

Ecole Des Hautes Etudes Commerciales d'Alger

EHEC

**Mémoire de fin de cycle pour l'obtention du diplôme de Master
en sciences commerciales**

Option : Finance et Comptabilité

THEME :

**L'apport de la gestion budgétaire autant qu'un
outil de pilotage**

Etude de cas : Algérie Télécom

Elaboré par :

HAMADOUCHE Nouha.

Encadreur :

Mme : F.BEN YAKHLEF

Maitre de conférences à EHEC Alger

02^{ème} Promotion

Juin 2015

Ecole Des Hautes Etudes Commerciales d'Alger

EHEC

**Mémoire de fin de cycle pour l'obtention du diplôme de Master
en sciences commerciales**

Option : Finance et Comptabilité

THEME :

**L'apport de la gestion budgétaire autant qu'un
outil de pilotage**

Etude de cas : Algérie Télécom

Elaboré par :

HAMADOUCHE Nouha.

Encadreur :

Mme : F.BEN YAKHLEF

Maitre de conférences à EHEC Alger

02^{ème} Promotion

Juin 2015

Dédicace :

Je dédie ce mémoire

A mes parents pour leur amour inestimable, leur confiance, leur soutien, leurs sacrifices et toutes les valeurs qu'ils ont su m'inculquer.

A mon cher fiancé, pour son aide et son soutien.

A la mémoire de mes grands-mères Keltoum et Aïcha, que Dieu le tout puissant les accorde son paradis éternel.

A mes très chères sœurs : Wahiba, Fatima Zahra, mon trésor : Sihem, et ma tante Kheira, pour toute l'affection qu'elles m'ont données et pour leurs précieux encouragements.

A mes frères, Abd Ellatif, Oussama, et mes oncles.

A mon petit ange, ma nièce Takoua.

A toutes mes amies : Hanane, Rahil, Djamila, Feth Zhar, Karima, Zina, Amina, Fatima...

Nouha

Remerciement :

Je remercie tout d'abord, le Bon Dieu, le tout puissant, le Miséricordieux, qui nous a donné l'opportunité de mener à bien ce travail.

C'est avec un grand plaisir que, j'adresse mes sincères remerciements à l'égard de mon encadreur, Madame F.BEN YAKHLEF, Maître de conférences à l'EHEC, pour avoir accepté de diriger ce travail. Sa disponibilité, Son soutien, sa clairvoyance et ses compétences m'ont été une aide inestimable.

Mes remerciements s'adressent également à mon encadreur de stage Monsieur A. BOUGHLEEM, chef de département de finance et comptabilité, de m'avoir accueillie dans son équipe. Sa gentillesse, sa riche expérience et ses précieuses directives tout au long de la réalisation de ce travail m'ont beaucoup impressionné.

Je tiens à remercier également, l'ensemble de personnel de la direction opérationnelle des télécommunications pour les conseils qu'ils ont pu me prodiguer durant ce stage.

Qu'ils puissent trouver dans ce travail le témoignage de ma sincère gratitude et de mon profond respect.

Je tiens à remercier sincèrement les membres de jury qui me font le grand honneur d'évaluer ce travail.

A tous ceux qui de près ou de loin ont apporté leur contribution à la réalisation de ce travail, je vous pris de trouver l'expression de ma profonde reconnaissance.

Résumé :

Les organisations évoluent généralement dans un environnement instable tant au plan économique que social. Pour leur permettre d'aborder sereinement les difficultés qu'elles rencontrent sur le marché, il leur faut impérativement une organisation et une gestion méthodique dans la conduite de leurs activités.

Pour se faire, il existe plusieurs outils de contrôle de gestion, tel que, la gestion budgétaire. Elle permet de cerner plusieurs domaines de la vie d'une entreprise, de la planification au contrôle des activités. Son efficacité réside dans la pertinence de l'élaboration (c'est-à-dire une conception ou évaluation réelle des budgets) d'une part, et d'autre part, dans le dynamisme du suivi et du contrôle pendant et après l'exécution ou la réalisation des prévisions.

Il s'agit d'un contrôle non seulement au sens de vérification, mais aussi au sens de pilotage. Ainsi, un système de gestion budgétaire est un processus de gestion qui regroupe la planification, l'élaboration, le suivi de l'exécution et le contrôle du budget.

Mots clés :

La gestion budgétaire, le contrôle de gestion, le budget, le pilotage, la prévision.

Summary:

The organizations develop generally in an unstable environment either or economical or sociable. They must have an organization and a methodical management in their activities for the sake of reaching solutions to the troubles in the market.

For this, there are many tools of control such as, the budgetary management. It allows to surround many spheres of continuance of the company, for planning to control.

Its efficiency lives in the pertinence of elaboration, then in the dynamism of following and control during and after the execution or the realization of expectations.

It predicates on the control, not only in the meaning of checking but also the steering. Then a system of budgetary management is a process of management who regroupes the planning, elaboration, the following of execution and the control of budget.

Key words:

Budget, steering, budgetary management, control.

الملخص :

تتواجد المؤسسات في محيط غير مستقر, على الصعيد الاقتصادي و الاجتماعي. من اجل تجاوز العقبات التي تعترضها, يجب ادراج خطة تسيير منظمة.

بهدف تحقيق ذلك يوجد العديد من وسائل مراقبة التسيير مثل تسيير الميزانية و التي تسمح بتحديد عدة مجالات لاستمرارية المؤسسة من التخطيط الى التدقيق.

فعاليتها تكمن في شدة صلة اعداد الميزانية (تقييم حقيقي للميزانية) من جهة, و من جهة اخرى, في ديناميكية المتابعة و المراقبة اثناء و بعد التنفيذ.

تسيير الميزانية يعتمد على المراقبة, ليس فقط بمعنى التفتيش و لكن بمعنى القيادة, كذلك يعتبر هذا النظام عملية تسيير و التي تضم التخطيط, الإعداد, متابعة التنفيذ, مراقبة و تدقيق الميزانية.

الكلمات المفتاحية :

مراقبة التسيير, الميزانية, مراقبة الميزانية, القيادة.

Liste des figures :

Page

Chapitre premier :

Figure n°1 : le triangle du contrôle de gestion.....	7
Figure n°2 : le processus du contrôle de gestion.....	8
Figure n°3 : Le système budgétaire.....	19
Figure n°4 : le processus de la planification budgétaire.....	23
Figure n°5 : Schématisation des différentes phases d'élaboration budgétaire.....	28
Figure n°6 : le cycle budgétaire.....	29
Figure n°7 : Schématisation de la hiérarchie budgétaire.....	36

Chapitre deuxième :

Figure n° 1 : schématisation du contrôle budgétaire.....	41
Figure n° 2: La gestion contrôlée et incontrôlée.....	41
Figure n°3 : Types de graphiques utilisés dans les tableaux de bord.....	50
Figure n° 4 : la décomposition de l'écart sur résultat.....	56
Figure n° 5 : Le contrôle par exception.....	59

Chapitre troisième :

Figure n°1 : Organigramme du Groupe Algérie Télécom.....	72
Figure n°2 : organigramme de la direction opérationnelle des télécommunications.....	74

Liste des tableaux :

Chapitre troisième :

Tableau n° 1 : Le calendrier budgétaire d'Algérie Télécom.....	81
Tableau n° 2 : répartition des enquêtes sur la planification.....	84
Tableau n° 3 : répartition des enquêtes sur l'élaboration budgétaire.....	85
Tableau n° 4 : répartition des enquêtes sur exécution budgétaire.....	85
Tableau n° 5: répartition des enquêtes sur contrôle budgétaire.....	86
Tableau n° 6 : Synthèse des forces et faiblesse du système budgétaire.....	93

Liste des abréviations :

abréviation	Signification
ACTEL	Agence commerciale de télécommunication
CA	Conseil d'administration
CPT :	Centre de Production Télécommunication
DFC	Directeur de Finance et comptabilité
DG	Direction Générale
DGA	Directeur Général Adjoint
Dir	Direction
Div	Division
DOT	Direction Opérationnelle des Télécommunications
DRT	Délégation Régionale des Télécommunications
PDG	Président Directeur Général
RCB	Responsable de Centre Budgétaire

Sommaire :

Introduction générale.

Chapitre 1 : approche conceptuelle sur le contrôle de gestion et la gestion budgétaire

- Section 1 : notions fondamentales sur le contrôle de gestion.....7
- Section 2 : définition du budget et de la gestion budgétaire.....15
- Section 3 : processus d'élaboration des budgets.....21
- Section 4 : typologie des budgets et techniques d'élaboration budgétaire.....31

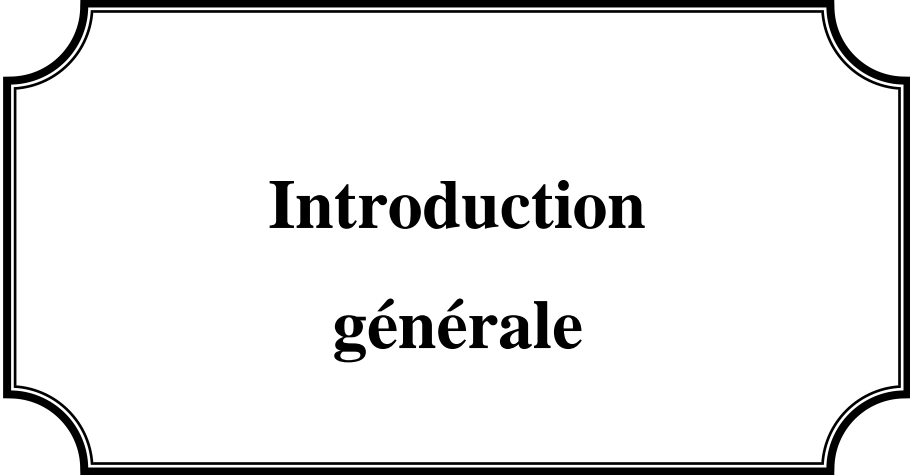
Chapitre 2 : le contrôle budgétaire et l'analyse de l'information

- Section 1 : concepts et objectif du contrôle de gestion.....40
- Section 2 : les instruments du contrôle budgétaire.....48
- Section 3 : constatation des écarts.....53
- Section 4 : analyse des écarts et mesures correctives.....59

Chapitre 3 : la gestion budgétaire au sein d'Algérie Télécom.

- Section 1 : présentation de l'organisme d'accueil.....70
- Section 2 : exposé de la pratique de gestion budgétaire au sein d'Algérie Télécom...77
- Section 3 : diagnostic de la gestion budgétaire au sein du groupe84
- Section 4 : recommandations.....95

Conclusion générale.



Introduction
générale

Introduction générale

Les organisations se trouvent dans un environnement incertain et extrêmement changeant. Dans ce contexte il apparaît nécessaire d'analyser le futur le mieux possible, de préparer des mesures permettant de faire face aux aléas de ces mutations.

Avoir une réflexion sur le futur assure une bonne gestion, car gérer c'est prévoir, c'est à juste titre que DIDIER Leclère compare à un aveugle incapable d'apprécier les obstacles, toute entreprise qui ne dispose pas d'un système de gestion budgétaire.

Dans l'entreprise, la gestion budgétaire est une nécessité absolue. Elle permet à la fois d'atteindre ses objectifs et de ne pas se laisser surprendre par des dérives éventuelles, car aujourd'hui l'accélération des événements et des techniques oblige à développer et à maîtriser de mieux en mieux les outils de prévision.

En outre, La gestion budgétaire correspond à une vision technicienne du contrôle de gestion, est considérée comme l'outil de gestion le plus adéquat dans le processus de planification des activités de l'entreprise. C'est donc, le mode de pilotage de l'entreprise afin de réaliser ses objectifs.

En effet, dans une entreprise, un processus de pilotage se décompose en trois parties :

Piloter, c'est prévoir : La vision de l'entreprise se décline à la fois en objectifs financiers et opérationnels. Piloter, c'est agir : L'entreprise doit disposer de tableaux de bord de pilotage, composés d'indicateurs de performance, permettant de mesurer le niveau d'atteinte des objectifs financiers et opérationnels. Piloter, c'est réagir : L'entreprise doit pouvoir actualiser ses prévisions et changer de cap dans le cas échéant.

Pour que ce processus soit efficace, l'entreprise doit disposer des outils de gestion et de prévision dont le budget constitue l'un des éléments fondamentaux.

Suite à ces considérations, il y a donc bien des raisons de consacrer une attention particulière à la gestion budgétaire car elle occupe une place primordiale dans la vie d'une entreprise.

Donc, **comment la gestion budgétaire contribue-t-elle au pilotage d'une entreprise ?**

Cela nous amène à poser un certain nombre de questions :

- Quelles sont les normes à respecter pour que les procédures budgétaires soient performantes ?

Introduction générale

- quelles sont les outils et les méthodes utilisées pour l'élaboration et le suivi des budgets ?
- si la gestion budgétaire n'est pas exercée de manière rationnelle, quels peuvent être les inconvénients et comment peut-on y remédier ?
- quelle est la qualité du processus budgétaire mis en place au sein d'Algérie Télécom ?

La recherche de réponses à toutes ces différentes questions, nous amène à étudier le thème suivant : « **l'apport de la gestion budgétaire autant qu'un outil de pilotage** »

Les hypothèses :

Dans le cadre de notre étude, et pour répondre à ces questions nous avons formulé les hypothèses suivantes :

- La gestion budgétaire exercée de manière rationnelle peut accroître la performance économique des entreprises.
- Si les budgets sont mal préparés, toutes les prévisions s'avéreront fausses, et les décisions prises risquent d'aller à l'encontre des objectifs définis par l'entreprise.
- Une bonne gestion budgétaire permet aux dirigeants de déceler les opportunités et prévenir les risques.

Raisons du choix de thème :

Les principales raisons qui ont motivées le choix de ce sujet :

- Cette étude permet d'une part d'approfondir nos connaissances théoriques acquises durant notre formation et d'autre part, elle constituera une occasion pour mieux cerner le rôle du métier de contrôle de gestion dans une organisation.
- L'importance qu'accordent les entreprises à la gestion budgétaire.

Objectifs de la recherche :

- Présenter les différentes techniques d'élaboration budgétaire et les instruments de suivi et du contrôle budgétaire.
- Montrer l'utilité d'exercer de manière rationnelle les procédures budgétaires
- Identifier les différentes étapes de la démarche budgétaire exercée au sein d'Algérie Télécom.

Introduction générale

- Faire un diagnostic de la pratique en termes de points forts et de failles.
- Formuler des recommandations en vue de son amélioration.

Méthodologie de la recherche :

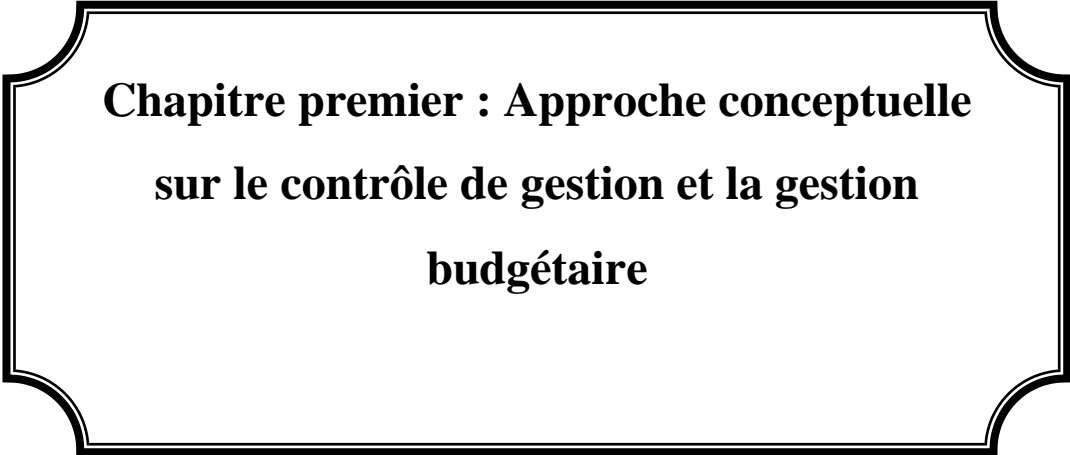
Notre démarche constituera dans un premier temps à faire une revue de littérature qui consiste en une recherche documentaire relative au contrôle de gestion en général et à la gestion budgétaire en particulier.

Ensuite, faire une analyse documentaire à travers les informations sur le système budgétaire et le système d'information.

En fin, discuter à l'aide d'un questionnaire et un guide d'entretien, avec les différents responsables qui ont en charge la gestion budgétaire ainsi que d'autres responsables de la structure, et à travers une étude descriptive, analytique et comparative nous détecterons les forces et les faiblesses du système.

Après avoir établi la problématique et les hypothèses, édicté les objectifs poursuivis, souligné les intérêts de l'étude ainsi que la méthodologie utilisée, nous allons passer au plan de notre étude, pour répondre à cette problématique, nous avons structuré notre mémoire en trois chapitres distincts mais complémentaire :

- ☞ Le premier chapitre aura pour but, la clarification de quelques notions fondamentales relatives au contrôle de gestion et les différents concepts de la gestion budgétaire, ainsi, la procédure d'élaboration les diverses catégories de budget qui existe.
- ☞ Le deuxième chapitre sera consacré à la présentation du mécanisme du contrôle budgétaire.
- ☞ Enfin, dans le troisième chapitre, on va tenter de mettre en exergue le cadre actuel du processus budgétaire au sein d'Algérie Télécom. Nous essayerons par la suite, de formuler quelques recommandations qui nous semblent réalisables.



**Chapitre premier : Approche conceptuelle
sur le contrôle de gestion et la gestion
budgétaire**

Section 1 : Notions fondamentales sur le contrôle de gestion.

Section 2 : définition du budget et de la gestion budgétaire.

Section 3 : le processus budgétaire.

Section 4 : typologie des budgets et techniques d'élaboration budgétaire.

Introduction :

Les plans et budgets parmi les outils les plus utilisés pour planifier et maîtriser la gestion des organisations. Les enquêtes montrent que leur usage est quasi universel dans les grandes et moyennes entreprises. La méthode budgétaire donne aux dirigeants une vision de l'avenir et les met en position favorable pour exploiter les opportunités.

Elle leur permet d'anticiper les problèmes, comme le disait un connaisseur « peu d'entreprise planifient leur faillite, mais beaucoup d'entreprises défaillantes ont omis de planifier »

Dans ce premier chapitre, nous allons tenter d'intégrer l'élément principal sur lequel va porter l'objet de notre mémoire à savoir la gestion budgétaire en la présentant à travers une explication des différents termes inhérents au contrôle de gestion et à la gestion budgétaire.

Nous définirons dans la première section les concepts de contrôle de gestion, ses principales missions et ses outils. La deuxième section sera consacrée pour la définition de la gestion budgétaire, le budget et ses différentes fonctions, ainsi les principes de base du système budgétaire. Quant à la troisième section, elle permettra d'exposer les étapes du processus budgétaires, et enfin identifier les différents types de budgets que l'on peut trouver dans l'entreprise et leur hiérarchie dans la quatrième section.

Section 1 : Notions fondamentales sur le contrôle de gestion :

Le concept de contrôle de gestion est difficile à cerner, car il repose sur deux termes (contrôle et gestion), qui sont eux même, susceptible d'avoir un contenu très varié.

Le contrôle n'est pas seulement l'action de vérification dans un but plus ou moins coercitif, c'est aussi la volonté de maîtrise de soi ou d'une organisation. Contrôler signifie en effet : **vérifier, surveiller, évaluer et maîtriser**. La gestion n'est pas simplement un ensemble de « recettes » visant à maximiser un ou plusieurs objectifs généralement financiers, c'est aussi l'application des sciences à la conduite des organisations¹.

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.

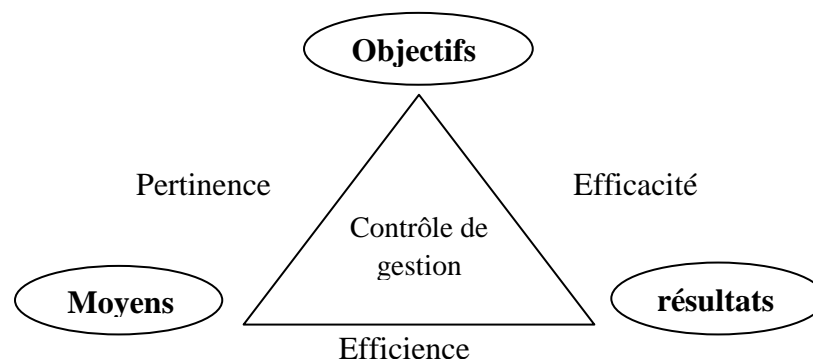
1. Définition du contrôle de gestion :

Michel GERVAIS définit le contrôle de gestion comme étant « *le processus par lequel les dirigeants s'assurent que les ressources sont obtenues et utilisées par efficience et efficacité pour atteindre les buts de l'organisation* ». ²

En effet, le contrôle de gestion est un processus qui aide les dirigeants à bien maîtriser la gestion pour garantir un pilotage économique de l'entreprise.

Le contrôle de gestion consiste à mettre en relation trois éléments : les objectifs à atteindre ; les ressources mises à la disposition d'un responsable et les résultats obtenus, comme suit :

Figure n° 1 : Le triangle du contrôle de gestion



Source : LONING (H) & coll, *le contrôle de gestion*, Dunod, 2^{ème} édition, Paris, 2003, p : 6

¹LAZELLE P, TELLERT R, *Contrôle de gestion et budget*, éditions SIREY, 8^{ème} édition, 1997, p : 9

² Michel GERVAIS, *contrôle de gestion*, Ed.Economica, 8^{ème} édition, paris, 2005, p : 13

Chapitre premier : approche conceptuelle sur le contrôle de gestion et la gestion budgétaire.

Et qui donnent naissance à trois critères d'évaluation pour le responsable :

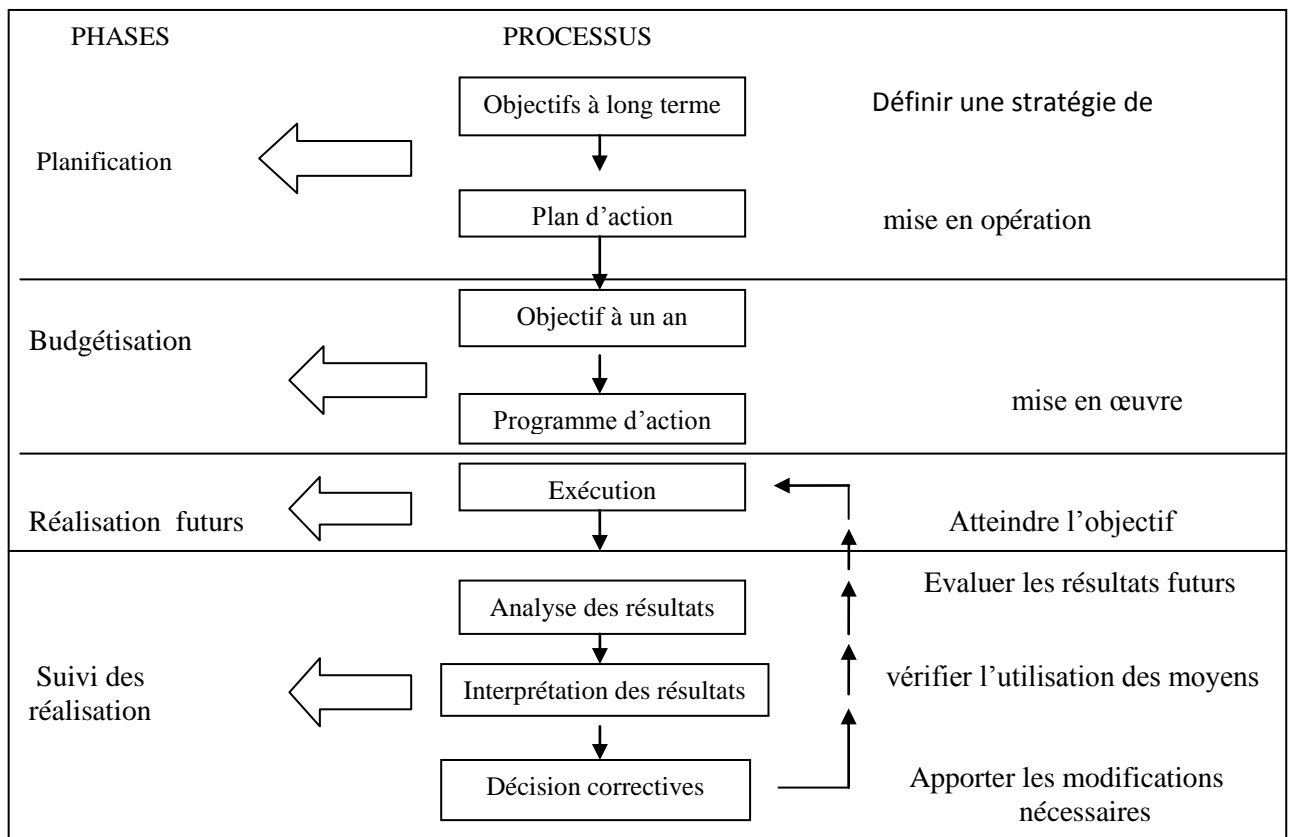
- la pertinence (des moyens mis en œuvre par rapport aux objectifs) ;
- l'efficacité (la capacité à atteindre l'objectif, c'est-à-dire à atteindre un résultat conforme à l'objectif) ;
- l'efficience (la mise en œuvre du minimum de ressources nécessaires pour le résultat obtenu).

2. Le processus de contrôle de gestion :

Le processus de contrôle de gestion permet de s'assurer de la réalisation des objectifs fixés.

Le schéma présenté ci-après traduit les différentes étapes du contrôle de gestion.

Figure n° 2 : le processus de contrôle de gestion.



Source : ARDOUIN et coll, *le contrôle de gestion*, Edition Publi Union, 1994, p : 12

Donc, la fixation des objectifs pour une entreprise est effectuée au stade de la planification et la définition d'une stratégie de mise en opération.

Ensuite, vient l'effort de prévision, car pour réaliser les objectifs assignés il est nécessaire de mettre en place un programme d'action afin de mettre en œuvre la stratégie définie auparavant.

L'étape suivante c'est la réalisation, c'est-à-dire l'exécution du programme d'action (c'est atteindre les objectifs). En fin, le suivi des réalisations et l'évaluation des résultats obtenus, ainsi que leurs interprétations, des modifications à apporter si c'est nécessaire.

Pour que ces quatre étapes techniques se déroulent convenablement, il apparaît au contrôleur de gestion de jouer un véritable rôle d'animateur.

3. Missions du contrôle de gestion :

Les missions du contrôle de gestion sont¹:

- **Maitriser et/ou vérifier**

Une approche classique consiste à opposer les deux sens du mot contrôle.

