

Ministre de l'enseignement supérieur et de la recherche scientifique
UNIVERSITE MOULOU D MAMMERI TIZI-OUZOU
Faculté Des Sciences Economique, Commerciale Et Des Sciences De Gestion
Département Des Sciences Financières et Comptabilité



Mémoire de fin de cycle

En vue de l'obtention du Diplôme de Master en Science Financières et
Comptabilité.

Option : Audit et Contrôle de Gestion

Thème

Analyse des écarts de production, et les causes du
manque à produire

Cas : Electro-industries AZAZGA

Réalisé par :

- BELKESSA Kenza

Encadré par :

M^{me} AMIRI. Dalila

Jury composé de :

Président : M ^r OUSSAID Aziz	MAA	UMMTO
Examineur : M ^{me} LOUGGAR Rosa	MAA	UMMTO
Rapporteur : M ^{me} AMIRI Dalila	MCA	UMMTO

9^{ème} promotion : 2022/ 2023

Remerciements

Nous tenons tout d'abord à remercier DIEU tout puissant, pour nous avoir donné le courage et la détermination nécessaire pour finaliser ce travail de recherche qui compte tant pour nous

*Nos remerciements s'adressent, particulièrement, à notre promotrice Mme « **AMIRI Dalila** » d'avoir accepté de diriger ce travail, ainsi pour l'aide et le temps qu'elle a bien voulu nous consacrer, son soutien, sa patience et sa disponibilité.*

*Nous tenons également à remercier Mme « **SADOUNE Hayat** » assistante de la direction générale chargée de contrôle de gestion au niveau de l'entreprise Electro-Industries d'AZAZGA pour toutes ses orientations, ses précieux conseils et ses multiples encouragements, ainsi que les informations qu'elle nous a fournies.*

Nos remerciements s'adressent également aux membres de jury d'avoir accepté à examiner notre travail.

*Nous remercions aussi monsieur **DERRIDJ Farid** pour tout son aide*

Ainsi que notre entourage familial qui nous a soutenus et supportés au quotidien pendant toute cette période, pour leurs appuis et leur soutien moral, qu'ils trouvent ici toute notre reconnaissance.

Dédicaces

Je tiens à dédier ce travail tout particulièrement à mes chers parents **MOULOUD** et **DJAMILA** qui m'ont toujours encouragé, que dieu vous protège pour nous,
Merci pour vos sacrifices.

A mon cher grand père **AMRANE** que dieu l'accueillera dans son vaste paradis.

A mes chères grandes mères **ZAINA** et **OUARDIA**, et a mon cher grand père **OMAR** que dieu vous protège je vous souhaite une longue vie.

A mes chères sœurs (**KAHINA**, **THINHINANE** et **LEITICIA**) qui m'ont toujours soutenue et encouragé je vous souhaite que de la réussite.

A mon unique et petit frère, notre joie de vivre **AMRANE** je te souhaite une longue vie, bonne santé et tout le bonheur du monde.

A toute la famille **BELKESSA** et **DJEMAA**.

A mes cher(e)s ami(e)s et familles qui sont à l'étranger.

A tous mes ami(e)s sans exception.

A ceux que j'aime et à ceux qui m'ont soutenue de près ou de loin en particulier.

B. KENZA

Résumé

La gestion budgétaire est l'outil privilégié de contrôle de gestion. C'est le mode de gestion à court terme comportant un ensemble logique de prévisions chiffrées appelées « budget ». Le contrôle de gestion est, quant à lui, le processus qui aide les dirigeants dans la maîtrise de leur entreprise. Le but de ce mémoire est l'analyse des écarts budgétaire au sein de l'entreprise (EI)

Mots clés : Gestion budgétaire, contrôle budgétaire, analyse des écarts, action corrective

Abstract: Budget management is the preferred tool management control. This is the short-term management mode comprising a logical set of numerical forecasts called “budget”. Management control, on the other hand, is the process that helps managers in the control of their company. The aim of this thesis is the analysis of budget gaps within the company (EI).

Keyword: Budget management, budgetary control, gap analysis, corrective action.

SOMMAIRE

Remerciement

Dédicaces

Liste des abréviations

Introduction générale :

Chapitre (01) : Aspect conceptuel et généralités

Introduction

Section (01) : Contrôle de gestion

Section (02) : Gestion Budgétaire

Conclusion

Chapitre (02) : Contrôle Budgétaire et Analyse des écarts

Introduction

Section (01) : Contrôle Budgétaire

Section (02) : Analyse des écarts de production

Conclusion

Chapitre (03) : Analyse des écarts de production, et les causes du manque à produire

Introduction

Section (01) : Présentation de l'entreprise Electro-Industries d'AZAZGA

Section (02) : Calcul et analyse des écarts de production

Conclusion

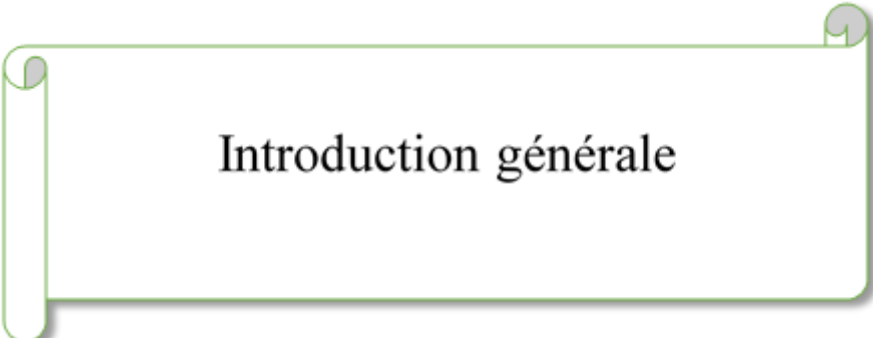
Conclusion générale

Bibliographie



Liste des abréviations

Abréviation	Significations
CA	Chiffre d'affaire
CI	Consommation Intermédiaire
CP	Capitaux Propres
CU	Cout Unitaire
DAA	Direction Achat et Approvisionnements
DCM	Direction commerciale et Marketing
DDP	Direction Dev. Industriel et Partenariat
DFC	Direction Finance et Comptabilité
DG	Direction Générale
DRHO	Direction des Ressources Humaines et Organisation
E/CA	Ecart sur chiffre d'affaire
E/Ct	Ecarts sur couts
E/M	Ecart sur marge
E/P	Ecart sur prix
E/Q	Ecart sur quantité
E/R	Ecart sur résultat
EBE	Excédent brut d'exploitation
EI	Electro- Industries
EPE	Entreprise publique économique
GE	Groupe Electrogènes
HT	Hors Taxes
KDA	Kilo dinar
KM	Kilomètre
KV	Kilo Volt
KVA	Kilo volte ampère
P	Prix
Q	Quantité
RE	Résultat d'Exploitation
RN	Résultat Net
SPA	Société par action
TCR	Tableaux des Comptes de Résultats
TE	Taux Ecart
TR	Taux de réalisation
TTC	Toutes Taxes Comprises
TVA	Taxe sur valeur ajoutée
TX EVOL	Taux d'évolution
U	Unité
UMAGE	Unité Moteurs Alternateurs, Groupes Electrogènes
UME	Unité Moteurs Electriques
UPT	Unité Prestation Technique
UTP	Unité Transformateurs
VA	Valeur ajoutée



Introduction générale

A l'heure de la mondialisation, de la course au développement technologique, des pratiques concurrentielles et de la recherche permanente des profits, les entreprises économiques, pour assurer leurs pérennités, sont tenues de réunir les facteurs de production en les combinant rationnellement pour les traduire en facteurs clés de succès. Autrement dit, l'atteinte des objectifs socio-économiques et financiers des entreprises doivent nécessairement passés d'abord, par la maîtrise des charges, notamment d'exploitation, et ensuite, d'assurer leurs équilibres financiers et dégager des résultats financiers positifs.

Dans cette perspective, la mise sur pied d'un système de contrôle de gestion avec une gestion budgétaire à laquelle il faudrait associer les centres de responsabilité s'avère plus que nécessaire pour assurer rigoureusement, après contrôle, la gestion et le contrôle de l'entreprise.

Aussi, les entreprises doivent s'adapter continuellement à la réalité du contexte économique mondial, et se doivent de rester performantes pour assurer leurs pérennités. Nonobstant, la performance de l'entreprise qui se réfère à la capacité de conduire, de guider et de piloter un plan d'actions dont le but, est d'atteindre les objectifs préalablement fixés ce, en veillant à la maîtrise des coûts de production et en affectant rationnellement des ressources mises en œuvre.

Le contrôle de gestion en tant que processus par lequel les managers obtiennent l'assurance que les ressources sont obtenues et utilisées de manière efficace pour la réalisation des objectifs fixés par l'entreprise. En ce sens, le contrôle de gestion permet aux managers de mesurer à chaque instant le niveau de performance de leurs entreprises, et d'entreprendre dans les cas d'insuffisances des réalisations, des mesures correctives pour rattraper les retards constatés (manque à produire, manque à vendre, manque à gagner) en mettant en œuvre des programmes de rattrapage à étaler sur le reste de l'année en cours. Entre autres, le contrôle de gestion fait appelle à plusieurs outils tels que la comptabilité générale, la comptabilité de gestion, les tableaux de bord, la gestion budgétaire, ...etc. Il repose sur des principes de base.

Le contrôle budgétaire quant à lui, c'est un outil incontournable et phare de la gestion budgétaire pour mesurer la performance d'une entreprise. Celle-ci, consiste au rapprochement des réalisations aux prévisions, et les écarts qui en découlent, favorables ou défavorables, doivent impérativement faire l'objet d'analyses pour en proposer les mesures correctives qui s'imposent. La gestion budgétaire est un mode de gestion prévisionnel à court terme, qui consiste à convertir les orientations stratégiques des membres de la direction en budgets. Elle

aide à élaborer et développer des prévisions, des budgets, et calculer des écarts afin d'analyser et d'évaluer les résultats obtenus par rapport aux objectifs fixés. C'est un outil de contrôle de gestion, d'aide à la décision et de gestion des conflits potentiels de garantir de la performance et de la survie de l'entreprise.

Le budget est l'un des outils financiers de mesure de la performance, les entreprises doivent par conséquent, mettre en place des budgets adaptés aux objectifs qui leurs sont assignés. Cependant, pour y arriver, le manager de l'entreprise doit disposer d'un dispositif de contrôle budgétaire fiable afin d'assurer l'efficacité et l'efficience de l'entreprise.

Notre objet d'étude porte fondamentalement sur : « **L'analyse des écarts de production et les causes du manque à produire au sein d'une Entreprise Publique Economique : Cas de l'EPE Electro-industries de AZAZGA** ».

La question centrale est d'analyser le rôle de la gestion budgétaire au sein d'une entreprise EPE. Ce qui nous amène à la problématique suivante :

« Quelles sont les principales sources d'écarts de production dans l'industrie et comment peuvent-elles être analysées pour identifier les causes du manque à produire ? »

De cette question principale, nous pouvons soulever un certain nombre de questions secondaires à savoir :

- La procédure de la gestion budgétaire mise en œuvre au sein de l'entreprise est-elle formalisée ?
- Les contrôles budgétaires sont-ils opérés périodiquement ?
- Les écarts de production relevés, sont-ils analysés et les causes de ces écarts sont-elles déterminées ?
- Les mesures correctives des écarts défavorables, sont-elles entreprises ?

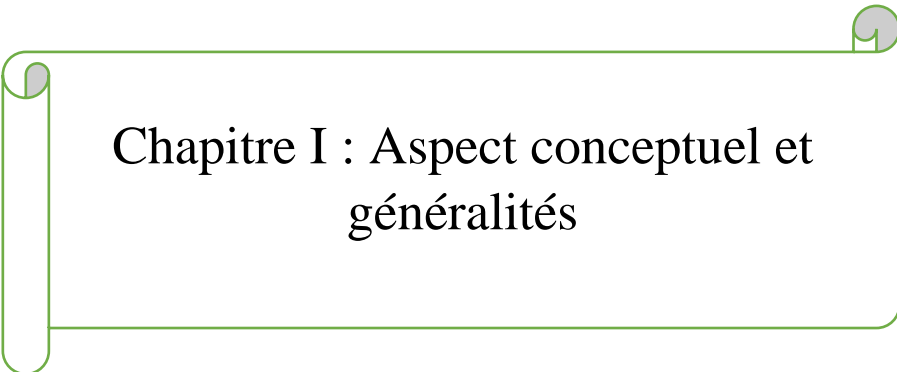
Par ailleurs, dans le cadre de notre projet, nous retenues les hypothèses suivantes :

- **Hypothèse 1** : L'analyse des écarts permet une meilleure maîtrise de la gestion des activités de l'entreprise ;
- **Hypothèse 2** : Le système de contrôle de gestion, la gestion budgétaire et ses contrôles budgétaires permettent aux entreprises de prévenir les risques de mévente et de manque à produire.

Introduction générale

Pour répondre aux questions posées, nous avons adopté une démarche méthodologique à double approche, le premier est théorique, elle repose sur la recherche documentaire et bibliographique qui porte essentiellement sur le contrôle de gestion, gestion budgétaire, contrôle budgétaire et l'analyse des écarts. La seconde est une étude de cas au sein de l'entreprise électro-industries de Azazga. La démarche de notre travail visera à répondre à ce questionnement, à travers trois chapitres qui structurent ce mémoire.

- Le premier chapitre, sera consacré à la présentation « un aperçu conceptuel et généralité », sera structuré à son tour en deux sections la première traitera du contrôle de gestion et la seconde, sera consacrée à la gestion budgétaire.
- Le deuxième chapitre, traite sur le contrôle budgétaire et analyse des écarts de production et mesures correctives à partir d'une analyse de contrôle budgétaire, puis on passe à l'analyse des écarts.
- Le troisième chapitre et dernier qui est une approche pratique, sera structuré à deux sections. La première portera sur la présentation de l'entreprise en mettant en évidence son évolution historique, son organisation, et son fonctionnement, la seconde sera consacrée, à une illustration chiffrée pour la période retenue de 2019 à 2021 sa représentée sur le contrôle budgétaire annuels pour mesurer l'évolution la performance de l'entreprise à travers l'analyse des écarts et les causes du manque à produire et d'en recommander les mesures correctives.



Chapitre I : Aspect conceptuel et
généralités

Introduction

Le contrôle de gestion d'une entreprise revient à la prise d'un certain nombre de mesures décisionnelles, qui engagent l'avenir de l'entreprise sur le court, le moyen et le long terme, dans le but de lui assurer le fonctionnement normal de toutes ses activités, sa croissance, sa rentabilité et au final, sa pérennité. Cela implique de permanents efforts d'observation, d'analyse, d'organisation, de vérification, de maîtrise et de pilotage des activités de l'entreprise en vue d'atteindre ses objectifs.

Ce chapitre est scindé en deux sections : la première est consacrée à l'explication des différentes notions du contrôle de gestion et la deuxième section sur la gestion budgétaire.

Section (01) : Notions générales sur le contrôle de gestion

Contrôler la gestion d'une entreprise passe impérativement par le contrôle de toutes les activités exercées au sein de celle-ci. Ces contrôles doivent s'opérer périodiquement en mettant en évidence l'atteinte des objectifs en rapprochant les réalisations des objectifs préalablement fixés. Autrement dit, analyser les écarts qui en découlent, les contenir et entreprendre les mesures correctives qui s'imposent.

Dans le domaine de la gestion, le contrôle vise à assurer, par la mise en œuvre, d'un certain nombre d'outils notamment la gestion budgétaire qui permettront de mesurer la performance de l'entreprise à travers une meilleure maîtrise de l'équilibre financier, de la rentabilité et de ses perspectives de développement., en tenant compte de son environnement économique et concurrentiel.

1. Définition du contrôle de gestion

Avant de faire le point sur la conception du contrôle de gestion, il est nécessaire de définir au préalable les deux notions qui la compose à savoir le "Contrôle" et "la Gestion".

1.1 Définitions du contrôle : Il existe plusieurs définitions du contrôle nous allons proposer ces deux définitions :

« Le mot contrôle est souvent associé à celui de vérification. Lorsque, au cours d'une vérification, il apparaît que les règles ne sont pas respectées, il s'ensuit généralement une

sanction. Limiter le terme « contrôle » à un processus de vérification- sanction conduirait à réduire considérablement le champ de cette discipline »¹

« Le contrôle est un concept qui veut dire : vérifier, surveiller, évaluer et maîtriser. Il vise à mesurer les résultats d'une action et à comparer ses résultats avec les objectifs fixés à priori pour savoir s'il y'a concordance ou divergence ».²

Contrôler une situation signifie être capable de la maîtriser et de la diriger dans le sens voulu. Tout contrôle vise à mesurer les résultats d'une action et à comparer ces résultats avec les objectifs fixés a priori pour savoir s'il y a concordance ou divergence. Avec l'évolution des comportements et les besoins des entreprises, la notion du contrôle s'est élargie au sens conseil et suivie de performance.

1.2 Définitions de la gestion

La gestion, science des choix de l'action, consiste à conduire une organisation en utilisant de nombreuses techniques et démarches afin d'aider la prise de décisions. C'est l'utilisation d'une manière optimale de moyens rares mis à la disposition d'un responsable pour atteindre des objectifs fixés à l'avance.

1.3 Définition du contrôle de gestion

Vouloir définir le contrôle de gestion n'est pas une chose aisée. Les définitions varient selon les auteurs et les périodes, au rythme de l'avancée des savoirs, des techniques et des pratiques propres à ce qui relève tout à la fois d'une fonction managériale, la fonction « Contrôle de Gestion ».

1-3-1 Définition de Robert.N ANTHONY

Le premier à avoir théorisé cette discipline et à la faire accéder au rang de définition conventionnelle fut Anthony en 1965

Selon R.ANTHONY, expert en contrôle de gestion « Le contrôle de gestion est un processus destiné à motiver les responsables et à les inciter à exécuter des activités contribuant à l'atteinte des objectifs de l'organisation ».³

¹ LANGLOIS. L, BONNIER. C, BRINGER. M, « Contrôle de gestion », Berti édition, Alger, 2008, P. 11

² ALAZARD. C, SEPARI.S, « Contrôle de gestion », éditions DUNOD, Paris, P7

³ ARNAUD H, « Le contrôle de gestion en action », éditions Liaisons 2^{ème} éditions, 2001, P.8

Cette citation, qui date pourtant de 1965, reste d'actualité et définit l'utilité de cette discipline.

En 1988, il ajoute une autre définition « le contrôle de gestion est le processus par lequel les managers influencent d'autres membres de l'organisation pour appliquer les stratégies ».

Retenons le fait que le contrôle de gestion pour Anthony suppose l'existence d'objectifs préalables, que le manager est chargé de réaliser à travers l'action d'autres individus tout en s'assurant de la mise en œuvre des stratégies définies et l'utilisation des ressources de manière efficace et efficiente.

1-3-2 Définition d'Henri BOUQUIN

Selon H. Bouquin, « les managers qui sont chargés de définir la stratégie ont besoin de dispositifs et de processus pour s'assurer que l'action quotidienne des individus est cohérente avec la stratégie. Donc le contrôle de gestion est un régulateur des comportements ».⁴

1-3-3 Définition d'Abdellatif KHEMAKHEM

Selon A. KHEMAKHEM, « le contrôle de gestion est le processus mis en œuvre au sein d'une entité économique pour s'assurer d'une mobilisation efficace et permanente des énergies et des ressources en vue d'atteindre l'objectif que vise cette entité »⁵

Il insiste dans cette définition sur la flexibilité du contrôle de gestion pour tenir compte des spécificités de chaque entreprise et de chaque situation, mais aussi sur la mobilité des énergies et des ressources pour atteindre l'objectif préfixé.

1-3-4 Définition de synthèse

De manière plus complexe, le contrôle de gestion est l'activité visant la maîtrise de la conduite raisonnable d'une organisation, en prévoyant les événements et en s'adaptant à l'évolution, en définissant les objectifs, en mettant en place les moyens, en comparant les performances passées et futures ainsi qu'en corrigeant les objectifs et les moyens.

⁴ BOUQUIN. H, « Les fondements du contrôle de gestion », Paris, éditions : Presses universitaires de France, numéro 2892, Paris, 1994, (collection : Que sais-je ?)

⁵ KHEMAKHEM. A, « La dynamique du contrôle de gestion », éditions DUNOD, Janvier, 1984, P9

2- Objectifs de contrôle de gestion

Les objectifs du contrôle de gestion sont identiques pour toutes les entreprises, quels que soient leurs secteurs d'activité et leurs dimensions qui sont la coordination. L'aide, le suivi, le contrôle et la mise en œuvre de la stratégie de l'organisation. La notion d'objectif ne peut répondre aux besoins de la direction que si elle met en relation deux autres éléments essentiels qui sont les moyens et les résultats⁶.

Parmi ces objectifs, nous trouvons :

2-1) Amélioration permanente de l'organisation : Pour utiliser au mieux les ressources et les compétences, l'entreprise doit piloter son organisation comme une variable stratégique. La structuration par les processus semble être une voie pertinente pour la performance ; il s'agit de découper l'organisation en processus opérationnels et en processus supports pour ensuite modifier et améliorer ceux qui ne sont pas rentables. Le contrôle de gestion peut aider à formaliser ces processus et surtout à mesurer les coûts de ces processus pour déterminer les marges et les leviers d'accroissement possible de valeur ajoutée.

2-2) Prise en compte des risques : dans le pilotage de la performance, la gouvernance de l'entreprise et le risque sont indissociables et il est nécessaire de connaître les impacts des activités d'une entreprise sur ses parties prenantes en intégrant les risques liés,

2-3) Contrôle de gestion : assure la cohérence de l'action par rapport aux objectifs globaux, il évite la réflexion stratégique au cours du processus et permet de focaliser son énergie sur les activités courantes, il remplit bien une fonction de régulation, mais il constitue aussi un apprentissage à la vigilance, une formation à la prise de décision. L'action corrective qu'il induit pousse à s'interroger sur la pertinence des normes utilisées.

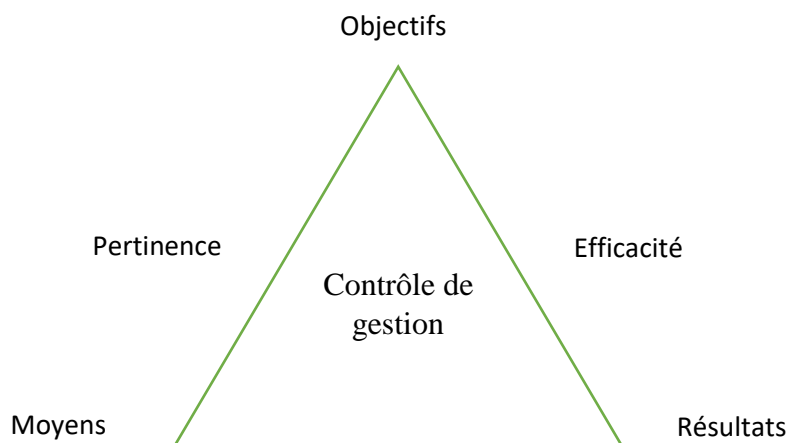
En ce sens, il remplit une fonction d'auto apprentissage de la réalité. Dans la mise en œuvre des stratégies, le contrôle de gestion vise :

- **L'efficacité** : elle mesure les résultats obtenus par rapport aux objectifs fixés.
- **L'efficience** : elle met le rapport entre les résultats obtenus et les ressources utilisées.
- **L'économie** : c'est l'acquisition de ressources de bonne qualité en moment opportun à moindre coût.

⁶ Anthony cité par Alazard Claude et Sapine SEPARI. DCG.2007. P10

- **Pertinence** : elle met en rapports objectifs et moyens. Pour qu'un système soit pertinent, il faille qu'elle mette en œuvre les moyens lesquels adaptés en quantité et en qualité aux objectifs escomptés.

Schéma N°01 : Le triangle du contrôle de gestion



Source : Loning H et Al., « Le contrôle de gestion, organisation, outils et pratiques », 3^{éd} Dunod, Paris, 2008, P6.

✓ **Mesure de la performance**

Pour une meilleure allocation des ressources, une entreprise transforme les moyens en résultats, le contrôle de gestion à donc comme objectif primordial, fournit aux responsables des indicateurs de performances qui peuvent-être effectués selon différentes optiques :

- La tarification des services : il est important de connaître le coût de revient des services fournis par l'entreprise afin que le prix soit en rapport avec le coût effectif.
- L'amélioration de l'activité.

✓ **Contrôle de rentabilité**

Les dirigeants de l'entreprise doivent connaître les activités les plus rentables c'est-à-dire ; celles qui engendrent le profit le plus élevé

L'objectif des analyses de rentabilité est de faire apparaitre une marge qui se calcul dans une entreprise.

3- Contrôleur de gestion

Le contrôleur de gestion est un professionnel responsable de la gestion financière et de la performance d'une organisation. Le rôle principal d'un contrôleur de la gestion est de

collecter, analyser et interpréter les données financières afin de fournir des informations précises et pertinentes à la direction pour la prise de décision éclairées.

