

Université Mouloud Mammeri Tizi-Ouzou
Faculté Des Sciences Economiques, Commerciales 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
Option : Audit et Contrôle de Gestion

Thème

Contrôle Budgétaire et Performance d'Entreprise

**Cas : Entreprise Nationale des Industries de
l'Electroménager « ENIEM »**

Réalisé par :

M^{me} HESNAOUI Sihem

Encadré par :

M^r AMIAR Hebib

Devant le jury composé de

Président :

Rapporteur : M^r AMIAR Hebib

Examineur :

5^{ème} Promotion

2019/2020

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.

Nous remercions, notre promoteur Mr AMIAR pour ses précieux conseils et orientations, afin de réaliser ce modeste travail.

Nos sincères remerciements, à tout le personnel de l'entreprise ENIEM pour leur aide et précieuses explications et surtout pour le temps qui ont consacré pour nous durant la période de stage pratique.

Enfin, nous remercions aussi tous ceux qui nous ont apporté aide et assistance pour l'élaboration du présent mémoire.

Dédicace

Je dédie ce travail à :

A la source de la tendresse et de l'amour, mes chers parents en particulier, l'école de ma vie, qui m'ont soutenu et encourager durant mes études, que Dieu vous garde pour nous,

A ma chère sœur Sarah et son mari Sofiane ainsi que sa petite princesse Léa

A ma chère sœur Ouiza,

A mes très chers frères Sidali et Abderahmane,

A mon très cher oncle Nacer qui est un deuxième papa pour moi,

A l'être que j'estime le plus mon cher mari Sofiane, qui m'a soutenu et toujours encourager et mon petit enfant adoré Aylan,

A mes chers beaux-parents, qui ont été là pour moi dans tous les moments difficiles

A ma belle-sœur Myassa et son mari Ramdhan ainsi que les petits Ahmed et Aris

A mon beau-frère Ghiles,

A ma belle-sœur Leatitia et son fiancé Nazime,

A toute ma famille,

A mes très chères amies et sœurs Yasmine et Rofaida qui m'ont soutenu et aidé tout au long de ce travail,

A toutes mes amies (Ouerdia, Nour-El-Houda, Dihia).

Sihem

Résumé

Le contrôle de gestion est le processus par lequel les dirigeants s'assurent sur la base de toutes les ressources et capacités existantes et qui sont utilisées avec efficacité et efficience pour réaliser et atteindre les objectifs de toute entité économique.

Le contrôle budgétaire est un outil de contrôle de gestion indispensable pour la mesure de la réalisation des objectifs stratégiques qui sont traduits en précisions à court terme dans le budget de l'entreprise. Ces budgets par secteurs d'activités (production, approvisionnements, chiffre d'affaires, effectifs, etc...) sont utilisés, dans un premier lieu, comme référentiels pour guider les actions de l'entreprise, et dans un second lieu, pour comparer les réalisations par rapport aux prévisions et analyser ainsi les écarts dégagés afin de mettre en place les actions correctives dans le but d'améliorer la performance de l'entreprise

Notre travail de recherche a pour objet d'expliquer l'application du contrôle budgétaire et le rôle de l'élaboration des budgets dans la mesure et l'amélioration de la performance des entreprises, en général, et celle de l'ENIEM, plus précisément.

Mots clés : Contrôle de gestion, Contrôle budgétaire, Ecart, performance, Prévisions et réalisation.

Abstract

Management control is the process by which managers ensure on the basis of all the resources and capacities that exist and are used effectively and efficiently to achieve and achieve the objectives of any economic entity.

Budgetary control is an essential management control tool for measuring the achievement of strategic objectives, which are translated into short-term details in the company's budget. These budgets by business sector (production, supplies, turnover, workforce, etc.) are used, firstly, as benchmarks to guide the company's actions, and secondly, to compare the achievements compared to the forecasts and thus analyze the deviations identified in order to put in place corrective actions in order to improve the performance of the company

Our research work aims to explain the application of budget control and the role of budgeting in measuring and improving business performance, in general, and that of ENIEM, more specifically. .

Keywords: Management control, Budgetary control, Differences, performance, Forecasts and realization.

Liste des abréviations

- **BFR** : Besoin en fond de roulement
- **CA** : Chiffre d'affaires
- **CAP** : Chiffre d'affaires prévu
- **CAR** : Chiffre d'affaire réel
- **CI** : Consommations intermédiaires
- **EBE** : Excédent brut d'exploitation
- **ENIEM** : Entreprise nationale des industries de l'électroménager
- **ETE** : Excédent de trésorerie d'exploitation
- **MP** : Marge préétablie
- **MR** : Marge réelle
- **OECCA** : Ordre des experts comptables et comptables agréés
- **PP** : Prix prévu
- **PR** : Prix réel
- **QM** : Quantité moyenne
- **QP** : Quantité prévue
- **QR** : Quantité réelle
- **RC** : Ratio de rentabilité commerciale
- **RCA** : Résultats courant avant impôt
- **RE** : Ratio de rentabilité économique
- **RE** : Résultat d'exploitation
- **RF** : Ratio de rentabilité
- **SIG** : Soldes intermédiaires de gestion
- **TCR** : tableaux des comptes de résultats
- **TTC** : Toutes taxes comprises
- **TVA** : Taxe sur la valeur ajoutée
- **VA** : Valeur ajoutée
- **CP** : capitaux propres

Liste des Tableaux

Tableau N°	Titres	Pages
Tableau N°01	Définition de performance selon quelques auteurs.	26
Tableau N°02	Tableau des soldes intermédiaires de gestion.	43
Tableau N°03	Présentation de quelques causes d'écarts et leurs actions correctives.	61
Tableau N°04	Programme de ventes annuelle par produit exercice 2017 (KDA) voir l'annexe N°	76
Tableau N°05	Programme de production annuelle par produit exercice 2017 (KDA) voir l'annexe N°	78
Tableau N°06	Ecarts sur vente par produit exercice 2017 (KDA)	80
Tableau N°07	Ecart sur production par produit exercice 2017(KDA)	85
Tableau N°08	Tableau comparatif (Evolution) des deux exercices (2017/2018)	89
Tableau N°09	Tableau comparatif (Evolution) des deux exercices (2017/2018)	91

Liste des figures

Figure N°	Titres	Pages
Figure N°01	Le triangle du contrôle de gestion	07
Figure N°02	Le triangle de la performance (Modèle de Gilbert, 1980)	27
Figure N°03	La performance selon BOUQUIN	28
Figure N°04	Schéma d'ensemble des analyses d'écarts	54
Figure N°05	Schéma appliqué à l'écart de chiffre d'affaires	56
Figure N°06	Schéma appliqué à l'écart de marge	57
Figure N°07	Schéma appliqué sur les coûts	58
Figure N°08	Structure générale de l'ENIEM	71
Figure N°09	Structure de l'unité commerciale	74
Figure N°10	Comparaison entre prévision et réalisation de vente par produit (quantités)	81
Figure N°11	Comparaison entre prévisions et réalisations de vente par produits (valeurs)	81
Figure N°12	Contribution du chiffre d'affaire par gamme de produits	82
Figure N°13	Comparaison entre prévisions et réalisations de produits par produit (quantité)	86
Figure N°14	Comparaison entre prévisions et réalisations de produits par produit (valeurs)	86
Figure N°15	Contribution à la production réalisée par unité de production	87
Figure N°16	Evolution annuelle des ventes en quantité (2017/2018)	90
Figure N°17	Evolution annuelle de production en quantité (2017/2018)	92

Sommaire

Introduction générale	01
Chapitre I : L'approche conceptuelle du contrôle de gestion et le contrôle budgétaire	
Introduction	03
Section 1 : Le contrôle de gestion	04
Section 2 : Notion sur le budget	12
Section 3 : Le contrôle budgétaire	18
Conclusion.....	23
Chapitre II : la performance d'entreprise à base d'un contrôle budgétaire efficace	
Introduction	24
Section 1 : Aspect théorique sur la performance d'entreprise.....	25
Section 2 : La mesure de la performance et ses indicateurs	36
Section 3 : Le contrôle budgétaire outil de mesure de la performance d'entreprise	51
Conclusion.....	62
Chapitre III : Le contrôle budgétaire et la performance d'entreprise au sein de l'entreprise « ENIEM »	
Introduction	63
Section 1 : Présentation de l'organisme d'accueil « ENIEM »	64
Section 2 : Le contrôle budgétaire et mesure de la performance au sein de l'entreprise « ENIEM »	76
Conclusion.....	94
Conclusion générale	95



Introduction Générale



Introduction Générale

L'entreprise est une structure économique et sociale qui regroupe des moyens matériels, immatériels et financiers ; qui sont combinés d'une manière organisée en vue de créer des biens et services destinés à la satisfaction des clients, dans un environnement concurrentiel complexe, exigeant et instable.

L'entreprise doit fixer des objectifs et s'adapter à l'environnement pour réaliser ses objectifs et assurer sa pérennité. La mission de l'entreprise consiste à intégrer au mieux la complexité interne et externe par l'élaboration de procédures et structures organisationnelles. Pour atteindre cet objectif, il est nécessaire de mettre en place un système de contrôle. Ce dernier est un processus de pilotage de la performance exercée par le responsable opérationnel d'une entreprise avec l'appui de leur contrôleur de gestion.

Ainsi le contrôle de gestion peut être perçu comme une amélioration des performances économiques de l'entreprise. Il constitue un outil permettant l'efficacité, lorsque les objectifs tracés sont atteints et l'efficience, lorsque les quantités obtenues sont maximisées à partir d'une quantité de moyens.

En effet, le contrôle budgétaire qui est au centre du contrôle de gestion est un ensemble de dispositifs qui permettent de planifier et d'allouer les ressources nécessaires en vue d'une coordination des activités, d'une motivation des responsables et d'évaluation des performances.

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 management de l'entreprise doit disposer d'un dispositif de contrôle budgétaire fiable afin d'assurer l'efficacité et l'efficience.

L'objectif de notre travail est de mieux comprendre le contrôle budgétaire qui est considéré comme un outil indispensable pour chaque entreprise qui souhaite acquérir un avantage concurrentiel, pour cela la problématique principale à laquelle nous nous intéressons et nous essayerons de répondre est : « ***Comment le contrôle budgétaire peut-il contribuer à la performance de l'entreprise ?*** »

Pour répondre à la problématique, nous avons émis les hypothèses suivantes :

- ✓ **Hypothèse 01** : La maîtrise du contrôle budgétaire aide les entreprises à prévenir les risques de mévente et de manque de production ;

Introduction Générale

- ✓ **Hypothèse02** : L'analyse des écarts permet une meilleure maîtrise de la gestion des fonctions de l'entreprise.

Pour ce faire, trois questions ont guidé notre réflexion :

- Peut-on parler de performance par l'élaboration des budgets ?
- Qu'est-ce que la mesure de la performance est ces indicateurs ?
- Comment l'ENIEM applique le contrôle budgétaire pour mesurer sa performance ?

Pour atteindre l'objectif de recherche qu'on s'est fixé ci-dessus, nous avons opté pour le plan qui suit :

Le premier chapitre intitulé : « l'approche conceptuelle du contrôle de gestion et le contrôle budgétaire », sera subdivisée en trois sections : dans la première section, nous nous sommes penchés sur le contrôle de gestion, et la deuxième section portera les notions sur le budget et la dernière section est consacrée pour le contrôle budgétaire.

Le deuxième chapitre, intitulé « la performance d'entreprise à base d'un contrôle budgétaire efficace ». Ce second chapitre sera composé de trois sections : la première section traite l'Aspect théorique sur la performance d'entreprise et ensuite, la seconde sera consacré au mesure de la performance et ses indicateurs, en fin, la troisième section traitera le contrôle budgétaire outil de mesure de la performance d'entreprise.

Le dernier chapitre, intitulé « contrôle budgétaire et la performance d'entreprise au sein de l'entreprise ENIEM », nous permet d'appliquer les développements théoriques précédents. Ce dernier est composé de deux sections : la première va s'intéresser principalement à la présentation et organisation d'accueil « ENIEM », la deuxième s'intéressera au contrôle budgétaire et mesure de la performance au sein de l'entreprise ENIEM.

Chapitre 1

*L'approche conceptuelle du contrôle
de gestion et de contrôle budgétaire*

Introduction

Le contrôle de gestion répond à plusieurs objectifs stratégiques et organisationnels. En tant que fonction de l'entreprise, généralement incarnée par son directeur, le contrôleur de gestion, il remplit plusieurs missions au service de la direction générale comme des cadres fonctionnels et opérationnels. Dans le cadre de ces missions, il s'appuie sur plusieurs dispositifs, et systèmes de gestion, tels que par exemple, les budgets ou le control budgétaire. Au sein de l'organisation, la fonction de contrôle de gestion occupe un positionnement particulier. Un tel positionnement, variable selon les entreprises, se caractérise par des relations plus ou moins étroites avec les autres fonctions de l'entreprise.

L'objectif de ce chapitre est d'exposer dans une première section les concepts de contrôle de gestion et dans la deuxième section nous présenterons les notions sur le budget, la troisième sur le contrôle budgétaire.

Section 1 : le contrôle de gestion

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 à comparer ces résultats avec les objectifs fixés a priori, pour savoir s'il y a une convergence ou divergence.

Dans le domaine de la gestion, le contrôle vise à assurer, par la mise en place d'un certain nombre d'outils qui permettront de réaliser une meilleure maîtrise de la rentabilité et de développement des entreprises, une meilleure réalisation des objectifs dans un environnement qui se caractérise par une incertitude et une concurrence intense.

1) Définition du contrôle de gestion

Il existe de nombreuses définitions du contrôle de gestion. Chacune développe un aspect particulier de cette discipline en constante évolution. Le contrôle de gestion est actuellement envisagé comme une fonction indispensable au pilotage de la performance.

Selon **KHEMAKHEN** : le contrôle de gestion est « le processus mis en œuvre au sein d'une organisation pour s'assurer d'une mobilisation efficace et permanente des énergies et des ressources en vue d'atteindre les objectifs que vise cette organisation. Un système de contrôle de gestion ne peut exister que s'il existe dans l'entreprise une stratégie identifiant des objectifs à très long terme »¹ ;

Selon **GUERNY** et **GURIEC** : le contrôle de gestion est « un ensemble de techniques et de procédures visant à combiner au mieux l'utilisation des moyens humains, matériels et financiers pour atteindre des objectifs, le plus souvent annuels, dans le cadre des stratégies choisies »² ;

Selon **DORIATH B** le contrôle de gestion est « un élément fondamental du pilotage de l'entreprise (ou d'autres types d'organisation) »³ ;

Les définitions présentées ci-dessus permettent d'approcher la richesse et la complexité de ce domaine de la gestion.

- Le contrôle de gestion, c'est le système de pilotage de la performance ;

¹Kemakhen A et Lardoi., « Introduction au contrôle de gestion », Edition bordas, Paris- Montréal, 2001, P10.

²Deguerny J et Guiriec (J-C)., « Contrôle de gestion et choix stratégiques », 6ème Édition, Paris,1998 ,P 197 .

³Doriath B et Goujet C., « Gestion prévisionnel et mesure de la performance »,3ème Edition, Dunod, Paris, 2007, P 196.

- Le contrôle de gestion doit s'assurer que les actions ont été menées de façon économique, efficiente ou efficace ;
- Contrôler la gestion budgétaire de l'entreprise, c'est maîtriser sa conduite en s'efforçant de prévoir les événements pour s'y préparer avec son équipe et s'adapter à une situation évolutive.

Selon **LOCHARD J** : le contrôle de gestion est « ensemble des dispositions prises pour fournir aux dirigeants et aux divers responsables des données chiffrées périodiques caractérisant le marché de l'entreprise. Leur comparaison avec des données passées ou prévues permet aux dirigeants de déclencher rapidement les mesures correctives appropriées avec l'aide ou les conseils du contrôleur de gestion »⁴. Donc Le contrôle de gestion est désormais une pratique courante dans les nombreuses organisations, il est composé de deux parties contrôle et gestion qui se définissent comme suit :

1-1) Définition de Contrôle

Le mot contrôle est souvent associé à de vérification il apparait que les règles ne sont pas respecté, il s'ensuit généralement une sanction. Tout contrôle vise à mesurer les résultats d'une action et à comparer ces résultats avec les objectifs, à priori pour savoir s'il y a concordance ou divergence.

1-2) Définition 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.

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 résultats.

⁴Lochard J., « La gestion budgétaire outil de pilotage des managers », Edition d'organisation, 1998, P15.

Parmi ces objectifs, nous trouvons : (Anthony cité par Alazard Claude et Sapine Sépari. DCG.2007.P10).

2-1) L'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.

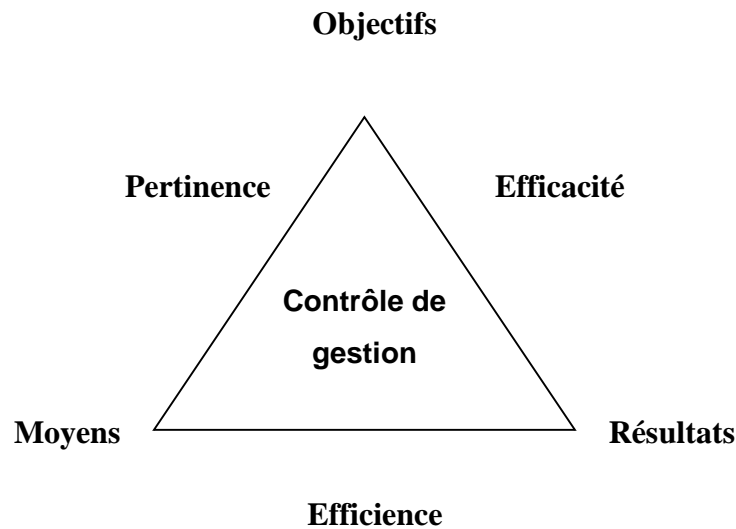
2-2) La prise en compte des risques : dans le pilotage de la performance, la gouvernance de l'entreprise et le risque sont indissociables et il est nécessaire de connaître les impacts des activités d'une entreprise sur ses parties prenantes en intégrant les risques liés,

2-3) Le 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 ;
- **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.

Figure 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.

- **Autres objectifs**

- **La 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.

- **Le 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) Les formes (niveaux) du contrôle de gestion

Les systèmes de contrôle sont construits de manière à garantir l'efficacité, l'efficience et l'économie de l'ensemble du processus de management. Pour une entreprise, on peut déterminer plusieurs notions voisines pour le contrôle de gestion, qui sont :

3-1) le contrôle organisationnel

Pour piloter la performance, le gestionnaire ne peut se contenter de réguler les actions et leurs résultats, il doit aussi surveiller la fiabilité et la qualité du fonctionnement de l'organisation c'est-à-dire ses processus décisionnels.

L'entreprise dispose de ressources internes propres qui doivent être contrôlables pour être en performance opérationnelle et tourné vers l'objectif à atteindre :

Trois types de méthodes sont utilisés par le contrôle organisationnel :

1. La planification,
2. La fixation de règles et procédures,
3. L'évaluation des résultats et de la performance.

3-2) le contrôle interne

L'ordre des experts comptables et comptables agréés (OECCA) ont donné la définition suivante : « c'est l'ensemble des sécurités contribuant à la maîtrise de l'entreprise. Il a pour but, d'un côté, d'assurer la protection, la sauvegarde du patrimoine et la qualité de l'information, d'autre part, l'application des instructions de la direction et de favoriser l'amélioration des performances. Il se manifeste par l'organisation, les méthodes et les procédures de chacune des activités de l'entreprise pour maintenir la pérennité de celle-ci»⁵

3-3) L'audit interne

L'audit interne est une activité indépendante et objective qui permet de donner à une organisation une assurance sur le degré de maîtrise de ses opérations, lui apporte ses conseils pour les améliorer, et contribue à créer de la valeur ajoutée. L'audit interne permet aussi de ⁶:

⁵Claude ALAZARD, sabrine SEPARL, « Le contrôle de gestion manuel et application »,5eme édition, p18 1990

⁶Alazard C et Separi S., Op.cit, P18.

- Mesurer et améliorer la fiabilité des systèmes d'informations comptables et financiers existants ;
- Mettre en place des systèmes efficaces de tous les domaines de l'entreprise. Le terme « interne » précise que le contrôleur fait partie de l'entreprise mais l'audit peut être aussi externe.

3-4) le contrôle stratégique

Le contrôle stratégique est le processus par lequel les objectifs de l'entreprise sont définis ainsi que les stratégies pour les atteindre. Le processus de décision stratégique ne présente pas un caractère systématique, à la différence du processus du contrôle de gestion. Son horizon est le long terme. C'est donc choisir les domaines d'activités dans lesquels l'entreprise entend être présente et y allouer des ressources de manière à ce qu'elle se maintienne et se développe. Il peut s'agir, par exemple, d'une déclinaison d'indicateurs stratégiques dans l'organisation, ou d'un suivi de réalisation de la planification stratégique.

Le contrôle, dans son articulation avec la stratégie, apparaît à la fois comme un « levier de déploiement de la stratégie et un levier de vigilance sur le bien-fondé de la stratégie »⁷. Il joue aussi un rôle dans la conduite du changement stratégique.

3-5) le contrôle de gestion

Le contrôle de gestion est le processus par lequel les dirigeants influencent d'autres membres de l'entreprise pour mettre en œuvre la stratégie. La mission du contrôle de gestion est ainsi de décliner des stratégies de long terme dans des programmes à court terme, généralement sur une année. Le but principal du système est de faciliter la coordination entre :

- les individus dont le but personnel ne converge pas avec ceux de l'entreprise ;
- les individus qui peuvent ne pas être correctement informés sur les stratégies de l'entreprise.