- Contrôler c'est maitriser. Maitriser :
 - C'est animer et coordonner ;
 - Porte l'idée de prévoyance et de lucidité
 - Est orientée vers l'avenir : maitriser, c'est anticiper.
- Contrôler c'est vérifier. Vérifier :
 - C'est collationner et inspecter ;
 - Porte l'idée de sanction et de hiérarchie
 - Est orienté vers le passé : vérifier, c'est justifier

- **Finaliser, piloter et postévaluer :**

Selon Henri BOUQUIN, le contrôle de gestion² :

- finalise en amont de l'action, en définissant des méthodes (calcul de coûts par exemple), en organisant la planification (à l'aide de budget), en délimitant les responsabilités (par centre de responsabilité) ;

¹ MYKITA (P), TUSZINSKI, *le contrôle de gestion et la gestion budgétaire*, Ed Foucher, Paris, 2002, p : 8-9

² BOUQUIN (H), *le contrôle de gestion*, Ed PUF, 3^{ème} édition, Paris, 1997, p : 57.

- permet de piloter en cours de l'action, en assurant la cohérence avec la stratégie et en organisant le système d'information ;
- postévalue après l'action, en mesurant les performances.

Ainsi, le contrôle de gestion exerce une fonction de vigilance qui en fait le garant de la cohérence entre la stratégie et le quotidien.

Le contrôle de gestion doit aider les responsables :

- Fonctionnel à prendre des décisions
- opérationnel à contrôler leurs actions.

4. Les outils de contrôle de gestion :

Afin d'assurer le bon fonctionnement d'un système de gestion au niveau d'une firme, le contrôle de gestion dispose de plusieurs outils dont le choix dépendrait de la performance du système d'information utilisé ainsi que du niveau de connaissance (capacité, données dont il dispose) du contrôleur de gestion.

Dans cette section nous nous proposons de traiter l'essentiel des outils utilisés par le contrôle de gestion.

4.1. La comptabilité de gestion :

Encore appelée comptabilité analytique, est définie comme étant « une technique quantitative de collecte, de traitement et d'interprétation des données globale concernant l'exploitation d'une entreprise »¹. Elle permet de situer les dirigeants sur la rentabilité de leurs activités.

4.1.1. Missions de la comptabilité de gestion :

La comptabilité analytique est devenue un véritable système d'information, elle a non seulement pour mission de calculer des coûts mais également d'aider à la prise de décision.

- Elle sert dans cette perspective à décrire les flux interne de l'entreprise ;
- Elle met l'accent sur la connaissance de la réalité économique ;

¹ BOUGHABA (A), *la comptabilité analytique d'exploitation*, Berti Edition, France, 1998, p : 7.

- Elle est adaptée aux besoins d'analyse propres à l'entreprise : L'analyse par fonction ; L'analyse par produit ou par commande ; L'analyse par centre d'activité.
- Elle donne des résultats par produits, par commande ou par activité.

4.1.2. Objectifs de la comptabilité de gestion :

On peut brièvement résumer ses objectifs dans les points suivants :

- ♦ La détermination des coûts des biens et services ou produits acquis, ce qui permet une détermination des résultats et une bonne évaluation des stocks et des immobilisations ;
- ♦ L'analyse des conditions internes d'exploitation ;
- ♦ La fourniture d'information nécessaire à la prise de décision.

Donc, la comptabilité analytique joue un rôle fondamental en contrôle de gestion. Elle est pour le contrôleur un instrument d'analyse et de contrôle des réalisations économiques de l'entreprise. Elle lui permettra notamment de formuler un diagnostic sur la rentabilité, la productivité et le rendement.

4.2. Le tableau de bord :

Le tableau de bord peut être défini comme « un document synthétique rassemblant différents indicateurs sur les points clés de gestion, qui est destiné à un responsable désigné en vue de l'aider au pilotage de son action »¹.

En effet, le tableau de bord est un ensemble de données synthétiques informant sur le degré de réalisation d'objectifs clés. Les données synthétiques composant le tableau de bord sont appelés *indicateurs de gestion* : ceux-ci font généralement la comparaison entre le réalisé et l'objectif. Ces indicateurs relèvent de la procédure budgétaire abordée au chapitre précédent, et aussi de la mesure de performance.²

¹ LONING (H) et coll, *le contrôle de gestion*, Dunod, Paris, 1998, p : 70.

² COMBES (J), LABROUSSE (M), *Audit financier et contrôle de gestion*, Ed Publi Union, paris, 1997, P : 182

4.2.1. Typologie :

On peut regrouper les tableaux de bord en deux catégories¹ :

4.2.1.1. Les tableaux de bords à orientation stratégique :

Ce sont des systèmes d'indicateurs qui cherchent à mesurer la performance globale (et son évolution) dans ses différentes démentions constitutives. Ils permettent d'une part de clarifier les objectifs stratégiques et de les traduire en valeurs cibles concrètes. D'autre part, ils assurent un déploiement de la politique générale à l'intérieur et un retour d'expérience sur la stratégie pour l'affiner progressivement.

4.2.1.2. Les tableaux de bords de gestion (TBG) :

Ils correspondent à un système d'information permettant de connaître assez rapidement les données indispensables pour contrôler la marche de l'entreprise à court terme et y faciliter l'exercice des responsabilités. Dans la recherche de la maîtrise de l'action, le TBG est un outil pertinent qui complète le système budgétaire et comptable.

4.2.2. Fonctions :

Le tableau de bord remplit cinq fonctions principales² :

- C'est un système d'alerte car il permet de faire ressortir les écarts significatifs ;
- C'est un déclencheur d'enquête car il indique au responsable s'il faut entreprendre une action ou une analyse approfondie et donne les pistes à explorer ;
- Il permet le contrôle de l'autonomie conférée car il permet aux dirigeants de chaque niveau d'apprécier les résultats obtenus par leurs subordonnés
- Il favorise la communication et la motivation dans la mesure où il permet la comparaison et la consolidation des résultats et fournit les informations claires et objectives tout en permettant l'autocontrôle ;
- Enfin, le tableau de bord sert à mieux situer l'action du responsable aussi bien sur le plan interne qu'externe.

¹ ADISSODA (I) : *la pratique du contrôle de gestion*, Mémoire de Master professionnel en Audit et contrôle de gestion, Institut supérieur en comptabilité, Sénégal, 2010, p : 29

² GERVAIS (M), *Op.cit*, p : 638.

4.3. Le reporting :

On confond souvent tableau de bord et reporting, alors qu'ils ne couvrent pas le même champ d'application au sein d'une organisation.

4.3.1. Définition du reporting :

« Le reporting est un ensemble de documents qui ont pour objectifs d'informer la hiérarchie de la situation et des résultats des centres de responsabilité »¹.

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. Il focalise l'attention des dirigeants sur les objectifs délégués à leurs subalternes, ce qui leur permet de vérifier le degré de leur réalisation et d'évaluer la performance des responsables.

4.4. La gestion budgétaire :

Etant un processus d'évaluation des performances, visant à aider la direction générale dans la formulation de la stratégie et sa mise en œuvre, le contrôle de gestion a besoin de recourir à des techniques et des outils pour accomplir convenablement sa mission.

Le contrôleur de gestion utilise principalement comme outil le système budgétaire.

4.4.1. La définition de la gestion budgétaire :

« 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 (les budgets) »²

4.4.2. Les phases de la gestion budgétaire :

a. La Prévision :

Elle s'appuie sur des informations internes et externes à l'entreprise et dont le processus de collecte doit au préalable avoir été organisé et mis en œuvre. Elle concerne en principe tous les niveaux de décision de l'entreprise, c'est-à-dire depuis le sommet (échelon stratégique) jusqu'à la base (échelon opérationnel).

¹ GUEDJ (N) et coll, *le contrôle de gestion pour améliorer la performance de l'entreprise*, les éditions d'organisation, Paris, 2001, p : 319.

² MALO J, *l'essentiel du contrôle de gestion*, les Editions d'organisations, paris, 2002, p : 8.

Chapitre premier : approche conceptuelle sur le contrôle de gestion et la gestion budgétaire.

Le résultat des prévisions définit les objectifs qui peuvent être déclinés¹ :

- Selon leur importance pour l'entreprise (objectifs stratégiques, objectifs tactiques, objectifs opérationnels)
- Selon l'étendu des champs auxquels ils s'appliquent (l'entreprise dans sa globalité, une activité déterminée, un service, etc.)
- Selon le terme qu'il concerne (long, moyen ou court terme)

b. La budgétisation :

La phase de budgétisation a pour fonction de produire les budgets, c'est à dire les plans à court terme, détaillés et chiffrés, fixant au responsable concerné les objectifs à atteindre et les ressources dont il dispose pour les réaliser.

Les budgets constituent le résultat d'un ensemble d'opérations inscrites dans une chronologie au cours de laquelle ils sont élaborés, selon une méthodologie résumée ci-dessous :

- Choix des objectifs généraux (généralement annuel) ;
- Fixation et objectivation des hypothèses communes relative à l'environnement dans lequel l'entreprise évolue ;
- Etablissement des propositions de budget.

c. Le contrôle budgétaire :

Consiste à comparer le niveau des réalisations à celui des prévisions. Il permet de:

- Signaler en permanence les écarts ;
- Veiller à ce que tous dépassement budgétaire soit traité par le gestionnaire du centre de responsabilité ;
- Et d'obtenir des corrections.

Donc, le système budgétaire constitue un des principaux outils du contrôle de gestion. C'est un système complet car il englobe tous les secteurs de l'activité de l'entreprise opérationnel ou non, aussi bien par l'analyse que par la synthèse. Mais il s'agit d'une procédure lourde, difficile à mettre en place, à manier et à modifier qu'on va essayer de la développer dans les prochaines sections.

¹ MYKITA (P), TUSZINSKI, op.cit, p : 16-18

Chapitre premier : approche conceptuelle sur le contrôle de gestion et la gestion budgétaire.

Les outils de contrôle de gestion cités ci-dessus doivent permettre de maîtriser le passé, le présent et le futur :

- maîtriser le passé, c'est l'avoir analysé pour le comprendre et en tirer des enseignements pour l'avenir ;
- maîtriser le présent, c'est pouvoir réagir à court terme, anticiper les difficultés ;
- maîtriser le futur, c'est pouvoir lui donner une direction, l'impulsion étant généralement de niveau stratégique.

Section 2 : définition du budget et de la gestion budgétaire

Nous ne saurions donner une définition à la gestion budgétaire sans au préalable définir le terme principal qui s'y rapporte, c'est-à-dire le budget

1. Qu'est ce qu'un budget ?

L'origine du terme «budget» remonte au Moyen Âge, époque où les marchands devaient se déplacer pour réaliser leurs transactions et développer leurs affaires. Afin de subvenir à leurs besoins au cours de ces voyages, ils remplissaient d'or et d'écus une bourse en cuir, appelée «bouge» ou «bougette». C'est le mot «bougette», issu de l'ancien français, qui a donné naissance au terme actuel de «budget». On retrouve ainsi, dans l'origine du concept, l'idée qu'il est nécessaire de planifier ressources et dépenses pour faire face aux événements prévisibles, mais aussi aux impondérables inhérents à tout projet¹.

De nombreuses définitions ont été attribuées au terme budget, On a tenté de sélectionner quelques une parmi les plus importantes et les plus significatives :

« Le budget présente la traduction ou le chiffrage en unité monétaire de la mise en œuvre d'un programme qui est une prévision à court terme précisant dans le détail en tenant compte d'un certain nombre de contingences »².

Henri BOUQUIN le définit comme étant : *« une expression comptable et financière des plans d'actions retenus pour que les objectifs visés et les moyens disponibles sur le court terme (l'année en général) convergent vers la réalisation des plans opérationnels »³.*

¹ Pierre CABANE, *L'essentiel de la finance*, EYROLLES, 2^{ème} édition, 2004, P : 259

² LECLERE (D), *L'essentiel de la gestion budgétaire*, édition Eyrolles, Paris, 1994, p : 16

³ BOUQUIN (H), *Op.cit*, p : 245.

Chapitre premier : approche conceptuelle sur le contrôle de gestion et la gestion budgétaire.

En bref, nous pouvons dire que le budget est l'ensemble coordonné des prévisions d'une entreprise exprimé en unité physiques concernant son prochain exercice. Il constitue ainsi un élément essentiel qui permet à l'entreprise de se projeter dans l'avenir.

On peut faire la distinction de deux formes de budget ¹:

- **Le budget flexible** : qui répond à une réalité, car la prévision n'est pas une certitude, le budget varie donc en fonction des quantités réalisées (produites ou vendues) ;
- **Le budget variable** : qui répond à une nécessité. Parfois pour rester réaliste, le budget doit être réajusté en fonction de réalisations déjà connues.

Une fois la définition faite, nous allons identifier les différentes fonctions que le budget remplit au sein d'une organisation.

2. Qu'elles sont les fonctions du budget ?

Le budget remplit une multitude de fonctions au sein d'une organisation, qui peuvent être citées ci-après ²:

2.1. Le budget comme Un outil d'anticipation au service de la stratégie :

Le budget est l'un des outils majeurs de la planification qui permet à l'entreprise d'optimiser son développement dans un environnement futur et, par conséquent, incertain.

Dans cette phase de réflexion permanente de préparation de l'avenir, le budget représente le contrat souscrit par les différents acteurs de l'entreprise pour garantir la cohérence entre les objectifs et la stratégie. Il permet une formalisation comptable et financière des plans d'action à court terme, en général l'année. Parce qu'il a pour fonction «d'écrire l'avenir», le budget a également un rôle stabilisateur, dans la mesure où il encadre l'action des opérationnels, limitant ainsi les inévitables perturbations liées à l'environnement.

2.2. Le budget comme un instrument de contrôle de gestion :

Si le budget permet de disposer de la meilleure visibilité possible sur la période suivante et fixe un cadre et des objectifs clairs à chacun, son utilité ne s'arrête pas là.

¹ LAUZEL (P), *contrôle budgétaire*, Ed Sirey, 2^{ème} édition, p : 102.

² CABANE (P), *Op.cit*, P : 260

Le budget, lui aussi, permet de «suivre la route», en confrontant la réalité avec les prévisions. Ce contrôle peut se faire en deux étapes :

- a **priori**, en contrôlant l'engagement des dépenses;
- a **posteriori**, en comparant les réalisations au budget.

2.3. Le budget comme un outil de coordination et de communication :

Le budget est le mode d'affectation des ressources de l'entreprise à chaque service ou département, en fonction des objectifs assignés par la Direction générale. Mais, préalablement à cette allocation de ressources, il est obligatoire de préciser les différentes missions des services afin que la cohérence de leurs actions respectives soit totale : le budget, processus interactif couvrant la totalité des fonctions de l'entreprise, joue un rôle de coordination dans la construction de l'année.

Aussi, Le budget doit également favoriser la communication à plusieurs niveaux :

- il est l'occasion pour la Direction générale de réaffirmer la vision et les objectifs stratégiques de l'entreprise; c'est dans ce cadre que s'inscrit la réflexion budgétaire;
- la construction du budget n'est pas réservée à un service de contrôle de gestion mais consiste en une réflexion globale de l'ensemble des interlocuteurs;

2.4. Le budget comme instrument de motivation et gestion de conflit :

Si le processus budgétaire est bien mené, notamment en veillant à la participation de tous, il a un aspect fort de motivation pour les responsables de l'entreprise. Mais la relation est aussi inverse : ce n'est que s'il est motivant que le budget remplit sa mission.

2.5. Le budget comme un outil de remise en cause et d'amélioration des performances :

Le budget a aussi pour mission de contribuer à une réflexion en profondeur sur les fonctionnements, les process, les organisations, les outils utilisés, etc. Il ne doit donc pas être considéré comme une simple répétition de l'histoire, mais comme l'occasion d'imaginer comment l'entreprise pourrait être plus performante, tout en respectant le cadre des contraintes réalistes de la stratégie générale de l'entreprise.

En étant à la fois outil de coordination, d'anticipation et de contrôle, le budget permet une meilleure communication entre les acteurs de l'entreprise.

Bien mené, il est le garant de la cohérence de la stratégie, qu'il peut d'ailleurs conduire à infléchir. Enfin, par son rôle de détection des écarts, et surtout de leur analyse et de leur correction, il contribue fortement à l'amélioration des performances économiques de l'entreprise.

Après avoir pris connaissance des différentes définitions du terme budget, et de ses fonctions, nous allons dès à présent expliquer ce que c'est la gestion budgétaire.

3. Qu'est ce que la gestion budgétaire et en quoi est-elle utile ?

La gestion budgétaire est désormais l'affaire de tous ceux qui dans l'entreprise ont une responsabilité de gestion, quel que soit leur niveau hiérarchique, la nature et l'étendue de leur domaine de responsabilité. Elle constitue un véritable système d'aide à la prise de décision et au contrôle de gestion.

3.1. Définition :

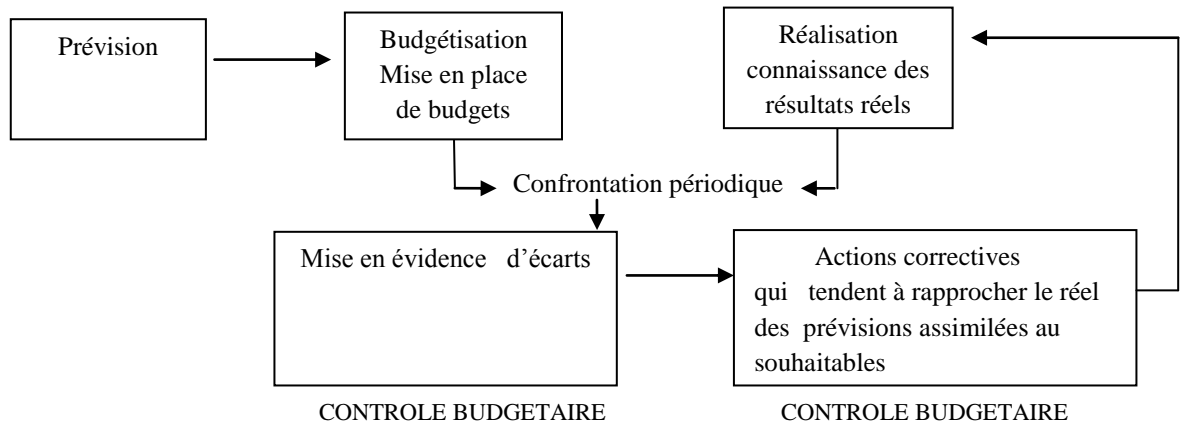
Selon MIKITA et TUSZYNSKI, « *la gestion budgétaire est un mode de gestion qui traduit en programme d'action quantifiés et valorisés (les budgets) les décisions prises par la direction avec la participation des responsables* »¹

La gestion budgétaire repose sur le principe de la délégation accordé aux personnes responsables des budgets par la hiérarchie de l'entreprise. De ce fait, elle suppose la participation des acteurs qui vont la faire vivre et l'animer. C'est un mode de gestion participative qui s'appuie sur le principe de décentralisation des décisions et qui concerne tous les niveaux de l'entreprise.

Le système budgétaire comprend trois grandes phases que sont : la prévision, la budgétisation et le contrôle budgétaire. Ces phases comprennent elles mêmes différentes étapes. Le système budgétaire peut être schématisé comme suit :

¹ MYKITA (P), TUSZYNSKI (J), Op.cit, p : 15

Figure n°3 : le système budgétaire



Source : nous même, inspiré de ALAZARD (C) et SEPARI (S), *contrôle de gestion : manuel et application*, DUNOD, 2^{ème} édition, Paris, 2010, P : 225

Les auteurs ont des points de vue divergents en ce qui concerne le nombre et l'enchaînement de ces étapes, une synthèse réalisée à partir de différents ouvrages sur le contrôle de gestion nous permet d'exposer la démarche budgétaire que nous avons retenue dans la section suivante.

3.2. Intérêt de la gestion budgétaire :

La gestion budgétaire joue un rôle extrêmement important, car¹ :

- ♦ La démarche de la prévision budgétaire permet une meilleure connaissance des atouts et faiblesses de l'entreprise et, par l'anticipation sur les réalisations, d'améliorer la réactivité de l'entreprise.
- ♦ Elle oblige à respecter les contraintes, ce qui implique une certaine rigueur de la part des différents responsables ;
- ♦ Elle responsabilise et engage les personnels opérationnels.
- ♦ Elle force à la coordination des actions.

¹ DORIATH (B), *contrôle de gestion en 28 fiches*, DUNOD, 5^{ème} édition, Paris, 2008, p : 3.

3.3. Les principes de base du système budgétaire :

Pour que le système budgétaire ait véritablement la double dimension de planification à court terme et de contrôle-régulation, il est indispensable qu'il repose sur quelques grands principes (Il s'agit des règles d'or), dont certains tiennent à la fois à son élaboration et à son fonctionnement et d'autres à sa structure¹.

a. Principe de totalité du système budgétaire :

Toutes les activités de l'entreprise doivent être budgétées, ce qui implique :

- De bien préciser les missions de chaque unité de gestion et de les concrétiser par des objectifs précis.
- De ne laisser aucune activité hors responsabilité.

b. Le principe de l'annualité :

Dans sa signification classique, il revêt un triple aspect :

- Le budget doit être établi chaque année ;
- Le budget doit contenir des prévisions dont la durée ne peut pas excéder un an ;
- Le budget doit être exécuté dans l'année pour laquelle il a été voté.

c. Principe du couplage de système budgétaire avec le système de décision :

Le découpage budgétaire doit être calqué sur le partage des responsabilités et du pouvoir de décision.

d. Principe de la contrôlabilité des éléments de budget :

Ce principe s'avère important au plan de l'évaluation de la performance, car un centre budgétaire ne peut être tenu responsable des éléments qu'il ne contrôle pas.

e. Principe de non remise en cause des politiques et des stratégies :

Dans la mesure où le budget est l'aboutissement de la planification, la budgétisation doit découler de la planification opérationnelle qui doit elle-même être conforme aux politiques et stratégies de l'organisation.

¹ MARGERIN (J), *bases de la gestion budgétaire*, les éditions d'organisation, 1^{ère} édition, 1988, p : 30-34

f. Le principe d'unité :

L'unité budgétaire stipule que toutes les opérations doivent être regroupées dans un seul document.

g. Le principe de gestion par exception :

La gestion par exception est un principe de contrôle budgétaire consistant à ne présenter et à n'analyser que seul les écarts significatifs, à savoir ceux qui appellent une décision ou une action corrective.

h. Principe de compatibilité avec le style de management :

Le processus de budgétisation et de contrôle doivent être cohérents avec le style de management et la politique de personnel de l'organisation

Section 03 : le processus budgétaire

Cette section sera consacrée à l'identification des centres de responsabilité, ensuite, aux différentes étapes renfermant le processus budgétaire

1. Identification des centres de responsabilités :

« Un centre de responsabilité est un groupe d'acteurs de l'organisation regroupés autour d'un responsable, auquel des moyens sont octroyés pour réaliser l'objectif qui lui a été assigné. »¹

Un centre de responsabilité est donc une partie de l'entreprise, base de calcul pour les performances du gestionnaire responsable.

Traditionnellement, on distingue quatre types de centres de responsabilité, qui se différencient par l'étendue de leur pouvoir de décision, et donc par l'influence qu'ils peuvent avoir sur le résultat de l'entreprise² :

▪ **Les centres de coûts :**

Dont les décisions ont des conséquences importantes sur les coûts de l'entreprise, mais pas sur le chiffre d'affaire. La responsabilité de ce type de centre s'exprimera en termes de

¹ ALAZARD (C) et SEPARI (S), Op.cit, p : 220.

² GIRAUD (F) et coll, *contrôle de gestion et pilotage de la performance*, les éditions Gualino, 3^{ème} édition, Paris, 2008, p : 82.

Chapitre premier : approche conceptuelle sur le contrôle de gestion et la gestion budgétaire.

maitrise des coûts, de qualité des produits, de délais, etc., mais ne pourra s'étendre à l'ensemble d'un profit. Les usines et les services de support constituent souvent des centres de coûts.

- **Les centres de revenus :**

Qui à l'opposé, agissent essentiellement sur le chiffre d'affaire, mais très peu sur les couts des services ou produits qu'ils vendent.

Comme pour les centres de couts, leur responsabilité ne pourra s'étendre à l'ensemble d'un profit, mais elle se fondera sur des critères comme le chiffre d'affaire, les parts de marché, éventuellement les outs commerciaux, etc. les entités de distribution sont très souvent des centres de revenus.

- **Les centres de profits :**

Qui ont un pouvoir de décisions suffisamment large pour pouvoir assumer la responsabilité de l'ensemble du profit dégagé par l'activité, c'est le cas de beaucoup de division.

- **Les centres d'investissement :**

Qui dispose de l'autorité la plus large, puisqu'ils gèrent non seulement les décisions opérationnelles, mais également les décisions relatives aux actifs nécessaires à leur activité (investissement, stock, créances, etc.). Pour eux, la responsabilité d'un profit est insuffisante, et leur contribution sera définie sous forme d'un ratio de rentabilité ou par un bénéfice résiduel (profit, pourcentage de l'actif généré).

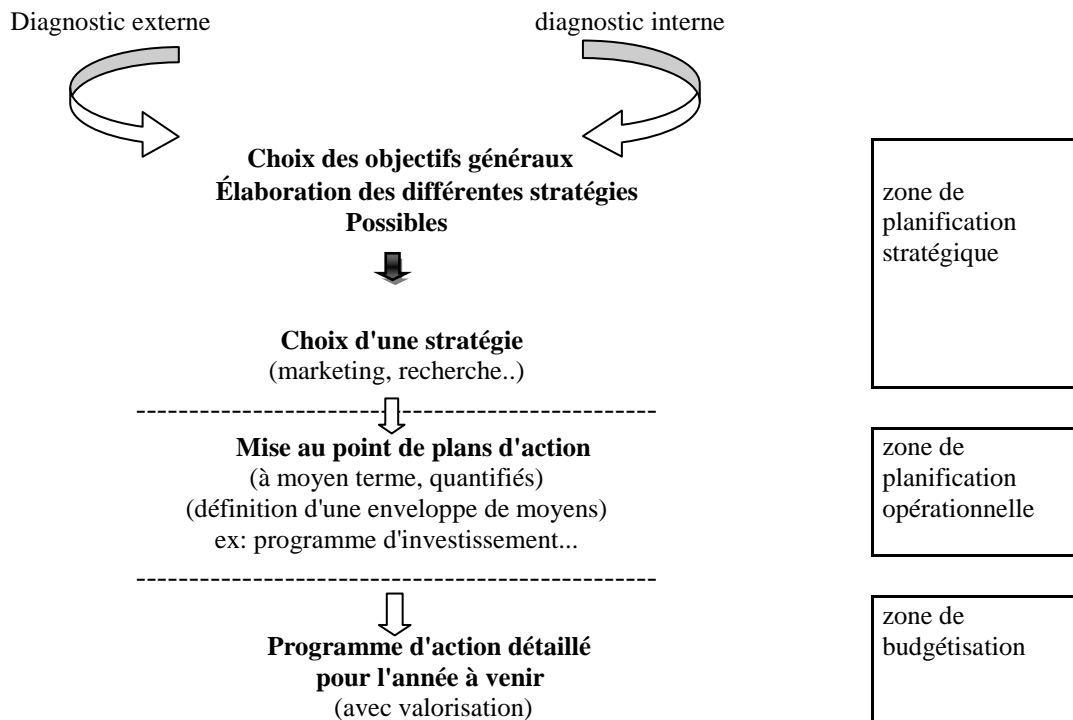
2. La procédure budgétaire :

Les étapes du processus budgétaire sont :

2.1. La planification budgétaire :

La planification du budget se déroule en trois étapes, le plan stratégique, le plan opérationnel et le plan d'action et budgets, qu'on les résume par le schéma suivant :

Figure n° 4 : le processus de la planification budgétaire



Source : nous même inspiré de BOUQUIN (H), la maîtrise des budgets dans l'entreprise, EDICEF, Canada, 1992, p : 28.