Le contrôleur de gestion veille à la rentabilité et à la performance de l'entreprise. Il participe à l'élaboration du budget de l'année suivante en étroite collaboration avec les différents métiers. Finalement, le contrôleur de gestion est directement rattaché au dirigeant (à la direction générale⁷). Il est également lié à la direction financière. Etant entouré d'une équipe chargée de réceptionner, de traiter, d'analyser, d'exploiter et de retransmettre à d'autres, les informations reçues, et d'anticiper des actions correctives. Le contrôleur de gestion occupe un poste à part entière dans l'entreprise, et a un pouvoir égal à toutes les directions situées sous la direction générale.

4- Processus du contrôle de gestion

Le processus du contrôle de gestion correspond aux phases traditionnelles du management : prévision, action, évaluation et apprentissage.

4.1. Phase de prévision : Cette phase est dépendante de la stratégie définie par l'organisation. La direction prévoit les moyens nécessaires pour atteindre les objectifs fixés par la stratégie dans la limite d'un horizon temporel. Les résultats attendus par la direction constituent un modèle de représentation des objectifs à court terme ;

4.2. Phase d'exécution : Cette phase se déroule à l'échelon des entités de l'organisation. Les responsables des entités mettent en œuvre les moyens qui leur sont alloués. Ils disposent d'un système d'information qui mesure le résultat de leur action. Ce système de mesure doit être compris et accepté par les responsables d'entités. Il doit uniquement mesurer les actions qui leur ont été déléguées ;

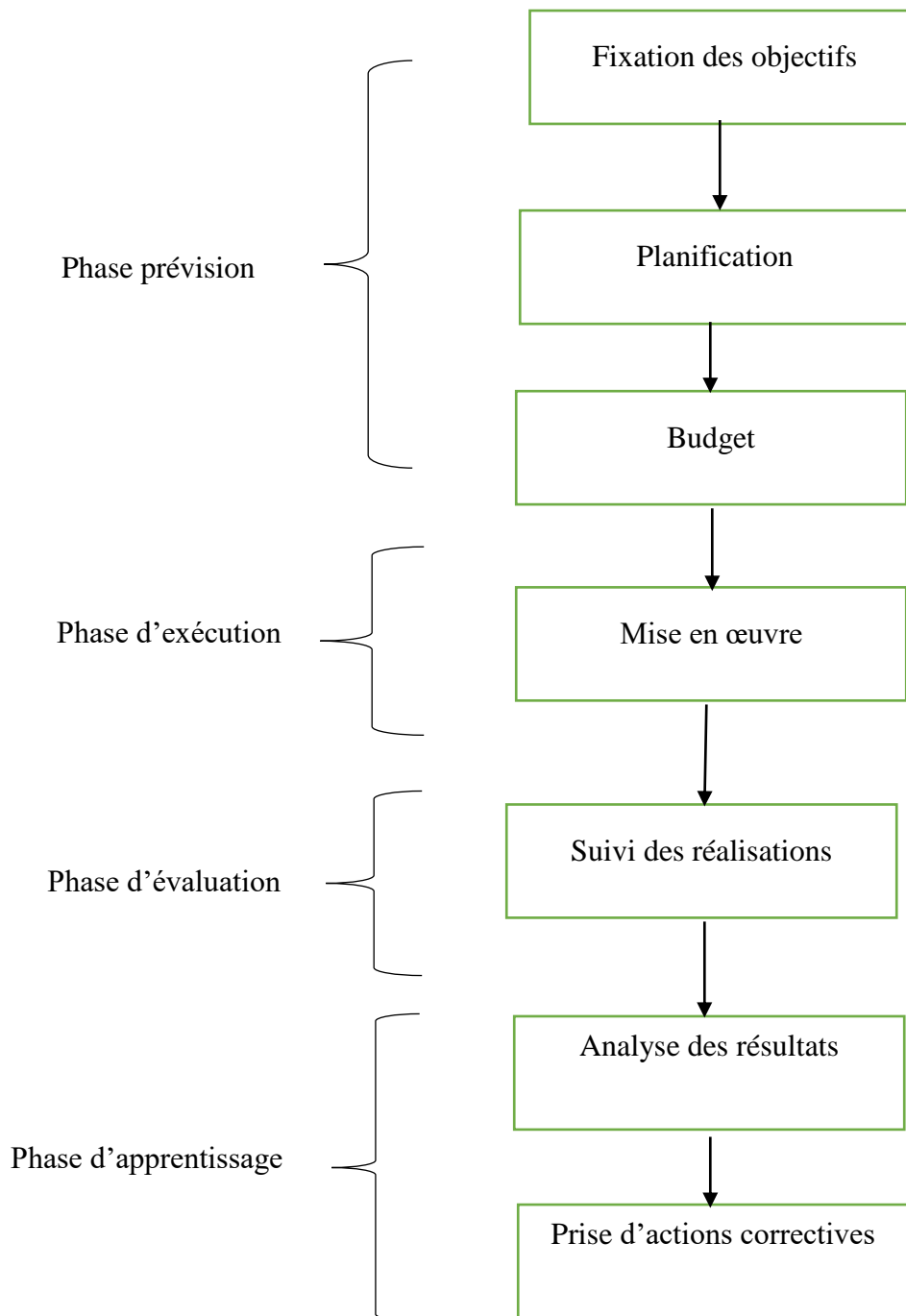
4.3. Phase d'évaluation : Cette phase vise à confronter les résultats obtenus par les entités aux résultats souhaités par la direction afin d'évaluer leur performance. Cette étape de contrôle met en évidence des écarts et en détermine les causes. Elle doit conduire les responsables à prendre des mesures correctives. Le processus est plus réactif lorsque cette étape de contrôle est réalisée régulièrement au niveau des entités.

4.4. Phase d'apprentissage : Cette phase permet, grâce à l'analyse des écarts, de faire progresser l'ensemble du système de prévision par apprentissage. Des facteurs de

⁷ « En ligne », disponible sur : Fiche métier, contrôleur de gestion (H/F) : fiche de poste et offres d'emplois

compétitivité peuvent être découverts ainsi que d'éventuelles faiblesses. Une base de données est constituée pour être utilisée en vue des futures prévisions.

Schéma N°02 : Les phases du processus de contrôle de gestion⁸



Source : LONING H, PERQUEUX Y, « Le contrôle de gestion : Organisation et mise en œuvre », 2^{ème} édition Dunod, Paris, 2003, P.3

5- Les limites du contrôle de gestion

⁸ LONING H, PERQUEUX Y, « Le contrôle de gestion : Organisation et mise en œuvre », 2^{ème} édition Dunod, Paris, 2003, P.3

La mise en œuvre d'un contrôle de gestion particulier se heurte parfois à certaines difficultés qu'il faudra lever, et parfois intégrer aux systèmes de contrôle de gestion à savoir :

5-1 Choix des informations pertinentes

La recherche d'information précise et complète conduit souvent à augmenter la qualité et les délais d'obtentions de ces informations, ce qui réduit d'autant la vitesse de réaction du responsable.

5-2 L'interprétation des fluctuations de performances

Elle revient à sélectionner les écarts qui doivent donner lieu à une réaction du système de contrôle. Il y a là un problème important qui est posé à deux niveaux :

- L'imprécision relative du lien « objectifs-performances ».
- L'interprétation correcte des significatifs.

5-3 Contradictions de la formalisation budgétaire

L'élaboration des budgets suppose le choix préalable d'une hypothèse d'activité (choix d'un sous objectif), mais ce choix interagit sur les fonctions que l'on veut assignés à ces budgets. On peut toutefois réduire les conflits apparaissant en négociant attentivement l'objectif et en intégrant au départ l'existence d'alias éventuels (incertitude).

5-4 Difficultés du dialogue social

Malgré de nombreux efforts qui ont portés sur la façon d'améliorer la motivation des agents et leur adhésion affectives aux objectifs tracés, des difficultés et des réticences demeurent encore.

Ainsi pour lever ces blocages, des négociations et surtout une sensibilisation des partenaires sociaux doivent être engagées.

5-5 Coût ou la « rentabilité » du système de contrôle de gestion

Le système de contrôle de gestion a un coût que l'on peut chiffrer avec une certaine approximation, mais n'en pas de même pour un gain que l'on peut en escompter.

5-6 Difficultés liées à la déclinaison des stratégies

Une critique fréquente formulée à l'encontre des systèmes de contrôle de gestion est leurs incapacités à décliner correctement les options retenues dans la planification stratégique compte tenu des difficultés liées à l'imprévisibilité de l'environnement.

6- Outils de contrôle de gestion

Afin de comparer les prévisions aux réalisations de l'entreprise, le contrôle de gestion utilise des données issues de la comptabilité générale et de la comptabilité analytique (coûts constatés, standards ou préétablis).

Les outils de contrôle de gestion visent à la conduite et à la bonne maîtrise d'une organisation, on distingue⁹ :

- **La comptabilité générale (financière)** : C'est un système d'information comptable qui vise à aider les managers et à influencer les comportements en modélisant les relations entre les ressources allouées et consommées et les finalités poursuivies. Elle sert principalement à éclairer les décisions internes de l'entreprise, elle aide les managers à la bonne prise de décision.
- **La comptabilité analytique** : elle est issue de la comptabilité générale, c'est une méthode de traitement des données. Elle se focalise sur l'élaboration d'informations destinées à des utilisateurs internes à l'entreprise. Elle porte en particulier sur le contrôle et l'analyse des coûts, et a une vocation générale d'aide à la décision. Autrement dit, c'est un outil d'analyse, qui permet aux gestionnaires de prendre les bonnes décisions.
- **La gestion budgétaire** : c'est l'un des outils les plus efficaces du contrôle de gestion, c'est un mode de gestion des prévisions à court terme. Il a pour but, la traduction des décisions prises par les responsables en budgets (prévisions chiffrées). La gestion budgétaire est utilisée afin de comparer les prévisions (les résultats attendus) et les réalisations (les résultats obtenus) et établir des écarts dans le but d'apporter des actions correctives.
- **Le tableau de bord** : c'est un outil de contrôle budgétaire. Il permet d'effectuer des récapitulatifs des indicateurs de pilotage d'ordre (technique, commercial ou financier). Il est sous forme de tableaux, surveillés en permanence par les responsables, afin de réagir le plus rapidement possible en cas d'écarts et d'éloignement par rapport aux objectifs fixés.

⁹ « En ligne », disponible sur : Rapport de lecture sur mesurer et piloter la performance.

Section (02) : Gestion Budgétaire

La gestion d'une entreprise consiste à mettre en œuvre des ressources en vue d'atteindre des objectifs fixés au préalable. Son rôle est de prévoir, c'est-à-dire planifier à moyen et long terme et de s'adapter aux changements à court terme.

Dans l'entreprise la planification est importante. La gestion budgétaire est l'outil le plus approprié dans le processus de planification et donc d'organisation des activités de l'entreprise. Elle représente une vision technicienne du contrôle de gestion.

1- Définition de la gestion budgétaire

La gestion budgétaire constitue la méthode du contrôle de gestion la plus utilisée par les entreprises. Elle est l'un des outils les plus efficaces de pilotage à court terme des processus d'entreprise.

Selon les auteurs il existe plusieurs définitions de la gestion budgétaire on peut citer les définitions suivantes :

Selon FORGET Jack, « la gestion budgétaire est un ensemble des techniques mises en œuvre pour établir des prévisions à court terme applicable à la gestion d'une entreprise et pour comparer aux résultats effectivement constatés »¹⁰.

La gestion budgétaire est « un mode de gestion consistant à traduire en programmes d'actions chiffrés, appelés budgets, les décisions prises par la direction avec la participation des responsables »¹¹.

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

- La définition d'objectifs traduisant ce que l'entreprise souhaite faire ou estime pouvoir faire.
- Une organisation permettant la prévision, sous forme de budgets, cohérents entre eux, épousant l'organisation de l'entreprise et englobant toutes les activités de l'entreprise (fonctionnelle et opérationnelles).
- La participation et l'engagement des responsables dans le cadre d'une gestion décentralisée.

¹⁰ FORGET. J, « Gestion Budgétaire, prévoir et contrôler les activités de l'entreprise », édition d'organisation, Paris, France, 2005, P9

¹¹ BRIGITTE DORIATH, « Le contrôle de gestion en 20 fiches », éditions : Dunod, Paris, 2008, P1

- Le contrôle budgétaire par la confrontation périodique des réalisations avec le budget, mettant en évidence des écarts et permettant toutes mesures de régulation pour les écarts remarquables (gestion par exception).

De manière générale : « la gestion budgétaire est l'ensemble des mesures qui visent à établir des prévisions chiffrées, à constater les écarts entre celle-ci et les résultats effectivement obtenus et à décider des moyens à mettre en œuvre pour atteindre les objectifs fixés pour une période déterminée »¹².

2- Rôles de la gestion budgétaire

La gestion budgétaire dispose de plusieurs rôles :

- C'est un outil d'évaluation, de mesure et d'amélioration de la performance de l'entreprise
- C'est un outil facilitant la communication et motivant pour le personnel des différents départements services de l'entreprise ;
- C'est l'outil de pilotage qui permet aux responsables de repérer les écarts afin de mettre en place des actions correctives.

Ses principaux intérêts sont :

- Mieux connaître les forces et les faiblesses de l'entreprise et améliorer sa réactivité par l'anticipation des résultats ;
- Engager le personnel opérationnel et forcer la coordination des actions.
- Mieux comprendre l'environnement de l'entreprise afin de préparer son avenir ;
- Déterminer sa place dans le futur en tenant compte de ses objectifs et des moyens disponibles pour leur atteinte.

La gestion budgétaire comprend différentes missions, les principales sont :

- l'établissement du budget prévisionnel ;
- la négociation budgétaire avec la hiérarchie ou les clients ;
- le pilotage et le suivi du budget ;
- l'analyse des écarts budgétaires.

¹² KHERRI. A, cours : « gestion budgétaire », Ecole supérieure de commerce, 2011-2012, P2

3- Limites de la gestion budgétaire

Les limites de la gestion budgétaire sont diverses, les plus courantes sont :

- La désignation des responsabilités, les contrôles peuvent être mal vécus. Une formation faisant ressortir l'intérêt de la gestion budgétaire doit motiver le personnel
- La structure budgétaire est largement basée sur des modèles antérieurs. Cela peut pérenniser les éléments budgétaires inefficaces. C'est particulièrement vrai pour tous les budgets fonctionnels ;
- La liberté accordée aux responsables peut induire des « féodalités », lieux de pouvoirs, et ainsi nuire à la stratégie de l'entreprise et à ses intérêts globaux ;
- Les changements dans l'environnement rendent la construction du budget obsolète. Le suivi doit être constant pour adapter les programmes d'actions et les prévisions.

4- Processus budgétaire

Le processus budgétaire est le cœur des activités de contrôle de gestion. Il permet de formuler la stratégie de l'entreprise, d'allouer ses ressources et de déterminer ses objectifs.

4-1- Définition du budget

Les prévisions en économie d'entreprise sont appelées « budgets ». La gestion prévisionnelle signifie la gestion budgétaire de l'entreprise. Exprimé principalement en termes financiers, le budget est l'outil de gestion qui contrôle, coordonne, évalue, planifie, pilote et prévoit à court terme.

Selon Giraud et Zarlowski, le budget est défini comme une : « expression détaillée à un an du plan opérationnel. C'est un ensemble de plans d'action coordonnés pour atteindre un objectif fixé dans le cadre du plan opérationnel ainsi que l'évaluation et la traduction financière de ces plans d'action. Les budgets sont élaborés pour et avec chacun des centres de responsabilité de l'entreprise ou de l'organisationterme »¹³.

¹³ GIRAUD. F et ZARLOWSKI. P, « Les fondamentaux du contrôle de gestion principe et outils », édition Pearson, Paris, 2016, P. 232

Pour Dumenil, le budget est « l'expression comptable et financière des plans d'action retenus pour les objectifs visés et les moyens disponibles sur le court terme convergent vers la réalisation des plans opérationnels »¹⁴.

Selon BURLAND. A, J-Y. Eglem, MYKTIA. P : « une prévision de tous les éléments correspondants à un programme déterminé, pour une période donnée, processus de prévisions à court terme aboutissant aux budgets opérationnels et systèmes de pilotage qui découlent de ces prévisions »¹⁵.

Le budget est la présentation des différentes recettes et dépenses de l'entreprise pour une période donnée. Il contribue au pilotage des activités de l'entreprise.

4.2. Objectifs du budget

La construction de programmes et de budgets répond à plusieurs objectifs :

4.2.1- Budgets sont des outils de pilotage de l'entreprise

- Ils déterminent l'ensemble des moyens et des ressources nécessaires pour atteindre les objectifs de l'organisation, en fonction de ces prévisions ; il s'agit donc d'une politique volontariste de la part des dirigeants ;
- Ils permettent de repérer, à court terme les contraintes externes ou internes (goulets d'étranglement) et les opportunités ;
- Ils assurent la cohérence des décisions et des actions des différents centres de responsabilité, en référence aux objectifs de l'entreprise ;
- Ils permettent de vérifier a priori que la construction budgétaire respecte les équilibres fondamentaux de l'entreprise (trésorerie et financement).

4.2.2- Budgets sont des outils de communication, de responsabilisation et de motivation

- Ils assurent l'information des responsables sur les objectifs de l'entreprise et sur leur déclinaison au niveau de chaque centre de responsabilité ;
- Ils installent la responsabilisation par la négociation des objectifs et des moyens mis en œuvre ; la procédure budgétaire revient à établir de véritables contrats négociés entre la

¹⁴ DUMENIL. M, « Le contrôle de gestion », GERESO, 2018, P. 83

¹⁵ BURLAND. A, J-Y Eglem, MYKITIA. P, « Dictionnaire de gestion- comptabilité- finance contrôle », 2^{ème} édition FOUCHER, Vanves, 2004, P48

hiérarchie et les responsables des unités opérationnelles. Ces derniers devront ensuite rendre compte de leurs résultats.

4.2.3- Budgets sont des outils de contrôle

Ils permettent le contrôle de gestion par la détermination des écarts entre réalisations et prévisions. C'est le contrôle budgétaire.

On constate ainsi que le processus budgétaire correspond à une volonté de maîtriser les décisions et / ou les actions à court terme dans l'objectif d'atteindre une performance souhaitée. Il correspond aussi à des choix organisationnels tournés vers la décentralisation des décisions avec responsabilisation des opérationnels. Le modèle budgétaire doit donc épouser le modèle organisationnel.

4.3- Caractéristiques de budget

Les budgets doivent représenter une sorte de contrat négocié entre les opérationnels et leurs supérieurs hiérarchiques, sur la base de réalité économique et de l'ambition des objectifs. Ils constituent un instrument de planification, de coordination, de contrôle et de mesure.

4.3.1- Instrument de planification

Le budget constitue un outil de planification, permettant à l'entreprise de s'assurer que ses choix sont rationnels. Il oblige les responsables à faire des études avant de prendre des décisions.

4.3.2- Instrument de coordination

L'intégration d'une gestion budgétaire au sein d'une entreprise implique la participation de tous les employés des différents services, et un échange d'informations entre eux, est requis pour présenter un budget général cohérent.

4.3.3- Instrument de mesure

Le budget permet d'évaluer les performances de l'entreprise, grâce à l'analyse des écarts, entre les données réelles et les données budgétées.

Il permet ainsi la détection des anomalies, la recherche des causes et l'engagement des mesures correctives.

4.4- Types de budget : On distingue :

4.4.1- Budget de vente : Est le premier de la construction budgétaire, Il détermine le volume d'activité de l'entreprise conditionnent ainsi les autres budgets, il permet aussi de prévoir la principale ressource d'exploitation de l'exercice et son étalement dans le temps¹⁶.

Le budget des ventes recouvre l'ensemble des études et chiffrage ayant pour objet de déterminer le marché potentiel par lequel l'entreprise peut avoir accès et la part qu'elle prétend prendre. il s'agit d'une prévision qui consiste à estimer les ventes futures de l'entreprise en quantités et en valeur sous contrainte des :

- Tendances qu'impose l'environnement.
- Objectifs et de la politique commerciale fixés par l'entreprise.

Le travail de prévision des ventes est souvent effectué par un service des études commerciales en collaboration avec le contrôle de gestion. La direction définira les moyens à mettre en œuvre pour réaliser ces objectifs, elle définit les variables d'actions sur lesquelles elle compte asseoir son plan d'action. Ces variables d'action constituent les différentes composantes du plan de marchéage des produits :

- Les tarifs pratiqués ;
- Les ristournes à consentir ;
- Les actions de promotion ;
- Les choix de distribution ;
- Les effectifs de la force de vente

Le budget de vente ou budget commercial concerne à la fois la prévision des ventes et la prévision du coût de fonctionnement des services liés à la fonction commerciale.

- La prévision des ventes ou programmes des ventes
- Le budget des ventes.
- Le budget des frais commerciaux

Il doit contenir à la fin de son élaboration :

- ✓ Les quantités prévues à vendre ;
- ✓ Le prix de vente prévu ;
- ✓ Les ventes en valeur prévus ;

¹⁶ BRIGITTE. D, « contrôle de gestion », édition DUNOND, Paris, 2005, P05

Chapitre I : Aspect conceptuel et généralités

- ✓ La TVA facturée correspondant ;
- ✓ Les modalités d'encaissements prévus.

Généralement, Le budget principal des ventes est représenté sous la forme d'un tableau illustré ci-dessous :

	Janvier	Février	Mars	Décembre
Programme d'action (quantités)					
Prix de vente					
Chiffre d'affaire hors taxes (H.T)					
TVA (%)					
Chiffre d'affaire (T.T.C)					

Tableau N°01 : Représentation de budget des ventes

Source : SABELLE DE KERVILER, LOIC DE KERVILER, le contrôle de gestion à l'apportée de tous, 3ème édition ECONOMICA, P62

4.4.2- **Budget de Production**, ou ce dernier, convient de vérifier la comptabilité des prévisions de vente avec les contraintes de production, pour se faire des informations techniques sont nécessaires¹⁷:

- ✓ Identification des capacités de production :
- ✓ Appréciation de la capacité de travail compte tenu de la législation et des usages ;
- ✓ Evaluation de la capacité technique compte tenu des réglages, pannes...
- ✓ Détermination de la gamme opératoire et de la nomenclature pour les différents produits.

On peut distinguer trois phases menant à l'établissement du budget de la fonction production :

- **Programme de fabrication des produits**, dont Le problème consiste à passer des prévisions de ventes au programme de fabrication.
- ✓ De manière simple, il suffit de calquer la production sur les prévisions de ventes : La production que l'on prévoit de vendre pendant une période est programmée pour cette même période ou pour la période précédente pour tenir compte d'éventuelles contraintes de délai de livraison ;

¹⁷ MARGOTTEAU Éric, « Contrôle de gestion », éditions Ellipses, Paris, 2001, P143

✓ Mais de manière générale, il est difficile de procéder aussi simplement pour deux raisons :

- Les ventes sont souvent irrégulières à cause des variations saisonnières, il faut donc « découpler » la production des ventes et ajuster par une politique de stockage ;

- Pour réaliser le programme des ventes, il faut tenir compte des contraintes de production. Ces dernières peuvent ainsi induire un effet de (feed-back) sur le budget de ventes.

- **Détermination du niveau d'activité des unités de production**, C'est le problème de la fixation du « plan de charges » des différents ateliers (ou unités de production) : déterminer le nombre prévisionnel d'unité d'œuvre dans ces centres d'activité en fonction du programme de production. Il faut donc dans chaque atelier déterminer l'activité induite par la fabrication de chaque produit puis procéder à la sommation.
- **Budgétisation des charges de production**, ou le chiffrage du budget de fonctionnement des différents centres s'effectue sur la base du nombre prévisionnel d'unité d'œuvre et en utilisant la notion de budget flexible. Chaque composante de ce budget comporte en général :
 - **Une partie fixe** : indépendante du niveau d'activité
 - **Une partie variable** : dépendante du niveau d'activité

4.4.3- Budget des approvisionnements est le budget suivant à établir. Le programme des approvisionnements présente un calendrier des commandes et des livraisons. Il résulte des choix de gestion des stocks et des approvisionnements. Ce budget repose sur la politique d'approvisionnement et les techniques de gestion des stocks.

Trois politiques d'approvisionnement peuvent être déterminées ainsi :

- ✓ Approvisionnement sur l'année ;
- ✓ Approvisionnement par trimestre ;
- ✓ Approvisionnement juste à temps.

L'établissement des budgets des approvisionnements est lié au problème de la gestion des stocks correspondants. Il s'agit de budgéter les entrées en fonction des stocks, en évitant à la fois le sur-stockage, et la rupture de stock (conséquences sur le plan commercial et financier).

L'élaboration d'un budget des approvisionnements permet de s'assurer que les matières consommées seront achetées en quantités voulues, le moment voulu, et ce au moindre cout, il permet aussi de tenir compte des deux contraintes suivantes :

- Eviter tout arrêt ou perturbation dans le déroulement de la production et de vente ;
- Gérer un stock optimum pour assurer les approvisionnements tout en diminuant l'immobilisation des capitaux.

4.4.4- Budget d'investissement : Les budgets étudiés précédemment concernaient essentiellement l'exploitation de l'entreprise. Mais celle-ci est amenée également à réaliser des investissements pour améliorer son fonctionnement ou développer ses activités.

