

UNIVERSITE MOULOUD MAMMERI, TIZI-OUZOU
FACULTE DES SCIENCES ECONOMIQUES, COMMERCIALES ET DES
SCIENCES DE GESTION
DEPARTEMENT DES SIENCES FINANCIERES ET COMPTABILITE

Mémoire de fin de cycle



En vue de l'obtention du diplôme
De master en sciences financières et comptabilité

Spécialité : Audit et contrôle de gestion

thème

**Etude de la procédure budgétaire, analyse des écarts et
mesures correctives au sein d'un établissement public
à caractère industriel et commercial
Cas de : l'Algérienne des eaux de Tizi-Ouzou**

Réalisé par :
AMAROUCHE Katia
BOUNSIAR Mahdi

Encadré par :
M^{me} HAMAZ Sabrina

Devant le jury composé de :

Président: Mr ACHIR Mohammed, MCB, UMMTO.
Examinatrice: Mme TAUCHE Samia, MAA, UMMTO.
Rapporteur: Mme HAMAZ Sabrina, MCB, UMMTO.

Promotion : 2022/2023

Remerciement

Nous tenons d'abord à dire et écrire EL HAMDOULAH et à remercier le bon Dieu le tout puissant de nous avoir donné la force et le courage pour mener à bien ce travail.

Nous présentons nos remerciements à notre promotrice M^{me} HAMAZ Sabrina d'avoir accepté de diriger ce travail.

Nos remerciements vont, également, à M^{me} AYACHE Malika et à l'ensemble du personnel de l'ADE de Tizi-Ouzou.

Nous adressons nos remerciements aux membres de jury d'avoir accepté d'évaluer ce travail.

Nous présentons nos remerciements à tous les enseignants (es) ayant contribué à notre formation, en particulier Mr DERRIDJ Farid.

Un grand merci à nos familles pour leurs encouragements, leurs soutiens et leurs suivis avec patience durant nos parcours d'études.

Nous tenons à remercier tous ceux qui ont contribué, de près ou de loin, à la réalisation de ce travail.

Dédicaces

Merci Allah de m'avoir donné la capacité d'écrire et de réfléchir, la force d'y croire, la patience d'aller jusqu'au bout de mes rêves.

Je dédie ce travail :

- ❖ A mes chers parents, qui ont toujours été à mes côtés : Que Dieu les bénisse et les protège.
- ❖ A mes chers grands parents : que dieu les gardes.
- ❖ A ma chère sœur Cylia à qui je souhaite beaucoup de réussite dans sa vie.
- ❖ A mes frères : Abdellah et Khaled
- ❖ A mon camarade : Mahdi
- ❖ A toute ma famille
- ❖ A mon ami Lyes qui m'as beaucoup aidé et soutenu
- ❖ A tous mes amis

KATIA

Dédicaces

Merci Allah de m'avoir donné la capacité d'écrire et de réfléchir, la force d'y croire, la patience d'aller jusqu'au bout de mes rêves.

Je dédie ce travail :

- ❖ A mes chers parents, qui ont toujours été à mes côtés : Que Dieu les bénisse et les protège.
- ❖ A mes chères sœurs.
 - ❖ A mes frères.
- ❖ A tous mes amis.

MAHDI

Résumé :

La gestion budgétaire au sein des établissements publics à caractère industriel et commercial (EPIC) assimilée à une gestion statique, qui ne favorise guère l'innovation, est à l'origine des déficits financiers, car il n'y a pas de comparaisons réelles entre les prévisions et les réalisations.

Il s'agit d'un processus d'évaluation qui permet de surveiller l'ensemble des activités de l'entreprise, de comparer les résultats par rapport aux objectifs et de prendre des mesures correctives si nécessaire, pour assurer une affectation et une utilisation efficace et efficiente des ressources, dans le but d'atteindre les objectifs fixés. Ensuite, mettre en exergue les outils du contrôle de gestion, en générale, et la gestion budgétaire, en particulier. Cette dernière vise à allouer des ressources financières aux différentes activités de l'entreprise d'une manière équilibrée, en comparant régulièrement les résultats réels avec les prévisions. Et enfin, faire une analyse des écarts, ce qui permet de comprendre les causes et de prendre les mesures appropriées pour les corriger.

Afin d'approfondir nos connaissances et confronter les éléments théoriques à la réalité du terrain, nous avons jugé nécessaire de faire une étude de cas. Notre cas pratique s'est appuyé sur des données collectées au niveau de l'ADE de Tizi-Ouzou.

Sommaire

Introduction générale.....	01
Chapitre I : Le contrôle de gestion et la gestion budgétaire	
Introduction chapitre I.....	04
Section01 : Notions de bases sur le contrôle de gestion.....	04
Section02 : Les outils du contrôle de gestion	11
Section03 : La gestion budgétaire comme outil du contrôle de gestion	23
Conclusion chapitre I	32
Chapitre II : Procédure de la gestion budgétaire et son contrôle.....	
Introduction chapitre II.....	34
Section01 : La procédure de la gestion budgétaire.....	34
Section02 : Contrôle de la gestion budgétaire	41
Section03 : Présentation et analyse des écarts.....	45
Conclusion chapitre II	51
Chapitre III : Etude de la procédure budgétaire et analyse des écarts au sein de l’ADE de Tizi-Ouzou	
Introduction chapitre III	52
Section01 : Présentation de l’ADE de Tizi-Ouzou.....	52
Section02 : Evolution des principaux indicateurs de gestion et estimation des besoins en eau potable.....	61
Section03 : Analyse et comparaison de l’évolution des écarts de production et de distribution	66
Conclusion chapitre III.....	76
Conclusion générale	77

Liste des abréviations :

ADE : Algérienne des eaux.

Epic : Etablissement public à caractère industriel et commercial.

ANRH : Agence nationale des ressources hydrauliques.

A.N.B : Agence nationale des barrages.

A.G.E.P : Agence nationale de l'eau potable et de l'assainissement

S.E.S : Service des études scientifiques.

S.E.G.G.T.H : Service des Etudes Générales et des Grands Travaux Hydrauliques.

SONADE : Société nationale de distribution de l'eau.

EP : Eaux potable

T.O : Tizi-Ouzou

AEP : Alimentation en eau potable

CA : Chiffre d'affaire

VA : Valeur ajoutée

ABC : Activity based costing

Liste des figures :

Figure N°01 : Le triangle du contrôle de gestion	07
Figure N°02 : La relation entre la comptabilité générale et analytique	15
Figure N°03 : Méthode des coûts partiels	16
Figure N°04 : Méthode des coûts variables	17
Figure N°05 : Méthode ABC	19
Figure N°06 : consommation des charges explique mieux les relations existantes entre les produits et les ressources dans la méthode ABC.....	20
Figure N°07 : Les différents budgets	31
Figure N°08 : Le processus de la planification du budget	36
Figure N°09 : Le cycle budgétaire	39
Figure N°10 : Le processus du contrôle budgétaire	42
Figure N°11 : Organigramme générale de l'ADE	56
Figure N°12 : Organigramme générale de l'unité de Tizi-Ouzou.....	59
Figure N°13 : Le rapprochement entre prévisions et réalisations de la production et la distribution de l'eau potable (2019-2022)	67

Liste des tableaux :

Tableau N°01 : La comparaison entre la comptabilité générale et la comptabilité analytique...	14
Tableau N°02 : Evolution annuelle par catégorie socioprofessionnelles.....	61
Tableau N°03 : Evolution des principaux paramètres de gestion	62
Tableau N°04 : Rapprochement entre les prévisions et les réalisations	67
Tableau N°05 : Les écarts sur quantités entre la production prévisionnelle et la production réalisée.....	69
Tableau N°06 : Les écarts sur quantités entre la distribution prévisionnelle et distribution réalisée.....	70
Tableau N°07 : Ecart sur quantités entre la production réalisée et la distribution réalisée au cours de la période 2019-2022	72
Tableau N°08 : Ecart sur prix entre la production et la distribution d'eau potable pour la période de 2019 à 2022	73
Tableau N°09 : Evolution de la production et de la distribution au cours de la période 2019-2022	74

Introduction générale

De nos jours, le monde des organisations est confronté à d'importantes perturbations. C'est pourquoi, l'évaluation des risques représente un défi majeur pour une meilleure gestion.

Autrefois, les gestionnaires se sont principalement concentrés sur l'intégration des employés pour assurer le bon fonctionnement de l'entreprise, cependant, avec l'évolution de leur environnement vers plus de complexité et de turbulence, les entreprises ont été fragilisées au point de ne pas garantir leurs pérennités face aux concurrences croissantes.

A partir des années 60, l'indépendance des pays du Maghreb marque le début de l'essor des entreprises publiques. L'Algérie a également adopté cette vision des politiques de nationalisation et à développer une culture économique marquée par une intervention importante de l'Etat. Celui-ci est perçu comme le seul acteur économique capable d'assurer l'intérêt général.

Toutefois, depuis les années 80, le mode de gestion des entreprises a subi d'importants bouleversements, à travers le monde. Pour faire face aux crises financières, les pouvoirs publics ont mis en place des politiques visant à favoriser les secteurs privés. Dans ce contexte, la politique de privatisation de certaines entreprises a été mise en œuvre. Néanmoins, certains secteurs comme la production et la distribution de l'eau potable demeurent sous le contrôle de l'état en raison de leur caractère social.

Ces entreprises sont soumises à des contraintes, parmi lesquelles, figure l'obligation d'établir des budgets. Que ce soit dans des entreprises publiques ou privées, la gestion implique l'approvisionnement, le commandement, l'organisation et le contrôle de ces budgets afin d'assurer l'équilibre et la sincérité.

En économie d'entreprise, une prévision est appelée un « budget ». La gestion repose sur la prévision, et la gestion prévisionnelle est le synonyme de la gestion budgétaire. Par conséquent, pour garantir une coordination efficace entre les activités, il est important de mettre en œuvre un système de contrôle qui englobe la gestion budgétaire, qui contient des aspects, tels que, la planification, l'élaboration du budget, son exécution et son suivi. La gestion budgétaire est un outil très important pour le contrôle de gestion de toute entreprise, il lui permet, de ce fait, d'atteindre ses objectifs.

De surcroît, afin d'assurer la rentabilité d'une entreprise, qu'elle soit publique ou privée, il est essentiel d'utiliser des techniques de gestion modernes qui lui permettent de s'adapter à l'instabilité de son environnement.

La gestion budgétaire au sein des établissements publics à caractère industriel et commercial (EPIC) assimilée à une gestion statique, qui ne favorise guère l'innovation, est à l'origine des déficits financiers, car il n'y a pas de comparaisons réelles entre les prévisions et les réalisations.

Problématique :

Notre problématique s'articule autour de la question principale suivante :

« Quelles sont les pratiques utilisées pour présenter la procédure budgétaire, analyser les écarts et mettre en place des mesures correctives, au sein de l'ADE? »

Dans ce sens, d'autres questions méritent réflexion à savoir :

- Quelle est la place accordée à la fonction de contrôle de gestion au sein de l'ADE ?
- Quelles sont les étapes d'élaboration des budgets d'exploitation (production et distribution) dans le cadre de la gestion budgétaire ?
- Existe-il une procédure d'élaboration du budget ; si oui, est-elle formalisée ?
- Les contrôles budgétaires d'étapes sont-ils périodiquement opérés ?
- L'analyse des écarts relevés est-elle effectuée et les mesures correctives sont-elles entreprises ?
- **Hypothèses :**

Notre contribution n'a pas pour ambition de répondre à toutes les questions posées, mais de tenter de réunir quelques éléments de réflexion. Pour cerner notre problématique de recherche, il est important d'énoncer les hypothèses sur lesquelles nous fonderons notre champ d'analyse :

Hypothèse 01: La gestion budgétaire est un outil important de contrôle de gestion au sein de l'ADE de Tizi-Ouzou, elle permet de déterminer les orientations économiques à court terme, son processus consiste en la prévision, la budgétisation et enfin le contrôle.

Hypothèse 02 : La gestion budgétaire au sein de l'ADE de Tizi-Ouzou s'appuie sur la technique d'analyse des écarts pour confronter les résultats obtenus aux objectifs fixés.

Démarche méthodologique :

Pour réaliser ce travail et vérifier les hypothèses, nous avons choisi la démarche méthodologique suivante :

Dans un premier temps, notre démarche méthodologique repose sur une approche théorique des systèmes de contrôle de gestion. Ainsi, une recherche documentaire nous permettra de comprendre les différents concepts liés au contrôle de gestion et à la gestion budgétaire à travers la consultation des ouvrages, des articles scientifiques ainsi que, les sites internet de finance et contrôle de gestion. Dans un second temps, pour collecter des données de terrain, l'entreprise retenue dans le cadre de l'élaboration de notre stage pratique est l'unité ADE de Tizi-Ouzou chargée de la production et de la distribution de l'eau potable. Pour combler le manque de données au niveau local, nous avons réalisé un entretien avec le responsable du contrôle de gestion. Le cas pratique nous permettra de voir le système budgétaire de l'ADE de Tizi-Ouzou et de collecter les données nécessaires à l'achèvement de notre travail de recherche.

Structure de la recherche :

Pour atteindre l'objectif fixé, ce présent travail est structuré en trois chapitres présentés comme suit :

- Le premier chapitre porte sur une approche théorique du contrôle de gestion. Nous allons, dans un premier temps, définir les notions de base du contrôle de gestion et ses différents outils. Nous faisons le point, dans un second temps, sur la gestion budgétaire, l'un des principaux outils du contrôle de gestion.
- Le deuxième chapitre sera consacré à la présentation de la procédure de la gestion budgétaire. Le point sera d'abord mis sur le contrôle budgétaire, considéré comme une composante importante de la gestion budgétaire. Nous aborderons, ensuite, un aperçu théorique sur l'analyse des écarts budgétaires, un processus consistant à aider les entreprises à atteindre leurs objectifs.
- Le troisième et dernier chapitre, dans lequel sera abordée la partie pratique de notre travail, traite de l'analyse des causes de manque à produire de l'année 2022 notamment celles relatives aux écarts entre les volumes d'eau produites et celles distribuées. Pour ce faire, nous procéderons à un contrôle budgétaire de l'année 2022 consistant au rapprochement des quantités d'eau réellement distribuées avec les quantités produites. Les écarts ainsi relevés seront analysés pour déterminer ceux qui sont défavorables et ceux qui sont favorables et rechercher objectivement les causes réelles des manques à produire et aussi des manques à distribuer, et par conséquent d'en formuler les mesures correctives à entreprendre pour y remédier.

Chapitre I

Le contrôle de gestion et la
gestion budgétaire.

Introduction :

Le milieu des affaires est extrêmement complexe, et la concurrence acharnée sur les marchés mondiaux pousse les entreprises à rechercher une structure bien organisée pour atteindre leurs objectifs de manière efficace et efficiente. L'objectif est de capturer une part de marché importante et d'améliorer les performances globales de l'entreprise.

Le contrôle de gestion joue un rôle essentiel dans cette fonction, en aidant les dirigeants à prendre des décisions opportunes, grâce à des contrôleurs de gestion, tout en mettant en évidence les instruments essentiels qui y sont associés.

Ce chapitre a pour but de fournir une présentation du contrôle de gestion et de la gestion budgétaire. A cette fin, nous l'avons divisé en trois sections. La première section se concentrera sur les concepts fondamentaux du contrôle de gestion, nous mettons l'accent sur sa place au sein de l'entreprise, ses objectifs et ses finalités, ainsi que sur le rôle du contrôleur de gestion. La deuxième section abordera, quant à elle, les outils utilisés dans le cadre du contrôle de gestion. La troisième section portera sur la gestion budgétaire, considéré comme un des outils du contrôle de gestion.

Section 01 : Notions de base sur le contrôle de gestion

Dans cette section nous allons donner un aperçu historique et présenter le contrôle de gestion, sa définition, ensuite nous allons donner le rôle et les objectifs du contrôle de gestion, et enfin présenter le processus du contrôle de gestion.

1- Historique et définition du contrôle de gestion

1-1- Historique du contrôle de gestion :

La conception du contrôle de gestion a connu une évolution significative au fil du temps, principalement en raison des changements dans les conditions générales de gestion ainsi que des modifications importantes de l'environnement et des normes culturelles et sociales. De plus, cette évolution a été motivée par la turbulente conjoncture politique, économique et sociale, qui ont considérablement augmenté les niveaux d'incertitude en matière de gestion.

L'un des principaux atouts du contrôle de gestion est sa capacité à réduire cette incertitude. Cela se fait en mettant l'accent sur les problèmes liés à l'information et à la communication, tout en s'efforçant de manière optimale d'atteindre les objectifs nécessaires pour l'entreprise.

Même si certains auteurs tels que, Lionnel COLLINET, Gérard VALLIN (1992 : 2-8) BURLAUD et ses collaborateurs (1981 : 12), ALAZARD Claude (1998 : 11-14) avaient essayé de parler sur le contrôle de gestion, personne d'entre eux n'avait précisé une date de début du contrôle de gestion. Il est le résultat d'une longue évolution des idées des chercheurs en cette discipline. Ils précisent bien que la notion du contrôle de gestion est aussi ancienne que celle de la comptabilité. Les chercheurs menés à ce propos montrent que les traces de la comptabilité et du contrôle de gestion existent déjà vers 3200 ans avant J-C chez les sumériens en Mésopotamie, elles sont utilisées pour faciliter la gestion des terres et des troupeaux et pour les réalisations économiques.

Ensuite, avec le développement des produits et services et l'évolution des conjonctures, les gestionnaires ont cherché dans le contrôle de gestion une aide aux décisions ainsi que des pistes pour contrôler les actions dans la structure. Depuis le vingtième siècle, le contrôle de gestion a été conçu dans le cadre d'une gestion on taylorienne, fondée sur quatre principes :

- Stabilité dans temps.
- Information parfaite des organisations.
- Recherche d'une minimisation des couts totaux.
- Couts de production dominants le coût total.

Après la révolution industrielle, et plus particulièrement après la seconde guerre mondiale, on verra se développer dans toutes les organisations un nouveau type de contrôle, parallèlement à l'ancien, fondé sur des principes opposés ; il sera effectué par le personnel appartenant à l'organisation et aura pour objectif le suivi de performances économiques. Il s'agit du contrôle de gestion au sens actuel. Depuis la fin du dix-neuvième siècle, l'évolution du concept du contrôle de gestion a suivi celle de la conception de l'entreprise.

1-2- Définition du contrôle de gestion :

Le contrôle de gestion est un domaine en évolution constante. Chacun développe un aspect particulier de cette discipline. Autrefois considéré comme un contrôle de l'utilisation des ressources allouées aux divisions d'une organisation, le contrôle de gestion est actuellement considéré comme une fonction essentielle pour piloter la performance d'une entreprise.

Selon ANTHONY, l'un des fondateurs de la discipline, en 1965, le contrôle de gestion est « le processus par lequel les managers obtiennent l'assurance que les ressources sont obtenues

et utilisées d'une manière efficace et efficiente pour la réalisation des objectifs de l'organisation »¹

Selon LOCHARD J : le contrôle de gestion est « l'ensemble des dispositions prises pour fournir aux dirigeants et aux divers responsables des données chiffrées périodiques caractérisant le marché de l'entreprise, la comparaison avec des données passées ou prévues permet aux dirigeants de déclencher plus rapidement des mesures correctives appropriées à l'aide des conseils du contrôleur de gestion »².

Le contrôle de gestion est composé de deux parties, contrôle et gestion qui se définissent comme suit :

1-2-1- Définition du contrôle :

Contrôler une situation signifie être capable de la maîtriser et de la diriger. Tout contrôle vise à mesurer les résultats d'une action et à comparer ces résultats avec les objectifs fixés à priori pour savoir s'il y a concordance ou divergence³. Ainsi, le contrôle désigne l'action qui est décidée et l'évaluation de son résultat, ainsi que le retour d'expérience qui permettra d'améliorer les décisions futures.⁴

1-2-2- La gestion :

La gestion consiste à utiliser d'une façon optimale les moyens limités mis à la disposition d'un responsable pour atteindre les objectifs préalablement fixés.

Selon ces définitions on peut dire que « **le contrôle de gestion** » est un système de pilotage mis en place dans l'entreprise afin d'optimiser les performances des services et améliorer le rapport entre les ressources engagées et les résultats obtenus.

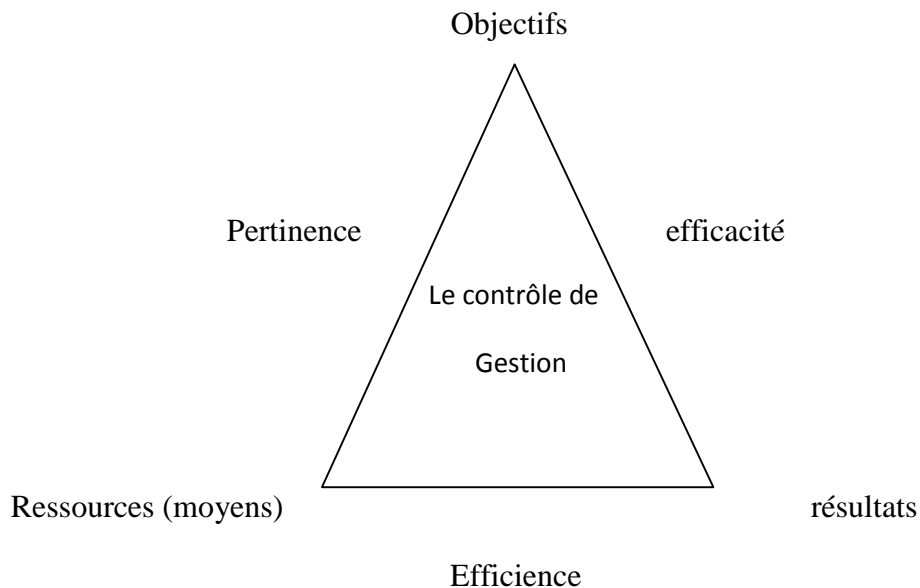
¹ BERLAND Nicolas, Yves de rongé, « Contrôle de gestion » 2^{ème} édition, pearson France 2013, P2

² Lochard J, « La gestion budgétaire outil de pilotage des managers », Edition d'organisation, 1998, P15

³ ALAZARD Claude, SEPARI Sabine, Op – cite, P7

⁴ HORNGREN C, BHHIMANI A, DATAR S, FOSTERG, « contrôle de gestion et gestion budgétaire », 3^{ème} édition, Pearson Education France, 2006, P7

Figure N° 01 : le triangle du contrôle de gestion



Source : H. Löning, V. Malleret, J. Méric, Y. Pesqueux, È. Chiapello, D. Michel, A. Solé, « Le contrôle de gestion, organisation, outil et pratique », 3ème édition, Dunod, Paris, 2008, P6.

D'après ce schéma un responsable se définit par un « champ d'action » dans lequel son activité consiste à mettre en relation trois éléments :

- Les objectifs à atteindre ;
- Les ressources mises à sa disposition ;
- Les résultats obtenus.

Ces derniers donnent naissance à trois critères d'évaluation pour un responsable :

- **La pertinence :** Mettre en œuvre les moyens adaptés aux objectifs fixés.
- **L'efficacité :** Mesure les résultats obtenus par rapport aux résultats fixés.
- **L'efficience :** Le rapport entre les résultats obtenus et les moyens utilisés.

1-3- Les objectifs du contrôle de gestion :

Les objectifs du contrôle de gestion restent les mêmes pour toutes les entreprises, quelque soient leur secteur et leur taille, ils consistent à : aider, coordonner, suivre et contrôler les décisions et les actions de l'organisation pour qu'elle soit plus efficiente, plus efficace et plus pertinente.

Le contrôle de gestion vise à assurer les objectifs suivants :

1-3-1- La performance de l'entreprise :

Le contexte environnemental et la cohérence organisationnelle de l'entreprise créent la nécessité pour le contrôle de gestion d'apporter un aide dans l'allocation des ressources aux axes stratégiques actuels, le contrôle de gestion doit optimiser la qualité, les coûts et les délais en utilisant divers outils de résolution de problèmes tels que l'analyse des processus et les outils de gestion de la qualité. De plus, le contrôle de gestion doit contribuer à la gestion des variables liées à la performance sociale, qui sont exigées par les parties prenantes. Dans ce cas, on parle de pilotage de la performance.