2.1.1. Le plan stratégique :

Le plan stratégique fixe les grandes orientations stratégiques, les grands objectifs et les principaux choix : couple produits/marché, spécialisation/diversification, internationalisation/investissement. Ce plan est souvent établi à long terme (5 à 10 ans) en fonction également de la durée des cycles de vie de production, d'investissement ou de recherche et développement. Le plan stratégique peut ne comporter que peu de chiffre, il s'agit d'un texte qui exprime les orientations générales.

2.1.2. Le plan opérationnel :

Le plan opérationnel est élaboré en accord ou sur proposition des centres de responsabilités. Il représente sur un horizon de deux à trois ans les modalités pratiques de mise en œuvre de la stratégie. Cette programmation s'articule, pour chaque fonction, en :

- une planification des actions,

Chapitre premier : approche conceptuelle sur le contrôle de gestion et la gestion budgétaire.

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

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

Il constitue un passage obligé entre le plan stratégique et les budgets qui organisent l'activité au présent. Les liens entre ces différents documents sont variables selon la nature de la planification de l'entreprise ; celle-ci peut être :

- intégrée, et dans ce cas l'élaboration des plans est conjointe ainsi que leur mise à jour,
- non liée, et ce peut être le cas de PME qui déterminent certains axes de stratégie et utilisent les budgets comme seul élément de programmation de l'avenir.

Le plan opérationnel, quand il existe, demande de fréquents réajustements par rapport aux prévisions budgétaires et aux réalisations des exercices¹.

2.1.3. Le Plan d'action :

La raison d'être d'un plan d'action est de fournir un programme d'action ou un plan directeur clair, qui servira à mettre en place les activités traitant d'un problème préalablement défini. Ce type d'outil de planification est particulièrement utile pour les centres de responsabilité dans l'élaboration budgétaire.

Un plan d'action bien préparé présente sommairement les buts et objectifs à atteindre, les activités connexes à entreprendre, le calendrier ainsi que les détails concernant les ressources et les méthodes d'évaluation. Il peut être modifié selon les besoins d'un processus itératif.²

2.2. L'élaboration budgétaire :

Le processus budgétaire en entreprise débute la plupart du temps par l'envoi d'une lettre de cadrage de la direction générale. Elle explique les principaux axes de développement qui vont être suivis et donne les grandes orientations des principaux services. Le manager doit l'avoir

¹ALAZARD (C) et SEPARI (S), Op.cit, p : 233

Chapitre premier : approche conceptuelle sur le contrôle de gestion et la gestion budgétaire.

toujours à l'éprit lorsqu'il construit son budget¹ ; en d'autre terme, la lettre de cadrage permettra de faire une mise au point sur les priorités stratégiques et les investissements à faire, etc.

2.2.1. Les Méthodes d'élaboration :

L'élaboration des budgets peut se faire suivant plusieurs méthodes : la méthode ascendante, descendante ou la méthode du « va et vient »

2.2.1.1. La méthode ascendante :

La méthode ascendante ou participative, se fait du bas vers le haut, elle est utilisée dans le cadre des **budgets négociés**. Elle permet d'impliquer et de motiver davantage les cadres opérationnels sur les objectifs à atteindre, qu'ils auront contribués à définir. Ils élaborent donc leurs budgets sur la base des objectifs opérationnels qu'ils auront définis de concert avec la direction générale. (C'est-à-dire à partir de la consolidation des budgets détaillés des différents centres de responsabilité en pré-budget global) ;

***budget négocié** : une procédure de navette est instituée entre les responsables opérationnels et leur hiérarchie sur les propositions d'objectifs.

2.2.1.2. La méthode descendante :

A l'inverse, la méthode descendante est utilisée dans le cadre des **budgets imposés**, elle se base sur les objectifs fixés par la direction, lesquels sont traduits en plans chiffrés par les services de mise en œuvre. Bien qu'elle permette une plus grande implication et responsabilisation des cadres par des contrats d'objectifs budgétaire, (c'est à dire l'éclatement du pré-budget global en budget détaillé), la méthode ascendante est plus longue que la méthode descendante.

***budget imposé** : la hiérarchie assigne à chaque responsable des objectifs à atteindre et lui affecte des moyens.

¹ LOCHARD (J), *la gestion budgétaire : outil de pilotage des managers*, les Editions d'organisations, Paris, 1998, P : 32.

2.2.1.3. La méthode du «va-et-vient» :

Alors que la méthode « va et vient » est une combinaison des deux méthodes décrites précédemment. En effet, il s'agit :

D'une part, de définir les choix globaux et le programme d'activité par la Direction Générale, qui se charge ensuite d'estimer et de communiquer aux différents centres de responsabilité leurs parts de réalisations de ce programme afin de les orienter et d'encadrer leurs actions (enveloppe de recettes et/ou de dépenses) ;

- D'autre part, sur la base du programme arrêté et des orientations reçues, les centres de responsabilité élaborent leurs budgets détaillés et les soumettent à la Direction Générale pour examen et discussion.

2.2.2. Les étapes d'élaboration :

D'une manière générale, l'élaboration du budget suit cinq (5) phases présentées ci-dessous :

a. Fixation du cadre budgétaire :

C'est la direction générale aidée par le service contrôle de gestion qui lance la campagne budgétaire¹. Pour ce faire, elle définit le cadre et l'esprit dans lesquels les différents budgets doivent être préparés. Cela revient soit à rappeler les objectifs du plan en actualisant, soit à soumettre à la réflexion des différents responsables les objectifs de la période budgétaire. Bien que la fixation du cadre budgétaire soit de la responsabilité de la direction générale, cela peut comporter une phrase importante de négociation.

Les objectifs sont traduits en hypothèses d'activité. On peut citer à titre d'exemple : taux de croissance du chiffre d'affaire, lancement d'un nouveau produit, abandon de la sous-traitance, projets de recrutement des cadres....etc.

b. Le Pré budget :

Le cadre budgétaire ainsi défini, une première simulation du résultat est réalisée au niveau de l'ensemble de l'entreprise. Le but de cette simulation est de faire une estimation préalable du résultat. Les calculs sont sommaires et s'appuient sur certains ratios caractéristiques de l'activité.

¹ HONORAT (P), *le budget facile pour le manager*, les éditions d'organisation, 2^{ème} édition, Paris, 2008, P : 18

Chapitre premier : approche conceptuelle sur le contrôle de gestion et la gestion budgétaire.

Le pré budget justifie les choix réalisés lors de la définition du cadre budgétaire. Les rubriques de pré budget constituent des valeurs de référence pour les responsables opérationnels lorsqu'ils auront à préparer leur propre budget.

c. Les navettes budgétaires :

En défendant leurs propositions budgétaires, les centres de responsabilités font remonter des informations pertinentes à la direction générale à partir de leur connaissance du concert : évaluation de la concurrence, possibilité technique d'évolution des produits, perspectives commerciales sur certains produits/marché. Ainsi, la direction générale peut-elle préciser (éventuellement modifier) sa stratégie et les objectifs des prés-budgets, et demander aux centres de responsabilité de revoir leur copie.

d. Elaboration du projet de budget :

Pour GERVAIS, après que les échanges de la phase trois soient terminés, il faut reprendre le projet budgétaire de base et y intégrer les réajustements intervenus. C'est ce projet qui sera soumis au conseil d'administration¹.

e. Présentation du projet de budget au conseil d'administration pour adoption :

Le projet de budget est établi en tenant compte des remarques des uns et des autres, des responsables opérationnels et de la direction générale. Il peut être maintenant soumis au CA pour validation et exécution.

Après validation du projet de budget par le CA, le contrôleur de gestion (CG) élabore le budget définitif, le mensualise et fait part de cela aux RCB.

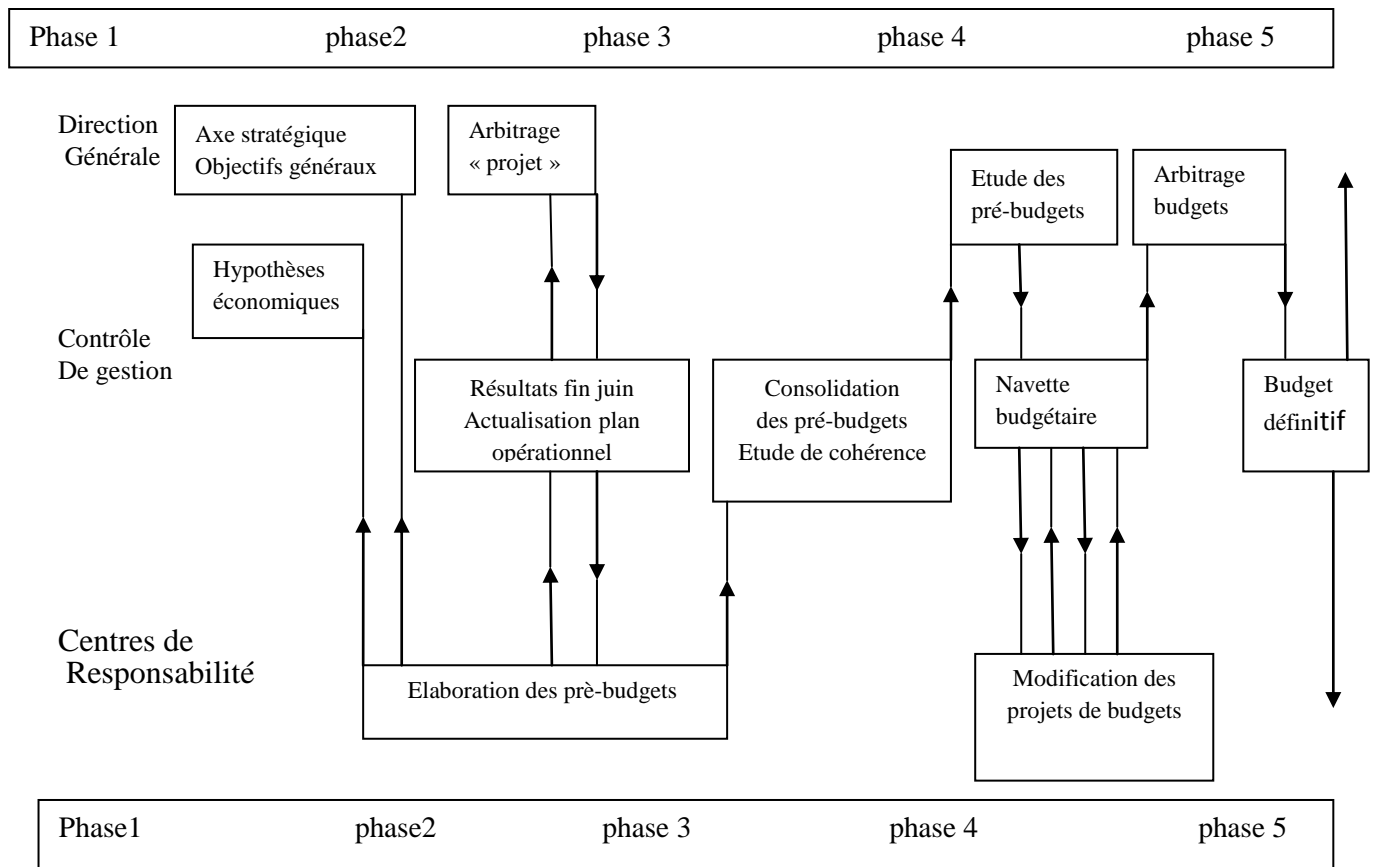
Toutefois, SELMER recommande que cette mensualisation se fasse de concert avec les RCB qui seront les premiers responsables à justifier les écarts².

La figure ci-après résume les phases sus mentionnées :

¹ Idem, p : 26.

² SELMER (C), *construire et défendre son budget*, DUNOD, Paris, 2003, P : 176.

Figure n° 5: schématisation des différentes phases d'élaboration budgétaire



Source : ROUACH (M), NAULLEAU (G), *le contrôle de gestion bancaire et financier*, la revue Banque Editeur, 1998, p : 265.

Ce sont les cinq phases d'élaboration de budget. Cependant d'autres auteurs vont jusqu'à donner huit (8) phases. Mais en réalité, il s'agit beaucoup plus de la subdivision des cinq principales phases présentées précédemment. Dans tous les cas, l'entreprise évolue dans un environnement soumis à des mutations fréquentes qui impactent sur le processus budgétaire.

A cet égard, l'entreprise doit disposer d'un processus budgétaire évolutif et capable d'appréhender les modifications de structure. Par exemple les modifications des prix de vente, les changements de tarification dans les facteurs de productions sont des changements qui affectent directement le budget et donc le résultat de l'entreprise.

Le processus budgétaire doit permettre d'anticiper et intégrer ces éléments afin de permettre une prise de décision rapide et éclairée.

2.2.3. Le calendrier budgétaire :

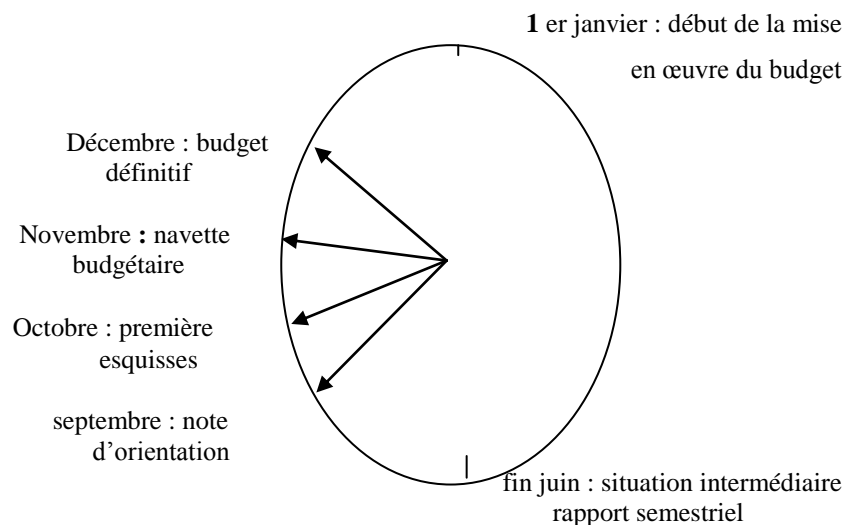
Par principe _et bien que sa soit une évidence_ un budget doit être établi au cours de la période précédent l'exercice budgété, et être terminé avant la date du premier jour de l'exercice.

Lorsqu'il existe un processus formel de planification, le plan opérationnel est terminé en juillet, ce qui permet de disposer dès cette période des objectifs et politique pour la première année du plan. Aussi le processus budgétaire lui-même peut ne commencer que début septembre pour être terminer fin décembre.

En absence du processus formel de planification, l'élaboration des budgets est plus longue.

Le schéma ci-après présente les principales dates du calendrier budgétaire, dans un cas plus ou moins normal :

Figure n° 6 : le cycle budgétaire



Source : LECLERE (D), Op.cit, p : 18

2.3. L'exécution budgétaire :

Après l'établissement du budget définitif on entre dans la phase de sa mise en œuvre appelée exécution ou suivi budgétaire, que DIORATH défini comme une mise en œuvre des activités programmées par le budget de l'entreprise et la saisie en terme monétaire dans les différentes comptabilités.

2.3.1. La procédure d'exécution :

L'exécution budgétaire se traduit par l'application de procédure interne fondée sur les principes sus-évoqué et la comptabilisation des réalisations budgétaires¹.

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

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

L'exécution de tous les budgets se traduit par :

- ♦ Des décisions en matière de dépenses et de recettes ;
- ♦ Des décaissements et des encaissements.

En général, avec l'outil informatique, la procédure de saisie des données se fait en deux phases : une comptabilité des engagements (pour le contrôle budgétaire) et une comptabilité générale correspondant à l'exécution des engagements, ces deux comptabilités ayant la même structure que celle du budget.

Les données budgétaires des différents rapports sont alors centralisées et comptabilisées. Mensuellement et/ou trimestriellement des réunions de suivi budgétaire se tiennent regroupant autour du contrôleur de gestion des responsables de la hiérarchie.

Ainsi, l'application des procédures réglementaires par le réseau budgétaire et la production d'information rapide et fiable doivent permettre l'exercice du suivi et contrôle budgétaire.

2.4. Le Contrôle budgétaire :

Le contrôle budgétaire est « un système d'alerte qui permet aux responsables d'être informés en cas de dérapage par rapport aux prévisions afin qu'ils réagissent »². Il consiste donc à comparer le niveau des réalisations à celui des prévisions, C'est ce qu'on va développer dans le chapitre suivant.

¹ CLICHE (P), *gestion budgétaire et dépenses publiques*, édition PUQ, 2009

² LECLERE (D), Op.cit, p : 24

Section 04 : typologie des budgets et techniques d'élaboration budgétaire

Il existe trois classifications fondamentales : les budgets opérationnels (budgets d'exploitation), budget des investissements, budgets de synthèse.

1. Les budgets opérationnels :

Les budgets opérationnels ou d'exploitation sont étroitement liés au cycle d'exploitation de l'entreprise (achat, production, vente), et qui sont aussi fonction du volume d'activité.

1.1. Le budget des ventes :

C'est le point d'encrage des autres budgets. Le budget des ventes doit être réalisé par la fonction commerciale qui doit procéder au chiffrage en volume et en valeur des ventes, toute en précisant les prix unitaires par produit ou famille de produit, par zone géographique par période (mois, trimestre ou semestre) ou par représentant.

La confection du budget des ventes repose sur des estimations grâce à des techniques de prévision telle que :

- **L'étude de marché** : qui vise la clientèle potentielle ;
- **La corrélation** : qui montre qu'un évènement est fonction d'un autre évènement ;
- **La technique des moyennes mobiles** : qui détermine l'évolution_ à court terme par extrapolation du passé récent corrigé_ des propositions spécifiques comme celle saisonnières et la tendance à long terme.

L'établissement du budget des ventes se réalise suivant deux étapes à savoir,

- D'abord, une phase de prévision globale (prévision des ventes et des frais de distribution pour les entreprises commerciales ou prévision des recettes et des dépenses pour les organisations à but non lucratif) ;
- Ensuite, une phase de découpage ou de budgétisation de la prévision globale.

1.2. Le budget de production :

Le budget de la production dépend de celui des ventes, mais doit prendre en compte un certain nombre de contraintes comme la limitation de la capacité de production (machine et MOD) et la limitation de la capacité de stockage.

Chapitre premier : approche conceptuelle sur le contrôle de gestion et la gestion budgétaire.

Alors, la construction du budget de production consiste à fixer le volume et le coût de production de manière à répondre aux trois objectifs suivants :

- ◆ Utiliser au mieux le potentiel de l'entreprise ;
- ◆ Satisfaire les ventes possibles ;
- ◆ Subsister un bénéfice entre le prix de vente et le coût de production majoré des frais de distribution.

Le problème se situe ici au niveau de la détermination de l'optimum de production en fonction du nombre de produits à fabriquer et des contraintes à prendre en compte. Il s'agit d'une résolution d'inéquations sous contraintes qui peuvent être résolues par la méthode graphique, de substitution ou par la méthode du simplexe.

L'établissement du budget de production passe par la détermination du programme de production qui consiste à déterminer les quantités à produire ou les services à réaliser selon le type d'entreprise (industrielle ou de service).

1.3. Budget des approvisionnements :

La confection du budget des approvisionnements consiste à chiffrer les apports nécessaires à l'activité de l'entreprise. Ces apports concernent les marchandises, les matières premières, les produits semi finis, les matières consommables et les emballages.

L'établissement de ce budget est lié au problème de la gestion des stocks, il faut essayer de budgéter les entrées en fonction des sorties en évitant toutefois :

- Soit le sur stockage qui génère un coût important ;
- Soit la rupture de stock qui risque de venir perturber l'activité en aval en entraînant un arrêt de la production ou de livraison, avec toutes les conséquences néfastes sur le plan commercial et financier.

Pour établir un budget des approvisionnements conformes aux exigences du plan de production, il est important de savoir rechercher la quantité optimale à consommer, d'établir le programme d'approvisionnement avant de procéder à la budgétisation proprement dite qui repose sur les achats et les frais d'approvisionnement.

1.4. Le Budget des charges :

Le budget des charges englobe généralement les sous-budgets des différentes charges :

- **Budget de main d'œuvre** : La prévision des salaires est une tâche très compliquée, le responsable des ressources humaine doit déterminer : l'augmentation des salaires suivant chaque contrat (primes d'ancienneté, taux de salaire etc.), les nouveaux recrutements (augmentation des effectifs), Les démissions, Les retraités etc....
- **Budget des charges indirectes** : Les prévisions des charges indirectes de production demandent donc préalablement une dissociation entre charge fixe et charges variables.
- **Budget des frais généraux** : Les services généraux englobent tous les services qui rendent possible l'activité de l'entreprise sans y participer directement, ils comprennent par exemple : La direction générale. Les services administratifs tels que secrétariat et service juridique. La direction des ressources humaines...

Les charges engagées par ces service sont appelées "frais généraux".

- **Budget des frais commerciaux** : Ce budget va regrouper l'ensemble des coûts générés par l'action commerciale tels que définis dans le plan d'action retenu pour atteindre les objectifs de ventes. Il est possible de les regrouper en trois catégories :

- le coût des moyens de distribution et de logistique ;
- le coût de la publicité et de la promotion des marques ;
- le coût des moyens humains engagés.

2. Les Budget des investissements :

L'investissement se définit comme l'affectation de ressources à un projet dans l'espoir d'en retirer des profits futurs. C'est un détour de production¹.

Elaborer, dans le cadre d'un système budgétaire, un budget des investissements consiste donc essentiellement à traduire en terme financier (à budgétiser) les tranches d'investissement des différents projets prévues pour l'année à venir.

Le budget des investissements suppose deux étapes :

¹ ALAZARD et SEPARI, Op.cit, p : 338

Chapitre premier : approche conceptuelle sur le contrôle de gestion et la gestion budgétaire.

- ♦ Le choix des investissements à réaliser et les calculs de rentabilité qui permettent de choisir.
- ♦ La budgétisation des investissements qui vise à établir une répartition dans le temps (des investissements et du financement correspondant).

La prévision des investissements s'effectue dans un plan prévisionnel à cinq, sept ou dix ans selon les capacités de planification de l'entreprise, elle s'inscrit dans la recherche d'équilibre financier à long terme exprimé par le plan de financement. Le budget annuel des investissements ne retient que les conséquences financières de ce plan pour l'année budgétée.

L'établissement du budget des investissements comme le souligne Jean MEYER¹, «un investissement peut être saisi budgétairement en trois manières différentes : Par la date d'engagement ; Par la ou les dates de règlement ; Par la ou les dates de réception. »

Donc, le suivi des investissements s'organise en trois temps² :

- ♦ **Les dates d'engagement** : ce sont les dates à partir desquelles il n'est plus possible de revenir sur les décisions d'investissement, elles peuvent donner lieu à versement.
- ♦ **Les dates de réception** : elles conditionnent le démarrage des activités et donc la rentabilité des projets envisagés.
- ♦ **Les dates de règlement** : ce sont les différents moments où il faut régler les travaux engagés, outre leurs conséquences en matière de trésorerie, il est important de vérifier la cohérence entre les montants facturés et ceux budgétés.

3. Les budgets de synthèse :

3.1. Budget de trésorerie :

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

Il ne peut donc être établi qu'une fois l'ensemble de la démarche budgétaire d'un exercice élaboré et les différents budgets approuvés.

Dans une optique strictement budgétaire, le budget de trésorerie répond à deux impératifs¹ :

¹ MEYER (J), *gestion budgétaire*, DUNOD, 9^{ème} édition, 1984, p : 188

² ALAZARD (C) et SEPARI (S), *contrôle de gestion (manuel et applications)*, édition DUNOD, Paris, France, 2007, Page 453.

Chapitre premier : approche conceptuelle sur le contrôle de gestion et la gestion budgétaire.

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

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

Les budgets partiels de trésorerie :

Il est fréquent d'établir trois budgets partiels :

- un budget des encaissements : il s'agit des entrées de trésorerie qui proviennent des ventes (en TTC), des ressources exceptionnelles issues des budgets d'investissement et de financement (emprunt, augmentation de capital...)
- un budget de TVA : est obtenu en faisant la sommation des prévisions de la TVA collectée et la TVA déductible
- un budget des décaissements : c'est les sorties de trésorerie correspondent à des charges courantes de l'entreprise (achat, charges de production...)

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

- assurer l'équilibre comptable de l'année budgétée entre les budgets des différents services et le budget de trésorerie, afin de permettre un suivi en termes d'écarts de tout le système « Entreprise »,
- vérifier la cohérence de la démarche budgétaire avec celle retenue dans le plan à moyen terme: il est impératif que les objectifs à moins d'un an des budgets soient compatibles avec ceux, à moyen terme, du plan opérationnel.