Il faut donc procéder successivement à l'étude de :

- L'analyse de la rentabilité des différents projets d'investissement ;
- La sélection des projets retenus dans le programme d'investissement ;
- L'établissement du plan de financement ;

4.4.5- Documents de synthèses

Les principaux budgets de tous les départements étant établis, il maintenant d'avoir une vue d'ensemble. Pour ce faire, seront construits des documents de synthèse tel que : le budget de trésorerie, le compte de résultat, le bilan et le tableau de financement prévisionnels.

Ces documents doivent présenter une certaine cohérence avec les projets à moyen et à long terme définis par l'entreprise. Ils permettent de déterminer, a priori, le résultat prévisionnel qu'il soit un bénéfice ou une perte. Pour une période à venir, ils sont indispensables pour toute création d'entreprise ainsi que pour celles existantes, afin d'anticiper le fonctionnement, faciliter la prise de décision et prévoir toute difficulté.

4.4.5- Budget de trésorerie

Dans le contexte de la gestion budgétaire, le budget de trésorerie peut être défini comme une méthode analytique de prévision consistant en un découpage dans le temps (mois, trimestre, semestre ou années) des encaissements et des décaissements, c'est-à-dire des entrées et des sorties d'argent sur les charges et les produits générés par les différents budgets étudiés précédemment.

Le budget de trésorerie est élaboré à partir de l'ensemble de budgets : budget d'exploitation, budget d'investissement et de financement. Il traduit en termes d'encaissement et de décaissement l'ensemble de données prévisionnelles et détermine un solde de trésorerie mensuel. Ce budget met en évidence la cohérence de l'ensemble des prévisions et fait apparaître un excédent ou déficit de trésorerie mensuel. La gestion prévisionnelle de la trésorerie consiste à placer les excédents à court terme, ou à chercher les moyens de financement à court terme en cas d'insuffisance de trésorerie¹⁸.

Le budget de trésorerie synthétise les effets financiers de la mise en œuvre de tous les autres budgets. Son établissement représente souvent « l'épreuve de vérité » pour le gestionnaire. C'est à cette occasion que l'on peut tester le réalisme et la faisabilité des programmes d'activité, L'établissement de ce budget passe par 4 grandes étapes :

- **Budget des encaissements** : Ce budget se présente en général comme un tableau dont il figure tous les encaissements de la période relatifs soit à des opérations de la période, soit à des opérations réalisées au cours des périodes antérieures. Les opérations de la période qui donnent lieu à des encaissements ultérieurs constituent des créances qui seront inscrites au bilan prévisionnel.

- **Budget de TVA** : C'est l'entreprise qui assure pour le compte de l'administration fiscale la collecte de la TVA (impôt indirect). Elle facture à ses clients de la TVA sur le montant de son chiffre d'affaires.

Périodiquement (en principe tous les mois) l'entreprise établit sa déclaration de chiffre d'affaires et calcule le montant de la TVA à reverser à l'Etat en retranchant la TVA déductible de la TVA facturée : on obtient la TVA due, compte dont le solde est versé au fisc dans le courant du mois suivant.

- **Budget des décaissements** : Il présente la même structure que les tableaux précédents, en font partie tous les décaissements effectués au cours de la période pour des opérations qui concernent soit la période, soit des périodes antérieures. Les opérations de la période qui ne seront payées qu'au cours des périodes suivantes sont des dettes qui figureront au bilan prévisionnel.

- **Budget général de trésorerie** : En matière de présentation du tableau de situation de trésorerie pour chaque espace de temps considéré, ce tableau détermine la différence

¹⁸ DAYAN. A, « Manuel de gestion », Vol .1, 2^{ème} éditions, éd. Ellipses, Paris, 2004, P851

(encaissement –décaissement), et compte tenu du montant de la trésorerie initiale, calcule le solde de fin de période.

Conclusion

Le contrôle de gestion et la gestion budgétaire sont le domaine de la gestion d'entreprise, ils sont liés et jouent un rôle crucial dans la planification, la surveillance et l'optimisation des performances financières d'une organisation. Le contrôle de gestion consiste à mettre en place des outils et des méthodes pour évaluer et piloter l'activité d'une entreprise, la gestion budgétaire quant à elle est une composante du contrôle de gestion, elle consiste à établir un budget prévisionnel qui détermine les ressources financières attribuées à chaque activité de l'entreprise sur une période donnée.



Chapitre II : Contrôle Budgétaire
et Analyse des écarts

Introduction

Connu comme la dernière étape de la gestion budgétaire, le contrôle budgétaire permet une fois l'élaboration des différents budgets réalisée, d'effectuer un suivi budgétaire, ce dernier nécessite de comparer les réalisations avec les prévisions à une date donnée, et d'analyser des écarts dégagés, de comprendre leurs principales causes et y remédier (écarts défavorables) en formulant des actions correctives adéquates, ou en tirant davantage (écarts favorables).

Ce chapitre est subdivisé en deux sections, dans la première section nous traitons le contrôle budgétaire et dans la deuxième section nous effectuons l'analyse des écarts.

Section (01) : Contrôle budgétaire

Le contrôle budgétaire est aujourd'hui l'une des techniques les plus répandues et les plus pratiques, utilisée principalement dans toutes les entreprises. Le pilotage grâce au contrôle budgétaire, nécessite la mise en œuvre d'une structure adéquate fondée sur des centres de responsabilité.

Dans cette section nous présentons la notion de contrôle budgétaire ainsi que ses objectifs, ses caractéristiques, son rôle et ses limites.

1- Définition du contrôle budgétaire

Selon les auteurs il existe plusieurs définitions du contrôle budgétaire on peut citer :

Selon **FORGET. J** : « C'est une modalité financière du contrôle de gestion. Tout budget est composé d'un ensemble de postes budgétaires. L'analyse des écarts budgétaires consiste à analyser les différences constatées entre les données prévisionnelles et les données réelles »¹.

Selon **DJERBI Zouhair, DURAND Xavier, KUSZLA Catherine** : « C'est un instrument qui englobe l'ensemble des dispositifs (systèmes, procédures) mis en œuvre dans le cadre du processus budgétaire au sein des centres de responsabilité : élaboration des budgets associés à un ensemble d'objectifs, comparaison des budgets avec les réalisations et

¹ FORGET Jack, « Gestion budgétaire, prévoir et contrôler les activités de l'entreprise », édition d'organisation, 2005, P16

mesure des écarts, interprétation des écarts et prise des mesures correctives et, si besoin, ajustement ou remise en question des objectifs initiaux »².

Selon **GERVAIS Michel** définit le contrôle budgétaire comme la « comparaison permanente des résultats réels et des prévisions chiffrées figurant aux budgets afin :

- De rechercher la (ou les) cause (s) d'écarts ;
- D'informer les différents niveaux hiérarchiques ;
- De prendre les mesures correctives éventuellement nécessaires ;
- D'apprécier l'activité des responsables budgétaires »³.

Selon **HUNTIN .H**« le contrôle budgétaire consiste à comparer le niveau des réalisations à celui des prévisions. Il permet de dégager des écarts, d'en rechercher les causes et de proposer des solutions permettent de résorber ces écarts »⁴.

2- Objectifs et rôle du contrôle budgétaire

2-1 Objectifs du contrôle budgétaire⁵

On peut résumer les objectifs du contrôle budgétaire comme suit :

- L'amélioration de la performance économique de l'entreprise qui permet aux gestionnaires d'agir plus rapidement aux variables contrôlables ;
- La confrontation périodique entre les données préétablies (prévisions), et les réalisations (résultats réels) ;
- Le calcul des écarts, leur analyse et leur explication qui doivent susciter des mesures correctives ;
- Le pilotage des activités et la maîtrise du budget ;
- L'optimisation de l'utilisation des ressources ;
- L'appréciation de l'activité des responsables budgétaires

2.2 Rôle du contrôle budgétaire

Le contrôle budgétaire peut remplir différents rôles qui peuvent être en partie contradictoires, voir conflictuels, et qui peuvent être synthétisés dans le tableau suivant :⁶

² DJERBI Zouhair, DURAND Xavier, KUSZLA Catherine, « Contrôle de gestion », édition Dunod, 2014, P234

³ GERVAIS Michel, « Contrôle de gestion », édition Economica, Paris, 2005, P20

⁴ HUTIN. H, « Toute la finance d'entreprise en pratique », 2^{ème}éditions d'organisation, Paris, 2003, P678

⁵ Contrôle de gestion Chapitre 7, P. 08. Disponible sur le site : www.licp.com(PDF)

Chapitre II : Contrôle Budgétaire et analyse des écarts de production

Tableau N°02 : Rôle du contrôle budgétaire selon les auteurs :

Etudes	Rôle du contrôle budgétaire	
Baudet 1941	<ul style="list-style-type: none"> -Réaliser une prévision et établir un programme d'activité. -Permettre l'observation continue des événements capables de modifier les prévisions. -Rechercher les causes d'écarts et fixer des responsabilités. -Coordonner les différents services. -Assurer le contrôle comptable des couts de revient standard. 	
Lyne 1988	Selon sa synthèse des ouvrages.	Ses résultats.
	<ul style="list-style-type: none"> -Prévision. -Planification, coordination. - Communication. - Evaluation, motivation. 	<ul style="list-style-type: none"> -Les budgets servent à faire des prévisions plus qu'à motiver. - Ils servent à contrôler et à expliquer les écarts. - Ils n'exercent pas de pression sur les salariés. - Le degré de participation.
Barette et Fraser 1977	<ul style="list-style-type: none"> -Planifier, motiver. -Evaluer. 	<ul style="list-style-type: none"> -Coordonner. -Eduquer.
Otley 1978	<ul style="list-style-type: none"> -Les budgets sont des objectifs, ils servent alors d'instrument de motivation. -Les budgets sont des prévisions (la fonction planning y est associée) - Les budgets sont des outils managériaux, notamment un moyen de communiquer entre partenaires. - Les budgets ont des standards pour évaluer la performance. - Les budgets sont un moyen d'augmenter la satisfaction au travail grâce à leur nature participative. 	
Bunce et al 1995 CAM-I	<ul style="list-style-type: none"> -Prévision financière. -Gestion de trésorerie. -Cout standard. -Planification des ressources. 	<ul style="list-style-type: none"> -Contrôle des couts. -Gestion des investissements. -Visibilité. -Objectifs personnel.
Bouquin 2001	<ul style="list-style-type: none"> -Instrument de coordination et de communication. -Outil essentiel de gestion prévisionnelle. 	

⁶ YVES de Rongé, CERRADA Karine, « Contrôle de gestion », Pearson, éducation France, Paris, 2009, P169

-Outil de délégation et de motivation.
--

Source : BERLAND Nicolas, « Le contrôle budgétaire », édition la découverte, Paris, 2002, P43, 44.

3- Processus du contrôle budgétaire

Toute procédure du contrôle vise à faire en sorte que les résultats obtenus aillent dans le sens des objectifs souhaités. Sa mise en œuvre s'articule généralement autour de quatre phases :

3.1. Prévision

- ✓ C'est une étude préalable de la décision, possibilité et volonté de l'accomplir ;
- ✓ La prévision est une attitude volontariste : elle doit être l'expression d'une politique, d'un choix, d'un engagement, d'un pari sur l'avenir. Quel que soit sa valeur, une prévision au sens scientifique du terme ne peut jamais qu'être la description d'un cadre à l'intérieur duquel l'entreprise va devoir s'insérer, ce qui donne l'aspect volontaire de la prévision ;
- ✓ La prévision est une attitude scientifique : l'un des fondements de la prévision est indéniablement la méthode scientifique à base statistique et économique
- ✓ La prévision est une attitude collective : le caractère « collectif » de la prévision indique que chacun à son niveau, y apporte sa contribution à une anticipation donnée au sein de l'entreprise⁷.

3.2. Planification

En fonction des objectifs fixés, de l'analyse des forces et faiblesses, la direction doit prévoir et organiser les actions et les ressources allouées pour diriger les activités. C'est la planification d'entreprise qui peut porter sur une période plus au moins longue « Trois à cinq ans ».

3.3 L'articulation des budgets

La notion de gestion budgétaire recouvre plusieurs aspects, c'est un mode de gestion de l'entreprise par la décentralisation qu'elle suppose, c'est surtout un système de pilotage où des budgets sont élaborés dans le but de permettre un contrôle budgétaire efficace. Ces budgets sont :

⁷ HUTIN. H, « Toute la finance de l'entreprise en pratique », 2^{ème} éditions d'organisation, Paris, 2003, P659

- **Budgets déterminants** : Ils privilégient les programmes d'actions de vente et de production dans la gestion à court terme ;
- **Budgets résultants** : Ils sont ceux du fonctionnement des différents services.

3.4 Ajustement des budgets

Une fois le budget de l'entreprise est élaboré, deux séries de faits peuvent venir modifier sensiblement les prévisions de départs à savoir :

✓ Variations de taux d'activités

Ils peuvent avoir des causes d'origines internes notamment la déficience du matériel constituant un goulot d'étranglement pour les autres postes de travail ou des causes d'origines externes provenant de la contraction du marché sous l'effet d'une crise.

Dans le premier cas, il appartient à la direction d'intervenir rapidement et l'incidence de l'à-coup constaté peut parfois être limité au budget de production car il existe des stocks suffisants de produits finis pour ne pas troubler le rythme de vente

Par contre dans le deuxième cas le problème est plus complexe, il oblige fréquemment les dirigeants à recalculer tous les budgets.

✓ Variations de prix

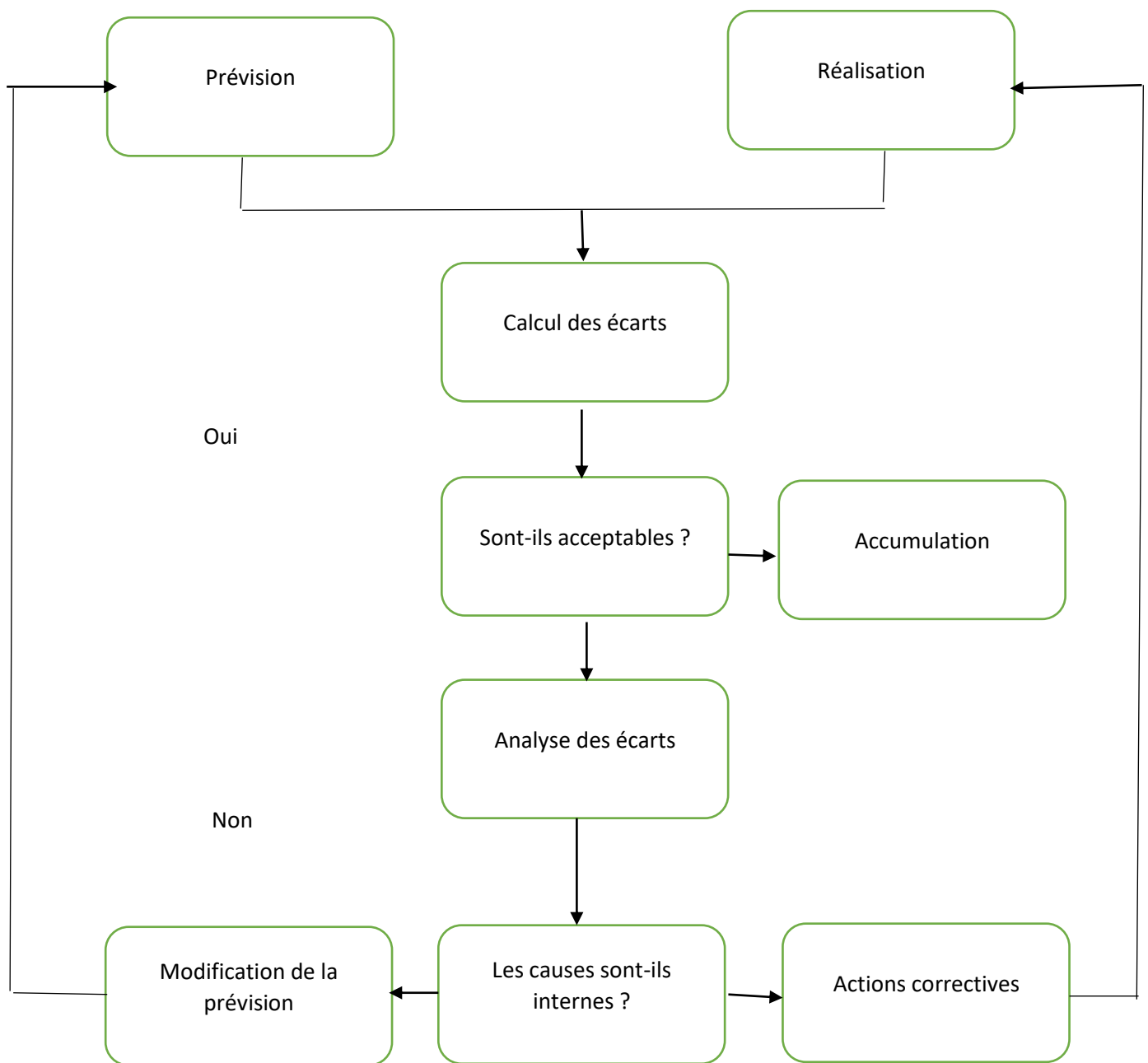
En cas de variation des prix en amont « achats aux fournisseurs » ou en aval « ventes aux clients » d'autres ajustements s'imposent.

En ce qui concerne les charges d'exploitation et les dépenses correspondantes, il convient que ces charges soient classées selon leurs natures spécifiques « matière première, fourniture extérieures et main d'œuvre » dans chaque section ou centre de frais faisant l'objet d'un budget.

C'est important de signaler qu'il est également possible, dans certains cas que l'on se trouve en présence de modification exceptionnelle de la situation budgétaire, il s'agit alors pour les responsables de l'entreprise de faire face à des événements non prévus et non prévisibles lors de la définition de la ligne générale d'actions⁸.

⁸ HUTIN. H, « Toute la finance de l'entreprise en pratique » 2^{ème} éditions d'organisation, Paris, 2003, P659.

Schéma N°03 : Les différentes étapes du processus :



Source : COSSUS Claude, « Ecart et contrôle budgétaire », Paris : édition Vuibert, 1989, P105

4- Conditions d'efficacité du contrôle budgétaire

Pour être efficace le contrôle budgétaire doit respecter les sept points suivants :

- Les prévisions doivent être relativisées : Il ne faut pas attendre des prévisions des certitudes, mais des estimations.
- L'information doit parvenir rapidement : Les responsables opérationnels des décisions à la suite du suivi budgétaire doivent recevoir le plus rapidement possible les données chiffrées sur la mesure des réalisations.
- L'information doit être fiable : La rapidité de la transmission de l'information ne doit pas conduire à une information de mauvaise qualité ;
- Le contrôle doit exister : C'est-à-dire qu'il ne faut pas constater les écarts sans les exploiter.
- Le contrôle doit être sélectif et ne s'intéresse qu'aux écarts significatifs : La gestion et le contrôle par exception doivent être utilisés c'est-à-dire que des seuils d'acceptation ou de non acceptation des écarts doivent être définis.
- Le contrôle ne doit pas être répressif : S'il est perçu comme un système de sanction, les responsables auront tendance à sous évaluer les prévisions de chiffre d'affaires et à surévaluer les prévisions de charges.

Le contrôle doit être décentralisé : Une grande initiative doit être laissée aux différents responsables.

- La continuité du contrôle : Alors que la fonction de programmation et planification est discontinue, la fonction de contrôle s'exerce de manière continue, il est donc important que le système de contrôle soit constamment en alerte⁹.

5. Limites du contrôle budgétaire¹⁰

- C'est un contrôle effectué a posteriori qui peut être trop tardif dans un contexte qui exige de la réactivité.
- Il peut être source de démotivation dès lors que la performance est mal évaluée (modèle de calcul de coût générant des subventionnements) ou si des acteurs sont rendus responsables d'écarts défavorables sur lesquels ils ne peuvent pas agir ;

⁹ HUTIN. H, « Toute la finance d'entreprise en pratique », 2^{ème} édition d'organisation, Paris, 2003, P 688, 689.

¹⁰ GODARD. CH-E, GORDARD. S, "Gestion prévisionnelle et mesure de la performance », 3^{ème} édition, DUNOD, Paris, 2007, P44

- Son utilisation seule pour mesurer la performance est peu efficace, elle doit être combinée avec d'autres outils.
- Il fournit une expression financière de la performance, qui met de côté les performances qualitatives telles que la qualité, la réactivité, le climat social. En outre, cette expression financière n'a pas toujours de sens pour les acteurs. Le contrôle budgétaire peut alors être perçu par les acteurs comme une obligation procédurale sans intérêt pour l'amélioration de leur performance.
- Dépend aussi du mode d'élaboration des coûts préétablis.
- La mise en place du contrôle budgétaire est souvent mal vécue, car perçue comme une sanction par le personnel de l'entreprise.
- Un système d'information comptable efficace : la réactivité du contrôle dépend en grande partie du système d'information comptable
- Étape complexe et longue, le contrôle budgétaire n'assure pas toujours une bonne réactivité de l'entreprise. Face à un environnement de plus en plus turbulent, d'autres outils seront mis en place, notamment les tableaux de bord.

6- Caractéristiques du contrôle budgétaire

- Le contrôle budgétaire est une composante du contrôle de gestion. Le contrôle budgétaire participe au système d'information du contrôle de gestion en faisant apparaître les écarts, entre les prévisions et les réalisations, en identifiant les causes de ces écarts.
- Le contrôle budgétaire est un contrôle rétrospectif. Le contrôle budgétaire s'intéresse à la période passée (le mois le plus souvent) en Comparant les réalisations, aux prévisions traduites dans les budgets, et en analysant les causes des écarts.
- Il a une dominante financière. Le contrôle budgétaire s'appuie sur une approche comptable de l'organisation et fournit des indicateurs financiers (exprimés en unités monétaires).
- Il informe les responsables sur le degré de réalisation des budgets¹¹.

7- Etapes du contrôle budgétaire : Le système budgétaire prévoit différentes phases de contrôle¹² :

- Avant l'action
- Pendant l'action

¹¹ DORIATH. B, GOUJET. CH, « Gestion prévisionnelle et mesure de la performance », 3^{ème} édition, DUNOD, Paris, 2007, P199

¹² HUTIN. H, « Toute la finance d'entreprise en pratique », 2^{ème} édition d'organisation, Paris, 2003, P 679.

➤ Après l'action.

7.1- Contrôle avant l'action ou contrôle à priori

Ce contrôle est assuré principalement dans la phase d'élaboration des budgets. Il a pour but d'améliorer la préparation de l'action et est constitué par la démarche prévisionnelle. Il faut vérifier que les hypothèses retenues pour la construction des budgets sont cohérentes avec les objectifs à moyen et à long terme (plan opérationnel et plan stratégique). Il faut aussi envisager les conséquences des décisions budgétaires avant de s'engager dans l'action.

7.2- Contrôle pendant l'action ou contrôle concomitant

C'est-à-dire pendant l'exercice budgétaire. Il a pour objectif de repérer rapidement les décalages entre les prévisions et les réalisations de façon à mettre en œuvre les actions correctives nécessaires.

Pour réaliser ce contrôle, il faut pouvoir fournir, de façon permanente et rapide, aux opérationnels, les informations sur les réalisations. Avant de mettre en œuvre des actions correctives, on effectue des analyses complémentaires pour expliquer les causes de décalage. La technique de l'analyse des écarts est utilisée pour comprendre l'origine des problèmes.

7.3- Contrôle après l'action ou contrôle à posteriori

Ce contrôle intervient à la fin de l'exécution budgétaire, il consiste essentiellement en une mesure des résultats et donc en une évaluation des performances.

L'objectif n'est plus de corriger les actions mais de présenter un bilan final de la période budgétaire.

Ce bilan final permet :

- D'expliquer les écarts ;
- De mettre à jour les normes techniques et de réfléchir sur la fiabilité des prévisions.

Il peut permettre aussi de mesurer la performance des responsables qui s'inscrit dans le processus d'évaluation de l'entreprise.

8- Modalités du contrôle budgétaire (analyse des écarts)

L'analyse des écarts a pour objectif de déceler des dérives ou des gains d'efficacité dans le processus de production, à partir desquels il conviendra de prendre éventuellement des mesures correctives.

Chapitre II : Contrôle Budgétaire et analyse des écarts de production

Il faudra apprécier au cas par cas chaque écart : d'abord, il faut en relativiser l'importance (un écart très faible ne doit pas forcément donner lieu à une révision du système) ; il faut ensuite s'interroger sur les causes profondes et non pas seulement apparentes de l'écart (une consommation élevée de matières peut être imputable à la qualité de ces dernières et non, par exemple, à du personnel de production incompetent).

Enfin, il faut se méfier des chiffres, les écarts étant par nature calculés sur la base d'hypothèses souvent constables :

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

Le contrôle budgétaire doit permettre à la direction de vérifier si les prévisions de chiffre d'affaires, les budgets et les prévisions de coûts ont été respectés. Des écarts, favorables ou défavorables, seront calculés puis analysés entre les éléments constatés (chiffres d'affaires, marges, coûts) et les éléments prévisionnels et préétablis.

La dernière phase du contrôle budgétaire est l'analyse des écarts, que nous examinerons en détail dans la section suivante de ce chapitre. La section suivante se concentre sur analyse des écarts.

