



CESAG Centre Africain d'Etudes Supérieures en Gestion

CESAG BF – CCA
BANQUE, FINANCE, COMPTABILITE,
CONTROLE & AUDIT

Master Professionnel
en Audit et Contrôle de Gestion
(MPACG)

Promotion 6
(2011-2013)

Mémoire de fin d'étude

THEME

**Le rôle de la comptabilité analytique dans le
processus d'élaboration budgétaire au sein de
la Compagnie Ivoirienne d'Electricité (CIE)**

Présenté par :

Augustin-Marie M. ABOUYA

Dirigé par :

M. Mohamed Lamine BAMBA

Auditeur interne à la BCEAO,
Enseignant Associé

Octobre 2013

DEDICACES

Nous dédions ce mémoire à nos parents ABOUYA A. Gustave et ABOUYA née MOBIO Y. Ernestine et à nos frères et sœurs.

Qu'ils voient dans ce mémoire, le fruit de leur soutien inlassable et l'expression de notre profonde gratitude pour tous les efforts consentis pour notre réussite.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

REMERCIEMENTS

Ce travail est l'aboutissement du soutien de plusieurs personnes à qui nous souhaitons exprimer notre profonde gratitude et nos sincères remerciements. Ces remerciements vont en particulier à l'endroit de :

- Monsieur Moussa YAZI, Directeur de l'Institut Supérieur de Comptabilité, Banque et Finance (ISCBF), pour ses conseils et ses orientations ;
- Monsieur Mohamed Lamine BAMBA, Auditeur Interne à la BCEAO et enseignant associé au CESAG, qui a bien voulu nous encadrer pour la réalisation de ce mémoire.

Ces remerciements vont également à l'endroit de :

- Monsieur Dominique KAKOU, Directeur Général de la CIE pour nous avoir acceptés dans sa compagnie ;
- la Direction du Budget et du Contrôle de Gestion (DBCAG) en particulier à Madame Affonon Pauline TANO, Sous-Directeur du Contrôle d'Exploitation et de la Comptabilité Analytique et Monsieur Alexandre BOUYS, Cadre de Gestion chargé de la Comptabilité Analytique à la CIE, pour sa grande disponibilité et ses encouragements ;
- notre famille et nos proches amis qui n'ont cessé de se manifester par leur présence quand nous en avons besoin. Recevez l'expression de notre profonde gratitude ;
- nos collègues stagiaires de la 6^{ème} promotion du Master Professionnel en Audit et Contrôle de Gestion du CESAG ;
- tous ceux et toutes celles qui, de loin ou de près, nous ont aidé tout au long de notre formation.

LISTE DES SIGLES ET ABREVIATIONS

ABB: Activity Based Budgeting

ABC: Activity Based Costing

ABM: Activity Based Management

ANARE: Autorité Nationale de Régulation de l'Electricité

BCEAO : Banque Centrale des Etats de l'Afrique de l'Ouest

BBZ: Budget à Base Zéro

BTA : Basse Tension A

CA: Comptabilité Analytique

CAM-I: Consortium Advanced Management International

CI : Centre d'Imputation

CIE: Compagnie Ivoirienne d'Electricité

CIPREL : Compagnie Ivoirienne de Production d'Electricité

CRB : Centre de Responsabilité Budgétaire

DBCg : Direction du Budget et du Contrôle de Gestion

DCRH : Direction Centrale des Ressources Humaines

DEXA: Direction de l'Exploitation Abidjan

DEXI: Direction de l'Exploitation Intérieur

DFC: Direction Financière et Comptable

DGA: Directeur Général Adjoint

DL: Direction de la Logistique

DME: Direction des Mouvements d'Energie

DPE: Direction de la Production d'Energie

DPS: Direction des Prestations Sociales

DR: Direction Régionale

DRH: Direction des Ressources Humaines

DSI: Direction du Système d'Information

DTET: Direction du Transport d'Energie et Télécommunication

E.E.C.I: Energie Electrique de Côte d'Ivoire

GCI : Gestionnaire des Centres d'Imputations

HT: Hors Taxe

HTA: Haute Tension A

LLD: Location Longue Durée

OD: Opérations Diverses

PCA: Président du Conseil d'Administration

PWC: PricewaterhouseCoopers

RSCB: Regroupement de Sous-Comptes Budgétaires

SG: Secrétariat Général

SOGPE: Société de Gestion du Patrimoine du Secteur de l'Electricité

SOPIE: Société d'Opération Ivoirienne d'Electricité

LISTE DES FIGURES

| | |
|--|----|
| Figure 1 : la hiérarchie budgétaire..... | 10 |
| Figure 2 : Procédure d'élaboration budgétaire | 13 |
| Figure 3 : La ventilation des charges dans la méthode des centres d'analyse..... | 33 |
| Figure 4 : La méthode ABB | 40 |
| Figure 5 : Modèle d'analyse | 46 |
| Figure 6 : Répartition du capital social de la CIE | 54 |
| Figure 7 : Schéma de détermination du résultat analytique prévisionnel..... | 72 |

CESAG - BIBLIOTHEQUE

LISTE DES TABLEAUX

| | |
|---|----|
| Tableau 1 : Répartition du capital social de la CIE..... | 53 |
| Tableau 2: Tableau des chiffres commerciaux..... | 56 |
| Tableau 3 : Synthèse financière..... | 56 |
| Tableau 4: Tableaux des services centraux prestataires et leurs unités d'œuvre..... | 74 |
| Tableau 5: Tableaux des services centraux généraux et leurs unités d'œuvre..... | 75 |
| Tableau 6 : Tableau des forces et faiblesses de l'utilisation de la comptabilité analytique dans le processus budgétaire de la CIE..... | 79 |

CESAG - BIBLIOTHEQUE

LISTE DES ANNEXES

| | |
|---|-----|
| Annexe 1: Questionnaire aux Directeurs et chefs de service..... | 93 |
| Annexe 2 : Guide d'entretien avec les contrôleurs de gestion..... | 96 |
| Annexe 3 : Organigramme de la CIE au 30/09/2013 | 99 |
| Annexe 4: Organigramme de la DBCG au 30/09/2012 | 99 |
| Annexe 5: Format du budget d'investissement..... | 100 |
| Annexe 6: Format du budget de fonctionnement | 100 |
| Annexe 7: Tableau des critères prévisionnels | 101 |
| Annexe 8: Tableau de répartition définitive..... | 102 |

CESAG - BIBLIOTHEQUE

TABLE DES MATIERES

| | |
|---|------|
| DEDICACES | i |
| REMERCIEMENTS | ii |
| LISTE DES SIGLES ET ABREVIATIONS | iii |
| LISTE DES FIGURES | v |
| LISTE DES TABLEAUX | vi |
| LISTE DES ANNEXES | vii |
| TABLE DES MATIERES | viii |
| INTRODUCTION GENERALE | 1 |
| PREMIERE PARTIE : Cadre théorique du rôle de la comptabilité analytique dans le processus d'élaboration budgétaire | 6 |
| INTRODUCTION | 7 |
| CHAPITRE 1 : LE PROCESSUS D'ELABORATION BUDGETAIRE | 8 |
| 1.1. DEFINITION, OBJECTIFS ET PRINCIPES DU BUDGET | 8 |
| 1.1.1. Définition du budget..... | 8 |
| 1.1.2. Les objectifs du budget..... | 9 |
| 1.1.3. Les types de budgets..... | 9 |
| 1.2. LA GESTION BUDGETAIRE : définition, structure organisationnelle, étapes | 11 |
| 1.2.1. Définition de la gestion budgétaire..... | 11 |
| 1.2.2. Structure organisationnelle de la gestion budgétaire..... | 12 |
| 1.2.3. Les différentes étapes de la gestion budgétaire | 13 |
| 1.3. DESCRIPTION DU PROCESSUS D'ELABORATION BUDGETAIRE..... | 15 |
| 1.3.1. Les principes de base budgétaire..... | 15 |
| 1.3.2. Les finalités du processus d'élaboration budgétaire..... | 16 |
| 1.3.3. Les étapes du processus d'élaboration budgétaire..... | 17 |
| 1.3.4. Les méthodes de l'élaboration budgétaire..... | 20 |
| 1.3.5. L'articulation budgétaire | 21 |
| CONCLUSION | 23 |
| CHAPITRE 2 : LA COMPTABILITE ANALYTIQUE DE GESTION ET LE PROCESSUS D'ELABORATION BUDGETAIRE | 24 |
| 2.1. CADRE CONCEPTUEL DE LA COMPTABILITE ANALYTIQUE..... | 24 |
| 2.1.1. Définition, objectifs et rôles de la comptabilité analytique de gestion..... | 24 |
| 2.1.2. Notions fondamentales de la comptabilité analytique..... | 26 |
| 2.1.3. Organisation et fonctionnement de la comptabilité analytique | 28 |

| | |
|--|----|
| 2.2. LES OUTILS DE LA COMPTABILITE ANALYTIQUE..... | 29 |
| 2.2.1. Les outils de planification et de gestion budgétaire | 30 |
| 2.2.2. Les méthodes de calcul des coûts et marges | 31 |
| 2.3. ROLE DE LA COMPTABILITE ANALYTIQUE DANS LE PROCESSUS D'ELABORATION BUDGETAIRE | 35 |
| 2.3.1. La comptabilité analytique comme système d'information dans le processus d'élaboration budgétaire | 35 |
| 2.3.2. Le rôle de la comptabilité analytique dans la fixation des prix prévisionnels..... | 36 |
| 2.3.3. La comptabilité analytique comme outil de calcul des coûts prévisionnels..... | 38 |
| CONCLUSION | 43 |
| CHAPITRE 3 : METHODOLOGIE DE L'ETUDE | 44 |
| 3.1. MODELE D'ANALYSE | 44 |
| 3.2. METHODE DE COLLECTE ET D'ANALYSE DES DONNEES | 47 |
| 3.2.1. L'analyse documentaire | 47 |
| 3.2.2. Le questionnaire | 47 |
| 3.2.3. L'entretien | 47 |
| 3.2.4. L'observation..... | 48 |
| CONCLUSION | 48 |
| CONCLUSION DE LA PREMIERE PARTIE | 49 |
| DEUXIEME PARTIE : Analyse du rôle de la comptabilité analytique dans le processus d'élaboration budgétaire au sein de la CIE..... | 50 |
| INTRODUCTION | 51 |
| CHAPITRE 4: PRESENTATION DE LA COMPAGNIE IVOIRIENNE D'ELECTRICITE (CIE) | 52 |
| 4.1. HISTORIQUE | 52 |
| 4.2. CADRE JURIDIQUE ET INSTITUTIONNEL..... | 53 |
| 4.3. MISSION ET ACTIVITES | 54 |
| 4.4. MOYENS DE LA CIE | 55 |
| 4.5. CHIFFRES CLES..... | 56 |
| 4.6. STRUCTURE ORGANISATIONNELLE | 56 |
| 4.6.1. Direction Générale | 57 |
| 4.6.2. Pôle Distribution..... | 57 |
| 4.6.3. Pôle Production, Transport, Mouvement d'énergie..... | 57 |
| 4.6.4. Pôle Relations Sociales et Communication (Site internet de la CIE)..... | 58 |
| 4.6.5. Pôle Gestion Finance Logistique (Site internet de la CIE)..... | 58 |
| 4.7. PRESENTATION DE LA DBCG | 58 |

| | |
|---|------------|
| 4.7.1. Missions | 59 |
| 4.7.2. Les activités spécifiques..... | 59 |
| 4.7.3. L'organisation de la DBCG..... | 59 |
| 4.8. LES APPLICATIONS DE GESTION UTILISEES | 60 |
| CONCLUSION | 60 |
| CHAPITRE 5 : LE PROCESSUS D'ELABORATION BUDGETAIRE A LA CIE | 61 |
| 5.1. LA VALIDATION DU PLAN TRIENNAL ET LA CAMPAGNE BUGETAIRE..... | 61 |
| 5.1.1. La validation du plan triennal..... | 62 |
| 5.1.2. La campagne budgétaire ou processus d'élaboration du budget | 63 |
| 5.2. APPROCHE ANALYTIQUE DU PROCESSUS D'ELABORATION BUDGETAIRE ... | 68 |
| 5.2.1. Organisation de la comptabilité analytique au sein de la CIE | 68 |
| 5.2.2. Le rôle de la comptabilité analytique dans la prévision des charges et produits | 70 |
| 5.2.3. Le rôle de la comptabilité analytique dans la détermination du résultat prévisionnel..... | 71 |
| CONCLUSION | 77 |
| CHAPITRE 6 : ANALYSE DU ROLE DE LA COMPTABILITE ANALYTIQUE DANS LE PROCESSUS D'ELABORATION BUDGETAIRE A LA CIE | 78 |
| 6.1. PRESENTATION DES RESULTATS | 78 |
| 6.1.1. Les forces | 78 |
| 6.1.2. Les faiblesses..... | 79 |
| 6.2. ANALYSE DES RESULTATS | 80 |
| 6.2.1. Les forces | 81 |
| 6.2.2. Les faiblesses..... | 83 |
| 6.3. RECOMMANDATIONS | 85 |
| 6.3.1. Recommandations liées à l'organisation du service de comptabilité analytique | 85 |
| 6.3.2. Recommandations liées au calcul des coûts prévisionnels et à l'élaboration des budgets.. | 86 |
| CONCLUSION | 88 |
| CONCLUSION DE LA DEUXIEME PARTIE..... | 89 |
| CONCLUSION GENERALE..... | 90 |
| ANNEXES | 92 |
| BIBLIOGRAPHIE | 104 |

INTRODUCTION GENERALE

CESAG - BIBLIOTHEQUE

L'évolution de l'environnement économique mondial avec les turbulences qu'elle comporte a engendré des problèmes tels que le phénomène de la concurrence entre les firmes, l'évolution des techniques, la rareté des ressources indispensables pour les entreprises pour ne citer que ceux-là. Pour faire face à ces difficultés, les entreprises adoptent de nos jours une démarche prévisionnelle qui a pour but de donner une meilleure visibilité de la gestion des activités et des ressources de l'entreprise mais aussi de répondre au souci de la recherche de la performance. Par la démarche prévisionnelle, les entreprises s'appuient sur les prévisions, traduction en objectifs chiffrés des nouvelles orientations stratégiques se matérialisant par les plans et les budgets, qui servent de cadre aux actions à entreprendre et permettent ensuite d'en apprécier les réalisations.

Le secteur de l'énergie électrique n'est pas en marge de cette tendance car la démarche prévisionnelle notamment l'élaboration du budget joue un rôle important dans la coordination des fonctions des entreprises et leur permet de gérer leur capacité de production, de prévoir les rendements de leurs installations (en électricité, en gaz, etc.) et de dégager la marge qui pourrait en résulter.

Dans le contexte de relance économique de la Côte d'Ivoire, la mobilisation des ressources nécessaires pour le secteur de l'électricité reste une préoccupation pour l'Etat et pour la Compagnie Ivoirienne d'Electricité (CIE), société qui nous accueille dans le cadre de notre stage. C'est dans cette perspective que la CIE s'est dotée d'outils pour anticiper les évolutions sur les court et moyen termes en adaptant les structures et les ressources à son activité. Ces outils offrent l'opportunité de procéder à la programmation de l'ensemble des besoins et des ressources nécessaires pour faire face aux contraintes des structures dans la réalisation de leurs objectifs. Cette programmation se traduit par la budgétisation des emplois et ressources en adéquation avec les objectifs des dirigeants.

Cependant, ce processus de budgétisation doit se faire dans une perspective d'optimisation des ressources et de maîtrise des coûts avec l'utilisation des méthodes de calculs des coûts donc de la comptabilité analytique qui se présente comme un outil efficace qui facilite la gestion prévisionnelle et qui permet d'éclairer les prises de décisions et d'orienter les actions. Le problème qui se pose est celui de l'utilisation insuffisante de la comptabilité analytique dans le processus d'élaboration budgétaire.

La première cause qui pourrait être avancée est l'ignorance de l'existence de méthodes pertinentes de calculs des coûts et des marges dans une optique prévisionnelle. A cette

première cause pourraient s'ajouter selon nous, l'inadéquation entre les méthodes de calculs utilisées et la structure organisationnelle mise en place, la non maîtrise des méthodes de calculs des coûts et des marges ainsi que la mauvaise analyse des flux d'informations nécessaires pour le calcul des coûts et marges prévisionnels.

Comme conséquences découlant de ce problème, nous pouvons citer entre autres la détermination des coûts et marges prévisionnels erronés induisant un résultat prévisionnel inexact, des prévisions irréalistes avec une mauvaise allocation des ressources ainsi que la non atteinte des objectifs fixés.

Face à ce problème, nous pouvons proposer les solutions suivantes :

- définir et maîtriser les méthodes de calculs des coûts et des marges prévisionnels pertinents et adapter à la structure organisationnelle mise en place ;
- adapter le système d'information à la structure organisationnelle et assurer l'analyse efficace des flux d'information servant de base aux calculs des coûts et marges prévisionnels dans le cadre de l'élaboration du budget ;
- connaître le rôle exact de la comptabilité analytique dans le processus d'élaboration budgétaire afin d'identifier les éventuels axes d'amélioration.

Nous retiendrons dans le cadre de notre étude, la dernière solution qui est relative au rôle de la comptabilité analytique dans le processus d'élaboration budgétaire. Notre choix se porte sur cette solution en ce sens qu'elle nous permettra tout d'abord de parcourir le processus d'élaboration budgétaire dans sa globalité afin d'identifier les étapes dans lesquelles intervient la comptabilité analytique. Ensuite, à partir d'une analyse qui sera faite sur l'utilisation de la comptabilité analytique dans ces étapes, nous pourrons proposer des axes améliorations susceptibles de renforcer la pratique.

Au regard de ce qui précède, la question principale à laquelle ce mémoire va tenter d'apporter une réponse est la suivante : quelle est la pertinence et le degré d'utilisation de la comptabilité analytique dans le processus d'élaboration budgétaire à la CIE ?

A cette question principale, s'ajoutent les questions spécifiques théoriques à savoir :

- en quoi consiste le processus d'élaboration budgétaire et quelles en sont les étapes ?
- qu'est-ce que la comptabilité analytique et quel est son rôle dans le processus d'élaboration budgétaire ?

Et les questions spécifiques pratiques à savoir :

- quelles sont les étapes du processus d'élaboration budgétaire à la CIE et quel est le champ d'intervention de la comptabilité analytique dans ce processus?
- quels sont les axes d'amélioration de l'utilisation de la comptabilité analytique comme outil d'élaboration budgétaire à la CIE?

C'est pour répondre à ces préoccupations que nous avons choisi ce thème qui s'intitule : « Le rôle de la comptabilité analytique dans le processus d'élaboration budgétaire à la Compagnie Ivoirienne d'Electricité ».

L'objectif principal visé à travers cette étude est de donner une idée sur le but et le niveau d'utilisation de la comptabilité analytique dans le processus d'élaboration budgétaire ainsi que sur la pertinence de son utilisation.

Les objectifs spécifiques qui en découlent sont :

- identifier les différentes étapes du processus d'élaboration budgétaire ;
- identifier le champ d'intervention de la comptabilité analytique dans ce processus ;
- identifier les axes d'amélioration afin de faire des recommandations susceptibles d'améliorer cette pratique.

Cette étude s'étendra de la mise à jour du répertoire des prix jusqu'à la notification budgétaire. Nous nous focaliserons sur l'utilisation de la comptabilité analytique comme outil d'élaboration budgétaire au sein de la CIE pour la détermination du résultat analytique prévisionnel notamment à travers l'utilisation des méthodes de calculs de coûts et marges prévisionnels. Il faudra noter que l'appellation « résultat analytique » dans ce cas précis fait référence à l'utilisation des comptes analytiques de la société pour la détermination du résultat prévisionnel. Par conséquent, la formule classique de calcul du résultat analytique ne sera pas utilisée dans ce mémoire.

La réalisation de cette étude présentera des intérêts à deux (2) niveaux :

- pour la CIE, cette étude permettra de mieux saisir les différentes opportunités qu'offre la comptabilité analytique en tant que outil de gestion pour l'élaboration budgétaire en vue d'éclairer ses prises de décisions et de mieux orienter ses actions.

- pour nous-même, cette étude nous permettra dans un premier temps de mettre en pratique les connaissances théoriques acquises lors de notre formation et de les approfondir avec de l'expérience pratique. Dans un second temps, elle nous permettra de nous familiariser avec le métier de contrôleur de gestion en vue d'une éventuelle carrière.

Cette étude sera subdivisée en deux grandes parties :

- la première partie portera sur les aspects théoriques concernant la définition du processus d'élaboration budgétaire et de la comptabilité analytique ainsi que le rôle de la comptabilité analytique comme outil d'élaboration budgétaire et enfin sur l'approche méthodologique de collecte d'informations nécessaires pour cette étude ;
- la deuxième partie consistera à décrire l'entité dans laquelle nous avons effectué notre stage et la pratique faisant l'objet de notre étude au sein de la CIE, à expliquer les résultats de notre analyse concernant le rôle de la comptabilité analytique dans le processus d'élaboration budgétaire au sein de la CIE et à faire des propositions pour son amélioration.

PREMIERE PARTIE :

Cadre théorique du rôle de la comptabilité analytique dans le processus d'élaboration budgétaire

INTRODUCTION

Le contrôle de gestion s'opère souvent au moyen du système budgétaire qui est un système de gestion prévisionnelle à court terme comprenant le processus d'élaboration budgétaire et le processus de contrôle budgétaire.

Ce système de gestion prévisionnelle a pour objectif principal de mieux connaître autant que possible le futur, dans le but de rationaliser les prises de décisions. Dans sa conception habituelle, le système budgétaire se caractérise par la mise en œuvre de la stratégie de l'entreprise sur une courte période conformément à la politique générale et par la fixation des programmes et des budgets de chaque responsable.

L'élaboration budgétaire, l'une des composantes du système budgétaire, est un processus impliquant la direction et chaque entité, dans le but de mettre en concordance la stratégie financière et la stratégie de l'entreprise, et de la décliner en plans et budgets qui constituent les bases du contrôle de gestion.

A l'occasion du déroulement de ce processus d'élaboration budgétaire, un certain nombre d'outils de gestion sont utilisés afin d'obtenir un budget cohérent et réalisable. L'utilisation de ces outils de par leur nature, permet non seulement d'avoir des informations pertinentes mais aussi d'influencer la pratique du contrôle de gestion au sein de l'entreprise. Parmi ces outils de gestion, nous pouvons citer la comptabilité analytique ou comptabilité de gestion.

Selon Dubrulle & al. (2003: 9), la comptabilité analytique ou comptabilité de gestion est une technique de gestion et un outil d'aide à la prise de décision permettant de « calculer sur le même modèle appliqué aux calculs des coûts des différentes activités, des coûts prévisionnels ».

C'est dans cette optique de coûts prévisionnels, que nous pouvons apercevoir l'utilité de la comptabilité analytique dans le processus d'élaboration budgétaire. Ainsi, est-il légitime de s'interroger sur le rôle de la comptabilité analytique dans le processus d'élaboration budgétaire. Pour ce faire, nous aborderons dans le premier chapitre, la notion de budget, les principes généraux du système budgétaire ainsi que le processus d'élaboration budgétaire dans son intégralité ; dans le deuxième chapitre, nous parlerons de la comptabilité analytique à travers sa définition, ses méthodes et son rôle dans le processus d'élaboration budgétaire ; dans le troisième chapitre, nous aborderons la méthodologie de recherche.

CHAPITRE 1 : LE PROCESSUS D'ELABORATION BUDGETAIRE

L'établissement des budgets, conformes à la politique générale et découlant de la stratégie de l'entreprise, demeure la finalité du processus d'élaboration budgétaire. De ce fait, le concept de budget fera l'objet de la première section de ce chapitre. Nous limiterons cette partie à la définition, aux objectifs et aux différents types de budget. Ensuite, nous aborderons dans la deuxième section, les principes généraux de la gestion budgétaire. La troisième section de ce chapitre sera quant à elle, consacrée à la présentation du processus d'élaboration budgétaire à travers les principes et les étapes de l'élaboration budgétaire ainsi que les documents de synthèse de ce processus.

