

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE



MINISTERE DE L'ENSEIGNEMENT SUPERIEUR



ET DE LA RECHERCHE SCIENTIFIQUE

UNIVERSITE MOULOU D MAMMERRI DE TIZI-OUZOU

**FACULTE DES SCIENCES ECONOMIQUES, COMMERCIALES ET
GESTION**

DEPARTEMENT DES SCIENCES FINANCIERES ET COMPTABILITE

Mémoire de Master

**En vue de l'obtention du diplôme de Master en Sciences Financières et
Comptabilité**

Option : Finance d'Entreprise

Thème

**Contrôle budgétaire et performance : application au cas de
l'Algérienne Des Eaux (ADE) de Tizi-Ouzou**

Présenté par :

Dirigé par :

KASMI Hamida Mr. SAHNOUNE Mohand

Présenté devant le jury composé de :

Président : HADDADI Lounas, MAA, UMMTO

Examineur : ANICHE Arezki, MAA, UMMTO

Rapporteur : SAHNOUNE Mohand, MAA, UMMTO

Promotion 2022/2023

Remerciements

« La reconnaissance est la mémoire du cœur »

Hans Christian Andersen

Je tiens tout d'abord à remercier Dieu le tout puissant de m'avoir donné la volonté, le courage et la patience pour mener à terme ce modeste travail de recherche.

Ce mémoire est le fruit des efforts fournis et des sacrifices consentis par plusieurs personnes que je ne pourrai oublier de remercier.

Je voudrais dans un premier temps remercier mon directeur de mémoire de Master **Mr SAHNOUNEMohand**, pour son accompagnement, sa disponibilité et pour le dévouement manifesté malgré toutes les contraintes.

Mes remerciements vont de même à notre promoteur de stage **Mr MESSERLI Mourad** et à l'équipe de l'Algérienne des Eaux, unité de Tizi-Ouzou dans son ensemble, au sein de laquelle je me suis rapidement sentie intégrée.

Une reconnaissance particulière va vers **Mr BERCHICHE Abdellah** et **Mr HADJARAB Hakim**.

Je tiens également à remercier chaleureusement **Manel, Yanis, Tassadit** et **Fahima** pour leur aide.

Je saisis l'occasion pour remercier les professeurs du département des Sciences Financières et Comptabilité de l'Université de Mouloud **MAMMERY** de Tizi-Ouzou, qui m'ont fourni les outils nécessaires à la réussite de mes études universitaires.

Je tiens à remercier les membres du jury pour leur lecture attentive et pour avoir accepté d'évaluer ce travail.

Je souhaite remercier tous ceux qui ont contribué de près ou de loin à l'élaboration de ce mémoire, ainsi qu'à la réussite de ce parcours universitaire.

Dédicaces

Je dédie entièrement ce travail à mon père et à ma mère :

Quoi que je dise ou que je fasse, je n'arrivai jamais à vous remercier comme il se doit. C'est grâce à vos encouragements, votre amour et votre présence à mes côtés, que j'ai réussi ce respectueux parcours. Je souhaite que vous soyez fière de moi, et que j'ai pu répondre aux espoirs que vous avez fondé en moi.

A ma grand-mère :

Pour sa sagesse, sa tendresse et son amour.

A mes chères sœurs :

Celia et Tinhinane, pour leurs encouragements permanents, et leur soutien moral,

A mes chers frères :

Rachid et Yacine pour leur appui et leur encouragement.

Merci d'être toujours là pour moi. Je vous dédie ce travail, témoignage de ma profonde reconnaissance et mon plus grand attachement

Sommaire

Liste des figures.....	1
Liste des tableaux.....	2
Liste des abréviations.....	3
Introduction générale.....	2
Chapitre I : La gestion et le processus budgétaire	5
Section 1 : Le cadre conceptuel de la gestion budgétaire	5
Section 2 : La notion du budget.....	13
Section 3 : Le processus de budgétisation.....	26
Chapitre II : Le contrôle budgétaire outil de mesure de la performance ...	35
Section 1 : Le contrôle budgétaire.....	36
Section 2 : La présentation et l'analyse des écarts	47
Section 3 : La mise en œuvre des actions correctives	65
Chapitre III : La démarche budgétaire au sein de l'ADE	71
Section 1 : La présentation de l'organisme d'accueil ADE	71
Section 2 : L'élaboration et l'exécution des budgets au sein de l'ADE	86
Section 3 : La pratique du contrôle budgétaire au sein de l'ADE	101
Conclusion générale	123
Bibliographie	125
Annexes	
Tables des matières	

Liste des figures

Figure 1 : La démarche de la gestion budgétaire	8
Figure 2 : Les phases de la gestion budgétaire	
Figure 3 : La hiérarchie budgétaire.....	25
Figure 4 : Le calendrier habituel des entreprises	28
Figure 5: Le cycle budgétaire annuel.....	31
Figure 6 : Les phases classiques du processus budgétaire.....	32
Figure 7 : Le schéma du contrôle budgétaire	38
Figure 8 : La démarche du contrôle budgétaire	40
Figure 9 : L'interaction entre les systèmes de suivi.....	44
Figure 10 : Le reporting.	45
Figure 11: La démarche du contrôle budgétaire comme instrument de mesure de la performance.....	46
Figure 12 : Le schéma d'ensemble des analyses d'écart.....	53
Figure 13: Le schéma appliqué à l'écart sur le CA.....	55
Figure 14 : Le schéma de l'écart sur la marge.....	57
Figure 15: La démarche générale du contrôle des coûts	59
Figure 16 : Le schéma de l'écart sur les charges directes	61
Figure 17 : Le schéma de l'écart sur les charges indirectes	64
Figure 18 : Le seuil de tolérance.....	66
Figure 19 : La procédure de rétroaction	69
Figure 20 : Organigramme de l'ADE, unité de Tizi-Ouzou.....	85
Figure 21 : Le rapprochement entre les réalisations et prévisions des charges de 2019 à 2021	105
Figure 22 : Le rapprochement entre les réalisations et les prévisions des produits opérationnels de 2019 à 2021	109
Figure 23 : Le rapprochement entre les réalisations et les prévisions d'investissements de 2019 à 2021	114
Figure 24 : Le rapprochement entre les réalisations et les prévisions de trésorerie de 2019 à 2021. ..	120

Liste des tableaux

Tableau 1 : Le barème de tarification de l'eau potable	81
Tableau 2 : Les prévisions des charges d'exploitation de 2019 à 2021 (en 10 ³ DA).....	90
Tableau 3 : Les prévisions des produits d'exploitations de 2019 à 2021 (en 10 ³ DA)	91
Tableau 4: Le budget des investissements de 2019 à 2021 (en 10 ³ DA).....	92
Tableau 5 : Le budget de trésorerie de 2019 à 2021 (en 10 ³ DA).....	93
Tableau 6 : L'exécution des charges d'exploitations de 2019 à 2021 (en 10 ³ DA).....	94
Tableau 7 : L'exécution des produits d'exploitation de 2019 à 2021 (en 10 ³ DA).....	96
Tableau:8 : L'exécution du budget d'investissements de 2019 à 2021 (en 10 ³ DA)	97
Tableau 9 : L'exécution du budget de trésorerie de 2019 à 2021 (en 10 ³ DA)	99
Tableau 10 : Le rapprochement entre les prévisions et les réalisations des charges de 2019 (en 10 ³ DA)	102
Tableau 11: Le rapprochement les prévisions et les réalisations des charges de 2020 (en 10 ³ DA)...	103
Tableau 12 : Le rapprochement entre les prévisions et les réalisations des charges de 2021 (en 10 ³ DA)	104
Tableau 13 : Les écarts constatés sur les charges opérationnelles de 2019 à 2021 (en 10 ³ DA).....	105
Tableau 14 : Le rapprochement entre les prévisions et les réalisations des produits opérationnels de 2019 (en 10 ³ DA)	106
Tableau 15 : Le rapprochement entre les prévisions et les réalisations des produits opérationnels de 2020 (en 10 ³ DA).....	107
Tableau 16: Le rapprochement entre les prévisions et les réalisations de produits opérationnels de 2021 (en 10 ³ DA)	108
Tableau 17 : Les écarts constatés sur les produits opérationnels de 2019 à 2021 (en 10 ³ DA)	109
Tableau 18 : Le rapprochement entre les prévisions et les réalisations d'investissements de 2019 (en 10 ³ DA)	110
Tableau 19:Le rapprochement entre les prévisions et les réalisations d'investissements de 2020 (en 10 ³ DA)	111
Tableau 20 : Le rapprochement entre les prévisions et les réalisations d'investissements de 2021 (en 10 ³ DA)	113
Tableau 21 : Les écarts constatés sur les investissements de 2019 à 2021(en 10 ³ DA).....	114
Tableau 22: Le rapprochement entre les prévisions et les réalisations de trésorerie de 2019 (en 10 ³ DA)	116
Tableau 23 : Le rapprochement entre les prévisions et les réalisations de trésorerie de 2020 (en 10 ³ DA)	117
Tableau 24 : Le rapprochement entre les prévisions et les réalisations de trésorerie de 2021 (en 10 ³ DA)	118
Tableau 25 : Les écarts constatés sur la trésorerie de 2019 à 2021 (en 10 ³ DA).....	119

Liste des abréviations

Abréviation	Signification
ADE	Algérienne Des Eaux
AEP	Alimentation en Eau Potable
APC	Assemblées Populaires Communales
BFR	Besoin en Fond de Roulement
CA	Chiffre d’Affaire
CR	Compte de Résultat
DAA	Dotations Aux Amortissements
DG	Direction Générale
DFC	Département de Finance et Comptabilité
DRH	Département des Ressources Humaines
EPIC	Etablissement Public à Caractère Industriel et Commercial
FR	Fond de Roulement
HT	Hors Taxes
MDA	Million de Dinars Algérien
MOD	Mains d’œuvres Directes
MP	Matières Premières
MTH	Maladies à Transmission Hydraulique
ONA	Office National de l’Assainissement
RFA	Redevances Fixes sur l’Abonnement
SEDAL	Société de l’Eau d’Alger
SONADE	Société Nationale de Distribution de l’Eau
SPA	Société Par Action
TAP	Taxes sur Activité Professionnelle
TCR	Tableau de Compte de Résultat
TDB	Tableau De Bord
TN	Trésorerie Nette
TTC	Toutes Taxes Comprises

Dans un monde où l'innovation et la concurrence s'intensifient, la performance reste un enjeu majeur que toutes les entreprises recherchent à améliorer à travers la mise en place d'un système de contrôle de gestion qui peut être perçu comme un système de pilotage ayant pour vocation l'optimisation de la performance des entreprises en comprenant l'avenir et agir en conséquence. A sa mise en place, le contrôle de gestion était destiné uniquement aux entreprises industrielles, avec pour seul objectif de contrôler le déroulement de la production de la société. De nos jours, cette discipline a énormément évolué et se retrouve présente dans diverses configurations organisationnelles, y compris les établissements publics.

Le contrôle budgétaire est un dispositif central du contrôle de gestion. Il a participé à l'émergence des grandes organisations grâce à son invention chez General Motors dans les années 1920. Bien qu'il s'avère aujourd'hui incomplet dans une logique de pilotage, le contrôle budgétaire a pendant longtemps constitué le cœur du contrôle de gestion.

En effet, le contrôle budgétaire permet d'identifier les domaines où des améliorations sont nécessaires, facilitant ainsi la prise de décisions éclairées pour optimiser les ressources et atteindre les objectifs stratégiques de l'établissement. Dans ce contexte, la logique du contrôle budgétaire consiste, au-delà du calcul des écarts, à s'interroger sur les origines des déviations, aussi bien en termes de responsabilité qu'en termes de pilotage. Elle permet ainsi à l'entreprise de voir dans l'immédiat si elle progresse vers les objectifs de son échafaudage budgétaire et de réagir aux événements en temps utile.

Le contrôle budgétaire et la recherche de performance sont des enjeux primordiaux pour les entreprises, qu'elles soient du secteur privé ou public. Cependant, toutes les entreprises n'utilisent et ne considèrent pas de la même manière le contrôle budgétaire. Certaines le perçoivent comme un instrument de performance, tandis que d'autres le définissent comme un outil d'aliénation des travailleurs.

Il est crucial pour les établissements publics de mettre en place un système de contrôle budgétaire efficace afin d'optimiser la performance opérationnelle et financière. Néanmoins, ces établissements publics doivent faire face des défis spécifiques liés à leur nature et à leurs missions d'intérêt général. Ils sont soumis à un cadre légal et réglementaire spécifiques en matière de la gestion budgétaire, conformément aux lois et décrets en vigueur.

En effet, la gestion budgétaire doit prendre en compte les dimensions non financières de ces établissements et soit axée sur les objectifs de services publics plutôt que sur la recherche de profits tous en visant à maximiser l'impact positif sur l'établissement.

Il semble que les pratiques du contrôle budgétaire au sein d'un établissement public à caractère industriel et commercial, soient très limitées en raison de sa particularité et de sa complexité institutionnelle. Ainsi, nous avons jugé pertinent d'analyser l'impact du contrôle budgétaire sur la performance d'un tel établissement, par la mise en évidence et l'analyse des écarts budgétaires.

Dans cette optique, cette étude se propose d'explorer de plus près la pratique de la gestion budgétaire en général et le contrôle budgétaire en profondeur en nous intéressons spécifiquement au cas de l'Algérienne des Eaux, un établissement public à caractère industriel et commercial qui joue un rôle majeur dans le secteur de l'eau en Algérie.

Au vu de tout ce qui précède, la question centrale à laquelle nous tenterons d'apporter certains éléments de réponse est la suivante :

Dans quelle mesure le contrôle budgétaire permet de définir des actions correctives adaptées aux spécificités de l'ADE?

Pour apporter des éléments de réponse, nous avons identifié les questions subsidiaires suivantes :

- qu'est-ce que la gestion budgétaire et quels sont ses objectifs?
- en quoi consiste le contrôle budgétaire et quel est son rôle?
- qu'est ce qu'un écart, et quelles sont ses causes ainsi les actions correctives mises en œuvres ?
- comment le contrôle budgétaire est pratiqué au sein de l'ADE ?

La méthodologie de recherche

Dans le but de traiter la problématique posée dans ce travail de recherche, une démarche méthodologique incluant une recherche documentaire et une étude analytique et statistique est suivie.

La recherche documentaire a consisté en l'exploitation des ouvrages, mémoires, articles académiques, revues, textes législatifs et réglementaires, sites internet et tout document pouvant faciliter la rédaction de notre mémoire.

Dans le cadre de la recherche documentaire, le budget et l'évaluation des trois (03) exercices de l'ADE 2019, 2020 et 2021, ont été les premiers documents collectés. Nous avons obtenu donc des informations de base chiffrées relatives aux prévisions et réalisations sur cette période.

Dans le cadre de l'étude analytique et statistique, nous avons procédé à l'analyse des données collectées et des documents fournies par l'ADE de Tizi-Ouzou liés aux budgets, à leur exécution, ainsi qu'à leur évaluation pour la période précitée en établissant des tableaux comparatifs entre les réalisations et les prévisions, ce qui nous a permis d'identifier des écarts, qui feront l'objet d'une analyse et d'une interprétation. En dernier, des graphiques sont tracés pour faciliter le suivi de l'évolution des écarts budgétaires.

L'utilisation de la méthode d'entretien dans cette partie pratique, s'est révélée cruciale pour garantir la qualité des informations spécifiques recherchées ou détenues par les personnes ressources. Les entretiens ont été menés avec quelques responsables chargés de superviser le processus budgétaire de l'ADE de Tizi-Ouzou.

La structure de mémoire

Afin de répondre à la problématique, nous articulons notre travail de recherche en trois chapitres.

Le premier chapitre fera l'objet d'une présentation des différents fondements théoriques en matière de la gestion budgétaire, en mettant en lumière les méthodes, les principes et le processus d'élaboration du budget, fournissant ainsi les bases théoriques nécessaires.

Le deuxième chapitre quant à lui, portera sur un aperçu sur le contrôle budgétaire en traitant les concepts théoriques relatifs ainsi qu'une analyse des différents écarts budgétaires.

Au cours de troisième chapitre, grâce à une étude de cas au sein de l'ADE, unité de Tizi-Ouzou, nous allons nous intéresser à la pratique du système budgétaire en passant par trois étapes : la budgétisation, l'exécution et le contrôle budgétaire. Ce chapitre permet

d'appliquer les développements théoriques précédents, et analyser les résultats de cette étude menée au sein de l'ADE, unité de Tizi-Ouzou.

Introduction

La gestion budgétaire occupe une place prédominante parmi les techniques du contrôle de gestion qui sont susceptibles d'être utilisées pour faciliter et améliorer la prise de décision. Elle permet aux dirigeants d'avoir une vision de l'avenir et les met en position favorable pour identifier et exploiter les opportunités, anticiper les problèmes et les faiblesses de l'entreprise et agir en conséquence, permettant ainsi d'optimiser les performances financières.

Ce chapitre est scindé en trois sections. La première section est consacrée pour présenter les concepts théoriques fondamentaux relatifs à la gestion budgétaire, tels que les objectifs, l'importance qu'elle occupe dans l'entreprise, les caractéristiques, et les étapes de la démarche budgétaire. La deuxième section portera sur la notion du budget, tandis que la dernière section sera axée sur les étapes du processus budgétaire et les acteurs que ce dernier implique.

Section 1 : Le cadre conceptuel de la gestion budgétaire

La gestion budgétaire prend de plus en plus une place primordiale et devient indispensable pour l'évaluation et le renforcement de la performance de l'organisation notamment financière car elle constitue un moyen d'organisation et de motivation pour atteindre les objectifs. Elle a pour but la déclinaison des choix stratégiques sous forme de plans à court terme, qui mène à la mise en œuvre d'un ensemble de budget qui couvrent toutes les activités de l'entité, ce qui permettrait de mesurer son efficacité et sa performance.

Cette section permet d'introduire la gestion budgétaire en présentant une vision d'ensemble de ses concepts théoriques.

1. La gestion budgétaire et ses objectifs

1.1. La gestion budgétaire

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

Selon DORIATH Brigitte, la gestion budgétaire est « un mode de gestion consistant à traduire en programme d'actions chiffrés, appelés budgets, les décisions prises par la direction

avec la participation des responsables »¹. De ce fait, la gestion budgétaire est un mode de gestion qui permet de mettre au point des plans d'actions et élaborer des prévisions permettant d'atteindre les objectifs fixés par la direction. Elle correspond à un mode de travail entre les niveaux hiérarchiques favorisant la délégation d'autorité et permet à chaque niveau d'assurer sa responsabilité spécifique.

Cependant, il paraît nécessaire d'ajouter un aspect supplémentaire à cette définition, celui de la comparaison à posteriori de réalisations avec les prévisions.

Selon GERVAIS Michel, le système budgétaire peut être défini comme étant « un système de gestion prévisionnelle à court terme, comprenant des budgets et un processus de contrôle budgétaire »².

Et pour MEHEUT Bernard, la gestion budgétaire est « l'ensemble des méthodes permettant de définir les objectifs chiffrés de l'entreprise, de fixer aux différentes fonctions des objectifs cohérents, d'établir les budgets et tout au long de l'année, de détecter au plus tôt les risques de déviation afin de déclencher les mesures appropriées »³.

En ce sens, le contrôle de gestion dans le but d'atteindre les objectifs chiffrés de l'entreprise, mis on œuvre un processus budgétaire à travers un cycle annuel de plans d'actions, de budgétisation, de suivi et d'actions correctives.

Selon HAMINI Ahmed, « la gestion budgétaire est un mode de gestion qui englobe tous les aspects de l'activité de l'entreprise dans un ensemble cohérent de prévisions chiffrées »⁴

Donc, on pourrait comprendre par-là que la gestion budgétaire mène à la mise en œuvre d'un ensemble de budgets qui couvrent toutes les activités de l'organisation, ce qui permettrait de mesurer son efficacité et sa performance.

Aussi, BESCOS&al., notent que « la plupart des entreprises ont mis en place un système budgétaire leur permettant d'avoir une bonne visibilité quant au niveau de réalisation

¹DORIATH Brigitte, Contrôle de gestion en 28 fiches, Edition Dunod, Paris, 2008, P01.

²GERVAIS Michel, Contrôle de gestion, Edition Economica, Paris, 2009, P20.

³ADJADJA Antoine, Contribution à l'amélioration du système budgétaire de la Mairie de Cotonou, Mémoire de master, Université de Parakou, 2007, sur le site électronique www.memoireonline.com, [Consulté le 20/04/2023].

⁴ HAMINI Ahmed, La gestion budgétaire et comptabilité prévisionnelle, Edition BERTI, Alger, 2011, P32.

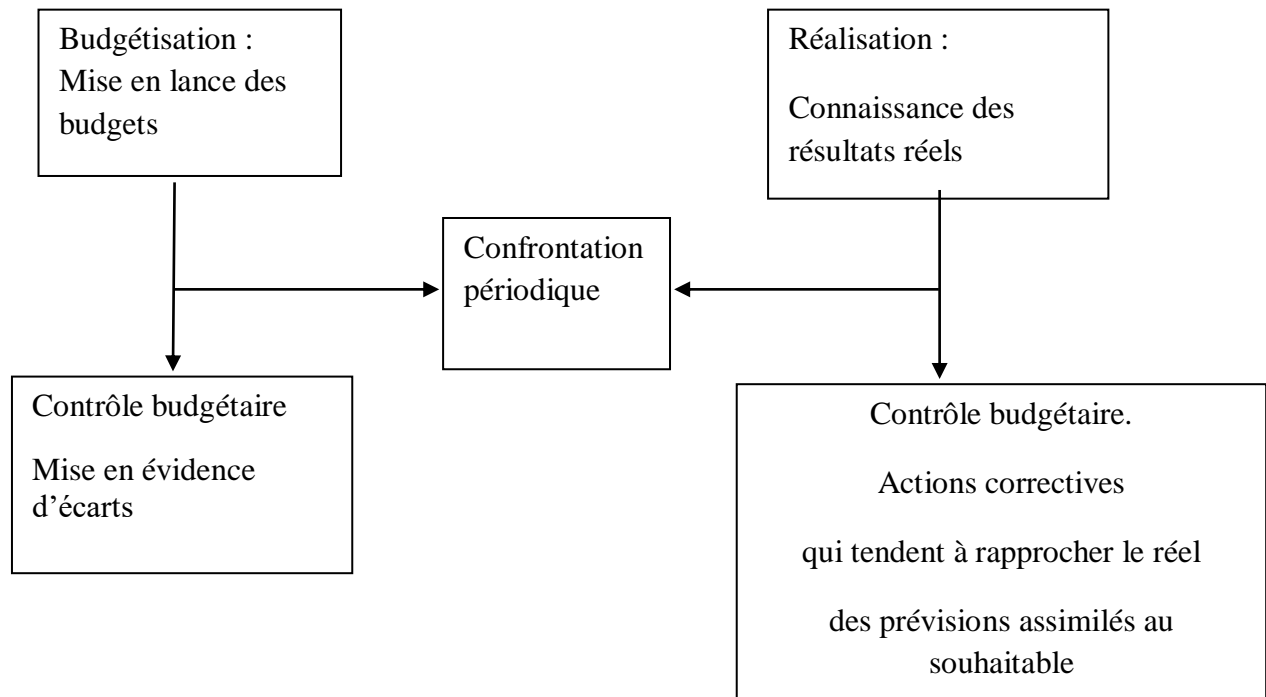
des objectifs »⁵. Ainsi, la mise en œuvre de la gestion budgétaire est extrêmement importante permettant à l'entreprise de ne pas se laisser surprendre par les dérives éventuelles et prendre des mesures préventives face à des événements susceptibles de se produire ce que lui permet d'atteindre les objectifs assignés.

En somme, la gestion budgétaire constitue un mode de gestion à court terme qui conduit à la mise en place d'un réseau cohérent de prévisions chiffrées majoritairement financières appelées budgets couvrant toutes les activités de l'entreprise et impliquant la participation des différentes responsables hiérarchiques. Ces programmes d'actions chiffrées sont appelés à servir d'outils de pilotage s'il leur est adjoint un système de contrôle budgétaire cohérent et régulier dont le cœur est constitué par la mise en évidence d'écarts qui doivent permettre une réflexion sur les causes de ces divergences et initier des actions correctrices idoines.

En effet, cette gestion s'appuie sur un mode de pilotage de type boucle fermée avec rétroaction, comme le montre le schéma ci-après.

⁵BESCOS &al., Contrôle de gestion et management, Edition Montchrestien, Paris, 2003, P2.

Figure 1 : La démarche de la gestion budgétaire



Source : ALAZARD Claude, SEPARI Sabine, Contrôle de gestion : manuel et application, DCG 11, Edition Dunod, Paris, P225.

Sous cette forme, la gestion budgétaire doit être envisagée comme un système d'aide à la décision et au contrôle de la gestion composé de deux phases distinctes :

- la budgétisation c'est-à-dire l'élaboration des budgets (documents) ;
- le contrôle budgétaire constitué par le calcul des écarts et les actions correctives qu'il initie.

1.2. Les objectifs de la gestion budgétaire

Selon GUEDJ Norbert, « l'objectif essentiel de la gestion budgétaire est donc l'amélioration des performances économiques de l'entreprise »⁶.

La gestion budgétaire suit plusieurs objectifs, que LOCHARD Jean, regroupe comme suit:

- assurer une certaine sécurité à court terme et améliorer la rentabilité en augmentant le profit par le processus du contrôle entre les réalisations et les prévisions ;

⁶GUEDJ Norbert, Le contrôle de gestion pour améliorer la performance de l'entreprise, Edition Organisation, Paris, 2000, P246.

- avoir une ouverture d'esprit vers les dialogues, la négociation et la formation ;
- inciter et engager ses acteurs à prendre leur responsabilité (accountability) ;
- la remise en cause des prévisions et la révision des moyens (flexibility) ;
- la recherche de responsabilités sur les écarts constatés (methods)⁷.

2. L'importance et les caractéristiques de la gestion budgétaire

2.1. L'importance de la gestion budgétaire

La gestion budgétaire permet de préparer l'avenir de l'entreprise par :

- une meilleure connaissance de ses potentiels et de son environnement ;
- une volonté de déterminer la place qu'elle occupera dans les années futures en définissant ses objectifs et les différents moyens de les atteindre ;
- une planification et une coordination des actions à mener pour atteindre ces objectifs ;
- l'implication de tous les responsables opérationnels qu'elle engage⁸.

2.2. Les caractéristiques de la gestion budgétaire

La gestion budgétaire est une modalité de la gestion prévisionnelle qui se traduit par:

- la définition d'objectifs traduisant ce que l'entreprise souhaite faire ou estime pouvoir faire ;
- une organisation permettant la prévision, sous forme de budget, cohérents entre eux, épousant l'organigramme de l'entreprise et englobant toutes les activités de l'entreprise (fonctionnelles et opérationnelles) ;
- la participation et l'engagement des responsables dans le cadre d'une gestion décentralisée ;
- le contrôle budgétaire par la confrontation périodique des réalisations avec le budget, mettant en évidence des écarts et permettant toutes mesures de régulation pour les écarts remarquables (gestion par exception) ;
- les budgets peuvent être établis en fonction de différentes hypothèses d'activités⁹.

⁷LOCHARD Jean, La gestion budgétaire : outil de pilotage des managers, Edition Organisation, Paris, 1998, P24.

⁸HUNTIN Hervé, Toute la finance d'entreprise, Edition d'organisation, Paris, 2002, P 387.

⁹DORIATH Brigitte, Op.cit, P01.

3. L'articulation de la démarche budgétaire

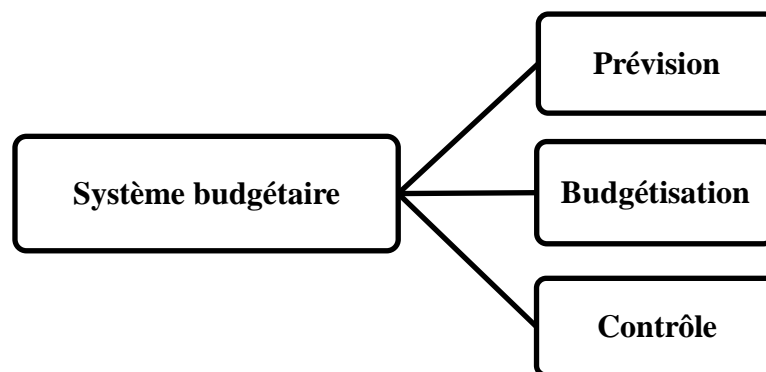
3.1. La démarche budgétaire

La démarche budgétaire peut être définie comme étant « un ensemble de règles et de processus écrits qui détermine le mode de préparation, d'approbation et de suivi de budget »¹⁰.

La démarche budgétaire comprend plusieurs étapes, aussi importantes, les unes que les autres depuis l'élaboration jusqu'au contrôle budgétaire. De ce qui précède, il faut souligner qu'il est indispensable, car étant un outil d'aide à la prise de décision et permet une visibilité quant à la gestion des ressources, de l'exécution des plans d'actions prévus. De ce fait, il ressort de ce développement qu'il faudrait travailler sérieusement à toutes les étapes du processus budgétaire. Il y va de l'atteinte des objectifs poursuivis et de la bonne marche de l'entreprise.

Dans la mesure où le système budgétaire est intégré dans le système de planification, on peut le scinder en ses différentes phases que sont celle liée à la prévision, celle relative à la budgétisation et celle relative au contrôle budgétaire, comme le montre le schéma ci-après.

Figure 2 : Les phases de la gestion budgétaire



Source : KINDO Hamidou, Le système budgétaire comme outil de mesure de la performance d'une organisation internationale, Revue internationale des sciences de gestion, 2022, P700.

¹⁰ BELGHAOUTI Nacera, Support de cours, Gestion budgétaire, Oran HIGHER SCHOOL of ECONOMICS, 2020-2021, P6.

3.1.1. La prévision

GERVAIS Michel souligne que la prévision « c'est en quelque sorte essayé de maîtriser le futur et la prévision consiste à anticiper l'avenir et imaginer le futur » et que « la prévision constitue une étude antérieure relative à une décision avec la volonté de l'accomplir »¹¹.

L'ensemble de ces éléments traduisent que l'élaboration des prévisions s'avère un exercice incertain et complexe ce qui nécessite une approche volontariste dirigée vers la réalisation des objectifs de l'organisation.

3.1.2. La budgétisation

La budgétisation constitue la deuxième phase du système budgétaire et en constitue la traduction concrète de la démarche stratégique.

Selon BOUQUIN Henri, « la budgétisation renvoie à la définition des actions à court terme de l'organisation sur le volet des objectifs et celui des moyens. Elle constitue donc un processus à travers lequel on détaille le programme d'action relative à la première année du plan opérationnel »¹².

En effet, la budgétisation est l'aboutissement du cycle planification. Elle consiste à détailler le programme d'actions correspondant à la première année du plan à moyen terme, d'affecter les responsabilités à louer les ressources nécessaires permettant ainsi la réalisation des objectifs de l'entreprise.

Selon BOUQUIN Henri, la qualité de la budgétisation est conditionnées par:

- une conception correcte des règles générales d'organisation, car les budgets doivent reposer sur des responsabilités ;
- l'existence des bons outils de connaissance et de traitement du réel : comptabilité analytique, informatique¹³.

¹¹KINDO Hamidou, Système budgétaire comme outil de mesure de la performance d'une organisation internationale : Cas de CAFRAD », Revue internationale des sciences de gestion, 2022, P699.

¹²Idem.

¹³BOUQUIN Henri, Le contrôle de gestion, Presse universitaire de France, Paris, 2001, P379.

3.1.3. Le contrôle budgétaire

Selon BOUQUIN Henri, « la mission du contrôle budgétaire est précisément de comparer l'état réel du système à son état prévu »¹⁴.

Ce faisant, périodiquement, fréquemment et rapidement, les valeurs réelles constatées mises en parallèles avec les valeurs budgétaires. Cette confrontation périodique a pour finalité de mettre en relief des écarts pertinents qui doivent faire l'objet d'une discussion entre et avec les responsables faisant des réflexions sur les causes de leur provenance afin d'envisager des actions de redressement à entreprendre pour se rapprocher des objectifs dont on s'est provisoirement écarté.

3.2. L'articulation entre la budgétisation et le contrôle budgétaire

Il faut bien comprendre les deux logiques qui cohabitent en gestion budgétaire. La première étape de la gestion budgétaire qui est la budgétisation, consiste à élaborer tous les budgets, en partant des deux budgets déterminants, ventes et production, pour aboutir à l'articulation complète dans le budget général. Quant à la seconde étape, le contrôle budgétaire, calcule les écarts entre prévisions et réalisations en partant du budget général pour remonter aux différentes composantes¹⁵.

¹⁴ Idem, P387.

¹⁵ALAZARD Claude, SEPARI Sabine, Contrôle de gestion manuel et application, DCG 11, Edition Dunod, Paris, 2010, P228.

Section 2 : La notion du budget

L'outil budgétaire constitue l'unité centrale et l'un des dispositifs les plus utilisés du contrôle de gestion. Il apparaît comme l'une des pièces maîtresse du système budgétaire, c'est la cheville ouvrière de la planification, de la communication et du contrôle dans l'organisation.

Il se place au cœur de nombreux débats quant au rôle de budget, sa nécessité et les différentes façons de le réaliser. Ce faisant, dans cette section nous nous focaliserons sur la notion de budget en offrant une introduction essentielle à l'un des outils de gestion les plus fondamentaux et indispensable pour les entreprises.

1. Le budget et son rôle

1.1. Le budget

Plusieurs définitions sont proposées pour cerner la notion de budget.

Dans la conception classique du contrôle de gestion, « le budget est ou devrait être l'expression comptable et financière des plans d'action retenus pour que les objectifs et les moyens disponibles sur le court terme (l'année en général) convergent vers la réalisation de plans opérationnels »¹⁶.

Selon LOCHARD Jean, le budget peut être défini comme étant « une prévision chiffrée en volumes et en unités monétaire de tous les éléments correspondant à un programme d'activités déterminé établi, en fonction d'objectifs négociés et acceptés »¹⁷.

GUEDJ Norbert souligne que « le budget est un plan à court terme chiffré comportant une affectation de ressources liée à une assignation de responsabilités pour atteindre les objectifs que souhaite l'entreprise. Il doit être accompagné d'un plan d'action qualitatif et daté »¹⁸.

¹⁶ BOUQUIN Henri, Op.cit, P312.

¹⁷ LOCHARD Jean, Gestion budgétaire outil de pilotage des managers, Edition d'Organisation, Paris, 1998, P12.

¹⁸ GUEDJ Norbert, Contrôle de gestion pour améliorer la performance de l'entreprise, Edition d'organisation, Paris, 2000, P254.

1.2. Le rôle du budget

Les budgets sont l'embryon de la planification qui amorcera la mise en place d'une gestion prévisionnelle complète. Cette composante essentielle, selon BOUQUIN Henri, joue principalement trois rôles :

- un outil de coordination et de communication qui permet de s'assurer que les diverses fonctions ont l'intention d'agir en harmonie sinon en synergie, et le suivi par les budgets permettant de réguler les dysfonctionnements éventuels ;
- outil essentiel de la gestion prévisionnelle permettant de repérer à l'avance les difficultés, de choisir des programmes d'activités à partir de l'exploration des variantes possible et de l'identification des marges de manœuvres disponibles ainsi que des zones majeures d'incertitude ;
- un outil de délégation de pouvoir et de motivation dans la mesure où il apparaît comme un contrat passé entre un responsable et la hiérarchie, portant sur des obligations de moyens et de résultats, en vue de mesurer la performance du responsable et donc traduire l'engagement de chaque responsable¹⁹.

2. Les conditions et les principes d'élaboration des budgets

Nous allons, présenter dans ce point les conditions qu'un budget doit remplir ainsi que les principes qu'il doit respecter.

2.1. Les conditions d'élaboration des budgets

L'établissement du budget appelle le respect d'une multitude de conditions. Parmi ces conditions, on peut citer :

- la participation de tous les services, chacun en ce qui le concerne, à l'élaboration du budget d'ensemble et la définition à chaque niveau de responsabilité des objectifs à atteindre ;
- la fixation des normes qui ne soient ni optimiste ni pessimiste mais qui tiennent compte de l'évolution qui devrait être observée au cours de l'exercice ;

¹⁹BOUQUIN Henri, Op.cit, P313.

- le budget doit être établi en fonction d'objectifs visant la meilleure rentabilité, exclura tous les éléments non significatifs, susceptibles de fausser l'étalon et de donner des écarts sans valeurs ;
- la mise au point et le respect d'un calendrier fixant les étapes de la construction du budget et la nature des renseignements à fournir par chaque responsable ;
- l'analyse des budgets sera concertée et préparée en commun, ceci suppose que la partie des budgets à étudier à l'échelle N sera faite en liaison avec l'échelle N-1 ;
- l'expiration des périodes fixées par le calendrier, les écarts entre prévisions et réalisations devront faire l'objet d'analyses et d'explications²⁰.