Section (02) : Analyse des écarts

Retournons à la définition du contrôle budgétaire, nous y expliquons qu'il faut y déterminer les écarts ainsi que leurs causes. Dans cette section, nous présentons la signification d'un écart, les principes et typologies des écarts. Puis nous passons à l'analyse des écarts, ses principes, ses types et ses objectifs.

1- Définition d'un écart

L'écart est : « la différence entre une norme de référence et une grandeur calculée à partir de données réellement constatées¹³ ».

L'écart est la différence entre deux valeurs. Après le calcul de chaque écart, il est nécessaire de préciser si le résultat obtenu est favorable ou défavorable, et par la suite d'interpréter les écarts obtenus en expliquant leurs causes. En cas de dérive (écart défavorable) par rapport aux prévisions, des mesures correctives peuvent être prises afin de rétablir la trajectoire.

L'écart budgétaire est la comparaison entre les réalisations et les prévisions de l'entreprise sur une même période, il se calcule comme suit :

$$\text{Ecart} = \text{Réalizations} - \text{Prévisions}$$

Le résultat de l'écart peut être positif (défavorable) ou négatif (favorable) :

$$\text{Ecart en \%} = \frac{\text{Réalizations} - \text{Prévisions}}{\text{Prévisions}} * 100$$

¹³ FORGET. Jack, « Gestion budgétaire, prévision et contrôler les activités de l'entreprise », édition d'organisation, 2005, P30

2- Limites des écarts¹⁴

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

3- Principes d'élaboration des écarts

La mise en évidence d'écarts répond aux besoins de suivi des entités à piloter et parmi les principes conventionnels de construction des écarts nous citons¹⁵ :

❖ Principe 1

Un écart est la différence entre la valeur constatée de la donnée étudiée et la valeur de référence de cette même donnée. La valeur constatée est en général la valeur réelle telle qu'elle apparaît dans la comptabilité de gestion. La valeur de référence peut être une valeur budgétée, standard ou prévisionnelle. Dans le cas d'une comparaison de données entre deux exercices successifs, la valeur de référence est celle de l'exercice le plus ancien.

❖ Principe 2

Un écart se définit par un signe (+ ou -), une valeur et un sens (favorable ou défavorable) respectivement. En effet, dans l'analyse des écarts, un écart de même valeur algébrique n'a pas le même sens selon qu'il s'agit d'une charge ou d'un produit.

❖ Principe 3

La décomposition d'un écart cherche toujours à isoler l'influence d'une et d'une seule composante par sous-écart calculé : une donnée constituée de n composantes oblige à la mise en évidence de n sous-écarts.

¹⁴ DORIATH. B et GOUJET. C, « Gestion prévisionnel et mesure de la performance », 3^{ème} édition Dunod, Paris, 2007, P203, 204

¹⁵ ALAZARD. C et Séparis. S, « Contrôle de gestion, manuel et application », édition DUNOD, Paris, 2010, P368, 369.

❖ Principe 4

Toute donnée constituée par le produit d'un élément monétaire par un élément qui exprime un volume doit se décomposer en deux écarts. Définis comme suit :

$$\text{Écart/éléments monétaires} = (\text{élément monétaire réel} - \text{élément monétaire prévu}) \times \text{Donnée Volumique réelle}$$

$$\text{Écart/éléments volumiques} = (\text{élément volumique réel} - \text{élément volumique prévu}) \times \text{élément monétaire prévu}$$

Ces règles simples permettent ainsi le calcul et la décomposition de n'importe quelle présentation de budget.

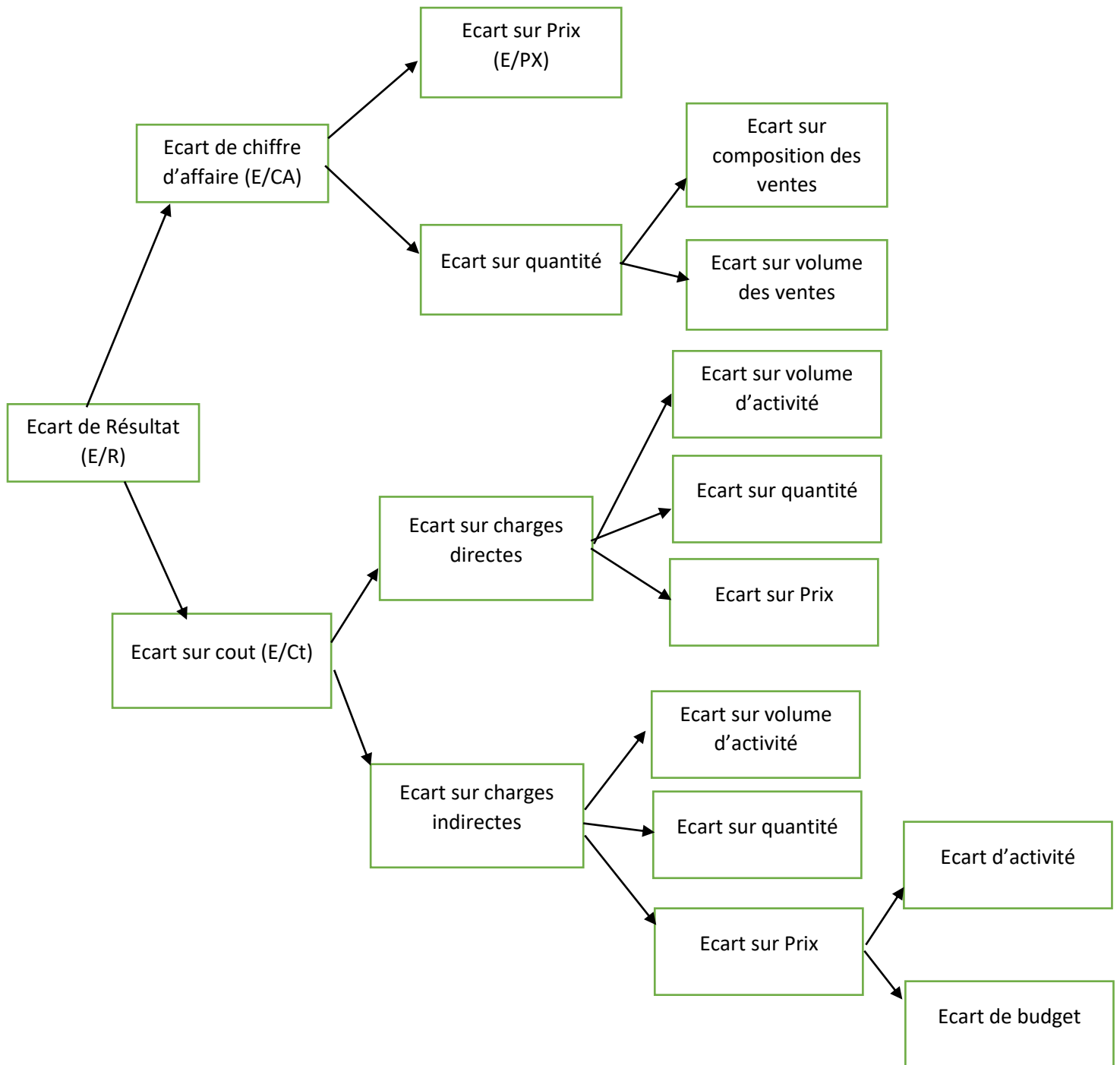
4- Calcul et analyse des écarts

Le contrôle budgétaire conduit à calculer autant d'écarts nécessaires pour comprendre les déviations par rapport au budget. L'idée de référence est que l'on construit un budget pour s'y tenir, et que tous les écarts doivent être expliqués et analysés.

Le calcul des écarts peut s'appliquer à chacun des postes, chacune des composantes du compte de résultats (du chiffre d'affaires par produit aux coûts indirects variables ou fixes) et permet ainsi de reconstituer pour chaque élément (chiffre d'affaires ou coût) du compte de résultat la nature et le montant de la « déviation » par rapport au budget.

Le schéma suivant présente une articulation générale. Assez classique, des analyses d'écarts. D'autres modèles, globaux ou partiels peuvent être conçus sur des bases différentes. En fonction des besoins du contrôleur de gestion et des spécificités de l'exploitation.

Schéma N°04 : Ensemble des analyses d'écarts.



Source : DORIATH. B, « Le contrôle de gestion en 20 fiches », 5^{ème} édition, Dunod, Paris, 2008, P73

Des analyses de plus en plus fines peuvent être menées afin d'associer un écart à une cause ;

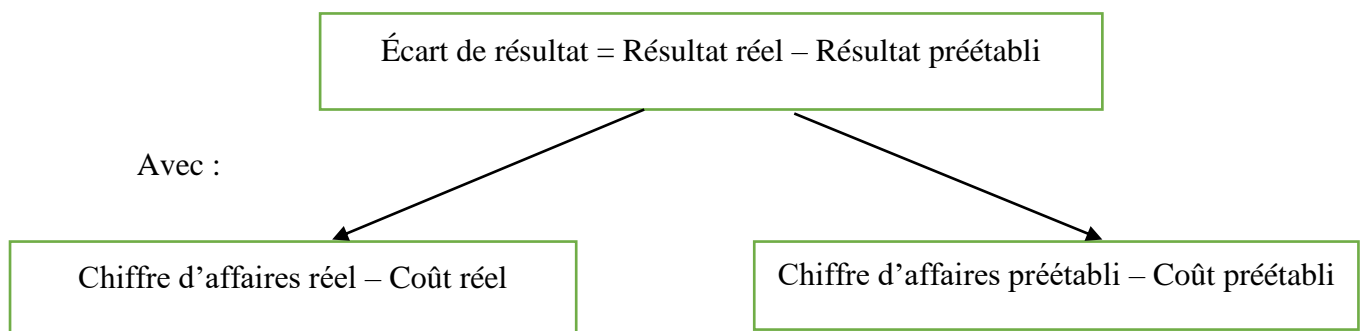
- Le modèle d'analyse doit être cohérent : la somme des sous-écarts doit être égale à l'écart analysé. Cette nécessaire cohérence est vérifiée lors de l'élaboration de modèle et devient un outil de contrôle des calculs d'écarts.

4.1 Analyse de l'écart sur résultat

Dans le contrôle budgétaire l'écart de résultat est l'écart de base, il peut s'expliquer à la fois par un écart sur le chiffre d'affaires effectivement réalisé par l'entreprise (par rapport au chiffre d'affaires qu'elle avait prévu) et sur les coûts (directs et/ou indirects) qu'elle a réellement supportés (par rapport à ceux qu'elle avait initialement budgétés).

Et que se soit du côté des produits (ventes de produits finis et/ou de services) ou du côté des charges (consommation de matière première et/ou de main d'œuvre), ces écarts ont pour origine des écarts partiels sur le prix unitaire (coûts unitaire ou taux horaire) et/ou sur la quantité vendue (ou consommée dans le processus de fabrication.)¹⁶.

L'écart de résultat mesure l'irrégularité de la performance globale à court terme. C'est la différence entre le résultat réel et le résultat préétabli. Il se calcule comme suit :



- **Décomposition de l'écart de résultat**

Il s'agit d'arriver à contrôler, par cette décomposition, trois sous-systèmes. Mais une difficulté existe quant à la mise en évidence des responsabilités des services commerciaux. En effet, une simple comparaison des chiffres d'affaires ne peut suffire à juger de la qualité des réalisations budgétaires de ces derniers.

¹⁶ DJERBI. Z, DURAND. X, KUSZLA. C, Contrôle de gestion », édition Dunod, 2014, P 247.

Dans le cadre du budget, ceux-ci s'engagent sur trois objectifs : des quantités à vendre par produit, des prix moyens pour ces produits, une proportion précise entre les ventes des différents produits.

4.1.1- L'analyse de l'écart sur chiffre d'affaires¹⁷

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

$$\text{Ecart sur le chiffre d'affaire} = \text{chiffre d'affaire réel} - \text{le chiffre d'affaire budgété (prévu)}$$

Sachant que :

QR : Quantité vendue réelle.

Pr : Prix de vente réel.

QP : Quantité vendue prévisionnelle.

Pp : Prix de vente prévisionnelle

Cet écart se décompose en deux écarts : un écart sur prix de vente et un écart sur volume des ventes (Quantités).

- **Écart sur prix (E/P)** : L'écart sur prix est pondéré par la quantité réelle.

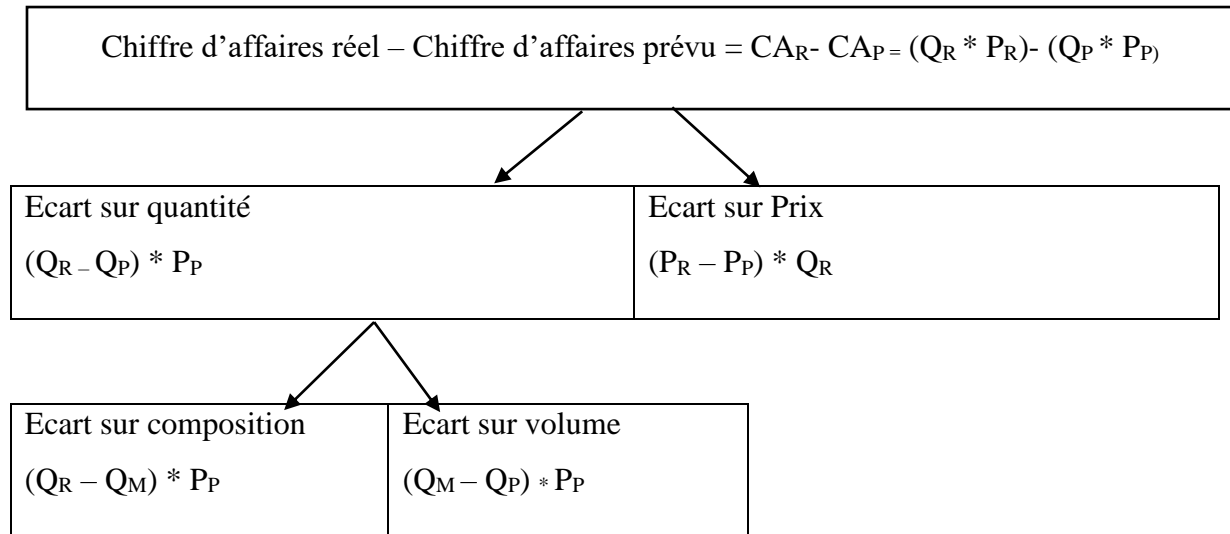
L'écart sur prix est la différence entre : les quantités vendues, chiffrées en prix de vente réel et les quantités vendues multipliées par le prix de vente standard.

- **Écart sur quantité (E/Q)** : L'écart sur quantité est valorisé par un prix budgété.

L'écart sur quantité est la différence entre : les quantités effectivement vendues, multipliées par le prix de vente standard, c'est-à-dire le prix prévisionnel des ventes ; et les quantités prévues multipliées par le prix de vente standard.

¹⁷DORIATH. B, « Contrôle de gestion en 20 fiches », 5èmeEdition, Dunod, Paris, 2008, P 76

Schéma N°05 : Schéma appliqué à l'écart de chiffre d'affaire.



Source : DORIATH. B, « Le contrôle de gestion en 20 fiches », 5^{ème} édition, DUNOD, Paris, 2008, P77

Symboles utilisés

Indice R pour réel, P pour prévu

CU = cout unitaire

Q = quantités

P = prix de vente

QM= quantités du produit qui auraient été vendues si la composition des ventes n'avait pas changé (calcul à partir du « mix » prévu).

L'écart sur le chiffre d'affaires est favorable lorsque le chiffre d'affaires réel est supérieur au chiffre d'affaires prévu, ce qui explique l'augmentation des quantités vendues et l'augmentation des prix des ventes.

Lorsque le chiffre d'affaires réel est inférieur au chiffre d'affaires prévu l'écart est défavorable, ce qui explique la diminution des quantités vendues et les prix des ventes.

4.1.2- L'analyse de l'écart sur marge

L'écart de marge « est la différence entre la marge sur coût préétabli de la production réelle et la marge sur cout préétablis de la production prévue¹⁸ ».

$$\text{Écart sur marge (E/M)} = \text{Marge réelle} - \text{Marge prévisionnelle}$$

Avec :

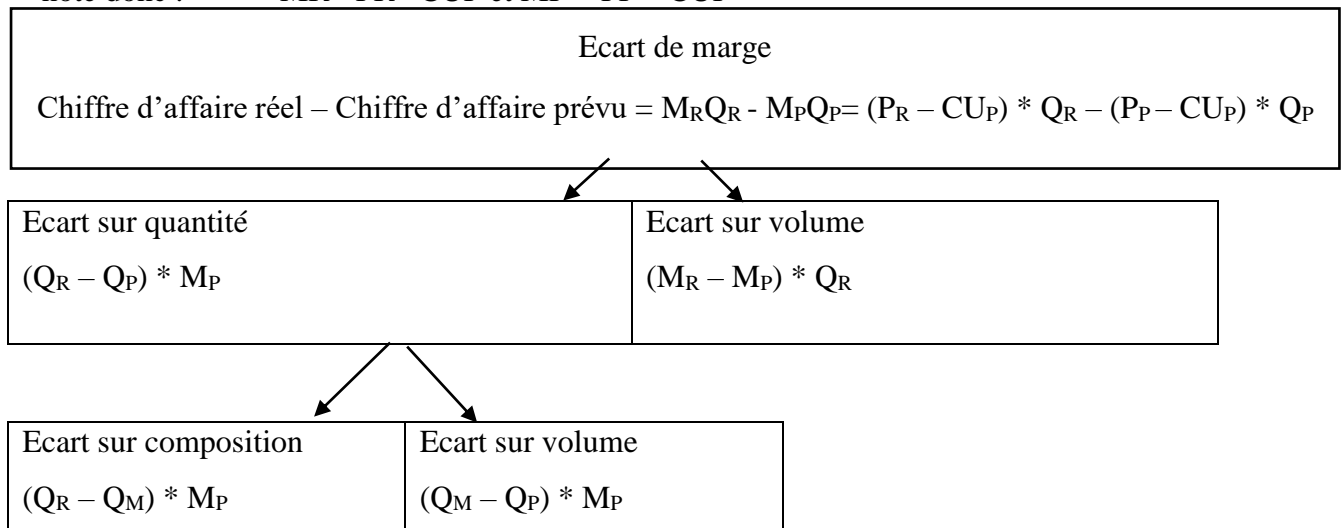
$$\text{Marge réelle} = (\text{prix de vente réel} - \text{coût de revient réel}) \times \text{quantités réelle.}$$

Et :

$$\text{Marge prévue} = (\text{prix de vente prévisionnel} - \text{coût de revient prévisionnel}) \times \text{quantités prévue.}$$

Schéma N°06: Schéma appliqué à l'écart de marge.

L'écart de marge est analysé à partir de la marge unitaire sur coût préétabli, afin d'isoler l'effet prix, l'effet coût étant pris en compte dans l'analyse des écarts sur coûts. On note donc : $MR = PR - CUP$ et $MP = PP - CUP$



Source : DORIATH. B, « Le contrôle de gestion en 20 fiches », 5^{ème} édition DUNOD, Paris, 2008, P 77

¹⁸ DORIATH. B, « Le contrôle de gestion en 20 fiches », 5^{ème} édition DUNOD, Paris, 2008, P 76

Les entreprises sont amenées à exercer un suivi de la fonction commerciale sur les marges réalisées. Le calcul des écarts sur marge consiste à comparer les marges réelles et les marges prévues. Un écart positif signifie que la marge réalisée est supérieure à celle budgétée, donc il est favorable. Par contre un écart négatif est défavorable.

4.1.3- Causes des écarts de chiffre d'affaire et de marge¹⁹

Une variation de chiffre d'affaire (ou de marge sur coût préétablis) a trois explications possibles :

- La variation du prix de vente, mesurée par l'écart sur prix.
- La variation de volume des ventes : l'entreprise vend plus ou moins en quantités, il s'agit de l'écart sur volume (des ventes).
- La modification de la composition des ventes : les proportions des produits vendus varient. Elle est mesurée par l'écart sur composition des ventes ou écart sur « mix ». Ces deux dernières causes sont un impact sur les quantités vendues.

4.1.4- L'analyse de l'écart sur coût

L'écart sur coût (appelé aussi écart sur prix par le PCG1982) mesure l'impact d'une variation de prix ou de coût des facteurs de production.

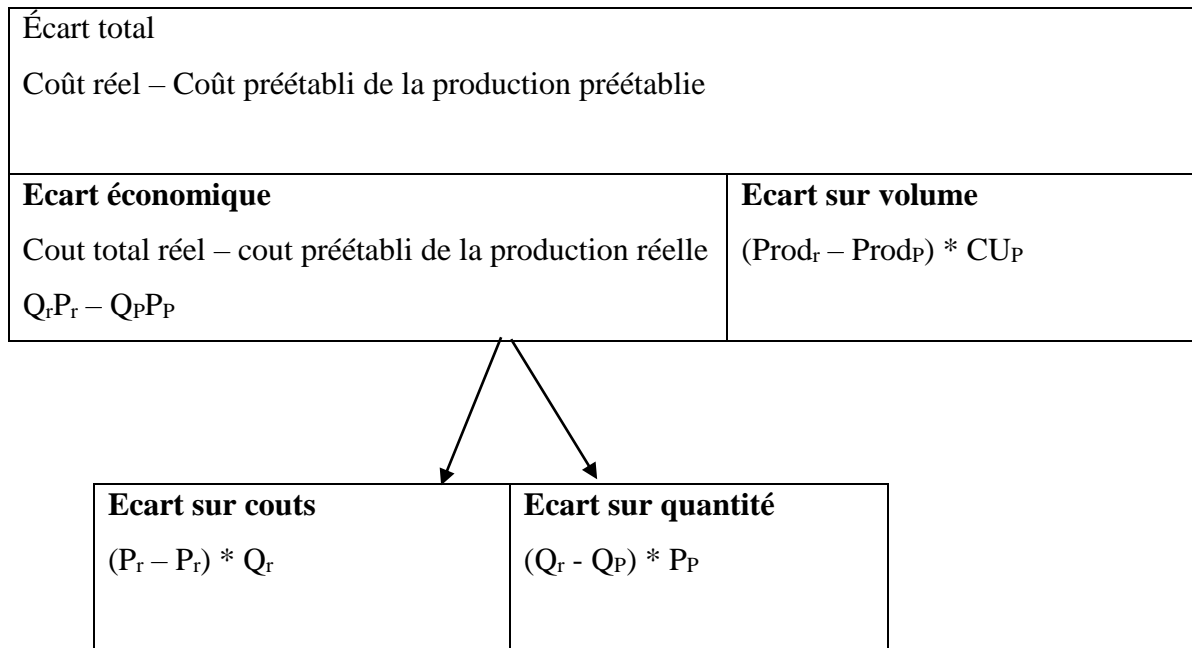
Le plan comptable propose aussi de dégager un écart sur « volume d'activité » qui mesure l'impact sur les coûts engagés de la différence entre la production réelle et la production standard. Nous appellerons « écart sur volume » cet écart qui fait référence à la production plus qu'à l'activité, afin de lever toute ambiguïté avec l'écart sur activité²⁰

$$\text{Ecart sur cout} = \text{Cout réel} - \text{cout prévu}$$

¹⁹ DORIATH. B, « Le contrôle de gestion en 20 fiches », 5^{ème} édition DUNOD, Paris, 2008, P76

²⁰ DORIATH. B, « Le contrôle de gestion en 20 fiches », 5^{ème} édition DUNOD, Paris, P89

Schéma N°07 : Schéma appliqué sur les coûts.



Source : DORIATH. B, « Le contrôle de gestion en 20 fiches », 5^{ème} édition DUNOD, Paris, 2008, P89

Symboles utilisés :

Prod : nombre de produits

Q : quantité de facteurs de production

P : coût unitaire d'un facteur de production

CU : coût unitaire de produit

Indice P : préétabli

Indice r : réel

L'écart sur coûts compare le coût réel et le coût préétabli unitaire de chaque facteur pondéré, par convention, par la quantité réelle de facteurs consommés. L'écart sur quantités compare la quantité réelle et la quantité préétablie de facteurs consommés, différence valorisée, par convention, par le coût unitaire préétabli des facteurs. On démontre que :

$$\text{Écart économique} = \text{Écart sur coûts} + \text{Écart sur quantités}$$

$$\text{Écart total} = \text{Écart économique} + \text{Écart sur volume}$$

5- Interprétation des écarts²¹

- Les écarts calculés doivent être qualifiés « favorable » ou « défavorable » selon qu'ils traduisent un impact positif ou négatif sur la performance de l'organisation, le signe obtenu lors du calcul de l'écart n'ayant pas toujours la même signification.
- L'action du contrôle de gestion pourra se limiter aux écarts les plus significatifs, permettant ainsi une gestion par exception.

6- Objectifs de l'analyse des écarts

Afin d'être un outil de prévision efficace, le suivi des écarts doit remettre en cause les normes techniques : des écarts récurrents sur certaines terminologies doivent conduire à des réflexions sur les méthodes de définition des normes techniques.

Les principaux objectifs de l'analyse des écarts sont les suivants :

- Rechercher les origines (causes) des écarts et mesurer leur incidence ;
- Signaler aux acteurs afin qu'ils prennent les actions correctives nécessaires.

