

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

Spécialité : Audit et contrôle de gestion

Thème :

**Optimisation des processus budgétaires :
vers une gestion agile des performances de
l'entreprise**

Cas : SARPI SPA

Présenté par :

Mr. MARSIS Mohamed Fatehi

Encadré par :

Mme. BOUDOUR Nasrine

Professeur

Année universitaire

2024 / 2025

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

Spécialité : Audit et contrôle de gestion

Thème :

**Optimisation des processus budgétaires :
vers une gestion agile des performances de
l'entreprise**

Cas : SARPI SPA

Présenté par :

Mr.MARSIS Mohamed Fatehi

Encadré par :

Mme.BOUDOUR Nasrine

Professeur

Année universitaire

2024 / 2025

Remerciements.

Je remercie Allah, dans les premières et les dernières choses, pour m'avoir accordé sa grâce afin de poursuivre mon parcours universitaire et d'achever mon mémoire de fin d'étude en bonne santé et avec bien-être.

Je tiens à remercier chaleureusement l'entreprise d'accueil, SARPI SPA, et plus particulièrement le service DSPE,. J'exprime toute ma gratitude à Mr. BENMESBAH Malek, mon encadrant au sein de l'entreprise, pour sa confiance, et l'accès aux documents nécessaires à la réalisation de ce travail académique.

Je remercie également Mme BOUDOUR Nesrine, ma promotrice universitaire, pour ses conseils, et ses orientations

Enfin, je souhaite adresser un grand remerciement à ma famille pour son soutien inconditionnel, mes amis et toutes les personnes qui, de près ou de loin, ont contribué à la réalisation de ce travail.

Dédicace

*Je dédie ce travail à mes parents, pour leur soutien indéfectible tout
au long de mon parcours et leurs sacrifices*

*Au membre de ma famille, mes frères ,Redouane , Malik, Yanis et ma
sœur*

*A tous mes amis et aux personnes qui m'ont encouragée et aidée tout
au long de mes études*

Liste des abréviations.

ABC : Activity based costing

BBZ : Budget base zero

BBA : Budget à base d'activité

BF : Budget flexible

CA : Chiffre d'affaire

CF : Coût fixe

CG : Contrôle de gestion

CR : Centre de responsabilité

CV : Coût variable

DC : Directeur général (corrigé depuis DG)

DCM : Direction commerciale et marketing

DCO : Direction construction

DEN : Direction engineering

DF : Direction des finances

DIT : Direction technologies de l'information

DPJ : Direction des projets

DQHSE : Direction qualité, santé, sécurité et environnement

DPS : Direction procurement et services

DSPE : Direction stratégie, planification et économie

KPI : Key performance indicator

MC : Marge sur coût fixe (corrigé depuis MCF pour cohérence, voir remarque plus bas)

MCS : Management contrôle système

MCV : Marge sur coût variable

MO : Main d'œuvre

PDG : Président directeur général

UO : Unité opérationnelle

Liste des tableaux :

Tableau 1 : Modèle type de document budgétaire	41
Tableau 2 : Pré-budget , objectifs de moyens N+1 hors investissement	42
Tableau 3 : Demande de moyens sur projets de développement N+1	42
Tableau 4 : la différence entre le rolling forecast et le budget variable	55
Tableau 5 : Types de projets à chaque secteur d'intervention	70
Tableau 6 : Format des information documentée	75
Tableau 7 : Résumé des processus de gestion	76
Tableau 8 : responsabilités hiérarchiques en termes de processus budgétaire	85
Tableau 9 : synthèse des projets en EPC pour l'année 2024	90
Tableau 10 : CA et charges d'exploitation prévisionnel des projets industriel pour 1er semestre	91
Tableau 11 : CA et charges d'exploitation pour le deuxième semestre de l'année 2024	93
Tableau 12 : liste d'équipement prévisionnel de 2024	97
Tableau 13 : Analyse des écarts sur le CA trimestre 01 pour les trois activités	99
Tableau 14 : Analyse des écarts sur le CA du trimestre 02 pour les trois activités	99
Tableau 15 : Analyse des écarts sur CA, charges d'exploitation et le résultat	99
Tableau 16 : nouvelles prévision CA, Charges d'exploitation, résultat pour le semestre 02	100
Tableau 17 : Analyse d'écarts du semestre 02 pour les premiers prévisions.....	102
Tableau 18 : Analyse d'écart pour les nouvelles prévision « reforecast » du semestre 02	102
Tableau 19 : Analyse d'écarts entre prévisions et réalisation pour les investissements.....	103
Tableau 20 : Analyse comparative entre les écarts des réalisation du semestre 02 avec les 1 ^{er} prévision et avec les changements « reforecast ».....	108
Tableau 21 : Comparaison entre les prévisions des dirigeants sur l'évolution des écarts en pourcentage (CA, charges d'exploitation, résultat) après le reforecast et les évolutions réel	110

Liste des Figures

Figure 1 : Le contrôle de gestion en quatre étapes.	6
Figure 2 : Évolution de champ d'action du CG..	11
Figure 3 : Les acteurs du processus de contrôle de gestion	20
Figure 4 : Le rôle de la comptabilité analytique.	31
Figure 5 : Les charges et leurs imputations.	32
Figure 6 : les Cinq Phases du processus budgétaire.	45
Figure 7 : Ensemble des analyses d'écarts	47
Figure 8 : Répartition des charges d'exploitations	96

Liste des graphiques

Graphique 1 : CA prévisionnel 2024 pour l'activité engineering.....	94
Graphique 2 : CA prévisionnel de l'activité procurement 2024.....	94
Graphique 3 : CA prévue de 2024 pour l'activité construction.....	95
Graphique 4 : diagramme comparative entre écarts des premières prévisions et écarts des nouvelles prévisions « reforecast »	109
Graphique 5 : Diagramme comparatif entre les objectifs de réduction des écarts et les valeurs réelles concernant le chiffre d'affaires, les charges d'exploitation et le résultat global.....	111

Sommaire

Introduction générale.....	1
Chapitre 01 : Concepts théoriques du contrôle de gestion et de la gestion budgétaire.....	5
Section 01 : Généralités sur le contrôle de gestion.....	5
Section 02 : La gestion budgétaire et la démarche budgétaire.....	23
Section 03 : La gestion budgétaire agile et la performance de l'entreprise.....	52
Chapitre 02 : Étude de cas sur les processus et la gestion budgétaire chez SARPI.....	67
Section 01 : Présentation générale de l'entreprise accueillante.....	67
Section 02 : Processus budgétaire appliqué dans SARPI SPA et la démarche	
Rolling Forecast.....	77
Section 03 : Diagnostique processus , analyse des résultats et recommandations.....	103
Conclusion générale.....	114

Résumé :

Ce mémoire s'intéresse à la gestion budgétaire agile, une approche moderne qui permet aux organisations de gagner en réactivité dans un environnement en constante évolution. Contrairement aux méthodes budgétaires traditionnelles, souvent figées dans le temps.

L'objectif principal de cette étude est d'analyser l'apport de la gestion budgétaire agile, notamment à travers la méthode du Rolling Forecast, dans l'amélioration de la performance et de la prise de décision en entreprise. Il s'agit également de diagnostiquer les limites du processus budgétaire actuel afin de proposer des axes d'optimisation dans un contexte économique dynamique.

Pour atteindre ces objectifs, une méthodologie qualitative a été adoptée, basée sur la conduite d'entretiens libres avec des managers de l'entreprise SARPI SPA.. Une analyse documentaire et analytique a également été réalisée pour évaluer l'impact de l'approche Rolling Forecast sur les écarts budgétaires et la performance de l'entreprise.

L'étude de cas porte sur SARPI SPA, une entreprise industrielle, dans laquelle le processus budgétaire a été examiné en profondeur. L'analyse a mis en évidence plusieurs points d'amélioration liés à la planification budgétaire, à la collaboration interservices et à la réactivité face aux changements.

Les principaux résultats montrent que l'intégration d'outils agiles, , permet non seulement une meilleure allocation des ressources, mais aussi une réduction des écarts budgétaires et une amélioration de la performance globale. Le diagnostic réalisé a permis de formuler des recommandations concrètes pour optimiser le processus budgétaire et renforcer sa pertinence dans un environnement en constante mutation.

Mots clés :

Contrôle de gestion , Gestion budgétaire , Gestion agile ,Flexibilité .

ملخص :

يهتم هذا البحث بإدارة الميزانية الرشيقة، وهي مقارنة حديثة تمكّن المؤسسات من تعزيز قدرتها على التفاعل في بيئة دائمة التغير. وتختلف هذه الطريقة عن الأساليب التقليدية في إعداد الميزانية، التي غالبًا ما تكون جامدة وثابتة في الزمن.

الهدف الرئيسي من هذه الدراسة هو تحليل مساهمة إدارة الميزانية الرشيقة، وخصوصًا من خلال منهج التنبؤ المالي المتجدد، في تحسين الأداء وتعزيز فعالية اتخاذ القرار داخل المؤسسة. كما تهدف الدراسة إلى تشخيص حدود عملية إعداد الميزانية الحالية بهدف اقتراح محاور للتحسين في سياق اقتصادي ديناميكي.

من أجل تحقيق هذه الأهداف، تم اعتماد منهجية نوعية، تعتمد على إجراء مقابلات حرة مع مدراء شركة صاربي ش.ذ.أ. كما تم إجراء تحليل وثائقي وتحليلي لتقييم تأثير مقارنة التنبؤ المالي المتجدد على الفجوات في الميزانية وأداء المؤسسة.

تتناول دراسة الحالة شركة صاربي ش.ذ.أ، وهي شركة صناعية، حيث تم فحص عملية إعداد الميزانية بشكل معمق. وقد أبرز التحليل عدة نقاط للتحسين تتعلق بالتخطيط المالي، والتعاون بين الأقسام، وسرعة التفاعل مع التغييرات.

وتُظهر النتائج الرئيسية أن دمج الأدوات الرشيقة لا يساهم فقط في تحسين تخصيص الموارد، بل أيضًا في تقليص الفجوات بين الميزانية والواقع، وتعزيز الأداء العام. وقد مكن التشخيص من صياغة توصيات ملموسة لتحسين عملية إعداد الميزانية وجعلها أكثر ملاءمة لبيئة دائمة التغير.

الكلمات المفتاحية :

الرقابة الإدارية أو الرقابة على التسيير , إدارة الميزانية , الإدارة المرنة , المرونة.

Introduction générale

Dans un contexte économique marqué par la complexité, la concurrence accrue et la recherche permanente de performance, les organisations, qu'elles soient publiques ou privées doivent mettre en place des outils leur permettant d'optimiser l'utilisation de leurs ressources tout en assurant la réalisation de leurs objectifs stratégiques. C'est dans ce cadre que s'inscrit le contrôle de gestion, une discipline clé du management qui vise à accompagner la prise de décision, piloter la performance et assurer la cohérence entre les actions opérationnelles et la stratégie de l'entreprise.

Le contrôle de gestion ne se limite pas à la production de tableaux de bord ou au suivi budgétaire. Il représente un véritable système d'information et de pilotage, reposant sur l'analyse des écarts, l'évaluation des performances et la proposition de plans d'action correctifs. De plus, il joue un rôle central dans la coordination des différents services et dans la responsabilisation des acteurs internes.

Parmi les outils majeurs du contrôle de gestion, la gestion budgétaire est traditionnellement considérée comme un levier essentiel. Elle permet de planifier, coordonner et contrôler les activités de l'entreprise à travers l'élaboration d'un budget prévisionnel. Ce dernier joue un rôle central dans la fixation des objectifs, l'allocation des ressources et l'évaluation de la performance.

Cependant, dans un environnement devenu plus incertain et instable, ce modèle budgétaire classique montre ses limites. Sa rigidité, le temps qu'il exige pour sa mise en place, ainsi que son manque de réactivité face aux événements imprévus, en font un outil parfois inadapté aux réalités actuelles des entreprises.

Face à ces constats, de nouvelles approches émergent comme le « beyond budgeting et le rolling forecast », notamment celles fondées sur des principes d'agilité, d'adaptabilité et de pilotage en continu. Ces approches visent à réinventer le processus budgétaire pour le rendre plus dynamique et aligné sur les besoins opérationnels réels. D'où l'intérêt croissant pour des concepts tels que la gestion budgétaire agile, qui se veut plus flexible, collaborative et réactive.

Introduction générale

Ce mémoire s'inscrit dans cette dynamique d'évolution. Il porte sur l'optimisation des processus budgétaires : vers une gestion agile de la performance de l'entreprise. Il a pour objectif d'analyser les pratiques budgétaires actuelles, d'identifier leurs limites et d'explorer des approches innovantes favorisant une meilleure adaptation aux besoins réels de l'entreprise.

D'où on va commencer par poser la problématique suivantes :

Dans quelle mesure l'intégration des approches budgétaires agiles impacte-t-elle les performances financières et améliore-t-elle l'agilité des organisations ?

Sur la base de notre problématique, plusieurs questions secondaires émergent, notamment :

1. Comment augmenter la précisions des prévisions budgétaires ?
2. Comment réduire les écarts budgétaire et augmenter la flexibilité dans la gestion budgétaire ?
3. Comment renforcer l'efficacité de la prise de décision dans la gestion budgétaire ?

Nous allons ensuite formuler les hypothèses de recherche afin de les tester et d'évaluer leur validité à travers notre étude pratique :

1. L'intégration de la démarche top-down et l'exploitation des données budgétaires historiques contribuent à renforcer la fiabilité des pré-budgets.
2. L'adoption de méthode « rolling forecast » permet de réduire les écarts budgétaires en s'adaptant aux changements fréquents de l'environnement.
3. l'analyse et la justification des écarts budgétaires favorisent une meilleure prise de décision.

La méthodologie de ce mémoire repose sur une approche à la fois théorique et pratique. Dans un premier temps, la partie théorique s'est appuyée sur une revue de littérature approfondie, mobilisant des ouvrages spécialisés ainsi que des articles scientifiques relatifs au contrôle de gestion, à la gestion budgétaire. Afin de collecter des informations sur les pratiques budgétaires en vigueur dans l'entreprise, j'ai appuyé sur une démarche qualitative en faisant des entretien libre avec les responsables concernés. sur les documents interne fournis ,et les observations Par ailleurs, une analyse de données a été faite pour évaluer l'application de la méthode du « rolling forecast » .

Introduction générale

Afin de répondre à la problématique ainsi qu'aux questions posées, ce mémoire débutera par une première partie consacrée au cadre théorique. Celle-ci abordera dans un premier temps le contrôle de gestion, puis la gestion budgétaire, en s'attardant sur sa démarche ainsi que sur ses limites. Nous analyserons ensuite les concepts qui permettent de rendre la gestion budgétaire plus agile et flexible, tout en soulignant leur contribution à la performance de l'entreprise.

La seconde partie du mémoire sera dédiée à l'étude pratique. Elle commencera par une présentation de l'entreprise qui m'a accueilli en stage qui est SARPI SPA ainsi de présenter en détaille la méthodologie de recherche adoptée. La section suivante décrira le processus budgétaire actuellement en place, ainsi que l'exercice budgétaire mené dans le cadre de ce stage, en appliquant la méthode du « rolling forecast ». Enfin, la dernière section proposera une analyse des résultats obtenus à travers cette étude.

Chapitre 01 :

*Concepts théorique du contrôle de gestion
et de la gestion budgétaire*

Chapitre 01 : Concepts théorique du contrôle de gestion et de la gestion budgétaire

Le contrôle de gestion est une fonction essentielle dans l'univers des entreprises, qu'elles soient publiques ou privées. Depuis son émergence au début du XX^{ème} siècle, il a évolué pour répondre aux défis croissants de la gestion moderne. Aujourd'hui, il joue un rôle important dans l'optimisation des ressources, la planification stratégique et l'évaluation des performances. Mais qu'est-ce que le contrôle de gestion exactement ? Comment s'est-il développé au fil du temps ? Quels sont ses objectifs et ses principes fondamentaux ?

Nous allons d'abord examiner les concepts de base du contrôle de gestion, en abordant ses définitions dans les secteurs public et privé, son historique, ses objectifs et ses typologies. Ensuite, nous nous pencherons sur les procédures internes et leur impact sur l'efficacité du contrôle de gestion, ainsi que sur les enjeux liés à la digitalisation. La gestion budgétaire sera également étudiée en profondeur, avec ses principes et ses caractéristiques. Enfin, nous détaillerons la démarche budgétaire, en présentant ses outils clés et ses processus essentiels.

Ce chapitre vise à offrir une compréhension de la gestion budgétaire, en mettant en lumière ses aspects théoriques et pratiques. donc de fournir un cadre de référence pour les professionnels et les chercheurs souhaitant mieux appréhender les complexités de cette fonction dans le monde des affaires.

Section 01 : Généralités sur le contrôle de gestion :

1 Généralité sur le contrôle de gestion :

Le contrôle de gestion peut être considéré comme un processus cyclique, une « boucle » qui implique un enrichissement et un apprentissage continu. En réalité, il s'agit d'un cycle composé de quatre étapes fondamentales.

Plusieurs auteurs ont contribué à la définition du contrôle de gestion, chacun apportant une perspective spécifique. R. Anthony¹, en 1965, présente le contrôle de gestion comme le processus par lequel les managers s'assurent que les ressources sont obtenues et utilisées avec

¹ R. Anthony, Planning and Control Systems: a Framework for Analysis, Harvard University, 1965

Chapitre 01 : Généralités sur le contrôle de gestion et la gestion budgétaire

efficacité (par rapport aux objectifs) et efficience (par rapport aux moyens employés) pour réaliser les objectifs poursuivis par l'organisation et définis par ses dirigeants.

Hofstede² (1978) introduit une dimension sociale au contrôle de gestion, le considérant comme un processus social dans un système social ou sociotechnique. Cette perspective reconnaît l'importance des interactions humaines et du contexte social dans les mécanismes de contrôle.

Merchant³ (1985) définit le contrôle comme le processus systématique par lequel les managers régulent les activités de l'organisation afin de les rendre conformes aux attentes établies dans les plans et les aider à atteindre tous les standards (normes) prédéterminés de performance. Ici, l'accent est mis sur la régulation des activités et la conformité aux plans et standards de performance.

En 1988, Anthony a fait évoluer sa définition initiale⁴. Il présente alors le contrôle de gestion comme le processus par lequel les managers influencent les autres membres de l'organisation pour mettre en œuvre les stratégies de l'organisation.

H. Bouquin⁵ (1998) soutient que le contrôle de gestion aide les managers à comprendre l'avenir et à agir en conséquence ; il aide également les managers à orienter, sinon à maîtriser, les actions de leurs collaborateurs et partenaires, y compris, dans les grandes structures, de ceux qu'ils ne peuvent côtoyer directement.

R. Simons⁶, en 1995, présente le contrôle de gestion comme l'ensemble des processus et des procédures fondés sur l'information que les managers utilisent pour maintenir ou modifier certaines configurations des activités de l'organisation.

Dans le cadre de notre mémoire , nous utiliserons la définition classique de 1965. Cependant, il est crucial de distinguer le contrôle de gestion dans le secteur privé, et dans le secteur public.

Figure 1 : Le contrôle de gestion en quatre étapes.

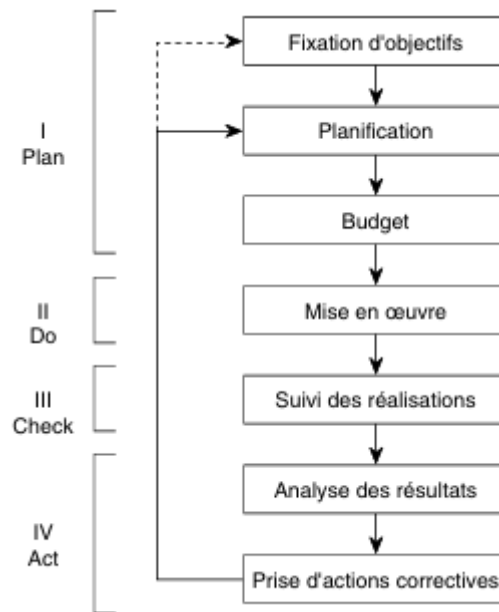
² Hofstede, G. (1978). "*The poverty of management control philosophy*". Academy of Management Review 3. 450-461.

³ Merchant, K. A. (1985). "*Control in Business Organizations*." Pitman Publishing.

⁴ R.N. Anthony, "*Management Control Function*", Harvard Business School Press, 1988.

⁵ H. Bouquin, « *Le contrôle de gestion : contrôle de gestion, contrôle d'entreprise* », PUF, 1998 (7e éd. 2006).

⁶ R. Simons, "*Levers of Control: How Managers Use Innovative Control Systems to Drive Strategic Renewal*", Harvard Business School Press, 1995.



Source : Löning, H., & Malleret, V. (2008). *Le contrôle de gestion : Organisation, outils et pratiques* (3e éd.). Dunod.p03.

Commentaire :

La figure illustre le processus de gestion budgétaire selon le cycle PDCA (Plan – Do – Check – Act), largement utilisé dans les démarches d’amélioration continue. Ce cycle débute par la phase Plan, qui comprend la fixation des objectifs, la planification des actions à entreprendre et l’élaboration du budget correspondant. Une fois le plan établi, on passe à la phase Do, où les actions budgétées sont mises en œuvre sur le terrain.

Ensuite, dans la phase Check, l'entreprise procède au suivi des réalisations afin de comparer les résultats obtenus aux prévisions. Cette comparaison permet une analyse des écarts et de la performance.

Enfin, la phase Act consiste en la prise d'actions correctives destinées à ajuster le processus si des écarts ou des dysfonctionnements sont identifiés. Le schéma met également en évidence le caractère itératif de cette démarche, grâce à des boucles de rétroaction qui permettent de réviser en continu les objectifs et les budgets. Ainsi, ce modèle favorise une gestion budgétaire souple, réactive et alignée avec les principes de l'agilité organisationnelle.

Chapitre 01 : Généralités sur le contrôle de gestion et la gestion budgétaire

1.1 Dans le secteur public :

Le contrôle de gestion dans le secteur public est un mécanisme essentiel pour améliorer la performance et l'efficacité des organisations publiques. Il s'agit d'un système de pilotage qui vise à optimiser la relation entre les ressources engagées et les résultats obtenus, en s'appuyant sur une stratégie préalablement définie.

Dans ce contexte, le contrôle de gestion permet aux gestionnaires publics de prendre des décisions éclairées grâce à la collecte et l'analyse d'informations fiables sur les coûts, les activités et les résultats. Il contribue également à renforcer l'autonomie et la responsabilité des gestionnaires en les engageant sur des objectifs clairement définis, tout en favorisant une gestion transparente et efficace des activités publiques. Les outils comme le Budget Opérationnel de Programme (BOP) et le Rapport Annuel de Performance (RAP) sont souvent utilisés pour soutenir cette démarche.

1.2 Dans le secteur privé :

Dans le secteur privé, le contrôle de gestion est principalement axé sur l'amélioration de la compétitivité et de la rentabilité de l'entreprise. Il s'agit d'un processus intégré qui utilise des outils de calcul, d'analyse et d'appui à la prise de décision pour piloter les activités en fonction des objectifs stratégiques fixés.

Le contrôle de gestion dans les entreprises privées vise à optimiser les moyens mis en œuvre pour atteindre les résultats escomptés, en analysant régulièrement les écarts entre les réalisations et les prévisions pour ajuster les stratégies en conséquence. Cela permet aux entreprises de se démarquer sur le marché en renforçant leur efficacité opérationnelle et financière, tout en favorisant une gestion décentralisée et motivante. Les entreprises privées utilisent souvent des indicateurs de performance clés (KPI) et des tableaux de bord pour évaluer et améliorer leur performance continue.

2 Historique et développement du contrôle de gestion

2.1 Le début du 20e siècle :

Le contrôle de gestion trouve sa naissance au début du XXème siècle, émergeant des travaux anglo-saxons sur le management control avec l'apparition de la structure divisionnelle des

Chapitre 01 : Généralités sur le contrôle de gestion et la gestion budgétaire

entreprises. En France, cette période est marquée par l'introduction des premiers tableaux de bords, dits à la française, dans les années 30⁷

2.2 Les années 50 et 60 :

Il faut attendre les années 50 et 60 pour que le contrôle de gestion prenne véritablement sa place dans les entreprises d'un point de vue ontologique et téléologique, notamment avec l'influence du courant comportementaliste qui offrait une vision moins mécaniste de l'organisation.

Durant les années 60, le contrôle de gestion n'a cessé d'évoluer, notamment sous l'impulsion des travaux d'ANTHONY (1965), de SLOAN (1966) et de CHANDLER (1967). Il est alors perçu, sous un angle instrumental et technologique, comme un ensemble d'actions mises en œuvre par les managers dans un but commun déterminé. Le cadre comptable constitue sa fondation et le reporting sa fonction principale. Dès cette époque, le contrôle de gestion est déjà considéré comme une aide à la décision pour les managers afin qu'ils puissent « faire ce qu'il faut (l'efficacité) » et le « faire bien (l'efficience) », deux objectifs historiques du contrôle de gestion⁸

2.3 Les années 70 et 80 :

Les années 70 et 80 marquent une évolution vers un contrôle de gestion organisationnel avec un objectif de déploiement de la stratégie⁹, Bouquin¹⁰ met en avant deux objectifs importants du contrôle : la qualité du système décisionnel et l'évaluation de la performance, justifiant sa place entre le contrôle opérationnel et la planification stratégique au sein des entreprises. La figure 1, selon le modèle d'ANTHONY (1988), illustre cette position.

2.4 Les années 90 :

Dans les années 90, la question du déploiement de la stratégie n'a cessé d'alimenter les recherches en contrôle de gestion, avec notamment l'apparition du tableau de bord stratégique (Balanced Scorecard) de KAPLAN et NORTON (1992)¹¹ structuré autour de quatre axes

⁷ Touicher, O., & El Idrissi Riou, S. (2024). « Genèse et évolution du contrôle de gestion : une analyse historique et contextuelle ». African Scientific Journal, 03(26), 0513–0531. doi: 10.5281/zenodo.13938843

⁸ Idem

⁹ Anthony, R. N. (1988). *“The Management Control Function”*. Harvard Business School Press.

¹⁰ Bouquin, H. (1989). *“Le contrôle de gestion”*. Presses Universitaires de France.

¹¹ Kaplan, R. S., & Norton, D. P. (1992). *“The Balanced Scorecard—Measures That Drive Performance”*. Harvard Business Review, 70(1), 71–79.

Chapitre 01 : Généralités sur le contrôle de gestion et la gestion budgétaire

(innovation et apprentissage organisationnel, processus internes, client et financier) dans une relation de cause à effet puis d'effet à effet.

On assiste également au développement du contrôle organisationnel de SIMONS (1995)¹² avec ses quatre systèmes : les systèmes de croyance formels et informels, les systèmes de délimitation, le système de contrôle diagnostic et le système de contrôle interactif.

Ces deux outils sont fondés sur des démarches top-down et bottom-up. On observe une confirmation progressive d'une finalité organisationnelle et stratégique du contrôle de gestion, dépassant la simple finalité comptable et économique, comme le souligne la définition de BURLAUD et SIMON (1997) : « le contrôle de gestion est un système de régulation des comportements de l'homme »¹³ Dès cette même époque, LORINO (1995)¹⁴ comme JOHNSON (1992)¹⁵ ont relevé l'importance de l'autonomie des acteurs, tant cognitive que politique, dans l'amélioration des performances, face aux modèles universalistes.

2.5 Les années 2000

À partir des années 2000, face aux critiques sur son caractère trop instrumental, le contrôle de gestion a tenté d'effacer son image coercitive pour devenir plus compréhensif (FERREIRA & OTLEY, 2005 ; 2009) en s'appuyant sur le modèle de SIMONS (1995). Il est devenu davantage transactionnel et relationnel, construit à partir de modèles de rationalité instrumentale et communicative (BROADBENT & LAUGHLIN, 2009). Le contrôle de gestion a également cherché à s'adapter à des contextes et secteurs d'activités spécifiques comme la banque et la santé, avec l'exemple de la création du PMSI et du T2A dans le secteur de la santé.

2.6 Depuis les années 2010 :

Les années 2010 ont vu l'émergence de nouvelles formes de contrôle de gestion, notamment le contrôle de gestion environnemental (ANTHEAUME, 2004, 2007, 2013) visant à évaluer l'impact écologique des entreprises à travers l'analyse du cycle de vie et le calcul des coûts externes, le rendant plus exploratoire et potentiellement stimulant l'innovation. Le contrôle de gestion s'est également intéressé à l'immatériel (CAPPELLETTI, 2012) et au pilotage de la

¹² Simons, R. (1995). *“Levers of Control: How Managers Use Innovative Control Systems to Drive Strategic Renewal”*. Harvard Business School Press.

¹³ BURLAUD, A., & SIMON, C. J. (1997). *« Le contrôle de gestion »*. La Découverte.

¹⁴ Lorino, P. (1995) *« Comptes et récits de la performance »*. Paris : Editions d'Organisation.

¹⁵ Johnson, H.T. (1992) *Relevance regained: From Top down Control to Bottom up Empowerment*. The Free Press, New York.

Chapitre 01 : Généralités sur le contrôle de gestion et la gestion budgétaire

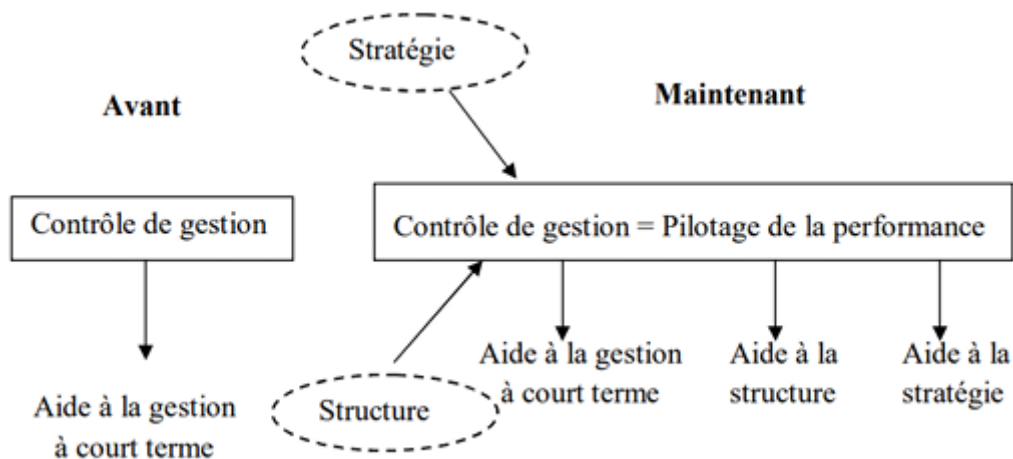
performance du capital humain en s'appuyant sur le modèle d'analyse socio-économique (SAVALL & ZARDET, 1987 - 2011). Avec MEYSSONNIER (2012), le contrôle de gestion s'est imprégné des approches marketing pour assurer l'alignement de l'organisation sur les objectifs du Business Model, en utilisant le Balanced Scorecard comme outil de pilotage et soulignant la dimension créatrice de valeur du contrôle de gestion (PENDARIES, 2011, 2014).

2.7 Actuellement :

Aujourd'hui, le contrôle de gestion est souvent accusé d'être un outil d'instrumentalisation, utilisé dans les secteurs privé et public, notamment pour des fins politiques. Cela se traduit par une utilisation des informations produites à des fins de communication externe plutôt qu'interne, comme observé dans le secteur public français où les élus détournent ces systèmes pour leur propre communication (Fabre, 2014). Malgré cela, la gestion de la performance reste l'objectif principal du contrôle de gestion, associée aux notions de cohérence et de pertinence (Capet, Causse & Meunier, 1996 ; Bessire, 1999 ; Bescos et al., 1993). Cependant, la cohérence ne signifie pas nécessairement cohésion, et un manque de cohésion peut nuire à la cohérence (Boisvert & Caron, 2014).

Un constat préoccupant est le détachement progressif du contrôle de gestion des managers opérationnels, alors qu'un rapprochement serait souhaitable. De plus, l'automatisation croissante des systèmes de pilotage, grâce aux progrès informatiques, contraste avec la légitimité du contrôle de gestion, qui repose sur l'interaction humaine (Eggrickx, 2014). Un paradoxe majeur réside dans le fait que le contrôle de gestion tend aujourd'hui à oublier son essence même : la gestion de l'incertitude et de la complexité (Bouquin, 2007). En effet, les pratiques actuelles visant à réduire excessivement l'incertitude et la complexité risquent de supprimer ce qui justifie l'existence du contrôle de gestion (Eggrickx, 2014). Il devrait donc se concentrer davantage sur la modélisation de la complexité et la gestion de l'incertitude pour rester pertinent (Morin & Le Moigne, 2004).