2.2. Les principes généraux d'élaboration du budget

GERVAIS Michel préconise globalement les six principes de base suivant qui peuvent permettre au système budgétaire d'orienter et de mieux contrôler l'action collective :

- le principe de non remise en cause de la politique générale de l'entreprise ;
- le principe de la totalité du système budgétaire ;
- le principe de superposition du système budgétaire et du système d'autorité ;
- le principe de non-destruction de la solidarité nécessaire entre les départements ;
- le principe de couplage du système budgétaire avec la politique du personnel ;
- le principe d'actualisation des prévisions au vu de nouvelles informations.

2.2.1. Le principe de non remise en cause de la politique générale de l'entreprise

Le système budgétaire doit s'inscrire dans le cadre de la politique générale de l'entreprise. Après avoir élaboré un plan stratégique, et des plans à long et moyen terme, le système budgétaire intervient comme un moyen de mise en œuvre à court terme et un moyen de contrôle de ces plans.

2.2.2. Le principe de la totalité du système budgétaire

Le système budgétaire doit couvrir la totalité des activités de l'entreprise. En effet, pour que les actions d'une entreprise soient en équilibre les unes par rapport aux autres on ne se contrecarre pas, la définition des missions des différents services est d'une grande importance.

²⁰ LAUZEL Pierre, TELLER Robert, Contrôle de gestion et budget, Edition DALLOZ, Paris, 1994, P240.

2.2.3. Le principe de superposition du système budgétaire et du système d'autorité

Le découpage et la présentation des budgets doivent se calquer sur le système d'autorité, c'est-à-dire en fonction de la répartition de l'autorité entre les cadres, car les plans d'actions sont le fait des responsables de l'organisation. Cependant, l'entreprise peut être organisée par services fonctionnels, par produits, par zones géographiques ou par projets. Quel que soit le type de partage de l'autorité, le système budgétaire se calque dessus.

2.2.4. Le principe de non-destruction de la solidarité nécessaire entre les départements

Ceci revient à dire que l'identification claire des responsabilités ne doit pas nuire à l'esprit d'équipe et aux solidarités interdépartementales nécessaires. Ainsi, chaque chef de service doit chercher à atteindre ses objectifs en se souciant en même temps de l'effet de son action sur les autres départements.

2.2.5. Le principe de couplage du système budgétaire avec la politique du personnel

Les bonnes prévisions, les mécanismes impeccables de contrôle budgétaire et la détermination correcte des objectifs ne suffisent pas pour qu'un système budgétaire soit efficace. Cette dernière trouve sa force dans la bonne politique du personnel qui doit s'impliquer avec motivation dans les réalisations des actions selon la logique budgétaire.

2.2.6. Le principe d'actualisation des prévisions au vu de nouvelles informations

Chaque fois que des nouvelles informations significatives apparaissent, une révision budgétaire est nécessaire. Ici donc, la moindre modification de l'environnement n'est pas concernée²¹.

²¹GERVAIS Michel, Op.cit, P275.

3. L'interdépendance et la classification des budgets

3.1. L'interdépendance des budgets

Les budgets sont attachés aux centres de responsabilités qui contribuent à la réalisation des fonctions nécessaires à l'exploitation de l'entreprise. Les différents budgets sont donc interdépendants, certains déterminent les autres, et une hiérarchie doit être respectée. Il convient donc de s'assurer de la cohérence de tout le système budgétaire.

Le plus souvent, aujourd'hui, l'entreprise commence par réaliser des prévisions de ventes. Ce sont elles qui vont permettre ensuite par l'enchaînement des conséquences qu'elles induisent, de déterminer le niveau de la production et des stocks, les dépenses d'investissement, les dépenses d'achats ou encore les frais de personnel. Mais il ne doit pas être perdu de vue qu'entamer le processus par les prévisions de vente n'est pas une méthode universelle. L'entreprise commence normalement par prévoir des variables qui constituent la contrainte la plus serrée de son activité et dans certains cas les ventes ne sont pas une contrainte²².

3.2. La classification des budgets

L'élaboration budgétaire nécessite l'implication de tous les départements de l'entreprise et à tous les niveaux. Il s'agit d'un travail participatif devant aboutir à l'approbation par chaque responsable de ses objectifs. La préparation du budget passe par l'élaboration des budgets de chaque fonction : ventes, production, approvisionnement, frais généraux et investissement²³.

Il existe trois classifications fondamentales des budgets :

- les budgets opérationnels;
- les budgets financiers ;
- les budgets généraux.

²²BERLAND Nicolas, Contrôle budgétaire, Edition découverte, Belgique, 2002, P26.

²³BENABED Mokhtar, GUEDECHE Khaled, Le Contrôleur de gestion et le processus budgétaire, Revue chercheur économique N° 06, 2016, P41.

3.2.1. Les budgets opérationnels

Les budgets opérationnels dit aussi budgets d'exploitation comprennent le budget des ventes, le budget de production et celui des approvisionnements.

3.2.1.1. Le budget des ventes

Selon ALAZARD Claude et SEPARI Sabine, « le budget des ventes est le premier budget de la construction du réseau des budgets de l'entreprise, il est défini comme un chiffrage en volume et en valeur dont le but premier est de déterminer les ressources de l'entreprise, et dans un deuxième temps d'en déduire les moyens nécessaires aux services commerciaux »²⁴.

La prévision des ventes est un point clé car c'est le budget qui permet la coordination des autres budgets, vu que les ventes conditionnent tous dans l'entreprise où, les charges étant plus ou moins fixes à court terme, la variation des ventes est le principal facteur de risque, ayant des conséquences très amplifiées sur les résultats, voire sur les équilibres financiers. Ces conséquences sont cependant complexes et souvent inverses au sens de variation du chiffre d'affaires²⁵.

La seule règle générale est la séparation des variables et donc les hypothèses déterminant les ventes : analyse par produits, par type de clientèle, de marché et de canal, analyse séparée des prix et des volumes, remises, ristournes ou escompte accordé aux clients, l'amplitude de l'effet des variations de tarif²⁶.

En effet, toute prévision des ventes mêle nécessairement deux approches :

- un chiffrage en volume permettant de situer le niveau d'activité des services commerciaux et celui des services de production et d'achats qui doivent les alimenter ;
- un chiffrage en valeur des recettes permettant de déterminer les ressources de l'entreprise²⁷.

²⁴ALAZARD Claude, SEPARI Sabine, Op.cit, P307.

²⁵BOUQUIN Henri, Le contrôle de gestion, Presse universitaire de France, Paris, 2001, P337.

²⁶Idem.

²⁷GERVAIS Michel, Op.cit, P380.

3.2.1.2. Le budget de production

Le budget de production est établi en fonction du budget de ventes, la prévision des produits à fabriquer est justifiée par les quantités à vendre ou à stocker, et ce selon la politique de la gestion de l'entreprise. En effet, une fois les ventes sont déterminées, on détermine les quantités à produire, les ateliers qui vont réaliser cette production (afin d'éviter les goulots d'étranglement) et donc la quantité de matières à consommer, l'effectifs des salariés et le nombre d'heures de travail.

La construction du budget de production demande d'élaborer un plan de production à court terme (l'aspect prévisions quantitatives), puis de le valoriser et de le ventiler par unité d'exploitation, par période, afin d'en faciliter le contrôle (l'aspect budgétisation)²⁸.

La valorisation du plan de production se réalise en faisant référence aux différentes charges, ce qui amène à construire un budget de matières consommées, de main d'œuvre directe, des amortissements des machines directement affectables, et des charges générales de production²⁹.

Les prévisions de production vont permettre :

- d'établir le plan de chargement qui est la traduction des quantités à fabriquer en temps de production à partir d'études techniques définissant des temps standards ;
- de chiffrer le coût de production en établissant les budgets pas centre de responsabilités ou par produits à fabriquer afin d'effectuer le contrôle budgétaire³⁰.

3.2.1.3. Le budget d'approvisionnements

Partant des prévisions de production élaborées précédemment et en fonction de l'évolution souhaitée du stock de matières, l'entreprise doit établir un budget des achats des matières en quantités et en valeur.

Le budget des approvisionnements permet de s'assurer que les matières nécessaires à la production seront achetées en quantités voulues, le moment opportun et au moindre coût³¹.

²⁸Idem, PP 429-443.

²⁹GUEDJ Norbert, Contrôle de gestion pour améliorer la performance de l'entreprise, Edition d'organisation, Paris, 2000, P270.

³⁰Idem.

³¹GERVAIS Michel, Contrôle de gestion, Edition Economica, Paris, 2009, P453.

L'établissement du budget d'approvisionnements suppose de :

- choisir un système de renouvellement des commandes (système à dates fixes ou à quantités constantes) ;
- se donner un procédé de budgétisation (procédé graphique ou comptable) ;
- établir quarts budgets (commandes ou achat, livraisons, consommations, stocks), l'ordre indiqué est celui de l'enchaînement du processus, mais d'un point de vue prévisionnels, c'est du budget des consommations qu'il convient de partir ;
- opter pour une méthode de valorisation des quantités³².

3.2.2. Les budgets financiers

Les budgets financiers concernent essentiellement deux approches :

- l'investissement ;
- la trésorerie.

3.2.2.1. Le budget des investissements

L'investissement est un engagement d'une série de dépenses largement irréversibles pour obtenir une série d'avantages futurs. Il n'est pas une simple immobilisation comptable, mais une dépense engagée dans un contexte de récurrence, car elle n'a pas de sens qu'en complémentarité d'autres dépenses et dans l'espérance de certaines recettes ou même d'avantages délibérément non quantifiable dans le langage monétaire³³.

Les budgets d'investissements sont en principe liés aux plans opérationnels d'investissements, leur établissement, comme leur suivi, exige :

- une clarification des projets ;
- la clarification des critères de gestion à appliquer à chaque classe (aux critères de rentabilités, à l'évaluation des risques, et à l'impact du financement) ;
- l'identification des hypothèses cruciales et de la sensibilité des projets à des écarts sur ces hypothèses³⁴.

³²Idem.

³³BOUQUIN Henri, Op.cit, P348.

³⁴Idem, P350.

3.2.2.2. Le budget de trésorerie

ALAZARD Claude et SEPARI Sabine soulignent que « le budget de trésorerie est la transformation des charges et des produits de tous les budgets précédents en encaissements et en décaissements, notions qui privilégient l'échéance des flux monétaires³⁵.

De ce fait, le budget de trésorerie est le dernier maillon du processeur budgétaire et ne peut être établi qu'une fois l'ensemble de la démarche budgétaire d'un exercice élaboré et les différents budgets approuvés.

En l'établissant les dirigeants de l'entreprise ont un outil qui leur permet de faire face à des situations d'excédents ou de besoins de liquidité afin d'être en mesure de remédier à une situation d'excès par un placement rentable à court terme ou dans le cas échéant permet de prévoir à l'avance les moyens de financement nécessaires au temps opportun et au moindre coût.

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

- s'assurer d'un équilibre mensuel entre encaissements et décaissements en vue de mettre en place, préventivement, des moyens de financement nécessaires à court terme en cas de besoin de liquidités pour un ou des mois donnés ;
- connaître le solde de fin de période budgétaire des comptes de tiers et de disponible, tels qu'ils figureront dans le bilan prévisionnel³⁶.

A. La construction du budget de trésorerie

Le budget de trésorerie est construit à partir de prévisions d'encaissements et de décaissements classés par nature relie des informations budgétaires d'exercices différents. La création de budget de trésorerie doit se faire en étapes c'est pour cela que la phase de collecte des informations est obligatoire.

³⁵ALAZARD Claude, SEPARI Sabine, Contrôle de gestion manuel et application, DCG 11, Edition Dunod, Paris, 2010, P340.

³⁶Idem, P341.

Afin d'élaborer le budget de trésorerie, il suffit d'élaborer un tableau en trois parties :

- le tableau d'encaissements ;
- le tableau des décaissements ;
- le tableau de solde de trésorerie.

- **Le tableau des encaissements**

Y figurent tous les encaissements relatifs aux opérations de la période qui arrivent à échéance et ceux relatifs aux opérations des périodes antérieures mais qui sont à payer au cours de la période. Les opérations de la période qui ne donneront lieu à des encaissements qu'au cours des périodes postérieures sont des créances qui figureront au bilan prévisionnel³⁷.

- **Le tableau des décaissements**

Y figurent tous les décaissements de la période relatifs à des opérations effectuées soit au cours de cette période, soit au cours des périodes antérieures. Les opérations de la période qui ne donneront lieu à des décaissements qu'au cours des périodes suivantes sont des dettes qui figureront au bilan prévisionnel³⁸.

- **Le tableau de situation de la trésorerie**

Y figurent le montant total par période des encaissements et des décaissements et, compte tenu du solde de trésorerie initial, les soldes à la fin de chaque période.

Il permet de déterminer la situation de la trésorerie (la différence entre les encaissements et les décaissements) à la fin de chaque mois : une trésorerie positive (excédentaire) ou une trésorerie négative (déficitaire).

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

- le bilan de l'année précédente ;
- tous les budgets approuvés de l'année en cours ;
- la connaissance des modes de règlement de l'entreprise ;

³⁷ALAZARD Claude, SEPARI Sabine, Contrôle de gestion manuel et application, DCG 11, Edition Dunod, Paris, 2010, P503.

³⁸ Idem.

- les décaissements et encaissements exceptionnels qui n'entrent pas dans le cadre d'un budget précis³⁹.

B. Le rôle du budget de trésorerie

Le budget de trésorerie permet de :

- s'assurer de la cohérence de la construction budgétaire ;
- piloter la gestion de trésorerie et anticiper toute diminution d'activité ;
- le budget de trésorerie permet de tirer les conséquences financières des différents budgets liés au cycle d'exploitation (ventes, frais commerciaux, production, sous-traitance, approvisionnement) et liés aux investissements. C'est en ce sens qu'on peut le qualifier de «budget résultant»⁴⁰.

3.3.3. Les budgets généraux

Une fois la démarche budgétaire est faite, elle doit être bouclée par l'établissement des documents de synthèse prévisionnels qui doivent permettre de vérifier la cohérence de la construction budgétaire avec les orientations retenues dans les plans opérationnels.

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

En matière de gestion budgétaire, les documents de synthèse constituent le prolongement logique des différents budgets. Il s'agit, en regroupant les informations des différents budgets de dresser :

- un compte de résultat prévisionnel faisant apparaître le résultat budgété de l'année ;
- le bilan prévisionnel à la fin de l'exercice budgétaire⁴¹.

L'établissement du bilan et du compte de résultat prévisionnel permet de déterminer à priori, le résultat prévisionnel pour une période à venir. En effet, leur établissement répond à deux exigences :

³⁹GERVAIS Michel, Contrôle de gestion, Editions Economica, Paris, 2009, P341.

⁴⁰Idem, P503.

⁴¹ALAZARD Claude, SEPARI Sabine, Op.cit, P349.

- assurer l'équilibre comptable de l'année budgétée entre les budgets des différents services et le budget de trésorerie, afin de permettre un suivi en termes d'écarts de tout le système « Entreprise »;
- vérifier la cohérence de la démarche budgétaire avec celle retenue dans le plan à moyen terme : il est impératif que les objectifs à moins d'un an des budgets soient compatibles avec ceux, à moyen terme, du plan opérationnel⁴².

3.3.3.1. Le compte de résultat prévisionnel

Il constitue le principal outil de la synthèse budgétaire, tant au niveau de la prévision (le résultat de l'année à venir est déterminé dans ce document) qu'au stade du contrôle (il permet d'avoir une vue synthétique des écarts d'exploitations)⁴³.

Le compte de résultat prévisionnel est un tableau financier reflétant en liste le niveau de l'activité économique sur un exercice comptable. Il synthétise l'ensemble des produits (ventes et produits financiers) et des charges (dépenses et amortissements) en hors taxes d'une entreprise pour se solder un résultat positif (bénéfice) ou négatif (une perte)⁴⁴.

3.3.3.2. Le bilan prévisionnel

Le bilan prévisionnel est un document qui fait parti du business plan et représente une photographie qui reflète l'état du patrimoine de l'entreprise à la clôture de l'exercice dans le prévisionnel. Il constitue un instrument crucial puisqu'il permet de déterminer les notions clés du business plan : le fond de roulements (FR), le besoin de fond de roulement (BFR) ainsi que la trésorerie nette.

Présenté comme un bilan traditionnel, le bilan prévisionnel permet de prévoir les conséquences des actions envisagées de l'année N+1 sur la structure financière de la firme (évolution du FR, évolution du BFR, rentabilité des capitaux investis, etc.). Il ne peut être construit qu'une fois connus le résultat prévisionnel et le budget de trésorerie⁴⁵.

La construction du bilan prévisionnel implique l'évaluation de chaque poste constituant l'actif (actif immobilisé et l'actif circulant) et le passif (Capitaux propres, et

⁴²Idem.

⁴³GERVAIS Michel, Op.cit, P505.

⁴⁴DOV .O, Gestion financière de l'entreprise, Edition Dunod, Paris, 2018, P11.

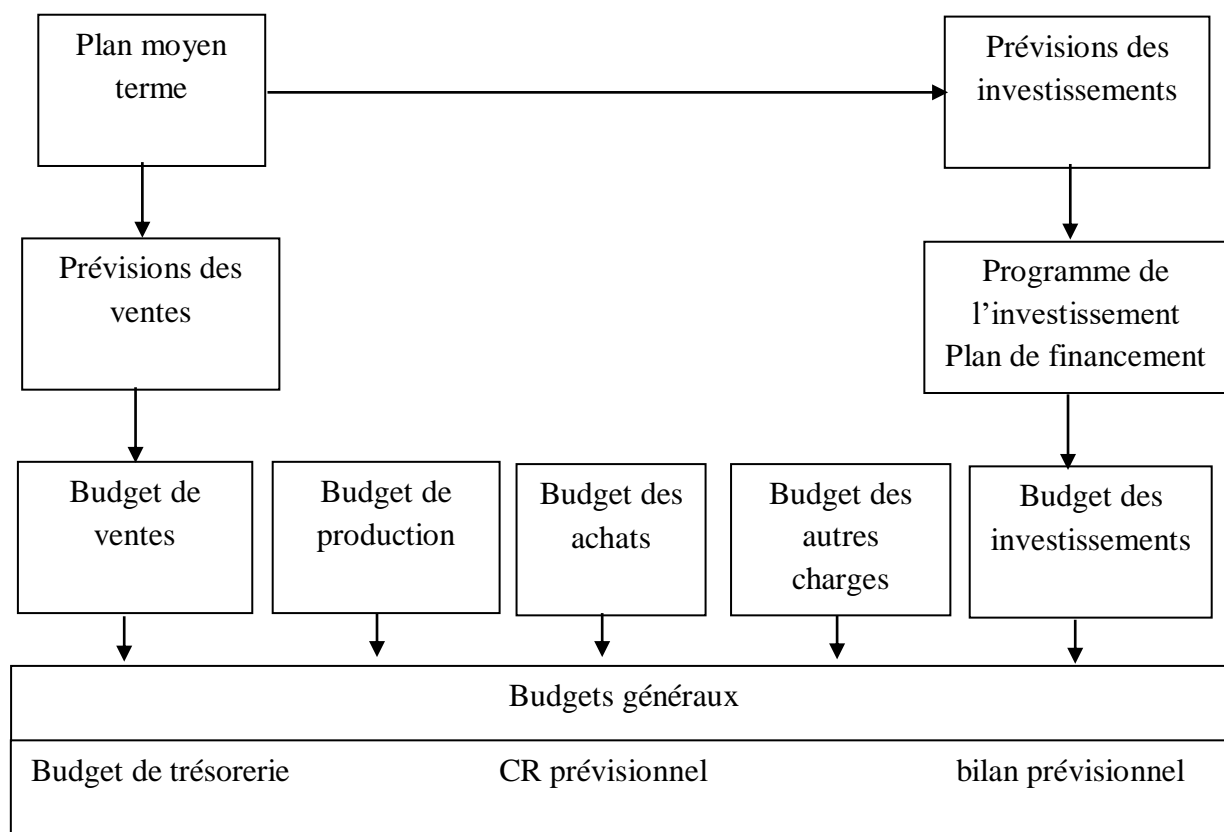
⁴⁵GERVAIS Michel, Op.cit, P 506.

dettes), et comme le bilan de clôture, le bilan prévisionnel doit être équilibré c'est à-dire que l'actif doit être égal au passif. Son élaboration s'effectue à l'aide :

- du bilan de l'exercice précédent ;
- des résultats des budgets de trésorerie en ce qui concerne les comptes de tiers ou de disponible ;
- des budgets de production et d'approvisionnement pour les éléments stockés ;
- du compte de résultat prévisionnel pour les amortissements et le résultat budgété⁴⁶.

En effet, les différents budgets peuvent être visualisés par le schéma ci-après.

Figure 3 : La hiérarchie budgétaire.



Source :DORIATHBrigitte, Contrôle de gestion en 28 fiches, Edition Dunod, Paris, 2008, P2.

⁴⁶ALAZARD Claude, SEPARI Sabine, Op.cit, p350.

Section 3 : Le processus de budgétisation

Les budgets ont un rôle de coordination et d'orientation, pour en assurer l'efficacité, leur élaboration doit être une démarche impliquant les différents responsables de l'entreprise en utilisant une méthodologie d'élaboration selon laquelle le budget doit être la modélisation financière des plans d'actions, eux-mêmes déclinaison des plans opérationnels. En effet, les résultats financiers recherchés et les budgets exprimés doivent être les conséquences des actions prévues. Sans plans d'actions, les budgets ne représentent qu'une logique financière.

Le budget s'inscrit parmi les outils de management prévisionnel de l'entreprise et à ce titre, dans cette section, nous montrerons d'abord l'articulation du budget avec les plans à long et moyen termes. Ensuite, nous exposerons à la fois la façon dont le budget est généralement construit dans l'entreprise et les acteurs impliqués dans chacune des étapes de processus budgétaire. Enfin nous allons passer à l'exécution du budget.

1. L'articulation budgétaire avec les plans stratégiques et opérationnels

Le budget traduit la gestion stratégique de l'entreprise, c'est-à-dire « qu'en amont on a le plan stratégique en lui-même qui est étalé sur un horizon de 5 à 10 ans, les objectifs stratégiques sont ensuite traduits en objectifs à moyen terme (un horizon de 3 ans par exemple), c'est-à-dire en plans opérationnels pour enfin être exprimés sous forme de budget»⁴⁷.

Pour BRLAND Nicolas, « le point de départ de l'établissement d'un budget réside en principe dans son intégration avec le plan stratégique et opérationnel. L'entreprise y définit ses grandes orientations pour les années à venir (généralement de trois à cinq ans, plus rarement au-delà) et les traduits ensuite en objectifs. Bien souvent, pour tenir compte de l'incertitude accrue des marchés, les entreprises adoptent une démarche où le plan pluriannuel est actualisé tous les ans en fonction de nouvelles informations»⁴⁸.

⁴⁷DAYAN &al., Manuel de gestion, volume 1, Edition Ellipses, Paris, 2004, p 831.

⁴⁸BERLAND Nicolas, Op.cit, P24.

1.1. Les horizons de planification

Selon les types d'objectifs et les moyens à mettre en œuvre, l'horizon vers lequel il faut se projeter est plus ou moins éloigné. C'est pourquoi différents horizons de planification sont nécessaires. Dans la pratique, on distingue souvent trois niveaux de planification correspondant à trois horizons de temps :

- la planification stratégique ;
- la planification opérationnelle ;
- le budget.

1.1.1. La planification stratégique

La planification stratégique est destinée à orienter l'organisation et débouche sur les plans opérationnels et donc les budgets. Le plan stratégique s'intéresse par exemple aux décisions sur la gamme de produits, les implantations industrielles, la croissance externe, sans nécessairement aboutir à l'établissement d'états financiers prévisionnels chiffrés et complets⁴⁹.

1.1.2. La planification opérationnelle

La planification opérationnelle comprend les plans d'action et les objectifs d'activité, un chiffrage assez agrégé mais complet et cohérent. Au niveau du plan opérationnel, on pourra discuter des gros investissements, de la politique commerciale par ligne de produit, des grandes lignes de la politique de ressources humaines. Les orientations retenues seront traduites en termes financiers au niveau de l'entreprise pour en valider la cohérence, notamment avec la politique de financement⁵⁰.

1.1.3. Le budget

A l'horizon annuel en général, les budgets jouent un rôle central et constituent sont la référence de l'action courante. Ils sont supposés s'articuler avec les plans opérationnels.

⁴⁹GIRAUD Françoise, Contrôle de gestion et pilotage de la performance, Gualino éditeur, Paris, 2004, P210.

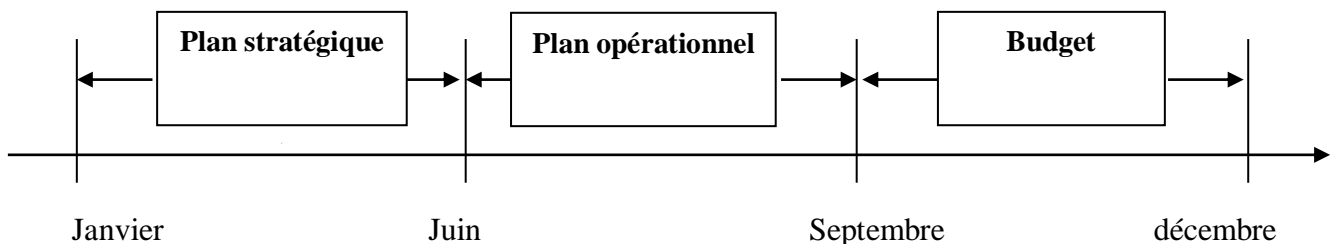
⁵⁰Idem.

1.2. Le calendrier budgétaire

Le plan stratégique sert de cadre de référence pour l'établissement du plan opérationnel, qui lui-même sert de référence pour l'établissement du budget. Le calendrier des différentes procédures doit permettre de garantir cette cohérence.

Le calendrier budgétaire habituel peut être visualisé par le schéma ci-après.

Figure 4 : Le calendrier habituel des entreprises



Source :GIRAUDFrançoise,Contrôle de gestion et pilotage de la performance, Gualinoéditeur, Paris, 2004, P 213.

Le budget constitue à la fois la dernière étape du processus de planification (plan stratégique, plans opérationnels, budgets).

Soit un système budgétaire annuel, l'ensemble des documents doit être prêt pour le début de l'exercice budgétaire, c'est-à-dire le 1^{er} Janvier lorsque l'exercice coïncide avec l'année civile, dans une telle situation, les opérations concourant à l'établissement des budgets commenceront dès Septembre, car la procédure s'étend habituellement sur trois à quatre mois⁵¹.

2. Les méthodes, la procédure d'élaboration des budgets et les acteurs impliqués

Dans ce point, nous allons présenter les méthodes, la procédure d'élaboration de budget ainsi que les acteurs impliqués par cette procédure.

2.1. Les méthodes d'élaboration des budgets

Les pratiques de constitution des budgets diffèrent, selon les modes de gestion des entreprises. Sont distingués deux méthodes :

⁵¹GERVAIS Michel, Op.cit, P361.

- la méthode descendante ;
- la méthode ascendante.

2.1.1. La méthode descendante

Les budgets sont imposés et la hiérarchie assigne à chaque responsable ses objectifs et lui affecte des moyens⁵².

2.1.2. La méthode ascendante

Les budgets sont négociés et un mécanisme de navettes budgétaire s'instaure, où la direction rédige une lettre de cadrage (ou lettre de mission) et les opérationnels déterminent leur budget par un processus plus ou moins long de négociation-arbitrage⁵³.

2.2. La procédure d'élaboration des budgets

L'établissement des budgets est un processus qui s'étale souvent sur plusieurs mois avec des études préalables et l'établissement de variantes budgétaires ; la discussion des budgets détaillés (navette budgétaire) et enfin l'élaboration des budgets définitifs⁵⁴.

Il faut noter qu'un « processus budgétaire organisé fournira à chaque opérationnel un cadre de réflexion, afin qu'il puisse replacer sa gestion quotidienne dans sa dimension stratégique et adapter ses objectifs annuels à ceux des autres »⁵⁵.

Si l'on admet que la structure de l'entreprise est relativement décentralisée et que la préparation des budgets est l'occasion d'établir un dialogue entre les principaux responsables, le cycle d'élaboration peut se décomposer en six phases principales :

- le rappel ou la détermination des objectifs de la firme pour l'année avenir ;
- la réalisation d'études préparatoires ;
- la construction de différents projets de budgets ;
- le choix de l'un d'entre eux : le pré-budget ;
- la construction et discussions des budgets détaillés ;
- l'élaboration des prévisions définitives.

⁵²ALAZARD Claude, SEPARI Sabine, Op.cit, P225.

⁵³BERLAND Nicolas, Op.cit, P28.

⁵⁴ALI-KHALDI Mohamed, SABIR Abdelbasset, DCG 11- Le contrôle de gestion, Edition Ellipses, 2021, P100, sur le site électronique <https://www.cairn.info>, [Consulté le 16/07/2023].

⁵⁵BENABED Mokhtar, GUEDECHE Khaled, Op.cit, P42.

2.2.1. Le rappel ou détermination des objectifs de la firme pour l'année à venir

Le contrôle de gestion vise à mettre en œuvre des objectifs, aussi, tant que ceux-ci ne sont pas connus, la procédure de détermination des budgets ne peut démarrer.

2.2.2. La réalisation d'études préparatoires

La phase des études préparatoires part d'une étude économique généralement, analysant l'évolution de la conjoncture globale pour l'année à venir et son incidence sur l'entreprise.

2.2.3. La construction de différents projets de budgets

Estimer par grandes masses à partir des données d'études préparatoires et d'hypothèses de prix (de vente, d'achat, salaire horaires, frais unitaires de structure de prix) les résultats possibles pour l'année à budgéter pour s'assurer si les objectifs envisagés seront atteints ce qui demande de tester différents scénarios budgétaires à l'aide d'un modèle de simulation.

Si, au terme de ces analyses, les objectifs semblent irréalistes, la direction générale devra les réviser à la baisse.

2.2.4. Le choix d'un projet de budget

Lorsque la simulation est achevée, plusieurs projets sont généralement admissibles. Il revient alors à la direction générale, réunie pour la circonstance en comité budgétaire, de choisir celui qui lui apparaît le meilleur. Ce projet prend le nom de pré-budget.

2.2.5. La construction et discussion des budgets détaillés

Avec cette phase, l'option choisie est éclatée en budgets détaillés. Pour y parvenir les dirigeants du haut de la hiérarchie cernent les conséquences du pré budget sur le fonctionnement de leur département, de façon à déterminer un objectif quantifié pour les responsables du niveau hiérarchiques immédiatement inférieur. Le processus est ensuite répété jusqu'aux niveaux les plus bas de la hiérarchie et, à l'issue de ce mouvement descendant, tous les responsables se retrouvent dotés d'un objectif spécifique et quantifié et d'hypothèses à retenir pour construire leurs budgets. Ensuite, à chaque niveau, le supérieur

hiérarchique valent les propositions de budget de chacun de ses subordonnés et une discussion s'instaure entre eux et au terme de celle-ci, soit :

- le supérieur convie le responsable à retravailler certaines hypothèses du plan d'action ;
- il approuve le budget proposé, sous réserve d'acceptation par la direction générale.

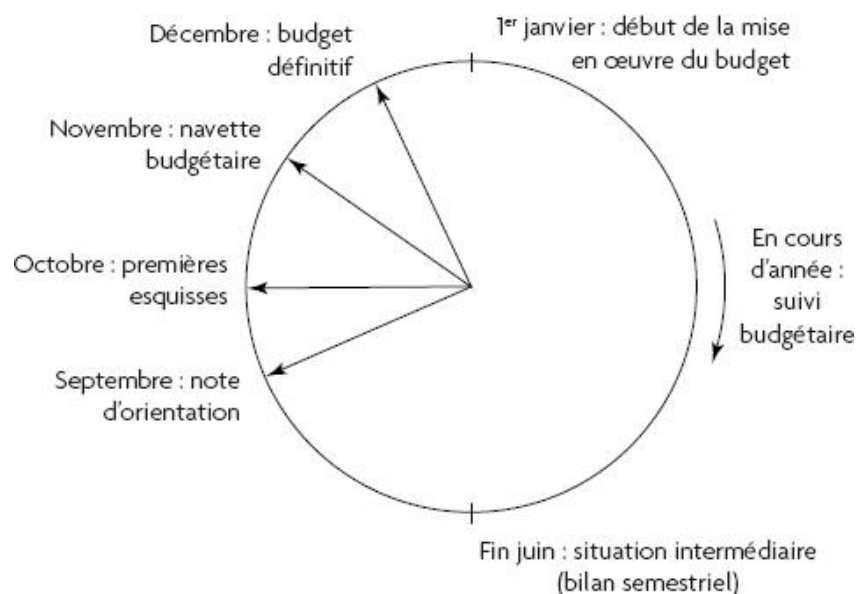
Cette négociation est relativement longue (deux à trois mois), vu les navettes budgétaires qu'elle entraîne.

2.2.6. L'élaboration des prévisions définitives

Les discussions de la phase cinq terminées, il faut maintenant reprendre le projet budgétaire initial et y intégrer les ajustements intervenus. Ce travail revient à consolider les budgets détaillés. Bien évidemment, le budget d'ensemble qui en résulte devra être approuvé par la direction générale⁵⁶.

En effet, la procédure budgétaire est une activité cyclique qui rythme annuellement la vie de l'entreprise. LECLERE Didier la résume dans le schéma ci-après.

Figure 5: Le cycle budgétaire annuel



Source : LECLERE Didier, L'essentiel de la gestion budgétaire, Edition Eyrolles, Paris, 1993, P161.

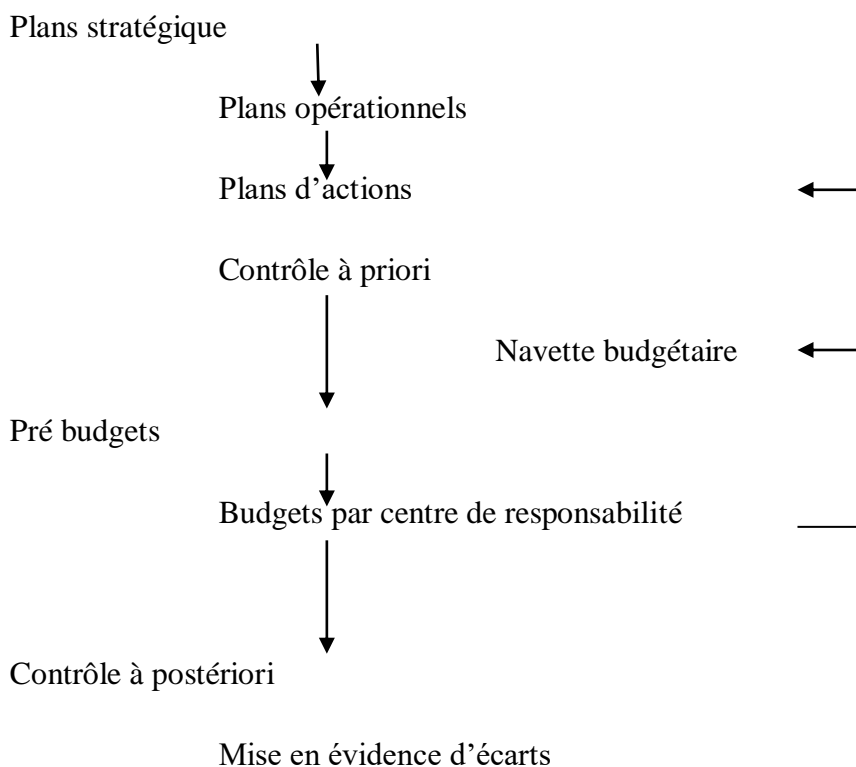
⁵⁶GERVAIS Michel, Op.cit, P361.

La figure ci-dessus exprime sous la forme d'une roue, l'enchaînement des différentes opérations formant le scénario type de la procédure budgétaire, pour une entreprise ayant l'année civile pour exercice comptable et budgétaire⁵⁷. Le choix de l'année comme référence budgétaire est souvent justifié par la coïncidence nécessaire avec l'exercice comptable.

Selon LECLERE Didier, la procédure budgétaire est un phénomène cyclique et itératif à partir d'une première esquisse budgétaire, la navette budgétaire débouche sur le projet définitif.

Tandis que la procédure budgétaire a été résumée par BERLAND Nicolas comme le schéma ci-après montre.

Figure 6 : Les phases classiques du processus budgétaire.



Source : BERLAND Nicolas, Le contrôle budgétaire, Edition découverte, Belgique, 2002, P25.

⁵⁷LECLERE Didier, L'essentiel de la gestion budgétaire, Edition Eyrolles, Paris, 1993, P161, sur le site électronique www.oreilly.com, [Consulté le 10/06/2023].

2.3. Les acteurs impliqués dans le processus budgétaire

La mise en place de budgets s'accompagne très souvent d'une décentralisation des responsabilités par la création de centres de responsabilité de nature différente. Le découpage de l'entreprise en centres de responsabilité, qui doit nécessairement correspondre à l'organigramme de structure, est un élément du contrôle de gestion pour suivre l'activité d'un responsable.

La gestion budgétaire dans le but d'aligner la stratégie financière et générale de l'entreprise et de la décliner en plans et budgets, doit impliquer l'ensemble des différents niveaux de responsabilité de l'entreprise.