Les écarts ont pour rôle la mise en évidence des phénomènes, mais ils ne sont pas porteurs de leurs explications. Afin d'interpréter les écarts, il convient d'identifier l'origine des divergences (écarts) par rapport aux prévisions. Ce qui permettra d'apporter des actions correctives dans une perspective d'amélioration.

7- Actions correctives

Le contrôle budgétaire est un moyen de pilotage dont l'un des buts est de maintenir ou de rectifier les trajectoires pour atteindre les objectifs. Il s'agit, pour chaque responsable, à son niveau, avec les autres responsables et le contrôleur de gestion, de décider les actions correctives nécessaires.

Le contrôle budgétaire est un système destiné à améliorer les performances de l'entreprise et à dégager des profits²².

7.1 Propriétés et la mise en œuvre des actions correctives

7.1.1- Propriétés de l'action corrective

Pour être efficace, une action corrective doit être²³ :

²¹ DORIATH. B, « Le contrôle de gestion en 20 fiches », 5^{ème} édition DUNOD, Paris, 2008, P73.

²² LOCHARD. J, « La gestion budgétaire : outil de pilotage des managers », édition d'organisation, Paris, 1998, P142.

Rapide : une mesure efficace après un laps de temps trop long peut conduire à une action corrective mal adaptée. En effet, en prenant compte des observations dépassées, elle risque d'amener des équilibres plus grands. L'élaboration d'un système budgétaire performant demandera donc :

- De savoir quel est l'intervalle de temps acceptable entre l'apparition d'un dérèglement et sa correction ;
- Et d'avoir, comme objectif constant, le souci de la réduire encore d'avantage.

Adaptée : l'action corrective ne doit porter que sur des variables qui ont une influence déterminant sur le résultat et encore faut-il bien doser la force de correction. Si l'action ne se fonde pas sur des points auxquels le résultat est sensible ou si elle est mal dosée, des situations de moindre performance apparaîtront.

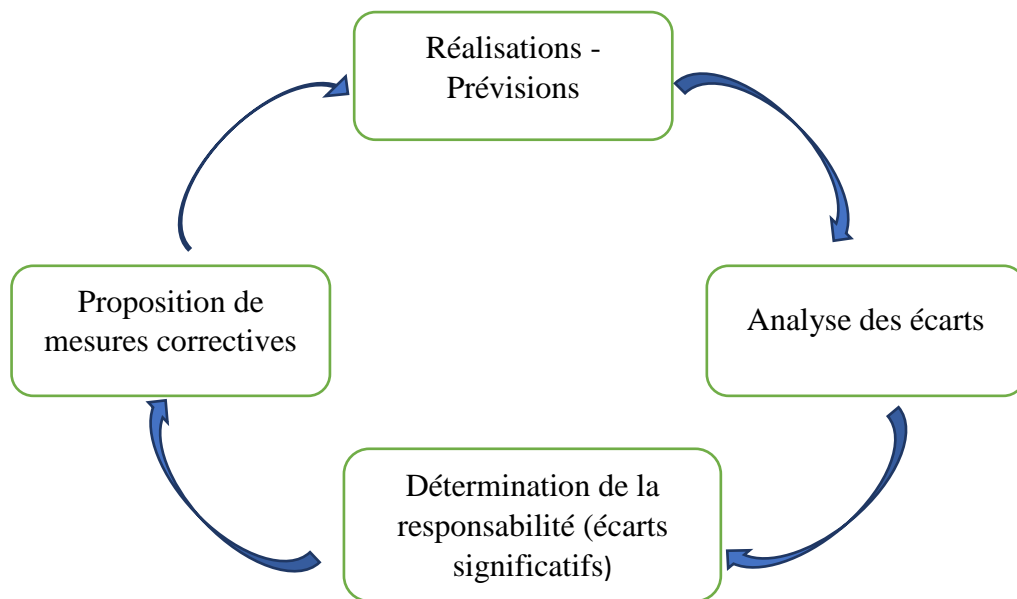
7.1.2- Mise en œuvre des actions correctives

L'objet du contrôle n'est pas de sanctionner la défaillance mais de faire en sorte qu'elle ne se reproduise pas. En outre, il ne faut pas se focaliser sur les écarts défavorables. Les écarts favorables, facteurs de motivation, doivent être mis en évidence et analysés afin de rechercher la possibilité de diffusion des réussites²⁴.

²³ GERVAIS. M, « Contrôle de gestion par le système budgétaire », édition Vuibert, Paris, 1987, P167.

²⁴ DORIATH. B et GOUJET. C, « Gestion prévisionnelle et mesure de la performance », 3^{ème} édition DUNOD, Paris, 2007, P205.

Schéma N°08 : Procédure du contrôle budgétaire.



Source : HUTIN. H, « Toute la finance d'entreprise en pratique », 2^{ème} édition d'organisation, France, 2002, P687.

Sel

correctives, elles sont présentées dans le tableau ci-après :

Tableau n°03 : Présentation de quelques causes d'écarts et leurs actions correctives :

Causes d'écarts	Types d'actions
Défaut de prévision Exemple : croissance de marché surévaluée.	Nouvelle action : lancement d'une campagne commerciale agressive Où Nouvelle stratégie : concurrence par la différenciation du produit et non plus par les prix.
Modification définitive de l'environnement Exemple : loi sur la réduction de temps de travail.	Recrutement des nouveaux fonctionnaires ou motiver les salaires pour produire plus
Erreur humaine Exemple : défaut de réglage d'une machine.	Erreur accidentelle non inertielle : aucune correction, erreur liée à l'incompétence d'un salarié ; nouvellement recruté : formation de ce salarié

²⁵ DORIATH. B et GOUJET. C, « Gestion prévisionnelle et mesure de la performance », 3^{ème} édition DUNOD, Paris, 2007, P 206.

Chapitre II : Contrôle Budgétaire et analyse des écarts de production

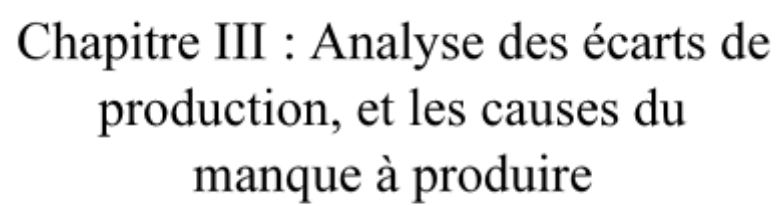
Erreur matérielle Exemple : important taux de rebut lié au manque de qualité des matières.	Changement de fournisseur
---	---------------------------

Source : DORIATH B et GOUJET C, « Gestion prévisionnelle et mesure de la performance », 3^{ème} édition, DUNOD, Paris, P 206

Conclusion

Le but de ce chapitre est d'accentuer l'importance du contrôle budgétaire. En effet, la mise en place dans l'entreprise d'un contrôle apte à faire décliner la stratégie par les responsables de tous les niveaux passe par la maîtrise de la technique budgétaire.

L'analyse des écarts aide l'entreprise à constater le degré de réalisation de ses budgets. Pour se faire, les responsables comparent les réalisations aux prévisions puis étudient les causes des divergences obtenues afin de mettre en évidence les écarts qui nécessitent des actions correctives.



Chapitre III : Analyse des écarts de
production, et les causes du
manque à produire

Introduction

Electro-Industrie est issue de déverses opérations de restructuration, de cessions des entreprises « mère » dans le domaine de l'industrie électrotechnique, ce qui a engendré d'ailleurs plusieurs impacts sur le fonctionnement actuel de l'entreprise, aux plans interne est externe.

Nous allons présenter ce chapitre à travers deux sections : la première est une présentation de l'entreprise ELECTRO-INDUSTRIES, et la deuxième est celle dans laquelle nous allons entamer une étude de cas sur l'analyse des écarts de production, et les causes du manque à produire.

Section 01 : Présentation de l'entreprise Electro-Industries

L'ELECTRO-INDUSTRIE est une entreprise publique économique (EPE) algérienne située à AZAZGA. Nous allons aborder dans cette section l'historique de l'Electro-Industrie, et sa localisation, son statut juridique et son capital social.

A partir de documents internes à l'entreprise nous allons la présenter comme suit :

1- Historique de l'entreprise d'Electro-Industries d'AZAZGA

Electro-industrie est l'une des unités de production de SONELEC, qui a été l'une des plus importants du pays. Cette entreprise, possède plusieurs unités de production répartie à travers le territoire, elle est créée en 1969 par des allemands. Celle-ci a existé jusqu'à la restructuration des secteurs industriels en plusieurs entreprises juridiquement indépendante composé d'unité commerciale et de production en 1983¹.

ENEL est l'une de ces entreprises qui a occupé une place dans le secteur industriel. Créée en 1985 par une convention qui est signée entre SONELEC et le patrimoine allemand en l'occurrence :

- SIMENS pour les produits alternateurs, générateurs et les groupes électrogènes.
- TRAFU-UNION pour les produits transformateurs.
- FRITZ-WERNER pour la partie engineering du produit.
- La construction et l'infrastructure sont réalisées par les entreprises algériennes telles qu'ECOTEC, COSIDER et BATIMETAL.

¹ Document interne de l'entreprise.

Chapitre III : Analyse des écarts de production, et les causes du manque à produire

L'ENEL à deux secteurs de production essentiels :

- le secteur de transformateur ;

Il a commencé la production à la même année de création 1985

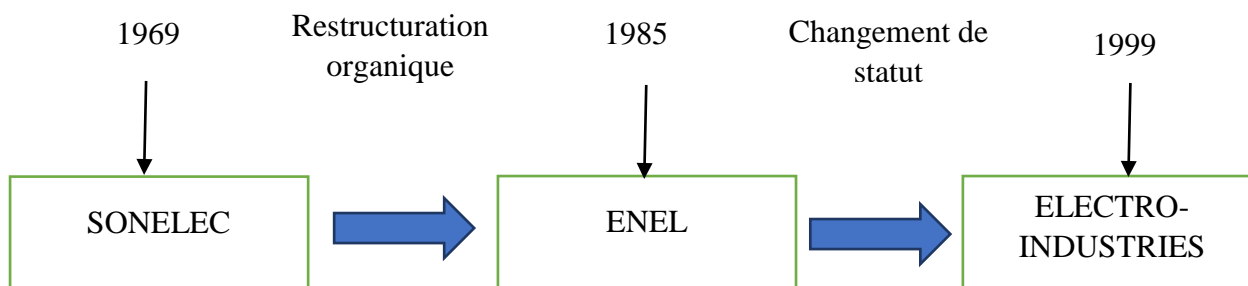
- le secteur de moteur/alternateur.

Il a commencé la production en 1986. Ces produits sont fabriqués sous la licence SIEMENS jusqu'en 1992.

En 1991, une extension de ses capacités de production de transformateurs de 1500 à 5000 unités/an, développement de la gamme de moteurs monophasés, développement de l'activité de groupe électrogènes, développement de moteurs destinés à la climatisation, extension verticale de la gamme de transformateurs (2000 KVA) et l'extension horizontale de la gamme du moteur en type et variante.

L'ENEL a connu une autre restructuration en 1999 ; elle a changé de statut pour devenir une entreprise autonome Electro-Industrie. Cette dernière est spécialisée dans la fabrication et la commercialisation de transformateurs, moteurs électriques et la commercialisation de groupes électrogènes (activité insignifiante).

Schéma N° 09 : Evolution de l'Electro-Industries



Source : Inspiré des documents internes de l'entreprise

2- Situation géographique

Electro-Industrie est implanté dans une zone agricole de 39.5 hectares, située sur la route nationale n°12, distance de 30KM du chef-lieu de la wilaya de Tizi-Ouzou et de 8KM du chef-lieu de la daïra D'AZAZGA.

3- Statut juridique et social

En application de la loi 88-01 du 13/01/1988, portant orientation des entreprises publiques. Ce nouveau dispositif légal, impose plusieurs nouvelles règles pour la création et le fonctionnement des EPE. L'Electro-Industries est une entreprise publique économique (EPE) et société par action (SPA), conformément à la loi du 88-01 du 13/01/1988 avec un capital social de quatre milliards sept cent cinquante-trois million de dinars (4.753.000.000 DA). Détenue totalement par l'Etat. Cette entreprise a été créée dans le cadre du « projet de l'industrie-industrialisante » dont l'objectif est de réduire la dépendance économique extérieure.

4- Domaine d'activités de l'entreprise

Electro-Industries est leader national et continentale dans le domaine de l'industrie électronique. Son activité principale étant la conception, la fabrication et la commercialisation des transformateurs de distribution, moteurs électriques, alternateurs et des groupes électrogènes. On peut les scinder en deux catégories comme le montre le tableau suivant :

Tableau N°04 : Activités principales et secondaires d'Electro-Industries

Activités principales	Activités secondaires
Conception, fabrication et commercialisation des : - Transformateurs de distribution. - Moteurs électriques	- Fabrication de groupes électrogènes. -Maintenance des équipements de production. - Rénovation et réparation des produits fabrication. - Contrôle et vérification des matières - Activités de sous-traitance : laboratoire physique et chimie, moulage sous-pression des pièces en aluminium, découpage des pièces en tôles d'acier, fabrication des pièces d'usinage spécifiques, métrologie

Source : Document interne d'EI

Chapitre III : Analyse des écarts de production, et les causes du manque à produire

Electro-Industries est composée de trois unités, toutes situées sur un même site :

4.1- Unité de fabrication de transformateurs de distribution (UTR)

Elle prend en charge la production des transformateurs de distribution (moyenne tension/ basse tension), c'est l'unité qui génère plus de rentabilité pour l'entreprise

L'unité transformateur a une gamme de production très diversifiée qui a une puissance allant de 50 à 2000 Kilo Volt Ampère (KVA), avec une tension usuelle en moyenne tension de 5.5, 10 et 30 Kilo Volt (KV), et une tension usuelle en basse tension de 0.4 KV. Les transformateurs fabriqués par EI sont des transformateurs abaisseurs et non élévateurs de tension.

La capacité théorique de production des transformateurs est de 5000 unités /an, elle réalise 90% du chiffre d'affaires et répond à 70% de la demande du marché. Alors que la capacité réelle de production est de 3533 unités en 2019, soit un taux réel de 70,66% Le tableau suivant montre l'évolution de la production de l'unité Transformateurs pour les trois années (2019,2020, 2021) et sa comparaison à la capacité théorique.

Tableau N°05 : Evolution de la production de l'unité Transformateurs pour les années 2019, 2020, 2021.

U = Pièce					
2019		2020		2021	
Production	Taux	Production	Taux	Production	Taux
3533	70%	3038	60%	3500	70%

Source : Document interne de l'entreprise

Nous constatons à travers ce tableau que la production des transformateurs est en baisse année 2020, et a connu une augmentation en 2021. En effet en 2019, l'unité produite a été de 3533 pièces soit 70% de sa capacité réelle; en 2020, la production a baissé jusqu'à 3038 pièces soit 60% de sa capacité réelle, induite par la pandémie COVID 19, et aussi à cause de changement de programme de production en fonction des commandes clients, l'arrêt des machines et des pannes répétitives au niveau des différents secteurs de production ; et en 2021, la production a augmenté jusqu'à 3500 pièces soit 70% de sa capacité réelle.

Chapitre III : Analyse des écarts de production, et les causes du manque à produire

Les causes de ceci nous obligent de remonter à la période 2013 pour mieux expliquer cette dégringolade de la production de transformateurs.

4-1-1 PERIODE 2013/2014/2015/2016/2017/2018/2019/2020 et 2021

- En 2013, l'entreprise était le seul sur le marché à vendre des transformateurs électriques, elle avait le monopole du marché sur ce produit.
- En 2014, les attentes de l'entreprise en termes de chiffre d'affaires ont pris un coup sur la tête du retrait (le non renouvellement du contrat de vente qui les liés à SONELGAZ). SONELGAZ a lancé un appel d'offre national et international qui fut décroché par un fournisseur étranger (ESPAGNOL) de ce fait, la production d'ENEL destinée à SONELGAZ de 2014 est restée dans les stocks (invendu).
- En 2015, l'entreprise décide de maintenir son niveau de production même avec le phénomène de crise qui lui menace, et c'est ainsi que les dirigeants ont pris la décision d'adresser des courriers à l'Etat qui a répondu favorable à leur détresse. SONELGAZ a acheté les produits stockés par l'entreprise pour 2014 et 2015, ce qui permet à l'entreprise de réaliser une vente record. Les stocks de l'entreprise sont à niveau vides (stock totalement vendu) ;
- L'année 2016 s'annonce plutôt périlleuse, marquant le départ définitif du client principal. Les dirigeants doivent trouver de nouveaux clients pour écouler leur production et pour cela, il va falloir instaurer quelques modifications dans la technique d'attraction de la clientèle. 2016, marque un nouvel air pour l'entreprise ; le départ définitif de SONELGAZ n'a aucun effet sur le niveau de production de l'entreprise ; elle maintient son niveau de production mais l'ennui à ce niveau est qu'elle vend moins ; elle décide alors de :
 - revoir sa politique de prix (vente à la baisse).
 - la création d'une direction commerciale et marketing.

Ces différentes initiatives ne donnent pas de fruit tout suite, il y a un sur-stockage de produits finis en entreprise.

- En 2017, la production de transformateur est effective ; la première moitié d'année (premier semestre : du 1er/01 au 30/06) est marquée par des ventes minimales, ce qui est la cause d'un nombre important de produit fini resté

Chapitre III : Analyse des écarts de production, et les causes du manque à produire

invenu ; suite à cela, l'Etat oblige de prendre des mesures pour corriger ce déséquilibre, alors il (Etat) prend la décision d'arrêter l'importation des produits de l'étranger ; il encourage la consommation des produits locaux ce qui impacte positivement sur le niveau des ventes des transformateurs (augmente les ventes locales) ; malgré les initiatives prises par l'état l'entreprise a connu toujours un stock important de ses produits finis.

- En 2018, cette année est marquée par une rupture de stock de matière première ce qui a ralenti la production de trois mois. La cause de cette rupture est le changement d'habitude des demandeurs ; ces derniers exigent le passage de l'embrochable à la céramique.

L'entreprise ne pouvant pas malheureusement rattraper ce retard, elle voit sa production annuelle diminuée. Le bon côté est qu'elle enregistre une augmentation des ventes. Le passage à la céramique n'a pas que de bons côtés, le stock de produits finis embrochable de 2017 est inspiré sur le marché.

- En 2019, cette année a manqué une freine de production à cause de la situation du pays « le HIRAK », ce qui a mené à voir un stock invendable.
- En 2020, l'entreprise a connu une autre fois, une baisse de production, mais moins importante que celle de 2019, et aussi est une période de COVID
- En 2021, l'entreprise a continué une baisse de production à cause de seques COVID

4.2- Unité de fabrication des moteurs électriques, alternateurs, groupes électrogènes (UMAGE)

Cette unité se positionne en seconde place dans l'activité de l'entreprise, et occupe la plus grande surface dans cette dernière.

Elle se spécialise dans la fabrication des moteurs électriques destinés à être montés dans différentes machines telles que les pompes à eau, les broyeuses, les cintreuses ; Elle fabrique aussi des groupes électrogènes et des alternateurs qui sont nécessaires à leur montage.

La puissance de ces produits est de :

- Puissance des moteurs électriques : de 0.25 à 400 KVA

Chapitre III : Analyse des écarts de production, et les causes du manque à produire

- Puissance des alternateurs : de 17.5 à 200 KV ;
- Puissance des groupes électrogènes : de 100 à 200 KVA.

La capacité théorique de production des moteurs est de 40 000 unités /an (dont 2000 pour les alternateurs), alors que la capacité réelle de production est de 13267 unités /an pour l'année 2019 soit à peine 33%.

Le tableau suivant montre l'évolution de la production de l'unité Moteurs électriques pour ces trois années et sa comparaison à la capacité théorique.

Tableau N°6 : Evolution de la production des moteurs, alternateurs et groupes électrogènes pour les années 2019, 2020, 2021.

U = Pièces					
2019		2020		2021	
Production	Taux	Production	Taux	Production	Taux
13267	33%	12743	31%	14263	35%

Source : Document interne de l'entreprise

Le tableau ci-dessus montre que l'unité moteurs électriques à un faible rendement par rapport à sa capacité théorique de production car elle ne dépasse pas réellement les 35%. Ce faible taux s'explique par le fait que l'entreprise concentre ses efforts sur l'unité transformateurs et délaisse l'unité moteurs électriques.

4.3- Prestations techniques

Cette unité était incorporée dans l'unité moteur électriques jusqu'en 2016 ; mais après, elle a été séparée de cette dernière pour devenir une unité à part entière. Ses activités vont de la sous-traitance au profit de l'unité transformateur et moteur à la sous-traitance pour les clients d'EI et dans le domaine suivant :

- Contrôle de la qualité des matières premières : par des analyses chimiques ;
- Contrôle de qualité de l'ensemble des produits finis : par des essais physiques ;
- Maintenance de tous les équipements de production ;
- Usinage de pièces de précision : usinage a fil, tournage, fraisage, rectification et affutage
- Traitement thermique : trempe, revenu et cémentation ;

Chapitre III : Analyse des écarts de production, et les causes du manque à produire

- Métrologie : étalonnage et vérification métrologique des équipements de mesures.

Cette unité dispose d'un personnel hautement qualifié avec des savoir-faire reconnus et acquis sur plusieurs années.

5- Effectifs de l'entreprise

Electro-industrie compte actuellement(année 2022)845 travailleurs repartis en trois catégories socio professionnelles : cadre, maitrise, et exécution comme le montre dans le tableau n°07 suivant :

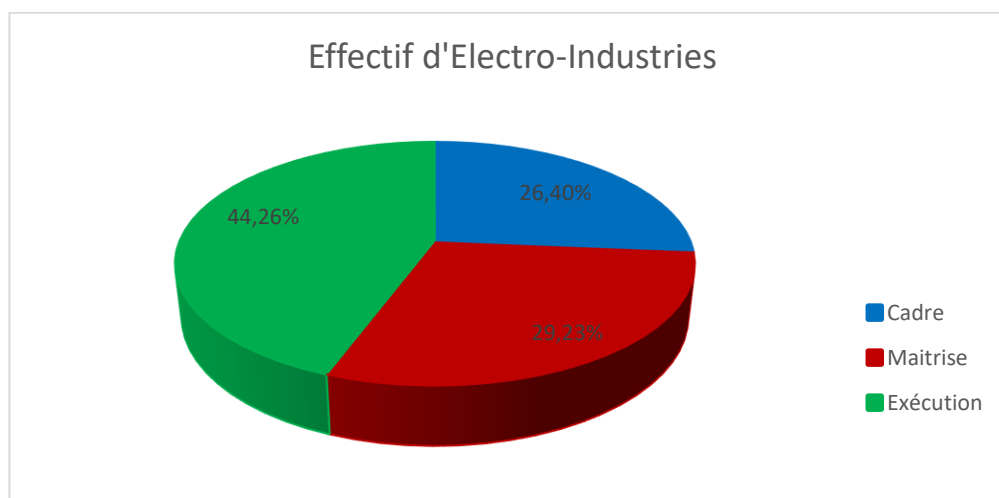
Tableau n°07 : répartition des effectifs par catégorie socio-professionnel

	UTR		UME		UPT		DG		TOTAL	
	Nombre	%	Nombre	%	Nombre	%	Nombre	%	Nombre	%
Cadre	35	11.90	43	18.86	44	43.14	101	45.7	223	26.40
Maitrise	85	28.91	80	35.09	41	40.17	41	18.58	247	29.23
Exécution	174	59.18	105	46.05	17	16.67	79	35.75	375	44.26
Total	294	100	228	100	102	100	221	100	845	100

Source : Document interne de l'entreprise

A travers de ce tableau nous constatons que la catégorie d'exécution compte le plus grand nombre de salaries soit 44.26%, suivie par les agents de maitrise avec 29.23% et enfin les cadres qui forment 29.40% du nombre total des travailleurs.

Schéma N°10 : Effectif d'Electro-Industries



Source : réaliser par moi-même

Chapitre III : Analyse des écarts de production, et les causes du manque à produire

D'un autre côté, la composition par unité donne les résultats suivants :

- Unité Transformateurs 34.79% ;
- Unité Moteurs électriques 26.98% ;
- Unité Prestation techniques avec 12.07%.

Ces résultats indiquent que l'unité transformateurs a une importance stratégique au sein de l'entreprise. Le personnel bénéficie d'une formation sur toute l'année, assurée à l'intérieur des ateliers pour les anciens ouvriers au profit des nouvelles recrues, en particulier dans la maintenance. Selon les dires du responsable, l'entreprise assure également à son personnel la participation aux différentes formations, stages de perfectionnement à l'échelle nationale. Le tableau n°08 montre la répartition des effectifs par ancienneté dans l'entreprise.