1.1. DEFINITION, OBJECTIFS ET PRINCIPES DU BUDGET

Le budget, en tant qu'élément essentiel dans le processus de gestion budgétaire, a connu des définitions qui varient selon les auteurs. Il en résulte de ce fait, une multitude d'objectifs attribués au budget dans la gestion de l'entreprise.

1.1.1. Définition du budget

Selon Bouquin (2005 : 71), dans une gestion par centres de responsabilité, le budget est un contrat qui matérialise l'engagement du centre envers certains objectifs et celui de la hiérarchie envers certains moyens.

Lochard (1998 : 12) quant à lui, définit le budget comme étant « une prévision chiffrée en volumes et en unités monétaires de tous les éléments correspondant à un programme d'activités déterminé établi, en fonction d'objectifs négociés et acceptés ». Il se présente aussi comme « un plan à court terme chiffré comportant affectation de ressources et assignation de responsabilités si l'optique est de contrôler les responsabilités déléguées » (Gervais, 2009 : 20).

De ces définitions, il ressort que le budget est à la fois un document prévisionnel à court terme, formalisé et chiffré de l'ensemble des affectations de ressources et un contrat liant les responsables envers les objectifs définis à court terme. Il constitue en quelque sorte une feuille de route de l'entreprise.

1.1.2. Les objectifs du budget

Selon Anthony (in Bouquin, 2005 : 86), les budgets ont cinq fonctions à savoir :

- motiver les managers à faire des plans ;
- les informer de ce qui est attendu d'eux ;
- obtenir leur implication ;
- coordonner les différentes activités de l'organisation ;
- fournir une norme pour juger la réalisation.

D'autre part, « les budgets obligent à exécuter les plans, donnent les critères d'évaluation des résultats, contribuent à la communication et à la coordination et modifient les procédures et les relations dans l'organisation » (Horngren & al. 2003 : 5).

En conclusion, nous pouvons dire que les budgets ont pour objectifs :

- la mise en œuvre des objectifs à court terme de l'organisation ;
- l'établissement et l'exécution des plans par les managers ainsi que l'affectation des moyens à mettre en œuvre ;
- la motivation et l'implication des managers dans le processus de gestion budgétaire ;
- la coordination des activités et la communication au sein de l'organisation.

1.1.3. Les types de budgets

Les budgets, outils de gestion prévisionnelle à court terme, se caractérisent par plusieurs typologies ou catégories selon l'approche prise par les auteurs et selon leurs objectifs.

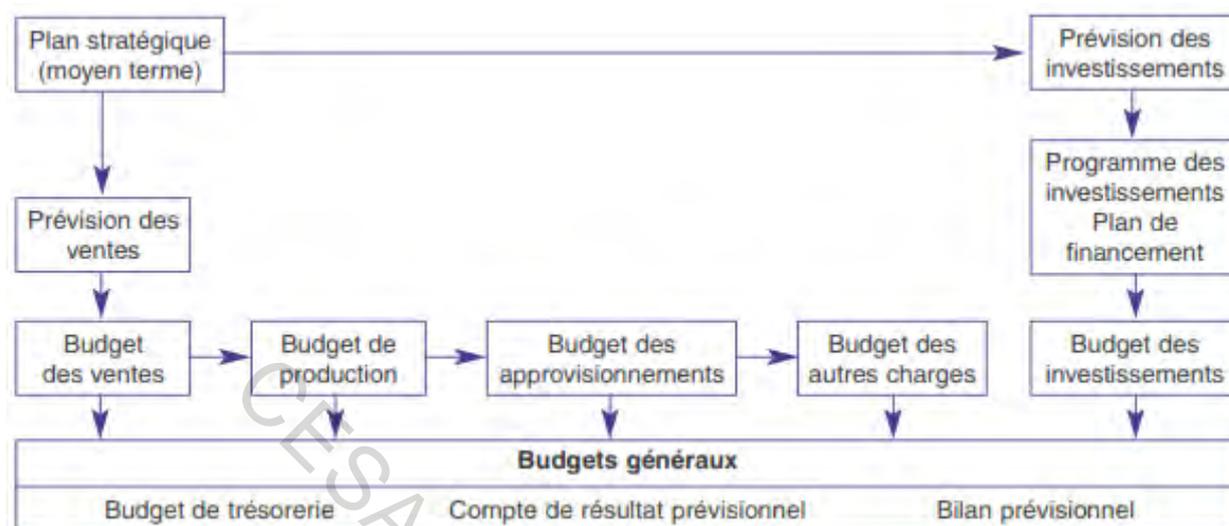
Pour Bouquin (2005 : 71), les budgets sont classés en deux typologies à savoir :

- la typologie comptable distinguée par le budget d'exploitation, le budget de trésorerie, le budget d'investissement ;
- la typologie organisationnelle (par centre de responsabilité) distinguée par les budgets reliés aux cycles de production et de vente, les budgets d'investissements, les budgets des centres de frais discrétionnaires.

Dans une synthèse schématique, Doriath (2008 : 2) nous présente les budgets suivant une hiérarchie dans laquelle les budgets sont interdépendants. Ce schéma présente les budgets

généraux qui sont la résultante des budgets des ventes, de production, des approvisionnements, des autres charges et des investissements.

Figure 1 : la hiérarchie budgétaire



Source : Doriath (2008 :2)

Cependant, la typologie du budget présentée par Dayan & al. (2004 :832-833), nous semble la plus complète en ce sens qu'elle distingue deux catégories de budgets à savoir :

- les budgets opérationnels qui se décomposent en budget d'exploitation et budgets hors-exploitation (budget des investissements et budgets de frais généraux) ;
 - les budgets d'exploitation qui sont directement fonction du volume d'activité. Ils comprennent le budget commercial, le budget de production et le budget des approvisionnements ;
 - le budget des investissements qui recense les engagements à court terme qui découlent des projets d'investissement de l'entreprise ;
 - le budget des frais généraux qui comprend essentiellement des charges fixes, sans rapport direct avec le niveau d'activité. Il regroupe les charges liées à l'administration générale de l'entreprise ;
- les budgets généraux (budget de trésorerie et états financiers prévisionnels) quant à eux résument l'ensemble des autres budgets ;

- le budget de trésorerie qui traduit les données budgétisées en termes d'encaissements et de décaissements et permet un suivi régulier de la situation de la trésorerie de l'entreprise ;
- les états financiers prévisionnels (bilan et compte de résultat) qui constituent la dernière étape de la construction budgétaire.

1.2. LA GESTION BUDGETAIRE : définition, structure organisationnelle, étapes

Malgré les critiques dont elle fait l'objet, la gestion budgétaire constitue toujours la méthode de contrôle de gestion la plus utilisée par les entreprises. Cette méthode permet au contrôleur de gestion d'atteindre les objectifs de l'organisation en prévoyant les dépenses autorisées et en anticipant ainsi les ressources financières nécessaires. Elle nécessite de ce fait, la formulation d'une stratégie, une certaine indépendance des centres de responsabilité, la capacité de fixer des objectifs et d'allouer des moyens, d'opérer un contrôle a priori de l'engagement des dépenses, de réaliser un suivi des dépenses engagées.

1.2.1. Définition de la gestion budgétaire

Doriath (2008:1) définit la gestion budgétaire comme étant une modalité de gestion prévisionnelle qui se traduit par :

- la définition des objectifs ;
- une organisation permettant la prévision, sous forme de budgets, cohérents entre eux, épousant l'organigramme de l'entreprise et englobant toutes les activités de l'entreprise ;
- la participation et l'engagement des responsables dans le cadre d'une gestion décentralisée ;
- le contrôle budgétaire par la confrontation périodique des réalisations avec le budget, mettant en évidence des écarts et permettant toutes mesures correctives pour les écarts remarquables.

D'après Lochard (1998 :25), la gestion budgétaire a trois buts apparents :

- 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.

De tout ce qui précède, il en ressort que la gestion budgétaire est un mode de gestion prévisionnelle consistant à traduire en budgets, les décisions prises par la direction avec l'implication des managers. Elle a pour objectif, par un processus participatif incluant les responsables, de planifier la gestion et d'améliorer la performance de l'organisation.

1.2.2. Structure organisationnelle de la gestion budgétaire

Selon Horngren & al. (2003 :23), une structure organisationnelle est un ensemble de chaînes de responsabilité à l'intérieur d'une entité. Chaque manager, quel que soit son niveau hiérarchique, est responsable d'un centre de responsabilité par conséquent, d'un ensemble déterminé d'activités. Plus la position hiérarchique est élevée, plus le centre de responsabilité est étendu.

Par ailleurs, il serait nécessaire pour un manager de savoir ce que c'est qu'un centre de responsabilité afin de mieux appréhender les responsabilités qui l'attendent.

1.2.2.1. Définition du centre de responsabilité

De Bouquin (2005 : 66) et Bescos & al. (1997 : 262), il en ressort que le centre de responsabilité est l'entité de base du contrôleur de gestion, dotée d'un budget et dirigée par un responsable, disposant d'une autorité formelle de négociation et s'engageant à atteindre les objectifs définis aux échéances convenues.

1.2.2.2. Les types de centres de responsabilité

D'après les auteurs Bouquin (2005 : 67-68) et Lochard (1998 : 44), nous pouvons retenir 4 types de centre de responsabilité à savoir :

- le centre de chiffres d'affaires qui a pour objectif, l'atteinte du niveau de volume de ventes prévu ;
- le centre de coûts qui vise à maîtriser le niveau des charges en respectant le budget ;
- le centre de profit qui vise à maîtriser les coûts et optimiser le profit ;
- le centre d'investissement qui jouit d'une certaine liberté d'action concernant les investissements.

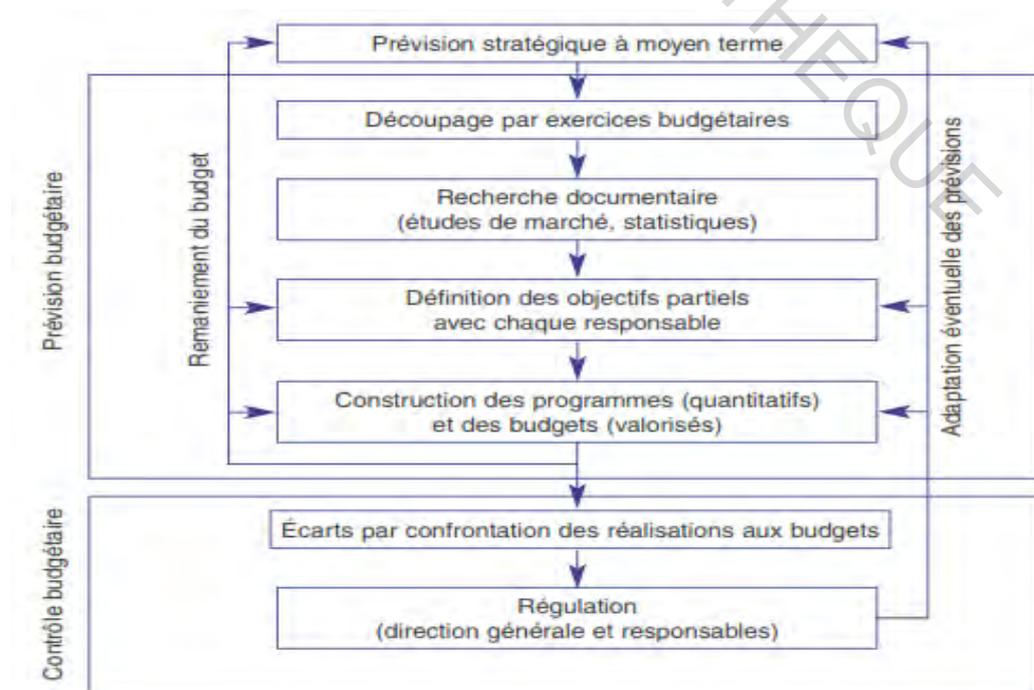
1.2.3. Les différentes étapes de la gestion budgétaire

Selon Dayan & al. (2004 : 832), la procédure budgétaire s'étale sur plusieurs mois et peut être décomposée en trois grandes étapes :

- la phase préparatoire ;
- l'élaboration des pré-budgets et sélection d'une version définitive ;
- le Suivi et l'actualisation des budgets.

Cependant, Doriath (2008 :2), à partir d'une représentation schématique, décompose la procédure budgétaire en deux grandes étapes qui sont : la prévision budgétaire et le contrôle budgétaire.

Figure 2 : Procédure d'élaboration budgétaire



Source : Doriath (2008 :2)

De tout ce qui précède, il peut en ressortir que la procédure budgétaire est composée de trois étapes à savoir :

- la phase préparatoire au processus budgétaire ;
- l'élaboration des budgets ;
- l'exécution et le contrôle budgétaire.

1.2.3.1. La phase préparatoire au processus budgétaire

Selon Dayan & al. (2004 : 832), cette première phase concerne les responsables opérationnels de l'organisation. À partir des objectifs du plan opérationnel transmis par la direction générale, et de l'information collectée sur l'environnement, les responsables élaborent des prévisions et précisent leur projet d'investissements.

Cette phase est aussi caractérisée par « les recherches documentaires (études de marché, statistiques) et la définition des objectifs partiels de chaque responsable » (Doriath, 2008 : 2).

1.2.3.2. L'élaboration des budgets

Dayan & al. (2004 : 832) affirment qu'à partir de l'information transmise par les responsables opérationnels, le contrôleur de gestion élabore plusieurs scénarios possibles et plusieurs projets de budgets (pré-budgets). La cohérence de l'ensemble des pré-budgets associés à chaque scénario est vérifiée, en concertation avec les responsables opérationnels ; les responsables de centre et le comité budgétaire débattent des objectifs et des moyens à mettre en œuvre. La version définitive est alors sélectionnée par la direction générale.

1.2.3.3. L'exécution et le contrôle budgétaire

L'exécution budgétaire se traduit par la mise en œuvre des autorisations de décaissement. Dans cette phase, le contrôleur de gestion joue un rôle majeur en ce sens qu'il vérifie que toutes les dépenses faisant l'objet de décaissement ont été budgétisées.

Le suivi du budget encore appelé contrôle budgétaire est pour Gervais (2009 : 354), une comparaison des résultats réels et des prévisions figurant aux budgets afin de rechercher les

causes d'écarts ; de prendre les mesures correctives éventuellement nécessaires et d'apprécier l'activité des responsables budgétaires. Lorsque les réalisations s'écartent trop du projet initial, le contrôleur de gestion envisage des modifications tactiques pour tenter de revenir dans la droite ligne de la stratégie. Doriath (2008 : 2) ajoute par la même occasion que cette phase de contrôle budgétaire constitue un moyen de régulation entre la direction générale et les responsables.

1.3. DESCRIPTION DU PROCESSUS D'ELABORATION BUDGETAIRE

L'une des composantes majeures de la gestion budgétaire demeure le processus d'élaboration budgétaire. Ce processus a pour finalité l'établissement des budgets définitifs. Mais selon Lochard (1998 :33), établir un budget et le suivre ne représente pas, en soi, un travail colossal, ni même un travail intellectuellement inaccessible. Le problème, particulièrement difficile dans les entreprises réalisant de multiples produits complexes, réside dans la consolidation progressive de l'ensemble des budgets pour rendre le budget global cohérent et le contrôle budgétaire accessible à tous.

1.3.1. Les principes de base budgétaire

Les principes de base budgétaire sont des règles de conduite ou des recommandations à respecter pour le bon déroulement du processus budgétaire. D'après Gervais (2009 : 355-360), il existe six principes de base budgétaire à savoir :

- le principe de non remise en cause de la politique générale (il préconise que le champ d'action du système budgétaire se situe dans le cadre de la politique générale) ;
- le principe de totalité du système budgétaire (toutes les activités de l'entreprise doivent faire l'objet d'une budgétisation et doivent être englobées dans le système budgétaire) ;
- le principe de superposition du système budgétaire et du système d'autorité (le découpage budgétaire doit se réaliser en fonction de la répartition de l'autorité entre les cadres et la séparation et une séparation des éléments contrôlables avec les éléments non contrôlables) ;

- le principe de non destruction de la solidarité nécessaire entre les départements (il préconise de se soucier davantage de la solidarité interdépartementale dans l'utilisation des budgets) ;
- le principe de couplage du système budgétaire avec la politique du personnel (il doit y avoir un processus budgétaire cohérent avec la politique du personnel de l'organisation) ;
- le principe d'actualisation des prévisions au vu de nouvelles informations (il précise qu'une révision du budget est nécessaire à chaque fois que des circonstances majeures rendent le travail de prévision antérieur peu utilisable pour la conduite de l'action).

A ces principes de base budgétaire, nous pouvons aussi ajouter d'autres principes de base qui président à l'élaboration des budgets et qui selon Saada & al. (2005 : 129) sont les suivants :

- recueillir les données pertinentes (internes et environnementales) ;
- commencer par les contraintes (productives, commerciales ou financières) les plus fortes ;
- élaborer et communiquer le budget provisoire aux centres de responsabilités pour engager ensuite le processus de négociation entre ces derniers et la direction générale aboutissant à l'établissement du budget définitif ;
- veiller à la cohérence et à la bonne articulation des différents budgets partiels par centre de responsabilité et par fonction.

1.3.2. Les finalités du processus d'élaboration budgétaire

Selon PWC Consulting (2013 : 12), l'optimisation du processus budgétaire consiste à afficher un nombre limité de finalités recherchées permettant de se concentrer sur les objectifs principaux.

Toujours d'après le PWC Consulting (2003 : 12), comme finalités du processus d'élaboration budgétaire, nous pouvons citer :

- orchestrer (il s'agit de mettre en ordre de marche l'organisation et de supporter la réalisation des objectifs par des plans d'action explicites ; mettre au point le dispositif de suivi des opérations) ;

- allouer (il s'agit de répartir les objectifs et les ressources qui sous-tendent les actions) ;
- réagir (il s'agit de mettre en place un référentiel permettant de mesurer la performance interne et externe de l'entreprise ; corriger la trajectoire par rapport aux dérives ; mettre à disposition de l'entreprise un mécanisme de pilotage permettant l'obtention de données fiables, la planification et la délégation et le pilotage des actions nécessaires à l'atteinte des objectifs).

1.3.3. Les étapes du processus d'élaboration budgétaire

D'après Gervais (2009 : 361), Hénot & al. (2007 : 71) et PWC Consulting (2013 :10) nous pouvons retenir que le processus d'élaboration budgétaire se déroule en sept phases :

- la détermination des axes stratégiques et des objectifs généraux ;
- la réalisation des études et analyses préparatoires ;
- la construction du pré-budget ;
- la lettre d'orientation générale ou lettre de cadrage ;
- la construction des budgets des fonctions ;
- la consolidation des budgets ;
- l'approbation et l'établissement des budgets définitifs.

1.3.3.1. La détermination des axes stratégiques et des objectifs généraux

« Le contrôle de gestion vise à mettre en œuvre des objectifs ; aussi tant que ceux-ci ne sont pas connus, la procédure de détermination des budgets ne peut pas démarrer » (Gervais, 2009 :361).

Selon Pigé & al. (2003 :65), cette phase consiste à déterminer l'identification préalable des objectifs stratégiques de l'organisation qui peuvent se traduire par la réalisation de plans stratégiques ayant un horizon à moyen et long terme.

Il est aussi indispensable que les objectifs budgétaires de l'organisation ainsi que ceux de chaque fonction soient en conformité avec la stratégie et les objectifs généraux de l'organisation.

1.3.3.2. La réalisation des études et analyses préparatoires

Selon PWC Consulting (2013 :10), cette phase consiste à la définition des hypothèses économiques. Il s'agit pour Pigé & al. (2003 :64), de procéder à l'évaluation de l'environnement (les facteurs macro-économiques, le secteur d'activité, la position concurrentielle) et à la détermination de l'activité (choix d'indicateur, analyse de la situation actuelle, l'analyse du niveau d'activité prévu).

Gervais (2009 : 362) ajoute que cette phase consiste à faire plusieurs autres analyses notamment :

- la prévision des ventes des autres produits en fonction de la politique commerciale de l'entreprise ;
- la prévision des normes commerciales et des normes techniques qui en découlent ;
- l'examen des investissements tactiques à réaliser et étude de la mise en œuvre de la tranche d'investissements stratégiques prévue pour l'année à venir ;
- l'analyse des décisions qui pourraient modifier la répartition des tâches et donc la structure des budgets ;
- les prévisions des conditions sociales.

1.3.3.3. La construction du pré-budget

Cette phase consiste en la définition des hypothèses budgétaires. Selon Gervais (2009 : 363), à partir des données des études préparatoires et d'hypothèses de prix, le service de contrôle de gestion va estimer, par grandes masses, les résultats possibles pour l'année à budgéter. La direction générale, réunie pour la circonstance en comité budgétaire, choisira celui des projets de budgets qui apparaît le meilleur. Ce projet prend le nom de pré-budget.

Le pré-budget a pour objectif de guider les responsables des centres de responsabilités dans la construction de leurs budgets afin que ceux-ci ne soit pas établis dans un désordre et une incohérence affichés.

1.3.3.4. La lettre d'orientation générale ou lettre de cadrage

Elle consiste, d'après PWC consulting (2013 : 10), à la diffusion des instructions budgétaires de la hiérarchie à travers le rappel des attentes de la direction générale précisement les objectifs financiers et opérationnels. En plus de ces objectifs, elle définit les hypothèses économiques, précise les procédures à suivre ainsi que le calendrier budgétaire.

1.3.3.5. La construction des budgets des fonctions

Selon PWC Consulting, cette étape de construction des budgets des fonctions consiste à :

- établir les plans d'actions de directions opérationnelles, hypothèses et variantes possibles et à procéder au chiffrage ;
- articuler les budgets de vente, d'approvisionnement, de personnel, de production ;
- établir les budgets d'investissements ; budgets discrétionnaires ;
- faire la synthèse (résultat et trésorerie pour chaque unité).

Gervais (2009 :363), quant à lui précise que cette phase consiste pour les dirigeants du haut de la hiérarchie à cerner les conséquences du pré-budget sur le fonctionnement de leur département, de façon à déterminer un objectif quantifié pour les responsables du niveau hiérarchique immédiatement inférieur. Le processus est ensuite répété jusqu'aux niveaux les plus bas de la hiérarchie et, à l'issue de ce mouvement descendant, tous les responsables se trouvent dotés d'un objectif spécifique et quantifié et d'hypothèses à retenir pour construire leur budget.

Sur cette base, toujours selon le même auteur, chaque dirigeant définit un plan d'action permettant d'atteindre l'objectif fixé et traduit les conséquences financières de ce plan dans un budget. La remontée progressive des documents et des informations qui en résultent peut alors être envisagée. A chaque niveau, le supérieur hiérarchique évalue les propositions de budget de chacun de ses subordonnées.

Une discussion s'instaure entre eux et au terme de celle-ci, il approuve le budget proposé, sous réserve de son acceptation par la direction générale.

1.3.3.6. La consolidation budgétaire

Cette phase dont le contrôleur de gestion est le responsable a selon Hénot & al. (2007 :71) pour objectif, à partir des documents de synthèse élaborés, de vérifier la cohérence interne des propositions budgétaires des différentes fonctions ainsi que leur réalisme compte tenu des informations contenues dans la lettre d'orientation générale.

D'après PWC Consulting (2013 : 10), elle consiste à la remontée et discussions tout le long de la ligne hiérarchique et à la consolidation pour avoir une vue d'ensemble.

1.3.3.7. L'approbation et l'établissement des budgets définitifs

Selon Gervais (2009 : 364), cette phase marque la consolidation des budgets détaillés qui consiste à intégrer au projet budgétaire initial, les ajustements intervenus. Dans la même veine, PWC Consulting (2013 :10) précise que cette étape est constituée d'itérations, d'arbitrages et d'approbation des budgets de la part de la direction générale.

Ce projet de budget approuvé par la direction générale devra être par la suite transmis au Conseil d'Administration pour son adoption qui marquera l'autorisation de l'exécution du budget.