3-6) le contrôle opérationnel

Le contrôle des tâches est le processus consistant à s'assurer que les tâches spécifiques sont exécutées avec efficacité et efficience sur un horizon de très court terme. Il permet aux

⁷BATAC J. ; ERRAMI Y., « Le rôle du service contrôle de gestion dans l'adaptation stratégique des banques », Manuscrit auteur, publié dans « Comptabilité et connaissances », Paris, 2005, p.119

responsables de garantir que les actions relevant de leur autorité mise en œuvre conformément aux finalités confiées. Ces trois grands types de contrôle se déroulent au sein des entreprises, leur connexion se révèle cruciale. De ce point de vue, le contrôle de gestion est positionné comme interface entre le contrôle stratégique et le contrôle opérationnel. Le contrôle de gestion est une fonction d'aide à la décision, il a pour mission de fixer les objectifs, définir les moyens et les méthodes afin d'atteindre ces objectifs, compte tenu des contraintes de l'entreprise, et suivre la mise en œuvre pour s'assurer qu'ils atteignent effectivement les objectifs fixés. Les outils du contrôle de gestion seront présentés dans la section suivante.

4) Le processus du contrôle de gestion :

Le processus du contrôle de gestion correspond aux phases traditionnelles du management :

4-1) phase de prévision

Cette phase est dépendante de la stratégie définie par l'entreprise. 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'entreprise. 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 consiste 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 compétitivité peuvent être découverts ainsi que d'éventuelles faiblesses. Une base de données est constituée pour être utilisée en vue des futures prévisions.

5) Les limites du contrôle de gestion

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.

5-1) les 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) les 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 budget. 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) Les 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) Le coût ou la « rentabilité » du système de contrôle de gestion

Le système de contrôle de gestion à 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) Les 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.

Section 2 : Notion sur le budget

L'élaboration de budget est la phase de la gestion budgétaire qui consiste en une définition de ce que sera l'action de l'entreprise à court terme sur les doubles plans des objectifs et des moyens. Elle est donc un processus par lequel :

- Est détaillé le programme d'action correspondant à la première année du plan opérationnel ;
- Donc, l'élaboration de budget est souvent annuelle et relève d'un processus itératif assurant la cohérence des objectifs et des moyens mis en œuvre par les différents centres de responsabilités.

1) Définition de budget

On peut déterminer la définition de budget selon plusieurs auteurs :

Selon LOCHARD J le budget « est une prévision chiffrée en volumes et en unités monétaires de tous les éléments correspondant à un programme d'activité déterminé établi, en fonction d'objectifs négociés et acceptés ».

Un budget d'exploitation est la prévision chiffrée de tous les éléments correspondant à une ou plusieurs hypothèses d'exploitation pour une période déterminée, en général un exercice.

Un budget peut être établi pour une entreprise ou pour une subdivision de l'entreprise. La notion de budget s'applique également aux investissements et à la trésorerie, le budget de trésorerie étant la résultante de tous les autres budgets⁸

Selon DORIATH B le budget est « la traduction monétaire du programme ou plan d'action retenu pour chaque responsable ; il définit les ressources qui lui sont déléguées pour atteindre les objectifs qu'il a négociés »⁹.

Les budgets sont généralement annuels et détaillés selon une périodicité plus ou moins fine (trimestrielle, mensuelle, etc.).

Donc

Pour l'entreprise, l'élaboration de son budget consiste à chiffrer (en général pour 1 an) les produits (ventes) et les charges qu'elle prévoit, en fonction de son activité à venir, ceci afin de connaître, à priori, non seulement le cadre dans lequel elle va travailler, mais aussi le résultat attendu de son exploitation (en fonction des moyens alloués).

Cependant, le préalable à valorisation d'un budget suppose la définition d'un niveau d'activité détaillé (par produits, services clients secteurs d'activité ...etc.). Celui-ci va constituer ultérieurement (après acceptation) l'objectif de base de l'entreprise et rester la référence de tout l'exercice(ou le chantier), l'entreprise établit sur cette base des prévisions de ventes en fonction des prix.

2) Le rôle des budgets

Il peut en effet jouer plusieurs rôles :

2-1) Le budget est un outil de coordination et de communication

L'objectif global de l'entreprise est fractionné en objectifs partiels des centres, fonctions ou activités. A l'inverse, chaque objectif partiel contribue à la réalisation de l'objectif global.

⁸Lochard J., Op.cit, P 12.

⁹Doriath B et Goujet C., « Gestion prévisionnel et mesure de la performance », 3ème Edition, Dunod, Paris, 2007, P 104.

La cohérence entre objectifs partiels et l'objectif global est assurée grâce à une forte coordination. Celle-ci ne peut être efficace que s'il s'instaure un vrai dialogue à la fois entre les différents niveaux hiérarchiques et entre les différentes fonctions.

Le travail réalisé à l'occasion de la préparation du budget peut renforcer la communication entre niveaux hiérarchiques et entre les fonctions.

2-2) Le budget constitue un instrument de contrôle de gestion

Le budget apparaît tout d'abord comme l'une des pièces essentielles du système de gestion de l'entreprise.

Dans ce cadre, le budget joue un rôle central puisqu'il explicite l'ensemble des prévisions considérées comme les normes à respecter.

2-3) Le budget constitue une attribution d'objectif et de moyens

A la base de la réflexion budgétaire se trouve le souci que l'équipe direction / responsable de réaliser un ou plusieurs objectifs.

La poursuite d'un objectif nécessite la planification des actions nécessaires cela : il s'agit du plan d'actions. Lorsque le plan d'action est arrêté on définit les moyens nécessaires à son exécution.

Au terme de cette démarche, le responsable du budget est convaincu de poursuivre un objectif réalisable et disposer des moyens nécessaires à cela.

2-4) Le budget est un outil de délégation et de motivation

La délégation ou la décentralisation s'inscrivent en général dans un mode participatif de fixation des objectifs : ceux-ci sont moins attribués que négociés. Cette approche peut déboucher une meilleure motivation des responsables¹⁰.

2-5) Le budget est un moyen d'optimisation des choix

Préparer un budget revient à réaliser une multitude de choix dans les différents domaines couverts par le budget. Le niveau fixé à un poste budgétaire donné est la conséquence des choix

¹⁰Mayer J., Op.cit., P03.

et arbitrages concernant ce poste. C'est dans ce sens que le budget est considéré comme un outil de contrôle à priori : s'assurer que les choix réalisés sont conformes aux objectifs fixés.

2-6) Le budget est un outil d'évaluation des performances

Dans le cadre d'une approche participative du budget, le responsable est invité à faire preuve d'initiative en vue de proposer un budget correspondant aux objectifs négociés. Lors du déroulement de la période budgétaire, le responsable est évalué sur sa capacité à détecter à temps les risques de non- respect du budget et à réagir en proposant des mesures corrective au terme de la période budgétaire, le responsable est jugé sur sa capacité à atteindre les objectifs fixés¹¹.

3) Les objectifs des budgets

La construction de programmes et de budgets répond à plusieurs objectifs¹² :

3-1) Les 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).

3-2) Les 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 oeuvre ; la procédure budgétaire revient à établir de véritables contrats négociés entre

¹¹Margerin J., « Gestion budgétaire », Edition d'organisation, 1988, P 26.

¹²Doriath B et Goujet C., Op.Cit, P105.

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

3-3) Les 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) Les 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.

4-1) 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.

4-2) 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) 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.

5) Les différents types de budget

On distingue :

5-1) Le budget des ventes

Définie comme « un chiffrage en volume et en valeur dont le but premier est de déterminer les ressources de l'entreprise et dans un deuxième temps d'en déduire les moyens nécessaires aux services commerciaux »¹³. C'est le premier dans la construction budgétaire. Il détermine le volume d'activité de l'entreprise budgets. Ce type de budget permet de déterminer le chiffre d'affaires qui dépend du prix, de la concurrence, du carnet de commande, l'étude de marché, des ventes passées.

5-2) Budget d'approvisionnement

Il permet d'assurer que les matières consommées seront achetées en quantités voulues, le moment voulu, et ce, au moindre coût. Ce budget concerne les quantités de matières achetées déterminées à partir des standards de production, il tient compte du prix d'achat fonction de l'évolution de l'inflation (tarifs fournisseurs). Il dépend de la politique d'approvisionnement, de la spéculation, de la capacité de stockage, de la capacité de financement du stock. Il importe d'avoir un stock de sécurité pour éviter les ruptures, le stock d'encours est conditionné par la durée de fabrication, conditionnant ainsi les autres.

5-3) Budget de production

L'élaboration de budget de production consiste à « élaborer un plan de production à court terme (l'aspect prévisions quantitatives), puis de le valoriser et de le ventiler par unité d'exploitation, par période, afin d'en faciliter le contrôle (l'aspect budgétisation) »¹⁴. Il est souvent établi de manière subséquente par rapport au budget de vente. Il consiste à déterminer les quantités de production correspondantes aux prévisions de ventes en tenant compte des contraintes liées à l'entreprise (main-d'œuvre, moyens matériels de production, matières premières, politique de stockage, distribution,...). Le chiffrage des budgets de production s'effectue en coûts standards ou en coûts préétablis de production.

¹³ALAZARD C. ;SEPARI S. , Op.cit, P. 307

¹⁴GERVAIS M., Op.cit, P. 353

5-4) Budget des investissements

Ce Budget permet à l'entreprise de vérifier si elle est en mesure d'atteindre l'objectif de production, né des objectifs de vente.

5-5) Budget personnel

Essentiel dans les entreprises employant beaucoup de main d'œuvre de production. Ce budget du personnel productif doit tenir compte des facteurs de productivité, ainsi que du temps d'adaptation nécessaire en cas de renouvellement du produit. De même il doit intégrer l'absentéisme, les critères d'outillage défectueux. Le budget de personnel peut être subdivisé en fonction des catégories d'emploi.

5-6) Budget trésorerie

Appelé budget résultant, le budget de trésorerie centralise et récapitule toutes les conséquences financières des budgets opérationnels précédents (par exemple) :

- budget des ventes : encaissements ;
- budget de production : décaissements ;
- budget des approvisionnements : décaissements ;
- budget personnel : décaissements ;
- budget des autres frais : décaissements ;
- budget des investissements : décaissements ;
- budget des frais commerciaux : décaissements ;
- budget de TVA : décaissements (si TVA collectée supérieure à la TVA déductible). Il est réalisé sur l'exercice, découpé en mois, ou géré au quotidien.

Section 3 : Le contrôle budgétaire

Les budgets sont établis pour être respectés, et sont parmi les outils utilisés pour planifier et maîtriser la gestion des organisations. Les enquêtes montrent que leur usage est quasi universel dans les grandes et moyennes entreprises. La méthode budgétaire donne aux dirigeants une vision de l'avenir et les met en position favorable pour exploiter les opportunités.

Donc, il ne suffit pas de construire des budgets pour atteindre les résultats souhaités, il est nécessaire de vérifier si ceux-ci sont atteints. C'est la raison pour laquelle le contrôle budgétaire est important.

1) Définition du contrôle budgétaire

Le contrôle budgétaire est une phase du système budgétaire, consistant à une comparaison permanente (en général mensuelle) entre les prévisions et les réalisations d'une entreprise.

Selon HUNTIN.H (2003) «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 permettant de résorber ces écarts.»¹⁵

Selon LANGLOIT (1998) : «Le contrôle budgétaire est une procédure qui compare a posteriori les réalisations avec les prévisions du budget d'un centre de responsabilité.

Cette procédure :

- Dégage des écarts entre les montants réalisés et les montants budgétés (ou montants préétablis) ;
- Comporte une phase d'identification des causes d'écarts ;
- Est à la base d'actions correctives ;
- Est mise en œuvre au niveau de chaque centre de responsabilité».

Le principe de fonctionnement du contrôle budgétaire est une confrontation périodique entre des données préétablies (ou budgétées) et les réalisations, pour mettre en évidence des écarts qui doivent appeler des actions correctives

2) Les objectifs du contrôle budgétaire

Les systèmes de contrôle sont utilisés pour de multiples objectifs : suivi, apprentissage, signal, contrainte, surveillance, motivation et autres. Le contrôle budgétaire, de son côté, a pour objectif de ¹⁶:

- Piloter les activités et maîtriser le budget (éviter les déficits et les reliquats) ;
- Gérer à l'avance et par anticipation les écarts constatés ;
- Faire vivre le processus de contrôle comme une pratique utile, acceptable et compréhensible par tous ;

¹⁵HUTIN.H, Op.cit., P 678.

¹⁶Contrôle de gestion Chapitre 7, P. 08. Disponible sur le site : www.licp.com(PDF) consulté le 18 /03/2017.

- Adopter des actions correctives telles que : aménager le budget dans la limite des contraintes (dépenser moins ou plus) et/ou ajuster les activités (faire moins ou faire plus) ;
- Optimiser l'utilisation des ressources.
- Permettre la vérification de la performance des différents centres de responsabilité

3) Les caractéristiques du contrôle budgétaire ¹⁷

- 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 budgets.

4) Les conditions d'efficacité du contrôle budgétaire

Pour un contrôle budgétaire efficace, le contrôle de gestion se doit de :

- Définir les centres de responsabilités en évitant le chevauchement d'autorité ou les incohérences rattachement hiérarchique ;
- Servir de liaison et d'arbitrage entre les centres de responsabilités en particulier, en définissant clairement les modalités de cession entre les centres ;
- Décider du degré d'autonomie délégué aux centres et faire respecter les orientations de la politique générale de l'entreprise ;
- Mettre en place des unités de mesure des performances connues et acceptées par les responsables.

¹⁷DORIATH.B, GOUJET.CH, Op.cit., P 199.

Sous ces conditions, le contrôle budgétaire pourra pleinement être perçu par les responsables opérationnels comme un service qui les aide à maîtriser et à améliorer leur gestion. Il incitera au dialogue et à la communication.

5) Les fonctions de contrôle budgétaire

Le contrôle budgétaire constitue deux fonctions : la fonction de contrôle et celle de régulation.

5-1) La fonction du contrôle

permet de vérifier, tout au long de l'exercice budgétaire, que les objectifs sont bien tenus, selon les normes techniques et les normes de coûts et de capitaux à mettre en œuvre, sur la base desquels les budgets ont été arrêtés, c'est -à-dire : les résultats chiffrés globaux, les résultats de chaque fonction et de chaque centre de responsabilité et le degré de réalisation des actions de progrès prévues dans le budget:

- Pour le contrôle des résultats globaux et des résultats par fonction et par centre de responsabilité, les résultats sont rapprochés des prévisions et des écarts sont calculés ;
- Pour le calcul du degré de réalisation des actions de progrès, la mesure consiste à faire le point quantitatif et qualitatif de l'avancement de ces actions.

5-2) La fonction de régulation

Est appelée à intervenir lorsque la fonction du contrôle a permis de détecter des écarts entre ce qui devait se passer selon le budget et ce qui s'est passé réellement. La fonction de régulation consiste alors à alerter les responsables et à susciter les actions correctives consistant en des actions de "rattrapage" destinées à repositionner.

6) Les limites du contrôle budgétaire

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

- Il peut être source de pesanteur dans la mesure où le système d'information permet le calcul d'un nombre important d'écarts. En conséquence, seuls les écarts estimés significatifs donnent lieu à une recherche d'exploitations avec les responsables opérationnels. Le calcul des écarts, en identifiant les effets financiers les plus importants, permet une gestion par exception ;
- Il peut être source de démotivation dès lors que la performance est mal évaluée (modèle de calcul de coûts générant des subventionnements) ou si des acteurs sont rendus responsables d'écarts défavorables sur lesquels ils ne peuvent pas agir.

Conclusion

Il est indispensable qu'une entreprise se prive d'un système de contrôle de gestion, en ces temps de perturbations profondes auxquels elle est confrontée. Le contrôle de gestion étant un système adaptable à toutes sortes d'entreprises et toutes formes d'organisation, les outils et les pratiques qui le composent, sont porteurs de variété.

Le service contrôle de gestion doit aider les responsables dans la prise de décisions tout au long du processus stratégique et opérationnel, son fonctionnement est assuré par le contrôleur qui intervient par le biais d'outils indispensables qui sont : les budgets et surtout le contrôle budgétaire.

Chapitre 2

*La performance d'entreprise à base d'un
contrôle budgétaire efficace*

Introduction

L'entreprise est une entité économique qui met en œuvre différents moyens financiers, matériels et humains nécessaires à ses activités opérationnelles, afin d'atteindre deux finalités indispensables à savoir sa rentabilité et sa solvabilité.

Confrontée au perpétuel changement de l'environnement économique notamment la mondialisation qui induit l'intensification et l'extension au plan mondial de la concurrence, l'entreprise se voit contrainte de faire une gestion de plus en plus rationnelle et efficace.

L'entreprise, aujourd'hui, est plus que jamais soucieuse non seulement de son équilibre mais aussi de sa rentabilité et de ses performances.

Le concept de la performance peut être défini pour une entreprise comme étant le niveau de réalisation des résultats par rapport aux efforts engagés et aux ressources consommées. La performance est par ailleurs, relative à la vision de l'entreprise, sa stratégie et ses objectifs.

Le concept de performance s'appuie largement sur les notions d'efficacité, d'efficience et de pertinence.

Afin d'atteindre cette efficacité, la gestion budgétaire constitue toujours la méthode la plus utilisée par les entreprises. Elle est l'un des outils les plus efficaces de pilotage à court terme des processus d'entreprise, qui couvre l'ensemble des activités de planification, coordination et de contrôle.

Ce chapitre sera scindé en trois sections, la première focalise sur la notion de performance d'entreprise, la deuxième section sera consacrée à la mesure de la performance et ses indicateurs, en fin, la troisième section traitera le contrôle budgétaire outil de mesure de la performance d'entreprise.

Section 1 : Aspect théorique sur la performance d'entreprise

Le mot performance prend des sens variables, mais que l'on peut toujours rattacher à l'un ou l'autre des trois sens primaires ci-dessous :

- « La performance est succès : la performance n'existe pas en soi, elle est fonction des représentations de la réussite, variable selon les entreprises et/ou selon les acteurs »¹⁸;
- « La performance est résultat de l'action : ce sens ne contient pas du jugement de valeur. Traditionnellement : la mesure des performances est entendue comme l'évaluation ex post des résultats obtenus »¹⁹;
- « La performance est une action : la performance est un processus et non un résultat qui apparaît à un moment dans le temps »²⁰

1) La notion de la performance et ses principaux concepts de mesure

Dans le langage courant, la performance désigne le succès ou l'exploit. En gestion elle peut signifier l'atteinte des objectifs fixés. Mais en réalité, le concept de performance de l'entreprise reste une notion difficile à cerner et ambiguë. C'est d'ailleurs à ce propos que cette ambiguïté est confirmée. Il s'agit bien « d'une notion ambiguë maniée par des personnages ambigus »²¹.

Le concept de la performance a fait l'objet de nombreuses études, recherches et ouvrages, sans cependant aboutir à une définition universelle. D.MONTESS²² et C.GAUZENTE²³ précisent que le terme performance est largement utilisé sans que sa définition fasse l'unanimité. Dans le même sens, W.KHLIF²⁴ signale que donner une signification claire, standard et juste n'est pas une tâche aisée. Depuis sa première apparition jusqu'à nos jours, il

¹⁸ A Bourguignon, cité par Bernard Collasse, « Encyclopédie de comptabilité ; contrôle de gestion et audit », ECONOMICA , Paris, 2000 ? page 932

¹⁹ Idem, page 932

²⁰ Idem, page 932

²¹ H. BOUQUIN,2004, « La notion de performance », journée d'étude I.A.E de tours, 15/1/2004

²² D.MONTESS, proposition d'un modèle de mesure de l'impacte du Total Quality Management sur la performance global : cas de l'entreprise tunisienne de textile habillement », thèse de doctorat en science des métiers de l'Ingénieur, Tunisie, 2007.

²³ C.GAUZENTE ; « Mesure la performance des Entreprises en l'Absence d'Indicateurs Objectifs : Quelle validité, Analyse de la pertinence de certains Indicateurs », Finance contrôle stratégie, vol.3, N°2,2000.

²⁴ W.KHELIF, « La conception et la mesure de performance dans l'industrie hôtelier : cas de Trois Entreprise tunisiennes », gestion des entreprises : Contextes et performance, Actes du colloques Organisé le 28,29 et 30 Novembre 1996 par la Faculté des Sciences économique et de Gestion de Sfax, centre de publication Universitaire, 1998.

n'a cessé de subir des modifications sémantiques. Le tableau ci-après essaie de donner un récapitulatif des définitions les plus courantes de la performance.

Tableaux N°01 : définitions de la performance selon quelques auteurs

Auteurs	Définitions
KHEMAKHEM ²⁵	« Est un accomplissement d'un travail, d'un acte, d'une œuvre ou d'un exploit et la manière avec laquelle un organisme atteint les objectifs qui lui étaient désignés. Cette manière s'analyse suivant deux critères : <ul style="list-style-type: none"> - L'efficacité qui définit dans quelle mesure l'objectif est atteint, quels que soient les moyens mis en œuvre - La productivité qui compare les résultats obtenus aux moyens engagés »
LORINO ²⁶	« Performance dans l'entreprise tout ce qui, et seulement ce qui, contribue à atteindre les objectifs stratégiques est donc performance dans l'entreprise tout ce qui, et seulement ce qui, contribue à améliorer le couple valeur / coût ».
BOURGUIGNON ²⁷	« Est la réalisation des objectifs organisationnels quelles que soient la nature et la variété de ces objectifs. Cette réalisation peut se comprendre au sens strict (résultat aboutissement ou au sens large (du processus qui mène au résultat action) »

Source: établi par nous même à partir des lectures effectuées

Pour toutes ces différentes définitions méritent d'être établies. L'objectif ici n'est pas de rapporter les travaux effectués par les chercheurs sur ces différentes notions car nous pourrions nuire à leur richesse mais d'en fournir un éclairage.