Figure 2 : Évolution de champ d'action du CG..



Source : Alazard C. & Separi S. (2001), Contrôle de gestion : manuel & applications, DUNOD, Paris, (4ème édi, P77).

Commentaire :

La figure met en évidence l'évolution du contrôle de gestion vers une approche plus globale de pilotage de la performance. Autrefois, le contrôle de gestion avait pour finalité principale de fournir une aide à la gestion à court terme, en se concentrant essentiellement sur le suivi des écarts et la maîtrise des coûts, souvent déconnecté des dimensions structurelles et stratégiques de l'organisation. Aujourd'hui, cette fonction a connu une transformation significative. Elle est désormais intégrée au cœur du processus décisionnel et contribue non seulement à la gestion opérationnelle, mais aussi à la structuration de l'organisation et au soutien de la stratégie.

3 Les objectifs du contrôle de gestion :

Le contrôle de gestion répond à plusieurs objectifs stratégiques et organisationnels au sein de l'entreprise, ci-après quelques-unes de ses finalités¹⁶ :

- **Aide au pilotage stratégique et opérationnel de l'entreprise :**

- Le contrôle de gestion utilise le système budgétaire comme un outil clé de pilotage. L'élaboration de budgets pour les ventes, les approvisionnements, la production, les

¹⁶ Augé, B., & Naro, G. (2011). Mini Manuel de Contrôle de Gestion. Dunod.

Chapitre 01 : Généralités sur le contrôle de gestion et la gestion budgétaire

investissements, la trésorerie et les fonctions générales permet de traduire les objectifs stratégiques en plans opérationnels chiffrés. Ces budgets servent de feuille de route et permettent de prévoir les ressources nécessaires et les résultats attendus.

- La comptabilité analytique est un autre dispositif essentiel. Elle permet de calculer les coûts par activité, par produit, par centre de responsabilité, fournissant ainsi des informations détaillées pour la prise de décision et l'évaluation de la performance. En comprenant la structure des coûts, les gestionnaires peuvent identifier les leviers d'action pour améliorer l'efficacité et la rentabilité.
- Le contrôle de gestion s'appuie également sur des tableaux de bord et des systèmes de reporting. Ces outils permettent de suivre les indicateurs de performance clés (KPI), de comparer les réalisations aux prévisions budgétaires (analyse des écarts), et de fournir aux dirigeants une vision synthétique de la performance de l'entreprise et des points nécessitant une attention particulière.
- **Assurer la cohérence entre la stratégie et la mise en œuvre opérationnelle :**
 - Le processus de contrôle de gestion, notamment à travers la planification budgétaire, force la direction à traduire les orientations stratégiques en objectifs opérationnels clairs et mesurables pour chaque centre de responsabilité.
 - L'organisation en centres de responsabilité est un mécanisme clé. En définissant clairement les responsabilités et les objectifs pour chaque centre (coûts, revenus, profits, investissements), le contrôle de gestion s'assure que les actions de chaque partie de l'organisation contribuent à la réalisation des objectifs globaux.
 - Le reporting régulier des performances par rapport aux objectifs et aux budgets permet d'identifier les éventuels décalages entre la stratégie et son exécution, et de prendre des mesures correctives.
- **Optimisation de l'efficacité, de l'efficace et de l'efficacité par rapport aux objectifs :**
 - Le contrôle de gestion met en place des méthodes d'analyse des coûts (coûts standards, coûts préétablis, budget flexible) pour identifier les sources d'inefficace et encourager la maîtrise des coûts.
 - La comparaison des réalisations avec les objectifs budgétaires (analyse des écarts) permet d'évaluer l'efficace des actions menées et d'identifier les bonnes pratiques ou les domaines nécessitant des améliorations.

Chapitre 01 : Généralités sur le contrôle de gestion et la gestion budgétaire

- En mesurant la performance à travers des indicateurs pertinents et en analysant le rapport entre les résultats obtenus et les ressources consommées, le contrôle de gestion contribue à améliorer l'efficacité par rapport aux objectifs.
- **Réduction de l'incertitude et anticipation des risques et opportunités :**
- L'établissement de prévisions budgétaires est un moyen de formaliser les attentes et d'anticiper les évolutions futures. Bien que les prévisions ne soient pas des certitudes, elles permettent de réduire l'incertitude en offrant un cadre de référence pour la prise de décision.
- Le suivi régulier des indicateurs de performance et l'analyse des écarts par rapport aux prévisions peuvent signaler des tendances émergentes, des risques potentiels ou des opportunités à saisir. Un écart défavorable important, par exemple, peut indiquer un risque à adresser rapidement.

4 Les principes fondateurs du contrôle de gestion :

Partant toujours de la définition classique du contrôle de gestion sur laquelle on s'est penché précédemment et restant toujours dans le même cadre. Anthony identifie trois niveaux distincts de contrôle : la planification stratégique, le contrôle de gestion et le management opérationnel, ils les considère comme les principes fondamentaux du contrôle de gestion

- **Planification stratégique**

La planification stratégique est le processus qui permet à l'organisation de définir ses objectifs et la stratégie pour les atteindre. À ce niveau, l'organisation formalise ses missions, ses domaines d'activité stratégiques, ses marchés cibles et les produits ou services qu'elle offre. Cette phase conduit également à l'identification des facteurs clés de succès, tels que les coûts faibles, l'innovation technologique ou la différenciation par l'image de marque.

- **Management opérationnel**

Le management opérationnel concerne l'exercice des différents métiers de l'organisation, comme la logistique, les achats, les ventes, la production et la recherche et développement. Les managers opérationnels disposent d'une certaine autonomie pour atteindre leurs objectifs avec les moyens alloués, mais ils doivent rendre des comptes périodiquement sur l'atteinte de ces objectifs. Par exemple, un directeur commercial régional organise la commercialisation sur sa zone en mettant en œuvre la politique commerciale globale définie par le groupe.

Chapitre 01 : Généralités sur le contrôle de gestion et la gestion budgétaire

- **Contrôle de gestion**

Le contrôle de gestion occupe une position intermédiaire entre la planification stratégique et sa mise en œuvre opérationnelle. Il participe à la déclinaison des objectifs stratégiques en objectifs ciblés par fonction et par niveau de responsabilité. De plus, il contribue au suivi de la performance a posteriori en évaluant l'atteinte des objectifs. Ce suivi peut être réalisé par un contrôleur de gestion ou par le manager opérationnel lui-même. Ainsi, un directeur commercial peut rendre des comptes sur la performance de sa zone à travers des rapports détaillés.

Le contrôle de gestion, à travers ses différentes facettes (système de délégation de responsabilités, d'allocation des ressources et d'évaluation, système d'information), oriente l'action des managers. Il s'inscrit dans un contrôle cybernétique des actions et décisions, articulant les différents horizons temporels de l'organisation selon un cycle de finalisation ou prévision. Ce cycle inclut la définition des objectifs et des indicateurs de performance, le suivi régulier, l'évaluation périodique des réalisations, et la proposition de mesures correctives pour une nouvelle projection vers l'avenir.

Cependant, cette représentation du contrôle de gestion est relativement mécaniste, ignorant l'importance des comportements organisationnels liés aux relations humaines, à l'asymétrie d'information, à l'incertitude et aux rapports de force. Le contrôle est souvent conçu comme un processus descendant lors de la phase de finalisation, où les objectifs et moyens stratégiques sont déclinés en objectifs-moyens opérationnels. Ensuite, le processus devient ascendant lors de la phase de post-évaluation, où le reporting permet de vérifier l'atteinte des objectifs et de proposer des mesures correctives si nécessaire.

Cette approche classique suppose un environnement relativement stable et considère l'organisation comme un système fermé, peu influencé par l'environnement extérieur. Cependant, à partir de la fin des années 1980, une représentation plus dynamique et décloisonnée des niveaux de contrôle a émergé, notamment grâce aux travaux de Simons (1987, 1994, 1995).

5 Les typologies du contrôle de gestion

Le contrôle de gestion se décline en quatre typologies, à savoir :

Chapitre 01 : Généralités sur le contrôle de gestion et la gestion budgétaire

5.1 Le contrôle budgétaire :

Le contrôle budgétaire est une technique administrative cruciale qui permet aux organisations de gérer efficacement leurs ressources financières. Il s'agit d'un processus structuré qui compare systématiquement les réalisations avec les prévisions budgétaires pour garantir l'atteinte des objectifs fixés.

Selon Gómez Rondón (1982), le contrôle budgétaire est un suivi systématique des résultats obtenus par rapport aux prévisions budgétaires pour apporter les ajustements nécessaires en cas d'écarts.

Sheldon (1980) le définit comme une comparaison des résultats budgétaires pour vérifier l'atteinte des objectifs, tandis que Burbano (1989) souligne qu'il contribue à améliorer l'efficacité de l'entreprise en garantissant la fiabilité des données budgétaires.

Le contrôle budgétaire repose sur l'établissement de budgets, de prévisions et de plans d'action. En analysant conjointement les plans d'action, les prévisions et les budgets, on peut distinguer trois niveaux :

- Plans d'action : Projections à long terme (au-delà de 6 ans) qui définissent les objectifs stratégiques.
- Prévisions : Projections à moyen terme (de 2 à 5 ans) basées sur des données historiques et des tendances.
- Budgets : Projections à court terme (généralement un an) qui détaillent l'allocation des ressources.

Dans la pratique, le contrôle budgétaire opère à plusieurs niveaux.

Selon Burbano¹⁷ (1989), il existe trois niveaux principaux : le niveau général (direction générale), le niveau départemental ou fonctionnel, et le niveau opérationnel ou de production. Le niveau général concerne l'évaluation des ventes, la gestion des stocks, l'analyse des coûts et la rentabilité. Chaque département est responsable de ses objectifs spécifiques au niveau départemental, tandis que le niveau opérationnel s'intéresse à la consommation de matériaux et à la main-d'œuvre par rapport aux prévisions.

¹⁷ Burbano Ruiz, J. E. (1989). *Presupuestos: enfoque de gestión, planeación y control de recursos*. McGraw Hill, Bogotá, Colombia.

Chapitre 01 : Généralités sur le contrôle de gestion et la gestion budgétaire

Le processus de contrôle budgétaire comprend plusieurs étapes clés. Tout d'abord, il est nécessaire d'identifier le programme concerné et de déterminer les objectifs prévus pour la période. Ensuite, il faut mesurer les résultats obtenus et analyser les écarts observés. Si nécessaire, des actions correctives sont mises en place pour ajuster les écarts et garantir l'atteinte des objectifs. Ce processus permet d'optimiser la gestion budgétaire et d'améliorer la prise de décision dans l'entreprise.

En outre, le contrôle budgétaire peut être décrit comme un système de rétroaction composé de plusieurs phases. Il commence par la définition du niveau de performance souhaité, suivi de l'observation et de la mesure de la performance réelle. Les résultats sont ensuite comparés aux standards préétablis pour identifier les écarts. Une analyse des causes des écarts est réalisée, suivie de l'élaboration d'un plan d'actions correctives et de leur mise en œuvre. Ce cycle continu permet aux organisations de s'adapter aux changements et de maintenir une gestion financière efficace.

Le contrôle budgétaire est également essentiel pour la gestion des transactions financières. Lorsqu'une transaction est saisie, le système vérifie si les fonds nécessaires sont disponibles dans le budget. Cela implique l'enregistrement des valeurs budgétaires dans un Grand Livre budget, qui peuvent être liées à des comptes individuels, à une fourchette de comptes, ou à des codes analytiques. Cette approche permet une gestion précise des dépenses et des engagements, garantissant que les ressources sont allouées de manière optimale.

5.2 Le contrôle stratégique :

Le modèle traditionnel de contrôle, basé sur la tripartition des activités, est remis en question en raison de la nette séparation entre la planification stratégique et le contrôle directionnel. Bien que le modèle d'Anthony soit bien adapté à des environnements stables et prévisibles, ces caractéristiques ne reflètent pas facilement le contexte dans lequel l'entreprise opère aujourd'hui, caractérisé par une turbulence et une complexité croissantes.

La turbulence, entendue comme la fréquence et l'imprévisibilité des changements, rend de plus en plus difficile la distinction entre les aspects à court et à long terme et réduit drastiquement le temps disponible pour entreprendre des actions correctives. La complexité environnementale, quant à elle, résulte du passage de stratégies basées sur le leadership en coût à des stratégies basées sur la personnalisation et la différenciation des produits.

Chapitre 01 : Généralités sur le contrôle de gestion et la gestion budgétaire

Dans un tel environnement, le système de contrôle traditionnel montre plusieurs limites. Tout d'abord, l'utilisation prédominante de solutions informatiques comptables conduit à se concentrer sur les indicateurs économiques et financiers, qui ne sont plus capables seuls de surveiller un contexte de plus en plus complexe. Le système de contrôle traditionnel est également orienté vers le passé, car ses actions se concrétisent par une comparaison entre les résultats obtenus et ceux préétablis. Ces aspects rendent le système de contrôle traditionnel peu flexible et incapable de saisir la dynamique de l'environnement dans lequel l'entreprise opère.

On en arrive ainsi à une idée de système de contrôle nouveau où les dimensions stratégique et opérationnelle sont directement liées, afin de soutenir adéquatement la capacité des entreprises à dominer leur environnement. Actuellement, il est difficile de trouver une définition universellement acceptée du contrôle stratégique. Il existe différentes approches qui s'intègrent parfois et se contredisent parfois, créant un espace pour des spéculations scientifiques ainsi que pour des solutions applicatives¹⁸.

Brusa¹⁹ définit le contrôle stratégique comme un "contrôle gestionnaire sur les variables considérées comme stratégiques pour le succès de l'entreprise". Dans cette définition, l'accent est mis sur l'objet du contrôle, c'est-à-dire les variables stratégiques pour le succès de l'entreprise. L'approche est similaire au système de contrôle de gestion traditionnel, avec la différence des outils utilisés, car l'objet du contrôle n'est plus les variables économiques et financières mais les variables considérées comme stratégiques pour l'entreprise.

Pour Amigoni²⁰, le contrôle stratégique est un outil destiné à déterminer un comportement organisationnel orienté vers la stratégie. La séparation avec la définition précédente est nette, car ici, l'accent est mis sur la finalité du contrôle, à savoir la capacité du système de contrôle stratégique à orienter les comportements individuels vers la stratégie.

Garzoni introduit une seconde finalité du système de contrôle stratégique, qui vise à fournir aux organes de gouvernance et au sommet de l'entreprise toutes les informations nécessaires pour décider si et comment modifier la stratégie.

¹⁸ C. Z. MUHAMMAD-Jamil, & R. MOHAMED, "Antecedent factors of environmental management accounting practice". International Journal of Economic Research. 2017.

¹⁹ L. BRUSA, Lezioni di economia aziendale, Giappichelli, Torino, 2013.

²⁰ MARASCA, Misurazione della performance e strumenti di controllo strategico, Esculapio, Bologna, 2011.

Chapitre 01 : Généralités sur le contrôle de gestion et la gestion budgétaire

Silvi²¹ propose une définition plus large qui reprend ce qui a été formulé par les autres auteurs : “Le contrôle stratégique est un système finalisé à soutenir les processus de reformulation, de mise en œuvre et de suivi de la stratégie d’entreprise à travers l’analyse de la cohérence des facteurs sur lesquels la stratégie est basée et des dynamiques concurrentielles en cours”. En d’autres termes, le contrôle stratégique est un système, un ensemble d’outils, de routines organisationnelles et de procédures, destiné à fournir des informations sur les dynamiques concurrentielles de l’entreprise ainsi que sur l’état de mise en œuvre de la stratégie.

5.3 Le contrôle opérationnel :

Le contrôle opérationnel implique le contrôle des opérations et des processus à moyen terme, sans s’occuper des stratégies commerciales²². Les systèmes de contrôle opérationnel assurent que les activités sont conformes aux plans établis. La direction intermédiaire utilise les contrôles opérationnels pour prendre des décisions à moyen terme, généralement sur une période de un à deux ans. Lorsque la performance ne répond pas aux normes, les managers mettent en œuvre des mesures correctives, qui peuvent inclure la formation, la discipline, la motivation ou la résiliation du contrat.

Contrairement au contrôle stratégique, le contrôle opérationnel se concentre davantage sur les sources d’information internes et affecte des unités ou des aspects plus petits de l’organisation, tels que les niveaux de production ou le choix de l’équipement. Les erreurs dans le contrôle opérationnel peuvent entraîner des retards dans la réalisation des projets. Par exemple, si les commerciaux ne sont pas formés à temps, les revenus des ventes peuvent diminuer

²¹ Idem.

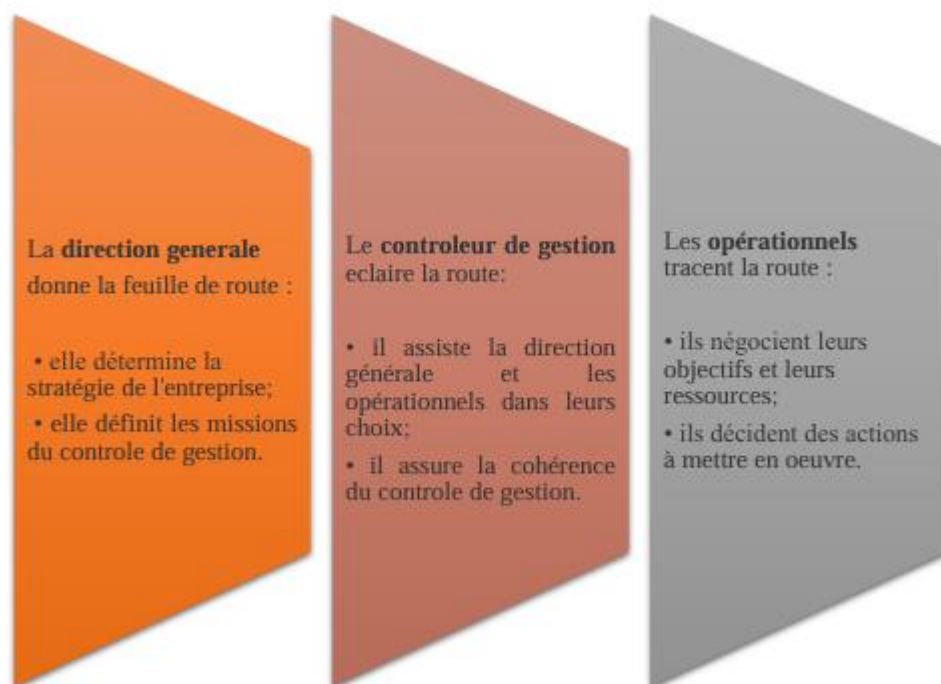
²² Lambarki, T., & Lumen Learning. (n.d.). Levels and types of control. SUNY Principles of Management. Consulté sur <https://courses.lumenlearning.com/suny-principlesmanagement/chapter/levels-and-types-of-control/> le 24/03/2025

5.4 Le contrôle de gestion agile :

Le contrôle de gestion agile, plus récent que ses prédécesseurs, intègre les principes de l'approche agile pour adapter rapidement les processus aux besoins changeants, ce type de contrôle favorise la flexibilité et la collaboration continue, permettant aux entreprises de réagir efficacement aux environnements dynamiques.²³

En intégrant des mesures continues, elle permet d'ajuster les processus en temps réel pour répondre aux nouvelles exigences, qu'il s'agisse de l'apparition de nouvelles offres, de changements dans les modèles commerciaux ou de stratégies de distribution. Cela nécessite une grande capacité d'adaptation des contrôleurs de gestion pour maintenir l'efficacité du pilotage financier.

Figure 3 : Les acteurs du processus de contrôle de gestion



Source : SELMER.C, *La boîte à outil du contrôle de gestion*(2013), Edition DUNOD, Paris, page 18.

6 Les procédures internes et son impact sur l'efficacité du contrôle de gestion :

6.1 Définition et rôles des procédures internes au sein des entreprises :

²³ SafetyCulture (2024). Contrôle de la transformation agile. SafetyCulture. Récupéré de <https://safetyculture.com/fr/listes-de-verification/contrôle-de-la-transformation-agile/> le 23/03/2025

6.1.1 Définition des procédures internes :

Une procédure interne est une série d'étapes détaillées qui répondent à une problématique particulière et mènent à un résultat clé, elle formalise la manière dont une tâche doit être exécutée, en précisant qui fait quoi, quand et comment.

Dans le cadre du contrôle de gestion, les procédures internes jouent un rôle crucial en assurant que les activités soient menées de manière cohérente et efficace. Elles permettent de standardiser les processus, de réduire les erreurs, et d'améliorer la collaboration entre les équipes

6.1.2 Rôles des procédures internes :

Les procédures internes jouent plusieurs rôles essentiels au sein des entreprises²⁴ :

- **Distribution des responsabilités** : Les procédures clarifient les responsabilités et les tâches des collaborateurs, ce qui favorise une meilleure organisation et réduit les malentendus. En effet, elles formalisent “qui fait quoi, quand et comment”, ce qui est crucial pour éviter les conflits entre équipes
- **Qualité constante** : En définissant une manière de faire commune, les procédures assurent une qualité constante dans la réalisation des produits ou services, cela permet d'harmoniser les pratiques entre les personnes ou entre différentes entités de l'entreprise, garantissant ainsi une cohérence dans les résultats
- **Collaboration interne** : Elles facilitent la collaboration entre les équipes en fournissant un cadre clair pour les interactions et les communications, les procédures sont souvent le résultat de bonnes pratiques testées et approuvées qui ont démontré leur pertinence dans le passé
- **Formation et intégration** : Les procédures simplifient l'intégration des nouveaux employés en leur fournissant un guide clair sur les pratiques de l'entreprise, cela facilite leur adaptation et réduit le temps nécessaire pour qu'ils soient pleinement opérationnels
- **Amélioration continue** : La formalisation des procédures permet d'identifier les points d'amélioration et de mettre en place des actions correctives pour optimiser les processus,

²⁴ Optimiso Group. (2023). 7 bonnes raisons de décrire des procédures. Récupéré de <https://optimiso-group.com/articles/7-bonnes-> le 26/03/2025

BoondManager. (2024). Pourquoi optimiser ses procédures internes en ESN. Récupéré de <https://www.boondmanager.com/strategie-management/procedures/> le 26/03/2025

en documentant toutes les procédures, cela assure un meilleur suivi qualité et peut même permettre de prétendre à des certifications iso

6.1.3 Les méthodes du six sigma et PDCA :

Un processus optimisé est le résultat d'une démarche systématique visant à améliorer les méthodes de travail et les systèmes d'information existants pour les rendre plus efficaces, plus rapides ou moins coûteux. L'optimisation des processus consiste à analyser et améliorer continuellement les flux de travail pour atteindre une efficacité, une efficience et une qualité maximales²⁵ Cela implique souvent l'utilisation de techniques comme la cartographie des processus, l'automatisation, et des méthodes telles que Six Sigma ou le cycle PDCA (Plan-Do-Check-Act) pour identifier et éliminer les inefficacités.

6.1.3.1 Six sigma :

Six Sigma est une méthode structurée de management visant à améliorer la qualité et l'efficacité des processus en réduisant les variations et en éliminant les défauts.

Elle repose sur une approche statistique basée sur des données pour identifier et éliminer les causes des problèmes, avec pour objectif d'atteindre un niveau de qualité proche de la perfection, soit un taux de défaut de l'ordre de 3,4 défaillances par million d'opportunités La méthode Six Sigma suit un processus en cinq étapes, connu sous l'acronyme DMAIC :

- Définir : Définir l'objectif en collectant les attentes des clients et en identifiant les gains opérationnels et financiers
- Mesurer : Collecter des données chiffrées concernant les attentes des clients et mesurer les performances du processus
- Analyser : Réaliser une analyse de données pour identifier les facteurs les plus influents sur les résultats
- Améliorer : Mettre en place des actions d'amélioration pour corriger les causes sources de non-performance
- Contrôler : Utiliser des outils de mesure pour vérifier que les solutions ont bien l'effet attendu

²⁵ Sherpany (s.d.). « *Optimisation des processus : la continuité pour plus d'efficacité* » Récupéré de <https://www.sherpany.com/fr/ressources/transformation-digitale/transformation-entreprise/optimisation-des-processus/2025-05-17>

6.1.3.2 Le cycle PDCA :

Le Cycle PDCA (Plan-Do-Check-Act) est une autre approche d'amélioration continue qui se déroule en quatre étapes :

- Plan : Planifier les changements en identifiant les problèmes et en définissant les objectifs d'amélioration.
- Do : Mettre en œuvre les changements planifiés .
- Check : Vérifier les résultats des changements pour évaluer leur efficacité .
- Act : Agir sur les résultats pour consolider les améliorations ou ajuster les actions futures.

7 Les enjeux du contrôle de gestion à l'ère de la digitalisation :

La transformation digitale est une réalité inéluctable comme disait la citation « Tout ce qui ne se transforme pas est condamné par la disparition », et peut être considérée comme l'un des enjeux actuels pour les entreprises de nos jours, un nouveau système de développement continu qui nécessite un certain niveau d'innovation, de créativité et d'agilité face aux changements, et plus spécifiquement ceux de la technologie et son extension à l'instar de la digitalisation. Rechidi, N., Bennani, H., NAFZAOUI, M. A., BENAZZOU, L., & HILMI, Y.(2020).

La transformation digitale est un phénomène plus grand, Il ne s'agit pas seulement de l'utilisation de nouveaux outils digitaux, sinon on allait la confondre avec la technologie, et que les innovations vont juste remplacer les outils plus anciens/obsolètes. Mais plutôt il s'agit d'une transformation en profondeur des processus métiers. L'utilisation de ces outils est devenue une nécessité pour l'ensemble des entreprises, de différents secteurs d'activités, de tailles²⁶.

²⁶ KAIZAR. C. & HILMI. Y. (2023) Le contrôle de gestion à l'ère des nouvelles technologies et de la transformation digitale, Revue Française d'Economie et de Gestion.p03.

Section 02 : La gestion budgétaire et la démarche budgétaire

1 Historique et définition de la gestion budgétaire :

La gestion budgétaire peut être définie comme un système de management qui englobe l'ensemble des activités de l'entreprise à travers des prévisions financières cohérentes, appelées budgets.²⁷ Elle comprend l'application de techniques pour établir ces prévisions et les comparer aux résultats réels²⁸.

L'objectif principal est de fixer des buts à atteindre pour une période déterminée, en se basant sur une évaluation objective des conditions internes et externes, et de déterminer les ressources nécessaires pour y parvenir.²⁹

La gestion budgétaire est un ensemble de mesures visant à établir des prévisions chiffrées, à identifier les écarts entre ces prévisions et les résultats obtenus, et à déterminer les actions à entreprendre pour atteindre les objectifs fixés durant une période spécifique

L'étude de la genèse de la gestion budgétaire révèle que son appellation même trouve son origine dans un terme ancien. Le mot "budget" dérive de l'ancien français "bougette", désignant une "petite bouge". La "bouge" était au Moyen Âge un coffre ou un sac utilisé par les voyageurs pour transporter leurs marchandises ou effets personnels, un sens que l'on retrouve dans le mot moderne "bagage". Les latinistes reconnaîtront dans "bouge" l'antique "bulga" romaine, un sac de cuir porté par les patriciens.

L'expression "avoir la bougette" signifiait initialement s'équiper et se préparer pour un voyage, rassembler les éléments nécessaires pour faire face aux besoins de la route. Cette expression a évolué dans la langue française pour décrire une personne agitée, incapable de rester en place, conservant ainsi une connotation de mouvement. Cependant, au Moyen Âge, "bougette" désignait également et surtout la bourse dans laquelle les marchands conservaient leurs écus lors de leurs déplacements, notamment pour se rendre aux foires de Champagne.

Ainsi, "avoir la bougette" portait une double signification : l'idée de dynamisme et d'entreprise, mais aussi celle d'avoir anticipé et programmé les dépenses, et de disposer des fonds nécessaires

²⁷ A. Hamini, gestion budgétaire et comptabilité prévisionnelle, édition BERTI, Alger, Algérie, 2001, P 5.

²⁸ Jack Forget, gestion budgétaire : prévoir et contrôler les activités de l'entreprise, édition d'organisation, Paris, France, 2005, p 9

²⁹ Adel Mohamed El-Amine, cours de la gestion budgétaire, office de la formation professionnelle et de la promotion du travail, Royaume du Maroc, Janvier 2005, P 9.

Chapitre 01 : Généralités sur le contrôle de gestion et la gestion budgétaire

à la mise en œuvre d'un projet. La bougette apparaît dès lors comme un symbole, matérialisant l'alliance entre l'aventure commerciale et le réalisme financier, la synthèse de l'esprit d'entreprise et de la prévoyance calculée.

Le terme "budget" fut ensuite repris par les Anglais à l'époque de la mise en place des institutions représentatives de la démocratie parlementaire. Il servit à désigner de manière imagée la somme d'argent allouée à une entité administrative pour lui permettre de fonctionner et de mettre en œuvre les décisions du Parlement. Le "budget" devint alors un terme de droit public, et la procédure budgétaire un des fondements des institutions parlementaires.

Une des prérogatives essentielles du Parlement devint celle de décider du montant des impôts et de la répartition des sommes perçues entre les différents départements ministériels. Chaque ministre disposait ainsi de son propre "budget", une somme d'argent mise à sa disposition pour remplir sa mission. L'image de la "bouge" du marchand se transposa en une "enveloppe" budgétaire pour le ministre, concept que l'on retrouve encore aujourd'hui dans l'expression "portefeuille ministériel".

Le mécanisme d'allocation budgétaire permit à l'État de résoudre un problème de gestion complexe : comment contrôler le fonctionnement d'un ensemble vaste et dispersé, dont la gestion devait être déléguée à des représentants locaux. La procédure budgétaire apparaît ainsi comme une solution pertinente au problème de l'organisation des relations entre un "principal" (le peuple) et ses "agents" (les ordonnateurs de dépenses), offrant une certaine autonomie de décision dans le cadre d'une enveloppe budgétaire permettant un contrôle *a priori*.

Au début du XXe siècle, un phénomène majeur a marqué l'évolution de la gestion budgétaire : l'émergence d'organisations économiques de grande taille. La logique de gestion de ces grandes entreprises différait considérablement de celle des petites entreprises individuelles. Cependant, les problèmes de gestion rencontrés (délégation, coordination, contrôle) présentaient des similitudes avec ceux rencontrés par les États.

Naturellement, à partir des années 1920 et 1930, on a assisté à l'introduction de procédures de gestion budgétaire dans les grandes entreprises américaines et européennes, présentant de nombreuses similarités avec les procédures budgétaires parlementaires. La centralisation de la réflexion stratégique, la décentralisation de la gestion opérationnelle et la coordination par une

Chapitre 01 : Généralités sur le contrôle de gestion et la gestion budgétaire

procédure d'allocation budgétaire des ressources financières sont devenues des outils essentiels pour maîtriser le développement de grands groupes multinationaux..

2 Les outils de la gestion budgétaire :

2.1 Le plan budgétaire stratégique et les objectifs de performances :

La planification budgétaire consiste, comme son nom l'indique, à attribuer des budgets et à planifier les ressources. Elle s'effectue généralement pour l'ensemble de l'entreprise, tandis que la budgétisation détaillée est effectuée pour certains services ou certains projets. Le plan budgétaire qui en résulte indique où l'argent disponible doit aller dans l'entreprise et quels objectifs doivent être atteints avec le budget et dans quel délai.

Une planification budgétaire prévisionnelle vous aide à répartir judicieusement l'argent et les ressources entre les services et les projets afin de réaliser les objectifs commerciaux et de projet. Avec un plan budgétaire contraignant, nous pouvons également nous assurer que nos cadres définissent des objectifs clairs et prennent des mesures efficaces pour les atteindre.³⁰

2.1.1 La planification budgétaire et stratégique de l'entreprise³¹ :

La planification budgétaire opérationnelle fait partie de la planification financière à court terme, dans le cadre de laquelle vous évaluez vos recettes, vos dépenses et vos coûts futurs. En soi, la planification budgétaire s'effectue pour l'avenir, le plus souvent pour l'exercice suivant. Pour ce faire, vous utilisez les données de l'exercice en cours et/ou de l'exercice précédent afin d'établir des prévisions pour l'évolution future et de répartir le budget.