Selon Pigé & al. (2003 :77), trois facteurs apparaissent déterminants dans la construction des budgets. Le premier est l'implication des responsables de services ou d'activités. Le deuxième est la pertinence des données chiffrées calculées et le troisième est le mode de présentation retenu.

1.3.4. Les méthodes de l'élaboration budgétaire

Il existe plusieurs démarches permettant l'élaboration des budgets au sein des organisations.

Le choix d'une démarche d'élaboration des budgets au détriment d'une autre est fonction de la philosophie budgétaire de l'organisation. Parmi ces démarches, nous pouvons citer :

- les budgets à base zéro (BBZ) ;
- l'Activity-based budgeting (ABB) ;
- les budgets flexibles.

Cependant, pour des contraintes académiques liées au nombre de pages, nous nous limiterons à la présentation d'une démarche d'élaboration des budgets qui est la démarche ABB.

Selon Berland (2002 : 90), la méthode ABB cherche à transformer les plans stratégiques en activités à mettre en place et à privilégier une allocation centrée autour des processus pour définir le niveau de ressources qui seront affectées à chaque activité. Elle consiste à une allocation des ressources selon les caractéristiques des produits ou services.

Pour le même auteur Berland (2002 : 93), l'ABB est en quelque sorte un « Activity-Based Costing » (ABC) à l'envers. Elle est déployée selon les étapes suivantes :

- l'estimation des volumes de vente et de production (en insistant sur les produits qui ont des caractéristiques différentes) ;
- la prévision de la charge de travail de chaque activité en raisonnant sur les processus transversaux ;
- le calcul des ressources nécessaires pour chaque activité ;
- la détermination du budget des ressources nécessaires ;
- la détermination de la capacité de chaque activité.

« L'ABB conduit à modifier la structure budgétaire afin de la rendre compatible avec le modèle ABC/ABM » (Berland, 2002 :93).

1.3.5. L'articulation budgétaire

Selon Hénot & al. (2007 : 71), l'articulation budgétaire se déroule en trois étapes à savoir :

- étape 1 : l'élaboration des différents budgets par la direction ;
- étape 2 : l'élaboration des budgets de trésorerie (recettes, dépenses, budget général) ;
- étape 3 : l'élaboration des documents de synthèse (bilan et compte de résultat prévisionnel).

1.3.5.1. L'élaboration des différents budgets

Les centres de responsabilité ou fonctions de l'entreprise doivent élaborer leurs budgets conformément aux objectifs de la lettre d'orientation générale. L'établissement de ces budgets

consiste à chiffrer les plans d'actions élaborés par les responsables des centres sous forme de projet de budget contenant :

- le budget des ressources et des charges ;
- le budget d'investissement ;
- le budget général du centre de responsabilité.

1.3.5.2. L'élaboration des budgets de trésorerie

Selon Gervais (2009 :501), le budget de trésorerie est un outil qui permet de mieux cerner les rentrées et les sorties de liquidités, afin de déceler les risques de cessation de paiements. Il doit faire en sorte qu'il y ait un équilibre permanent tout au long de l'année entre les encaissements et les décaissements. Il précise en effet qu'en cours d'exercice, la prévision sera revue plusieurs fois et le degré de détail sera introduit au fur et à mesure de l'écoulement du temps.

Toujours selon le même auteur, il se présente en trois parties :

- le tableau des encaissements : encaissements relatifs aux opérations de la période qui arrivent à échéance et aux opérations des périodes antérieures mais qui sont à payer au cours de la période ;
- le tableau des décaissements : décaissements de la période relatifs à des opérations effectuées soit au cours de cette période soit au cours des périodes antérieures ;
- le tableau de situation de la trésorerie où figurent le montant total par période des encaissements et des décaissements et, compte tenu du solde de trésorerie initial, les soldes à la fin de chaque période.

1.3.5.3. L'élaboration des documents de synthèses

Gervais (2009 : 504-506) affirme que les documents de synthèses sont composés du compte de résultat prévisionnel, du bilan prévisionnel et du tableau de financement prévisionnel :

- le compte de résultat prévisionnel : principal outil de synthèse budgétaire permettant le récapitulatif des produits et des charges prévus ;

- le bilan prévisionnel : il permet de prévoir les conséquences des actions envisagées en l'année N+1 sur la structure financière de l'entreprise. Il ne peut être construit qu'une fois connus le résultat prévisionnel et le budget de trésorerie ;
- le tableau de financement prévisionnel : il conduit à regarder comment l'équilibre financier de l'entreprise risque d'évoluer.

CONCLUSION

Au terme de ce chapitre, nous pouvons dire que la gestion budgétaire plus précisément le processus d'élaboration budgétaire constitue une étape importante dans le fonctionnement d'une entreprise. C'est un processus participatif impliquant tout le personnel de l'entreprise et qui a pour finalité l'établissement de budgets conformes aux objectifs généraux de l'entreprise.

Cependant, ce processus doit sa pertinence et son efficacité à sa capacité à s'adapter à la structure de l'entreprise, dans la qualité des données prévisionnelles qu'il traite ainsi que dans le choix des méthodes de gestion utilisées dont l'une d'entre elles fera notamment l'objet du chapitre suivant.

CHAPITRE 2 : LA COMPTABILITE ANALYTIQUE DE GESTION ET LE PROCESSUS D'ELABORATION BUDGETAIRE

Le contrôle de gestion consiste à prévoir et à coordonner un ensemble d'actions par l'utilisation efficace et efficiente de certains outils de gestion tels que la comptabilité analytique. La comptabilité analytique occupe ainsi, une place de choix et revêt une grande importance dans la gestion d'une entreprise car elle constitue une source d'informations et un outil d'aide à la prise de décision. De ce fait, la comptabilité analytique fera l'objet des deux premières sections de ce chapitre. Nous aborderons dans la première section, le cadre conceptuel de la comptabilité analytique. La deuxième section quant à elle, sera consacrée à la présentation des outils de la comptabilité analytique. Enfin, la troisième section sera consacrée au rôle de la comptabilité analytique dans le processus d'élaboration budgétaire.

2.1. CADRE CONCEPTUEL DE LA COMPTABILITE ANALYTIQUE

Il s'agira dans cette section, de définir premièrement la notion de comptabilité analytique ainsi que ses objectifs et son rôle dans le fonctionnement de l'organisation, ensuite de décrire les notions fondamentales de cet outil et enfin de découvrir le fonctionnement et l'organisation nécessaire à la mise en place de cet outil de gestion.

2.1.1. Définition, objectifs et rôles de la comptabilité analytique de gestion

Avant de décrire les objectifs et le rôle de la comptabilité analytique, il nous paraît judicieux de présenter la définition de ce concept.

2.1.1.1. Définition de la comptabilité analytique

La comptabilité analytique ou comptabilité de gestion¹, en tant que outil de gestion, a fait l'objet de plusieurs définitions qui varient selon les approches des auteurs.

¹ Selon Goujet & al. (2007 :3), l'expression comptabilité de gestion tend à se substituer à la comptabilité analytique.

Selon Dubrulle & al. (2003 : 9 ; 11), 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. Elle permet de calculer sur le même modèle appliqué aux calculs des coûts des différentes activités, des coûts prévisionnels, éventuellement à partir de budgets établis par les différents services.

Pour Gervais (2009 :20) et Bouquin (2000 : 10), la comptabilité analytique est un système d'informations comptables. Elle permet de savoir quand, comment, où l'entreprise réalise sa performance et vise à aider les managers et influencer les comportements en modélisant les relations entre les ressources allouées et consommées et les finalités poursuivies.

En somme, nous pouvons dire que la comptabilité analytique est un système d'informations interne à l'entreprise qui a pour but, par le calcul des coûts (historiques ou prévisionnels) des différentes activités, d'éclairer les managers dans leur prise de décision.

2.1.1.2. Objectifs et rôles de la comptabilité analytique

D'après Goujet & al. (2007 :3), Dayan & al. (2004 :728) et Grandguillot & al. (2008 : 15), nous pouvons retenir que la comptabilité analytique a pour objectifs :

- d'analyser la contribution des différentes activités dans le résultat global de l'organisation ;
- de faire une prévision des charges et des produits notamment dans le processus budgétaire ;
- de donner au contrôleur de gestion, une base d'anticipation des changements au sein de l'organisation ;
- d'interpréter les écarts entre les réalisations et les prévisions et d'éclairer les prises de décisions par les informations qu'elle fournit.

Bouquin (2000 : 9) ajoute par ailleurs, que la comptabilité analytique a pour rôle de produire des informations qui permettent de modéliser la relation entre les ressources mobilisées et consommées, et les résultats obtenus en contrepartie, à la fois dans une optique prévisionnelle pour aider les décideurs, et dans une optique rétrospective pour mesurer des performances.

2.1.2. Notions fondamentales de la comptabilité analytique

Nous entendons par notions fondamentales, les notions déterminantes et nécessaires à la compréhension du fonctionnement de la comptabilité analytique. Il sera question de présenter dans cette partie, les concepts de coûts et de charges.

2.1.2.1. Le concept de coûts

Hornigren & al. (2006 : 32) définissent le coût comme étant une somme de charges engagées en vue de la réalisation d'un objectif défini.

Bien qu'il ait une définition générale pour l'ensemble des coûts, il existe cependant une distinction quant à la nature de ces coûts et selon l'approche des différents auteurs.

Selon Bouquin (2000 :4), la comptabilité de gestion distingue deux sortes de lois économiques s'appliquant aux coûts :

- les coûts fixes : coûts insensibles à une variation faible de l'activité ;
- les coûts variables (évoluent en liaison avec la variation de l'activité). Cependant on associe à la notion de coûts variables, celle de marge sur coûts variables (l'apport d'un produit ou d'une autre source de revenu à la couverture des coûts fixes).

En adoptant une autre approche, Grandguillot & al. (2008 :17) distinguent les coûts en fonction de la période à laquelle ils ont été engendrés. Pour lui, lorsque les coûts sont déterminés postérieurement aux faits qui les ont engendrés, on parle alors de coûts constatés ou coûts réels ou historiques. Cependant, lorsque les coûts sont déterminés antérieurement aux faits qui les ont engendrés, on parle alors de coûts préétablis ou coûts standards ou prévisionnels.

En nous limitant aux auteurs précédents nous distinguons deux dimensions de caractérisation des coûts.

- Selon leur variation, nous avons :
 - les coûts fixes (insensibles à une faible variation de l'activité);
 - les coûts variables (varient en fonction de niveau d'activité).

- Selon leur périodicité, nous avons :
 - les coûts constatés ou coûts réels ou historiques (déterminés postérieurement aux faits qui les ont engendrés) ;
 - les coûts préétablis ou coûts standards ou coûts prévisionnels (déterminés antérieurement aux faits qui les ont engendrés).

2.1.2.2. Les concepts de charges

Selon Melyon (2004 :10), une charge correspond à un facteur d'appauvrissement pour l'entreprise. Elle contribue à diminuer le résultat de l'exercice.

Il existe plusieurs types de charges. Cette typologie diffère selon les approches et selon les auteurs.

D'après Goujet & al. (2007 :9), on peut distinguer deux types de charges : les charges directes et les charges indirectes.

- Les charges directes : « charges pouvant être affectées sans ambiguïté au coût d'un objet de coût » (Gervais, 2009 :53).
- Les charges indirectes : « charges nécessitant un calcul intermédiaire avant d'être affectées au coût d'un objet de coûts » (Gervais, 2009 :53).

Selon Horngren & al. (2006 :36-37), en considérant les deux principales lois de variations des charges, il existe deux catégories de charges :

- la charge variable (« charges qui fluctuent avec le volume de production ou de vente » Gervais (2009 : 72)) ;
- la charge fixe (charge qui reste invariable malgré les variations d'un inducteur de coût).

En somme, nous pouvons distinguer d'après ce qui précède, quatre types de charges.

- Selon leur variation :
 - les charges variables ;
 - les charges fixes.
- Selon leur degré d'affectation :

- les charges directes ;
- les charges indirectes.

2.1.3. Organisation et fonctionnement de la comptabilité analytique

Selon Dayan & al. (2004 :734), la comptabilité analytique n'est pas uniquement un ensemble de méthodes de calculs des coûts et d'élaboration budgétaire mais aussi un système d'informations qui doit pouvoir s'intégrer dans une organisation avec ses particularités. Afin de pouvoir s'adapter à la structure de l'organisation dans laquelle il est déployé et de répondre aux attentes de l'organisation, ce système se doit d'avoir une bonne organisation et un bon fonctionnement.

2.1.3.1. Organisation de la comptabilité analytique

L'organisation de la comptabilité analytique doit être adaptée aux particularités structurelles de l'entreprise. Etant un système d'informations interne à l'entreprise et prenant en compte les particularités de celle-ci, la comptabilité analytique ne peut s'appliquer de la même manière d'une entreprise à une autre.

Selon Grandguillot & al. (2008 :16), il existe deux types de comptabilités analytiques, caractérisés par la périodicité des coûts calculés :

- la comptabilité de gestion historique qui est caractérisée par la détermination des coûts réels constatés ;
- la comptabilité de gestion prévisionnelle qui est caractérisée par la détermination de coûts préétablis ; contrôle par comparaison avec les coûts réels.

Selon le même auteur Grandguillot & al. (2008 : 19-21) et Goujet & al. (2007 :49-50), la comptabilité de gestion peut se présenter sous deux formes :

- en tableaux (les calculs sont présentés uniquement en tableaux successifs. La succession des tableaux suit la logique des coûts déterminée en fonction de l'organisation de l'entreprise) ;
- en tableaux et en écritures (les calculs sont présentés dans des tableaux et font l'objet d'un enregistrement comptable en partie double).

2.1.3.2. Les données à traiter

Bouquin (2000 : 99) admet que la nature des données traitées par la comptabilité analytique diffère selon les approches :

- selon une approche anglo-saxonne, la mission de la comptabilité de gestion étant d'aider à mieux utiliser les ressources dans une optique stratégique de création de valeur, toute donnée physique et financière utile dans cette perspective appartient à son domaine.
- à l'inverse, la tradition considère que la comptabilité de gestion doit s'intéresser aux ressources consommées dans le cadre de l'activité principale de l'entreprise, donc aux charges d'exploitation, les coûts de financement et les faits exceptionnels n'étant pas nécessairement de son domaine.

Selon le même auteur, la comptabilité de gestion traite des données financières qui s'intéressent aussi la comptabilité financière, mais que l'on peut souhaiter modifier à usage interne. Elle traite aussi des données physiques qui sont nécessaires aux calculs des coûts.

2.1.3.3. Les principes de comptabilisation

Selon Goujet & al. (2007 :49), il existe deux conceptions possibles régissant la comptabilité de gestion :

- l'utilisation de véritables procédures comptables respectant le principe de la partie double avec tenue d'un journal qui contient deux options qui pour Grandguillot & al. (2008 :211) sont la comptabilité à comptes réfléchis et la comptabilité analytique intégrée ;
- l'utilisation de procédures paracomptables, dans lesquelles les mêmes données apparaissent dans des tableaux à double entrée.

2.2. LES OUTILS DE LA COMPTABILITE ANALYTIQUE

Selon Dayan & al. (2004 : 731), il existe généralement deux grandes catégories d'outils :

- les outils de planification et de gestion budgétaire ;

- les méthodes de calcul des coûts et marges.

2.2.1. Les outils de planification et de gestion budgétaire

Dayan & al. (2004 :731) présentent les outils de planification et de gestion budgétaire comme suit :

- les plans stratégiques et les plans opérationnels (ils sont différenciés selon leur niveau de décision auquel ils correspondent) ;
- les budgets.

2.2.1.1. Le plan stratégique

Pour Mayrhofer (2007 :41), le plan stratégique détaille les voies de développement que l'entreprise souhaite emprunter et les moyens qui seront mobilisés pour y parvenir. Il porte sur une période de trois à cinq ans, est formalisé et remplit à la fois des fonctions d'information, de coordination et d'orientation. Il permet notamment une réflexion approfondie sur les voies et les moyens des différentes unités d'une entreprise et une négociation des engagements réciproques avec les niveaux hiérarchiques supérieurs.

Dayan & al. (2004 :731) précise aussi que le plan stratégique en lui-même peut ne comporter que peu de chiffres. Il s'agit le plus souvent de textes qui expriment les orientations générales. Mais en amont, la comptabilité de gestion doit fournir une aide pour l'identification des stratégies et des simulations sur les choix possibles.

2.2.1.2. Les plans opérationnels

Selon Gervais (2009 :632), le plan opérationnel est moins répandu que le plan stratégique. Il s'étend sur un horizon de trois ans dans les grandes entreprises et un horizon plus court (deux à trois ans) dans les entreprises moyennes.

Dayan & al. (2004 :731) ajoutent qu'il décline les orientations stratégiques en allouant des moyens et en assignant des objectifs aux principales fonctions ou divisions de l'organisation.

2.2.1.3. Les budgets

Dayan & al. (2004 :731) affirment que les budgets sont établis pour chaque entité ou centres de responsabilité de l'organisation. Ils constituent un élément de suivi de la délégation de responsabilité. Généralement annuels, mais déclinés mensuellement, les budgets s'inscrivent également dans le cadre annuel de l'exercice comptable pour assurer la concordance avec les comptes annuels (bilan, compte de résultat).

2.2.2. Les méthodes de calcul des coûts et marges

La comptabilité analytique est un système qui permet de donner aux managers des informations concernant la rentabilité d'une entité, d'une fonction ou d'un produit ou d'un service. Ce système d'information s'appuie sur les méthodes de calcul de coûts et marges pour donner les informations dont les managers se servent pour prendre des décisions. D'après Dayan & al. (2004 :732), ces méthodes sont soit utilisées telles quelles, soit agglomérées et intégrées dans des plans, budgets et tableaux de bord.

Comme méthodes de calcul des coûts et marges, nous pouvons citer :

- la méthode des coûts complets ou la méthode des centres d'analyse ;
- la méthode des coûts à base d'activité ou méthode ABC (Activity Based Costing) ;
- la méthode d'imputation rationnelle des charges fixes ;
- les méthodes des coûts et marges partiels ;
- la méthode des coefficients ;
- la méthode des coûts préétablis ou coûts standards ;
- la méthode des coûts marginaux.

Néanmoins, pour des contraintes académiques liées au nombre de pages, nous nous limiterons à la présentation de la méthode des centres d'analyses et de la méthode ABC.

2.2.2.1. La méthode des coûts complets ou la méthode des centres d'analyse

La méthode du coût complet aussi appelée méthode des sections homogènes ou centres d'analyse « est issue des travaux menés avant la seconde guerre mondiale par le lieutenant-colonel RIMAILHO à la GEGOS » (Saada & al. 2005 : 16).

Selon Gervais (2009 : 55), c'est une technique d'enregistrement des charges qui, par un jeu d'affectation, de répartition et d'imputation, permet d'incorporer dans les coûts, la totalité des charges indirectes à prendre en compte au stade auquel on se situe et d'aboutir au final à la connaissance du coût de revient complet des produits livrés par l'entreprise. Dayan & al. (2004 :737) ajoutent qu'elle a pour objectif premier de rechercher un mode d'évaluation des produits (biens et services) de l'entreprise à partir du calcul de leur coût de revient. Ce coût de revient des produits est selon l'auteur, de prime abord, un instrument utile pour les dirigeants, notamment pour le calcul de résultats prévisionnels et comme base pour les négociations sur les prix de ventes.

❖ **Mise en œuvre de la méthode**

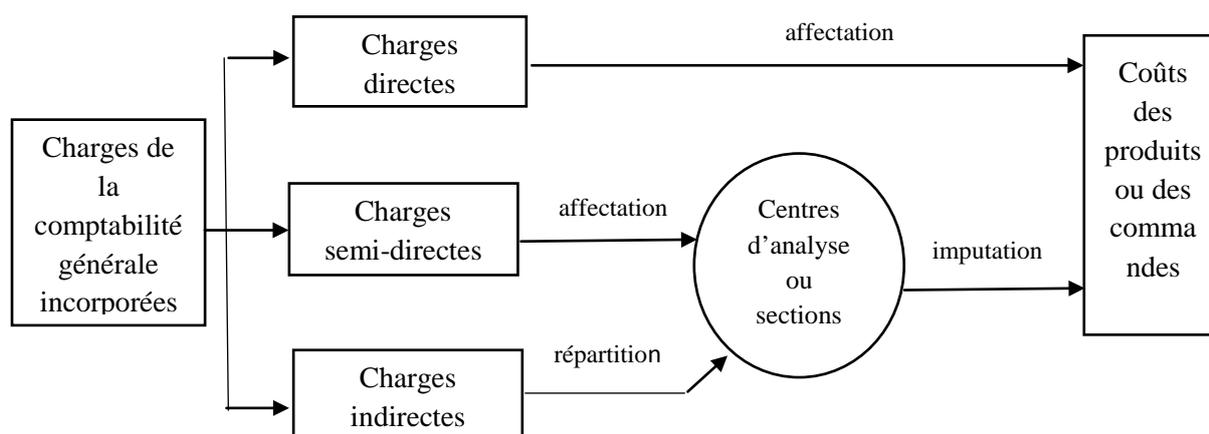
Selon Dayan & al. (2004 :743), le centre d'analyse est une division de l'unité comptable dans laquelle sont réparties les charges indirectes préalablement à leur imputation aux coûts des produits grâce à l'utilisation de clés de répartition.

Gervais (2009 :55) décrit la mise en œuvre de la méthode selon les étapes suivantes :

- l'affectation des charges directes ;
- la répartition des charges indirectes entre les divers centres (répartition primaire des charges) ;
- le traitement des cessions de prestations entre centres d'analyse (répartition secondaire) ;
- l'imputation des charges des centres d'analyse aux différents coûts des produits ou des commandes.

Il présente cette mise en œuvre à partir d'un schéma qui illustre la ventilation des charges dans les centres d'analyses.

Figure 3 : La ventilation des charges dans la méthode des centres d'analyse



Source : Gervais (2009 :55)

❖ Les limites de la méthode

La méthode des sections homogènes présente cependant un certain nombre de limites que l'auteur Saada (2005 : 16-17) a tenté d'énumérer :

- suffisant que dans un univers stable ;
- prend un caractère arbitraire du fait de l'utilisation des clés de répartition ;
- la complexité du calcul entraîne parfois l'abandon de cette méthode.

2.2.2.2. La méthode des coûts à base d'activités ou méthode ABC

Selon Dayan & al. (2004 :751), c'est à la fin des années 80, que cette méthode a été élaborée suite aux travaux de recherche américain CAM-I (Consortium Advanced Management International) qui a débuté en 1986. Cette méthode connue sous la dénomination « Activity Based Costing » qui peut se traduire par méthode ABC vise à identifier les activités réalisées au sein de l'organisation afin d'être à même de les relier, de manière la plus directe possible, avec la création de valeur (processus, produits, service...).

❖ Le principe de la méthode

Hornigren & al. (2006 : 369) présentent trois principes qui doivent guider la conception d'un système efficace de calcul des coûts :

- charges directes (il faut classer dans les charges directes toutes charges pour lesquelles c'est économiquement possible) ;
- centres d'analyses (il faut augmenter le nombre de centres d'analyse de telle sorte que tous les centres soient homogènes) ;
- principe d'unité d'œuvre (il faut repérer la meilleure unité d'œuvre pour chacun des centres d'analyse. Une bonne unité d'œuvre est celle pour laquelle il existe une corrélation satisfaisante entre les charges du centre et le nombre d'unités d'œuvre. Il est souhaitable que l'unité induise les coûts (inducteur de coût) c'est-à-dire une relation de causalité entre l'unité d'œuvre et les coûts).

Il ajoute par ailleurs, que la méthode ABC est fondée sur l'idée que les principaux objets de coût sont les activités. Elle calcule le coût de chaque activité et affecte ce coût aux autres objets de coût (biens et services, produits) sur la base de la production de chacun des biens ou services.

Saada & al. (2005 : 116), dans la même veine concluent que la méthode ABC suit le principe selon lequel les produits consomment des activités qui consomment des ressources.

