le contrôle de gestion en 20 fiches**, Dunod édition, Paris 2005.

Références bibliographiques

- DORIATH Brigitte, **Le Contrôle de gestion en 20 fiches** », 5ème édition, Dunod, Paris, 2008.
- DORIATH Brigitte, et GOUJET Christian, « **Gestion prévisionnelle et mesure de la performance** », Edition Dunod, 5ème édition, 2008.
- DORIATH Brigitte, et GOUJET Christian, « **Gestion prévisionnelle et mesure de la performance** », Edition Dunod, 2011.
- Forget Jack, « **Gestion budgétaire : Prévoir et contrôler les activités de l'entreprise** », Edition d'organisation, Paris, 2005.
- GAUTIER Frédéric, et PEZET Anne, **Contrôle de gestion**, Ed Darieos, France, 2006.
- GERAVIS Michel, **contrôle de gestion**, édition ECONOMICA, 8^{ème} édition, paris, 2005
- GERVAIS Michel, **contrôle de gestion**, Edition presse universitaires de France, 2^{ème} édition, Paris, 2006.
- GIRAUD Françoise, et SAULPIC Olivier ; NAULLEAU Gérard ; Marie-Hélène DELMOND, **Contrôle de gestion et pilotage de la performance**, édition GUALINO, Paris, 2002.
- GRANDGUILLOT Béatrice, et GRANDGUILLOT Francis, **L'essentiel du contrôle de gestion**, Gualino Editeur 9ème édition, 2015.
- GRANDGUILLOT Francis, et GRANDGUILLOT Béatrice, **La comptabilité de gestion**, Gualino éditeur, 2016.
- HENOT Christophe, et HEMECI Farouk, **Contrôle de gestion**, Edition Bréal, Paris, 2007.
- HONORAT Philippe, « **Budget facile pour les managers** », 2ème édition, Edition d'organisation, paris, 2009.
- HORGREN Charl, BHIMANI Alnoor, Data Srickant, **contrôle de gestion et gestion budgétaire**, Perason Education, France, 2006.
- HUTIN Herve, « **Toute la finance d'entreprise en pratique** », 2ème édition, d'Organisation, Paris, 2003.
- LAARIBI Mohamed, **Le contrôle de gestion dans les entreprises marocaines**, Ed FACOGEM, 2004.
- LE GALLO Laurence, « **contrôle de gestion et gestion prévisionnelle** », DUT GEA, 2008.
- LECLERE Didier, « **gestion budgétaire** », Edition Eyrolles, 1994.
- LECLERE Didier, **L'essentiel de la gestion budgétaire**, Editions Eyrolles, Pari 2012.
- LOCHARD Jean, **la gestion budgétaire : outil de pilotage des managers**, édition d'organisation, Paris, 1998.

Références bibliographiques

- LÖNING Hélène, et MALLERET Véronique, MERIC Jérôme, PESQUEUX Yvon, **contrôle de gestion : des outils de gestion aux pratiques organisationnelles**, 3^{ème} édition, Dunod, Paris, 2008.
- MALO Jean louis, et MATHE Jean-Charles, « **l'essentiel du contrôle de gestion** », Edition d'organisation, paris, 2000.
- MARGERAIN Jacques, **la gestion budgétaire**, société d'Edition et de Diffusion pour la Formation, paris, 1986.
- MARGOTTEAU Eric, «**Contrôle de gestion**», Edition Ellipses, Paris, 2001.
- MAURIN Pierre, **Contrôle de gestion facile**, Afnor éditions.
- Norbert GUEDJ, « **le contrôle de gestion pour améliorer la performance de l'entreprise** », les éditions d'organisation, Paris, 2001.
- RAGAIGNE Aurélien, TAHAR-FREIXINOS Caroline, « **contrôle de gestion** », Edition Gualino, 2005, Paris.
- SELMER Caroline, **construire et défendre son budget**, Edition Dunod, Paris, 2003.

Webographie :

- <https://www.compta-facile.com/le-plan-de-financement-previsionnel>, consulté le 16/08/2018 à 18 :52 .
- <https://www.doc-etudiant.fr>, consulté le 13/08/2018 à 19 : 36
- <http://entreprendre.fr>, Consulté le 13/08/2018 à 21 :43.
- <https://www.faq-logistique.com/Methodes-Previsions.htm>, consulté le 15/08/2018 à 22 :00
- <https://fr.slideshare.net>, consulté le 15/08/2018 à 12 :00
- <https://fr.scribd.com/doc/8249690/Controle-de-Gestion>, consulté le 22/08/2018 à 15 :00
- <http://www.logistiqueconseil.org/Articles/Logistique/Previsions-ventes-consommations.htm> consulté le 16/08/2018 à 00 :22.
- www.memoireonline.com, consulté le 03/08/2018 à 00 :20.
- 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 17/08/2018 à 10 :41.
- <https://www.petite-entreprise.net>, Consulté le 12/08/2018 à 21 :52 .
- <http://www.unit.eu/cours/kit-gestion-ingenieur/Chapitre-2/Compta-gestion-ingenieur>, consulté le 16/08/2018 à 17 :00 .

Références bibliographiques

- http://www.unit.eu/cours/kit-gestion-ingenieur/Chapitre-2/Compta-gestion_ingenieur/ING-P5-08/CHAPITRE-01/index.html, consulté le 16/08/ 2018 à 11 :30 .