Tableau n°08 : répartition d'effectifs selon l'ancienneté

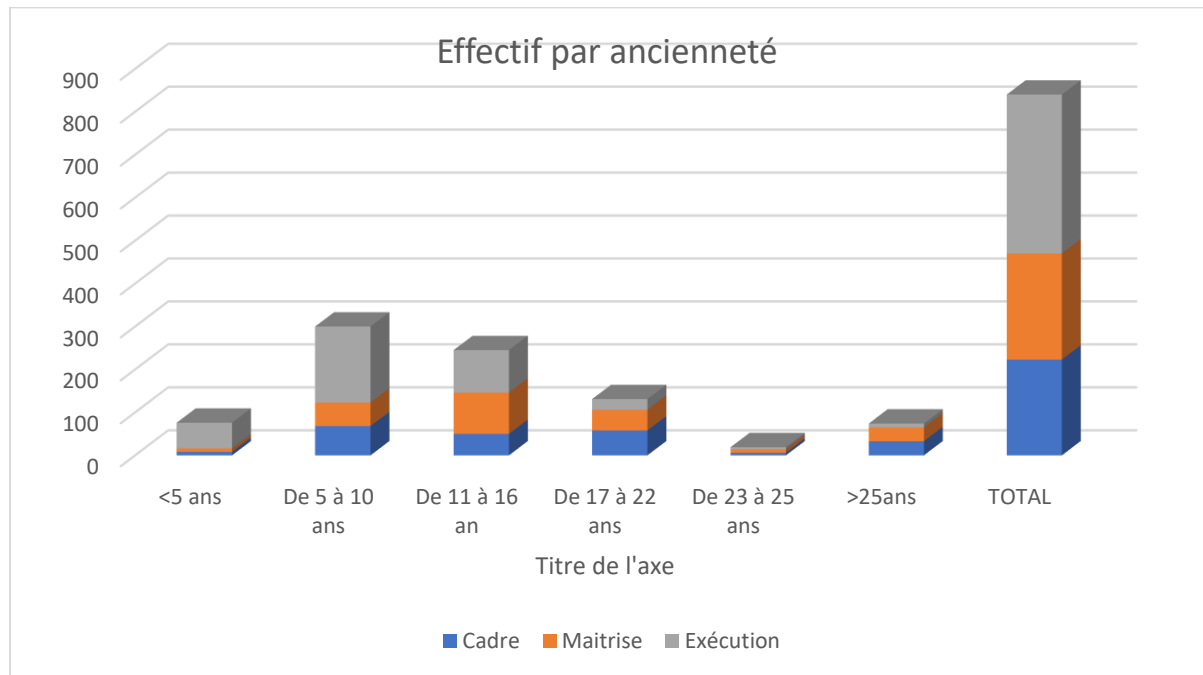
Catégories	<5 ans	De 5 à 10 ans	De 11 à 16ans	De 17 à 22 ans	De 23 à 25 ans	>25 ans	Total
Cadre	8	68	50	58	6	33	223
Maitrise	8	55	96	48	8	32	247
Exécution	60	177	99	25	5	9	375
Total	76	300	245	131	19	74	845
%	9	35.50	29	15.50	2.25	8.75	100%

Source : Document interne de l'entreprise

Ces effectifs par anciennetés sont ensuite représentés dans un graphe

Chapitre III : Analyse des écarts de production, et les causes du manque à produire

Graphique N°01 : Effectifs par anciennetés



Source : réaliser par moi-même

➤ Interprétation

- En premier lieu, on remarque que l'entreprise emploie 76 salariés qui ont une ancienneté inférieure à 5 ans soit 9 % de l'effectif total de l'entreprise.

- 300 salariés ont une ancienneté supérieure à 5 ans et inférieure 10 ans soit 35.50%

1an <ancienneté <10 ans, effectif = 44.50 % : effectif moins expérimenté.

- De 11 à 25 ans, on compte seulement 469 salariés soit : 55.50% effectif expérimenté

En conclusion, nous dirons que le manque d'efficacité de l'entreprise relève du fait qu'elle emploie des salariés qui manquent d'expérience dans leurs postes respectifs. Par ailleurs, nous apportons notre pierre de l'édifice en ces termes :

- Le déséquilibre entre les départs en retraite et les recrutements (les nouveaux recrutés doivent être formés par ceux qu'ils ont remplacés ;

- 2% de la masse salariale destinée à investir dans la formation des nouveaux recrutés ; cette formation doit être assurée au niveau de l'exécution et non au niveau administratif.

Chapitre III : Analyse des écarts de production, et les causes du manque à produire

Force est de constater que l'EI emploie plus d'agents d'exécution ; le fait est que les entreprises industrielles doivent en effet employer plus ou moins 50% d'agents d'exécution du total de leurs employés :

- Les cadres : 223
- Les agents de maîtrise : 247
- Agents d'exécution : 375.

Dans notre cas ici, le pourcentage de l'effectif d'agents d'exécution :

$375/845=44.37\% < 50\%$; cet effectif ne respecte pas la norme établie pour les entreprises industrielle, cette répartition d'effectif est déséquilibrée.

6- Clientèle d'Electro-industrie

Pour l'année 2019, Les produits d'EI sont destinés à une clientèle diversifiée comprenant les entreprises publiques économiques (EPE) 27% telle que : KAHRI et MEI,

Et les entreprises privées 73%, (Agent agréés 68%, et particuliers 5%).

En 2020, les entreprises publiques économiques représentent 34% et les entreprises privées 71%, la clientèle est répartie comme suit :

- Agents agréés 66% et particuliers 5%
- Entreprises publiques économiques 31% telle que : 26% pour KAHRI, et 7% REELEC

Et en 2021, les entreprises publiques économiques représentent 30%, et les entreprises privées 70%, la clientèle est répartie comme suit :

- Agent agréés 65%, et particuliers 5%
- Entreprise publique économique 30% telle que : KAHRI et SADEG

7- Fournisseurs d'Electro-industries

La majorité des fournisseurs de l'EI sont des entreprises étrangères. A cet effet les achats importés entre autres tôle magnétique et huile représentent 70%. Quant aux achats locaux, composés de fil de cuivre et vernis qui constituent que 30% des besoins d'EI, les

Chapitre III : Analyse des écarts de production, et les causes du manque à produire

fournisseurs de ces matières sont : SARL K-RIL, SARL ENICAB, et SARLL TREFLCUIVRE

8- Objectifs et rôles de l'EI

Comme toutes autres entreprises industrielles, la société Electro-industrie s'est fixée plusieurs objectifs qu'elle se donne les moyens de les atteindre ; on relève parmi ces objectifs :

- transformer des matières premières en produits finis pour les vendre à d'autres entreprises ou directement aux consommateurs ;
- servir le marché en produisant et en distribuant des transformateurs électriques correspondant à la demande des clients ;
- gagner de l'argent, et extraire des bénéfices ;
- produire un excédent de trésorerie, qui sera investi avec un plus grand profit dans le développement des activités ;
- atteindre un but technique : conception et réalisation de transformateurs donnant des satisfactions aux clients.
- motivation du personnel.
- recherche de l'efficacité.
- développer sa part de marché.

9- Organisation d'Electro-industrie

À partir de l'année 2016, l'entreprise Electro-industrie a connu une nouvelle organisation plus pertinente qu'auparavant. Les avantages de cette réorganisation sont :

- La création d'une direction « Achat et approvisionnement » qui assure la gestion des achats pour tous les ateliers de production (moteurs et transformateurs). Avant 2016, chaque atelier a un service spécifique achat, ce qui présente une anomalie pour la gestion de la fonction approvisionnement ;
- La création d'une direction « commerce et marketing » qui a pour objectif de faire des publicités sur les produits (moteurs et transformateurs), de faire reconnaître la qualité, ciblage de la clientèle, étude de marché,... etc.

Chapitre III : Analyse des écarts de production, et les causes du manque à produire

La structure de la société Electro-industrie se divise comme suit :

➤ **Direction générale**

À partir de 2016, la direction générale de l'entreprise Electro-industrie comporte :

Six (6) assistants et six (6) directions (commerciale, ressources humaines, affaires juridiques, achat et approvisionnement, développement, finance et comptabilité). Et enfin, trois (3) unités de productions (prestations techniques, moteurs et transformateurs).

➤ **Assistants**

L'entreprise Electro-industrie a plus précisément 6 assistants qui sont : secrétariat, sécurité interne, communication d'entreprise, contrôle de gestion, audit interne et qualité hygiène-environnement. En effet, l'utilité de ses assistants est de faire transmettre rapidement l'information au supérieur hiérarchique (Directeur).

➤ **Direction des ressources humaines**

Les ressources humaines d'Electro-industrie constituent un facteur de réussite déterminant. En effet, l'entreprise est organisée en structures fonctionnelles et opérationnelles en vue de garder une flexibilité importante pour répondre au mieux aux fluctuations de l'environnement.

➤ **Direction commerce et marketing**

À partir de l'année 2016, la direction marketing est attachée à la direction générale. Elle occupe un poste clé au sein de l'entreprise. Le rôle de cette direction est d'élaborer les plans marketing (analyse du marché, détermination des cibles, plan d'action, choix des axes publicitaires...), c'est-à-dire d'essayer d'en chercher les opérations destinées à développer la vente des moteurs électriques et transformateurs.

➤ **Direction achat et approvisionnement**

La direction achat et approvisionnement définit la stratégie « achat » en collaboration avec la direction générale de l'entreprise. Le rôle de cette direction est de négocier les contrats d'achat et faire coordonner la chaîne logistique et les flux d'acheminement.

Chapitre III : Analyse des écarts de production, et les causes du manque à produire

➤ **Direction juridique**

La direction des affaires juridiques exerce une fonction de conseil, d'expertise et d'assistance auprès de l'entreprise, et qui a un lien direct avec la direction générale de l'entreprise.

➤ **Direction finance et comptabilité**

L'objectif de la direction finance et comptabilité est l'animation, la coordination et le contrôle de l'ensemble des activités financières et comptables de l'entreprise. Autrement dit, elle s'occupe de l'enregistrement de tous les flux entrants et sortants de l'entreprise.

La direction finance et comptabilité de l'entreprise Electro-Industries se divise en trois services : Finance, comptabilité analytique comptabilité générale.

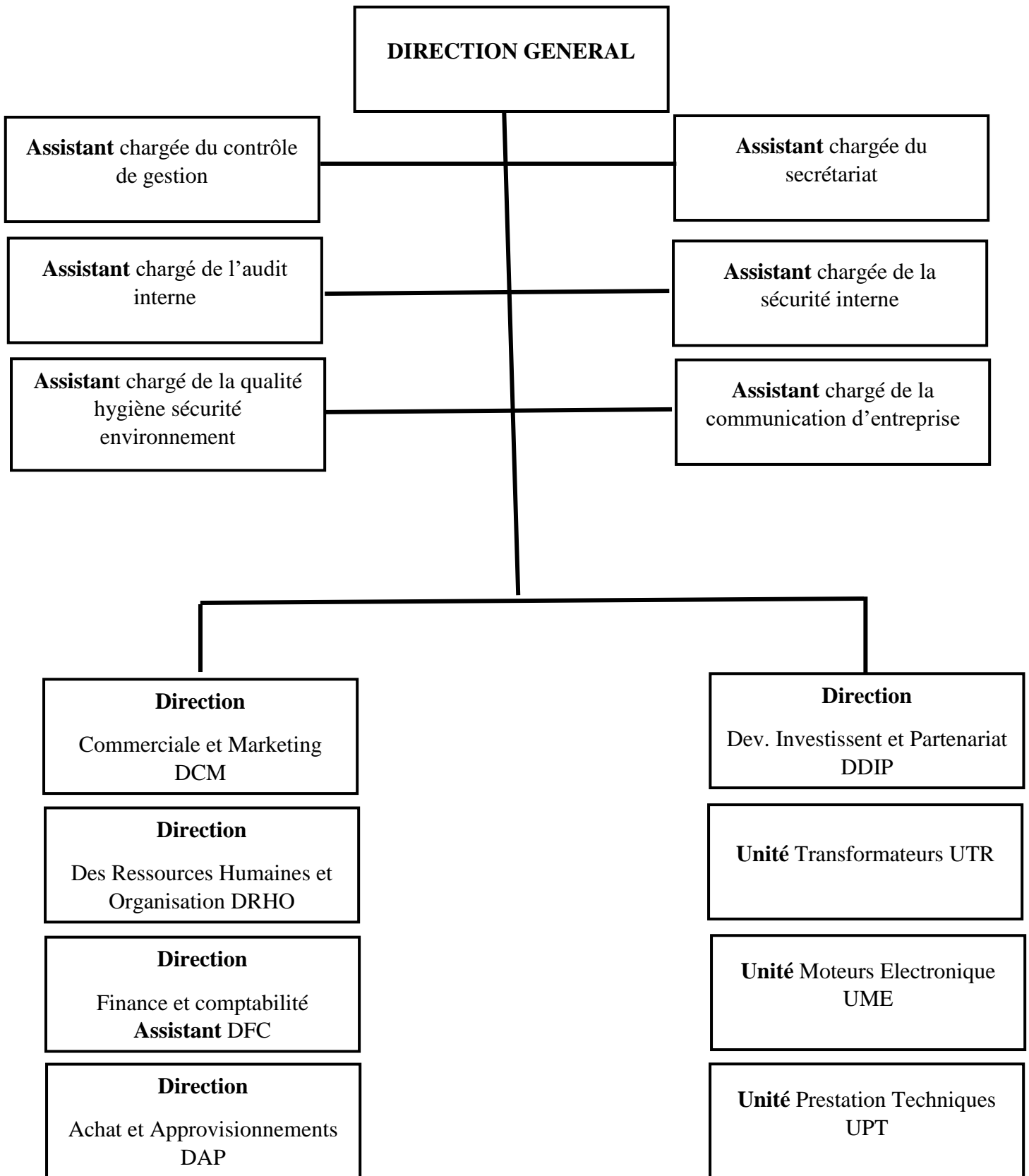
➤ **Direction développement investissement et Partenariat**

L'objectif principal de la direction développement est de chercher les activités nécessaires au développement des produits (transformateurs et moteurs). En effet, l'Electro-industrie dispose de ses propres laboratoires pour en évaluer les produits.

Dans ce qui suit, nous allons présenter l'organigramme d'Electro-industrie

Chapitre III : Analyse des écarts de production, et les causes du manque à produire

Schéma N°11 : Organigramme de l'entreprise Electro-Industries



Source : Document interne de l'entreprise

Section (02) : Calcul et Analyse des écarts de production.

Cette dernière section, qui se veut pratique, sera consacrée fondamentalement à la détermination des écarts de production, en mettant en évidence les causes des manques à produire et d'en proposer les mesures correctives qui s'imposent.

Pour ce faire, nous allons procéder aux rapprochements des réalisations aux prévisions de production au moyen des contrôles budgétaires de production pour mesurer la performance de l'activité productive ce, pour la période retenue à savoir, 2019 à 2021.

1- Programme de production

Le budget de production 2021 en quantité est détaillé dans le tableau N° 09

Tableau N°09: Programme de production physique – Prévisions 2020

U : Pièce

Rubriques	Réalizations 2019 (1)	Exercice 2020			Taux d'évolution	
		Initiale (2)	Réalis au 31/05/2020	Révision (3)	(3) / (1)	(3) / (2)
Moteur/ alternateurs/ GE	13 267	18 000	4 937	15 742	118%	87%
Transformateur (En quantité)	3 532	4 688	913	4 401	125%	94%
Transformateur (En MVA)	1 214,88	1 709,28	290,39	1 779,85	146%	104%

Source : Document interne de l'entreprise

➤ Interprétation

- Les moteurs produits sont de 18% supérieurs à la réalisation de 2019 et de baisse de 13% par rapport à sa prévision.
- Les transformateurs est supérieur 25% par rapport à la réalisation de 2019 et diminution de 6% par rapport à sa prévision.

Les prévisions de production valorisée sont ainsi relatées dans le Tableau N°10

Tableau N°10 : Programme de production valorisée- prévision 2020

U : KDA

Rubriques	Réalisation 2019 (1)	Exercice 2020			Taux d'évolution	
		Initiale (2)	Réalis au 31/052020	Révision (3)	(3) / (1)	(3) / (2)
Moteurs/ Alternateurs/GE	499 702	1 045 359	108 650	975 260	195%	93%
Sous-Traitance	6785	10 000	3 108	5 000	74%	50%
Total UMP	506 487	1 055 359	111 758	980 260	194%	93%
Transformateur	2 209 574	3 025 483	460 222	2 769 646	125%	92%
Total UTP	2 209 574	3 025 483	460 222	2 769 646	125%	92%
Total entreprise	2 716 061	4 080 842	571 980	3 749 906	138%	92%

Source : Document interne de l'entreprise

➤ **Interprétation**

- Les moteurs connaissent une hausse de valeur de 95% par rapport à la réalisation de 2019 et de diminution de 7% par rapport à sa prévision.

- Le total UTR est supérieur de 25% par rapport à la réalisation de 2019 et de baisse de 8% par rapport à sa prévision.

Le budget de production 2021 en quantité est détaillé dans le tableau N°11 :

Tableau N°11: Programme de production physique – Prévisions 2021

U : Pièce

Rubriques	Réalisation 2019 (1)	Clôture 2020 (2)	Objectifs 2021 (3)	Taux d'évolution	
				(3) / (1)	(3) / (1)
Moteurs / Alternateurs / GE	13267	11962	16692	125%	139%
Transformateurs (en quantité)	3533	3080	3783	107%	123%
Transformateur (en MVA)	1216,55	1150,19	1514,76	125%	132%

Source : Document interne de l'entreprise

Chapitre III : Analyse des écarts de production, et les causes du manque à produire

➤ Interprétation

- Les moteurs produits sont de 25% supérieurs à la réalisation de 2019 et de 39% supérieurs à la clôture de 2020.

-Les transformateurs sont de 7% supérieurs à la réalisation de 2019 et de 23% par rapport à la clôture de 2020.

Les prévisions de production valorisée sont ainsi relatées dans le Tableau N°12:

Tableau N°12 : Programme de production valorisée – Prévisions 2021

U : KDA

Rubriques	Réalisation 2019 (1)	Clôture 2020 (2)	Objectifs 2021 (3)	Taux d'évolution	
				(3) / (1)	(3) / (2)
Moteurs/ alternateurs/ GE	497574	661463	1339858	269%	202%
Sous-Traitance	6785	20000	25000	368%	125%
Total UMP	504359	681463	1364858	271%	200%
Transformateur	2212768	1 892906	2290140	103%	121%
Total UTP	2212768	1892906	2290140	103%	121%
Total entreprise	2717127	2574369	3654998	135%	142%

Source : Document interne de l'entreprise

➤ Interprétation

- Les moteurs connaissent une hausse de valeur de 169% par rapport à la réalisation de 2019 et de 102% par rapport à la clôture de 2020.

- Le total UTR supérieur de 3% par rapport à la réalisation de 2019 et de 21% par rapport à la clôture de 2020.

2- Analyse des écarts de production

Dans ce qui suit, nous allons présenter un tableau comportant les prévisions et les réalisations des productions des produits d'EI pendant les trois exercices 2019, 2020 et 2021, qui va permettre de dégager des écarts à interpréter par la suite.

2.1- Calculs

- **L'écarts** = Réalisations – Prévisions
- **Taux de réalisation (TR)** = (Réalisations / Prévisions) *100
- **Taux d'évolution (TX Evol)** = (Réalisations N – Réalisations n-1) / (Réalisations n-1) *100

Tableau N°13 : écarts de production sur les moteurs pour l'années 2019, 2020 et 2021

U = KDA

Année	Prévisions	Réalisations	Ecart			TR (%)	TX Evol(%)
			Favorable	Défavorable	TE (%)		
2019	576481	499702		76778	13,31	86,69	35,51
2020	1045359	661463		383896	36,72	63,28	32,37
2021	1339858	437296		902562	67,36	32,64	-33,89
Total	2 961698	1598461		1363237			
Solde		1363237	1363237				
Balance	2961698	2 961698					

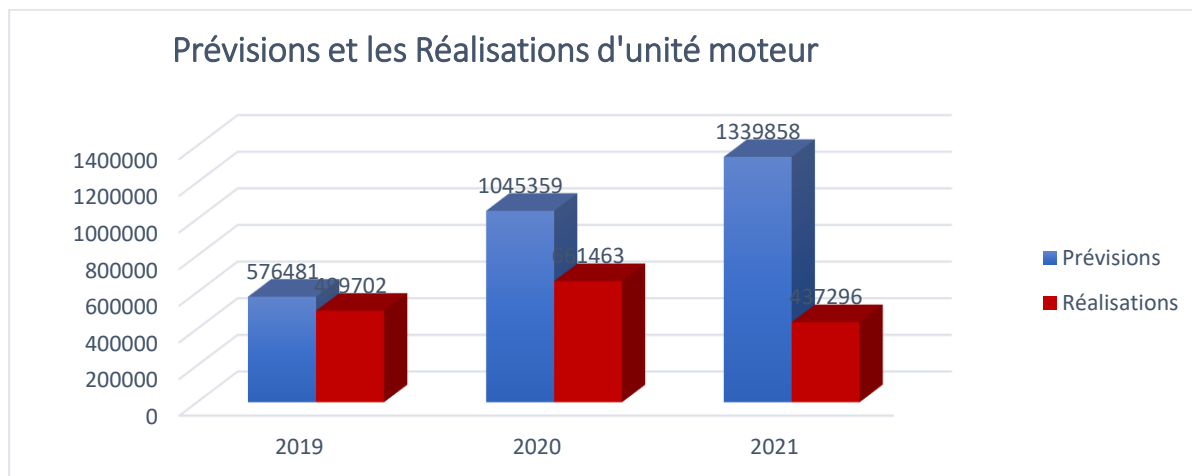
Source : Etabli par moi-même à partir des données de l'entreprise

 Ecart d'unités moteur soit de :

- ✓ -76778 KDA en 2019 écart défavorable
- ✓ -383896 KDA en 2020 écart défavorable
- ✓ -902562 KDA en 2021 écart défavorable

Graphiquement, cette situation est représentée comme suit :

Graphe N° 02 : graphe représentation les réalisations et les prévisions de production d'unité moteur.



Source : Réalisé moi-même

➤ Commentaire

A partir de ce graphe on observe que :

Nous constatons que EI dégage un écart défavorable des Productions d'unités moteur entre les réalisations et les prévisions **-76778 KDA** en 2019, et **-383896KDA** en 2020 et **-902562KDA** en 2021.

L'entreprise ELECTRO-INDUSTRIES n'a pas pu atteindre ses objectifs de production concernant les moteurs conditionné durant les trois années étudiées ou elle a enregistré un écart défavorable.

Tableau N°14: écarts de production sur les transformateurs pour l'années 2019, 2020 et 2021

U = KDA

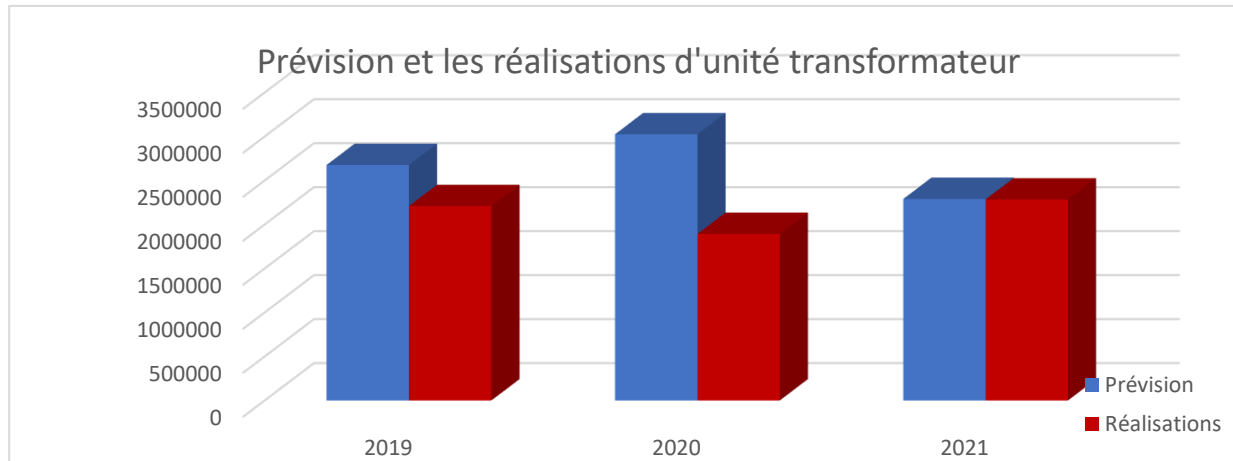
Année	Prévisions	Réalisations	Ecart			TR (%)	TX Evol (%)
			Favorable	Défavorable	TE (%)		
2019	2 676 060	2 209 574		466 486	17,43	82,57	-3,08
2020	3 025 483	1 892 906		1 132 577	37,43	62,56	-14,33
2021	2 290 140	2 284 564		5 576	0,24	99,75	20,69
Total	7 991 683	6 387 044		1 604 639			
Solde		1 604 639	1604639				
Balance	7 99 1683	7 991 683					

Source : Etabli par moi-même à partir des données de l'entreprise

- ✚ Ecarts d'unités transformateurs soit de :
 - ✓ -466 486KDA en 2019 écart défavorable
 - ✓ -1132577KDA en 2020 écart défavorable
 - ✓ -5576KDA en 2021 écart défavorable

Graphiquement, cette situation est représentée comme suit :

Graph N°03 : graphe représentation les prévisions et les réalisations d'unité de transformateur



Source : Réalisé moi-même

➤ **Commentaire**

A partir de ce graphe on observe que :

Nous constatons que EI dégage un écart défavorable des Productions d'unités moteur entre les réalisations et les prévisions **-466486 KDA** en 2019, et **-1132577KDA** en 2020 et **-5576 KDA** en 2021.