❖ **Mise en œuvre de la méthode**

D'après Dayan & al. (2004 :754), la mise en œuvre de la méthode des coûts à base d'activité correspond aux étapes suivantes :

- la cartographie des activités de l'organisation (il s'agit d'identifier les activités à partir de leur raison d'être au sein du processus de création de valeur de l'organisation) ;
- l'identification des types d'activités et en particulier de leur consommation de ressources (elle consiste à identifier les activités, déterminer leurs caractéristiques afin d'analyser l'activité elle-même et ses liens avec les autres activités en amont et en aval puis avec les produits de l'entreprise) ;
- le repérage des inducteurs de coûts (il s'agit de trouver les facteurs de causalité principaux qui génèrent les coûts) ;
- le regroupement des activités autour des inducteurs de coûts ;
- l'affectation du coût des activités aux objets de coûts et marges (produits, services).

2.3. ROLE DE LA COMPTABILITE ANALYTIQUE DANS LE PROCESSUS D'ELABORATION BUDGETAIRE

La comptabilité analytique est un outil de gestion permettant aux managers d'avoir une vue détaillée de l'activité de l'organisation et des résultats des différentes entités (centres de responsabilité, unités fonctionnelles, etc.). Toutefois, selon Dayan & al. (2004 :726), le caractère rétrospectif de cette comptabilité a nécessité qu'elle soit complétée par une prévision dont la rigueur est garantie par le recours à un cadre normé correspondant à la préparation annuelle de budgets qui sont la traduction comptable des objectifs.

Cette dimension prévisionnelle incluse à la comptabilité analytique, lui procure de ce fait un caractère d'outil de gestion prévisionnel qui lui permet, selon Goujet & al. (2007 :4) de fournir les bases afin d'établir les prévisions de charges et produits dans le cadre du processus d'élaboration budgétaire.

Dans la section 3 du chapitre 1, nous avons retenu que le processus d'élaboration budgétaire se déroule en plusieurs étapes. Il faut cependant préciser que certaines étapes de ce processus dans leur exécution, requièrent l'utilisation des outils de la comptabilité analytique. Ainsi, dans cette section, nous tenterons d'identifier les différentes étapes du processus d'élaboration budgétaire dans lesquelles intervient la comptabilité analytique ainsi que de décrire le rôle qu'il y joue. Mais avant de procéder à cette description, nous allons tenter d'identifier préalablement le rôle majeur de la comptabilité analytique dans le processus d'élaboration budgétaire dans sa globalité.

2.3.1. La comptabilité analytique comme système d'information dans le processus d'élaboration budgétaire

Dubrulle & al. (2003 : 11), dans leur définition de la comptabilité analytique affirment qu'elle 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 décision. Idelhakkar (2009 : 28) ajoute également que la vocation traditionnelle de la comptabilité analytique reste le calcul des coûts.

Il ressort de l'avis de ces auteurs que la comptabilité analytique procure des informations essentielles notamment sur les coûts pour la prise de décision et constitue de ce fait un système d'information.

Gervais (2009 : 20) réconforte cette idée en affirmant que la comptabilité analytique est un système interne d'information comptable qui se focalise sur l'enregistrement de tous les coûts et de toutes les marges qui traversent la firme.

En outre, Dayan & al. (2004 : 734) ajoutent que ce système d'information qu'est la comptabilité analytique, dans le cadre de l'élaboration des budgets, présuppose généralement un découpage adéquat de l'organisation en centres de responsabilités. Autrement dit, l'analyse des flux de l'organisation est fortement conditionnée par la structure organisationnelle mise en place.

De tout ce qui précède, nous pouvons retenir que la comptabilité analytique joue le rôle de système d'information comptable dans le processus d'élaboration budgétaire à travers le calcul de coûts prévisionnels. Son efficacité dépend de son adaptation à la structure organisationnelle de l'entreprise et de « son processus de collecte de données qui doit préalablement avoir été bien organisé » (Mykita & al. 2002 : 16).

Grandguillot & al. (2008 :15) résument par ailleurs que, les objectifs de la comptabilité analytique, en tant que système d'information du processus d'élaboration du budget, sont :

- la détermination des coûts pertinents des différentes fonctions, activités ou processus assurés par l'entreprise ;
- l'établissement des prévisions des charges et des produits courants.

Toutefois, Dayan & al. (2004 :735) précisent que les informations qui servent de base informationnelle à la comptabilité analytique pour les calculs des coûts et l'élaboration budgétaire, correspondent à :

- ✓ des flux d'informations comptabilisés : achat de matières, ventes... ;
- ✓ des flux d'informations calculés ;
- ✓ des flux d'informations estimés pour tous les éléments prévisionnels.

2.3.2. Le rôle de la comptabilité analytique dans la fixation des prix prévisionnels

Le processus d'élaboration budgétaire est marqué par plusieurs phases dont l'une des plus importantes est la phase de réalisation des études et analyses préparatoires au budget. Elle est une occasion pour l'organisation de définir ses hypothèses économiques notamment à travers

la détermination du niveau d'activité, des prix de vente, la prévision des produits et des charges, etc.

Selon Dayan & al. (2004 : 797), il est généralement acquis que la comptabilité de analytique, parce qu'elle fournit des informations sur les coûts, doit aider à la fixation des prix. Au regard de cette affirmation, nous pouvons noter que la comptabilité analytique joue un rôle dans la détermination des prix dans le cadre de l'élaboration budgétaire.

D'après le même auteur, de nombreux auteurs académiques et des praticiens, considèrent que le coût complet doit permettre de fixer les prix à long terme et le coût variable les prix à court terme qui sont des outils de la comptabilité analytiques. Et en revenant à la source de la méthode des coûts variables, il est possible de mettre en œuvre une véritable planification des profits en modélisant l'impact des variations de prix, volume, coût sur l'évolution des marges sur coût variable unitaire et globales ainsi que sur le résultat lors de la définition des hypothèses économiques.

Il ajoute également que « la connaissance du coût variable facilite l'élaboration du budget d'exploitation car il permet l'élaboration de prévisions pour différents niveaux d'activité étant donné que le coût variable est formé des seules charges qui varient avec la quantité produite » (Dayan & al. 2004 : 773).

Selon Saada & al. (2005 : 56), la méthode des coûts variables et direct costing demeure un élément important qui aide à la prise décision parce qu'elle permet de définir une politique de prix.

Gervais (2009 : 126) ajoute par ailleurs que, les coûts préétablis ou coûts standards permettent de former une base de réflexion possible pour la détermination des prix de vente lorsque ceux-ci ne sont pas imposés par le marché.

Au regard de tout ce qui précède, nous retenons que la comptabilité analytique à travers la méthode des coûts préétablis et la méthode des coûts variables, joue un rôle important dans l'analyse préparatoire au budget plus précisément lors de la fixation des coûts et prix prévisionnels. Caractérisée par son principe d'affectation de toutes les charges variables aux différents produits pour obtenir leur coût variable, la méthode des coûts variables permet aux dirigeants, par la modélisation de l'impact des variations de prix sur les marges sur coût variable et sur le résultat prévisionnel, de faire les choix judicieux dans la définition de la politique de prix.

2.3.3. La comptabilité analytique comme outil de calcul des coûts prévisionnels

Löning & al. (2008 : 97) affirment que, dans le cadre de l'élaboration des budgets, si l'on se réfère au processus économique d'une entreprise de transformation, sauf contradiction importante, on part du budget des ventes (volumes, prix, chiffre d'affaires, coûts commerciaux) pour aller vers le budget de production (quantités à produire). Ce budget induit celui des achats (approvisionnements et tenue des stocks de matières premières), puis celui des coûts de production et enfin celui des investissements.

En nous inspirant de l'avis de cet auteur, nous pouvons déduire que l'élaboration des budgets nécessite le calcul des coûts qui auront un caractère prévisionnel. Le calcul de ces coûts prévisionnels permettra d'éclairer les dirigeants sur les décisions à prendre en conformité avec les objectifs définis notamment sur le niveau d'activité prévu et les exigences financières en matières de charges à supporter.

Cependant, ce calcul des coûts nécessite l'utilisation de méthodes de calcul des coûts précisément celles de la comptabilité analytique (méthode ABC, méthode des coûts préétablis, méthode ABB etc.).

C'est dans cette perspective que nous allons présenter le rôle des méthodes de calcul des coûts généralement utilisées comme outil d'élaboration budgétaire.

2.3.3.1. Les méthodes ABC et ABB comme outils d'aide à la budgétisation

La méthode ABC contribue dans une large mesure à une meilleure élaboration du budget. Elle présente beaucoup d'avantage parmi lesquels :

- une précision dans l'évaluation de coûts et une aide importante à la prise de décision ;
- une approche pragmatique de la composition des coûts ;
- une meilleure interprétation du coût de revient et analyse de la rentabilité client ;
- une bonne visibilité des processus etc.

Horn gren & al. (2003 : 21) affirment que la méthode ABC peut s'appliquer à la construction des budgets de charges. Selon eux, les budgets à base d'activités sont centrés sur le coût des activités nécessaires à la production et à la vente. Les charges indirectes sont partagées entre

des centres d'analyse correspondant à des activités homogènes. On utilise le critère de causalité pour définir les inducteurs de coût de ces centres d'analyse.

Toujours selon Horngren & al. , l'élaboration des budgets par la méthode ABC se fait suivant quatre étapes :

- la détermination du coût unitaire prévisionnel de chaque activité ;
- la détermination du volume de chaque activité, en fonction des prévisions de production, du développement de nouveaux produits, etc. ;
- le calcul du coût de chaque activité ;
- l'analyse du budget considéré comme une description des coûts d'activités (plutôt que des coûts fonctionnels traditionnels).

En outre, afin de révolutionner la pratique d'élaboration budgétaire en se basant sur les activités et les processus de l'entreprise plutôt que sur les centres de responsabilités, la méthode ABB été élaborée.

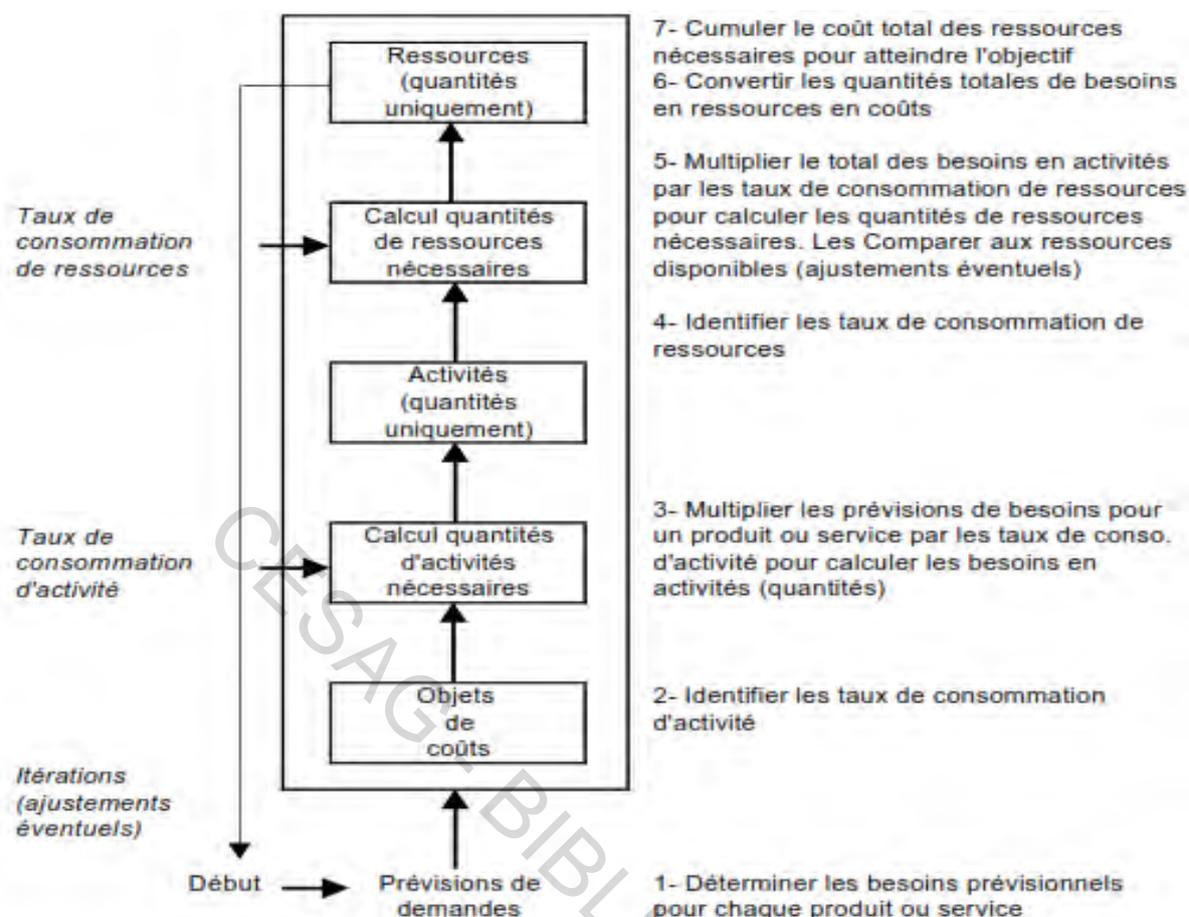
Wegmann (2003 : 5-6), affirme que cette méthode ABB, de nature prévisionnelle, est un élément d'un système de calcul de coûts qui s'appuie sur les concepts fondamentaux de l'ABC avec cependant plusieurs différences. Elle permet de déterminer le montant des ressources nécessaires à l'atteinte d'un niveau souhaité de production de biens ou de services. L'auteur ajoute également que cette méthode se concentre sur le niveau de consommation de ressources nécessaire pour la production des biens ou services contrairement à la démarche ABC qui induit le coût des ressources aux activités et objets de coûts.

La méthode ABB présente plusieurs avantages en matière d'élaboration budgétaire car elle permet :

1. d'associer avec plus d'exactitude, les coûts aux activités ;
2. d'améliorer la précision dans les identifications des besoins en ressources ;
3. plus de précisions dans la répartition des coûts au niveau des centres de responsabilités ;
4. d'établir des budgets plus réalistes (cimaglobal.com) « traduction libre de l'auteur ».

Cette méthode est illustrée par un schéma de Wegmann (2003 : 5), adaptée de Bleeker (2001), qui met en exergue les sept étapes de la méthode ABB.

Figure 4 : La méthode ABB



Source : Wegmann (2003)

Ce schéma nous présente la démarche ABB qui, dans un processus itératif, commence par la détermination des besoins prévisionnels et l'identification des taux de consommation nécessaires pour le calcul des quantités d'activités. La détermination des quantités d'activités et l'identification des taux de consommation de ressources permettront d'obtenir les quantités de ressources et par conséquent, le coût de ressources nécessaires à l'atteinte des objectifs. Ces coûts de ressources ainsi calculés serviront de base à l'élaboration de budgets plus précis et réalistes.

Brimson (1999 :10) précise néanmoins que pour implémenter la méthode ABB, il serait primordial pour une organisation de comprendre clairement ses activités (Traduction libre de l'auteur).

Il ressort de tout ce qui précède que la méthode ABB qui est un dérivé de la méthode ABC est un outil de gestion prévisionnel utile dans le cadre de l'élaboration des budgets. De par sa

démarche axée sur la consommation des ressources nécessaires à la production des biens et services, elle permet d'obtenir une meilleure allocation des ressources au niveau des centres de responsabilités et une meilleure précision dans l'élaboration des budgets. En outre, elle améliore la performance et les bénéfices de l'organisation sur le long terme.

Néanmoins, son implémentation reste complexe et coûteuse dans la mesure où elle nécessite une compréhension claire et précise de toutes les activités de l'organisation.

2.3.3.2. La méthode des coûts préétablis ou coûts standards comme outil d'aide à la budgétisation

Selon Grandguillot & al. (2008 : 179), les coûts préétablis sont des coûts calculés antérieurement aux faits qui les engendrent. Ils représentent des coûts de référence qui serviront en termes de normes, d'objectifs ou de simples prévisions.

Gervais (2009 : 124-25) ajoute par la suite que les coûts préétablis ou coûts standards sont calculés pour une période future sur la base de l'efficacité du système de production-distribution et d'hypothèses concernant les conditions du marché des outputs et des inputs de l'entreprise.

Les deux auteurs mettent en relief le caractère prévisionnel des coûts préétablis qui sont calculés selon Gervais (2009 : 124-25), soit à partir :

- du coût supporté par l'entreprise lors de la période écoulée ;
- du tarif concurrentiel ;
- de la meilleure utilisation possible des facteurs de production ;
- des prévisions concernant les conditions normales de production et de distribution de la firme ;
- de la quantité standard définie à partir des conditions normales d'activité et du prix constaté au moment de l'utilisation standard.

Toujours selon ces deux auteurs, les coûts préétablis constituent un outil de gestion qui permet de :

1. « fixer les coûts prévisionnels considérés comme normaux pour une activité normale » (Dubrulle & al. 2003 : 295) ;

2. « disposer de points de référence pour apprécier globalement comment l'action est maîtrisée ;
3. entrevoir comment le résultat risque d'être obtenu » Gervais (2009 : 126).

En nous inspirant de ces deux auteurs, nous pouvons affirmer que la comptabilité analytique, à travers la méthode des coûts préétablis ou coûts standards, est un outil de gestion prévisionnel qui joue un rôle dans le processus d'élaboration budgétaire en ce sens qu'elle permet :

- de fixer les coûts prévisionnels permettant de chiffrer les niveaux de production, de vente et de stocks nécessaires à l'élaboration du budget des ventes, du budget de production et du budget des approvisionnements ;
- d'entrevoir le résultat analytique prévisionnel de l'entreprise et de mesurer la contribution des différents produits à l'obtention de ce résultat afin de prendre des décisions éclairées.

Cependant, vu le caractère imprévisible de certains environnements, on pourrait établir les budgets en tenant compte des variations ultérieures qui pourraient survenir notamment au niveau de la production, des ventes, etc. C'est dans cette dynamique que le budget flexible apparaît comme un outil indispensable à la budgétisation.

Selon Horngren & al. (2003 : 42), la méthode du budget flexible est une méthode qui permet d'établir les budgets en fonction de différents hypothèses d'activité et de calculer des écarts plus nombreux qu'un budget établi en fonction d'un niveau unique d'activité.

Elle se déploie en plusieurs étapes à savoir :

- la détermination du prix de vente, du coût unitaire et des charges fixes budgétées ;
- la détermination du volume réel de l'inducteur de chiffres d'affaire ;
- la détermination du budget flexible pour le niveau de chiffre d'affaires correspondant au chiffre d'affaire unitaire (c'est-à-dire au prix de vente) budgété et au volume réel de l'inducteur de chiffre d'affaires ;
- la détermination du volume réel des inducteurs de coût ;
- la détermination du budget flexible pour le niveau des charges correspondant au coût unitaire budgété et au volume réel de l'inducteur de coût.

CONCLUSION

Apparue au début de la révolution industrielle, la comptabilité industrielle devenu comptabilité analytique a pour vocation traditionnelle le calcul des coûts pour la prise de décision. Destinée à l'usage interne de l'entreprise, elle était utilisée uniquement par les dirigeants et possédait un caractère rétrospectif dans la mesure où elle était chargée de déterminer les coûts réels constatés. Il a donc fallu au fil d'une formalisation accrue, d'après Dayan & al. (2004 : 726), la doter d'un caractère prospectif faisant d'elle un outil de gestion nécessaire dans le cadre de la gestion prévisionnelle des organisations. Par certaines de ses méthodes, la comptabilité analytique participe à la gestion budgétaire des entreprises notamment au niveau du processus d'élaboration du budget où elle se présente comme un système d'informations permettant la fixation des prix prévisionnels et la détermination des coûts prévisionnels nécessaires à l'élaboration des budgets des différentes fonctions de l'organisation.

CHAPITRE 3 : METHODOLOGIE DE L'ETUDE

Comme nous l'avons évoqué dans le chapitre précédent, la comptabilité analytique est un outil de gestion qui peut être utilisé dans le cadre de l'élaboration budgétaire. Cependant, l'analyse du rôle de la comptabilité analytique dans le processus budgétaire, ne peut se faire qu'à partir de la définition d'une démarche d'analyse précise et d'une méthodologie de collecte de données nous permettant de soutenir notre étude.

C'est dans cette perspective que ce chapitre présentera dans sa première section, le modèle d'analyse. La deuxième section quant à elle, sera consacrée à la présentation des méthodes de collecte de données utilisées dans le cadre de notre étude.

3.1. MODELE D'ANALYSE

La démarche analytique mise en œuvre pour analyser le rôle de la comptabilité analytique dans le processus d'élaboration budgétaire au sein de la CIE a été possible grâce à la revue de littérature proposée dans les chapitres précédents. Il s'agira pour nous, de dérouler cette démarche selon six étapes :

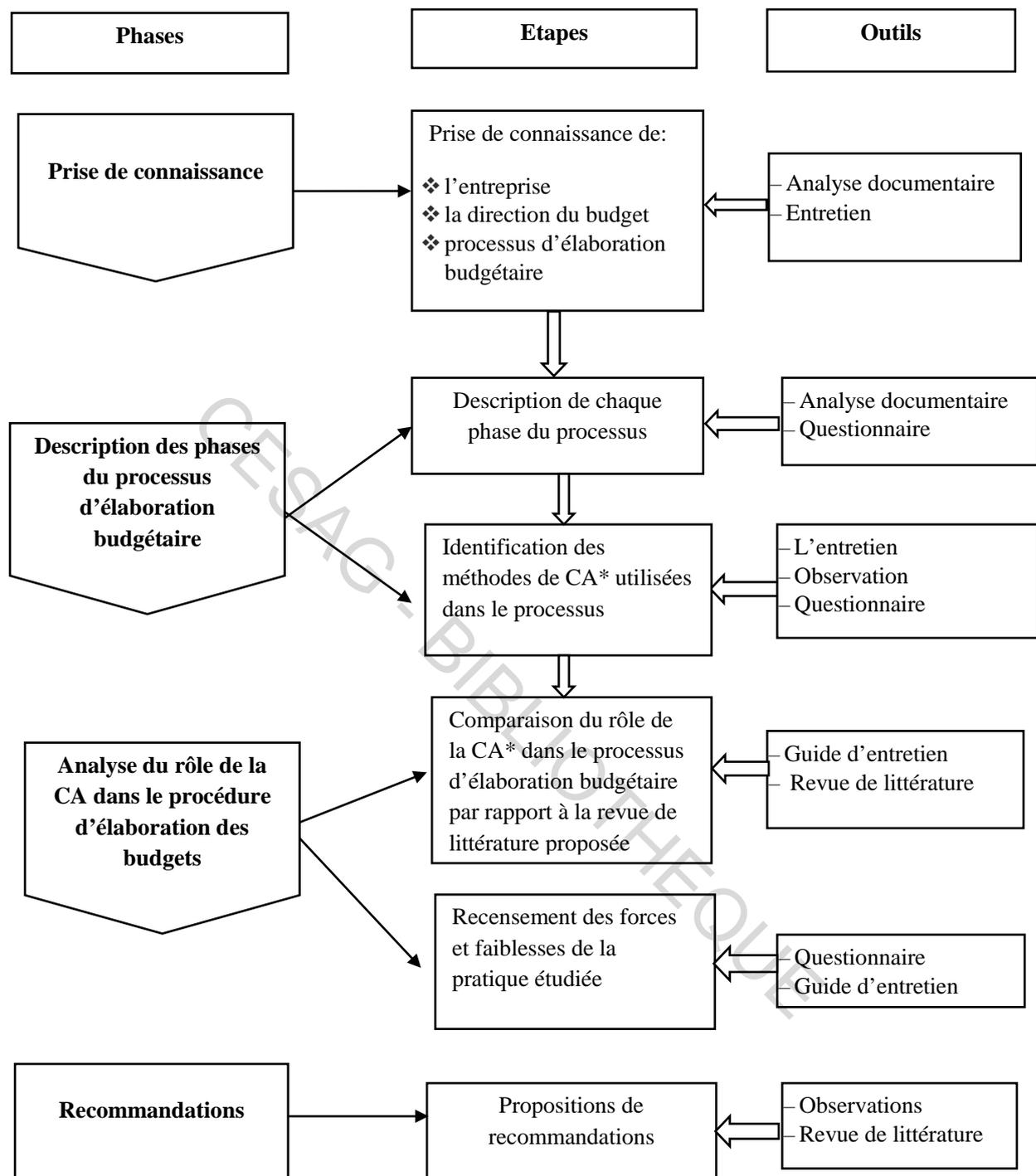
1. la prise de connaissance (elle consistera à prendre connaissance de l'entreprise de manière générale et de la Direction du Budget en particulier à travers son organisation et son processus d'élaboration budgétaire) ;
2. la description du processus d'élaboration budgétaire (il s'agira à partir de la prise de connaissance du processus d'élaboration du budget, d'identifier les différentes étapes de ce processus afin de décrire leur exécution au sein de l'entreprise) ;
3. l'identification des méthodes de comptabilité analytique utilisées dans le processus (cette étape consistera, au sortir de la description du processus, à relever les méthodes de la comptabilité analytique utilisées) ;
4. la description du rôle de la comptabilité analytique dans les phases identifiées (après avoir relevé les méthodes de comptabilité analytique utilisées, nous décrirons comment est-ce que ces méthodes sont réellement utilisées au sein de ce processus) ;

5. l'analyse du rôle la comptabilité analytique dans l'élaboration des budgets (il s'agira après avoir décrit le rôle de ces méthodes, de relever les forces et les faiblesses liées à l'utilisation de ces différentes méthodes) ;
6. les recommandations (au regard des faiblesses relevées à l'étape précédente, nous apporterons des recommandations susceptibles d'améliorer la pratique).