Il est également très courant d'établir un budget stratégique pour les deux à cinq prochaines années. Cela vous aidera à prendre des décisions commerciales à long terme qui feront progresser votre entreprise et assureront son succès, comme par exemple l'ouverture de nouveaux sites. Toutefois, plus l'horizon de planification est lointain, plus il est difficile et incertain de faire des prévisions précises.

³⁰ Brenzinger,R.,(2023,13 decembre).Ce qui est important dans la planification budgétaire. Récupérer de <https://seatable.io/fr/budgetplanung-vorlage/> le 13/04/2025. (23:49h)

³¹ Idem

2.2 Le budget :

2.2.1 Définitions :

Le budget se définit comme étant un outil de gestion prospectif qui, selon Ax et al. (2011), exprime les attentes et les engagements financiers d'une organisation pour une période future. Il tire son origine du latin "bulga", signifiant bourse, et a évolué en Angleterre où la serviette en cuir contenant les comptes de l'État, appelée "bowgette", a donné son nom au contenu lui-même, tel que nous le comprenons aujourd'hui (Greve, 2011).

Bien qu'orienté vers l'avenir et visant à prédire le futur comme une prévision (Greve, 2011), le budget s'en distingue par l'allocation de responsabilités (engagement) aux différents acteurs de l'organisation (Greve, 2011). L'acceptation d'un budget par la direction constitue également une décision sur les actions à entreprendre à court terme (Greve, 2011).

Le budget est principalement lié à des conséquences financières, mais il peut également inclure des éléments non financiers comme le nombre d'heures de travail (Ax et al., 2011), bien que les termes monétaires restent centraux à sa construction (Greve, 2011). Il couvre toujours une période de temps prédéterminée (Ax et al., 2011).

Le budget est donc un outil de planification et de contrôle, ancré dans le temps, qui formalise des attentes financières et opérationnelles, engage les responsabilités et sert de base à la prise de décision au sein d'une organisation.

2.2.2 Objectifs du budget :

Il existe deux objectifs généraux concurrents pour le budget : la planification et le contrôle. Ces deux perspectives peuvent être à la fois opposées et complémentaires. Par exemple, une entreprise peut utiliser le budget pour planifier ses opérations, mais aussi pour contrôler ses employés. L'importance relative de ces objectifs dépend de plusieurs facteurs spécifiques à l'entreprise, tels que l'incertitude de l'environnement commercial, sa taille, son secteur d'activité ou la philosophie de gestion de ses dirigeants. Kullvén (2009) ajoute qu'une organisation n'a pas besoin d'avoir le même objectif pour l'ensemble de l'entreprise, car différentes unités peuvent utiliser le budget à des fins distinctes.

Chapitre 01 : Généralités sur le contrôle de gestion et la gestion budgétaire

- **Objectifs du budget en matière de planification :**

L'utilisation du budget à des fins de planification est influencée par la théorie de la décision, où la prise de décision est considérée comme une activité principale au sein d'une entreprise. Selon cette perspective, le décideur est présumé rationnel et la décision aura une conséquence pour l'entreprise. Greve (2011) identifie cinq fonctions principales du budget lorsqu'il est utilisé pour la planification :

- Allocation des ressources : Distribuer les ressources de la manière la plus efficace possible pour atteindre les objectifs fixés, en considérant les investissements à court et à long terme.
- Prévision (Forecasting) : Évaluer plusieurs alternatives avant de décider du budget, créant ainsi des prévisions couvrant différents scénarios et leurs conséquences.
- Coordination : S'assurer, en estimant les revenus, qu'une entreprise a la capacité de fournir les produits ou services nécessaires, coordonnant ainsi les différentes fonctions internes.
- Contrôle : Agir comme une norme permettant d'alerter la direction en cas d'écarts entre les résultats réels et les prévisions, offrant ainsi la possibilité d'analyser les différences et de prendre les mesures nécessaires.
- Développement des connaissances : Obliger les créateurs du budget à réfléchir à tous les aspects de l'organisation, augmentant ainsi la connaissance globale de celle-ci. Il en va de même lors de l'analyse des résultats.

Bergstrand (2009) souligne également l'utilité du budget pour prioriser les dépenses, notamment pour choisir et planifier les projets. En somme, le budget, avec ces fonctions, soutient et sert de base au décideur rationnel.

- **Objectifs du budget en termes de contrôle :**

Lorsque le budget est utilisé à des fins de contrôle, il devient un outil pour orienter les employés vers la réalisation des objectifs de l'entreprise. L'objectif est de pouvoir déléguer la prise de décision, ce qui est crucial pour les grandes entreprises afin d'accélérer ce processus. Le budget clarifie les objectifs globaux, les décompose et désigne les responsables de leur atteinte. Selon Greve (2011), les fonctions du budget diffèrent lorsqu'il est utilisé pour le contrôle:

- Engagement (Commitment) : Le responsable s'engage à atteindre les objectifs une fois le budget décidé, sous réserve de la mise à disposition des ressources nécessaires.

Chapitre 01 : Généralités sur le contrôle de gestion et la gestion budgétaire

- **Évaluation de la performance (Performance evaluation) :** Il est important que cette évaluation soit prise en compte lors de la création du budget, car les objectifs doivent être réalisables et permettre au responsable d'influencer le résultat. Ax et al. (2011) précisent que cette évaluation peut être liée à un système d'incitation, comme des bonus basés sur le budget.
- **Motivation :** Le budget peut fournir des objectifs clairs et, en participant au processus budgétaire, les employés peuvent être plus motivés à atteindre ces objectifs prédéterminés.
- **Communication :** Le budget offre une opportunité de diffuser les objectifs et les cibles du sommet vers la base de l'organisation.

Ces fonctions favorisent la décentralisation, permettant de prendre des décisions opérationnelles à un niveau inférieur. L'évaluation du responsable sera alors basée sur l'atteinte des objectifs budgétaires plutôt que sur la manière dont le travail quotidien est effectué.

2.2.3 Méthodes budgétaires :

2.2.3.1 Budget à base zéro (BBZ) :

Cette méthode de construction budgétaire cherche à éviter que les budgets soient simplement reconduits d'une année à l'autre, sans réelle remise en question. Elle est surtout utilisée pour les services logistiques ou les unités périphériques, dans le but de revoir en profondeur les coûts de structure (notamment ceux liés aux fonctions supports). Grâce à une analyse du rapport entre les coûts engagés et les services réellement rendus, on peut déterminer si les budgets doivent être augmentés, diminués ou même supprimés. Chaque service doit ainsi justifier son existence dans l'organisation, sa croissance, son éventuelle externalisation ou sa disparition. Bien qu'elle soit exigeante, cette méthode est particulièrement pertinente en cas de fusion ou de restructuration, car elle permet de rediriger les ressources vers des activités ou des marchés plus stratégiques.³²

2.2.3.2 Budget basé sur l'activité (ou comptabilité par activité) :

Cette méthode budgétaire repose sur une nouvelle logique d'allocation des ressources : au lieu de se baser uniquement sur des indicateurs de volume (comme le nombre d'unités produites ou vendues), elle tient compte des caractéristiques des produits ou services proposés. Son objectif est de mieux comprendre comment la valeur est créée au sein des différents centres de

³² Forget, J. (2005). Gestion budgétaire : Prévoir et contrôler les activités de l'entreprise. Éditions d'Organisation.(P.14)

Chapitre 01 : Généralités sur le contrôle de gestion et la gestion budgétaire

responsabilité de l'entreprise. Elle s'appuie sur une analyse des processus, afin de relier concrètement les activités internes à la stratégie globale de l'organisation. Cette méthode permet également d'évaluer dans quelle mesure les activités menées répondent aux attentes des clients, , à savoir³³ :

- les ressources à mobiliser pour satisfaire les demandes normales des clients ;
- les ressources spécifiques à mobiliser pour satisfaire les demandes discrétionnaires des clients ;
- les possibilités de répondre à des demandes atypiques si les clients paient un supplément de prix

Avec cette approche, les ressources ne sont plus attribuées aux activités ou aux centres de responsabilité selon des clés de répartition arbitraires. Elles sont désormais calculées en fonction du niveau réel d'activité. Ainsi, le budget ne sert plus uniquement à mesurer les coûts, mais devient un véritable outil d'analyse pour identifier les causes et les conséquences des écarts inattendus.

La méthode ABC (Activity-Based Costing) permet de calculer les coûts en se basant sur les activités réalisées plutôt que sur les produits ou services. Elle sert de fondement à l'ABM (Activity-Based Management), qui utilise ces données pour optimiser le pilotage et la performance de l'organisation.

2.2.3.3 Budget flexible (BF):

La prévision budgétaire du coût total d'un centre d'analyse prend en compte deux types de charges³⁴ :

- les charges variables, dont le montant dépend de l'activité du centre, mais n'est pas forcément proportionnellement lié à celle-ci,
- les charges fixes, qui restent stables à court terme, indépendamment du niveau d'activité.

Les budgets flexibles permettent d'ajuster ces prévisions selon différentes hypothèses de volumes d'activité.

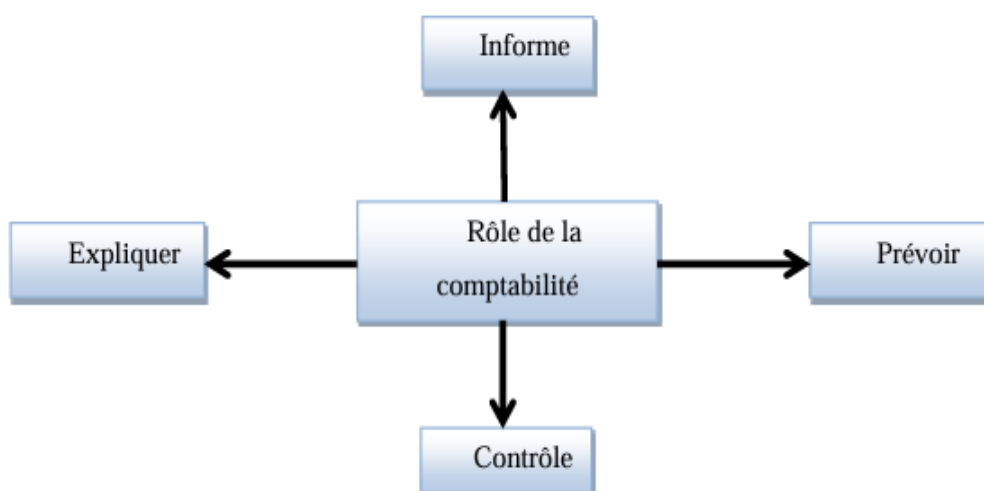
³³ Forget, J. (2005). Gestion budgétaire : Prévoir et contrôler les activités de l'entreprise. Éditions d'Organisation.(P.14)

³⁴Ibidem P.15

2.3 La comptabilité analytique :

La comptabilité analytique permet d'analyser en détail les coûts liés à l'activité de l'entreprise, qu'ils soient complets ou partiels. Elle s'appuie sur les données de la comptabilité générale, qu'elle retravaille pour mieux comprendre la structure des charges et leur impact sur le résultat. Cet outil offre ainsi une vision plus fine de la performance économique et aide à piloter efficacement l'entreprise³⁵

Figure 4 : Le rôle de la comptabilité analytique.



Source : Boisselier, P. (1999). Contrôle de gestion. Paris : Vuibert.

2.3.1 La notion du coûts :

Les coûts d'un produit correspondent à toutes les charges que l'entreprise supporte pour produire un bien ou réaliser un service . On peut distinguer plusieurs types de coûts selon leur nature et leur mode de calcul :

2.3.1.1 Les coûts directes et indirectes :

³⁵ Comptabilite analytique ,récupérer de <https://www.sage.com/fr-fr/blog/glossaire/comptabilite-analytique-definition-de-la-comptabilite-analytique/> le 2025/05/24

Chapitre 01 : Généralités sur le contrôle de gestion et la gestion budgétaire

- **coûts directs** : Ce sont des charges qu'on peut rattacher facilement et directement à un produit, un service ou un centre de coût, sans avoir besoin de calculs supplémentaires.³⁶
- **coûts indirectes** : Ce sont des charges qui concernent plusieurs produits ou activités. Elles nécessitent un calcul intermédiaire ou une clé de répartition pour être imputées correctement.³⁷

2.3.1.2 Les coûts fixes et variables³⁸ :

- **Les coûts fixes** : Il s'agit de charges liées à l'existence même de l'entreprise. Elles ne varient pas selon le niveau d'activité sur une période donnée.
- **Les coûts variables** : une charge variable constituée de toutes les charges qui varient avec le volume d'activité de l'entreprise sans qu'il y ait exacte proportionnalité entre la variation des charges obtenues et la variation des produits obtenus

2.3.2 Méthodes de calcul des coûts :

Parmi les méthodes de calcul des coûts, les plus utilisées à des démarches de contrôle de gestion :

2.3.2.1 La méthode des coûts complets (centres d'analyses) :

« Le coût complet représente le coût constitué par la totalité des charges qui peuvent lui être apportées par tout traitement analytique approprié, affectation, répartition, imputation »³⁹

- **Le principe de la méthode :**

La méthode du coût complet est l'approche la plus utilisée en comptabilité analytique. Elle consiste à distinguer les charges directes des charges indirectes, puis à répartir l'ensemble de ces charges sur les centres principaux.

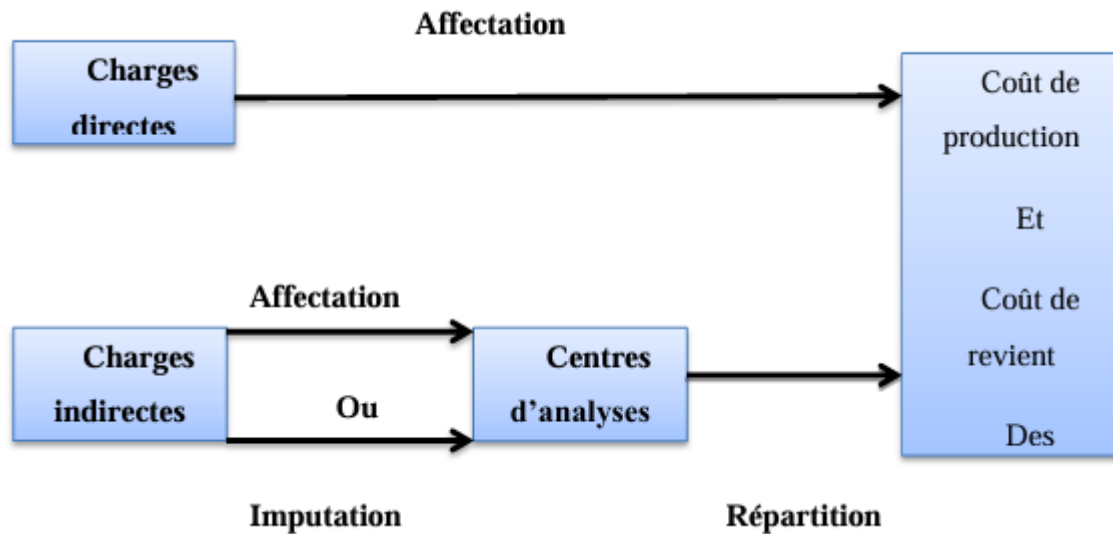
Figure 5 : Les charges et leurs imputations.

³⁶ Dubrulle, L., & Jourdin, D. (2007). Comptabilité analytique de gestion (p. 59). Paris : Dunod.

³⁷ Ibidem

³⁸ Launois, R. (n.d.). Typologie des coûts en comptabilité analytique (p. 7). Consulté à l'adresse http://www.reesfrance.com/IMG/pdf/ART-804_Comptabilite_analytique.pdf. Consulter le 2025/05/24

³⁹ Piget, P., & Gilbert, C. (2001). Comptabilité analytique (p. 25). Paris : Economica.



Source : Berland, N. (2000). Mesurer et piloter la performance [E-book]. Paris.

2.3.2.1.1 Le calcul du coût d'unité d'œuvre :

L'unité d'œuvre est une mesure utilisée en comptabilité analytique pour répartir les coûts d'un centre sur les différents produits. On calcule le coût de l'unité d'œuvre en divisant le total des charges réparties du centre par le nombre d'unité d'œuvre.

Le coût d'unité d'œuvre = montant des charges de centres / nombre d'unité d'œuvre du centre

2.3.2.1.2 Le calcul des différents coûts de l'entreprise :

- **Le coût d'achat :**

Ce coût est constitué par le prix d'achat des matières premières ou fournitures, plus les frais d'achat directes et indirectes (transport, les frais de stockage et de déstockage...etc.)

Le coût d'achat = Le prix d'achat + les frais d'achats

- **Le coût de production :**

Chapitre 01 : Généralités sur le contrôle de gestion et la gestion budgétaire

Comprend le coût d'achat des matières premières utilisées, plus tous les frais et charges directes et indirectes liées à la fabrication de ce produit.

Le coût de production des produits finis = le coût d'achat des matières premières consommées + les frais de fabrications.

- **Le coût de revient :**

Est constitué par le coût de production des produits finis vendus plus tous les charges de distribution liées à la vente de ce produit.

Le coût de revient = le coût de production des produits vendus + les frais de distribution.

2.3.2.1.3 Le résultat analytique :

C'est la différence entre le coût de revient et le chiffre d'affaire correspond à chaque produit.

Le résultat analytique = le chiffre d'affaire – le coût de revient.

2.3.2.2 La méthode de direct costing (coûts variables) :

« La méthode des coûts variables est une méthode comptable qui n'incorpore aux coûts que les seules charges variables, à l'exclusion de toutes charges fixes »⁴⁰

Cette méthode facilite le calcul des coûts en limitant l'imputation des charges indirectes aux seules charges variables. Sur une période donnée, le Direct Costing repose sur une relation clé : la marge sur coût variable, qui correspond à la différence entre le chiffre d'affaires généré par un produit et le coût variable associé à ce produit.

MCV = Chiffre d'affaire – Les coûts variables.

Ces différentes marges doivent être suffisamment élevées pour couvrir les charges fixes et permettre de dégager un résultat analytique positif, c'est-à-dire un bénéfice.

Toutes les marges sur coût variable – Les charges fixes = Résultat analytique globale.

⁴⁰ Langlois, G., Bringer, M., & Bonnier, C. (2010). Contrôle de gestion : manuel et applications (4e éd.). Paris : Foucher.

Chapitre 01 : Généralités sur le contrôle de gestion et la gestion budgétaire

Le taux de marge sur coût variable représente la part de la marge sur coût variable par rapport au chiffre d'affaires.

Le taux de MCV = MCV/CA

- **Le seuil de rentabilité (également appelé chiffre d'affaires critique ou point mort)**

correspond au niveau de chiffre d'affaires à partir duquel l'entreprise couvre l'ensemble de ses charges, fixes et variables. À ce point précis, le résultat est nul : l'entreprise ne réalise ni bénéfice ni perte. C'est uniquement au-delà de ce seuil que l'activité devient rentable et commence à générer des bénéfices. La détermination du seuil de rentabilité peut se faire par le biais d'un calcul, généralement basé sur les charges fixes et la marge sur coût variable.

Seuil de rentabilité (SR) = Charges fixes/ Le Taux de MCV.

Le taux de MCV = MCV/CA .

2.3.2.3 La méthode ABC⁴¹ :

est une méthode des coûts complets axée sur le calcul et l'analyse des coûts des activités exécutées par l'entreprise et nécessaire à la réalisation des objets de coûts. Elle répond aux nouveaux besoins de gestion de l'entreprise.

- **Le principe de la méthode :**

Cette méthode repose sur le principe suivant : « les produits consomment des activités, et les activités utilisent des ressources ». Les charges directes sont directement affectées aux coûts des produits. En revanche, les charges indirectes sont d'abord attribuées aux coûts des activités, puis réparties aux coûts des produits à l'aide d'inducteurs.

2.3.2.4 Méthode des coûts partiels :

Un cout partiel est un cout constitué par des charges intervenant à un stade d'analyse intermédiaire. Il ne comprend qu'une partie des charges. Les méthodes de cout partiels sont particulièrement adaptées pour la pris de décision. Elles permettent d'appréhender la notion de marge (différence entre le chiffre d'affaires et un cout partiel).

⁴¹ Grandguillot, B., & Grandguillot, F. (2018). L'essentiel du contrôle de gestion (10e éd., pp. 23–60). Issy-les-Moulineaux : Gualino.

2.4 Le reporting :

Le reporting désigne la transmission d'informations des filiales vers la société mère, permettant de vérifier leur bon fonctionnement. Il peut porter sur de nombreux domaines, en fonction des priorités du groupe : finance, opérations, ressources humaines, qualité, satisfaction client, processus internes, niveaux de service, éthique, respect de l'environnement, etc.⁴²

2.4.1 Objectif du reporting⁴³ :

Le reporting offre une vue d'ensemble sur les différents aspects de l'entreprise, facilitant ainsi la prise de décisions stratégiques, le suivi des objectifs fixés et la gestion des risques. Il peut être établi à des fréquences variables quotidienne, hebdomadaire, mensuelle, etc. selon les besoins de l'organisation. Une fois présenté, le reporting permet d'analyser les données afin d'en dégager des conclusions pertinentes : mesurer les écarts par rapport aux objectifs initiaux, identifier des tendances, ou encore détecter d'éventuels problèmes ou opportunités à saisir.

2.4.2 Les étapes du reporting⁴⁴ :

- **La collecte des données (data) :**

Cela suppose de collecter l'ensemble des informations pertinentes, telles que les chiffres de vente, les indicateurs de performance clés (KPI), les résultats financiers ou encore les retours clients. Ces données doivent ensuite être triées, analysées et fiabilisées. Un contrôle de cohérence s'impose afin de détecter et éliminer toute donnée erronée ou non pertinente, garantissant ainsi la qualité et la pertinence des résultats produits. Il est également essentiel de vérifier l'exhaustivité des données : l'ensemble de la comptabilité est-il bien enregistré ? Les dernières ventes ont-elles été intégrées ? Il convient de souligner que le processus de fiabilisation des données est souvent long et exigeant, mais indispensable à une analyse rigoureuse et à une prise de décision éclairée.

Ainsi, le processus de reporting débute par la centralisation des données. Il s'agit, dans un premier temps, de collecter, compiler et vérifier les informations, avant de les traiter et de les mettre en forme. Selon les outils et l'organisation de l'entreprise, ces données peuvent être saisies manuellement, provenir de fichiers Excel ou encore être extraites automatiquement à

⁴² Desérie-Luciani, M.-N., et al. (2013). Le grand livre du contrôle de gestion. Paris : Eyrolles.p.277

⁴³ «Qu'est-ce que le reporting, », recuperer de <https://valoxy.org/blog/quest-ce-que-le-reporting/> le 2025/05/24

⁴⁴ Idem

Chapitre 01 : Généralités sur le contrôle de gestion et la gestion budgétaire

partir des systèmes d'information existants (logiciels comptables, de paie, ERP, CRM, SIRH, etc.).

- **La communication des résultats⁴⁵ :**

Sont communiquer sous forme :

- ✓ **Les graphiques** permettent une représentation synthétique et visuelle des données, qu'il s'agisse de la performance globale de l'entreprise, d'un département ou d'un produit. La visualisation des données regroupe les indicateurs clés de performance (KPIs), les tableaux et graphiques, souvent accompagnés de comparaisons pour mieux interpréter les résultats. Ils peuvent être :
 - temporelles (N/N-1), mois en cours/mois précédent, budget/données actuelles)
 - sectorielles (performance de l'entreprise par rapport à celle de son marché)
 - intra-entreprise (entre filiales, produits, régions...)
- ✓ **tableaux de bord**, (chiffres caractéristiques,),
- ✓ **rapports** (écrits ou visuels)

- **L'analyse de ces résultats⁴⁶ :**

À l'issue de la phase de remontée d'information, le reporting permet une analyse approfondie des résultats, dans le but d'orienter ou de réajuster les décisions stratégiques en fonction des performances observées. Il constitue également un outil de suivi régulier, fondé sur des bases de données cohérentes et comparables dans le temps. Cette analyse joue un rôle essentiel en accompagnant les managers et les équipes dans l'atteinte de leurs objectifs.

La finalité du reporting repose sur la rigueur de chaque étape du processus, la pertinence des données mobilisées et la qualité de l'analyse produite. Il permet notamment de :

- ✓ favoriser le partage d'informations stratégiques ou opérationnelles entre les service
- ✓ renforcer le sens du travail des équipes en leur offrant une meilleure visibilité sur leurs résultats et leur progression.

2.5 Le tableau de bord :

⁴⁵ «Qu'est-ce que le reporting, », recuperer de <https://valoxy.org/blog/quest-ce-que-le-reporting/> le 2025/05/24

⁴⁶ Idem

Chapitre 01 : Généralités sur le contrôle de gestion et la gestion budgétaire

Un tableau de bord est un outil clair et synthétique qui regroupe des informations clés, sélectionnées selon des critères pertinents, afin de faciliter la prise de décision, la coordination et le pilotage des activités d'un service, d'une équipe ou d'une fonction.⁴⁷

- **Rôle du tableau de bord :**

Le tableau de bord est conçu à l'origine comme un outil de contrôle, de suivi et de comparaison des résultats. Mais grâce au système d'information, il devient également un véritable support de dialogue, de communication et d'aide à la prise de décision.

2.6 Les KPI (Indicateur de la performance) :

« Un indicateur est une information généralement chiffrée, choisie pour rendre compte à l'intervalle rapproché de l'exécution d'une mission et de réalisation des objectifs correspondants⁴⁸ »

2.6.1 Indicateur financières et non financières ⁴⁹:

Les indicateurs de performance classiques, comme le résultat d'exploitation, reposent souvent sur des données financières internes issues de la comptabilité. Mais aujourd'hui, les entreprises enrichissent cette information avec d'autres sources : des données financières externes (comme le cours de l'action), des informations non financières internes (par exemple, les délais de production) ou externes (comme la satisfaction des clients). Elles pratiquent aussi le benchmarking, en comparant leurs indicateurs, financiers ou non, avec ceux d'entreprises de référence

Certaines entreprises utilisent un document synthétique, appelé tableau de bord équilibré (balanced scorecard), pour présenter à la fois des indicateurs financiers et non financiers concernant l'ensemble de leurs divisions. Le contenu de ce tableau varie selon les entreprises, mais on y retrouve généralement quatre grandes catégories d'indicateurs :

- La rentabilité ;
- La satisfaction des clients ;

⁴⁷ ALAZARD.C et SEPARI.S,(2010) « *Gestion et pilotage de l'entreprise* », p 552.

⁴⁸ SELMER C,(1998) « *concevoir un tableau de bord* », édition DUNOD, Paris, P.03

⁴⁹ Horngren, C. T., Bhimani, A., Datar, S. M., & Foster, G. (2006). « *Contrôle de gestion et gestion budgétaire* », (3e éd., p. 37). Pearson Education France.

Chapitre 01 : Généralités sur le contrôle de gestion et la gestion budgétaire

- L'efficacité, la qualité et la rapidité des processus internes ;
- La capacité d'innovation (cf. Kaplan et Norton, 1992, 1996).

Ce tableau de bord aide les dirigeants à mieux comprendre les liens entre stratégie et performance. Par exemple, il peut révéler si de bons résultats financiers sont dus à des économies de court terme (comme le gel des investissements en innovation) ou à une amélioration réelle des performances (comme le respect accru des délais de livraison).

Les indicateurs non financiers jouent aussi un rôle important en montrant aux employés ce que l'entreprise considère comme essentiel à son succès. Certains ont une portée à long terme, comme le nombre de brevets déposés ; d'autres sont liés au court terme, comme les écarts de coûts ou la productivité. L'attention se porte toutefois souvent sur les indicateurs à moyen terme, généralement issus de la comptabilité interne.

3 La démarche de la gestion budgétaire :

Le processus budgétaire, une fois lancé, commence vraiment lorsque les objectifs globaux sont traduits de manière concrète dans chaque service ou entité de l'organisation. Dans une entreprise industrielle, par exemple, on commence généralement par construire le budget des ventes : on y prévoit les volumes à vendre, les prix, le chiffre d'affaires attendu et les coûts commerciaux. À partir de ces prévisions, on détermine ce qu'il faudra produire, ce qui donne naissance au budget de production. Ce dernier permet ensuite d'établir le budget des achats, c'est-à-dire les besoins en matières premières et la gestion des stocks. Tout cela mène logiquement à la définition des coûts de production, voire des investissements nécessaires si des équipements doivent être renouvelés ou améliorés. En parallèle, les services fonctionnels (comme les ressources humaines, le marketing ou la comptabilité) doivent élaborer des plans d'action spécifiques adaptés à leurs missions. L'ensemble de ces budgets, qui correspondent chacun à un domaine particulier de l'organisation, doivent ensuite être coordonnés. Et c'est là que les choses peuvent se compliquer : assurer la cohérence entre tous ces éléments demande un véritable travail de dialogue et de synchronisation entre les différents services et responsables.

Chapitre 01 : Généralités sur le contrôle de gestion et la gestion budgétaire

3.1 Le cadrage budgétaire :

La première étape du processus budgétaire débute généralement à la fin du premier semestre, sous l'impulsion de la direction générale. À ce moment-là, elle rappelle les grandes orientations stratégiques et met à jour les objectifs globaux qui serviront de base pour préparer le budget de l'année suivante (N+1). Ces objectifs découlent directement de la réflexion stratégique menée par l'entreprise.

La direction adresse alors une lettre de cadrage (ou lettre d'intention) aux différents centres de responsabilité, leur permettant ainsi de lancer l'élaboration de leur pré-budget. En parallèle, le contrôle de gestion diffuse les hypothèses économiques de référence que chacun devra utiliser. Ces hypothèses sont essentielles, notamment dans les secteurs bancaire et financier, et portent sur l'évolution des taux d'intérêt, des taux de change (Dollar, Euro, Yen...), ainsi que sur des indicateurs macroéconomiques comme l'inflation, la croissance, ou encore l'évolution des dépôts à vue. Ces éléments servent à estimer au mieux l'activité et les revenus futur.

3.1.1 Gestion prévisionnelle :

Élaborer des budgets est essentiel pour créer des plans d'action innovants, anticiper les délais nécessaires à leur mise en œuvre, et faire des choix entre différents projets de développement. Le budget sert à valider les décisions prises, à mesurer la performance réelle de l'organisation, et à fixer des objectifs qui motivent les acteurs de l'entreprise. En comparant les résultats obtenus avec les prévisions, il devient possible de prendre des mesures correctives et de remettre en question les hypothèses de départ. Ainsi, les budgets représentent la traduction financière des plans d'action cohérents avec les objectifs de l'entreprise⁵⁰.

L'élaboration des documents budgétaires suit des procédures visant à permettre aux différentes entités, parfois assez autonomes, de se coordonner et d'harmoniser leurs actions. Le but de ce processus est d'intégrer toutes ces entités au sein d'une organisation unique, qui poursuit des objectifs communs clairement définis⁵¹.

La principale difficulté réside dans l'harmonisation des plans d'action des différents centres de responsabilité, afin qu'ils soient en phase avec les objectifs globaux de l'entreprise. La création finale d'un budget consolidé nécessite de faire des arbitrages et des choix en accord avec la

⁵⁰ Forget, J. (2005). Gestion budgétaire : Prévoir et contrôler les activités de l'entreprise. Éditions d'Organisation.(P.22)

⁵¹ Idem

Chapitre 01 : Généralités sur le contrôle de gestion et la gestion budgétaire

stratégie que l'organisation souhaite réellement appliquer. Trouver un équilibre cohérent entre l'ensemble de l'entreprise et ses différentes parties reste un défi complexe⁵².

3.1.1.1 Le pré-budget :

La prévision budgétaire est la première étape du processus, et sans doute l'une des plus importantes. Elle consiste à se projeter dans l'avenir pour anticiper ce que l'organisation va devoir dépenser et ce qu'elle pourra recevoir. Concrètement, cela commence par une analyse du contexte : la situation économique, les évolutions réglementaires, les résultats de l'année précédente... Tout cela permet de mieux comprendre ce qui a bien ou mal fonctionné. Ensuite, on fixe les grandes priorités pour l'année à venir, en lien avec les objectifs stratégiques de l'entreprise ou de l'institution. À partir de là, on estime les recettes attendues (ventes, subventions, impôts...) et les dépenses nécessaires (salaires, projets, fonctionnement...). Le but est de construire un cadre budgétaire réaliste, cohérent et adapté à la situation, qui servira de base aux étapes suivantes de l'élaboration du budget. C'est un moment de réflexion, d'analyse et de choix, qui pose les fondations de toute la gestion financière de l'année.