L'entreprise ELECTRO-INDUSTRIES n'a pas pu atteindre ses objectifs de production concernant l'unités transformateurs durant les trois années étudiées ou elle a enregistré un écart défavorable ; acte effet, pour pouvoir apporter des mesures correctives le contrôleur de gestion doit chercher les solutions de ces écarts afin d'y apporter des mesures correctives et avant que cela ne s'aggrave plus.

2.2 Explication des écarts

Comme nous le constatons dans les deux tableaux N°15 et N°16 et dans les représentations graphiques relatives aux écarts par produit, il y'a des écarts négatifs :

Ces écarts négatifs, sont dus :

- Concurrence sur les prix.
- Baisse de chiffre d'affaire.
- Manque d'expérience suite aux départ massifs en retraite à part 2015.
- Pannes imprévues des anciennes machines de production et les problèmes techniques.
- Grève générale des emplois.
- Rupture des matières première.
- Des problèmes sociaux causés par la crise sanitaire (Covid 19).
- Mauvaises estimations.

2.3 Les actions correctives

- Révision des nomes techniques ou standards de consommation de ressource prix ... qui servent de base à l'élaboration des prévisions.
- Avoir une bonne gestion des stocks pour éviter la rupture et le sur stockage
- Une utilisation rationnelle des matières premières pour éviter les défauts de fabrication.
- Maintenance régulière des machines, afin d'éviter les pannes et les retards
- un meilleur choix des fournisseurs.
- Suivre régulièrement les indicateurs de performance clés (KPI), pour évaluer l'efficacité des actions correctives mises en place et apporter des ajustements nécessaires.

3- Les indicateurs de mesure de la performance

A travers les indicateurs utilisés, les responsables d'EI peuvent découvrir les améliorations et les points faibles de l'entreprise. Donc l'entreprise vise à atteindre une performance globale, en essayant de trouver un équilibre entre toutes les dimensions de la performance en choisissant des indicateurs pertinents.

Indicateurs de performance économiques

Dans ce qui suit, nous présenterons un tableau comparatif entre les prévisions et les réalisations des soldes intermédiaires de gestion pour les l'exercice 2019, 2020 et 2021 afin de dégager des écarts, qui serviront de base de notre étude sur la mesure de la performance d'EI.

Tableau N°15 : Etat comparatif des prévisions et réalisations des soldes intermédiaires de gestion d'EI pour l'année 2019, 2020 et 2021

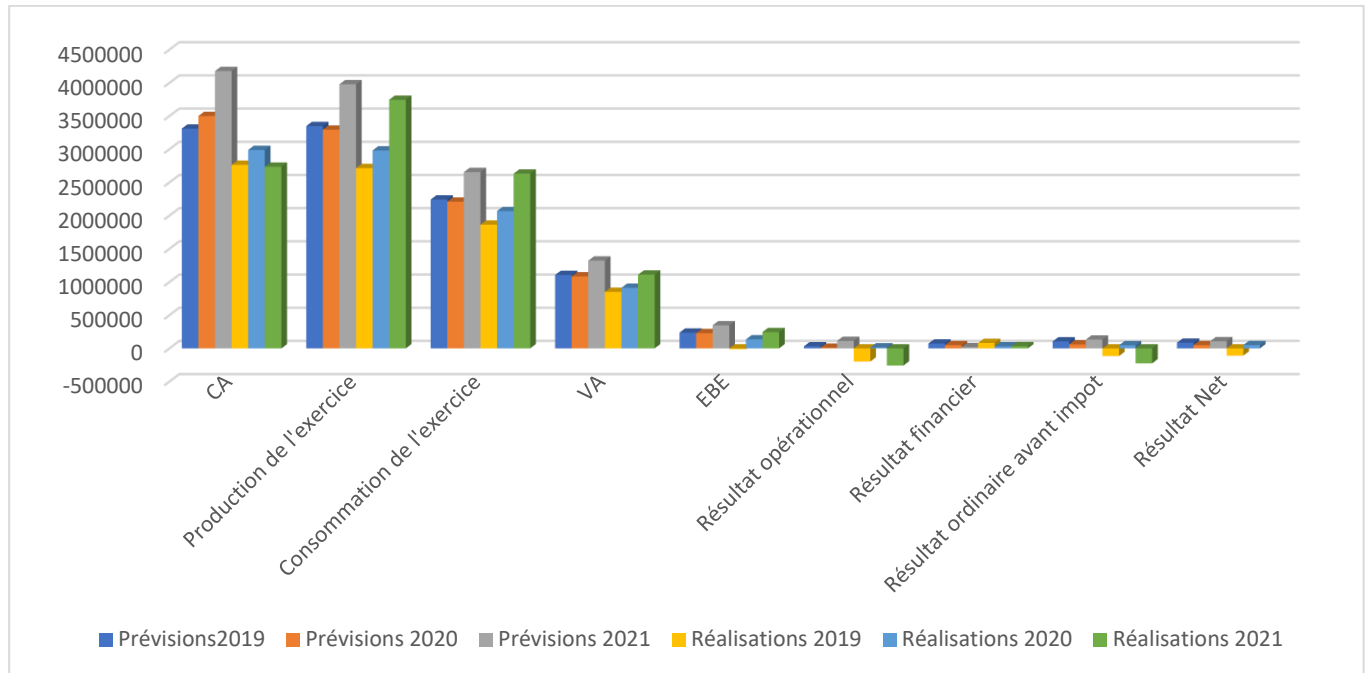
Chapitre III : Analyse des écarts de production, et les causes du manque à produire

U = KDA

	Prévisions			Réalizations			Ecart			Ecart en (%)		
	2019	2020	2021	2019	2020	2021	2019	2020	2021	2019	2020	2021
Vente et produits annexes (1)	3311513	3501601	4178551	2765210	2990071	2736567	-546303	-511530	-1441984	83,50	85,39	65,49
Variation stock pdts finis et encours (2)	38150	-205911	-198553	-49148	-8119	1008997	-87298	197792	1207550	-128,83	3,94	-508
Production immobilisée(3)	0	0	0	0	446	0	0	446	0			
Subvention d'exploitation(4)	0	0	0	0	280	0	0	280	0			
Production de l'exercice (5)= 1+2+3+4	3351682	3297710	3982019	2718081	2984698	3747585	-633601	-313012	-234434	81,10	90,51	94,11
Achat consommés (6)	2177281	2142200	2586999	1815763	2019400	2579001	-361518	-122800	-7998	83,40	94,27	99,69
Services extérieurs et autres consommation (7)	65510	68000	70000	48232	49553	55089	-17278	-18447	-14911	73,63	72,87	78,7
Consommation de l'exercice (8)=6+7	2242791	2210200	2656999	1863995	2068953	2634090	-378796	-141247	-22909	83,11	93,61	99,14
Valeur ajoutée d'exploitation (9)= 5-8	1108891	1087510	1325020	854086	915745	1113495	-254805	-171765	-211525	77,02	84,21	84,04
Charge personnel (10)	834543	819500	924183	834704	745309	831866	161	-74191	-92317	100,02	90,95	90,01
Impôts et taxes assimilées (11)	34771	35016	50143	28760	32163	33786	-6011	-2853	-16357	82,71	91,85	67,38
EBE (12)= 9-10-11	237558	230974	348673	-11397	136253	245822	-248955	-94721	-102851	-4,798	58,99	70,5
Autre produits opérationnels (13)	6000	7000	10000	14925	76033	11251	8925	69033	1251	248,75	1086	112,5
Autres charges opérationnelles (14)	27085	7000	10000	12189	2948	5080	-14896	-4052	-4920	45,00	42,11	50,8
Dotation aux amortis et provisions (15)	205000	220000	235000	211263	203919	516353	6263	-16081	281353	103,06	92,69	219,7
Reprises sur pertes de valeur et prov (16)	21085	0	0	22709	10698	624	1624	10698	624	107,70		
Résultat opérationnel (17)= 12-13-14-15-16	32558	10974	113673	-197215	16117	-256114	-229773	5143	-369787	-605,73	146,9	-225
Produits financier (18)	76100	68000	50000	83202	67381	54109	7102	-619	4109	109,33	99,09	108,2
Charge financières (19)	3000	18000	30000	1456	36346	20967	-1544	18346	-9033	48,53	201,9	69,89
Résultat financier (20)= 18-19	73100	50000	20000	81766	31035	33142	8666	-18965	13142	111,85	62,07	165,7
Résultat ordinaire avant impôts (21)= 17+20	105658	60974	133673	-115449	47152	-224972	-221107	-13822	-358645	-109,3	77,33	-168
IBS (23%) (22)	20075	11585	25398	0	10	0	-20075	-11575	-25398	0	0,086	0
Impôts différés sur résultat ordinaire (23)	0	0	0	6730	3516	47537	6730	3516	47537			
Résultat Net de l'exercice (24)= 21-22-23	86583	49389	108275	-108719	50658	-177435	-195302	1269	-285710	-125,6	102,6	-164

Source : établie par moi-même à partir des documents internes de l'entreprise EI

Graphe N°04 : grapheEtat comparatif des prévisions et réalisations des soldes intermédiaires de gestion d'EI pour l'année 2019, 2020 et 2021



Source : établie par moi-même à partir des documents internes de l'entreprise EI

Interprétations des écarts

Écart = Réalisations – Prévisions

➤ **Chiffre d'affaire (CA)**

Un écart défavorable entre les réalisations et les prévisions du CA, de **-564 303 KDA** en 2019 et **-511 530 KDA** en 2020 a augmenté de **8% (+224 861KDA)** par rapport à l'année 2019, et représente **85%** des objectifs annuels et **-1 441 984 KDA** en 2021 a diminué de **8%(-253 504 KDA)** par rapport à l'année 2020, et représente **65%** des objectifs annuels malgré que les prix des ventes aient enregistré des augmentations durant l'exercice. Le marché dans un contexte difficile à cause de : - la baisse de production traduisant une diminution de l'activité commerciale

➤ **Production de l'exercice**

Un écart défavorable entre les réalisations et les prévisions de production de **-633 601 KDA** en 2019 et de **-313012 KDA** en 2020, et **-234434 KDA** en 2021 qui revient essentiellement à l'existence d'un écart défavorable entre les ventes prévus et celles réalisées pour les trois exercices.

➤ Consommation intermédiaire de l'exercice

Un écart défavorable entre les prévisions et les réalisations de la consommation de - **378796 KDA** en 2019, de **-141247 KDA** en 2020 ont augmenté de 11%, et **-22909 KDA** en 2021 ont augmenté de 27%, et suite à la hausse des niveaux de programmes de production en 2019, 2020 et même en 2021.

➤ Valeur ajoutée

Un écart défavorable de la VA entre les prévisions et les réalisations de **-254805 KDA** en 2019, de **-171765 KDA** en 2020 et **-211525 KDA** en 2021, qui est expliqué par un écart défavorable du CA et de la valeur de production entre les prévisions et les réalisations des trois exercices, ceci signifie que l'entreprise n'a pas pu atteindre sa richesse prévue au cours de ces trois années.

➤ Excédent brut d'exploitation

Un écart défavorable de l'EBE en 2019 de **-248955 KDA**, de **-94721 KDA** en 2020 et de **-102851 KDA** en 2021, l'EBE s'est amélioré de **80%** soit de **109 571 KDA** par rapport à 2020, grâce à l'amélioration des niveaux de production en 2021.

➤ Résultat opérationnel

Un écart défavorable du résultat opérationnel de **-229 773 KDA** en 2019 et de **-369 787 KDA** en 2021, et un écart favorable de **5 143 KDA** en 2020, L'activité de l'entreprise s'est soldée par un résultat opérationnel positif de **16 116 KDA** en 2020 contre un résultat négatif de **-197 215 KDA** en 2019 soit une hausse de **213 331 KDA** et aussi résultat négatif en 2021 de **-258 113 KDA**.

➤ Résultat financier

Un écart favorable du résultat financier de **8 666 KDA** en 2019 entre les prévisions et les réalisations, et un écart défavorable de ce résultat de **-18 965 KDA** en 2020 à cause d'une part de la baisse des produits financiers générés et d'autre part, à la hausse des charges financières générées. et écart favorable de **13 142 KDA** en 2021 a augmenté de 7% soit de **2 107 KDA** par rapport à l'année 2020.

Chapitre III : Analyse des écarts de production, et les causes du manque à produire

➤ Résultat ordinaire

Un écart défavorable du résultat ordinaire avant impôt de **-221107 KDA** en 2019 et de **13 822 KDA** en 2020 et de **-358 645 KDA** en 2021,

➤ Résultat net

Un écart défavorable de Résultat Net entre les réalisations et les prévisions de **-195 302 KDA** en 2019, de **-285 710 KDA** en 2021 qui s'explique par les écarts défavorables des différents résultats précédents, et un écart favorable pour l'année 2020 de **1 269 KDA**.

A partir des soldes intermédiaires de gestion, nous pouvons ainsi établir un tableau qui contient les écarts existants entre les prévisions et les réalisations concernant l'ensemble des ratios de gestion. Ce tableau est présenté comme suit :

Tableau N°16 : Etat comparatif entre les prévisions et les réalisations des différents ratios de gestion d'EI pour l'année 2019, 2020 et 2021

Ratio	Prévisions			Réalizations			Ecart		
	2019	2020	2021	2019	2020	2021	2019	2020	2021
Consommations intermédiaires / Production	66,9	67	66,7	68,6	69,3	70,3	1,7	2,3	3,57
Consommations intermédiaires / CA	67,7	63,1	63,58	67,4	69,2	96,25	-0,3	6,1	32,67
Valeur ajoutée / CA	33,5	31,06	31,71	30,87	30,62	40,69	-2,63	-0,44	8,98
Frais du personnel / Valeur ajoutée	75,25	75,35	69,74	97,73	81,4	74,7	22,48	6,05	4,96
EBE / CA	7,17	6,6	8,34	-0,41	4,56	8,98	-7,58	-2,4	0,64
Résultat ordinaire / CA	0,98	0,31	2,72	-7,13	0,54	-9,36	-8,11	0,23	-12,08
Résultat Net / CA	2,61	1,41	2,6	-3,93	1,7	-6,48	-6,54	0,29	-9,08
Cash-Flow = RN + dotations aux amortissements	291 583	269 389	343 275	102 544	254 577	338 918	-189 039	-14 812	-4 357

Source : établie par moi-même à partir des documents internes de l'entreprise EI

○ **Consommation / production**

Le ratio consommation / production a connu un écart favorable pour les trois années 2019 de **1.7%**, **2.3%** en 2020 et **3.57%** en 2021, en comparant les réalisations aux prévisions. Le ratio consommations intermédiaires/ production de l'entreprise au 31/12/2019 est passé de **68%** à **69%** au 31/12/2020 et à **70%** au 31/12/2021 soit une hausse de **1%** pour chaque année.

○ **Consommations intermédiaires / CA**

Le ratio Consommations intermédiaires / CA, marque un écart défavorable en termes de chiffre d'affaire en comparant les prévisions et réalisations pour l'année 2019 (**-0.3%**), et un écart favorable pour 2020 de **6.1%** et de **32.67%** en 2021, cela signifie que l'entreprise a réalisé le niveau souhaité dans ses consommations et chiffre d'affaire, ce dernier lui permettra de couvrir pleinement les consommations et dégager un supplément représentant la Valeur Ajoutée.

○ **Valeur ajoutée / CA**

Ce ratio a connu un écart défavorable de **-2.63%** en 2019 et de **-0.44%** en 2020 qui revient essentiellement à la détection d'un écart défavorable en termes de chiffre d'affaire entre les réalisations et les prévisions. En 2021, ce même ratio a connu un écart favorable **8.98%** en apparence et favorable en explication en comparant les réalisations aux prévisions. L'existence de cet écart s'explique par la diminution importante du chiffre d'affaires réalisé par rapport au prévu qui a permis l'augmentation du rapport VA / CA.

○ **Frais du personnel / Valeur ajoutée**

En termes de ce ratio, on marque un écart favorable de **22.48%** en 2019, de **6.05%** en 2020 et de **4.96 %** en 2021, en comparant les réalisations et les prévisions.

○ **EBE / CA**

L'entreprise a réalisé un écart défavorable durant ces deux années (**-7.58%** en 2019 et **-2,4%** en 2020), cet écart s'explique par l'augmentation de la part absorbée des frais de personnel du montant de la VA en comparant les réalisations aux prévisions. Et un écart favorable de **0.64%** en 2021.

○ **Résultat ordinaire / CA**

Ce ratio a dégagé un écart défavorable en 2019 de **-8.11%** et en 2021 de **-12.08%** en comparant les réalisations aux prévisions. Cet écart s'introduit suite à la détection des écarts défavorables concernant :

- L'EBE, le résultat opérationnel en 2019 et en 2021.

Et ratio dégagé un écart favorable en 2020 de **0.23%**.

○ **Résultat Net / CA (taux de profitabilité)**

Le ratio RN/CA a réalisé un écart défavorable en 2019 de **-6.54%** et en 2021 de **-2.08%**, s'explique par en termes de résultat ordinaire. Et un écart favorable pour l'année 2020 de **0.29%**.

○ **Cash-Flow**

Ce ratio suit la même évolution de RN en termes de ses réalisations et prévisions, on remarque donc un écart défavorable de **-189 039** en 2019, de **-14 812** en 2020 et de **-4 357** en 2021.

En calculant ces différents ratios nous constatons que le CA réalisé influence toute richesse créée par l'entreprise, l'EI a réalisé un écart défavorable très important en termes de son CA réalisé, ce qui a engendré des écarts défavorables concernant les résultats qui le suit.

Après la confrontation des réalisations aux prévisions des indicateurs de l'entreprise durant les trois exercices, nous remarquons que cette entreprise n'arrive pas à atteindre ses objectifs, est donc, nous pouvons dire que :

- Soit les objectifs fixés par l'entreprise sont sur estimés.

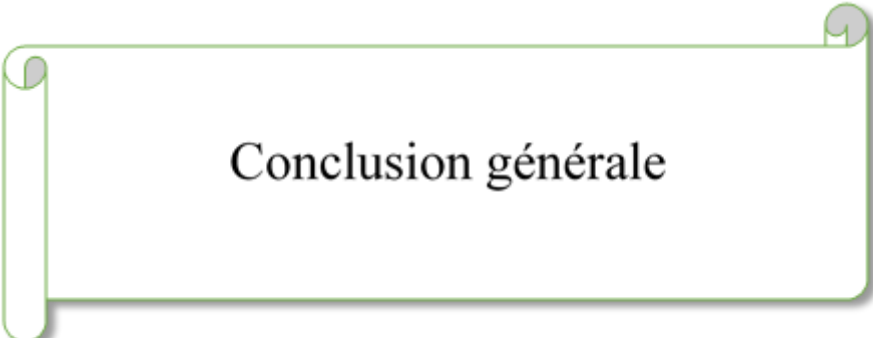
- Soit l'entreprise n'arrive pas à maîtriser et être en mesure avec les mutations de son environnement.

Conclusion

Ce cas pratique nous a aidé à mieux comprendre nos recherches théoriques. Nous tenons à souligner que ce stage effectué au niveau de l'Electro-Industries d'AZAZGA, nous a permis de prendre connaissances sur la mise en place de l'analyse des écarts de production et les causes du manque à produire, nécessaire pour une amélioration de la productivité, et une amélioration continue de l'entreprise ÉLECTRO-INDUSTRIES.

A l'issue de ce travail, nous avons procédé à la comparaison des prévisions aux réalisations des années 2019, 2020 et 2021 afin de calculer et d'analyser les écarts de production.

Nous avons calculé le taux de réalisation et d'évolution des produits sur trois années 2019, 2020 et 2021 nous avons pu vérifier l'importance du contrôle budgétaire qui est un instrument de gestion pour l'entreprise Electro-Industries, dans les mesures où il aide à la réalisation des objectifs qu'elle fixe ainsi il permet de mettre en place des actions correctives.



Conclusion générale

Conclusion générale

Au terme de notre travail et après un stage pratique de deux mois durant, effectué au sein de l'EPE électro-industrie et plus précisément au niveau du service contrôle de gestion, nous pouvons conclure que l'entreprise d'accueil accorde beaucoup d'importance à la fonction contrôle de gestion et la gestion budgétaire.

En effet, la procédure budgétaire en vigueur à l'Electro-Industries d'AZAZGA est formalisée et que le processus d'élaboration du projet de budget d'exploitation s'opère conformément à cette procédure et aussi une application informatique relative au traitement des informations dans le cadre de l'élaboration du projet de budget, a été mise en œuvre à travers un logiciel informatique de gestion budgétaire développé au sein même de l'entreprise. Néanmoins, une limite est relevée et se rapporte à la non introduction des centres de responsabilités dans la gestion budgétaire, que nous suggérons au passage sa prise en charge.

Aussi, devons-nous préciser que la mesure de performance de l'entreprise qui recoure nécessairement aux contrôles budgétaires périodiques (mois, trimestre et année) sont effectivement opérés, en procédant au rapprochement des réalisations aux prévisions faisant ainsi ressortir les écarts de production (favorables et défavorables), et en mettant en évidence d'abord, les causes effectives des manques à réaliser et ensuite, pour entreprendre des mesures correctives qui s'imposent.

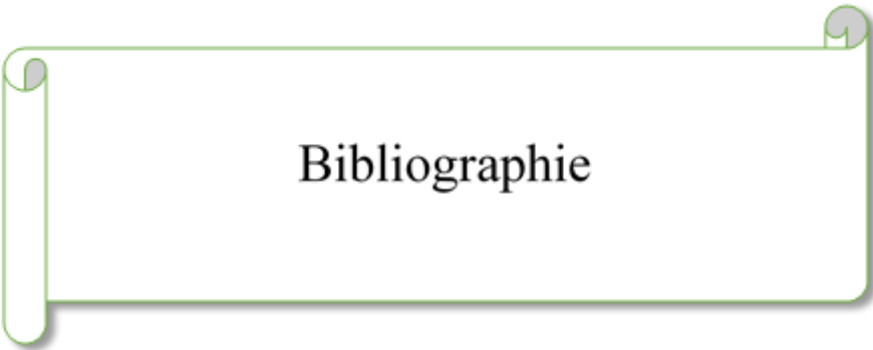
Pour rappel, les Quatre (04) principales causes de manque à produire, pour la période retenue dans notre étude, à savoir 2019 à 2021, peuvent être résumées, par ordre d'importance, comme suit :

- Les effets négatifs de La COVID 19 sur les activités de l'entreprise, notamment de production, ayant engendré un taux d'absentéisme relativement élevé (mise en congé d'office de travailleurs atteints de la COVID 19, ...) impactant négativement l'atteinte des objectifs économiques de l'électro-industries, constituent la cause principale des manques à produire ;
- Les pannes récurrentes des équipements de fabrication, occasionnées par la non disponibilité des pièces de rechanges, représentent la seconde cause des manques à produire. A cet effet, nous recommandons la mise en œuvre d'un programme de maintenance préventive en assurant son application et son suivi, et que les interventions dans le cadre de l'entretien curatif doivent s'opérer impérativement en s'assurant, au préalable, de la disponibilité des pièces de rechanges consommées

Conclusion générale

régulièrement et, autrement dit, assurer un suivi rigoureux des stocks desdites pièces de rechanges ;

- La concurrence déloyale pratiquée au niveau du marché national par certaines entreprises économiques privées importatrices des mêmes produits fabriqués par l'Electro-Industries, proposant des produits de bas des gammes souvent importées de Chine avec des rapports qualités / prix relativement très bas et défiant toute concurrence engendre des méventes, compromet la trésorerie et la réalisation des chiffres d'affaires projetés ;
- Le débrayage des travailleurs (grèves) par deux fois a, à son tour, compromis l'atteinte des objectifs fixés par l'entreprise. Cette cause, étant un cas de force majeure et non prévisible.