1-3-2- L'amélioration permanente de l'organisation :

Afin d'optimiser l'utilisation des ressources et des compétences, il est crucial pour une entreprise de piloter son organisation en tant que variable stratégique. Une approche pertinente pour améliorer la performance consiste à structurer l'organisation en fonction de ses activités et processus. Cela implique de découper l'organisation en processus opérationnels et en processus de support, puis de modifier et d'améliorer ceux qui ne sont pas rentables. Le contrôle de gestion peut contribuer en formalisant ces processus et, surtout, en mesurant les coûts associés à ces processus afin de déterminer les marges et les leviers potentiels pour accroître la valeur ajoutée.

Le contrôle de gestion joue également un rôle dans le positionnement des produits en proposant des approches alternatives du coût total, notamment la méthode ABC (Activity-Based Costing), qui se concentre davantage sur l'aide stratégique que sur le simple calcul des coûts dans une perspective opérationnelle.

1-3-3- Prise en compte des risques :

Dans le pilotage de la performance, gouvernement de l'entreprise et risque deviennent indissociables. Il est, de ce fait, nécessaire de connaître les impacts des activités d'une entreprise sur ses parties prenante en intégrant les risques liés.

2- Le rôle du contrôle de gestion :

Le contrôle de gestion joue un rôle crucial au sein des entreprises, il permet de définir, avec une précision maximale, la meilleure route à suivre pour atteindre les objectifs fixés.

En utilisant des informations dont il dispose, il calcul, effectue des évaluations, stimule et propose des orientations à suivre. Il indique les options possibles et leurs conséquences en terme financiers, de risque, de délais ... etc.

Dans la gestion de l'entreprise, ou de toute entité autonome, le contrôle de gestion remplit cinq rôles essentiels :

2-1- Permettre la décentralisation des responsabilités :

La décentralisation des responsabilités est une nécessité incontournable, dont on ne peut pas s'en passer dans la vie pratique des affaires. Le contrôle de gestion favorise et permet cette décentralisation des décisions, mais ceci ne veut pas dire que ces centres de responsabilités sont indépendants, il s'agit, plutôt, de donner une autonomie dans le cadre d'interdépendance inévitable de différentes unités d'une entreprise.

2-2- Favoriser la coordination entre les responsabilités :

Il y a deux niveaux de coordination à savoir :

- Coordination entre les niveaux hiérarchiques des opérations.
- Coordination de différentes unités opérationnelles et différentes fonctions de l'entreprise.

La coordination verticale implique qu'un subordonné (chef) doit consulter son supérieur hiérarchique, tandis que la coordination horizontale se produit lorsque des responsables de même niveau peuvent se consulter mutuellement.

Dans certaines entreprises, l'absence de cohérence entre les actions des responsables est résolue par un système permanent de coordination. Le contrôle de gestion vise à réaliser cette coordination en examinant la cohérence entre les différents objectifs, l'adéquation entre les objectifs et les plans d'actions en mettant en évidence les moyens nécessaires pour atteindre les objectifs, en favorisant le dialogue entre les opérations.

2-3- Inciter les opérations à penser au futur :

Etant donné que les entreprises traitent avec des clients qui souhaitent des relations continues, les emprunts à rembourser, les investissements à suivre et toutes les opérations doivent nécessairement penser au futur. Le contrôle de gestion aide les opérationnels à se poser des questions et à les résoudre pour anticiper l'avenir. Ils peuvent se demander ce qu'ils vont

faire, qu'il le fera, quand, comment et avec quels moyens. Il se demande si ces moyens peuvent être acquis et s'ils atteindront les objectifs.

Ainsi, avec l'élaboration et la discussion des objectifs et des plans d'actions par l'analyse des résultats en fonction des objectifs, le contrôle de gestion incite sans arrêt les opérations à penser au futur.

2-4- Motiver les opérations à agir dans le cadre des intérêts de l'entreprise :

Le contrôle de gestion vise une convergence entre l'individu et l'entreprise en permettant l'évaluation individuelle des responsables en permettant également de récompenser ou de sanctionner des individus en fonction de leur contribution aux projets de l'entreprise.

2-5- Aider les opérationnels à apprendre pour améliorer leurs performances :

Après avoir identifié les écarts et les erreurs survenues, le contrôleur de gestion formule des recommandations pour améliorer la situation et éviter que ces erreurs ne se reproduisent. Il est important d'apprendre des erreurs pour ne pas les répéter. Et c'est pour cela que le contrôle de gestion intervient en obligeant les opérationnels à constamment confronter leurs prévisions à la réalité. Le contrôle de gestion présente des avantages directs et indirects qui permettent une maîtrise de gestion. Le rôle du contrôle de gestion varie également en fonction du type d'entreprise (petites, moyennes, et grandes entreprises).

Section 02 : Les outils du contrôle de gestion

Le contrôleur de gestion utilise plusieurs outils d'aide à la prise de décision, tant à court qu'à long terme, afin de piloter l'activité de l'entreprise. A cet égard, le contrôle de gestion englobe des aspects tels que la comptabilité générale, la comptabilité analytique, la gestion budgétaire, les tableaux de bords et les rapports, qui sont essentiels pour son fonctionnement.

1- La comptabilité générale :

La comptabilité générale revêt une importance cruciale dans le fonctionnement de toute entreprise, elle est considérée comme sa principale source d'information.

1-1 Définition de la comptabilité générale :

Le plan comptable définit la comptabilité générale comme « un système d'organisation de l'information financière permettant de saisir, classer, évaluer, enregistrer des données de bases chiffrées, et présenter des états reflétant une image fidèle de patrimoine, de la situation financière et du résultat de l'entité à la date de clôture ». ¹

1-2 Objectif de la comptabilité générale :

La comptabilité générale sert à évaluer la valeur du patrimoine de l'entreprise et à mesurer et analyse la variation de ce patrimoine d'une période à l'autre, à la fin de chaque exercice comptable, cette variation est calculée en comparant les charges consommées au cours de la même période.

1-3 Rôle de la comptabilité générale :

Le rôle principal de la comptabilité générale est de produire :

- **Un bilan** : état du patrimoine de l'entreprise, qui permet aux tiers d'apprécier sa pérennité, sa capacité à rembourser ses dettes et de connaître le résultat de l'exercice ².
- **Un compte de résultat** : résumé de l'activité de l'entreprise pendant 12 mois. Il explique la formation du résultat de l'exercice en regroupant les revenus de l'exercice (produits) qui contribuent à l'enrichissement, et les coûts (charges) qui entraînent un appauvrissement, il permet, également, aux tiers d'évaluer la rentabilité de l'entreprise.

¹ DAVASSE H et PARUITTE M « introduction à la comptabilité » Edition FOUCHER, Paris, 2011.,P12.

² Béatrice et Francis GRANDGUILLLOT : « comptabilité générale » 15eme édition GUALINO ;P70

- **L'annexe** : est un état comptable qui contient des informations significatives. Son objectif est d'expliquer le contenu du bilan et de compte de résultat. Elle constitue une preuve pour l'entreprise lors de contrôle des administrations fiscales, de commissaire au compte (audit légal) et de litige entre entités. L'annexe est également un outil important pour l'Etat lui permettant d'évaluer les revenus, les bénéfices et la richesse des entreprises, en vue de déterminer les différents impôts perçus par l'Etat. De plus, elle fournit des informations historiques précieuses pour la gestion de l'entreprise.

2- La comptabilité analytique :

La comptabilité analytique est une technique essentielle pour la mise en œuvre du contrôle de gestion. En tant qu'outil d'aide à la prise de décision, elle se base sur l'analyse des coûts dans le but d'orienter les décisions de l'entreprise.

2-1- Définitions de la comptabilité analytique :

La comptabilité analytique est « un outil de gestion conçu pour mettre en relief les éléments constitutifs des coûts et des résultats de nature à éclairer les prises de décisions, le réseau d'analyse à mettre en place, la collecte et le traitement des informations qu'il suppose dépendant des objectifs recherchés par les utilisateurs »¹.

La comptabilité analytique est définie, également, comme « la technique de répartition et d'affectation des charges et des produits ayant un rapport avec l'exploitation courante de l'entreprise, en vue de déterminer les coûts de production, les prix de revient et les différents résultats analytiques »².

2-2- Les objectifs de la comptabilité analytique :

La comptabilité analytique a pour but de :

- Calculer les coûts pertinents de différentes fonctions, activités ou processus assurés par l'entreprise.
- Déterminer les bases d'évaluation de certains éléments du bilan de l'entreprise.
- Expliquer la cause des coûts, les résultats des produits ou autres objets de coût pour les comparer aux prix de vente correspondants.

¹ DUBRULLE.L,JOURDAIN.D, « comptabilité analytique de gestion », édition Dunod, PARIS ,2007,P11

² SAHRAOUI.A, « comptabilité analytique »,édition ECONOMICA,PARIS,P146

- Etudier le comportement des charges par rapport au niveau d'activités de l'entreprise.
- Etablir des prévisions de charges et des produits.
- Interpréter les écarts entre les éléments prévisionnels et ceux constatés.

2-3 Le rôle de la comptabilité analytique :

Le rôle de la comptabilité analytique peut être réparti en trois grandes catégories :

2-3-1 Constituer un système de mesure :

L'objectif principal de l'analyse des coûts est de déterminer les coûts. Cependant, il est crucial de comprendre que la finalité d'une analyse de comptabilité de gestion va au-delà de l'utilisation simpliste que certaines personnes peuvent en faire, son véritable objectif est d'améliorer la performance globale de l'entreprise, plutôt que de se concentrer uniquement sur le calcul précis des coûts.

2-3-2 Aider à la prise de décision :

La comptabilité de gestion agit comme une banque de données et outil de traitement d'informations, elle fournit des données pertinentes pour aider à la prise de décision.

2-3-3 Permettre de contrôler la gestion :

La comptabilité de gestion est un outil de mesure et d'analyse des résultats, elle permet de mettre en évidence les éléments constitutifs. Elle offre une décomposition des résultats par produit, par branche ou par fonction. Ainsi, elle permet de contrôler la gestion de l'entreprise de manière plus précise.

2-4 Relations entre la comptabilité générale et la comptabilité analytique :

Le résultat analytique devrait correspondre aux résultats de la comptabilité générale. Les résultats des deux comptabilités ne sont pas égaux, et ce pour les raisons suivantes :

- Les charges de la comptabilité générale ne sont pas toutes incorporables, il y a des charges incorporables à la comptabilité de gestion, d'autres ne le sont pas, il s'agit des charges non incorporables.

- Certaines charges non prises en compte par les comptabilités générales, sont retenues par la comptabilité de gestion, il s'agit des charges supplétives¹.

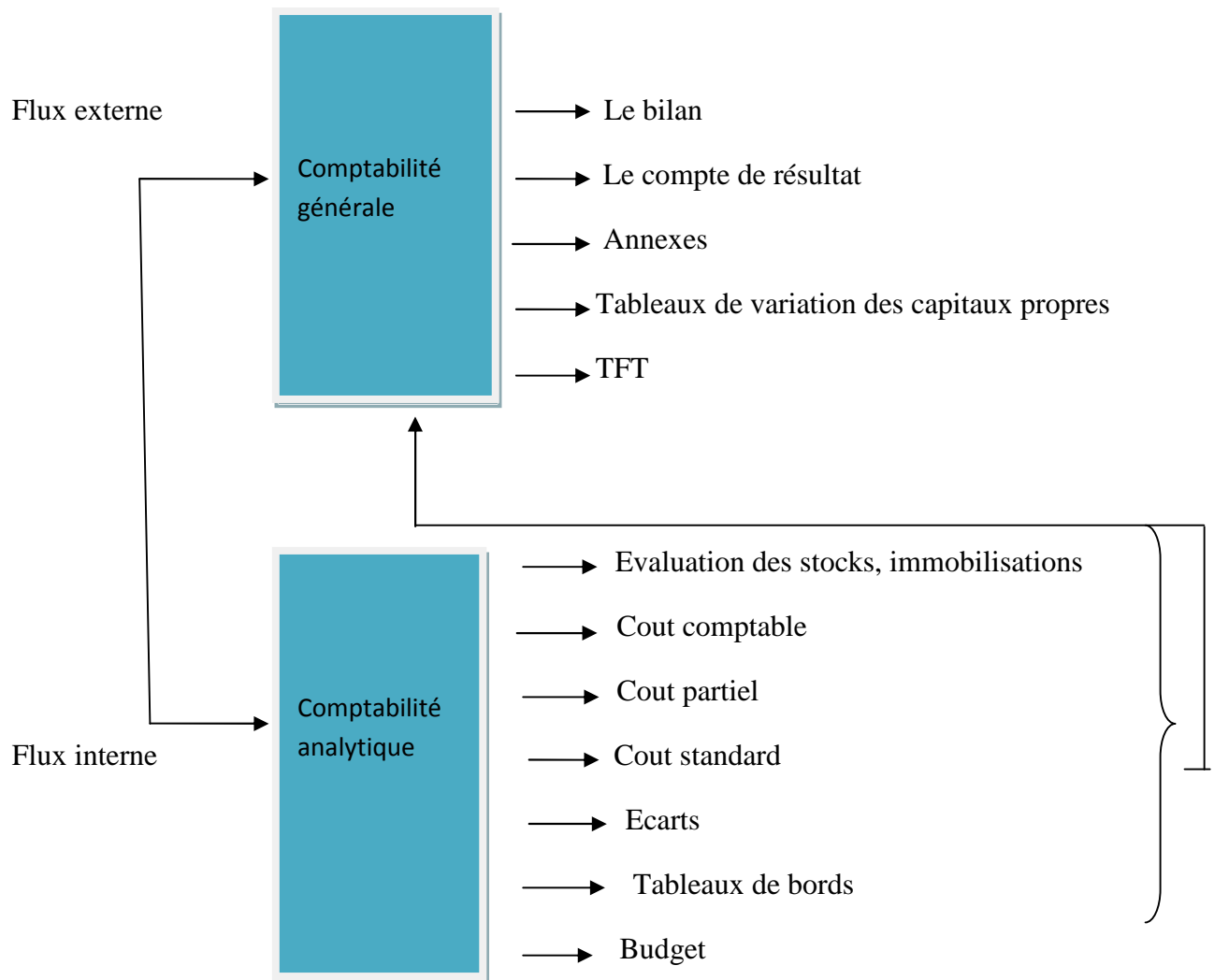
Tableau N°01 : La comparaison entre la comptabilité générale et la comptabilité analytique.

- La comptabilité générale	- La comptabilité analytique
Finalité légale	Finalité managérial
Charges par nature (compte 60 « achat »)	Charges par destination (produits, services)
Résultats annuels (année, semestre, mensuel)	Résultat fréquent (journée, semaine, quinzaine)
Résultat globale	Résultat partiel (résultat par produit)
Règles légales, rigides et normatives	Règles souples et évolutives
Informations financiers (monétaire)	Informations technique et économiques
Indicateurs comptables, fiscaux et financiers	Indicateurs de gestion
Informations certifiées, précise et formelle	Informations rapides, approché et pertinentes
Caractère obligatoire	Caractère facultatifs

Source : G. Norbert, « le contrôle de gestion pour améliorer la performance d'une entreprise », organisation, Pa

¹ ARAB ZOUBIR : « la comptabilité analytique », édition Vuibert, Paris, 1984,P9

Figure N°02 : La relation entre la comptabilité générale et la comptabilité analytique :



Source : Claude ALAZARD et sabine SEPARI, « contrôle de gestion », Edition DUNOD, Paris, 2007, P157.

2-5- Les méthodes de calcul des coûts :

Il existe plusieurs méthodes de calcul des coûts utilisées pour faciliter la prise de décision. A cet effet, les gestionnaires disposent de divers outils pour évaluer et analyser les coûts, parmi ces méthodes, on trouve :

2-5-1- Méthode des centres d'analyse :

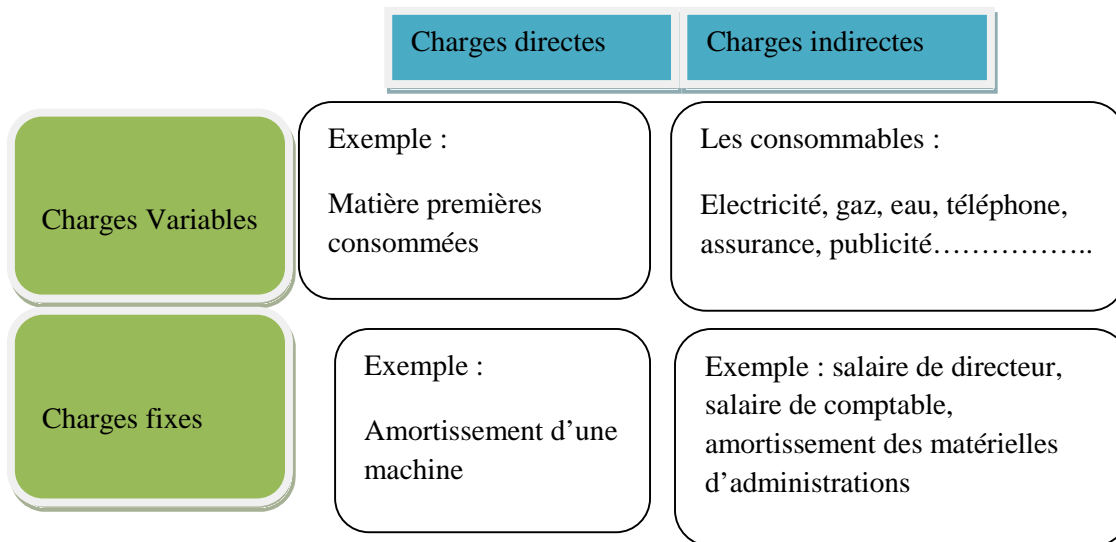
Cette méthode repose sur le principe d'affecter l'ensemble des charges de la comptabilité analytique aux coûts des produits ou services. Les charges directes sont directement attribuées aux coûts, tandis que les charges indirectes font l'objet d'un traitement préétabli avant d'être imputées aux coûts des produits. Les charges sont regroupées dans des centres d'analyse et font l'objet d'une répartition aussi d'une affectation secondaire dans un tableau à l'aide d'une clé de répartition. Les éléments et caractéristiques de cette méthode sont les suivant :

Coût d'achat de matières premières consommées = coût d'achat des matières premières + les frais d'achat (directs + indirects)
Coût de production des produits fabriqués = coût d'achat des matières premières utilisées + frais de fabrication (directes + indirectes)
Coût de revient = le coût de production vendues + les frais de distribution
Résultats analytiques = le chiffre d'affaire - le coût de revient

2-5-2- Méthode des coûts partiels :

Ces méthodes ne prennent en considération qu'une partie des charges

Figure N° 03 : méthode des coûts partiels

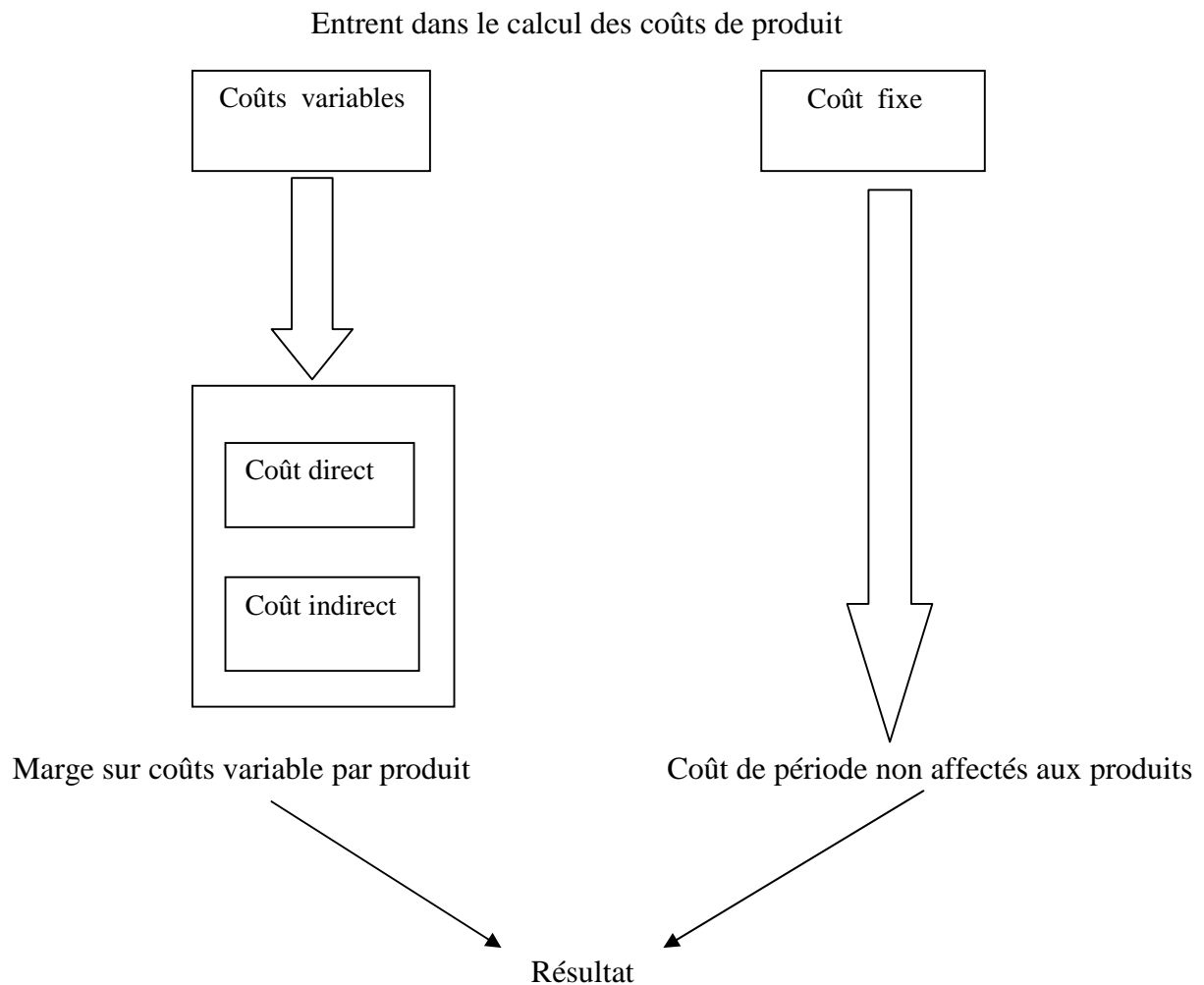


Source : AUGÉ, B, NARO, G, VERNHET, A « mini manuel de comptabilité analytique » DUNOD, PARIS, 2013 p, 59

2-5-3- Méthode des coûts variables (direct costing) :

La méthode des coûts variables (direct costing) est une approche des coûts partiels qui ne prend en compte que les charges variables, c'est-à-dire les charges qui varient presque proportionnellement à l'activité, qu'elle soit directes ou indirectes, en ce qui concerne les charges indirectes variables, elles sont réaffectées à travers l'utilisation de tableau de répartition.

Figure N° 04 : Méthode des coûts variables



Source : BERLAND, N « mesurer et piloter la performance » Paris, 2009. ,P24

2-5-4- Méthode des coûts directs :

La méthode des coûts direct consiste à inclure dans le calcul des coûts uniquement les charges directes (variables et fixes) qui peuvent être attribuées aux produits, elle permet de dégager une marge sur coût direct. L'objectif de cette méthode est de déterminer la marge sur coût direct de chaque produit, service et activité.

$$CD = \text{marge sur coût direct (M/CD)}$$

2-5-5- Méthode des coûts spécifique

Cette méthode constitue une extension de la méthode des coûts variables, car elle inclut non seulement les charges variables, mais aussi les charges fixes directes dans le calcul des coûts des produits, elle permet de dégager une marge spécifique sur les coûts. Le principe est d'imputer à chaque produit à la fois les charges fixes directes.

$$\text{Marge sur coût variable (M/CV)} = \text{CA} - \text{CV}$$

$$\text{Marge sur coût spécifique} = \text{M/CV} - \text{CF direct}$$

$$\text{RT par produit ou service} = \text{marge sur coûts spécifiques} - \text{CF communes non affectées}$$

2-5-6- Méthode de l'imputation rationnelle des charges fixes :

Cette approche permet de maintenir les coûts de revient unitaires constantes d'une période à l'autre, indépendamment des variations du niveau d'activités. Les coûts sont calculés en se basent sur un niveau d'activité normalisé.