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

Tableau 1 : Modèle type de document budgétaire

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

Source : Naulleau, G., & Rouach, M. (1998). *Le contrôle de gestion bancaire et financier* (p. 48). Paris, France.

Cette présentation permet de suivre l'évolution sur trois ans de l'activité ou des revenus et permet de situer instantanément la tendance. Le commentaire permet de justifier les hypothèses d'activités et de revenus retenues pour N + 1. Parallèlement à ce premier chiffrage, une

⁵² Idem

Chapitre 01 : Généralités sur le contrôle de gestion et la gestion budgétaire

estimation incluant les prévisions d'effectifs, de frais de personnel, de frais informatiques ainsi que les autres frais hors investissements permet de retracer la prise en compte des objectifs stratégique et opérationnel du centre de responsabilité.

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

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

Commentaires :

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

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

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

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

Commentaires :

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

3.1.2 les différents types de planification budgétaire⁵³ :

- **Top-down:** la direction détermine l'ampleur et la répartition du budget et les chefs de service/de projet planifient ensuite les mesures qu'ils peuvent mettre en œuvre avec ce budget.

⁵³ Brenzinger,R.,(2023,13 decembre).Ce qui est important dans la planification budgétaire. Récupérer de <https://seatable.io/fr/budgetplanung-vorlage/> le 13/04/2025. (23:49h)

- **Du bas vers le haut « Bottom-up »** : Ici, les chefs de service/projet déterminent eux-mêmes le budget dont ils ont besoin pour leurs tâches et transmettent la planification budgétaire aux décideurs. Ceux-ci additionnent les budgets partiels, les comparent au budget total et déterminent ce qui sera approuvé.
- **Procédure à contre-courant « Top-down , Bottom-up »**: La direction fixe des objectifs, mais n'entre pas dans les détails concernant la budgétisation. Ensuite, les chefs de service/de projet élaborent des sous-objectifs, des mesures et concrétisent la planification budgétaire. Enfin, la direction doit vérifier et approuver le plan budgétaire.

3.1.3 La navette budgétaire :

La navette budgétaire est un processus où les projets de budget font plusieurs allers-retours entre les différentes unités opérationnelles (services, départements, filiales) et la direction générale ou les équipes en charge de la coordination (direction financière, contrôle de gestion). L'objectif est de concilier et coordonner les différentes propositions, en trouvant des compromis pour aboutir à un budget global qui soit cohérent et accepté par tous.⁵⁴

3.1.4 Typologies des budgets :

3.1.4.1 Budget de fonctionnement⁵⁵:

- **Budget des ventes**: Il anticipe les ventes à venir et sert de point de départ pour l'ensemble du processus budgétaire.
- **Budget de production**: Il détermine combien d'unités doivent être fabriquées pour répondre aux objectifs de vente, tout en prenant en compte les niveaux de stock disponibles ou souhaités.
- **Budget des matières directes**: Il évalue la quantité de matières premières nécessaires à la fabrication, en se basant sur les prévisions du budget de production.

⁵⁴ « Navette budgétaire » récupéré du site <https://academy.visiplus.com/ressources/definition/navette-budgetaire> le 2025/05/26

⁵⁵ « Les types de budgets d'entreprise » récupéré du site <https://insightsoftware.com/fr/blog/types-of-budgets/> le 2025/05/26

Chapitre 01 : Généralités sur le contrôle de gestion et la gestion budgétaire

- **Budget de main-d'œuvre directe:** Il anticipe les coûts liés à la main-d'œuvre directement impliquée dans la production.
- **Budget des frais généraux de fabrication:** Il englobe tous les coûts indirects liés à la production, comme les services publics ou la maintenance des équipements.
- **Budget de vente et d'administration:** Il regroupe toutes les dépenses hors production, comme les frais de marketing, de vente et les coûts administratifs.

3.1.4.2 Budget financier⁵⁶:

- **Budget des dépenses d'investissement:** Il s'agit de planifier sur le long terme les investissements nécessaires, comme l'achat de machines, la construction de bâtiments ou le développement de nouvelles technologies.
- **Budget de trésorerie:** Il anticipe les flux d'argent entrants et sortants pour s'assurer que l'entreprise dispose toujours des liquidités nécessaires.
- **Bilan prévisionnel:** Il offre une projection de la situation financière de l'entreprise à la fin de la période budgétaire, en résumant les actifs, les dettes et les fonds propres attendus.

3.1.4.3 Compte de résultat budgétisé:⁵⁷

Il regroupe toutes les prévisions de revenus et de dépenses du budget de fonctionnement pour estimer le résultat net de la période.

3.2 L'exécution budgétaire :

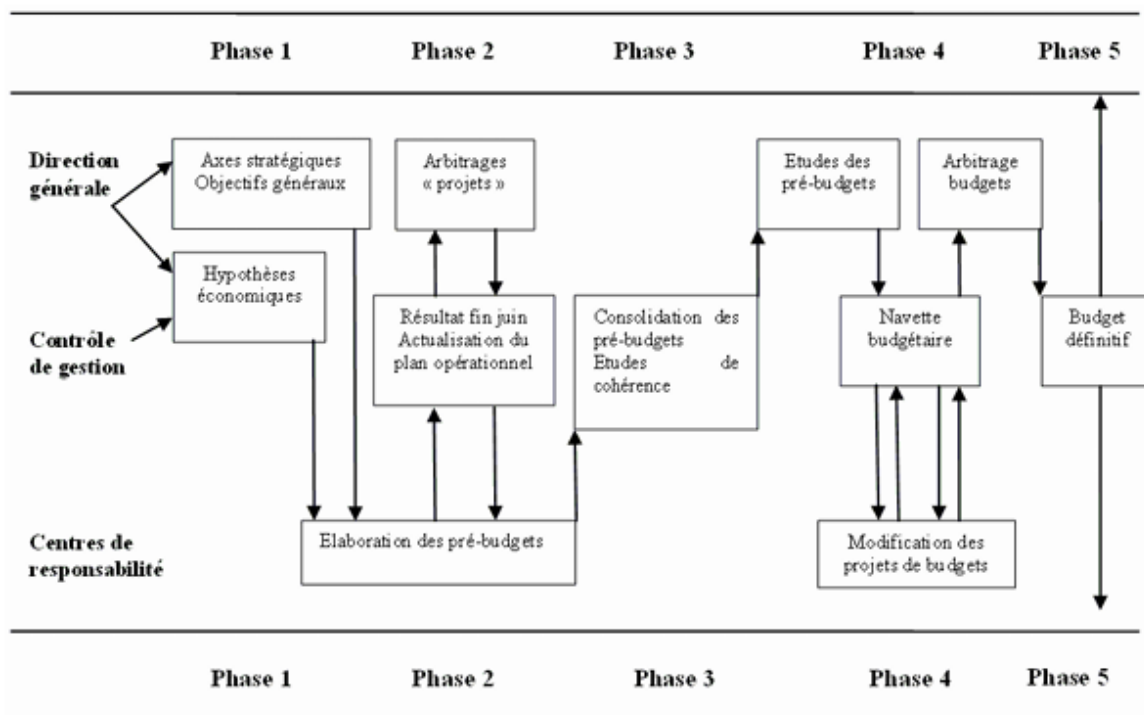
L'exécution du budget correspond à la phase où le budget élaboré est mis en œuvre et suivi au quotidien. Elle consiste à comparer régulièrement les dépenses et les recettes réelles aux prévisions, afin de s'assurer que les objectifs financiers et opérationnels sont bien respectés.

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

⁵⁶ Idem

⁵⁷ Idem

Figure 6 : les Cinq Phases du processus budgétaire.



Source : Naulleau, G. et Rouach, M. (1997). Management de l'innovation : de l'idée au produit. Paris : Dunod.

3.3 Le contrôle budgétaire :

3.3.1 Définition du contrôle budgétaire⁵⁸ :

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

Trois paramètres sont pris en considération :

- les quantités,
- les prix,
- les rendements

Les écarts trop importants doivent entraîner la mise en place d'actions correctives. Pendant longtemps, l'analyse des écarts a été la méthode principale du contrôle budgétaire. C'est grâce à ces ajustements à court terme que le système budgétaire peut se réguler, tout en favorisant un

⁵⁸ Forget, J. (2005). Gestion budgétaire : Prévoir et contrôler les activités de l'entreprise. Éditions d'Organisation.(P.17)

Chapitre 01 : Généralités sur le contrôle de gestion et la gestion budgétaire

apprentissage sur le moyen terme. Aujourd'hui, les nouvelles approches du contrôle de gestion cherchent à mieux anticiper les changements grâce à des outils comme la planification flexible ou la méthode des scénarios. Elles visent aussi à être plus réactives face aux évolutions rapides de l'environnement, voire à remettre en question les données de départ avec des méthodes innovantes comme l'ABC ou l'OVAR.

3.3.2 Le rôle du contrôle budgétaire :

Le contrôle budgétaire joue un rôle central dans l'amélioration de la performance de l'entreprise. Il instaure une sorte de « code de bonne conduite » qui structure la gestion de manière constructive :

- Il impose le respect des contraintes fixées et encourage un fonctionnement basé sur des engagements clairs.
- Il responsabilise les différents niveaux hiérarchiques grâce à des délégations de responsabilités.
- Il incite à remettre régulièrement en question les pratiques et favorise l'apprentissage de la négociation dans toutes les formes de communication.
- Il permet une veille continue sur les événements susceptibles d'impacter les prévisions.
- Il repose sur l'établissement de prévisions et la mise en place d'un programme d'action cohérent.

3.3.3 Les écarts budgétaire :

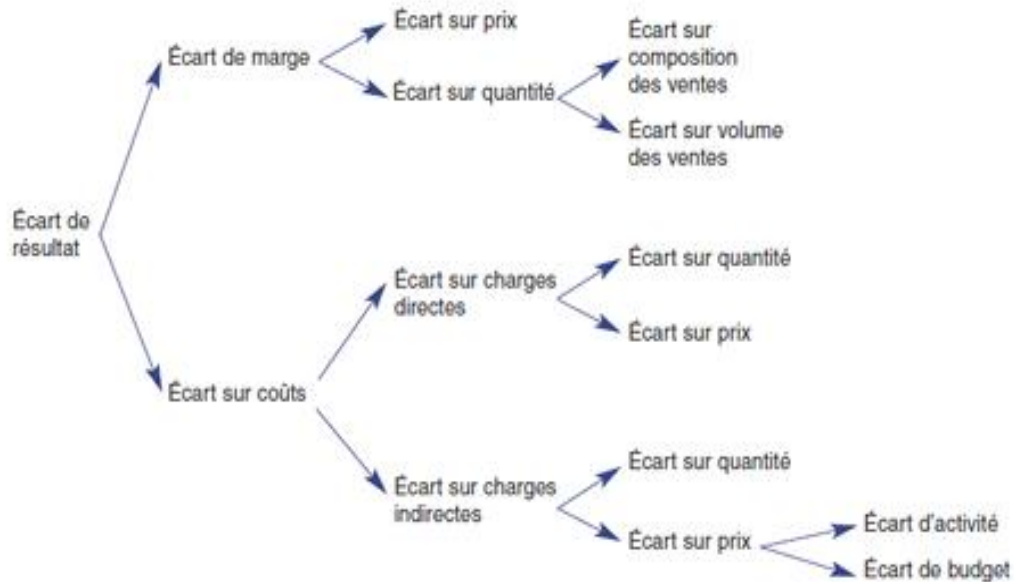
Différence entre une norme de référence et une grandeur calculée à partir de données réellement constatées.⁵⁹

L'analyse des écarts permettra d'attirer l'attention sur les différences existantes entre la valeur constatée et, en général, la valeur réelle telle qu'elle apparaît dans la comptabilité analytique. La valeur de référence peut être une valeur budgétée, standard ou prévisionnelle. L'écart peut être exprimé :

En valeur absolue : **écart = réalisation – prévisions**, ou en valeur relative par rapport au référentiel (prévisions) : **écart (en%) = (réalisations – prévision) / prévision**.

⁵⁹ Forget, J. (2005). Gestion budgétaire : Prévoir et contrôler les activités de l'entreprise. Éditions d'Organisation.(P.30).

Figure 7 : Ensemble des analyses d'écarts



Source : DORIATH Brigitte « le contrôle de gestion en 20 fiches » 5eme édition, éd Dunod, Paris, 2008, p73.

3.3.3.1 Les principes de calcul et d'analyse des écarts :

La construction des écarts repose sur les principes suivants ⁶⁰:

- **Principe 01 :**

Un écart est la différence entre la valeur constatée de la donnée étudiée et la valeur de référence de cette même donnée.

- **Principe 02 :**

Un écart correspond à une différence chiffrée qui s'exprime par un signe (positif ou négatif), une valeur et une interprétation (favorable ou défavorable). En réalité, deux écarts de même valeur peuvent avoir un sens très différent selon qu'ils concernent une charge ou un produit. L'analyse de ces écarts dépend donc du poste du compte de résultat auquel ils se rapportent :

⁶⁰ Alazard, C., & Sépari, S. (2010). Contrôle de gestion (8e éd.). Paris : Vuibert

Chapitre 01 : Généralités sur le contrôle de gestion et la gestion budgétaire

un écart positif sur un produit est généralement favorable, alors que le même écart sur une charge peut être défavorable, et inversement.

Écart >0 → favorable pour les produits et défavorable pour les charges .

Écart <0 → Défavorable pour les produits et favorable pour les charges .

- **Principe 03 :**

La décomposition d'un écart vise toujours à identifier l'effet spécifique de chaque composante, en calculant un sous-écart pour chacune d'elles. Ainsi, lorsqu'une donnée est influencée par n composantes, cela implique la détermination de n sous-écarts distincts.

- **Principe 05 :**

Lorsqu'une donnée résulte du produit d'un élément monétaire (comme un coût unitaire) et d'un élément exprimant un volume (comme une quantité), son écart doit être décomposé en deux parties, selon le principe de décomposition :

Écart sur les éléments monétaires :

$$\rightarrow (\text{Coût réel} - \text{Coût budgété}) \times \text{Quantité réelle}$$

Écart sur les éléments volumiques :

$$\rightarrow (\text{Quantité réelle} - \text{Quantité budgétée}) \times \text{Coût budgété}$$

3.3.3.2 L'analyse des écarts :

L'analyse des écarts budgétaires est une méthode de contrôle de gestion qui permet de comparer les prévisions budgétaires (budget) avec les résultats réels obtenus. L'objectif est d'identifier les écarts, de comprendre leurs causes, et de prendre des mesures correctives si nécessaire.

- Écart global (ou total) :

C'est la différence globale à analyser , ça formule est ainsi :

$$\text{Écart global} = \text{Résultat réel} - \text{Budget prévisionnel}$$

Chapitre 01 : Généralités sur le contrôle de gestion et la gestion budgétaire

- **Écart sur Chiffre d'affaire (ou ventes) :**

L'écart sur chiffre d'affaires est la différence entre le chiffre d'affaire réel et le chiffre d'affaire prévu.⁶¹

$$\text{Écart sur chiffre d'affaire} = \text{Chiffre d'affaire réel} - \text{chiffre d'affaire prévu}$$

Lorsque l'écart sur le chiffre d'affaires est positif (favorable), cela signifie que les ventes réalisées ont dépassé les prévisions. En revanche, un écart négatif (défavorable) indique que le chiffre d'affaires obtenu est inférieur à celui attendu par l'entreprise.

Pour analyser cet écart de manière plus précise, il est utile de le décomposer en deux composantes : l'écart sur le prix de vente et l'écart sur la quantité vendue. Cette décomposition permet d'identifier si la variation provient d'un changement de prix, de volume, ou des deux.⁶²

✓ Écart sur prix : dû à une variation du prix de vente.

$$\text{Écart sur prix} = (\text{Prix réel} - \text{Prix prévu}) \times \text{quantités réelle}$$

✓ Écart sur volume : dû à une variation des quantités vendues.

$$\text{Écart sur quantité} = (\text{Quantité réelle} - \text{Quantité prévue}) \times \text{quantités prévue}$$

- **L'écart sur marge :**

L'écart sur marge est la différence entre la marge réelle et la marge prévue.⁶³

$$\text{Écart sur marge} = \text{marge réelle} - \text{marge prévue}$$

- **L'écart sur Charges :**

L'écart sur charges est décomposé en écart sur charges directes et écart sur charges indirectes :

⁶¹ DORIATH, B. (2017). Contrôle de gestion en 20 fiches. 2^e édition, Paris : Gualino, Lextenso éditions, p. 77.

⁶² Idem

Chapitre 01 : Généralités sur le contrôle de gestion et la gestion budgétaire

✓ **L'écart sur charges directes :**

L'écart sur charge directe est déterminé entre le coût constaté et le coût préétabli de la production réelle ; est calculé comme suit :

Écart total sur cout direct = coût réel – coût de production préétabli

L'écart sur charges directes concerne essentiellement les matières premières et la main d'œuvre directe.

-Matières premières : est décomposée en deux sous écarts, écart sur quantité et écart sur coût. Ils sont calculés comme suit⁶⁴

Écart sur quantités = (quantité réelle de matière consommée – quantité de préétabli de matière consommée) x coût unitaire préétabli de la matière

Écart sur coût = (coût unitaire réel de la matière – coût unitaire préétabli de la matière) x Quantité réelle de matière consommée

-Main d'œuvre : est décomposé en deux sous écarts, écart sur temps et écart sur taux horaire et sont calculés comme suit ⁶⁵

Écart sur temps = (temps réel par produit – temps préétabli par produit) x cout préétabli de la main d'œuvre pour la production réelle

Écart sur taux horaire = (taux horaire réel– taux horaire préétabli) x nombre d'heure réel pour la production constatée

✓ **L'ecart sur charges indirectes :**

'écart sur charge indirecte se calcule comme suit⁶⁶

Écart sur charges indirectes = coût réel – coût standard

⁶⁴ GRANDGUILLOT.B et GRANDGUILLOT.F, op.cit., p71.

⁶⁵ Idem

⁶⁶ DORIATH.B, « *Contrôle de gestion en 20 fiches* », op.cit., p 94.

Chapitre 01 : Généralités sur le contrôle de gestion et la gestion budgétaire

Cet écart sera décomposé en trois sous-écarts qui sont⁶⁷ :

- **L'écart sur rendement** : L'écart de rendement correspond à un écart sur les quantités utilisées. Il reflète la manière dont les facteurs de production (comme la main-d'œuvre ou les matières premières) ont été utilisés dans un centre d'analyse. En d'autres termes, il permet d'évaluer si les ressources ont été utilisées efficacement ou non. Par convention, cet écart se calcule selon la méthode suivante :

Écart sur quantités = (quantités de produit réel – quantités de produit préétabli) x cout unitaire d'un facteur de produit préétabli

- **L'écart sur budget** : représente la différence de coût constatée dans un centre d'analyse, liée à une variation du prix des facteurs de production qu'il consomme. Par exemple, cela peut résulter d'une augmentation du loyer, d'un changement du tarif de l'énergie, ou de toute autre fluctuation des charges. Par convention, cet écart se calcule de la manière suivante :

Écart sur budget = coût réel – coût budgété

- **L'écart sur activité** : mesure l'effet d'un niveau d'activité inférieur ou supérieur à celui prévu, sur la répartition des charges fixes. Il reflète une sous-activité (moins d'activité que prévu) ou une suractivité (plus d'activité que prévu), et donc une plus ou moins bonne absorption des charges fixes.

Par convention, cet écart se calcule selon la formule suivante :

Écart sur activité = coût réel – coût standard

3.3.3.3 L'interprétation des écarts :

⁶⁷ Ibid

Chapitre 01 : Généralités sur le contrôle de gestion et la gestion budgétaire

Interpréter les écarts, c'est chercher à comprendre, au niveau des centres de responsabilité, pourquoi les résultats obtenus diffèrent des prévisions initiales. Ces écarts peuvent s'expliquer par plusieurs types de causes ⁶⁸ :

- Des dysfonctionnements internes, comme un mauvais climat social, une ambiance de travail dégradée ou un système de contrôle de gestion inefficace .
- Des événements internes imprévus, tels que des départs soudains, des décès, des licenciements, des erreurs de recrutement ou des changements dans la structure de l'organisation .
- Des évolutions législatives ou fiscales, comme une nouvelle loi de finances, qui peut avoir un impact important sur la gestion budgétaire, peu importe le pays concerné
- Des évolutions technologiques, notamment l'arrivée de nouveaux produits ou le déclin d'anciens.
- Des changements techniques, comme l'utilisation d'équipements devenus obsolètes ou de méthodes dépassées et coûteuses
- Des variations imprévisibles du marché, dues par exemple à des effets de mode ou à des crises environnementales soudaines.

3.3.4 Limites du contrôle budgétaire :

Le contrôle budgétaire est un outil important pour la gestion des finances d'une entreprise, mais il présente plusieurs limites⁶⁹ :

- 1. Un contrôle souvent trop tardif :** Comme il intervient après les faits, il peut manquer de réactivité face aux changements imprévus.
- 2. Une vision uniquement financière :** Il évalue la performance en termes monétaires sans prendre en compte d'autres éléments essentiels comme la qualité du travail, le climat social ou la réactivité des équipes.
- 3. Un processus lourd :** Il génère une grande quantité de données et d'écarts, mais seuls les plus significatifs sont analysés, ce qui peut limiter la pertinence du contrôle.

⁶⁸ Louchard, J. (2004). Contrôle de gestion : Théorie et pratique. Paris : Éditions Economica.

⁶⁹ GODARD, Ch.-E. & GODARD, S. (2014). Contrôle de gestion. 8^e édition, Paris : Dunod, p. 44.

Chapitre 01 : Généralités sur le contrôle de gestion et la gestion budgétaire

- 4. Un risque de démotivation** : Si les évaluations ne reflètent pas correctement la réalité ou si des employés sont jugés responsables d'écarts qu'ils ne peuvent pas contrôler, cela peut affecter leur engagement.
- 5. Une dépendance aux méthodes de calcul des coûts** : Si les coûts prévisionnels sont mal définis, les résultats du contrôle budgétaire peuvent être biaisés.
- 6. Un outil insuffisant à lui seul** : Pour être efficace, le contrôle budgétaire doit être complété par d'autres indicateurs de performance plus variés.

Section 03 : la gestion budgétaire agile et la performance d'entreprise

Introduction :

La gestion budgétaire traditionnelle, bien qu'encore largement utilisée, présente plusieurs limites majeures. Elle repose sur une planification rigide et annuelle, souvent déconnectée de la réalité changeante des marchés. Cette approche manque de flexibilité, ce qui rend difficile l'adaptation rapide aux imprévus ou aux nouvelles opportunités. Elle mobilise également beaucoup de temps et de ressources pour élaborer des budgets parfois trop détaillés, qui deviennent rapidement obsolètes. De plus, elle peut encourager des comportements contre-productifs, comme la manipulation des chiffres pour atteindre des objectifs fixés, ou encore des décisions à court terme visant uniquement à "tenir le budget". Enfin, en mettant l'accent sur le contrôle et la conformité, la gestion budgétaire classique freine l'innovation, la collaboration entre les services et l'agilité managériale, pourtant essentielles dans un environnement économique incertain et concurrentiel.

Donc quels approches à suivre pour que la gestion budgétaire deviennent plus agile et flexible ?

Contrairement à la logique budgétaire traditionnelle qui repose sur un budget annuel fixe pour N+1, l'approche Beyond Budgeting autorise l'établissement de prévisions financières, mais dans une logique flexible et évolutive. Ces prévisions ne constituent pas des engagements rigides, mais servent d'hypothèses de travail révisables régulièrement à travers des outils comme le Rolling Forecast. L'objectif est de mieux s'adapter aux réalités changeantes du terrain et de faciliter une prise de décision agile.

1 Les méthodes et approches pour une gestion budgétaire agile :

Parmi les approches pour une gestion budgétaire agile, il y a le beyond budgeting, le rolling forecast qui nécessite la décentralisation et la collaboration interservices, on trouve aussi comme moyens, l'intégration de IA et le big data qui sont devenu des outils essentiels dans la gestion moderne.

1.1 Le Beyond budgeting :

Beyond Budgeting" consiste à libérer les personnes compétentes des chaînes du contrat de performance imposé par le haut, pour leur permettre d'exploiter pleinement les ressources de connaissance de l'organisation afin de satisfaire les clients de manière rentable et constante, tout en surpassant la concurrence.⁷⁰

Aujourd'hui, les actifs intellectuels représentent 80 à 90 % de la valeur pour les actionnaires, ce qui fait des collaborateurs le véritable atout majeur de l'entreprise. Pourtant, le fonctionnement actuel du contrat budgétaire annuel détourne leur énergie et leur créativité vers des négociations budgétaires stériles, plutôt que vers la création de valeur pour les clients et les actionnaires.

Ce contrat budgétaire est un vestige d'une autre époque. Il est coûteux, prend énormément de temps, apporte peu de valeur et devrait être remplacé par un modèle de gestion de la performance plus adapté.⁷¹

1.2 La méthode des prévisions glissantes « Rolling Forecast » :

Les prévisions glissantes (rolling forecasts) présentent des différences significatives de définition selon les auteurs. Sivabalan (2011) les interprète comme des budgets à court terme établis dans une perspective à moyen terme. De Leon, Rafferty et Herschel (2012, p. 7) considèrent les prévisions glissantes comme une partie intégrante du processus budgétaire qui « pousse de manière itérative une organisation à se concentrer sur l'avenir ».

Sorvari (2010) explique que les prévisions glissantes sont élaborées sous forme de projections consolidées du compte de résultat, du tableau des flux de trésorerie et des investissements en

⁷⁰ Hope, J., & Fraser, R. (2001, October). Beyond budgeting. Harvard Business Review, 79(1), 4–12.

⁷¹ Idem

Chapitre 01 : Généralités sur le contrôle de gestion et la gestion budgétaire

capital de l'entreprise. Bergstrand (2009), quant à lui, définit les prévisions glissantes comme la projection d'un petit nombre de variables clés, mises à jour de manière continue.

1.2.1 Différences entre le rolling forecast et le budget variable :

Tableau 4 : la différence entre le rolling forecast et le budget variable

Critères	Budget variable	Rolling forecast
Définition	Ajustement du budget en fonction des changements réels (ex. : volume des ventes).	Prévision continue et mise à jour régulière (ex. : tous les trimestres ou mois).
Période de référence	Basé sur l'exercice budgétaire annuel, mais ajusté en cours d'année.	Horizon glissant (ex. : 12 mois à venir, toujours mis à jour).
Réactivité	Réactif aux écarts entre prévisions et réalisations.	Proactif : anticipe les évolutions futures grâce à des données mises à jour.
Outils mobilisés	Analyse des écarts, indicateurs financiers ajustables.	Scénarios, tableaux de bord dynamiques, KPI prospectifs.
Souplesse	Moyenne : dépend de la structure initiale du budget annuel.	Élevée : pas lié à un cycle figé ; favorise l'adaptation stratégique en continu.
Lien avec la stratégie	Tactique : permet de corriger les écarts internes.	Stratégique : aligne les décisions sur les tendances du marché.
Utilisation typique	En complément d'un budget fixe pour gagner en flexibilité.	Dans des entreprises agiles ou en contexte incertain (marché volatil, innovation...).

1.2.2 Importance du « Rolling Forecast » ⁷²:

Le rolling forecast (prévisions glissantes) joue des rôles variés dans les systèmes de contrôle de gestion, selon le degré d'orientation vers les objectifs ou la présence d'un aspect motivationnel dans la planification. Bien que la planification soit parfois vue comme séparée du contrôle de gestion (car liée à la décision ex ante), elle est en réalité essentielle pour aligner les objectifs au sein de l'organisation et reste donc liée à la fonction d'évaluation du budget.

⁷² Henttu-Aho, T. (2018). The role of rolling forecasting in budgetary control systems: Reactive and proactive types of planning. *Journal of Management Control*, 29(3–4), 327–360. <https://doi.org/10.1007/s00187-018-00275-x>

Chapitre 01 : Généralités sur le contrôle de gestion et la gestion budgétaire

La recherche montre que les fonctions du budget (planification, coordination, évaluation, motivation) ne sont pas indépendantes, mais interconnectées. Selon l'importance accordée à la planification ou à l'évaluation, les systèmes de contrôle de gestion peuvent prendre des formes très différentes.

On parle alors de systèmes de contrôle budgétaire, qui servent plusieurs fonctions à la fois, ou plus largement de systèmes de contrôle de gestion (Management Control Systems, MCS), qui assurent que les décisions organisationnelles restent cohérentes avec les objectifs stratégiques. L'analyse du rôle du rolling forecast dans ces systèmes permet de mieux comprendre la diversité des pratiques de gestion et de contrôle.

1.2.3 La préparation pour la mise en œuvre du Rolling Forecast au sein des entreprise :

Sivabalan (2011) estime que la mise en œuvre réussie du rolling forecast nécessite des comptables compétents, ayant une bonne compréhension de l'environnement dans lequel l'entreprise évolue, des systèmes techniques permettant de gagner du temps dans le processus de préparation, ainsi que la capacité des employés à analyser les informations issues des prévisions et à anticiper les tendances futures. Par conséquent, toutes les entreprises ne tirent pas nécessairement profit de la mise en place du rolling forecast. Au contraire, cela peut être préjudiciable si la technique est appliquée dans une entreprise qui n'est pas en mesure de la gérer correctement.⁷³

Montgomery (2002) définit les conditions clés pour la préparation et l'utilisation efficace du rolling forecast. Cette méthode doit essentiellement être orientée de manière stratégique (à long terme), ne pas être aussi détaillée qu'un budget, et ne concerner que les principaux postes du compte de résultat et du bilan. Des outils de modélisation et des applications statistiques doivent être utilisés pour comprendre les tendances, analyser les données et fixer des objectifs raisonnables (en tenant compte des nouvelles informations internes et externes). De plus, les prévisions doivent être étroitement intégrées au processus budgétaire, afin de fournir des données à jour nécessaires à l'élaboration du budget.⁷⁴

Lorain (2010) soutient que les organisations utilisent les prévisions glissantes (rolling forecasts) pour pallier les faiblesses de la budgétisation traditionnelle.

⁷³ Golyagina, A., & Valuckas, D. (2012). Reviewing literature on rolling forecasts, benchmarking and customer profitability (Master's thesis). Norwegian School of Economics, Bergen.

⁷⁴ Idem

Chapitre 01 : Généralités sur le contrôle de gestion et la gestion budgétaire

Elles permettent aux entreprises d'améliorer la gestion financière et opérationnelle, d'accélérer le processus de prise de décision et de consacrer davantage de temps à des activités à forte valeur ajoutée.⁷⁵

1.2.4 La collaboration et la décentralisation :

Dans l'approche Beyond Budgeting, la collaboration occupe une place centrale. L'idée est de sortir d'un cadre budgétaire rigide et figé pour adopter un mode de fonctionnement plus souple, où les équipes gagnent en autonomie et en responsabilité. Cela permet de renforcer la communication, d'encourager la transparence et de favoriser une véritable coopération entre les différentes parties de l'organisation. L'objectif est clair : créer un environnement de travail plus dynamique, aligné sur les réalités du terrain et axé sur la performance collective.

1.2.4.1 Notion de décentralisation :

Comme les organisations sont en perpétuelle évolution concernant leurs marches, leurs clients, leurs personnel..etc, il est difficile de trouver un bon compromis entre la stratégie, la structure et la motivation des personnes . cette quête d'un compromis doit etre permanente, puisque le fonctionnement de l'organisation n'est jamais statique. De nombreuses organisations sont décentralisées, cela crée une série de problèmes supplémentaire pour le contrôle de gestion . la direction prend des décisions de décentralisation qui ont des répercussions sur les activités quotidiennes à tous les niveaux de l'organisation. En substance, la décentralisation consiste à déléguer le pouvoir de décision aux échelons hiérarchiques inférieurs⁷⁶ .

1.2.4.1.1 Avantages de la décentralisation :

Jusqu'où aller dans la décentralisation ? En principe, il faut essayer de choisir le degré de décentralisation qui maximise les avantages par rapport aux inconvénients, compte tenu des particularités de l'organisation. En pratique, la direction peut rarement quantifier les avantages comme les inconvénients mais cela ne dispense pas d'y réfléchir. Les partisans de la

⁷⁵ Golyagina, A., & Valuckas, D. (2012). Reviewing literature on rolling forecasts, benchmarking and customer profitability (Master's thesis). Norwegian School of Economics, Bergen.