Ce modèle d'analyse est présenté schématiquement et de manière synthétique par la figure suivante qui retrace les différentes phases, étapes et outils à utiliser.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Figure 5 : Modèle d'analyse



(*) : Comptabilité Analytique

Source : nous-mêmes

3.2. METHODE DE COLLECTE ET D'ANALYSE DES DONNEES

Pour mener à bien notre étude, nous avons utilisé quatre outils nécessaires à la collecte de données que sont : l'analyse documentaire, le guide d'entretien, l'observation et le questionnaire.

3.2.1. L'analyse documentaire

L'analyse documentaire nous permettra dans un premier temps de prendre connaissance de l'entreprise en général à travers la compréhension de ses activités, son fonctionnement, etc. Dans un second temps, elle permettra de connaître la direction du budget à travers son organisation, son fonctionnement mais aussi de comprendre le processus d'élaboration budgétaire au sein de la CIE et le rôle de la comptabilité analytique dans ce processus.

Cette analyse documentaire consistera en la consultation des différents documents internes tels que les rapports, l'organigramme, le manuel de procédure de la direction du budget, les budgets des années précédentes, etc.

3.2.2. Le questionnaire

Le questionnaire nous permettra de confronter les documents internes et les tâches réellement exécutées par les agents afin de relever les incohérences qui pourraient exister. Il nous permettra de recueillir les points de vue détaillé des répondants.

Il s'agira de l'administrer au Directeur de la Direction du Contrôle de Gestion, au Responsable du Service du Budget ainsi qu'au Chef de Service de la Comptabilité Analytique. Il se fera à partir de questions fermées et ouvertes (voir annexe 1, page 90) qui seront récupérées une semaine après leur administration afin de les exploiter.

3.2.3. L'entretien

L'entretien est un outil efficace permettant d'obtenir des informations pertinentes. De ce fait, il nous permettra de mieux apprécier l'environnement de travail mais aussi de mieux

appréhender le déroulement du processus d'élaboration budgétaire ainsi que l'intervention de la comptabilité analytique dans ce processus.

Il se fera à l'aide d'un guide d'entretien composé majoritairement de questions ouvertes (voir annexe 2, page 94) et servira de feuille de route pour l'entretien. Il s'agira pour l'entretien d'interviewer le directeur du contrôle de gestion, le responsable du service budget et le responsable du service comptabilité analytique.

3.2.4. L'observation

La période de notre stage coïncidant avec la période de campagne d'élaboration budgétaire, nous effectuerons des observations qui porteront notamment sur les activités quotidiennes du service du budget et sur les activités que nous réaliserons dans le cadre de l'élaboration budgétaire. Il s'agira pour nous d'observer physiquement le processus d'élaboration budgétaire ainsi que l'utilisation de la comptabilité analytique dans ledit processus. L'observation nous permettra de valider les informations recueillies à partir des questionnaires et entretiens par celles réellement obtenues lors des observations.

Une fois les données recueillies à partir des outils de collecte de données, nous procéderons à un croisement des informations afin d'en retenir les plus pertinentes. Ensuite, nous identifierons les différentes phases du processus d'élaboration budgétaire qui ont eu recours la comptabilité analytique afin d'analyser le rôle de cette dernière dans les phases concernées.

A l'issue de cette analyse, nous apporterons des recommandations susceptibles d'améliorer le processus d'élaboration budgétaire par l'utilisation de la comptabilité analytique.

CONCLUSION

Ce chapitre nous a permis de mettre en œuvre une méthode d'analyse claire et synthétique qui nous servira de démarche à suivre dans le cadre de notre étude. Cette démarche conçue sur la base de la revue de littérature ne se fera qu'à l'aide de techniques de collecte de données qui s'avèrent indispensables et pertinentes.

CONCLUSION DE LA PREMIERE PARTIE

Au terme de cette partie, nous sommes en mesure d'apporter quelques éléments de réponse concernant le budget, la comptabilité analytique et le rôle de cette dernière dans le processus d'élaboration budgétaire.

Nous avons eu l'occasion de mettre en évidence le rôle et l'importance du budget. De par son caractère de feuille de route, il est nécessaire, sinon essentiel, d'accorder à son élaboration la plus grande importance car il y va de l'atteinte des objectifs de l'organisation.

L'avènement et le perfectionnement de la comptabilité analytique constituent donc une opportunité dans ce cadre car elle apporte des informations de qualité pour la gestion budgétaire en général et le processus d'élaboration budgétaire en particulier. Elle permet aussi par la détermination des coûts prévisionnels de participer au processus de prise de décision.

Nous nous proposons au cours de la suite de ce mémoire d'en faire ressortir le rôle dans le cadre spécifique de l'élaboration budgétaire au sein de la Compagnie Ivoirienne d'Electricité. Ce travail se fera suivant différentes étapes constituant un modèle d'analyse dont nous avons fait la représentation schématique dans le chapitre 3 de cette première partie.

DEUXIEME PARTIE :

Analyse du rôle de la comptabilité analytique dans le processus d'élaboration budgétaire au sein de la CIE

INTRODUCTION

A la suite de la description théorique du processus d'élaboration budgétaire et du rôle de la comptabilité analytique au sein dudit processus, nous procéderons à une description pratique du phénomène étudié ainsi qu'à son analyse. Cette description sera toutefois précédée d'une présentation de la CIE, entreprise dans laquelle nous avons effectué notre stage.

Ainsi, dans le premier chapitre, nous présenterons l'entreprise dans son ensemble et en particulier la direction qui nous a accueilli dans le cadre de notre stage. Cette présentation permettra de prendre connaissance de l'historique de l'entreprise, sa structure organisationnelle ainsi que quelques chiffres clés.

Dans le deuxième chapitre, nous aborderons la description du processus d'élaboration budgétaire telle qu'il se déroule au sein de la CIE ainsi que le rôle de la comptabilité analytique dans ce processus. Aussi, sera-t-il question de mettre en œuvre la démarche méthodologique décrite dans la revue de littérature.

Enfin, dans le dernier chapitre nous analyserons l'utilité de la comptabilité analytique et de ses méthodes dans l'élaboration des budgets et apporterons des suggestions susceptibles d'améliorer cette pratique au sein de notre entreprise d'accueil.

CHAPITRE 4: PRESENTATION DE LA COMPAGNIE IVOIRIENNE D'ELECTRICITE (CIE)

A l'occasion du stage que nous avons effectué au sein de la CIE dans le cadre de notre étude, il nous a été permis de prendre connaissance de ladite organisation dont ce chapitre en fera la présentation. Cette présentation s'articulera autour de l'historique, du cadre juridique et institutionnel, des missions et activités, de la structure organisationnelle et des applications de gestions utilisées par l'organisation.

4.1. HISTORIQUE

La persistance des problèmes financiers dans la gestion du secteur électrique par l'Energie Electrique de Côte d'Ivoire (EECI) dans les années 1980 a conduit l'Etat Ivoirien à concéder son exploitation le 12 Août 1990 au groupe BOUYGUES. Ce groupe créa la Compagnie Ivoirienne d'électricité (CIE), une société anonyme au capital de dix milliards (10 000 000 000) de F CFA. Le contrat a été conclu pour une durée de quinze (15) ans. Celle-ci démarra ses activités le 1^{er} novembre 1990.

En outre, la CIE s'est engagée :

- à l'exploitation du réseau ;
- au transit d'énergie ;
- à la répartition des ouvrages du réseau ;
- à la commercialisation de l'énergie ;
- à la proposition de programmes d'investissements.

Aussi, en vue d'assurer une meilleure organisation du secteur d'électricité, le décret n° 98-725 du 16 décembre 1998 institue la création de trois nouvelles structures sous tutelle du Ministère de l'Economie et des Finances et du Ministère des Mines et de l'Energie et dont les missions sont les suivantes :

- la Société de Gestion du Patrimoine du Secteur de l'Electricité (SOGPE) chargée de la gestion du patrimoine public et privé de l'Etat, de la gestion comptable et financière des investissements de l'Etat ainsi que du suivi de la dette, de la tenue des comptes consolidés et du contrôle de l'équilibre financier du secteur ;

- l'Autorité Nationale de Régulation de l'Electricité (ANARE) chargée de s'assurer du respect de la réglementation et des conventions passées par un opérateur, d'arbitrer les conflits entre les opérateurs du secteur d'une part, et d'autre part entre eux et l'Etat, de protéger les intérêts des usagers du secteur électrique ;
- la Société d'Opération Ivoirienne d'Electricité (S.O.P.I.E) chargée d'assurer les travaux d'investissement en matière d'extension, de renforcement et de renouvellement du réseau, de transport et de mouvement d'énergie. Elle planifie l'offre et la demande d'énergie en coordination avec le Ministère, assure le suivi de la gestion des fonctions d'achat, de transport et de mouvement d'énergie.

4.2. CADRE JURIDIQUE ET INSTITUTIONNEL

La CIE est une société anonyme avec un capital actuel de quatorze milliards (14 000 000 000) de Francs CFA. Son siège social est situé à Abidjan – Treichville, 1 Avenue Christiani.

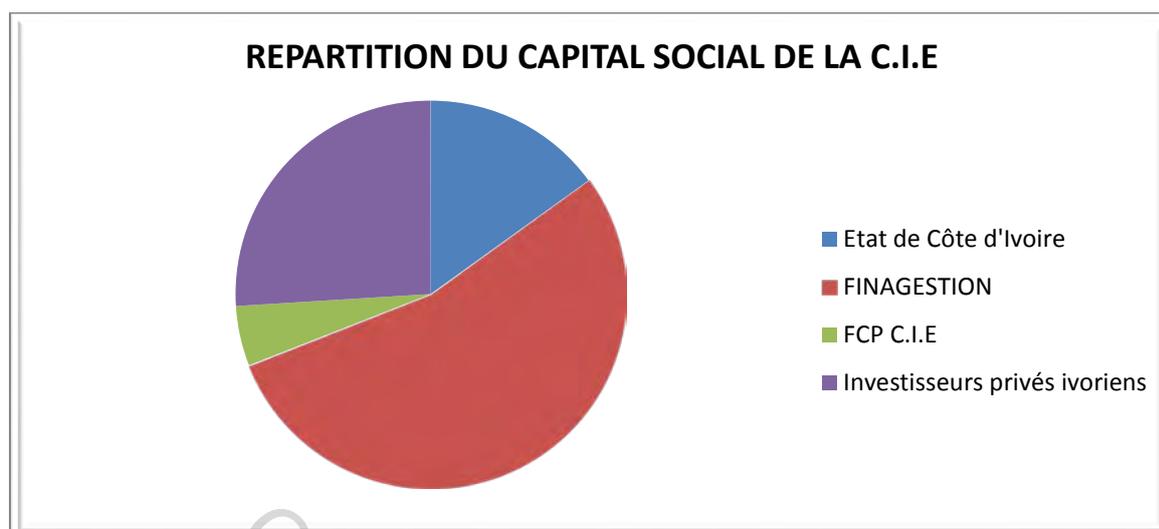
Après la réforme d'octobre 2005, le capital de la C.I.E se répartit comme suit :

Tableau 1 : Répartition du capital social de la CIE

| ACTIONNAIRES | % DU CAPITAL SOCIAL |
|--------------------------------|---------------------|
| Etat de Côte d'Ivoire | 15% |
| FINAGESTION | 54% |
| FCP C.I.E | 5% |
| Investisseurs privés ivoiriens | 26% |
| Total | 100% |

Source : Direction Communication Marketing et Documentation (2012), Répartition du capital, www.cienet.net/capital.php

Figure 6 : Répartition du capital social de la CIE



Source : nous-mêmes à partir de Répartition du capital, www.cienet.net/capital.php

Après la concession de la production, du transport et de la distribution d'énergie électrique à la C.I.E, l'Etat de Côte d'Ivoire, en vue de donner plus de dynamisme au secteur électrique, signe d'autres conventions avec des partenaires divers. Parmi ces derniers, nous avons :

- la CIPREL (c'est un opérateur privé qui par convention en date du 20 juillet 1994, a été autorisé à construire, détenir, exploiter et transférer une centrale de production thermique indépendante pour une durée de 19 ans) ;
- la CYNERGIE (opérateur dont la dénomination sociale est devenue AZITO ENERGIE, par convention en date du 5 septembre 1997, assure les mêmes tâches que la CIPREL).

4.3. MISSION ET ACTIVITES

La mission de la CIE se résume à la distribution de l'énergie sur l'ensemble du territoire ivoirien. Quant aux activités de la C.I.E, elles se résument en 4 principaux métiers :

- la production de l'énergie électrique (il s'agit de la coordination de l'exploitation des ouvrages de production hydraulique et thermique d'électricité) ;
- la distribution de l'énergie électrique (elle consiste à acheminer l'électricité à moyenne et basse tension à partir des postes électriques jusqu'au consommateur final) ;

- le transport de l'énergie électrique (Il s'agit du transport d'électricité haute et très haute tension à partir des centrales de production jusqu'aux réseaux de distribution) ;
- le mouvement d'énergie (cette activité consiste à coordonner l'exploitation du réseau électrique interconnecté « haute tension » et la gestion du flux d'énergie électrique pour alimenter les postes sources de distribution « moyenne tension » et les postes d'interconnexion « haute tension » des pays étrangers).

La C.I.E exploite les ouvrages de production, de transport et de distribution et assure la maintenance courante de ces ouvrages. En outre, elle assure la facturation et le recouvrement de l'énergie distribuée, la réalisation des travaux de branchement ainsi que ceux proposés par l'Etat. L'éclairage public des localités est également de son ressort et fait l'objet d'un strict contrôle de l'autorité concédante.

Par ailleurs, dans le cadre de sa politique de développement du secteur électrique, la C.I.E s'est orientée vers une activité d'exportation de l'électricité. A travers « l'interconnexion », elle exporte l'électricité en direction de cinq (5) pays africains qui sont le Bénin, le Togo, le Ghana, le Burkina Faso et le Mali.

4.4. MOYENS DE LA CIE

La C.I.E bénéficie d'un effectif total de 3288 agents (fin décembre 2011). Ce capital humain lui permet de réaliser ses objectifs et d'occuper une place au nombre des plus grandes entreprises ivoiriennes.

Pour assurer efficacement cette mission de service public, la C.I.E dispose d'une base importante de matériels techniques, du patrimoine de concession. Il s'agit entre autres de :

- quatre barrages hydroélectriques (Ayamé 1&2, Buyo, Kossou et Taabo et les rapides de Grah) ;
- une centrale thermique ;
- un dispatching informatisé de grandes capacités (centre de contrôle, de calcul et de répartition de l'énergie) ;
- des turbines à gaz et des centrales isolées.

L'exécution de ces activités permet à la C.I.E de réaliser des performances qui peuvent s'analyser en termes de résultats.

4.5. CHIFFRES CLES

Les chiffres clés de la CIE peuvent être représentés de manière non exhaustive à travers le volume des ventes ainsi qu'une synthèse financière présentées dans les tableaux suivants :

Tableau 2: Tableau des chiffres commerciaux

| Chiffres commerciaux | 2010 | 2011 |
|-----------------------------|-------------|-------------|
| Ventes nationales | 4 010 GWh | 3 699 GWh |
| Ventes HTA | 1 879 GWh | 1 700 GWh |
| Ventes BTA | 2 123 GWh | 1 999 GWh |
| Ventes à l'exportation | 471 GWh | 596 GWh |

Source : Direction Communication Marketing et Documentation (2012), Chiffres clés, www.cienet.net/chiffre_cle.php

Ce tableau présente les ventes réalisées par la CIE au cours des années 2010 et 2011 sur les plans national et sous-régional.

Tableau 3 : Synthèse financière

| (En millions de FCFA) | 31.12.10 | 31.12.11 |
|------------------------------|-----------------|-----------------|
| Actif immobilisé | 31 828 | 30 222 |
| Espèces et quasi espèces | 9 133 | 13 074 |
| Endettement total | 34 222 | 36 569 |
| Capitaux propres | 22 933 | 23 185 |
| Trésorerie nette | 5 543 | 9 899 |
| Chiffre d'affaires CIE | 114 523 | 101 029 |
| Excédent brut d'exploitation | 4 909 | 9 273 |
| Résultat d'exploitation | 8 039 | 9 640 |
| Résultat net | 6 113 | 6 356 |

Source : Direction Communication Marketing et Documentation (2012), Fiche de notation 2012, www.groupecie.net/FichedenotationfinaleCIE2012.pdf

4.6. STRUCTURE ORGANISATIONNELLE

La CIE, Société Anonyme a son assemblée générale constituée de tous les actionnaires qui désigne le Conseil d'Administration chargé d'élire en son sein le Président du Conseil d'Administration (PCA). Ce conseil d'administration, fort de ces onze (11) membres est

présidé par Monsieur ZADY Kessy Marcel. La CIE est composée par une Direction Générale et quatre (4) pôles que sont : le pôle Distribution ; le pôle Production Transport Mouvement d'Énergie ; le pôle Relations Sociales et Communication et le pôle Gestion Finance Logistique (voir annexe 3, page 97).

4.6.1. Direction Générale

Elle définit la politique générale de la société en fixant les objectifs et en donnant les moyens aux différentes structures de les atteindre.

4.6.2. Pôle Distribution

Ce pôle assure la distribution et la commercialisation de l'énergie à tous les clients de la C.I.E. Il comprend les directions suivantes :

- la Direction des Etudes & Développement ;
- la Direction de l'Exploitation Abidjan (DEXA) ;
- la Direction de l'Exploitation Intérieur (DEXI) ;
- la Direction Technique ;
- la Direction Commerciale et Clientèle ;
- Douze (12) Directions Régionales réparties sur l'ensemble du territoire.

4.6.3. Pôle Production, Transport, Mouvement d'énergie

Ce pôle est composé de plusieurs directions que sont :

- la Direction de la Production d'Énergie (D.P.E) ;
- la Direction du Transport d'Énergie et Télécommunication (D.T.E.T) ;
- la Direction des Mouvements d'Énergie (D.M.E).

Il assure la production d'énergie sous deux formes (production thermique et production hydraulique) grâce à sa Direction de Production d'Énergie, le transport de l'énergie grâce à sa Direction du Transport d'énergie. Aussi, par sa D.M.E., ce pôle assure:

- l'équilibre production-consommation au moindre coût ;
- la conduite du réseau en temps réel dans les meilleures conditions de sécurité ;
- la gestion des échanges avec les réseaux étrangers ;
- le concours à la qualité du produit électrique.

4.6.4. Pôle Relations Sociales et Communication (Site internet de la CIE)

Le pôle Relations Sociales et Communication de la CIE est composé quant à lui de quatre grandes directions qui sont :

- la Direction Communication Marketing & Documentation (chargée de la promotion de la CIE, d'évaluer le niveau de satisfaction, du traitement de l'information, de l'archivage, etc.) ;
- la Direction des Ressources Humaines (chargée de la gestion administrative du personnel et de la paie) ;
- la Direction des Prestations Sociales (chargée de la médecine du travail et des prestations sociales) ;
- le Centre des Métiers d'Electricité (chargée de la formation initiale et continue des agents).

4.6.5. Pôle Gestion Finance Logistique (Site internet de la CIE)

Le pôle Gestion Finance Logistique est quant à lui un pôle d'appui aux pôles opérationnels. Il est composé des directions suivantes :

- la Direction Budget et Contrôle de Gestion (DBCG) ;
- la Direction des Etudes Economiques ;
- la Direction Financière et Comptable ;
- la Direction de la Logistique.

4.7. PRESENTATION DE LA DBCG

La DBCG est la structure chargée de faire la synthèse de toutes les activités afin de faciliter les prises de décision. Elle constitue l'outil de la Direction Générale pour la mise en place des

stratégies et le suivi des activités diverses de pilotage. Sa présentation se fera à travers ses missions, ses activités spécifiques ainsi que son organisation.

4.7.1. Missions

Les missions particulières de la DBCG sont les suivantes :

- faire évoluer le système d'information de gestion permettant l'élaboration et le suivi des plans opérationnels et des budgets, et fournir les données nécessaires à la prise de décisions ;
- définir les méthodes, assurer la gestion du processus et coordonner l'élaboration et le suivi des plans et budgets de fonctionnement et d'investissement ;
- assister la Direction Générale et les autres directions dans l'évaluation et le suivi des plans et budgets et l'analyse de l'impact économique de décisions à prendre ;
- assurer le contrôle de gestion des entités de l'entreprise.

4.7.2. Les activités spécifiques

Les activités spécifiques de la DBCG sont les suivants :

- l'élaboration budgétaire ;
- le suivi budgétaire ;
- le contrôle de l'exploitation ;
- l'élaboration des tableaux de bord ;
- la gestion du parc.

4.7.3. L'organisation de la DBCG

L'organigramme de la DBCG se présente comme suit (voir annexe 4, page 97) :

- un directeur du contrôle de gestion et un directeur adjoint ;
- trois (3) Sous-Directions ;
 - la Sous-Direction Reporting et Tableau de bord ;
 - la Sous-Direction Comptabilité Analytique Budget et Formation ;
 - la Sous-Direction Contrôle Exploitation.

4.8. LES APPLICATIONS DE GESTION UTILISEES

La CIE s'est dotée de cinq (5) outils de gestion pour assurer la fonction « contrôle » prévue dans la charte de la politique managériale.

- JADE : principal outil de gestion budgétaire qui regroupe les stocks, les achats, la comptabilité, les immobilisations et le budget. Il est caractérisé par une saisie unique ;
- HR ACCES : pour la paie du personnel ;
- GESABEL : pour la gestion des clients ;
- CENTRAL PARK : pour l'entretien des véhicules ;
- GESICA : pour la gestion des caisses.

NB : les quatre (4) dernières applications déversent mensuellement des mouvements dans Jade par interface.

CONCLUSION

Ce chapitre nous a permis de connaître de la raison d'être de la CIE à travers sa mission qui est la distribution de l'énergie sur tout le territoire ivoirien. Il nous a aussi permis de comprendre sa structure organisationnelle notamment celle de la Direction du Budget et Contrôle de Gestion, direction dans laquelle nous avons effectué notre stage. Après cette présentation, nous procéderons dans le chapitre suivant, à la description de la pratique étudiée afin de jeter les bases de notre analyse.