La performance c'est aussi : « la réalisation des objectifs de l'entreprise ce qui implique l'existence d'un référent en mettant en exergue ses deux caractéristiques : elle est

²⁵ KHEMAKHEM A, « La dynamique de Contrôle de Gestion » Dunod, 1976.

²⁶ LORINO P, « Méthodes et Pratique de la performance : le Guide du Pilotage », les éditions d'Organisation, 1998

²⁷ BOURGUIGNON A, « performance et Contrôle de Gestion » Encyclopédie de Comptabilité, Contrôle de gestion et Audit, Economica, 2000, p.934 .

multidimensionnelle et subjective puisqu'elle quantifie et compare le résultat : la réalité, par rapport à un souhait »²⁸.

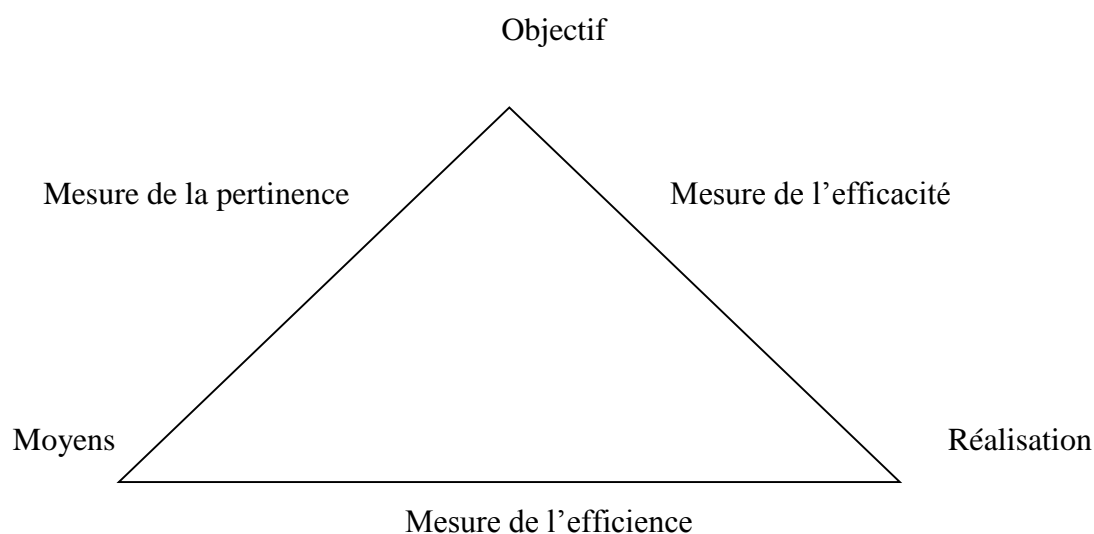
La performance étant définie, il convient à présent de s'intéresser à sa mesure.

Comment mesurer la performance de l'entreprise ?

1.1) La mesure de la performance

La mesure de la performance de l'entreprise est basée sur la mesure de l'efficacité, de l'efficience et de pertinence²⁹ comme le montre la figure de Gilbert (1980) positionne la performance au centre du triangle regroupant les notions d'efficience, d'efficacité et de pertinence (Figure N02). Ces notions peuvent se définir dans le triptyque : objectifs, moyens, résultats.

Figure N°02 : Le triangle de la performance (Modèle de Gilbert,1980)



Source : Jacquet S, (2011)

Le segment entre objectifs et résultat définit l'efficacité et permet de savoir si l'entreprise est suffisamment efficace pour atteindre ses objectifs. Le segment entre résultat et moyens définit l'efficience et permet de savoir si l'entreprise arrive à atteindre ses objectifs avec moins de coûts

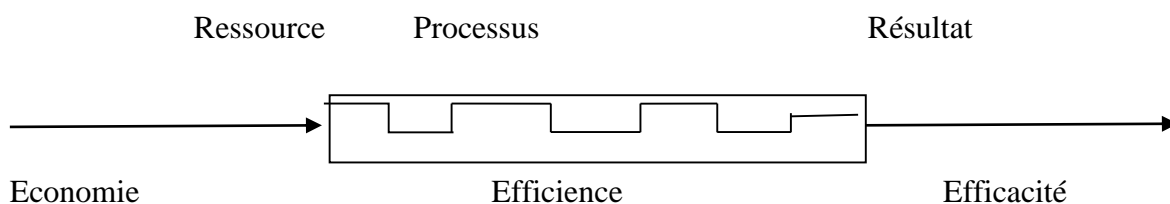
²⁸ MEZIANE N & L OUERDI (2005) « application d'un tableau de bord prospectif dans l'amont de SONATRAC », mémoire de fin d'études Ecole National Supérieure Polytechniques Alger, P.I

²⁹S . JACQUET, « Management de la performance : des concepts aux outils », 2011, disponible sur [http://WWW.cregac-vrsaille.fr/IMG/pdf/Management de la performance- des concepts aux outils.pdf](http://WWW.cregac-vrsaille.fr/IMG/pdf/Management_de_la_performance-_des_concepts_aux_outils.pdf).

et de moyens. Le dernier segment entre moyens et objectifs désigne la pertinence et permet de savoir si l'entreprise s'est munie des bons moyens pour atteindre ses objectifs.

Bouquin (2004)³⁰ propose une représentation détaillée de la performance, comme un processus, décomposé en trois éléments (Figure N03) :

Figure N°03 : La performance selon BOUQUIN



Source : Bouquin H., (2004, page.63)

L'auteur définit ensuite les éléments de ce processus comme suit : l'économie consiste à se procurer les ressources au moindre coût : l'efficience consiste en la maximisation de la quantité obtenue de produits ou de services à partir d'une quantité donnée de ressources.

Enfin, l'efficacité est le fait de réaliser les objectifs et finalités poursuivis. Mesurer la performance revient à mesurer les trois dimensions qui la composent.

En effet, les concepts d'efficacité et d'efficience, qui apparaissent comme des synonymes de la performance de gestion ont été définis par d'autres auteurs.

(Marion étal, 2012) ajoute une autre dimension permettant de mesurer la performance organisationnelle. Alors, selon l'auteur, la performance est associée aux quatre principes fondamentaux³¹

- **Notion d'efficacité**

En répondant à la question suivante : "est ce que l'objectif est atteint ? ", Une nouvelle question vient d'apparaître : existe-t-il une autre alternative plus efficace, pour atteindre les mêmes résultats ? Donc l'efficacité examine le rapport entre le rapport entre l'effort et la performance.

³⁰ H.BOUQUIN ; « le contrôle de gestion presse universitaire de France », collection gestion, 6eme édition, Paris, 2004, page 63

³¹ MARION. A ,et al , « Diagnostic de la performance d'entreprise , concepts et méthode » dunod ,2012

- **Notion d'efficience**

Par efficience, on entend le rapport entre les biens ou les services produits, d'une part et les ressources utilisées pour les produire, d'autre part.

Dans une opération basée sur l'efficience, pour un ensemble de ressources utilisées, le produit obtenu est maximum, ou encore les moyens utilisés sont minimaux pour toute qualité et quantité donnée de produits ou de services, c'est-à-dire que l'efficience correspond à la meilleure gestion possible des moyens, des capacités en relation avec les résultats.

- **La notion de pertinence**

Elle reste très subjective et difficile à mesurer. Toutefois, on pourra admettre que pertinence est la conformité des moyens et des actions mis en œuvre en vue d'atteindre un objectif donné. Autrement dit, être pertinent c'est atteindre efficacement et d'une manière efficiente l'objectif fixé.

- **Notion d'économie**

Par économie, on entend les conditions dans lesquelles on acquiert des ressources humaines et matérielles. Pour qu'une opération soit économique, l'acquisition des ressources doit être faite d'une qualité acceptable et au coût le plus bas possible.

On peut ajouter que la performance oblige à une vision globale interdépendante de tous les paramètres internes et externes, quantitatifs et qualitatifs, techniques et humains, physiques et financiers de la gestion. Le gestionnaire doit donc rechercher la performance globale, qui intègre plusieurs niveaux d'évaluation :

-Pour la production, c'est l'amélioration permanente de la productivité, donc un rendement physique, associé à un niveau élevé de qualité ;

-Pour la vente, c'est la compétitivité sur le marché ou la différence valeur-coût ; Pour la finance, c'est la rentabilité qui peut être définie de plusieurs manières.

Malgré des concepts différents, chaque entreprise a recours à ce qu'on appelle des « indicateurs de performance » pour évaluer, analyser et suivre l'état ou la santé de cette dernière.

2) Typologie de la performance

Depuis plusieurs années, la performance tend à être abordée dans une logique plus globale que la seule appréciation de la rentabilité pour l'entreprise ou pour l'actionnaire. La performance de l'entreprise résulte aussi de son intégration dans un milieu dont il est important de comprendre et de maîtriser les règles du jeu, on peut distinguer trois types de performance :

2.1) La performance stratégique

D'après certains auteurs, la performance est la recherche permanente de l'excellence. L'analyse financière classique a largement utilisée des agrégats tels que la valeur ajoutée pour mesurer la capacité de la firme à créer de la valeur. La performance de l'organisation dépend ainsi de sa capacité à créer de la valeur pour ses clients. Cette capacité s'interprète à travers d'outils tels que la chaîne de valeur.

La performance à long terme est donc associée à l'excellence, à la capacité de remettre en cause les avantages acquis pour éviter l'échec et à la capacité de l'entreprise à trouver des sources de valeur créatrices de marges.

Contrairement aux visions à court terme de la performance guidée par l'appréciation boursière de la valeur de l'entreprise, certaines firmes misent sur la performance à long terme, garantie de leur pérennité.

La performance est alors celle du maintien d'une « distance » avec les concurrents aux travers d'une logique de développement à long terme entretenue par une forte motivation de tous les membres de l'organisation.

2.2) La performance concurrentielle

La recherche de la performance ne dépend plus de la seule action de la firme mais aussi de ses capacités à s'accommoder, voire à s'approprier les règles du jeu concurrentiel.

La nature des systèmes concurrentiels détermine la manière dont la performance peut y être obtenue.

- **Les systèmes concentrés** relèvent d'une logique de volume et d'effet d'expérience ;
- **Les systèmes fragmentés** laissent place à de multiples manœuvres de différenciation concurrentielle sans que la taille y soit un argument décisif ;

- **Les systèmes spécialisés** permettent des mixages des deux politiques précédentes, en usant notamment de la différenciation retardée (des composants standardisés pour des véhicules de modèles et de marques différentes) ;
- **Les systèmes en impasse concurrentielle** sont par essence de secteur où la performance est impossible compte tenu de l'absence d'effet d'expérience ou de possibilité de différenciation.

Une analyse approfondie du système concurrentiel de chaque activité de la firme peut conduire à des actions visant la performance à trois niveaux différents :

- La protection des acquis et l'utilisation de la compétitivité de la base ;
- La modification de l'équilibre des forces en jouant avec les règles du jeu au sein du secteur ;
- L'anticipation de l'évolution du secteur pour créer des avantages compétitifs plus vite que les concurrents.

De ce fait, la performance est à la fois l'exploitation d'un potentiel existant et le développement de nouvelles formes d'avantages concurrentiels par anticipations ou construction des règles du jeu qui prévaudront dans l'avenir.

La part du marché a largement prévalu dans les années 1970 comme modèle quasi-unique de source de performance, il fallait être gros pour être performant. Il est clair que la part du marché reste pour beaucoup de dirigeants la panacée en matière de réussite commerciale.

Toutefois, cette conception n'est efficace que dans les systèmes où le volume combiné, aux effets de la croissance permet des gains de performance en distançant rapidement les concurrents.

L'atteinte de l'objectif de la firme est un indicateur de performance dans la mesure où les objectifs sont eux-mêmes définis de manière volontariste, dans tous les cas, cette performance est une mesure de l'adéquation des stratégies au contexte concurrentiel. Elle peut revêtir des critères quantitatifs (la rentabilité désirée) ou qualitatifs (une meilleure image de marque par exemple).

2.3) La performance socio-économique

L'entreprise comme organisation revêt aujourd'hui une importance capitale dans l'appréciation de la performance, qu'il s'agisse de la conception de la structure organisationnelle ou de l'interaction du social et de l'économique.

De nos jours, bon nombre de dirigeants ignorent encore les coûts cachés induits du fonctionnement de l'entreprise. Ces coûts cachés sont la conséquence de dysfonctionnements divers : conditions de travail, organisation du travail, gestion du temps, communication, coordination et formation. Cette «non performance » induite du fonctionnement de l'organisation peut se décrire par plusieurs indicateurs : absentéisme, accidents du travail, non qualité et sous productivité.

L'analyse socio-économique doit conduire à des démarches de réingénierie qui consistent à réinventer l'entreprise par une amélioration de ses performances.

a) La performance organisationnelle

La mesure de la performance est fondamentale à tout système organisationnel où l'on veut baliser, suivre et évaluer la progression vers les objectifs.

La performance organisationnelle est un concept multidimensionnel, car il y a autant de définitions que de personnes qui ont un intérêt dans l'organisation. Elle concerne la manière dont l'entreprise est organisée pour atteindre ses objectifs et la façon dont elle parvient à les atteindre.

La performance de l'entreprise résulte de la valeur de son organisation. Cette dernière est déterminante et c'est elle qui impose ses exigences au système social. Elle structure l'emploi et l'ensemble des postes, lesquelles déterminent à leur tour les requis professionnels. Dans cette théorie, la performance a eu assez spontanément tendance à s'identifier la productivité, elle-même a ramené à sa version (réductrice) de productivité apparente du travail (quantité produite / nombre d'heures travaillées).

b) La performance sociale et humaine

Les entreprises contemporaines se trouvent confrontées, pour survivre, à la nécessité d'accroître leur productivité, pour le faire, elles disposent de très peu de possibilités, par exemple, l'amélioration de leurs performances humaines et sociales.

La notion de performance sociale de l'entreprise renvoie aux incidences de la politique sociale sur l'altitude des salariés vis-à-vis de l'organisation qui l'emploie. Elle peut être définie comme l'intensité avec laquelle chaque employé adhère et collabore aux objectifs de l'organisation ou bien de façon plus globale comme le niveau de satisfaction atteint par les individus participants à la vie de l'organisation.

La performance humaine s'analyse à travers le résultat obtenu par les salariés sur les postes de travail, dans un groupe, un service ou une unité entière. Ce résultat est exprimé par la richesse créée, la valeur ajoutée produite.

Les significations des deux concepts sont différentes. L'efficacité sociale d'une entreprise traduit son aptitude à élever le niveau de satisfaction de ses personnels, à améliorer le climat social et les conditions de vie. Par contre, l'efficacité humaine d'une entreprise est une notion relative qui traduit l'optimisation des coûts sociaux pour obtenir un résultat donné.

c) La performance économique et financière

La mesure quantitative de la performance économique reste très souvent l'élément principal qui guide l'évaluation de l'entreprise.

Toute analyse économique et financière d'une entreprise doit être menée sur une période minimale de trois ans. L'évolution étant plus significative qu'un constat à un moment donné. Si l'on admet que l'objectif essentiel de l'analyse financière est de porter un jugement sur la rentabilité de l'entreprise et sur son équilibre financier. L'analyse financière est définie comme un diagnostic de ses performances économiques et financières.

Toutefois, L'analyser avant d'établir son diagnostic, doit recueillir un certain nombre d'informations qui sont éparses dans plusieurs documents.

A partir de ces informations brutes, l'analyste doit ensuite se livrer à des regroupements, à des reclassements, voire à des redressements de valeurs, puis faire un certain nombre de calculs conduisant notamment à certains ratios, réaliser des comparaisons éventuellement avec d'autres entreprises du mêmes secteur et analyses l'évolution des postes et des principaux ratios dans le temps.

L'analyse des performances économique-financières d'une entreprise se base essentiellement sur les tableaux de synthèses des exercices précédents et les plus importants sont les bilans et les TCR.

3) Bonnes et mauvaises mesures

Toute mesure a des bonnes et des mauvaises caractéristiques c'est dans ce sens qu'on va les citer comme suit :

3.1) Les caractéristiques des bonnes mesures

- Elles sont centrées sur les processus ;
- Elles s'intéressent à l'impact sur l'entreprise dans sa globalité et non pas sur un individu ou une fonction isolée ;
- Elles sont orientées vers les résultats ;
- Elles regardent l'effet de la performance sur le monde extérieur plutôt que de mesurer l'activité interne.

3.2) Les caractéristiques des mauvaises mesures

- Fondées sur la comptabilité et les budgets ;
- Tournées vers le passé ;
- Centrées sur la productivité plutôt que sur le besoin ;
- Encouragent le comportement fonctionnel individuel.

4. Buts et fonctions d'une mesure de performance

Le mécanisme fondamental de l'évaluation des résultats de performance, d'une façon générale, est un exercice de comparaison : Il s'agit de comparer les résultats avec les objectifs fixés.

Une bonne mesure de performance implique que l'on puisse directement comparer les résultats de chacune des entités avec les normes que leur sont assignées³², cette mesure de performance s'effectue à l'aide de critère d'évaluation dans l'entreprise.

4.1) Les buts de la mesure de la performance

Toute mesure de performance devrait permettre :

³² A.KHEMAKHEM, « la dynamique de contrôle de gestion », éd.DUNOD, 1977, page 309

- De servir de point de départ à toute tentative de planification de l'activité au sein de l'entreprise (elle constitue un guide pour la planification) ;
- D'aider à la formulation des stratégies des méthodes, pratiques et des styles de gestion dans la perspective de réaliser des objectifs pour lesquels l'entreprise a été créée ;

Le but principal d'une mesure de performance est de clarifier les responsabilités de chacun au sein de l'entreprise et entre l'entreprise et ses partenaires d'une part, et d'assurer la motivation et la mobilisation de chacun pour réaliser les objectifs de l'entreprise d'autre part. Elle permet d'intégrer le personnel aux objectifs de l'entreprise et d'assurer leur cohésion au projet de celle-là.

L'impossibilité de changer le cours des événements passés ne doit pas conduire les dirigeants à croire à la fatalité. L'évaluation de performances passées doit s'accompagner de leur analyse. Cette dernière a en particulier pour but de fournir à l'individu les moyens d'améliorer ses performances à l'avenir.

4.2) Les fonctions de mesure de la performance

Elle remplit plusieurs fonctions à la fois :

- Elle informe l'administration centrale : elle permet aux autorités centrales de suivre le déroulement de la réalisation du plan, d'évaluer et de contrôler la qualité de l'effort productif à l'échelle de l'entreprise. Permet le retour de l'information de la base vers le centre ;
- L'indice de performance permet de vérifier le bien-fondé des décisions prises au niveau de l'entreprise. S'agissant des décisions à long terme, parfois, il permet même de remettre en cause le projet de l'entreprise, autrement dit, ses choix stratégiques ;
- L'indice de performance constitue également la base d'un système de motivation et de stimulation ;
- L'indice de performance est un régulateur de l'alimentation de l'entreprise : plus le degré de réalisation de l'indice est élevé, plus élevées seront les primes à distribuer au personnel et plus élevées sera la possibilité pour l'entreprise de se procurer davantage de moyens ;
- Le niveau de performance se répercute en effet sur le montant des fonds de développement de l'entreprise.

Retenons que la performance, est avant tout l'atteinte des objectifs stratégiques. En outre, la cohérence du système de mesure de la performance avec la stratégie et les objectifs d'entreprise est une des avancées de la littérature qui se démontre scientifiquement. En effet, les critères de la performance précités ne conduisent à la performance que dans le cas où ils sont mis en œuvre dans le but d'atteinte des objectifs fixés.

Cette performance pourra, maintenant, se mesurer grâce à des indicateurs de gestion.

La mesure de performance dépasse le simple constat, elle a pour objectif la prise des décisions permettant d'améliorer les conditions de la performance. En réalité cette mesure de la performance sert à l'entreprise, aux fournisseurs, aux clients, aux salariés,...

Section 2 : la mesure de la performance et ses indicateurs

Les indicateurs sont des événements observés, mesurés, déterminés par des calculs et permettant d'identifier quantitativement ou qualitativement une évolution du comportement ou d'un processus de l'activité de la fonction auxquels ils sont liés.

Pour mettre un indicateur en place il faut :

- Définir précisément les missions du centre de responsabilité que l'on veut mettre sous contrôle ;
- Extraire les points clés (ceux pour lesquels une performance est attendue) ;
- Formuler les paramètres permettant de caractériser ces points clés ;
- Et identifier les indicateurs de performance.

1) Les indicateurs de performance

L'actualité récente a mis en lumière l'importance accordée par les entreprises à l'évaluation et à la mesure de la performance. L'expression de la mesure est indicatrice³³, donc mesurer la performance revient à utiliser un ensemble et un mélange d'indicateurs plus ou moins complexes.

³³ HAOUET Chaker, « informatique décisionnelle et management de la performance de l'entreprise » cahier de recherche , laboratoire Orléanais de gestion, Numéro 2008-01, page 18

1.1) Définition d'indicateur

Cerutti et Gattino (1993) définissent l'indicateur comme suit « Donnée objective qui décrit une solution du strict point de vue quantitative, qui constate un résultat »³⁴. Essid M. (2009).³⁵

Quant à lui, donne cette définition « les indicateurs de performance constituent un des outils majeurs du système de contrôle de gestion pour permettre la déclinaison des stratégies, des objectifs et fournissent un moyen pour les mesurer et les suivre. Ils constituent l'outil pour mesurer la performance et contrôler à distance les allocations de ressources ». Les indicateurs de performance sont donc, des données qu'une organisation utilise pour contrôler, évaluer et suivre tous les processus de l'entreprise. Ces indicateurs constituent, en effet, des outils nécessaires pour contrôler et diagnostiquer en permanence la santé de l'entreprise, ces mesures de performance sont communément employées pour évaluer le taux de réussite par rapport aux objectifs désirés.