⁷⁶ Horngren, C. T., Bhimani, A., Datar, S. M., & Foster, G. (2006). Contrôle de gestion et gestion budgétaire (3e éd., p. 8). Pearson Education France.

Chapitre 01 : Généralités sur le contrôle de gestion et la gestion budgétaire

décentralisation et de la délégation des responsabilités aux chefs des divisions, revendiquent les avantages suivants ⁷⁷ :

- Meilleure sensibilité aux besoins locaux. Les responsables des divisions sont mieux informés que la direction générale sur les questions concernant leurs clients, concurrents, fournisseurs et salariés. Ils connaissent mieux les facteurs affectant les résultats de leur activité ainsi que les moyens de réduire les coûts et d'améliorer la qualité.
- Rapidité de la prise de décision. Une organisation qui délègue les décisions permet des prises de décisions rapides. Elle obtient ainsi un avantage concurrentiel sur les organisations ralenties par la remontée des décisions à prendre, à travers des échelons hiérarchiques successifs.
- Augmentation de la motivation. Les responsables des divisions sont normalement plus motivés quand ils ont davantage d'initiative.

1.2.4.2 Inconvénients de la décentralisation :

Les partisans de décisions plus centralisées relèvent les inconvénients suivants de la décentralisation ⁷⁸:

- Incompatibilité des décisions qui risquent de ne pas être optimales. Ceci se rencontre quand une décision avantageuse pour une division entraîne un surcoût ou la perte d'avantages au niveau de l'organisation dans son ensemble. Cette situation se produit parce que la direction générale a renoncé à contrôler les décisions.
- Double emploi des activités. Plusieurs divisions de l'organisation peuvent accomplir les mêmes activités, chacune de son côté. Par exemple, des services fonctionnels (comptabilité, relations humaines, contentieux) risquent d'être dupliqués. La centralisation de ces services permet de les regrouper, de les rationaliser et de réduire leurs effectifs.

⁷⁷ Horngren, C. T., Bhimani, A., Datar, S. M., & Foster, G. (2006). Contrôle de gestion et gestion budgétaire (3e éd., p. 8). Pearson Education France.

⁷⁸ Idem

- Focalisation des responsables sur la division plutôt que sur l'ensemble de l'organisation. Les responsables de chaque division risquent de considérer comme des tiers, les responsables des autres divisions. Ils seront donc peu disposés à partager l'information ou à prêter assistance quand une autre division fera face à une urgence. Ils peuvent aussi se servir des informations dont ils disposent sur leur division, pour favoriser leur intérêt plutôt que celui de l'organisation. Ils peuvent, par exemple, réclamer à l'organisation
- plus de ressources qu'ils en ont besoin, afin de réduire leurs propres efforts

1.3 L'utilisation de IA et le big data dans le contrôle de gestion et la gestion budgétaire :

Dans un environnement économique instable, les entreprises cherchent à renforcer leur résilience et leur capacité à s'adapter rapidement aux changements. La gestion budgétaire, historiquement axée sur le suivi de la performance et l'exécution des stratégies, doit lui aussi évoluer pour faire face à ces nouveaux enjeux. L'émergence de technologies comme l'intelligence artificielle (IA) et le big data ouvre la voie à une transformation en profondeur de cette fonction, en la rendant plus agile, connectée et réactive face aux évolutions du marché.⁷⁹ Donc une question se pose c'est comment l'intelligence artificielle (IA) et le Big Data peuvent-ils être intégrés à la gestion budgétaire afin de rendre les systèmes de pilotage plus agiles, réactifs et mieux préparés face aux incertitudes

1.3.1 Le rôle de l'IA et le big data :

L'intelligence artificielle (IA) et le Big Data jouent aujourd'hui un rôle central dans la transformation du contrôle de gestion. L'IA permet non seulement d'automatiser des analyses complexes, mais aussi de détecter des tendances émergentes et de formuler des prévisions à partir de vastes volumes de données (Jordan & Mitchell, 2015). De son côté, le Big Data offre la capacité de collecter, stocker et traiter en temps réel des données massives issues de sources diverses (McAfee & Brynjolfsson, 2012). Ensemble, ces technologies ouvrent la voie à un contrôle de gestion plus réactif, proactif et mieux informé.

Selon M. Dikri (2024), les technologies de l'information, notamment les systèmes de type ERP (Enterprise Resource Planning), ont profondément redéfini le rôle du contrôleur de gestion.

⁷⁹ Arharbi, N., & El Aissaoui, Y. (2024, octobre 14). Vers un contrôle de gestion agile : l'intelligence artificielle et le Big Data pour la performance en environnement incertain. Université Hassan I, Settat, Maroc.

Chapitre 01 : Généralités sur le contrôle de gestion et la gestion budgétaire

Autrefois concentré sur la collecte et la consolidation des données, ce dernier est désormais davantage impliqué dans le conseil, l'aide à la décision et l'analyse stratégique. Grâce à l'automatisation des tâches répétitives et chronophages, les outils numériques permettent aux contrôleurs de se recentrer sur l'interprétation des données et sur l'élaboration de recommandations à forte valeur ajoutée pour la direction.⁸⁰

Par exemple, dans le secteur de la distribution, le Big Data permet de suivre les comportements des consommateurs en temps réel, ce qui facilite l'ajustement des stratégies de prix et de promotion en fonction des tendances observées (Davenport, 2018). De même, dans l'industrie manufacturière, les algorithmes d'intelligence artificielle sont utilisés pour optimiser les chaînes d'approvisionnement, notamment en anticipant la demande et en réduisant les inefficacités opérationnelles (Ransbotham et al., 2017). Ces technologies contribuent ainsi à faire évoluer le contrôle de gestion, en le détachant progressivement d'une logique purement rétrospective pour l'orienter davantage vers la prévision, la réactivité et la création de valeur.⁸¹

L'intégration de l'intelligence artificielle (IA) rend le système de contrôle de gestion et gestion budgétaire plus flexible et davantage orienté vers la création de valeur. L'un de ses principaux apports réside dans l'amélioration de la qualité et de la pertinence des informations mises à disposition des gestionnaires. En exploitant de grandes quantités de données en temps réel, l'IA permet d'identifier des corrélations invisibles entre différentes variables opérationnelles et financières, ce qui aide les contrôleurs de gestion à prendre des décisions plus rapides et plus éclairées (Agostino & Arnaboldi, 2018).

Cette évolution du rôle du contrôleur de gestion, qui combine désormais des fonctions de contrôle et de conseil, en fait un véritable intermédiaire stratégique et un coordinateur au service des directions (M. Dekri, 2024). Par exemple, dans des secteurs fortement exposés à l'incertitude, comme la finance ou la logistique, l'IA est capable d'anticiper des perturbations potentielles au sein des chaînes d'approvisionnement, et de recommander des ajustements avant même que les problèmes ne surviennent (Ransbotham, Kiron, Gerbert & Reeves, 2017). Cette capacité à agir de façon préventive plutôt que corrective transforme ainsi le contrôle de gestion en un levier stratégique essentiel pour le pilotage de l'organisation.⁸²

⁸⁰ Ibid (P.200)

⁸¹ Idem

⁸² Idem

1.3.2 Outils de Business Intelligence (BI) et d'analyse de données⁸³ :

-Plateformes Cloud : Des plateformes comme Microsoft Power BI, Tableau et Qlik Sense sont de plus en plus populaires. Elles offrent des fonctionnalités d'analyse de données, de visualisation et de reporting accessibles via leCloud.

-Logiciels de Data Mining : Des outils comme RapidMiner et KNIME permettent aux entreprises d'extraire des connaissances cachées de leurs données et de construire des modèles prédictifs.

1.3.3 Outils d'automatisation⁸⁴ :

-RPA (Robotic Process Automation) : UiPath, Automation Anywhere et Blue Prism sont des exemples d'outils RPA utilisés pour automatiser des tâches répétitives comme la saisie de données et la génération de rapports.

-Logiciels de Workflow : Des outils comme Kissflow et ProcessMaker permettent d'automatiser et d'optimiser les processus de gestion, améliorant ainsi l'efficacité opérationnelle

1.3.4 L'apport de IA et du big data a la gestion budgétaire⁸⁵ :

Ces innovations apportent un grand surplus aux services de gestion, notamment :

- **Améliorer la précision et la rapidité des analyses :**

L'un des principaux atouts de l'intelligence artificielle (IA) et du Big Data dans le domaine du contrôle de gestion réside dans leur capacité à renforcer à la fois la précision et la rapidité des analyses. Contrairement aux approches traditionnelles, ces technologies permettent de traiter et d'analyser en temps réel d'importants volumes de données, offrant ainsi aux décideurs des informations plus fiables, actuelles et pertinentes pour orienter leurs choix (Davenport & Harris, 2017). Grâce aux algorithmes d'apprentissage automatique, il devient possible de détecter des

⁸³ Idem

⁸⁴ Ibid (P.201)

⁸⁵ Ibid (P.198)

Chapitre 01 : Généralités sur le contrôle de gestion et la gestion budgétaire

tendances invisibles et de révéler des corrélations complexes entre variables, souvent inaccessibles via les outils analytiques classiques (Jordan & Mitchell, 2015).

- **Anticiper les événements futurs et prendre des décisions éclairées :**

Au-delà de l'amélioration de la précision des analyses, l'intelligence artificielle (IA) et le Big Data offrent des outils puissants pour anticiper les évolutions futures. Grâce à des modèles prédictifs fondés sur l'analyse croisée de données historiques et en temps réel, les gestionnaires peuvent mieux identifier les risques à venir, détecter les opportunités potentielles et ajuster leurs stratégies de manière proactive (Shmueli & Koppius, 2011). Cette capacité d'anticipation constitue un avantage stratégique majeur, notamment dans un environnement économique marqué par l'incertitude, où la réactivité et l'adaptabilité sont devenues des conditions essentielles de performance et de pérennité.

- **Intégration dans les pratiques de contrôle de gestion :**

Pour que l'intelligence artificielle (IA) et le Big Data puissent pleinement révéler leur potentiel, il est essentiel de les intégrer de manière cohérente aux pratiques actuelles de contrôle de gestion. Cela nécessite non seulement la mise en place d'infrastructures technologiques adaptées, mais aussi l'adaptation des processus organisationnels ainsi que la formation des équipes à l'utilisation de ces nouveaux outils. Selon Grant et al. (2020), un cadre d'intégration efficace doit prendre en compte les spécificités propres à chaque organisation ainsi que les défis liés à l'adoption de ces innovations. Par ailleurs, le succès de cette transformation repose également sur le développement d'une culture d'entreprise favorable à l'innovation et à l'agilité.

2 La performance de l'entreprise :

La performance est un concept multidimensionnel « performance globale » difficile à mesurer techniquement. La performance globale est « l'agrégation des performances économiques, sociales et environnementales » (Baret, 2006). Marcel Lepetit la définit « comme une visée (ou un but) multidimensionnelle, économique, sociale et sociétale, financière et environnementale, qui concerne aussi bien les entreprises que les sociétés humaines, autant les salariés que les citoyens ».

Chapitre 01 : Généralités sur le contrôle de gestion et la gestion budgétaire

Dans la pratique on constate que la performance est un mot-valise, un concept flou et multidimensionnel qui en définitive ne prend de sens que dans le contexte dans lequel il est employé. En fonction du contexte, l'évaluation sur un aspect de la performance (par exemple la performance financière), pourra être suffisante, alors que dans d'autres cas il sera préférable de travailler sur une notion de performance multicritères qui inclut la performance économique, performance financière, performance des processus, etc.

Selon l'auteur Yvon Pesqueux, la performance peut être considérée comme un "attracteur étrange" dans sa capacité à absorber plusieurs traductions : économique (compétitivité), financière (rentabilité), juridique (solvabilité), organisationnelle (efficience) ou encore sociale.

« En effet, la performance stratégique, appelée aussi la performance à long terme, est garante de la pérennité, intègre le maintien de la distance avec les concurrents et utilise un système d'excellence comme indicateur de mesure. Les facteurs nécessaires pour sa réalisation sont entre autres : la croissance des activités, une stratégie bien pensée, une culture d'entreprise dynamique, une forte motivation des membres de l'organisation ou un système de volonté visant le long terme, la capacité de l'organisation à créer de la valeur pour ses clients, la qualité du management et du produit pour les clients, la maîtrise de l'environnement »⁸⁶, (C. Marmuse, 1987 ; J. Barette et J. Bérard, 2000). J.-Y. Saulquin, G. Schier (2007) ajoutent à cette liste la prise en compte de la responsabilité sociale de l'entreprise. Même si l'application systématique d'une logique solide basée sur ce système d'excellence est une garantie de succès pour les entreprises, R. Dixon et al.(1990) feront remarquer que ces différents facteurs qui déterminent l'excellence, donc le succès, peuvent aussi conduire à l'échec lorsqu'ils sont poussés à l'extrême. Cette position coïncide bien avec l'idée de P. Drucker (2001) qui pense qu'à la même extrémité, la rationalité du management devient la rationalité en soi et se traduit par un négativisme conduisant toujours à l'inefficacité.

2.1 L'impact du « rolling forecast » sur la performance financière de l'entreprise :

1. Des prévisions plus justes, basées sur la réalité du moment :

⁸⁶ Issor, Z. (s.d.). Doctorante en deuxième année, Université Ibn Tofail de Kénitra, Laboratoire de recherche en sciences de gestion (Page-99) – ENCG Kénitra – Maroc.

Chapitre 01 : Généralités sur le contrôle de gestion et la gestion budgétaire

En mettant régulièrement à jour les prévisions (chaque mois ou chaque trimestre), l'entreprise s'appuie sur des données fraîches, plus proches de la réalité. Cela réduit les erreurs de calcul, évite les dépenses inutiles ou les mauvais investissements, et permet une meilleure gestion des coûts et des revenus.

2. Une meilleure capacité d'adaptation face aux imprévus :

Avec le rolling forecast, l'entreprise peut ajuster rapidement sa trajectoire si un événement survient (crise, hausse des prix, opportunité soudaine...). Cette flexibilité aide à limiter les impacts négatifs sur les finances et à préserver la performance globale.

3. Une allocation plus intelligente des ressources :

En ayant une vision continue de l'avenir, les dirigeants peuvent rediriger les budgets vers les projets les plus rentables. Moins de gaspillage, plus de valeur créée : c'est bénéfique pour la trésorerie, la rentabilité et le résultat net.

4. Un écart réduit entre les prévisions et la réalité :

Le suivi constant des écarts entre ce qui était prévu et ce qui se passe réellement permet d'ajuster rapidement les actions. Cela évite les mauvaises surprises et renforce le pilotage des performances.

5. Des décisions stratégiques plus éclairées :

Avec des données à jour en permanence, les décideurs prennent de meilleures décisions : faut-il lancer un produit ? Réduire une activité ? Investir ? Mieux informés, ils agissent plus efficacement – et cela se reflète dans les résultats financiers

Chapitre 02 :

*Cas pratique des processus et gestion
budgétaire chez SARPI*

Chapitre 02 : Cas pratique des processus et gestion budgétaire au sein de l'entreprise de réalisation des projets industriels SARPI SPA.

Après avoir abordé les fondements théoriques liés à notre thématique qui est l'optimisation des processus budgétaire cette deuxième partie est consacrée à l'étude pratique .

J'ai choisi ce cas pratique car les processus budgétaires occupent une place centrale dans la gestion des entreprises, en particulier dans le secteur industriel où la planification, le suivi des coûts et le contrôle des ressources sont essentiels à la réussite des projets. Dans les entreprises de réalisation de projets industriels comme SARPI, la complexité, la durée et les investissements requis rendent une gestion budgétaire rigoureuse de plus en plus indispensable.

En effet, chaque projet implique une multitude d'acteurs, de contraintes techniques et de risques financiers qu'il convient d'anticiper et de piloter efficacement. C'est dans ce contexte que l'optimisation des processus budgétaires devient capitale, non seulement pour garantir la rentabilité des projets, mais aussi pour améliorer la réactivité face aux imprévus. Le choix de ce thème comme étude de cas pratique c'est pour d'analyser comment SARPI adapte ses pratiques budgétaires.

Dans ce chapitre, nous commencerons par une présentation générale de l'entreprise SARPI, en discutant sa mission et ses principales activités. Nous aborderont les processus budgétaires actuellement pratiqués au sein de l'entreprise., nous élaborerons ensuite un cas réel de prévisions budgétaires sur une période donnée, en y intégrant la réalisation des budgets ainsi que le calcul des écarts budgétaires.. Enfin, la dernière section est sur l'analyse des processus budgétaires observés, et des recommandations d'optimisation, dans le but de rendre le processus budgétaire pertinent et agile.

Section 01 : Présentation générale de l'entreprise accueillante

1 Présentation et historique de l'entreprise SARPI :

1.1 Présentation de SARPI SPA :

La Société Algérienne de Réalisation de Projets Industriels (SARPI SPA) est une entreprise spécialisée dans la conception, la réalisation et la maintenance de projets industriels, notamment dans les secteurs des hydrocarbures, de l'énergie et de l'hydraulique. Créée en juin 1992 sous forme de société par actions, elle est née d'un partenariat entre la compagnie nationale algérienne SONATRACH et l'entreprise italienne ABB (ABB SAE SADELMi à l'époque. Forte de ses 32 ans d'expérience dans le secteur des Hydrocarbures et de l'Énergie, de la synergie entre la stratégie et les prises de décisions ainsi que les efforts déployés à tous les niveaux que SARPI a pu devenir ce qu'elle est aujourd'hui, à l'instar des stations de pompage classiques et multiphasiques, une position marquée et soutenue par l'évolution impressionnante de son Chiffre d'affaires durant les trois dernières années assurant ainsi la pérennité de la Société et démontrant la confiance placée en elle par ses Partenaires.

SARPI SPA est une entreprise spécialisée dans la gestion complète de projets industriels selon le modèle EPC, qui signifie :

EPC = Engineering, Procurement, Construction

Engineering :

L'entreprise prend en charge la conception technique du projet :

- Études préliminaires et de faisabilité,
- Conception des installations (plans, schémas, calculs...),
- Choix technologiques et solutions techniques adaptées au client

Procurement :

Elle s'occupe de :

- La sélection et l'achat des équipements, matériaux et services nécessaires,
- La logistique et la gestion des fournisseurs,
- Le respect des normes de qualité et des délais d'approvisionnement

Construction :

Elle assure la réalisation concrète du projet :

- Montage, installation des équipements,
- Travaux de génie civil, mécanique, électrique, etc.
- Mise en service (tests, essais, démarrage...).

SARPI marque aujourd'hui sa présence dans le domaine de l'hydraulique et se joint aux programmes d'urgence mis en place par les pouvoirs publics, un programme appelé à renforcer et à sécuriser l'alimentation en eau potable à travers la réalisation en EPC d'une station de dessalement d'eau de mer d'une capacité de 300 000 m³/jour à El Tarf.

Aujourd'hui, SARPI capitalise une expérience avérée dans les secteurs des hydrocarbures et de l'énergie, ayant réalisée une centaine de projets pour le compte de SONATRACH et des plus grandes firmes internationales installées en Algérie .SARPI aspire à devenir une solution de référence pour les projets industriels, notamment être reconnue comme la référence nationale dans la réalisation des projets industriels en EPC " Engineering, Procurement, Construction" devenant un acteur incontournable dans les stratégies de développement du principal client SONATRACH, pour, éventuellement exporter le savoir-faire à l'international dans la construction des Projets Industriels.

1.2 Historique :

1992 : Création de SARPI SPA par SONATRACH et ABB, avec pour objectif principal d'intervenir dans la réparation et la réhabilitation des pipelines de transport de pétrole et de gaz existants, a ce temps elle a été actif juste dans le domaine de la construction.

Mars 2018 : SONATRACH rachète les parts d'ABB, faisant de SARPI une filiale à 100 % du groupe SONATRACH .SARPI commence a réaliser les des projets en EPC.

Avril 2023 : SARPI signe un contrat de fusion-absorption avec SAFIR SPA, une entreprise spécialisée dans la conduite de projets industriels en mode EPC (Engineering, Procurement, Construction) .

2 Généralité sur l'entreprise :

2.1 Mission :

La mission de SARPI SPA s'articule autour de la conception, la réalisation et la maintenance de projets industriels d'envergure, principalement dans les secteurs stratégiques des hydrocarbures, de l'énergie et de l'hydraulique. En tant qu'acteur clé dans le domaine du génie industriel en Algérie, SARPI adopte une approche intégrée basée sur le modèle EPC (Engineering, Procurement, Construction), lui permettant d'assurer la gestion complète des projets, de la phase d'étude à la livraison finale.

SARPI s'engage à fournir des solutions industrielles complètes et fiables, tout en respectant les normes internationales les plus strictes en matière de qualité, de sécurité et de respect de l'environnement. L'entreprise mène des études d'ingénierie approfondies, coordonne l'approvisionnement en équipements et matériaux, et réalise les travaux de construction et de mise en service des installations. Elle intervient également dans la maintenance et la réhabilitation d'infrastructures existantes, contribuant ainsi à leur pérennité et à leur efficacité opérationnelle.

Par ailleurs, SARPI attache une grande importance à la sécurité au travail et à la protection de l'environnement, en intégrant pleinement la culture HSE (Hygiène, Sécurité, Environnement) dans l'ensemble de ses activités. Son action s'inscrit également dans une logique de développement local, à travers la formation et la valorisation des compétences algériennes, renforçant ainsi sa contribution au tissu économique national.

SARPI œuvre pour le développement durable de l'industrie algérienne en offrant des services clés en main, innovants et conformes aux exigences de ses partenaires publics et privés.

2.2 Secteurs d'intervention :

Tableau 5 : Types de projets à chaque secteur d'intervention

Secteurs	<i>Énergies classique et renouvelables</i>	<i>Oil et Gas</i>	<i>Hydraulique</i>
<i>Types</i>	--Centrales thermique --Centrales --électriques a cycle combine --Centrale électrique solaire --Photovoltaïque --L'énergie hybride	--Station de compression ,pompage . --Flowlines --Pipelines --Annexes postes de sectionnement ,de coupure, terminal départ ,terminal arrive	--Station de traitement et de dessalement --Canalisation et Installations annexes --Barrages et réservoirs

Source : Donnée interne de SARPI SPA

2.3 Positionnement stratégique :

2.3.1 Objectifs de SARPI :

2.3.1.1 Objectifs interne :

- Réduire les délais de réalisation des projets
- Optimiser l'utilisation des ressources (main-d'œuvre, équipements, matériaux)
- Améliorer la planification et la coordination des chantiers

2.3.1.2 Objectifs externe :

- Satisfaction et fidélisation des clients
- Renforcement de l'image de marque

- Responsabilité sociétale et environnementale (RSE)

2.3.2 Vision :

SARPI souhaite devenir une entreprise reconnue pour sa gestion efficace des déchets industriels. Elle cherche aussi à élargir sa présence sur le marché industriel, de devenir un acteur de référence. Elle vise à investir pour développer ses compétences en ingénierie.

2.4 Qualité de service et normes ISO obtenue⁸⁷ :

- **Norme ISO 9000 V 2015:** Système de management de la qualité : Principes essentiels et vocabulaire .
- **Norme ISO 9001 V 2015:** Système de management de la qualité : exigences
- **Norme ISO 14001 V 2015 :**Système de management environnemental : exigences et en lignes directrices pour son utilisation .
- **Norme ISO 45001 V 2018 :** Système de management de la santé et la sécurité au travail : exigences et lignes directrice pour son utilisation
- **ISO/CEI 17020-2012 :** Évaluation de la conformité : exigences pour le fonctionnement de différents types d'organismes procédant à l'inspection .
- **Guide ILAC 2020 :** Exigences pour l'accréditation des organismes d'inspection selon la norme ISO/IEC 17020 V 2012.

2.5 Son logo actuel :

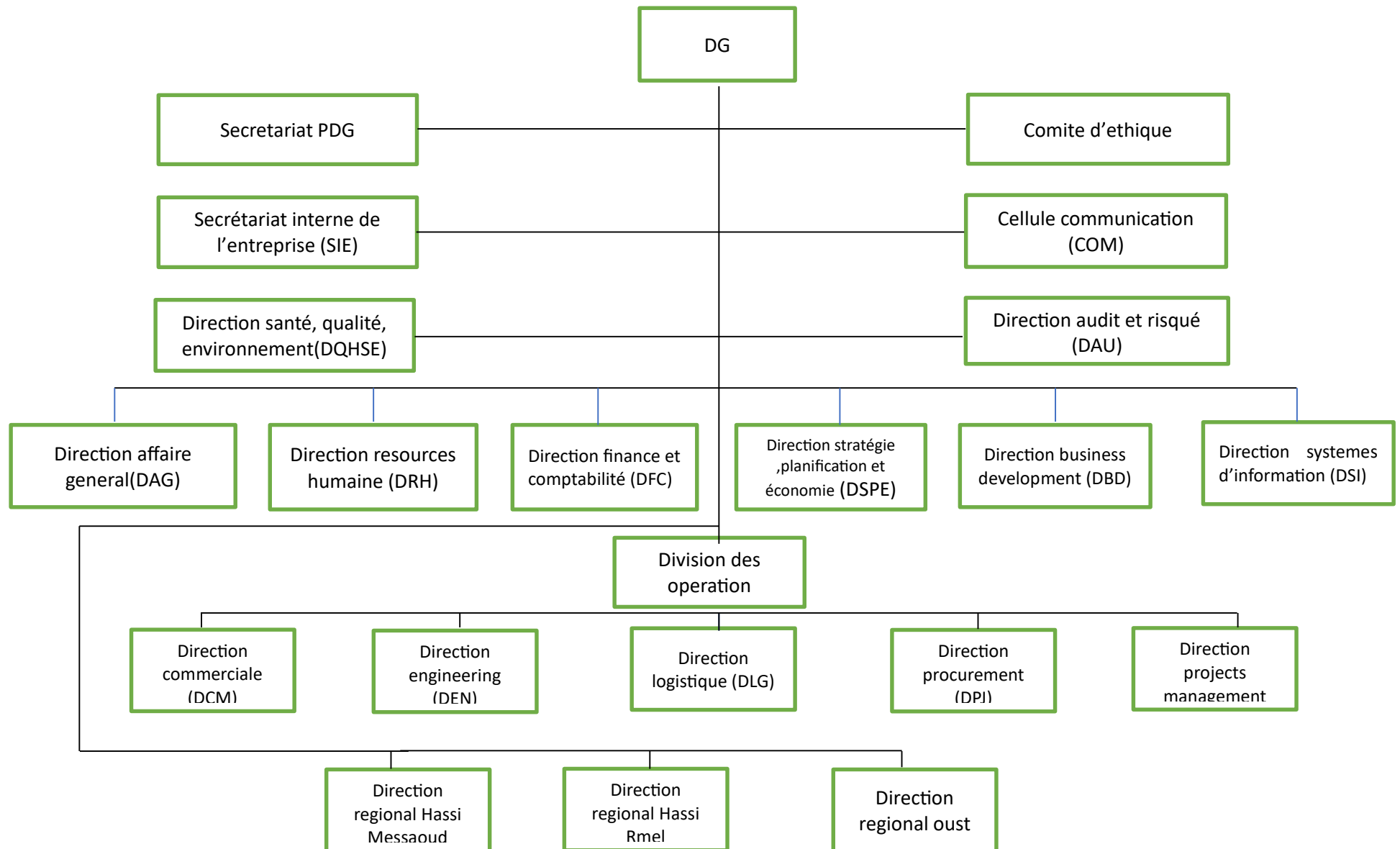


⁸⁷ Documents interne de l'entreprise

3 Organigramme général de SARPI ⁸⁸:

C'est la représentation visuelle de la structure hiérarchique et fonctionnelle de l'entreprise SARPI SPA adoptée par le conseil d'administration le 10 avril 2023, Il montre comment les différentes unités, départements ou postes sont organisés, et comment les liens hiérarchiques sont établis.

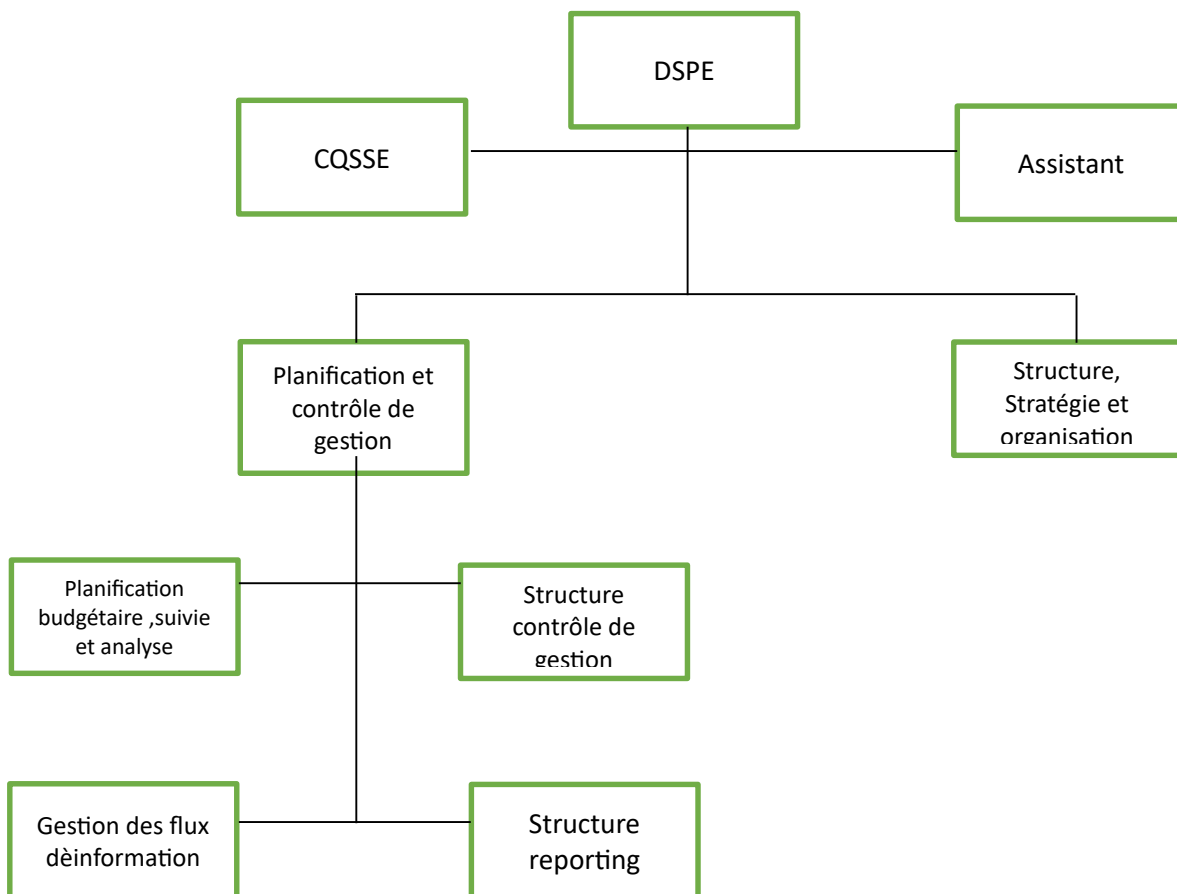
⁸⁸ Documents interne de l'entreprise



4 La Direction consternée par le stage pratique :

La Direction stratégie, planification et économie (DSPE) a pour mission de piloter la performance économique et financière de l'organisation en fournissant aux décideurs des analyses fiables, des prévisions pertinentes et des outils d'aide à la décision .

4.1 Organigramme de la direction⁸⁹ :



⁸⁹ Documents interne de l'entreprise

5 La maîtrise de l'information chez SARPI SPA :

5.1 La listes de documentation de gestion⁹⁰ :

Qualité: Aptitude d'un ensemble de caractéristiques intrinsèques d'un objet à satisfaire des exigences.

Processus: Ensemble d'activités corrélées ou en interaction qui utilise des éléments d'entrée pour produire un résultat escompté.

Procédure: Manière spécifiée de réaliser une activité ou un processus.

Instruction: Manière détaillée d'effectuer les tâches assurant le bon fonctionnement d'une ou plusieurs activités d'un processus.

Mode Opératoire : Règles écrites définissant la manière dont une ou un ensemble de tâches doivent être effectuées.

Information documentée : Information devant être maîtrisée et tenue à jour par un organisme ainsi que le support sur lequel elle figure.