CHAPITRE 5 : LE PROCESSUS D'ELABORATION BUDGETAIRE A LA CIE

Pour assurer un fonctionnement optimal de ses activités, la CIE a opté pour une forme d'organisation décentralisée dans laquelle elle s'est dotée d'une Direction du Budget et du Contrôle de Gestion (DBCg) afin d'appuyer efficacement le déploiement de sa stratégie. Ainsi, compte tenu de sa mission et du processus dont elle assure la maîtrise, la DBCg a des exigences vis-à-vis de ses clients internes et externes notamment la Direction Générale et la FINAGESTION pour lesquelles, elle doit disposer des prévisions budgétaires dans les délais afin de consolider les résultats du groupe. Elle dispose de deux principales activités dont l'une d'entre elles est l'élaboration budgétaire qui demeure un processus participatif au sein de la CIE.

En outre, l'élaboration budgétaire se fait à l'aide d'outils de l'information comptable comme la comptabilité analytique qui est considérée comme un outil complémentaire mais nécessaire à la bonne gestion et à la prise de décision. Ce caractère indispensable qu'affiche la comptabilité analytique dans le processus d'élaboration budgétaire mérite qu'on s'y intéresse dans la mesure où on pourrait se demander quel est le rôle exact de la comptabilité analytique dans ce processus.

Nous tenterons d'y répondre à travers ce chapitre qui se déclinera en deux (2) sections. La première section sera consacrée à la validation du plan triennal et à la campagne budgétaire avec les différentes étapes du processus d'élaboration budgétaire. Et la deuxième section traitera quant à elle de l'approche analytique du budget.

5.1. LA VALIDATION DU PLAN TRIENNAL ET LA CAMPAGNE BUDGETAIRE

Les activités de la DBCg sont regroupées en deux sous-processus que sont le sous processus « Enquête et Notification des budgets » et le sous processus « Suivi budgétaire ». Toutefois, nous nous focaliserons sur le sous processus « Enquête budgétaire et Notification des budgets », objet de notre étude.

Ce sous processus est composé de deux principales activités que sont la validation du plan triennal et la campagne budgétaire dans laquelle on retrouve les différents étapes de l'élaboration du budget.

5.1.1. La validation du plan triennal

La validation du plan triennal est un processus qui précède la campagne budgétaire. Elle se décompose en trois (3) grandes phases que sont : l'élaboration du plan triennal, la mise à jour des supports de collecte et l'arbitrage du plan triennal.

5.1.1.1. Elaboration du plan triennal

Il s'agit dans cette phase, d'identifier les grandes orientations stratégiques de la Direction Générale à moyen terme et d'effectuer une projection des principaux indicateurs d'activité et de leur impact en termes de résultat économique prévisionnel. Les principales étapes sont :

- la collecte des indicateurs d'activité auprès de la Direction Générale (ventes, effectifs, investissements, etc.) ;
- la mise en situation de différents scénarios et l'évaluation de leurs conséquences économiques et financières sur l'activité et le résultat de CIE ;
- la mise en forme des données selon le modèle de FINAGESTION.

5.1.1.2. Mise à jour les supports de collecte

Cette phase consiste à envoyer un tableau comportant les chiffres de N et N+1 sous forme de fichiers Excel aux coordonnateurs ou correspondants budgétaires. Ces derniers renseigneront la colonne N+2 et mettront à jour les colonnes précédentes tout en faisant des commentaires.

5.1.1.3. Arbitrage du plan triennal

L'arbitrage est une séance de travail organisée par la DBCG. Au cours de la séance, le Directeur du Budget et du Contrôle de Gestion rappelle et précise les objectifs de la Direction Générale en matière de résultats pour les trois prochaines années. Les Directeurs de structure expliquent et justifient les chiffres de leur proposition de plan qui seront corrigés ou réajustés si nécessaire en vue du comité budgétaire. Ces chiffres concernent quatre composantes essentielles à savoir :

- l'activité prévisionnelle en volume ;

- le programme d'entretien ;
- les effectifs ;
- Les investissements.

Lors du comité budgétaire, la Direction Générale approuvent ces chiffres quand ils sont justifiés et compatibles avec les objectifs. Lorsqu'ils ne sont pas conformes aux objectifs, ces chiffres sont analysés dans les détails, des propositions de correction sont arrêtées et feront l'objet de mise à jour par la DBCG.

Au terme des mises à jour, le document définitif est alors édité et relié pour servir à la réunion du comité Budgétaire. Celui-ci valide les éléments du plan triennal qui devient alors « le plan triennal » définitif.

5.1.2. La campagne budgétaire ou processus d'élaboration du budget

Après la validation du plan triennal, une note d'objectifs est rédigée et diffusée (avec le plan triennal) à toutes les directions pour entamer la campagne budgétaire annuelle. Cette campagne d'élaboration budgétaire au sein de la CIE peut se résumer en onze (11) étapes.

5.1.2.1. Travaux préparatifs au lancement de la campagne budgétaire

Les travaux préparatifs constituent la première phase de la campagne budgétaire qui se déroule sur 12 semaines à compter du mois de mars et comprennent notamment :

- la mise à jour du répertoire de prix ;
- la définition et la valorisation des coûts standards ;
- la définition et valorisation des prestations internes ;
- le pré-calcul des charges de personnel, amortissements ;
- l'actualisation de la doctrine budgétaire, des points saillants de la campagne ;
- la finalisation et l'édition du répertoire de prix.

5.1.2.2. Simulation et compte d'exploitation prévisionnel

Après la fixation des objectifs globaux par la Direction Générale, la DBCG en accord avec la DFC procède à l'établissement d'un compte d'exploitation prévisionnel eu égard à ces objectifs et en tenant compte des contraintes financières. Le résultat va permettre de réviser éventuellement les objectifs fixés.

5.1.2.3. Lancement de l'enquête budgétaire

Le lancement de l'enquête budgétaire consiste à organiser une réunion d'information avec les coordonnateurs budgétaires et les correspondants budgétaires des Directions Opérationnelles, Fonctionnelles et Régionale. A cette occasion, les liasses TD, les répertoires des prix et la note de synthèse sont remis aux participants. Au sortie de cette réunion, les directions peuvent commencer à élaborer leur de projet de budget.

5.1.2.4. Détermination des sous-objectifs

Chaque centre de responsabilité (Directions, DR Secteurs, Arrondissements ...) va reprendre les objectifs globaux pour les décomposer en sous-objectifs. Ceux-ci seront entérinés par les deux parties (centre de responsabilité et niveau supérieur hiérarchique).

5.1.2.5. Elaboration et négociation des budgets en décentralisé

Il faut noter que la DBCG assiste les directions dans l'élaboration de leurs projets de budget. Cette assistance se fait à partir de tournées d'explications auprès des Gestionnaires des Centres Imputations (GCI). Elle a un objectif double :

- expliquer les techniques d'élaboration des budgets en prolongement de la réunion de lancement des budgets ;
- s'assurer que la campagne budgétaire se déroule normalement si non prévenir tout risque de dérapage du planning général de l'enquête budgétaire.

Après ces tournées, s'en suit l'élaboration des budgets en décentralisé au niveau de chaque direction. Cette étape comprend deux activités principales que sont :

- le recensement et la quantification des activités ;
- la planification dans le temps et la valorisation.

5.1.2.5.1. Recensement et quantification des activités

Une fois les sous-objectifs définis, chaque centre de responsabilité (y compris les unités décisionnelles de base) est tenu de recenser et de quantifier toutes les activités à exécuter au cours de l'exercice budgétaire n+1, ce qui suppose de la part des responsables chargés de la confection des budgets :

- une connaissance parfaite des ouvrages sous leur responsabilité. Ils doivent pour cela disposer de toutes les informations nécessaires et notamment de la cartographie, des résultats de mesures, des fiches problèmes n'ayant pu trouver des solutions etc. ;
- la possession d'informations sur l'évolution de l'environnement extérieur dans tous les domaines (techniques, économiques, informatique, social, ...)
- l'utilisation des statistiques et des prévisions permettant de connaître les plans annuels ou pluriannuels de production ou les paramètres relatifs à la production ainsi que leur taux d'évolution.

5.1.2.5.2. Planification dans le temps et valorisation

Les activités recensées par les centres de responsabilité doivent être planifiées dans le temps. Les différents types de révisions programmées aussi bien pour les ouvrages de Production que pour ceux du Transport et de la Distribution doivent être prises en compte. Ces activités et les moyens prévus pour les accomplir doivent aussi faire l'objet d'une valorisation à partir du répertoire des prix confectionné par la DBCG.

Toutes les données valorisées doivent être synthétisées sous forme de fichiers « Excel » en vue des différentes négociations.

5.1.2.6. Négociation interne (Direction et différents niveaux hiérarchiques)

Après la synthèse des budgets, les responsables préparent des tableaux afin de mener à bien les négociations internes avec les différents niveaux hiérarchiques. Ces négociations vont permettre à tous les responsables de s'entendre sur les projets de budget et surtout de s'engager sur les chiffres qui seront transmis à la Direction du Contrôle de Gestion et du Budget.

5.1.2.7. Intégration des budgets

A l'issue des négociations internes et des éventuelles corrections, les responsables désignés des structures procèdent à l'intégration des budgets par OD (Opérations Diverses) dans le progiciel J@DE après calcul des amortissements.

5.1.2.8. Transfert des budgets à la DBCG

Le détail et la synthèse des budgets élaborés par les directions doivent être transférés à la DBCG avant les négociations budgétaires (fichiers "Excel" et support papier signé et approuvé par la hiérarchie) ainsi que :

- l'état synoptique par activité du livre budget de fonctionnement ;
- la balance générale et la balance par sous-livre du budget ;
- le réalisé de l'année n-1, le budget de l'année n, le réalisé à mi exercice de l'année n.

La DBCG doit s'assurer que les fichiers « Excel » se présentent sous forme de tableaux (voir annexes 5 & 6, page 98) comportant 06 colonnes dans l'ordre donné ci-après :

- Pour le budget de fonctionnement :
 - 1) le numéro de compte ;
 - 2) la remarque ou l'observation ;
 - 3) la quantité (facultatif) ;
 - 4) le montant ;
 - 5) le sous-livre (ou destination) ;
 - 6) le type de sous livre ;

- Pour le budget d'investissement :
 - 1) le numéro de compte ;
 - 2) la quantité (obligatoire) ;
 - 3) le montant ;
 - 4) la remarque ou l'observation ;
 - 5) le sous-livre ou code d'investissement ;
 - 6) le type de sous-livre ;

Les codes d'investissement et types de sous-livre sont renseignés au préalable dans un tableau Excel.

5.1.2.9. Négociation budgétaire avec la DBCG

Cette étape consiste pour la DBCG, à organiser les rencontres avec chacune des directions afin de discuter des projets de budgets. Pour cela, un travail préparatoire est effectué par celle-ci dès qu'elle dispose des dossiers de projets de budgets.

La préparation des séances de négociation consiste à rassembler toute la documentation nécessaire à l'analyse et à la prise de décision sur les évolutions des budgets. Ces documents comprennent : le tableau de négociation (synthèse), les restitutions « Excel » et les restitutions j@de.

Les négociations sont conduites par la DBCG ou le DGA en charge du pôle. Au cours de la séance, les objectifs de la Direction Générale en matière de résultats pour l'année à venir sont rappelés et précisés. Tous les postes de dépenses sont analysés et des ajustements de budgets sont opérés. Les points de désaccord font l'objet d'arbitrage de la Direction Générale.

5.1.2.10. Arbitrage de la Direction Générale

Lors de cette étape, les budgets sont présentés à la Direction Générale en Comité de Direction qui procède à l'arbitrage. L'arbitrage consiste à trouver une solution en cas de désaccord entre les parties en précisant certains points et en apportant des éclaircissements surtout en matière d'objectifs et de contraintes financières.

Les Directeurs expliquent et justifient les chiffres de leur proposition de plan. La Direction Générale approuve ces chiffres quand ils sont justifiés et compatibles avec les objectifs. Quand ils ne sont pas conformes aux objectifs, les chiffres sont analysés dans le détail et des propositions de correction arrêtées d'accord parties font l'objet de mise à jour par la DBCG.

Au terme des mises à jour, le plan est consolidé et revu par la Direction Générale et en cas de nécessité, les discussions avec les Directeurs continuent jusqu'à ce que l'objectif de résultat recherché soit atteint.

5.1.2.11. Notification budgétaire

Après toutes les différentes corrections et le calcul des résultats analytiques, la DBCG déclenche le processus de notification en faisant approuver et signer les lettres de notification par les différentes directions bénéficiaires.

5.2. APPROCHE ANALYTIQUE DU PROCESSUS D'ELABORATION BUDGETAIRE

L'information comptable joue un rôle important dans le fonctionnement d'une entreprise économique. Cette information peut prendre plusieurs formes, provenir de différentes sources et peut être destinée à différents types d'acteurs. Les informations qui ressortent de la comptabilité générale sont destinées à l'extérieur de l'entreprise et ne peuvent pas de ce fait, renseigner les décideurs sur les conditions internes d'exploitation en vue de prendre des décisions. C'est dans cette perspective qu'intervient la comptabilité analytique, en tant qu'outil de gestion orienté vers l'intérieur de l'entreprise.

Dans le cadre de ses activités, la CIE par l'intermédiaire de la DBCG utilise la comptabilité analytique comme outil permettant d'apporter une contribution au diagnostic, à la prise de décision et au contrôle.

5.2.1. Organisation de la comptabilité analytique au sein de la CIE

L'organisation du système d'information possède d'indéniables atouts dont l'interaction, judicieusement exploitée, peut favoriser l'efficacité de la comptabilité analytique dans

l'exécution de ses tâches. Pour les besoins de cette comptabilité analytique, la CIE a opté pour un découpage en centres d'analyse appelés centres d'imputation permettant de coordonner les activités entre les différentes structures.

5.2.1.1. Missions de la comptabilité analytique au sein de la CIE

Utilisée comme outil de contrôle de gestion au sein de la CIE, la comptabilité analytique a pour missions essentielles :

- la ventilation des charges ;
- la facturation des prestations internes ;
- les régularisations analytiques ;
- la répartition du chiffre d'affaires ;
- le suivi des combustibles et leur basculement ;
- la détermination du résultat analytique.

La comptabilité analytique apparaît aussi au sein de la CIE comme le pilier de l'élaboration budgétaire en ce sens que ce sont les comptes de la comptabilité analytique qui sont utilisés pour élaborer le budget de chaque centre.

5.2.1.2. Outil de la comptabilité analytique à la CIE

La comptabilité analytique est mise en œuvre à partir du logiciel de gestion J@DE. Ce logiciel organise cette comptabilité analytique autour de trois notions importantes que sont : le centre d'imputation, l'activité qui représente le type d'opération et le sous-compte ou nature analytique budgétaire. Grâce au référencement des comptes de gestion aux sous-comptes analytiques, le logiciel J@DE permet de faire l'imputation des charges par destination dès l'intégration des données par les structures facilitant ainsi le travail de la comptabilité analytique. C'est le cas notamment de l'intégration des budgets de fonctionnement et des budgets d'investissement dans « J@de » par les structures.

Ce logiciel permet aussi de faire l'élaboration budgétaire des différents budgets des centres d'imputation en ce sens que l'association d'une nature analytique à un compte de gestion

permet d'imputer ces charges à chaque CI, de déterminer le résultat par CI et d'assurer le contrôle.

Par ailleurs, le rôle de la comptabilité analytique dans le processus d'élaboration budgétaire au sein de la CIE se perçoit principalement à deux niveaux :

- Lors de la prévision des charges et produits ;
- lors de la détermination du résultat prévisionnel.

5.2.2. Le rôle de la comptabilité analytique dans la prévision des charges et produits

Se basant sur des données historiques pour le calcul des coûts réels constatés des différentes fonctions de l'entreprise et des différents biens produits, la comptabilité analytique peut permettre aussi de faire des prévisions des charges et des produits par le calcul des coûts préétablis utiles à l'élaboration des budgets.

5.2.2.1. Dans la détermination des coûts et du prix prévisionnel

La comptabilité analytique permet d'identifier et de valoriser les éléments constitutifs du résultat et d'en permettre l'interprétation en rapprochant chaque produit de ses coûts.

Dans le cadre de la détermination des coûts lors des travaux préparatifs du lancement de la campagne budgétaire au sein de la CIE, les contrôleurs de gestions par le biais de la méthode des coûts standards calculent les coûts variables. Ce calcul se fait sur la base d'un niveau ou d'un volume d'activité de l'entreprise considéré comme normal. Ce niveau d'activité considéré comme normal, traduit les normes de consommations propres à des tâches précises, exprimant par conséquent des rendements normaux ou des productivités normales de la structure.

En outre, la comptabilité analytique permet de séparer les frais généraux qui ne sont pas directement reliés aux sections de production et les contrôleurs de gestion définissent par la suite un niveau normal de production. Par le biais de la méthode de l'imputation rationnelle qui ne traite que des charges fixes, les contrôleurs de gestion de la CIE déterminent un coût fixe unitaire qui fait fi de la variation du niveau d'activité, à partir d'un coefficient d'imputation rationnelle, ratio entre l'activité normale et l'activité constatée.

Ces coûts variable et fixe obtenus permettront de calculer le coût de revient standard qui sert de base à la fixation du prix unitaire prévisionnel utile pour l'élaboration des budgets des structures.

5.2.2.2. Dans la prévision des charges et des produits

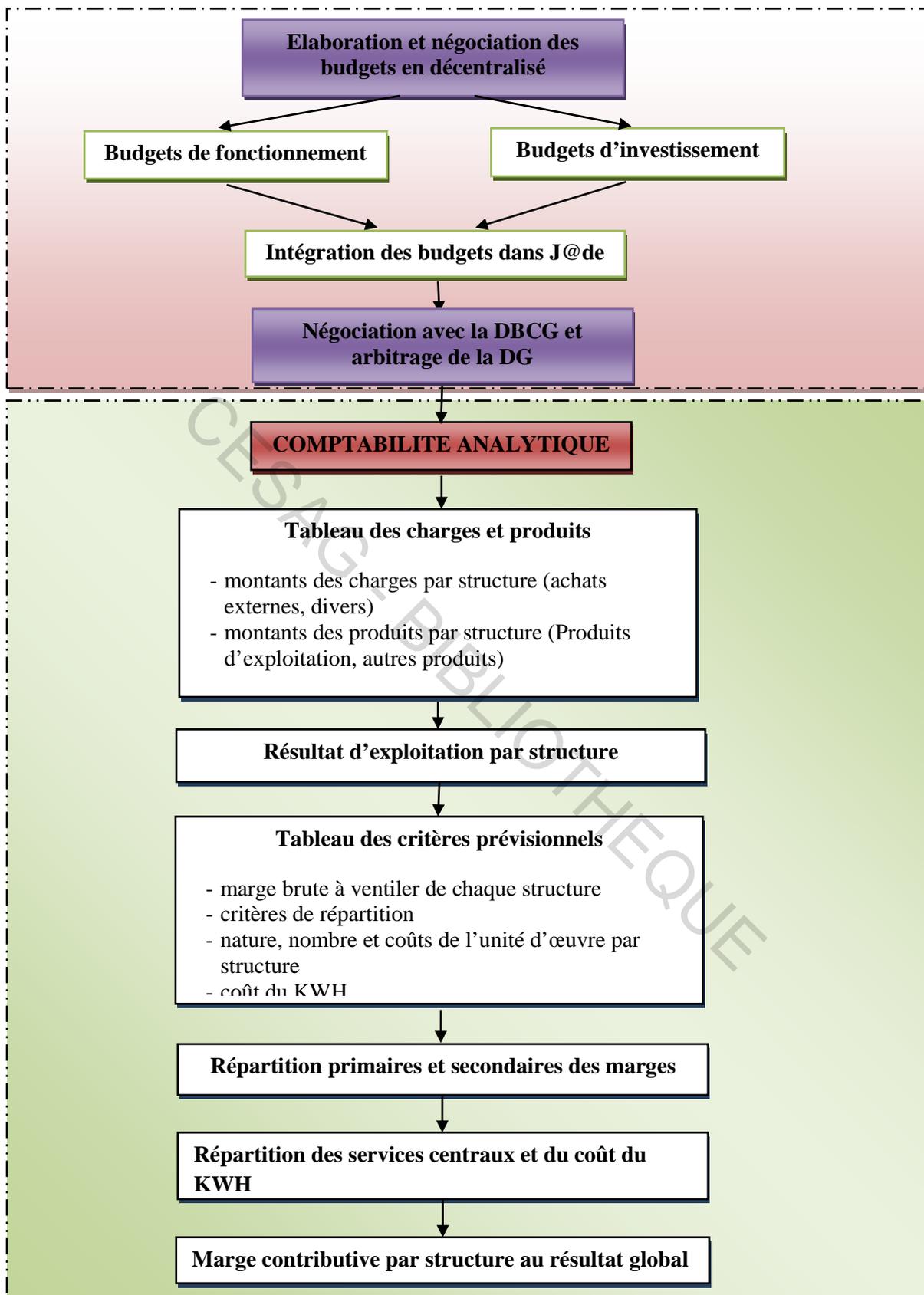
Sur la base des coûts calculés, des prix prévisionnels déterminés ainsi que du répertoire des prix, les structures procèdent à la prévision des charges et des produits. A ce niveau, la comptabilité analytique intervient en faisant la décomposition des charges établies en charges externes et facturations internes. De même, elle facilite la décomposition des produits d'exploitation en produits externes et facturations internes. Ce procédé de facturation interne permet notamment aux structures fonctionnelles de générer des produits à partir des prestations qu'elles fournissent aux autres structures.

Cette décomposition opérée par la comptabilité analytique, permet de distinguer les charges et les produits nécessaires à la détermination de la marge contributive de chaque structure et du résultat analytique prévisionnel.

5.2.3. Le rôle de la comptabilité analytique dans la détermination du résultat prévisionnel

L'objectif premier de la comptabilité analytique étant l'aide à la prise de décision par la détermination des coûts et des résultats analytiques, ce schéma ci-dessous nous permet d'illustrer son utilisation au sein de la CIE dans le cadre de son processus d'élaboration du budget.

Figure 7 : Schéma de détermination du résultat analytique prévisionnel



Source : nous-mêmes, adapté de « lien entre la comptabilité analytique et la comptabilité générale » dans *Diagnostic organisationnel du service de comptabilité analytique CIE*

5.2.3.1. Le tableau des charges et produits

Le tableau des charges et produits est un tableau décrivant les montants des charges et produits budgétisés pour chaque structure. Il permet aussi d'obtenir le résultat d'exploitation par structure par la formule suivante :

$$\text{Résultat d'exploitation} = (\text{Produits Exploitation} + \text{Autres produits}) - (\text{Divers} + \text{Achats Exploitation})$$

Le tableau des charges et produits sert à renseigner le tableau des critères prévisionnels et le tableau de répartition définitive.

Sa mise à jour se fait à partir d'une extraction de « J@de » des charges et des produits budgétisés de chaque structure.

5.2.3.2. Mise à jour des critères prévisionnels

Le tableau des critères prévisionnels est un tableau qui présente chaque structure ainsi que leur marge brute à ventiler, la nature de l'unité d'œuvre, le nombre d'unité d'œuvre et le coût de l'unité d'œuvre (calculé à partir des marges brutes et du nombre d'unité d'œuvre) (voir annexe 7, page 99).

La mise à jour de ce tableau consiste à vérifier que les marges brutes des structures sont exactes et que les critères prévisionnels choisis sont adéquats et reflètent la réalité.

A ce niveau, les structures sont classées en plusieurs catégories :

- les services centraux : (services centraux prestataires et services centraux généraux) ;
- Production/ Transport Mouvement d'Energie ;
- Distribution ;
- Directions Régionales.

Cette classification permet de faire la distinction entre les centres auxiliaires et les centres principaux afin de mieux structurer les répartitions primaires et secondaires des marges contributives.