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

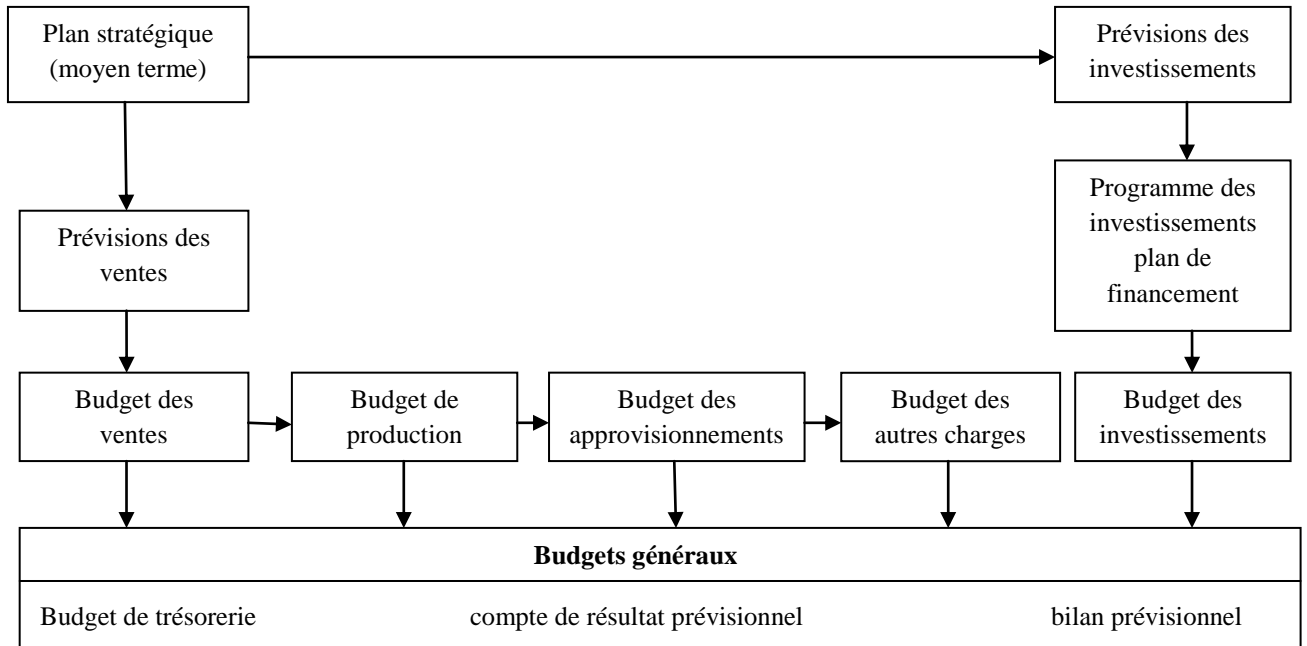
- un compte de résultat prévisionnel faisant apparaître le résultat budgété de l'année ;
- le bilan prévisionnel à la fin de l'exercice budgétaire.

¹ Ibid. p : 454.

4. Hiérarchie budgétaire :

L'élaboration du budget globale repose sur une hiérarchisation des différents budgets, cette hiérarchie indiquée par DORIATH décrit la coordination nécessaire pour assurer la cohérence du budget final, comme le montre le schéma suivant :

Figure n° 7 : schématisation de la hiérarchie budgétaire



Source : DORIATH (B), Op.cit, p: 2

Conclusion :

Ce chapitre nous a permis de mettre en exergue quelques notions et concepts relatives d'une part, au contrôle de gestion qui doit être entendu dans le sens d'une maîtrise exercée sur l'organisation. Cette conception se traduit par le fait d'orienter les actions des individus vers des objectifs déterminés en contrôlant effectivement le déroulement et en évaluant les résultats obtenus.

D'autre part, à la gestion budgétaire qui est un système de gestion prévisionnelle, fait pour mettre en œuvre les objectifs et la stratégie de l'entreprise à court terme, et qu'il doit refléter la structure de l'organisation, expliquer mieux le système de délégation d'autorité aux responsables des différents centres budgétaires.

En outre, nous avons retenu que ce mode de gestion comporte une phase de budgétisation où s'effectue l'élaboration de plusieurs types de budgets, de façon à couvrir tous les aspects de l'activité de l'entreprise, et une phase de contrôle des budgets est assurée par le biais du budget, outil de chiffrage des prévisions budgétaires qui connaît plusieurs caractéristiques : planification, communication et coordination, délégation et motivation et enfin contrôle et évaluation des performances.

Aussi, ce chapitre nous a permis de voir : les méthodes que peut suivre l'organisation pour l'élaboration de son budget, comment se déroule les diverses phases du processus budgétaire, ses différents acteurs, le planning à l'intérieur duquel ces derniers interviendront pour finir notre chapitre avec la typologie des budgets et leurs interdépendance.



Chapitre deuxième : le contrôle budgétaire et l'analyse de l'information

Section 01 : concept de contrôle budgétaire.

Section 2 : Les instruments du contrôle budgétaire.

Section 03 : Constatation des écarts budgétaires.

Section 4 : analyse des écarts et actions correctives.

Introduction :

Lorsqu'une organisation a mis en place un système budgétaire, la suite logique et indispensable, sans laquelle la démarche budgétaire perd tout son sens, est d'implanter un système de contrôle budgétaire. En effet, pour que la gestion budgétaire puisse réussir sa mission principale qui consiste en le pilotage de l'organisation et l'atteinte des objectifs fixés, il est important d'associer deux fonctions complémentaires dont la première a été abordée dans le premier chapitre.

Ceci dit, nous avons opté dans les lignes de ce présent chapitre de traiter la deuxième dimension à savoir la fonction de « contrôle » qui permet de vérifier tout au long de la période budgétée que les objectifs sont tenus et le cas échéant apporter des mesures correctives, elle sera abordée dans les sections de ce chapitre.

La première section portera sur des notions fondamentales nécessaires à la compréhension de la signification de la fonction de contrôle budgétaire avant d'introduire dans la deuxième les mécanismes et les procédés dont elle a recours pour la réalisation de son but qui peuvent se résumer par la constatation des écarts et leurs mesures, la recherche de leurs causes et enfin la proposition d'actions correctives.

Section 01 : concept de contrôle budgétaire :

« Contrôler une situation signifie être capable de la maîtriser et de la diriger dans le sens voulu. Tout contrôle vise à mesurer les résultats d'une action et à comparer ces résultats avec les objectifs fixés a priori pour savoir s'il ya concordance ou divergence »¹

Cette définition donnant un aperçu sur ce que peut être le contrôle budgétaire.

1. Définition et objectifs du contrôle budgétaire :

1.1. Définition :

D'après M.GERVAIS, le contrôle budgétaire peut être défini comme : « *la comparaison permanente des résultats réelles et des prévisions chiffrés figurant aux budgets afin :*

- *De rechercher la (ou les) causes d'écarts ;*
- *D'informer les différents niveaux hiérarchiques ;*
- *De prendre les mesures correctives éventuellement nécessaires ;*
- *D'apprécier les activités des responsables budgétaire »²*

Donc, le contrôle budgétaire par la confrontation qu'il effectue entre les éléments budgétés et ceux réalisés joue un triple rôle :

⇒ Il permet de déclencher l'alarme sur les perturbations pouvant survenir tout au long de la période budgétée par le biais de la mesure du degré de réalisation du résultat prévu ;

⇒ Il cherche à connaître les causes de ces écarts lorsque ceux-ci s'inscrivent à l'intérieur d'une fourchette prédéfinie ;

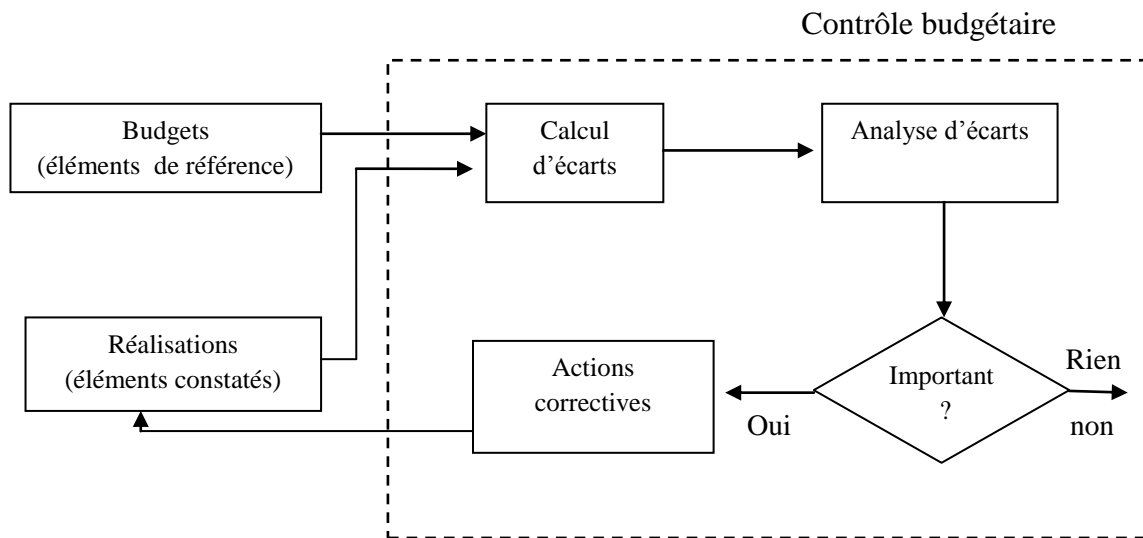
⇒ Il propose enfin soit :

- des actions correctives de manière à replacer l'entité ou du moins le service contrôlé sur la trajectoire conduisant aux objectifs ;
- un ajustement des objectifs initiaux sur la base de nouvelles prévisions.

¹ALAZARD et SEPARI, *Contrôle de gestion*, Ed. DUNOD, 2ème édition, Paris, 2010, p : 50

²Ibid, p 226.

Figure n° 1 : schématisation du contrôle budgétaire

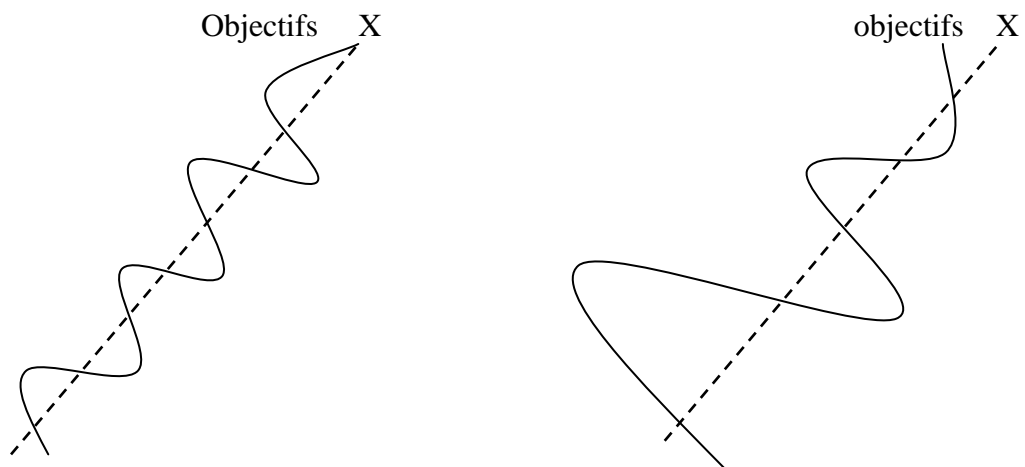


Source : ALAZAR et SERARI, op.cit, p : 361

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

Voici un schéma qui illustre le niveau de réalisation des objectifs d'une organisation dont la gestion est contrôlée et celui d'une autre qui n'a pas de système de contrôle budgétaire.

Figure n° 2: La gestion contrôlée et incontrôlée



Situation contrôlée

situation n'est pas contrôlée

Source : MARGERIN (J), *bases de la gestion budgétaire*, Edition Format, 1^{ère} édition, 1988, p :169.

1.2. Les objectifs du contrôle budgétaire :

Le contrôle budgétaire a pour objectif essentiel de ¹:

- **Coordonner les activités des différents centres de responsabilité :**

Le contrôle budgétaire permet de s'assurer de la cohésion entre les différents centres de responsabilité et d'évaluer la maîtrise du processus de décentralisation.

- **Motiver les responsables tout en surveillant les délégations :**

La motivation des responsables résulte de la délégation d'autorité qui accompagne le processus de décentralisation : une satisfaction des responsables naît de la confiance dont ils jouissent auprès de la direction générale. Toutefois, le contrôle budgétaire permet la surveillance des délégations qui d'ailleurs oblige le délégant à s'assurer du respect de l'exercice des compétences transférées au délégataire.

- **Mesurer et contrôler la performance de l'entreprise :**

Le contrôle budgétaire permet d'apprécier les résultats de l'exécution budgétaire qui reflètent le degré de maîtrise des principaux facteurs clés de succès de l'entreprise. Quand bien même les seuls résultats financiers ne peuvent tout expliquer, ils sont révélateurs des principales activités de l'entreprise.

- **Inciter au dialogue et à la communication :**

Le reporting financier offre l'occasion aux responsables de centre d'analyser et d'expliquer les écarts significatifs perçus entre les réalisations et les prévisions à l'adresse de leur supérieur hiérarchique ainsi qu'à leurs collègues. Les échanges entre les responsables d'unité concernée et la hiérarchie en vue de rechercher des solutions palliatives aux déviations éventuelles constatées ainsi que le feed-back à l'attention du personnel sur les résultats budgétaires constituent des plages importantes du dialogue et de communication.

Cependant, l'atteinte de ces objectifs assignés au contrôle budgétaire doit se traduire par des dispositions permettant une analyse pertinente des écarts budgétaires suivis de la prise de mesures correctives idoines.

¹ DELALI (A) : *analyse critique du processus de gestion budgétaire*, mémoire de Master professionnel en comptabilité et gestion financière, Institut supérieur de comptabilité, de banque et de finance, SENEGAL, 2009, p : 62

2. Les fonctions du contrôle budgétaire :

Le contrôle budgétaire assume une double fonction : une fonction de contrôle et une fonction de régulation¹.

2.1. Fonction de contrôle :

Il faut contrôler tout au long de l'exercice budgétaire la maîtrise des objectifs. C'est-à-dire :

- a. Les résultats chiffrés globaux ;
- b. Les résultats de chaque fonction et de chaque centre de responsabilité ;
- c. Le degré de réalisation des actions de progrès (sont des objectifs qui permettent de dépasser la gestion de la routine. Elles sont décidées soit au moment de l'élaboration des budgets, soit en cours d'année par le responsable d'un centre) prévues dans le budget.

Pour ce qui est du contrôle de résultat globaux et des résultats par fonction et par centre de responsabilité :

1. Les résultats sont rapprochés des prévisions ;
2. Des écarts sont calculés.

Pour ce qui est du contrôle de degré de réalisation des actions de progrès, les mesurer consiste à faire le point quantitatif et qualitatif de l'avancement de ces actions.

2.2. Fonction de régulation :

Les écarts significatifs étant détectés, il faut alors alerter les responsables et mettre en œuvre des actions correctives qui se traduiront soit par un rattrapage des écarts, permettant de se repositionner le centre de responsabilité sur sa trajectoire d'objectifs, soit par une révision des objectifs.

¹ BOUCHAMA (I) : *La gestion budgétaire au sein d'une entreprise*, Mémoire de licence en sciences commerciales, EHEC, 2013, p : 43.

3. Conditions d'efficacité du contrôle budgétaire :

a. La compétence du contrôleur du budget :

La tâche du contrôleur du budget est généralement assumée par le contrôleur de gestion. En effet, il est considéré comme étant la personne la plus habilitée à connaître les techniques et les procédures de contrôle.

Cependant, ceci est très délicat, car afin de remplir cette mission correctement, le contrôleur de gestion doit être rattaché au niveau hiérarchique le plus élevé, soit " la Direction Générale " et avoir des liaisons fonctionnelles avec l'ensemble des centres de responsabilité.

b. La continuité :

Afin de pouvoir détecter à temps les écarts entre les réalisations et les prévisions et réagir rapidement, la fonction de contrôle budgétaire doit s'exercer de façon continue. Le problème qui se pose cependant réside dans la détermination de la périodicité optimale du contrôle budgétaire, le choix de celle-ci dépend des avantages et inconvénients liés à une périodicité plus ou moins élevée.

Par ailleurs, cette périodicité du contrôle varie aussi selon la complexité du système mis sous contrôle et selon l'intensité des perturbations susceptibles d'être apportées au système par ses divers environnements.

c. La rapidité :

Une autre condition très pertinente doit être remplie pour que le système de contrôle budgétaire puisse opérer de manière efficace. En effet, il ne s'agit pas seulement que celui-ci se déroule d'une manière fréquente et continue mais aussi, que le laps de temps qui s'écoule entre l'apparition de l'écart et son interprétation soit assez court pour lancer des mesures correctives adéquates car le cas échéant, c'est-à-dire si les observations prises en compte sont dépassées, cela peut conduire à une action corrective mal adaptée et par conséquent entraîner des déséquilibres plus grands¹.

A cet effet, il est important d'être au courant de l'intervalle de temps acceptable entre l'apparition d'un dérèglement et sa correction. Pour cela, la présence d'un système

¹ MARGERIN (J), Op.cit, p : 180.

d'information puissant assuré par la communication et la circulation rapide des informations entre les différents départements concernés est primordiale.

d. La fiabilité :

La rapidité ne doit pas conduire l'entreprise à obtenir une information disponible quasi immédiatement mais totalement fautive, l'information doit être de qualité.

Toute la difficulté pratique du contrôle de gestion consiste à trouver un optimum entre rapidité et fiabilité.

e. La liaison entre contrôle budgétaire et comptabilité :

La comptabilité générale sert à donner une vue globale de la situation financière de l'entreprise.

Toutefois, la diversité et la complexité de ses activités requièrent la mise en place d'un outil de gestion approprié qui réponde à ses exigences en matière de détails de son activité.

C'est pour cela que l'instauration d'un système de comptabilité analytique est nécessaire permettant ainsi de tenir compte des produits et charges dégagés au niveau de chaque centre de responsabilité et d'affronter les comptes de produits, charges et de résultat du centre en question avec le compte de résultat prévisionnel du même centre et avec le compte d'exploitation générale de l'entreprise.

f. Le coût modéré :

Il faut tenir compte :

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

4. Les étapes du contrôle budgétaire :

Le contrôle budgétaire passe par trois étapes relative à l'action soit : avant, pendant et après l'action

4.1. Le contrôle avant l'action ou contrôle a priori :

Il est assuré principalement dans la phase d'élaboration des budgets, il permet :

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

4.2. Le contrôle pendant l'action ou contrôle concomitant:

C'est un contrôle opérationnel consistant à fournir les informations nécessaires de manière quasi permanente pour conduire les actions jusqu'à leur terme. S'appuyant sur des réalisations concrètes, ce type de contrôle doit être placé au niveau même des opérations.

4.3. Le contrôle après l'action ou contrôle a posteriori ¹ :

Il ne permet plus de corriger les actions.sa fonction consiste essentiellement en une mesure des résultats et donc en une mesure des performances

Le contrôle budgétaire est susceptible d'assurer cette fonction dans la mesure où il s'appuie sur deux types d'information :

- Des informations synthétiques permettant de comparer la situation finale à celle qui était attendue ;
- Des informations ponctuelles, notamment conjoncturelles, faisant ressortir les événements imprévus ainsi que leurs causes et leurs conséquences dans l'écart constaté

¹ MARGERIN (J), Op.cit, p : 144.

Cette étape de contrôle permet notamment de :

- Fournir aux responsables des unités de gestion les éléments du compte-rendu de gestion
- Mettre à jour les normes techniques et économiques
- Améliorer la fiabilité des prévisions pour l'avenir
- Permettre à l'autorité supérieure de corriger sa propre trajectoire

Section 2 : Les instruments du contrôle budgétaire

1. Le tableau de bord budgétaire :

Comme on a vu dans le premier chapitre, le tableau de bord budgétaire vise à présenter de manière synthétique les données réelles, les prévisions et les écarts, tant de coûts que de recettes. Le but de ce tableau est de comparer et de mettre à jour les écarts.

On a bien souvent comparé la gestion d'une entreprise au pilotage d'un avion qui comporte un tableau de bord, c'est-à-dire un ensemble d'indicateurs utiles au pilote pour diriger l'appareil.

De cette logique même, les entreprises ont pu assimiler leur structure à un avion. En effet, dans le cadre d'une entreprise, un tableau de bord a pour objet de fournir avec célérité au gestionnaire, à quelque niveau qu'il se situe, les indicateurs sur les facteurs clés de l'activité qu'il contrôle.

Pour être pertinents, les indicateurs contenus dans un tableau de bord doivent être ¹:

- synthétiques : quelques indicateurs correspondant à des points clés et donc traduisant uniquement les priorités de gestion, ce qui veut dire se concentrer sur un nombre limité de signaux ne dépassant pas de préférence l'ordre de la dizaine ;
- d'établissement très rapide : quelques jours après la fin de la période considérée, au risque d'une approximation assez large ;
- de périodicité plus rapprochée : il doit éclairer en permanence la marche de l'entreprise. A cet effet, ils doivent être mis à jour très fréquemment.

1.1. Les types d'indicateurs contenus dans le tableau de bord de gestion :

Le TDBG contient plusieurs types d'indicateurs : quantitatifs, qualitatifs et financiers. Selon les besoins des gestionnaires, un indicateur peut se présenter sous forme de données brutes, d'écarts budgétaires, de ratios, de graphiques ou de clignotants.

a. Les écarts budgétaires :

Les écarts budgétaires représentent la différence entre les prévisions budgétaires et leurs réalisations. Toutefois, il convient d'en choisir les écarts significatifs car il serait vain d'avoir

¹ OULD-BRAHIM (S) : *la gestion budgétaire dans les banques*, diplôme des études supérieures, Ecole Supérieure des Banques, Alger, 2008, P : 58.

l'ambition d'examiner tous les écarts possibles. Le choix s'effectue en fonction de plusieurs critères. (L'écart significatif fera l'objet d'une explication dans la deuxième section).

b. Les ratios :

Les ratios peuvent se définir comme des rapports entre deux grandeurs significatives concernant la structure ou le fonctionnement de l'entreprise. Ils présentent une double utilité, dans la mesure où :

- ils sont comparables à des normes, comme les ratios de la même branche d'activité ;
- ils peuvent être suivis dans le temps.

Par ailleurs, une liste de ratios est infinie, pour cela il est convenu généralement de commencer par calculer d'abord les rapports les plus généraux, puis de rechercher le détail dans les domaines cruciaux. Il convient d'ajouter également qu'un ratio en soi n'est pas intéressant, une batterie de ratios doit l'accompagner.

On peut distinguer deux types de ratios :

- Ratio en valeur : calculé sur la base des données comptables exprimées en valeur ;
- Ratio technique : calculé à partir des informations extra-comptables mesurées en unités physiques.

En gestion budgétaire, les ratios de base sont exprimés sous les formes générales suivantes¹ :

- R_1 : exprime le pourcentage en cours

$$R_1 = \frac{\text{Réaliser en fin de mois} \times 100}{\text{Budget total de l'exercice}}$$

- R_2 : exprime l'avance ou le retard par rapport au budget prévu à la fin du mois, à condition que le budget général ait été réparti en mois.

$$R_2 = \frac{\text{Réalisé à la fin du mois} \times 100}{\text{Budget prévu fin du mois}}$$

¹ MARGERIN (J), Op.cit, p : 185.

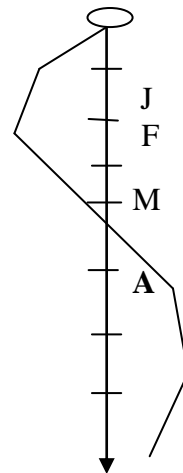
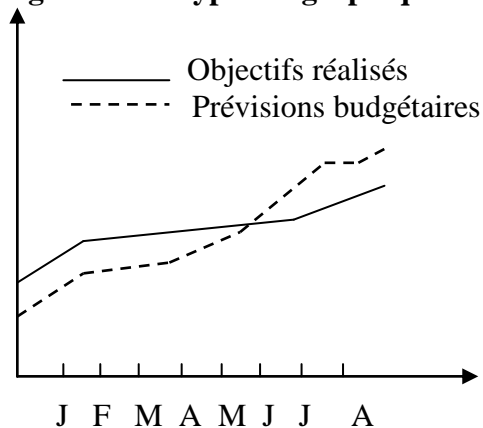
c. Les graphiques :

Ils permettent d'avoir une vue d'ensemble des résultats. Ils servent à visualiser rapidement et directement les évolutions et mieux voir l'allure des cycles de l'activité, leurs rythmes et leurs tendances.

Voici quelques formes de graphiques qui peuvent être utilisées tant qu'indicateurs dans un tableau de bord, permettant d'effectuer une analyse d'écarts :

Graphique simple :

Figure n°3 : Types de graphiques utilisés dans les tableaux de bord



Source : Gervais (M), Op.cit, p : 657.

d. Les clignotants :

Les clignotants correspondent à des signaux visuels faisant ressortir un écart significatif, résultat de la comparaison de la valeur de l'indicateur avec un seuil-limite. Si ces clignotants « s'allument », cela veut dire que les seuils limites sont atteints et c'est un signe d'anomalie dans le fonctionnement, de dégradation ou d'une dérive par rapport aux objectifs tracés. S'ils ne se déclenchent pas, cela implique qu'il y a un bon fonctionnement sans problèmes et ça témoigne d'une performance supposée.

2. Les rapports du contrôle :

Le contrôle budgétaire devient périodique lorsque le responsable d'un budget rend compte à sa hiérarchie des performances obtenues dans son département¹.

A date fixe, l'unité contrôlée se doit d'établir, avec l'aide du service de contrôle de gestion, un compte rendu d'activité qui sera transmis au supérieur hiérarchique.

Ce rapport, présenté sous une forme très standardisée, indique :

- les variables de contrôle choisies et les cibles correspondantes ;
- pour chaque variable contrôlée, le résultat obtenu ;
- l'analyse des écarts qui a été faite ;
- les mesures qui ont été prises pour réorienter l'action vers la droite ligne de l'objectif.

Le destinataire du rapport effectue une analyse des informations reçues, puis procède à leur consolidation, de façon à dégager les écarts caractéristiques de son département.

En fonction des résultats auxquels il parvient, il adresse éventuellement à certains responsables budgétaires des demandes d'explications complémentaires, puis il transmet à son supérieur hiérarchique la synthèse des contrôles effectués.

De proche en proche, on parvient ainsi au budget global qui ne peut être contrôlé que par la direction générale, après agrégation des données issues des différents comptes rendus.

Lorsque le tableau de bord des différentes unités est réalisé sur une base commune et totalement informatisé, l'actualisation d'une donnée dans le tableau de bord d'un service entraînera l'actualisation automatique des autres documents concernés par cette donnée. Dès cet instant, pour mettre à jour les tableaux de bord des supérieurs hiérarchiques, il n'est plus nécessaire de recourir aux rapports de contrôle. Ces derniers apparaîtront alors comme une procédure administrative superflue et l'on se contentera des réunions de suivi budgétaire.

3. Les réunions de suivi budgétaire :

Mensuellement ou bimensuellement, il est souhaitable que se tiennent des réunions d'examen systématique des comptes. A ces réunions, participeront, autour du contrôleur de gestion, les responsables budgétaires d'un niveau hiérarchique donné et leur supérieur pour discuter de leur performance.

¹ GERVAIS (M), Op.cit, p : 165

Au cours de celle-ci, les responsables budgétaires rendront compte des écarts constatés puis, après échange de vues, les actions correctives déjà mises en œuvre pour rattraper le budget seront harmonisées et d'autres seront éventuellement décidées. Un compte rendu de séance sera ensuite élaboré par le contrôleur de gestion afin que, lors des réunions suivantes, il soit possible d'apprécier le degré de conformité des réalisations après les corrections et les attentes des mesures décidées.

Ces réunions pourront avoir comme support d'information les rapports de contrat, un système de tableau de bord informatisé ou un processus plus informel.

4. L'outil informatique

Les outils informatiques facilitent la mise en œuvre de la construction budgétaire en¹:

- favorisant l'autonomie et l'implication des opérationnels
- simplifiant de simulation en phase d'élaboration budgétaire,
- permettant un suivi et des restitutions adapté aux besoins des opérationnels,
- simplifiant l'analyse des résultats et en mettant en évidence l'origine des phénomènes,
- préservant l'intégrité des structures budgétaire et la sécurité des données.