2.3.1. La direction générale

Pour la DG, il s'agit de mettre en œuvre la stratégie qu'elle a choisie, à travers des objectifs et des plans d'actions. Elle voudra estimer à l'aide du budget les conséquences de ses choix et leur cohérence : moyens et effectifs nécessaires, investissements, etc⁵⁸.

2.3.2. Les opérationnels

Pour les opérationnels, le budget est l'occasion de repréciser leur mission au sein de leur unité et de leur entreprise, d'avoir une réflexion structurée sur le mode d'organisation, de leur fixer des objectifs et de leur donner les moyens nécessaires pour les atteindre⁵⁹.

2.3.3. Le contrôleur de gestion

Selon ALAZARD Claude et SEPARI Sabine, « le contrôleur de gestion doit être polyvalent. Il doit être en effet à la fois : spécialiste (maîtriser les outils pointus), généraliste (organiser, coordonner les procédures), opérationnel (gérer l'exécution), fonctionnel (conseiller les décideurs), technicien (intégrer la dimension technique) et humain (gérer les hommes et les groupes) »⁶⁰.

⁵⁸BENABED Mokhtar, GUEDECHE Khaled, Le contrôleur de gestion et le processus budgétaire, Revue Chercheur Economique Numéro 06, 2016, P45.

⁵⁹Idem.

⁶⁰ALAZARD Claude, SEPARI Sabine, Op.cit, P242.

En ce sens, le contrôleur de gestion joue un rôle majeur, celui de chef d'orchestre du processus budgétaire, et intervient à toutes ses étapes grâce à sa formation et son expertise acquise du fait de ses différentes expériences.

Selon BOUQUIN Henri, il revient au contrôleur de gestion de :

- s'assurer que les instructions initiales ont été respectées ;
- s'assurer que les budgets présentent une cohérence interne et réciproque correcte ce qui suppose une mécanisation des calculs ;
- apprécier le degré de réalisme des hypothèses et objectifs ;
- évaluer la sensibilité des résultats aux variables les plus incertaines, en particulier sur le moyen terme⁶¹.

3. L'exécution budgétaire

Le système budgétaire comporte tout un processus comprenant différentes phases que sont d'abord, l'élaboration qui est une étape de préparation permettant d'évaluer tous les moyens dont on peut disposer. Il y a également, l'exécution qui est la phase pratique qui permet la réalisation de ce qui a été prévu et enfin le suivi-contrôle⁶².

Selon CLICHE Pierre, l'exécution budgétaire se traduit par l'application des procédures internes fondées sur les principes sus-évoqués et la comptabilisation des réalisations budgétaires. Dès l'adaptation du budget, il y'a lieu de procéder à la ventilation des dotations budgétaires par centres des responsabilités ; à la mensualisation des budgets ; et à la définition de la délégation à accorder aux différents responsables des centres pour l'exécution de leurs budgets⁶³.

⁶¹BOUQUIN Henri, Op.cit, P328.

⁶²BESCOS & al., Contrôle de gestion et management, Edition Montchrestien, Paris, 2003, P2.

⁶³CLICHE Pierre, Gestion budgétaire Et dépense publiques, Editions Presse de l'Université du Québec PUQ, 2009, P307.

Conclusion

Dans le cours de ce chapitre, nous avons présenté les différents concepts fondamentaux qui se rattachent à la fonction de la gestion budgétaire. Nous avons passé en revue la notion du budget dans un second temps. En fin, nous avons abordé les étapes de la procédure budgétaire et les acteurs qu'elle implique.

Au terme de ce chapitre, nous pouvons conclure que la gestion budgétaire qui repose sur la traduction des décisions prises par l'entreprise en programme d'actions chiffré (budgets) et qui implique l'ensemble des différents niveaux de responsabilité de l'entreprise constitue l'un des outils principaux dans le cadre du contrôle de gestion, qui permet de piloter et maîtriser au mieux la performance d'une entité en permettant d'atteindre ses objectifs et de ne pas se laisser surprendre par les dérives éventuelles.

Certainement, le budget constitue une pièce centrale dans les entreprises. Il intervient sur l'ensemble des phases du processus de contrôle de gestion, Cependant, il constitue un outil aidant au pilotage, si les dirigeants mettent en place un système de contrôle budgétaire de manière cohérente et régulière.

Ce faisant, dans le chapitre prochain, nous évoquerons le contrôle budgétaire et nous allons essayer d'esquisser le lien entre ce dernier avec la performance de l'entreprise.

Introduction

Il est bien d'élaborer un budget et de mettre en place un plan d'exécution pour atteindre les objectifs espérés. Cependant, cela ne suffit pas toujours, il peut survenir des écarts entre les prévisions et les réalisations. Ce qui d'ailleurs compromet parfois les plans d'actions établis et l'atteinte des objectifs visés. Il faut donc procéder à des contrôles et c'est là qu'intervient le contrôle budgétaire.

De ce fait, la plupart des entreprises réalisent une comparaison périodique entre les réalisations et le budget dans le but de mettre en évidence des écarts dont seuls les plus significatifs feront l'objet d'une discussion. Cette comparaison permet de s'assurer que les objectifs stratégiques de l'entreprise sont pris en compte par les opérationnels dans le cadre de leurs budgets.

Ce second chapitre est subdivisé en trois sections. Nous allons dans la première section abordés les concepts fondamentaux relatifs au contrôle budgétaire tels que la définition, les rôles, les principes, les conditions ainsi que les limites qu'il présente. Quant à la deuxième section sera consacrée pour l'analyse des écarts. Nous axerons la troisième section sur les actions correctives entreprises à partir de la gestion par exception.

Section 1 : Le contrôle budgétaire

Pour la réussite du processus budgétaire, le système de contrôle budgétaire est d'une utilité primordiale. Il ne peut y avoir de véritable gestion budgétaire qu'en présence d'un contrôle budgétaire efficace. En effet, pour être un mode de pilotage pertinent, la gestion budgétaire ne doit pas se contenter d'élaborer des prévisions chiffrées. Il faut transformer ces prévisions en normes de fonctionnement souhaité et faire en sorte que le réel soit le plus conforme possible aux prévisions, c'est pourquoi il faut lui adjoindre un contrôle budgétaire.

Le contrôle budgétaire joue un rôle majeur dans l'amélioration de la performance de l'entreprise. Ce faisant, le but de la présente section consisterait à faire ressortir une articulation possible entre ces deux concepts, et de montrer comment le contrôle budgétaire influencerait la performance d'une organisation, et ce après avoir développé les différents éléments relativement au contrôle budgétaire.

1. Le contrôle budgétaire et son rôle

1.1. Le contrôle budgétaire

Dans le but de définir le contrôle budgétaire, on peut citer diverses définitions données par de multiples auteurs.

Selon BOUQUIN Henri, « le contrôle budgétaire intègre les budgets et compare l'état réel du système à son état prévu »⁶⁴.

Dans le même sens, GERVAIS Michel considère le contrôle budgétaire comme une comparaison des résultats réels et des prévisions figurant aux budgets afin de :

- rechercher la/les cause(s) d'écarts ;
- informer les différents niveaux hiérarchiques ;
- prendre les mesures correctives éventuellement nécessaires ;
- apprécier l'activité des responsables budgétaires⁶⁵.

Selon GIRAUD Françoise, « la comparaison des réalisations aux prévisions conduit non seulement à prendre des décisions correctives, mais également à remettre en cause les hypothèses qui ont servi de cadre à l'établissement des prévisions »⁶⁶.

De manière extensive, BERLAND Nicolas considère que « le contrôle budgétaire devrait être synonyme de maîtrise du budget, il est souvent compris avec le sens restrictif de vérification du budget. Au sens de maîtrise, le contrôle budgétaire est plutôt un outil d'aide au pilotage de l'entreprise »⁶⁷.

GERVAIS Michel considère que « le contrôle budgétaire doit être à la fois permanent et périodique pour permettre la constatation d'écarts. Pour la mise en œuvre des actions correctives, les écarts qu'on choisit de corriger doivent être significatifs et donner différentes natures d'actions correctives »⁶⁸.

⁶⁴ BERLAND Nicolas, Op.cit, P3.

⁶⁵ GERVAIS Michel, Op.cit, P354.

⁶⁶ GIRAUD Françoise, Contrôle de gestion et pilotage de la performance, Gualino éditeur, Paris, 2004, P201.

⁶⁷ BERLAND Nicolas, Op.cit, P12.

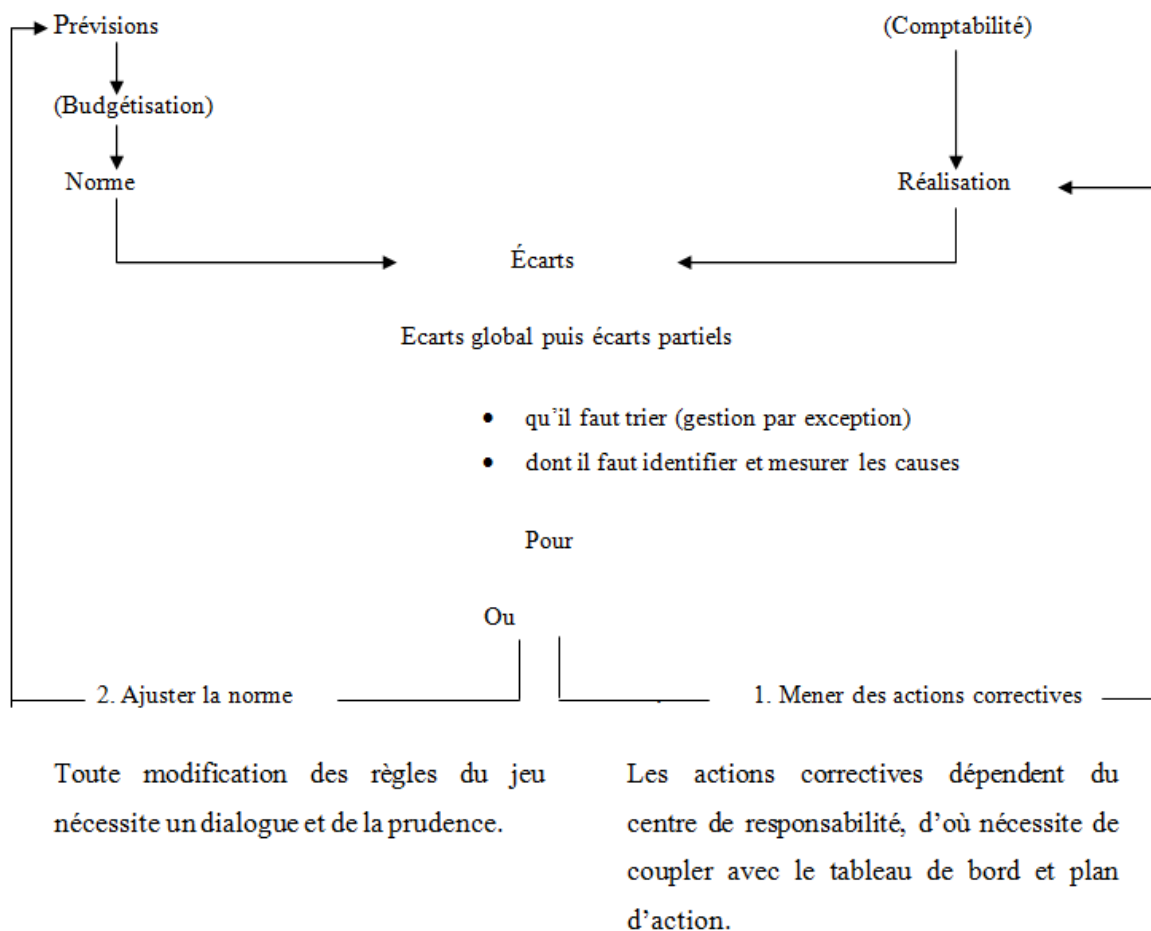
⁶⁸ GERVAIS Michel, Op.cit, P623.

Chapitre II : Le contrôle budgétaire outil de mesure de la performance

En somme, une fois les prévisions réalisées et les objectifs déclinés sur chaque centre de responsabilité, l'entreprise peut entamer la phase de contrôle proprement dite. À l'intervalle régulier, les prévisions vont être comparées aux objectifs afin de déterminer des écarts qui seront autant de clignotants incitant à entreprendre des actions correctrices.

Le contrôle budgétaire peut être résumé dans le schéma ci-après.

Figure 7 : Le schéma du contrôle budgétaire



Source : GUEDJ Norbert, Le contrôle de gestion pour améliorer la performance de l'entreprise, Edition d'organisation, Paris, 2000, P259.

1.2. Le rôle du contrôle budgétaire

Le contrôle budgétaire joue un rôle essentiel dans la maîtrise de la performance en adoptant une approche de pilotage basée sur la gestion des écarts entre les prévisions et les réalisations. Les fonctions attribuées au contrôle budgétaire sont très diverses. Cette impression est accrue à la lecture de leur description par chaque auteur.

Selon BAUDET Roger, le rôle du contrôle budgétaire est :

- la prévision et l'établissement du programme d'activité ;
- l'observation ;
- continue des événements capables de modifier les prévisions ;
- la recherche des causes d'écarts et la fixation des responsabilités ;
- la coordination entre les différents services, le contrôle comptable des coûts de revient standards⁶⁹.

Selon BOUQUIN Henri, le contrôle budgétaire permet de :

- comparer l'état réel du système qu'il gère à la situation prévue initialement ;
- identifier les causes d'écarts ;
- prendre les décisions susceptibles de faire disparaître les écarts, d'en maximiser les incidences favorables ou d'en minimiser les conséquences défavorables⁷⁰.

De façon synthétique nous pouvons reprendre la typologie des fonctions d'un contrôle budgétaire de MALO Jean-Louis et MATHE Jean- Charles qui, selon eux, remplit les rôles suivants :

- prévision et planification ;
- autorisation de dépenses ;
- communication pour mieux coordonner les activités ;
- motivation ;
- évaluation de la performance des subdivisions et des dirigeants⁷¹.

⁶⁹BERLAND Nicolas, Op.cit, P43.

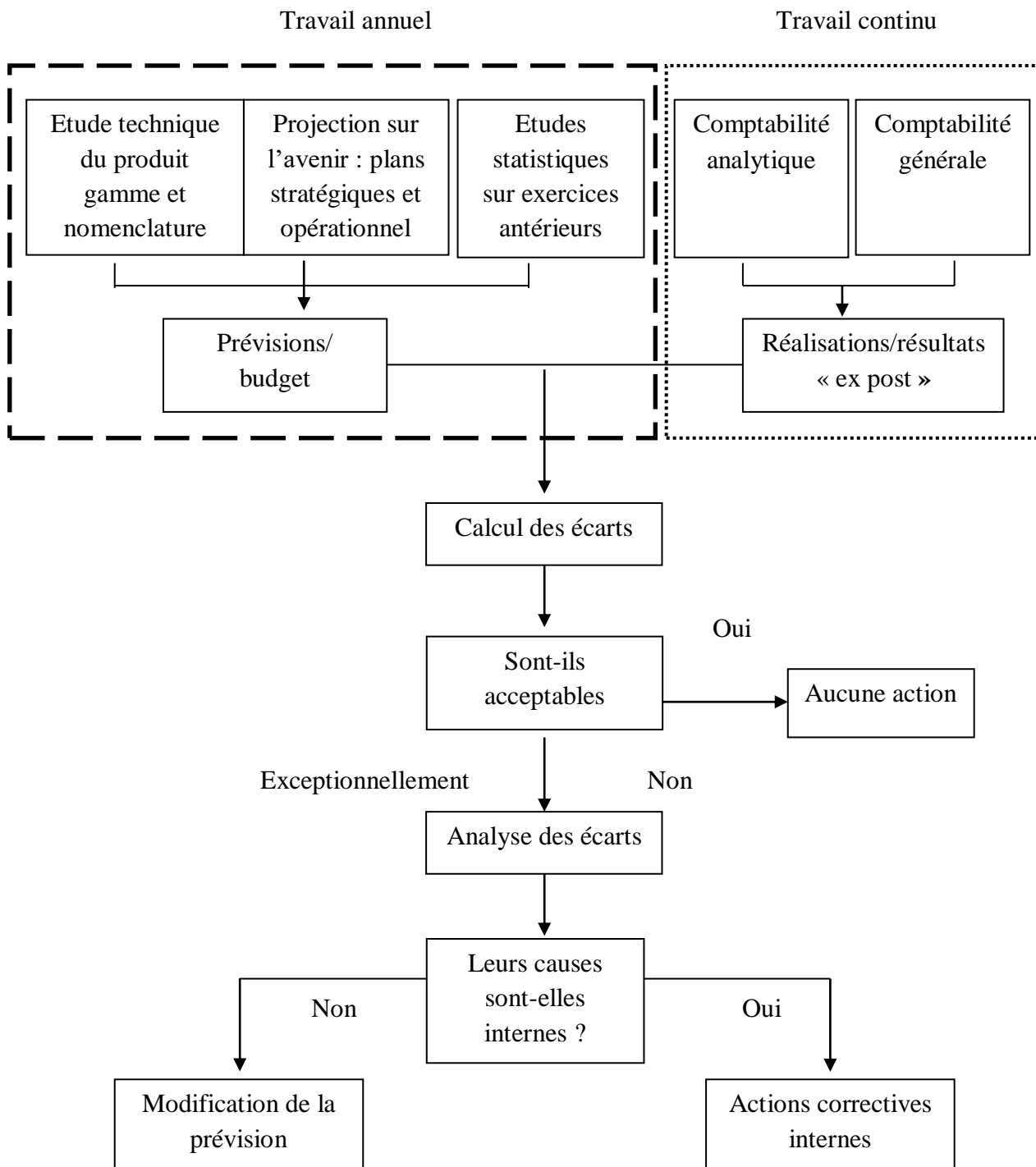
⁷⁰BOUQUIN Henri, Op.cit, P387.

⁷¹BERLAND Nicolas, Op.cit, P45.

Chapitre II : Le contrôle budgétaire outil de mesure de la performance

Le schéma ci-après, résume le principe de fonctionnement de l'ensemble de la gestion par les budgets dans laquelle s'insère le contrôle budgétaire.

Figure 8 : La démarche du contrôle budgétaire



Source : ALAZARD Claude, SEPARI Sabine, Le contrôle de gestion, manuel et application, DCG 11, Edition Dunod, Paris, 2010, P362.

Chapitre II : Le contrôle budgétaire outil de mesure de la performance

En résumé, le principe de fonctionnement du contrôle budgétaire est une confrontation périodique entre des données préétablies c'est-à-dire les budgets et les réalisations pour mettre en évidence des écarts qui doivent appeler des actions correctives.

2. Les étapes du contrôle budgétaire

Le contrôle budgétaire intervient tout ou long du processus de budgétisation dès la fixation des objectifs et plans d'action jusqu'à leurs traduction en actions.

La mise en place d'un système de contrôle budgétaire prévoit différentes phases de contrôle :

- le contrôle à priori;
- le contrôle pendant l'action ;
- le contrôle à postériori.

2.1. Le contrôle à priori

Il a pour but d'améliorer les conditions de préparation de l'action. Cela consiste à vérifier que les hypothèses retenues pour la construction des budgets sont cohérentes avec les objectifs fixés à moyen et à long terme (plan opérationnel et plan stratégique), donc d'agir avant que les écarts n'apparaissent entre les prévisions et les réalisations. Il convient, par ailleurs, d'imaginer ce que pourraient être les conséquences des décisions budgétaires avant de s'engager dans l'action. Ce contrôle permet :

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

Donc, cette fonction du contrôle à priori est très étroitement liée à la simulation, qui consiste à élaborer des hypothèses de travail pour valider la stratégie en la chiffrant.

2.2. Le contrôle pendant l'action

Il a pour objectif de repérer rapidement les décalages significatifs entre les prévisions et les réalisations de façon à mettre en œuvre, au fur et à mesure, les actions correctives

Chapitre II : Le contrôle budgétaire outil de mesure de la performance

nécessaires. Pour réaliser ce contrôle, il faut être en mesure de fournir aux opérationnels, de façon continue et rapide, toutes les informations sur les réalisations effectuées. Avant de mettre en œuvre les actions correctives, des analyses complémentaires pourraient s'avérer nécessaires pour expliquer les causes des écarts.

En d'autres termes, ce contrôle consiste à évaluer la position c'est-à-dire la situation d'une activité de façon à déterminer où elle se dirige en fonction des programmes existants, quels objectifs elle devait avoir et, si nécessaire, de réviser les plans élaborés pour les atteindre.

2.3. Le contrôle à postériori

L'objectif n'est plus de corriger les actions mais de présenter un bilan final de la période budgétaire. Ce bilan final permet d'expliquer les écarts et de mettre à jour les normes techniques et de réfléchir sur la fiabilité des prévisions. Ce contrôle peut permettre aussi de mesurer la performance des responsables qui s'inscrit dans le processus d'évaluation de l'entreprise (lien entre le contrôle budgétaire et la gestion du personnel).

Afin d'assurer cette fonction, il faut s'appuyer sur des informations synthétiques permettant de comparer la situation finale réelle et prévisionnelle, et des informations ponctuelles consistant à faire ressortir les événements imprévus ainsi que leurs causes et leurs conséquences sur l'écart constaté entre la situation réelle finale et la situation désirée⁷².

3. Les limites et les outils du contrôle budgétaire

Le contrôle budgétaire présente plusieurs limites ce qui implique la mise en place des outils de renforcement.

3.1. Les limites du contrôle budgétaire

Parmi les limites du contrôle budgétaire, nous retenons ce qui suit :

- c'est un contrôle effectué a posteriori qui peut être trop tardif dans un contexte qui exige de la réactivité ;

⁷²Le contrôle budgétaire proactif : Importance et dispositif, sur le site électronique <https://www.mawarid.ma>, [Consulté le 23/05/2023].

Chapitre II : Le contrôle budgétaire outil de mesure de la performance

- il fournit une expression financière de la performance, qui met de côté les performances qualitatives telles que la qualité, la réactivité, le climat social ;
- il peut être source de pesanteur dans la mesure où le système d'information permet le calcul d'un nombre important d'écart ;
- il peut être source de démotivation dès lors que la performance est mal évaluée ou si des acteurs sont rendus responsables d'écart défavorables sur lesquels ils ne peuvent pas agir⁷³.

3.2. Les outils de renforcement du contrôle budgétaire

Nombreux auteurs, BOUQUIN Henri à leur tête, estiment que le contrôle budgétaire est insuffisant et doit être doublé de systèmes d'indicateurs à la fois plus rapide et plus explicites pour les opérationnels⁷⁴.

3.2.1. Le tableau de bord

Le contrôle de gestion ne se réduit pas au système budgétaire. D'autres outils peuvent être utilisés, comme le tableau de bord, qui focalise l'attention sur les points critiques à surveiller pour garder la maîtrise de l'action et qui introduit aux côtés de l'information financière des indicateurs physiques et une information d'avantage qualitative (plus propice à l'appréhension d'un contexte d'incertitude)⁷⁵.

En effet, le tableau de bord peut comporter des variables suivies par les budgets mais il les suivra en général sur de plus courtes périodes que le mois, et souvent sous une forme différente. Cependant, il comportera d'autres éléments qui échappent à la logique du budget.

FIORE Claude souligne que le TDB « est un outil de suivi des coûts réels par rapport aux coûts budgétaires. Cela veut dire que dans sa tâche, le contrôleur de gestion utilise le plus souvent le tableau de bord qui lui fournit des informations indispensables et parfois à travers des indicateurs »⁷⁶.

⁷³DORIATH Brigitte, Contrôle de gestion en 28 fiches, Edition Dunod, Paris, 2008, PP 203-204.

⁷⁴COSSU Claude, Ecart et contrôle budgétaire, Librairie Vuibert, Paris, 1989, P122.

⁷⁵GERVAIS Michel, Op.cit, P15.

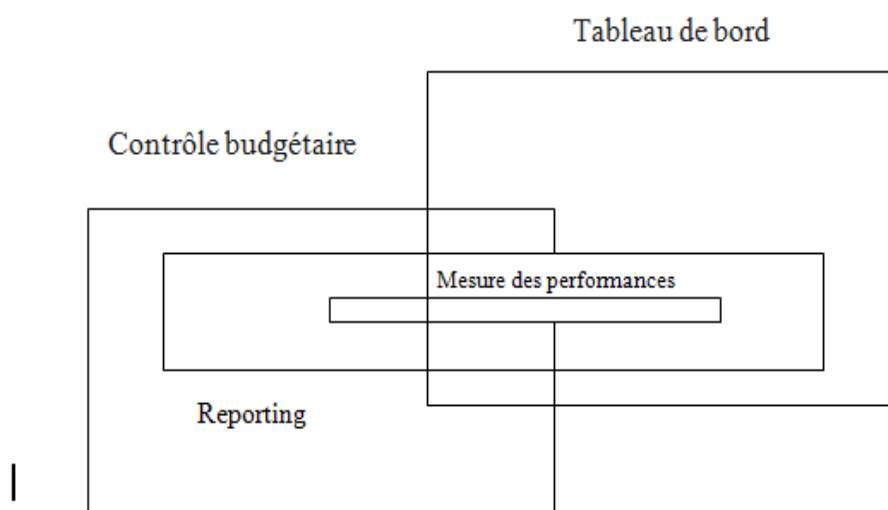
⁷⁶ FIORE Claude, Pilotage de l'offre de valeur : tableaux de bord, budgets et indicateurs, Edition Pearson, Paris, 2005, PP 142-143.

Chapitre II : Le contrôle budgétaire outil de mesure de la performance

Selon BOUQUIN Henri, « le tableau de bord constitue un outil d'aide à la décision et à la prévision. Le tableau de bord est un ensemble d'indicateurs peu nombreux (cinq à dix) conçu pour permettre aux gestionnaires de prendre connaissance de l'état et de l'évolution des systèmes qu'ils pilotent et d'identifier les tendances qui les influenceront sur un horizon cohérent avec la nature de leurs fonctions. Sa définition relève de la mission du contrôleur de gestion qui devra le négocier avec l'utilisateur »⁷⁷.

Il faut, plus généralement, situer les complémentarités et les distinctions entre les notions de contrôle budgétaire, de tableau de bord, de reporting et de mesure de performance.

Figure 9 : L'interaction entre les systèmes de suivi



Source : BOUQUIN Henri, Le contrôle de gestion, Presse universitaires de France, Paris, 2001, P398.

3.2.2. Le reporting

Consistant à informer la hiérarchie de la situation à laquelle fait face l'unité et des résultats qu'elle obtient. Il comprend très largement les éléments du contrôle budgétaire (mais parfois consolidés et simplifiés), il doit aussi normalement, se compléter de variables extracomptable figurant les tableaux de bord des unités qui rendent compte⁷⁸.

⁷⁷BOUQUIN Henri, Op.cit, P397.

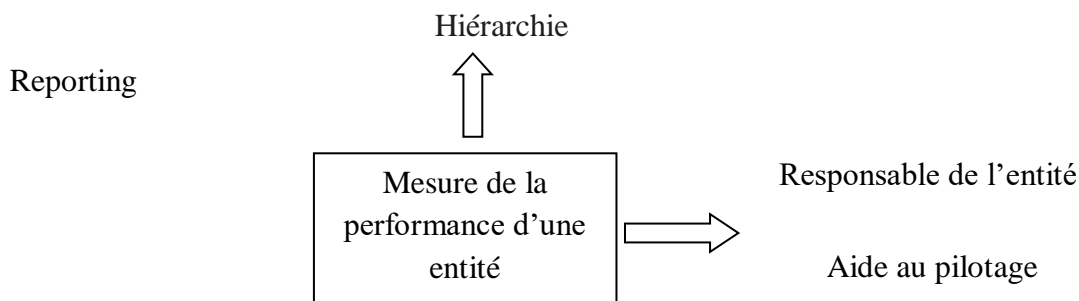
⁷⁸Idem, P286.

Chapitre II : Le contrôle budgétaire outil de mesure de la performance

Le reporting, dit aussi le rapport du contrôle est un ensemble de documents qui ont pour objectif d'informer la hiérarchie de la situation et des résultats des centres de responsabilités.

L'avantage de reporting est qu'il permet de donner un langage commun à des centres parfois très différents. Pour ce faire, il a bien entendu une présentation surtout financière et budgétaire et par ailleurs répond à des normes juridiques. Il comprend en principe, des indicateurs extra-comptables qui sont dans les tableaux de bord des centres de responsabilité rendant compte⁷⁹.

Figure 10 : Le reporting



Source : Françoise Giraud, Contrôle de gestion et pilotage de la performance, Gualino éditeur, Paris, 2004, P124.

3.3.3. Les réunions de suivi budgétaire

La réunion de contrôle budgétaire, en général mensuelle, consiste à réunir les personnes autour du tableau d'analyse des écarts afin de le commenter. Compte tenu de la nécessaire limitation de la taille du groupe, garante de l'efficacité de la réunion, il s'agit, autour d'un ordre du jour déterminé (lecture du tableau de l'analyse des écarts, mise en évidence des causes, propositions d'actions correctives en termes de responsabilité et de calendrier), de mettre en œuvre les principes de la gestion par exception⁸⁰.

⁷⁹GUEDJ Norbert, Contrôle de gestion pour améliorer la performance de l'entreprise, Edition d'organisation, 2000, P319.

⁸⁰LÖNING Hélène, Le contrôle de gestion : organisation, outils et pratiques, Edition Dunod, Paris, 2008, P128.

4. Le contrôle budgétaire outil de mesure de la performance

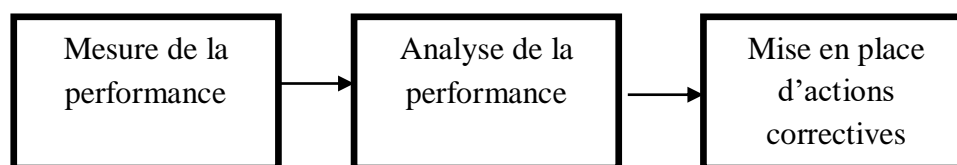
Pour DORIATH Brigitte et GOUJET Christian, « le contrôle budgétaire est un processus qui se situe après l'action, il a pour objectifs d'évaluer la performance, d'en expliquer les causes afin de permettre une meilleure maîtrise des résultats obtenus »⁸¹.

Le suivi des performances repose sur une mesure d'écarts par rapports aux objectifs et éventuellement aux années antérieures. Cette mesure d'écarts servira de support à un diagnostic des causes d'écarts qui permettra de déboucher sur des décisions correctives, voire une remise en cause de la stratégie⁸². En effet, le contrôle budgétaire, qui représente la dernière étape du système budgétaire, participerait au système d'information du contrôle de gestion en faisant ressortir les différents écarts entre les prévisions et les réalisations tout en identifiant les causes de ces derniers. Il permet donc une gestion par exception en ne s'intéressant qu'aux écarts les plus significatifs.

Il faut ajouter que le contrôle budgétaire permettrait de notifier aux responsables de la bonne ou la mauvaise réalisation des budgets. Il permet donc l'évaluation de la performance des acteurs et le degré de réalisation de l'objectif principal de l'organisation. Le contrôle budgétaire serait donc le premier pas, à travers un suivi de la performance financière (rentabilité), vers une gestion de la performance globale voire économique et financière de l'organisation.

En somme, un tel processus regroupe des activités de mesure et d'analyse des écarts tout en mettant en œuvre des actions correctives comme l'illustre la figure ci-après.

Figure 11: La démarche du contrôle budgétaire comme instrument de mesure de la performance.



Source: DORIATH Brigitte, GOUJET Christian, Gestion prévisionnelle et mesure de la performance, Edition DUNOD, Paris, 2007, P3.

⁸¹DORIATH Brigitte, GOUJET Christian, Gestion prévisionnelle et mesure de la performance, Edition Dunod, Paris, 2007, P3.

⁸²GIRAUD Françoise, Contrôle de gestion et pilotage de la performance, Gualino éditeur, Paris, 2004, P260.

Section 2 : La présentation et l'analyse des écarts

L'objectif de cette section est d'offrir une vision synthétique des écarts. Pour ce faire, nous nous développerons quatre points essentiels : une définition et classification des écarts; les conditions et les principes des écarts; les causes et l'interprétation des écarts, et enfin nous allons passer à l'analyse des écarts budgétaire.

1. Généralités sur les écarts budgétaires

L'écart selon FORGET Jack, peut être défini comme étant « la différence entre une norme de référence et une grandeur calculée à partir de données réellement constatées »⁸³.

Selon LÖNING Hélène, « un écart par rapport au budget matérialise une « déviation » par rapport à la trajectoire que l'entreprise s'était initialement fixée »⁸⁴.

La méthode des écarts est fondée sur la soustraction et fournit donc des éléments de comparaison en valeur absolue. Certains auteurs pensent que des termes comparatifs en valeur relative, établis à partir de la division, sont plus significatifs dans certains cas complexe. Ils citent plus spécifiquement les cas où les charges varient en fonction de plusieurs facteurs, comme par exemple divers types de temps (production, activité présence,) pour expliquer les divers éléments de coût de la main d'œuvre⁸⁵.

L'écart en valeur absolue = valeur réelle constatée – valeur prévisionnelle de référence

$$\text{L'écart en valeur relative \%} = \frac{\text{Écart}}{\text{Prévision}} \times 100$$

1.1. Les types des écarts

Il est généralement distingué cinq catégories d'écarts :

- écart d'exécution provenant d'une défaillance humaine ou mécanique dans l'accomplissement d'une action spécifique réalisable... en conséquence, il y a une

⁸³FORGET Jack, La Gestion budgétaire, prévoir et contrôler les activités de l'entreprise, Edition d'organisation, Paris, 2005, P30.

⁸⁴LÖNING Hélène, Op.cit, P118.

⁸⁵COSSU Claude, Les écarts et contrôle budgétaire, Librairie Vuibert, 1989, P135.

Chapitre II : Le contrôle budgétaire outil de mesure de la performance

- forte probabilité que l'écart puisse être supprimé immédiatement après que son existence ait été déterminée ;
- écart de prédiction qui est une erreur dans la prédiction de la valeur d'un paramètre dans le modèle de décision ;
 - écart de mesure est produit par des incorrections de classification, de comptage ou d'enregistrement ;
 - écart de modèle qui est une représentation fonctionnelle ou une formulation erronée dans le modèle de décisions ;
 - écart aléatoire constituant une divergence entre le coût réel et le coût espéré résultant du fonctionnement stochastique d'un paramètre aléatoire correctement spécifié... par définition, ce type n'appelle aucune action correctrice concernant la procédure existante⁸⁶.

D'un autre point de vue, DOPUCH Nicholas, BIRNBERG Jacob G et DEMSKI John considèrent trois types d'écarts :

- écarts résultant d'aspect aléatoire des processus qui ne justifient aucune action correctrice ;
- écarts contrôlables qui résultent d'un changement temporaire dans les processus de telle sorte que les niveaux de performances puissent être ajustés. Ils justifient une procédure corrective au niveau du contrôle d'exécution ;
- écarts incontrôlables provenant d'un changement permanent dans les processus et pour lesquels une action dépend de leur effet sur la décision adoptée et/ou le modèle utilisé. Ils ne doivent entraîner une rétroaction au niveau des modèles de mesure, de prévision ou de décision que si les bénéfices à attendre de la correction sont supérieurs au coût de sa mise en œuvre⁸⁷.

1.2. Les conditions d'analyse des écarts

La détermination et l'analyse des écarts sont soumises à un ensemble de conditions qui peuvent être énumérées dans les quatre principales conditions suivantes :

- la délimitation précise du périmètre de responsabilité de chaque centre ;
- élaboration des écarts en relation avec la stratégie de l'entreprise ;

⁸⁶Idem, P119.

⁸⁷Idem, P120.

- la gestion par exception ;
- l'actualisation permanente es standards techniques et économiques.

1.2.1. La délimitation précise du périmètre de responsabilité de chaque centre

Le principe " un écart, une cause " doit être impérativement respectée sous peine de rendre inutilisables l'information qu'il fournit. L'écart obtenu doit pouvoir entraîner une intervention ciblée, tant au niveau de l'activité à laquelle il renvoie qu'à celui de son responsable, c'est-à-dire qui, par leur position dans l'entreprise, peuvent agir sur les éléments qui le composent.

1.2.2. Elaboration des écarts en relation avec la stratégie de l'entreprise

Ce principe vaut pour les écarts comme pour les tableaux de bord, dont les indicateurs sont construits en tenant compte des visées stratégiques de l'entreprise.

1.2.3. La gestion par exception

Si trop d'information tue l'information, trop d'écarts dévalorisent l'analyse des écarts, c'est pour cette raison que seuls les écarts significatifs qui puissent servir d'indicateurs de pilotage et sur lesquels il est possible d'intervenir et d'agir pour améliorer la performance de l'entreprise doivent faire l'objet d'une analyse sérieuse. Un seuil discriminant doit être fixé, en dessous duquel l'écart sera considéré comme peu représentatif.

1.2.4. L'actualisation permanente des standards techniques et économiques

L'actualisation d'information doit permettre d'éviter le risque de sclérose du système d'analyse d'écarts, rendant inefficace les analyses qui en découlent⁸⁸.

1.3. Les principes de base pour l'analyse des écarts

Il est possible de positionner quelques principes conventionnels de construction des écarts :

- un écart est la différence entre la valeur constatée de la donnée étudiée et la valeur de référence de cette même donnée. La valeur constatée est en général la valeur réelle telle qu'elle apparaît dans la comptabilité analytique tandis que la valeur de référence

⁸⁸Contrôle de gestion, sur le site électronique www.academia.edu, [Consulté le 28/05/2023].