L'identification de l'unité d'œuvre des différents services centraux prestataires repose sur des critères objectifs, tangibles et aisément mesurables. Nous avons comme exemples de services et d'unité d'œuvre le tableau suivant :

Tableau 4: Tableaux des services centraux prestataires et leurs unités d'œuvre

| SERVICES CENTRAUX PRESTATAIRES | NATURE DE L'UNITE D'OEUVRE |
|-------------------------------------|----------------------------|
| - DRH | Effectif du Personnel |
| - SG (Responsabilité Civile) | Effectif du Personnel |
| - SG (Dommages) | Valeurs d'Actif |
| - SDPS (Prévoyance Cadres, Maladie) | Effectif du Personnel |
| - A3x (Charges de structure) | Effectif du Personnel |
| - DPS (Charges de structure) | Effectif du Personnel |
| - DFC | Nombre d'abonnés |
| - DC | Nombre d'abonnés |
| - DBCG | Nombre de CI |
| - DL | Achats externes |
| - LOCATION SIEGE CIE | Taux d'occupation Tour |

Source : nous-mêmes à partir de « Tableau des critères prévisionnels » dans *Résultats analytiques prévisionnels 2012*.

Cependant, les services centraux généraux à la différence des services centraux prestataires n'effectuent pas de prestation tangible, identifié, régulière et surtout quantifiable. Par conséquent, ils ne possèdent pas d'unité d'œuvre propre à eux telles que le nombre de CI (DCBG) ou l'effectif (DRH). De ce fait, une unité d'œuvre arbitraire est utilisée. Cette unité d'œuvre est l'ensemble des produits d'exploitations. La détermination des coûts d'unité d'œuvre de ces services centraux se fait quant à elle à partir de la répartition primaire des autres structures qui seront ensuite imputés à l'ensemble des produits d'exploitation en pourcentage.

Tableau 5: Tableaux des services centraux généraux et leurs unités d'œuvre

| SERVICES CENTRAUX PRESTATAIRES | NATURE DE L'UNITE D'OEUVRE |
|--------------------------------|----------------------------|
| - Direction Générale | Produits d'exploitation |
| - DSI | Produits d'exploitation |
| - Coûts non répartis A et B | Produits d'exploitation |
| - Personnel non réparti A et B | Produits d'exploitation |

Source : nous-mêmes à partir de « Tableau des critères prévisionnels » dans *Résultats analytiques prévisionnels 2012*.

La mise à jour du tableau des critères prévisionnels consiste à vérifier que les marges brutes des structures sont exactes et que les critères prévisionnels choisis sont adéquates et reflètent la réalité.

5.2.3.3. Mise à jour du Tableau de répartition définitive

Le tableau de répartition définitive est un tableau qui détermine les répartitions primaires et secondaires des marges brutes de chaque structure à l'aide des unités d'œuvres et du coût d'unité d'œuvre en vue de la détermination du résultat analytique prévisionnel. Ces répartitions se font dans des comptes de charges et de produits destinés à cet effet (voir annexe 8 page 100).

La répartition primaire se fait à partir des comptes suivants :

- 221/421 Gestion personnel => DCRH ;
- 222/422 Gestion assurance => SG/SDPS ;
- 223/423 Gestion comptable => DFC ;
- 224/424 Contrôle et procédure => DC ;
- 225/425 Gestion Budgétaire => DBCG ;
- 226/426 Achats et Logistique => DL.

Il s'agit de ventiler les marges brutes de chaque structure dans les comptes ci-dessus représentant les services généraux prestataires afin d'obtenir des totaux appelés

respectivement « total des prestations » et « total avant répartition secondaire » qui serviront de base à la répartition secondaire.

La répartition secondaire quant à elle se fait en deux étapes. La première étape consiste à ventiler le « total avant répartition secondaire » pour obtenir « les marges contributives après répartition ». Cette répartition se fait au moyen des comptes suivants :

- 22A/42A Production Transport ;
- 227/427 Assistance technique et commerciale DCD.

La deuxième étape consiste à répartir les marges contributives dans les comptes ci-dessous:

- 21A/41A Location siège CIE ;
- 229/429 Services centraux généraux.

Au terme de cette répartition, il en ressort « la marge nette » de chaque structure qui constitue la contribution de celle-ci dans le résultat de la CIE.

Le tableau de répartition définitive permet également de renseigner le « tableau de synthèse » qui est un compte de résultat présentant comparativement, les budgets notifiés N+1 et N de chaque structure ainsi que les écarts qui en ressortent.

5.2.3.4. Mise à jour du fichier d'écritures de résultat

Le tableau d'écritures de résultat est un tableau qui sert à faire l'intégration du résultat analytique prévisionnel dans le logiciel « J@de ».

Ce tableau comporte les rubriques suivantes :

- 1) centre d'imputation (correspond à la structure concernée) ;
- 2) numéro de compte (représente les centres de coûts et le sous-comptes concerné) ;
- 3) débit (correspondant au montant à enregistrer dans le compte) ;
- 4) libellé (représente le nom de l'opération qui dans le cadre de l'élaboration budgétaire s'intitule « Résultat analytique prévisionnel ») ;
- 5) crédit (l'opposé du montant inscrit au débit).

Il tire ses données du tableau de répartition définitive par des liens « Excel » établis. Cependant avant l'intégration dans « J@de », le contrôleur de gestion opère une vérification de cohérence entre le tableau de charges et des produits et le tableau de répartition définitive afin de s'assurer que les données exactes.

Après cette vérification, le contrôleur de gestion procède à l'intégration du tableau d'écritures de résultat dans le logiciel « J@de ».

CONCLUSION

La comptabilité analytique est un outil de contrôle de gestion au sein de la CIE. Elle apparaît comme un ensemble de procédures permettant d'évaluer et de présenter les conséquences économiques des décisions relatives aux conditions d'exploitation de la CIE. Elle demeure le pilier du processus d'élaboration budgétaire de cette entreprise, en ce sens que ce sont les comptes de la comptabilité analytique qui sont utilisés pour élaborer les budgets de chaque centre. Elle est déployée à partir d'un logiciel nommé « J@de » nécessaire pour les imputations et l'intégration des budgets.

Par ailleurs, dans le cadre de l'élaboration des budgets, la comptabilité analytique joue un rôle déterminant car, elle permet de déterminer les coûts et les prix prévisionnels par le biais de la méthode des coûts standards et de l'imputation rationnelle. Elle permet aussi par la méthode des centres d'analyses ou section homogènes, la répartition primaire et secondaire des charges pour la détermination du résultat analytique prévisionnel.

CHAPITRE 6 : ANALYSE DU ROLE DE LA COMPTABILITE ANALYTIQUE DANS LE PROCESSUS D'ELABORATION BUDGETAIRE A LA CIE

La finalité du processus d'élaboration budgétaire demeure l'établissement de budgets traduisant les objectifs des dirigeants. Cette finalité ne peut aboutir sans l'utilisation d'outil de gestion important tel que la comptabilité analytique. C'est dans cette perspective que la CIE a opté pour l'utilisation de cet outil dans le cadre de l'élaboration du budget. Cependant, faut-il savoir quel est le rôle exact de la comptabilité analytique au sein de la CIE, ce que nous avons tenté de décrire dans le chapitre précédent. Après ce descriptif, il serait judicieux de procéder à l'analyse dudit rôle, objectif poursuivi par ce chapitre qui s'articulera autour de trois points à savoir : la présentation des résultats, l'analyse des résultats et les recommandations.

6.1. PRESENTATION DES RESULTATS

La démarche que nous avons utilisée lors de notre étude a consisté à établir une comparaison entre la revue de littérature dédiée à l'utilisation de la comptabilité analytique dans le processus d'élaboration budgétaire et la mise en œuvre de cette pratique au sein de la CIE. Il s'agira pour nous de faire l'état des forces et des faiblesses relevées lors de notre étude sur la base des observations, des questionnaires administrés et des entretiens effectués avec les différents responsables.

6.1.1. Les forces

Lors de notre étude au sein de la CIE, nous avons pu relever un certain nombre de points forts dans l'organisation notamment le découpage de l'entreprise en centres de responsabilité, une décentralisation des budgets, l'existence d'un outil de gestion budgétaire et de comptabilité analytique avec un logiciel dédié appelé j@DE. Outre l'organisation, nous avons pu relever des points forts au niveau du calcul des coûts prévisionnels nécessaires à l'élaboration du budget. Ces points forts se matérialisent par la pratique de la facturation interne, une utilisation de la méthode du coût standard et du coût variable dans la détermination du prix prévisionnel et une utilisation de la méthode des sections homogènes dans la détermination des résultats analytiques par fonction.

6.1.2. Les faiblesses

Il faut cependant noter l'existence de quelques insuffisances au niveau de l'organisation. Ces insuffisances ou faiblesses sont marquées par un organigramme non actualisé et par une inadéquation entre les fiches de postes et les tâches réellement exécutées, une absence de manuel de procédures actualisé concernant les critères prévisionnels. De plus, au niveau du calcul des coûts prévisionnels et de l'élaboration du budget, nous avons pu relever comme faiblesses, une répartition arbitraire des charges par la méthode des sections homogènes et une absence de présentation du résultat analytique prévisionnel par produit pour une meilleure prise de décision.

Le tableau ci-dessous présente le récapitulatif des forces et faiblesses qui ont pu être relevées lors de notre étude.

Tableau 6 : Tableau des forces et faiblesses de l'utilisation de la comptabilité analytique dans le processus budgétaire de la CIE

| FORCES | FAIBLESSES |
|---|---|
| <ul style="list-style-type: none">❖ <u>Au niveau de l'organisation</u><ul style="list-style-type: none">○ Découpage de l'entreprise en centre de responsabilité○ Décentralisation des budgets○ Existence d'un outil de gestion budgétaire et de comptabilité analytique | <ul style="list-style-type: none">❖ <u>Au niveau de l'organisation</u><ul style="list-style-type: none">○ Organigramme non actualisé et inadéquation entre les fiches de postes et les tâches réellement exécutées○ Absence de manuel de procédures actualisé concernant les critères prévisionnels○ Objectifs de la comptabilité analytique pas clairement définis dans le cadre du processus d'élaboration budgétaire |
| | |

| | |
|---|--|
| <ul style="list-style-type: none">❖ <u>Au niveau du calcul des coûts prévisionnels</u><ul style="list-style-type: none">○ La pratique de la facturation interne○ Utilisation de la méthode du coût standard et du coût variable dans la détermination du prix prévisionnel○ Utilisation de la méthode des sections homogènes dans la détermination des résultats analytiques par fonction | <ul style="list-style-type: none">❖ <u>Au niveau du calcul des coûts prévisionnels et de l'élaboration des budgets</u><ul style="list-style-type: none">○ Répartition arbitraire des charges par la méthode des sections homogènes○ Absence de présentation du résultat analytique prévisionnel par produit |
|---|--|

Source : nous-mêmes

Au sortir de nos observations, entretiens et questionnaires, nous avons pu relever un certain nombre de points forts et de points faibles dans l'utilisation de la comptabilité analytique comme outil d'élaboration budgétaire au sein de la CIE. Ces forces et ces faiblesses relevées apparaissent au niveau de l'organisation du service de comptabilité analytique et au niveau du calcul des coûts prévisionnels de l'entreprise.

Les forces représentent les pratiques qu'il faudra maintenir. Cependant, les faiblesses quant à elles représentent les points qu'il faudra améliorer afin de renforcer le degré d'utilité de la comptabilité analytique dans le processus d'élaboration budgétaire.

6.2. ANALYSE DES RESULTATS

Suite à la présentation des résultats, nous procéderons dans cette section, à l'analyse des résultats. Il s'agira pour nous, de dire en quoi les forces relevées sont-elles des forces et en quoi ces faiblesses relevées sont-elles des faiblesses. Cette analyse s'appuiera notamment sur la comparaison entre la pratique telle que déroulée au sein de la CIE et notre revue de littérature.

6.2.1. Les forces

L'analyse que nous avons eue à effectuer dans le cadre de notre stage au sein de la CIE, nous a permis de relever des points forts liés à l'utilisation de la comptabilité analytique dans l'élaboration des budgets tant au niveau de l'organisation qu'au niveau du calcul des coûts prévisionnels.

6.2.1.1. Au niveau de l'organisation

Eu égard aux observations faites dans le déroulement des activités du service de la comptabilité analytique en matière d'élaboration des budgets, nous pouvons noter l'existence de conditions favorables de travail et d'une bonne organisation sur le plan technique. Cette bonne organisation se traduit par le découpage de l'entreprise en centres de responsabilités, la décentralisation des budgets et par l'existence d'un outil de gestion budgétaire et de comptabilité analytique.

6.2.1.1.1. Le découpage de l'entreprise en centres de responsabilités et la décentralisation des budgets

La CIE a opté pour un découpage de l'entreprise en centres de responsabilités budgétaires et une décentralisation des budgets. Cette décentralisation des budgets permet une élaboration plus précise des budgets en ce sens que chaque structure connaît au mieux ses besoins et peut dans ce cas, élaborer son budget en conséquence. Cela permet aussi aux structures d'avoir une certaine autonomie et une certaine souplesse dans la prise de décision.

Le découpage en centres de responsabilité quant à lui, rend plus efficace les structures. Il permet de coordonner les différentes activités de ces structures et d'analyser efficacement les flux.

6.2.1.1.2. L'existence d'un outil de gestion budgétaire et de comptabilité analytique

Afin d'assurer une meilleure circulation de l'information, la CIE s'est dotée d'un logiciel de gestion suffisamment élaboré appelé « J@de » qu'on pourrait appréhender comme l'outil de

gestion budgétaire et de comptabilité analytique par référence de la CIE. Cette application permet une intégration rapide et sécurisée des budgets de la part des structures dans le cadre de l'élaboration des budgets. En outre, de par son paramétrage c'est-à-dire par l'association des natures analytiques aux comptes de gestion, elle permet une répartition plus fluide des charges entre les centres d'imputation au niveau de la comptabilité analytique permettant le calcul du résultat analytique prévisionnel. Ainsi, cette application demeure le gage d'une élaboration des budgets plus rapide et plus efficace.

6.2.1.2. Au niveau du calcul des coûts prévisionnels

Au-delà, des points forts relevés au niveau de l'organisation du service, nous avons pu relever des points forts dans le calcul des coûts prévisionnels. Ces forces concernent la pratique de la facturation interne, l'utilisation des méthodes du coût standard dans le calcul du coût de revient, du coût variable dans la détermination du prix prévisionnel, de la méthode des sections homogènes dans la détermination des résultats analytiques par fonction.

6.2.1.2.1. La pratique de la facturation interne

Après la budgétisation des charges et des produits, la comptabilité analytique par le biais de la facturation interne, se charge de décomposer les charges budgétisées en charges internes et externes et les produits budgétés en produits internes et externes. Cette pratique constitue une force pour la CIE, car elle permet de déterminer avec objectivité les produits internes et les charges internes matérialisés respectivement par les prestations qu'un centre de responsabilité budgétaire a effectué au profit d'un autre et les prestations demandées par un centre de responsabilité budgétaire. Elle permet surtout aux structures fonctionnelles, de pouvoir apprécier leur contribution dans le résultat globale de l'entreprise.

6.2.1.2.2. L'utilisation de la méthode du coût standard et du coût variable dans la fixation du prix prévisionnel

Dans le cadre de la détermination des coûts prévisionnels notamment le coût de revient prévisionnel, les contrôleurs de gestion de la CIE utilisent la méthode des coûts standards.

Cette méthode est utilisée afin de calculer les coûts variables nécessaires au calcul du coût de revient. L'utilisation de la méthode du coût standard constitue une force en ce sens qu'elle permet de former une base de réflexion possible pour la détermination des prix de vente vu que les prix de vente ne sont pas imposés par le marché. Elle permet en outre, d'entrevoir comment le résultat risque d'être obtenu tout en appréciant globalement la maîtrise des activités.

De même, l'utilisation de la méthode du coût variable dans la détermination du prix prévisionnel est un point fort parce que, de par son caractère, cette méthode permet de fixer les prix à court terme qui tiennent compte de la variation des prix, des volumes et des coûts. Elle permet aussi d'élaborer plus facilement les budgets d'exploitation en faisant les prévisions pour différents niveaux d'activité.

6.2.1.2.3. L'utilisation de la méthode des sections homogènes dans la détermination des résultats analytiques par fonction

Dans l'optique de la détermination du résultat analytique qui revêt une importance capitale dans son processus d'élaboration budgétaire, la CIE utilise la méthode des sections homogènes. Cette méthode représente une force en ce sens qu'elle permet de déterminer le résultat analytique prévisionnel de chaque centre de responsabilité budgétaire par la répartition primaire et secondaire des charges au niveau des centres. En outre, elle permet de déterminer les marges contributives de chaque centre dans le résultat global afin d'identifier les structures les plus performantes.

6.2.2. Les faiblesses

Après avoir décelé les forces de la CIE dans l'utilisation de la comptabilité analytique dans le processus budgétaire, il nous paraît judicieux d'analyser certaines faiblesses qu'a laissés entrevoir cette pratique notamment au niveau de l'organisation du service et au niveau du calcul des coûts prévisionnels.

6.2.2.1. Au niveau de l'organisation

Au niveau de l'organisation du service de la comptabilité analytique, nous avons pu constater que les objectifs de la comptabilité analytique dans le cadre du processus d'élaboration budgétaire ne sont pas clairement définis. En effet, nous n'avons pas perçu dans un manuel ou un document officiel de la CIE, les objectifs assignés à la comptabilité analytique dans le processus d'élaboration budgétaire. De ce fait, il devient plus difficile d'apprécier le rendement de la comptabilité analytique dans ce processus.

En plus, nous avons remarqué la non-actualisation de l'organigramme du service de la comptabilité analytique entraînant de ce fait une inadéquation entre les fiches de postes et les tâches réellement exécutées. Cette situation rend le travail un peu plus complexe dans la mesure où on assiste à un chevauchement et une concentration des tâches à certains postes.

Enfin, lors de nos entretiens et observations, nous avons noté l'absence de manuel de procédures actualisés décrivant les méthodes de choix des critères de prévisionnels. Cette absence peut avoir un impact dans la détermination des coûts en ce sens qu'avec l'évolution des activités ou de l'environnement, les critères retenus peuvent ne plus être pertinents, choisis sans une base scientifique et pourraient par conséquent biaiser le calcul des coûts prévisionnels.

6.2.2.2. Au niveau du calcul des coûts

En plus des points faibles relevés dans l'organisation du service de comptabilité analytique, nous avons aussi relevé certains points faibles au niveau du calcul des coûts prévisionnels. Ces points faibles concernent notamment la répartition arbitraire des charges par la méthode des sections homogènes, l'absence de résultat analytique prévisionnel par produit.

6.2.2.2.1. Répartition arbitraire des charges par la méthode des sections homogènes

La méthode des sections homogènes ou méthode des centres d'analyse permet à la CIE d'obtenir les résultats ou marges prévisionnels des différents centres d'imputation ainsi que leur contribution dans le résultat global. Cependant, cette méthode reste limitée par rapport au choix arbitraire des clés de répartition. En effet, la répartition primaire des charges des

services centraux notamment celles des services centraux généraux se fait à partir de clés de répartition choisies de manière arbitraire. Ce choix arbitraire ne permet pas de répartir de manière plus objective les « marges brutes à reventiler » et de trouver des résultats prévisionnels conformes à la réalité.

6.2.2.2. Absence de résultat analytique prévisionnel par produit ou par métier

La présentation, telle que proposée par la méthode des sections homogènes au niveau de la CIE est faite uniquement par centres d'imputation. En effet, le tableau de la méthode des centres d'analyse de la CIE ne présente que les marges nettes des différents centres principaux c'est-à-dire des directions régionales. Celles des différents types de production ou des métiers principaux de la CIE ne sont pas présentées par le tableau. Cette absence pourrait limiter par conséquent l'appréciation et l'analyse des résultats prévisionnels pour la prise de décision.

6.3. RECOMMANDATIONS

Suite aux différentes faiblesses que nous avons pu noter dans l'utilisation de la comptabilité comme outil d'élaboration budgétaire, nous proposerons dans cette section des recommandations visant à renforcer et à améliorer cette pratique au sein de la CIE.

6.3.1. Recommandations liées à l'organisation du service de comptabilité analytique

Dans le but d'améliorer l'organisation du service de la comptabilité analytique afin de renforcer son efficacité et son rôle dans le processus d'élaboration budgétaire, la Direction du Budget et du Contrôle de gestion doit :

- définir de manière claire et précise les objectifs de la comptabilité analytique dans le processus d'élaboration budgétaire et les consigner dans un manuel ou un document officiel de la DBCG ;
- établir un organigramme actualisé de la DBCG plus particulièrement du service de la comptabilité analytique et redéfinir de manière correcte et précise les missions et les attributions liées à chaque poste afin que celles-ci reflètent la réalité du terrain ;

- mener une nouvelle étude sur les critères prévisionnels afin de les actualiser et rédiger un manuel de procédures concernant la détermination de ces critères prévisionnels.

6.3.2. Recommandations liées au calcul des coûts prévisionnels et à l'élaboration des budgets

Suite aux différentes faiblesses que nous avons pu relever au niveau du calcul des coûts prévisionnels et de l'élaboration des budgets, nous proposerons dans ces sous points quelques recommandations ayant pour but d'améliorer la pratique.

6.3.2.1. Recommandations liées à la répartition arbitraire des charges et à la présentation des marges et des résultats prévisionnels

Afin de combler cette insuffisance liée à une répartition arbitraire des charges et à une présentation des résultats seulement par centres de responsabilités budgétaires, nous préconisons que le service de comptabilité analytique utilise de la méthode ABC. Cette méthode contribue à une meilleure évaluation des coûts et une approche pragmatique de la composition des coûts. En effet, elle reflète mieux la réalité en utilisant plusieurs inducteurs de coûts contre quelques-uns dans la méthode traditionnelle des centres d'analyses. Elle base sa répartition sur des facteurs de coûts afin d'améliorer la performance de l'entreprise. Orientée processus, elle permet notamment de présenter les marges ou résultats prévisionnels des différents produits ou services par la liaison des coûts des groupes d'activités ayant contribué à l'obtention des services ou des différents types de production.

6.3.2.2. Recommandations liées à l'élaboration des budgets des centres de responsabilités

Dans le but de rendre plus efficace la prévision des charges et donc l'élaboration des budgets des centres de responsabilités, les Centres de Responsabilité Budgétaire (CRB) pourraient s'inspirer de la méthode ABB comme méthode de budgétisation.

La méthode ABB, un dérivé de la méthode ABC qui s'appuie sur les concepts fondamentaux de celle-ci, est une méthode de nature prévisionnelle, axée sur la consommation des ressources nécessaires à la production des biens et services. Elle permettra à la CIE, une

meilleure allocation des ressources et une meilleure précision dans l'élaboration des budgets. Il s'agira pour les CRB, d'élaborer les budgets en se basant sur les ressources nécessaires pour la production des biens ou services, pouvant par conséquent tenir compte du niveau de production souhaité par les dirigeants. Dans la même dynamique que la méthode ABC, elle contribue à l'amélioration de la performance et aux bénéfices de l'organisation sur le long terme.

Un des avantages majeurs de la mise en œuvre de cette méthode réside dans le fait qu'elle facilitera la mise en œuvre de la méthode ABC que nous avons recommandée comme méthode de calculs des coûts et de répartition des charges prévisionnels, en ce sens que ces deux méthodes sont complémentaires et partagent les mêmes concepts fondamentaux.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

CONCLUSION

Ce chapitre portant sur l'analyse du rôle de la comptabilité analytique dans le processus d'élaboration budgétaire de la CIE, nous a permis de relever quelques insuffisances concernant l'utilisation de la comptabilité analytique dans ce processus. La comptabilité analytique étant dans ce contexte, un outil de gestion prévisionnelle doit faire l'objet d'une attention particulière de la part de la DBCG afin que son rôle soit de plus en plus déterminant dans l'élaboration des budgets et la prise de décision.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

CONCLUSION DE LA DEUXIEME PARTIE

Cette deuxième partie a été l'occasion pour nous, de prendre connaissance de l'organisation de la CIE, plus particulièrement de la DBCG et de l'utilisation qu'elle fait de la comptabilité analytique dans son processus d'élaboration budgétaire. Cette prise de connaissance nous a par la suite permis de procéder à une analyse de cette pratique sur la base des observations, questionnaires et entretiens. Les résultats de cette analyse ont mis en évidence des insuffisances tant au niveau de l'organisation qu'au niveau de la démarche méthodologique de calcul des coûts prévisionnels auxquelles nous avons tenté d'apporter des recommandations en vue de les combler.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

CONCLUSION GENERALE

CESAG - BIBLIOTHEQUE

La comptabilité analytique occupe une place très importante dans l'organisation de l'entreprise en ce sens qu'elle est considérée comme un système d'information interne pourvoyeur d'information à l'intérieur de l'entreprise. A travers ses outils et ses méthodes de calcul des coûts, elle peut être perçue comme un outil de gestion prévisionnelle qui permet aux gestionnaires de prendre des décisions afin d'anticiper le futur.