5. Le contrôle interne :

Le contrôle budgétaire est avant tout un dispositif de contrôle qui ne peut être efficace que lorsque le système d'information est fiable et que les différents acteurs de l'organisation respectent les obligations légales. D'où la nécessité d'appuyer le système de contrôle budgétaire par le contrôle interne qui est « un processus mis en œuvre par le conseil d'administration, les dirigeants et le personnel d'une organisation, destiné à fournir une assurance raisonnable quant à l'atteinte des objectifs suivants :

- La réalisation et l'optimisation des opérations ;
- La fiabilité des informations financière ;
- La conformité aux lois et règlements en vigueur. »²

¹ EPOH (C) : Diagnostic des procédures de la gestion budgétaire, mémoire de Master professionnel en audit et contrôle de gestion, Canada, 2010, p : 44

² COOPERS & LYBRAND, *la nouvelle pratique du contrôle interne*, les éditions d'organisations, Paris, 1998, p : 22.

Le contrôle interne a également pour but d'assurer la protection du patrimoine et des ressources. Aussi le contrôle interne est l'outil qui garanti la fiabilité du système d'information, assure le respect des obligations légales et la protection des actifs et contribue à faire la promotion de l'efficacité, l'efficience et l'économie au sein de l'organisation

De ce fait, un bon système de contrôle budgétaire doit reposer sur un système de contrôle interne qui doit aider l'entreprise à atteindre ses objectifs de rentabilité et de performance.

Section 03 : Constatation des écarts budgétaires :

Dans un contrôle par les budgets, il est essentiel de vérifier que les résultats des centres de responsabilité vont dans le sens des objectifs fixés. Cela se fait habituellement en essayant de percevoir une déviation ou un dérapage par rapport aux objectifs par le biais d'une procédure de constatation des écarts.

1. Qu'est-ce qu'un écart ? :

Les écarts budgétaires sont des comparaisons chiffrées entre des réalisations et des référentiels qui sont les prévisions issues des budgets. Conventionnellement, la mesure d'un écart se fait selon la formule suivante : **Ecart = réel - prévision**, mais l'on peut distinguer deux formules de base à leur calcul :

$$\text{Ecart}_{(\text{En valeur absolue})} = \text{volume ou valeur des réalisations} - \text{volume ou valeur des prévisions}$$

$$\text{Ecart}_{(\text{en \%})} = \frac{\text{Réalisation} - \text{prévisions}}{\text{Prévisions}}$$

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

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

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

Avant de déterminer les écarts budgétaires, le contrôleur de gestion doit s'interroger sur :

- Les propriétés qu'ils doivent posséder ;
- La procédure à utiliser pour en effectuer le constat.

2. La procédure de constatation des écarts :

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

2.1. Contrôle budgétaire permanent ou périodique :

Afin d'assurer un pilotage efficace de l'entreprise vers l'objectif tracé, le contrôle budgétaire doit être à la fois permanent et périodique ¹:

2.1.1. Un contrôle permanent :

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

Ce type de contrôle permet au responsable budgétaire de :

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

2.1.2. Un contrôle périodique :

Ce contrôle requiert la transmission de comptes rendus périodiques ou de rapports par les responsables à leur hiérarchie contenant les résultats obtenus par leurs centres de

¹ LOCHARD (J), *le contrôle budgétaire*, les éditions des organisations, 1^{ère} édition, Paris, p : 58.

responsabilité. La périodicité de ces contrôles résulte d'un compromis entre deux contraintes¹ :

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

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

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

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

3. Les différents types d'écarts :

La démarche budgétaire n'a d'utilité pour les dirigeants ou les managers pilotes que si elle s'achève par un contrôle budgétaire, leur permettant de vérifier si ce qui s'est réalisé est conforme à ce qui avait été prévu. Plus précisément, le contrôle budgétaire cherche à mettre en évidence, pour chaque centre de responsabilité, ce qui sépare au niveau des produits et des charges, le réalisé du prévisionnel.

Il est ainsi possible d'expliquer l'écart sur le résultat de l'entreprise, lequel peut être décomposé en écarts partiels ou élémentaires. Donc l'écart sur résultat total de l'entreprise (bénéfice ou perte) peut s'expliquer à la fois par²:

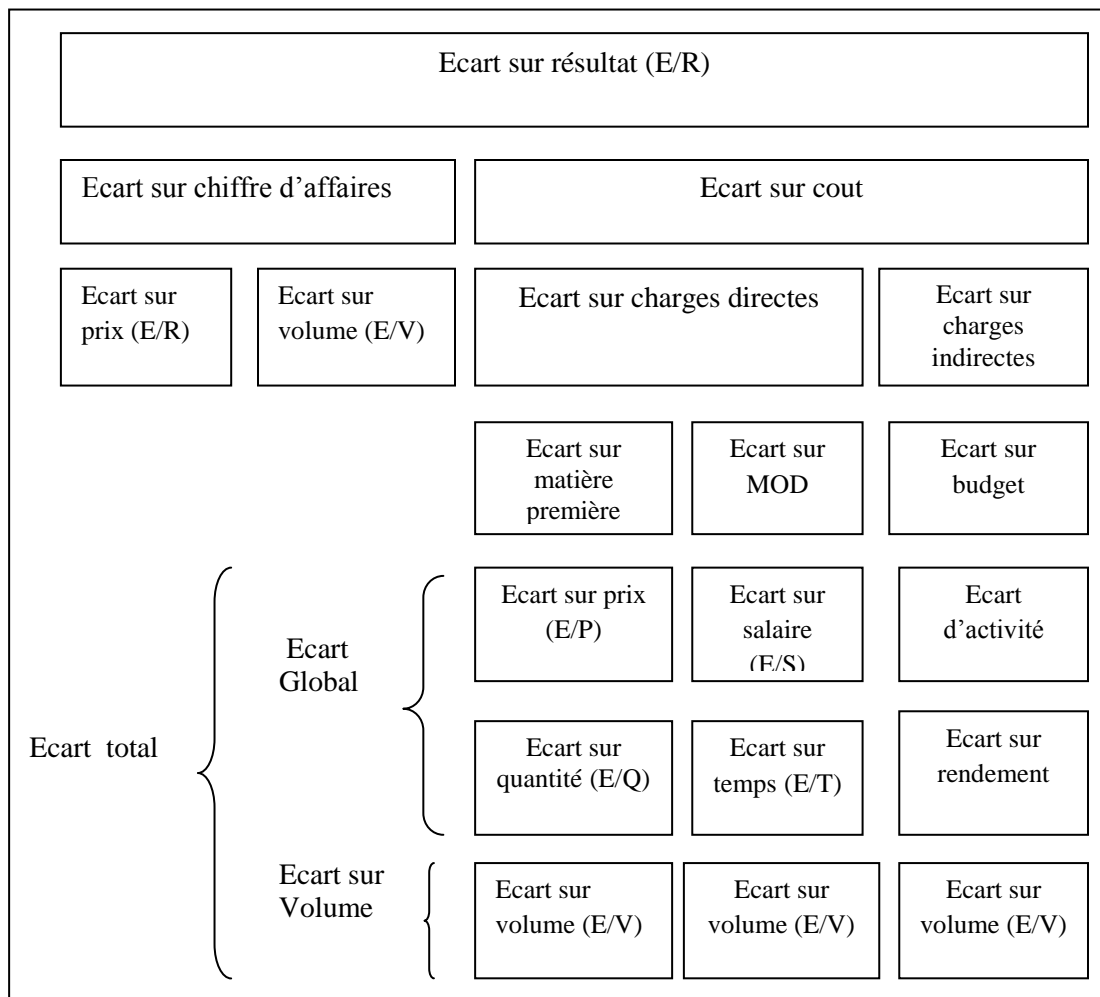
- Un écart sur le chiffre d'affaire effectivement réalisé (par rapport au celui qu'elle avait prévu)
- Un écart sur les coûts (directs ou indirects) qu'elle réellement supportée (par rapport à ceux qu'elle avait initialement budgétés).

¹ GERVAIS (M.), Op.cit, p 549.

² ZOUHAIR (D) et coll, *contrôle de gestion*, DUNOD, Paris, 2014, p : 246

Et que ce soit du produits (ventes de produits finis et/ou services) ou du coté des charges (consommation de matières premières et /ou main d'œuvre), ces écarts ont pour origine des écarts partiels sur le prix unitaire et/ou la quantité vendue. La figure ci-après explique la décomposition de l'écart sur résultat :

Figure n° 4 : la décomposition de l'écart sur résultat



Source : ZOUHAIR (D) et coll, Op.cit, p : 247

4. Les Caractéristiques d'un écart pertinent :

Un écart ne présente d'intérêt que s'il est¹ :

a. Utile :

L'écart doit pouvoir être compris par le responsable et induire chez lui un comportement cohérent avec leurs buts poursuivis par l'organisation. Loin de viser une explication exhaustive, il cherchera plutôt à centrer l'attention du dirigeant sur les événements clés.

b. Fiable :

Porter un jugement sur l'importance d'un écart, sans faire la part entre ce qui provient de l'incertitude des provisions et ce qui est effectivement dû au mauvais fonctionnement du centre de responsabilité, peut être dangereux ; avant toute analyse, il convient de se préoccuper du degré de fiabilité de la norme.

Les procédures de mesure des valeurs réalisées doivent rester stables dans le temps et dans l'espace.

c. Actuel :

Pour que l'écart constaté puisse être utilisable, sa détermination doit être actuelle,

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

d. Obéissant à une logique économique :

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

e. S'intégrant dans un ensemble plus large d'appréciation de la performance :

La technique budgétaire se focalise sur l'aspect coût et cerne assez mal des aspects plus qualitatifs que les délais ou la qualité. Il est donc nécessaire de coupler les écarts budgétaires

¹ GERVAIS (M), Op.cit, P : 594.

avec des données provenant d'autres systèmes d'information, de façon à avoir l'image la plus juste de la performance globale.

4.1. Moment de saisie des valeurs réalisables :

Tout processus de décision peut s'analyser en trois phases :

- phase de conception : au cours de laquelle le responsable exerce sa réflexion sur toutes les données du problème,
- Une phase d'engagement, où il fait un choix entre telle ou telle solution. Un écrit est souvent établi lors de cette étape (bon de commande, fiche d'embauche).
- Une phase d'exécution de l'engagement pris, qui va se concrétiser par une remise d'objets ou une fourniture de service, l'établissement d'une facture et un paiement.

Section 4 : analyse des écarts et actions correctives :

1. L'analyse des écarts :

1.1. Gestion et interprétation des écarts :

Les écarts entre prévisions et réalisations sont inévitables. Aussi, ils obligent les décideurs à utiliser une procédure de mesure qui leur permet d'identifier les déviations et de lancer les actions qui les ajusteraient par rapport aux objectifs. Toutefois, s'il est possible avec les moyens informatiques actuels de calculer aisément de très nombreux écarts, ceux-ci ne seront pas pour autant analysés en totalité. En effet, le temps consacré à une telle tâche serait considérable et le décideur se retrouverait face à une information dense et peu exploitable. Le système ne doit engager de réflexion fine que sur des écarts pertinents.

1.2. Les principes de détermination des écarts significatifs :

Pour éviter que les problèmes réels ne soient masqués dans la masse d'un grand nombre d'écarts calculés, il est important de repérer les écarts significatifs qui témoignent d'un dérapage réel de la performance de l'entreprise ou du centre de responsabilité concerné.

Pour ne retenir que les écarts pertinents, le contrôle budgétaire :

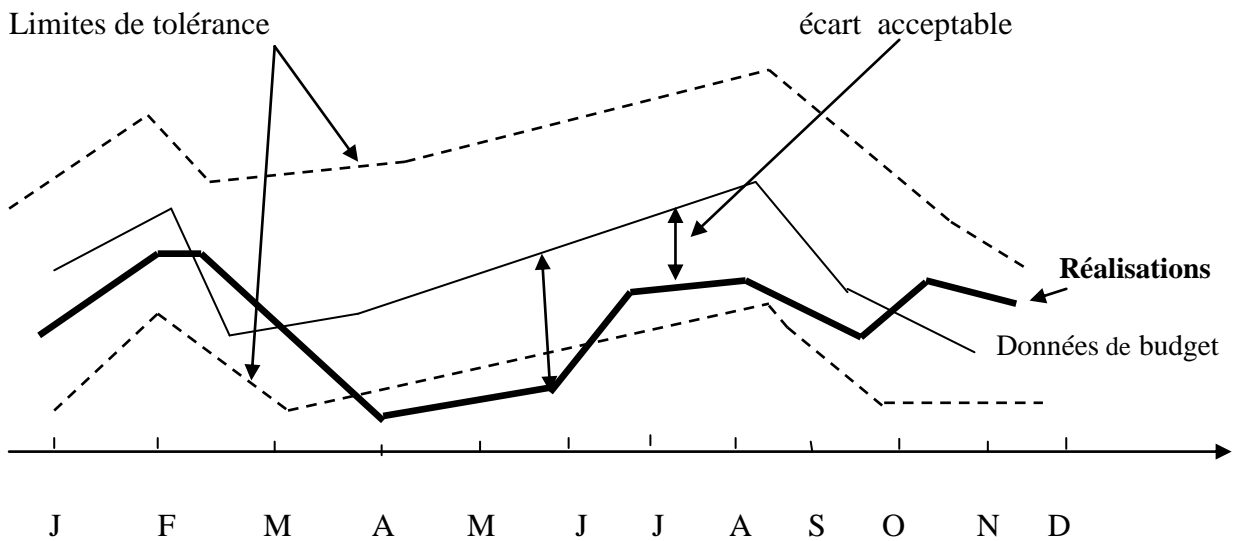
- Se rattache au principe d'un contrôle par exception et d'un contrôle flexible ;
- Effectue l'analyse sur des horizons temporels jugés significatifs.

1.2.1. Contrôle par exception :

Pour éviter l'analyse systématique de tous les écarts, on pratique bien souvent une gestion par exception. Un tel principe consiste à « ne s'intéresser qu'aux écarts sortant d'un seuil de tolérance préalablement défini »¹. Le fonctionnement de ce principe est illustré par le schéma suivant :

¹ GERVAIS (M), *contrôle de gestion par le système budgétaire*, p : 159

Figure n° 5 : Le contrôle par exception



Source : ALAZARD (C) et SEPARI (S), Op.cit : p 317.

Afin de déterminer ces seuils, chaque responsable budgétaire doit tenir compte des éléments suivants ¹:

- ◆ Du coût qu'entraînera l'analyse de l'écart par rapport au bénéfice attendu ;
- ◆ Du degré d'incertitude qui existe sur la norme préétablie ;
- ◆ Des conséquences que tel écart peut avoir sur le niveau d'activité des autres départements ;
- ◆ Des moyens d'action dont disposent les responsables pour corriger ou non ces écarts sans recours au supérieur hiérarchique.

Toutefois, on remarque que certains responsables dans leur pratique sont souvent impressionnés ou faussés par la valeur de l'écart, plus l'écart est grand plus il y a de chance qu'il entre dans l'intervalle des écarts significatifs et moins il est important moins il est pris en considération.

La réussite d'une gestion par exception demande toutefois de contourner deux obstacles :

- Le premier est qu'un écart de 1% sur un chiffre important ait davantage de conséquences qu'un écart de 20% sur un chiffre minime, cette difficulté sera évitée en définissant des seuils en valeur absolue.

¹ GERVAIS (M), Op.cit, p : 87.

- le second est qu'un écart de faible pourcentage ou de faible valeur peut souligner des écarts importants mais qui n'apparaissent pas dans un niveau global car les facteurs les plus pertinents qui caractérisent la déviation d'un objectif donné peuvent se cacher derrière les sous écarts composant l'écart global. Ce biais sera éliminé, en procédant à une décomposition assez poussée des sous écarts clés.

1.2.2. Contrôle flexible :

Une analyse pertinente des écarts suppose d'avoir défini la part respective des frais fixes et des frais variable existant dans chaque rubrique budgétaire, afin de pouvoir estimer des budgets flexibles correspondant à différents niveaux d'activité ; et déterminer ainsi les causes de la variation constatée.

Le recours au budget flexible se manifeste du fait de l'impossibilité d'effectuer des contrôles d'efficience sur la base du budget initial. En effet, le caractère statique de ce budget, constitué sur la base d'une seule hypothèse de vente en le confrontant au réalisé ne permet que le contrôle d'efficacité (l'atteinte des objectifs d'activité). Le budget flexible peut être considéré comme un budget reconstruit sur la base de :

- l'activité réelle ;
- normes techniques et de standards sur lesquels était fondé le budget initial qui seront pris en tant que moyens de chiffrages.

L'utilisation de cette technique suppose la parfaite connaissance de la variation des coûts en fonction du volume d'activité ainsi que la distinction entre les coûts fixes et les coûts variables :

- Les coûts variables, appelés aussi coûts opérationnels ou coûts d'activité, évoluent en fonction du niveau d'activité ;
- Les coûts fixes demeurent constants à l'intérieur d'un champ de pertinence.

Chaque centre de responsabilité est chargé d'une ou de plusieurs activités précises, ce qui provoque une multiplicité des unités d'activité.

Le contrôle flexible permet de situer les variations en valeur de recettes et de dépenses par rapport aux variations correspondantes du programme d'activité en volume.¹

1.2.3. Horizon de référence de l'analyse :

Le contrôle budgétaire se réalise habituellement sur des périodes qui ne doivent être ni trop longues (afin que l'on puisse encore corriger), ni trop courte (de façon à ce que l'effet de l'action entreprise ait le temps de se matérialiser).

Comme les prévisions budgétaires sont établies pour un exercice complet (une année). Ces prévisions sont divisées en douze périodes mensuelles auxquelles permettant d'effectuer des confrontations entre réalisations et prévisions de chaque mois pour déduire les corrections nécessaires. Bien souvent la solution adoptée correspondra à des contrôles mensuels.

Le contrôle budgétaire doit s'exercer sur trois horizons différents :

⇒ Période immédiatement passée (le mois par exemple) ;

⇒ Le cumul des périodes précédant la période en question depuis le début de l'exercice budgétaire ;

⇒ La réestimation des résultats prévisibles sur la base du cumul des périodes passées et d'informations nouvelles sur les périodes restant à courir.

1.3. La recherche des causes des écarts budgétaires :

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

Cinq catégories d'écarts sont distinguées par C.T. Horngren ²:

1) Un écart *d'exécution* est une défaillance humaine ou mécanique dans l'accomplissement d'une action spécifique réalisable. En conséquence, il y a une forte probabilité que l'écart puisse être supprimé immédiatement après que son existence ait été déterminée.

¹ GUERNY (J) et GUIRIEC (J), *Principes et pratiques de la gestion prévisionnelle*, DUNOD, 5^{ème} édition, Paris, 1986, p 107.

² COSSU (C), *Ecarts et contrôle budgétaire*, Ed. Vuibert, Paris, 1989, p 119.

- 2) Un *écart de prédiction* est une erreur dans la prédiction de la valeur d'un paramètre dans le modèle de décision.
- 3) Un *écart de mesure* est une erreur en mesurant le coût réel de la mise en œuvre d'un processus.
- 4) Un *écart de modèle* est une représentation fonctionnelle ou une formulation erronée dans le modèle de décision.
- 5) Un écart aléatoire est une divergence entre le coût réel et le coût (statistiquement) espéré résultant du fonctionnement stochastique d'un paramètre aléatoire correctement spécifié. Il n'appelle, par définition, aucune action corrective concernant la procédure existante.

1.4. Interprétation des écarts :

« Les écarts n'ont d'autres rôle que de mettre en évidence des phénomènes, mais ils ne sont pas en eux-mêmes porteurs de toutes les explications » ¹

Les écarts servent à mettre à jour des problèmes et constituent des incitations à approfondir les causes de ceux-ci.

Mais pour les découvrir véritablement et proposer des solutions appropriées, il faudra recueillir des renseignements complémentaires, obtenir de l'information hors du système formel (information qualitative, bruit de couloir)

Une fois la cause de l'écart identifiée, le responsable budgétaire devra encore s'interroger sur les actions à entreprendre pour les corriger et mettre en œuvre la solution qui lui apparaîtra la plus appropriée tout en tenant compte de l'approbation de celles-ci par la hiérarchie.

¹ ARDOUIN (J), *le contrôle de gestion*, Publi Union, 1985, p : 130.

2. La mise en œuvre des actions correctives :

Le calcul des écarts pertinents, la détermination des écarts significatifs et la recherche des phénomènes qui les causent constituent les trois préalables indispensables qui orientent la décision du responsable en matière de correction. En ce sens, on peut définir l'action corrective comme l'application d'une décision liée à l'annulation ou la diminution d'un écart budgétaire.

Cette décision peut porter sur le système de prévisions budgétaires ou sur l'évaluation des données et ceci dépend de la cause dégagée lors de l'analyse de l'écart. Donc, avant tout, il faut déterminer la nature de l'action corrective. Cependant, pour que cette dernière soit efficace, il est important qu'elle possède quelques caractéristiques.

2.1. Nature de l'action corrective :

Deux types d'actions correctives sont envisageables ¹:

- L'action est mise en œuvre avant que l'opération ne soit totalement achevée, (Le contrôle est dit anticipé), elle cherche à infléchir les premières estimations du résultat.
- L'action ne cherche qu'à influencer les réalisations ultérieures. Dans ce cas, l'écart n'est calculé qu'une fois la tâche accomplie (contrôle dit à posteriori) et l'action corrective ne portera que sur l'accomplissement d'une nouvelle tâche.

Un contrôle anticipé est toujours préférable.

En outre, la nature de l'action corrective dépend incontestablement de la nature de l'écart constaté, c'est pour cela qu'avant même d'arrêter une décision relative au traitement de cet écart, le responsable doit s'intéresser aux causes qui ont provoqué cet écart.

-Si la cause de l'écart est liée au système de prévision ou de planification et l'erreur se trouve au niveau des prévisions ou des standards, l'action corrective doit concerner les prévisions et elle consiste à réviser les standards (révision de la prévision devenue irréaliste).

-Si le chef du centre de responsabilité constate des écarts lors du contrôle permanent, ces écarts ne peuvent que provenir d'un problème d'application des actions budgétaires. Dans ce cas, le responsable opérationnel doit infléchir le résultat envisagé. Cette nature d'actions correctives n'est que la conséquence d'un contrôle dit anticipé, c'est-à-dire, un contrôle qui

¹GERVAIS (M), *Contrôle de gestion par le système budgétaire*, Ed. Vuibert, 3^{ème} édition, Paris, 1994, p 169.

permette de prévoir les résultats de l'action mise en œuvre avant que l'opération ne soit entièrement terminée.

-Si on remarque que la cause de l'écart est une cause structurelle et qui est valable pour les autres périodes budgétaires, il est nécessaire de mener des actions correctives afin d'influencer les réalisations antérieures. C'est le contrôle à postériori. Donc, l'action porte sur le déroulement d'une nouvelle tâche.

-Si l'écart n'est provoqué que par un phénomène accidentel ou conjoncturel qui n'est pas associé au processus budgétaire contrôlé. Il est essentiel de ne mener aucune action corrective et attendre à ce que le phénomène disparaisse.

Pour élaborer une action appropriée, il faut donc cerner, dès la mise en évidence de l'écart, les causes probables qui lui sont associées. Cette procédure accomplie, l'action corrective adoptera l'une des natures suivantes :

2.2. Caractéristiques d'une bonne action corrective :

Pour que l'action corrective soit efficace, il est important qu'elle soit rapide et adaptée à la situation entourant l'écart.

2.2.1. La rapidité :

La prise en compte du temps consacré à l'analyse des écarts significatifs est fondamentale si l'on veut aboutir à une action adaptée à une situation de dérèglement donné. En effet, se référer à des observations passées lors du traitement et l'interprétation de l'information, conduit souvent le responsable à infléchir des solutions mal adaptées qui risquent d'amener des déséquilibres plus grands et un effet contraire sur le système contrôlé. Par conséquent, l'élaboration d'un système budgétaire performant doit répondre aux exigences suivantes ¹:

⇒ De savoir quel est l'intervalle de temps acceptable entre l'apparition d'un dysfonctionnement et le moment de sa correction ;

⇒ D'avoir, comme objectif constant, la réduction de ce temps de réaction.

¹GERVAIS (M), Ibid, p 169.

2.2.2. L'adaptation :

Pour qu'une action corrective puisse agir de manière efficace sur la dérive constatée, il est important de bien cerner les causes de cette déviation. En effet, le décideur doit à ce stade, s'intéresser au point déterminant qui exerce l'impact le plus important sur les résultats et entreprendre par la suite l'action adéquate qui lui correspond.

L'action corrective doit également avoir un dosage équilibré par rapport à l'origine du problème du dysfonctionnement. A cet effet, la correction ne doit être ni trop forte ni trop faible sous peine d'aboutir à des résultats opposés et/ou indésirables.

Conclusion :

Le contrôle budgétaire est un dispositif de la gestion budgétaire qui intervient tout au long de la période budgétée pour permettre aux centres de responsabilité de s'assurer de la cohérence des réalisations (contrôle a posteriori) et à entreprendre (contrôle a priori) avec les prévisions budgétaires en terme d'objectifs et de moyens tout en s'appuyant sur le mécanisme du contrôle budgétaire qui s'articule autour de trois procédures essentielles :

- ♦ La constatation des écarts ;
- ♦ La recherche de leurs causes en se basant sur une gestion par exception et sur le budget flexible ;
- ♦ Et enfin mettre en œuvre des actions correctives afin de corriger la dérive constatée.

Ce contrôle budgétaire engage tous les responsables de l'entreprise à quelque niveau qu'ils se situent, il s'agit d'un contrôle permanent qui s'effectue par les responsables opérationnels et d'un contrôle périodique s'il est fait par la hiérarchie. A cette fin, plusieurs instruments peuvent être mis à la disposition du contrôle budgétaire tel que le tableau de bord de gestion, les tableaux de bord décentralisés, le reporting, les réunions budgétaires, etc... permettant tous de rendre compte de la marche de l'activité de l'entreprise.



Chapitre troisième : La gestion budgétaire au sein d'Algérie Télécom

Section 01 : Présentation générale d'Algérie Télécom.

Section 02 : Exposé de la pratique de la gestion budgétaire au sein
d'Algérie Télécom.

Section 03 : Diagnostic de la gestion budgétaire d'Algérie Télécom.

Section 04 : recommandations.

Introduction :

Après avoir examiné la gestion budgétaire de l'organisation sous son aspect théorique, nous allons à présent nous intéresser à son déroulement pratique dans une société de télécommunication, afin de cerner le rapprochement qui existe entre les deux dimensions, par une étude analytique comparative de la situation sur le terrain apporté au cadre théorique en vigueur.