Cette technique est utilisée pour éliminer de l'absorption des coûts fixes sur les coûts de revient, notamment dans les entreprises soumises à des fluctuations saisonnières, dans cette méthode, les coûts fixes sont répartis aux différents coûts en utilisant un coefficient d'imputation rationnel (CIR).

$$\text{CIR} = \frac{\text{activité réelle}}{\text{Activité normale}}$$

$$\text{CF imputées} = \text{CF réelle} * \text{taux d'activité}$$

2-5-7- Méthode des coûts préétablis (coûts standards) : Les coûts préétablis sont des estimations anticipées des coûts calculées par une entreprise en fonction de ses objectifs, ils sont ensuite comparés aux coûts réellement constatés afin d'analyser les écarts.

Un coût préétabli correspond à une évaluation préalable des coûts, soit dans le but de faciliter certaines analyses analytique, soit pour permettre le contrôle de gestion par le biais de l'analyse des écarts.

Le coût préétabli	
De la production prévue	De la production réelle
Coût préétabli unitaire d'un produit * volume de production prévue	Coût préétabli unitaire d'un produit * volume de production réelle

3- Méthode ABC (méthode de calcul des coûts à base d'activités) :

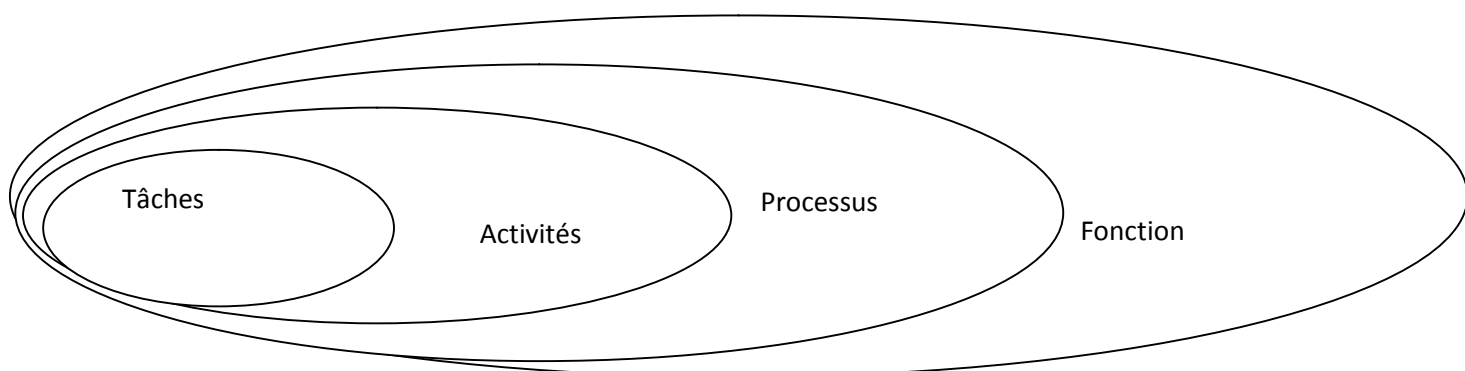
Le principe d cette méthode est de répartir les ressources vers les activités on les appelle **inducteur de ressources**, et les unités d'œuvres qui permettent de répartir les coûts des activités vers les produits on les appelle **inducteur d'activités**.

3-1- Définition :

La comptabilité par activité ou la méthode, ABC (activity based costing) est une technique de calcul et d'analyse des coûts et aussi de gestion. Fondées sur l'analyse des activités.

Apparue aux États-Unis au milieu des années 80 grâce aux travaux de CAMI en 1989 (Computer Aided Manufacturing International).¹

Figure N°05 : méthode ABC



Source : AUGÉ.B.NARO.G.VERNHET.A « mini manuel de comptabilité de gestion » DONOD, PARIS, 2008, P169.

¹ RAVIGNON.L.BESCOS.P-B, JOLALLAND.M, BOURGOIS.S, MALEJAC.A « la méthode ABC/ABM » «édition ORGANISATION, 1998.

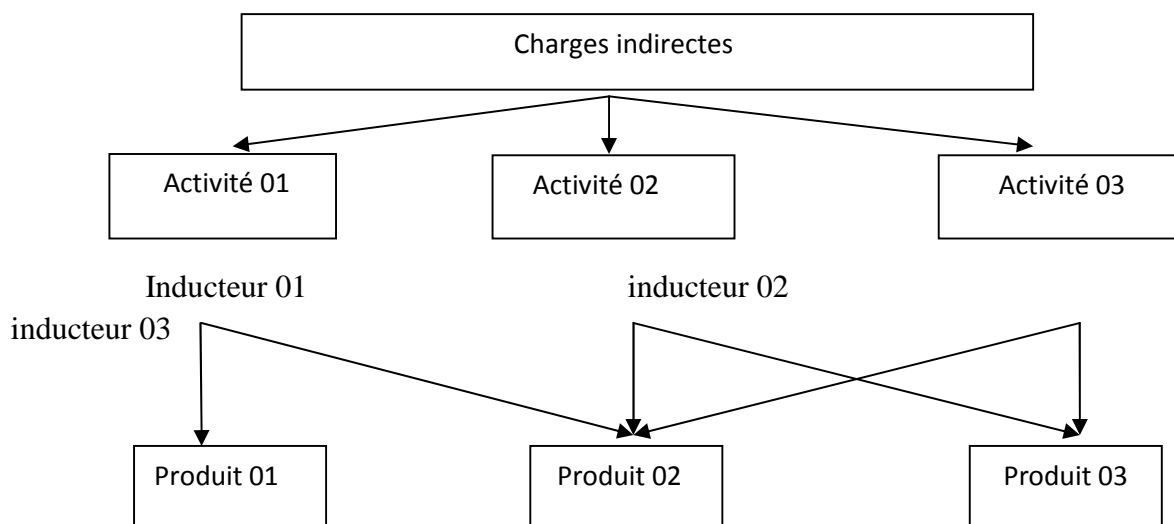
La méthode repose sur le principe suivant : les éléments de coûts tels que les produits ou les clients utilisent des activités qui, à leur tour, consomment des ressources, tandis que les mesures utilisées pour attribuer les coûts des activités aux produits appelées inducteurs d'activité.

3-2- Notion :

Pour mieux comprendre la méthode ABC, il est important de définir les concepts de bases.

- **Activité** : ensemble des tâches élémentaires orientées vers un même but et ayant un déclencheur commun.
- **tâche** : le chaînon auquel s'attachent les flux qui traversent l'organisation et provoquent les coûts
- **Ressources** : ce sont les charges consommées par l'activité.
- **Inducteur** : il sert à imputer les coûts d'activités aux coûts des produits (unités d'œuvre dans la méthode ABC), exemple : inducteur liée au volume, inducteur liée au nombre de lots, inducteur liée au nombre de références.

Figure N° 06 : consommation des charges explique mieux les relations existantes entre les produits et les ressources dans la méthode ABC



Source : BERLAND.N « mesurer et piloter la performance », e-book, paris, 2009, p43.

3-3- Ses étapes :

Identification des activités

- L'affectation des ressources aux activités
- Le choix des inducteurs (recherche d'un inducteur de coût)
- Calcul de coût unitaire de l'inducteur
- Affecter le coût des activités aux produits et calculer les coûts des produits

4- Méthode de coût cible :

La méthode japonaise du coût cible implique de fixer un coût prévisionnel pour un produit, en se basant sur le marché.

Le coût cible d'un produit est calculé en soustrayant la marge souhaitée par l'entreprise (marge prévue) du prix de vente.

4-1- Définition et objectif de la méthode :

Le coût cible est un objectif précisément défini qui est calculé en se basant généralement sur le prix de vente visé (prix cible), auquel on souhaite. L'entreprise évalue ce coût en prenant en compte ses compétences et les conditions du marché dès les premières phases de conception du produit.

La méthode du coût cible se fonde sur la constatation selon laquelle 80 des coûts d'un produit sont déterminés dès sa phase de conception. Toutefois, il est important de réévaluer en continu le coût cible tout en long du processus de conception, jusqu'à la commercialisation du produit et pendant toute sa durée de vie.

L'objectif principale de la méthode du coût cible est de réduire considérablement les coûts dès la phase de conception, tout en augmentant les marges, sans compromettre la qualité du produit et la valeur qu'il apporte au client.

Dans la pratique, cette méthode s'avère efficace dans les situations suivantes :

- Coûts de conception de produits sont élevés
- Lorsque la durée de vie d'un produit est courte

Pour mettre en œuvre la méthode de coût cible, il est nécessaire d'utiliser des techniques de gestion telles que le benchmarking, qui permet de mesurer les capacités d'amélioration par rapport aux concurrents les plus performantes.

L'analyse de la relation coût-valeur est également essentielle pour optimiser la performance de produit, de plus, la méthode ABC, basée sur l'analyse transversale des différents processus de l'entreprise, est utilisée pour le calcul des coûts.

4-2- Étapes de calcul de coût cible :

- Analyser le marché en identifiant les besoins de clientèle et en étudiant la concurrence
- Fixer la marge bénéficiaire
- Déterminer le coût cible

$\text{Coût cible} = \text{prix de vente imposé par le marché} - \text{marge attendue par l'entreprise}$
--

- Calculer le coût estimé du produit d'après les compétences professionnelles de l'entreprise et d'après la méthode ABC de préférence
- Comparer le coût estimé du produit avec le coût cible pour objectif de déterminer l'écart.

Section03 : La gestion budgétaire comme outil de contrôle de gestion

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 à savoir les budgets. Elle s'appuie sur un mode de pilotage de type boucle fermée à savoir : établir des prévisions, confronter périodiquement ces prévisions aux réalisations, mettre en évidence les écarts éventuels et mener des actions correctives. En effet, la gestion budgétaire permet de réaliser des contrôles et des prévisions aidant les dirigeants à prendre leurs décisions. Elle tient une place primordiale dans la gestion des entreprises et la maîtrise de l'organisation.

1-Définition, rôles et objectifs de la gestion budgétaire

1-1- Définition de la gestion budgétaire :

Il existe plusieurs définitions nous pouvons en citer quelques-unes :

Pour l'expert-comptable et docteur en management Forget Jack, la gestion budgétaire « suppose la définition d'objectifs ex ante, une structure englobant l'ensemble des activités de l'entreprise, la participation et l'engagement des responsables des centres de responsabilité et la mise en place d'un contrôle budgétaire »¹

Les deux auteurs C. Alazard et S. Séparai, ont défini ce mode de gestion comme « une gestion qui conduit à la mise en place d'un réseau de budget couvrant toutes les activités de l'entreprise. Ces programmes d'actions chiffrés 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 la réflexion sur les causes de divergences et initier des actions correctrices »²

De ces différentes définitions, on peut tirer une définition de synthèse comme suit :

La gestion budgétaire est l'ensemble des mesures qui visent à établir des prévisions chiffrées (budget), à constater les écarts entre celles-ci et les résultats effectivement obtenus et à mobiliser des moyens à mettre en œuvre pour atteindre les objectifs fixés pour une période déterminée.

¹ FORGET Jack. « Gestion budgétaire ». Paris: édition d'organisation. 2005. p.21.

² ALAZARD Claude et SEPARI Sabine. « Contrôle de gestion : manuel et applications ». 3e éd. Paris: Danod. 2010 p.218

1-1-1- Terminologie de la gestion budgétaire :

La gestion budgétaire implique l'utilisation de divers termes et concepts spécifiques. En voici quelques-uns¹ :

- **Budget** : est une affectation prévisionnelle quantifiée aux centres de responsabilité de l'entreprise. Chaque budget exprime des objectifs à réaliser et de moyens à mobiliser pour une période déterminée limitée à court terme.
- **Budgétisation** : définition des objectifs et des moyens propres à les atteindre.
- **Prévision** : la prévision est une étude préalable de la décision, possibilité et volonté de l'accomplir.
- **Ecart** : l'écart c'est la différence entre la réalisation et la prévision.
- **Contrôle** : une procédure qui compare à posteriori les réalisations avec les prévisions du budget d'un centre de responsabilité.
- **Stratégie** : est l'ensemble des décisions permettant à l'entreprise d'atteindre et de maintenir ses objectifs à long terme.
- **Décentralisation** : le découpage de l'entreprise en centres de responsabilité avec une délégation du pouvoir.

1-2- Rôles de la gestion budgétaire :

La gestion budgétaire dispose des rôles suivants :

- Etablir des objectifs et obtenir un accord sur les plans d'actions ;
- Communication de la stratégie ;
- Délégation d'autorité pour prise de décision ;
- Allocation de ressources et approbation des investissements ;
- Coordination interservices ;
- Gestion des coûts et des services centraux ;
- Prévision des résultats ;
- Mesure et contrôle de la performance ;

1-3- Les objectifs de la gestion budgétaire :

La gestion budgétaire a pour objectifs essentiels :

¹ KHERRI Abdenacer, cours : *gestion budgétaire*, école supérieure de commerce ,2011-2012, p.2

- Aide à la prise des décisions tout au long du processus stratégique et opérationnel ;
- Permettre une augmentation des chiffres d'affaires de l'entreprise ;
- Trouver des solutions aux problèmes des planifications des coordinations et d'évaluations rencontrées au sein de l'entreprise ;
- Orienter les compétences et les comportements ;
- Maîtriser des coûts avec plus d'efficacité ;
- Optimiser au maximum le coût pour répondre efficacement aux attentes ;
- Améliorer la rentabilité par l'augmentation du profit ;
- Assurer une certaine sécurité à court terme par la trésorerie en particulier ;
- Ne pas se laisser surprendre grâce à la simulation de nombreuses hypothèses ;
- Aider à mieux planifier et maîtriser son domaine ;
- Maximisation des profits à court termes.

1-4- Les acteurs de la gestion budgétaire et leurs rôles :

La gestion budgétaire implique généralement plusieurs acteurs au sein d'une organisation, chacun ayant des responsabilités spécifiques dans le processus de planification et de contrôle des finances. Voici quelques-uns des acteurs clés de la gestion budgétaire :

1-4-1- direction générale :

La direction générale a un rôle plus stratégique (supervision et contrôle) qu'opérationnel dans les processus de la gestion budgétaire et ceci à divers niveaux. Lors de la phase de l'élaboration du budget, elle intervient en amont et en aval du budget global :

- En amont dudit budget, elle fixe les objectifs pour l'année à venir (en s'assurant de leurs cohérences avec la mission, les intérêts de l'organisation et des Stakeholders), formule des hypothèses et prévisions sur l'environnement de l'entreprise et propose une première approche des politiques qu'elle compte mettre en œuvre au cours de l'année budgétaire¹ ;
- En aval du budget global définitivement élaboré, la direction générale doit procéder à sa validation avant son exécution.

Lors de la phase d'exécution des budgets globaux, elle développe une stratégie de suivi et de contrôle éventuel des acteurs opérationnels. Son rôle de validation et de supervision se répète lors de la phase des contrôles budgétaires après les différentes analyses du contrôle de gestion.

1-4-2- Le contrôleur de gestion :

Le contrôleur de gestion peut être considéré comme une personne qui assume et assure la responsabilité du contrôle de gestion dans une organisation, il intervient dans l'élaboration des budgets. Il doit entre autre :

- assurer la conception du réseau budgétaire, répartition des responsabilités et des objectifs avec la définition d'un budget pour chaque responsable, ainsi que la forme et le contenu de chaque budget ;
- jouer le rôle de formateur de responsables, les persuader de l'intérêt de la méthode budgétaire, les inciter à fournir honnêtement des informations fiables ;
- Le contrôleur de gestion est souvent rattaché à la direction financière ou au directeur du contrôle de gestion, voire à la direction générale. Il a en charge un ou plusieurs centres de profits ou d'unités de production ou domaines d'action. Sa fonction est souvent cumulée avec les missions finance et comptabilité ;
- Participer avec la direction et les responsables des budgets aux réunions d'arbitrage budgétaire ;
- Participer à la conception des directives concernant les hypothèses à prévoir dans les budgets ;
- Concevoir et gérer les fiches à remplir avec les directives ;
- Tenir un organigramme incluant les noms des responsables des budgets, les codes budgétaires par services et les noms des personnes à contacter en cas de problème.

1-4-3- Les responsables des centres de responsabilités :

Chaque manager, quel que soit son niveau hiérarchique, est responsable d'un centre de responsabilité. Le centre de responsabilité est une unité de gestion dirigée par un manager à qui on a confié un certain nombre de ressources en hommes et en argent dont on attend des résultats et qui sera évalué sur ces résultats.

Les responsables des services jouent aussi un rôle important dans les processus budgétaires. Ils interviennent beaucoup plus dans la phase de l'élaboration et de l'exécution du budget global. Dans la phase de l'élaboration des budgets, ils sont chargés de quantifier les objectifs de leurs départements, les actions à entreprendre pour les atteindre ainsi que les ressources nécessaires pour les réaliser.

1-4-4- Le comité du budget :

Il est mis en place selon les spécificités recherchées par l'entreprise lors du processus budgétaire. Son rôle est de conduire toutes les procédures budgétaires depuis l'élaboration jusqu'au contrôle budgétaire.

Il a pour mission :

- d'accentuer l'approche participative dans l'élaboration du budget ;
- de protéger le contrôleur de gestion, très souvent perçu comme le porteur de mauvaises nouvelles.

Au sein des entreprises, nous avons deux types de comité budgétaire :

- Le comité budgétaire de division qui étudie les propositions budgétaires de tous les chefs d'ateliers ou la division à laquelle il est affecté ;

- Le comité budgétaire de l'entreprise qui assure les travaux budgétaires à travers la synthèse des travaux des comités budgétaires des divisions.

2- Le budget :

2-1- Définitions du budget :

Parmi la multitude de définitions existantes et mises en évidence par divers auteurs, nous avons objectivement retenues celles qui se rapprochent du contexte économique Algérien à savoir :

Caroline SELMER a défini le budget comme « un ensemble cohérent d'hypothèses et de données chiffrées prévisionnelles fixées avant le début de l'exercice comptable décrivant l'ensemble de l'activité. »¹

Michel GERVAIS a défini le budget comme « un plan à court terme chiffré, comportant affectation de ressources et assignation de responsabilité »².

Pour Georges LANGLOIS le budget est « l'expression quantitative du programme d'actions proposé par la direction, il contribue à la coordination et à l'exécution de ce programme, il en

¹ Caroline SELMER, « Construire et défendre son budget » édition Dunod, 2eme édition, Paris, 2009, P02.

² GERVAIS Michel. « Contrôle de gestion et stratégie de l'entreprise ». 4e éd. Paris: ECONOMICA. 1991. p.17.

couvre les aspects tant financiers que non financiers, et tient lieu de feuilles de route pour l'entreprise. »¹

Toutes ces propositions de définitions du budget aboutissent à la conception suivante :

Le budget est l'expression économique des plans d'actions pour l'année avenir afin d'allouer les moyens nécessaires pour atteindre les objectifs fixés.

2-3- Rôles du budget :

Dans le cadre de la gestion budgétaire, les budgets :

- Permettent d'évaluer mois par mois si les réalisations sont conformes aux attentes ;
- Permettent la mise en œuvre des plans et de la stratégie ;
- Représentent un support de communication et de coordination auprès des acteurs de l'entité ;
- Facilitent à l'entreprise la prise de décisions pour le choix d'investissement ;
- Incarnent un instrument de délégations des pouvoirs ;
- Constituent un moyen de motivation ;
- Responsabilisent les différents centres de l'organisation ;
- Evaluent la situation financière de l'entreprise ou de l'organisation.

2-4- Typologies des budgets :

Selon leur emplacement dans la hiérarchie budgétaire, on distingue deux types de budget.

- Les budgets déterminants
- Les budgets résultants

2-4-1- les budgets déterminants:

Définissant les objectifs à atteindre, il existe le budget de vente qui est le plus important car, il reflète le niveau d'activité attendue de l'entreprise et le budget de production.

➤ Le budget de vente :

Le budget de vente est le premier de la construction budgétaire. 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, de traduire les moyens nécessaires aux services commerciaux.

¹ LANGLOIS, Georges, Op .cit .p.172

Ce programme d'action influe évidemment sur les frais commerciaux et de distribution. Ces données sont regroupées dans un budget appelé « budget des services commerciaux ».

Le travail de prévision des ventes est souvent effectué par un service des études commerciales en collaboration avec le contrôle de gestion. Ce travail permet la connaissance des possibilités commerciales de l'entreprise et doit permettre à la direction générale de fixer aux services commerciaux les objectifs de l'année avenir.

➤ **Le budget de production :**

Le programme de production a pour objectif de définir, pour l'exercice budgétaire et dans des conditions optimales, les rythmes de production, compte tenu des prévisions de vente et des contraintes de gestion des stocks. Il prend aussi en compte les contraintes techniques des systèmes productifs : capacité, productivité, effectif et qualification de la main d'œuvre.

Le budget de production établi, dans le cadre de l'exercice budgétaire, la prévision valorisée des moyens mis en œuvre (matières, main d'œuvre, centre de frais).

Ce travail de budgétisation est réalisé en collaboration entre les services techniques productifs et le contrôle de gestion. Pour présenter un plan de production valorisé, l'entreprise utilise les coûts standards des produits, ce chiffrage représente l'objectif des services productifs.

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

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

Ce plan envisage les variables suivantes :

- Le taux de perte de matières premières
- Le taux de productivité de la main d'œuvre
- Les effectifs
- La sous-traitance en volume (éventuellement)
- L'entretien préventif en taux d'heures perdues, ...etc.

2-4-2- Les budgets résultants :

Ils précisent les moyens à mettre en œuvre pour atteindre les objectifs. Il s'agit de :

- Budget d'approvisionnement ;

- Budget d'investissement ;
- Frais généraux ;
- Budget de trésorerie.

Les budgets déterminants et résultants sont suivis d'un budget général comprenant un compte de produits et charges prévisionnelles puis un bilan prévisionnel.