C'est dans cette perspective que la Compagnie Ivoirienne d'Electricité a fait de la comptabilité analytique, un outil majeur du processus d'élaboration budgétaire par la mise en place un système de calcul des coûts composé des méthodes du coût variable, du coût standard, du coefficient d'imputation rationnelle et des centres d'analyses. Ce système de calcul des coûts lui permet, dans le cadre de l'élaboration budgétaire, de déterminer le coût de revient nécessaire à la fixation des prix prévisionnels des produits, de faire les prévisions des charges et des produits des différents centres de responsabilités budgétaires. Il lui permet aussi d'analyser la formation du résultat prévisionnel en dégagant la contribution des différentes structures.

Cependant, l'analyse que nous avons effectué lors de notre stage, nous a permis de connaître les insuffisances concernant l'organisation du service de comptabilité analytique et les limites de certaines méthodes notamment celle des centres d'analyses ou sections homogènes. Au regard de ces insuffisances et limites relevées, il serait judicieux de la part de la CIE de prendre les dispositions idoines afin d'y remédier pour renforcer le rôle de la comptabilité analytique dans le processus d'élaboration budgétaire.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

ANNEXES

Annexe 1: Questionnaire aux Directeurs et chefs de service

QUESTIONNAIRE

Veillez cocher les cases pour indiquer vos réponses

- Directeur
- Chef de service
- Agent

➤ **Le contrôle de gestion**

1- Le contrôle de gestion est-il, selon vous, une fonction indispensable pour une bonne gestion au sein d'une organisation ?

- Oui
- Non
- plus ou moins

2- Demandez-vous des prestations au contrôle de gestion ?

- très souvent
- assez souvent
- pas du tout

3- Quelle est la nature de ces prestations?

- Aide à la budgétisation
- appui dans la fixation des objectifs
- aide à la prise de décision
- autre à préciser

4- Bénéficiez-vous des services du contrôle de gestion ?

- Très souvent
- Assez souvent
- pas du tout

5- Pensez-vous que le contrôle de gestion vous aide à améliorer votre gestion ?

- Oui
- non

6- Le contrôle de gestion à la CIE est pour vous un service

- qui vous éclaire et vous oriente dans la gestion
- évalue les résultats de votre gestion
- vise des documents à caractère financier
- est au service uniquement de la direction générale

7- Le contrôle de gestion est pour vous :

- un service d'appui et d'assistance aux autres services
- un service de surveillance des autres services
- l'œil et l'oreille de la direction générale
- autre à préciser

8- Quelles sont les prestations non encore reçues que vous souhaiteriez recevoir du contrôle de gestion ?

➤ **Le budget**

9- Elaborez-vous un plan d'actions au niveau de votre direction (département)?

- Oui
- non

10- Dans le cadre de l'élaboration du budget, transmettez-vous votre avant-projet de plan d'action et de budget à la direction générale dans les délais requis?

- oui
- non

11- Vos prévisions en matières de recettes et de dépenses sont faites sur la base de:

- votre programme d'activité
- des réalisations de l'année budgétaire précédente
- autre à préciser

12- Le contrôle de gestion vous assiste t'il techniquement durant l'élaboration du budget?

- oui
- non

13- Que représente pour vous le budget établi pour l'année?

- Un engagement à respecter
- une orientation à titre indicatif
- une prévision sans plus
- autre à préciser

14- Dans le suivi du budget, le contrôle de gestion établit-il périodiquement des analyses pour vous édifier sur les écarts entre prévisions et réalisations afin de permettre d'effectuer des actions correctives ?

- oui
- non

15- Quelle est votre appréciation du processus budgétaire tel que mis en œuvre à la CIE?

➤ **Planification et système d'information de gestion**

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

- oui
- non

17- Votre supérieur hiérarchique vous donne t-il son programme d'activité?

- oui
- non

18- Fixez-vous des objectifs précis aux responsables ou employés relevant de vous ?

- oui
- non

19- Les responsables de structures sous votre contrôle vous envoient-ils leurs rapports d'activité?

- oui
- non

20- Les informez-vous de votre appréciation sur les rapports ?

- oui
- non

21- Prenez-vous des actions ou décisions après exploitation des rapports d'activité de vous subordonnés ?

- oui
- non

22- Selon vous, comment le contrôle de gestion peut-il vous aider à être plus efficace dans la réalisation des missions dévolues à votre direction (département)?

Annexe 2 : Guide d'entretien avec les contrôleurs de gestion

GUIDE D'ENTRETIEN

❖ **Les missions du contrôleur de gestion à la CIE**

- 1- Quelles sont les différentes missions qui vous sont assignées en tant que contrôleur de gestion?
- 2- Rencontrez-vous des difficultés dans l'exercice de vos missions ? Si oui lesquelles ?
- 3- Dans la pratique, vos missions empiètent-elles sur d'autres structures? Quelles sont ces structures ?
- 4- L'environnement interne de la CIE vous permet-il d'accomplir aisément votre mission?
- 5- Vu le domaine d'activité assez particulier de la CIE quelles sont les principales particularités du contrôle de gestion appliqué ?
- 6- S'il y a des particularités, rendent-elles les tâches beaucoup plus faciles ou difficiles?

❖ **La structure organisationnelle et interaction avec les autres départements**

- 7- Quels sont les directions ou services avec lesquels vous travaillez conjointement ?
- 8- Quelle est votre position dans l'organigramme? Quels sont les avantages et inconvénients qui en découlent ?
- 9- Comment cette direction est-elle perçue par le personnel ?
- 10- Les informations vous parviennent-elles à temps ? Quels sont les organes responsables ?

❖ **Questions sur les outils de contrôle de gestion**

- 11- Quels sont les différents outils de contrôle de gestion utilisés à la CIE?
- 12- Pensez-vous qu'ils sont assez suffisants et pertinents pour vous permettre de mener à bien votre mission? L'utilisation de nouveaux outils relève-t-elle de votre structure ou d'autres organes?

13- Selon vous quels sont les outils actuellement utilisés dans d'autres entreprises qui pourraient vous aider à mieux accomplir votre mission ?

❖ Processus d'élaboration Budgétaire

14- Possédez-vous un manuel de procédure relatif au processus budgétaire ?

15- Pouvez-vous décrire le processus budgétaire à la CIE (DBCG) en précisant votre rôle à chaque étape ?

16- Le processus budgétaire suit-il la forme et le fond prévu à cet effet ?

17- Le budget découle-t-il d'un plan d'action donné ? Ou il se réaménage par rapport au budget de l'année précédente ?

18- Comment sont élaborés les budgets ?

19- Comment s'articule le budget ?

20- Définissez brièvement les budgets fonctionnement et Investissement ?

21- Existe-t-il une comptabilité de gestion ? Si oui comment fonctionne-t-elle ?

22- Comment intervient cette comptabilité dans le processus budgétaire ?

23- Existe-t-il une clé de répartition ? Quels sont les critères ?

24- Quels sont les différents centres d'activités de la CIE (en indiquant les différents secteurs ; directions ou sous-direction) ?

- Les centres de responsabilités :
- Les centres de coûts :
- Les centres de profit :
- Les centres d'investissements :

25- Les différents acteurs de l'élaboration du budget sont-ils sensibilisés afin de leur permettre de participer plus efficacement à cette élaboration ?

26- Définissez brièvement les budgets fonctionnement et Investissement ?

27- Les objectifs fixés sont-ils réalisables ?

❖ **Les autres outils du contrôle de gestion**

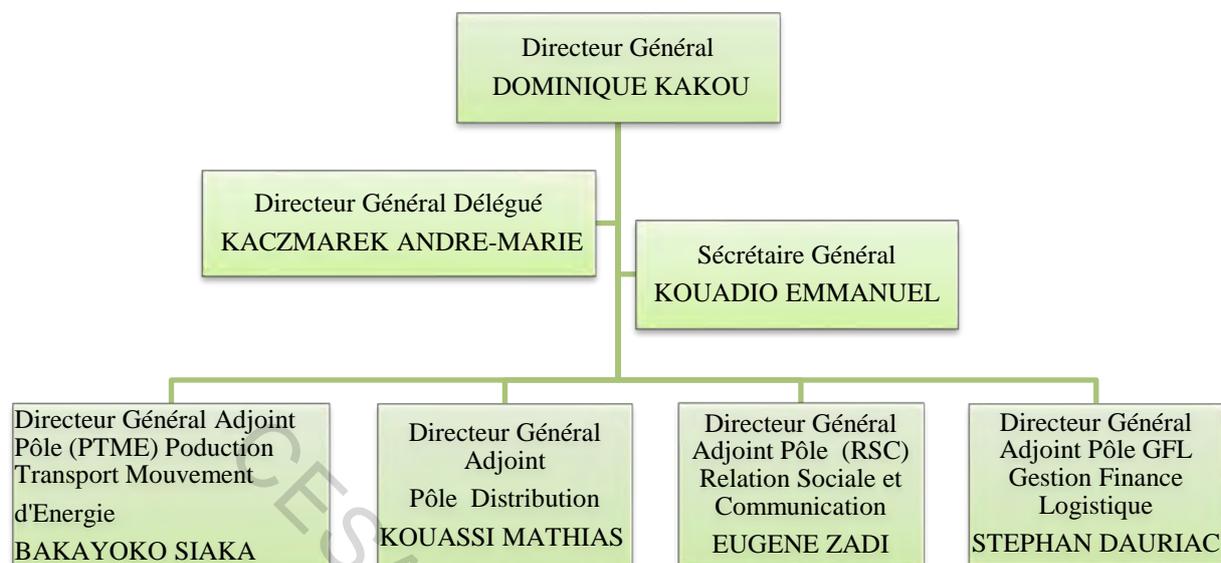
26- Quelle méthode de calcul des coûts utilisez-vous?

27- Que pensez-vous de la méthode ABC de calcul des coûts par activités?

28- Existe-t-il un système d'informations de gestion à la CIE? Comment fonctionne-t-il et quel est votre rôle dans son application ?

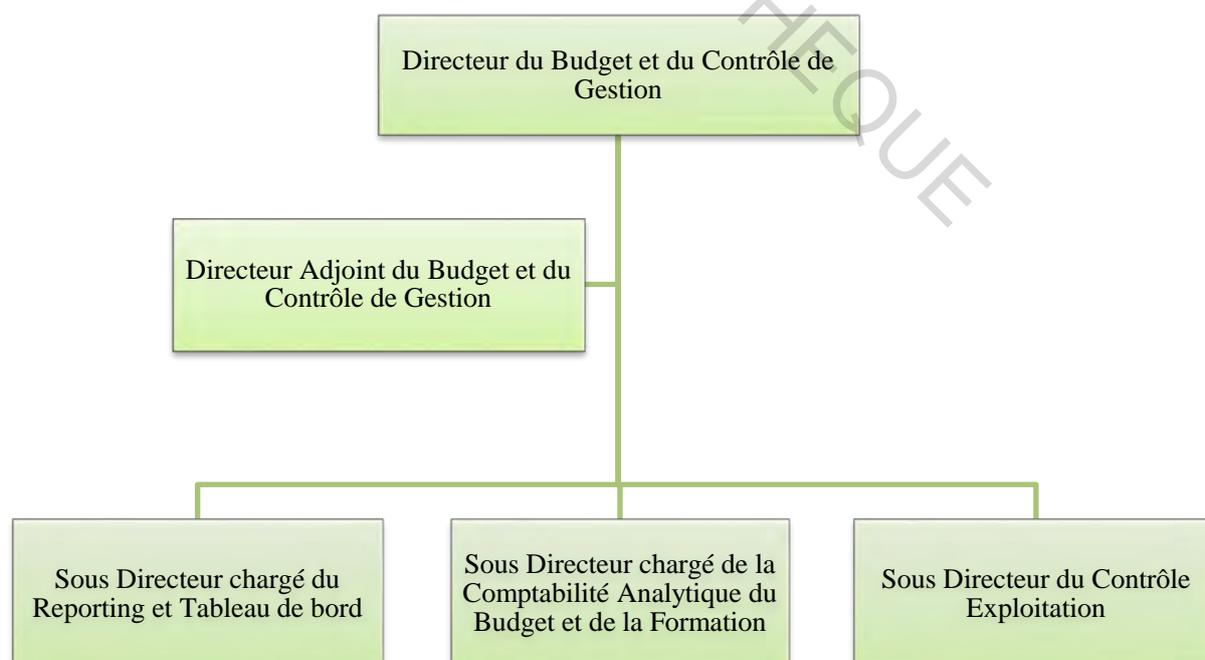
CESAG - BIBLIOTHEQUE

Annexe 3 : Organigramme de la CIE au 30/09/2013



Source : www.groupecie.net

Annexe 4: Organigramme de la DBCG au 30/09/2012



Source : nous-mêmes

Annexe 7: Tableau des critères prévisionnels

| CRITERES PREVISIONNELS AU 31/12/2012 | | | | | | |
|--------------------------------------|---|---------------------------|---------------------|---------------|-------------|-------------|
| | STUCTURES | Marge brute à reventiller | Nombre de foyers EP | Nature d'U.O. | Nbre d'U.O. | Coût d'U.O. |
| 1 | SERVICES CENTRAUX | | | | | |
| 1 1 | SERVICES CENTRAUX PRESTATAIRES | | | | | |
| | - DRH | | | | | |
| | - DPS (Charges de structure) | | | | | |
| | - DFC | | | | | |
| | - DC | | | | | |
| | - DBCG | | | | | |
| | - DL | | | | | |
| | | | | | | |
| 1 2 | SERVICES CENTRAUX GENERAUX | | | | | |
| | - DG | | | | | |
| | - COI | | | | | |
| | - DSI | | | | | |
| | | | | | | |
| 2 | PRODUCTION/TRANSPORT MOUVEMENT D'ENERGIE | | | | | |
| | - DM | | | | | |
| | - DPH | | | | | |
| | - DPT | | | | | |
| | - DTET | | | | | |
| | - DEMO | | | | | |
| | - DME | | | | | |
| 2 1 | | | | | | |
| 3 | DISTRIBUTION | | | | | |
| 3 1 | SERVICES CENTRAUX DCD | | | | | |
| | - Staff DCD + DEXI + DEXA | | | | | |
| | - DTD | | | | | |
| | - Eclairage public | | | | | |
| | - Consommation transformateurs | | | | | |
| | - DCC | | | | | |
| | | | | | | |

Source : DBCG- Compagnie Ivoirienne d'Electricité

Annexe 8: Tableau de répartition définitive

| RESULTATS PREVISIONNELS AU 31/12/2012 | | | | | | | | | | | | | | | |
|---------------------------------------|---------------------------------------|---------------------------|--------------------------------------|---|-------------------------------------|---|--------------------------------------|---------------------------------------|-----------------------|------------------------------------|---------------------------------------|---|--------------------------------------|-------------------------------|---------------------------------------|
| | STUCTURES | Marge brute à reventiller | REPARTITION PRIMAIRE | | | | | | | REPARTITION SECONDAIRE | | | | | |
| | | | 221/421 Gestion Personnel DCRH | 222/422 Gestion Assurance SG/SDPS | 223/423 Gestion Comptable DFC | 224/424 Contrôle et Procédures DC | 225/425 Gestion Budgétaire DCG | 226/426 Achats et Logistique DL | Total des prestations | Total avant Répartition secondaire | 22A/42A F/KWH Production Transport | 227/427 Assistance technique et Cciale DCD | Marge contributive après répartition | 21A/41A Location Siège CIE | 229/429 Services centraux généraux |
| 1 | SERVICES CENTRAUX | | | | | | | | | | | | | | |
| 1 1 | SERVICES CENTRAUX PRESTATAIRES | | | | | | | | | | | | | | |
| | - DRH | | | | | | | | | | | | | | |
| | - SG (Responsabilité Civile) | | | | | | | | | | | | | | |
| | - SG (Dommages) | | | | | | | | | | | | | | |
| | - SDPS (Prévoyance Cadres, Maladie) | | | | | | | | | | | | | | |
| | - SG (Charges de structure) | | | | | | | | | | | | | | |
| | - SDPS (Charges de structure) | | | | | | | | | | | | | | |
| | - DFC | | | | | | | | | | | | | | |
| | - DC | | | | | | | | | | | | | | |
| | - DBCG | | | | | | | | | | | | | | |
| | - DL | | | | | | | | | | | | | | |
| | | | | | | | | | | | | | | | |
| | Total (1-1) | | | | | | | | | | | | | | |
| 1 2 | SERVICES CENTRAUX GENERAUX | | | | | | | | | | | | | | |
| | - DG | | | | | | | | | | | | | | |
| | - COI | | | | | | | | | | | | | | |
| | - DSI | | | | | | | | | | | | | | |
| | | | | | | | | | | | | | | | |
| | Total Services Centraux(1) | | | | | | | | | | | | | | |
| 2 | DCPTME | | | | | | | | | | | | | | |
| | - Staff DCPTME | | | | | | | | | | | | | | |
| | - DPH | | | | | | | | | | | | | | |
| | - DPT | | | | | | | | | | | | | | |
| | - DTET | | | | | | | | | | | | | | |
| | - DEMO | | | | | | | | | | | | | | |
| 2 2 | | | | | | | | | | | | | | | |
| | Total DCPTME | | | | | | | | | | | | | | |
| 3 | DISTRIBUTION | | | | | | | | | | | | | | |
| 3 1 | SERVICES CENTRAUX DCD | | | | | | | | | | | | | | |
| | - Staff DCD | | | | | | | | | | | | | | |
| | - DTD | | | | | | | | | | | | | | |
| | - Eclairage Public | | | | | | | | | | | | | | |
| | - Consommation transformateurs | | | | | | | | | | | | | | |
| | - DCC | | | | | | | | | | | | | | |
| | | | | | | | | | | | | | | | |

BIBLIOGRAPHIE

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Ouvrages

1. BERLAND Nicolas (2002), *Le contrôle budgétaire*, Edition La Découverte, Paris, 120 pages.
2. BESCOS Pierre- Laurent, DOBLER Philippe, MENDOZA Carla, NAULLEAU Gérard, GIRAUD Françoise et LERVILLE ANGER Vincent (1997), *Contrôle de gestion et management*, 4e édition, éditions Montchrestien, Paris, 553 pages.
3. BOUQUIN Henri (2000), *Comptabilité de gestion*, Edition ECONOMICA, Paris, 308 pages.
4. BOUQUIN Henri (2005), *les fondements du contrôle de gestion*, 3^e édition, PUF, « Que sais-je ? », Paris, 127 pages.
5. BRIMSON James A. (1999), *Driving value using activity-based-budgeting*, New York, 276 pages.
6. DAYAN Armand, BURLAUD Alain, COURTOIS Alain, DROESBEKE Jean-Jacques, FOURNEYRON Sophie, FRERY Frédéric, LEMELIN Maurice, MACE Sandrine, PIGEYRE Frédérique, RUSCH Philippe, SIMON Claude THIBIERGE Christophe (2004), *Manuel de gestion*, volume 1, 2^e édition, Ellipses Edition, Paris, 1088 pages.
7. DORIATH Brigitte (2008), *le contrôle de gestion en 20 fiches*, 5e édition, Dunod, Paris, 154 pages.
8. DUBRULLE Louis et JOURDAIN Didier (2003), *Comptabilité analytique de gestion*, 4e édition, Dunod, Paris, 482 pages.
9. GERVAIS Michel (2009), *Contrôle de gestion*, 9e édition, Edition ECONOMICA, Paris, 816 pages.

10. GOUJET Christian, RAULET Christian et RAULET Christiane (2007), *Comptabilité de gestion*, 7e édition, Dunod, Paris, 490 pages.
11. GRANDGUILLOT Béatrice et Francis (2008), *Comptabilité de gestion*, 9e édition, Gualino éditeur, Paris, 236 pages.
12. HENOT Christophe et HEMICI Farouk (2007), *Contrôle de gestion*, Editions Bréal, Paris, 176 pages.
13. HORNGREN Charles, BHIMANI Alnoor, DATAR Srikant et FOSTER George (2003), *Contrôle de gestion et gestion budgétaire*, 2^e édition, Pearson Education France, Paris, 420 pages.
14. HORNGREN Charles, BHIMANI Alnoor, DATAR Srikant et FOSTER George (2006), *Comptabilité de gestion*, 3e édition, Pearson Education France, Paris, 466 pages.
15. IDELHAKKAR Brahim (2009), *Comptabilité Analytique Cours et Exercices Corrigés*, Books on Demand Editions, 384 pages.
16. LOCHARD Jean (1998), *La gestion budgétaire, outil de pilotage des managers*, Editions d'Organisation, Paris, 160 pages.
17. LÖNIG Hélène, MALLERET Véronique, MERIC Jérôme, PESQUEUX Yvon, CHIAPELLO Ève, MICHEL Daniel et SOLE Andreu (2008), *le contrôle de gestion : organisation, outils et pratiques*, 3e édition, Dunod, Paris, 304 pages.
18. MAYRHOFER Ulrike (2007), *Management stratégique*, Editions Bréal, Paris, 160 pages.
19. MELYON Gérard (2004), *Comptabilité analytique*, 3e édition, éditions Bréal, Paris, 288 pages.

20. MYKITA Patrick et TUSZYNSKI Jack (2002), *Contrôle de gestion, prévision et gestion budgétaire, Mesure et analyse de la performance : Processus 8 et 9*, Foucher, Paris, 288 pages.
21. PIGE Benoît et LARDY Philippe (2003), *Reporting et contrôle budgétaire*, Edition EMS, Paris, 234 pages.
22. SAADA Toufik, BURLAUD Alain et SIMON Claude (2005), *Comptabilité analytique et contrôle de gestion*, 3e édition, Vuibert, Paris, 201 pages.
23. SELMER Caroline (2003), *Construire et défendre son budget : Outils, méthodes et comportements*, Dunod, Paris, 235 pages.

Sources Internet

24. Chartered Institute of Management Accountants (CIMA), Budgeting, www.cimaglobal.com/h-m-m-p/budgeting/activity-based_budgeting_abb.html, visité en 2013.
25. Compagnie Ivoirienne d'Electricité, Présentation, www.groupecie.net/index2.php, visité en 2013.
26. Direction Communication Marketing et Documentation (2012), Répartition du capital, www.cienet.net/capital.php.
27. Direction Communication Marketing et Documentation (2012), Fiche de notation 2012, www.groupecie.net/FichedenotationfinaleCIE2012.pdf.
28. PWC CONSULTING, *Bonnes pratiques pour le processus « élaboration du budget »*, www.institutdubenchmarking.com/images/stories/pdf/Processuselaboration.pdf.

29. WEGMANN Grégory (2009), *Gestion des risques et des incertitudes, L'émergence d'un contrôle de gestion « par exception »*, www.halshs.archives-ouvertes.fr/docs/00/58/28/23/PDF/COM055.PDF.

Autres Sources

30. Compagnie Ivoirienne d'Electricité (2012), *Campagne budgétaire 2013*, 1 page.
31. Compagnie Ivoirienne d'Electricité (2012), *Diagnostic Organisationnel du service comptabilité analytique*, 14 pages.
32. Compagnie Ivoirienne d'Electricité (2012), *Doctrine budgétaire*, 59 pages.
33. Compagnie Ivoirienne d'Electricité (2012), *Note de lancement du plan triennal 2013-2015*, 5 pages.
34. Compagnie Ivoirienne d'Electricité (2012), *Résultats analytiques prévisionnels 2012*.