1.2) Classification des indicateurs de performance

On peut classer les indicateurs de performance selon plusieurs critères : sources (interne ou externe), type (mesure objective ou subjective). Nous intéressons à les classer selon deux critères à savoir leur rôle (HAOUE T C., 2008) et leur nature (KAPLAN Robert S et NORTON David P.

- **Selon leur rôle**

Plus généralement, les indicateurs peuvent être classés en deux catégories selon le rôle qu'ils jouent pour le décideur³⁶

Les indicateurs de pilotage qui restent les outils à l'aide desquels les activités d'un centre de décision sont pilotées. Ils permettent de suivre en permanence le déroulement des actions et, si besoin, de réagir avant que le résultat d'une action ne soit irréversible. Ils sont fort divers et sont définis en fonction des propres besoins du centre de décision.

³⁴ CERUTTI et GATTINO, 1993 ;Cité par HAOUY Shaker, page 18

³⁵ ESSID M. « les mécanismes de contrôle de la performance globale ; le cas des indicateurs non financiers de la RSE », Humanitiens and social Science. Université Paris Sud- XI 2009, France , page 35.

³⁶ HAOUE T Chaker, Op,cit ,page 19

- **Selon leur nature**

Les résultats financiers ont longtemps occupé une place prépondérante dans la mesure et l'évaluation de la performance des organisations. Il aura fallu atteindre les années quatre-vingt-dix pour que le débat autour de la nécessité d'intégrer des indicateurs non financiers s'anime. Dixon et Al. (1990) ont été parmi les premiers à s'interroger sur les meilleures pratiques en matière d'évaluation des performances, en reliant cette problématique à l'évaluation de la stratégie des entreprises beaucoup plus centrées sur la création de valeur pour le client³⁷. dans un environnement de plus en plus turbulent, Kaplan et Norton (1996) avancent que ce type d'indicateurs ne suffit plus à saisir toutes les facettes de la performance des entreprises. Cette dernière ne se traduit plus seulement en termes de rendement financier, mais devient multicritère et sa mesure doit tenir compte de cette caractéristique.

- **Indicateurs financiers** : le retour sur investissement, le bénéfice net, le bénéfice par action, figurent parmi les indicateurs traditionnels connus et utilisés par les entreprises en vue d'évaluer la performance financière mesurée par « la rentabilité ».
- **Les indicateurs non-financiers** : on distingue trois grandes catégories de la performance non-financière. Il s'agit de :
 - **Indicateurs relatifs à la clientèle**, tels que la satisfaction des clients et le nombre de plaintes,
 - **Indicateurs relatifs à la production**, tel que la qualité ;
 - **Indicateurs relatifs aux ressources humaines**, tels que le taux d'absentéisme l'indice de temps supplémentaire.

La principale raison pour laquelle ce type de mesures non-financier est utilisé est que ces mesures sont de meilleurs indicateurs de la performance future que la mesure comptable.

Il existe des relations complexes mais aussi à caractère davantage de complémentarité que de substitution entre les indicateurs financiers et les indicateurs non-financiers. Ils sont liés par des relations de cause à effet qui les renforcent mutuellement.

³⁷ Cité par CAUVIN Eric, BESCOS Pierre-Laurent, « l'évaluation des performances dans les entreprises françaises », page 2

2) Le pilotage de la performance de l'entreprise

Evoquer la politique générale d'entreprise implique que l'on puisse en apprécier l'efficacité.

Celle-ci peut être appréhendée à plusieurs niveaux :

- La mesure économique de la rentabilité fait référence à la mesure comptable et financière de la performance ou à celle de l'efficacité ;
- La mesure de l'efficacité sociale fait à l'appréciation du climat social de l'entreprise ;
- La mesure de la performance organisationnelle fait référence à l'appréciation du fonctionnement de la structure et de la qualité de la prise de décision de l'entreprise.

2.1) La performance économique

Elle peut s'analyser en termes de formation du résultat ou en termes de ratios caractéristiques.

a) L'appréciation de la performance par les ratios**a-1) Ratios de rentabilité**

Les ratios de rentabilité sont calculés à partir des comptes de résultats et comparent le montant des résultats dégagés à des grandeurs caractéristiques du flux d'activité ou des encours de ressources et d'emplois mis en œuvre par l'entreprise pour obtenir ces résultats. Ils permettent d'apprécier les performances économiques et financières.

- **Ratio de rentabilité commerciale**

Ce ratio indique la proposition du résultat net pour chaque cent dinar de CA réalisé.

$$RC = (EBE/CA) * 100$$

- **Ratio de rentabilité financière**

Ce ratio mesure la participation des CP dans la réalisation du résultat. Toute diminution de ce ratio s'explique par une mauvaise performance.

$$Rf = (RE/ CI) * 100$$

- **Ratio de rentabilité économique**

Ce ratio mesure l'importance du résultat par rapport aux moyens mis en œuvre c'est-à-dire la performance économique de l'entreprise.

$$Re = (RE/ CA) * 100$$

a-2) Les ratios de gestion

Ces ratios permettent l'analyse de l'activité de l'entreprise. Ils sont établis grâce à la comparaison entre des encours de bilan et des flux caractéristiques de l'activité. Ils permettent de mesurer la vitesse et les délais de rotation de certains éléments liés à l'activité d'exploitation de l'entreprise.

- **Ratio de rotation des stocks**

Ce ratio indique le nombre de rotation de stock dans l'année, plus les stocks tournent plus vite au cours d'une année précise, plus c'est favorable pour la gestion de l'entreprise.

$$T1 = CA / \text{stocks}$$

- **Ratio de délai de rotation des stocks**

Ces ratios mesurent le délai de rotation du stock de matières et de marchandises exprimé en nombre de jours de consommation.

$$T2 = (\text{stocks de matières premières} / \text{consommations de matières premières}) * \ll 360$$

$$T3 = (\text{Stocks de marchandises} / \text{consommation de marchandises}) * 360$$

Ce ratio mesure le délai de stockage de produits finis.

$$T4 = (\text{produits finis} / \text{production}) * 360$$

- **Ratio de délai crédit client**

Ce ratio indique le paiement moyen (en nombre de jours) consenti aux clients. Les effets escomptés non échus, qui représentent des ventes non encore réglées, sont réintégrés au compte client, ce délai doit être 90 jours.

$$T5 = \text{client} + \text{effets escompté non échus} / CA(\text{TTC})$$

- **Ratio de délai fournisseur**

Un rallongement de ce délai, qui est souhaitable peut entraîner une amélioration de la trésorerie.

$$T6 = ((\text{fournisseurs} + \text{effets à payer}) / \text{achats (TTC)}) * 360$$

b) La mesure de la performance

- **La production**

Elle présente à la fois :

- La mesure de la part de l'entreprise par rapport à la concurrence.
- L'appréciation de l'utilisation de son potentiel productif par comparaison de la production à une capacité de production disponible et normale ;
- La mesure de l'efficacité de l'utilisation des ressources de l'entreprise par ratio Production / Actif.

- **La valeur ajoutée**

Calculée, après déduction, de la production, de toutes les consommations intermédiaires acquises à l'extérieur, la valeur ajoutée mesure la valeur économique créée par l'entreprise.

Elle permet d'apprécier notamment

- La contribution de l'entreprise à la création de la valeur ou richesse ;
- Le niveau d'intégration de l'entreprise : plus l'entreprise intègre des activités en amont et en aval, plus son taux de valeur ajouté par rapport à la production sera élevé ;
- Le taux de marge brute de l'entreprise applique sur les approvisionnements dans les entreprises commerciales leur indique la marge de manœuvre par rapport à la concurrence en matière de tarification.

- **L'excédent brut d'exploitation (EBE)**

Il représente le surplus économique dégagé par les seules opérations d'exploitation : il désigne

- La véritable rentabilité de l'exploitation.
- Le rendement de l'entreprise avant impact de la politique d'endettement
- La mesure de la capacité de financement de l'entreprise lui permettant de faire face aux charges financières à court, à moyen et à long terme.

- **Le résultat d'exploitation**

Il traduit la rentabilité de l'entreprise compte tenu de l'effet de la déduction des amortissements, représentant le coût du facteur capital. Il représente la capacité de financement des projets futurs de l'entreprise.

- **Le résultat des activités ordinaires avant impôt**

Il mesure la rentabilité globale de l'entreprise après déduction des charges financières et des pertes ordinaires et après avoir tenu compte des produits financiers et de placement ainsi que des gains ordinaires.

- **Le résultat net de l'exercice**

Il mesure la rentabilité nette de l'impôt de l'entreprise avant impôt qui permet d'apprécier la performance « vue de l'extérieur » par l'actionnaire ou les analyses financières et tient compte des éléments non récurrents extraordinaires. Il exprime :

- La rémunération des capitaux propres,
- La capacité de l'entreprise à générer des bénéfices qui implique la valeur de celle-ci.

b-1) Détermination des soldes intermédiaires de gestion

- 1- Chiffre d'affaire = ventes marchandises + production vendue ;
- 2- Production de l'exercice = chiffre d'affaire + production stockée + production de l'entreprise à elle- mêmes + prestation de service + transfert de charges de production ;
- 3- Consommation de l'exercice = marchandises consommées + matières et fournitures consommées + services ;
- 4- Valeur ajoutée = production de l'exercice – consommation de l'exercice ;
- 5- Excédent brute d'exploitation = valeur ajoutée d'exploitation – (impôts et taxes+ charges du personnel) ;
- 6- Résultat d'exploitation = EBE + produits divers + transferts des charges d'exploitation – (frais financiers + frais divers + dotation amorti et provisions) ;
- 7- Résultat courant avant impôt (RCAI) = RE + produits financiers – charges financières ;
- 8- Résultat de l'exercice = résultat d'exploitation + RCAI.

b-2) Le tableau des soldes intermédiaire de gestion

Tableaux N°02 : Tableau des SIG

Désignation	N-1	N	Evolution %
X° de l'exercice	XXXX	XXXX	$\frac{N}{N-1}\%$
VA	XXXX	XXXX	$\frac{N}{N-1}\%$
EBE	XXXX	XXXX	$\frac{N}{N-1}\%$
Résultat d'exploitation	XXXX	XXXX	$\frac{N}{N-1}\%$
Résultat courant avant impôt	XXXX	XXXX	$\frac{N}{N-1}\%$
Résultat de l'exercice	XXXX	XXXX	$\frac{N}{N-1}\%$

Source : Etablir par nous-mêmes à partir de nos connaissances.

c) La performance organisationnelle, sociale et humaine

c-1) La performance organisationnelle

La performance organisationnelle concerne la manière dont l'entreprise est organisée pour déterminer l'efficacité organisationnelle³⁸.

- Le respect de la structure formelle : la présence d'une structure informelle ou d'un écart entre la structure formelle et la structure réelle pour des raisons d'adaptation constitue des signes révélateurs de dysfonctionnement au sein de l'entreprise.
- Les relations entre services : l'existence de conflits entre les services ne peut que mettre en péril la coordination nécessaire à l'efficacité ;

³⁸ DUPUY. (y) KALIKA (M). MARMUSE.(C) et TRAHAUD. (J) : Les systèmes de gestion, édition Vuibert, Paris 1989 ,page 340

- La qualité de la communication : La qualité de la communication entre la direction et les services et entre les services eux-mêmes est synonyme de coordination et de bonne prise de décision.
- La flexibilité de la structure : c'est l'aptitude de la structure d'adopter aux changements importants et rapides de l'environnement ou pour anticiper sur l'évolution de la stratégie.

c-2) La performance sociale

Le niveau d'intégration d'un salarié dans l'entreprise constitue l'élément déterminant de sa mesure.

Il se pose le problème de la mesure qui ne peut à l'évidence se faire directement puisqu'il n'existe pas de système de mesure pertinent en la matière.

L'appréciation doit donc être conduite sur la base d'enquêtes spécifiques assez délicates à mettre en œuvre ou à être médiatisées par un certain nombre d'indicateurs de tension sociale, absentéisme, turn-over, etc.

- **Les mouvements des personnels**

Au cours du temps, la population de l'entreprise subit de nombreuses métamorphoses en raison des mouvements tant internes qu'externes du personnel tels que les départs à la retraite, les décès, les mutations, les promotions, les démissions et les départs volontaires.

Pour suivre l'évolution des effectifs, l'entreprise peut utiliser le ratio suivant :

$$\frac{\textit{Effectif au 31/12/N+1}}{\textit{Effectif au 31/12/N}}$$

Pour examiner la stabilité de son personnel, la firme peut recouvrir à trois types de ratios :

Départs en cours de période d'essai

Recrutements

Démissions

Effectif moyen

Licenciements

Effectif moyen

Appelé aussi le taux de rotation du personnel, le taux du turn-over se calcul à partir du rapport suivant :

$$\text{Taux de turn-over} = \left[\frac{\text{Nombre de départ pendant N} + \text{Nombre d'arrivé pendant N}}{\text{Effectif physique moyen rémunérée N-1}} \right] \times 100$$

Les raisons des départs sont multiples. Il peut être, à titre d'exemples, pour : un problème professionnel (le manque d'aptitude), une sanction, une raison économique (baisse de production), une maladie, un accident, des mauvaises conditions de travail, une faible rémunération et enfin peut-être une injustice sociale dont l'employé a été victime.

- **L'analyse des dysfonctionnements sociaux**

Un dysfonctionnement social peut être comme une perturbation affectant le fonctionnement ou la bonne marche d'une organisation.

- **L'absentéisme**

L'absentéisme est une perturbation sur le plan de la production et de l'organisation du travail. Elle est peut être interprétée comme un comportement de refus et de fuite temporaire devant un travail. Les indicateurs d'absentéisme généralement retenus sont les suivants :

$$\text{Taux d'absentéisme} = \frac{\text{Nombre d'heures d'absence pendant une période N}}{\text{Nombre d'heures de travail en théories sur la période P}}$$

$$\text{Fréquence des absences} = \frac{\text{Nombre des absences sur une période P}}{\text{Nombre moyen des salariés sur la période P}}$$

Les absences qui ne sont pas considérées comme anormales sont : les absences pour maladies, les absences pour maternité, les absences pour décès, les absences pour accidents de travail et de trajet et les absences pour démarches administratives (visites médicales, convocations officielles).

- **Le conflit de travail**

Le conflit social peut être défini par l'existence de relations antagonistes entre deux ou plusieurs unités d'actions dont l'une au moins tend à dominer le champ social de leur rapport. Il peut être individuel (entre salariés), organisationnel (entre services ou départements) et collectif, c'est-à-dire groupes sociaux.

Pour mesurer la conflictualité dans l'organisation, on utilise de nombreux indicateurs :

$$\text{Taux de pension} = \frac{\text{Nombre de journées (ou heures) perdues pour fait de grève}}{\text{Nombre de salariés de (ou des) établissement(s) touché(s) par le conflit}}$$

$$\text{Taux de concentration conflictuelle} = \frac{\text{Nombre de grévistes}}{\text{Effectifs à la période du conflit}}$$

$$\text{Taux de conflictuelle} = \frac{\text{Nombre de journées (ou d'heures) perdues}}{\text{Nombre de grévistes}}$$

L'accident de travail est un événement lié à l'action professionnelle de façon directe ou indirecte qui cause des lésions corporelles à une ou plusieurs personnes.

Outre l'analyse des éléments matériels des accidents de travail, il est également intéressant de faire des études statistiques et de calculer certains ratios tels que taux de fréquence qui correspond au nombre d'accidents par million d'heures de travail, le taux de gravité qui renvoie au nombre de journées perdues par mille heures de travail, l'indice de gravité et le cout du risque.

$$\text{Indice de gravité} = \frac{\text{Nombre de journées d'incapacité temporaire}}{\text{Total des heures travaillées}} \times 100000$$

$$\text{Le cout du risque} = \frac{\text{Total de prestations}}{\text{Total des salaires}} \times 100$$

d) La performance humaine

Rendement et productivité sont deux concepts qui sont souvent confondus par les praticiens alors qu'ils ont deux sens distincts. Le rendement exprime une performance en terme technique mais la productivité l'exprime en terme économique. La première notion obéit à la logique de gestion de la production et la deuxième à celle du calcul économique.

d-1) La productivité physique du travail

La productivité ou le rendement du travail est obtenue comme suit :

$$\text{Productivité physique du travail} = \frac{\text{Volume de production}}{\text{Nombre d'heures travaillées}}$$

La productivité physique du travail est une notion partielle. Dans la plus part des cas, la production résulte de combinaison de plusieurs facteurs. Donc, le rendement n'exprime pas l'efficacité économique qui est un rapport entre les couts de mis en œuvre du facteur entrant et le prix des produits sortants.

d-2) La productivité apparente du travail

La productivité en valeur prend en compte les prix et les coûts dans l'appréciation de la performance des salariés.

Les productions sont exprimées en fonction de leurs prix et les quantités de travail sont pondérées par l'appréciation de leurs qualités relatives. Elle est obtenue comme suit :

$$\text{Productivité apparente du travail} = \frac{\text{Valeur de la production}}{\text{Effectifs employés}}$$

Cette productivité est dite apparente car l'ensemble de la production se trouve attribué à l'utilisation d'un seul facteur. Mais la production est le fruit de la combinaison de plusieurs éléments.

Notons d'autre part que le rendement ou la productivité exprimée en valeur absolue n'ont pas une grande signification dans une entreprise donnée. Ce qui est important du point de vue de la performance c'est la variation du rendement et de la production qui permet d'évaluer l'évolution de l'efficacité du travail.

d-3) Les autres outils de mesure de la performance humaine

Pour connaître les performances humaines dans l'entreprise, il est très intéressant de savoir la part des frais du personnel ou des rémunérations dans les résultats de celle-ci, en l'occurrence :

- Sa valeur ajoutée ;
- Le résultat de son exercice ;
- Son chiffre d'affaire.

Il est également très important de faire une petite comparaison entre les frais du personnel et les autres consommations intermédiaires de l'entreprise. Leurs évolutions sont de bons indicateurs de gestion.

Enfin, la comparaison entre la valeur ajoutée réalisée par la firme e les rémunérations des diverses catégories du personnel n'est pas de moindre importance, notamment :

- La rémunération totale des cadres ;
- La rémunération totale des agents de maîtrise ;
- La rémunération totale des agents d'exécution.

3) L'analyse de la performance globale de l'entreprise

La mesure de performance par des axes :

- **Axe activité**

L'analyse de la performance selon l'axe de l'activité repose sur trois agrégats :

- L'évolution du chiffre d'affaire = CA_n / CA_{n-1}
- Evolution de production = $production\ de\ (n) / production\ de\ (n-1)$
- Evolution de valeur ajoutée = $VA(n) / VA\ (n-1)$

Le niveau de richesse créée par l'entreprise est représenté par la VA d'exploitation et la diminution de cette dernière n'est un résultat de l'accroissement plus que proportionnel des productions de l'exercice par rapport aux consommations de l'exercice.

- **Axe productivité**
- ✓ **Analyse des activités par rapport aux moyens consommés**

$$R1 = \text{production de l'exercice} / \text{consommation de l'exercice}$$

Ce ratio permet de situer le montant et l'évolution des facteurs entrant dans le cadre de la production. Nous savons que toute la production est précédée par des charges destinées à couvrir le prix du facteur travail, du facteur capital et des facteurs extérieurs. Ce ratio traduit la haute productivité de l'entreprise.

$$R2 = \text{VA} / \text{charges du personnel}$$

Ce ratio permet d'analyser comment se répartit la VA sur les facteurs humains de production. Ce ratio est extrêmement variable selon les branches d'activité (fort ou faible coefficient de main d'œuvre). L'on estime toutefois qu'au-dessus de 3 pour ce ratio exprime que le solde disponible de VA est suffisant pour la rémunération de personnel et d'autres facteurs et le financement du développement de l'unité.

$$R3 = \text{CA} / \text{charge financières}$$

Ce ratio peut confirmer la haute productivité de l'entreprise car le CA est très supérieur aux charges financières.

- ✓ **Analyse des activités par rapport aux actifs utilisés**

$$R4 = \text{CA} / \text{actif total}$$

$$R5 = X^{\circ} / \text{actif économique}$$

$$\text{Dont : actif économique} = \text{immobilisation corporelles nettes} + \text{BER}$$

$$\text{ET} / \text{BER} = \text{stocks} + \text{créances} - \text{dettes à court terme sauf les avances bancaires}$$

Ces deux ratios expriment la contribution propre des actifs à l'œuvre de production. Il permet de mesurer l'apport qui existe entre l'apport capital, et la production qui en est le fruit. Ces ratios expriment le rendement des actifs utilisés.

- **Axe rentabilité**
 - ✓ **Rentabilité brute de l'exploitation = EBE/production**

Il s'agit d'exprimer ici l'un des soldes intermédiaires de gestion les plus significatifs sous formes de taux et de vérifier la capacité de l'entreprise à sécréter suffisamment d'excédent pour couvrir le coût de production, l'usure de matériel tout en permettant de l'expansion.

- ✓ **Rentabilité commerciale = résultat net/CA**

Ce ratio permet de mesurer l'aptitude des gestionnaires de l'entreprise à rentabiliser le CA.

- ✓ **Rentabilité économique = EBE/actif économique**

Ce ratio permet de mesurer l'aptitude des gestionnaires de l'entreprise à rentabiliser les capitaux propres. S'il dépasse 0.1 donc il y a une bonne rentabilité financière.

- **Excédent de trésorerie d'exploitation (ETE)**

$ETE = EBE - \text{variation de BFR}$

Si on le trouve positive donc c'est un bon indice pour la performance de l'entreprise.

Il faut savoir qu'il existe énormément d'indicateurs de performance mais nous nous sommes limités à ceux cités précédemment.

Un indicateur en soi même est insuffisant, il faut cependant expliquer les raisons qui l'ont causé, localiser les responsabilités et enfin apporter des mesures correctrices nécessaires (lorsque celui-ci est signifiant). Par ailleurs nous constatons que parfois les paramètres de mesure de la performance contiennent en réalité des indicateurs de mesure du non performance. Parfois un indicateur en soi ne signifie rien, il faut qu'il soit comparé à une mesure, ou qu'il faut suivre ses variations dans le temps.