Chapitre II : Le contrôle budgétaire outil de mesure de la performance

peut être une valeur budgétée, standard ou prévisionnelle. Dans le cas d'une comparaison de données entre deux exercices successifs, la valeur de référence est celle de l'exercice le plus précoce ;

- un écart se définit par un signe (+ ou -), une valeur et un sens (favorable ou défavorable). En effet, dans l'analyse des écarts, un écart de même valeur algébrique n'a pas le même sens selon qu'il s'agit d'une charge ou d'un produit ;
- la décomposition d'un écart cherche toujours à isoler l'influence d'une et d'une seule composante par sous-écart calculé : une donnée constituée de n composantes oblige à la mise en évidence de n sous-écarts ;
- En harmonisation avec la position du plan comptable général dans la méthode des coûts préétablis, toute donnée constituée par le produit d'un élément monétaire par un élément qui exprime un volume doit se décomposer en deux écarts (application du principe 3)⁸⁹.

Écart sur quantité = (quantité réelle – quantité prévisionnelle) × prix prévu

Écart sur prix = (prix réel – prix prévisionnel) × quantité réelle

1.4. Les causes des écarts budgétaires

Pour élaborer une action appropriée, il faut cerner, dès la mise en évidence de l'écart, les causes probables qui lui sont associées⁹⁰.

Un écart est révélateur soit :

- d'une modification des données ;
- de l'apparition d'un phénomène inconnu ;
- d'une erreur d'appréciation des conséquences de décisions ;
- d'une modification dans la prise de décision⁹¹.

1.5. L'interprétation des écarts

Le rapprochement entre les prévisions et les réalisations permet de mettre en évidence des écarts, qui peuvent être qualifiés d'écarts positifs correspondant à une situation d'excédent

⁸⁹ALAZARD Claude, SEPARI Sabine, Op.cit, P369.

⁹⁰GERVAIS Michel, Op.cit, P630.

⁹¹LAUZEL Pierre, TELLER Robert, Contrôle de gestion et budget, Edition Dalloz, 1994, P23.

Chapitre II : Le contrôle budgétaire outil de mesure de la performance

d'éléments réels sur les éléments prévus ou d'écarts négatifs correspondant à une situation d'excédent d'éléments prévus sur les éléments réels.

Cependant, le signe obtenu lors de calcul de l'écart n'ayant pas toujours les mêmes significations. En effet, l'écart favorable traduit un impact positif sur la performance de l'organisation tandis que l'écart défavorable traduit un impact négatif sur la performance.

Par exemple, l'écart sur CA positif correspond à une situation favorable, tandis qu'un écart sur le coût de matières positif correspond à une situation défavorable⁹².

1.6. Les limites de l'analyse des écarts

L'analyse des écarts présente plusieurs limites qui peuvent être résumées comme suit :

- l'analyse des écarts participe au contrôle a posteriori, tardif dans un contexte économique qui exige une forte réactivité ;
- l'expression financière des causes des écarts n'est pas toujours traduisible au niveau des postes opérationnels. La communication, qui ne s'adresse qu'aux responsables, n'implique pas l'ensemble des acteurs ;
- la seule mesure financière de la performance peut être nuisible aux efforts d'amélioration de la qualité ou de la réactivité ;
- l'analyse des écarts ne participe donc que pour une part au système de contrôle de gestion⁹³.

2. La logique de calcul des écarts

La périodicité du calcul des écarts doit être assez courte afin d'entreprendre rapidement les actions correctives éventuelles. En pratique, les écarts sont calculés mensuellement.

Les écarts calculés sont soumis à une logique qui repose sur :

- les écarts comparent les réalisations aux prévisions. Par convention, un écart se calcule dans le sens réel – prévisionnel ;
- tous les écarts peuvent être analysés en un écart sur prix et un écart sur quantités ;
- les écarts sur quantités sont valorisés par un prix (ou un coût) préétabli ;

⁹²DORIATH Brigitte, Le contrôle de gestion en 28 fiches, Edition Dunod, Paris 2008, P73.

⁹³Idem, P74.

- Les écarts sur prix sont pondérés par la quantité réelle⁹⁴.

3. La présentation et l'analyse des écarts budgétaires

Les écarts entre les prévisions et les réalisations servent d'alerte, qui doit déclencher une réaction, mais pour que cette dernière soit pertinente, il faut dans un premier temps comprendre et chercher les causes d'écarts, afin d'être en mesure d'imaginer des solutions adaptées qui nécessite une décomposition de l'écart global⁹⁵.

Les écarts constatés sont en outre décomposés en sous-écarts (écarts sur prix, sur volume...) souvent explicatifs et porteurs de sens. Cette décomposition est loin d'être uniforme dans toutes les entreprises, cherche à adhérer aux réalités techniques et économiques de l'entreprise⁹⁶.

La décomposition en sous-écarts va suivre au mieux la construction du résultat en suivant un cheminement spécifique : partant de l'écart de résultat, d'étapes en étapes, sera mis en évidence l'influence des facteurs explicatifs de l'écart précédent par le calcul de sous-écarts. Ce raisonnement sera répété jusqu'à un facteur explicatif d'origine.

Le schéma ci-après présente une articulation générale, assez classique, des analyses d'écarts. D'autres modèles, globaux ou partiels, peuvent être conçus sur des bases différentes, en fonctions des besoins du contrôleur de gestion et des spécificités de l'exploitation.

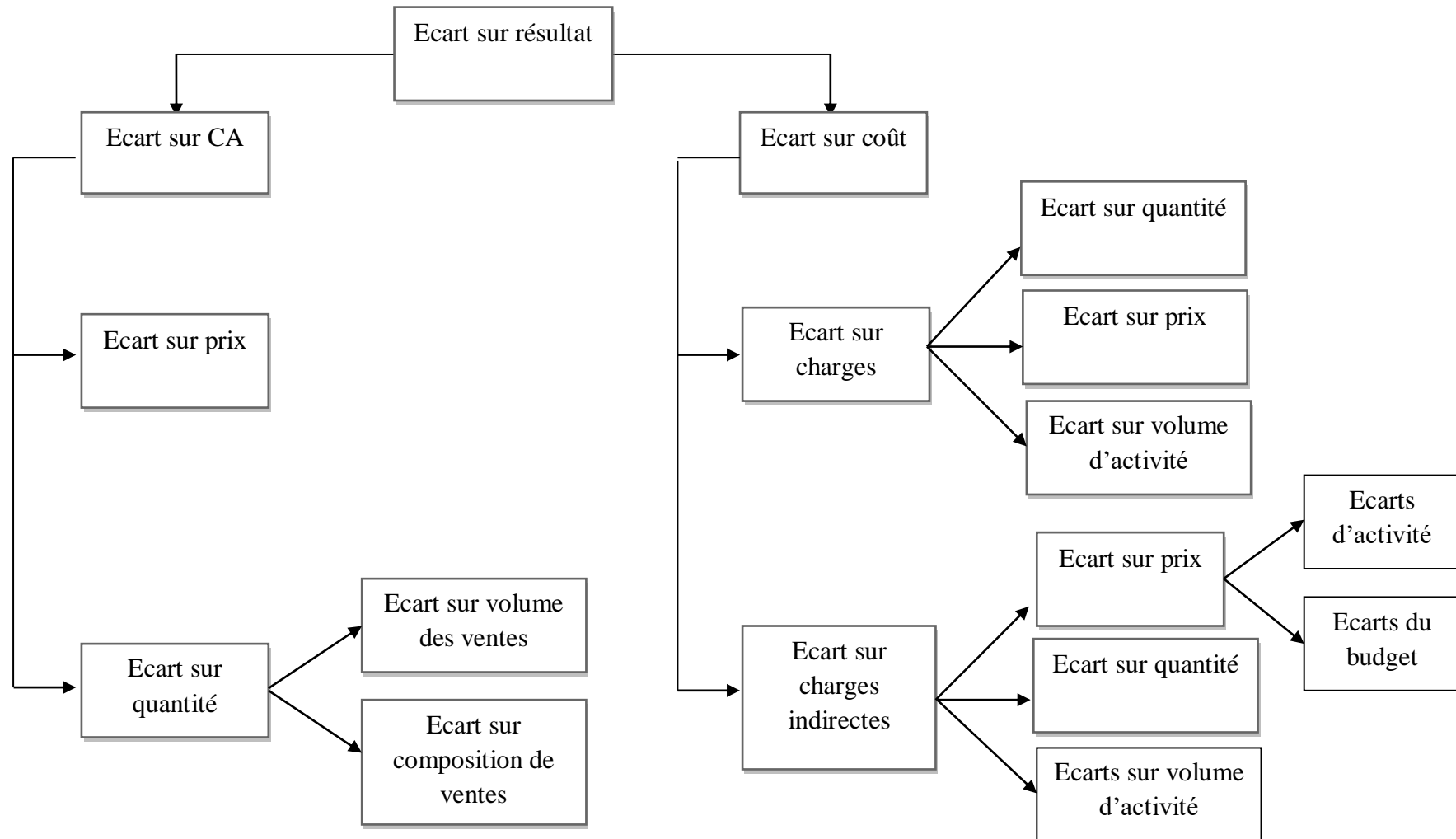
⁹⁴DORIATH Brigitte, Op.cit, P74.

⁹⁵GIRAUD Françoise, Op.cit, P251.

⁹⁶BERLAND Nicolas, Op.cit, P38.

Chapitre II : Le contrôle budgétaire outil de mesure de la performance

Figure 12 : Le schéma d'ensemble des analyses d'écarts



Source : DORIATH Brigitte, Contrôle de gestion en 28 fiches, Edition Dunod, Paris, 2008, P73.

Chapitre II : Le contrôle budgétaire outil de mesure de la performance

3.1. L'écart sur le résultat total

L'écart global de résultat est l'écart de base, il peut s'expliquer à la fois par un écart sur le chiffre d'affaires réellement constaté par rapport au chiffre d'affaires prévisionnel et sur les coûts directs et/ou indirects réellement supportés par rapport à ceux prévus initialement.

D'une manière générale, l'écart de résultat est la différence entre le résultat réel et le résultat préétabli de référence.

$$\text{Ecart sur résultat} = \text{résultat réel constaté} - \text{résultat préétabli prévu}$$

Avec :

$$\text{Résultat réel} = \text{Chiffre d'affaires réel} - \text{Coût réel}$$

$$\text{Résultat préétabli} = \text{Chiffre d'affaires préétabli} - \text{Coût préétabli}$$

L'écart sur résultat est constitué de deux composantes associées chacune à une entité responsable : les ventes dont la responsabilité incombe aux responsables commerciaux et les coûts de production dont la maîtrise est prise en charge par les responsables des centres de coûts.

3.1.1. Le contrôle budgétaire de ventes

En réalité les prévisions de ventes de biens ou des services constituent, la plupart du temps, le point de départ et la pierre angulaire de la construction budgétaire et l'écart global entre le résultat réel et le résultat prévu.

La performance d'un centre de recettes ou de services commerciaux est mesurée par un CA ou une marge. Donc il faut analyser les écarts sur le CA et sur les marges.

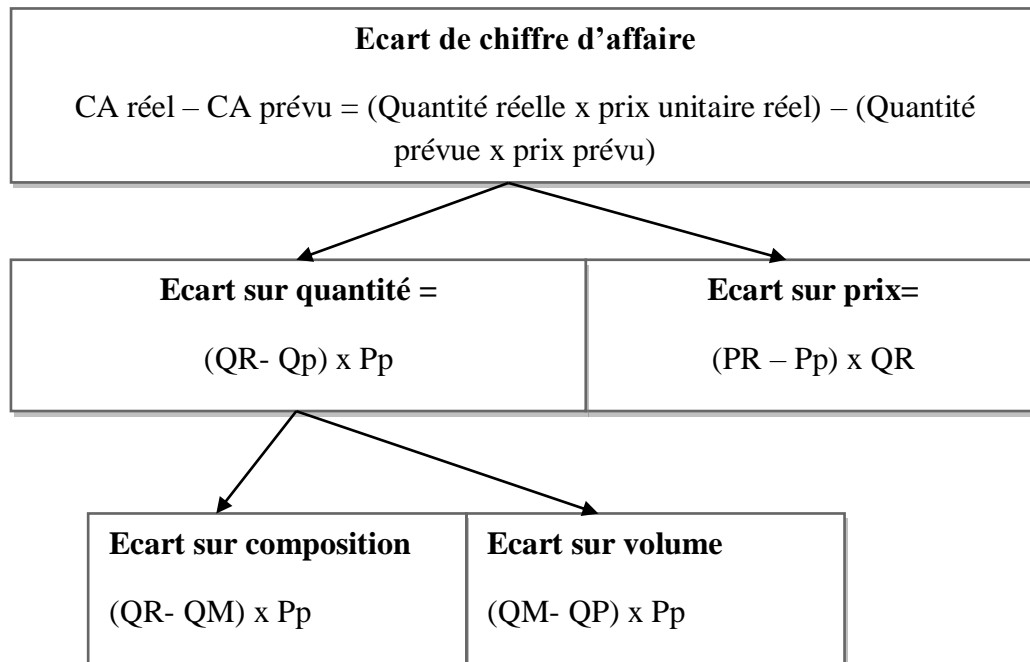
3.1.1.1. L'écart global sur le CA

Le contrôle des ventes conduit à faire apparaître des écarts entre les prévisions et les réalisations, que ce soit pour les quantités ou pour les prix.

Chapitre II : Le contrôle budgétaire outil de mesure de la performance

L'écart sur le CA peut être présenté tel que le schéma ci-après le montre.

Figure 13: Le schéma appliqué à l'écart sur le CA



Source : DORIATH Brigitte, Le contrôle de gestion en 28 fiches, Edition DUNOD, Paris, 2008, P77.

Où :

CA : chiffre d'affaire ;

M : marge

Q : quantité

P : prix de vente unitaire

QM: quantité du produit qui aurait été vendues si la composition de ventes n'a pas changé ;

Coût préétabli est un coût déterminé à priori pour un niveau de production prévue ;

Coût constaté est un coût réel pour une période donnée.

Chapitre II : Le contrôle budgétaire outil de mesure de la performance

La comparaison périodique du chiffre d'affaire réalisé et du chiffre d'affaire prévu initialement, met en évidence deux types d'écarts :

- écart sur le CA > 0 correspond à écart favorable signifiant que le chiffre d'affaire réel est supérieur au chiffre d'affaire prévu ;
- écart sur CA < 0 est un écart défavorable qui correspond à une situation où le chiffre d'affaires réel est inférieur au chiffre d'affaire prévu.

3.1.1.2. L'écart sur la marge

Le chiffre d'affaire, c'est la somme des ventes effectuées par l'entreprise. Parallèlement, la marge brute est égale à la différence entre le chiffre d'affaires et le coût des biens ou prestations vendus. Elle est retenue comme mesure de la performance d'un centre de responsabilité (activité).

L'écart sur marge est la différence entre la marge sur le cout préétabli (prévu) de la production réelle (marge réelle) et la marge sur coût préétabli sur la production prévisionnelle.

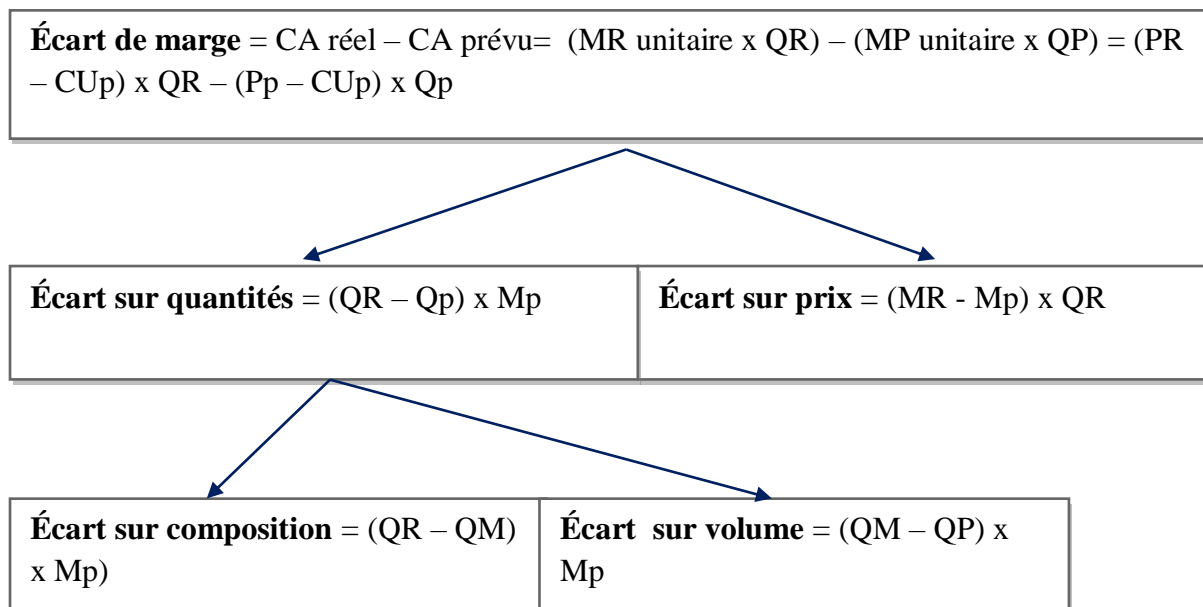
L'écart sur marge est analysé à partir de la marge unitaire sur coût préétabli, afin d'isoler l'effet prix, l'effet coût étant pris en compte dans l'analyse des écarts sur coûts⁹⁷.

⁹⁷DORIATH Brigitte, Op.cit, P76.

Chapitre II : Le contrôle budgétaire outil de mesure de la performance

L'écart sur la marge peut être schématisé dans la figure ci-après.

Figure 14 : Le schéma de l'écart sur la marge



Source : DORIATH Brigitte, Le contrôle de gestion en 28 fiches, Edition Dunod, Paris, 2008, P77.

Où :

Marge unitaire réelle = prix réel – cout unitaire prévisionnel

Marge unitaire prévisionnelle = prix prévisionnel – cout unitaire prévisionnel.

L'écart sur la marge peut être :

- supérieur à 0 qui correspondant à un écart favorable puisqu'il signifie que la marge réellement constaté est supérieure à la marge prévue et budgétée ;
- inférieur à 0 qui représente un écart défavorable puisque la marge réelle est inférieure à la margé budgétée.
-

A. Les causes des écarts du CA et de marge

Une variation de chiffre d'affaires ou de marge sur coûts préétablis a trois explications possibles :

- la variation du prix de vente, mesurée par l'écart sur prix ;
- la variation du volume des ventes : l'entreprise vend plus ou moins en quantités. Il s'agit de l'écart sur volume (des ventes) ;
- la modification de la composition des ventes : les proportions des produits vendus varient. Elle est mesurée par l'écart sur composition des ventes⁹⁸.

3.1.2. Le contrôle budgétaire de l'activité productive

La performance d'un centre de production est mesurée par un coût ce qui nécessite d'analyser l'écart sur le coût de production.

Le contrôle budgétaire de la production a pour objectif d'analyse et de comparer le coût réellement constaté et le coût préétabli, puis le décomposer en mettant en évidence les différents écarts relatifs à chacun des éléments constitutifs du coût de production afin de pouvoir mener des actions correctives.

D'une manière générale, pour tous éléments de coûts (directe ou indirecte) :

$$\text{Ecart} = \text{coût réel constaté} - \text{coût préétabli}$$

Les coûts réels sont des coûts constatés ou historiques calculés à posteriori dans le but d'analyser l'activité passé, tandis que les coûts standards appelés également coûts préétablis ou encore prévisionnel ont pour rôle de :

- contrôler les conditions d'exploitation (analyse des écarts entre le coût standard et le coût réel) ;
- servir de base pour l'élaboration de devis ;
- gagner du temps dans le calcul de coûts réels.

⁹⁸DORIATH Brigitte, Op.cit, P76.

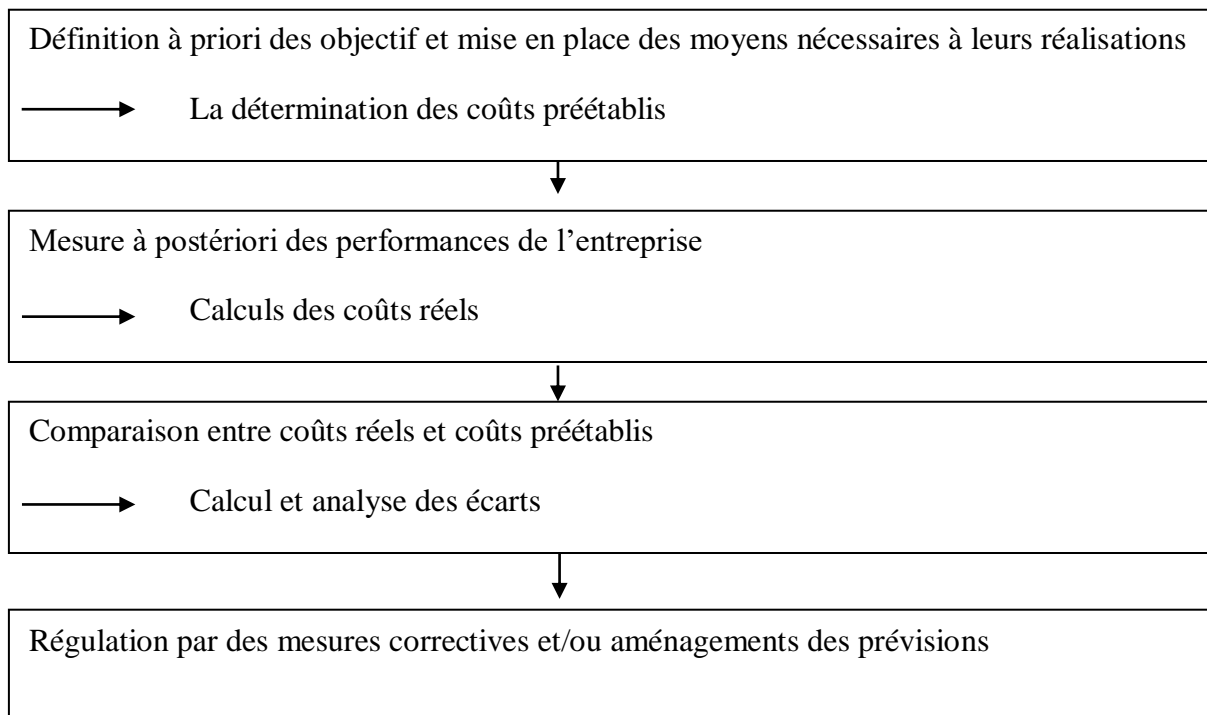
Chapitre II : Le contrôle budgétaire outil de mesure de la performance

La comparaison doit se faire au niveau de la production réelle et l'analyse de l'écart sur coût de production est réalisée au niveau :

- des charges par nature (MP, MOD) ;
- des centres opérationnels (atelier d'usinage, de montage, ...etc.).

En effet, le contrôle de l'activité productive peut être résumé dans le schéma ci-après.

Figure 15: La démarche générale du contrôle des coûts



Source : DORIATH Brigitte, Le contrôle de gestion en 28 fiches, Edition Dunod, Paris, 2008, P83.

3.1.2.1. L'analyse des écarts sur les charges directes

L'écart global sur les charges directes se décompose principalement en écart sur matières premières et écart sur la main-d'œuvre directe.

Un coût réel supérieur au coût standard indique une détérioration des coûts de l'entreprise et un écart défavorable dû aux conditions d'approvisionnements des matières ou de rémunération de la main d'œuvre.

Chapitre II : Le contrôle budgétaire outil de mesure de la performance

Ces écarts peuvent être analysés en écart sur quantités et écarts sur coût (prix).

L'écart sur quantité traduit le plus ou moins le bon rendement de la matière ou de la main d'œuvre. Les consommations comparées sont adaptées à la production réelle, et il compare la quantité réelle et la quantité prévue de facteurs consommés, la différence est valorisée, par le coût unitaire préétabli des facteurs. L'écart sur quantité est évalué au coût préétabli.

Les causes principales d'apparition de cet écart sont d'ordre technique. À titre d'illustration en cas d'écart défavorable :

- pour les matières : qualité défectueuse, taux de rebuts excessifs suite à un réglage défectueux des machines... ;
- pour la main-d'œuvre: qualification insuffisante, mauvaise organisation de la production...etc.

L'écart sur le coût mesure l'impact d'une variation de prix ou de coût des facteurs de production. Il compare le coût réel et le coût prévisionnel unitaire de chaque facteur pondéré, par la quantité réelle de facteurs consommés. L'écart sur coût est calculé par rapport à la quantité réelle⁹⁹.

Les causes de cet écart doivent être recherchées dans les conditions d'approvisionnement des matières ou de rémunération des ouvriers (taux horaires).

Le plan comptable propose également de dégager un écart sur volume d'activité qui mesure l'impact sur les coûts engagés de la différence entre la production réelle et la production prévisionnelle. Nous appellerons écart sur volume l'écart qui fait référence à la production plus qu'à l'activité, afin de lever toute ambiguïté avec l'écart sur l'activité¹⁰⁰.

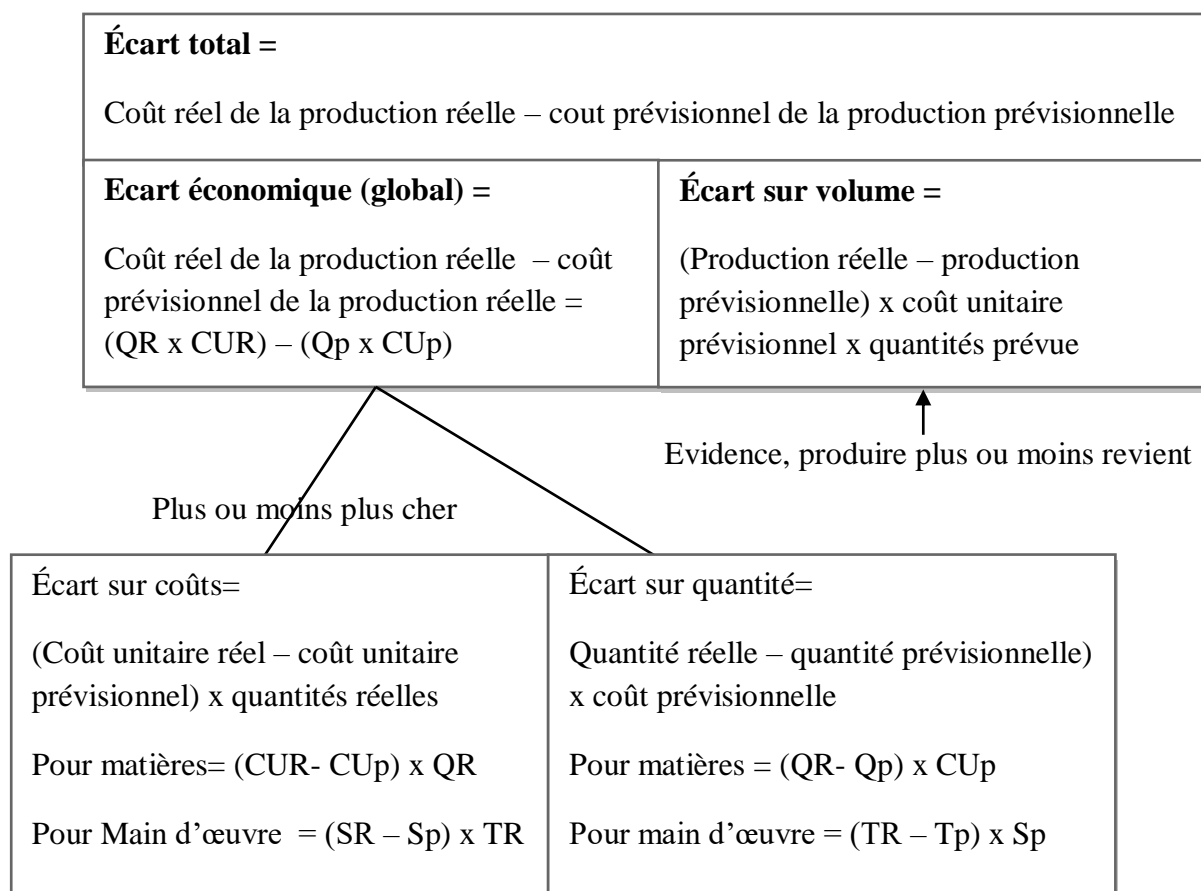
⁹⁹DORIATH Brigitte, Op.cit, P89.

¹⁰⁰Idem.

Chapitre II : Le contrôle budgétaire outil de mesure de la performance

Le schéma récapitulatif ci-après, permet de résumer l'écart sur les charges directes.

Figure 16 : Le schéma de l'écart sur charges directes



Source : DORIATH Brigitte, Le contrôle de gestion en 28 fiches, Edition DUNOD, Paris, 2008, P89.

Où :

Q : quantités consommées de matières ;

T : temps de travail

CU : coût unitaire d'un produit ;

S : taux (salaire) horaire

L'écart global est un élément constitutif de l'écart total au même titre que l'écart sur volume Il est calculé sur les charges directes (matières premières et main-d'œuvre directe) par addition de l'écart global sur matières et l'écart global sur main-d'œuvre.

Chapitre II : Le contrôle budgétaire outil de mesure de la performance

Il ne faut pas confondre l'écart sur volume avec l'écart sur quantités. Le premier reflète l'impact de la variation du volume global de production par rapport à ce qui était prévu initialement, tandis que l'écart sur quantité reflète l'impact de la variation des consommations unitaires de matières ou de main d'œuvre pour la quantité réellement produite¹⁰¹.

3.1.2.2. L'analyse des écarts sur un centre d'analyse

L'analyse des écarts sur les charges indirectes s'effectue au niveau de certains centres d'analyse (généralement les centres de production) et porte sur le total des charges indirectes de ces centres. Elle repose sur une analyse du budget flexible.

Il s'agit de faire apparaître, pour les charges indirectes, la différence entre le coût réellement constatée, et le coût préétabli pour la production réelle.

L'écart global sur charges indirectes se décompose en :

- écart sur coût ou sur budget (salaires et autres charges du centre) qui traduit la différence entre le montant des charges indirectes réellement constatées pour le centre d'analyse et le coût préétabli adapté à l'activité réelle (budget flexible).

Le budget flexible est une prévision du coût total d'un centre d'analyse qui distingue les charges selon leur comportement, à savoir les frais variables proportionnels à l'activité du centre et les frais fixes dont le montant est indépendant de l'activité. Il représente le coût préétabli d'un centre analyse en fonctions de différentes hypothèses d'activité.

Il s'exprime sous la forme d'une équation : $y = ax + b$

Avec :

y : le montant du budget flexible (coût préétabli d'un centre)

a = coût variable unitaire de l'activité normale

b = montant des charges fixes pour l'activité normale

x = niveau d'activité réelle

¹⁰¹ Laurence Le Gallo, Contrôle de gestion et gestion prévisionnelle, 2007-2008, sur le site électronique <https://d1n7iqsz6ob2ad.cloudfront.net/document/pdf/53bb8e82b9793.pdf>, [consulté le 28/05/2023].

Chapitre II : Le contrôle budgétaire outil de mesure de la performance

- écart sur rendement (main d'œuvre, matériel...) que nous pouvons le rapprocher de l'écart sur quantités des charges opérationnelles¹⁰². Il provient du fait que pour une production réalisée, la consommation d'unités d'œuvre réelle est différente des prévisions, d'où un écart sur quantités d'unités consommées (exemple : il a été utilisé moins ou plus d'unités d'œuvres heure/machine que prévu) ;
- écart sur activité ou écart sur imputation du coût fixe qui met en évidence la différence d'imputation rationnelle des charges fixes résultante d'une activité réelle autre que l'activité prévue. Il se traduira par : un coût de sous-activité dans le cas où l'activité réelle est inférieure à l'activité prévisionnelle et un coût de suractivité dans le cas contraire¹⁰³.

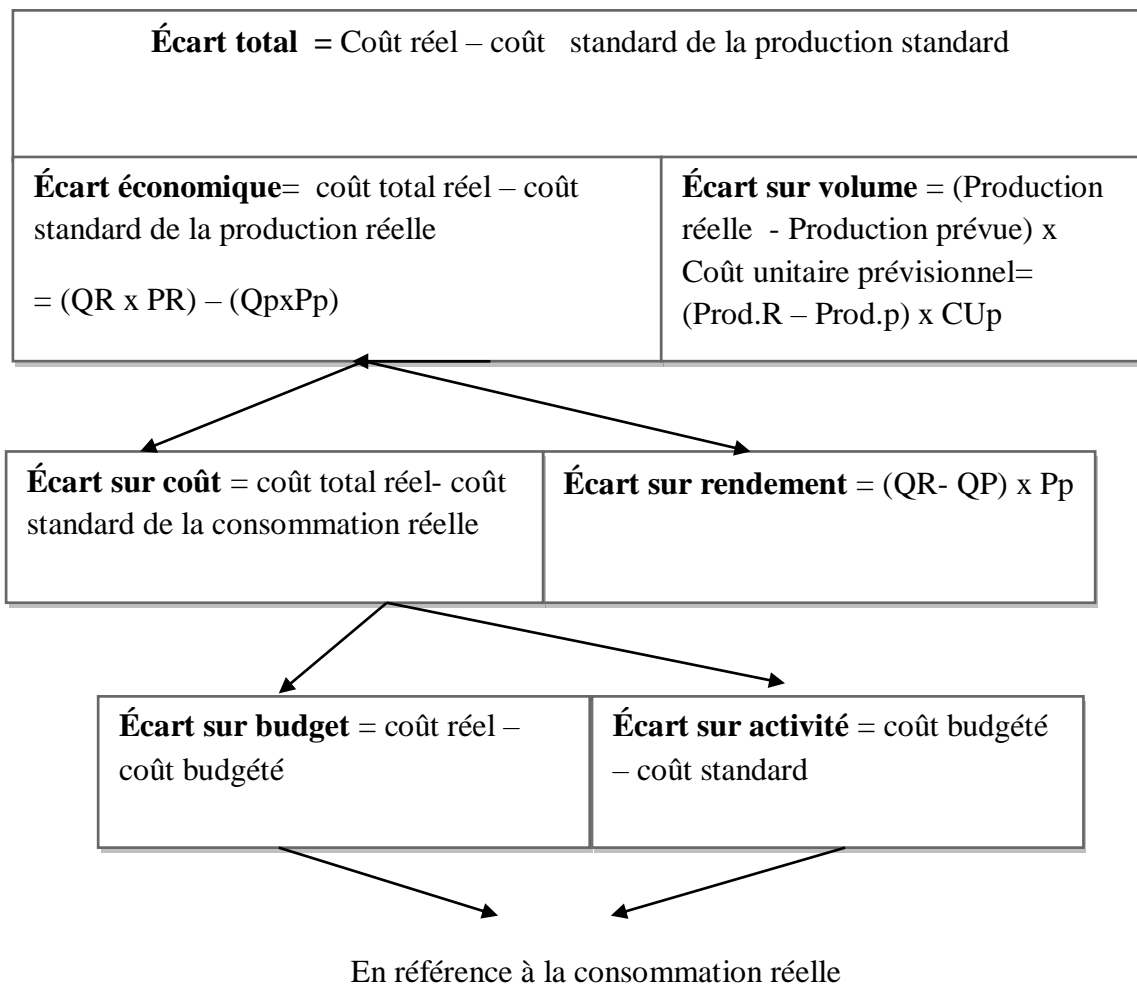
Le plan comptable 1982, préconisait une décomposition de l'écart sur les charge indirects selon le schéma ci après.

¹⁰²DORIATH Brigitte, Op.cit, P94.

¹⁰³DUCREAU Florence, BOUTRY Michel, Le calcul et l'analyse des écarts, I.A.E – Université NANCY 2, 2010, P4.

Chapitre II : Le contrôle budgétaire outil de mesure de la performance

Figure 17 : Le schéma de l'écart sur les charges indirectes



Source : DORIATH Brigitte, Contrôle de gestion en 28 fiches, Edition Dunod, Paris, 2008, P94.

Section 3 : La mise en œuvre des actions correctives

Le contrôle budgétaire consiste à comparer les prévisions aux réalisations en vue de déceler le plus rapidement possible toutes mesures correctives nécessaires. Cependant, le nombre des écarts calculés peut être très grand, que les responsables opérationnels n'ont généralement pas le temps disponible à une analyse exhaustive. Les différences trop minimes n'offrent généralement aucun enseignement pour le futur, et leur analyse serait une perte de temps. Le suivi budgétaire doit donc, être limité aux seuls écarts significatifs.

Dans cette section, nous allons présenter le concept de la gestion par exception ainsi que les actions correctives à entreprendre.