Document: Support d'information et l'information qu'il contient. Modèle (Formulaire) : Support d'enregistrement des résultats et informations liés à une activité, garantissant ainsi la traçabilité des événements.

Enregistrement : Document faisant état des résultats obtenus ou apportant la preuve de la réalisation d'une activité.

5.2 Format des information documentée⁹¹ :

Tableau 6 : Format des information documentée

Objet	Expliciter la finalité du document (but à atteindre)
Domaine d'application	Préciser les domaines ou les activités concernées par l'application de l'information documentée
Liste de diffusion	Définir les structures pour qui sera diffusé l'information documentée ainsi que l'objet de la diffusion

⁹⁰ Documents interne de l'entreprise

⁹¹ Ibid

Références	Indiquer la référence des informations documentées auxquels le document fait référence
Définitions et abréviations	Définir les termes spécifiques et préciser les abréviations employées dans de l'information documentée
Contenu	Décrire les différentes phases du processus, les responsabilités, les supports et les moyens
Responsabilités	Fixer les responsabilités et les autorités de gestion et d'application de l'information documentée
Listes des supports d'enregistrement associés	Donner la liste des supports d'enregistrement associés au document

Source : Donnée interne de l'entreprise.

- **Logigramme des processus de gestion⁹² :**

Tableau 7 : Résumé des processus de gestion

Qui?	Donnée d'entrée	Fait quoi?	Donnée de sortie	Comment?
Qui fait ? Qui décide ?	Toutes les information pour la réalisation d'une activité	De quoi s'agit-il? (les étapes)	Toute information résultant d'une activité	Les moyens utilisés pour la réalisation d'une tâche

Source : donnée interne de l'entreprise.

⁹² Documents interne de l'entreprise

6 La méthodologie de recherche :

Afin de collecter des informations sur les pratiques budgétaires en vigueur dans l'entreprise, j'ai appuyé sur des documents interne fournis, les observations ainsi qu'un entretien libre avec les responsables concernés.

Les concepts théoriques et la méthode qualitative a permis d'établir un diagnostic du processus budgétaire appliqué, en lien avec les questions secondaires de recherche. Par ailleurs, une démarche analytique a été adoptée pour évaluer l'application de la méthode du « rolling forecast » et mesurer dans quelle mesure celle-ci a permis de réduire les écarts budgétaires.

6.1 Techniques d'investigations :

Dans le soucis de mener à bien ce travail j'ai utilisé la méthode : des entretiens libres , démarche analytique , recherche documentaire , observations , documents interne.

6.1.1 La recherche documentaire :

Elle a constitué la première étape de mon étude et ma permis de mieux comprendre le sujet . ainsi elle m'a conduit vers les différentes centres de documentation et bibliothèques , ou j'ai consulter des ouvrage et articles ainsi des mémoire sur mon sujet . la bibliothèque de l'ESGEN ma aider aussi avec les ces livres disponible Sans oublier l'outils internet qui est un apport capital avec la masse d'information fournis

6.1.2 Démarche analytique :

Dans le cadre de ce mémoire, j'ai adopté une démarche analytique afin d'examiner de manière approfondie le processus budgétaire de l'entreprise. Cette approche s'est traduite par la collecte des données budgétaires relatives aux prévisions annuelles, aux réalisations du premier semestre, ainsi qu'aux prévisions révisées (reforecast) du second semestre et à leurs réalisations effectives.

L'objectif a été de comparer les réalisations avec les prévisions initiales, puis avec les données issues du reforecast, afin d'évaluer les écarts budgétaires. Les informations recueillies ont été consolidées et analysées pour mesurer l'impact de la méthode de reforecasting sur la réduction des écarts budgétaires et l'amélioration de la visibilité financière au sein de l'entreprise.

6.1.3 Des entretiens libres :

Dans le cadre de ce mémoire, qui vise à analyser les pratiques budgétaires d'une entreprise afin d'en établir un diagnostic approfondi. les entretiens libres permettent une plus grande souplesse dans l'échange , Cette liberté est essentielle lorsqu'on explore un sujet aussi complexe et contextuel que la gestion budgétaire, dont les pratiques varient fortement selon les structures, les cultures d'entreprise, et les profils des managers.

Dans une logique de diagnostic, il est souvent préférable de ne pas trop cadrer les réponses à l'avance, afin de ne pas biaiser l'émergence d'informations non anticipées mais essentielles, comme des dysfonctionnements ou des perceptions critiques du système en place. Les entretiens libres permettent ainsi d'accéder à une réalité plus authentique, directement issue du terrain.

6.1.4 Documents interne fournis :

J'ai appuyé aussi à des documents interne fournis par l'entreprise pour avoir les information sur les processus budgétaire.

Section 02 : processus budgétaire appliqué au sein de SARPI SPA et démarche Rolling Forecast

1 Processus de gestion budgétaire :

NB : Les informations mentionnées sont collectées à partir des données internes de l'entreprise, Et l'entretient.

Le processus budgétaire dans SARPI passe par trois phase principales ,la définition des objectifs budgétaire et l'élaboration budgétaire , l'exécution du budget et le suivie des performances budgétaire afin d'élaborer le tableau de bord finale.

1.1 L'élaboration budgétaire :

L'entreprise SARPI adopte une approche mixte, combinant les méthodes top-down (descendante) et bottom-up (ascendante), pour l'élaboration de ses budgets. C'est une décentralisation encadrée : la direction générale définit les grandes orientations stratégiques et budgétaires a l'aide de la comparaison des réalisations et performances des années précédentes et entre les différentes directions régionales (benchmarking interne) pour les projets industriels, tandis que les unités opérationnelles participent activement à la construction détaillée des prévisions.

Avant d'entamer le processus de prévision et de collecte budgétaire pour l'année N+1, la Direction des Projets Majeurs (DPM) transmet les perspectives à venir, notamment les projets de type EPC (Engineering, Procurement and Construction) ainsi que les plans de charge prévisionnels. Sur cette base, la direction générale fixe ensuite les objectifs budgétaires globaux, à la fois pour l'année suivante et dans une perspective pluriannuelle, généralement sur un horizon de cinq ans. Exemple d'objectifs budgétaire :

- Réduire les coûts d'exploitation de 10 % sur l'année.
- Augmenter le chiffre d'affaires de 15 % par rapport à l'année précédente.
- Atteindre une marge nette de 8 % sur l'ensemble des projets livrés.

- Améliorer la rentabilité des projets EPC en réduisant les écarts entre budget prévisionnel et réalisé.

Par la suite, la DPM procède à la collecte des données budgétaires auprès des différentes directions régionales. Ces données sont ensuite centralisées et structurées par la Direction de la Stratégie, de la Planification et de l'Économie (DSPE), qui veille à leur cohérence et à leur intégration dans le processus global. Chaque département ou unité fonctionnelle transmet également ses besoins budgétaires spécifiques.

- **La navette budgétaire** : Le processus budgétaire est itératif et nécessite la mise en place d'un dialogue entre les différentes entités et la direction générale qui se matérialise au travers de ce que l'on appelle souvent la navette budgétaire. Plusieurs flux « top-down » et « bottom-up » et itérations vont émailler le processus budgétaire. Il y aura donc différentes versions provisoires du budget avant d'arriver à la définitive. Il y aura un besoin de coordination selon le calendrier budgétaire établi.

Donc c'est un aller-retour régulier des propositions budgétaires, où :

- ✓ Les entités (départements, directions régionales, etc.) soumettent leurs besoins budgétaires à la direction générale de SARPI
- ✓ La direction financière ou générale analyse et ajuste certains montants.
- ✓ Les entités reçoivent ces retours, révisent leurs propositions, et modifient leurs prévisions.

Ce cycle se répète jusqu'à l'obtention d'un budget cohérent et aligné sur les objectifs stratégiques.

1.1.1 Prévision de clôture de l'exercice en cours N (reforecast budgétaire) :

Après l'analyse des écarts de réalisation du premier semestre de l'année au cours de laquelle on procède à l'élaboration du budget de l'année à venir, la DSPE commence par prévoir en se fixant des objectifs de réduction des écarts pour la fin de cet exercice en cours des points de vue du CA et des charges par nature en tenant compte des nouvelles hypothèses du terrain et les nouvelles objectifs administrative en matières du budgets ainsi des prévisions de tous les directions et les opérationnels avant de pouvoir faire des changements.

Sur la base des réalisations du premier semestre de l'année en cours (N), les Managers de SARPI :

- Calculent les écarts entre les réalisations et les prévisions,
- Analysent les causes d'écarts,
- Expriment les objectifs du deuxième semestre de l'année N,
- Établissent des plans d'actions correctives si nécessaires,
- Élaborent les budgets de clôture de l'année N en cours :

Budget commercial et budgets des projets - ceux en cours et les nouveaux projets (forts probables) qui démarrent au deuxième semestre. DPJ et DCM en étroite collaboration • Budget des services - UO, DCO et DPS en étroite collaboration- sur la base des besoins des projets et également de toutes les autres structures de SARPI. Pour cela, DPS, en plus de la synthèse des besoins qu'elle reçoit de DPJ-DCM, doit saisir les autres structures pour leur demander leurs besoins en services. DPS consolidera le budget des achats de services de SARPI. La même démarche est poursuivie pour les achats de biens et consommables.

Ainsi DPS élaborera le budget des approvisionnements et des services de SARPI qu'elle transmettra - en copie - à la DF .

1.1.2 L'élaboration des pré-budgets de l'exercice N+1 :

Le pré-budget est constitué des budgets initiaux élaborés par les responsables budgétaire (les responsables des entités de SARPI) , il sera révisé en fonction des orientations de la Direction Générale (selon la navette budgétaire) et de la concordance entre les objectifs des différentes entités, d'une part, et de la concordance entre les objectifs et les moyens ou ressources mobilisables pour l'atteinte de ces objectifs.

Le budget est élaborer sur la base :

- ✓ Des prévisions de clôture de l'année en cours (N) pour les projets : CA et charges, autre charges des autre structures y compris les structures du siège et les U.O ainsi que les charges communes.
- ✓ Des TCR et bilans prévisionnels de clôture de l'exercice établis par la D.F
- ✓ Des proposition des différents responsables des C.R

Les deux pré-budgets déterminants sont élaborés par la DCM et la DPJ. On y trouve principalement :

CHIFFRE D'AFFAIRES PREVISIONNEL

-Le CA mensuel des douze mois de l'année N+1 par projet - en cours et fort probable

COUT DE MAIN D'ŒUVRE PREVISIONNEL

- Les Man-hours - direct, indirect et management - par projet - en cours et fort probable et par structure pour les douze mois de l'année N+1,
- Le cout de main d'œuvre par projet - en cours et fort probable et par structure pour les douze mois de l'année N+1.

COUT DE LOCATION DU MATERIEL PREVISIONNEL

- Le nombre de jours de location par mois par type de matériel, par projet- en cours et fort probable - et par structure pour les douze mois de l'année N+1.
- Le cout de location par type de matériel, par projet - en cours et fort probable - et par structure pour les douze mois de l'année N+1.

La valorisation doit se faire en fonction du dernier cout de location constaté par type de matériel majoré en fonction :

- ✓ Des prévisions d'augmentation annuelle si c'est le cas.
- ✓ Des couts négociés - négociations en cours s'il y a.

COUT DES CONSOMMATIONS

- Les quantités de consommables et autres biens à consommer par mois, par type, par projet - en cours et fort probable et par structure pour les douze mois de l'année N+1.
- Le cout des consommations par type, par projet - en cours et fort probable et par structure pour les douze mois de l'année N+1.

La valorisation doit se faire en fonction du dernier cout constaté par type de consommable ou de bien, majoré en fonction :

- ✓ Des prévisions d'augmentation annuelle si c'est le cas,
- ✓ Des couts négociés - négociations en cours s'il y a.

AUTRES COUTS IMPUTABLES AUX PROJETS

- Assurances par projet/structure et par mois pour les douze mois de l'année N+1
- Amortissements par projet/structure et par mois pour les douze mois de l'année N+1
- Catering et autres services par projet/structure et par mois pour les douze mois de l'année N+1
- Autres charges (A préciser)

Ces données prévisionnelles doivent être transmises à :

- ✓ La DF pour toutes les données « valeurs »
- ✓ La DPS et les U.O pour les achats de consommables et consommations,
- ✓ La DPS et les U.O pour les achats de services.

Il est évident que les achats de biens seront régulés par les stocks « Responsabilité de la DPS et des U.O » . A la fin de cette phase qui aura lieu normalement vers la fin septembre de l'année N pour l'élaboration des budgets N+1, les outputs seront :

- ✓ le pré-budget commercial,
- ✓ Le pré-budget des projets et des autres structures (Siège et U.O),
- ✓ Le pré-budget des achats de biens,
- ✓ Le pré-budget des achats de services, notamment le budget de location,
- ✓ le pré-budget des ressources humaines.

Pour ces trois derniers pré-budgets, en plus des pré-budgets des projets, toutes les structures de SARPI seront tenues de communiquer :

- leur besoins en personnel à la DRH pour compléter le pré-budget RH. La DRH doit les saisir pour ce faire.
- leur besoins en services à la DPS pour la consolidation du pré-budget des services.
- leur besoins en achat par structure pour la DPS pour la consolidation du pré-budget des achats. La DPS doit les saisir pour ce faire.

La DF établira les pré- budgets de synthèse :

- Le TCR prévisionnel de l'année N+1 mois par mois - pré-budget de synthèse et Le bilan prévisionnel de l'année N+1 mois par mois - pré-budget de synthèse.
- Le budget ou tableau de trésorerie prévisionnelle de l'année N+1 mois par mois - pré-budget de synthèse.

1.1.3 Élaboration des budgets déterminants, résultants et budgets de synthèse de l'exercice N+1

Une réunion de présentation des pré-budgets et d'orientation aura lieu à la fin du mois de septembre ou au plus tard vers le 10 Octobre de l'exercice N. Sur la base :

- ✓ Des pré-budgets
- ✓ Des orientations contenues dans la NO du PDG ou des orientations données durant la réunion d'orientation,
- ✓ Des négociations avec le PDG en termes d'allocation de ressources, pour les objectifs assignés, et des conclusions de la réunion d'orientation.

La **DCM** et la **DPM** révisent les pré-budgets « commercial et projets » et arrêtent ainsi les budgets définitifs - budgets déterminants - mois par mois pour les douze mois de l'année N+1.

A la fin de cette phase qui aura lieu normalement vers la fin octobre de l'année N pour l'élaboration des budgets N+1, les outputs seront ;

- Le budget commercial,
- LE budget des projets,
- Le budget des achats de biens,
- Le budget des achats de services, notamment le budget de location,
- Le budget des ressources humaines.

Pour ces trois derniers budgets, en plus des budgets des projets, toutes les structures de SARPI seront tenues de communiquer :

- Leur besoins en personnel à la DRH pour compléter le budget RH. La DRH doit les saisir pour ce faire.
- Leur besoins en services à la DPS pour la consolidation du budget des services
- Leur besoins en achat par structure à la DPS pour la consolidation du budget des achats. La DPS doit les saisir pour ce faire.
- En plus des achats d'exploitation, toutes les structures, y compris les projets - doivent communiquer les besoins en investissements à la DPS qui consolidera, valorisera et transmettra à la DF le budget des investissements de l'année N+1 mois par mois. Ceci permettra à la DF, entre autres, de déterminer les nouveaux amortissements à rajouter à ceux déjà courants pour l'exercice N+1, mois par mois.

La DF établira les budgets de synthèse que sont :

- Le TCR prévisionnel de l'année N+1 mois par mois « budget de synthèse » et le bilan prévisionnel de l'année N+1 mois par mois « budget de synthèse ».
- Le budget ou tableau de trésorerie prévisionnelle de l'année N+1 mois par mois « budget de synthèse »

1.1.4 Synthèse des responsabilités :

Tableau 8 : responsabilités hiérarchiques en termes de processus budgétaire

<i>Hierarchie</i>	<i>Responsabilités</i>
Le conseil d'administration	Approbation du budget.
Le conseil de direction	Approbation avant sa présentation au Conseil d'Administration.
Président directeur général	Orientations générales et accord avant sa présentation au Conseil de Direction et au Conseil d'Administration
Directeur commercial	-Présentation des nouveaux projets - forte, moyenne et faible probabilités - à faire approuver par le Président Directeur Général en fonction du Chiffre d'affaires ciblé pour l'exercice budgétaire considéré. -Élaboration des comptes d'exploitation des projets aussi bien nouveaux que ceux en cours transmis par la Direction des Projets
Directeur des projets	-Élaboration des comptes d'exploitation des projets en cours durant l'exercice budgétaire considéré. -Vérification et contrôle des états détaillés des projets transmis par les Directeurs des projets / PM / Chargés d'Affaires.
Directeur des projets/PM	-Élaboration du Compte d'exploitation du projet sous sa compétence ainsi que le détail des besoins en RH, consommables et services, dont location, et toutes ressources. -Expression préliminaire des besoins en investissements matériels. -Transmission des données détaillées au DPJ.
Direction procurement services	-Recueil des données relatives aux achats d'exploitation - aussi bien de biens d'exploitation que des services - et d'investissements -Élaboration du budget des achats et des approvisionnements

Direction RH	-Recueil des besoins en ressources humaines des projets et des structures de l'Unité siège ,la même chose pour les besoins en formation. -Élaboration du budget RH et du budget de la formation
Directeur finance	Élaboration des États de synthèse prévisionnels « Bilans, TCR, Trésorerie et financement »
Directeur QHSE	-Recueil des besoins en EPI/EPC et des barrières pour la protection de l'Environnement des projets et des autres structures. -Élaboration du budget HSE.

Source : Données interne de l'entreprise.

1.2 La validation des budgets N+1 :

1.2.1 Validation des budgets et diffusion :

Une fois le budget initial corrigé et révisé et que l'on s'assure de la concordance des budgets des entités et du budget général , le pré-budget devient budget et ne sera officiel qu'après validation par le conseil d'administration.

Les différentes budgets « exploitation et investissement » étant valides par la DG, il sera procédé a leur présentation au conseil d'administration avant le 20 novembre de l'année N pour les budgets de l'année N+1.

Une fois valides, les budgets font l'objet d'une large diffusion avant la fin de l'année N pour les budgets de l'année N+1.

1.2.2 Exécution du budget :

1.2.2.1 Exécution des dépenses d'exploitation :

Les dépenses de SARPI sont réalisées, sur la base d'Autorisations de Dépenses (AD) accordées par le Directeur Général à chaque ordonnateur ou gestionnaire de crédits. Ces AD constituent des ouvertures de crédits permettant aux responsables d'engager des dépenses (achats, prestations,..etc.) dans le cadre des dotations budgétaires votées. Il est impératif que les

dépenses soient engagées, liquidées et ordonnancées uniquement dans la limite des montants autorisés.

l'exécution des dépenses suit une procédure bien définie pour assurer une gestion rigoureuse des ressources. Tout commence par l'identification d'un besoin par un service ou U.O, suivi de la rédaction d'une demande d'achat précisant les détails du bien ou service requis. Cette demande est ensuite soumise à une validation par la DPM pour ce qui concerne les achats pour U.O « les projets EPC » et par la DSPE pour les achats des autres service de l'entreprise.

Une fois approuvée, la DCM fait une commande au fournisseur concerné, souvent accompagnée d'un bon de commande ou d'un contrat. Après la livraison, le service concerné vérifie la conformité des biens ou services reçus. Le fournisseur envoie alors une facture contrôlée par le service comptable pour s'assurer sa correspondance avec la commande et la réception. Si tout est conforme, le paiement est effectué selon les conditions prévues. Enfin, la dépense est enregistrée en comptabilité et imputée au bon centre de coûts, ce qui permet de suivre l'exécution budgétaire de manière précise.

1.2.2.2 Exécution des dépenses d'équipement :

Les dépenses de fonctionnement ne sont pas incluses dans le budget d'équipement. Ce dernier est élaboré en s'appuyant sur le plan pluriannuel d'équipement. Les dépenses doivent être liquidées, certifiées et ordonnancées dans la limite des autorisations d'ordonnancement accordées. Lors de la liquidation, elles sont réparties selon les différentes catégories d'immobilisations concernées.

1.3 Le contrôle des dépenses et le suivi des réalisations budgétaire :

1.3.1 Le contrôle des dépenses :

SARPI met en place un dispositif de contrôle hiérarchique de deux niveau pour faire garantir la régularité des dépenses :

- **Contrôle de premier niveau :**

La responsabilité est que ce contrôle est de compétence de la hiérarchie proche de l'intendance, il porte sur les activités de mise en œuvre courante. Le principe de base de la responsabilité du

contrôle de premier niveau consiste que toute action ou tout travail amorcé sont soumis à un contrôle successif à chaque phase d'exécution ou de validation par les responsables successifs concernés par le processus .

- **Contrôle de deuxième niveau**

Assurer par la fonction audit, est une activité indépendante qui a pour but d'apprécier la qualité du contrôle interne et l'efficacité des activités menées par les structures opérationnelles. Il s'agit en quelque sorte d'un « contrôle des dispositifs de contrôle ». L'audit porte également sur la manière dont la gestion de la structure est assurée. Sa finalité est de vérifier que les mécanismes de contrôle interne intégrés dans les processus existent réellement, sont compris, correctement appliqués et applicables dans le contexte de l'organisation.

1.3.2 Le suivi des réalisation budgétaire :

1.3.2.1 Les reporting (mensuels)

Toutes les directions régionales (Direction Régionale Ouest, Direction Régionale Hassi R'mel, Direction Régionale Hassi Messaoud), chargées de la gestion des projets, ainsi que les autres directions de SARPI et les unités opérationnelles (U.O), transmettent les réalisation du mois précédent à la Direction project management(DPM) l, les états d'avancement des projets, ainsi que leurs besoins spécifiques. La DPM centralise et consolide ces informations avant de les transmettre à la Direction du Suivi de la Performance et de l'Évaluation (DSPE). Cette dernière est chargée de :

- ✓ vérifier les données reçues,
- ✓ collaborer avec les directions concernées et les chefs des U.O pour interpréter les résultats et identifier les causes des écarts.

Un tableau de bord budgétaire mensuel est ensuite élaboré par la DSPE et transmis aux dirigeants concernés.

La DSPE calcule ainsi :

- ✓ Les écarts sur quantité ou écart d'avancement physique par directions et par projet
- ✓ Écarts sur valeur
- ✓ Écarts global

Ainsi de représenter les indicateurs de performance :

- ✓ Ratio ou nombre indiquant le niveau d'attente d'un objectif
- ✓ Lagging indicator : indicateur de résultat
- ✓ Leading indicator : indicateurs influents

Après l'analyse des états d'avancement la DSPE envoie dans à peu près 15 à 20 jours du mois prochain les reporting et les recommandation au dirigeant de SARPI ,et faire des actions correctives en temps réel si nécessaire pour anticiper les risques.

1.3.2.2 Tableau de bord :

A la fin de l'exercice un tableau de bord est mise en place par la DSPE après la consolidation et le traitement de toutes les documents des réalisations par direction et par projet de l'année en cours afin de les comparer aux les objectifs mise en place.

- **Outils technologique utilisé pour la gestion budgétaire de SARPI :**

- Un système d'information ERP pour la circulation de l'information
- Outils de Business Intelligence (BI) qui permet la transformation des données brut en information utile
- Tableurs avancés (Excel)
- Logiciels de gestion de projets.

2 Cas budgétaire réel de l'exercice 2024 de l'entreprise SARPI :

Dans cette partie, nous procéderons à l'élaboration des prévisions budgétaires (chiffre d'affaires, charges d'exploitation et d'investissement) pour les deux semestres de l'année 2024, en couvrant les trois activités de SARPI : ingénierie, approvisionnement et construction.

SARPI utilisant un budget flexible, nous commencerons par comparer les réalisations du premier semestre aux prévisions initiales. Ensuite, nous établirons de nouvelles prévisions budgétaires « base zéro » pour le second semestre, fondées sur des hypothèses actualisées.

Ces nouvelles prévisions seront comparées aux réalisations du second semestre, ce qui permettra une double analyse : par rapport aux prévisions initiales, et par rapport aux prévisions

révisées (reforecast). Nous analyserons les écarts observés, leur évolution dans le temps, et l'impact de l'ajustement budgétaire (méthode du budget glissant). De voir ainsi l'évolution des écarts budgétaires globaux pour plusieurs années pour s'avoir si réellement la méthode des prévision top-down et Bottom-up à la fois a de bons résultats pour SARPI.

L'objectif final est d'évaluer l'efficacité de cette approche dans le contexte de l'entreprise SARPI. Un tableau de bord en KPI budgétaire viendra synthétiser l'ensemble des résultats, permettant d'avoir une vue d'ensemble sur l'atteinte des objectifs fixés et l'évolution budgétaire de l'entreprise.

2.1 Prévision pour les deux semestres de l'année 2024 :

Tableau 9 : synthèse des projets en EPC pour l'année 2024

Nbr	Différentes projets	Types de projets	Durée estimé	Clients
1	Remplacement de la station départ SP1 Haoud El Hamra du STC OK1 34''	Engeneering, procurment, construction	1 mois et 15 jours	sonatrach-TRC
2	Étude, fourniture, construction et mise en service (EPC) d'une nouvelle unité de séparation UPI au CINA	Engeneering, procurment, construction	1 ans et 6 mois	sonatrach-TRC
3	Travaux de construction de système de collecte, de modification des installations existantes	construction	8 mois	sonatrach, In Amenas, bp, equinor
4	Réalisation en EPC d'une nouvelle nappe de cinq nouvelles canalisations sous-marines reliant la jetée secondaire à la jetée du large du Port d'Arzew	Engeneering, procurment, construction	2 ans	STH
5	Projet de développement Ain Tsila, Algérie / travaux de réseau de collecte pour le raccordement des puits et manifold	construction	9 mois	Petrofac
6	Raccordement en EPC de 14 puits de CAMBRO-ORDIVICIENS de HAMRA vers CPF HAMRA	Engeneering, procurment, construction	1 ans	AEC
7	Étude pour la reconfiguration des systèmes de protection anti-incendie des installations des stations GHR	Engeneering,	5 mois	sonatrach-TRC

8	Raccordement de trois puits producteurs d'huile à OUED NOUMER - GHARDAIA	construction	1 ans	sonatrach-DP:HRM
---	--	--------------	-------	------------------

Source : Donnée interne de l'entreprise.

2.1.1 CA et charges prévisionnel pour les trois types d'activités EPC :

2.1.1.1 CA et charges d'exploitation pour le premier semestre de l'année 2024

Nb : Les montants sont en KDA ,Kilo Dinar Algérien (1Kda = 1000da)

L'entreprise a provisionner d'atteindre un CA totale de 9 870 962,83KDA en 2024 et un totale de charges d'exploitation de 8 906 542,89KDA.

Ces montant sont pour les huit projets de l'année 2024 ainsi les projets en cours de réalisation.

Tableau 10 : CA et charges d'exploitation prévisionnel des projets industriel pour 1er semestre 2024

	Semestre 01		
Éléments	Trimestre 01	Trimestre 02	Totale
Chiffre d'affaire	1 904 913,35	1 849 504,40	3 754 417,75
Charges d'ingénierie	16 638,51	19 886,78	36 525,29
charges d'approvisionnement	296 872,36	268 818,70	565 691,06
Main d'œuvre	380 110,78	466 495,88	846 606,66
Achats	126 015,45	83 345,72	209 361,17
Services	237 195,17	180 473,42	417 668,59
Catering	143 091,23	265 740,87	408 832,11
Location	174 990,54	237 718,36	412 708,90
Amortissements	170 804,5	203 339,00	374 143,5
Autre charges	10 440,63	30 229,68	40 670,31
Totale charges	1 556 159,17	1 756 048,41	3 312 207,58
Résultats	348 754,18	93 455,99	442210,17

Source : élabore par l'étudiant sur la base des données de SARPI

Commentaire : Ce tableaux résume les prévision du 1^{er} semestre 2024 des CA et charges d'exploitation ou le totale des CA provisionnée est de 3 754 417,75KDA qui constitue 38.03% du CA annuel prévisionnel, ainsi d'atteindre 50,73% du CA du 1^{er} semestre en 1^{er} trimestre et 49,26% en 2eme trimestre ,tandis que le totale des charges d'exploitation 36,72% du totale annuel, ainsi de réaliser 49,44% des charges du 1^{er} semestre en 1^{er} trimestre et de 50,55% en 2eme trimestre

Tableaux : CA et charges d'exploitation prévisionnel des projets industriels pour le 2eme semestre 2024.

2.1.1.2 CA et charges d'exploitation pour le deuxième semestre de l'année 2024 :

Tableau 11 : CA et charges d'exploitation pour le deuxième semestre de l'année 2024

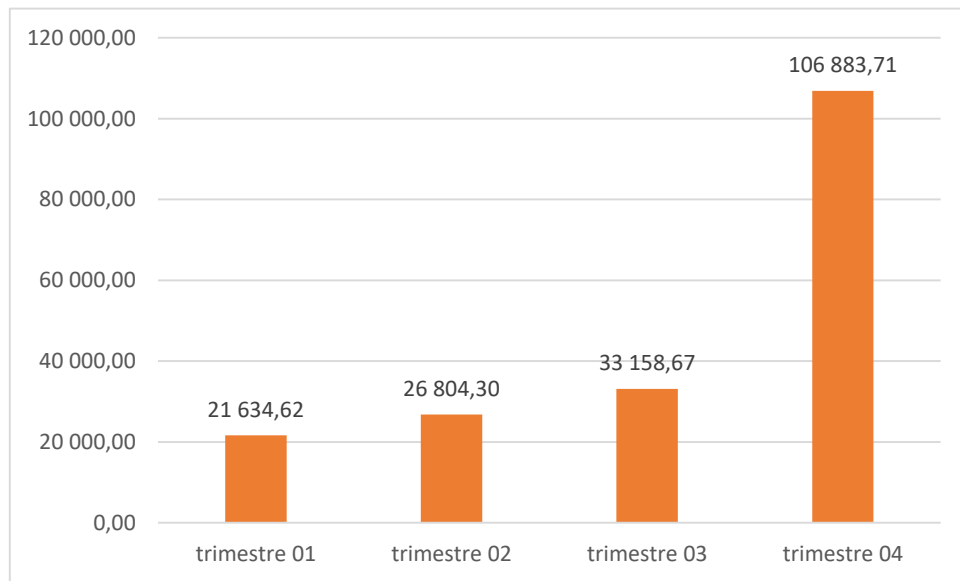
Éléments	Semestre 02		Totale
	Trimestre 03	Trimestre 04	
Chiffre d'affaire	2 198 320,00	3 918 225,02	6 116 545,02
Charges d'ingénierie	22 113,13	69 474,41	91 587,54
Charges d'approvisionnement	305 645,24	1 112 593,65	1 418 238,89
Main d'œuvre	598 959,12	872 407,88	1 471 367,00
Achats	99 884,83	141 665,37	241 550,20
Services	203 637,47	241 375,47	445 012,94
Catering	168 280,38	309 920,52	478 200,9
Location	307 501,37	447 284,63	754 786,00
Amortissements	175 090,00	205 699,00	380 789,00
Autre charges	15 622,61	35 064,71	50 687,32
Totale charges	1 896 734,15	3 435 485,64	5 332 219,79
Résultat	301 585,85	482 739,38	784 325,23

Source : élabore par l'étudiant sur la base des données de SARPI

Commentaire : le CA provisionné pour le 2eme semestre constitue 61,96% du CA annuelle prévisionnel ,tandis que le totale des charges d'exploitation constitue 63,27% des charges annuel provisionné.