Enfin il est à noter que la fonction « contrôle de gestion » au sein des grandes entreprises assure par centre de responsabilité ou par fonction principale, la définition et la formulation des indicateurs mesurant la performance

Section 3 : Le contrôle budgétaire outil de mesure de la performance d'entreprise

Le contrôle budgétaire a un rôle important dans l'amélioration de la performance. L'objet de cette section est de faire apparaître la relation entre ces deux notions et d'expliquer comment la gestion budgétaire influence sur la performance.

Le contrôleur de gestion a pour responsabilité la définition et la production d'une information permettant aux différents services, centre de responsabilité, atelier ou groupe de projet d'élaborer un diagnostic sur leur performance et d'agir dans le sens de son amélioration³⁹.

Pour se faire, il utilise différents outils à savoir le contrôle budgétaire qui se déroule en plusieurs phases : collecte de l'information, calcul des écarts, recherche des causes, imputation des responsabilités et mis en œuvre d'actions correctrices.

Le contrôle budgétaire a pour objectif ⁴⁰:

- la mesure, et l'appréciation de la performance par le calcul des écarts entre les réalisations et les prévisions ;
- Et l'amélioration de la performance par le déclenchement et l'orientation des actions correctrices.

En effet, chaque budget traduit l'objectif d'un centre de responsabilité et les moyens que ce centre a prévu d'employer pour atteindre son objectif. Une fois ce budget exécuté, le contrôle budgétaire, voire le calcul des écarts, intervient pour apprécier la performance de ces centres, et donc la performance des responsables.

Donc, le respect du budget indique que l'objectif de l'entreprise en termes d'utilisation des ressources et de respect des prévisions est atteint. A ce titre l'entreprise est dite performante.

1) Les écarts

Les écarts peuvent être comme la différence entre une donnée de référence et une donnée constatée. Chaque mois, les données réelles sont mises en regard des données prévisionnelles pour calculer les écarts.

³⁹Doriath B., « Contrôle de gestion en 20 fiches », 5^{ème} Edition, Dunod, Paris, 2008, P 175

⁴⁰ KHEMAKHEM.A, ARDOIN.J-L, Op.cit,P 119.

L'écart se définit comme « la différence entre une donnée de référence et une donnée constaté. Exemple : écart entre coût prévu et coût réalisé, entre quantité allouée et quantité consommée »⁴¹

1-1) Les limites des écarts

- L'analyse des écarts participe au contrôle à posteriori, tardif dans un contexte économique qui exige une forte réactivité ;⁴²
- 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.

1-2) Les 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 citons ⁴³:

- **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 une charge ou d'un produit ;

⁴¹Lochard J.« La gestion budgétaire : outil de pilotage des managers », Edition d'organisation, Paris, 1998, P37.

⁴²Doriath B et Goujet C., Op.cit., P203/204.

⁴³Alazard C et Séparis S., « Contrôle de gestion, manuel et application », Dunod, Paris, 2010, P368/369.

- **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 ;

- **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.

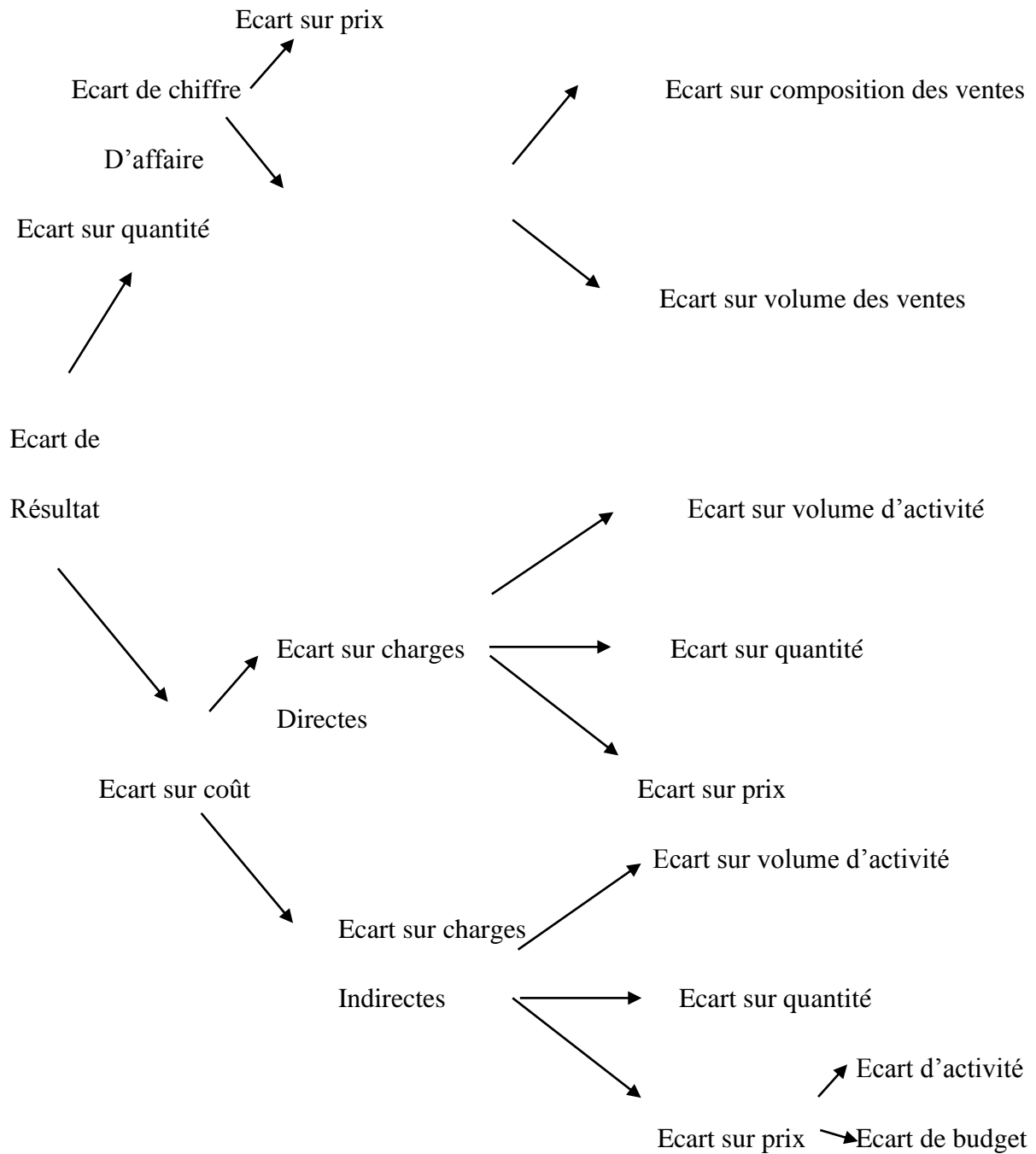
1-3) Calcul et analyse des écarts

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.

Figure N°04 : Le schéma d'ensemble des analyses d'écart



Source : Doriath B., « Le contrôle de gestion en 20 fiches », 5^{ème} Edition, 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.

1-3-1) L'analyse de l'écart sur résultat

L'écart de résultat est l'écart de base du contrôle budgétaire. Il traduit en termes financiers la performance globale de l'entreprise ou d'un produit car il apporte une première information sur la réalisation de l'objectif global de rentabilité.

Donc l'écart sur résultat est la « différence entre le résultat réel et le résultat préétabli de référence. L'écart de résultat mesure la déviation de la performance globale, à court terme »⁴⁴

$$\text{Écart de résultat} = \text{Résultat réel} - \text{Résultat préétabli}$$

Chiffre d'affaires réel – coût réel

Chiffre d'affaire préétabli – coût préétabli

L'écart sur résultat se décompose en sous trois écarts, à savoir l'écart sur chiffre d'affaire, écart sur marge et écart sur coût.

1-3-1-1) L'analyse de l'écart sur chiffre d'affaires⁴⁵

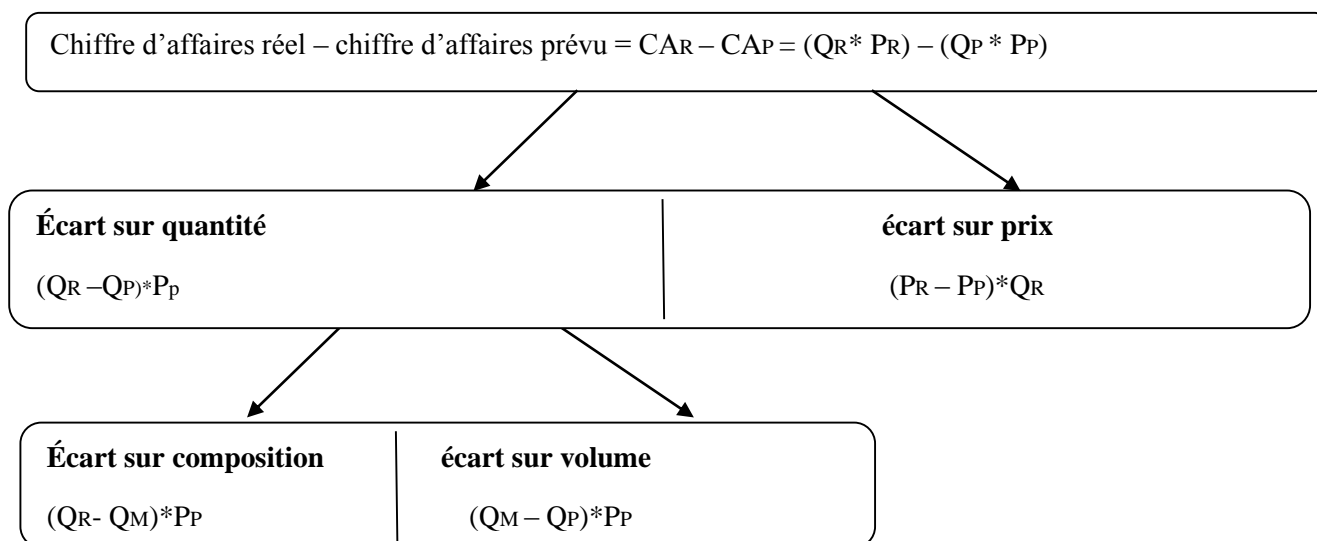
L'écart sur le chiffre d'affaires « est la différence entre le chiffre d'affaire réel et le chiffre d'affaires prévu ».

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

⁴⁴Doriath B et Goujet C., Op.cit., P 200.

⁴⁵Doriath B., « Contrôle de gestion en 20 fiches », 5èmeEdition, Dunod, Paris, 2008, P76.

Figure N°05 : schéma appliqué à l'écart de chiffre d'affaire



Source : Doriath B., « Le contrôle de gestion en 20 fiches », 5^{ème} Edition, 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'avais pas changé (calcul à partir du « mix » prévu).

1-3-1-2) 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 coût préétablis de la production prévue⁴⁶».

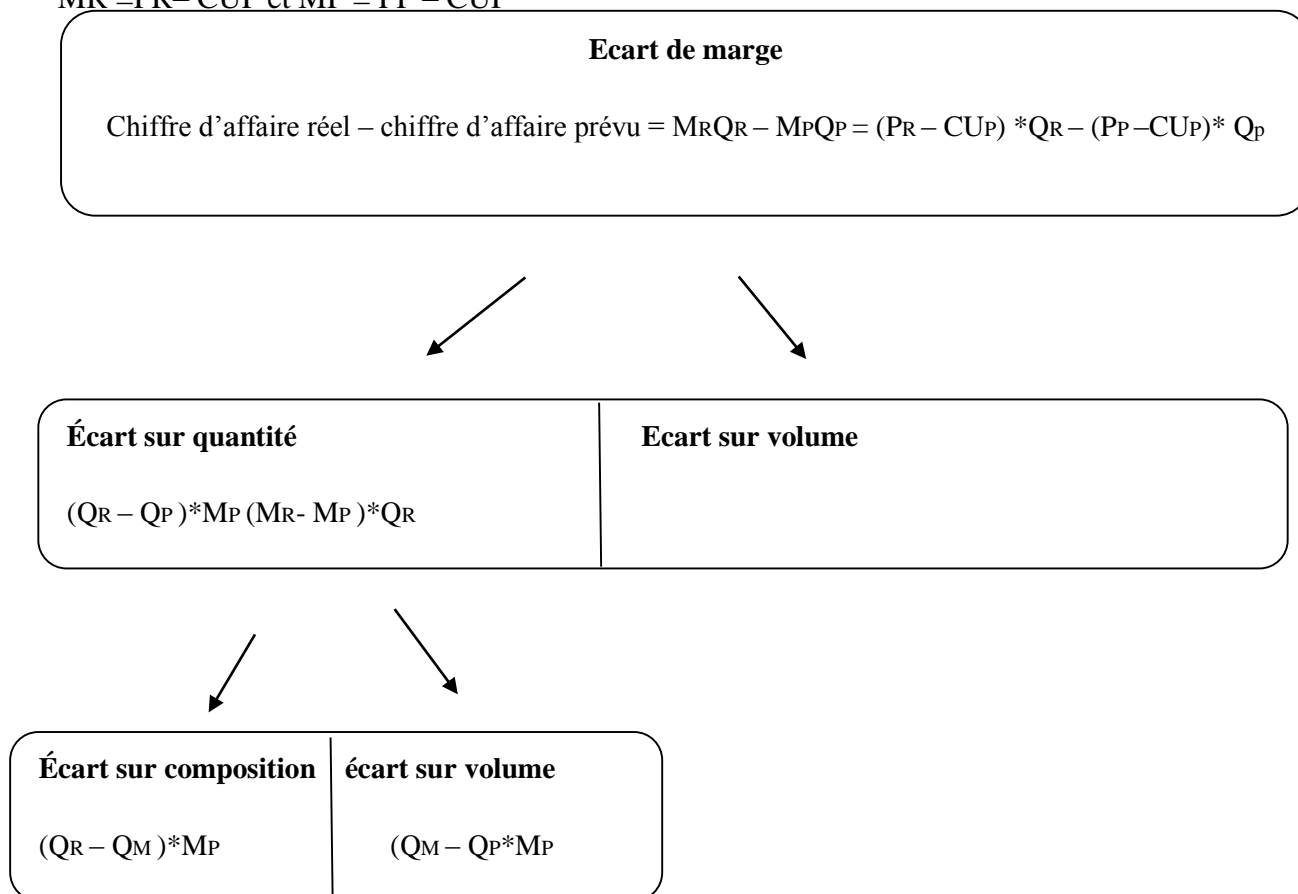
Ecart sur marge = marge sur coût préétabli réelle – marge sur coût préétabli prévue

⁴⁶Doriath B., «Contrôle de gestion en 20 fiches », 5^{ème} Edition, Dunod, Paris, 2008, P76.

Figure 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 :

$$MR = PR - CUP \text{ et } MP = PP - CUP$$



Source : Doriath B., « Le contrôle de gestion en 20 fiches », 5^{ème} Edition, Dunod Paris, 2008, P77.

Les causes des écarts de chiffre d'affaire et de marge

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 ⁴⁷

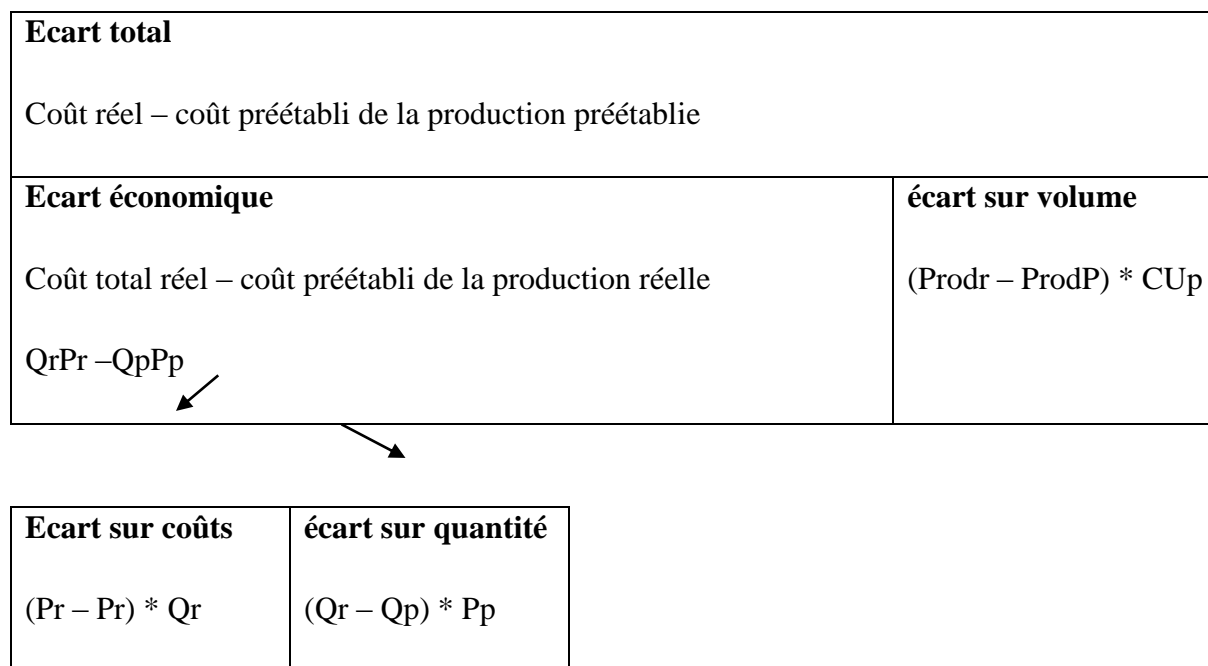
1-3-1-3) L'analyse de l'écart sur coût

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 activité⁴⁸.

Écart sur coût = coût réel – coût prévu
--

Figure N°07 : Schéma appliqué sur les coûts



Source : Doriath B., « Le contrôle de gestion en 20 fiches », 5ème Edition, Dunod, Paris, 2008, P89.

⁴⁷Doriath B., Op.cit., P 76.

⁴⁸Doriath B., « Contrôle de gestion en 20 fiches », 5ème Edition, Dunod, Paris, 2008, P 89.

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 réel de facteur consommés. L'écart sur quantité compare la quantité réelle et la quantité préétabli de facteurs consommés, différence valorisée, par convention, par le coût unitaire préétabli des facteurs.

On démontre que :

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

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

1-4) Objectifs des analyses d'écarts

- Rechercher les causes des écarts et mesurer leur impact ;
- Identifier les responsabilités (interne ou externe) ;
- Informer les acteurs afin qu'ils prennent les mesures correctives nécessaires⁴⁹.

1-5) Interprétation des écarts

- 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 de calcul de l'écart n'ayant pas toujours la même signification. ⁵⁰

⁴⁹Doriath B., « Contrôle de gestion en 20 fiches », 5^{ème} Edition, Dunod, Paris, 2008, P 72.

⁵⁰Doriath B., Op.cit., P73.

- L'action du contrôle de gestion pourra se limiter aux écarts les plus significatifs, permettant ainsi une gestion par exception.

1-6) Les 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 profits.⁵¹

1-6-1) Les propriétés et la mise en œuvre des actions correctives

A- Les propriétés de l'action corrective

Pour être efficace, une action corrective doit être :⁵²

- a- 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.
- b- 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.

B- La 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

⁵¹Lochard J., « La gestion budgétaire : outil de pilotage des managers », Edition d'organisation, Paris, 1998, P 142.

⁵²Gervais M., « Contrôle de gestion par le système budgétaire », Vuibert, Paris, 1987, P167.

favorables, facteurs de motivation, doivent être mis en évidence et analysés afin de rechercher la possibilité de diffusion des réussites.⁵³

Le type d'action corrective doit être adapté au type de cause. Le tableau ci-dessous en présente quelques exemples.

Tableau N°03 : Présentation des quelques causes d'écarts et leur actions correctives.

Causes d'écarts	Types d'actions
<p>Défaut de prévision. Exemple : croissance de marché surévaluée.</p>	<p>Nouvelle action : lancement d'une compagne commercial agressive Ou Nouvelle stratégie : concurrence par différenciation du produit et non plus par les prix.</p>
<p>Modification définitive de l'environnement. Exemple : loi sur la réduction de temps de travail.</p>	<p>Recrutement des nouveaux fonctionnaires ou motiver les salaires pour produire plus.</p>
<p>Erreur humaine. Exemple : défaut de réglage d'une machine.</p>	<p>Erreur accidentelle non inertielle : aucune correction, erreur liée à l'incompétence d'un salarié, nouvellement recruté : formation de ce salarié.</p>
<p>Erreur matérielle. Exemple : important taux de rebut lié au manque de qualité des matières.</p>	<p>Changement de fournisseurs.</p>

Source : Doriath B et Goujet C., « Gestion prévisionnelle et mesure de la performance », 3^{ème}Edition, Paris, 2007, P206.

Les conséquences des actions correctives sont chiffrées afin d'évaluer leur impact sur la performance du centre de responsabilité.

⁵³Doriath B et Goujet C., « Gestion prévisionnelle et mesure de la performance », 3^{ème}Edition, Dunod, Paris, 2007, P205.

Conclusion

A travers les différentes parties de ce chapitre, nous avons pu à appréhender les déterminants de la performance d'entreprise à l'aide d'un contrôle budgétaire efficace.

La performance a toujours été une notion ambiguë. Son appréciation dépend de sa mesure. Elle est un concept multiforme, difficile à appréhender de manière simple.

En matière de gestion la performance est la réalisation des objectifs de manière efficace et efficiente à partir de calcul des coûts et des budgets de l'entreprise.