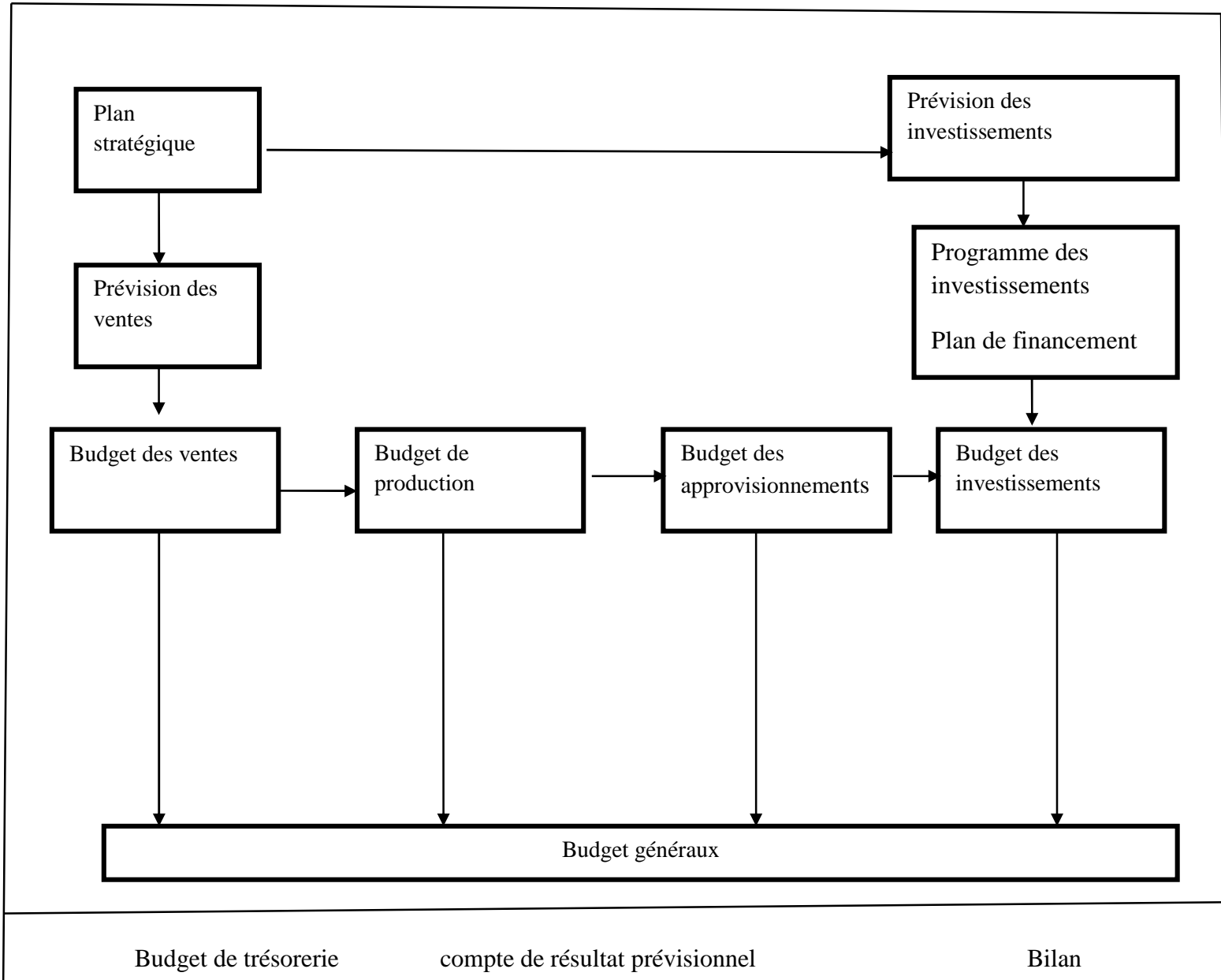
Si l'entreprise exerce une activité purement commerciale, dans ce cas la technique budgétaire comprend un budget déterminant, celui de vente, puis les quatre résultants usuels: approvisionnement des marchandises, investissement en équipement des commercialisations, frais généraux et budget de trésorerie.

La gestion budgétaire suppose l'établissement de budget permettant de présenter toutes les prévisions chiffrables dans l'entreprise. Ces budgets sont surtout leurs éventuelles subdivisions dépendant de l'organisation de l'entreprise. D'une manière générale, ils correspondent aux principales fonctions : vente, production et approvisionnement.

Les budgets sont liés les uns aux autres et il n'est donc pas question de les établir sans tenir compte de leur état de dépendance. Il apparaît ainsi une certaine hiérarchie, le budget des ventes notamment conditionne les autres : c'est de la prévision des ventes que dépendront la production à fournir, les investissements à prévoir, les mouvements de trésorerie à envisager.

Nous allons présenter ci-après le schéma qui démontre les différents budgets :

Figure n°07 : Les différents budgets



Source : BRIGITTE DORIATHEDORIATH Brigitte, *le control de gestion en 20fiches* ; 5ème Edition Dunod, Paris.2008. p.2

Il est nécessaire d'établir les budgets dans un ordre qui respecte ce schéma. Chaque budget est défini comme suit :

➤ **Le budget d'approvisionnement**

La raison d'être d'un service achat est l'approvisionnement au moindre coût sans rupture des stocks. Pour optimiser les modalités d'approvisionnement, le service achat devrait intégrer les

quatre paramètres essentiels que sont la consommation, la cadence d'approvisionnement, le stock de sécurité et le délai d'approvisionnement.

➤ **Le budget d'investissement**

Il concerne tous les projets d'engagement de dépenses en bien matériel et immatériel dans le siècle d'exploitation qui est supérieur à une année, soit pour l'acquisition du bien constituant le patrimoine de l'entreprise ou pour la recherche de bénéfice futur. Il est composé de la quote-part annuelle des investissements menés sur plusieurs exercices dont le cadre de décision était le plan, ainsi que des projets de moindre importance décidés au cours du processus budgétaire. Autrement dit, il traite les recettes et les dépenses qui concernent l'investissement.

➤ **Les frais généraux**

Ils couvrent des postes de dépenses très variables d'une entreprise à l'autre. Il s'agit des prestations ou produits achetés à l'extérieur : fourniture, frais de déplacement, téléphone...etc, et des dépenses globales de fonction le plus souvent à caractère administratif (comptabilité, service généraux, ressources humaines).

➤ **Le budget de trésorerie**

Elaboré en principe par le trésorier de l'entreprise, pour prévoir comment l'entreprise va-t-elle financer ses choix budgétaires, il montre mois par mois les déficits ou les excédents de trésorerie de l'entreprise. Néanmoins, une impasse de trésorerie pourra remettre en cause la politique prévue de financement des investissements et peut aliéner les développements de l'entreprise du fait que ce budget soit la synthèse monétaire des budgets précédents.

Conclusion :

La gestion et le contrôle d'une entreprise dépassent la mise en place de mesures spécifiques. Ainsi, il est essentiel pour une entreprise de disposer d'un système de contrôle de gestion qui permet de gérer, de prendre des décisions et de contrôler les résultats obtenu, en particulier lorsque l'entreprise atteint une certaine taille. Ce système doit également s'adapter aux particularités de l'activité et aux contraintes de l'environnement.

La présentation du contrôle de gestion et de ses outils souligne l'importance cruciale de ce dernier de nos jours. En effet, il est indispensable pour prospecter et mettre en place des

méthodes spécifiques afin de guider les dirigeants vers la performance. Celle-ci vise à maximiser le rapport résultant, selon un objectif fixé.

Le service de contrôle de gestion joue un rôle clé aidant les responsables tout au long du processus stratégique opérationnel et de prise de décision. Son bon fonctionnement repose sur des outils indispensables tels que la comptabilité générale, la comptabilité analytique, la gestion budgétaire, le tableau de bord et le reporting.

Chapitre II

Procédure de la gestion
budgétaire et son contrôle

Introduction :

Dans toute entreprise, les dirigeants sont appelés à mettre en place un processus décisionnel, concertant et responsabilisant. Celui-ci doit traduire des actions réelles et réalisables. Pour se faire, il y a lieu de recourir à la gestion prévisionnelle des ressources financières, notamment la gestion budgétaire. La finalité de cette technique est l'affectation rationnelle de la ressource financière disponible. De plus, elle s'assigne comme objectifs la recherche continue des équilibres financiers et la réalisation des résultats financiers positifs.

La gestion budgétaire, à travers ses contrôles périodiques, permet, outre la mesure de performance de l'entreprise, de contenir les écarts défavorables qui en découlent et entreprendre les mesures correctives qui s'imposent.

Dans ce chapitre, nous allons étudier la procédure budgétaire et son contrôle, ensuite nous allons présenter les écarts et leurs analyses.

Section 01 : Procédure de la gestion budgétaire

1- Définition de la procédure budgétaire

Pour rappel, il existe plusieurs définitions de la procédure budgétaire. Nous en citerons celle-ci, à savoir :

La procédure budgétaire « est un ensemble de règles et de processus écrits qui déterminent le mode de préparation, d'approbation et de suivi du budget »¹. Sa mise au point est plus souvent un travail collectif, piloté par le contrôleur de gestion, pour être certain que l'utilisateur l'appliquera correctement.

2- Planification budgétaire : la planification budgétaire se déroule en trois étapes :

2-1- Le plan stratégique :

Le plan stratégique est un document clé qui établit la vision, les objectifs et les initiatives stratégiques à long terme (5 à 10 ans) d'une organisation. C'est un outil de conception et de déploiement de la stratégie qui reprend les points clés de cette dernière à savoir :

- Les technologies de l'entreprise, les marchés, les produits ;

¹ BRIGITTE Doriath, *control de gestion*, Donud, Paris 2002, 3ème Edition, P57

- les moyens pour les atteindre croissance externe, interne, zones géographiques à privilégier.

2-2- Le plan opérationnel :

Le plan opérationnel est classiquement élaboré par les centres de responsabilités. Il prend en compte les orientations de la direction générale et en décline les stratégies au niveau des centres de responsabilités et des fonctions. Il conduit donc à établir des plans sectoriels et à chiffrer les besoins d'investissements compte tenu des objectifs à atteindre, des hypothèses d'environnement, des actions à entreprendre et des plans de rechange à mettre en œuvre en cas d'écarts sur les hypothèses.

Selon corhay et Mbangala, le plan opérationnel décline les orientations stratégiques en allouant des moyens et en assignant des objectifs aux principales fonctions ou divisions de l'organisation. Ces plans sont détaillés et qualifiés pour un horizon à moyen terme (1 à 3ans).ce type de plan constitue un instrument de coordination entre les différentes fonctions et s'établit à partir des centres de responsabilité, selon la démarche suivante :

- L'orientation de la direction générale ;
- L'établissement des plans d'action sectoriels ;
- La négociation budgétaire ;
- La description détaillée des différents plans.

2-3- Le plan d'action et budget :

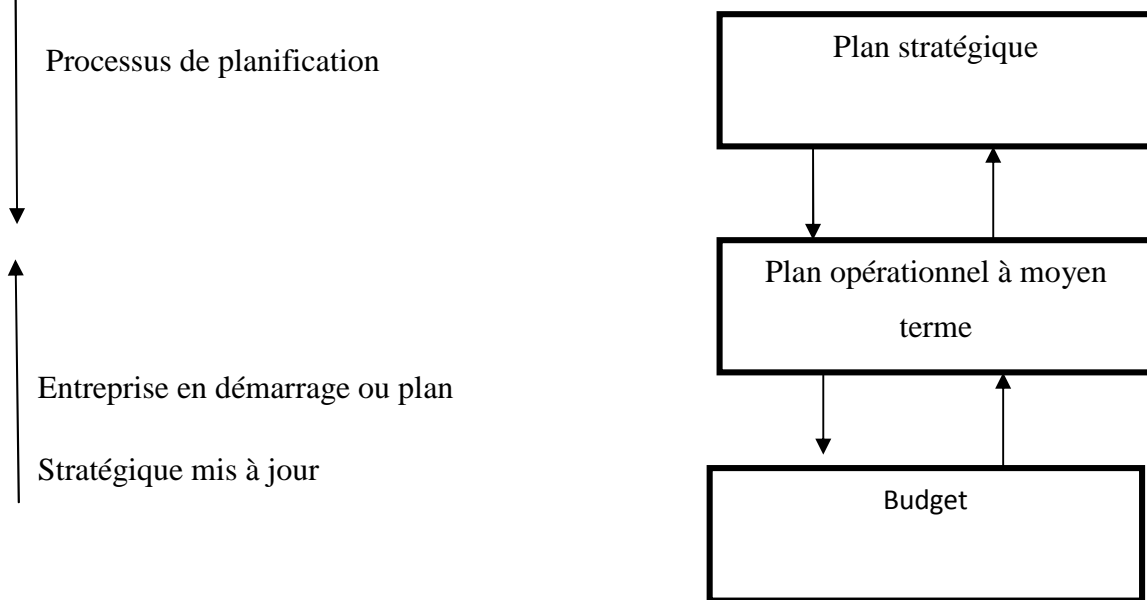
Selon Henri Bouquin, écrivain et économiste qui s'intéresse au contrôle de gestion et à la gestion budgétaire : « Le budget devrait être l'expression comptable et financière des plans d'actions retenus pour que les objectifs visés et les moyens disponibles sur le court terme convergent vers la réalisation des plans opérationnels»¹

Les budgets doivent être la modélisation financière des plans d'actions, eux-mêmes déclinent des plans opérationnels. Il est vrai que les plans d'actions sont une contrainte pour la hiérarchie, puisqu'ils visent à relier tout chiffrage budgétaire à des actions contraintes identifiables. Mais sans plan d'actions, les budgets ne représentent qu'une logique financière.

¹ BOUQUIN HENRI. « Contrôle de gestion ». 9ème éd. Paris : Presses universitaires de France. 1986. p.456.

Nous proposons ci-dessous la figure qui démontre le processus de planification du budget.

Figure N°08 : le processus de la planification du budget



Source : YAZI Moussa, cour ; gestion budgétaire. Centre africaine de gestion, janvier 2004.

3- L'élaboration budgétaire :

Une procédure budgétaire consiste à formaliser les documents qu'il faudra remplir et les étapes qui permettront d'arriver au budget définitif. Toute procédure d'élaboration budgétaire suit à la fois une logique hiérarchique et une logique fonctionnelle.¹

3-1- Logique hiérarchique :

Lorsque la délégation de l'autorité est limitée au sein de l'entreprise, ce qui est souvent le cas pour les grandes entreprises, la préparation des budgets se déroule généralement en deux étapes distinctes. Tout d'abord, le responsable comptable financier (ou le contrôleur de gestion s'il est présent) effectue une estimation chiffrée des hypothèses sur la base des directives émises par le chef d'entreprise. Ensuite, ces hypothèses sont évoquées au sein d'un comité de direction afin de faire un choix. Ainsi, l'établissement des budgets donne lieu à un dialogue au sein de la hiérarchie et le cycle budgétaire se décompose en trois phases distinctes :

¹ GERVAIS Michel, *contrôle de gestion par le système budgétaire*, Edition Vuibert, Paris, 1994, p.28.

➤ **Phase d'élaboration d'un pré-budget :**

Le processus comprend les étapes suivantes :

- Comprendre les objectifs future de l'entreprise ;
- Effectuer des études préliminaires ;
- Elaboration des projets de budget ;
- Sélectionner le projet qui sera mis en œuvre.

Une fois la simulation terminée, plusieurs projets sont généralement considérés comme valables. Il revient ensuite à la direction générale, réunie dans un contrôle budgétaire spécifique, de choisir celui qu'elle estime être le meilleur. Ce projet est parfois appelé « pré-budget ».

➤ **Phase d'élaboration et discussion des budgets détaillés :**

Pendant cette phase, le projet de budget adopté est décomposé en budgets détaillés. Pour ce faire, les responsables des centres de responsabilités, effectuent une simulation rapide des conséquences du pré-budget global sur leurs activités, afin de fixer des objectifs quantifiés aux niveaux inférieurs de la hiérarchie. Ce processus est répété jusqu'aux échelons les plus bas de la hiérarchie, ce qui permet à tous les centres de responsabilité de se voir attribuer des objectifs spécifiques et quantifiés, ainsi que des hypothèses à prendre en compte pour élaborer leur budget.

Sur cette base, chaque responsable budgétaire élabore un plan d'action lui permettant d'atteindre l'objectif fixé, puis il traduit les conséquences financières de ce plan dans un budget. Une fois établi, le budget, accompagné de l'objectif et d'une description du plan d'action correspond, remonte progressivement dans la hiérarchie.

A chaque niveau, le supérieur hiérarchique examine et attribue les budgets proposés par ses subordonnés. Une discussion s'engage alors, et à l'issue de cet examen, le supérieur peut demander au responsable de retravailler certaines hypothèses du plan d'action ou bien il peut compléter le budget proposé, sous réserve de l'acceptation de la direction générale.

Cette phase de négociation budgétaire est généralement assez longue s'étendant sur une période de deux à trois mois.

➤ **Phase de détermination des prévisions définitives :**

Une fois la deuxième étape achevée, il est nécessaire de reprendre le pré-budget et d'y incorporer les modifications apportées par les responsables qui ont été approuvées par la hiérarchie et la direction générale. Cette tâche implique de consolider les budgets détaillés en les additionnant, tout en éliminant les cessions internes, afin de parvenir à un budget global. Ensuite, il convient de faire adopter ce budget global par la direction générale.

3-2- Les logiques fonctionnelles :

Indépendamment de la structure hiérarchique, il est essentiel de suivre une approche fonctionnelle lors du processus budgétaire. Dans une économie de marché, quel que soit le principe d'organisation des budgets, il est nécessaire de commencer par définir les ventes, puis estimer la production, les approvisionnements, les frais de structure et les dépenses d'investissements à engager, une fois ces éléments identifiés, les documents de synthèse peuvent être établis pour déterminer le budget global.

Lors de la consolidation, les budgets des différents centres de responsabilité sont traités dans une séquence qui suit une logique fonctionnelle. De même, lors de l'élaboration du pré-budget ou des budgets détaillés à un niveau supérieur, les différents éléments sont agencés selon une approche similaire jusqu'à la création du document final. Il est important de noter que les outils de prévision varient en fonction de la fonction traitée. Afin d'utiliser ces outils de manière concrète lors de l'établissement d'un budget spécifique, il est donc nécessaire de déterminer les fonctions couvertes, en partie ou en totalité, par le budget à réaliser.

4- Le cycle budgétaire annuel :

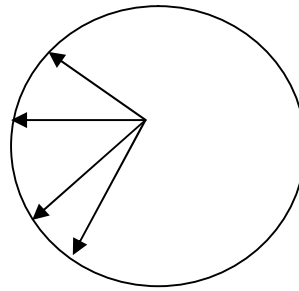
La procédure budgétaire est une activité cyclique au sein des entreprises. Selon LECLERE, définit le cycle budgétaire « sous forme d'une roue » dont quelques composantes y afférent sont présentées dans la figure suivante.

Figure N°09 : Cycle budgétaire 1^{er} Janvier : début de la mise en œuvre du budget

Décembre : budget définitif

Novembre : navette budgétaire
budgétaire

Octobre : première esquisse



En cours d'année : suivi

Septembre : note d'orientation fin juin : situation intermédiaire (bilan semestriel)

Source : LECLERE Didier, *gestion budgétaire*, eyrolles, Paris, 1993, p. 161.

Définition de quelques expressions présentes dans le cycle budgétaire de Leclère.

4-1- Note d'orientation :

La note d'orientation générale ou lettre de cadrage budgétaire est un document destiné aux cadres dirigeants responsables des principales fonctions de l'entreprise. Les composantes globales généralement retrouvées dans cette note selon Leclère sont¹:

- Une analyse de la situation économique d'ensemble ;
- Une anticipation de la valeur de certaines variables auxquelles chaque service devra se référer pour établir ses prévisions budgétaires ;
- Des indicateurs sur la grande orientation stratégique retenue ;
- Un certain nombre d'objectifs cohérents avec l'orientation stratégique.

4-2- Navettes budgétaires :

La navette budgétaire est le mouvement itératif qui s'observe lors du processus d'élaboration des budgets². Effectivement, au cours du processus budgétaire, l'entité chargée de la formation budgétaire au sein de l'entreprise, généralement le contrôle de gestion ou le service budget pertinent de la direction générale, renvoient les prévisions contestées aux responsables les ayant élaborées afin qu'ils les révisent. Ce processus de retour des responsables aux responsables est souvent appelé « navette budgétaire ».

¹ LECLERER Didier, *gestion budgétaire*, eyrolles, Paris, 1993, p 161.

² MYKITA Patrick, TUSZYNSKI Jack, *contrôle de gestion : prévision et gestion budgétaire, mesure et analyse de la performance*, Foucher, Paris, 2002, p 288.

4-3- Exécution budgétaire :

Le budget, une fois adopté constitue un document financier obligatoire qui doit être strictement appliqué.

Selon CLICHE l'exécution budgétaire se traduit par l'application des procédures internes fondées sur les principes sus-évoqués et la comptabilisation des réalisations budgétaires³.

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

- La ventilation des dotations budgétaires par centres des responsabilités ;
- La mensualisation des budgets ;
- La définition de la délégation à accorder aux différents responsables des centres pour l'exécution de leurs budgets.

L'exécution de tous les budgets se traduit par :

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

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

Selon Leclère, les données budgétaires des différents rapports sont alors centralisées et comptabilisées mensuellement et ou trimestriellement, des réunions de suivi budgétaire se tiennent rapidement, regroupées autour des contrôleurs de gestion et des responsables de la hiérarchie¹.

³ Cliche Pierre, gestion budgétaire Et dépense publiques, Editions, PUQ, 2009, p 307

¹ Leclère Didier Op.cit.p.21

Section 02 : Contrôle de la gestion budgétaire

Le contrôle budgétaire est un instrument essentiel à la gestion budgétaire. Cette étape consiste en un rapprochement entre prévisions et réalisations afin de dégager des écarts qui seront par la suite analysés afin de déterminer les causes ou les responsables, et d'engager des mesures correctives. L'analyse des écarts s'effectue au niveau des responsables d'activité ou l'on vérifie que les objectifs qui avaient été assignés ont été réalisés, dans le cas contraire, le responsable doit être incité à mettre en œuvre des actions correctives. Toutefois, il convient de s'interroger à partir de quand doit on réagir ? Et quel est donc le seuil d'alerte ?

1- Définition du contrôle budgétaire :

Il existe plusieurs définitions du contrôle budgétaire, nous en citerons celles-ci :

Selon DJERBI Zouhair, DURAND Xavier, KUSZLA Catherine : « C'est un instrument qui englobe l'ensemble des dispositifs (systèmes, procédures) mis en œuvre dans le cadre du processus budgétaire au sein des centres de responsabilité : élaboration des budgets associés à un ensemble d'objectifs , comparaison des budgets avec les réalisations et mesure des écarts, interprétation des écarts et prise des mesures correctives et, si besoin, ajustement ou remise en question des objectifs initiaux ¹

Selon FORGET Jack : « Le contrôle budgétaire est une modalité financière du contrôle de gestion. Tout budget est composé d'un ensemble des postes budgétaires. L'analyse des écarts budgétaires consiste à analyser les différences constatées entre les données prévisionnelles et les données réelles»².

De ces définitions, on peut dire que le contrôle budgétaire est une branche du contrôle de gestion, qui vise à surveiller, à évaluer et à ajuster les activités financières d'une organisation afin de s'assurer que les objectifs fixés sont respectés. Il consiste à comparer régulièrement les résultats financiers réels avec les budgets estimés, et à analyser les écarts entre ces deux éléments.

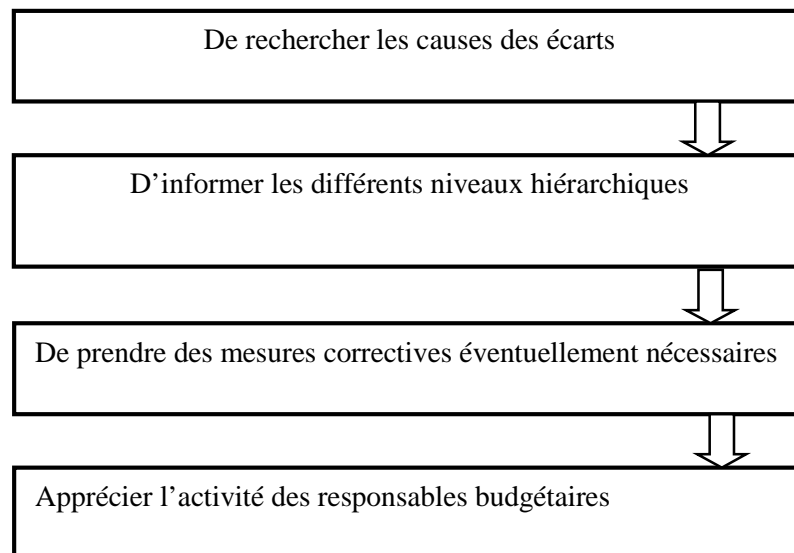
¹ DJERBI Zouhair, DURAND Xavier, KUSZLA Catherine, Op- cite, P234.

² FORGET Jack, « Gestion budgétaire, prévoir et contrôler les activités de l'entreprise », édition d'organisation, 2005, P16

Le contrôle budgétaire s'exprime dans l'équation suivante :

$$\text{Réalisation - prévision} = -/+ \text{Ecart}$$

Figure N° 10 : Le processus du contrôle budgétaire



Source : ALAZARD Claude, SEPARI Sabine, « contrôle de gestion », Paris : Edition Dunod, 2007, P 344

1-2- Objectifs du contrôle budgétaire :

Le contrôle budgétaire a pour objectifs essentiels :

- L'amélioration de la performance économique de l'entreprise ;
- La comparaison entre les réalisations et les prévisions ;
- Calculer les écarts significatifs, les analyser et prendre les mesures correctives qui regroupent les aspects principaux du contrôle de gestion
- Piloter les activités et maîtriser le budget ;
- Optimiser l'utilisation des ressources ;
- Permettre la vérification de la performance des différents centres de responsabilité.