1. Le choix et la correction des écarts constatés

Une fois les prévisions réalisées et les objectifs déclinés sur chaque centre de responsabilité, l'entreprise peut entamer la phase de contrôle proprement dite. À l'intervalle régulier, les prévisions vont être comparées aux objectifs afin de déterminer des écarts qui seront autant de clignotants incitant à entreprendre des actions correctrices. Cette phase d'évaluation fait appel à un triple choix :

- le choix des écarts à mettre en évidence. Les écarts sont très nombreux, il n'est pas possible de les envisager tous car on court le risque de diluer l'information pertinente. Sont généralement retenus les écarts les plus significatifs ;
- la détermination des écarts contrôlables par le responsable ce qui n'est pas toujours aisé ;
- Quelle correction entreprendre une fois l'écart constaté ? : l'interprétation d'un écart n'est pas toujours chose facile. Si les variables d'action ne sont pas correctement déterminés, l'écart peut rester une simple constatation et les écarts positifs succèdent aux écarts négatifs sans qu'un véritable apprentissage ait lieu. Il est donc, à nouveau, nécessaire de déterminer les variables qui font sens par rapport à la stratégie, c'est à dire celles sur lesquelles on va agir¹⁰⁴.

¹⁰⁴BERLAND Nicolas, Op.cit, P63.

2. La gestion par exception

Une fois les réalisations mesurées et communiquées, une action corrective ne démarre que si un écart considéré comme essentiel et repéré.

Les écarts calculés pour l'ensemble des budgets d'une entreprise peuvent être fort nombreux. Dans chaque centre de responsabilité, il y a autant d'écarts, ou presque, qu'il y a de références de produits et de postes de charges. La comparaison périodique permet de mettre en évidence des écarts dont seuls les dérivés les plus significatives feront l'objet d'une discussion. Donc il faut communiquer à chaque responsable que l'information qui le concerne, et communiquer que l'information significative, c'est-à-dire les écarts, dont la valeur absolue, rapportée au montant budgété, excède un pourcentage minimal.

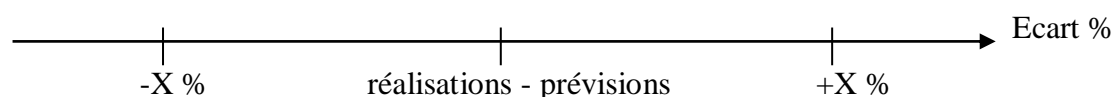
Le seuil de tolérance déterminé dépend du :

- degré de précision avec lequel sont définis les standards ;
- possibilités de contrôle dont on dispose ;
- coût du facteur dont on mesure la consommation¹⁰⁵.

La fixation en est généralement empirique, en valeur ou relative. Un écart de 1% peut être analysable, s'il porte sur une somme importante et si des possibilités d'actions existent, alors qu'un écart de 50 % sur une somme minime et dans un domaine difficilement contrôlables sera laissé de côté, car le remède coûterait plus cher que la carence.

Par ailleurs le niveau du seuil n'est pas nécessairement symétrique entre écart favorable et défavorable.

Figure 18 : Le seuil de tolérance



Source : GUEDJ Norbert, Le contrôle de gestion pour améliorer la performance de l'entreprise, Edition d'organisation, 2000, P261.

¹⁰⁵ COSSU Claude, Op.cit, P117.

3. La nature et les caractéristiques de l'action corrective

Dans ce point, nous allons présenter à la fois la nature et les caractéristiques d'une action corrective efficace.

3.1. La nature de l'action corrective

Entreprendre une action corrective n'a de sens que si le profit brut de cette action est supérieur au coût de sa mise en œuvre.

En effet, l'action corrective peut consister à réviser le niveau de standard (la prévision est devenue irréaliste). Elle peut correspondre aussi à la mise en œuvre d'actions d'amélioration visant :

- à infléchir le résultat attendu (contrôle dit anticipé où les résultats sont prédits et l'action corrective est mise en œuvre avant que l'opération soit entièrement terminée) ;
- à influencer les réalisations ultérieures (contrôle dit à posteriori où les résultats étant comparés aux standards une fois la tâche accomplie, l'action corrective ne concerne que le déroulement d'une tâche nouvelle) ;
- Il peut s'agir, enfin, de ne rien faire. L'écart est dû à un phénomène accidentel ou ponctuel qui n'a rien à voir avec le processus sous contrôle¹⁰⁶.

3.2. Les caractéristiques d'une bonne action correctives

Une action corrective efficace doit être rapide et adaptée.

3.2.1. Une action corrective rapide

La vitesse de mise en œuvre de l'action, une fois l'écart apparu, est un élément fondamental de l'efficacité de contrôle, car une action corrective trop tardive risque d'avoir un effet contraire sur le système sous contrôle. Cependant, la détection et l'interprétation de l'information prennent du temps, même avec un système d'information rapide, des délais apparaissent. Il est donc essentiel de connaître et de chercher à réduire la période de temps acceptable entre l'apparition d'un dérèglement et sa correction.

¹⁰⁶GERVAIS Michel, Op.cit, P630.

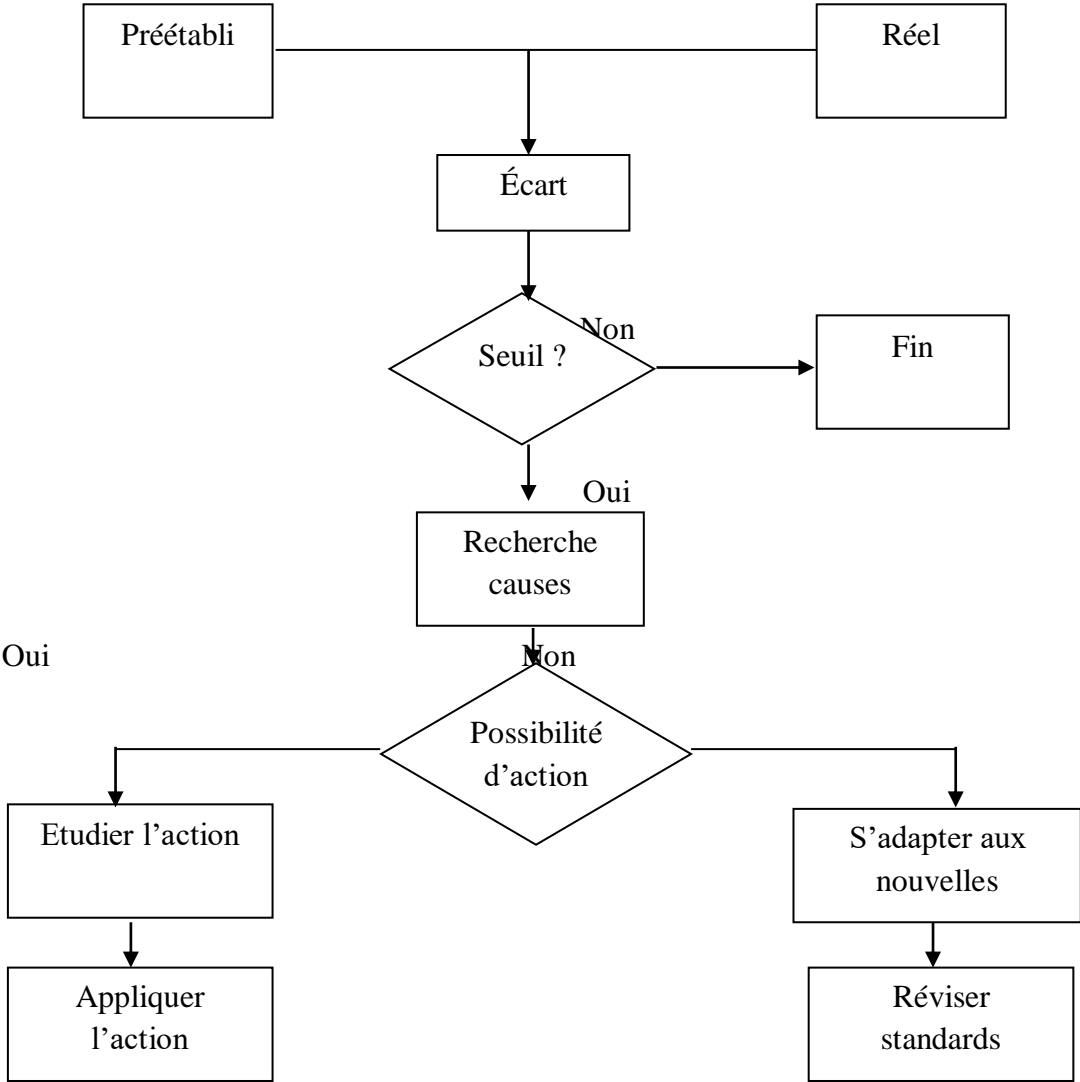
3.2.2. Une action correctives adaptée

L'action corrective doit porter sur le déterminant qui exerce l'influence la plus grande sur les résultats. Il est nécessaires aussi d'utiliser une force adéquate de correction, sous peine d'aboutir à des résultats opposés et/ou indésirables ; la correction ne doit être ni forte, ni trop faible¹⁰⁷.

Pour conclure cette section portant sur les écarts, on peut dire que le principe de fonctionnement du contrôle budgétaire est une confrontation périodique entre des données préétablies (budgets) et les réalisations pour mettre en évidence des écarts qui doivent appeler des actions correctives comme le montre le schéma ci-après.

¹⁰⁷Idem, P 631.

Figure 19 : La procédure de rétroaction



Source : COSSU Claude, Ecart et contrôle budgétaire, Librairie Vuibert, 1989, P127.

Conclusion

Le budget après adoption doit faire l'objet d'une confrontation périodique entre les prévisions et les réalisations. Cette mesure périodique des résultats doit être le point de départ d'une dynamique fondée sur l'identification des causes d'écarts et d'anomalies constatés par rapport au budget, mais aussi les causes de ces écarts et la provocation des actions d'ajustement nécessaires pour atteindre les objectifs fixés par l'entreprise et ayant pour but le progrès futur dans tous les domaines.

Enfin, pour mieux comprendre cette phase primordiale de la gestion budgétaire et sa contribution dans les performances de l'entreprise, nous allons dans le prochain chapitre effectuer une quête d'information au sein de l'ADE de Tizi-Ouzou.

Introduction

L'eau est une ressource vitale pour le développement démographique et économique de la planète. Cependant, la gestion de l'eau est très complexe et implique la participation de tous les agents concernés tels que les usagers, les collectivités locales et les structures du ministère des ressources en eaux. Elle nécessite une gestion solidaire et organisée de la ressource, c'est-à-dire une collaboration entre les instances nationales et les structures régionales de gestion. Depuis avril 2001, la gestion de l'eau a été confiée à l'ADE, un EPIC fonctionnant selon deux principes à savoir : la décentralisation de la gestion et la mise à niveau du service public de l'eau en vue d'introduire des normes de gestion universelles.

Nous avons scindé ce chapitre en trois sections, en essayant dans la première section de définir l'organisme d'accueil, en l'occurrence l'ADE de Tizi-Ouzou. Dans la deuxième section, nous nous procéderons à l'analyse des budgets et des documents liés à leur exécution et ce pour les exercices 2019, 2020 et 2021. Dans la troisième section, et sur la base des documents recueillis, nous allons établir des tableaux comparatifs entre les prévisions et les réalisations. Cette approche nous permettra d'identifier des écarts, qui seront ensuite analysés et interprétés. Nous allons également tracer des graphiques pour mettre en évidence les résultats obtenus et faciliter le suivi de l'évolution des écarts.

Section 1 : La présentation de l'organisme d'accueil ADE

L'objet de cette section est de présenter l'Algérienne des Eaux (ADE), en termes d'historique, des missions qu'elle accomplit ainsi que son organisation. Cependant, l'ADE est qualifiée d'un établissement Public à caractère Industriel et Commercial (EPIC), donc il paraît nécessaire de définir plus précisément ce concept, avant d'entamer la présentation de l'ADE.

1. Les établissements publics à caractère industriel et commercial

D'après l'article 44 et 45 de la loi N° 88-01 du 12/01/1998, lorsqu'un établissement public peut financer tout ou une partie de ses charges d'exploitation par le produit de la vente d'une production marchande, réalisée conformément à une tarification préétablie et à un cahier de clauses générales fixant les charges et sujétions qui pèsent sur l'établissement, les droits et prérogatives qui leur sont attachés ainsi que, le cas échéant, les droits et obligations

Chapitre III : La démarche budgétaire au sein de l'ADE

des usagers, il prend la dénomination d'établissement public à caractère Industriel et commercial¹⁰⁸.

L'établissement Public à caractère Industriel et Commercial est régi par les règles applicables à l'administration dans ses relations avec l'Etat. Il est réputé commerçant dans ses rapports avec les tiers et est soumis aux règles de droit commercial¹⁰⁹.

Dans sa vie sociale, l'EPIC dispose d'un patrimoine distinct et d'un bilan propre, conformément aux dispositions légales et réglementaires applicables en la matière¹¹⁰.

1.1. Le service public

Selon Léon Duguit, le service public est « toute activité dont l'accomplissement doit être assuré, réglé et contrôlé par le gouvernement, parce que l'accomplissement de cette activité est indispensable à la réalisation et au développement de l'interdépendance sociale, et qu'elle est de telle nature qu'elle ne peut être réalisée complètement que par l'intervention de la force gouvernante¹¹¹.

La doctrine juridique définit classiquement le service public comme étant la réunion de trois critères :

- la présence d'une activité considérée d'intérêt général ;
- un lien plus ou moins étroit avec une personne publique ;
- et la soumission de cette activité à un régime exorbitant du droit privé.

Ces trois critères sont souvent présentés comme une œuvre duale, mêlant les conceptions prétoriennes et doctrinales¹¹².

1.2. Le caractère commercial et industriel de l'EPIC

Le caractère industriel et commercial de l'établissement public ainsi que les règles de son organisation et de son fonctionnement sont précisés par l'acte de création et les statuts pris en la forme réglementaire¹¹³.

¹⁰⁸Loi N°88-01 du 12/01/1988, portant loi d'orientation sur les entreprises publiques économiques, JORADP N°02, du 13/01/1988, P22.

¹⁰⁹Idem.

¹¹⁰Idem.

¹¹¹DUGUIT. L, Traité de droit constitutionnel, Tom 2, 1928, PP 48-64

¹¹²GUINARD Dorian, Réflexions actuelles sur la notion de service public, Revue Regards croisés sur l'économie, N°02, 2007, PP 36 -43.

¹¹³Loi N°88-01 du 12/01/1988, portant loi d'orientation sur les entreprises publiques économiques, JORADP N° 02, du 13/01/1988, P22.

Chapitre III : La démarche budgétaire au sein de l'ADE

Le caractère industriel et commercial sera retenu seulement si l'objet est assimilable à celui d'une entreprise privée, si le financement est principalement tiré de l'activité en cause et si ses modalités d'organisation et de fonctionnement se distinguent de celles de l'administration¹¹⁴.

1.3. Le régime juridique d'un EPIC

Le régime juridique d'un EPIC se caractérise par plusieurs éléments distinctifs.

1.3.1. La création

Tout projet de création d'une agence est subordonné à la réalisation d'une étude d'opportunité et d'impact. Un EPIC est destiné à répondre à un besoin qui ne pourrait pas être apporté convenablement par une entreprise industrielle ou commerciale classique soumise à la concurrence, et ce, dans le respect de l'intérêt général. Ce type d'entité peut être créé par loi, ordonnance ou décret.

1.3.2. L'autonomie

Un établissement public est une personne morale de droit public disposant d'une autonomie administrative et financière afin de remplir une mission d'intérêt général, précisément définie.

1.3.3. Le rattachement à un niveau de l'administration

L'établissement public est doté de moyens humains et financiers propres. L'autonomie de l'établissement trouve sa limite dans le lien qui le rattache à l'État (établissement public national), ou à une collectivité territoriale (région, département, ou commune), qui exerce sur lui un pouvoir d'orientation et de contrôle¹¹⁵.

1.3.4. Le principe de spécialité

La notion de catégorie d'établissements publics s'entend des établissements dont l'activité s'exerce territorialement sous la même tutelle administrative et qui ont une spécialité analogue.

¹¹⁴Conseil d'Etat, Établissements publics industriels et commerciaux, fiche 14, sur le site électronique www.conseil-etat.fr, Décembre 2018, [consulté le 12/05/2023].

¹¹⁵ BROUSSOLLE Yves, Fiche d'introduction au droit public, Edition Ellipses, France, 2019, P284, sur le site électronique <https://www.cairn.info>, [consulté le 15/05/2023].

Chapitre III : La démarche budgétaire au sein de l'ADE

Le principe de spécialité signifie que la personne morale n'a pas de compétence générale au-delà de la mission qui lui a été confiée. Il ne lui appartient pas d'entreprendre des activités extérieures à cette mission ou de s'immiscer dans de telles activités. Toutefois, le principe de spécialité ne s'oppose pas par lui-même à ce qu'un établissement public, surtout s'il a un caractère industriel et commercial, se livre à d'autres activités économiques à la double condition :

- d'une part que ces activités annexes soient techniquement et commercialement le complément normal de sa mission statutaire principale ou du moins connexes à ces activités ;
- d'autre part que ces activités soient à la fois d'intérêt général et directement utiles à l'établissement public¹¹⁶.

1.3.5. Le droit privé

Le fonctionnement d'un EPIC est basé sur le droit privé ce qui implique que le personnel des EPIC est soumis aux règles du droit du travail tout comme le personnel de structures privées¹¹⁷.

2. La présentation de l'ADE

L'Algérienne des eaux a été créée par le décret exécutif N°01-101 du 27 Moharrem 1422 correspondant au 21 Avril 2001 dans le cadre d'une réforme institutionnelle engagé par le gouvernement.

Il est créé sous la dénomination Algérienne Des Eaux par abréviation ADE, un établissement public national à caractère industriel et commercial (EPIC) et il est placé sous la tutelle du ministre chargé des ressources en eau.

L'établissement est doté de la personnalité morale et jouit de l'autonomie financière. Le siège de l'établissement est fixé Alger, et il peut être transféré en tout autre lieu au territoire national par décret pris sur proposition du ministre tutelle.

¹¹⁶Conseil d'Etat, Les établissements industriels et commerciaux, la fiche 14, 2018, P4, sur le site électronique : www.conseil-etat.fr, [consulté le 15/05/2023].

¹¹⁷En ligne sur <https://www.urssaf.fr>, [Consulté le 16/05/2023].

Chapitre III : La démarche budgétaire au sein de l'ADE

L'établissement dispose d'un patrimoine propre constitués de biens transférés acquis ou réalisés sur fonds propres ainsi que des dotations et subventions qui lui sont accordés par l'Etat. La valeur de ces actifs figure à son bilan.

Dès sa création, l'établissement bénéficie d'une dotation budgétaire au titre du fonds de base dont le montant sera fixé par arrêté conjoint du ministre chargé des finances et du ministre chargé des ressources en eau.

2.1. L'évolution historique de l'ADE

Depuis l'indépendance, le secteur de l'eau a connu plusieurs étapes.

2.1.1. La première période de 1962 à 1970

La période qui s'étale entre 1962 et 1970 est marquée par le renforcement progressif des structures centrales et déconcentrées en charge de l'eau et mise en œuvre de nouveaux projets dans le cadre du plan triennal 1967-1969.

Cette période est caractérisée par une gestion assurée par divers opérateurs, hérités de la période coloniale, à savoir les services communaux des eaux, des régies communales, ou bien par des entreprises privées étrangères ou encore par des sociétés à caractère intercommunal dans le Sud comme le RESSA dans la région de GHARDAIA à cause de l'absence quasi-totale d'intervention de l'Etat.

Au cours de cette période, on assiste à une dégradation constante de la situation du secteur de l'eau potable. Il y a une disparition quasi générale de toute gestion technique des installations.

Face à une situation alarmante, les pouvoirs publics décidèrent en 1970, la création d'un organisme à caractère industriel et commercial (SONADE), équivalent de la SONELGAZ pour l'énergie, qui avait le monopole de la production et de la distribution de l'eau dans le pays.

2.1.2. La deuxième période 1971-1989

La deuxième période est marquée par plusieurs événements.

La promulgation d'une ordonnance en 1974, pour limiter les attributions de la SONADE à la gestion des infrastructures de production.

Chapitre III : La démarche budgétaire au sein de l'ADE

En 1975 les missions de la SONADE dans la Wilaya d'Alger sont placées sous l'autorité du Wali, et l'entreprise est alors amputée de sa direction générale d'Alger.

En 1977, création de la SEDAL en remplacement de la direction régionale d'Alger de la SONADE.

En 1983 dix sept entreprises nationales qui réintroduira d'une manière ambiguë la compétence des collectivités locales ont été créés afin de prendre en charge la gestion et l'exploitation des installations d'alimentation en eau potable et d'assainissement sur l'essentiel du territoire national.

En 1987, un partage des compétences est décidé, en matière de gestion de l'alimentation en eau potable entre l'Etat et les collectivités locales qui se traduisent par la dissolution de 4 entreprises régionales, dont les prérogatives sont réparties entre 26 entreprises de wilaya créées à cet effet et le maintien de 9 entreprises régionales.

2.1.3. La troisième période 1990-2001

La période qui s'étale entre 1990-2001 est considérée comme une étape de transaction dans la gestion du service public de l'eau.

En 1992, la nature juridique de toutes les entreprises régionales de l'eau a été transformée en EPIC et les modalités d'organisation et de fonctionnement ont été déterminées.

En 1993, une nouvelle politique de l'eau est initiée sur la base de trois principes fondamentaux : l'eau est un bien économique, l'eau est une denrée rare et vulnérable, l'eau est l'affaire de tous.

1996 marqué par la promulgation de l'ordonnance n° 93-13 qui porte sur la révision des dispositions du code des eaux de 1983, et la création d'un conseil national de l'eau selon le décret exécutif n° 96-472.

L'introduction de la possibilité de concession des services public d'alimentation en eau potable et d'assainissement à des opérateurs privés, a cet effet, les systèmes de production et de distribution à partir des ressources en eau mobilisables localement ont été placés sous la compétences des communes conformément aux dispositions de la loi 90-08 du

Chapitre III : La démarche budgétaire au sein de l'ADE

07 avril 1990 relative à la commune , qui donne à la commune des compétences en matières de création des services publics d'eau et d'assainissement.

Les systèmes régionaux de production d'eau à travers les barrages et transferts sont confiés aux établissements publics de l'eau.

Depuis avril 2001, la gestion de l'eau a été confiée à l'ADE créée par décret exécutif. Les pouvoirs publics ont procédé à une restructuration centralisatrice du secteur, géré par 5 directions centrales du ministère des ressources en eau et dispose de 5 agences régionales correspondant aux 5 bassins hydrographiques et chaque agence est divisée en plusieurs zones et chaque zone contient plusieurs unités.

2.2. Les missions de l'ADE

D'après l'article 5 du décret exécutif N°01-101 du 21 avril 2001, l'établissement est régi par des règles administratives dans ses relations avec l'Etat, et est réputé commerçant dans ses relations avec les tiers.

Dans le cadre de la politique nationale de développement, l'établissement est chargé d'assurer, sur tout le territoire national, la mise en œuvre de la politique nationale de l'eau potable à travers la prise en charge des activités de gestion des opérations de production, de transport de traitement, de stockage, d'adduction, de distribution et d'approvisionnement en eau potable et industrielle ainsi que le renouvellement et le développement des infrastructures s'y rapportant.

En effet, les principales taches de l'ADE peuvent être résumées comme suit :

- assurer la continuité du service public de l'eau pour garantir la disponibilité de l'eau potable aux citoyens en quantité suffisante et de bonne qualité ;
- assurer la gestion et maintenance des systèmes et installations permettant la production, le transfert le stockage, et la distribution de l'eau potable ;
- assurer la maîtrise des ouvrages délégués ;
- initier toute action visant l'économie de l'eau, notamment par l'amélioration de l'efficienne des réseaux de transfert et de distribution ;
- assurer la protection et la sauvegarde des ressources et l'environnement hydrique ;
- préserver la santé publique par la multiplication du contrôle rigoureux de la qualité de l'eau produite et distribué à tous les niveaux et la lutte contre la prolifération des MTH

Chapitre III : La démarche budgétaire au sein de l'ADE

à travers des campagnes de désinfection périodiques des installations et ouvrages hydrauliques ;

- contrôler la qualité de l'eau, une priorité absolue¹¹⁸.

2.3. Le dispositif de contrôle au niveau de l'ADE

Le traitement et le contrôle de la qualité de l'eau à consommation humaine est régi par six décrets exécutifs fixant la périodicité, les méthodes et les produits chimiques utilisés pour le traitement de l'eau ; les conditions de prélèvement et les analyses d'échantillons des eaux souterraines et superficielles ; les objectifs de qualité des eaux et les conditions d'approvisionnement en eau destinée à la consommation humaine par citernes mobiles.

Par ailleurs, la liste des produits chimiques utilisables pour le traitement et la correction des eaux de consommation humaine est fixée par un arrêté ministériel¹¹⁹.

2.4. Les acteurs de l'eau

Les principaux acteurs impliqués dans le secteur de l'eau en Algérie sont :

- Les filiales SPA ;
- APC ;
- SPA ALGEAUX.

2.4.1. Les filiales

Entre 2005 et 2007, quatre grandes villes du pays ont été concernées par des opérations de gestion déléguée des services publics de l'eau et de l'assainissement. Il s'agit de la capitale Alger, d'Oran, de Constantine et de groupement urbain Annaba/Taref.

Des sociétés par actions SPA ont été créées dans ces villes. L'actionnariat est exclusivement constitué de fonds publics et réparti, à parts égales, entre deux établissements publics l'Algériennes Des Eaux et l'Office National de l'Assainissement. L'Etat demeure

¹¹⁸Algérienne Des Eaux, Les missions de l'ADE, sur le site électronique <https://www.ade.dz>, [Consulté le 02/05/2023].

¹¹⁹ Algérienne Des Eaux, Le dispositif de contrôle au niveau de l'ADE, sur le site électronique <https://www.ade.dz>, [Consulté le 02/05/2023].

Chapitre III : La démarche budgétaire au sein de l'ADE

ainsi propriétaire des réseaux, des infrastructures et des équipements. Il est également, seul décideur en matière de tarification¹²⁰.

En effet, l'Algérienne Des Eaux gère en actionnariat majoritaire avec ses trois (03) filiales (SPA), 123 communes. Ces filiales sont :

- la société des Eaux et de l'Assainissement de Constantine ;
- la société des Eaux et de l'Assainissement d'Oran;
- la société des Eaux et de l'Assainissement d'Alger dans les deux Wilayas (Alger et Tipasa).

2.4.2. Les assemblées populaires communales APC

Parmi les principaux acteurs dans le secteur de l'eau, on trouve les Assemblées populaires Communales (APC) qui assurent la gestion des 408 communes restantes.

2.4.3. SPA ALGEAUX

SPA ALGEAUX, filiale ADE, spécialisée dans les études et les travaux dans le domaine de l'hydraulique, pour renforcer les capacités techniques d'interventions de l'ADE¹²¹.

2.5. La tarification des services publics de l'eau en Algérie

La tarification de l'eau potable actuelle en Algérie est fixée par l'Etat à 6.30 DA/M3, d'après le décret n° 05-13 du 9 janvier 2005 qui indique des règles établies pour les services concernés¹²².

D'après l'article 2 du décret exécutif N° 05-13 du 9 janvier 2005, la tarification des services publics d'alimentation en eau potable et d'assainissement couvre toute ou une partie des charges financières liées à l'exploitation, à la maintenance, au renouvellement et au développement des infrastructures et installations hydrauliques correspondantes.

¹²⁰Ministre des Ressources en Eau, Services de l'eau en Algérie : Faire du droit à l'eau une réalité pour tous, Genève, Janvier 2011, sur le site électronique <https://www2.ohchr.org>, [Consulté le 15/06/2023].

¹²¹Algérienne Des Eaux, Les missions de l'ADE, sur le site électronique <https://www.ade.dz>, [Consulté le 02/05/2023].

¹²²FERRAH Rachid, FARHI Karima, La tarification actuelle de l'eau potable appliquée en Algérie et son efficacité, Algérie, 2017, P3, sur le site électronique <https://www.asjp.cerist.dz/en/downArticle>, [Consulté le 22/05/2023].

2.5.1. Le type de tarification appliquée en Algérie

Il existe plusieurs catégories de tarification mais celle optée par le service public d'alimentation en eau potable est fondée sur le principe de progressivité des tarifs et solidarité selon les catégories d'usagers et les tranches de consommation c'est à dire plus la consommation est importante, plus le prix du mètre cube augmente et pour chaque tranche de consommation un prix unitaire du mètre cube supérieur à celui de la tranche précédente est appliqué aux mètres cubes consommés dans la tranche, et ce afin, d'une part, d'assurer aux usagers domestiques la fourniture, à un tarif social, de volumes suffisants pour la satisfaction des besoins vitaux et, d'autre part, de réguler la demande correspondant aux consommations élevées. L'application de ce principe se traduit par l'établissement, pour chaque zone tarifaire, de barèmes progressifs par catégories de consommateurs¹²³.

2.5.2. Le barème de tarification des différentes catégories de consommateurs

D'après l'article 8 du décret exécutif N° 05-13 du 9 janvier 2005, les tarifs de l'eau potable font l'objet de barèmes spécifiques à chaque zone tarifaire territoriale. Ils sont calculés sur la base du coût du service public d'alimentation en eau potable et de sa répartition entre les différentes catégories d'usagers et tranches de consommation d'eau.

D'après l'article 11 du décret exécutif n° 05-13 du 9 janvier 2005, pour chaque zone tarifaire territoriale, le barème de tarifs applicables aux différentes catégories d'usagers et tranches de consommation trimestrielle, est déterminé en multipliant le tarif de base par les coefficients tarifaires figurant au tableau ci-après.

¹²³FERRAH Rachid, FARHI Karima, Op.cit, P3.

Chapitre III : La démarche budgétaire au sein de l'ADE

Tableau 1 : Le barème de tarification de l'eau potable

Catégories d'usagers	Tranches	Coefficients multiplicateurs	Tarif applicable
Catégorie I : les ménages			
1ère tranche (tranche sociale)	Jusqu'à 25 m ³ / trim.	1.0	1.0 unités
2ème tranche	De 26 à 55 m ³ /trim.	3.25	3.25 unités
3ème tranche	De 56 à 82 m ³ /trim.	5.5	5.5 unités
4ème tranche	Supérieur à 82 m ³ /trim.	6.5	6.5 unités
Catégorie II : les administrations, les artisans et les services du secteur tertiaire	Uniforme (unique)	5.5	5.5 unités
Catégorie III : les unités industrielle et touristique	Uniforme	6.5	6.5 unités

Source : Le décret exécutif N°05-13 du 9 janvier 2005, Portant sur la tarification, JORADP du 12/01/2005.

2.6. L'organisation de l'Algérienne des eaux à l'échelle nationale

L'ADE se subdivise en cinq(05) agences régionales de gestion de l'eau potable, couvrant l'ensemble du territoire national selon la configuration des bassins hydrographiques. On trouve :

- l'agence régionale d'Alger ;
- l'agence régionale d'Ouargla ;
- l'agence d'Oran ;
- l'agence de Chleff ;
- l'agence de Constantine.

Chaque agence régionale dispose d'une autonomie de gestion dans le cadre de son budget annuel et des procédures générales de la gestion de l'établissement.

L'ADE englobe quinze (15) Zones réparties en quarante quatre (44) unités de Wilaya, qui sont en charge de la gestion et direction de l'AEP, de 1010 communes, sur les 1541 communes de pays¹²⁴.

D'après l'article 19 du décret exécutif N°01-101 du 21 avril 2001, le fonctionnement de l'ADE au niveau de la wilaya et de la commune devra faire l'objet d'une concertation avec les collectivités locales.

¹²⁴Algérienne Des Eaux, Accueil, sur le site électronique <https://www.ade.dz>, [Consulté le 02/05/2023].

Chapitre III : La démarche budgétaire au sein de l'ADE

On distingue deux types d'unités au niveau de chaque zone d'ADE :

- unités de production qui s'occupent de la production de l'eau afin de le transférer aux unités de distribution ;
- unités de distribution qui assurent la distribution de l'eau.

3. L'organisation de l'ADE de Tizi-Ouzou

L'ADE de la zone de Tizi-Ouzou regroupe 3 unités opérationnelles :

- l'ADE, unité de Tizi-Ouzou qui gère 64 communes parmi les 67 de la Wilaya de Tizi-Ouzou ;
- l'ADE, unité de Boumerdes chargés de la distribution de l'eau potable ;
- l'ADE, unité de Bouira chargée de la production.

La bonne organisation d'une entreprise est souvent source d'une amélioration de la performance générale et donc financière. En effet, la gestion de l'ADE demande une organisation administrative hiérarchique. Pour cela, le cadre fonctionnel de l'ensemble des activités de l'ADE est structuré en différents départements et en une direction générale au niveau de l'unité.

3.1. Le directeur de l'unité

Le directeur général met en œuvre les orientations et les délibérations du conseil. Dans ce cadre, il dispose des pouvoirs les plus étendus pour assurer la direction et la gestion administrative, technique et financière de l'établissement.

Le DG dispose au sein de son cabinet d'un assistant chargé des affaires juridiques, en cas de problèmes avec les abonnés ou les fournisseurs ; d'un assistant chargé de la sécurité de patrimoine de l'établissement et d'une cellule informatique de communication chargée de la maintenance et de la programmation.

L'unité se décompose de plusieurs départements.

3.2. Le département administration et moyens généraux

Le département administration et moyens assiste le DG en matière de moyens logistiques et assure leur mise en œuvre, comme elle assure la gestion des moyens et de l'administration de l'ADE.

Chapitre III : La démarche budgétaire au sein de l'ADE

Ce département comprend trois services :

- services d'approvisionnement responsables des achats effectués par ADE ;
- service chargé de la gestion des stocks ;
- service moyens généraux et parc roulant chargé de l'entretien des véhicules de l'établissement (l'affectation, la vidange et réparation des véhicules).

3.3. Le département commercial

Le département commercial assure le contrôle de l'application des systèmes de gestion et de procédures commerciales par les structures opérationnelles. Il contrôle les approvisionnements en eau et veille sur la bonne commercialisation de cette dernière.

Ce département comprend :

- un service clientèle qui gère la relation directe avec les clients ;
- un service de facturation chargé de l'établissement des factures aux consommateurs ;
- un service de recouvrement chargé de recouvrement et paiement des factures.

3.4. Le département d'exploitation et de maintenance

Le département d'exploitation et de maintenance assure le contrôle et la coordination des opérations relatives à l'exploitation ainsi que les activités de maintenance des structures opérationnelles. Il regroupe trois services :

- un service de production et de distribution chargé de la production, le traitement et la distribution de l'eau potable et industrielle ;
- un service développement qui s'occupe de suivi des réseaux de distribution et de développement des infrastructures de distribution ;
- un service de maintenance chargé de l'entretien des infrastructures de production et l'amélioration du rendement des stations et suivi des opérations de maintenance à travers tous les centres.

3.5. Laboratoire d'unité

Laboratoire est responsable d'analyse physico-chimique et bactériologique, pour contrôler les paramètres garantissant la bonne qualité de l'eau distribuée.

3.6. Le Département des ressources humaines

Le DRH assure le contrôle des systèmes et procédures de gestion des ressources humaines et veille leur application. Il est structuré en trois services principaux :

- un service de gestion de personnel qui s'occupe de recrutement ;
- un service paie et social qui s'occupe de la rémunération des employées et des avantages sociaux ;
- un service et formation qui permet d'assurer la formation théorique et pratiques aux personnels de manière à répondre aux besoins de formation dans les métiers de l'eau.