Le processus budgétaire a un aspect fort de motivation pour les responsables du fait qu'il permet la décentralisation et la délégation du pouvoir. Cela accorde une autorité à ces derniers dans la prise de décisions, et donc il fait naître une motivation au sein de l'entreprise, ce qui contribue considérablement à l'atteinte des objectifs de l'entreprise, et à être ainsi efficace (atteindre ses objectifs) et efficiente (atteindre ses objectifs à moindre coûts). Le processus budgétaire assure ainsi l'amélioration de la performance de l'entreprise.

Le contrôle budgétaire informe les responsables sur la bonne ou la mauvaise exécution des budgets, il permet donc l'évaluation de la performance des acteurs et le degré de réalisation de l'objectif fondamental de l'entreprise.

Chapitre 3



*Contrôle budgétaire et la performance
commerciale au sein de l'entreprise*

ENJEM



Chapitre 3 : Contrôle budgétaire et la performance commerciale au sein de l'entreprise ENIEM

Introduction

Dans l'objectif d'expliquer la nécessité et l'apport du contrôle budgétaire sur la performance de l'entreprise. Nous avons effectué un stage pratique dans une Entreprise Nationale des industries de l'Electroménager (ENIEM), qui est l'une des importantes entreprises industrielles du pays.

A cet effet, ce troisième chapitre est organisé au tour de trois sections :

- Dans la première section, nous présenterons l'Entreprise Nationale des Industries de l'électroménager (ENIEM) à travers son historique ainsi que son domaine d'activité, ses ressources humaines, la structure de cette entreprise et son environnement ;
- Dans la troisième section, nous présenterons le contrôle budgétaire et mesure de la performance de l'entreprise ENIEM, et nous terminerons par une évolution des réalisations des deux exercices (2017-2018).

Chapitre 3 : Contrôle budgétaire et la performance commerciale au sein de l'entreprise ENIEM

Section1 : Présentation de l'organisme d'accueil « ENIEM »

1) Présentation de l'entreprise ENIEM

Il s'agit pour nous, dans cette section de voir la présentation générale de l'ENIEM ainsi que son organisation.

1-1) Présentation générale

L'entreprise nationale des industries de l'électroménager (ENIEM) est issue de la restructuration de la société nationale de fabrication de matériels électrique et électronique(SONELEC) par le décret présidentiel 83-19 du 02 janvier 1983.

L'ENIEM dispose à sa création de :

- ✓ Complexe d'appareils ménager (CAM) de TIZI-OUZOU entré en production en juin1977 ;
- ✓ Unité de lampes de Mohamadia wilaya de MASCARA (ULM) entrée en production en

février 1979.

L'entreprise ENIEM est une entreprise publique économique (EPE), elle a été transformée juridiquement en société par actions (SPA) le 08 octobre 1989 avec un capital de40.000.000 DA .elle est la première entreprise Algérienne à être certifiée aux normes IOS 9002 En 1998 et ISO 9001/2000 EN 2003 et renouvelée en 2006 puis en 2012.

1-1-1) Situation géographique

L'entreprise nationale des industries Electroménagers ENIEM se situe au boulevard STITI ALI (entrée Ouest de la ville de TIZI-OUZOU), les unités de production froides, cuissons, et, climatisations sont implantées à la zone industrielle AISSAT IDIR de Oued Aissi à 10 Km du chef-lieu de la wilaya, ce site renferme l'unité de prestation technique (UPT) et l'unité commerciale, s'étend sur une surface de 55 Ha et relève administrativement de la commune de Tizi Rachad daïra de Larbaa Nath Irathen. Par contre la filiale sanitaire est installée à MILIANA wilaya d'Ain Défla et la filiale lampe à MOHAMADIA dans la wilaya de Mascara.

Chapitre 3 : Contrôle budgétaire et la performance commerciale au sein de l'entreprise ENIEM

1-1-2) Le capital social

Le 08 octobre 1989, l'ENIEM a été transformée juridiquement en société par action (SPA) avec un capital de 40.000.000 DA. Celui-ci a été augmenté à 70.000.000 DA dans le cadre de mesures d'assainissement arrêtées par le directeur centrale du trésor public.

En juillet 1993, la capital de l'ENIEM a été porté à 957 500 000 DA dont les actions sont réparties comme suit :

- 76.82 % Fonds de participation étrangère ;
- 21.93 % Fonds de participation industries diverses ;
- 1.25 % Fonds de participation biens d'équipements.

Depuis mars 1994, la totalité des actions est détenue par le fonds de participation Electronique, Télécommunication et Information (ETI), fonds qui a été érigé en

HOLDING dans la dénomination HEELIT depuis le 04 juillet 1996. Une troisième opération d'assainissement a été finalisée en octobre 1996 et a été traduite par une augmentation du capital social de 2.000.000.000 DA par apport du trésor, le capital est donc de 2.957.500.000 DA.

1-1-3) Pourquoi la division de l'ENIEM en unités ?

Les restructurations de 1998 ont permis à l'ENIEM de se diviser en 5 unités, cette action a pour but de :

- L'autonomie de la comptabilité de la gestion des unités ;
- Faciliter le contrôle de la comptabilité ;
- Faciliter les états de rapprochement entre la banque et l'entreprise ;
- Mieux utilisé la comptabilité analytique ;
- Préparer les unités pour la filialisation ;
- Le développement de l'entreprise.

1-2) Organisation générale de l'ENIEM

La mission principale de l'ENIEM est en premier lieu d'assurer la production le montage et la commercialisation ainsi que la recherche et le développement, dans pratiquement toutes les branches d'activités électroménagères, la prise en charge distribution de ses produits.

Chapitre 3 : Contrôle budgétaire et la performance commerciale au sein de l'entreprise ENIEM

Tout cela est réalisé au niveau des unités suivantes :

1-2-1) L'unité Froid

L'unité Froid est considérée comme étant la plus importante dans l'entreprise ENIEM puisque elle enregistre la grande part de chiffre d'affaires. Elle a aussi un nombre plus important de produit et de personnel par rapport ou autres unités.

Sa mission globale est de produire et de développer des produits de froid domestique :

- Réfrigérateurs de petit modèle (160 à 240 L) ;
- Réfrigérateurs grand modèle (300 à 520 L) ;
- Congélateurs horizontal et vertical.

Ses principales activités sont :

- Transformation de la tôle ;
- Traitement et revêtement des surfaces (peinture, plastification) ;
- Injection plastique et polystyrène ;
- Fabrication de pièce métallique ;
- Thermoformage ;
- Assemblage.

1-2-2) L'unité cuisson

Cette unité est chargée de la production des cuisinières de différents modèles où on trouve un processus de fabrication 100% local. Elle assure aussi le développement, la performance des produits de cuisson et tout produit de technologie similaire.

- Cuisinière à gaz 4 à 5 feux
- Cuisinière à gaz 7 feux

Ses activités sont :

- Transformation de la tôle ;
- Traitement et revêtements des surfaces (émaillage) ;
- Assemblage.

1-2-3) L'unité climatisation

Sa mission est de développer les produits de climatisation, de chauffage et annexes (autres produits) à savoir :

- Equipement de climatisation individuelle et collective ;
- Appareils de chauffage : chauffage bain, radiateur à gaz butane ;
- Machines à laver ;
- Activités annexes : comptoirs et armoires frigorifique.

Ses activités sont :

- Transformation de la tôle ;
- Traitement et revêtement des surfaces (peinture) ;
- Assemblage.

En plus de ces activités de réalisation, les unités de production (froid, cuisson, et climatisation) assurent en leur sein respectif les activités suivantes

- Etude /méthodes de fabrication ;
- Achats ;
- Stockage (magasins, ateliers) ;
- Maintenance ;
- Sécurité industrielle.

1-2-4) L'unité prestation technique

Cette unité est chargée de gérer, d'exploiter, de maintenir et de mettre à disposition les moyens techniques communs utilisées dans le processus de production des autres unités, ainsi que la gestion de la totalité des infrastructures communes (bâtiments, éclairages et restauration). Elle est chargée aussi de la prestation de services tel que:

- Moyes logistiques, imprimerie, entretien ;
- Gardiennage et sécurité ;
- Médecine de travail ;
- Gestion informatique ;
- Transport des marchandises ;

Chapitre 3 : Contrôle budgétaire et la performance commerciale au sein de l'entreprise ENIEM

- Vérification des instruments de mesure ;
- Travaux de menuiserie.

1-2-5) L'unité commerciale

Chargée de commercialisation des produits finis de l'unité froide, climatisation et cuisson du réseau service après vente.

Elle est organisée par :

- La direction de l'unité commerciale : à son niveau se fait toute orientation et prise de décision ;
- Le secrétariat : il s'occupe des affaires administratives de la direction de l'unité ;
- L'inspection techno commerciale et assurance qualité : son objectif est d'assurer la qualité des produits pour faire face à la concurrence et pour mieux connaître ses options afin de maximiser la demande de la clientèle ;
- Le juriste principal : il s'occupe des affaires juridiques, des dossiers contentieux, aussi cas de litiges entre l'unité commerciale et les tiers.

L'unité commerciale est subdivisée en départements qui sont les suivants :

a. Département vente

Il s'occupe de la gestion des ventes et de l'établissement des factures.

b. Département service après-vente

Chargé de la réparation des produits ENIEM avec et sans garantie.

c. Département magasinage

Il s'occupe de la gestion des différents stocks et leur suivi.

d. Département marketing

Il élabore les études de marché, il assure la publicité aux produits ENIEM .Et avant de les passer à la vente ils sont homologués par ce département.

e. Département administration générale et ressources humaines

Il est en relation directe avec tous les départements, il se charge de la gestion du personnel

f. Département planification et contrôle de gestion

Il a pour rôle de recueillir et contrôler un certain nombre d'informations liées principalement au volume du chiffre d'affaires réalisé, au volume des créances, aux situations de trésorerie et aux effectifs.

g. Département finances et comptabilité

Il assure la tenue de la comptabilité, la fiscalité et les finances à l'unité commerciale. Il est subdivisé en deux services :

- Le service comptabilité générale ;
- Service finances.

1-3) Les objectifs de l'entreprise ENIEM

Les évolutions technologiques et l'accroissement de la concurrence dans un environnement en perpétuel changement impose à l'ENIEM d'être à l'écoute du client et chaque jour plus réactive.

Aussi dans le souci d'accroître la satisfaction de ses clients et de préserver son statut de leader de l'électroménager en Algérie, l'entreprise focalise sa politique qualité sur l'amélioration continue de ses produits et services.

Cette politique se manifeste par la ferme volonté de la direction générale à

- Accroître la satisfaction des clients ;
- Développer les compétences et la communication ;
- Veiller à la réduction des coûts de non qualité par maîtrise des processus ;
- Améliorer en continu l'efficacité du système de management qualité ;
- Pour mettre en œuvre sa politique, la direction générale de l'ENIEM s'engage à fournir les ressources nécessaires à l'atteinte de ses objectifs ;
- Se conforme aux exigences légales et réglementaires ;
- Appliquer et respecter les procédures du système de management de qualité.

1 3-1) Objective qualité

- Développer les compétences ;
- Améliorer les produits existants ;
- Diversifier la gamme des produits ;
- Réduire les coûts de non qualité ;
- Augmenter la production ;
- Accroître la satisfaction du client ;
- Améliorer le chiffre d'affaire.

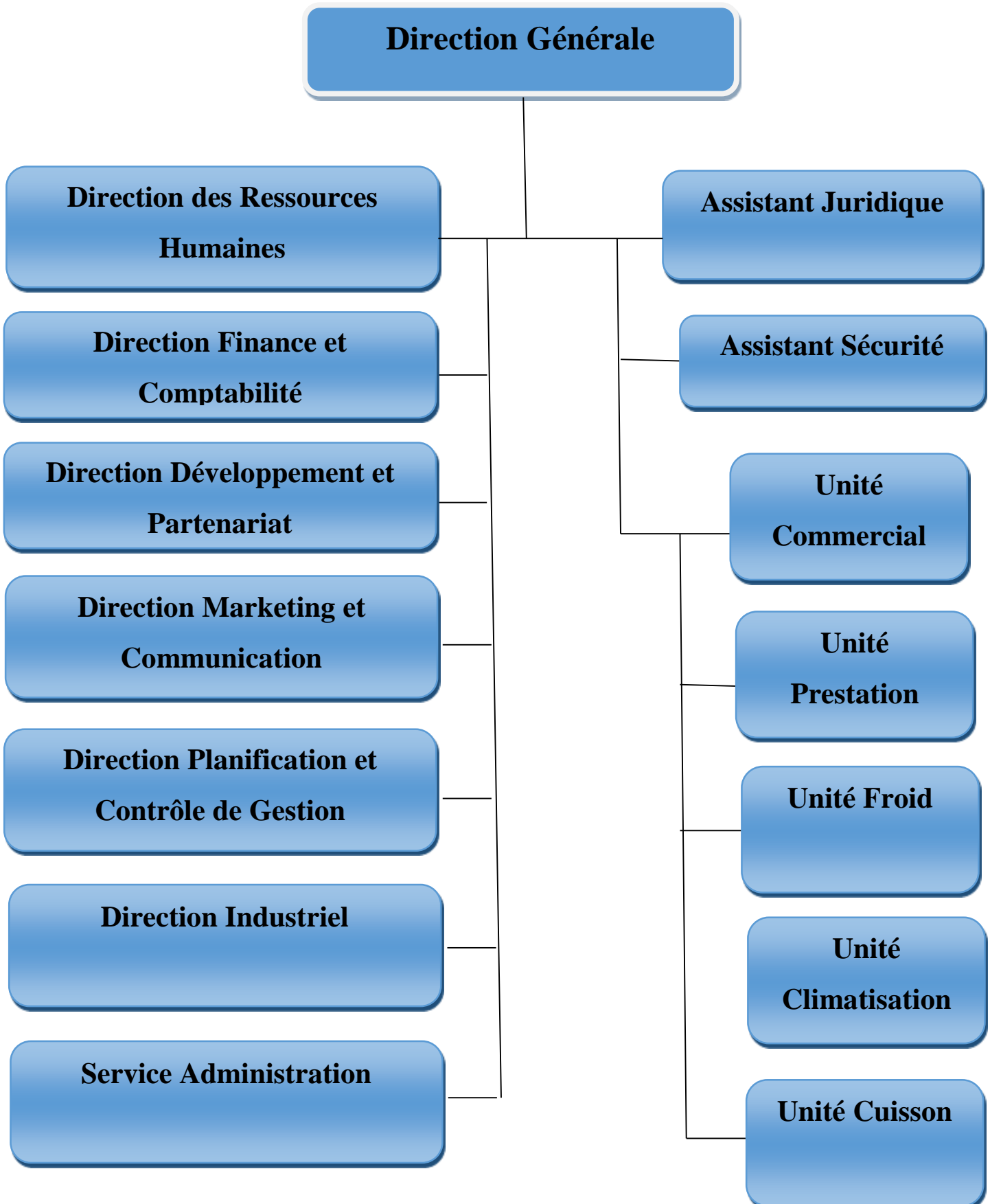
1-3-2) Objectifs environnementaux

En conformité avec sa politique environnement, l'ENIEM se fixe comme objectifs 2012

- La certification de l'entreprise à la norme ISO 14001 ;
- L'amélioration de la gestion des déchets ;
- La réalisation de la consommation des énergies et fluides ;
- La prévision des risques de pollution ;
- La sensibilisation des parties intéressées et la formation du personnel sur l'environnement.

1-4) L'organigramme Générale de l'ENIEM

Figure N°08 : Structure générale de l'ENIEM



Source : Document interne à la direction générale de l'ENIEM

2) Présentation de l'unité commerciale

L'unité commerciale est implantée dans la zone industrielle d'OUED-AISSI wilaya de TIZI-OUZO. Elle est chargée de la commercialisation des produits de l'entreprise, de la gestion du réseau et du service après-vente.

2-1) La mission et les activités de l'unité commerciales

- **Sa mission**

Sa mission étant l'étude de marché national et l'écoulement de tous les produits des unités de production.

- **Ses activités**

- Marketing ;
- La vente à travers ses moyens propres et réseaux d'agents agréés ;
- Service après-vente ;
- Gestion des stocks des produits finis de l'ENIEM ;
- La distribution et l'exportation des produits ENIEM.

2-2) L'organisation de l'unité commerciale

L'unité commerciale est organisé par :

- ✓ **La direction de l'unité commerciale**

À son niveau se fait toute orientation et prise de décision.

- ✓ **Le secrétariat**

Il s'occupe des affaires administratives de la direction de l'unité.

- ✓ **L'inspection techno commerciale et assurance qualité**

Son objectif est d'assurer la qualité des produits pour faire face à la concurrence et pour mieux connaître ses options à fin de maximiser la demande de la clientèle.

Chapitre 3 : Contrôle budgétaire et la performance commerciale au sein de l'entreprise ENIEM

✓ Assistant juridique

Il s'occupe des affaires juridiques, des dossiers contentieux, aussi en cas de litiges entre l'unité commerciale et les tiers. L'unité commerciale est subdivisée en départements qui sont les suivants :

✓ Département ventes locale (DVL)

Assure la vente des produits à l'échelle nationale, le réseau des ventes est constitué essentiellement de divers clients, et des points de vente implanté à travers tout le pays.

Actuellement la nouvelle politique de vente est instaurée en se rapprochant des partenaires de distribution, et d'agents agréés.

➤ Département Service Apres Vente (SAV)

Charge de la reparitions des produits ENIEM avec et sans garantie.

➤ Département gestion des stocks (DGS)

S'occupe de la gestion des déférents stocks et leur suivi.

➤ Département marketing et exportation (DME)

Il élabore les études de marché, il assure la publicité aux produits ENIEM.

➤ Département administration générale et ressources humaines

Il est en relation direct avec tous les autres départements, il se charge de la gestion du personnel de l'unité commerciale, la mise en place des organisations, et des réseaux informatiques, et les moyens généraux.

➤ Département planification et contrôle de gestion(DPCG)

Il a pour rôle de recueillir et contrôler un certains nombres d'informations liées principalement au volume du chiffre d'affaire réalisé, au volume des créances aux situations de trésorerie et aux effectifs.

Chapitre 3 : Contrôle budgétaire et la performance commerciale au sein de l'entreprise ENIEM

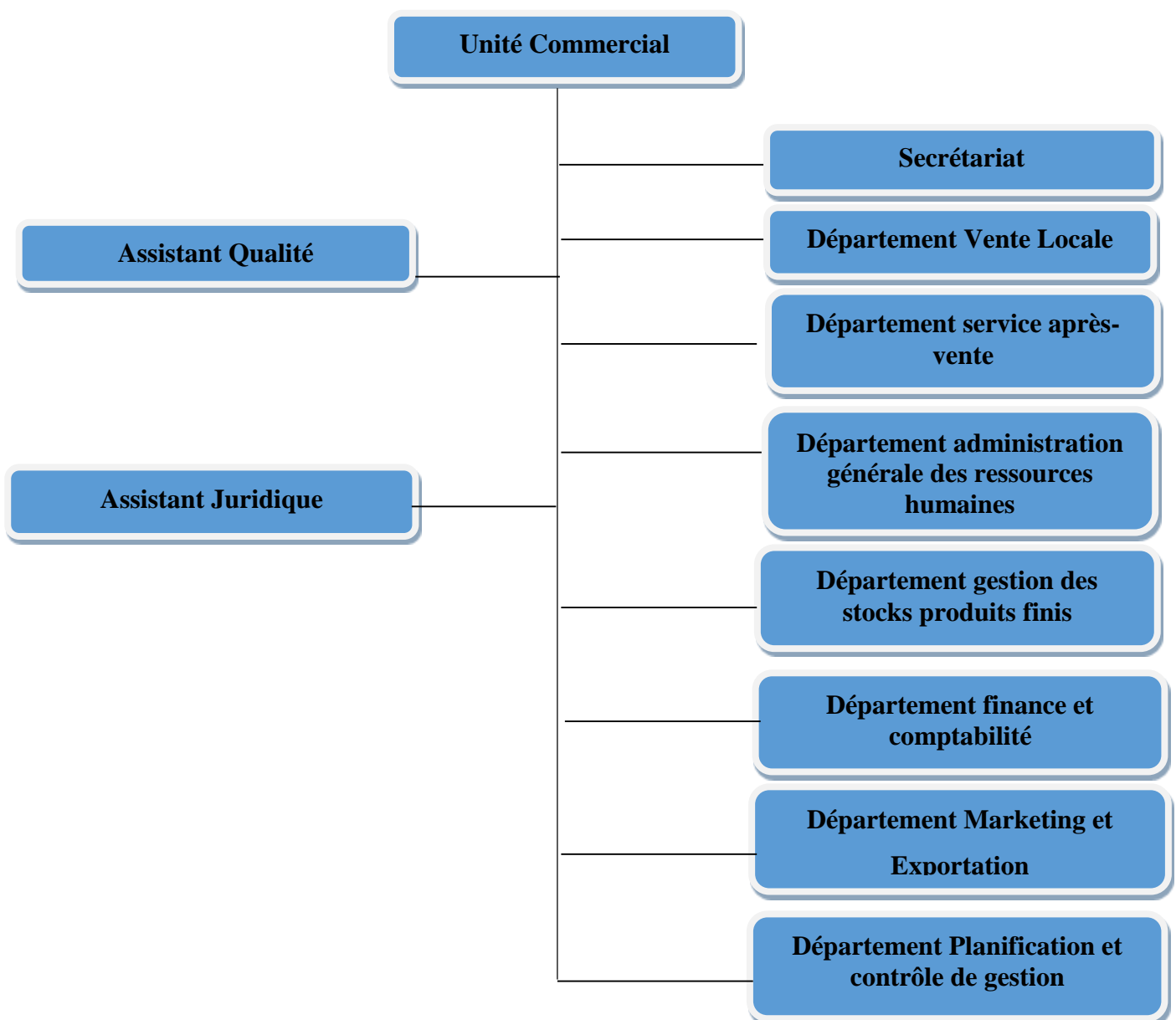
➤ Département finances et comptabilité (DFC)

Il assure la tenue de la comptabilité, la fiscalité et les finances à l'unité commerciale. Il est subdivisé en deux services :

- Le service comptabilité général ;
- Le service finances.