A cet effet, nous avons opté dans ce chapitre pour l'étude de l'apport de la pratique budgétaire au sein d'Algérie Télécom, et ce à travers son processus d'élaboration et de contrôle, devant mener à la détermination et la conduite à terme des objectifs retenus auparavant.

A ce titre, nous commencerons par une présentation générale d'Algérie télécom en tant que groupe ainsi que de la Direction opérationnelles des télécommunications, notre structure d'accueil durant le stage pratique et l'organe chargé de la gestion budgétaire.

Nous passerons ensuite à la description du système budgétaire adopté au niveau du Direction Opérationnelle des Télécommunication pour tenter enfin de l'évaluer et de proposer éventuellement des solutions et recommandations en vue de son amélioration.

Section 01 : Présentation générale d'Algérie Télécom

Algérie Télécom est leader sur le marché Algérien des télécommunications qui connaissent une forte croissance. Offrant une gamme complète de services de voix et de données aux clients résidentiels et professionnels. Cette position s'est construite par une politique d'innovation forte adaptée aux attentes des clients et orientée vers les nouveaux usages. Son ambition est d'avoir un niveau élevé de performance technique, économique, et sociale pour se maintenir durablement leader dans son domaine, dans un environnement devenu concurrentiel.

1. Création :

Algérie Telecom, est une société par actions à capitaux publics opérant sur le marché des réseaux et services de communications électroniques.

Sa naissance a été consacrée par la loi 2000/03 du 5 août 2000, relative à la restructuration du secteur des Postes et Télécommunications, qui sépare notamment les activités Postales de celles des Télécommunications.

Algérie Telecom est donc régie par cette loi qui lui confère le statut d'une entreprise publique économique sous la forme juridique d'une société par actions SPA.

Entrée officiellement en activité à partir du 01 janvier 2003, elle s'engage dans le monde technologie de l'information et de la communication avec trois objectifs¹ :

- Rentabilité ;
- Efficacité ;
- Qualité de service.

2. Activités d'Algérie Télécom :

- ♦ Fournir des services de télécommunication permettant le transport et l'échange de l'information (voix, messages écrits, données numériques, informations audiovisuelles).
- ♦ Développer, exploiter et gérer les réseaux publics et privés de télécommunications.
- ♦ Établir, exploiter et gérer les interconnexions avec tous les opérateurs des réseaux.

¹ <http://www.algeriatelecom.dz/>. Consulté le 22- 03- 2015 à 22: 54.

3. Missions et objectifs d'Algérie Télécom :

3.1. Les missions :

L'activité principale d'Algérie Télécom est de :

- ♦ Fournir des services de télécommunication permettant le transport et l'échange de la voix de messages écrits, de données numériques et d'informations audiovisuelles.
- ♦ Développer, exploiter et gérer les réseaux publics et privés de télécommunications.
- ♦ Etablir, exploiter et gérer les interconnexions avec tous les opérateurs des réseaux.

3.2. Les objectifs :

Algérie Télécom s'engage dans le monde des Technologies de l'Information et de la Communication avec les objectifs suivants:

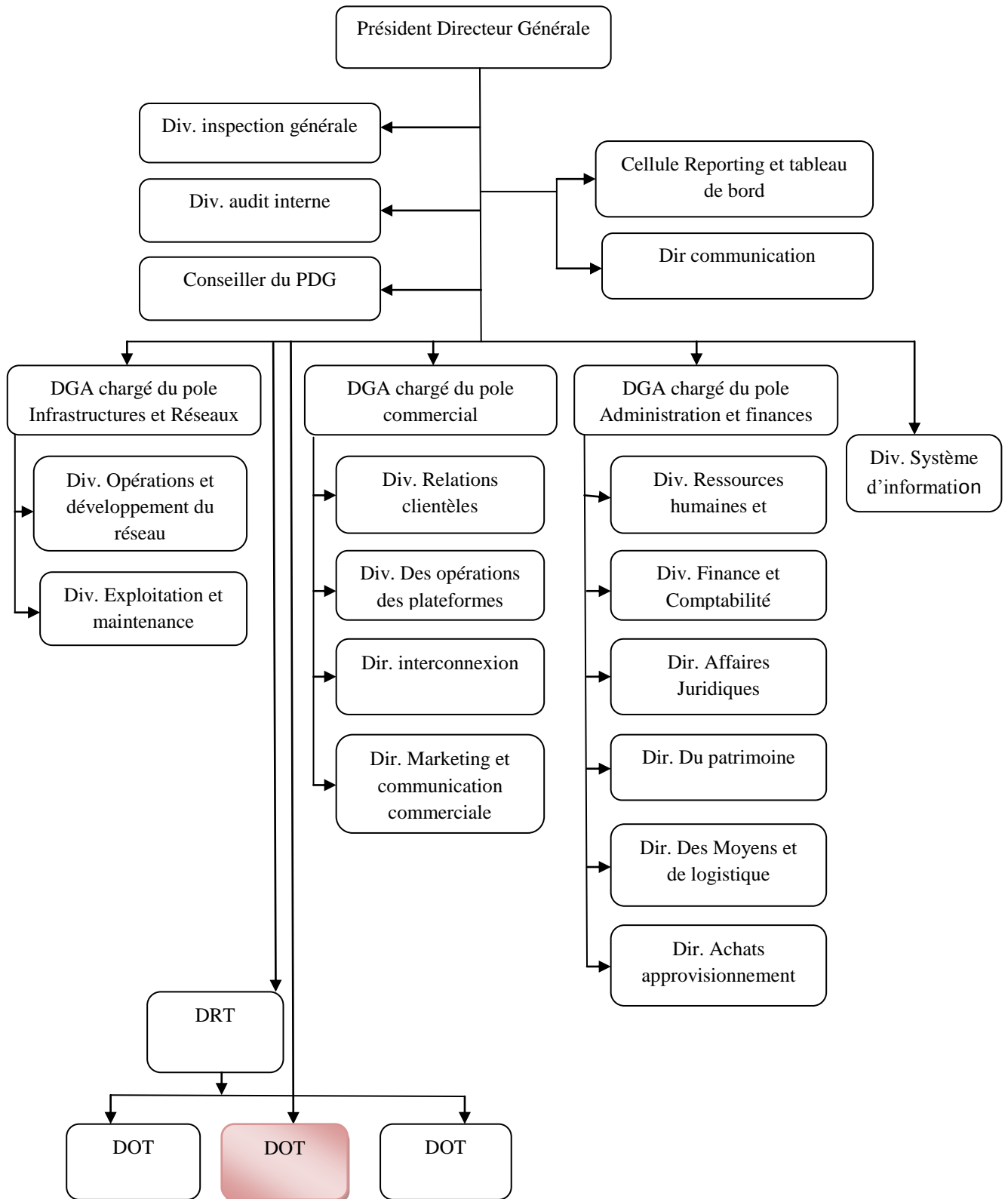
- Accroître l'offre de services téléphoniques et faciliter l'accès aux services de télécommunications au plus grand nombre d'utilisateurs, en particulier en zones rurales.
- Accroître la qualité de services offerts et la gamme de prestations rendues et rendre plus compétitifs les services de télécommunications.
- Développer un réseau national de télécommunication fiable et connecté aux autoroutes de l'information.
- Ce met impliqué dans le développement socio-économique du pays à travers la fourniture des services de télécommunications.

4. Organisation du Groupe :

Algérie Télécom, est organisée en directions centrales, Divisions, délégations régionales et directions opérationnelles de télécommunication.

La figure ci-après présente l'organigramme du groupe :

Figure n°1 : Organigramme du Groupe Algérie Télécom



Source : document interne, direction opérationnelle des télécommunications, Chlef, 2015

Chapitre troisième : la gestion budgétaire au sein d'Algérie Télécom

Nous avons effectué notre stage au sein de la direction opérationnelle des télécommunications de CHLEF.

4.1. Présentation de la direction opérationnelle des télécommunications (DOT):

La direction opérationnelle des Télécommunications est une entité opérationnelle dotée de l'autonomie budgétaire et financière. Elle est structurée en cinq départements et dotée de cinq cellules rattachées directement au directeur opérationnel des Télécoms.

4.2. Les principales missions et responsabilités de la DOT :

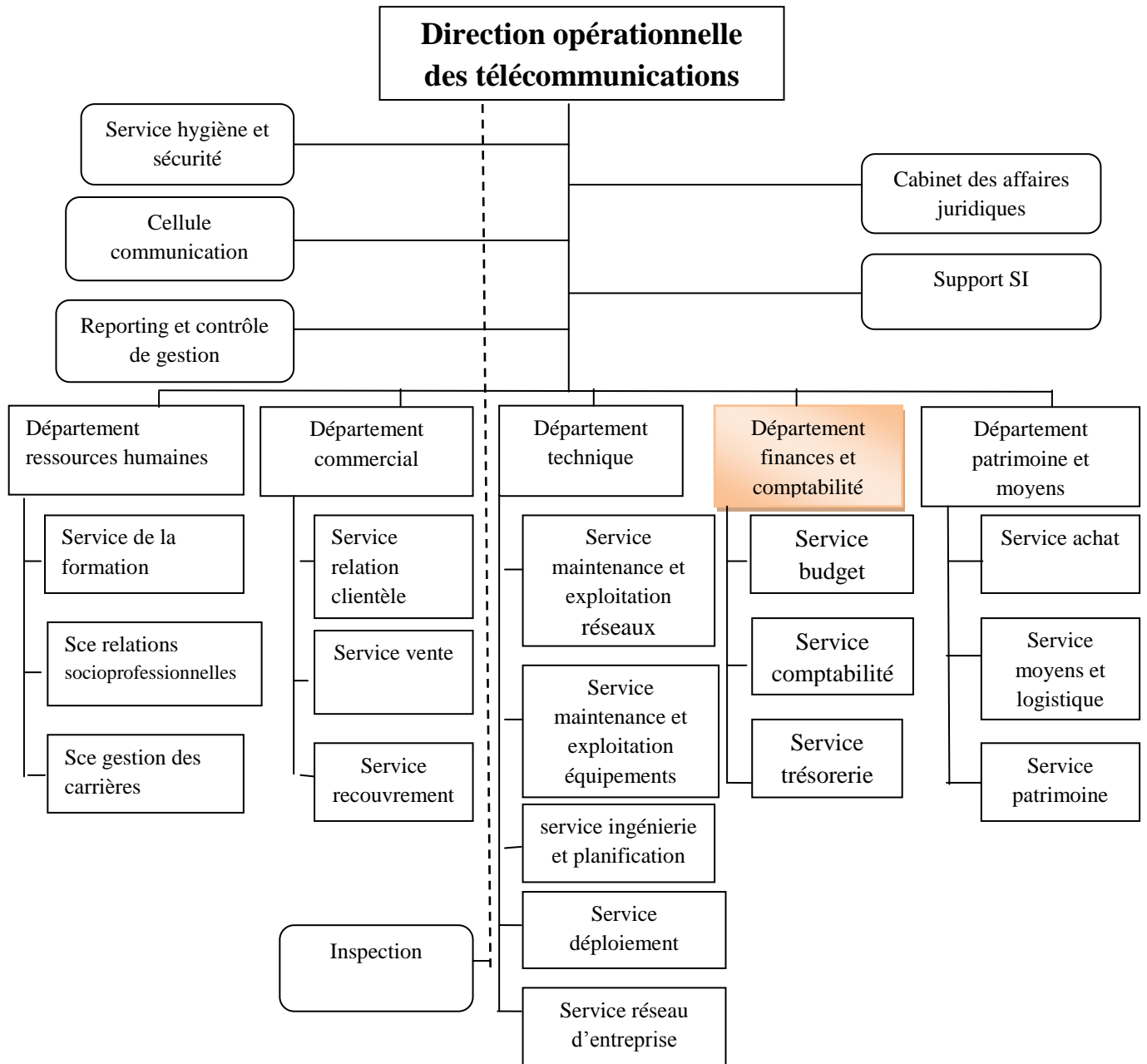
Les principales missions et responsabilités de la direction opérationnelle des télécommunications sont :

- Assurer un suivi de la qualité des services et prestations fournies par les entités AT ;
- Elaborer le plan d'action et le budget annuel de la DOT ;
- Assurer la coordination des opérateurs sur son territoire ;
- Assurer le règlement des factures relatives aux achats et travaux.
- Mettre en œuvre les projets de développement des infrastructures et assure la coordination des opérateurs sur son territoire.

La figure ci-après présente l'organigramme de la direction opérationnelle des Télécommunications :

4.3. La structure organique de la DOT :

Figure n°2 : organigramme de la direction opérationnelle des télécommunications.



Source : document interne, département des finances et comptabilité

4.4. Description des différents départements :

L'organisation des activités est structurée comme suit :

❖ Département technique (DT) :

Le chef de ce département est principalement chargé de :

- Diriger et superviser l'encadrement Technique ;
- Garantir l'expression des besoins des équipements nécessaire à son activité ;
- Proposer et garantir le suivi du plan d'action annuel, et veiller à sa mise en œuvre ;
- Veiller à l'amélioration de la qualité de service et de la vitesse de dérangement.

❖ Département commercial (DC) :

le chef de département commercial est principalement chargé de:

- garantir le suivi et qualité du traitement des réclamations clients dans le respect des processus et des délais,
- anticiper les risques dysfonctionnement et propose les actions permettant d'y remédier,
- assurer le management au quotidien de ses collaborateurs

❖ Département patrimoine et moyens (DPM) :

Il a pour mission de:

- assurer la prospection du marché la passation de commande d'achat;
- assurer l'inventaire des stocks de l'entreprise par élaboration des canevas et leur diffusion,
- participer à la définition des moyens les plus de gestion des stocks

❖ Département des ressources humaines (DRH) :

le DRH est principalement charger de:

- garantir la gestion administrative et paie des collaborateurs de son périmètre,
- garantir la gestion des ressources humaines (recrutement, mobilité, formation, évaluation.....)
- contribuer à la définition de nouveaux outils de gestion RH

❖ **Reporting et contrôle de gestion:**

- Contribuer à la définition de programme qualité d'Algérie Télécom, en remontant l'information, en analysant les gains et performances et en préconisant les actions à développer,
- Assurer la tenue des tableaux de bord d'activité et sa structure au Moyen des outils à sa disposition,
- Assurer une analyse des indicateurs de tableau de bord, constater et préconiser les actions à mettre en oeuvre afin d'optimiser les indicateurs.

❖ **Le département des finances et comptabilité (DFC) :**

Le DFC est chargé principalement de :

- Garantir l'enregistrement d'écritures comptables dans le système financier,
- Définir et valider les actions à engager et garantir la tenue à jour des documents légaux,
- Participer à la mise en place de nouvelles procédures et rédiger les modes opératoires,
- Garantir la circulation des informations financières auprès de ses collaborateurs et fournir tout élément ou commentaire facilitant leur compréhension.

Ce département qui a fait l'objet de notre passage en stage comprend 03 services :

✦ **Le service budget :**

- Participer à la définition des objectifs, élaborer les prévisions budgétaires et anticiper les résultats,
- Evaluer l'activité de l'entreprise, déterminer les écarts entre les objectifs et les réalisations budgétaires, analyser les causes et les effets et proposer des actions correctives à mettre en oeuvre,

✦ **Service comptabilité :**

- Assurer l'enregistrement des différents mouvements comptables de sa structure,
- Assurer la vérification des dossiers communiqués par les structures opérationnelles pour le paiement,

✦ **Service trésorerie :**

- Elaborer les plans prévisionnels de trésorerie, procède aux appels de fonds et assure leurs transferts en temps opportun ;
- Gérer les comptes bancaires des entités qui lui sont rattachés.

Après avoir décrit l'organisation et le fonctionnement, nous allons nous atteler à présenter comment s'exerce la gestion budgétaire au sein de la DOT.

Section 02 : Exposé de la pratique de la gestion budgétaire au sein d'Algérie Télécom

Au niveau de cette section nous allons exposer les différentes phases qui constituent cet outil de pilotage.

1. Identification des centres de responsabilité :

L'organigramme est un élément important de l'entreprise qui décrit comment s'organisent les relations hiérarchiques. Il apparaît comme un procédé de visualisation de la structure et de son fonctionnement.

D'après la structure d'Algérie Télécom, on voit que les centres de responsabilité budgétaire sont les divisions et directions rattachés à la direction générale, Nous avons considéré comme centre budgétaire tous service ou département qui participe à l'arbitrage budgétaire, c'est-à-dire tout département qui vient défendre son budget.

2. Les composants du budget :

Durant notre stage on a constaté que le budget global de la DOT subdivise en :

- ✦ **Budget de fonctionnement** : ce budget va tenir compte des charges de fonctionnement relatives aux achats consommées, charges de personnel, des impôts et taxes.
- ✦ **Budget d'investissement** : concerne l'ensemble de projets inscrit dans le plan d'action, il s'agit des :
 - Investissements techniques : c'est tout ce qui est matériel de transmission, énergie, Djaweb, câble transport, câble urbain, commutation.....
 - Investissements hors techniques : concernent les mobiliers, terrains, bâtiments, matériel de transport et informatique...

3. Le processus d'élaboration budgétaire d'Algérie télécom :

Pour l'entreprise, l'élaboration d'un budget consiste à chiffrer (en général pour un an) les produits et les charges qu'elle prévoit en fonction de son activité à venir, a fin de connaître à priori, non seulement le cadre dans lequel elle va travailler, mais aussi le résultat attendu de

Chapitre troisième : la gestion budgétaire au sein d'Algérie Télécom

son activité. C'est pourquoi Algérie Télécom a mis en place un certain nombre de procédures afin de pouvoir élaborer son budget.

Donc, son processus budgétaire s'articule en trois phases, en l'occurrence :

- la phase d'élaboration des budgets ;
- la phase de suivi de l'exécution ;
- la phase de contrôle.

3.1. La phase d'élaboration des budgets :

Le scénario de la procédure budgétaire au sein d'Algérie Télécom s'articule autour de quatre phases principales ¹:

a. Elaboration et diffusion de la lettre d'orientation de la Direction Générale :

La Direction Générale envoie une lettre de cadrage pour le démarrage du processus budgétaire. La DG transmet aux responsables des centres :

- Les objectifs concernant leurs centres pour l'année à venir ; ces objectifs sont extraits du plan opérationnel de l'entreprise.
- Des paramètres et des directives à respecter tel que le taux de marge, le niveau des effectifs.....etc.
- Les prévisions concernant l'environnement économique (évolution des marchés, taux d'inflation, taux de change, niveaux des salaires.....etc.

b. Préparation des projets de budgets par les structures :

A partir de la note d'orientation de la Direction Générale fixant les orientations en matière d'objectifs et de dépenses budgétaires (fonctionnement et investissement), et après l'écriture du DFC, les structures métier de la DOT entament la préparation des propositions budgétaires relatives à leur activité pour l'exercice « N+1 » et ce, sur la base du plan d'action et des objectifs qui leur sont assignés.

A cet effet, deux volets présentés sous forme de canevas* sont à distinguer pour l'élaboration des pré-budgets :

¹ Entrevue avec le directeur de finance et de comptabilité

*Ces canevas sont présentés dans les annexes.

Chapitre troisième : la gestion budgétaire au sein d'Algérie Télécom

Le premier canevas est relatif au pré-budget concernant les objectifs commerciaux à réaliser durant l'exercice budgétaire « N+1 ».

Le deuxième canevas, concerne les pré-budgets relatifs aux moyens (dépenses de fonctionnement et d'investissement) à retenir pour la concrétisation de ces objectifs.

Chaque chef de service est tenu de faire un inventaire de ses besoins futurs comme suit :

Le Département Commercial se compose de cinq (05) agences commerciales de télécommunication (ACTEL), l'ACTEL s'intéresse aux prévisions de chiffre d'affaire et de recouvrement en se référant aux objectifs fixés auparavant.

Le chef de département consolide les prévisions des ACTEL et envoie les besoins en moyens au département du patrimoine et moyens, et les besoins de personnel au DRH.

Le département technique se compose de six (06) centres de production télécommunication (CPT). Chaque chef de CPT est chargé de prévoir ses besoins en équipements techniques, matériel de transport et outillage et moyens humains. Il les envoie au département technique pour que le chef de ce département consolide les prévisions de tous les CPT.

Après, il envoie les prévisions finales signées et validées (les besoins en moyens et matériels au DPM, et les besoins de personnel au DRH)

Le DRH : au niveau de ce département se font les prévisions des salaires (pour les anciens employés et les nouveaux à recruter pour l'année à venir), c'est les charges de personnel de tous les départements de la DOT.

Le DPM garantit tous les besoins des autres départements, il les consolide avec ses prévisions et les envoie au DFC.

La cellule reporting et contrôle de gestion est chargée de l'élaboration du plan d'action qui est le fruit d'une réunion des chefs de département, les directeurs des ACTEL et des CPT.

Ce plan contient les projets de l'année N-1 non achevés et/ou non réalisés plus des nouveaux projets pour l'année N.

Le calcul des prévisions budgétaires de l'exercice en question, doit contenir le reste à réaliser (RAR) sur les opérations antérieures, ainsi que les nouvelles opérations susceptibles d'être réalisées au courant de l'exercice N, telles qu'elles figurent dans le plan d'action.

Chapitre troisième : la gestion budgétaire au sein d'Algérie Télécom

Une fois le plan et budget élaboré, les structures sont tenues de les soumettre à l'approbation de leur hiérarchie

c. Négociation et Consolidation :

La consolidation des budgets se fait suite au plan d'action, une première consolidation au niveau de la DOT, lors d'une réunion avec le directeur opérationnel et les chefs de départements, qui viennent défendre leurs budgets.

Le pré-budget, consolidé au niveau local doit être rempli sur les canevas vides envoyés par la DG.

Une deuxième consolidation des prévisions de l'ensemble des structures (toutes les Divisions, DOT et DRT) au niveau de la direction générale.

d. Le budget notifié :

Le directeur général adjoint chargé du pôle administration et finance envoie une lettre de notification budget aux chefs de divisions, directeurs centraux, directeurs régionaux des télécommunications et aux directeurs opérationnels des télécommunications pour porter à leur connaissance que le conseil d'Administration de l'entreprise s'est réuni pour approuver le plan d'action et le budget de l'année N.

Aussi, il confirme la disponibilité de la direction générale pour étudier toute demande de réajustement budgétaire qui permettrait à l'entreprise de consolider ses efforts pour se positionner en tant que bâtisseur des infrastructures des télécommunications et d'améliorer ses performances économiques.

Par ailleurs, il est important de souligner que l'atteinte des objectifs nécessite, en plus des moyens financiers, une prise de conscience et un changement de mentalité, de la part de tous les acteurs, par rapport à l'importance de la gestion budgétaire en tant qu'un outil de pilotage et de maîtrise du processus de décentralisation.

Le suivi rigoureux des réalisations budgétaires, l'explication des lenteurs en matière de réalisation, la qualité de l'information véhiculée à la direction générale, ont un impact direct sur la prise de décision relatives aux rattrapages et/ou aux ajustements nécessaires dans les délais adéquats.

Chapitre troisième : la gestion budgétaire au sein d'Algérie Télécom

Aucune modification de budget ne sera tolérée sans l'accord préalable de la direction générale.

3.1.1. Le calendrier budgétaire :

Le respect du calendrier budgétaire est un élément primordial pour que le processus d'élaboration soit efficace. Nous résumons les principales dates de préparation du budget dans le tableau suivant :

Tableau n°1 : Le calendrier budgétaire d'Algérie Télécom :

Phase	Date
Envoi de la lettre de cadrage	05 – 11 - N
Préparation du plan d'action et des Prévisions pour l'année N+1	10 – 11 – N
L'envoi des canevas vides par la direction générale vers les différentes unités pour les remplir	20 - 11 – N
Transmission des prévisions des différents centres de responsabilité vers la direction générale.	11 – 12 – N
Consolidation des prés-budgets au niveau de la direction générale	Du 20 au 25 – 12 - N
Réunion du conseil d'administration	27-12- N
Notification du budget final	30-12- N

Source : nous même d'après les documents internes de la DOT.

Maintenant que le budget est adopté, il devient exécutoire d'où l'entrée de la seconde phase du processus.

3.2. La phase de suivi de l'exécution budgétaire:

L'exécution du budget consiste à comptabiliser les opérations financières de consommation et de produits effectuées par les différents départements de l'unité.

Le suivi budgétaire consiste à suivre les activités réalisées par rapport aux prévisions qui ont été préalablement faites pour celle-ci.

Il sert donc à déterminer les niveaux de consommation des moyens mis à la disposition des différents responsables de budget.

Cette phase fait l'état des dépenses effectuées et des produits recouverts. Concernant les dépenses à effectuer, il y a deux cas à noter¹:

- le cas où la dépense est budgétisée et,
- le cas où la dépense n'est pas budgétisée.

3.2.1. La dépense est budgétisée :

Lorsque la dépense a déjà fait l'objet de budgétisation, il faudra la justifier soit par un bon de commande s'il s'agit d'un achat, soit par des bulletins de paie s'il s'agit des salaires ou encore tout autre document justifiant la dépense.

3.2.2. La dépense n'est pas budgétisée :

Si le besoin qui motive la dépense n'a pas été au préalable budgétisé, il y aura une distinction selon la nature de la dépense : une dépense de fonctionnement ou une dépense d'investissement. S'il s'agit de :

- Dépense de fonctionnement : par exemple une exécution d'un jugement, le DFC demande un réaménagement de budget, donc, il prend d'un chapitre à un autre selon la priorité de dépense ;
- Dépense d'investissement : C'est une dépense d'un projet hors plan, suite à la demande du gouvernement ou des ministères (de défense, d'éducation...etc.) pour la réalisation d'un projet qui ne figurait pas dans le plan d'action préparé lors de prévisions budgétaires.

¹ Entrevue avec le chef de département de finance et comptabilité.

Chapitre troisième : la gestion budgétaire au sein d'Algérie Télécom

Afin de bien suivre l'exécution du budget, il est indispensable de disposer d'un certain nombre d'instruments. Pour ce faire, il existe divers outils tels que :

- ♦ **Les réunions de suivi budgétaire :**

Qui se tiennent par semaine, présidées par le directeur et avec participation des chefs de départements, ou par mois au niveau de la délégation régionale. Elles constituent un cadre de discussion entre la direction générale et les différents responsables budgétaires.

- ♦ **Le tableau de bord :**

C'est l'outil qui permet au contrôleur de gestion d'avoir les informations en temps réel et de les suivre. Il permet d'avoir une idée sur l'exécution du budget au jour le jour.

- ♦ **Le reporting :**

Il s'agit pour les responsables de centres de faire parvenir chaque trimestre les informations clés concernant les taux d'exécution de leurs différents budgets.

Il permet de faire ressortir pour la direction générale les performances économiques des différents centres de responsabilité du groupe.

3.3. La phase de contrôle budgétaire :

Contrôler la gestion d'une entreprise c'est maîtriser sa conduite en s'efforçant de prévoir les événements pour s'y préparer et s'adapter à une situation évolutive.

Le chargé de cette conduite s'appuiera sur les outils du suivi budgétaire sus cités pour déceler tous les écarts de budget. Après constatation de ces écarts, il va s'atteler à les expliquer en vue d'entreprendre d'éventuelle corrections pour rectifier le tir. C'est l'étape de l'analyse des écarts.