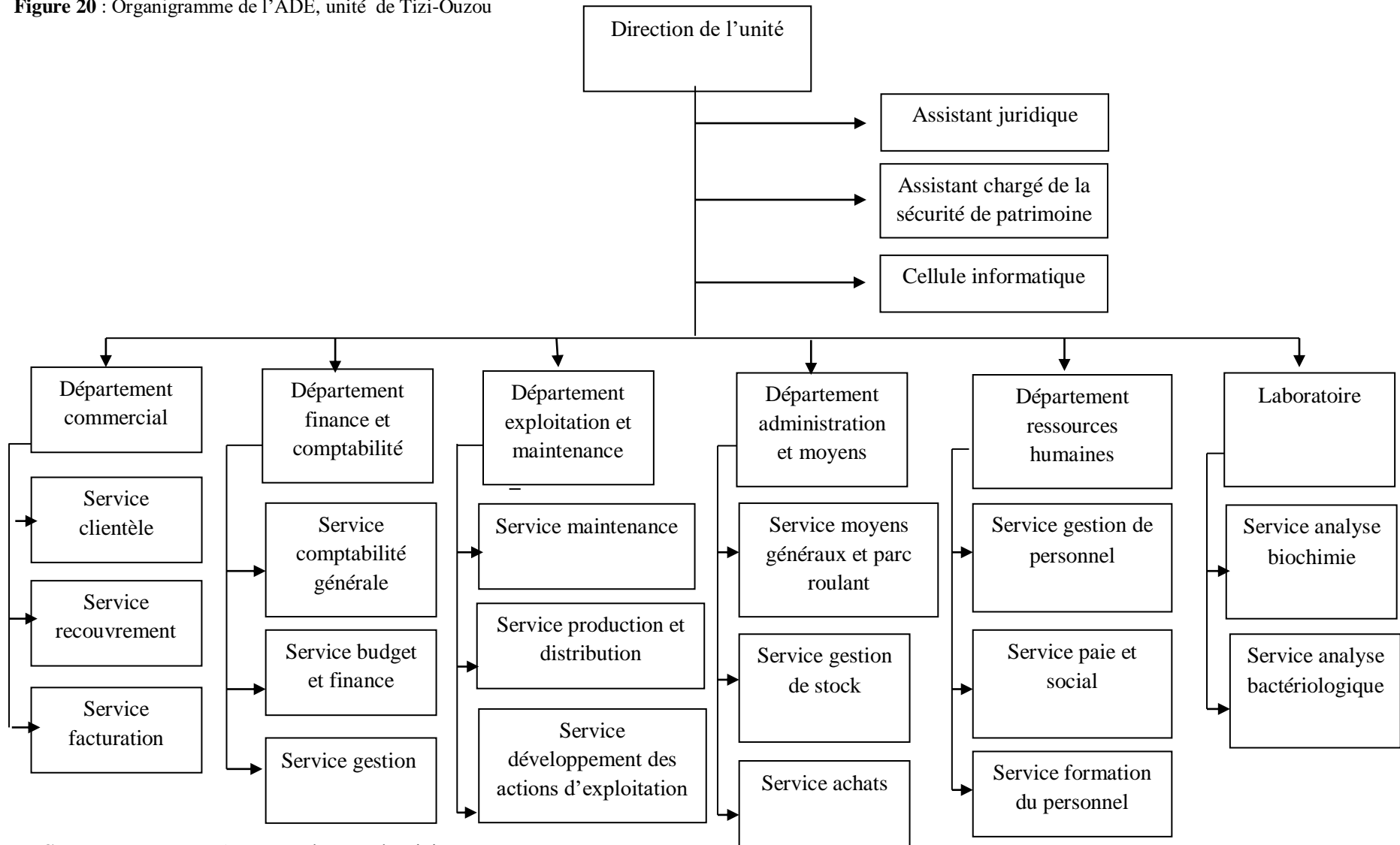
3.7. Le département finance et comptabilité

Le département finance et comptabilité assiste le DG dans la définition de la politique de l'établissement en matière de finance et comptabilité. LeDFC comprend :

- un service comptabilité générale chargé de l'élaboration de l'ensemble des documents comptables obligatoires tels que le compte de résultat, le journal, les annexes ainsi que le bilan consolidé de l'ADE ;
- un service budgets et finances chargé de suivre toutes les opérations de trésorerie ainsi que l'élaboration et le suivi de l'exécution du budget et le financement des activités ;
- un service de gestion qui est chargé de suivre les relations avec les autres structures de l'entreprise et les autres agents économiques en relation avec l'entreprise ; ainsi que de contrôler les mouvements enregistrés sur l'outil informatique.

Chapitre III : La démarche budgétaire au sein de l’ADE

Figure 20 : Organigramme de l’ADE, unité de Tizi-Ouzou



Source : Document interne à l’ADE de Tizi-Ouzou

Section 2 : L'élaboration et l'exécution des budgets au sein de l'ADE

La gestion budgétaire joue un rôle primordial au sein de l'ADE, qui adopte un système budgétaire annuel décomposé en budgets trimestriels, suivi d'un contrôle effectué à la fin de chaque trimestre.

Après avoir parcouru l'ensemble de points jugés importants concernant la théorie budgétaire et après avoir présenté l'ADE, il convient de passer au cas pratique qui constitue l'objet de notre travail. Sur ce, nous allons présenter dans cette section, les méthodes, la procédure et les orientations générales pour l'élaboration des différents budgets au sein de l'ADE, passant ensuite à leur exécution.

1. L'élaboration des budgets au sein de l'ADE

Il s'agit de définir concrètement et budgétairement pour l'année à venir les politiques de commercialisation, d'investissement, de production, des ressources humaines et de gestion financière, qui servent ensuite pour la rédaction des documents de synthèses.

1.1. La méthode d'élaboration des budgets

Dans le but d'élaborer le budget, l'ADE fait recours à la méthode ascendante où les opérationnels déterminent leur budget par un processus plus ou moins long de négociation-arbitrage. Dans ce cadre, les chefs départements préparent les budgets sur la base d'extrapolation des tendances de l'exercice en cours sur l'exercice à venir, une méthode reposante sur l'hypothèse implicite que l'avenir n'est que la reproduction du passé et le point de départ est une série de valeurs et de données passées et qui, selon certaines règles développent une prédiction de valeurs futures.

Dans notre cas, le budget de 2021 par exemple, devrait prendre comme référence les prévisions de clôture 2020, les réalisations de 2018 et 2019, avec projection de rattrapage des objectifs non atteints pour cause de COVID.

Chapitre III : La démarche budgétaire au sein de l'ADE

1.2. La procédure d'élaboration des budgets au sein de l'ADE de Tizi-Ouzou

En général, et de tradition le travail budgétaire au sein de l'ADE démarre au plus tard possible fin de troisième trimestre de l'exercice en cours, pour être complètement terminé fin décembre, avant le démarrage de l'année civile budgétaire qui s'étale du 1^{er} janvier au 31 décembre.

Néanmoins, il faut d'abord clôturer le budget en cours en établissant les prévisions de clôture sur la base des réalisations des trois trimestres de l'exercice en cours et après avoir procéder à une analyse verticale et horizontale de l'ensemble des paramètres élaborés et de s'assurer de leur cohérence.

A titre d'information, la procédure d'élaboration du budget au sein de l'ADE peut se décrire comme suit :

- au début de la procédure, la direction générale nationale adresse une note d'orientation générale pour l'élaboration et le cadrage du plan d'action et du budget aux différentes unités de l'ADE.
- l'ADE, unité de Tizi-Ouzou passe à la phase de pré-budgets au cours de laquelle chaque département émet des propositions et des projets de budget compte tenu des instructions communiquées par la direction et des contraintes propres à leur centre de responsabilité ;
- les pré budgets sont ensuite remis à la direction des finances où les différents projets de budgets sont consolidés et un projet d'états financiers est établi, cette synthèse fait ressortir des incohérences et des incompatibilités entre les niveaux d'activité prévus dans les différents départements ;
- les pré-budgets sont transmis à la direction générale nationale qui donne des orientations et des recommandations permettant de corriger progressivement les pré-budgets afin d'assurer la cohérence des objectifs de performance de l'entreprise, et il s'ensuit une navette budgétaire jusqu'à ce que la direction juge convenable l'ensemble des budgets, ils deviennent alors définitifs ;
- enfin, les budgets sont consolidés de façon comptable pour constituer le budget de l'entreprise.

Chapitre III : La démarche budgétaire au sein de l'ADE

1.3. Les orientations générales de l'ADE

Pour l'ADE, toutes projections des actions à mettre en œuvre doivent converger vers une amélioration et une évolution du service public de l'eau. Sur le plan de la gestion par contre, elle se doit de rétablir les équilibres fondamentaux par l'amélioration des ratios de gestion, conformément au principe de l'amélioration continue. Ainsi, les principales actions que l'ADE se doit de réaliser peuvent être énumérées dans les points suivants :

- l'amélioration de la production par l'entretien général des installations et ouvrages hydrauliques et leur exploitation ;
- un suivi rigoureux avec un contrôle du traitement (qualité de l'eau) ;
- un meilleur rendement technique par la maintenance des adductions ;
- faire économie d'énergie électrique ;
- un meilleur rendement commercial à partir de la maîtrise des fuites sur réseau de distribution et la résorption du forfait ;
- la réduction des consommations intermédiaires¹²⁵ (sauf besoins incompressibles) ;
- l'amélioration du comptage par l'installation des compteurs restants et l'atteinte des objectifs de résorption totale du forfait ;
- une compensation du déficit du CA EAU par les activités travaux ;
- la réduction du niveau des créances par la réhabilitation des équipes de recouvrement (relances et coupures) ;
- la rentabilité d'effectif par un redéploiement vers les activités productives.

2. La confection des budgets au sein de l'ADE

Au sein de l'ADE, l'élaboration des budgets devrait refléter la poursuite de l'opération d'amélioration du service public.

Dans un premier temps, nous allons présenter les différents budgets élaborés par l'ADE, unité de Tizi-Ouzou pour 2019, 2020 et 2021, afin de les comparer aux réalisations et dégager des écarts dont les plus significatifs feront l'objet d'une analyse.

¹²⁵Consommations intermédiaires font référence aux biens et services utilisés dans le processus de production de l'établissement, mais qui ne font pas partie intégrante du produit final. Pour l'ADE, il s'agit de : produits de traitement, les pièces hydriques et mécaniques, fournitures du bureau et fournitures informatique.

2.1. Les budgets opérationnels

Les budgets opérationnels présentant les produits qu'une entreprise prévoit réaliser et les charges qu'elle prévoit engager dans une période donnée relativement à ses activités courantes (cycle d'exploitation).

Les budgets opérationnels comprennent :

- le budget commercial (budget de vente) ;
- le budget de production ;
- le budget des approvisionnements.

2.1.1. Le budget des charges opérationnelles

Les charges de l'ADE sont constituées principalement par :

- les matières et fournitures d'exploitation (l'énergie ; produits chimiques, vannes, compteurs) et de fonctionnements (fournitures de bureau et informatique, carburant lubrifiant...etc.) ;
- frais de personnel (salaires, frais de formation technique, informatique et de gestion, les charges sociales, les cotisations sociales ... etc.) ;
- les charges liées à l'impôt (TAP et taxe hydrique) ;
- autres charges opérationnelles, les dotations aux amortissements, les charges liées à l'assurance (assurance véhicules, assurance engins, assurance d'exploitation, assurance de patrimoine...).

Chapitre III : La démarche budgétaire au sein de l'ADE

Les prévisions des charges opérationnelles des exercices 2019, 2020 et 2021, sont présentées dans le tableau ci-après.

Tableau 2 : Les prévisions des charges d'exploitation de 2019 à 2021 (en 10³ DA)

Unité de distribution de Tizi-Ouzou	Prévisions 2019	Prévisions 2020	Prévisions 2021
Achats consommés	764 573	878 609	833 518
Services extérieurs et autres consommations	107 526	142 156	90 296
Charges de personnel	1 156 608	1 321 007	1 646 155
Impôts et taxes et versements assimilés	35 391	39500	42 507
Autres charges opérationnelles	4000	750	3500
Dotations aux amortissements et aux provisions	48000	55016	48500
Total	2 116 098	2 437 038	2 664 476

Source: Réalisé par nous-mêmes à partir du budget prévisionnel de l'ADE de Tizi-Ouzou.

Les charges opérationnelles et prévues par l'ADE ont tendance à connaître une évolution pendant les exercices étudiées. Elles ont connu une augmentation de 2 116 098 MDA à 2 437 476MDA entre 2019 et 2020, soit une hausse considérable de 15,17%. Pour la période 2020-2021, une augmentation de 9,33% a été enregistrée par l'ADE en matière de ces charges.

2.1.2. Le budget des produits opérationnel

L'élaboration du budget des ventes (budget des produits) est une des phases les plus importantes du processus budgétaire dont, chaque responsable au sein de département commercial établira des prévisions de ventes en quantités (programme de ventes). Ces prévisions quantitatives seront ensuite traduites et valorisées sur la base des tarifs (budget de vente proprement dit), afin d'obtenir une prévision de chiffre d'affaire par catégorie en HT et en TTC.

Nous allons dresser le tableau des prévisions des ventes des différents produits pour les exercices 2019, 2020 et 2021 ci-après.

Chapitre III : La démarche budgétaire au sein de l'ADE

Tableau 3 : Les prévisions des produits d'exploitations de 2019 à 2021 (en 10³ DA)

CA	Prévisions 2019	Prévisions 2020	Prévisions 2021
Eau	895 320	877 914	868 120
RFA	332 890	331 566	394 117
Travaux	118 215	71990	159 750
Prestations	17620	6260	13 896
Total	1 364 045	1 287 730	1 435 883

Source: Réalisé par nous-mêmes à partir du budget prévisionnel de l'ADE de Tizi-Ouzou.

L'analyse du tableau ci-dessus, permet de constater que les produits opérationnels prévus par l'ADE ont connu une baisse de 5,59% entre 2019 et 2020 en passant de 1 364 045 MDA à 1 287 730 MDA. Cette fluctuation peut être expliquée par une régression des quantités d'eau produites et vendues, les RFA, les travaux ainsi que les prestations de services prévues.

Tandis qu'entre 2020 et 2021, les prévisions de CA ont augmentés de 1 287 730 MDA à 1 435 883 MDA, en enregistrant ainsi une hausse de 148 153 MDA (11,50%) expliquée par l'augmentation des redevances fixées sur CA, les prestations et travaux prévus pour compenser la diminution de l'eau vendue.

2.2. Le budget des investissements

Le budget des investissements concerne tous les projets d'engagement de dépenses en biens matériels et immatériels dont le cycle d'exploitation est supérieur à une année. L'affectation de ressources financières sur un investissement se fera toujours dans l'espoir d'en retirer des gains dans le futur.

La décision d'investir se prendra au niveau de la direction générale. Les responsables doivent faire remonter les besoins en justifiant leurs demandes.

Les prévisions d'investissements pour les exercices 2019, 2020 et 2021 sont présentées dans le tableau ci-après.

Chapitre III : La démarche budgétaire au sein de l'ADE

Tableau 4: Le budget des investissements de 2019 à 2021 (en 10³ DA)

Unité de distribution de TO	Prévisions 2019	Prévisions 2020	Prévisions 2021
Bâtiment	29000	56600	0
Véhicule de transport	27000	15000	15000
Véhicules utilitaires	65000	19000	0
véhicules de tourisme	24000	7500	12000
Equipements sociaux ¹²⁶	350	350	390
Matériel et outillage d'ateliers	22170	11620	10080
Matériel et outillage de chantier et production	65250	25545	12890
Equipements informatiques	11770	5370	5050
Matériel de bureau	0	6150	650
Mobilier de bureau	6150	6150	6850
Matériel de reprographie	450	0	500
Agencement/ installations	35360	18320	10650
Téléphone/ fax	960	0	292
Autre matériel de protection	3060	3060	4160
Autres matériel de labo	2000	2000	125
autre matériel de communication	0	850	0
Cycle et motocycle	6000	1500	0
Autres (logiciels)	1265	650	0
Total	299 785	173 965	77 987

Source : Réalisé par nous-mêmes à partir du budget d'investissement de l'ADE, unité de Tizi-Ouzou.

D'après le tableau ci-dessus, on peut constater que les prévisions relatives aux investissements connaissent une régression continue d'une année à une autre, en passant de 299 785 MDA à 173 965 MDA, enregistrant ainsi une baisse importante de 41,97% entre 2019 et 2020, et passant de 173 965 MDA à 77 987 MDA connaissant ainsi une baisse importante de 55,17% entre 2020 et 2021 .

2.3. Le budget de trésorerie

Après avoir élaboré les différents budgets de l'exercice par les différents départements, ils seront présentés au service budget et finance où les produits et les charges d'exploitation (en hors taxes) concernant l'exercice budgétaire seront recensés compte tenu de solde initial constituant ainsi un budget de trésorerie.

¹²⁶ Equipements sociaux : constituent les distributeurs d'eau et les réfrigérateurs.

Chapitre III : La démarche budgétaire au sein de l'ADE

Nous allons dresser le tableau des prévisions de trésorerie de 2019 à 2021 ci-après.

Tableau 5 : Le budget de trésorerie de 2019 à 2021 (en 10³ DA)

Désignation	Prévisions 2019	Prévisions 2020	Prévisions 2021
Solde début période (1)	10 701	18 028	206 755
Encaissements :			
Eau + RFA	1 864 676	2 092 437	2 092 437
Travaux	240 696	11 643	38 547
Prestations	22 981	0	136 758
Virement inter unités	0	0	0
Ventre reforme	0	0	0
Autres (sujétions)	14000	104 795	0
Total encaissements (2)	2 142 353	2 208 875	2 267 742
Décaissements :			
Sur dettes	99 473	215 615	108 190
Sur investissements	94 281	114 960	77987
Sur charges d'exploitation :			
Achats consommés	166 097	102 087	119 206
Services	110 956	101 419	87 733
Frais de personnel	1 156 608	1 321 007	1 646 155
Impôts et taxe	138 205	143 445	145 500
Frais divers	4000	4000	2000
Tarif assainissements	192 000	0	69000
Frais de siège zone	24 000	24000	24000
Frais de siège DG	81 888	81 888	81888
Autres	78 000	95000	82000
Total décaissements (3)	2 145 508	2 203 421	2 443 659
Solde trésorerie (4) = (2) - (3)	-3155	5454	-175 917
Solde de fin de période (5) =(4) + (1)	7546	23 482	30 838

Source : Réalisé par nous-mêmes à partir du budget de trésorerie de l'ADE, unité de Tizi-Ouzou.

La trésorerie est allée en grandissant de 2019 à 2021. La trésorerie de fin de période augmente progressivement de 7 546 MDA en 2019 à 23 482 MDA en 2020, soit une forte augmentation de 15 936 million DA (211,18%), et à 30 838 MDA en 2021, soit une hausse de 14 902 MDA (93,51%) malgré le solde de période négatif pour 2019 et 2021, et ce grâce au solde initial.

Chapitre III : La démarche budgétaire au sein de l'ADE

3. L'exécution des budgets au sein de l'ADE

L'exécution budgétaire signifie l'action d'accomplir ou de réaliser un budget lors de l'exercice budgétaire qui s'étale du 1^{er} janvier au 31 décembre.

3.1. L'exécution du budget opérationnel

L'exécution du budget d'exploitation est établie sur la base des dépenses et des chiffres d'affaires réalisés.

3.1.1. L'exécution des charges opérationnelles

Le tableau ci-après présente les charges d'exploitation réelles pour les exercices 2019, 2020 et 2021.

Tableau 6 : L'exécution des charges d'exploitations de 2019 à 2021 (en 10³ DA)

Unité de distribution de Tizi-Ouzou	réalisations 2019	réalisations 2020	Réalisations 2021
Achats consommés	722 124	750 229	673 773
Services extérieurs et autres consommations	101 591	117 803	80 140
Charges de personnel	1 232 926	1 739 628	1 960 040
Impôts et taxes et versements assimilés	37 979	31 273	30 055
Autres charges opérationnelles	582	1759	0
Dotations aux amortissements et aux provisions	52 900	44 547	47 347
Total	2 148 102	2 685 239	2 791 355

Source: Elaboré par nous-mêmes à partir des réalisations de l'ADE, unité de Tizi-Ouzou, de 2019 à 2021.

D'après le tableau ci-dessus, les charges de personnel constituent avec les achats consommés, les charges dominantes de l'ADE, soient respectivement une moyenne totale de 1 644 198 MDA et 715 375 MDA, tandis que les autres charges opérationnelles ne représentent qu'une moyenne totale de 780 MDA.

Les charges d'exploitations réalisées par l'ADE ont tendance à augmenter progressivement de 2 148 102 MDA en 2019 à 2 685 239 MDA en 2020, soit une augmentation considérable de 537 137 MDA (25,01%) qui peut être expliquée par :

Chapitre III : La démarche budgétaire au sein de l'ADE

- les achats consommés qui ont connu une légère évolution entre 2019 et 2020, en enregistrant une augmentation de 28 105 MDA (3,89%) ;
- les chargés liés aux services et autres consommations ont connu une augmentation de 16 212 MDA (15,96%) entre 2019 et 2020 ;
- les charges de personnel sont allées en grandissant progressivement, de 1 232 926 MDA en 2019 à 1 739 628 MDA en 2020, soit une forte augmentation de 506 702 MDA (41%) qui est selon le responsable de l'unité de l'ADE de Tizi-Ouzou, due aux recrutements effectués durant cette période ;
- les autres charges opérationnelles, ont enregistrées une forte augmentation entre 2019 et 2020 de 202,23 MDA.

Entre 2020 et 2021, les charges d'exploitation ont continués leur évolution de 2 578 915MDA à 2 654 462 MDA, soit une hausse légère de 75 547 MDA (2,93%), expliquée par :

- les DAA qui n'ont pas connu une évolution remarquable entre 2020 et 2021, en enregistrant qu'une légère augmentation de 6,29 % ;
- les charges de personnel ont continué leur progression entre 2020 et 2021 en atteignant 1 960 040 MDA, soit hausse de 12,67% justifiée par les recrutements, et les reclassements effectués par la direction générale.

3.1.2. L'exécution des produits opérationnels

Les produits d'exploitation de l'ADE sont générés principalement par la production, la gestion et la distribution de l'eau, ainsi que la fourniture des travaux hydrauliques (tous ce qui concerne la réfaction du réseau mais pas de grande dimension) et des prestations de services (allocation des camions-citernes, branchements, renouvellement et placements des compteurs, de conduites, pose et remplacement de vannes.

Une variation du CA peut résulter d'une évolution des quantités vendues, ou des prix de ventes ou encore les deux. Cependant, la tarification de l'eau potable actuelle en Algérie est fixée par l'état à 6.30 DA/M³ hors taxe, d'après le décret 05-13 du 9 janvier 2005. Donc toute variation de CA provenant de l'eau vendu ne peut être expliquée que par l'évolution à la hausse ou à la baisse des quantités vendues.

Chapitre III : La démarche budgétaire au sein de l'ADE

Il faut noter également que le volume distribué et facturé est inférieur au volume produit suite à la non maîtrise du réseau (des pertes et fuites sur les réseaux, des vols, des branchements illicites).

Les produits d'exploitation réalisés pendant 2019, 2020 et 2021 par l'ADE sont présentés dans le tableau ci-après.

Tableau 7 : L'exécution des produits d'exploitation de 2019 à 2021 (en 10³ DA)

Le CA	réalisations 2019	Réalisations 2020	Réalisations 2021
Eau	692 216	796 453	683 409
RFA (redevances fixées sur CA)	268 468	326 612	340 286
Travaux	135 498	145 443	121 019
Prestations	10 462	22 479	17 667
Total	1 106 644	1 290 987	1 162 381

Source: Réalisé par nous-mêmes à partir des réalisations de l'ADE, unité de Tizi-Ouzou, pour 2019, 2020, et 2021.

De tableau ci-dessus, il ressort que le CA réalisé par l'ADE est généré principalement par la vente eau et RFA avec une moyenne totale respectivement de 724 026 MDA et 211789 MDA.

Le CA total réalisé par l'ADE a connu une augmentation de 16,66 % entre 2019 et 2020, et une légère baisse entre 2020 et 2021 de 9,69%. Cette situation peut être expliquée par :

- l'eau vendue a enregistré une augmentation de 15,06% entre 2019 et 2020 et une diminution de 14,19% entre 2020 et 2021 ;
- les RFA ont connu une augmentation progressive d'une année à une autre, en enregistrant une augmentation de 21,66% entre 2019 et 2020 et continuant légèrement leur évolution entre 2020 et 2021 en atteignant une hausse de 4,19% ;
- les travaux ont tendance à augmenter entre 2019 et 2020 en enregistrant une hausse légère de 7,34%, et à diminuer considérablement entre 2020 et 2021 de 16,79% ;
- en ce qui concerne les prestations, ces dernières ont enregistrées une forte hausse de 114,86% entre 2019 et 2020, tandis qu'entre 2020 et 2021 elles ont connu une baisse de 21,41 %.

L'augmentation des travaux et prestations entre 2019 et 2020 peut être justifiée par le fait que l'ADE a fixé un objectif de compenser l'activité EAU qui est structurellement

Chapitre III : La démarche budgétaire au sein de l'ADE

déficitaire en raison notamment de tarif et exceptionnellement à cause de COVID, en développant et renforçant les activités annexes (travaux et prestations), d'où la nécessité d'avoir une croissance minimale de 20%.

3.2. L'exécution du budget d'investissement

L'exécution du budget d'investissement est établie en se basant sur les dépenses d'investissements réalisées par l'ADE pendant 2019, 2020 et 2021 et présentées dans le tableau ci-après.

Tableau:8 : L'exécution du budget d'investissements de 2019 à 2021 (en 10³ DA)

Unité de distribution de TO	réalisations 2019	réalisations 2020	Réalisations 2021
Bâtiment	0	13 582	17 261
Véhicule de transport	0	0	0
Véhicules utilitaires	9747	0	0
véhicules de tourisme	0	0	0
Equipements sociaux	0	0	0
Matériel et outillage d'ateliers	1 072	0	1 153
Matériel et outillage de chantier et production	1 915	27 524	6 992
Equipements informatiques	4430	2 068	4 289
Matériel de bureau	3 603	0	341
Mobilier de bureau	415	892	936
Matériel de reprographie	0	0	0
Agencement/ installations	3 675	1 153	5 941
Téléphone/ fax	0	0	0
Autre matériel de protection	0	0	0
Autres matériel de labo	212	24 609	419
autre matériel de communication	0	0	252
Cycle et motocycle	0	0	0
Autres	162	120	268
Total	25 231	69 948	37 852

Source: Réalisé par nous-mêmes à partir des réalisations de l'ADE, unité de Tizi-Ouzou, pour 2019, 2021 et 2021.

D'après le tableau ci-dessus, les investissements réalisés par l'ADE sont orientés principalement aux véhicules utilitaires, soit 38,63% du total des investissements en 2019, aux matériaux et outillage de chantier et de production (39,35%) en 2020 et aux bâtiments 45,60% en 2021.

Chapitre III : La démarche budgétaire au sein de l'ADE

Les dépenses liées aux investissements réalisés ont tendance à augmenter de 25 231 MDA à 69 948 MDA entre 2019 et 2020, soit une augmentation forte de 44 717 MDA (177,23%), tandis qu'entre 2020 et 2021, l'ADE a tendance à s'investir moins vu que les investissements qu'elle a réalisés ont baissés de 69 948 MDA à 37 852 MDA (45,89%).

Cette situation est due principalement au :

- matériel et outillage de chantier et de production qui a enregistré une augmentation de 13,37% entre 2019 et 2020, et une forte baisse de 74,6% a été enregistrée entre 2020 et 2021 ;
- une augmentation importante de 114,94% a été enregistrée par mobilier du bureau entre 2019 et 2020 ainsi qu'une légère hausse de 4,93 % entre 2020 et 2021 ;
- autre matériel de labo qui a connu une variation très importante, en enregistrant une forte augmentation de 11 508,02% entre 2019 et 2020, alors qu'entre 2020 et 2021, il a connu un forte baisse de 98,3%.

3.3. L'exécution du budget de trésorerie

L'exécution du budget de trésorerie pour la période 2019-2021, est présentée dans le tableau ci-après.

Chapitre III : La démarche budgétaire au sein de l'ADE

Tableau 9 : L'exécution du budget de trésorerie de 2019 à 2021 (en 10³ DA)

Désignation	réalisations 2019	Réalisations 2020	Réalisations 2021
Solde début période (1)	136 381	75 029	206 755
Encaissements :			
Eau + RFA	1 247 930	1 760 136	1 733 433
Travaux	128 040	44 507	15 930
Prestations	6792	145 740	134 510
Virement inter unités	365 959	65 000	296 787
Vente réforme (cession d'actifs)	30 166	0	0
Autres (sujétions)	10 123	1 053	5839
Total encaissements (2)	1789 010	1 986 436	2 186 499
Décaissements :			
Sur dettes	311 409	107 295	162 949
Sur investissements	19 722	13 317	58 434
Sur charges d'exploitation :			
Achats consommés (dont énergie et produits chimiques)	96 859	78 446	122 489
Services	98 770	56 083	108 644
Frais de personnel	1 003 526	1 452 651	1 699 551
Impôts et taxe	119 727	33 578	0
Frais divers	3 277	1759	1 755
Tarif assainissements	104 525	57 556	52 478
Frais de siège zone (dotations mensuelles versées par les unités pour le fonctionnement zone)	0	0	3000
Frais de siège DG (dotations mensuelles versées par les unités pour le fonctionnement de DG)	0	0	0
Autres	92 547	54 025	104 637
Total décaissements (3)	1 850 362	1 854 710	2 313 937
Solde trésorerie (4) = (2) - (3)	-61 352	131 726	-127 438
Solde de fin de période = (1) + (4)	75 029	206 755	79 317

Source : Réalisé par nous-mêmes à partir des réalisations de l'ADE, unité de Tizi-Ouzou, pour 2019, 2020 et 2021.

L'analyse de tableau ci-dessus, permet de constater que :

- Les encaissements réalisés ont connu une augmentation considérable d'une année à une autre, en enregistrant une augmentation de 11,04% entre 2019 et 2020, et une hausse de 10,07% entre 2020 et 2021 ;
- Les décaissements entre 2019 et 2020 n'ont pas connu une variation importante et ils n'ont enregistrés qu'une augmentation de 0,23%, tandis qu'entre 2020 et 2021, ils ont enregistrés une hausse remarquable de 24,76% ;

Chapitre III : La démarche budgétaire au sein de l'ADE

- Une augmentation de 314,71 % a été enregistrée par le solde de trésorerie entre 2019 et 2020, alors qu'entre 2020 et 2021, le solde de trésorerie a connu une baisse très importante de 196,74% ;
- Il est observé que les frais de personnel rapportés au CA sont très élevés. Dans l'absolu, il est généralement observé que la masse salariale augmente plus vite que le CA ;
- On constate que l'ADE pendant les exercices étudiés a enregistré une amélioration des encaissements dont les effets bénéfiques, ne sont pas significatifs puisque cette amélioration n'est pas accompagnée d'une maîtrise des coûts de production.

Section 3 : La pratique du contrôle budgétaire au sein de l'ADE

L'Algérienne Des Eaux (ADE) exécute un contrôle budgétaire à la fin de chaque trimestre en comparant les réalisations aux prévisions, permettant ainsi la mise en œuvre de la gestion par exception qui consiste à prendre sur la base des écarts significatifs, des décisions nécessaires pour atteindre les objectifs fixés par l'entreprise.

Après avoir présenté les différents budgets prévisionnels élaborés par l'ADE, un rapprochement périodique entre les réalisations et les prévisions, sera élaboré afin de déceler des écarts que seuls les plus significatifs que nous allons présenter et analyser, suivi d'une représentation graphique des résultats de la comparaison.

1. L'évaluation du budget opérationnel

Il faut rappeler que l'écart se détermine en faisant la différence entre les réalisations et les prévisions de chaque trimestre, à travers la formule suivante :

$$\text{Ecart en valeur absolue} = \text{réalisations} - \text{prévisions}$$

$$\text{Ecart en valeur relative}(\%) = \frac{\text{Réalizations} - \text{prévisions}}{\text{prévisions}} \times 100$$

1.1. L'évaluation des charges opérationnelles

Un écart positif n'est pas nécessairement un écart favorable. Un écart positif sur les charges constitue un écart défavorable car il signifie l'excédent des charges réalisées sur les charges prévisionnelles. Tandis qu'un écart négatif, sur charge est qualifié de favorable.

Nous allons procéder maintenant, à l'examen de l'ensemble des charges de la période 2019, 2020 et 2021. Pour cela, nous avons regroupé dans les tableaux 10, 11 et 12, l'ensemble des prévisions, des réalisations et des écarts pour l'ensemble des charges de chaque année.

Chapitre III : La démarche budgétaire au sein de l'ADE

Tableau 10 : Le rapprochement entre les prévisions et les réalisations des charges de 2019 (en 10³ DA)

Désignation	Année 2019			
	Montant		Ecart	
	prévisions	Réalisations	En valeur	En %
Achats consommés	764 573	7 224	-42 449	5,55%
Services extérieurs et autres consommations	107 526	101 592	-5 935	5,52%
Charges de personnel	1 156 608	1 232 926	76 318	6,60%
Impôts et taxes	35 391	37 979	2 588	7,31%
Autres charges opérationnelles	4 000	582	-3 418	85,45%
Dotations aux amortissements	48 000	52 900	4 900	10,21%
Total	2 116 098	2 148 102	32 004 défavorable	1,52% défavorable

Source : Réalisé par nous-mêmes à partir de l'évaluation de l'exercice 2019 de l'ADE, unité de Tizi-Ouzou.

L'analyse de tableau 10 permet de constater certains points essentiels que nous allons présenter dans les lignes prochaines.

L'ADE a connu un écart négatif important sur les autres charges opérationnelles de 85,45%, qualifié de favorable puisqu'il signifie que les prévisions qui ont été totalisée à 4000 MDA sont bien supérieures aux réalisations qui ont été estimé qu'à hauteur de 582 MDA.

L'ADE en matière des achats consommés et services extérieures, n'a pas connu un écart remarquable. Elle a enregistré un écart négatif et favorable de moyenne totale de 5,54%.

Tandis qu'en matière des charges de personnel, d'impôts et taxes et les DAA, l'ADE a enregistré un écart positif d'une moyenne de 8,04%. Cet écart est qualifié de défavorable.

La comparaison entre les réalisations et prévisions des charges en 2019 permet de constater que l'entreprise à dégager un écart total positif et défavorable de 32 004 MDA soit 1,52% en matière de charges d'exploitation puisque les charges ont été constatées à 2 148 102 MDA tandis qu'elles ont été prévues qu'à 2 116 098 MDA.

Chapitre III : La démarche budgétaire au sein de l'ADE

Tableau 11: Le rapprochement les prévisions et les réalisations des charges de 2020 (en 10³ DA)

Désignation	Année 2020			
	Montant		Ecart	
	prévisions	Réalisations	En valeur	En %
Achats consommés	878 609	750 229	-128 380	14,61%
Services extérieurs et autres consommations	142 156	117 803	-24353	17,13%
Charges de personnel	1 321 007	1 739 628	418 621	31,69%
Impôts et taxes	39500	31 273	-8227	20,83%
Autres charges opérationnelles	750	1759	1009	134,53%
Dotations aux amortissements DAA	55016	44 547	-10 469	19,03%
Total	2 437 038	2 685 239	248 201 défavorable	10,18% défavorable

Source : Réalisé par nous-mêmes à partir de l'évaluation de l'exercice 2020 de l'ADE, unité de Tizi-Ouzou.

En 2020, les charges d'exploitations constatées sont inférieures à celles prévues, à l'exception des charges de personnel et les autres charges opérationnelles.

Pour 2020, les charges d'exploitation prévues sont supérieures aux charges constatées réellement et des écarts négatifs et favorables sont constatés sur ces charges d'une moyenne total de 17,09%, à l'exception des frais de personnel et autres charges opérationnelles dont les réalisations excèdent les prévisions en enregistrant ainsi un écart positif et défavorable important respectivement de 31,69% et 134,53% ce qui justifie l'écart négatif sur les charges d'exploitation.

Un écart positif de 10,18% a été constaté sur les charges et qualifié de défavorable puisqu'il traduit une situation dont les charges réalisées et supportées à 2 685 239 MDA excèdent les charges qui n'ont été prévues qu'à hauteur de 2 437 038MDA.

Chapitre III : La démarche budgétaire au sein de l'ADE

Tableau 12 : Le rapprochement entre les prévisions et les réalisations des charges de 2021 (en 10³ DA)

Désignation	Année 2021			
	Montant		Ecart	
	Prévisions	Réalisations	En valeur	En %
Achats consommés	833 518	673 773	-159 745	19,17%
Services extérieurs et autres consommations	90 296	80 140	-10 156	11,25%
Charges de personnel	1 646 155	1 960 040	313 885	19,07%
Impôts et taxes	42 507	30 055	-12 452	29,29%
Autres charges opérationnelles	3 500	0	-3 500	100%
Dotations aux amortissements	48 500	47 347	-1 153	2,38%
Total	2 664 476	2 791 355	126 879 défavorable	4,76% défavorable

Source : Réalisé par nous-mêmes à partir de l'évaluation de l'exercice 2021 de l'ADE, unité de Tizi-Ouzou.

Il ressort de tableau ci-dessus que :

Les autres charges opérationnelles ont enregistré un écart négatif très important de 100% et qualifié de favorable, ce qui signifie que l'ADE n'a pas réalisée les prévisions en matières de ces charges.

L'ADE a enregistrée également des écarts négatifs qualifiés de favorables en matière d'achats consommés, services extérieures, impôts et taxes et les DAA, d'une moyenne totale de 81,43%.

Cependant, un écart total positif et défavorable de 126 879 MDA, soit 4,76 % est constaté sur les charges opérationnelles et qui peut être expliqué par le fait qu'en matière des frais de personnel les réalisations excèdent les prévisions en enregistrant ainsi un écart positif et défavorable de 19,07%.

Chapitre III : La démarche budgétaire au sein de l'ADE

Afin de pouvoir comparer facilement les écarts constatés pendant 2019, 2020 et 2021, le tableau récapitulatif ci-après est proposé.