1-3- Rôles du contrôle budgétaire :

Le contrôle budgétaire joue un rôle essentiel dans l'amélioration des performances et est imposé à toutes les entreprises. Il engendre les effets suivants :

- Il contraint à respecter les contraintes et favorise un mode de fonctionnement basé sur des accords contractuels ;
- Il responsabilise la hiérarchie à tous les niveaux grâce à la délégation progressive des responsabilités ;
- Il exige une remise en question régulière et favorise l'apprentissage de la négociation dans toutes les formes de communication ;
- Il réalise des prévisions et établit un programme d'activité ;
- Il permet une observation continue des événements susceptible de modifier les prévisions.

1-4- Les limites du contrôle budgétaire :

Le contrôle budgétaire présente diverses limites :

- Il existe un risque de non- application par les opérationnels qui ne tirent pas parti des informations fournies par le système pour mettre en œuvre les actions correctives. Cette attitude peut résulter d'un système budgétaire qui n'a pas été accepté par tous, notamment les cadres qui n'ont pas été convaincu de l'utilité du contrôle mis en place ;
- L'importance du nombre d'écarts peut limiter les possibilités de contrôle. Dans de tels cas, il est possible de mettre en œuvre un contrôle par exception, où seuls les écarts significatifs par rapport à des seuils fixés par l'entreprise sont gérés ;
- Il est fréquent de constater que l'analyse des écarts ne conduit pas souvent à la prise de décisions concrètes ;
- Les prévisions sont souvent entachées d'incertitudes ;
- Coût trop élevé du système budgétaire.

1-5- Les différents types du contrôle budgétaire :

1-5-1- Contrôle avant l'action (à priori) :

Son objectif est d'améliorer la préparation de l'action en utilisant une approche prévisionnelle. Il est essentiel de vérifier la cohérence entre les hypothèses sur lesquelles les budgets sont basés et les objectifs à moyen et long terme (tels que définis dans le plan opérationnel et stratégique). De plus, il est important de prendre en compte les conséquences potentielles des décisions budgétaires avant de les mettre en œuvre.

1-5-2- Contrôle pendant l'action :

Pendant le processus budgétaire, l'objectif principal est de détecter rapidement les écarts significatifs entre les prévisions et les réalisations, afin de mettre en place les mesures correctives nécessaires. Pour effectuer ce contrôle, il est essentiel de fournir de manière continue et rapide aux personnes responsables les informations sur les réalisations. Avant de mettre en œuvre des mesures correctives, des analyses supplémentaires sont effectuées pour expliquer les raisons des écarts. L'analyse des écarts est une technique utilisée pour comprendre l'origine des problèmes.

1-5-3- Contrôle après l'action (à posteriori) :

Le nouvel objectif consiste à présenter un bilan final de la période budgétaire, plutôt que de corriger les actions. Ce bilan final a plusieurs avantages : il permet d'expliquer les écarts constatés, de mettre à jour les normes techniques et de réfléchir à la fiabilité des prévisions.

De plus, il peut servir à évaluer la performance des responsabilités impliquées dans le processus d'évaluation de l'entreprise.

Section 03: Présentation et méthode d'analyse des écarts

1- Définition des écarts :

Selon le PCG (1982), un écart se produit lorsque deux données, une données de référence et une donnée constatée, diffèrent, par exemple, il peut y avoir un écart entre les coûts prévus et les coûts réels, ou entre les quantités allouées et les quantités consommées, après chaque calcul d'écart, il est essentiel de déterminer si le résultat est favorable ou défavorable pour l'entreprise, ensuite, il est nécessaire d'interpréter les écarts afin d'identifier les causes.

Si un écart très défavorable est détecté, des mesures correctives doivent être prises pour corriger la situation. La mise en évidence des écarts répond aux besoins de pilotage des entreprises.

$$\text{Ecart} = \text{réalisation} - \text{prévisions}$$

Le résultat de l'écart peut être positif ou négatif, favorable ou défavorable

$$\text{Ecart en \%} = \frac{\text{réalisations} - \text{prévisions}}{\text{prévisions}} * 100$$

2- Analyse des écarts :

En pratique, les prévisions des ventes de biens ou des services jouent un rôle essentiel dans l'élaboration du budget. L'écart global entre les résultats réels et les résultats prévus est généralement la somme de deux écarts distincts :

- L'écart de marge, qui est la différence entre la marge réel et la marge prévu.
- Les écarts des coûts.

Ces écarts peuvent être subdivisés en plusieurs sous-écarts, l'analyse des écarts se décompose en trois étapes clés :

2-1 Constatation des écarts :

La gestion est contrôlée grâce à un mécanisme qui remplit deux fonctions importantes :

- Il agit comme un système d'alerte, permettant de repérer les écarts par rapport aux objectifs.
- Il déclenche une analyse corrective afin de ramener l'entreprise sur le trajectoire menant aux objectifs.

Les écarts constatés peuvent indiquer deux situations distinctes :

- Un écart inférieur à zéro révèle une amélioration des performances, ce qui est favorable.
- Un écart supérieur à zéro indique une détérioration des performances, ce qui est défavorable.

2-2 ventilations des écarts :

L'objectif des écarts est de fournir aux responsables une information sélective et significative, qui peut être exploitée d'une manière efficace.

2-3 exploitations des écarts :

La détermination des causes des écarts nécessite de calculer les écarts de deux façons différentes :

- En utilisant la valeur absolue : $\text{écart} = \text{prévision} - \text{réalisation}$
- En utilisant la valeur relative ou le pourcentage : $(\text{écart}/\text{prévision}) \times 100$

3- Les limites des écarts :

« En retrouve plusieurs limites :

- l'analyse des écarts participe au contrôle a posteriori, tardif dans un contexte économique qui exige un forte réactive ;
- l'analyse des ne participe donc que pour une part au système de contrôle de gestion ;
- la seule mesure financière de performance peut être nuisible aux efforts d'amélioration de qualité ou de la réactivité

- l'expression financière des causes des écarts n'est pas toujours traduisible au niveau des postes opérationnel. La communication, qui ne s'adresse qu'aux responsables n'implique pas l'ensemble des acteurs »¹.

4- Calcul et analyse des écarts :

Afin de comprendre les variations par rapport au budget, le contrôle budgétaire nécessite le calcul d'un certain nombre d'écarts. Ce processus permet de mettre en place une approche de gestion appelée « gestion par exception », qui consiste à prendre des mesures correctives en se basant sur les écarts significatifs entre les réalisations et les prévisions. Cela indique que les réalisations deviennent considérablement des engagements initiaux.

L'analyse des écarts implique d'examiner les disparités observées entre les données prévisionnelles et les données réels, dans le but de déterminer leurs origines. D'évaluer leurs conséquences, identifier les responsabilités et d'informer les parties prenantes pour qu'elles puissent prendre les mesures correctives appropriées.

4-1- L'analyse de l'écart sur le résultat :

La préparation du compte de résultat prévisionnel ou budgétisé a nécessité l'évaluation de tous les éléments de dépenses et de revenus contribuant au « résultat budgété ». Le résultat est interprété comme la différence entre le chiffre d'affaire et les coûts de production, ces coûts englobent les coûts de production, ces coûts de production ainsi qu'une partie des frais généraux des services fonctionnels et administratifs.

Ecarts de résultat = résultat réel – résultat budgété

- Résultat réel = chiffre d'affaire réel – coût réel
- Résultat budgété (préétabli) = chiffre d'affaire préétabli – coût préétabli

4-2 L'analyse de l'écart sur le chiffre d'affaire :

Le calcul de l'écart de chiffre d'affaire est la différence entre le chiffre d'affaire réel et le chiffre d'affaire prévu.

¹ BRIGITTE Doriath, « le contrôle de gestion », 5eme éd DUNOD, Paris, 2008, P74

Le chiffre d'affaire prévisionnel est déterminé à partir du budget des ventes. Les écarts observés dans les chiffres d'affaires relèvent de la responsabilité des unités commerciales, par conséquent, ce sont ces unités qui doivent effectuer les ajustements prévisionnels et mettre en place des mesures correctives.

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

4-3 L'analyse de l'écart sur marge :

L'écart de marge « est la différence entre la marge sur coût préétabli de la production réel et la marge sur coût préétabli de la production prévue »¹

La marge est retenue comme un outil de mesure de la performance. Elle représente la différence entre les ventes et les coûts. Elle est calculée par l'écart de marge réel et marge prévu.

$$\text{Ecart sur marge} = \text{marge réel} - \text{marge prévue}$$

4-4 L'analyse de l'écart sur coûts :

A la fin de chaque période, les responsables des centres d'analyse des coûts de l'entreprise effectuent une comparaison entre les coûts réels constatés et les coûts prévus dans le budget établi en début de période. Ce processus permet de contrôler l'activité productive de plusieurs manières :

- en examinant les charges par nature, telles que les matières et la main d'œuvre
- en évaluant les performances des centres opérationnels tels que les ateliers d'usage ou de montage.

Ainsi, une distinction entre l'analyse des charges directs (telles que les matières premières et la main d'œuvre) et l'analyse des charges indirects (réalisée au niveau des centres d'analyse ou du budget flexible)

4-4-1- L'analyse des écarts sur coûts directs :

¹ DORIATH, B, « gestion prévisionnelle et mesure de la performance », paris, 2008, P76.

Les coûts directs comprennent principalement les matières premières et la main-d'œuvre directe, l'écart global est calculé en comparant le coût constaté de la production réelle avec le coût préétabli, qui est déterminé à partir de la fiche de coût standard. Cet écart est ensuite décomposé en deux sous-écarts :

4-4-2- L'analyse des écarts sur coûts indirects (centres d'analyse) :

« L'analyse d'un écart centre d'analyse est plus complexe. En effet, l'écart sur prix est décomposé en écart sur budget et écart sur l'activité »²

- **Ecart sur budget** : cet écart représente la différence entre les charges de fonctionnement réellement engagées et le budget prévu pour le fonctionnement pour certaines activités.

$$\text{Ecart sur budget} = \text{coût réel} - \text{coût prévu pour l'activité (budget)}$$

- **Ecart sur l'activité (écart sur coût fixe)** : l'écart sur activité reflète la variation des coûts de fonctionnement constaté d'une activité à celle prévue.

$$\text{Ecart sur activité} = \text{coûts constaté sur activité} - \text{budget prévu sur activité}$$

5- L'interprétation des écarts et la mise en œuvre des mesures correctives :

Les écarts constatés doivent être classés comme «écart favorable » ou «écart défavorable » en fonction de leur impact négatif ou positif sur la performance de l'entreprise. Ainsi, dans le cadre du contrôle de gestion, l'attention pourra se concentrer sur les écarts les plus importants, ce qui permet une gestion par exception.

5-1 L'interprétation des écarts :

L'interprétation des écarts permet de comprendre les causes, et prendre des mesures appropriées pour les corriger, mais ils ne fournissent pas des explications nécessaires. Afin de prendre des décisions et des mesures, il est important d'identifier les causes et les raisons derrière ces écarts. Les écarts peuvent être causés par :

- Des dysfonctionnements internes : tels que le climat social, ou un système de contrôle de gestion défaille.

² C.Hénot.F.Hémici, « contrôle de gestion », ED Bréal, Paris 2007, P88

- Evènements interne : tels que départs, des décès ou des embouches ratés.
- Evolution technologiques : tels que l'introduction ds nouveaux produits, ou la transition de certains produits vers la phase de déclin.
- Evolution technique : l'utilisation des méthodes et des équipements dépassés ou coûteux.
- L'évolution politique : qui peut engendrer des changements culturels importants et avoir un impact sur la performance de l'entreprise.

5-2 La mise en œuvre des mesures correctives :

La mise en place des mesures correctives implique la nature des actions correctives ainsi que les caractéristiques d'une action corrective efficace.

5-2-1- La nature de l'action corrective :

La mise en œuvre des actions correctives peut prendre différentes formes, tout d'abord, il est possible de revoir le niveau des normes établis, de réviser les prévisions qui sont irréalistes, ensuite, il est possible de mettre en place des actions d'amélioration qui visent à :

- Ajuster le résultat attendu (appelé contrôle anticipé), ou les résultats sont prédit et des actions correctives sont mise en œuvre avant que l'opération ne soit entièrement terminée.
- A influencer les réalisations futures (appelé le contrôle a posteriori), ou les résultats étant comparés aux standards une fois la tâche accomplie, et les actions correctives ne concernent que le déroulement des tâches futures.

5-2-2- Caractéristiques d'une bonne action corrective :

L'efficacité d'une action corrective est caractérisée par les éléments suivants :

- **Sa rapidité :** il est essentiel de réduire l'intervalle de temps acceptable entre l'apparition de l'écart et sa correction afin d'éviter que l'action corrective n'ait un effet perturbateur sur le système de contrôle.

- **Son adoptabilité** : l'utilisation d'une force appropriée et mesurée dans la correction est cruciale (ni trop forte, ni trop faible), en se concentrant particulièrement sur le facteur qui exerce la plus grande influence sur le résultat.

Conclusion:

Le contrôle de gestion joue un rôle dans le processus de gestion budgétaire. Il facilite le suivi des objectifs définis par l'entreprise.

Il est clair que le contrôle budgétaire revêt une grande importance et une étape à ne pas négliger, car il permet à l'entreprise d'évaluer dans quelles mesures ses budgets ont été réalisés. Le gestionnaire a la possibilité de comparer les prévisions avec les réalisations et d'analyser les raisons des écarts afin de mettre en place des mesures correctives.

La pertinence des écarts dépend de la manière dont ils sont définis et de la qualité des budgets établis. Le contrôle budgétaire peut-être utilisé en cour d'action pour effectuer d'éventuelles corrections, ou encore adopter une approche d'évaluation de la gestion de l'entreprise en utilisant un outil de mesure tel que « l'analyse des écarts ». Cet outil permet de veiller au respect des budgets établis pour chaque entité et de corriger la trajectoire stratégique en fonction des écarts constatés.

Chapitre 03

Etude de la procédure
budgétaire et analyse des
écarts au sein de l'ADE de
Tizi-Ouzou

Chapitre III Etude de la procédure budgétaire et analyse des écarts au sein de l’ADE de Tizi-Ouzou

Afin de faire une étude concrète concernant la procédure budgétaire et l’analyse des écarts, nous avons utilisé les données de l’Algérienne des Eaux (ADE), qui est un établissement public à caractère industriel et commercial.

Dans ce chapitre, nous commencerons par présenter l’ADE, en décrivant son contexte historique, ses missions, ses activités et sa structure organisationnelle, ainsi que les éléments clés de l’unité de Tizi-Ouzou. Ensuite, nous procéderons à l’analyse entre les prévisions et les réalisations de production et de distribution d’eau potable, son évolution et proposer, enfin, des mesures correctives.

Section 01 : Présentation de l’ADE de Tizi-Ouzou

Dans cette section, nous allons exposer une brève présentation de l’un des établissements publics à caractère industriel et commercial, à savoir : «ADE», qui est notre organisme d’accueil.

1.1. Etablissement public à caractère industriel et commercial

1.1.1. Définition de l’EPIC

L’EPIC est un établissement public à caractère industriel et commercial. C’est une personne morale de droit public ayant pour but la gestion d’une activité de service public de nature industrielle et commerciale.

Les EPIC ont été créés pour faire face à un besoin qui pourrait être assuré par une entreprise industrielle et commerciale, mais qui, compte tenu des circonstances (souci d’efficacité et de contrôle des secteurs sensibles dont le bon fonctionnement est essentiel tel que le domaine de l’eau), ne peut pas être correctement effectué par une entreprise privée soumise à la concurrence.

1.1.2. Régime juridique des EPIC

La création d’une nouvelle catégorie d’EPIC relève de la loi ou de l’ordonnance. La création d’un établissement public au sein d’une catégorie existante peut être effectuée par décret. Les EPIC sont rattachés à l’Etat ou à une collectivité territoriale qui en a la tutelle.

Les EPIC sont soumis au principe de la spécialité qui limite leurs activités aux seuls services publics qu’ils ont pour mission de gérer.

Chapitre III Etude de la procédure budgétaire et analyse des écarts au sein de l'ADE de Tizi-Ouzou

Ils disposent d'un budget autonome, séparé du budget général de l'Etat ou de la collectivité territoriale dont ils dépendent. Ils sont contrôlés par des commissaires du gouvernement et des contrôleurs d'Etat présents dans les conseils d'administrations.

1.2. Eléments d'identification de l'ADE

1.2.1. Historique de l'ADE

Au lendemain de l'indépendance, les missions de l'hydraulique étaient réparties entre les travaux publics et l'agriculture. Le secteur des travaux publics et de la construction assuraient l'essentiel des missions, à travers les directions centrales au ministère et de services extérieurs : le S.E.S (service des études scientifiques, actuelle ANRH) et le S.E.G.G.T.H (service des études générales et des grands travaux hydrauliques, actuelle A.N.B et en partie l'A.G.E.P). Le ministère de l'agriculture, de son côté, assurait toutes les prérogatives relatives à l'irrigation et à l'hydraulique rurale.

Relevant du service public, le monopole de gestion de l'eau potable sur le territoire national a été confié à la société SONADE, créé en 1970. Par la suite, trois ordonnances sont promulguées, la première en 1974, pour limiter les attributions de la SONADE à la gestion des infrastructures de production, la seconde en 1975 pour placer la direction régionale d'Alger sous la tutelle du wali d'Alger, et étendre ses attributions à la gestion de la distribution, et la troisième en 1977, pour dissoudre la direction régionale d'Alger. En 1977, il a été créé la société de la wilaya d'Alger chargée de la gestion des installations d'alimentation en eau potable et d'assainissement dans la wilaya d'Alger.

En 1983, 17 entreprises nationales sont créées pour prendre en charge la gestion et l'exploitation des installations d'alimentation en eau potable et d'assainissement sur l'ensemble du territoire national (2 à 4 wilayas par entreprise). Comme il été créé en 1987, 9 entreprises régionales couvrant 22 wilayas par décret, et 26 entreprises de wilayas par délibération des assemblées populaires de wilayas. En 1992, les entreprises régionales de l'eau ont été transformées en EPIC, il faut signaler qu'en 1977, le gouvernement avait décidé de revoir cette organisation à la lumière des nouvelles dispositions du code des eaux.

C'est ainsi que les systèmes de production et de distribution d'eau potable à partir des ressources en eau mobilisable localement ont été placé sous la compétence des communes conformément aux dispositions de la loi relative à la commune. Les systèmes régionaux de

Chapitre III Etude de la procédure budgétaire et analyse des écarts au sein de l'ADE de Tizi-Ouzou

production d'eau (barrage et transfert notamment) devraient être assurés par les établissements de l'eau.

Depuis avril 2001, la gestion de l'eau a été confiée à un établissement public à caractère industriel et commercial dénommé l'Algérienne Des Eaux (ADE), créé par le décret exécutif N°01-102.

1.2.2. Missions de l'ADE

L'établissement est chargé dans le cadre de la politique nationale de développement:

- 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 industrielles ainsi que le renouvellement et le développement des infrastructures s'y rapportant.

A ce titre, il est chargé, par délégation :

- De la normalisation et de la surveillance de la qualité de l'eau distribuée ;
- D'initier toute action visant l'économie de l'eau, notamment par :
 - L'amélioration de l'efficacité des réseaux de transfert et de distribution ;
 - L'introduction de toute technique de préservation de l'eau ;
 - La lutte contre le gaspillage en développant des actions d'information, de formation, d'éducation et de sensibilisation en direction des usagers ;
 - La conception, avec les services publics éducatifs, de programmes scolaires diffusant la culture de l'économie de l'eau.
 - De planifier et mettre en œuvre les programmes annuels et pluriannuels d'investissements.

1.2.3. Les objectifs de l'ADE :

Pour mener à bien ses missions, l'ADE s'est fixé les objectifs ci-après :

- La modernisation des techniques de management ;
- L'amélioration de la dotation d'eau au citoyen par une meilleure maîtrise de la gestion des réseaux et une lutte organisée contre le gaspillage de la ressource ;

Chapitre III Etude de la procédure budgétaire et analyse des écarts au sein de l'ADE de Tizi-Ouzou

- La réhabilitation de la valeur économique de l'eau par une révision progressive et adaptée des tarifs ;
- La mise en place d'une politique d'investissement et de formation permettant une mise à niveau technique humaine ;
- L'organisation de la normalisation des ouvrages et techniques de traitement.

1.2.4. Organigramme général de l'ADE à l'échelle nationale

La direction générale de l'ADE est subdivisée en 5 agences régionales, couvrant l'ensemble du territoire national selon la configuration des bassins hydrographiques.

- L'agence régionale d'Alger ;
- L'agence régionale d'Oran ;
- L'agence régionale de Chlef ;
- L'agence régionale d'Ouargla
- L'agence régionale de Constantine.

Les agences régionales sont subdivisées en 16 zones, chaque zone est subdivisée en 49 unités.

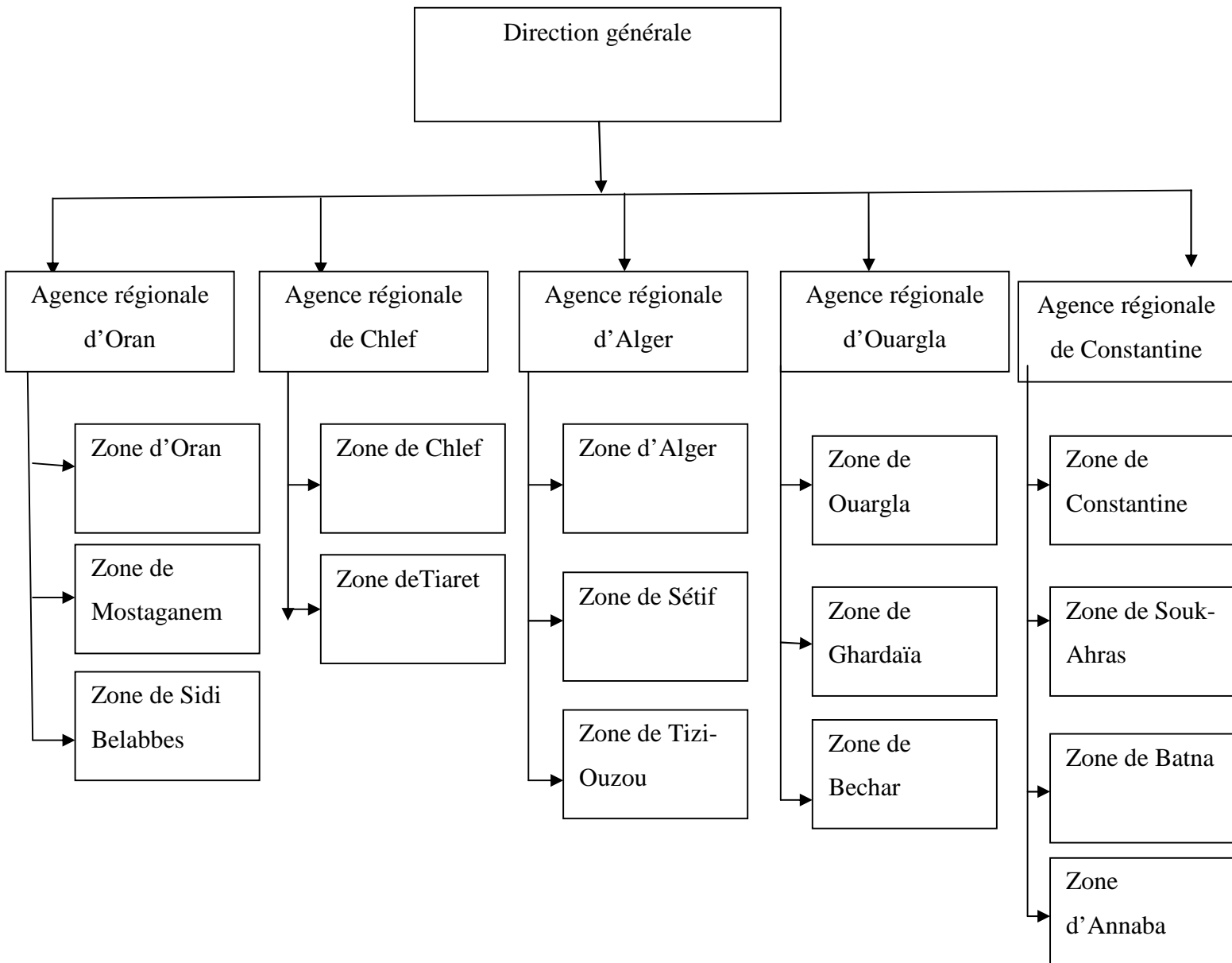
Exemple : la zone de Tizi-Ouzou est chargée de la direction de trois unités :

- Unité de Tizi-Ouzou
- Unité de Boumerdes
- Unité de Bouira.