Etant entendu que le contrôle budgétaire permet une comparaison entre le réel et le prévu compte tenu des objectifs globaux de la société et des budgets mis en place.

Ainsi, si les écarts sont trop grands, une demande d'explication est adressée au chef budgétaire responsable de cet écart. Un contrôle mensuel régulier s'effectue par le DFC. Le 05 du Chaque mois, il fait un rapprochement entre les prévisions et les réalisations.

Section 03 : Diagnostic de la gestion budgétaire d'Algérie Télécom :

Le diagnostic, fruit des observations effectuées sur le processus budgétaire, consiste à identifier d'une part, les points forts du système budgétaire et d'autres parts à examiner les failles.

Pour ce faire, notre diagnostic s'est réalisé à travers un questionnaire (annexe n°1) et un guide d'entretien (annexe n°2).

Le questionnaire soumis est composé de 28 questions (fermées et ouvertes) qui portent d'abord sur la planification, la phase d'élaboration des budgets puis, l'exécution et enfin, le contrôle budgétaire. Ces questions ont permis de comprendre le fonctionnement du budget au sein d'Algérie Télécom

1. Présentation des résultats de l'enquête :

L'échantillon choisi est composé de : directeur opérationnel, des chefs de départements et des chefs de différents services.

Tableau n° 2 : répartition des enquêtes sur la planification

Etape	Réponse	Pourcentage %	Commentaire
Planification Budgétaire			
Connaissance des orientations stratégique de la direction générale	Oui	80	Sur 15, seulement 3 qui ne connaissent pas les orientations stratégique
	Non	20	
Connaissance des objectifs fixés	Oui	100	Tous ont connaissance des objectifs fixée grâce à la lettre de cadrage
Etablissement d'un plan d'action chaque année	Oui	100	Tous connaissent parce qu'ils y participent.
Que représente le budget pour vous ?	-Un outil de pilotage	80	12 pensent que le budget est un outil de pilotage. 3 pensent que c'est un objectif à atteindre
	-Un objectif annuel à atteindre	20	

Source : nous même à partir du questionnaire.

Chapitre troisième : la gestion budgétaire au sein d'Algérie Télécom

Tableau n° 3 : répartition des enquêtes sur l'élaboration budgétaire

Etape	Réponse	Pourcentage %	Commentaire
Elaboration du Budget			
Manuel de procédure	Pas de manuel de procédure	80	80% soutiennent qu'il n'y a pas un manuel de procédure : guide de travail
Normes à respecter pour que les procédures budgétaires soient performantes	Implication totale de tous les acteurs	50	Les avis sont partagés, la moitié pense que c'est l'implication des acteurs, et le reste dit que c'est l'adéquation avec l'objectif.
	Conforme aux objectifs stratégiques de l'entreprise	50	
Participation à l'élaboration du budget	Oui	100	Tous participent à l'élaboration du budget par l'expression de leurs besoins.
Par quoi démarre le processus budgétaire ?	-Lettre de cadrage	60	60% disent par une lettre, 30% une réunion de lancement et le reste affirme que les deux
	-Réunion de lancement	10	
	-Les deux	30	
La durée du processus budgétaire	2 Mois	80	20% ne connaissent pas la durée

Source : nous même à partir du questionnaire.

Tableau n°4 : répartition des enquêtes sur exécution budgétaire

Etape	Réponse	Pourcentage %	Commentaire
Suivi de l'exécution Budgétaire			
Etablissement de plan de charge (planning d'exécution) des activités	Oui	20	80% n'ont pas connaissance
	Pas de réponse	80	
Exécutez-vous totalement le budget qui vous est alloué ?	Non	100	Il arrive que le budget ne soit pas totalement exécuté
Type de difficultés rencontrées pour la mise en place des budgets	Les charges imprévues	60	40% n'ont pas une idée sur les difficultés rencontrées.
	Pas de réponse	40	

Chapitre troisième : la gestion budgétaire au sein d'Algérie Télécom

Comment se fait le suivi budgétaire ?	Réalisations mensuelles	60	60% disent que s'est à travers les réalisations mensuelles
	Rapports d'activité	40	40% disent que c'est par rapport d'activité

Source : nous même à partir du questionnaire.

Tableau n° 5: répartition des enquêtes sur contrôle budgétaire

Etape	Réponse	Pourcentage %	Commentaire
Existence d'un contrôle budgétaire	Oui	100	Tous l'échantillon affirme l'existence du contrôle budgétaire
Les outils de contrôle utilisés	Tableau de bord	100	100% savent que le contrôle s'effectue à travers des tableaux de bord
Comment qualifier-vous ces outils ?	Bons	60	60% pensent que ces outils sont bons
Les outils utilisés permettent-ils de procéder à un bon suivi budgétaire	Oui	100	Tous les interviewés répondent par l'affirmative.
Les principales causes des écarts	Les projets hors plan d'action	60	60% pensent que c'est à cause des projets hors plan
	Les projets mal estimés	40	Le reste pense que c'est la mal estimation
Les actions correctives décidées	Ajustements budgétaires	60	40% des personnes interrogés n'ont pas une idée des actions correctives
	Pas de réponse	40	
Les actions correctives sont-elles menées avec célérité après la constatation des écarts ?	Oui	60	60% pensent que les actions correctives sont menées avec célérité
	Pas de réponse	40	

Source : nous même à partir du questionnaire.

2. Analyse des résultats :

Nous présentons dans cette partie les résultats obtenus du questionnaire et du guide d'entretien tout en mettant en exergue les forces et les faiblesses du système.

2.1. La planification budgétaire :

Nous avons constaté l'implication de tous dans la planification (80%), de la divulgation de la lettre de cadrage qui permet à tous les agents de prendre connaissance des orientations stratégiques et des objectifs fixés par la direction générale (100%), cela démontre la bonne politique managériale qui règne au sein d'Algérie Télécom.

L'établissement d'un plan d'action chaque année est assuré à travers la collaboration des chefs de départements et les différents chefs des ACTEL et des CPT, (100%) l'affirme.

Le budget est conçu par la majorité des agents comme un outil de pilotage (80%), et par le reste (20%), un objectif annuel à atteindre. cela démontre que la plupart des agents ont une notion du budget.

2.2. L'élaboration du budget :

Il ressort de notre analyse qu'Algérie Télécom ne possède pas un manuel de procédure (doctrine budgétaire), les interrogés connaissent à peu près la procédure mais il n'y a pas un écrit. Nous avons constaté que tous les agents participent à l'élaboration (100%), à travers l'expression de leurs besoins et à la consolidation qui est faite par les différents correspondants budgétaires.

60% des répondants disent que le processus démarre par une lettre de cadrage, et que la durée de préparation de pré-budget et de 2 mois.

Une fois la campagne budgétaire lancée, un délai est donné, un calendrier de deux mois à respecter.

2.3. Le suivi de l'exécution du budget :

Le budget définitif est notifié dans un délai raisonnable respectant le calendrier. Le budget alloué n'est pas toujours totalement exécuté du fait que les postes budgétaires ont été mal quantifiés (100 %) attestent que les budgets ne sont pas toujours entièrement exécutés.

Il ressort que 80 % reconnaissent faire des dépassements et 20% n'ont pas connaissance. En termes de difficultés rencontrées pour la mise en place des budgets, 60% disent que c'est les charges imprévues, et 40% n'ont rien répondu. Le suivi budgétaire se fait à travers les réalisations budgétaires mensuelles (60%) et les rapports d'activité (40%).

2.4. Le Contrôle du budget :

Il est ressortit qu'il existe un contrôle budgétaire au sein de la DOT, et que les outils utilisés permettent un bon suivi budgétaire (60%).

La DOT opère un suivi régulier comme ils l'affirment tous (100%). Pour les principales causes des écarts, (60%) disent que c'est les projets hors plan d'action de l'exercice N, et (40%) disent que c'est les projets mal estimés. Pour palier les écarts constatés, la DOT demande des ajustements budgétaires (rallonge budgétaire), et elle exécute les projets par priorité.

Au niveau des actions correctives (60%) affirment que celles-ci sont menées avec célérité après la constatation des écarts et (40%) n'ont pas répondu car ils n'ont pas connaissance de l'existence de ces actions.

2.5. Synthèse :

De ces différentes analyses ressortent que :

- La plupart des interviewés considère le budget comme étant la traduction exprimée en valeur monétaire de l'activité et du plan d'action d'un exercice.
- La gestion budgétaire permet aux dirigeants d'Algérie Télécom de prendre les bonnes décisions vu que le budget est un outil de gestion prévisionnelle, de coordination et de communication, donc de pilotage.

3. Forces et faiblesses du système budgétaire d'Algérie Télécom :

Il s'agit du diagnostic interne qui vise à définir les forces et les faiblesses constatées lors de notre étude.

3.1. Les Forces :

Algérie Télécom met l'accent sur le management par objectif, qui implique une véritable organisation planifiée dans le temps de l'utilisation des moyens techniques, humains et financiers. Cette orientation nécessite la traduction en actions pour les structures opérationnelles des objectifs initialement définis et la planification des moyens à mettre en œuvre pour la réalisation de ces actions.

Le système d'information d'Algérie Télécom est dynamique et animé ce qui permet une bonne circulation d'information et de situer les responsabilités de chaque agent. Les directives budgétaires sont claires et adressés à temps ce qui fait que le processus budgétaire démarre à temps et se termine avant l'exercice en question.

Nous allons présenter les points forts constatés dans les différentes phases du processus :

➤ Au niveau de l'élaboration du budget :

- définition d'orientations stratégiques contenue dans la lettre d'orientation qui fixe les objectifs à atteindre annuellement. Cette note d'orientation claire et concise permet aux destinataires d'élaborer un budget conforme aux exigences et aux contraintes d'Algérie Télécom ;
- le découpage de l'entreprise en centres de responsabilité est le symbole de la décentralisation au sein d'Algérie Télécom. Cette décentralisation joue un rôle important quant à la motivation des différents responsables qui seront beaucoup plus engagés pour un budget qu'ils auront contribué à établir ;

En effet, le cadre participatif dans lequel la procédure budgétaire est menée, permet aux responsables de s'approprier le budget auquel ils auront participé.

Ainsi, La prise en compte des besoins réels des départements lors des enquêtes par les responsables budgétaires est une source de motivation pour les employés.

Chapitre troisième : la gestion budgétaire au sein d'Algérie Télécom

- les arbitrages budgétaires servent de cadre pour les responsables qui viennent défendre leurs propositions de budget. Ils justifient tous les postes du budget proposé et ils donnent la preuve de la nécessité de toutes les dépenses à engager.
- L'existence des principes budgétaires, tel que : le principe de l'annualité du budget, principe de totalité du système budgétaire et le principe de l'unité (expliqués dans le premier chapitre)
- L'adoption du budget par le directeur général et son approbation par le conseil d'administration : la direction générale n'est pas la dernière autorité à avoir un avis sur le budget qu'elle adopte. Pour être définitivement applicable, le budget doit être approuvé par le conseil d'administration de la société.

Ainsi, l'existence de cette autorité supérieure oblige la direction générale à effectuer des choix rigoureux et optimaux.

➤ **Au niveau de suivi de l'exécution :**

- Les réunions de points de gestion mensuelles permettent un suivi efficace des budgets et permettent de déceler les dérapages au plus vite.
- L'existence de tableau de bord favorise le suivi des taux d'exécution du budget. Ce qui permet de savoir à tout moment le rapport entre réalisations et prévisions,

➤ **Au niveau du contrôle budgétaire :**

- Contrôle à priori :

Chaque dépense avant d'être faite suscite beaucoup d'interrogation : cela se fait au moyen de la fiche de demande d'achat adressée au directeur opérationnel pour son autorisation après validation du DFC.

- Contrôle à posteriori :

Il s'agit de vérifier si le budget est respecté, donc c'est une comparaison des prévisions et des réalisations).

- L'analyse permettant de comparer le réalisé d'un mois ou d'un trimestre par rapport au précédent, favorise le constat assez rapide des tendances soit à la baisse soit à la hausse des activités afin de prendre des actions correctives.

Chapitre troisième : la gestion budgétaire au sein d'Algérie Télécom

- Les réunions de suivi hebdomadaires ou mensuelles permettent une bonne communication entre les responsables et la direction générale. Car, c'est au cours de celles-ci que sont discutées les causes des écarts et c'est pendant celles-ci que des mesures correctives sont prises pour rectifier le tir.

La gestion budgétaire exercée de manière rationnelle a permis dans le temps, sur le plan organisationnel d'asseoir une meilleure planification et coordination des activités d'Algérie Télécom et aussi un suivi plus ou moins bon des exécutions des opérations de dépenses et de recettes. Elle est également à la source de renforcement des relations professionnelles qui tient les différents centres d'activité et par conséquent le développement des relations interpersonnelles, ce qui conduit à l'accroissement de la performance du Groupe.

Après avoir exposé les forces, passons aux faiblesses constatées durant notre stage.

3.2. Les Faiblesses :

A coté des points forts sus cités, nous avons constaté également des failles au sein du système

➤ Au niveau de l'élaboration de budget :

La conception du système budgétaire à Algérie Télécom présente quelques défaillances résultant de la combinaison des facteurs défavorables à l'instar de l'absence de certains outils modernes de gestion.

- la première chose qui nous a interpellé et qui nous a marqué à la DOT, est en effet l'absence d'un manuel de procédure (doctrine budgétaire), concernant l'élaboration et le suivi budgétaire au service budget, qui permet aux agents de ce dernier à maîtriser les pratiques effectuées dans la société.

- L'absence d'un logiciel pour l'élaboration budgétaire : qui permet de faire de manière automatisée les simulations lors du processus de l'élaboration des budgets. Ainsi tout état budgétaire se fait en dehors du logiciel créant un cadre fastidieux de travail avec incertitude et subjectivité des résultats qui limitent la fiabilité du contrôle interne.

- Le calendrier budgétaire est trop court par rapport à la norme en termes de période (en générale 5 à 6 mois), étant donné les différentes étapes incluses dans l'élaboration d'un budget.

Chapitre troisième : la gestion budgétaire au sein d'Algérie Télécom

- Les prévisions ne sont pas toujours respectées comme prévues à l'élaboration puisqu'elles ne tiennent pas compte des réalisations antérieures mais plutôt des objectifs fixés par la direction générale.

- l'absence de mensualisation de budget :

Le budget de la direction opérationnelle des Télécommunication n'est pas mensualisé, il est annuel. Il est élaboré sous forme d'allocation annuelle de fonds aux différents centres en fonction de leur plan d'action.

➤ **Au niveau de suivi de l'exécution :**

- L'absence d'une comptabilité analytique :

La non-tenue d'une comptabilité analytique empêche l'explication exacte des écarts observés. De même cette absence prive l'entreprise de la maîtrise des coûts, d'avoir une idée réelle sur sa valeur ajoutée et sa performance.

- L'absence d'un logiciel de gestion budgétaire pertinent propre à Algérie Télécom, et qui permet de faciliter l'exécution ainsi que le contrôle budgétaire. Le suivi s'effectue sur des classeurs Excel.

- La DOT n'a jamais atteint l'objectif de réalisation des investissements, ce retard due d'un manque des entreprises qualifiées pour la réalisation des projets.

- L'absence d'un document de référence :

Malheureusement les différentes structures d'Algérie Télécom ne disposent pas d'un référentiel qui puisse les guider dans leurs travaux. Ceci constitue une grosse carence au sein du groupe.

Chapitre troisième : la gestion budgétaire au sein d'Algérie Télécom

➤ **Au niveau du contrôle budgétaire :**

- Nous avons remarqué que l'élaboration du tableau de bord mensuel se fait par une saisie manuelle des données sur le tableur Excel. Cette opération manuelle crée souvent des risques d'erreurs considérables, en plus de consommer énormément de temps.
- aussi nous avons pu noter que les tableaux de bord manquaient de pertinence, en effet, ces derniers présentent seulement l'état d'exécution des budgets en rappelant le budget initialement voté, les crédits mises en place par rubrique budgétaire et quelques brefs commentaires.
- Absence de révision des prévisions non réalisées en cours de période budgétaire : les prévisions devenues irréalistes doivent être révisées afin d'éviter des écarts énormes en fin d'exercice.
- Non utilisation optimale des ratios et outils de contrôle tels que : le tableau de bord, le reporting

Tableau n° 6 : Synthèse des forces et faiblesse du système budgétaire :

Forces	Faiblesses
Elaboration budgétaire	
<ul style="list-style-type: none"> - Management par objectif - La note d'orientation claire et concise - approbation du budget par le conseil d'administration. - le découpage de l'entreprise en centres de responsabilité - L'existence des principes budgétaire - motivation des employés - L'existence des négociations internes permettent à tous les services de défendre leur budget. - Le respect des étapes indispensables à une 	<ul style="list-style-type: none"> - L'absence d'un manuel de procédure budgétaire - L'absence d'un logiciel pour l'élaboration budgétaire : - Le calendrier budgétaire est trop cours - Surévaluation de certains postes budgétaires - Les prévisions ne sont pas toujours respectées comme prévues à l'élaboration - l'absence de mensualisation de budget

Chapitre troisième : la gestion budgétaire au sein d'Algérie Télécom

bonne élaboration	
Suivi de l'exécution	
<ul style="list-style-type: none"> - Les réunions mensuelles - L'existence de tableau de bord 	<ul style="list-style-type: none"> - L'absence d'une comptabilité analytique : - L'absence d'un logiciel de gestion budgétaire qui permet le suivi - Dépassements budgétaires significatifs - L'absence d'un document de référence
Contrôle budgétaire	
<ul style="list-style-type: none"> - Contrôle à priori : - Contrôle à posteriori : - comparaison du réalisé d'un mois ou d'un trimestre par rapport au précédent - Les réunions de suivi hebdomadaires ou mensuelles 	<ul style="list-style-type: none"> - Absence de révision des prévisions non réalisées en cours de période budgétaire - l'élaboration du tableau de bord mensuel se fait par une saisie manuelle des données sur le tableur Excel. - les tableaux de bord manquaient de pertinence <ul style="list-style-type: none"> - Pas de fourchette prédéfinie pour analyser les écarts importants. - Non utilisation optimale des ratios et outils de contrôle tels que : le tableau de bord, le reporting

Source : nous même.

Section 04 : recommandations

A la suite de notre analyse de la situation du système de gestion budgétaire d'Algérie Télécom, nous estimons qu'il est aussi de notre devoir de faire quelques propositions élémentaires de solutions_ nées de nos observations et de nos entretiens avec les différents responsables de la DOT_ aux problèmes soulignés.

Les points forts doivent être maintenus et consolidés, or les points faibles doivent être remédiées, nos propositions vont sur les trois niveaux du processus :

1. Au niveau de l'élaboration :

C'est l'étape au cours de laquelle se définit le plan d'action sur la base duquel le budget sera établi :

- Pour que les responsables d'Algérie Télécom maîtrisent l'élaboration du budget et la gestion budgétaire, nous recommandons d'établir un manuel de procédure écrit et un guide d'imputation budgétaire et qu'ils soient diffusés au niveau de tout les départements et services de la société. De même des séances de sensibilisation sont à entreprendre quant à l'élaboration du budget et surtout à l'importance de sa gestion. Pour ce faire, le service budget doit être doté de personnels qualifiés chargé d'inculquer à tous leurs agents les pratiques budgétaires mises en place par la société.
- la gestion budgétaire est un élément essentiel permettant la mise en œuvre des plans d'actions au service de la stratégie, ce qui fait qu'une mauvaise élaboration budgétaire et l'utilisation d'outils non adaptés ou une mauvaises interprétation dans l'analyse des écarts, ne permettent pas un suivi efficace des objectifs fixés par l'entreprise.

Parmi les conséquences d'une mauvaise pratique de la gestion budgétaire :

- Des écarts significatifs constatés ;
- Des budgets non appropriés aux besoins ;
- Absence d'information sur la situation de l'entreprise en temps réel.

De ce fait, il faut que l'élaboration de budget soit faite avec toute sincérité.

Chapitre troisième : la gestion budgétaire au sein d'Algérie Télécom

- La mise en place d'un logiciel d'élaboration budgétaire :

Mettre sur pied un logiciel pour l'établissement des budgets, qui permet de faire toutes les simulations nécessaires afin d'avoir un budget adéquat avec les objectifs de la direction générale.

En outre, le logiciel permettra d'harmoniser les informations concernant tous les départements en les reliant à celle des clients et des fournisseurs. Il permettra également de simuler plusieurs hypothèses.

Par ailleurs, l'acquisition de ce logiciel conduira, d'une part à un gain de temps, et d'autre part à mieux stocker les données d'où une garantie de leur fiabilité. Ce gain de temps permettra d'atteindre l'objectif principal du budget, qui est de piloter, donc de pouvoir réagir à temps.

- pour le calendrier budgétaire : il serait préférable de le prolonger un peu, par exemple le processus d'établissement de budget démarre au mois de juin, pour que les différentes structures prennent leur temps pour le recensement de leurs besoins.

2. Au niveau de l'exécution :

- Mettre en place une comptabilité analytique pour que le contrôleur de gestion puisse suivre efficacement les taux d'exécution des budgets.

Ainsi, la tenue d'une comptabilité analytique permet à la société de prendre des décisions justes et responsables afin d'aller vers une autonomie financière. Elle permet de bien affecter les ressources dont elle dispose dans les unités ou centres de responsabilité et évaluer sa performance.

- Le tableur Excel nécessite de saisir manuellement beaucoup d'informations mais il est peu adapté au grand nombre des dimensions et d'axes d'analyse, car mettant plusieurs jours.

Il serait donc préférable que le groupe Algérie Télécom étudie la possibilité d'utiliser des logiciels d'élaboration qui pourront prendre en compte tout le processus budgétaire.

Autrement dit, ce logiciel permettra d'interconnecter les systèmes d'information, donc de mettre en forme les analyses et rapports nécessaires aux opérationnels. Ceci facilitera nettement les comparaisons entre prévisions et réalisations.

Chapitre troisième : la gestion budgétaire au sein d'Algérie Télécom

- Mise en place d'un document de référence :

Nous recommandons à la DOT, la mise en place d'un document de référence. Car, nous pensons qu'il est nécessaire que les agents sachent clairement ce qu'ils doivent faire et comment le faire. Ce référentiel favorisera le travail de chaque agent et permettra aussi à l'entreprise d'être beaucoup plus compétitive.

- La révision des prévisions budgétaires en cours d'exercice :

Lorsque les conditions environnementales qui ont servi de base pour les prévisions changent, il est important de réadapter les estimations à la nouvelles situation afin d'éviter les écarts trop élevés en fin d'année d'une part et de suivre l'évolution réelle de l'atteinte des objectifs d'autre part.

3. Au niveau du contrôle budgétaire :

- A ce niveau, nous pensons qu'Algérie Télécom doit procéder à une restructuration complète de l'ensemble de ses organes de contrôle, en mettant en place un organe chargé exclusivement du contrôle budgétaire. Et surtout en dotant cet organe de tous les moyens nécessaires pour l'accomplissement de sa mission. Celle-ci sera essentiellement de procéder aux calculs des écarts, de les analyser et de proposer d'éventuelles mesures correctives dans le seul but d'améliorer l'efficacité du processus budgétaire du groupe.

Aussi, les mécanismes de système de contrôle mis en place doivent être compris de tous les responsables. Ces mécanismes doivent être obligatoirement adaptés aux objectifs et aux besoins de l'unité. Car nous pensons que ce n'est qu'à ces conditions que les différents responsables accepteront le système de contrôle comme un outil d'aide à la gestion.

- Ainsi, il est utile de mettre en place une gestion par exception :

Il faut préalablement fixer un seuil pour détecter les écarts significatifs, pour ne pas perdre du temps à les analyser tous.

- L'utilisation exhaustive du reporting :

L'unité contrôlée se doit d'établir un compte rendu d'activité qui sera transmis au supérieur hiérarchique à date fixe. Ce rapport indiquera les variables de contrôle choisies et les cibles correspondantes, le résultat obtenu pour chaque variable contrôlée, l'analyse des écarts qui a été faite et les mesures prises pour réorienter l'action vers la droite ligne de l'objectif.

- Afin de pouvoir réaliser un rapport efficace d'analyse des écarts, il serait souhaitable que le budget global soit découpé en budget mensualisé. Ce découpage constituera le support du tableau de bord qui est un outil d'anticipation et de diffusion rapide d'informations clés pour le suivi opérationnel. En effet, le tableau de bord permet d'une part, d'animer le comité de direction, et d'autre part, de piloter l'activité de chaque département en donnant des informations sur les données essentielles et sur l'avancement des programmes d'action.

Il constitue donc, un outil de pilotage et un outil d'aide à la prise de décision. Pour ce faire, Algérie Télécom devra introduire dans ses tableaux de bord des indicateurs de pilotage, les estimés et des projections.

4. Conditions de succès de la gestion budgétaire :

Pour une bonne réussite de la gestion budgétaire, des conditions doivent être respectées, à savoir :

- ✓ Planifier les activités futurs plutôt que réagir aux changements ;
- ✓ La planification et le contrôle budgétaire doivent fonctionner ensemble ;
- ✓ Adapter le rôle et la responsabilité du budget à l'entreprise ;
- ✓ S'assurer que l'entreprise a clairement définie sa stratégie et son plan à long terme.

Conclusion :

Le présent chapitre a eu trait, dans un premier temps, à la présentation de notre structure d'accueil, c'est-à-dire sa création, ses missions et objectifs.

Ensuite, nous avons expliqué l'exercice de la pratique de la gestion budgétaire au sein d'Algérie Télécom. Ainsi, nous avons pu mettre en exergue tout le processus de gestion budgétaire qui débute par l'élaboration des budgets pour se terminer au contrôle de ceux-ci passant par le suivi de l'exécution.

De plus, nous avons procédé au diagnostic de la pratique budgétaire en cours. Ce qui nous a permis, d'une part de montrer les points forts du système budgétaire, et d'autre part de déceler les failles de ce système.

En fin, à travers l'objectif de l'étude et face aux résultats de l'analyse, nous avons formulé quelques recommandations basées sur la révision des faiblesses pour leur transformation en forces et le renforcement des forces, qui pourrait être utiles à l'amélioration du système actuel afin d'assurer l'efficacité escomptée de la gestion budgétaire.



Conclusion générale

Conclusion générale

Le but de notre travail de recherche était de cerner l'apport de la pratique de la gestion budgétaire au sein du groupe Algérie Télécom en tant qu'outil incontestable de pilotage de l'activité de l'entreprise.

Grace à cet outil, il est possible à la Algérie Télécom de planifier ses actions, et de suivre leurs réalisations. Notons également que la gestion budgétaire peut jouer des rôles très importants sur le plan de la délégation et de la motivation des différents acteurs contribuant à la fixation des objectifs et favorise la communication et la coordination entre les différentes structures du groupe. Ce qui répond à notre questionnement initial.