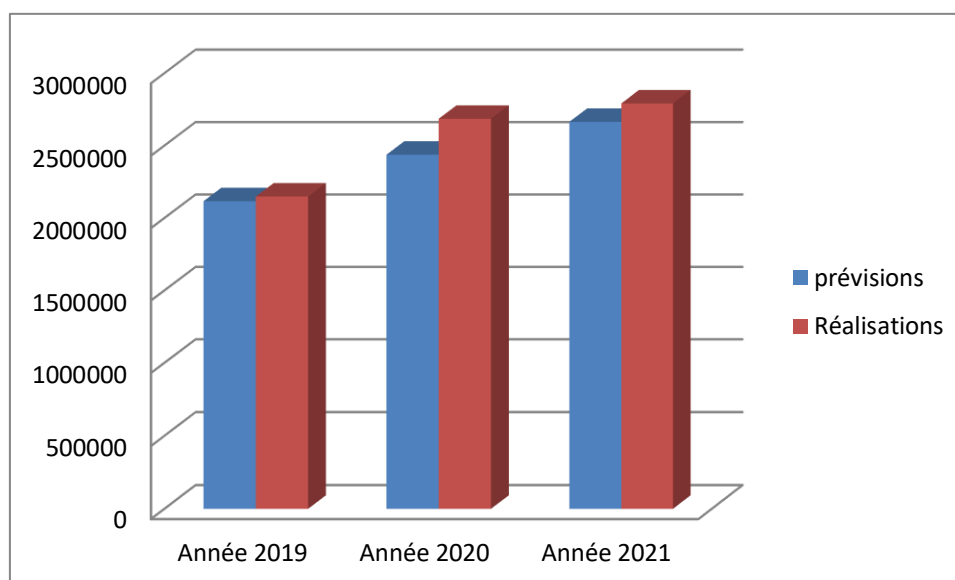
Tableau 13 : Les écarts constats sur les charges opérationnelles de 2019 à 2021 (en 10³ DA).

Années	Les écarts en valeur absolue	Les écarts en valeur relative
2019	32 004	1,52%
2020	248 201	10,18%
2021	126 879	4,76%

Source : Réalisé par nous-mêmes.

Nous allons tracer le graphique ci-après qui nous permet de visualiser clairement les tendances et les variations des écarts sur les charges opérationnelles constatés de 2019 à 2021.

Figure 21 : Le rapprochement entre les réalisations et prévisions des charges de 2019 à 2021



Source : Elaboré par nous-mêmes à partir des rapprochements entre les réalisations et les prévisions des exercices 2019, 2020 et 2021.

On observant le graphique ci-dessus, nous constatons que pour 2019, 2020 et 2021, les prévisions et les réalisations ont tendance à augmenter d'une année à une autre. Cependant, les charges d'exploitation réalisées sont bien supérieures à celles prévues par l'ADE, donc des écarts positifs, qualifiés de défavorables, soient respectivement 1,52%, 10,18% et 4,76% sont constatés sur ces charges.

Chapitre III : La démarche budgétaire au sein de l'ADE

L'analyse de la figure ci-dessus, montre qu'au cours des trois années, les écarts sont tous défavorables car les réalisations n'atteignent pas les prévisions sur toute la période d'étude.

1.2.L'évaluation des produits opérationnels

Un écart positif sur produits est un écart favorables, puisqu'il signifie que les produits réalisée sont bien supérieurs aux prévisions, tandis qu'un écart négatif est généré de fait que les produits prévus sont supérieurs aux produits constaté réellement.

Un écart négatif sur produit est un écart défavorable puisqu'il traduit un excédent de produits d'exploitation prévus sur les produits réels.

Nous allons procéder maintenant, à l'examen de l'ensemble des produits de la période 2019,2020 et 2021.Pour cela, nous avons regroupé dans les tableaux14, 15 et 16, l'ensemble des prévisions, des réalisations et des écarts pour l'ensemble des produits de chaque année.

Tableau 14 : Le rapprochement entre les prévisions et les réalisations des produits opérationnels de 2019 (en 10³ DA).

Désignation	Année 2019			
	Montant		Ecart	
	Prévisions (1)	Réalisations (2)	En valeur absolue	En valeur relative %
Eau	895 320	692 216	-203 104	22,69%
RFA	332 890	268 468	-64 422	19,35%
Travaux	118 215	135 498	17 283	14,62%
Prestations	17 620	10 462	-7158	40,62%
Total CA	1 364 045	1 106 644	-257 401 défavorable	18,87% défavorable

Source : Réalisé par nous-mêmes à partir de l'évaluation de l'exercice 2019 de l'ADE, unité Tizi-Ouzou.

En 2019, le CA eau et celui de RFA a connu un écart négatif considérable d'une moyenne totale de 21,02%, qualifié de défavorable puisqu'il signifie que les réalisations sont inférieures aux prévisions. En matières du CA lié aux prestations, un écart négatif important de 40,62% et défavorable à été enregistré.

Tandis, qu'en matière du CA travaux, les réalisations sont bien supérieures aux prévisions, enregistrant ainsi un écart positif et favorable de 14,62%.

Chapitre III : La démarche budgétaire au sein de l'ADE

Un écart total négatif et qualifié de défavorable de 18,87% est constaté par l'ADE qui a prévue de générer des produits estimés à 1 364 045 MDA, alors qu'elle a réalisée uniquement 1 106 644 MDA.

Tableau 15 : Le rapprochement entre les prévisions et les réalisations des produits opérationnels de 2020 (en 10³ DA)

Désignation	Année 2020			
	Montant		Ecart	
	Prévisions	Réalisations	En valeur absolue	En valeur relative %
Eau	877 914	796 453	-81 461	9,28%
RFA	331 566	326 612	-4954	1,49%
Travaux	71 990	145 443	73 453	102,03%
Prestations	6260	22479	16 219	259,09%
Total CA	1 287 730	1 290 987	3257 favorable	0,25% favorable

Source : Réalisé par nous-mêmes à partir de l'évaluation de l'exercice 2020 de l'ADE, unité de Tizi-Ouzou.

En 2020, l'ADE a enregistré un écart positif de 0,25% qualifié de favorable, puisque les produits réellement sont constatés à hauteur de 1 290 987 MDA et qui sont supérieurs aux produits prévus initialement à 1 287 730 MDA.

Cet écart positif et favorable peut être expliqué par le fait que l'écart négatif sur CA EAU de 9,28% et sur CA RFA de 1,49% a été compensé par un écart positif sur le CA travaux de 102,03% et sur celui des prestations fournies de 259,09%.

Pour cette année, on remarque que l'ADE a pu atteindre l'un des ses objectifs principaux celui de la compensation du déficit du CA EAU par les activités travaux et prestations.

Chapitre III : La démarche budgétaire au sein de l'ADE

Tableau 16: Le rapprochement entre les prévisions et les réalisations de produits opérationnels de 2021 (en 10³ DA)

Désignation	Année 2021		Ecart	
	Montant		En valeur absolue	en valeur relative
	Prévisions	Réalisations		
Eau	868 120	683 409	-184 711	21,28%
FRA	394 117	340 286	-53 831	13,66%
Travaux	159 750	121 019	-38 731	24,25%
Prestations	13 896	17 667	3771	27,14%
Total CA	1 435 883	1 162 381	-273 502 défavorable	19,05% défavorable

Source : Réalisé par nous-mêmes à partir de l'évaluation de l'ADE, unité de Tizi-Ouzou pour 2021.

Il ressort de ce tableau, qu'en 2021, les produits d'exploitation prévus sont supérieurs à ceux réellement générés à l'exception des prestations dont les réalisations excèdent les prévisions, enregistrant ainsi un écart positif et favorable de 27,14%.

En 2021, le CA eau, RFA et celui de travaux a connu un écart négatif et défavorable d'une moyenne totale de 19,73%, tandis que le CA en matières de prestations, a enregistré un écart positif et favorable remarquable de 27,14%.

Les produits d'exploitation ont été prévus à hauteur de 1 435 883 MDA, alors qu'ils ont été réalisés qu'à 1 162 381 MDA, et un écart négatif et défavorable de 19,05% a été constaté.

Les écarts constatés sur les produits opérationnels pendant 2019, 2020 et 2021 sont récapitulés dans le tableau suivant afin de faciliter la comparaison de leur évolution de 2019 à 2021.

Chapitre III : La démarche budgétaire au sein de l'ADE

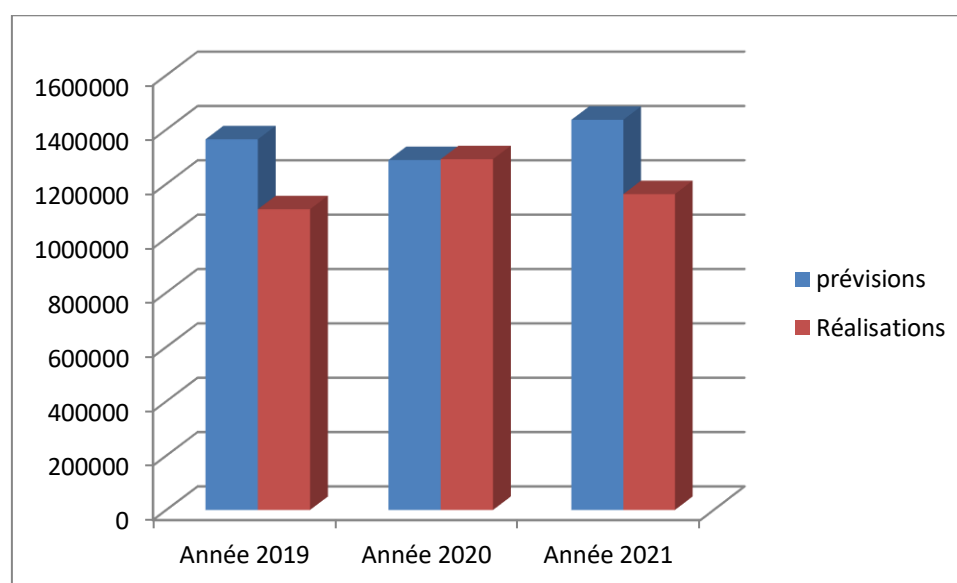
Tableau 17 : Les écarts constatés sur les produits opérationnels de 2019 à 2021 (en 10³ DA)

Années	Les écarts en valeur absolue	Les écarts en valeur relative
2019	-257 401	18,87%
2020	3257	0,25%
2021	-273 502	19,05%

Source : Réalisé par nous-mêmes.

Nous allons tracer le graphique ci-après qui nous permet de visualiser clairement les tendances et les variations des écarts sur les produits opérationnels constatés de 2019 à 2021.

Figure 22 : Le rapprochement entre les réalisations et les prévisions des produits opérationnels de 2019 à 2021



Source : Réalisé par nous-mêmes sur la base des rapprochements entre les prévisions et réalisations des produits pour les exercices 2019, 2020 et 2021.

L'analyse de la figure ci-dessus permet de constater que, les produits opérationnels prévus pour l'année 2019 et 2021 sont supérieurs aux produits générés réellement, des écarts négatifs sur produits sont constatés, soient respectivement 18,87% et 19,05%, qualifiés de défavorable.

Cet écart peut être expliqué par :

- le niveau des créances EAU qui demeure important, (d'ailleurs il constitue à l'heure actuelle l'un des points inextricables des unités) à travers l'augmentation des délais clients prévalu sur les exercices 2019, 2020 et 2021 à cause de COVID ;

Chapitre III : La démarche budgétaire au sein de l'ADE

- la non maîtrise du réseau (fuites, vols, branchements illicites,).

Tandis qu'en 2020, les produits prévus par l'ADE sont inférieurs à ceux réalisés réellement et un écart positif qualifié de favorable de 0,25% est constaté sur les produits qui peuvent être expliqué par un meilleur rendement technique (volume distribué/volume facturé) et commercial suite à une meilleure maîtrise des pertes dans les réseaux et par la diminution du stock de créances.

2. L'évaluation du budget d'investissement

Le rapprochement entre les prévisions et les réalisations des investissements de l'ADE pour 2019, 2020 et 2021, nous permet d'établir les tableaux ci-après.

Tableau 18 : Le rapprochement entre les prévisions et les réalisations d'investissements de 2019 (en 10³ DA)

Désignation	Année 2019			
	Montant		Ecart	
	Prévisions	Réalisations	En valeur absolue	En valeur relative %
Bâtiments	29000	0	-29000	100%
Véhicules de transport	27000	0	-27 000	100%
Véhicules utilitaires	65000	9747	-55 253	85%
Véhicules de tourisme	24000	0	-24 000	100%
Equipements sociaux	350	0	-350	100%
Matériel et outillage d'atelier	22 170	1072	-21 098	95,16%
Matériel et outillage de chantier et production	65 250	1915	-63 335	97,07%
Equipements informatiques	11 770	4430	-7 340	62,36%
Matériel de bureaux	0	3603	3603	/
Mobilier de bureaux	6150	415	-5 735	93,25%
Matériel de reprographie	450	0	-450	100%
Agencements / installations	35 360	3675	-31 685	89,61%
Téléphone /fax	960	0	-960	100%
Autre matériel de production	3060	0	-3 060	100%
Autre matériel de labo	2000	212	-1 788	89,40%
Autre matériel de communication	0	0	/	/
Cycle et motocycle	6000	0	-6000	100%
Autres (logiciels)	1265	162	-1103	87,19%
Total	299 785	25 231	-274 554 défavorable	91,58% Défavorable

Source : Réalisé par nous-mêmes à partir de l'évaluation de l'exercice 2019 de l'ADE, unité de Tizi-Ouzou.

Chapitre III : La démarche budgétaire au sein de l'ADE

En 2019, les projets investissements ont été prévus à 299 785 MDA, alors que l'ADE n'a réalisée que 25 231 MDA, c'est-à-dire que 91,58 % des projets d'investissements prévus n'ont été pas réalisés.

Cet écart négatif et défavorable peut être expliqué par certains postes sur lesquels l'entreprise n'a rien investi, on trouve en tête : les bâtiments, véhicules de transport et de tourisme, les équipements sociaux, matériel de reprographie, téléphone/fax, autres matériel de production, et de ceux de communication, ainsi que moto cycles.

Tableau 19: Le rapprochement entre les prévisions et les réalisations d'investissements de 2020 (en 10³ DA)

Désignation	Année 2020			
	Montant		Ecart	
	Prévisions	Réalisations	En valeur absolue	En valeur relative %
Bâtiments	56 600	13 582	-43018	76%
Véhicules de transport	15000	0	-15000	100%
Véhicules utilitaires	19000	0	-19000	100%
Véhicules de tourisme	7500	0	-7500	100%
Equipements sociaux	350	0	-350	100%
Matériel et outillage d'atelier	11620	0	-11620	100%
Matériel et outillage de chantier et production	25 545	27 524	-1979	7,75%
Equipements informatiques	5370	2068	-3302	61,49%
Matériel de bureau	450	0	-450	100%
Mobilier de bureau	6150	892	-5258	85,50%
Matériel de reprographie	0	0	0	0
Agencements / installations	18 320	1153	-17 167	93,71%
Téléphone /fax	0	0	0	0
Autre matériel de production	3060	0	-3060	100%
Autre matériel de labo	2000	24 609	22 609	1130,45%
Autre matériel de communication	850	0	-850	100%
Cycle et motocycle	1500	0	-1500	100%
Autres (logiciels)	650	120	-530	81,54%
Total	173 965	69 948	-104 017 défavorable	59,79% défavorable

Source : Réalisé par nous-mêmes à partir de l'évaluation de l'ADE, unité de Tizi-Ouzou pour 2020.

Chapitre III : La démarche budgétaire au sein de l'ADE

Les projets d'investissement ont été prévus pour l'année 2020 à 173 965 MDA, alors qu'ils ont été réalisés qu'à 69 948 MDA, un écart négatif de 104 017 MDA (59,79%) est constaté.

Cet écart négatif provient de :

- certains postes sur lesquels l'entreprise n'a rien investi, à savoir : les bâtiments, véhicules de transport, véhicules utilitaires, ceux de tourisme, les équipements sociaux, le matériel et outillage d'atelier, matériel du bureau ... etc. ;
- certains postes qui ont enregistrés des écarts négatifs vu que les investissements réalisés sont inférieurs à ceux prévus.

L'ADE n'a enregistré un écart positif qu'en matière d'autre matériel de labo, qui a connu un écart positif très important de 1130,45%.

Chapitre III : La démarche budgétaire au sein de l'ADE

Tableau 20 : Le rapprochement entre les prévisions et les réalisations d'investissements de 2021 (en 10³ DA)

Désignation	Année 2021			
	Montant		Ecart	
	Prévisions	Réalisations	En valeur absolue	En valeur relative %
Bâtiments	0	17 261	17 261	/
Véhicules de transport	15000	0	-15000	100%
Véhicules utilitaires	0	0	0	/
Véhicules de tourisme	12000	0	-12000	100%
Equipements sociaux	390	0	-390	100%
Matériel et outillage d'atelier	10080	1153	-8927	88,56%
Matériel et outillage de chantier et production	12890	6992	-5898	45,46%
Equipements informatiques	5050	4289	-761	15,07%
Matériel de bureaux	0	341	341	/
Mobilier de bureaux	6850	936	-5914	86,34%
Matériel de reprographie	500	0	-500	100%
Agencements / installations	10650	5941	-4709	44,22%
Téléphone /fax	292	0	-292	100%
Autre matériel de production	4160	0	-4160	100%
Autre matériel de labo	125	419	294	235,20%
Autre matériel de communication	0	252	252	/
Cycle et motocycle	0	0	0	/
Autres (logiciels)	0	268	268	/
Total	77 987	37 852	-40 135 défavorable	51,46% défavorable

Source: Réalisé par nous-mêmes à partir de l'évaluation du budget d'investissement de l'exercice 2021 de l'ADE, unité de Tizi-Ouzou.

Les prévisions d'investissement pour 2021 se totalisent à 77 987 MDA, tandis que l'ADE n'a réalisé que 37 852 MDA des projets prévus, donc un écart négatif et défavorable de 40 135 MDA (51,46%) est constaté.

Les écarts constatés sur les investissements pendant 2019, 2020 et 2021 sont récapitulés dans le tableau ci-après afin de faciliter la comparaison.

Chapitre III : La démarche budgétaire au sein de l'ADE

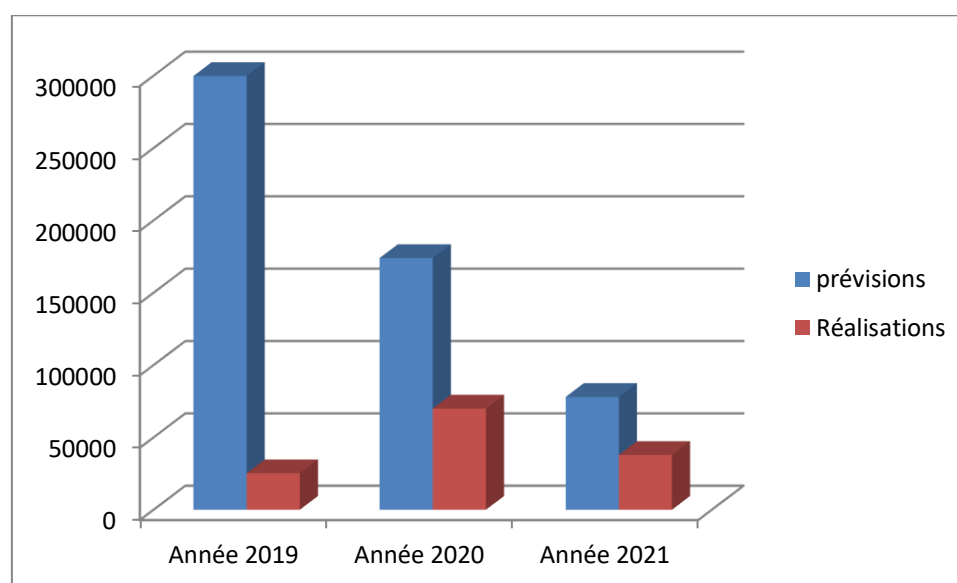
Tableau 21 : Les écarts constatés sur les investissements de 2019 à 2021(en 10³ DA).

Années	Les écarts en valeur absolue	Les écarts en valeur relative
2019	-274 554	91,58%
2020	-104 017	59,79%
2021	-40 135	51,46%

Source : Réalisé par nous-mêmes.

Afin de visualiser clairement les tendances et les variations des écarts sur les investissements, le graphique ci-après est proposé.

Figure 23 : Le rapprochement entre les réalisations et les prévisions d'investissements de 2019 à 2021



Source : Réalisé par moi-même sur la base des évaluations des exercices 2019, 2020 et 2021 de l'ADE, unité de Tizi-Ouzou.

L'analyse de la figure ci-dessus, montre qu'au cours des trois années, les écarts sont tous défavorables car les réalisations n'atteignent pas les prévisions sur toute la période d'étude.

En effet, en 2019, 2020 et 2021, les investissements prévus par l'ADE sont supérieurs à ceux réalisés réellement, et des écarts négatifs sont constatés, soient respectivement de 91,58%, 59,79% et 51,46%.

Cependant malgré les écarts négatifs sur les investissements, l'ADE en 2020 a réalisé plus de projets d'investissement qu'en 2019, avec un taux de réalisation des investissements

Chapitre III : La démarche budgétaire au sein de l'ADE

prévus qui s'atteint à 40,21% alors qu'il était que 8,42% pour 2019. Pour 2021, l'ADE a réalisé plus de projets d'investissements prévus qu'en 2020, avec un taux de réalisation de 48,54% du total des prévisions. Ainsi, l'ADE a tendance à diminuer ses écarts dégagés sur les investissements.

Ces écarts négatifs dégagés ne peuvent être expliqués que par le fait que les investissements au sein de l'ADE sont soumis aux dérogations d'achat par la direction générale ce qui fait qu'ils sont réalisés sur les fonds propres de l'unité et à cause de la faiblesse de trésorerie dégagée par l'unité de Tizi-Ouzou pendant ces trois exercices étudiés suite au COVID, les investissements prévus n'ont été pas réalisés intégralement.

3. L'évaluation du budget de trésorerie

Le rapprochement entre les prévisions et réalisation de trésorerie de l'ADE pour 2019, 2020 et 2021, nous permet d'établir les tableaux ci-après.

Chapitre III : La démarche budgétaire au sein de l'ADE

Tableau 22: Le rapprochement entre les prévisions et les réalisations de trésorerie de 2019 (en 10³ DA)

Désignation	Année 2019			
	Montant		Ecart	
	Prévisions	Réalisations	En valeur	En %
Solde début de période	10 701	136 381	125 680	11747,47%
Encaissements	2 128 353	1 382 762	-745 591	35,03%
Eau + RFA	1 864 676	1 247 930	-616 746	33,08%
Travaux	240 696	128 040	-112 656	46,80%
Prestations	22 981	6792	-16 189	70,45%
Virements inter unités	0	365 959	365 959	/
Vente reforme	0	30166	30 166	/
Autres	14000	10 123	-3877	27,69%
Total encaissement	2 142 353	1 789 010	-353 343	16,49%
Décaissements				
Sur dettes	99 473	311 409	211 936	213,06%
Sur investissement	94 281	19 722	-74 559	79,08%
Achats consommés	166 097	96 859	-69 238	41,69%
Services	110 956	98 770	-12 186	10,98%
Frais de personnel	1 156 608	1 003 526	-153 082	13,20%
Impôts et taxes	138 205	119 727	-18 478	13,37%
Frais divers	4000	3277	-723	18,08%
Tarifs assainissements	192 000	104 525	-87 475	45,6%
Frais siège zone	24 000	0	-24000	100%
Frais de siège DG	81 888	0	-81 888	100%
Autres	78 000	92 547	14 547	18,65%
Total décaissement	2145 508	1 850 362	-295 146	13,76%
Solde de trésorerie			-58 197	1844,60%
	-3155	-61 352	défavorable	défavorable
Solde de fin de période	7546	75 029	67 483	894,29%

Source : Réalisé par nous-mêmes à partir l'évaluation du budget de trésorerie de l'ADE, unité de Tizi-Ouzou, pour 2019.

En 2019, les encaissements prévus à 2 142 353 MDA sont supérieurs à ceux réalisés à 1789 010 MDA, donc un écart négatif de 353 343 (16,49%) est constaté.

Un écart négatif est constaté sur les décaissements de 295 146 MDA, soit 13,76% mais qualifié de favorable puisqu'il signifie que les décaissements prévus à 2 145 508 sont supérieurs aux décaissements réellement supportés 1 850 362 MDA.

Chapitre III : La démarche budgétaire au sein de l'ADE

L'ADE enregistre un solde de trésorerie déficitaire, et un écart négatif de 58 197 MDA (1844,60%) est constaté qualifié de défavorable, puisque l'ADE à prévue une perte de 3155 MDA, alors qu'elle a subi une perte de 61 352 MDA.

Tableau 23 : Le rapprochement entre les prévisions et les réalisations de trésorerie de 2020 (en 10³ DA)

Désignation	Année 2020			
	Montant		Ecart	
	Prévisions	Réalisations	En valeur	En %
Solde début de période	18 028	75 029	57 001	316,18%
Encaissements				
Eau + RFA	2 092 437	1 730 136	-362 301	17,31%
Travaux	11 643	44 507	32 864	282,26%
Prestations	104 795	145 740	40 945	39,07%
Virements inter unités	0	65 000	65 000	/
Vente reforme	0	0	0	0
Autres	0	1 053	1 053	/
Total encaissement	2 208 875	1 986 436	-222 439	10,07%
Décaissements				
Sur dettes	215 615	107 295	-108 320	50,24%
Sur investissement	114 960	13 317	-101 643	88,42%
Achats consommés	102 087	78 446	-23 641	23,16%
Services	101 419	56 083	-45 336	44,70%
Frais de personnel	1 321 007	1 452 651	131 644	9,97%
Impôts et taxes	143 445	33 578	-109 867	76,59%
Frais divers	4 000	1 759	-2 241	56,03%
Tarifs assainissements	0	57 556	57 556	/
Frais siège zone	24 000	0	-24 000	100%
Frais de siège DG	81 888	0	-81 888	100%
Autres	95 000	54 025	-40 975	43,16%
Total décaissement	2 203 421	1 854 710	-348 711	15,83%
Solde de trésorerie	5 454	131 726	126 272 favorable	2315,22% favorable
Solde de fin de période	23 482	206 755	183 273	780,48%

Source: Réalisé par nous-mêmes sur la base de l'évaluation de l'exercice 2020 de l'ADE, unité Tizi-Ouzou.

En 2020, un écart négatif sur les encaissements de 10,07% est constaté, qualifié de défavorable puisqu'il signifie que l'ADE a réalisée des encaissements de 1 986 436 MDA inférieurs à ceux qu'elle a prévus 2 208 875 MDA. Cet écart négatif sur encaissement est expliqué par l'écart négatif sur l'eau et RFA, dont les réalisations de 1 730 136 MDA sont inférieures aux prévisions estimées à 2 092 437 MDA.

Chapitre III : La démarche budgétaire au sein de l'ADE

Tandis que l'écart négatif sur les décaissements de 15,83% est qualifié de favorable traduisant l'excédent des décaissements prévus 2 203 421 MDA sur ceux supporté réellement 1 854 710 MDA.

Pour 2020, l'ADE a réalisé un solde de trésorerie bénéficiaire de 131 726 MDA qui s'explique par le recouvrement de certaines créances, et elle a connu un écart positif et favorable de 126 272 MDA (2315, 22%).

Tableau 24 : Le rapprochement entre les prévisions et les réalisations de trésorerie de 2021 (en 10³ DA)

Désignation	Année 2021			
	Montant		Ecart	
	Prévisions	Réalisations	En valeur	En %
Solde début de période	206 755	206 755	0	0
Encaissements				
Eau + RFA	2 092 437	1 733 433	-359 004	17,16%
Travaux	38 547	15 930	-22 617	58,67%
Prestations	136 758	134 510	-2248	1,64%
Virements inter unités	0	296 787	296 787	/
Vente reforme	0	0	0	0
Autres	0	5839	-5 839	/
Total encaissement	2 267 742	2 186 499	-81 243	3,58%
Décaissements				
Sur dettes	108 190	162 949	54 759	50,61%
Sur investissement	77 987	58 434	-19 553	25,07%
Achats consommés	119 206	122 489	3283	2,75%
Services	87 733	108 644	20 911	23,83%
Frais de personnel	1 646 155	1 699 551	53 396	3,24%
Impôts et taxes	145 500	0	-145 500	100%
Frais divers	2000	1755	-245	12,25%
Tarifs assainissements	69 000	52 478	-16 522	23,95%
Frais siège zone	24000	3000	-21 000	87,50%
Frais de siège DG	81 888	0	-81888	100%
Autres	82000	104 637	22 637	27,61%
Total décaissement	2 443 659	2 313 937	-129 722	5,31%
Solde de trésorerie	-175 917	-127 438	48 479 favorable	-27,55% favorable
Solde de fin de période	30 838	79 317	48 479	157,21%

Source : Réalisé par nous-mêmes à partir l'évaluation du budget de trésorerie de 2021.

Chapitre III : La démarche budgétaire au sein de l'ADE

L'ADE a connu un écart négatif en matière des encaissements de 3,58%, et qualifié de défavorable puisqu'il signifie que l'ADE n'a réalisé qu'à 2 186 499 MDA des encaissement prévu de 2 267 742 MDA.

Tandis que l'écart négatif constaté sur les décaissements est qualifié de favorable puisqu'il signifie que l'ADE n'a supporté que 2 313 937 MDA des décaissement prévus à 2 443 359 MDA.

En 2020, un écart négatif de 27,55% est constaté sur le solde de trésorerie mais qualifié de favorable puisque l'ADE a prévu une perte de 175 917 MDA, alors qu'elle a subit réellement une perte de 127 438 MDA.

Pour 2021, un solde trésorerie déficitaire de 127 438MDA est réalisé par l'ADE, en enregistrant un écart négatif de 27,55% mais favorable, puisqu'elle prévue une perte de 175 917MDA, tandis qu'elle a subit une perte de 127 438 MDA.

Les écarts constatés sur la trésorerie pendant 2019, 2020 et 2021 sont récapitulés dans le tableau ci-après afin de faciliter le suivi de leur évolution.

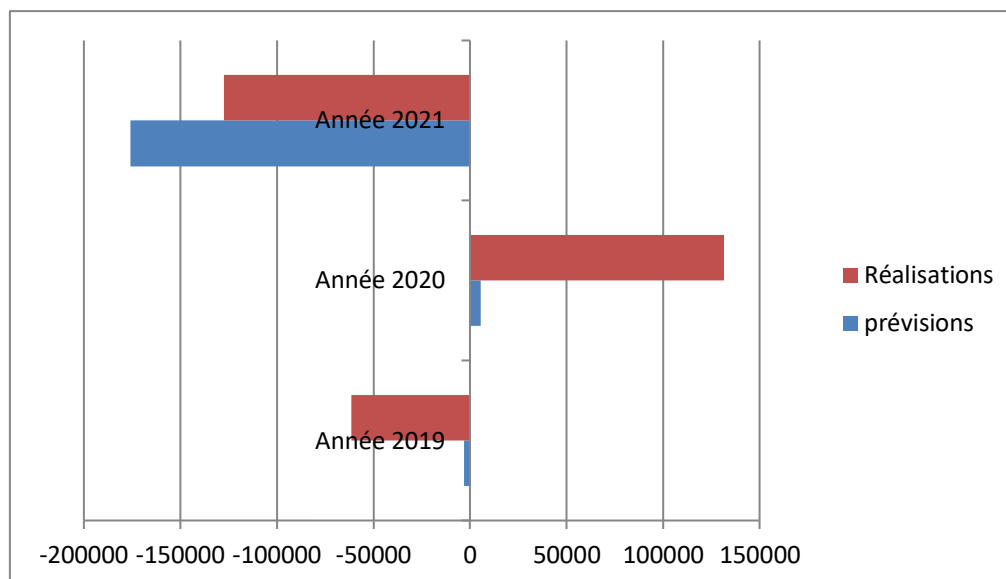
Tableau 25 : Les écarts constatés sur la trésorerie de 2019 à 2021 (en 10³ DA).

Années	Les écarts en valeur absolue	Les écarts en valeur relative
2019	-58 197	1844,60%
2020	126 272	2315,22%
2021	48 479	27,55%

Source : Réalisé par nous-mêmes.

Afin de visualiser clairement les tendances et les variations des écarts sur la trésorerie, le graphique ci-après est proposé.

Figure 24 : Le rapprochement entre les réalisations et les prévisions de trésorerie de 2019 à 2021.



Source : Réalisé par nous-mêmes à partir de l'évaluation du budget de trésorerie de l'ADE, unité de Tizi-Ouzou, pour 2019, 2020 et 2021.

Lors des évaluations des exercices 2019 et 2021, il a été souvent relevé que des améliorations du CA étaient absorbées par des augmentations parfois plus proportionnelles des consommations intermédiaires, ce qui explique le solde déficitaire enregistré par l'ADE. Tandis qu'en 2021, elle a enregistrée un solde de trésorerie bénéficiaire.

Cependant, l'ADE a tendance à favoriser les écarts dégagés sur la trésorerie d'une année à une autre. En 2019, elle a connu un écart négatif et défavorable sur la trésorerie de 1844,60 %. En 2020 un écart positif et favorable très important de 2315,22% a été constaté, tandis qu'en 2021, et malgré l'écart négatif enregistré de 27,55% mais il est qualifié de favorable.

4. Les actions correctives

Face aux écarts défavorables constatés par l'ADE, des actions correctrices urgentes et structurelles à entreprendre et à prévoir pour l'atteinte des objectifs assignés au départ sont proposées :

- avoir un volume distribué proche de la réalité ;
- il convient de mieux maîtriser le poste énergie qui continue à peser dans la gestion ;

Chapitre III : La démarche budgétaire au sein de l'ADE

- diminution du stock des créances¹²⁷ ;
- développer l'activité travaux et prestation pour l'équilibre de l'unité ;
- l'amélioration du rendement technique (volume distribué/volume produit) qui sera obtenue par une meilleure maîtrise des pertes dans les réseaux ;
- la création de cellules d'économie d'énergie au niveau des zones et des unités ;
- lutter contre les branchements illicites ;
- pour les autres postes de charges, les unités devraient se tenir strictement aux dépenses incompressibles lorsque ces dernières sont confrontées à des situations financières difficiles.

Conclusion

Au terme de ce chapitre, nous avons essayé de faire le tour des pratiques budgétaires mises en œuvre au sein de l'ADE, unité de Tizi-Ouzou, notamment en ce qui concerne l'élaboration, l'exécution et le suivi des budgets pour une période d'étude qui s'étale de 2019 à 2021.

Dans ce travail de recherche, nous avons effectué une confrontation périodique entre les réalisations et les prévisions, et ce pour les exercices 2019, 2020 et 2021, ce qui nous a permis d'analyser l'ensemble des écarts identifiés par l'ADE, unité de Tizi-Ouzou.

Au sortir de notre analyse sur le contrôle budgétaire de l'ADE de Tizi-Ouzou, nous avons constaté clairement que :

- le déficit du CA Eau est souvent compensé économiquement par les activités travaux et prestations ;
- il est généralement observé que la masse salariale augmente plus vite que le CA ;
- des améliorations du CA étaient absorbées par des augmentations parfois plus proportionnelles des consommations intermédiaires (énergie et produits de traitement)
- au cours des trois années, les investissements et les charges ont présenté des écarts négatifs ;
- les produits ont connu des écarts défavorables en 2019 et en 2021, tandis qu'en 2020, ont connu un écart favorable ;

¹²⁷Stock de créances : ce sont des créances qui sont détenues par l'entreprise ADE auprès de sa clientèle privée et publique.

Chapitre III : La démarche budgétaire au sein de l'ADE

- un écart défavorable a été enregistré sur la trésorerie en 2019, tandis qu'en 2020 et 2021, un écart favorable a été enregistré ;
- les écarts au sein de l'ADE ne font pas l'objet d'une analyse permettant d'entreprendre des actions correctives en raison de la particularité et la complexité institutionnelle de l'organisme.

Le contrôle budgétaire joue un rôle crucial dans la gestion des entreprises. Il permet de planifier les ressources financières de manière rigoureuse, d'allouer les fonds de manière efficiente et de suivre les résultats obtenus par rapport aux objectifs fixés. Grâce à une surveillance étroite des dépenses et à des mécanismes de suivi appropriés, le contrôle budgétaire aide à minimiser les écarts entre les prévisions et les réalisations, favorisant ainsi une meilleure maîtrise des coûts et une utilisation optimale des ressources.

Ce travail a mis en évidence, l'importance de la collaboration et de la participation active de tous les acteurs impliqués pour la mise en place d'un contrôle budgétaire efficace. Une communication transparente et une responsabilisation claire sont essentielles pour assurer le respect des budgets établis et l'atteinte des objectifs fixés.

Ce mémoire a examiné en profondeur le thème du contrôle budgétaire et de la performance au sein de l'Algérienne des Eaux, en tant qu'un EPIC. L'objectif était d'évaluer dans quelle mesure le contrôle budgétaire permet de définir des actions correctives adaptées aux spécificités de l'ADE ?

La focalisation de notre étude sur ce thème de mémoire nous a procuré une double opportunité. D'une part, nous avons pu approfondir notre connaissance des concepts essentiels liés au contrôle budgétaire. D'autre part, nous avons acquis une compréhension approfondie du fonctionnement du système du contrôle au sein d'un EPIC, à savoir le cas spécifique de l'ADE de Tizi-Ouzou. Cependant, les contraintes liées à la confidentialité des données peuvent parfois entraver la recherche d'une compréhension complète et exhaustive de la situation budgétaire.

Il ressort de notre analyse, la présence d'une procédure de préparation budgétaire au sein de l'ADE, unité de Tizi-Ouzou claire décrivant l'ensemble des actions à mener par les agents concernant la préparation du budget.

En ce qui concerne le contrôle budgétaire, nous avons effectué une comparaison entre les prévisions et les réalisations pour les années 2019, 2020 et 2021, ce qui nous a permis d'identifier les écarts et d'analyser les plus significatifs.