Chaque unité gère plusieurs centres, et un centre peut gérer un ou plusieurs secteurs.

Chapitre III Etude de la procédure budgétaire et analyse des écarts au sein de l'ADE de Tizi-Ouzou

Figure N°11 : Organigramme général de l'ADE



Source : Document interne de l'ADE, Tizi-Ouzou

1.3. Eléments de présentation de l'unité de Tizi-Ouzou

1.3.1. Présentation des différents départements de l'unité de Tizi-Ouzou :

Chapitre III Etude de la procédure budgétaire et analyse des écarts au sein de l'ADE de Tizi-Ouzou

Le cadre fonctionnel de l'ensemble des activités de l'ADE est organisé de la manière suivante :

- **Directeur d'unité** : il est au sommet de l'entreprise et veille à son bon fonctionnement en supervise le tout, aidé d'une secrétaire qui assure la communication interne et externe.
- **Assistant juridique** : il est chargé des affaires juridiques de l'entreprise.
- **Assistant chargé de la sécurité du patrimoine** : il est chargé de la sécurité de l'entreprise.
- **Cellule informatique** : il est chargé de la programmation et de la maintenance.

L'unité se décompose de plusieurs départements:

- **Département administration et moyens** : il est subdivisé en trois services qui sont :
 - Service approvisionnement : il est responsable des achats ;
 - Service gestion des stocks : il gère les biens de l'entreprise (les stocks) ;
 - Service moyens généraux et parc roulant : il est chargé du suivi de l'entretien de l'entreprise et de ses véhicules.
- **Département commercial** : il est subdivisé en deux services dont :
 - Service relation clientèle : relation directe avec la clientèle (réclamation, demande d'installation de nouvelles conduits compteur) ;
 - Service facturation : paiement de factures d'eau.
- **Département exploitation et maintenance** : il est responsable de trois services dont :
 - Service production et distribution : son rôle principal est de maintenir les infrastructures de production ;
 - Service développement des actions d'exploitation : le suivi des réseaux de distribution et de développement des infrastructures de distribution. Exemple : châteaux d'eau (réservoir).
 - **Service maintenance** : entretien des infrastructures de production et amélioration du Rendement des stations et suivi des opérations de maintenance à travers tous les centres.
- **Département ressources humaines** : il est responsable de trois services dont :
 - **Service gestion du personnel** : recrutement, orientation et le suivi des cas sociaux;

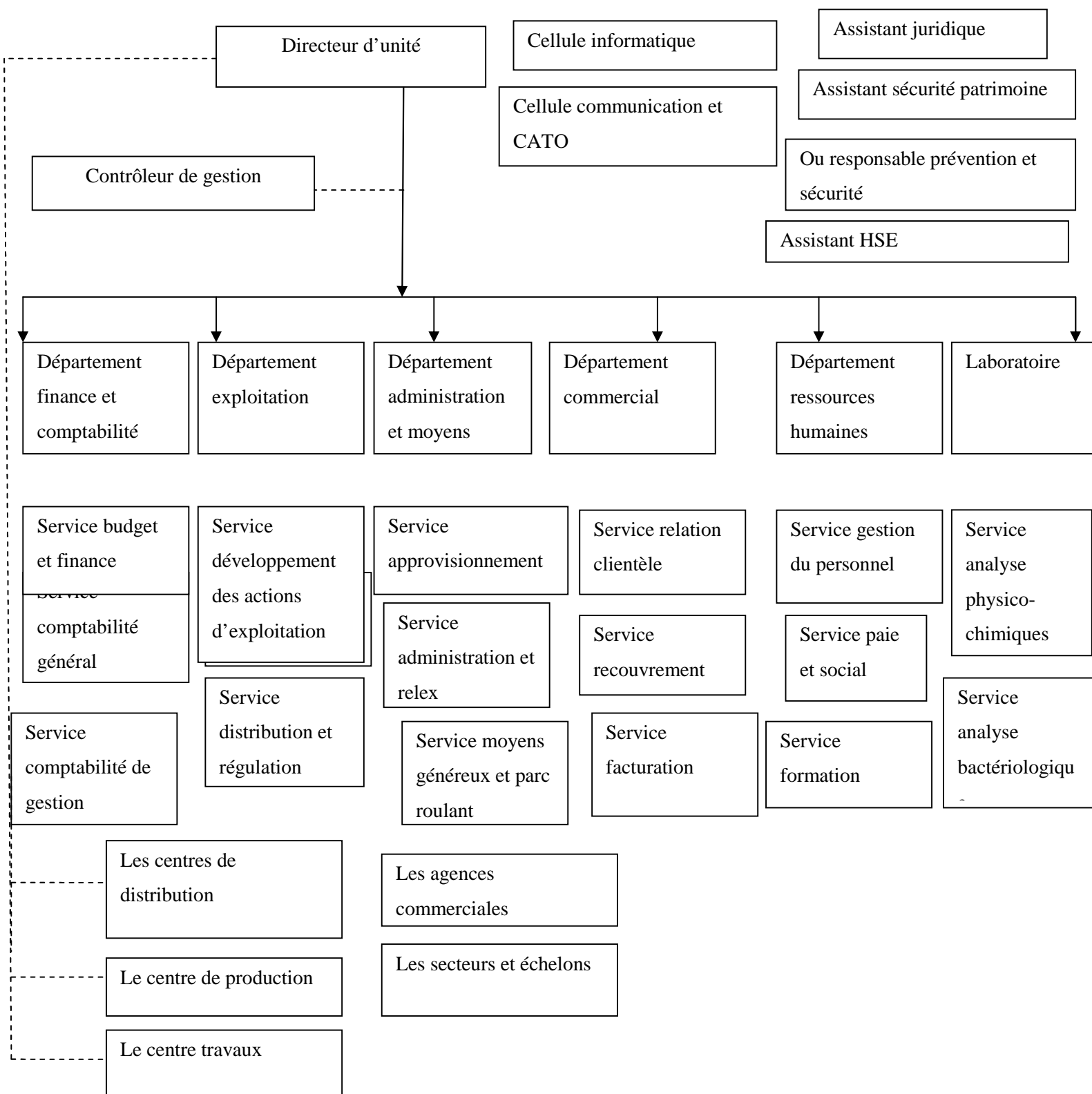
Chapitre III Etude de la procédure budgétaire et analyse des écarts au sein de l'ADE de Tizi-Ouzou

- **Service paie et social** : établissement des fiches de paie et le suivi des cas sociaux;
- **Service formation** : formation théorique et pratique des employés.
- **Laboratoire** : il est responsable de deux services :
 - **Service analyse biochimie** : a pour but de contrôler les différentes qualités d'eau du point de vue chimique et les caractéristiques physiques ;
 - **Service analyse bactériologique** : il a un rôle important dans la composition et la recherche microbienne.

L'organisation de l'unité de Tizi-Ouzou se présente dans le schéma suivant :

Chapitre III Etude de la procédure budgétaire et analyse des écarts au sein de l'ADE de Tizi-Ouzou

Figure N°12 : Organigramme général de l'unité de Tizi-Ouzou



Source : Document interne de l'ADE, Tizi-Ouzou.

1.3.2. Présentation du département finance et comptabilité

Chapitre III Etude de la procédure budgétaire et analyse des écarts au sein de l'ADE de Tizi-Ouzou

➤ **Service comptabilité générale**

Il est chargé de :

- L'établissement du bilan consolidé ;
- Établissement des chèques et des documents comptables (journal, bilan).

➤ **Service budgets et finances**

Il est chargé de :

- Suivre toute les opérations de trésorerie ainsi que l'élaboration et le suivi de l'exécution du budget et le financement des activités.

➤ **Service gestion**

Il est chargé de :

- Suivre les relations avec les autres structures de l'entreprise et les autres agents économiques en relation avec l'entreprise ;
- Contrôler les mouvements enregistrés sur l'outil informatique.

Chapitre III Etude de la procédure budgétaire et analyse des écarts au sein de l'ADE de Tizi-Ouzou

Section 02 : Evolution des principaux indicateurs de gestion et estimation des besoins en eau potable

Dans cette section, nous allons présenter et comparer l'évolution des principaux paramètres et indicateurs de gestion, ensuite nous allons montrer la méthode de détermination des quantités à produire et à distribuer selon les besoins en eau potable de la population de la commune de T.O.

1- Evolution des principaux paramètres et indicateurs de gestion au sein de l'ADE

L'analyse de l'évolution des paramètres et indicateurs de gestion permet d'évaluer la performance globale et d'atteindre les objectifs fixés par l'ADE.

1-1- Evolution annuelle des effectifs par catégories socioprofessionnelles

A partir de ce tableau, nous avons suivis l'évolution des effectifs par catégories socioprofessionnelles de l'ADE.

Tableau N°02 : Evolution annuelle des effectifs par CSP de 2019 à 2022

CSP	2019	%	2020	%	2021	%	2022	%	Evol (%) 2022/2021
Cadres supérieurs	24	1,32	28	1,50	26	1,41	22	1,21	-15,38
Cadres	381	20,90	399	21,34	507	27,51	507	27,83	-
Maitrise	569	31,21	598	31,98	597	32,39	759	41,66	27,14
Exécution	849	46,57	845	45,19	713	38,69	534	29,31	-25,11
Totaux	1823	1	1 870	1	1843	1	1822	1	-01,14

Source : Réalisé par nous même à partir des données de l'entreprise (ADE, Tizi-Ouzou)

L'analyse de l'évolution annuelle des effectifs par catégories socioprofessionnelles de l'unité ADE de Tizi-Ouzou de 2019 à 2022 fait ressortir les remarques suivantes :

- ✓ L'effectif total, pour la période retenue est passée de 1823 en 2019 à 1822 agents en 2022, soit une évolution constante ;
- ✓ En revanche, les cadres ont connu une augmentation importante, passant ainsi de 381 en 2019 à 507 en 2022 correspondant à une croissance relative de 25 % environ;
- ✓ Les travailleurs relevant de la catégorie « Maitrise » sont passés de 569 en 2019 à 759 en 2022 soit une augmentation de 33,39% qui se justifie par les promotions internes accordées aux agents d'exécution impactant ainsi les charges d'exploitation, les coûts

Chapitre III Etude de la procédure budgétaire et analyse des écarts au sein de l'ADE de Tizi-Ouzou

de revient réels de l'eau potable produite, la trésorerie nette et des résultats des exercices de l'établissement ;

- ✓ Tandis que la petite catégorie représentée par les agents d'exécution, elle est passée de 849 en 2019 à 534 agents en 2022 soit une baisse importante de 37,10%.

En définitif, nous pouvons conclure que l'ADE a enregistré plusieurs promotions au niveau interne, contrairement à l'ouverture du recrutement externe des agents d'exécutions qui n'était pas réalisée pendant cette période.

1-2- Evolution annuelle des principaux paramètres de gestion

Ce tableau présente l'évolution des principaux paramètres de gestion sur période de quatre ans, de 2019 à 2022.

Tableau N°03: Evolution des principaux paramètres de gestion

Indicateurs	2019	2020	2021	2022	Evolution 2022/2019 (%)
Production EP (M ³)	25 105 000	27 076 000	20 560 000	20 950 000	-16,55
Distribution EP (M ³)	22 730 000	22 854 000	17 395 000	18 369 000	-19,19
CA (10 ³ DA)	251 621	314 339	293 819	297 954	18,41
VA (10 ³ DA)	137 024.	192 811	183 846	160 265	16,96
Résultats exploitation (10 ³ DA)	-7 798	7 125	-32 066	-63 103	-709,22
Effectifs	1 823	1 870	1 843	1 822	- 0,05
Frais de personnel (10 ³ DA)	125 114	166 850	196 295	205 059	63,90

Source : Réalisé par nous même à partir des données de l'entreprise (ADE, Tizi-Ouzou)

Voici une analyse des différents indicateurs :

- Le tableau N° 3 montre une diminution de 16,55% de la production d'eau potable, enregistrée entre 2019 et 2022. Les chiffres du tableau montrent, également, une baisse de 19,19% de la distribution et l'alimentation d'EP, au cours de la même période. Cela atteste des problèmes dans le processus de production et des perturbations du réseau d'alimentation.

Chapitre III Etude de la procédure budgétaire et analyse des écarts au sein de l'ADE de Tizi-Ouzou

- Quant au chiffre d'affaire (CA), on a enregistré une augmentation de 18,41%, durant la période étudiée. Ce résultat indique une meilleure efficacité opérationnelle au sein de l'entreprise.
- L'évolution de la valeur ajoutée (VA) montre une augmentation de 16,96%. Cela montre que l'entreprise a réussi à accroître la valeur de ses produits et services.
- Les résultats d'exploitation montrent une baisse de 709,22% entre 2019 à 2022. Cela signifie une inefficacité dans la gestion des coûts.
- Le nombre d'employés est resté relativement stable au cours de la période étudiée. C'est un avantage, car cela signifie que l'ADE a pu maintenir ses ressources humaines et leur expérience.
- L'évolution des frais de personnel montre une augmentation de 63,90%. Cette augmentation peut mettre une pression financière sur l'ADE.

En somme, malgré les aspects positifs qui ont été observés, notamment, l'augmentation du chiffre d'affaire et de la valeur ajoutée, cette analyse met en évidence certaines contraintes auxquels l'unité d'ADE de Tizi-Ouzou est confrontée, tels que la diminution de la production et la distribution d'EP, sachant que, l'objectif principal de l'ADE en tant qu'un EPIC est d'optimiser la satisfaction des besoins de la population.

Donc à partir de cet objectif, notre étude portera sur l'analyse de la production et de la distribution qui montre une tendance à la baisse au cours de la période étudiée.

2- Estimation des besoins en eau de la population de la commune de Tizi-Ouzou :

Les prévisions annuelles de l'activité de production d'eau potable au niveau de l'unité ADE de Tizi-Ouzou repose sur des ressources hydriques existantes et leurs capacités de production, ainsi que les dotations des différents besoins d'EP de la commune de T.O.

2-1 Origines des Ressources hydriques de la commune de Tizi-Ouzou

Parmi les principales ressources hydriques existantes à la wilaya de Tizi-Ouzou, plus précisément, au niveau du chef-lieu de commune, nous pouvons citer essentiellement trois à savoir :

- ✓ Les eaux superficielles ;
- ✓ Les eaux souterraines ;

Chapitre III Etude de la procédure budgétaire et analyse des écarts au sein de l'ADE de Tizi-Ouzou

- ✓ Les eaux pluviales (précipitations).

2-1-1- Eaux superficielles

Les eaux superficielles sont des eaux provenant essentiellement du barrage de Taksebt doté d'une capacité de stockage de 180 millions de M³ et présentement rempli à plus de 25% soit un stock estimé à 45 Millions M³.

2-1-2- Eaux souterraines

Les eaux souterraines sont constituées des nappes phréatiques (alluviales) de l'oued Sebaou, des forages, des puits et eaux de sources. Parmi les principales nappes souterraines qui alimentent la commune de Tizi-Ouzou est le champ captant de Boukhalefa.

2-1-3 Précipitations

Les précipitations sont des eaux pluviales. Les prévisions de cette ressource hydrique sont difficiles à estimer ce, compte tenu du dérèglement climatique au niveau mondial et particulièrement en Algérie aux étés très ensoleillés, très chauds et très secs.

Le taux de précipitations annuel moyen de la commune de Tizi-Ouzou est relativement faible et variable. Il pleut annuellement 720 mm en moyenne.

2-2 Les dotations

La dotation journalière (D) est la moyenne d'eau consommée par un habitant par jour, exprimée par la formule (L/j/hab.). Cette dotation varie en fonction de la situation géographique, du climat et de la population. La norme de consommation est fixée à 150 (L/j/hab.), dans la commune de T.O.

Afin d'estimer la consommation moyenne journalière d'une agglomération, il est nécessaire de calculer les quantités d'eau potable des différents besoins : domestiques, sanitaires, socioculturels, scolaires ...

- **Besoins domestiques :**

Les consommations moyennes journalière domestiques de la ville de T.O se fait à l'aide de la formule suivante :

Chapitre III Etude de la procédure budgétaire et analyse des écarts au sein de l'ADE de Tizi-Ouzou

150 l/habitant × le nombre de la population

- **Besoins scolaires :**

Le nombre d'établissements et d'effectif est transmis à l'ADE par l'académie de la wilaya de T.O. Pour évaluer les quantités à distribuer, elle procède de la manière suivante :

Nombre d'établissements scolaires × nombre d'effectif × 20l/j

- **Besoins sanitaires :**

Les hôpitaux et les cliniques publiques et privées

Nombre d'équipements sanitaires × nombre d'effectifs × 100 l/j

- **Besoins socioculturelles :**

Les maisons de cultures, les maisons de jeunes et les mosquées

Nombre d'établissements × nombre d'effectifs × 15 l/j

- **Besoins commerciaux :**

La totalité des activités commerciales (restaurants, cafétérias...)

Nombres d'établissements commerciaux × 1500 l/j

Remarque : les besoins industriels ne sont pas pris en considération au niveau de la commune de T.O. Donc, c'est à partir de ces formules que l'ADE estime ses prévisions annuelles de production d'eau potable.

Chapitre III Etude de la procédure budgétaire et analyse des écarts au sein de l'ADE de Tizi-Ouzou

Section 03 : Analyse et comparaison de l'évolution des écarts de production et de distribution de l'eau potable

L'élaboration du budget s'effectue par la contribution collective de l'ensemble des responsables des différents départements de l'entreprise. Par leur vécu, ils sont mieux placés pour appréhender et apprécier les références à partir desquelles seront définis et chiffrés les objectifs budgétaires.

1- Approche pratique de détermination des prévisions annuelles

Après un entretien que nous avons mené à l'aide d'un questionnaire avec le contrôleur de gestion, pour répondre à notre question concernant la procédure budgétaire actuellement suivie au sein de l'ADE, ce dernier nous a communiqué l'information suivante :

Les budgets sont élaborés selon un plan d'action préétabli au niveau des unités (à l'échelle de wilaya), puis ils sont soumis au contrôle de la Direction de Zone qui peut demander la révision de certains objectifs, soit à la hausse soit à la baisse. Après une adoption préliminaire, le budget est soumis pour accord à la Direction Générale. La validation définitive intervient après l'approbation du Conseil d'Orientation et de Surveillance de l'ADE (un organe que l'on peut assimiler à un Conseil d'Administration).

A l'aide de cette précieuse information nous avons déduit ce qui suit :

Les prévisions annuelles d'exploitation, notamment des activités de production et de distribution d'eau potable, au niveau de l'unité ADE, de Tizi-Ouzou, dans le cadre de l'élaboration du projet de budget d'exploitation, s'effectuent généralement à la fin de l'année N, plus précisément, à partir du mois de septembre ce, en application de la note d'orientation relative à l'élaboration du projet de budget général de l'année N+1 fixant les hypothèses de travail et les orientations à prendre en considération, transmise à la Direction de zone de Tizi-Ouzou qui regroupe trois (03) unités, Tizi-Ouzou, Bouira et Boumerdes.

Ladite note est, à son tour, transmise aux directions des trois unités concernées qui instruisent les responsables de leurs départements pour entreprendre les travaux de préparation des projets de budgets respectifs. Une fois élaborés, ces projets de budgets sont d'abord, approuvés par leurs Directions respectifs et ensuite, transmis au contrôleur de gestion de l'unité pour consolidation du projet de budget de l'unité. Ce dernier, est communiqué à la

Chapitre III Etude de la procédure budgétaire et analyse des écarts au sein de l’ADE de Tizi-Ouzou

Direction de zone pour examen et vérification. Une séance de travail est programmée par la direction de zone pour accord.

2- Le rapprochement entre les prévisions et les réalisations du volume produit et volume distribué :

Le rapprochement entre les prévisions et les réalisations sert à dégager des écarts positifs ou négatifs, qui seront soumis à une analyse des causes.

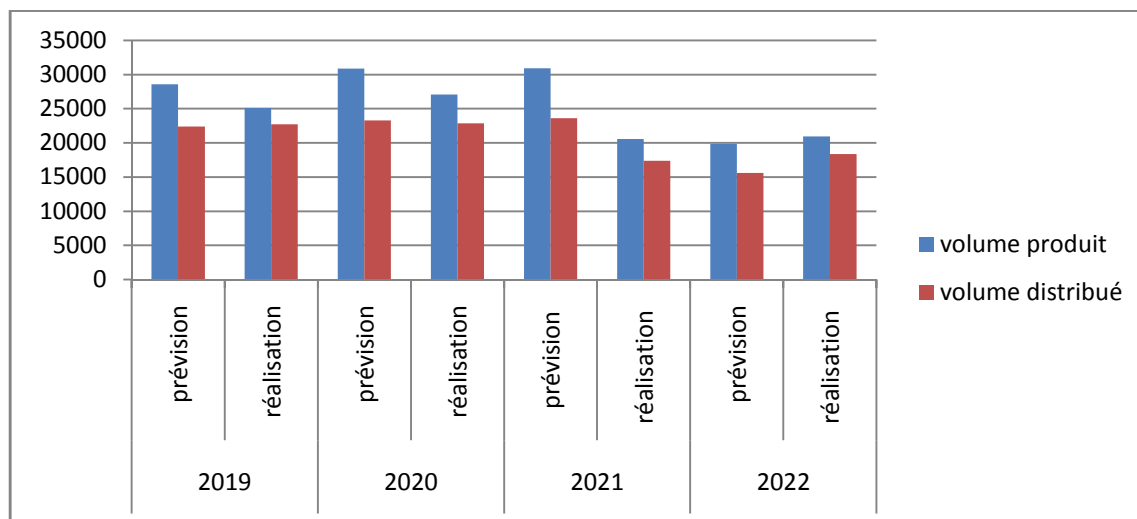
Tableau N°04 : Rapprochement entre les prévisions et les réalisations :

Année	2019		2020		2021		2022	
Volume	Prévision	Réalisation	Prévision	Réalisation	Prévision	Réalisation	Prévision	Réalisation
produit	28603	25105	30854	27076	30934	20560	19856	20950
distribué	22404	22730	23292	22854	23632	17395	15604	18369

Source : Réalisé par nous même à partir des données de l’entreprise (ADE, Tizi-Ouzou)

Remarque : Le calcul du budget dépend du volume autorisé pour le soutirage à partir du barrage de Taksebt.

Figure N°13 : Rapprochement entre prévisions et réalisations de la production et la distribution de l’eau potable (2019-2022) :



Source : Réalisé par nos soins à partir du tableau N° 04

Le tableau N° 04 et la figure N°13 montrent une tendance à la baisse des réalisations par rapport aux prévisions, et cela concerne les années 2019 ; 2020 et 2021, tant pour le volume

Chapitre III Etude de la procédure budgétaire et analyse des écarts au sein de l’ADE de Tizi-Ouzou

produit que pour le volume distribué. Cependant, en 2022, les réalisations ont montré une augmentation par rapport à l’année précédente. Il serait intéressant de comprendre les raisons de ces écarts entre les prévisions et les réalisations, en particulier, pour l’année 2021 où les chiffres sont plus significativement inférieurs aux prévisions. Des facteurs tels que des problèmes techniques, des contraintes opérationnelles ou des fluctuations de la demande pourraient avoir impactés ces résultats.

En conclusion, nous pouvons dire que compte tenu de l’importance des écarts négatifs relevés, les programmes prévisionnels de production d’EP sont élaborés sans tenir compte de données réalistes et réalisables, et que les hypothèses de travail retenues sont erronées engendrant, ainsi, la majoration des prévisions de production d’EP de la période 2019- 2021.