D'après nos recherches et durant notre stage nous avons tiré les conclusions suivantes :

La gestion budgétaire est un élément qui par l'exploitation du système d'information permet de contrôler, mesurer, et analyser l'activité d'une organisation. Cet outil de gestion doit apporter des éléments d'information décisifs au management quant à l'atteinte des objectifs fixés (opérationnel et/ou stratégique). Ce qui permet d'accroître la performance économique du groupe. Donc, notre première hypothèse est bien affirmée.

Ainsi, la gestion budgétaire conduit à la mise en place d'un ensemble de budget couvrant toutes les activités de l'entreprise. Ces budgets représentant des programmes d'action chiffrés, sont appelés à servir d'outils de pilotage, s'il leur est adjoint un système de contrôle budgétaire cohérent et régulier. Ce système de contrôle a pour objectifs de mettre en évidence des écarts pertinents qui doivent faire l'objet de réflexion sur les causes et initier les actions correctives.

Au plan de contrôle, la pertinence des dotations budgétaires dépend du dynamisme des études ayant conduites à la planification et à l'élaboration des budgets. Une mauvaise élaboration budgétaire va mettre en mal la fiabilité des écarts qui seront dégagés au moment du contrôle de conformité des réalisations par rapport aux normes budgétaires. L'analyse de ces écarts et les décisions qui en découlent sont ainsi affectées et les effets se font sentir aussi bien sur le plan financier que budgétaire voire économique. C'est dans cette optique que notre deuxième hypothèse soit affirmée.

Donc, l'efficacité de la gestion budgétaire réside d'une part, dans la pertinence de l'élaboration c'est-à-dire une conception ou évaluation rationnelle des budgets, et d'autre part,

Conclusion générale

dans le dynamisme du suivi et contrôle pendant et après l'exécution ou la réalisation des prévisions.

En effet, une bonne gestion budgétaire place les dirigeants en position favorable pour anticiper les opportunités car, elle permet aux dirigeants d'avoir une vision claire de l'avenir de la société et de prendre des décisions dans le même sens afin de prévoir les actions à mener dans le futur. Ce qui confirme la troisième hypothèse.

En fin, toute entreprise, soucieuse de son devenir est sensée s'interroger : **où** vais-je aller ?, avec **quel** moyen ?, **comment** et **quand** arriver ? La gestion budgétaire est l'outil idéal pour répondre à toutes ces questions.

C'est en cela que notre travail consistait à savoir si Algérie Télécom utilise la gestion budgétaire comme un outil de pilotage de ses activités. Si ce n'est pas le cas, notre mission était de sensibiliser les dirigeants de l'apport de cet outil indispensable pour une entreprise qui veut atteindre ses objectifs.

Bibliographie :

Ouvrages :

- ♦ ALAZARD (C) et SEPARI (S), *contrôle de gestion : manuel et application*, Ed. DUNOD, 2^{ème} édition, Paris, 2010.
- ♦ ARDOUIN (J), *le contrôle de gestion*, Ed. Publi Union, 1985.
- ♦ ARDOUIN et coll, *le contrôle de gestion*, Edition Publi Union, 1994.
- ♦ BOUGHABA (A), *la comptabilité analytique d'exploitation*, Berti Edition, France, 1998.
- ♦ BOUQUIN (H), *la maîtrise des budgets dans l'entreprise*, EDICEF, 1^{ère} édition, Canada, 1992.
- ♦ BOUQUIN (H), *le contrôle de gestion*, Ed puf, 3^{ème} édition, Paris, 1997.
- ♦ CABANE (P), *L'essentiel de la finance*, EYROLLES, édition d'organisation, 2^{ème} édition, 2004.
- ♦ COMBES (J), LABROUSSE (M), *Audit financier et contrôle de gestion*, Ed Publi Union, paris, 1997.
- ♦ COOPERS & LYBRAND, *la nouvelle pratique du contrôle interne*, les éditions d'organisations, Paris, 1998.
- ♦ COSSU C., *Ecarts et contrôle budgétaire*, Ed. Vuibert, Paris, 1989.
- ♦ DORIATH (B), *contrôle de gestion en 28 fiches*, DUNOD, 5^{ème} édition, Paris, 2008.
- ♦ GERVAIS (M), *contrôle de gestion*, Economica, 8^{ème} édition, paris, 2005.
- ♦ GERVAIS (M), *Contrôle de gestion par le système budgétaire*, Ed. Vuibert, 3^{ème} édition, Paris, 1994.
- ♦ GIRAUD (F) et coll, *contrôle de gestion et pilotage de la performance*, les éditions Gualino, 3^{ème} édition, Paris, 2008.

- ♦ GUEDJ (N) et coll, *le contrôle de gestion pour améliorer la performance de l'entreprise*, les éditions d'organisation, Paris, 2001.
- ♦ Guerny (J) et Guiriec (J), *Principes et pratiques de la gestion prévisionnelle*, DUNOD, 5^{ème} édition, Paris, 1986.
- ♦ HONORAT (P), *le budget facile pour le manager*, les éditions d'organisation, 2^{ème} édition, Paris, 2008
- ♦ LAUZEL (P), *contrôle budgétaire*, Ed Sirey, 2^{ème} édition.
- ♦ LAZELLE P, TELLERT R, *Contrôle de gestion et budget*, éditions SIREY, 8^{ème} édition, 1997.
- ♦ LECLERE (D), *L'essentiel de la gestion budgétaire*, 1994.
- ♦ LOCHARD (J), *le contrôle budgétaire*, les éditions des organisations, 1^{ère} édition, Paris.
- ♦ LOCHARD (J), *la gestion budgétaire : outil de pilotage des managers*, les Editions d'organisations, Paris, 1998
- ♦ LONING (H) et coll, *le contrôle de gestion*, DUNOD, Paris, 1998, p : 70.
- ♦ LONING (H) & coll, *le contrôle de gestion organisation et mise en œuvre*, DUNOD, 2^{ème} édition, Paris, 2003.
- ♦ MALO J, *l'essentiel du contrôle de gestion*, les Editions d'organisations, paris, 2002.
- ♦ MARGERIN (J), *bases de la gestion budgétaire*, les éditions d'organisation, 1^{ère} édition, 1988.
- ♦ MEYER (J), *gestion budgétaire*, DUNOD, 9^{ème} édition, 1984.
- ♦ Michel GERVAIS, *contrôle de gestion*, Economica Edition, 6^{ème} édition, paris, 2000.
- ♦ MYKITA (P), TUSZINSKI, *le contrôle de gestion et la gestion budgétaire*, Ed Foucher, Paris, 2002.

- ♦ ROUACH (M), NAULLEAU (G), *le contrôle de gestion bancaire et financier*, la revue Banque Editeur, 1998,
- ♦ SELMER (C), *construire et défendre son budget*, DUNOD, Paris, 2003.
- ♦ ZOUHAIR (D) et coll, *contrôle de gestion*, DUNOD, Paris, 2014.

Travaux universitaires :

- ♦ ADISSODA (I) : *la pratique du contrôle de gestion*, Mémoire de master professionnel en Audit et contrôle de gestion, Institut supérieur en comptabilité, Sénégal, 2010.
- ♦ DELALI (A) : *analyse critique du processus de gestion budgétaire*, mémoire de master professionnel en comptabilité et gestion financière, Institut supérieur de comptabilité, de banque et de finance, SENEGAL, 2009.
- ♦ EPOH (C) : *Diagnostic des procédures de la gestion budgétaire*, mémoire de master professionnel en audit et contrôle de gestion, canada, 2010
- ♦ OULD-BRAHIM (S) : *la gestion budgétaire dans les banques*, ESB Alger, 2008, P : 58.
- ♦ BOUCHAMA (I) : *La gestion budgétaire au sein d'une entreprise*, Mémoire de licence en sciences commerciales, EHEC, 2013

Webographie :

- ♦ <http://www.algeritelecom.dz/>.



Annexes

Annexe n° 1 : le questionnaire

Le présent questionnaire est élaboré dans le cadre d'une enquête en vue d'évaluer les outils et les mécanismes d'élaboration ainsi que le suivi de l'exécution des budgets au sein d'Algérie Télécom.

Veuillez précisez votre fonction et le service auquel vous appartenez.

Planification :

-Avez-vous connaissance des orientations stratégiques de la direction générale ?

Oui non

- Connaissez-vous les objectifs que la direction générale s'est fixé ?

Oui non

-Etablissez- vous chaque année un plan d'action ?

Oui non

La procédure budgétaire au sein d'Algérie Télécom :

- Avez-vous une procédure d'élaboration de budget ? Oui non

Si oui, Quelles sont les normes à respecter pour que les procédures budgétaires soient performantes ?

.....
.....

- Quelles sont les différentes étapes du processus budgétaire ?.....

.....
.....

- Quel est votre calendrier budgétaire ?.....

.....
.....

- la durée du processus budgétaire est :

<2 mois <3mois <4mois >4mois

-Le budget découle-t-il de votre plan d'action, d'un plan imposé ou d'un plan discuté ? (au cas où il est imposé, de qui vient la décision ?).....

.....

- l'élaboration des budgets se base sur :

- Les données d'un plan stratégique à moyen ou long terme
- Une nouvelle prévision chaque année

- par quoi démarre le processus budgétaire ?

- Une lettre de cadrage
- Une réunion de lancement
- Les deux
- Ni l'un ni l'autre

- comment sont-élaborés les budgets de l'activité ?

Budget de fonctionnement.....
.....

Budget d'investissement.....
.....

-Pour vous que représente le budget ?

- Un outil de pilotage
- Un objectif annuel à atteindre
- Une étape stratégique
- Autres (précisez)

Suivi de l'exécution budgétaire :

-Etablissez-vous un plan de charge (planning d'exécution) de vos activités ?

- Oui
- non

-Fixez-vous un ou plusieurs objectifs avant d'établir votre plan de charge ?

- Oui
- non

-Exécutez-vous totalement le budget qui vous est alloué ?

- Oui
- non

-Faites-vous des dépassements budgétaires ?

- Oui
- non

-Qu'elles type de difficulté rencontrez-vous pour la mise en place des budgets ?.....

.....
.....

-Comment se fait le suivi budgétaire ?quels sont les outils de suivi utilisés ?.....

.....
.....
.....

Le contrôle budgétaire :

-Existe-t-il un contrôle budgétaire au sein de votre entité ?

Oui

non

- si oui, est-il régulier ?.....

-Quelles sont les sources d'information du contrôle ?.....

.....
.....
.....

-Les outils de contrôle utilisé permettent-ils de procéder à un bon suivi budgétaire ?

Oui

non

-Comment qualifiez-vous ces outils ?

Bons

pas adapté

dépassé

-d'où proviennent les principales causes des écarts ?.....

.....
.....
.....

-Des actions correctives sont-elles décidées ?

Oui

non

Si oui lesquelles ?.....

.....
.....

-Les actions correctives sont-elles menées avec célérité après la constatation des écarts ?

Oui

non

Synthèse :

Comment évaluez-vous votre processus/budget/contrôle budgétaire ?

	Bien	normal	Pas assez	insuffisant
Flexibilité				
Collaboratif				
En lien avec la stratégie				
Adapté au cycle d'activité				
Fiable				
Rapide				
Souple				
Centré sur les objectifs clés				
Centré sur la création de valeur				
Constitue une référence				

-Si la gestion budgétaire n'est pas exercée de manière rationnelle, quels peuvent être les inconvénients et comment peut-on y remédier ?.....
.....
.....
.....
.....

Annexe n° 2 : Guide d'entretien

Phase d'élaboration :

-Avez-vous déjà effectué une formation sur la gestion budgétaire ?.....
.....

-La mise en œuvre du processus budgétaire est-elle soutenue et expliquée par la direction générale ?.....

-Possédez-vous un manuel de procédure (doctrine budgétaire).....
.....

-De quoi êtes-vous chargé quand il s'agit d'élaborer le budget d'Algérie Télécom ?.....
.....
.....
.....

-Quelles sont les différentes étapes auxquelles participez vous concernant l'élaboration budgétaire ?... ..
.....
.....
.....

-Pensez vous que ses étapes sont-elles suffisantes ?.....
.....
.....

-Le temps qui vous est consacré pour la défense de votre proposition de budget vous paraît-il suffisant ?.....
.....
.....

-Que pensez-vous des arbitrages budgétaires ?
.....
.....

-Avez-vous un mécanisme d'ajustement budgétaire pour maintenir l'équilibre ressources attendues et dépenses à effectuer ?.....
.....
.....

La phase du suivi budgétaire

-Utilisez-vous des tableaux de bords pour le suivi de vos activités ?.....

.....

-Quelle est la périodicité de mise à jour de vos tableaux de bord ?.....

.....

.....

-Quels sont les principaux outils que vous utilisez actuellement pour les prévisions et l'exécution budgétaire ?.....

.....

.....

-Ces outils vous permettent ils d'atteindre vos objectifs ?.....

.....

.....

-Etablissez-vous des programmes d'exécution de vos budgets ?.....

.....

Phase contrôle budgétaire :

-En quoi consiste le contrôle budgétaire dans votre département ?.....

.....

-Quelle est la périodicité du contrôle budgétaire ?.....

.....

.....

-Vous arrive-t-il d'avoir des dépassements budgétaires ?si oui quelles sont les principales causes de ces écarts ?.....

.....

.....

.....

-Quels sont les différents types de mesure que vous prenez pour palier ces écarts ?.....

.....

.....

.....

Synthèse :

-Que représente pour vous le budget ?

.....
.....

- est-ce que une bonne gestion budgétaire permet aux dirigeants de déceler les opportunités et prévenir les risques ?.....

.....
.....

-Quelles sont les reproches que vous pourrez faire au processus budgétaire d'Algérie Télécom allant de l'élaboration au contrôle passant par le suivi budgétaire ?.....

.....
.....
.....
.....



PREVISIONS DE CHIFFRE D'AFFAIRES
ANNEE 2015

ALGERIE TELECOM
SPA

Capital Social
61.275.180.000 0 DA

DRT:
DOT:

U:KDA

Designation	MONTANT (*)
ADSL	
TLP	
DRCO	
DIR Nationale	
DIR Internationale	
Autres produits (à détailler)	
Total	

NB: LES MONTANTS SONT EN HORS TAXE.

LES CASES EN COULEUR RESERVEES POUR LES DIRECTIONS CENTRALES.





ETAT RECAPITULATIF DES PREVISIONS D'INVESTISSEMENTS
ANNEE 2015

ALGERIE TELECOM SPA
Capital Social
61.275.180.000 DA

DRT:

U:KDA

DOT:

Désignation	Prévisions 2015
1-INVESTISSEMENTS HORS TECHNIQUES	
BATIMENTS	
TERRAINS	
MOBILIER	
INFORMATIQUE	
SOCIAL	
TRANSPORT	
2-INVESTISSEMENTS TECHNIQUES	
RESEAU CORE	
RESEAU D'ACCES	
RESEAU DE TRANSPORT	
ENVIRONNEMENT	
APPAREILS DE MESURE	
EQUIPEMENTS PASSIFS	
3-AUTRES INVESTISSEMENTS	
INSTALLATIONS GÉNÉRALES	
AGENCEMENTS ET AMÉNAGEMENTS	
TRAVAUX DE CANALISATION ET POSE DE CABLE	
RACCORDEMENT DES ABONNES (TRAVAUX NEUFS)	
TOTAL	





PREVISIONS ANNUELLES DE DEPENSES (EN TTC)
EXERCICE 2015

ALGERIE TELECOM SPA
Capital Social
61.275.180.000 DA

DRT:.....

DOT:.....

U:DA

Designation	Dépenses sur Factures antérieures à 2015 (1)	Dépenses sur Factures 2015 (2)	Prévisions Totales de dépenses (3)=(1)+(2)
FONCTIONNEMENT (2)			
Achats Consommés			
Services Extérieurs & Autres Services Extérieures			
Charges de Personnel			
Impôts, Taxes et Versements Assimilés			
Autres Charges Opérationnelles			
Charges Financières			
INVESTISSEMENTS (3)			
1-INVESTISSEMENTS HORS TECHNIQUES	0	0	0
Batiments			
Terrains			
Mobilier			
Informatique			
Social			
Transport			
2-INVESTISSEMENTS TECHNIQUES	0	0	0
Réseau Core			
Réseau d'Accès			
Réseau de Transport			
Environnement			
Appareils de Mesure			
Equipements Passifs			
3-AUTRES INVESTISSEMENTS	0	0	0
Installations Générales			
Agencements et Aménagements			
Travaux de Canalisation et Pose de Cable			
Raccordement des Abonnés (Travaux neufs)			
TOTAL DEPENSES (4)=(2)+(3)	0	0	0

Ne concerne pas les DOT

Dépenses antérieures à 2015: doivent être recensées à travers une liste des dossiers de paiement en instance, déjà reçus ou à recevoir.

Ce tableau est renseigné une seule fois et servira de référence pour tout l'exercice 2015



	ALGERIE TELECOM	DIVISION : DFC
	Procédure Relative aux Modalités de Cheminement de la Facture, du Dossier de Paiement et des Délais de traitement accordés aux structures locales.	Février 2015

ANNEXE 06 : FICHE DE CONTROLE ET DE SUIVI

FICHE DE CONTRÔLE DES DOSSIERS DE DEPENSE

Département Finances et Comptabilité Service comptabilité. Date de la facture : / / Date de réception de la DP : / /	REF : DPN° Fournisseur : Montant : Structure Porteuse Projet :
---	---

1/ Service Comptabilité		2/ Service Budget DATE DE RECEPTION : / /	
ANOMALIES CONSTATEES		ANOMALIES CONSTATEES	
1-		1-	
2-		2-	
3-		3-	
4-		4-	
5-		5-	
6-		6-	
7-		7-	
<u>Date, Signature et Griffe chef service comptabilité</u>		<u>Date, Signature et Griffe chef service budget</u>	

3/Service de Trésorerie DATE DE RECEPTION : / /		Décision du Chef Département des Finances
ANOMALIES CONSTATEES		Accord ou rejet <u>Date, Signature et Griffe Chef Département Finances</u>
01-		
02-		
03-		
04-		
05-		
06-		
07-		
<u>Date, Signature et Griffe Chef Service Trésorerie</u>		

- Document propre au Département des Finances et Comptabilité.

Annexe 03
FICHE DE SUIVI FINANCIER

DEPARTEMENT FINANCES ET COMPATIBILITE /SERVICE BUDGET		FICHE DE SUIVI FINANCIER DES MARCHES OU CONTRATS	
N° marché :		n° avenant	
Objet Marché :		Objet	
Fournisseur :		Délai	
Montant min		n° avenant	
Montant max	17 000 000,00	Objet	
Mode passation :		Délai	
Date notification :		n° avenant	
Durée marché (M, commande) :		Objet	
Délai d'exécution :		délai	
Durée période garantie : 01 ans			
Taux avance forfaitaire	0	Taux av/appro	0
Avance forfaitaire (Art 60)	15% MAX	mise en place le	a libérée le
Cautions de restitution d'avance	0	durée validité	mise en place le
Retenue de garantie/CBE (Art 75)	5% à 10%	MT MAX TX	A libérée le
Montant global du marché	17 000 000,00 (B18)	Etat du contrat	En cours ou Soldé ou Expiré.
Montant cumulé	B 21 Ex : 6000 000,00	suivi des paiements	
Demandes de paiements traitées	Montant	MT+RG (B22+C22)	N° Facture
DP n°	5 000 000,00	D21= B21 +C21 Ex : 6 500 000,00	N° Titre Paiement
DP n°	1 000 000,00	Ex : 500 000,00	Mt pénalité de retard
DP n°		Ex : 150 000,00	Honorée
			En traitement
			Rejetée
			=B18-D24-E21 EX : 10 350 000,00
			RESTE
			Source Oracle ,DATE

NB : il ya lieu d'ajouter toutes informations complémentaires utiles, (Mesures d'accompagnement, dispense PR, résiliation, autres).



Table des matières :

Remerciement	
Dédicace	
Liste des figures	
Liste des tableaux	
Liste des abréviations	
Sommaire	
Résumé	
Introduction générale.....	2

Chapitre premier : Approche conceptuelle sur le contrôle de gestion et la gestion budgétaire

Section 1 : Notions fondamentales sur le contrôle de gestion	7
1. Définition du contrôle de gestion	7
2. Le processus de contrôle de gestion	8
3. Missions du contrôle de gestion	9
4. Les outils de contrôle de gestion	10
4.1. La comptabilité de gestion	10
4.1.1.Missions de la comptabilité de gestion	10
4.1.2.Objectifs de la comptabilité de gestion	10
4.2. Le tableau de bord	11
4.2.1.Typologie	11
4.2.1.1.Les tableaux de bords à orientation stratégique	11
4.2.1.2.Les tableaux de bords de gestion (TBG)	12
4.2.2.Fonctions	12
4.3. Le reporting :.....	12
4.3.1.Définition du reporting	12
4.4.La gestion budgétaire	13
4.4.1.La définition de la gestion budgétaire	13
4.4.2.Les phases de la gestion budgétaire	13
Section 2 : définition du budget et de la gestion budgétaire	15
1. Qu'est ce qu'un budget ?.....	15
2. Quelles sont les fonctions du budget ?.....	16
2.1. Le budget comme Un outil d'anticipation au service de la stratégie	16
2.2. Le budget comme un instrument de contrôle de gestion	16
2.3. Le budget comme un outil de coordination et de communication	17
2.4. Le budget comme instrument de motivation et gestion de conflit.....	17

2.5.	Le budget comme un outil d'amélioration des performance.....	17
3.	Qu'est ce que la gestion budgétaire et en quoi est-elle utile ?.....	18
3.1.	Définition	18
3.2.	Intérêt de la gestion budgétaire	19
3.3.	Les principes de base du système budgétaire	20
Section 03 : le processus budgétaire		21
1.	Identification des centres de responsabilités	21
2.	La procédure budgétaire	23
2.1.	La planification budgétaire	23
2.1.1	Le plan stratégique	23
2.1.2.	Le plan opérationnel	24
2.1.3.	Le Plan d'action	24
2.2.	L'élaboration budgétaire	25
2.2.1.	Les Méthodes d'élaboration	25
2.2.1.1	La méthode ascendante	25
2.2.1.2	La méthode descendante	25
2.2.1.3	La méthode du «va-et-vient»	26
2.2.2.	Les étapes d'élaboration	26
2.2.3.	Le calendrier budgétaire	29
2.3.	L'exécution budgétaire.....	29
2.3.1	La procédure d'exécution	30
2.4.	Le Contrôle budgétaire	30
Section 04 : typologie des budgets et techniques d'élaboration budgétaire		31
1.	Les budgets opérationnels	31
1.1.	Le budget des ventes	31
1.2.	Le budget de production	32
1.3.	Budget des approvisionnements	32
1.4.	Le Budget des charges	33
2.	Les Budget des investissements	33
3.	Les budgets de synthèse	34
4.	Hierarchie budgétaire.....	36
Chapitre deuxième : le contrôle budgétaire et l'analyse de l'information		
Section 01 : concept de contrôle budgétaire		40
1.	Définition et objectifs du contrôle budgétaire	40
1.1.	Définition	40
1.2.	Les objectifs du contrôle budgétaire	41
2.	Les fonctions du contrôle budgétaire	42
2.1.	Fonction de contrôle	43
2.2.	Fonction de régulation	43

3.	Conditions d'efficacité du contrôle budgétaire	43
4.	Les étapes du contrôle budgétaire	46
4.1.	Le contrôle avant l'action ou contrôle a priori	46
4.2.	Le contrôle pendant l'action ou contrôle concomitant.....	46
4.3.	Le contrôle après l'action ou contrôle a posteriori	46
Section 2 : Les instruments du contrôle budgétaire.....		48
1.	Le tableau de bord budgétaire	48
1.1.	Les types d'indicateurs contenus dans le	48
2.	Les rapports du contrôle	51
3.	Les réunions de suivi budgétaire	51
4.	L'outil informatique.....	52
5.	Le contrôle interne	52
Section 03 : Constatation des écarts budgétaires		53
1.	Qu'est-ce qu'un écart ?	53
2.	La procédure de constatation des écarts	54
2.1.	Contrôle budgétaire permanent ou périodique	54
2.1.1.	Un contrôle permanent	54
2.1.2.	Un contrôle périodique	54
3.	Les différents types d'écarts	55
4.	Les Caractéristiques d'un écart pertinent	56
4.1.	Moment de saisie des valeurs réalisables	58
Section 4 : analyse des écarts et actions correctives		58
1.	L'analyse des écarts	58
1.1.	Gestion et interprétation des écarts	59
1.2.	Les principes de détermination des écarts significatifs	59
1.2.1	Contrôle par exception	59
1.2.2	Contrôle flexible	61
1.2.3	Horizon de référence de l'analyse	61
1.3.	La recherche des causes des écarts budgétaires	62
1.4.	Interprétation des écarts	63
2.	La mise en œuvre des actions correctives	63
2.1.	Nature de l'action corrective	64
2.2.	Caractéristiques d'une bonne action corrective	65
2.2.1.	La rapidité	65
2.2.2.	L'adaptation	65
Chapitre troisième : La gestion budgétaire au sein d'Algérie Télécom		
Section 01 : Présentation générale d'Algérie Télécom.....		70
1.	Création :.....	70
2.	Activités d'Algérie Télécom :.....	70

3. Missions et objectifs d'Algérie Télécom :	70
3.1. Les missions :	70
3.2. Les objectifs :	71
4. Organisation du Groupe :	71
4.1. Présentation de la (DOT):	72
4.2. Les principales missions et responsabilités de la DOT :	73
4.3. La structure organique de la DOT :	73
4.4. Description des différents départements :	74
Section 02 : Exposé de la pratique de la gestion budgétaire au sein d'Algérie Télécom	77
1. Identification des centres de responsabilité :	77
2. Les composants du budget :	77
2.1. Budget de fonctionnement	77
2.2. Budget d'investissement	77
3. Le processus d'élaboration budgétaire d'Algérie télécom :	77
3.1. La phase d'élaboration des budgets :	78
3.1.1. Le calendrier budgétaire :	81
3.2. La phase de suivi de l'exécution budgétaire:	82
3.2.1. La dépense est budgétisée	82
3.2.2. La dépense n'est pas budgétisée	82
3.3. La phase de contrôle budgétaire	83
Section 03 : Diagnostic de la gestion budgétaire d'Algérie Télécom	84
1. Présentation des résultats de l'enquête	84
2. Analyse des résultats	87
2.1. La planification budgétaire	87
2.2. L'élaboration du budget	87
2.3. L'exécution et le suivi du budget	88
2.4. Le Contrôle du budget	88
3. Forces et faiblesses du système budgétaire d'Algérie Télécom :	89
3.1. Les Forces	89
3.2. Les Faiblesses	91
Section 04 : recommandations	95
1. Au niveau de l'élaboration	95
2. Au niveau de l'exécution	96
3. Au niveau du contrôle budgétaire	97
4. Conditions de succès de la gestion budgétaire	98
Conclusion générale.....	101

Bibliographie

Annexes