Cependant, au sortir de notre analyse sur le contrôle budgétaire de l'ADE de Tizi-Ouzou, nous avons pu constater que le contrôle budgétaire mis en œuvre par l'établissement en la matière laisse apparaître plus d'insuffisances que d'atouts. L'organisation n'arriverait pas toujours à réaliser les objectifs fixés au départ.

En effet, pendant la période étudiée notamment 2019 et 2021, les produits ont enregistré des écarts défavorables, atteignant respectivement 18,87% et 19,05%.

Les charges ont également enregistré des écarts négatifs et défavorables 2019, 2020 et 2021, soient respectivement de 1,52%, 10,18%, et 4,76%.

Les investissements ont également présenté des écarts défavorables en 2019, 2020 et 2021, soient respectivement de 91,58%, 59,79% et 51,46%.

Il est également observé que les écarts ne font pas l'objet d'une véritable analyse budgétaire permettant de faire ressortir leurs causes afin de prendre les dispositions nécessaires pour éviter une répétition pour la suite de l'exécution du budget. Les écarts restent dans ce cas de simples constatations qui ne découchent pas sur des actions correctives.

Par ailleurs, il y'a lieu de rappeler qu'au-delà des aspects liés à la gestion budgétaire et à la gestion des ressources de l'ADE en générale qui nécessitent des actions correctrices urgentes et structurelles, les ressources en eau sont caractérisées dans le cas de l'Algérie, par un contexte naturel défavorable, accentué par des cycles de sécheresse prolongés engendrant une maîtrise insuffisante de la gestion de l'eau dans ses différents aspects : décalages dans la mobilisation de l'eau par rapport à la forte croissance des besoins au niveau des grands pôles urbains et industriels, pertes importantes dans les réseaux, multiplication des sources de pollution d'origine urbaine, industrielle et agricole, tarification inadaptée et mode de financement qui a atteint ses limites.

Ouvrages

1. ALAZARD Claude, SEPARI Sabine, Contrôle de gestion manuel et application, DCG11, Edition Dunod, Paris, 2010.
2. ALI-KHALDI Mohamed, SABIR Abdelbasset, DCG 11- Le contrôle de gestion, Edition Ellipses, 2021.
3. BERLAND Nicolas, Contrôle budgétaire, Edition Découverte, Belgique, 2002.
4. BESCOS Pierre-Laurent, Contrôle de gestion et management, Edition Montchrestien, Paris, 2003.
5. BOUQUIN Henri, Contrôle de gestion, Presse universitaire de France, Paris, 2001.
6. CLICHE Pierre, Gestion budgétaire Et dépense publiques, Presse de l'Université du Québec PUQ, 2009.
7. COSSU Claude, Ecart et contrôle budgétaire, Librairie Vuibert, 1989.
8. DAYAN Armand & al, Manuel de gestion, volume 01, Edition Ellipses, Paris, 2004.
9. DORIATH Brigitte, GOUJET Christian, Gestion prévisionnelle et mesure de la performance, Edition Dunod, Paris, 2007.
10. DORIATH Brigitte, Contrôle De Gestion En 28 Fiche, Edition Dunod, Paris, 2008.
11. DOV Ogien, Gestion financière de l'entreprise », Edition Dunod, Paris, 2018.
12. DUGUIT. L, Traité de droit constitutionnel, Hachette livre et BNF, 1921.
13. FIORE Claude, Pilotage de l'offre de valeur : tableaux de bord, budgets et indicateurs, Edition Pearson, Paris, 2005.
14. FORGET Jack, La Gestion budgétaire, prévoir et contrôler les activités de l'entreprise, Edition d'organisation, Paris, 2005.
15. GERVAIS Michel, Contrôle de gestion », Edition Economica, Paris, 2009.
16. GIRAUD Françoise, Contrôle de gestion et pilotage de la performance, GUALINO éditeur, Paris, 2004.
17. GUEDJ Norbert, Contrôle de gestion pour améliorer la performance de l'entreprise, Edition d'organisation, Paris, 2000.
18. HAMINI Ahmed, La gestion budgétaire et comptabilité prévisionnelle », Edition BERTI, Alger, 2001.
19. HUNTIN Hervé, Toute la finance d'entreprise, Edition d'organisation, Paris, 2002.
20. Laurence Le Gallo, Contrôle de gestion et gestion prévisionnelle », 2007-2008.

21. LAUZEL Pierre, TELLER Robert, « Contrôle de gestion et budget », Edition DALLOZ, Paris, 1994.
22. LECLERE Didier, L'essentiel de la gestion budgétaire, Edition Eyrolles, Paris, 1993.
23. LOCHARD Jean, Gestion budgétaire outil de pilotage des managers, Edition d'Organisation, Paris, 1998.
24. LÖNING Hélène, Le contrôle de gestion : organisation, outils et pratiques, EditionDunod, Paris, 2008.
25. MALO Jean-Louis, MTHE Jean-Charles, L'essentiel du contrôle de gestion, Edition d'organisation, Paris, 2002.

Mémoires et thèses doctorat

1. HOUACINE Noureddine, « La gestion d'un établissement des services public, cas : EPSP de Draa Ben Khedda,Tizi-Ouzou », mémoire de magister en management public, 2017, université Mouloud MAAMERI de Tizi-Ouzou.
2. ADJADJA Antoine, Contribution à l'amélioration du système budgétaire de la Marie de Cotonou, Mémoire de master, Université de Parakou, 2007.

Articles et revues

1. BENABED Mokhtar, GUEDECHE Khaled, Contrôle de gestion et le processus budgétaire, Revue chercheur économique N°06, 2016.
2. FERRAH Rachid, FARHI Karima, La tarification actuelle de l'eau potable appliquée en Algérie et son efficacité, Algérie, 2017.
3. GUINARD Dorian, Réflexions actuelles sur la notion de service public, Revue regards croisés sur l'économie, N°02, 2007.
4. KINDO Hamidou, Système budgétaire comme outil de mesure de la performance d'une organisation internationale : Cas de CAFRAD, Revue internationales des sciences de gestion, 2022.
5. KORIB Naima, KERZABIAbdelatif, Contrôle de gestion : analyse comparative entre une entreprise publique et une entreprise privée, Revue Maghrébine d'Economie & Management N°02, 2015.

Références législatives et réglementaires

1. Loi N°88-01 du 12/01/1988, portant loi d'orientation sur les entreprises publiques économiques, JORADP N°02, du 13/01/1988.
2. Le décret exécutif n°05-13 du 9 janvier 2005, portant sur la tarification, publié sur le journal officiel de la république algérienne du 12/01/2005.

Autres documents

1. BELGHAOUTI Nacera, support de cours, « Gestion budgétaire », Oran HigherSchool of Economics, 2020-2021.
2. DUCREAU Florence et BOUTRY Michel, cours « Le calcul et l'analyse des écarts », I.A.E – Université NANCY 2, 2017.
3. KHERRI Abdenacer, cours « gestion budgétaire », école des hautes études commerciales, 2011-2012.
4. Ministre des Ressources en Eau, Services de l'eau en Algérie : Faire du droit à l'eau une réalité pour tous, Genève, Janvier 2011.

Références WEB

1. Contrôle de gestion, sur le site www.academia.edu. [Consulté le 15/04/2023].
2. <https://www.urssaf.fr>, [Consulté le 16/04/2023]
3. www.memoireonline.com, [consulté le 20/04/2023]
4. L'Algérienne Des Eaux, Les missions, sur le site <https://www.ade.dz>, [Consulté le 02/05/2023]
5. L'Algérienne De Eaux, Les acteurs de l'eau, sur le site <https://www.ade.dz>, [Consulté le 02/05/2023].
6. L'Algérienne Des Eaux, Le dispositif de contrôle au niveau de l'ADE, sur le site <https://www.ade.dz>, [Consulté le 02/05/2023].
7. Conseil d'Etat, Les établissements industriels et commerciaux la fiche 14, Décembre 2018, sur le site www.conseil-etat.fr. [Consulté le 15/05/2023].
8. BROUSSOLLE Yves Fiche d'introduction au droit public, Edition Ellipses, France, 2019, sur le site <https://www.cairn.info>, [Consulté le 15/05/2023]

9. FERRAH Rachid, FARHI Karima, La tarification actuelle de l'eau potable appliquée en Algérie et son efficacité, Algérie, 2017, sur le site électronique <https://www.asjp.cerist.dz/en/downArticle>, [consulté le 22/05/2023].
10. Le contrôle budgétaire proactif : Importance et dispositif, sur le site <https://www.mawarid.ma>, [Consulté le 23/05/2023].
11. Bernard Thiry, Les conceptions de l'intérêt général dans l'Union européenne, CIRIEC Workingpaper, N°99/01, sur le site <https://www.ciriec.uliege.be>. [Consulté le 15/06/2023].

Annexe 01

UNITE DE TIZI-OUZOU REALISATIONS Année 2019		OBJ 2019	REAL 2019	REAL / OBJ 2019	
I N V E S T I S S E M E N T	I N V E S T I S S E M E N T	Bâtiments	29 000	-	0,00%
		Terrains			#DIV/0!
		Equipements production			#DIV/0!
		Matériel de production			#DIV/0!
		Véhicules de transport	27 000		0,00%
		Véhicules utilitaires	65 000	9 747	15,00%
		Véhicules de tourisme	24 000		0,00%
		Equipements sociaux	350		0,00%
		Matériel & Outillage d'atelier	22 170	1 072	4,84%
		Matériel & Outillage de chantier et production	65 250	1 915	2,93%
		Equipements informatiques	11 770	4 430	37,64%
		Matériel de bureaux		3 603	#DIV/0!
		Mobilier de bureaux	6 150	415	6,75%
		Matériel de reprographie	450	-	0,00%
		Agencement/installations	35 360	3 675	10,39%
		Téléphone/fax	960		0,00%
		Autre matériel de protection	3 060		0,00%
		Autre matériel de Labo	2 000	212	10,60%
		Autre matériel de communication			#DIV/0!
		Cycle et moto-cycle	6 000		0,00%
Installation GPL	1 265	162	12,81%		
Total	299 785	25 231	8,42%		

Annexe a

UNITE DE TIZI-OUZOU REALISATIONS Année 2019		OBJ 2019	REAL 2019	REAL / OBJ 2019	
T · C · R T A B L E A U C O M P T E S R E S U L T A T		Chiffre d'affaires	1 364 045	1 106 644	81,13%
		Eau	895 320	692 216	77,31%
		RFA	332 890	268 468	80,65%
		Travaux	-118 215	135 498	114,62%
		Prestations	17 620	10 462	59,38%
		Cessions eau			#DIV/0!
		autres à préciser			#DIV/0!
		I.PRODUCTION DE L'EXERCICE	1 364 045	1 106 644	81,13%
		Achats consommés	764 573	722 124	94,45%
		dont Energie	624 996	597 464	95,59%
		dont Produits chimiques	33 574		0,00%
		Cessions eau			#DIV/0!
		Services extérieurs et autres consommations	107 526	101 591	94,48%
		II.CONSOmmATIONS DE L'EXERCICE	872 099	823 715	94,45%
		III.VALEUR AJOUTEE(I-II)	491 946	282 929	57,51%
		Charges de personnel	1 156 608	1 232 926	106,60%
		Impôts et taxes et versements assimilés	35 391	37 979	107,31%
		IV.EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION	700 053	987 976	141,13%
		Autres produits opérationnels			#DIV/0!
		Autres charges opérationnelles	4 000	582	14,55%
		Dotations aux amortissements et aux provisions	48 000	52 900	110,21%
		Reprise sur pertes de valeur et provisions			#DIV/0!
		V.RESULTAT OPERATIONNEL	752 053	1 041 458	138,48%
	Produits financiers			#DIV/0!	
	Charges financières			#DIV/0!	
	VI.RESULTAT FINANCIER			#DIV/0!	
	VII.RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPÔTS(V-VI)	752 053	1 041 458	138,48%	
	Total des produits des activités ordinaires	1 364 045	1 106 644	81,13%	
	Total des charges des activités ordinaires	2 116 098	2 148 102	101,51%	
	VIII.RESUL NET ACTIVIT ORDINAIRES	752 053	1 041 458	138,48%	

TCR

Annexe 08

UNITE DE DISTRIBUTION DE : TIZI-OUZOU REALISATIONS T4 & Année 2021		Obj 2021	Réalis 2021	Taux de Réal Année 2021	
T · C · R T A B L E A U C O M P T E S R E S U L T A T	TCR	Chiffre d'affaires	1 435 883	1 162 381	80,95%
		Eau	868 120	683 409	78,72%
		RFA	394 117	340 286	86,34%
		Travaux	159 750	121 019	75,76%
		Prestations	13 896	17 667	127,14%
		Cessions eau			
		autres à préciser			
		I.PRODUCTION DE L'EXERCICE	1 435 883	1 162 381	80,95%
		Achats consommés	833 518	673 773	80,83%
		dont Energie	671 245	521 381	77,67%
		dont Produits chimiques	35 100	15 499	44,16%
		Cessions eau			
		Services extérieurs et autres consommations	90 296	80 140	88,75%
		II.CONSUMMATIONS DE L'EXERCICE	923 814	753 913	81,61%
		III.VALEUR AJOUTEE (I-II)	512 069	408 468	79,77%
		Charges de personnel	1 646 155	1 960 040	119,07%
		Impôts et taxes et versements assimilés	42 507	30 055	70,71%
		IV.EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION	- 1 176 593	- 1 581 627	134,42%
		Autres produits opérationnels			
		Autres charges opérationnelles	3 500		0,00%
		Dotations aux amortissements et aux provisions	48 500	47 347	97,62%
		Reprise sur pertes de valeur et provisions			
		V.RESULTAT OPERATIONNEL	- 1 228 593	- 1 628 974	132,59%
		Produits financiers			
		Charges financières			
		VI.RESULTAT FINANCIER			
		VII.RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPÔTS (IV-VI)	- 1 228 593	- 1 628 974	132,59%
		Total des produits des activités ordinaires	1 435 883	1 162 381	80,95%
		Total des charges des activités ordinaires	2 664 476	2 791 355	104,76%
		VIII.RESUL NET. ACTIVITE ORDINAIRES	- 1 228 593	- 1 628 974	132,59%

Annexe 07

UNITE DE DISTRIBUTION DE : TIZI-OUZOU REALISATIONS T4 & Année 2021		Obj 2021	Réalis 2021	Taux de Réal Année 2021	
I N V E S T I S S E M E N T	INVESTISSEMENT		17 261		
		Bâtiments			
		Terrains			
		Equipements production			
		Matériel de production			
		Véhicules de transport	15000		0,00%
		Véhicules utilitaires			
		Véhicules de tourisme	12000		0,00%
		Equipements sociaux	390		0,00%
		Matériel & Outillage d'atelier	10080	1 153	11,44%
		Matériel & Outillage de chantier et production	12890	6 992	54,24%
		Equipements informatiques	5050	4 289	84,93%
		Matériel de bureaux		341	
		Mobilier de bureaux	6850	936	13,66%
		Matériel de reprographie	500		0,00%
		Agencement/installations	10650	5 941	55,78%
		Téléphone/fax	292		0,00%
		Autre matériel de protection	4160		0,00%
		autre matériel de Labo	125	419	335,20%
		Autre matériel de communication		252	
Cycle et moto-cycle					
Autres à préciser		268			
Total	77 987	37 852	48,54%		

Annexe 06

EVALUATION DU 4 EME TRIMESTRE ET L'EXERCICE 2020 UNITE :TIZI OUZOU utb

UNITE DE DISTRIBUTION DE : tizi ouzou		REALISATIONS 2020	Obj 2020	Réalis 2020	Taux de Réal an 2020
T A B L E A U D E F I N A N C E M E N T		Solde début période	18 028	75 029	416,18%
		Encassement :	2 208 875	1 920 383	86,94%
		Eau+RFA	2 092 437	1 730 136	82,69%
		* Créances antérieures	471 012	660 757	140,28%
		* Facturation de l'exercice	1 621 425	1 069 379	65,95%
		Travaux	11 643	44 507	382,26%
		* Créances antérieures	7 463	28 694	384,48%
		* Facturation de l'exercice	4 180	15 813	378,30%
		Prestations	104 795	145 740	139,07%
		* Créances antérieures	6 322	12 532	198,23%
		* Facturation de l'exercice	98 473	133 208	135,27%
		Virement inter unités	-	65 000	
		Vente reforme	-	-	
		Autres (remb ciar+mutuelle+remb cpte sujction)	-	1 053	
		Total encaissements	2 208 875	1 986 436	89,93%
		dont encais RGQE de l'eau	170 000	180 229	106,02%
		dont encais Tarif assainissement	390 000	394 255	101,09%
		Décaissements :			
		Sur dettes	215 615	107 295	49,76%
		Sur investissements	114 960	13 317	11,58%
		Sur charges d'exploitation			
		Achats consommés	102 087	78 446	76,84%
		Services	101 419	56 083	55,30%
		Frais de personnel	1 321 007	1 452 651	109,97%
		Impôts et taxes	143 445	33 578	23,41%
		Frais financiers			
		Frais divers	4 000	1 759	43,98%
		Remboursement des détentions pour compte économie+qualité+gestion			
		Tarif assainissement		57 556	
		Frais de siège zone	24 000		0,00%
	Frais de siège DG	81 888		0,00%	
	Autres(Dot koudiat +mutuelle +o/s +remb cpte sujction)	95 000	54 025	56,87%	
	Total Décaissements	2 203 421	1 854 710	84,17%	
	Solde de trésorerie	5 454	131 726	2415,22%	
	Solde de fin de période	23 482	206 755	880,48%	

TABLEAU DE
FINANCEMENT

Annexe 05

UNITE DE DISTRIBUTION DE : tizi ouzou		REALISATIONS 2020	Obj 2020	Réalis 2020	Taux de Réal an 2020
T · C · R T A B L E A U C O M P T E S R E S U L T A T		Chiffre d'affaires	1 287 730	1 290 987	100,25%
		Eau	877 914	796 453	90,72%
		RFA	331 566	326 612	98,51%
		Travaux	71 990	145 443	202,03%
		Prestations	6 260	22 479	359,09%
		Cessions eau			
		autres à préciser			
		I.PRODUCTION DE L'EXERCICE	1 287 730	1 290 987	100,25%
		Achats consommés	878 609	750 229	85,39%
		dont Energie	678 487	624 675	92,07%
		dont Produits chimiques	35 474	19 230	54,21%
		Cessions eau			
		Services extérieurs et autres consommations	142 156	117 803	82,87%
		II.CONSOUMMATIONS DE L'EXERCICE	1 020 765	868 032	85,04%
		III.VALEUR AJOUTEE(II)	266 965	422 955	158,43%
		Charges de personnel	1 321 007	1 739 628	131,69%
		Impôts et taxes et versements assimilés	39 500	31 273	79,17%
		IV.EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION	- 1 093 542	- 1 347 946	123,26%
		Autres produits opérationnels	-	-	
		Autres charges opérationnelles	750	1 759	234,53%
		Dotations aux amortisants et aux provisions	55 016	44 547	80,97%
		Reprise sur pertes de valeur et provisions	-	-	
		V.RESULTAT OPERATIONNEL	- 1 149 308	- 1 394 252	121,31%
		Produits financiers	-	-	
		Charges financières	-	-	
		VI.RESULTAT FINANCIER	-	-	
	VII.RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPÔTS(V+VI)	- 1 149 308	- 1 394 252	121,31%	
	Total des produits des activités ordinaires	1 287 730	1 290 987	100,25%	
	Total des charges des activités ordinaires	2 437 038	2 685 239	110,18%	
	VIII.RESULTAT NET ACTIVITE ORDINAIRE	- 1 149 308	- 1 394 252	121,31%	

Annexe 04

UNITE DE DISTRIBUTION DE : tizi ouzou		REALISATIONS 2020	Obj 2020	Réalis 2020	Taux de Réal an 2020
I N V E S T I S S E M E N T	INVESTISSEMENT	Bâtiments	56 600	13 582	24,00%
		Terrains			
		Equipements production			
		Matériel de production			
		Véhicules de transport	15 000		
		Véhicules utilitaires	19 000		
		Véhicules de tourisme	7 500		
		Equipements sociaux	350		
		Matériel & Outillage d'atelier	11 620		
		Matériel & Outillage de chantier et production	25 545	27 524	107,75%
		Equipements informatiques	5 370	2 068	38,51%
		Matériel de bureaux	450		
		Mobilier de bureaux	6 150	892	14,50%
		Matériel de reprographie			
		Agencement/installations	18 320	1 153	6,29%
		Téléphone/fax			
		Autre matériel de protection	3 060		
		Autre matériel de Labo	2 000	24 609	1230,45%
		Autre matériel de communication	850		
		Cycle et moto-cycle	1 500		0,00%
Autres (logiciels)	650	120	18,46%		
Total		173 965	69 948	40,21%	

Annexe 03

EVALUATION DU 4EME TRIMESTRE ET ANNEE 2019UNITE : UTO

UNITE DE TIZI-OUZOU REALISATIONS Année 2019		OBJ 2019	REAL 2019	REAL / OBJ 2019	
T A B L E A U D E F I N A N C E M E N T	TABLEAU DE FINANCEMENT	Solde début période	10 701	136 381	1274,47%
		Encaissement :	2 128 353	1 382 762	64,97%
		Eau+RFA	1 864 676	1 247 930	66,92%
		* Créances antérieures	362 977	306 523	84,45%
		* Facturation de l'exercice	1 501 699	941 407	62,69%
		Travaux	240 696	128 040	53,20%
		* Créances antérieures	26 491	10 294	38,86%
		* Facturation de l'exercice	214 205	117 746	54,97%
		Prestations	22 981	6 792	29,55%
		* Créances antérieures	9 308	2 438	26,19%
		* Facturation de l'exercice	13 673	4 354	31,84%
		Virement inter unités(DG+UNITE BOUMERDES)		365 959	#DIV/0!
		Vente reforme		30 166	#DIV/0!
		Autres (Sujction+remb clar+mutuelle+remb cpte sujction)	14 000	10 123	72,31%
		Total encaissements	2 142 353	1 789 010	83,51%
		dont encals RGQE de l'eau	169 236	118 476	70,01%
		dont encals Tarif assainissement	374 400	263 092	70,27%
		Décaissements :	193 754	331 131	170,90%
		Sur dettes	99 473	311 409	313,06%
		Sur investissements	94 281	19 722	20,92%
		Sur charges d'exploitation	1 951 754	1 519 231	77,84%
		Achats consommées	166 097	96 859	58,31%
		Services	110 956	98 770	89,02%
		Frais de personnel	1 156 608	1 003 526	86,76%
		Impôts et taxes	138 205	119 727	86,63%
		Frais financiers			#DIV/0!
		Frais divers	4 000	3 277	81,93%
		Remboursement des detentions pour compte economie+qualité+gestion			#DIV/0!
		Tarif assainissement	192 000	104 525	54,44%
		Frais de siège zone	24 000		0,00%
Frais de siège DG	81 888		0,00%		
Autres(Dot koudiat +mutuelle +o/s +remb cpte sujction)	78 000	92 547	118,65%		
Total Décaissements	2 145 508	1 850 362	86,24%		
Solde de trésorerie	3 155	61 352	1944,60%		
Solde de fin de période	7 546	75 029	994,29%		

Annexe 09
EVALUATION DU 4ème TRIMESTRE ET ANNEE 2021 - Unité de Tizi Ouzou

UNITE DE DISTRIBUTION DE : TIZI-OUZOU REALISATIONS T4 & Année 2021		Obj 2021	Réalis 2021	Taux de Réal Année 2021	
T A B L E A U D E F I N A N C E M E N T		Solde début période	206 755	206 755	100,00%
		Encaissement :	2 267 742	1 883 873	83,07%
		Eau+RFA	2 092 437	1 733 433	82,84%
		* Créances antérieures	566 037	628 761	111,08%
		* Facturation de l'exercice	1 526 400	1 104 672	72,37%
		Travaux	38 547	15 930	41,33%
		* Créances antérieures	23 078	7 167	31,06%
		* Facturation de l'exercice	15 469	8 763	56,65%
		Prestations	136 758	134 510	98,36%
		* Créances antérieures	13 153	13 215	100,47%
		* Facturation de l'exercice	123 605	124 295	98,13%
		Virement inter unités	-	296 787	
		Vente reforme	-	-	
		Autres (cta+mutuelle+cahier de charge et rest prov cheque)	-	5 839	
		Total encaissements	2 267 742	2 186 499	96,42%
		dont encais RGQE de l'eau	204 096	164 676	80,69%
		dont encais Tarif assainissement	453 548	358 920	79,14%
		Décaissements :	196 177	221 383	118,91%
		Sur dettes	108 190	162 949	150,61%
		Sur investissements	77 987	58 434	74,93%
		Sur charges d'exploitation	2 000 594	1 932 439	96,59%
		Achats consommés	119 206	122 489	102,75%
		Services	87 733	108 644	123,83%
		Frais de personnel	1 646 155	1 699 551	103,24%
		Impôts et taxes	145 500	-	0,00%
		Frais financiers	-	-	
		Frais divers	2 000	1 755	87,75%
		Remboursement des détentions pour compte économie+qualité+gestion	-	-	
		Tarif assainissement	69 000	52 478	76,06%
		Frais de siège zone	24 000	3 000	12,50%
		Frais de siège DG	81 888	-	0,00%
		Autres (Dot koudiat +mutuelle+o/s+remb sujetion)	82 000	104 637	127,61%
	Total Décaissements	2 443 659	2 313 937	94,69%	
	Solde de trésorerie	- 175 917	- 127 438	72,44%	
	Solde de fin de période	30 838	79 317	257,21%	

T
A
B
L
E
A
U

D
E

F
I
N
A
N
C
E
M
E
N
T

Table des matières

Remerciements	2
Dédicaces.....	3
Liste des figures	1
Liste des tableaux	2
Liste des abréviations	3
Introduction générale	2
Chapitre I : La gestion et le processus budgétaire	5
Introduction.....	5
Section 1 : Le cadre conceptuel de la gestion budgétaire	5
1. <i>La gestion budgétaire et ses objectifs.....</i>	<i>5</i>
1.1. La gestion budgétaire	5
1.2. Les objectifs de la gestion budgétaire	8
2. <i>L'importance et les caractéristiques de la gestion budgétaire</i>	<i>9</i>
2.1. L'importance de la gestion budgétaire.....	9
2.2. Les caractéristiques de la gestion budgétaire	9
3. <i>L'articulation de la démarche budgétaire</i>	<i>10</i>
3.1. La démarche budgétaire	10
3.1.1. La prévision.....	11
3.1.2. La budgétisation	11
3.1.3. Le contrôle budgétaire	12
3.2. L'articulation entre la budgétisation et le contrôle budgétaire	12
Section 2 : La notion du budget	13
1. <i>Le budget et son rôle.....</i>	<i>13</i>
1.1. Le budget.....	13
1.2. Le rôle du budget	14
2. <i>Les conditions et les principes d'élaboration des budgets</i>	<i>14</i>
2.1. Les conditions d'élaboration des budgets	14
2.2. Les principes généraux d'élaboration du budget.....	15
2.2.1. Le principe de non remise en cause de la politique générale de l'entreprise ..	15
2.2.2. Le principe de la totalité du système budgétaire	15

2.2.3.	Le principe de superposition du système budgétaire et du système d'autorité	16
2.2.4.	Le principe de non-destruction de la solidarité nécessaire entre les départements.....	16
2.2.5.	Le principe de couplage du système budgétaire avec la politique du personnel	16
2.2.6.	Le principe d'actualisation des prévisions au vu de nouvelles informations..	16
3.	<i>L'interdépendance et la classification des budgets</i>	17
3.1.	L'interdépendance des budgets	17
3.2.	La classification des budgets.....	17
3.2.1.	Les budgets opérationnels	18
3.2.1.1.	Le budget des ventes	18
3.2.1.2.	Le budget de production.....	19
3.2.1.3.	Le budget d'approvisionnements	19
3.2.2.	Les budgets financiers.....	20
3.2.2.1.	Le budget des investissements	20
3.2.2.2.	Le budget de trésorerie	21
A.	La construction du budget de trésorerie.....	21
B.	Le rôle du budget de trésorerie	23
3.3.3.	Les budgets généraux	23
3.3.3.1.	Le compte de résultat prévisionnel	24
3.3.3.2.	Le bilan prévisionnel.....	24
	Section 3 : Le processus de budgétisation.....	26
1.	<i>L'articulation budgétaire avec les plans stratégiques et opérationnels</i>	26
1.1.	Les horizons de planification	27
1.1.1.	La planification stratégique.....	27
1.1.2.	La planification opérationnelle.....	27
1.1.3.	Le budget.....	27
1.2.	Le calendrier budgétaire.....	28
2.	<i>Les méthodes, la procédure d'élaboration des budgets et les acteurs impliqués</i>	28
2.1.	Les méthodes d'élaboration des budgets.....	28
2.1.1.	La méthode descendante	29
2.1.2.	La méthode ascendante	29
2.2.	La procédure d'élaboration des budgets	29
2.3.	Les acteurs impliqués dans le processus budgétaire	33
2.3.1.	La direction générale	33
2.3.2.	Les opérationnels	33
2.3.3.	Le contrôleur de gestion.....	33
3.	<i>L'exécution budgétaire</i>	34

Conclusion	35
Chapitre II : Le contrôle budgétaire outil de mesure de la performance.....	35
Introduction.....	36
Section 1 : Le contrôle budgétaire	36
1. <i>Le contrôle budgétaire et son rôle</i>	<i>37</i>
1.1. Le contrôle budgétaire	37
1.2. Le rôle du contrôle budgétaire.....	39
2. <i>Les étapes du contrôle budgétaire.....</i>	<i>41</i>
2.1. Le contrôle à priori	41
2.2. Le contrôle pendant l'action.....	41
2.3. Le contrôle à postériori	42
3. <i>Les limites et les outils du contrôle budgétaire</i>	<i>42</i>
3.1. Les limites du contrôle budgétaire.....	42
3.2. Les outils de renforcement du contrôle budgétaire.....	43
3.2.1. Le tableau de bord	43
3.2.2. Le reporting	44
3.3.3. Les réunions de suivi budgétaire	45
4. <i>Le contrôle budgétaire outil de mesure de la performance.....</i>	<i>46</i>
Section 2 : La présentation et l'analyse des écarts	47
1. <i>Généralités sur les écarts budgétaires.....</i>	<i>47</i>
1.1. Les types des écarts.....	47
1.2. Les conditions d'analyse des écarts	48
1.2.1. La délimitation précise du périmètre de responsabilité de chaque centre.....	49
1.2.2. Elaboration des écarts en relation avec la stratégie de l'entreprise.....	49
1.2.3. La gestion par exception	49
1.2.4. L'actualisation permanente des standards techniques et économiques	49
1.3. Les principes de base pour l'analyse des écarts	49
1.4. Les causes des écarts budgétaires	50
1.5. L'interprétation des écarts.....	50
1.6. Les limites de l'analyse des écarts.....	51
2. <i>La logique de calcul des écarts</i>	<i>51</i>
3. <i>La présentation et l'analyse des écarts budgétaires</i>	<i>52</i>
3.1. L'écart sur le résultat total.....	54
3.1.1. Le contrôle budgétaire de ventes	54
3.1.1.1. L'écart global sur le CA	54
3.1.1.2. L'écart sur la marge.....	56

A. Les causes des écarts du CA et de marge.....	58
3.1.2. Le contrôle budgétaire de l'activité productive.....	58
3.1.2.1. L'analyse des écarts sur les charges directes	59
3.1.2.2. L'analyse des écarts sur un centre d'analyse	62
Section 3 : La mise en œuvre des actions correctives	65
1. <i>Le choix et la correction des écarts constatés</i>	<i>65</i>
2. <i>La gestion par exception</i>	<i>66</i>
3. <i>La nature et les caractéristiques de l'action corrective</i>	<i>67</i>
3.1. La nature de l'action corrective	67
3.2. Les caractéristiques d'une bonne action correctives.....	67
3.2.1. Une action corrective rapide	67
3.2.2. Une action correctives adaptée.....	68
Conclusion	70
Chapitre III : La démarche budgétaire au sein de l'ADE	71
Introduction.....	71
Section 1 : La présentation de l'organisme d'accueil ADE.....	71
1. <i>Les établissements publics à caractère industriel et commercial.....</i>	<i>71</i>
1.1. Le service public.....	72
1.2. Le caractère commercial et industriel de l'EPIC.....	72
1.3. Le régime juridique d'un EPIC	73
1.3.1. La création.....	73
1.3.2. L'autonomie	73
1.3.3. Le rattachement à un niveau de l'administration	73
1.3.4. Le principe de spécialité	73
1.3.5. Le droit privé.....	74
2. <i>La présentation de l'ADE</i>	<i>74</i>
2.1. L'évolution historique de l'ADE	75
2.1.1. La première période de 1962 à 1970	75
2.1.2. La deuxième période 1971-1989	75
2.1.3. La troisième période 1990-2001.....	76
2.2. Les missions de l'ADE	77
2.3. Le dispositif de contrôle au niveau de l'ADE	78
2.4. Les acteurs de l'eau.....	78
2.4.1. Les filiales	78
2.4.2. Les assemblées populaires communales APC.....	79
2.4.3. SPA ALGEAUX.....	79

2.5.	La tarification des services publics de l'eau en Algérie.....	79
2.5.1.	Le type de tarification appliquée en Algérie	80
2.5.2.	Le barème de tarification des différentes catégories de consommateurs	80
2.6.	L'organisation de l'Algérienne des eaux à l'échelle nationale	81
3.	<i>L'organisation de l'ADE de Tizi-Ouzou</i>	<i>82</i>
Section 2 : L'élaboration et l'exécution des budgets au sein de l'ADE.....		86
1.	<i>L'élaboration des budgets au sein de l'ADE</i>	<i>86</i>
1.1.	La méthode d'élaboration des budgets	86
1.2.	La procédure d'élaboration des budgets au sein de l'ADE de Tizi-Ouzou.....	87
1.3.	Les orientations générales de l'ADE	88
2.	<i>La confection des budgets au sein de l'ADE</i>	<i>88</i>
2.1.	Les budgets opérationnels	89
2.1.1.	Le budget des charges opérationnelles	89
2.1.2.	Le budget des produits opérationnel.....	90
2.2.	Le budget des investissements.....	91
2.3.	Le budget de trésorerie.....	92
3.	<i>L'exécution des budgets au sein de l'ADE</i>	<i>94</i>
3.1.	L'exécution du budget opérationnel	94
3.1.1.	L'exécution des charges opérationnelles	94
3.1.2.	L'exécution des produits opérationnels	95
3.2.	L'exécution du budget d'investissement.....	97
3.3.	L'exécution du budget de trésorerie	98
Section 3 : La pratique du contrôle budgétaire au sein de l'ADE		101
1.	<i>L'évaluation du budget opérationnel.....</i>	<i>101</i>
1.1.	L'évaluation des charges opérationnelles	101
1.2.	L'évaluation des produits opérationnels	106
2.	<i>L'évaluation du budget d'investissement.....</i>	<i>110</i>
3.	<i>L'évaluation du budget de trésorerie.....</i>	<i>115</i>
4.	<i>Les actions correctives</i>	<i>120</i>
Conclusion		121
Conclusion générale.....		123
Bibliographie		125
Annexes		
Table des matières		

Résumé

L'objet de notre travail de recherche est d'étudier l'impact du contrôle budgétaire sur la performance d'un établissement public à caractère industriel et commercial. Une confrontation périodique entre les réalisations et les prévisions, nous permet de comprendre dans quelle mesure le contrôle budgétaire permet de définir des actions correctrices adaptées aux spécificités d'un tel établissement. Pour ce faire, nous avons réalisé un cas pratique dans le cadre d'un stage effectué au sein de l'ADE, unité de Tizi-Ouzou.

L'analyse du système du contrôle budgétaire de l'ADE, unité de Tizi-Ouzou a permis clairement de montrer que le rapprochement périodique entre les réalisations et les prévisions conduit à mettre en relief des écarts budgétaires favorables et défavorables traduisant ainsi de façon chiffrée l'atteinte ou non des objectifs assignés par l'ADE au départ. Ces écarts serviront de point de départ pour comprendre les raisons de ces divergences et déterminer les actions correctives à entreprendre adéquates et adaptées aux spécificités de l'ADE.

Mots clés : Budget, contrôle budgétaire, performance, écart, action correctives

Abstract

The object of our research work is to study the impact of budgetary control on the performance of a public industrial and commercial establishment. A periodic comparison between the achievements and the forecasts, allows us to understand to what extent budgetary control makes it possible to define corrective actions adapted to the specificities of such an establishment. To do this, we carried out a practical case as part of an internship carried out within the ADE, Tizi-Ouzou unit.

The study carried out and the analysis of the budgetary control system of the ADE, Tizi-Ouzou unit clearly makes it possible to show that the periodic reconciliation between the achievements and the forecasts, makes it possible to observe favorable and unfavorable budget deviations thus reflecting in a quantified way the achievement or not of the objectives assigned by the ADE at the beginning. These differences will serve as a starting point to understand the reasons for these differences and determine the corrective actions to be taken that are adequate and adapted to the specificities of the ADE.

Keywords: budget, budget control, performance, gap, corrective action