3- Détermination et analyse des écarts :

Cette partie portera sur la détermination des écarts entre le volume produit et le volume distribué de l’eau potable de la commune de Tizi-Ouzou, leur analyse, la recherche des causes effectives de ces écarts et d’en proposer les mesures correctives qui s’imposent.

Pour ce faire, nous avons retenu une illustration chiffrée de la période allant de 2019 à 2022 et à travers une analyse sur trois types d’écarts sur quantités à savoir :

- Ecart sur la production réalisée et la production prévisionnelle.
- Ecart sur la distribution réalisée et la distribution prévisionnelle.
- Ecart entre la production réalisée et la distribution réalisée.

3-1 Les écarts de production :

Ces écarts en volume sont déterminés par le rapprochement des quantités réelles produites avec les quantités prévisionnelles pour la période allant de 2019 à 2022.

- le calcul des écarts se fait de la manière suivante :

- **En valeur :**

$$\text{Ecart} = \text{Quantité EP Produite} - \text{Quantité EP Prévisionnelle}$$

- **En pourcentage :**

$$\text{Ecart} = \frac{\text{Quantité EP Produite} - \text{Quantité EP Prévisionnelle}}{\text{Quantité EP Prévisionnelle}} * 100$$

Chapitre III Etude de la procédure budgétaire et analyse des écarts au sein de l'ADE de Tizi-Ouzou

Tableau N°05: Ecart de production

Années \ Volume produit (en 10 ³ m ³)	Prévisions	Réalisations	Ecart	Ecart en%
2019	28 603	25 105	-3 498	-12.22%
2020	30 854	27 076	- 3778	-12.24%
2021	30 934	20 560	-10 374	-33.54%
2022	19 856	20 950	1094	5.50%

Source : Réalisé par nos soins à partir des documents de l'entreprise

Le tableau N°05 montre des écarts négatifs défavorables de -3 498, - 3 778 et - 10 374 (en 10³M³), respectivement, sur les années 2019, 2020 et 2021. Ces écarts peuvent être le résultat d'un manque à produire, dû au nombre de forages insuffisants ou encore une défaillance des centres de traitements et de production au niveau des barrages, mais aussi, par la sécheresse qui a touché la wilaya pendant cette période notamment celle de 2021, où on a d'ailleurs enregistré un choc de la production, ce qui a donné un écart très élevé.

Pour améliorer la production, il est nécessaire de procéder à la réhabilitation des forages des champs captant existants, et la construction de nouveaux réservoirs d'une capacité importante dans le but d'augmenter la fiabilité des chaînes de production qui alimentent la ville de T.O, afin d'augmenter la production en eau potable, et cela pour répondre aux besoins de la population de la commune de T.O.

Quant à l'année 2022, le tableau montre un écart positif de 1094 (10³ M³). Cet écart positif indique que la production réelle a dépassé les prévisions de l'année précédente, ce qui peut contribuer à répondre aux besoins de la population en matière d'eau potable. Il est important de noter que cet écart positif peut être attribué à une meilleure gestion de la production d'eau et à des améliorations techniques qui ont permis d'augmenter la quantité d'eau potable produite.

Chapitre III Etude de la procédure budgétaire et analyse des écarts au sein de l'ADE de Tizi-Ouzou

2-1- Les écarts sur la distribution

Ces écarts en volume sont déterminés par le rapprochement des quantités réelles distribuées avec les quantités prévisionnelles de distribution pour la période de 2019 à 2022.

- le calcul des écarts se fait de la manière suivante :

- **En valeur :**

$$\text{Ecart sur la distribution} = \text{Quantité EP distribuée} - \text{Quantité EP Prévisionnelle}$$

- **En pourcentage :**

$$\text{Ecart sur la distribution} = \frac{\text{Quantité EP distribuée} - \text{Quantité EP Prévisionnelle} * 100}{\text{Quantité EP Prévisionnelle}}$$

Tableau N°06 : Détermination des écarts sur la distribution pour la période allant de 2019 à 2022.

Volume distribué (10 ³ m ³) Années	Prévisions	Réalisation	Ecart en volume	Ecart en%
2019	22 404	22 730	326	1.45
2020	23 292	22 854	-438	-1.88
2021	23 632	17 395	-6 237	-26.39
2022	15 604	18 369	2 765	17.72

Source : Réalisé par nous même à partir des données de l'entreprise

Le tableau N°6 montre des écarts positifs de 326 (10³ M³) et 2 765 (10³ M³), respectivement, pour les années 2019 et 2022. Cela s'explique par la distribution d'une légère quantité supplémentaire. Un écart de distribution positif peut être le résultat de plusieurs facteurs, tels que l'amélioration des infrastructures de distribution, une gestion plus efficace des ressources en eau, des investissements dans les systèmes de traitements de l'eau, mais aussi et surtout

Chapitre III Etude de la procédure budgétaire et analyse des écarts au sein de l'ADE de Tizi-Ouzou

une augmentation de la production de l'eau potable, comme il a été montré par les chiffres du tableau N°5, en particulier, pour l'année 2022. Ce surplus dans la distribution d'eau potable est avantageux pour la population de la commune de T.O, car cela signifie qu'une plus grande quantité d'eau potable a été mise à disposition. Cela peut contribuer à satisfaire les besoins en eau des résidents, à améliorer leur qualité de vie et à promouvoir le développement économique et social de la région.

Quant aux écarts négatifs de $-438 (10^3 M^3)$ et $-6 237 (10^3 M^3)$, respectivement, pour les années 2020 et 2021, ils s'expliquent par la distribution d'une quantité insuffisante à celle prévue. Cela est dû sans doute à des perturbations dans le réseau d'alimentation en eau potable, sachant qu'une partie importante de réseau de distribution de la ville de Tizi-Ouzou est vétuste (conduite en amiante ciment, acier galvanisé), présentant de ce fait d'importantes fuites.

Et pour mieux optimiser la maîtrise de ces insuffisances, il est important de mettre en place certaines mesures, telles que le renouvellement du réseau de distribution. Devra donc inclure le remplacement des conduites vétustes.

Il convient, toutefois, de surveiller attentivement les écarts de distribution d'eau potable afin de maintenir un équilibre entre l'offre et la demande. Des écarts trop importants, qu'ils soient positifs ou négatifs, peuvent indiquer des problèmes potentiels tels que, des fuites dans le réseau de distribution ou une surconsommation d'eau. Il est donc essentiel de poursuivre les efforts pour améliorer l'efficacité de la distribution et garantir une utilisation durable des ressources en eau.

2-2- Les écarts entre la production réalisée et la distribution réalisée

Ces écarts sur quantités sont déterminés par la différence entre le volume d'eau potable produit et le volume d'eau potable distribué à la population de la commune de Tizi-Ouzou durant la période allant de 2019 à 2022.

L'écart entre la production réelle et la distribution réelle est plus significatif que les deux précédents, car il traduira toutes les pertes d'eau potable entre le volume produit et celui effectivement commercialisé.

- Le calcul de cet écart se fait de la manière suivante

Chapitre III Etude de la procédure budgétaire et analyse des écarts au sein de l'ADE de Tizi-Ouzou

- En valeur :

$$\text{Ecart} = \text{Quantité EP produite} - \text{Quantité EP distribuée}$$

- En pourcentage :

$$\text{Ecart} = \frac{\text{Quantité EP produite} - \text{Quantité EP distribuée} * 100}{\text{Quantité EP distribuée}}$$

Tableau N°07 : Ecart entre la production réalisée et la distribution réalisée au cours de la période 2019-2022

Année	Production réalisée (10 ³ M ³)	Distribution réalisée (10 ³ M ³)	Ecart	En %
2019	25 105	22 730	-2 375	-9.46
2020	27 076	22 854	-4222	-15.59
2021	20 560	17 395	-3165	-15.39
2022	20 950	18 369	-2581	-12.31

Source : Réalisé par nous même à partir des données de l'entreprise

Le tableau N°07 montre des écarts négatifs sur toute la période étudiée. Ces derniers s'expliquent par des pertes plus précisément, des fuites d'eau potable du réseau reliant le centre de production et celui de distribution. Aussi, nous devons préciser au passage que le réseau d'alimentation d'eau potable, en plus de sa vétusté due à son ancienneté, son entretien préventif n'est pas assuré, excepté la prise en charge de certaines opérations de maintenance curative.

En effet, c'est à partir des tableaux de rapprochement des réalisations et des prévisions que le troisième écart à confirmer que, malgré les efforts engagés par l'ADE pour une bonne gestion d'EP et d'assurer l'équilibre entre l'offre et la demande, l'écart entre la production réelle et la distribution réelle entre 2019 et 2022 a enregistré des pertes significatives, dû essentiellement

Chapitre III Etude de la procédure budgétaire et analyse des écarts au sein de l'ADE de Tizi-Ouzou

aux nombreuses insuffisances constatées au niveau du réseau d'alimentation d'eau potable (AEP) et des infrastructures de stockage.

A travers ce tableau qui illustre la production et la distribution réelle, nous avons jugé utile de prendre en considération le coût de production d'un mètre cube, qui est estimé à 45 DA.

Tableau N°08: Détermination des écarts sur prix entre la production et la distribution d'eau potable pour la période de 2019 à 2022. Le coût de production réel est de 45 DA par M³.

Années	Productions réalisées (Millions DA)	Distributions réalisées (Millions DA)	Ecarts Sur prix (MDA)
2019	1 129,73	409,14	-720,59
2020	1 218,42	411,37	-807,05
2021	925,20	313,11	-612,09
2022	942,75	330,64	-612,11
Totaux	4 216,10	1 464,26	-2 751,84

Source : Réalisé par nous même à partir des données de l'entreprise

Pour la période considérée, de 2019 à 2022, l'ADE a enregistré un écart sur prix négatif d'un montant de **2 751,84** Millions de DA, compromettant sérieusement sa trésorerie, son équilibre financier et au final ses résultats financiers. L'Etat de son côté ne subventionne que partiellement cette différence de prix.

Pour ce faire, la solution à préconiser à l'ADE est la révision à la hausse de :

- Prix de l'eau potable ;
- Augmentation de la subvention d'exploitation accordée par l'Etat.

3- L'évolution de la production et de la distribution (2019-2022) :

Chapitre III Etude de la procédure budgétaire et analyse des écarts au sein de l'ADE de Tizi-Ouzou

Le tableau ci-après représente les volumes d'eau potable produits et distribués pour les années 2019, 2020 et 2021, ainsi que les taux d'évolution pour l'ensemble de la période.

Tableau N°09: Evolution de la production et de la distribution au cours de la période 2019-2022

Année	2019-2020		2020-2021		2021-2022	
	En valeur	En %	En valeur	En %	En valeur	En %
Evolution						
Volume produit (10 ³) m ³	1971	7.85%	-6516	-24.07%	390	1.89%
Volume distribué (10 ³) m ³	124	0.54%	-5459	-23.89%	974	5.60%

Source : Réalisé par nous-mêmes à partir des données de l'entreprise

Pour analyser l'évolution de la production et de la distribution d'eau potable à partir des données fournies, nous pouvons observer les variations en valeur absolue et en pourcentage pour chaque année.

Entre 2019 et 2020, le volume de production d'eau potable a augmenté de 1971 (10³m³), ce qui représente une augmentation de 7.85% par rapport à l'année précédente. Cette augmentation significative est le résultat des investissements consentis par L'ADE de T.O dans la modernisation de ses infrastructures de production et l'amélioration de la gestion de production d'eau potable.

Cependant, nous avons observé une légère augmentation de volume distribué de 124(10³m³), soit une hausse de 0.54% par rapport à l'année précédente.

Entre 2020 et 2021, le volume de production a diminué de 6516(10³m³), ce qui représente une baisse de 24.07% par rapport à l'année précédente. Cette diminution significative de la

Chapitre III Etude de la procédure budgétaire et analyse des écarts au sein de l'ADE de Tizi-Ouzou

production d'eau reflète le manque d'un plan d'action plus développé, pour maintenir la production enregistrée en 2020 comme premier objectif et d'augmenter la production qui est l'objectif principal de l'ADE de T.O.

De même, le volume distribué a également diminué de 5459(10^3m^3), soit une baisse de 23.89% par rapport à l'année précédente. Il serait nécessaire d'identifier les raisons de ces variations afin de mettre en place des mesures correctives pour maintenir une distribution stables et efficace.

Entre 2021 et 2022, le volume de production a connu une légère augmentation de 390 (10^3m^3), soit une hausse de 1.89% par rapport à la période précédente. Cependant, cette augmentation ne reflète pas une amélioration importante, car durant la période 2020-2021, la production et la distribution ont connu une baisse significative.

Par contre, le volume distribué a connu une augmentation plus importante de 974 (10^3m^3), soit une hausse de 5.60% par rapport à l'année précédente, cela peut s'expliquer par une bonne gestion de la distribution d'eau potable.

Ces données suggèrent une tendance générale à la baisse du volume de production et de distribution d'eau potable entre 2020 et 2021, avec une légère reprise en 2022. Les pourcentages de variation négatifs indiquent une diminution significative de la production et de la distribution pendant cette période.

Il serait intéressant de comprendre les raisons de ces variations. Des facteurs tels que les problèmes d'approvisionnement en matières de production ou les investissements dans les infrastructures de distributions pourraient impactés ces fluctuations. Une analyse plus approfondie pourrait aider à identifier les causes de ces variations et à prendre des mesures correctives pour améliorer la situation.

Conclusion :

En guise de conclusion de cette étude de cas, l'alimentation en eau potable fiable et de qualité à Tizi-Ouzou peut être garantie essentiellement par, le remplacement des conduites vétustes, l'amélioration des équipements hydromécaniques, la réhabilitation des forages et par la construction des nouveaux réservoirs pour assurer un stockage adéquat. Ces mesures permettront d'optimiser les chaînes de production, de réduire les pertes d'eau et d'assurer un

Chapitre III Etude de la procédure budgétaire et analyse des écarts au sein de l'ADE de Tizi-Ouzou

approvisionnement stable et suffisant en eau potable pour la population de la ville de Tizi-Ouzou.

Tout au long de ce travail, nous avons abordé plusieurs aspects clés du contrôle de gestion. Notre objectif était triple : évoquer le rôle du contrôle de gestion dans l'amélioration de la performance de l'entreprise. Il s'agit d'un processus d'évaluation qui permet de surveiller l'ensemble des activités de l'entreprise, de comparer les résultats par rapport aux objectifs et de prendre des mesures correctives si nécessaire, pour assurer une affectation et une utilisation efficace et efficiente des ressources, dans le but d'atteindre les objectifs fixés. Ensuite, mettre en exergue les outils du contrôle de gestion, en générale, et la gestion budgétaire, en particulier. Cette dernière vise à allouer des ressources financières aux différentes activités de l'entreprise d'une manière équilibrée, en comparant régulièrement les résultats réels avec les prévisions. Et enfin, faire une analyse des écarts, ce qui permet de comprendre les causes et de prendre les mesures appropriées pour les corriger.

Nous avons, également, évoqué le contrôle budgétaire qui est l'un des outils important et indispensable sur lequel le contrôle de gestion repose pour répondre aux besoins de l'entreprise en termes de performance.

Afin d'approfondir nos connaissances et confronter les éléments théoriques à la réalité du terrain, nous avons jugé nécessaire de faire une étude de cas. Notre cas pratique s'est appuyé sur des données collectées au niveau de l'ADE de Tizi-Ouzou.

Le premier constat qui ressort de notre étude est que le système de contrôle de gestion de l'ADE de Tizi-Ouzou se limite uniquement à l'élaboration des tableaux de bord périodiques et à des opérations de reporting. L'absence d'une procédure de gestion budgétaire formalisée et informatisée, au niveau des centres de responsabilité est une insuffisance importante. Cela confirme partiellement notre première hypothèse selon laquelle « La gestion budgétaire est un outil important du contrôle de gestion au sein de l'ADE de Tizi-Ouzou ».

Nous avons constaté, également, que la production et de la distribution sont les objectifs majeurs auxquels l'ADE s'est engagée à respecter. Au terme de notre étude, nous avons pu vérifier et confirmer notre deuxième hypothèse selon laquelle « La gestion budgétaire au sein de l'ADE de Tizi-Ouzou s'appuie sur la technique d'analyse des écarts pour confronter les résultats obtenus aux objectifs fixés ». Néanmoins, l'analyse des écarts durant la période 2019 à 2022 a montré un écart négatif significatif entre la production et la distribution réalisées, lié à des pertes importantes. L'analyse de ces résultats atteste que la gestion budgétaire de l'ADE n'est pas efficace, car il est essentiel que la comparaison entre les prévisions et les réalisations

soit effectuée au cours de chaque exercice et dans les meilleurs délais, afin que l'ADE puisse réagir rapidement en cas d'écarts significatifs.

Pour mettre en place une véritable gestion budgétaire rigoureuse qui permettrait de mesurer efficacement la performance de l'établissement, l'acquisition et la mise en application d'un logiciel informatisé de gestion budgétaire s'avère plus que nécessaire pour une meilleure gestion et un plus grand contrôle.

Nous ne pouvons terminer notre conclusion sans évoquer les limites de notre étude liées, principalement, au manque de données, qui auraient pu sans doute enrichir notre travail.

Bibliographies :

Ouvrage :

- 1- Alazard C, Separi S., « contrôle de gestion:« Manuel & applications », defc épreuve, Dunod, N°11, DUNOD.2007.
- 2- Alazard C, Separi Sabine, « contrôle de gestion : « Manuel&applications. » Dunod, 2004.
- 3- Alazard C, Sépari S, « contrôle de gestion manuel et application »,2éme éd DUNOD, paris, 2010.
- 4- ARAB Zoubir : « la comptabilité analytique dans une entreprise – Rôles et Objectifs», rapport de stage d'expertise comptables, novembre 200
- 5- Béatrice et Francis GRANDGUILLOT ; « comptabilité générale » ; 15eme édition ;
- 6- Edition GUALINO ; 70, rue du Gouverneur Général Éboué, 2015-2016.
- 7- Brigitte DORIATH : « le contrôle de gestion en 20 fiches, édition Dunod, Paris, 2008.
- 8- BOUQUIN.H, KUSZLA.C « Le contrôle de gestion» 10eme Edition GESTION PUF, Paris, 2014.
- 9- CAROLINE Selmer Construire et défendre son budget, Dunod Paris 2ème Edition, 2009.
- 10- Cliche Pierre, gestion budgétaire Et dépense publiques, Editions, PUQ, 2009,
- 11- DUBRULLE. L, JOURDAIN. D, « Comptabilité analytique de gestion », éditionDunod, Paris, 2007.
- 12- DAVASSE H et PARUITTE M, « Introduction à la comptabilité », Edition FOUCHER, Paris, 2011
- 13- DIDIER Leclère, Gestion budgétaire, Edition Eyrolles, université, PARIS, 1994.
- 14- FORGET Jack, « Gestion budgétaire, prévoir et contrôler les activités de l'entreprise », édition d'organisation, 2005.
- 15- Georges LANGLOIS, « Contrôle de gestion et gestion budgétaire », «édition PEARSON EDUCATION, 3eme édition, France, 2005.
- 16- LANGLOIS L, BONNIER C, BRINGER M, «Contrôle de gestion », édition Berti, Alger, 2008.
- 17- Michel GERVAIS, « Contrôle de gestion », édition Economica, 7ème édition, Paris 2000.
- 18- Michel GERVAIS, « Contrôle de gestion », édition Economica, 9eme édition, Paris, 2009.
- 19- MYKITA Patrick, TUSZYNSKI Jack, contrôle de gestion : prévision et gestion budgétaire, mesure et analyse de la performance, Foucher, Paris, 2002,

20- SAHRAOUI. A, « Comptabilité analytique », édition ECONOMICA, Paris, 2000.

21- SEPARI Sabine, GUY Solle, Louis le coeur, « DSGC 3 Management et contrôle de gestion », 2ème édition, DUNOD, Paris, 2014.

Mémoire :

KENAOUI Asma, SMAH Lynda « la gestion budgétaire au sein d'un établissement public à caractère industriel et commerciale » Mémoire de master université de Mouloud Mammeri, Tizi-Ouzou, 2017.

Annexes

Volume Produit et Distribué secteur TIZI OUZOU

SECTEUR	Trimestre	2019		2020		2021		2022	
		Volume Distribué	Volume produit	Volume Distribué	Volume produit	Volume Distribué	Volume produit	Volume Distribué	Volume produit
TIZI OUZOU	T1	5 235 428	5 796 288	5 995 633	6 688 521	4 955 276	5 859 148	3 477 510	4 119 446
	T2	5 415 526	6 017 773	5 886 560	6 901 744	4 666 188	5 659 519	4 416 005	5 078 381
	T3	6 195 091	6 752 995	5 809 905	7 190 329	4 195 101	4 669 077	5 472 815	6 036 618
	T4	5 884 259	6 538 065	5 162 901	6 296 354	3 578 736	4 373 088	5 002 915	5 716 385

Volume Produit et Distribué secteur TIZI OUZOU

SECTEUR	Trimestre	2019		2020		2021		2022	
		Volume Distribué	Volume produit	Volume Distribué	Volume produit	Volume Distribué	Volume produit	Volume Distribué	Volume produit
TIZI OUZOU	T1	5 235 428	5 796 288	5 995 633	6 688 521	4 955 276	5 859 148	3 477 510	4 119 446
	T2	5 415 526	6 017 773	5 886 560	6 901 744	4 666 188	5 659 519	4 416 005	5 078 381
	T3	6 195 091	6 752 995	5 809 905	7 190 329	4 195 101	4 669 077	5 472 815	6 036 618
	T4	5 884 259	6 538 065	5 162 901	6 296 354	3 578 736	4 373 088	5 002 915	5 716 385

EP ,ALGERIENNE DES EAUX
 UNITE DE TIZI OUZOU
 DEPARTEMENT DES FINANCES ET DE LA COMPTABILITE

UM = 10

**T C R EXERCICE 2022 PAR CENTRES DE FRAIS**

AGENCE	P° vendue	préstation fournie	M ET F energie	M ET F consommée	services	valeur ajoutée	frais du personnel	impots et taxes	Frais Financiers	Frais divers	amortissements	résultat d'exploitation
TIZI OUZOU	194 271	103 683	93 736	19 961	23 992	160 265	205 059	5 911			12 399	-63 103

T C R EXERCICE 2021 PAR CENTRES DE FRAIS

AGENCE	P° vendue	préstation fournie	M ET F energie	M ET F consommée	services	valeur ajoutée	frais du personnel	impots et taxes	Frais Financiers	Frais divers	amortissements	résultat d'exploitation
TIZI OUZOU	190 378	103 441	73 889	15 536	20 548	183 846	196 295	7 578	0	0	12 039	-32 066