Bibliographie

Ouvrages

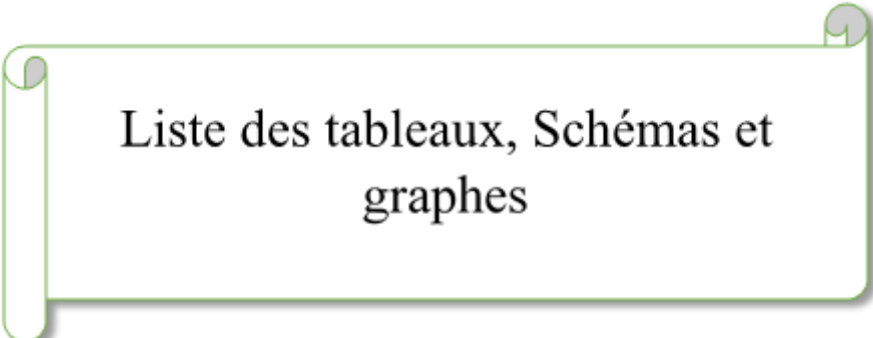
- 1- ARNAUD H, « Le contrôle de gestion en action », éditions Liaisons 2^{ème} éditions, 2001.
- 2- ALAZARD. C, SEPARIS, « Contrôle de gestion », éditions DUNOD, Paris, 2007.
- 3- ALAZARD. C et SEPARIS. S, « Contrôle de gestion, manuel et application », édition DUNOD, Paris, 2010.
- 4- BOUQUIN. H, « Les fondements du contrôle de gestion », Paris, éditions : Presses universitaire de France, numéro 2892, Paris, 1994, (collection : Que sais-je ?)
- 5- BRIGITTE. D, « contrôle de gestion », édition DUNOND, Paris, 2005.
- 6- BURLAND. A, J-Y Eglem, MYKITIA. P, « Dictionnaire de gestion- comptabilité- finance contrôle », 2^{ème} édition FOUCHER, Vanves, 2004
- 7- DAYAN. A, « Manuel de gestion », Vol .1, 2^{ème}éditions, éd. Ellipses, Paris, 2004.
- 8- DJERBI. Z, DURAND. X, KUSZLA. C, Contrôle de gestion », édition Dunod, 2014.
- 9- DORIATH. B et GOUJET. C, « Gestion prévisionnelle et mesure de la performance », 3^{ème} édition DUNOD, Paris, 2007.
- 10- DORIATH. B, « Contrôle de gestion en 20 fiches », 5^{ème}Edition, Dunod, Paris, 2008.
- 11- DUMENIL. M, « Le contrôle de gestion », GERESO, 2018.
- 12- FORGET. Jack, « Gestion budgétaire, prévision et contrôler les activités de l'entreprise », édition d'organisation, 2005.
- 13- GERVAIS. Michel, « Contrôle de gestion par le système budgétaire », édition Vuibert, Paris, 1987
- 14- GERVAIS Michel, « Contrôle de gestion », édition Economica, Paris, 2005.
- 15- GIRAUD. F et ZARLOWSKI. P, « Les fondamentaux du contrôle de gestion principe et outils », édition Pearson, Paris, 2016.
- 16- GODARD. CH-E, GORDARD. S, “Gestion prévisionnelle et mesure de la performance », 3^{ème} édition, DUNOD, Paris, 2007.
- 17- HUTIN. H, « Toute la finance d'entreprise en pratique », 2^{ème}édition d'organisation, Paris, 2003.
- 18- KHEMAKHEM. A, « La dynamique du contrôle de gestion », éditions DUNOD, Janvier, 1984.

Bibliographie

- 19- KHERRI. A, cours : « gestion budgétaire », Ecole supérieure de commerce, 2011-2012.
- 20- LANGLOIS. L, Bonnier. C, BRINGER. M, « Contrôle de gestion », Berti édition, Alger, 2008.
- 21- LOCHARD. J, « La gestion budgétaire : outil de pilotage des managers », édition d'organisation, Paris, 1998.
- 22- MARGOTTEAU Éric, « Contrôle de gestion », éditions Ellipses, Paris, 2001.
- 23- YVES de Rongé, CERRADA Karine, « Contrôle de gestion », Pearson, éducation France, Paris, 2009.

Sites Internet :

1. <http://www.electro-industries.com>
2. <http://www.memoireonline.com>
3. <http://bibliotheque.pssfp.net>
4. <https://www.dunod.com>



Liste des tableaux, Schémas et
graphes

Liste des Schémas

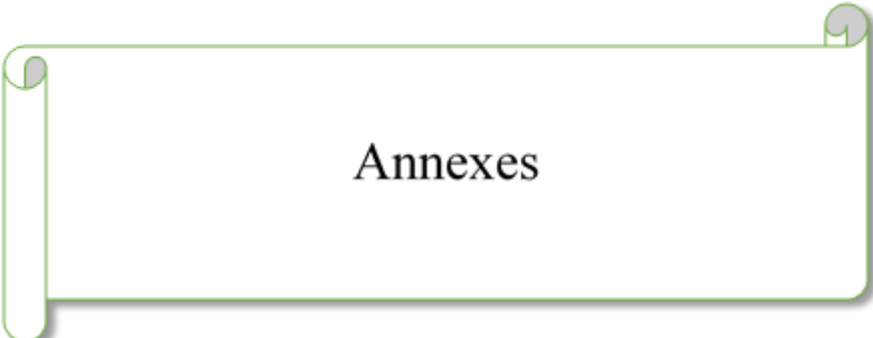
Schéma N°	Titres	Pages
Schéma N° 01	Le triangle du contrôle de gestion	09
Schéma N°02	Les phases du processus du contrôle de gestion	11
Schéma N°03	Les différentes étapes du processus	32
Schéma N°04	Ensemble des analyses d'écarts	40
Schéma N°05	Schéma appliqué à l'écart de chiffre d'affaire	43
Schéma N°06	Schéma appliqué à l'écart de marge	44
Schéma N°07	Schéma appliqué sur les couts	46
Schéma N°08	Procédure du contrôle budgétaire	49
Schéma N°09	Evolution de l'ELECTRO-INDUSTRIES	53
Schéma N°10	Effectif d'E-I	59
Schéma N°11	Organigramme de l'entreprise E-I	66

Liste des Graphes

Grappe N°	Titres	Pages
Grappe N°01	Effectif par ancienneté	61
Grappe N°02	Représentation les réalisations et les prévisions du production d'unité moteur	71
Grappe N°03	Représentation les réalisations et les prévisions du production d'unité transformateur	72
Grappe N°04	Etat comparatif des prévisions et des réalisations des soldes intermédiaire de gestion d'EI pour l'année 2019, 2020, 2021	75

Liste des Tableaux

Tableaux N°	Titre	Page
Tableau N°01	Représentation de budget des ventes	20
Tableau N°02	Rôle du contrôle budgétaire selon les auteurs	29
Tableau N°03	Présentation de quelques causes d'écarts et leurs actions correctives	49
Tableau N°04	Activités principales et secondaire d'ELECTRO-INDUSTRIES	54
Tableau N°05	Evolution de la production de l'unité Transformation pour l'années 2019, 2020, 2021	55
Tableau N°06	Evolution de la production des moteurs et groupe électrogènes pour l'années 2019, 2020, 2021	58
Tableau N°07	Répartition des effectifs par catégorie socio-professionnel	59
Tableau N°08	Répartition des effectifs selon l'ancienneté	60
Tableau N°09	Programme de production -physique- Prévision 2020	67
Tableau N°10	Programme valorisée2020	68
Tableau N°11	Programme de production -physique- Prévision 2021	68
Tableau N°12	Programme valorisée2021	69
Tableau N°13	Ecarts de production sur les moteurs pour l'années 2019, 2020, 2021	70
Tableau N°14	Ecarts de production sur les transformateurs pour l'années 2019, 2020, 2021	71
Tableau N°15	Etat compératif des prévisions et les réalisations des soldes intermédiaires de gestion d'EI pour l'années 2019, 2020, 2021	74
Tableau N°16	Etat compératif des prévisions et les réalisations de différents ratios de gestion d'EI pour l'année 2019, 2020, 2021.	77



Annexes

Annexe N°01 : Programme de production en 2019

PROGRAMME DE PRODUCTION PHYSIQUE - PREVISIONS 2019

U : Pièce

Rubriques	Réalizations 2017 (1)	Exercice 2018		Objectifs 2019 (4)	Taux d'évolution		
		Initiale (2)	Clôture (3)		(4)/(1)	(4)/(3)	(3)/(1)
Moteurs / Alternateurs/Groupes Électrogènes	13 058	17 821	14 222	18 442	141%	130%	109%
Transformateurs (en Quantité)	3 454	3 573	3 313	4 711	136%	142%	96%
Transformateurs (en MVA)	1 144,92	1 630,80	1 399,94	1 770,15	155%	126%	122%

PROGRAMME DE PRODUCTION VALORISEE - PREVISIONS 2019

U : KDA

Rubriques	Réalizations 2017 (1)	Exercice 2018		Objectifs 2019 (4)	Taux d'évolution		
		Initiale (2)	Clôture (3)		(4)/(1)	(4)/(3)	(3)/(1)
Moteurs / Alternateurs/Groupes Electrogènes	295 917	530 409	377 007	576 481	195%	153%	127%
Prestations /Sous Traitance	10 317	9 000	13 208	15 000	145%	114%	128%
TOTAL UME+UPT	306 234	539 409	390 215	591 481	193%	152%	127%
Transformateurs	1 982 101	2 029 416	2 279 841	2 676 060	135%	117%	115%
TOTAL UTR	1 982 101	2 029 416	2 279 841	2 676 060	135%	117%	115%
TOTAL ENTREPRISE	2 288 335	2 568 825	2 670 056	3 267 541	143%	122%	117%

Annexe N° 02 : Programme de production en 2020

PROGRAMME DE PRODUCTION PHYSIQUE- PREVISIONS 2020

U : Pièce

Rubriques	Réalizations 2019 (1)	2020			Taux d'évolution	
		Initiale (2)	Réalis au 31/05/2020	révision (3)	(3)/(1)	(3)/(2)
Moteurs / Alternateurs	13 214	17 957	4 928	15 653	118%	87%
Groupe Electrogènes	53	143	9	89	168%	62%
Transformateurs (en Quantité)	3 532	4 688	913	4 401	125%	94%
Transformateurs (en MVA)	1 215,88	1 709,28	290,39	1 779,85	146%	104%

PROGRAMME DE production VALORISEES - PREVISIONS 2020

U : KDA

Rubriques	Réalizations 2019 (1)	2020			Taux d'évolution	
		Initiale (2)	Réalis au 31/05/2020	révision (3)	(3)/(1)	(3)/(2)
Moteurs / Alternateurs	333 083	487 115	99 405	577 017	173%	118%
Groupe Electrogènes	166 619	558 244	9 245	398 243	239%	71%
Sous traitance	6 785	10 000	3 108	5 000	74%	50%
Total UMP	506 487	1 055 359	111 758	980 260	194%	93%
Transformateurs	2 209 574	3 025 483	460 222	2 769 646	125%	92%
Total UTR	2 209 574	3 025 483	460 222	2 769 646	125%	92%
Total Entreprise	2 716 061	4 080 842	571 980	3 749 906	138%	92%

Annexe N°03 : Programme de production en 2021

PROGRAMME DE PRODUCTION PHYSIQUE - PREVISIONS 2021

U : Pièce

Rubriques	Réalizations 2019 (1)	Clôture 2020 (2)	Objectifs 2021 (3)	Taux d'évolution		
				(3)/(1)	(3)/(2)	(2)/(1)
Moteurs / Alternateurs	13 214	11 861	16 492	125%	139%	90%
Groupes Électrogènes	53	101	200	377%	198%	191%
Transformateurs (en Quantité)	3 533	3 080	3 783	107%	123%	87%
Transformateurs (en MVA)	1 216,55	1 150,19	1 514,76	125%	132%	95%

PROGRAMME DE PRODUCTION VALORISEE - PREVISIONS 2021

U : KDA

Rubriques	Réalizations 2019 (1)	Clôture 2020 (2)	Objectifs 2021 (3)	Taux d'évolution		
				(3)/(1)	(3)/(2)	(2)/(1)
Moteurs / Alternateurs	331 756	306 873	648 278	195%	211%	92%
Groupes Électrogènes	165 818	354 590	691 580	417%	195%	214%
Sous Traitance	6 785	20 000	25 000	368%	125%	295%
TOTAL UMP	504 359	681 463	1 364 858	271%	200%	135%
Transformateurs	2 212 768	1 892 906	2 290 140	103%	121%	86%
TOTAL UTR	2 212 768	1 892 906	2 290 140	103%	121%	86%
TOTAL ENTREPRISE	2 717 127	2 574 369	3 654 998	135%	142%	95%

Annexe N°04 : Tableau des comptes de résultats 2018-2019

TABLEAU DES COMPTES DE RESULTATS

Désignation	Montant			Variation	
	Réalisations 2018 (1)	Objectifs 2019 (2)	Réalisations 2019 (3)	(3)/(1)	(3)/(2)
Ventes et produits annexes (1)	3 403 482	3 311 513	2 765 210	81%	84%
Variation stocks produits fini et encours (2)	-702 277	38 150	-49 148	-	-
Production immobilisée(4)	0		0	-	
Subvention d'exploitation(5)	0		0	-	
Production de l'exercice (4) = (1) + (2) + (3)	2 701 205	3 349 663	2 716 062	101%	81%
Achats consommés (5)	1 717 843	2 177 281	1 815 763	-	-
Services extérieurs et autres consom (6)	64 988	65 510	48 232	-	-
Consommation de l'exercice (7) = (5) + (6)	1 782 831	2 242 791	1 863 995	105%	83%
Valeur Ajoutée (8) = (4)-(7)	918 374	1 106 872	852 067	93%	77%
Taux de Valeur Ajoutée (VA / PROD)	34%	33%	31%	92%	-
Valeur Ajoutée (8)	918 374	1 106 872	852 067	93%	77%
Charges de personnel (9)	733 452	834 543	834 704	114%	-
Impôts et taxes assimilés (10)	35 829	34 771	28 760	-	-
EBE (11) = (8)-(9)-(10)	149 093	237 558	-11 397	-8%	-5%
Taux d'EBE = (EBE / PROD)	6%	7%	0%	-8%	-
Autres produits operationels (12)	13 306	6 000	14 925	-	-
Autres charges operationelles (13)	5 226	27 085	12 189	-	-
Dotations/ amortissements et prov. (14)	210 766	205 000	211 263	-	-
Reprise sur pertes de valeurs et prov (15)	35 181	21 085	22 709	-	-
Résultat operationnel. (16)=(11)+(12)-(13)-(14)+(15)	-18 412	32 558	-197 215	1071%	-606%
Produits financiers (17)	87 179	76 100	83 202	-	-
Charges financieres (18)	5 654	3 000	1 436	-	-
Résultat financier. (19)=(17) - (18)	81 525	73 100	81 766	100%	112%
Résultat ordinaire avant impots (20) = (16) + (19)	63 113	105 658	-115 449	-183%	-109%
Impôts exigibles sur resultats (IBS) (21)	8 469	20 075	0	-	-
Impôts différés sur resultats ordinaires	10 964		6 730	-	-
Total des produits des activités ordinaires (22)	2 847 835	3 452 848	2 843 628	-	-
Total des charges des activités ordinaires (23)	2 782 227	3 367 265	2 952 347	-	-
Résultat Net de l'Exercice (24) = (22) - (23)	65 608	85 583	-108 719	-166%	-127%

TABLEAU DES COMPTES DE RESULTATS AU 31/12/2020

U : DA

Désignation	2020	2019
α Ventes et produits annexe	2 990 071 042,74	2 765 209 872,29
Variation stocks pdts finis et encours	-8 119 300,35	-49 148 098,80
Production immobilisée	445 600,00	0,00
Subvention d'exploitation	280 000,00	0,00
Production de l'exercice	2 982 677 342,39	2 716 061 773,49
Achats consommés	-2 019 400 185,30	-1 815 763 072,11
Services extérieurs et autres consom.	-49 552 630,35	-48 232 041,00
Consommations de l'exercice	-2 068 952 815,65	-1 863 995 113,11
Valeur Ajoutée	913 724 526,74	852 066 660,38
Charges de personnel	-745 309 212,80	-834 703 796,80
Impôts, taxes et versement assimilés	-32 163 454,04	-28 759 677,15
Exédent Brut d'Exploitation	136 251 859,90	-11 396 813,57
Autres produits opérationnels	76 033 400,39	14 925 017,91
Autres charges opérationnels	-2 947 963,34	-12 188 518,09
Dotation aux amortis, provis et pertes val	-203 918 774,30	-211 263 275,22
Reprise sur perte de valeur et provision	10 697 947,89	22 708 712,51
Résultat Opérationnel	16 116 470,54	-197 214 876,46
Produits financiers	67 381 425,53	83 202 417,48
Charges financiers	-36 346 335,78	-1 435 657,71
Résultat Financiers	31 035 089,75	81 766 759,77
Résultat Ordinaire avant impôts	47 151 560,29	-115 448 116,69
Impôts exigibles sur résultats ordinaires	-10 000,00	-10 000,00
Impôts différés(Variation) s/resul. ordin	3 515 765,50	6 729 850,18
Total des produits des activités ordinaires	3 136 790 116,20	2 836 897 921,39
Total des charges des activités ordinaires	-3 086 132 790,41	-2 945 626 187,90
Résultat Net de l'Exercice	50 657 325,79	-108 728 266,51

Annexe N°06 : Tableau des comptes de résultats 2020-2021

TABLEAU DES COMPTES DE RESULTATS 2020-2021

Désignation	Montant			Variation	
	Réalisations 2020 (3)	Objectifs 2021 (2)	Réalisations 2021 (3)	(3)/(1)	(3)/(2)
Ventes et produits annexes (1)	2 990 071	4 178 551	2 736 567	92%	65%
Variation stocks produits fini et encours (2)	-8 119	-198 553	1 008 997	-	-
Production immobilisée(4)	446	0		-	
Subvention d'exploitation(5)	280	0	0	-	
Production de l'exercice (4) = (1) + (2) + (3)	2 982 678	3 979 998	3 745 564	126%	94%
Achats consommés (5)	2 019 400	2 586 999	2 579 001	-	-
Services extérieurs et autres consom (6)	49 553	70 000	55 089	-	-
Consommation de l'exercice (7) = (5) + (6)	2 068 953	2 656 999	2 634 090	127%	99%
Valeur Ajoutée (8) = (4)-(7)	913 725	1 322 999	1 111 474	122%	84%
Taux de Valeur Ajoutée (VA / PROD)	31%	33%	30%	97%	-
Valeur Ajoutée (8)	913 725	1 322 999	1 111 474	122%	84%
Charges de personnel (9)	745 309	924 183	831 866	-	-
Impôts et taxes assimilés (10)	32 163	50 143	33 786	-	-
EBE (11) =(8)-(9)-(10)	136 253	348 673	245 822	180%	71%
Taux d'EBE = (EBE / PROD)	5%	9%	7%	144%	-
Autres produits operationels (12)	76 033	10 000	11 251	-	-
Autres charges operationelles (13)	2 948	10 000	5 080	-	-
Dotations/ amortissements et prov. (14)	203 919	235 000	516 353	-	-
Reprise sur pertes de valeurs et prov (15)	10 698	0	6 246	-	-
Résultat operationnel. (16)=(11)+(12)-(13)-(14)+(15)	16 117	113 673	-258 114	-1602%	-227%
Produits financiers (17)	67 381	50 000	54 109	-	-
Charges financieres (18)	36 346	30 000	20 967	-	-
Résultat financier. (19)=(17) - (18)	31 035	20 000	33 142	107%	166%
Résultat ordinaire avant impots (20) = (16) + (19)	47 152	133 673	-224 972	-477%	-168%
Impôts exigibles sur resultats (IBS) (21)	10	25 398	0	-	-
Impôts différés sur resultats ordinaires	3 516	0	47 537	-	-
Total des produits des activités ordinaires (22)	3 140 306	4 039 998	3 864 707	-	-
Total des charges des activités ordinaires (23)	3 089 648	3 931 723	4 042 142	-	-
Résultat Net de l'Exercice (24) = (22) - (23)	50 658	108 275	-177 435	-350%	-164%

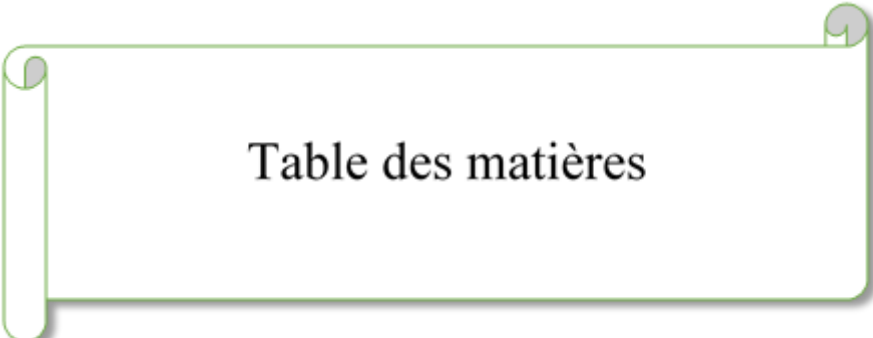


Table des matières

Table des matières

Remerciement

Dédicace

Sommaire

Liste des abréviations

Introduction générale1

Chapitre I :Aperçu conceptuel et généralités

Introduction5	5
Section (01) : Contrôle de gestion5	5
1- Définition du contrôle de gestion5	5
1-1 Définition du contrôle5	5
1-2 Définition de la gestion5	5
1-3 Définition du contrôle de gestion6	6
1-4 Définition de synthèse7	7
2- Objectifs de contrôle de gestion8	8
2-1 Amélioration permanente de l'organisation8	8
2-2 prise en compte des risques8	8
2-3 Contrôle de gestion8	8
3- Contrôleur de gestion9	9
4- Processus du contrôle de gestion10	10
4-1 Phase de prévision10	10
4-2 Phase d'exécution10	10
4-3 Phase d'évaluation10	10
4-4 Phase d'apprentissage10	10
5- Limites du contrôle de gestion11	11
5-1 Choix des informations pertinentes12	12
5-2 L'interprétation des fluctuations de performances12	12
5-3 Contradictions de la formation budgétaire12	12
5-4 Difficultés du dialogue social12	12
5-5 Cout ou la "rentabilité" du système de contrôle de gestion12	12

5-6 Difficultés liées à la déclinaison des stratégies	12
6- Outils de contrôle de gestion	13
6-1 Comptabilité générale	13
6-2 Comptabilité analytique	13
6-3 Gestion budgétaire	13
6-4 Tableau de bord	13
Section (02) : Gestion Budgétaire	14
1- Définition de la gestion budgétaire	14
2- Rôle de la gestion budgétaire	15
3- Limites de la gestion budgétaire	16
4- Processus budgétaire	16
4-1 Définition du budget	16
4-2 Objectifs du budget	17
4-2-1 Budget sont des outils de pilotage de l'entreprise	17
4-2-2 Budget sont des outils de communication, de responsabilisation et de motivation.....	17
4-2-3 Budget sont des outils de contrôle	18
4-3 Caractéristiques de budget	18
4-3-1 Instrument de planification	18
4-3-2 Instrument de coordination	18
4-3-3 Instrument de mesure	18
4-4 Types de budget	19
4-4-1 Budget de vente	19
4-4-2 Budget de production	20
4-4-3 Budget des approvisionnements.....	21
4-4-4 Budget d'investissement.....	22
4-4-5 Document de synthèses.....	22
4-4-5-1 Budget de trésorerie	22
Conclusion.....	24
Chapitre II Contrôle budgétaire et analyse des écarts	
Introduction	26

Section (01) : Contrôle budgétaire	26
1- Définition du contrôle budgétaire	26
2- Objectifs et rôle du contrôle budgétaire	27
2-1 Objectifs du contrôle budgétaire	27
2-2 Rôles du contrôle budgétaire	27
3- Processus du contrôle budgétaire	29
3-1 Prévision	29
3-2 Planification	29
3-3 L'articulation des budgets	29
3-4 Ajustement des budgets	30
4- Conditions d'efficacité du contrôle budgétaire	32
5- Limites du contrôle budgétaire	32
6- Caractéristiques du contrôle budgétaire	33
7- Les étapes du contrôle budgétaire	33
7-1 Le contrôle avant l'action ou contrôle à priori	34
7-2 Le contrôle pendant l'action ou contrôle concomitant	34
7-3 Le contrôle après l'action à posteriori	34
8- Les modalités du contrôle budgétaire	34
Section (02) : Analyse des écarts	36
1- Définition d'un écart.....	36
2- Limites des écarts	37
3- Les principes d'élaboration des écarts.....	37
4- Calcul et analyse des écarts.....	38
4-1 Analyse de l'écart sur résultat	40
4-1-1 L'analyse de l'écart sur chiffre d'affaires	41
4-1-2 L'analyse de l'écart sur marge	43
4-1-3 Les causes des écarts de chiffres d'affaire et de marge	44
4-1-4 L'analyse de l'écart sur cout	44
5- Interprétation des écarts	46
6- Objectifs de l'analyse des écarts	46

7- Les actions correctives.....	46
7-1 Les propriétés et la mise en œuvre des actions correctives	46
7-1-1 Les propriétés de l'action corrective	46
7-1-2 La mise en œuvre des actions correctives	47
Conclusion	49
 Chapitre III : Analyse des écarts de production, et les causes du manque à produire	
Introduction	51
Section (01) : Présentation de l'entreprise EI.....	51
1- Historique de l'entreprise EI.....	51
2- Situation géographique	52
3- Statut juridique et social	53
4- Domain d'activités d'entreprise électro-industries	53
4-1 Unité de fabrication de transformateur de distribution	54
4-2 Unité de fabrication des moteurs électrique, alternateur, groupes électrogènes....	56
4-3 Prestation techniques	57
5- Effectifs d'EI.....	58
6- Clientèle d'EI.....	61
7- Fournisseurs d'EI	61
8- Objectifs et rôles d'EI.....	62
9- Organisation d'EI	62
Section (02) : Calcul et analyse des écarts	66
1- Programme de production.....	66
2- Analyse des écarts de production.....	69
2-1 Calcul.....	69
2-2 Explication des écarts	61
2-3 Les actions correctives.....	72
3- Les indicateurs de mesure de la performance.....	72
Conclusion	79
Conclusion générale	81

Bibliographie	84
Liste des schémas.....	87
Liste des graphes.....	88
Liste des tableaux.....	89
Liste des annexes.....	91
Table des matières.....	97