2-3 L'organigramme de l'Unité Commerciale

Figure N°09 : Structure de l'unité commerciale



Source : Document interne à la direction générale de l'ENIEM

Chapitre 3 : Contrôle budgétaire et la performance commerciale au sein de l'entreprise ENIEM

Section 02 : Le contrôle budgétaire et mesure de la performance au sein de l'entreprise ENIEM

Dans cette section nous allons étudier le plan budgétaire de l'exercice 2017 d'entreprise ENIEM, dans laquelle en premier lieu nous présenterons les deux budgets essentiels de cette dernière, en deuxième lieu calcul et analyse des écarts, et en troisième lieu une comparaison du chiffre d'affaires et de production des deux exercices 2017-2018.

1) Elaboration des budgets

Les budgets qui seront présentés dans cette section sont :

- Le budget des ventes ;
- Le budget de production.

1-1) Budgets de vente

Le budget de vente est établi en premier lieu par l'unité commerciale, qui fixe ses prévisions de ventes en se basant sur une étude de marché (déterminer les attentes des clients), et en tenant compte de :

- Des meilleures réalisations des deux exercices précédents ;
- Du niveau des stocks des produits finis au 31/12/N-1 ;
- De la tendance du marché de l'électroménager ;
- la Saisonnalité des produits (budget mensuel) ;
- Les contrats signés à réaliser durant l'exercice N+1.

Avec le consentement de tous les responsables concernés l'unité commerciale procède la finalisation de programme commerciale, il est ainsi transmis à la direction générale pour le valider, une fois validé, il sera transmis à la Direction de Gestion Industriels avec le stock de clôture de l'exercice N-1, pour l'établissement de leurs programmes de production.

Ci –dessous le tableau des prévisions de ventes par produit des différentes unités de production pour l'exercice 2017 en KDA :

Chapitre 3 : Contrôle budgétaire et la performance commerciale au sein de l'entreprise ENIEM

Tableau N°04 : Programme de ventes annuelles par produits exercices 2017

(KDA) voir l'annexe n°01

DESIGNATION DES PDTS	PRIX DE GROS	PREVISIONS	
		QTT	VALEUR
Ref 240l pb gris	18,22287	3 000	54 669
Refrigerateur 320 l	24,65251	9 000	221 873
Refrigerateur 350 s	20,30207	5 000	101 510
Cong 220 f	25,64102	8 000	205 128
Cong bahut 1301	35,96194	2 500	89 905
Cong bahut 1686	39,18723	4 000	156 749
Armoire vitree 1597 n av	54,82987	2 000	109 660
Conservateur d 500	47,1298	1 500	70 695
Ref no frost hd 520 fw blanc	44,50895	8 000	356 072
Ref no frost hd 520 fw silver	45,07338	4 000	180 294
S/t qtes froid		47 000	1 546 555
Cuisine blanche	24,02838	25 400	610321
Cuisine noire	26,6666	6 000	160 000
Cuisine inox	27,5762	8 000	220 610
S/t qtes cuisson		39 400	990 930
Climat spliti 9000 btu	26,28608	3 000	78 858
Climat spliti 12000 btu	30,72085	6 900	211 974
Climat spliti 18000 btu	40,39671	9 700	391 848
Armoire climat 6000 btu/r410 a	153,59479	580	89 085
S/t qtes climat		20 180	771 765

Source : Réalisé par l'entreprise l'ENI

Dans le but de réaliser ce programme prévisionnel des ventes voir l'améliorer, l'entreprise a mis en œuvre un plan marketing dont les principales actions portent sur :

- Participation aux différentes foires régionales nationales et internationales ;
- Organisation d'une campagne publicitaire pour faire connaître d'avantage les atouts des produits ENIEM ; Cadeau de fin d'année.

En plus, des actions pour lesquelles l'unité commerciale veille en permanence telles que :

- L'élargissement du réseau de distribution et du service après-vente ;
- La qualité des produits mis à la disposition des clients et des prestations assurées par l'entreprise (garanti, disponibilité des pièces de rechange et de réparation).

1-2) Budget de production

Une fois que le programme de vente est établi, il sera communiqué à l'unité de production pour le comparé avec sa capacité de production. Cette dernière exprime ce que l'on est capable de produire avec des moyens donnés dans un temps donné.

Si les unités de production sont capables de fabriquer dans les délais les quantités demandées par l'unité commerciale, alors ils établissent un budget de production qui tient en compte les moyens humains et matériels dont elle dispose (patrimoine de l'entreprise) en mentionnant les quantités de matière et fournitures nécessaires.

Si les capacités de production sont inférieures aux prévisions de ventes, alors l'entreprise aura recours à l'investissement de production (acquisition d'une nouvelle machine par exemple) ou à un recrutement du personnel, qui sera intégré dans le budget de production.

Ce programme de production est ensuite envoyé aux différentes unités concernées y compris l'unité commerciale.

Ce programme de production à était établi sur la base de :

- Le programme des ventes mise en place par l'unité commerciale ;
- Le Niveau des stocks des produits finis au 31/12/N-1 ;
- La Capacité de production (main d'œuvre, matière premières ...etc.).

Ci-dessous le programme prévisionnel de production par produit des différentes unités de production pour l'exercice 2017.

Chapitre 3 : Contrôle budgétaire et la performance commerciale au sein de l'entreprise ENIEM

Tableau N°05 : Programme de production annuelle par produit exercice 2017 (KDA)

DESIGNATION DES PDTS	PRIX DE CESS	PREVISIONS	
		QTT	VALEUR
REF 240L PB GRIS	22,85349	6 550	108 544
REFRIGIRATEUR 320 L	23,70586	7 200	170 682
REFRIGIRATEUR 350 S	18,60112	6 800	129 017
CONG 220 F	27,45673	15 200	354 312
CONG BAHUT 1301	30,48787	5 611	181 206
CONG BAHUT 1686	36,48606	11 183	411 949
ARMOIRE VITREE 1597 N AV	51,70618	3 867	192 752
CONSERVATEUR D 500	42,51915	5 245	214 953
REF NO FROST HD 520 FW	42,85617	6 779	279 717
BLANC	45,87469	22 050	956 710
REF NO FROST HD 520 FW			
SILVER			
S/T QTES FROID		90 485	2 999842
CUISINE BLANCHE	21,75836	26 900	585 300
CUISINE NOIRE	22,90616	9 900	226 771
CUISINE INOX	25,36152	9 200	233 326
S/T QTES CUISSON		46 000	1 045397
CLIMAT SPLITI 9000 BTU	0	0	0
CLIMAT SPLITI 12000 BTU	25,66105	6 000	153 966
CLIMAT SPLITI 18000 BTU	37,26123	8 500	316 720
ARMOIRE CLIMAT 6000	128,0669	600	76 840
Btul/R410 A			
S/T QTES CLIMAT		15 100	547 526

Source : Réalisé par l'entreprise ENIEM

2) Calcul et analyse des écarts des principaux budgets de l'ENIEM

Après l'établissement des budgets, intervient le contrôle budgétaire. Sa fonction consiste dans le calcul des écarts entre les prévisions et les réalisations.

$$\text{Ecart} = \text{Réalisation} - \text{Prévision}$$

Ensuite, contrôler les écarts constatés et surtout les analysé pour déterminer les causes de ces écarts, soit mauvaises prévisions, soit mauvaises réalisations dues à des raisons externes ou à

Chapitre 3 : Contrôle budgétaire et la performance commerciale au sein de l'entreprise ENIEM

un autre centre de responsabilité ou au service lui-même... etc. En fin le contrôle budgétaire provoque des actions correctives qui s'imposent en fonction de l'analyse des écarts.

Les écarts qui seront traités dans cette section sont :

- L'écart sur vente ;
- L'écart sur production.

2-1) Contrôle des ventes (2017)

L'écart sur vente pour chaque produit des différentes unités de production est présenté dans le tableau ci-dessous, suivi de leurs présentations schématiques :

$$\text{L'écart sur chiffre d'affaires} = \text{CA réel} - \text{CA prévu}$$

Chapitre 3 : Contrôle budgétaire et la performance commerciale au sein de l'entreprise ENIEM

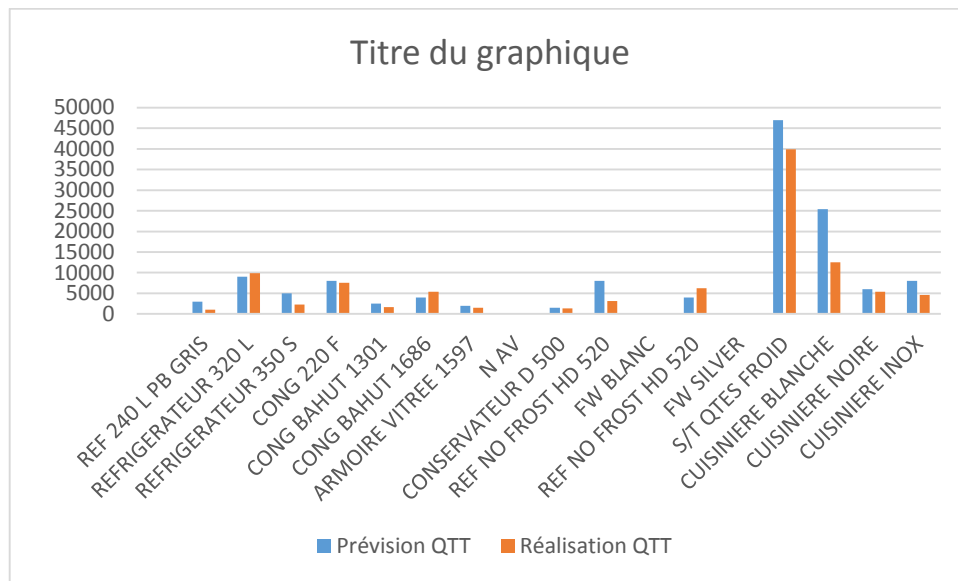
Tableau N°06 : Ecart sur vente par produit exercice 2017 (KDA)

Designation des pdts	Prix de Gros	Prévision		Réalisation		Ecart		Taux de réalisation	
		Qtt	Valeur	Qtt	Valeur	Qtt	Valeur	Qtt	Valeur
Ref 240 l pb gris	18,22287	3000	54669	1071	19517	-1929	-35152	36,00 %	36%
Refrigerateur 320 l	24,65251	9000	221873	9890	243813	890	21940	110,00 %	110%
Refrigerateur 350 s	20,30207	5000	101510	2295	46593	-2705	-54917	45,90 %	46%
Cong 220 f	25,64102	8000	205128	7570	194103	-430	-11025	94,63 %	95%
Cong bahut 1301	35,96194	2500	89905	1670	60056	-830	-29849	66,80 %	67%
Cong bahut 1686	39,18723	4000	156749	5414	204322	1214	47573	130,35 %	130%
Armoire vitree 1597 N av	54,82987	2000	109660	1509	82738	-491	-26922	75,45 %	75%
Conservateur d 500	47,1298	1500	70695	1315	61976	-185	-8719	87,67 %	88%
Ref no frost hd 520 Fw blanc	44,50895	8000	356072	3133	139447	-4867	-216625	39,16 %	39%
Ref no frost hd 520 Fw silver	45,07338	4000	180294	6258	282069	2258	101775	156,00 %	156%
S/t qtt froid		47000	1 546 555	39 925	1 334 634	-7 075	-211 921	84,95 %	86%
Cuisinière blanche	24,02838	25 400	610 321	12 528	301 028	- 12 872	-309 293	89,67 %	49%
Cuisinière noire	26,6666	6 000	160 000	5 380	143 466	-620	-16 534	89,67 %	90%
Cuisinière inox	27,5762	8 000	220 610	4 570	126 023	-3 430	-94 587	57,13 %	58%
S/t qtt cuisson		39 400	990 930	22 478	570 517	-420 413	-420 413	57,05 %	58%
Climat split 9000 Btu	26,28608	3 000	78 858	2 800	73 601	-200	-5257	93,33 %	93%
Climat split 12000 Btu	30,72085	6 900	211 974	5 591	171 760	-1 309	-40214	81,03 %	81%
Climat split 18000 Btu	40,39671	9 700	391 848	6 788	274 213	-2 912	- 117635	69,98 %	67%
Armoire climat 60000 btul/ r410 a	153,59479	580	89 085	371	56 984	-209	-32101	63,97 %	64%
S/t qtt climat		20 180	771765	15550	576558	-4630	- 195207	77%	75%

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

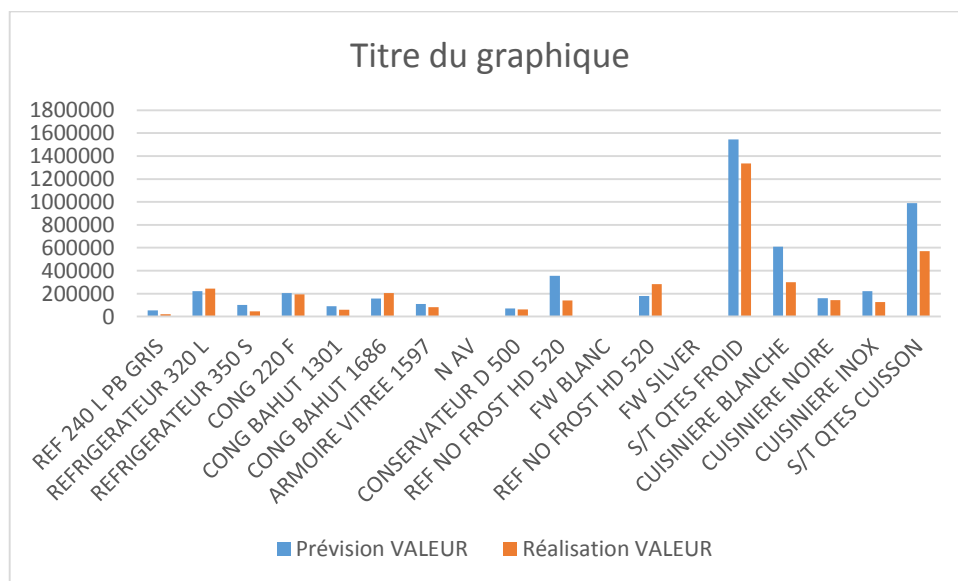
Chapitre 3 : Contrôle budgétaire et la performance commerciale au sein de l'entreprise ENIEM

Figure N°10 : comparaison entre prévision et réalisation de vente par produit (quantités)



Source : réalisé par nous-même à partir du tableau N°05

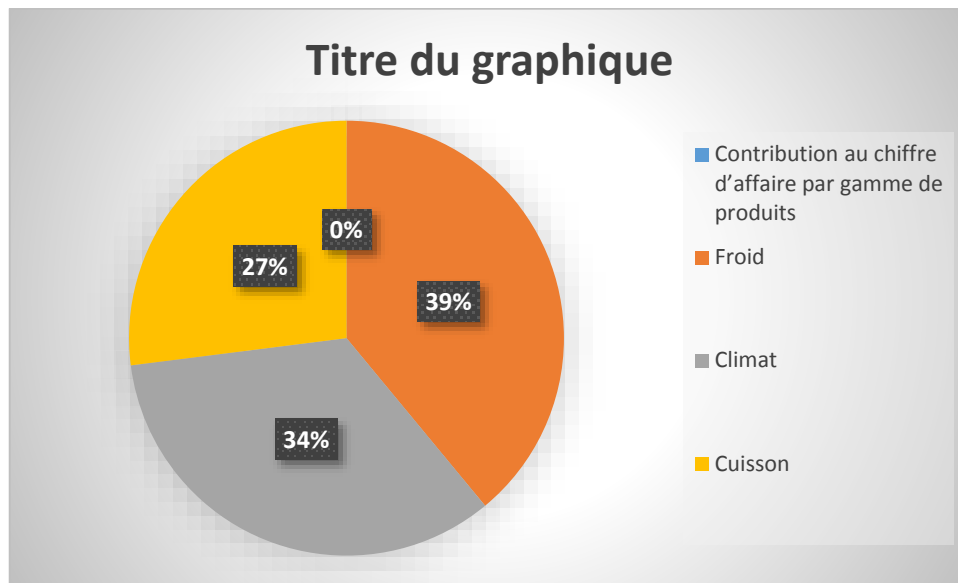
Figure N°11 : comparaison entre prévision et réalisation de vente par produit (valeurs)



Source : réalisé par nous-même à partir du tableau N°05

Les présentations précédentes nous montrent que l'entreprise ENIEM n'a pas atteint la totalité de ses objectifs en termes de chiffre d'affaire pour toutes les unités de production, d'où s'impose une analyses et explication des écarts ainsi constatés.

Figure N°12 : Contribution au chiffre d'affaires par gamme de produit



Source : réalisé par nous-même à partir du tableau N°05

Les produits de l'unité Froid ont la plus grande part dans la réalisation du chiffre d'affaires avec 39% suivi de l'unité climat avec 34% puis l'unité cuisson avec 27%.

2-1-1) Analyse et interprétation des écarts sur chiffre d'affaires

A) Gamme de Produit froid

Les produits de l'unité Froid ont réalisés 85% de l'objectif annuel en quantité et 86% en valeur. Cette gamme de produits a réalisé un chiffre d'affaires de 1334634 KDA contre 1546555 KDA prévu, soit 39925 appareils vendus contre 47000 prévus, soit un écart négatif - 211921 KDA et -7075 appareils.

B) Gamme de produit cuisson

Les produits de l'unité Cuisson ont réalisés 57% de l'objectif annuel en quantité et 58% en valeur. Cette gamme de produits à réaliser un chiffre d'affaires de 570517 KDA contre 990930 KDA prévu, soit 22478 appareils vendus contre 99400 prévus, soit un écart négatif de -420413 KDA et -16922 appareils.

C) Gamme de produit Climatisation

Les produits de l'unité Climatisation ont réalisés 77% de l'objectif annuel en quantité et 75% en valeur.

Cette gamme de produit a réalisé un chiffre d'affaires 576558 KDA contre 771765

KDA prévu, soit 15550 appareils vendus contre 20180 prévus, soit un écart négatif de - 195207

KDA et -4630 appareils.

2-1-2) Explication des écarts

Comme nous le constatons dans le tableau N°06 et dans ses représentations graphiques relatives aux écarts par produits, il y'a des écarts positifs et des écarts négatifs :

Pour les écarts positifs, ces derniers sont dus :

- A la qualité et la renommée des produits de l'entreprise ENIEM ;
- Aux prix raisonnables des produits (la qualité pour un prix raisonnable) ;
- A une forte sollicitation de certains produits ;
- A la disponibilité de certains produits au cours de cette période dans la majorité des points de ventes, ce qui a augmenté les ventes.

Quant aux écarts négatifs ceux-ci sont dus :

- La surévaluation des prévisions, c'est-à-dire que les prévisions sont importantes par rapport aux réalisations ;
- Saisonnalité des ventes de certains produits de l'entreprise. L'ENIEM dispose de très grande variété de gamme et il y a des produits qui se vendent facilement l'été et qui s'écoulent par unité l'hiver et vice-versa, d'où le ralentissement des ventes de certains produits durant cette période ;
- Phénomène de disponibilité (rupture des stocks de certains produits). Parfois, l'entreprise connaît des ruptures des stocks au niveau des antennes de ventes (surtout ceux qui sont loin de l'entreprise mère), ce qui est un manque à gagner pour l'entreprise.
- Le déclin du marché causé par la concurrence ;

Chapitre 3 : Contrôle budgétaire et la performance commerciale au sein de l'entreprise ENIEM

- La non compétitivité de certains produits de l'entreprise du point de vu qualité ;
- La forte concurrence existante avec l'introduction des produits étrangers sur le marché local.