T C R EXERCICE 2020 PAR CENTRES DE FRAIS

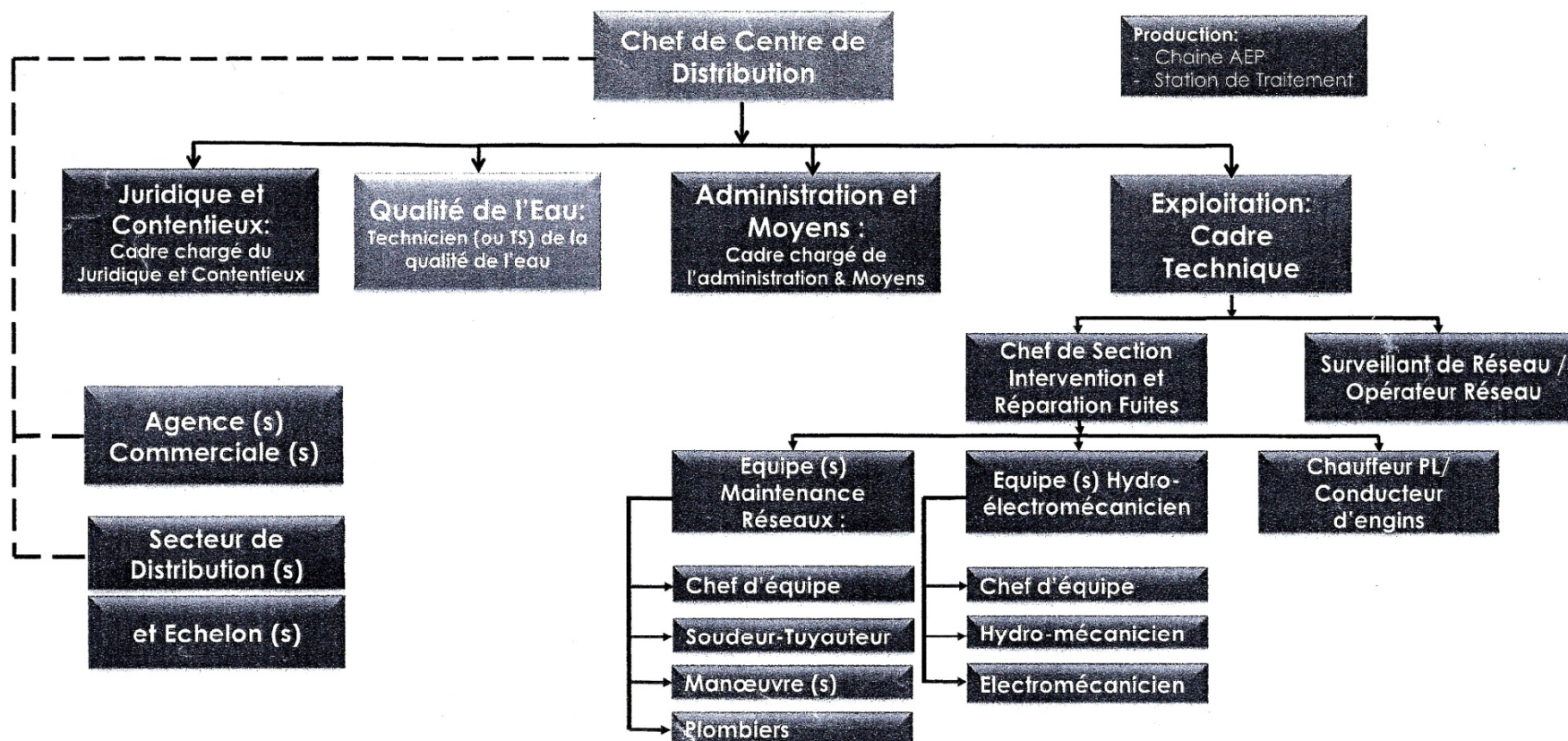
AGENCE	P° vendue	préstation fournie	M ET F energie	M ET F consommée	services	valeur ajoutée	frais du personnel	impots et taxes	Frais Financiers	Frais divers	amortissements	résultat d'exploitation
TIZI OUZOU	252 548	61 791	86 088	7 703	27 737	192 811	166 850	7 665		372	10 800	7 125

T C R EXERCICE 2019 PAR CENTRES DE FRAIS

AGENCE	P° vendue	préstation fournie	M ET F energie	M ET F consommée	services	valeur ajoutée	frais du personnel	impots et taxes	Frais Financiers	Frais divers	amortissements	résultat d'exploitation
TIZI OUZOU	214 861	36 760	85 641	6 806	22 150	137 024	125 114	7 845		138	11 726	-7 798

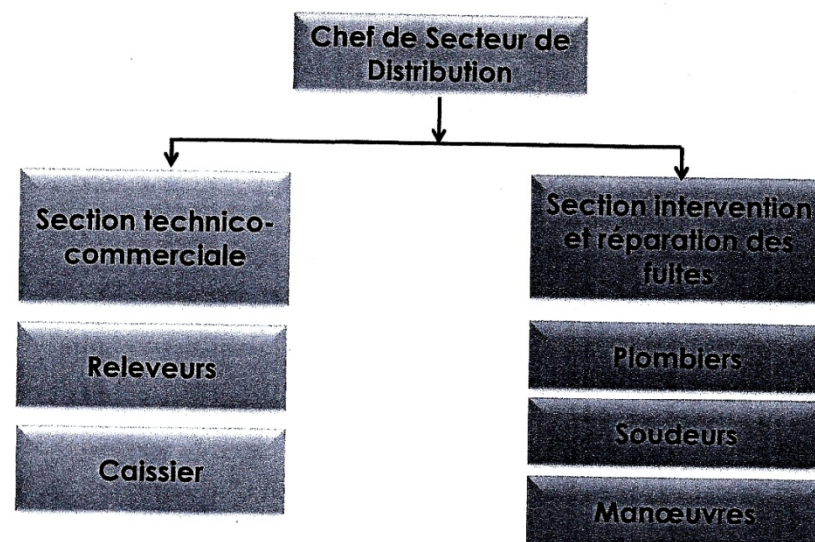


Organigramme-type du Centre de Distribution de l'ADE



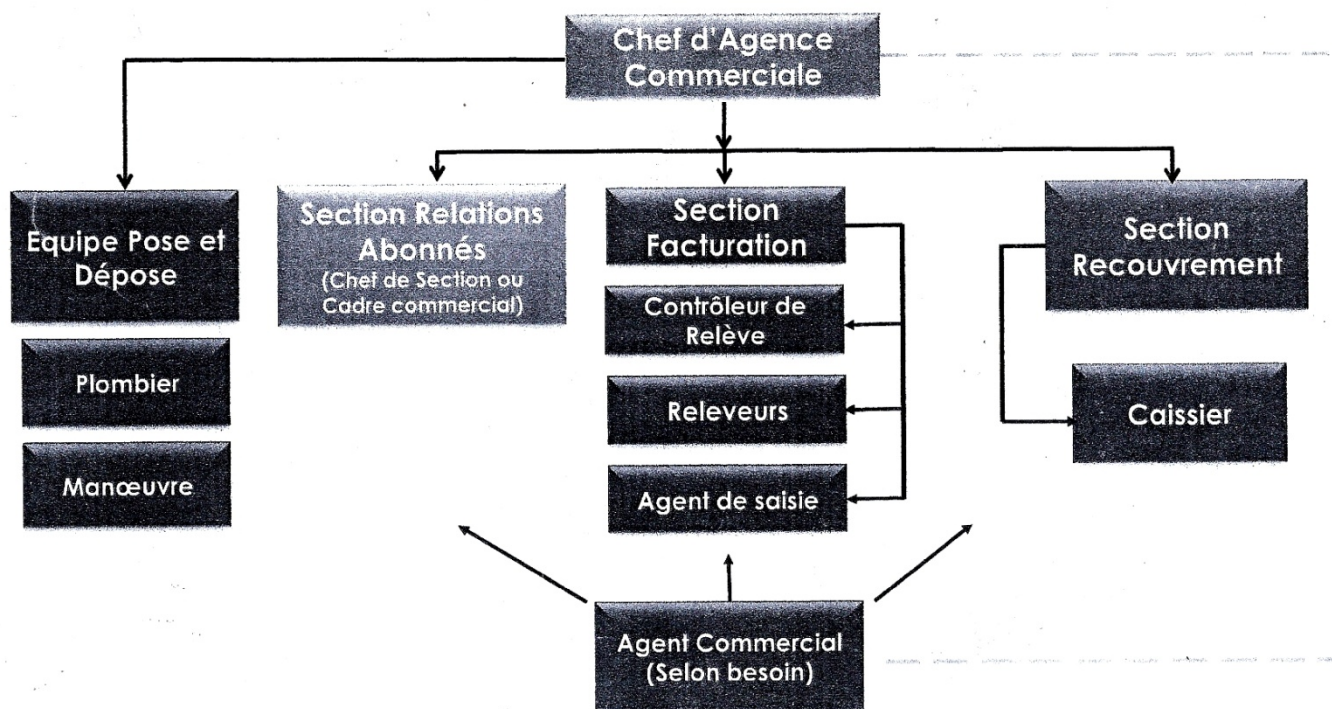


Organigramme-type du Secteur de distribution de l'ADE





Organigramme-type de l'Agence commerciale (clientèle) de l'ADE



PLAN D'ACTION 2022 DRH

Objectifs	Action a mené	Resultats attendus	Moyens	Couts			Source de Financement	
				Nombre	Prix	Montant	Fonds	Sujetion
Intégration nouveaux ouvrages et transfert communes au détail et remplacement departs	1-Intégration nouveaux ouvrages (Chaîne de production :Station Centre DEM,Ouacifs,Maatkas,Makouda,Ouadhias,Ben Yenni, Ain El Hammam et Tizi Rached,	Amélioration du ratio M3/par habitant renforcement des capacités de production	le recrutement au budget 2022 concerne mis a part l'intégration de nouveaux ouvrages et communes ,l'activité commerciale essentiellement et remplacement d'éventuel départ en retraite	240				
	2- reprise au détail des communes :Mkira,Frikat,Tizi Ghenif,village Akbil	facturation et recouvrement de nouveaux abonnés						
Gestion du Personnel	Promotions internes	Redeploiement du personnel dans des postes vacants pour améliorer la rentabilité et l'efficacité sans d'éventuels coûts dus au recrutement externe,prioriser le recrutement interne,						
		Remplacement des departs : retraite,licenciement,démission						
		Organisation des Agences commerciales pres de la clientele afin de dynamiser les encaissements						
		pourvoi des postes de responsabilité des nouvelles agences commerciales créées en 2021,centre Mekla,Makouda,Tizi rached ,bouzguene et régularisation anciennes agences						
	recrutement externe	politique de stabilité des effectifs et recrutement de qualité						

Questionnaire :

Dans le cadre de la préparation du projet de fin d'étude master Audit et contrôle de gestion, nous effectuons notre stage au sein de l'ADE de Tizi-Ouzou sur le thème suivant « étude de la procédure budgétaire, analyse des écarts et mesures correctives au sein d'un établissement public à caractère industriel et commerciale ».

Nous vous serons très reconnaissants de bien vouloir répondre à ce questionnaire.

Votre collaboration est essentielle à la réalisation de ce projet d'étude et nous tenons à vous en remercier.

Questions :

1- Existe-t-il un service de contrôle de gestion à l'ADE ?

...Oui, des structures de contrôle de gestion existent à chaque niveau hiérarchique, une au niveau de la Direction Générale (nationale), une au niveau de la Zone (régionale) et une au niveau de l'unité (wilaya

2-Ce service est-il attaché à quelle fonction ?

C'est une fonction à part entière alors qu'auparavant elle était rattachée à la comptabilité, elle dépend maintenant directement du premier responsable, à chaque niveau hiérarchique cité plus haut.

3- Qui fait le contrôle de gestion ?

Un cadre désigné, par la Direction, spécialement à cet effet

4-Quelles sont les missions

Le contrôle budgétaire et l'enregistrement périodique (mensuel- trimestriel- semestriel et annuel) des principaux indicateurs de gestion

5-Quels sont les outils que vous utilisez ?

Une plate-forme d'enregistrement en ligne élaborée par la Direction Générale et la transmission de rapports périodiques conçus sous forme de canevas

6-Quelle est la procédure budgétaire actuellement suivie au sein de l'ADE ?

Les budgets sont élaborés selon un plan d'action préétabli au niveau des unités (à l'échelle de wilaya) puis ils sont soumis au contrôle de la Direction de Zone qui peut demander la révision de certains objectifs, soit à la hausse soit à la baisse. Après une adoption préliminaire, le budget est soumis pour accord à la Direction Générale. La validation définitive intervient après l'approbation du Conseil d'Orientation et de Surveillance de l'ADE qui est un organe que l'on peut assimiler à un Conseil d'Administration.

7-Comment les budgets sont-ils établis à l'ADE ? Quelles sont les parties impliquées dans ce processus ?

Les budgets sont établis sur la base de deux paramètres principaux le plan d'action et les bilans des exercices précédents. Toutes les structures internes de l'ADE sont impliquées dans son élaboration. Indirectement, sont prises en considération les projets élaborés par les pouvoirs publics à travers les DRE (Direction des ressources en eau des wilayas) dans le cadre de la prise en charge de nouvelles installations et ouvrage d'AEP.

8-L'élaboration (ou la programmation) de votre budget est-elle construite autour d'un dispositif de dialogue de gestion avec les services opérationnels ?

Oui, c'est principalement avec les centres opérationnels que sont élaborés les plans d'action qui sont déclinés, par la suite au niveau des structures de l'unité, en données financières. Ce sont en effet les centres qui assurent le service public de l'eau et qui génèrent une plus-value en contrepartie de coûts d'exploitation.

9-Les budgets pour l'année suivante sont-ils élaborés au cours du dernier trimestre de l'année au plus tard ?

Oui à la fin du 4eme trimestre de l'année qui précède le nouvel exercice. Son adoption définitive intervient généralement avant la clôture de l'évaluation du 1^{er} trimestre.

10-Les procédures assurent-elles la vraisemblance des chiffres prévisionnels ?

...Oui, comme c'est indiqué plus haut, en tenant compte des réalisations du plan d'action de l'exercice antérieur.

11-Existe-il un processus du contrôle budgétaire en place ?

Oui, c'est le rôle principal dévolu au Contrôle de Gestion.

12-Comment les budgets sont ils révisés et ajustés en fonction des résultats du contrôle budgétaire ?

.La révision budgétaire revêt un caractère exceptionnel, elle intervient. Généralement pour les raisons suivantes :

- a)- baisse draconienne de la pluviométrie donc de la production d'eau
- b)- D'une réorganisation des structures de l'ADE-
- c) – De la réception de nouveaux ouvrages d'exploitation avant l'échéance prévue.

13-Quel est le processus de révision budgétaire en cas de besoin ?

Sur la base d'une dérogation spéciale de la Direction Générale après information du Ministère de tutelle.

14-Quelles sont les recommandations que vous pourriez formuler pour améliorer le contrôle budgétaire au sein de l'ADE ?

L'amélioration du contrôle budgétaire relève de la compétence de la Direction Générale et la tendance est dans la gestion à temps réel des données de gestion par l'amélioration continue des logiciels élaborés à cet effet.

15-Faites-vous une analyse des écarts ? si oui comment sont ils interprétés, et qui est le responsable de cette analyse ?

C'est le but même du contrôle de gestion et du contrôle budgétaire de contrôler les réalisations avec les objectifs budgétaires. Les analyses sont faites au niveau des départements fonctionnels (Exploitation, Commerciale, Administration et moyens, Ressources humaines..etc) puis elles sont consolidées dans un rapport d'évaluation trimestrielle que signe le Directeur d'Unité. Les résultats ont une incidence directe avec sur la prime de performance et la prime de rendement collective qui rentre dans le cadre du système de rémunération (mesure d'incitation pour l'atteinte des objectifs).

16-Quelles sont les causes causées derrière ces écarts ?

Les écarts ont une origine multiple, ceux-ci peuvent être négatifs comme ils peuvent être positifs. Par exemple, le budget d'investissement peut ne pas être exécuté faute de trésorerie nécessaire, comme il est possible que le niveau de production d'eau soit en baisse à cause de la baisse de la pluviométrie. Bien sur il peut y avoir des écarts dûs à des manquements au niveau de la performance.

PLAN D'ACTION COMMERCIAL ANNEE 2022

Actions engagées et sensibilisation :

Compagne de sensibilisation en matière de recouvrements des créances par le biais de la radio locale.
Remise des relances systématique aux abonnés par le biais des releveurs lors de la distribution des factures d'eau.
Echéancier de paiement accordé aux abonnés au cas par cas.
Règlement à l'amiable des litiges liés aux créances.
Favorisation des paiements des factures d'eau par le biais d'Algérie poste et E-paiement.

Problèmes rencontrés avec les Administrations :

Problème de disponibilité des budgets suffisants pour l'ensemble des créances.
Problème rencontrés avec le Contrôleur Financier, rejetant le paiement des factures hors exercices.
Certaines APC refuse le paiement des factures de consommations en " Eau gros et détail " et ce, sans motif valable.
Refus de reconnaissance de dette par certaines administrations.

Problèmes ayant impactés les opérations de recouvrement :

Manque flagrant de moyens humains et matériels, permettant d'assurer convenablement les actions de recouvrement.
Manque flagrant des équipes de coupures ainsi que les moyens de locomotions au niveau de chaque agence commerciale.
Difficultés de recouvrement dans certaines localités souffrant du manque d'eau.

Propositions d'amélioration :

Renforcement des équipes de coupures et moyens de locomotions au niveau de chaque agence commerciale.
Recours aux recouvrements des créances détenues auprès des administrations par voie judiciaire.
Implication des juristes dans toutes les actions de recouvrement.
Cas échéant, prévoir l'externalisation des actions de coupures par le biais des agents agréés après révision à la hausse des FCR

Remerciement	I
Dédicaces	II
Résumé.....	IV
Sommaire.....	V
Liste des abréviations.....	VI
Liste des figures	VII
Liste des tableaux	VIII
Introduction générale.....	01
Chapitre 01 : Le contrôle de gestion et la gestion budgétaire.....	04
Introduction chapitre	04
Section 01 : Notions de base sur le contrôle de gestion.....	04
1- Historique et définition du contrôle de gestion	04
1-1- Historique du contrôle de gestion.....	05
1-2- Définition du contrôle de gestion.....	05
1-2-1-Définition de contrôle.....	06
1-2-2- La gestion	06
1-3- Les objectifs du contrôle de gestion	07
1-3-1- La performance de l'entreprise	08
1-3-2- L'amélioration permanente de l'organisation	08
1-3-3- Prise en compte des risques.....	08
2- Le rôle du contrôle de gestion	09
2-1- Permettre la décentralisation des responsabilités	09
2-2- Favoriser la coordination entre les responsabilités	09
2-3- Inciter les opérations à penser au futur.....	09

2-4-	Motiver les opérations à agir dans le cadre des intérêts de l'entreprise	10
2-5-	Aider les opérationnels à apprendre pour améliorer leurs performances	10

Section 02 : Les outils de contrôle de gestion 11

1-	La comptabilité générale	11
1-1-	Définition de la comptabilité générale	11
1-2-	Objectif de la comptabilité générale.....	11
1-3-	Rôle de la comptabilité générale	11
2-	La comptabilité analytique	12
2-1-	Définitions de la comptabilité analytique	12
2-2-	Les objectifs de la comptabilité analytique	12
2-3-	Le rôle de la comptabilité analytique	13
2-3-1-	Constituer un système de mesure	13
2-3-2-	Aider à la prise de décision	13
2-3-3-	Permettre de contrôler la gestion	13
2-4-	Relations entre la comptabilité générale et la comptabilité analytique	15
2-5-	Les méthodes de calcul des coûts.....	15
2-5-1-	Méthode des centres d'analyse	15
2-5-2-	Méthode des coûts partiels	16
2-5-3-	Méthode des coûts variables (direct costing)	16
2-5-4-	Méthode des coûts directs	17
2-5-5-	Méthode des coûts spécifique	18
2-5-6-	Méthode de l'imputation rationnelle des charges fixes.....	18
2-5-7-	Méthode des coûts préétablis (coûts standards)	18
3-	Méthode ABC (méthode de calcul des coûts à base d'activités)	19
3-1-	Définition	19
3-2-	Notion	20
3-3-	Les étapes de la méthode ABC	20

4- Méthode de coût cible	21
4-1- Définition et objectif de la méthode.....	21
4-2- Étapes de calcul de coût cible	22

Section03 : La gestion budgétaire comme outil de contrôle de gestion 23

1-Définition, rôles et objectifs de la gestion budgétaire.....	23
1-1-Définition de la gestion budgétaire.....	23
1-1-1-Terminologie de la gestion budgétaire	24
1-2-Rôles de la gestion budgétaire	24
1-3- les objectifs de la gestion budgétaire	24
1-4- les acteurs de la gestion budgétaire et leurs rôles	25
1-4-1- la direction générale	25
1-4-2- Le contrôleur de gestion.....	26
1-4-3-Les responsables des centres de responsabilités.....	26
1-4-4-Le comité du budget	27
2- Le budget	27
2-1-Définitions du budget	27
2-3-Rôles du budget	28
2-4- Typologies des budgets	28
2-4-1- les budgets déterminants	28
2-4-2- les budgets résultants	29
Conclusion chapitre II	32
Chapitre II : Procédure de la gestion budgétaire et son contrôle.....	34

Introduction chapitre II.....	34
Section 01 : procédure de la gestion budgétaire.....	34
1- Définition de la procédure budgétaire.....	34
2- Planification budgétaire	34
2-1- Le plan stratégique	34
2-2- Le plan opérationnel	35
2-3- Le plan d'action et budget	35
3- L'élaboration budgétaire	36
3-1- Logique hiérarchique	36
3-2- Les logiques fonctionnelles	38
4- Le cycle budgétaire annuel	38
4-1- Note d'orientation	39
4-2- Navettes budgétaires	39
4-3- Exécution budgétaire	39
Section 02 : Contrôle de la gestion budgétaire.....	41
1- Définition du contrôle budgétaire.....	41
1-2- Objectifs du contrôle budgétaire	42
1-3- Rôles du contrôle budgétaire	42
1-4- Les limites du contrôle budgétaire	43
1-5- Les différents types du contrôle budgétaire.	43
1-5-1- Contrôle avant l'action (à priori)	43
1-5-2- Contrôle pendant l'action	44
1-5-3- Contrôle après l'action (à posteriori)	44

Section 03 : Présentation et méthode d'analyse des écarts	45
1- Définition des écarts	45
2- Analyse des écarts	45
2-1 Constatation des écarts	45
2-2 ventilations des écarts	46
2-3 exploitations des écarts	46
3- Les limites des écarts	46
4- calcul et analyse des écarts	47
4-1 l'analyse de l'écart sur le résultat	47
4-2 l'analyse de l'écart sur le chiffre d'affaire	47
4-3 l'analyse de l'écart sur marge	48
4-4 l'analyse de l'écart sur coûts	48
4-4-1- l'analyse des écarts sur coûts directs	48
4-4-2- l'analyse des écarts sur coûts indirectes (centres d'analyse)	49
5- L'interprétation des écarts et la mise en œuvre des mesures correctives	49
5-1 L'interprétation des écarts	49
5-2 la mise en œuvre des mesures correctives	50
5-2-1- caractéristique d'une bonne action corrective	50
Conclusion chapitre II.....	51

Chapitre 03 : Etude de la procédure budgétaire et analyse des écarts au sein de l'ADE de Tizi-Ouzou..... 52

Section 01 : Présentation de l’ADE de Tizi-Ouzou 52

1-1- Etablissement public à caractère industriel et commercial.....	52
1-1-1- Définition de l’EPIC.....	52
1-1-2- Régime juridique des EPIC	52
1-2- Eléments d’identification de l’ADE	53
1-2-1- Historique de l’ADE.....	53
1-2-2- Missions de l’ADE.....	54
1-2-3- Les objectifs de l’ADE.....	54
1-2-4- Organigramme général de l’ADE à l’échelle nationale	55
1-3- Eléments de présentation de l’unité de Tizi-Ouzou	57
1-3-1- Présentation de différents départements de l’unité de Tizi-Ouzou	57
1-3-2- Présentation du département de finance et comptabilité	60

Section 02 : Evolution des principaux indicateurs de gestion et estimation des besoins en eau potable 61

1- Evolution des principaux paramètres et indicateurs de gestion au sein de l’ADE.....	61
1-1- Evolution annuelle des effectifs par catégories socioprofessionnelles.....	61
1-2- Evolution annuelle des principaux paramètres de gestion.....	62
2- Estimation des besoins en eau de la population de la commune de Tizi-Ouzou.....	63
2-1 Origines des Ressources hydriques de la commune de Tizi-Ouzou	63
2-1-1- Eaux superficielles	63
2-1-2Eaux souterraines.....	64
2-1-3 Précipitations	64
2-2 Les dotations	64

Section 03 : Analyse et comparaison de l'évolution des écarts de production et de distribution de l'eau potable..... 66

- 1- Approche pratique de détermination des prévisions annuelles..... 66
- 2- Le rapprochement entre les prévisions et les réalisations du volume produit et le volume distribué..... 67

- 3- Détermination et analyse des écarts 68
 - 3-1- Les écarts de production..... 68
 - 3-2- Les écarts sur la distribution..... 70
 - 3-3- Les écarts entre la production réalisée et la distribution réalisée 71

- 4- L'évolution de la production et de la distribution (2019-2022)..... 74
- Conclusion chapitre III..... 76

Conclusion générale..... 77

Bibliographies

Annexes