- **Graph du CA prévisionnel pour l'activité engineering par trimestres :**

Graphique 1 : CA prévisionnel 2024 pour l'activité engineering

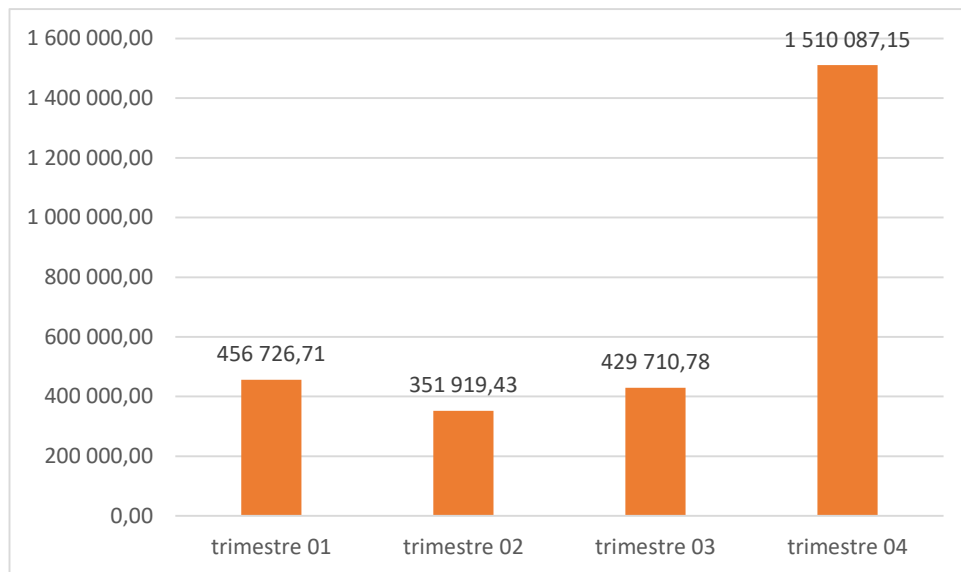


Source : élaboré par l'étudiant

Commentaire : En remarque que le CA prévue du engineering est en évolution commençant par 21 634,62 pour le 1^{er} trimestre ,et qui atteint 106 883,71 dans le dernier trimestre constituant 56,7% du CA totale. Le CA totale engineering constitue 1,9% du totale CA prévue.

- **Grappe du CA prévue pour l'activité procurment :**

Graphique 2 : CA prévisionnel de l'activité procurement 2024

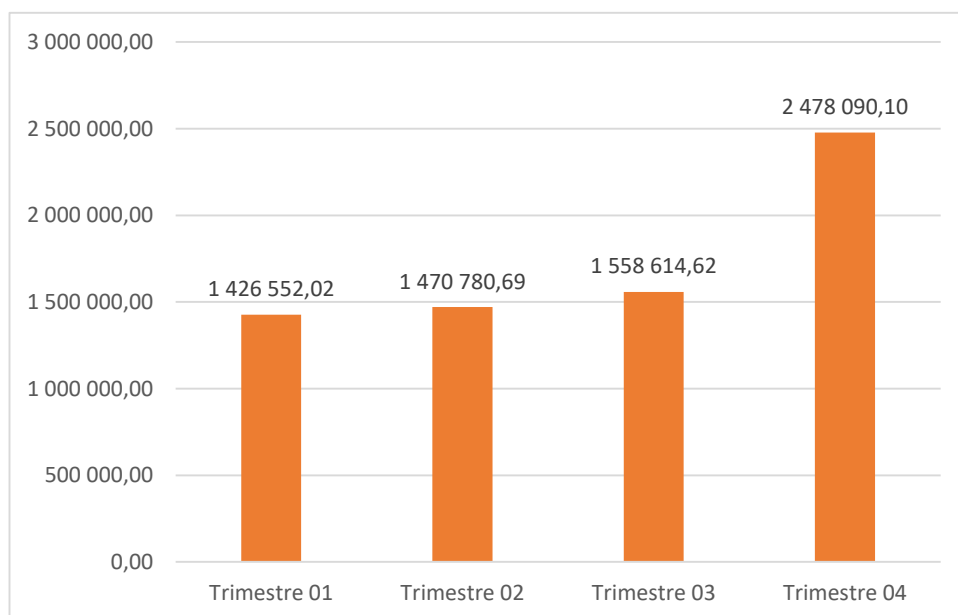


Source : Élaboré par l'étudiant

Commentaire : Le CA procurment représente 27,84% du CA totale prévue , en remarque que le 4eme trimestre a le montant le plus élevé qui représente 54,94% du totale.

- **Graphe du CA prévue pour l'activité construction :**

Graphique 3 : CA prévue de 2024 pour l'activité construction

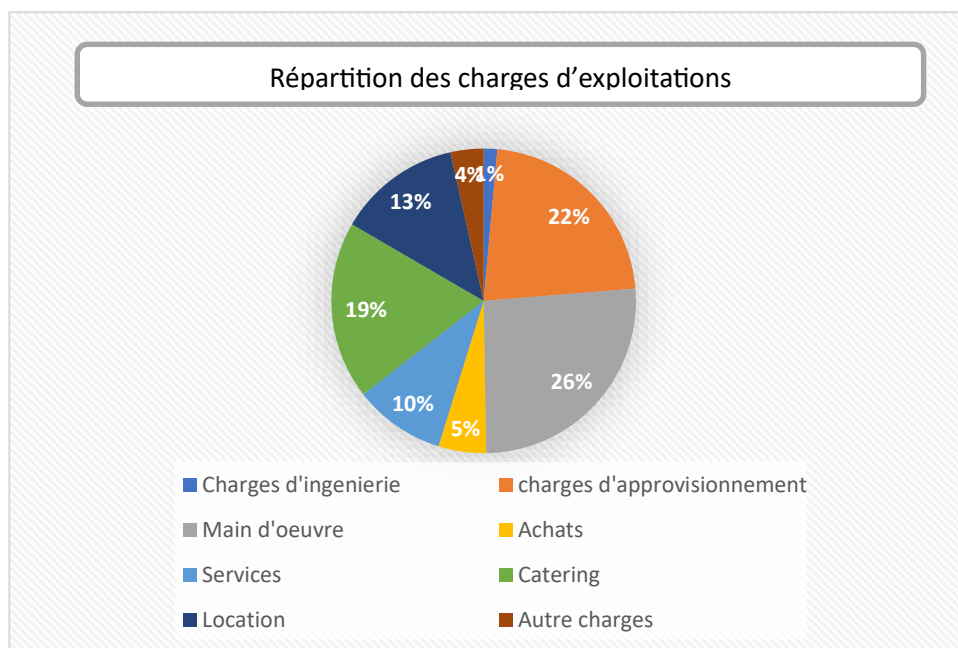


Source : Élaboré par l'étudiant

Commentaire : Le montant du CA prévue construction est le plus élevé qui représente 70,24% du CA prévue globale de l'ensemble des projets industriels. nous remarquons une convergence des montants dans les trois premiers trimestres .

- **Répartition des charges d'exploitations par nature :**

Figure 8 : Répartition des charges d'exploitations



Source : élaboré par l'étudiant sur la base des données de l'entreprise

2.1.2 Charges d'investissements prévisionnels pour l'année 2024 :

Les investissements sont cruciaux et essentiels pour la continuité des activités de SARPI, notamment qu'il s'agit d'une entreprise opérant dans le secteur des hydrocarbures, où l'activité repose sur la disponibilité et la performance du matériel.

SARPI utilise deux méthodes principales pour avoir le matériel :

Le CAPEX (Capital Expenditures) : cette méthode concerne l'acquisition d'équipements dans le cadre de projets stratégiques, à long terme. Ces investissements sont souvent lourds, comportent des risques financiers et opérationnels importants, mais contribuent directement à la croissance et à la pérennité de l'entreprise.

La location (OPEX – Operating Expenditures) : cette option est privilégiée pour des besoins ponctuels, liés à des projets spécifiques. Le matériel est loué pour une durée limitée, généralement jusqu’à la fin de l’activité concernée. Il s’agit ici de dépenses de fonctionnement nécessaires au bon déroulement des opérations.

Le recueil des besoins en équipements s’effectue lors d’une période budgétaire définie. Chaque direction exprime ses besoins via la navette budgétaire. Les directions de projet identifient ainsi leurs besoins pour l’ensemble des huit projets prévus en 2024. Ces informations sont ensuite transmises à la Direction de la Project management (DPM), qui procède à la consolidation des demandes. le dossier est ensuite envoyé à la Direction Commerciale (DC), pour lu lancement des processus d’achat.

Tableau 12 : Liste d’équipement prévisionnel de 2024

En millions de DA

Éléments	nbr	Prix unitaire	Totale
1-Transport			45
Voitures touristiques	3	4	12
Minibus	1	9	9
Camion de maintenance	1	24	24
2- Équipements de mécanique et montage industriel			36,35
Poste de soudage MIG/MAG	7	0,35	2,45
Poste de soudage TIG	4	0,55	2,2
Scie à ruban	1	0,7	0,7
Compresseur à une pression de 14 bars	1	4	4
Compresseur à vis rotative à air comprimé de 10 bars	1	2,5	2,5
Plateforme élévatrice extensible de 26 mètres	1	24,5	24,5
3- Équipements de tuyauterie et montage			5,3
Machine de découpe plasma portable	2	1,4	2,8
Cintreuse hydraulique	1	2	2

Taraudeuse	2	0,25	0,5
4-Électricité industrielle			5,3
Groupe électrogène 100 kVA	1	6	6
Testeur d'isolement haute tension	1	1,5	1,5
Multimètres professionnels	7	0,05	0,35
5-Sécurité et équipements EPI			4,63
Casques, gants, lunettes, chaussures	140	0,011	1,54
Trousse de secours / Défibrillateur	7	0,27	1,89
Système de détection gaz portable	4	0,3	1,2
6-Équipements d'inspection non destructifs			5
Four à température constante pour la conservation et le séchage des électrodes	1	5	5
7- Bâtiments et installations			105
Entrepôt pour les fournitures de gestion locale et les consommables avec étagères	1	45	45
Entrepôt pour les matériaux consommables / fusionnables	1	60	60
8- Campement			7
Cabines pour base permanente	2	3	6
Climatiseurs d'une capacité de 12 000 à 18 000 BTU	4	0,25	1
9- Levage et manutention			90
Gerbeur latéral de 30 tonnes	1	60	60
Chariot élévateur télescopique d'une capacité de 10 tonnes	1	30	30
totale			303,58

Source : données interne de SARPI

2.2 Réalisation CA et charges d'exploitation pour le semestre 01 :

Nous entament sur la réalisations du 1^{er} semestre pour les trois types d'activités ,on a ainsi :

2.2.1 Réalisations CA pour les trois types d'activité :

- Pour le premier trimestre :

Tableau 13 : Analyse des écarts sur le CA trimestre 01 pour les trois activités

Éléments	CA prévue	CA réalisé	Écarts	Rapport
Engineering	21 634,62	22 770,8	1136,18	5,25%
Procurment	456 726,71	402 845,5	-53 881,21	-11,79%
Construction	1 426 552,02	1 457 989,76	31 437,74	2,2%
Totale	1 904 913,35	1 883 606,06	-21 a307,29	-1,11%

Source : élabore par l'étudiant sur la base des données de l'entreprise

- Pour le deuxième trimestre :

Tableau 14 : Analyse des écarts sur le CA du trimestre 02 pour les trois activités

Éléments	CA prévue	CA réalisé	Écarts	Rapport
Engineering	26 804,3	25 706,66	-1097,64	-4,09%
Procurment	351 919,43	307 950,2	-43 969,23	-12,49
Construction	1 470 780,69	1 595 650	124 869,31	8,49%
Totale	1 849 504,42	1 929 306,86	79 802,44	4,31%

Source : élabore par l'étudiant sur la base des données de l'entreprise

2.2.2 Analyse d'écart CA ,Charges d'exploitation et Résultat pour le semestre 01 :

Tableau 15 : Analyse des écarts sur CA, charges d'exploitation et le résultat

Éléments	Prévisions semestre 01	Réalisations	Écarts	rapport	État de l'écart
Chiffre d'affaire	3 754 417,75	3 812 912,92	58 495,17	1,56%	Écart favorable
Charges d'ingénierie	36 525,29	30 601,5	-5923,79	-16,22%	Écart favorable
Charges d'approvisionnement	565 691,06	551 620,8	-14 070,26	-2,49%	Écart favorable
Main d'œuvre	846 606,66	865 600,1	18 993,44	2,24%	Écart défavorable
Achats	209 361,17	302 456	93 094,83	44,47%	Écart défavorable
Services	417 668,59	412 987,06	-4681,53	-1,12%	Écart favorable
Catering	408 832,11	417 892,23	9060,12	2,22%	Écart défavorable
Location	412 708,9	455 867,02	43 158,12	10,46%	Écart défavorable
Amortissements	374 143,5	380 900,00	6 756,5	1,8%	Écart défavorable
Autre charges	40 670,31	49 169,7	8 499,39	20,8%	Écart défavorable
Totale charges	3 312 207,58	3 474 094,31	161 886,73	4,88%	Écart défavorable
Résultats	442 210,17	338 818,61	-103 391,56	-23,38%	Écart défavorable

Source : élabore par l'étudiant sur la base des données de l'entreprise

2.3 Les nouvelles prévision budgétaire « Reforcast » pour le deuxième semestre :

Après l'analyse des écarts de réalisation du premier semestre de l'année au cours de laquelle on procède à l'élaboration du budget de l'année à venir, la DSPE commence par mettre des nouvelles prévision basé sur les réalisation du 1^{er} semestre et les nouvelles hypothèses collecté auprès des différentes directions et UO de SARPI et en se fixant des objectifs de réduction des écarts pour la fin de cet exercice en cours des points de vue du CA et des charges par nature.

- **Reforcast CA, charges d'exploitation, résultat pour le deuxième semestre**

Tableau 16 : nouvelles prévision CA, Charges d'exploitation, résultat pour le semestre 02

	Semestre 02		
Éléments	Trimestre 03	Trimestre 04	Totale
Chiffre d'affaire	2 842 551,00	3 474 229,02	6 316 780,02
Charges d'ingénierie	25 715,00	43 785,00	69 500,00
Charges d'approvisionnement	455 618,40	1 063 109,60	1 518 728,00
Main d'œuvre	772 857,18	658 359,82	1 431 217,00
Achats	199 475,07	81 475,73	280 950,80
Services	158 655,96	294 646,78	453 302,74
Catering	235 260,3	287 540,24	522800,69
Location	571 672,50	190 557,50	762 230,00
Amortissements	139 440,07	258 960,13	398 400,2
Autre charges	28 953,13	35 387,16	64 340,30
Totale charges	2 587 647,61	2 913 821,96	5 501 469,57
Résultat	254 903,39	560 407,06	815 310,45

Source : élabore par l'étudiant sur la base des données de l'entreprise

2.4 Réalisation CA et charges d'exploitation pour le semestre 02 :

A cet effet, nous allons effectuer une analyse de l'écart entre les prévisions préétablies en N-1 au niveau du semestre 02 et les nouvelles prévisions révisées « reforecast », composant les réalisations budgétaires et autres, les ajustements des objectifs stratégiques ainsi que d'autres nouvelles hypothèses. L'analyse consistera donc à comparer le réalisé par rapport à ces deux scénarios , pour s'avoir a quel degré les écarts sont diminuer par rapport au attente des dirigeant de SARPI .

2.4.1 Analyse d'écarts CA et Charges d'exploitation avec les premières prévisions N-1 :

Tableau 17 : Analyse d'écarts du semestre 02 pour les premières prévisions.

Éléments	1 ^{er} Prévisions pour semestre 02	Réalisation semestre 02	écarts	rapport	État de l'écart
Chiffre d'affaire	6 116 545,02	6 290 550	174 005,18	2,84%	Écart favorable
Charges d'ingénierie	91 587,54	62 780,00	-28 807,54	-31,45%	Écart favorable
Charges d'approvisionnement	1 418 238,89	1 498 540,00	80 301,11	5,66%	Écart défavorable
Main d'œuvre	1 471 367,00	1 410 370,50	-60 996,50	-4,14%	Écart favorable
Achats	241 550,20	291 000,00	49 449,80	20,47%	Écart défavorable
Services	445 012,94	451 112,51	6 099,57	1,37%	Écart défavorable
Catering	478 200,90	493 120,81	14 919,91	3,12%	Écart défavorable
Location	754 786,00	765 860,20	11 074,20	1,46%	Écart défavorable
Amortissements	380 786,00	405 000,00	24 214,00	6,35%	Écart défavorable
Autre charges	50 687,32	62 300,40	11 613,08	22,91%	Écart défavorable
Totale charges	5 332 216,79	5 440 084,42	107 867,63	2,02%	Écart défavorable
Résultats	784 328,23	850 465,78	66 137,55	8,43%	Écart favorable

Source : élabore par l'étudiant sur la base des données de l'entreprise

2.4.2 Analyse d'écarts CA et Charges d'exploitation pour le reforecast du semestre 02 :

Tableau 18 : Analyse d'écart pour les nouvelles prévision « reforecast » du semestre 02

Éléments	Nouvelles prévisions semestre 02	Réalisation semestre 02	Écarts	rapport	État de l'écart
Chiffre d'affaire	6 316 780,02	6 290 550,20	-26 229,82	-0,41%	Écart défavorable
Charges d'ingénierie	69 500,00	62 780,00	-6 720,00	-9,66%	Écart favorable
Charges d'approvisionnement	1 518 728,00	1 498 540,00	-20 188,00	-1,32%	Écart favorable
Main d'œuvre	1 431 217,00	1 410 370,50	-20 846,50	-1,45%	Écart favorable
Achats	280 950,80	291 000,00	10 049,20	3,57%	Écart défavorable
Services	453 302,74	451 112,51	-2 190,23	-0,48%	Écart favorable
Catering	522 800,69	493 120,81	-29 679,88	-5,67%	Écart favorable
Location	762 230,00	765 860,20	3 630,20	0,47%	Écart défavorable
Amortissements	398 400,20	405 000,00	6 599,80	1,65%	Écart défavorable
Autre charges	64 340,30	62 300,40	-2 039,90	-3,17%	Écart favorable
Totale charges	5 501 469,73	5 440 084,42	-61 385,31	-1,11%	Écart favorable
Résultats	815 310,29	850 465,78	35 155,49	4,31%	Écart favorable

Source : élabore par l'étudiant sur la base des données de l'entreprise

2.4.3 Analyse d'écarts pour les investissements :

Tableau 19: Analyse d'écarts entre prévisions et réalisation pour les investissements

NB : Chiffres en millions de DA.

Éléments	Prévisions	Réalisations	Écart	rapport
Transport	45	64,56	19,56	43,46%
Équipements de mécanique et montage industriel	36,35	38,46	2,11	5,04%
Équipements de tuyauterie et montage	5,3	7,48	2,18	41,13%
Électricité industrielle	5,3	4,9	-0,4	-7,54%
Sécurité et équipements EPI	4,63	4,12	-0,51	-11,01%

Équipements d'inspection non destructifs	5	2,67	-2,33	0,53%
Bâtiments et installations	105	106	1	1%
Campement	7	6,7	-0,3	-4,28%
Levage et manutention	90	90,6	0,6	0,66%
Totale	303,58	325,49	21,91	7,21%

Source : élabore par l'étudiant sur la base des données de l'entreprise

Formules de calcul :

- **Écarts** = Réalisations – Prévisions
- **Rapports** = Écarts / Prévisions * 100

Section 03 : diagnostique processus , analyse des résultats et recommandations.

Dans cette partie, nous allons analyser le processus budgétaire mis en place au sein de SARPI, pour identifier les points forts et les points faibles, et de répondre aux questions posées dans l'introduction concernant le cas de cette entreprise .

1 Diagnostique processus budgétaire :

Après l'analyse du processus actuel et le comparer au concepts théorique, et a partir des repenses de l'entretien en peut citer les points fort et faible pour les 4 phase budgétaire.

1.1 Points forts :

1.1.1 Dans la phase d'élaboration budgétaire :

- Utilisation de l'approche mixte top-down / bottom-up pour les prévisions budgétaire : Cette méthode allie la vision stratégique de la direction à l'expertise opérationnelle du terrain. Elle permet d'obtenir des prévisions plus justes et renforce l'adhésion des équipes, par leurs implication direct dans le processus.

- La comparaison régulière des performances entre les différentes directions regionales « Benchmarking interne » permet d’avoir les meilleures pratiques, et d’optimiser la performance collective.
- SARPI adopte une vision pluriannuel sur 5 ans donc une projection à moyen terme permet d’ancrer les décisions dans une stratégie cohérente et durable, notamment en matière d’investissements et de pilotage de projets.
- Un processus collaboratif « navette budgétaire » Le budget se construit de manière progressive, en impliquant les différents niveaux de l’organisation. Cette approche permet d’ajuster les prévisions au fil des échanges, pour aboutir à un budget à la fois réaliste, et mieux compris par tous.
- La communication régulière entre les équipes opérationnelles et la direction favorise une meilleure compréhension pour ce qui arrive réellement en terrain, sa augmente la flexibilité en gestion.
- La DSPE structure l’ensemble du processus budgétaire. Pour assurer la cohérence des données, et l’alignement avec les orientations stratégiques de SARPI.
- Le budget prévisionnel N+1 s’appuie sur des données concrètes et à jour : prévisions de clôture, taux de charge réels (TCR), bilans prévisionnels, etc. Cela garantit une base solide et réaliste pour la construction budgétaire.
- Une implication forte des responsables de centres de responsabilité (CR) Les responsables de terrain contribuent activement à l’élaboration du budget, ce qui renforce sa pertinence opérationnelle et permet de tenir compte des spécificités propres à chaque activité ou périmètre.
- Favorise un dialogue entre les directions opérationnelles (DCM, DPM) et la gouvernance centrale
- La planification des étapes (réunion de présentation en septembre/octobre), permet d’anticiper et de mieux organiser le travail.
- Des objectifs ajustés pour le second semestre En cours d’année « reforecast », des plans d’action correctifs peuvent être définis,. C’est une preuve de pilotage agile.
- Des hypothèses de terrain .La mise à jour des hypothèses opérationnelles garantit un budget connecté aux réalités du terrain et aligné avec les orientations stratégiques du moment.

1.1.2 Dans la phase d'exécution du budget :

- Chaque étape du processus – de l'identification du besoin jusqu'à l'imputation comptable – est précisément définie et séquencée :

besoin → demande d'achat → validation → commande → livraison → vérification → paiement → comptabilisation.

- La validation par la DPM (pour les projets EPC) et la DSPE (pour les autres services).

1.1.3 Dans la phase du contrôle suivie des performances :

- Un dispositif de contrôle structuré à deux niveaux : le premier niveau repose sur un contrôle de proximité, mené par les équipes opérationnelles au plus près des dépenses. Le second niveau, assuré par un audit indépendant, vient apporter une vision plus globale et stratégique.
- Un reporting mensuel systématique permet de suivre de près l'exécution du budget.
- Directions régionales / unités opérationnelles → DPM → DSPE → Direction générale. Cette structuration garantit une centralisation efficace et une cohérence des informations tout au long de la chaîne.
- Un rôle actif et stratégique de la DSPE
- Utilisation d'outils technologiques adaptés (ERP, Power BI,...Etc).

1.2 Points faible :

1.2.1 Dans la phase d'élaboration budgétaire :

- Une comparaison uniquement interne « Benchmarking interne » peut limiter la perspective : l'absence de benchmarking externe pourrait empêcher de détecter des pratiques plus efficaces ailleurs.
- Le bon déroulement du processus dépend du respect rigoureux du calendrier budgétaire, un retard à un niveau peut désorganiser toute la chaîne, Le processus budgétaire repose sur une approche séquentielle, une entité ne peut pas avancer sans les données ou la validations de l'étape précédente.

- Le budget repose fortement sur les prévisions de fin d'année N. si ces prévisions sont incertaines ou peu fiables, cela peut fausser la construction du budget pour l'année suivante (N+1). cette méthode offre peu de flexibilité pour réagir rapidement en cas de changement économique .
- Manque de coordination entre services et U.O de SARPI, chaque service élabore son budget de manière cloisonnée, sans vision d'ensemble sur les priorités et objectifs budgétaires stratégiques de l'entreprise.

1.2.2 Dans la phase d'exécution du budget :

- Budget d'équipement figé dans le plan pluriannuel Bien qu'il donne une vision à long terme, cela peut manquer de flexibilité si de nouvelles opportunités ou urgences d'investissement apparaissent.
- Risque de rigidité dans la gestion de certains besoins, les montants autorisés doivent être strictement respectés, ce qui peut poser problème si les prix évoluent (inflation) ou si de nouveaux besoins apparaissent en cours d'année.

1.2.3 Dans la phase du contrôle suivie des performances :

- Le traitement des rapports se finis 15 à 20 jours après la fin du mois, ce qui ralentit la prise de décision. Les ajustements sont tardifs pour faire des décisions correctif utile sur les opérations en cours.
- Il y a une absence d'un système de dashboard dynamique qui donne un pilotage en continu .donc la DSPE et la direction prend des décisions sur des données anciennes, ce qui limite l'agilité.
- Centralisation excessive des validations donc de nombreuses validations sont faite par la DPM, la DSPE et parfois la Direction Générale. Cela ralentit l'exécution des actions et réduit l'autonomie des (U.O), même pour des ajustements mineurs.
- Le reporting budgétaire est trop souvent technique ou financier, sans lien avec les objectifs stratégiques globaux. le budget devient un outil de contrôle plutôt qu'un levier de pilotage stratégique

- Les directions et U.O passent le temps à expliquer les écarts qu'à proposer des actions prospectives, Donc ça diminue l'anticipation des risques.

2 Analyse des résultats de la méthode des prévisions glissantes « reforecast » appliquer dans l'exercice 2024 :

Après avoir analysé les prévisions budgétaires (chiffre d'affaires et charges) pour l'exercice 2024 et calculé les écarts avec les réalisations du premier semestre, j'ai pris en compte la révision des prévisions faite par l'entreprise pour le second semestre. J'ai ensuite comparé les réalisations du second semestre avec ces nouvelles prévisions (reforecast), ainsi qu'avec les prévisions initiales. L'objectif maintenant est de comparer les écarts entre le reforecast et les prévisions initiales, afin d'évaluer la baisse pour cette entreprise

Tableau 20 : Analyse comparative entre les écarts des réalisation du semestre 02 avec les 1^{er} prévision et avec les changements « reforecast »

Éléments	Réalisations Semestre 02	écarts 01(1er prévisions)	Écarts 02 (reforecast)	évolutions	rapport (%)
Chiffre d'affaire	6290550,2	174005,18	26229,82	-147775,36	-84,92%
Charges d'ingénierie	62780	28807,54	6720	-22087,54	-76,67%
Charges d'approvisionnement	1498540	80301,11	20188	-60113,11	-74,85%
Main d'œuvre	1410370,5	60996,5	20846,5	-40150	-65,82%
Achats	291000	49449,8	10049,2	-39400,6	-79,67%
Services	451112,51	6099,57	2190,23	-3909,34	-64,09%
Catering	493120,81	14919,91	29679,88	14759,97	98,92%
Location	765860,2	11074,2	3630,2	-7444	-67,21%
Amortissements	405000	24214	6599,8	-17614,2	-72,74%
Autre charges	62300,4	11613,08	2039,9	-9573,18	-82,43%
Totale charges	5440084,42	107867,63	61385,31	-46482,32	-43,09%
Résultats	850465,78	66137,55	35155,49	-30982,06	-46,84%

Source : Élaboré par l'étudiant sur la base des données de l'entreprise

Remarque : La couleur verte signifie que l'écart est favorable, alors que le rouge indique qu'il est défavorable.

Commentaire :

Le tableau présente une analyse comparative entre les réalisations du semestre 2, les prévisions initiales (Écarts 01), les prévisions révisées issues du reforecast (Écarts 02), ainsi que l'évolution des écarts et leur rapport en pourcentage.

De manière générale, on observe que les écarts ont été significativement réduits après le reforecast, traduisant un ajustement plus réaliste des prévisions par les dirigeants. La majorité des postes montre une diminution marquée des écarts, ce qui témoigne d'un effort d'affinement du pilotage financier.

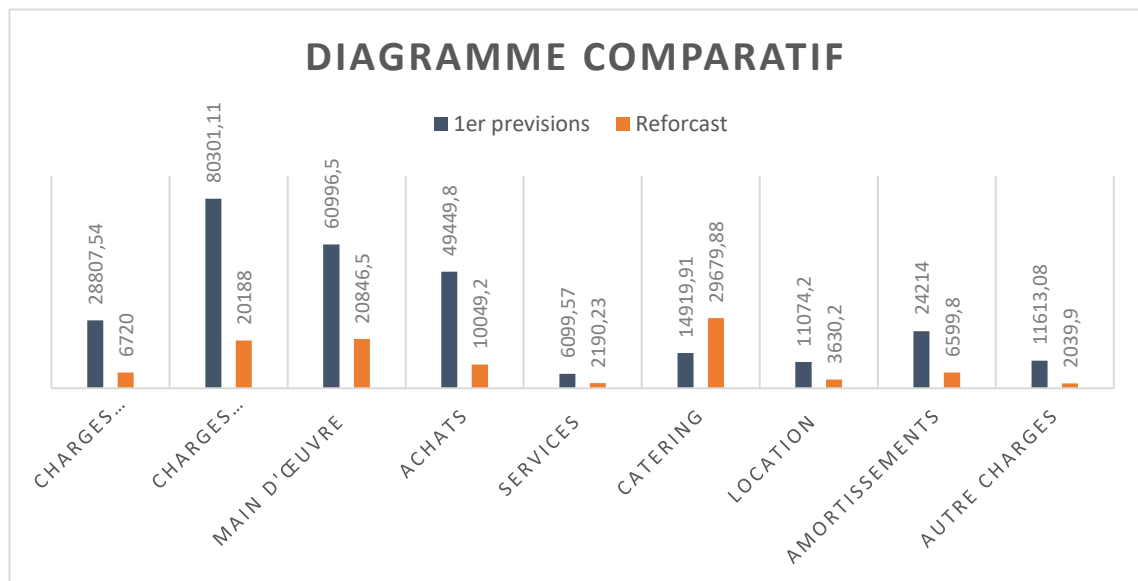
Le chiffre d'affaires, par exemple, passe d'un écart initial favorable de 174 005,18 à un écart défavorable mais a seulement 26 229,82, soit une réduction de plus de 84 %. Cette correction va dans le sens d'une prévision plus alignée sur les performances réelles. Le même constat s'applique aux charges d'exploitation, où l'on note une baisse notable des écarts pour des postes majeurs tels que les charges d'approvisionnement (-60 113,11) ou la main-d'œuvre (-40 150).

Cependant, certains postes comme le Catering affichent un écart en augmentation après reforecast (+29 679,88 contre +14 919,91), soit une hausse de près de 99 %. Cela indique un changement inattendu .

L'analyse globale met également en évidence une amélioration de la prévision sur le total des charges, dont l'écart passe de 107 867,63 à 61 385,31 (-43,09 %), ainsi qu'une révision du résultat global, plus modérée, mais dans le même sens de prudence.

le reforecast a permis une meilleure anticipation des écarts pour le cas de l'entreprise SARPI. Cette démarche est un levier important pour améliorer la qualité du pilotage financier et d'augmenter la flexibilité

Graphique 4 : diagramme comparative entre écarts des premières prévisions et écarts des nouvelles prévisions « reforecast »



Source : élaboré par l'étudiant

Tableau 21 : Comparaison entre les prévisions des dirigeants sur l'évolution des écarts en pourcentage (CA, charges d'exploitation, résultat) après le reforecast et les évolutions réel

Éléments	évolution prévue	évolution réel
CA	-80 %	-84,92%
totale charges	-31%	-43,09%
résultats	-39 %	-46,84%

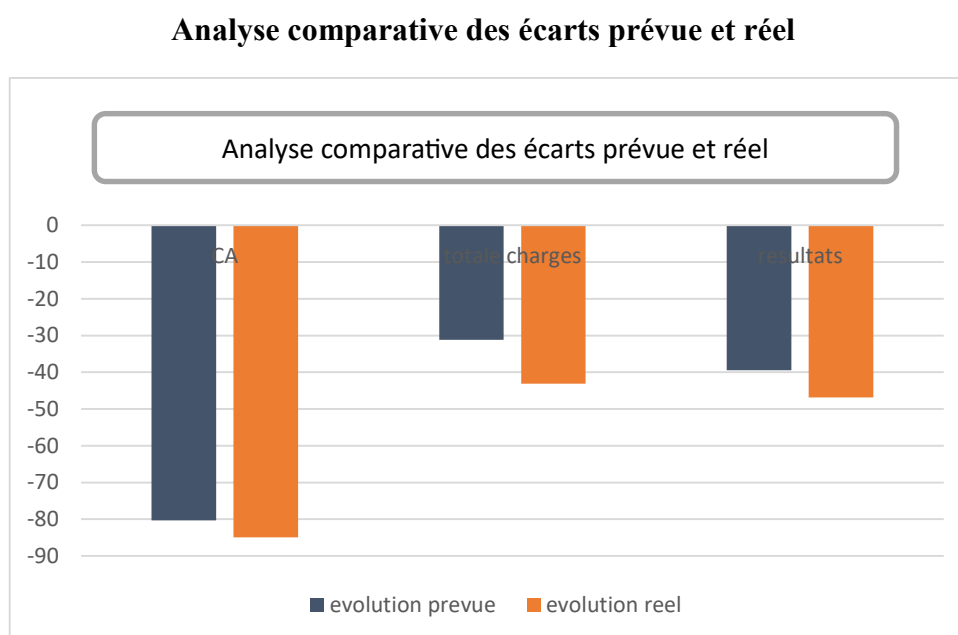
Source : élabore par l'étudiant sur la base des données de l'entreprise

Commentaire :

le tableau résume les évolution prévue par les dirigeant pour les évolution des écarts après le changement des prévisions et les évolution réel pour le CA, Totale des charges et le résultat. La baisse du chiffre d'affaires a été globalement bien anticipée, avec un écart de -4,92%. Les

charges ont diminué bien plus que prévu aussi de -12,09% par rapport au prévue. Le résultat réel est inférieur à ce qui avait été anticipé -7,84% . Malgré une baisse importante des charges, la diminution plus forte du CA a dégradé la performance globale.