Articles :

- Plan comptable générale 1982.

Mémoires :

- **CHERID Fayçal, Processus de contrôle budgétaire dans le contrôle de gestion**, Mémoire de master, kolea 2017.

TABLE DES MATIERES

Table des matières

Remerciement

Dédicaces

Sommaire.....	I
Liste des figures	II
Liste des abréviations	III
Liste des annexes	IV
Résumé	V
Summaray	VI
INTRODUCTION GENERALE	A-D

Chapitre 01 : Aperçu sur la gestion prévisionnelle 1

Introduction du chapitre..... 2

Section 01 : Généralités sur le contrôle de gestion 3

1.1. Notions de base sur le contrôle de gestion 3

1.1.1 Définition du contrôle de gestion 3

1.1.2 Objectifs du contrôle de gestion 4

1.2. Missions et outils du contrôle de gestion 6

1.2.1 Missions du contrôle de gestion 6

1.2.2 Outils du contrôle de gestion 7

Section 02 : Processus de la gestion prévisionnel 10

2.1. Généralités sur la gestion prévisionnelle 10

2.1.1. Définition de la gestion prévisionnelle 10

2.1.2. Relation entre la gestion prévisionnelle et la gestion budgétaire 12

2.2. Techniques de prévisions et documents de synthèse prévisionnels 14

2.2.1. Techniques de prévisions 14

2.2.2. Documents de synthèse prévisionnels 17

Section 03 : Analyse des écarts 5

3.1. La mise en évidence des écarts21

3.1.1. Définition des écarts budgétaires 21

3.1.2. Rôle des écarts budgétaire 22

3.2. Etablissement des écarts et principes d'analyses	22
3.2.1. Principes et approches de calcul des écarts	22
3.2.2. Interprétation des écarts	25
Conclusion du chapitre	27
Chapitre 02 : Processus de la gestion budgétaire	28
Introduction du chapitre	29
Section 01 : Généralités sur la gestion budgétaire	30
1.1. Définition et rôle de la gestion budgétaire	30
1.1.1. Définition de la gestion budgétaire	30
1.1.2. Rôle de la gestion budgétaire	31
1.2. Système de la gestion budgétaire	32
1.2.1. Acteurs impliqués dans la gestion budgétaire	32
1.2.2. Démarche et mécanisme de la gestion budgétaire	33
1.3. Conditions d'efficacité et limites de la gestion budgétaire	35
1.3.1. Conditions d'efficacité de la gestion budgétaire	35
1.3.2. Limites de gestion budgétaire	36
Section 02 : Budgétisation	37
2.1. Définition et rôle du budget	37
2.1.1. Définition du budget	37
2.1.2. Rôle du budget	39
2.2. Objectifs et classification du budget	39
2.2.1. Objectifs du budget	39
2.2.2. Classification du budget	40
2.3. Typologie, méthode de budgétisation	40
2.3.1. Typologie et approches de budgétisation	40
2.3.2. Méthode de budgétisation et cycle budgétaire	40
Section 03 : Contrôle budgétaire	46
3.1. Définition et typologie de contrôle budgétaire	46
3.1.1. Définition de contrôle budgétaire	46
3.1.2. Typologie de contrôle budgétaire	47
3.2. Efficacité de contrôle budgétaire	48
3.2.1. Etapes et démarche de contrôle budgétaire	48
3.2.2. Caractéristiques et qualités de contrôle budgétaire efficace	50

Table des matières

3.3. Outils de contrôle et de reporting	51
3.3.1. Instruments de contrôle budgétaire	51
3.3.2. Le rôle des intervenants de la gestion budgétaire dans le suivi budgétaire	52
Conclusion du chapitre	54
Chapitre 03 : Le rôle du contrôle budgétaire dans la maîtrise de la gestion budgétaire d'A.T.M MOBILIS	55
Introduction du chapitre	56
Section 1 : Présentation de l'entreprise	57
1.1. Historique, vision et objectifs, services de l'entreprise	57
1.1.1. Historique	57
1.1.2. Vision et objectifs	58
1.1.3. Services de l'entreprise	59
1.2. Organisation de l'entreprise	60
1.2.1. Structure organisationnel	60
1.2.2. La description de l'organigramme de l'entreprise	60
1.3. Présentation de la direction d'accueil	64
1.3.1. Description de l'organigramme de la direction des finances et comptabilité	64
1.3.2. Missions de la direction finances et comptabilité	66
Section 02 : Processus et pratiques du contrôle budgétaire d'A.T.M MOBILIS	69
2.1. Démarche budgétaire de l'entreprise	69
2.1.1. Lancement de la campagne budgétaire	69
2.1.2. Élaboration du budget	70
2.2. Pratiques du contrôle budgétaire de l'entreprise	75
2.2.1. Méthodologie de l'application du suivi budgétaire au sein de l'entreprise	75
2.2.2. Eléments du suivi budgétaire	76
Section 3 : Évaluation et analyse du système budgétaire	78
3.1. Analyse des écarts et synthèse du suivi budgétaire	78
3.1.1. Constations et analyses des écarts	78
3.1.2. Guide d'entretien	82
3.2. Perspectives et recommandations	86
3.2.1. Bilan récapitulatif (forces et faiblesses)	86
3.2.2. Recommandations	87
Conclusion du chapitre	88
CONCLUSION GENERALE	89

Table des matières

BIBLIOGRAPHIE	94
TABLE DES MATIERES	