Graphique 5 : Diagramme comparatif entre les objectifs de réduction des écarts et les valeurs réelles concernant le chiffre d'affaires, les charges d'exploitation et le résultat global.



Source : Élaboré par l'étudiant

3 Les résultats des questions de l'entretien :

Ces questions sont posées dans l'introduction générale :

✓ **Question 01 : Est-ce que la méthode Top-down et l'utilisation des données historique dans l'élaboration budgétaire augmente la précision des prévisions ?**

✓ **Réponse 01 :**

la méthode Top-down, associée à l'utilisation des données historiques, bien qu'elle constitue une base de travail courante, reste insuffisante pour garantir la précision des prévisions budgétaires dans le contexte de SARPI. Cette approche présente plusieurs limites. D'une part, le caractère descendant du Top-down rend le processus budgétaire relativement rigide, avec des

objectifs parfois fixés sans réelle concertation avec les services opérationnels. Cela peut entraîner un manque d'adhésion des équipes et une déconnexion entre les prévisions et la réalité du terrain. D'autre part, le recours aux seules données historiques pose problème dans un environnement économique instable, où les performances passées ne reflètent pas nécessairement les dynamiques futures. En outre, cette méthode ne permet pas une réactivité suffisante face aux imprévus tels que les retards de projets, les variations de charges ou les perturbations externes. Elle limite également la prise en compte d'indicateurs opérationnels actualisés, pourtant essentiels pour affiner les hypothèses budgétaires. Pour remédier à ces limites, SARPI SPA a progressivement commencé à intégrer une démarche plus participative, à travers une approche mixte incluant les remontées du terrain, l'utilisation d'indicateurs actualisés, ainsi que l'adoption du rolling forecast, afin d'améliorer la flexibilité et la fiabilité des prévisions. Ainsi, une approche plus agile et dynamique s'avère indispensable pour adapter le processus budgétaire aux réalités changeantes de l'entreprise

✓ **Question 02 : Est-ce que la méthode du rolling forecast augmente la flexibilité en contrôle de gestion ?**

✓ **Réponse 02 :**

Absolument, le rolling forecast améliore considérablement la flexibilité en contrôle de gestion. Contrairement au budget traditionnel figé sur une année, le rolling forecast est régulièrement mis à jour pour le cas de SARPI ces chaque semestre , ce qui permet d'ajuster rapidement les prévisions en fonction des évolutions réelles du marché ou de l'environnement interne. Cette approche dynamique facilite la prise de décision en temps réel et aide à anticiper les risques ou opportunités. En outre, elle encourage une culture d'adaptation continue et de réactivité, essentielle dans un contexte économique volatile. Ainsi, le rolling forecast est un outil clé pour rendre le contrôle de gestion plus agile et efficace.

✓ **Question 03 : "Est-ce que l'analyse et la justification des écarts budgétaires favorisent une meilleure prise de décision ?**

✓ **Réponse 03 :**

L'analyse et la justification des écarts budgétaires jouent un rôle essentiel dans la prise de décision , comprendre pourquoi les résultats réels diffèrent des prévisions permet d'identifier les causes sous-jacentes, qu'elles soient liées à des facteurs internes ou externes. Cela donne aux décideurs une meilleure visibilité sur la performance de chaque service ou projet et les aide à ajuster rapidement leurs stratégies ou actions. Ainsi, cette démarche

améliore la qualité des décisions, car elles sont basées sur des informations précises et pertinentes, favorisant une gestion plus réactive et adaptée aux réalités de l'entreprise.

4 Recommandation d'optimisation :

Sur la base des concepts théoriques je tiens à donner ces propositions d'améliorations issue de mes observations et le processus appliquer qui peuvent être utile pour le cas de l'entreprise SARPI :

- Mettre en place un tableau de bord interactif en temps réel Utiliser un outil de Business Intelligence connecté à l'ERP permet d'avoir une vision instantanée des indicateurs clés et des écarts budgétaires, pour un pilotage plus réactif.
- Donner plus d'autonomie aux unités opérationnelles Offrir une certaine flexibilité, comme des budgets glissants ou des enveloppes internes de réaffectation, permet d'adapter les ressources plus rapidement. de revoir les budgets chaque trimestre, selon les résultats obtenus.
- Accélérer les cycles de reporting Pour gagner en efficacité, il est utile d'Automatiser la saisie via des formulaires numériques, et d'adopter un calendrier plus souple et mieux organisé.
- Alléger la validation centralisée pour les dépenses récurrentes donc de mettre en place des procédures simplifiées (workflow léger) pour les postes budgétaires récurrents ou inférieurs à un certain seuil. Cela réduit la charge administrative et accélère l'action.
- Former les managers au pilotage budgétaire, Il est essentiel de renforcer les compétences des responsables (chefs de projet, responsables d'U.O.) sur :
 - L'interprétation des indicateurs,
 - L'analyse des écarts significatifs,
 - Et l'usage stratégique du budget dans la gestion quotidienne.
- Aligner le budget sur les objectifs stratégiques en Intégrant une colonne « objectif stratégique » dans les tableaux budgétaires permet de mieux relier chaque dépense aux

ambitions globales de SARPI. Il devient alors possible de suivre les budgets par finalité, et non uniquement par nature comptable.

- Favoriser une culture d'anticipation et de pilotage continu , en complément de l'analyse des écarts passés, il est utile de tenir des revues prospectives mensuelles, et d'introduire un système de prévisions glissantes (« rolling forecast ») sur 3 mois pour mieux anticiper les évolutions à venir.
- Pour avoir des changement budgétaire proche a la réalité « un bon reforecast » il faut assurer ces éléments :
 - ✓ Suivi rigoureux du calendrier
 - ✓ Il serait utile de former les chefs de projet et les directeurs de service à mieux communiquer avec les équipes opérationnelles. Cela permettrait de recueillir des informations concrètes issues du terrain, utiles non seulement pour ajuster les budgets, mais aussi pour mieux suivre l'avancement réel des projets. Grâce à cette approche, le service DSPE pourrait anticiper plus efficacement les évolutions futures, en s'appuyant sur des retours fiables et réguliers des opérationnels.

-Communication interservices → Permet une vision globale et rapide des risque

-Implication du personnel → Faire remonter les informations précieuses et préventives

-Contrôle interne → Valide et améliore la qualités des actions

- Calendrier budgétaire proposé :

- ✓ **Mai-juin** : -cadre budgétaire

- hypothèses macro-économiques

- orientations DG

- ✓ **Juillet-septembre** : -navette budgétaire : pré-budgets

- ✓ **Septembre-octobre** :- arbitrage(s)

- confrontation des pré-budgets consolidés aux objectifs

- ✓ **Novembre** :- approbation DG : arrêt des budgets N + 1

- ✓ **L'année suivante** : exécution et suivi budgétai

Conclusion générale

Ce mémoire a porté sur l'analyse et l'optimisation du processus budgétaire à travers l'introduction d'approches plus flexibles et agiles, et notamment la méthode du rolling forecast. L'objectif principal de notre problématique était de comprendre comment ces pratiques agile qui sont des outils qui optimisent la gestion budgétaire peuvent influencer positivement la performance financière, améliorer la précision des prévisions, réduire les écarts budgétaires, et renforcer la prise de décision au sein de l'entreprise. Ainsi d'augmenter la flexibilité.

La première partie, théorique, du mémoire a permis de poser les bases conceptuelles sur les fondements du contrôle de gestion, les concepts traditionnels de la gestion budgétaire, ainsi que les limites auxquelles elle est confrontée dans un environnement de plus en plus instable. Cette revue de littérature a également mis en évidence l'émergence de nouvelles pratiques plus adaptatives, comme les prévisions glissantes, qui apportent des réponses plus dynamiques aux besoins actuels des organisations. Et qui influence la performance financière de l'entreprise, comme d'éviter la mobilisation des moyens sur des objectifs devenus irréalistes ou non prioritaires, donc de limiter les gaspillages. Et améliore les résultats financiers.

La seconde partie, pratique, réalisé à travers un stage au sein de SARPI SPA, a permis de diagnostiquer le processus budgétaire en place. L'étude a montré que, bien que la démarche budgétaire soit globalement structurée, elle gagnerait en efficacité par l'intégration de mécanismes de révision plus fréquents et plus réactifs. L'application expérimentale du rolling forecast a permis d'observer une réduction notable des écarts budgétaires par rapport à ce qui a été prévu par la direction générale de SARPI SPA, a permis aussi sur la base des repenses du contrôleur de gestion une meilleure visibilité sur les performances attendues, ce qui confirme la pertinence d'une approche plus agile.

La gestion budgétaire, lorsqu'elle est bien structurée mais aussi suffisamment flexible, constitue un outil de pilotage stratégique puissant. Pour des entreprises industrielles comme SARPI SPA, confrontées à des enjeux de planification, d'optimisation des ressources et d'adaptation rapide, la modernisation des pratiques budgétaires représente un levier de performance durable.

Conclusion générale

Mon stage au sein de SARPI SPA a représenté une expérience enrichissante dans mon parcours universitaire, en me permettant de découvrir de près les réalités du secteur des hydrocarbures. J'ai eu l'opportunité d'acquérir de nouvelles connaissances pratiques, notamment dans le domaine du contrôle de gestion.

Bien que les recommandations formulées dans ce mémoire puissent ne pas couvrir l'ensemble des aspects observés, elles s'appuient sur les constats essentiels relevés au cours de mon analyse. Je recommande vivement à l'entreprise, et en particulier au service de contrôle de gestion, de rester au courant avec les évolutions technologiques et les approches budgétaires innovantes. Cela permettrait non seulement d'améliorer la qualité du pilotage interne, mais également de renforcer la performance financière de l'entreprise.

Après l'entretien avec le responsable j'infirmes la 1^{er} hypothèse qui est :

- L'intégration de la démarche top-down et l'exploitation des données budgétaires historiques contribuent à renforcer la fiabilité des pré-budgets, car c'est insuffisant pour le cas de SARPI SPA, l'approche bottom-up et la collaboration interservices est nécessaire dans l'élaboration des pré-budgets de SARPI, et qui améliore la précision des prévisions budgétaires

Après l'analyse des résultats de l'application des prévisions glissante, qui montre son importance dans la diminution des écarts budgétaires et l'augmentation de la visibilité financière, ainsi le résultat de l'entretien, je confirme les deux dernières hypothèses de ma recherche :

- ✓ L'adoption de méthode « rolling forecast » permet de réduire les écarts budgétaires en s'adaptant aux changements fréquents de l'environnement.
- ✓ l'analyse et la justification des écarts budgétaires favorisent une meilleure prise de décision.

Cette étude, à la fois théorique et pratique, a pour objectif principal de sensibiliser les responsables d'entreprise à l'importance de mettre en place un service de contrôle de gestion et de gestion budgétaire. Elle vise également à démontrer la valeur ajoutée des approches agiles, notamment à travers leurs apports aux entreprises.

Conclusion générale

D'autres questionnements qui pourront faire l'objet d'une autre recherche comme : Quelles différences dans l'application des méthodes budgétaires agiles entre les entreprises publiques et privées ? , Quel est le rôle de la culture organisationnelle dans l'adoption des approches budgétaires agiles ?, Quels sont les freins humains à l'introduction d'un rolling forecast dans une entreprise traditionnelle ?.

Bibliographie

- **Ouvrage :**

- Alazard, C., & Sépari, S. (2001). *Contrôle de gestion : manuel & applications*. DUNOD, Paris (4e éd., p. 77).
- Anthony, R. N. (1988). *The Management Control Function*. Harvard Business School Press.
- Anthony, R. N. (1965). *Planning and Control Systems: A Framework for Analysis*. Harvard University.
- Augé, B., & Naro, G. (2011). *Mini Manuel de Contrôle de Gestion*. Dunod.
- Bouquin, H. (1989). *Le contrôle de gestion*. Presses Universitaires de France.
- Bouquin, H. (1998). *Le contrôle de gestion : contrôle de gestion, contrôle d'entreprise*. PUF (7e éd. 2006).
- Burbano Ruiz, J. E. (1989). *Presupuestos: enfoque de gestión, planeación y control de recursos*. McGraw Hill, Bogotá, Colombie.
- Brusa, L. (2013). *Lezioni di economia aziendale*. Giappichelli, Torino.
- Desérie-Luciani, M.-N., et al. (2013). *Le grand livre du contrôle de gestion*. Paris : Eyrolles.
- Dubrulle, L., & Jourdin, D. (2007). *Comptabilité analytique de gestion*. Paris : Dunod.
- Forget, J. (2005). *Gestion budgétaire : Prévoir et contrôler les activités de l'entreprise*. Éditions d'Organisation.
- Grandguillot, B., & Grandguillot, F. (2018). *L'essentiel du contrôle de gestion (10e éd.)*. Issy-les-Moulineaux : Gualino.
- Hamini, A. (2001). *Gestion budgétaire et comptabilité prévisionnelle*. Édition BERTI, Alger.
- Johnson, H. T. (1992). *Relevance regained: From Top down Control to Bottom up Empowerment*. The Free Press, New York.
- Kaplan, R. S., & Norton, D. P. (1992). *The Balanced Scorecard—Measures That Drive Performance*. Harvard Business Review.
- Langlois, G., Bringer, M., & Bonnier, C. (2010). *Contrôle de gestion : manuel et applications (4e éd.)*. Paris : Foucher.
- Lorino, P. (1995). *Comptes et récits de la performance*. Paris : Éditions d'Organisation.
- Löning, H., & Malleret, V. (2008). *Le contrôle de gestion : Organisation, outils et pratiques (3e éd.)*. Dunod.

- Marasca, S. (2011). Misurazione della performance e strumenti di controllo strategico. Esculapio, Bologna.
- Merchant, K. A. (1985). Control in Business Organizations. Pitman Publishing.
- Piget, P., & Gilbert, C. (2001). Comptabilité analytique. Paris : Economica.

- **Articles :**

- BURLAUD, A., & SIMON, C. J. (1997). « Le contrôle de gestion ». La Découverte.
- C. Z. Muhammad-Jamil, & R. Mohamed. (2017). “Antecedent factors of environmental management accounting practice”. International Journal of Economic Research.
- Hofstede, G. (1978). “The poverty of management control philosophy”. Academy of Management Review, 3, 450–461.
- Kaizar, C., & Hilmi, Y. (2023). Le contrôle de gestion à l’ère des nouvelles technologies et de la transformation digitale. Revue Française d’Economie et de Gestion.
- Simons, R. (1995). Levers of Control: How Managers Use Innovative Control Systems to Drive Strategic Renewal. Harvard Business School Press.
- Touicher, O., & El Idrissi Riou, S. (2024). « Genèse et évolution du contrôle de gestion : une analyse historique et contextuelle ». African Scientific Journal, 03(26), 0513–0531. doi:10.5281/zenodo.13938843.

- **Sites web :**

- <https://courses.lumenlearning.com/suny-principlesmanagement/chapter/levels-and-types-of-control/>
- <https://safetyculture.com/fr/listes-de-verification/controle-de-la-transformation-agile/>
- <https://optimiso-group.com/articles/7-bonnes->
- <https://www.boondmanager.com/strategie-management/procedures/>
- <https://www.sherpany.com/fr/ressources/transformation-digitale/transformation-entreprise/optimisation-des-processus/2025-05-17>
- <https://seatable.io/fr/budgetplanung-vorlage/>
- <https://www.sage.com/fr-fr/blog/glossaire/comptabilite-analytique-definition-de-la-comptabilite-analytique/>
- http://www.reesfrance.com/IMG/pdf/ART-804_Comptabilite_analytique.pdf
- <https://seatable.io/fr/budgetplanung-vorlage/>

- <https://insightsoftware.com/fr/blog/types-of-budgets/>

Table des matières

Remerciements.

Dédicace

Liste des abréviations.

Liste des tableaux

Liste des Figures

Liste des graphiques

Sommaire

Résumé

Introduction générale	1
Chapitre 01 : Concepts théorique du contrôle de gestion et de la gestion budgétaire	5
Section 01 : Généralités sur le contrôle de gestion :	5
1 Généralité sur le contrôle de gestion :	5
1.1 Dans le secteur public :	8
1.2 Dans le secteur privé :	8
2 Historique et développement du contrôle de gestion	8
2.1 Le début du 20e siècle :	8
2.2 Les années 50 et 60 :	9
2.3 Les années 70 et 80 :	9
2.4 Les années 90 :	9
2.5 Les années 2000	10
2.6 Depuis les années 2010 :	10
2.7 Actuellement :	11
3 Les objectifs du contrôle de gestion :	12
4 Les principes fondateurs du contrôle de gestion :	14
5 Les typologies du contrôle de gestion	15
5.1 Le contrôle budgétaire :	16
5.2 Le contrôle stratégique :	17
5.3 Le contrôle opérationnel :	19
5.4 Le contrôle de gestion agile :	20
6 Les procédures internes et son impact sur l'efficacité du contrôle de gestion :	20
6.1 Définition et rôles des procédures internes au sein des entreprises :	20

6.1.1	Définition des procédures internes :	21
6.1.2	Rôles des procédures internes :	21
6.1.3	Les méthodes du six sigma et PDCA :	22
6.1.3.1	Six sigma :	22
6.1.3.2	Le cycle PDCA :	23
7	Les enjeux du contrôle de gestion à l'ère de la digitalisation :	23
	Section 02 : La gestion budgétaire et la démarche budgétaire	24
1	Historique et définition de la gestion budgétaire :	24
2	Les outils de la gestion budgétaire :	26
2.1	Le plan budgétaire stratégique et les objectifs de performances :	26
2.1.1	La planification budgétaire et stratégique de l'entreprise :	26
2.2	Le budget :	27
2.2.1	Définitions :	27
2.2.2	Objectifs du budget :	27
2.2.3	Méthodes budgétaires :	29
2.2.3.1	Budget à base zéro (BBZ) :	29
2.2.3.2	Budget basé sur l'activité (ou comptabilité par activité) :	29
2.2.3.3	Budget flexible (BF):	30
2.3	La comptabilité analytique :	31
2.3.1	La notion du coûts :	31
2.3.1.1	Les coûts directes et indirectes :	31
2.3.1.2	Les coûts fixes et variables :	32
2.3.2	Méthodes de calcul des coûts :	32
2.3.2.1	La méthode des coûts complets (centres d'analyses) :	32
2.3.2.1.1	Le calcul du coût d'unité d'œuvre :	33
2.3.2.1.2	Le calcul des différents coûts de l'entreprise :	33
2.3.2.1.3	Le résultat analytique :	34
	produit.	34
2.3.2.2	La méthode de direct costing (coûts variables) :	34
2.3.2.3	La méthode ABC :	35
2.3.2.4	Méthode des coûts partiels :	35
2.4	Le reproting :	36
2.4.1	Objectif du reporting :	36

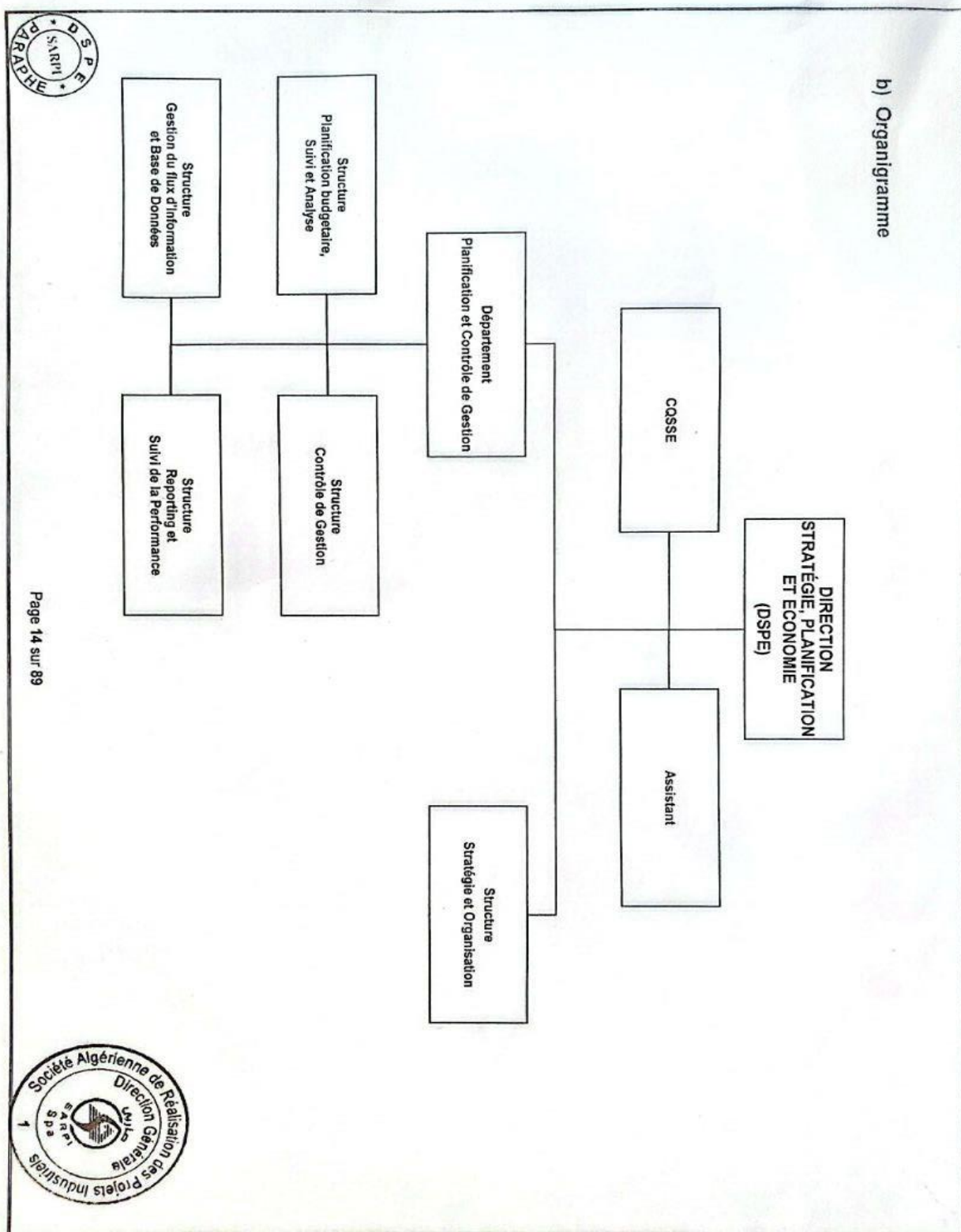
2.4.2	Les étapes du reporting :	36
2.5	Le tableau de bord :	37
2.6	Les KPI (Indicateur de la performance) :	38
2.6.1	Indicateur financières et non financières :	38
3	La démarche de la gestion budgétaire :	39
3.1	Le cadrage budgétaire :	40
3.1.1	Gestion prévisionnelle :	40
3.1.1.1	Le pré-budget :	41
3.1.2	les différents types de planification budgétaire :	42
3.1.3	La navette budgétaire :	43
3.1.4	Typologies des budgets :	43
3.1.4.1	Budget de fonctionnement:	43
3.1.4.2	Budget financier:	44
3.1.4.3	Compte de résultat budgétisé:	44
3.2	L'exécution budgétaire :	44
3.3	Le contrôle budgétaire :	45
3.3.1	Définition du contrôle budgétaire :	45
3.3.2	Le rôle du contrôle budgétaire :	46
3.3.3	Les écarts budgétaire :	46
3.3.3.1	Les principes de calcul et d'analyse des écarts :	47
3.3.3.2	L'analyse des écarts :	48
3.3.3.3	L'interprétation des écarts :	51
3.3.4	Limites du contrôle budgétaire :	52
Section 03 : la gestion budgétaire agile et la performance d'entreprise		53
1	Les méthodes et approches pour une gestion budgétaire agile :	54
1.1	Le Beyond budgeting :	54
1.2	La méthode des prévisions glissantes « Rolling Forcast » :	54
1.2.1	Différences entre le rolling forcast et le budget variable :	55
1.2.2	Importance du « Rolling Forcast » :	55
1.2.3	La préparation pour la mise en œuvre du Rolling Forcast au sein des entreprise :	56
1.2.4	La collaboration et la décentralisation :	57
1.2.4.1	Notion de décentralisation :	57
1.2.4.1.1	Avantages de la décentralisation :	57


1.2.4.2	Inconvénients de la décentralisation :	58
1.3	L'utilisation de IA et le big data dans le contrôle de gestion et la gestion budgétaire :	59
1.3.1	Le rôle de l'IA et le big data :	59
1.3.2	Outils de Business Intelligence (BI) et d'analyse de données :	61
1.3.3	Outils d'automatisation :	61
1.3.4	L'apport de IA et du big data a la gestion budgétaire :	61
2	La performance de l'entreprise :	62
2.1	L'impact du « rolling forecast » sur la performance financière de l'entreprise : ...	63
Chapitre 02 : Cas pratique des processus et gestion budgétaire au sein de l'entreprise de réalisation des projets industriels SARPI SPA.		66
Section 01 : Présentation générale de l'entreprise accueillante		66
1	Présentation et historique de l'entreprise SARPI :	67
1.1	Présentation de SARPI SPA :	67
1.2	Historique :	68
2	Généralité sur l'entreprise :	69
2.1	Mission :	69
2.2	Secteurs d'intervention :	69
2.3	Positionnement stratégique :	70
2.3.1	Objectifs de SARPI :	70
2.3.1.1	Objectifs interne :	70
2.3.1.2	Objectifs externe :	70
2.3.2	Vision :	71
2.4	Qualité de service et normes ISO obtenue :	71
2.5	Son logo actuel :	71
3	Organigramme général de SARPI :	72
4	La Direction consternée par le stage pratique :	74
4.1	Organigramme de la direction :	74
5	La maîtrise de l'information chez SARPI SPA :	75
5.1	La listes de documentation de gestion :	75
5.2	Format des information documentée :	75
6	La méthodologie de recherche :	77
6.1	Techniques d'investigations :	77
6.1.1	La recherche documentaire :	77

6.1.2	Démarche analytique :.....	77
6.1.3	Des entretiens libres :.....	78
6.1.4	Documents interne fournis :.....	78
Section 02 : processus budgétaire appliqué au sein de SARPI SPA et démarche Rolling		
Forecast		79
1	Processus de gestion budgétaire :	79
1.1	L'élaboration budgétaire :	79
1.1.1	Prévision de clôture de l'exercice en cours N (reforecast budgétaire) :.....	80
1.1.2	L'élaboration des pré-budgets de l'exercice N+1 :	81
1.1.3	Élaboration des budgets déterminants, résultants et budgets de synthèse de l'exercice N+1.....	84
1.1.4	Synthèse des responsabilités :	85
1.2	La validation des budgets N+1 :.....	86
1.2.1	Validation des budgets et diffusion :	86
1.2.2	Exécution du budget :	86
1.2.2.1	Exécution des dépenses d'exploitation :.....	86
1.2.2.2	Exécution des dépenses d'équipement :.....	87
1.3	Le contrôle des dépenses et le suivi des réalisations budgétaire :	87
1.3.1	Le contrôle des dépenses :	87
1.3.2	Le suivie des réalisation budgétaire :.....	88
1.3.2.1	Les reporting (mensuels).....	88
1.3.2.2	Tableau de bord :	89
2	Cas budgétaire réel de l'exercice 2024 de l'entreprise SARPI :	89
2.1	Prévision pour les deux semestre de l'année 2024 :	90
2.1.1	CA et charges prévisionnel pour les trois types d'activités EPC :.....	91
2.1.1.1	CA et charges d'exploitation pour le premier semestre de l'année 2024 ...	91
2.1.1.2	CA et charges d'exploitation pour le deuxième semestre de l'année 2024 : 93	
2.1.2	Charges d'investissements prévisionnels pour l'année 2024 :	96
2.2	Réalisation CA et charges d'exploitation pour le semestre 01 :.....	98
2.2.1	Réalisations CA pour les trois types d'activité :.....	99
2.2.2	Analyse d'écart CA ,Charges d'exploitation et Résultat pour le semestre 01 : 99	
2.3	Les nouvelles prévision budgétaire « Reforecast » pour le deuxième semestre : .	100

2.4	Réalisation CA et charges d'exploitation pour le semestre 02 :.....	101
2.4.1	Analyse d'écarts CA et Charges d'exploitation avec les premières prévisions N –1 : 102	
2.4.2	Analyse d'écarts CA et Charges d'exploitation pour le reforecast du semestre 02 : 102	
2.4.3	Analyse d'écarts pour les investissements :	103
Section 03 : diagnostique processus , analyse des résultats et recommandations.		104
1	Diagnostic processus budgétaire :	104
1.1	Points forts :	104
1.1.1	Dans la phase d'élaboration budgétaire :	104
1.1.2	Dans la phase d'exécution du budget :	106
1.1.3	Dans la phase du contrôle suivie des performances :	106
1.2	Points faible :	106
1.2.1	Dans la phase d'élaboration budgétaire :	106
1.2.2	Dans la phase d'exécution du budget :	107
1.2.3	Dans la phase du contrôle suivie des performances :	107
2	Analyse des résultats de la méthode des prévisions glissantes « reforecast » appliquer dans l'exercice 2024 :	108
3	Les résultats des questions de l'entretien :	111
4	Recommandation d'optimisation :	113
Conclusion générale.....		115
Bibliographie		118

Annexes :



	PROCEDURE	PRO-SMI-PM-03
	ELABORATION DES BUDGETS	Rev : 01
		Date : 02/01/2021
		Page 10 sur 11

8.0 LISTE DES SUPPORTS D'ENREGISTREMENTS ASSOCIES

Documents supports sous format électronique

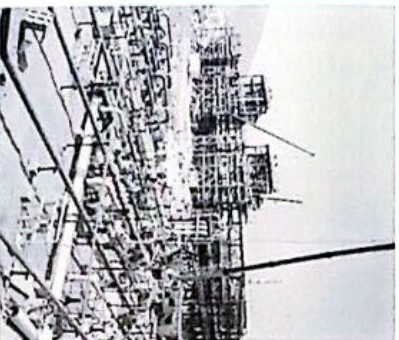
1. Prévisions de clôture exercice N
 - a. Commercial
 - b. Projets
 - c. Synthèse RH
 - d. Synthèse consommables
 - e. Synthèse location et services
 - f. Budget d'investissements – libre format en respectant la classification comptable-
 - g. TCR Prévisionnel
 - h. Bilan prévisionnel
 - i. Budget de Trésorerie

2. Pré-budgets exercice N+1
 - a. Commercial
 - b. Projets
 - c. Synthèse RH
 - d. Synthèse consommables
 - e. Synthèse location et services
 - f. Budget d'investissements – libre format en respectant la classification comptable-
 - g. TCR Prévisionnel
 - h. Bilan prévisionnel
 - i. Budget de Trésorerie

3. Budgets exercice N+1 – même canevas que les Pré-budgets
 - a. Commercial
 - b. Projets
 - c. Synthèse RH
 - d. Synthèse consommables
 - e. Synthèse location et services
 - f. Budget d'investissements - libre format en respectant la classification comptable-
 - g. TCR Prévisionnel
 - h. Bilan prévisionnel
 - i. Budget de Trésorerie

Oil & Gas

Production



- Toutes les installations de surface

Transport



- Stations de compression
- Station de Pompage
- Flowlines
- Pipelines
- Annexes postes de sectionnement, de coupure, terminal départ
- terminal arrivé

Stockage



- Bacs de stockage

Process



- Raffinerie,
- Unités de traitement de l'Oil & GAS.