2-2) Contrôle de production (2017)

Les écarts sur production entre les prévisions et les réalisations pour l'exercice 2017 sont présentés dans le tableau suivant :

Écart sur production = Production Réelle- Production Prévisionnelle
--

Chapitre 3 : Contrôle budgétaire et la performance commerciale au sein de l'entreprise ENIEM

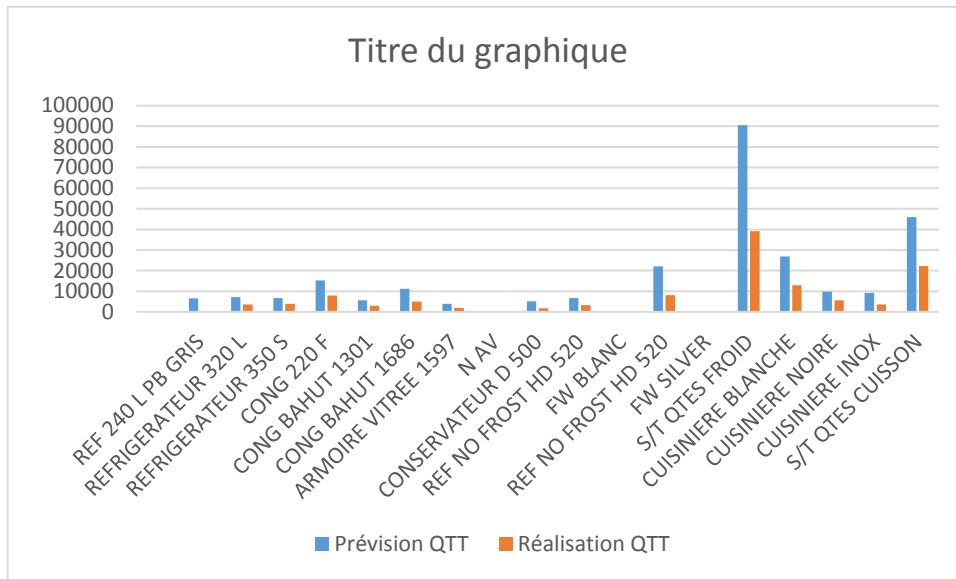
Tableau N°07 : Ecart sur production par produit exercice 2017 (KDA)

Désignation des pdts	Prix de Cess	Prévision		Réalisation		Ecart		Taux de réalisation	
		Qtt	Valeur	Qtt	Valeur	Qtt	Valeur	Qtt	Valeur
Ref 240 l pb gris	22,85349	6550	108544	313	5187	-6237	-103357	5%	5%
Réfrigérateur 320 l	23,7058	7200	170682	3616	85720	-3584	-84962	50%	50%
Réfrigérateur 350 s	18,60112	6800	129017	3995	75798	-2805	-53219	59%	59%
Cong 220 f	27,45673	15200	354312	8029	187156	-7171	-167156	53%	53%
Cong bahut 1301	30,48787	5611	181206	3006	97078	-2605	-84128	45%	54%
Cong bahut 1686	36,48606	11183	411949	5050	186027	-6133	-225922	45%	45%
Armoire vitree 1597 N av	51,70618	3867	192752	1988	99093	-1879	-93659	51%	51%
Conservateur d 500	42,51915	5245	214953	1822	74670	-3423	-140283	35%	35%
Ref no frost hd 520 Fw blanc	42,85617	6779	279717	3279	135299	-3500	-144418	48%	48%
Ref no frost hd 520 Fw silver	45,87469	22050	956710	8100	351445	-13950	-605265	37%	37%
S/t qtes froid		90485	2999842	39198	1297472	-51287	-1702370	43%	43%
Cuisiniere blanche	21,75836	26900	585300	12949	281749	-13951	-303551	48%	48%
Cuisiniere noire	22,90616	9900	226771	5695	130451	-4205	-139996	58%	58%
Cuisiniere inox	25,36152	9200	233326	3680	93330	-5520	-139996	40%	40%
S/t qtes cuisson		46000	1045397	22324	505530	-23676	-539867	49%	49%
Climat split 9000 Btu	0	0	0	0	0	0	0	0%	0%
Climat split 12000 Btu	25,66105	6000	153966	2565	65821	-3435	-88145	43%	43%
Climat split 18000 Btu	37,26123	8500	316720	2054	76535	-6446	-240185	24%	24%
Armoire climat 60000 btul/ r410 a	128,0669	600	76840	0	0	-600	-76840	0%	0%
S/t qtes climat		15100	547526	4619	142356	-10481	-405170	30%	26%

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

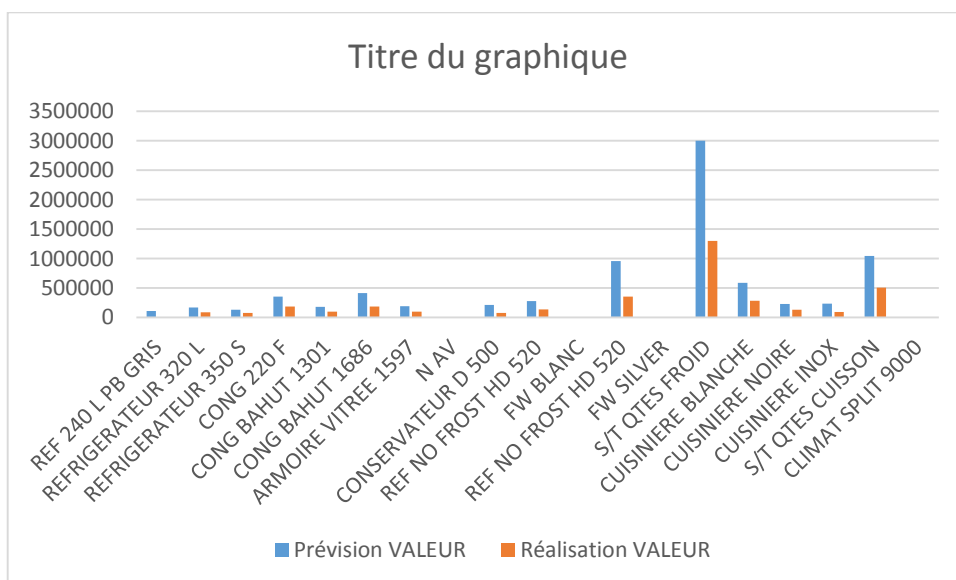
Chapitre 3 : Contrôle budgétaire et la performance commerciale au sein de l'entreprise ENIEM

Figure N°13 : Comparaison entre prévision et réalisation de production par produit (quantité)



Source : réalisé par nous-même à partir du tableau N°06

Figure N°14 : Comparaison entre prévision et réalisation de production par produit (valeurs)

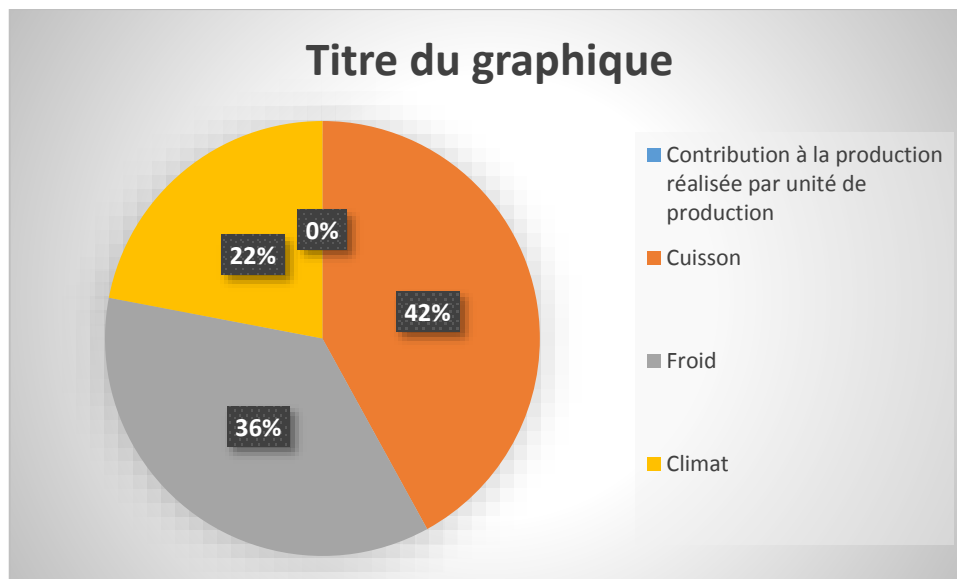


Source : réalisé par nous-même à partir du tableau N°06

Chapitre 3 : Contrôle budgétaire et la performance commerciale au sein de l'entreprise ENIEM

Les présentations précédente nous montre que l'entreprise ENIEM n'a pas atteint la totalité de ses objectifs en termes de production pour toutes les unités de production, d'où s'impose des analyses et explications de ces écarts

Figure N°15 : Contribution à la production réalisée par unité de production



Source : réalisé par nous-même à partir du tableau N°06

Les produits de l'unité Cuisson ont la plus grande part dans la réalisation de production avec 42% suivi de l'unité Froid avec 36% et l'unité climat avec 22%.

2-2-1) Analyse et interprétation des écarts sur production

A) Unité Froid

L'unité Froid à réaliser 43% de l'objectif annuel en quantité et en valeur, la production réalisée est d'une valeur 1297472 KDA contre 2999842 KDA prévu, soit 39198 appareils produites contre 90485 prévus, soit un écart négatif de -1702370 KDA et -51287 appareils.

B) Unité Cuisson

L'unité Cuisson a réalisé 49% de l'objectif annuel en quantité et en valeur. La production réalisée est d'une valeur de 505530 KDA contre 1045397 KDA prévu, soit 22324 appareils produites contre 46000 prévus, soit un écart négatif de -539867 KDA et -23676 appareils.

Chapitre 3 : Contrôle budgétaire et la performance commerciale au sein de l'entreprise ENIEM

C) Unité climatisation

L'unité Climatisation a réalisé 31% de l'objectif annuel en quantité et 26% en valeur.

La production réalisée est d'une valeur de 142356 en KDA contre 547526 KDA prévu, soit 4619 appareils produite contre 15100 prévus, soit un écart négatif de -405170 KDA et -10481 appareils.

2-2-2) Explication des écarts

Comme nous le constatons dans le tableau N°07 et dans les représentations graphiques relatives aux écarts par produit, il y'a des écarts négatifs :

Ces écarts négatifs, sont dus :

- A l'absentéisme particulièrement causé par les intempéries ;
- Rupture de stocks : non alimentation des chaines de production en composants et matières ;
- Panne : arrêt des moyens de production pour mauvaises qualité, EX : chaine, installation, équipement et outil de production ;
- JPNT : journées prévues non travaillées, EX : décalage dû aux fêtes religieuses.
- Non qualité : arrêt de moyenne de production pour mauvaise qualité de matière, pièce au travail (problème de conformité), EX : pièce non conforme, mal fabriqué, réparation,...etc.
- Organisation : arrêt dû aux erreurs de gestion, EX : Problème d'inventaire.
- Manque d'effectifs : non atteinte de la production pour manque d'effectifs ;
- Energie utilité : arrêt de production pour manque d'énergie et / ou utilité, EX : coupure d'électricité, gaz, eau ;
- Moyens de manutention : manque de moyen de manutention, EX : saturation des magasins de stockages de produits finis (manque Clark).

Chapitre 3 : Contrôle budgétaire et la performance commerciale au sein de l'entreprise ENIEM

2-3) Evolution en termes de chiffre d'affaires et de production

Après avoir calculé et analysé les écarts sur chiffre d'affaires et sur production de l'exercice 2017, nous avons opté pour une comparaison entre les réalisations des deux exercices 2017-2018 en termes de chiffre d'affaires et de production pour l'évolution relative à l'exercice 2017.

2-3-1) Evolution du chiffre d'affaire

L'étude de l'évolution du chiffre d'affaires, rattachée à l'entreprise ENIEM des deux exercices 2017-2018, nous a montré un ensemble de résultats qu'on a tracé dans le tableau ci-dessous.

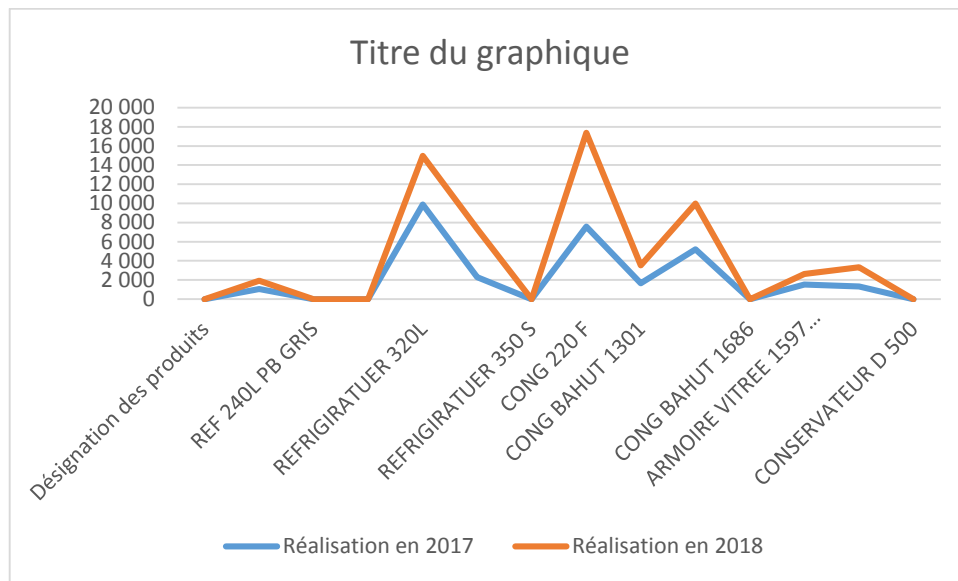
Tableau N°8 : Tableau comparatif (Evolution) des deux exercices (2017/2018)

désignation des produits	2017		2018		evolution	
	réal en quantité	réal en valeur	réal en quantité	réal en valeur	réal en quantité	réal en valeur
ref 240l pb gris	1 071	19 517	844	15 389	-227	-4 128
réfrigérateur 320l	9 890	243 813	5 061	125 181	-4 829	-118 632
refrigerateur 350 s	2 295	46 593	5 038	102 445	2 743	55 852
cong 220 f	7 570	194 103	9 793	274 831	2 223	80 738
cong bahut 130l	1 670	60 056	1 865	67 125	195	7 069
cong bahut 1686	5 214	204 322	4 763	186 910	-451	-17 412
armoire vitree 1597 n av	1 509	82 738	1 120	61 443	-389	-21 295
conservateur d 500	1 315	61 976	2 019	95 236	704	33 260
ref no frost hd 520 fw blanc	3 133	139 447	4 408	198 722	1 275	59 275
ref no frost hd 520 fw silver	6 258	282 069	6 894	326 555	636	44 486
s/t qtes froid	39 925	1 334 634	41 805	1453 838	1 880	119 204
cuisiniere blanche	12 528	301 028	11 661	293 204	867	-7 824
cuisiniere noire	5 380	143 466	4 706	128 276	674	-15 190
cuisiniere inox	4 570	126 023	5 258	150 687	688	24 664
s/t qtes cuisson	22 478	570 517	21 625	572 167	-853	1 650
climat split 9000 btu	2 800	73 601	2 126	55 956	-674	-17 645
climat split 12000 btu	5 591	171 760	13 560	477 298	7 969	305 538
climat split 18000 btu	6 788	274 213	15 888	653 708	9 100	379 495
armoire climat 60000 btu/r410	371	56 984	644	95 982	273	38 998
s/t qtes climat	15 550	576 588	32 218	128 2945	16 668	706 387

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

Chapitre 3 : Contrôle budgétaire et la performance commerciale au sein de l'entreprise ENIEM

Figure N°16 : Evolution annuelle des ventes en quantités (2017/2018)



Source : réalisé par nous-même du tableau N°08

Selon le tableau et le graphe présenté ci-dessus nous constatons :

- **Unité Froid**

En 2018, Un accroissement du chiffre d'affaires de 119 204 par rapport à celui de 2017, ceci est engendré par une augmentation de la demande de 1880 appareils froid

- **Unité Cuisson**

En 2018, Un accroissement du chiffre d'affaires de 1650 KDA par rapport à celui de 2017,

Alors qu'on a enregistré une baisse de la demande de 853 cuisinières, ceci est dû à une augmentation de prix de vente unitaire.

- **Unité Climatisation**

En 2018, Un accroissement du chiffre d'affaires de 706 387 KDA par rapport à celui de

2017, ceci est engendré par une augmentation de la demande de 16668.

Chapitre 3 : Contrôle budgétaire et la performance commerciale au sein de l'entreprise ENIEM

2-3-2) Evolution de production

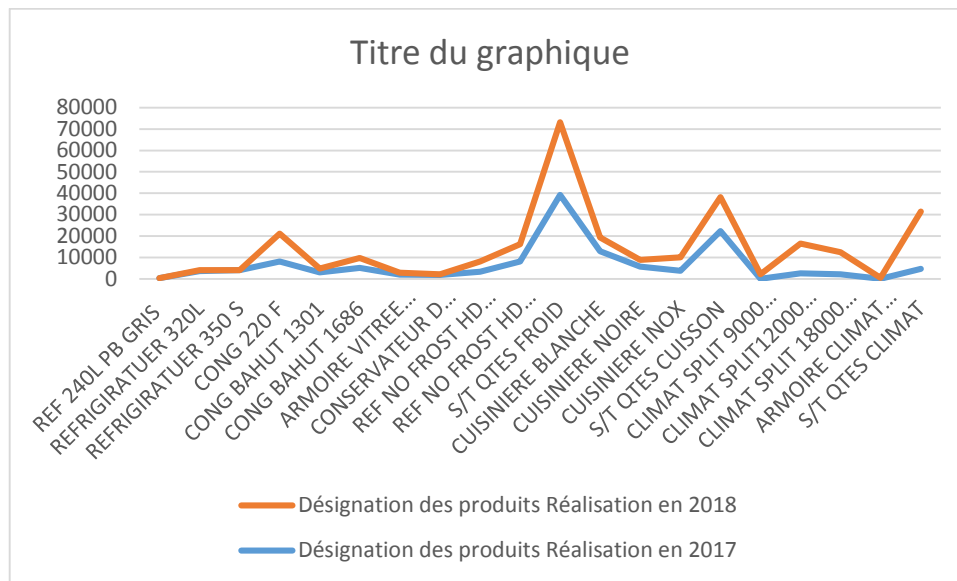
L'étude de l'évolution des réalisations de production rattachée à l'entreprise ENIEM des deux exercices 2017-2018, nous a montré un ensemble de résultats qu'on a tracé dans le tableau ci-dessous.

Tableau N°09 : Tableau comparatif (Evolution en quantités) des deux exercices (2017/2018)

Désignation des produits	2017		2018		Evolution 2017/2018
	prév	Réal	Prév	Réal	
Ref 240l pb gris	6550	313	0	0	-313
Refrigerateur 320l	720	3616	0	374	-3995
Refrigerateur 350s	6800	3995	0	0	-3995
Cong 220 f	15200	8029	8000	13035	5006
Cong bahut 1301	5611	3006	3000	1809	-1197
Cong bahut 1686	11183	5050	3600	4738	-312
Armoire vitree 1597 n av	3867	1988	0	796	-1192
Conservateur d 500	5245	1822	1500	306	-1516
Ref no frost hd 520 fw blanc	6779	3279	8600	4821	1542
Ref no frost hd 520 fw silver	22050	8100	8707	8074	-26
S/t qtes froid	90485	39198	33407	33953	-5245
Cuisiniere blanche	26900	12949	19700	6402	-6547
Cuisiniere noire	9900	5695	6300	3126	-2569
Cuisiniere inox	9200	3680	29975	6363	2683
S/t qtes cuisson	46000	22324	55975	15891	-6433
Climat split 9000 btu	0	0	2080	2040	2040
Climat split 12000 btu	6000	2565	13833	13876	11311
Climat split 18000 btu	8500	2054	14052	10403	8349
Armoire climat 60000 btul/ r410 a	600	0	68943	439	439
S/t qtes climat	15100	4619	98908	26758	22139
T/qtés	151585	66141	188290	76602	10461
T/valeurs KDA	4592765	1945358	11625684	2449801	504443

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

Figure N°17 : Evolution annuelle de production en quantité (2017/2018)



Source : réalisé par nous-même du tableau N°08

Selon le tableau et le graphe présenté ci-dessus nous constatons :

✓ **Unité Froid**

En 2018, les réalisations de production en quantité sont inférieures à celles de 2017, Ce qui reflète un ralentissement de la production de l'ENIEM avec une diminution de 5245 appareils froid en 2018.

✓ **Unité Cuisson**

En 2018, les réalisations en quantité sont inférieures à celles de 2017, Ce qui reflète un ralentissement de la production de l'ENIEM avec une diminution de 6433 cuisinières en 2018.

✓ **Unité Climatisation**

EN 2018, les réalisations de production en quantité sont supérieures à celles de 2017, Ce qui reflète une amélioration dans la production de l'ENIEM traduite par une augmentation de 22139 appareils produites en 2018.

Chapitre 3 : Contrôle budgétaire et la performance commerciale au sein de l'entreprise ENIEM

Conclusion

L'étude effectuée au sein de l'ENIEM nous a permis de prendre connaissance sur la mise en place du contrôle budgétaire par l'analyse des écarts pour l'amélioration de sa gestion qui nécessite des techniques utilisées par le contrôleur de gestion. Et nous avons pu vérifier l'importance du contrôle budgétaire qui est un instrument de gestion pour toute entreprise industrielle à l'image de l'ENIEM, dans la mesure où il aide à la réalisation des objectifs qu'elle fixe.

Cette étude nous a permis de constater :

- Une amélioration des ventes de l'entreprise ENIEM durant l'année 2018 pour les produits de gammes Froid et Climatisation, contrairement aux produits de gamme Cuisson.
- Un ralentissement dans la production de l'unité Froid et Cuisson contrairement à l'unité Climatisation, ceci dus à des facteurs internes, à l'entreprise, qui réduisent la capacité de production comme les pannes machines et surtout les ruptures de stocks. D'une manière générale, malgré les écarts défavorables dégagés durant l'exercice 2017, l'entreprise essaie toujours d'améliorer sa production et ses ventes, ce qui apparait durant l'exercice 2018.



Conclusion Générale



Conclusion Générale

La préoccupation majeure pour chaque entreprise, est non seulement de devenir leader sur son marché, mais surtout de conserver sa position parmi ses semblables et assurer la bonne marche et la continuité de ses activités. Pour ce faire, la maîtrise parfaite de la gestion s'avère plus que nécessaire pour améliorer sa performance, telle est aussi l'objectif majeur de l'entreprise « ENIEM ».

Tout au long de notre recherche, nous avons essayé d'apporter des éléments de repense, que nous jugeons essentiels, à la question : « *Comment le contrôle budgétaire peut-il contribuer à la performance de l'entreprise ?* ». Pour répondre à cette problématique nous avons essayé de présenter le système du contrôle budgétaire au sein de la société "ENIEM" en suivant ses différentes démarches.

Si dans le future une entreprise souhaite améliorer ses performances, elle devra en effet s'appuyer sur le service contrôle budgétaire, car il est considéré comme un processus mis en œuvre pour s'assurer d'une mobilisation efficace et permanente des énergies et des ressources en vue d'atteindre l'objectifs que vise cette entité. Le contrôle budgétaire constitue toujours la méthode la plus utilisée par les entreprises. Elle est l'un des outils les plus efficaces de pilotage à court terme des processus d'entreprise, qui couvre l'ensemble des activités de planification, de coordination et de contrôle.

La gestion budgétaire demeure un outil privilégié du contrôle de gestion, c'est l'élément central. Elle se calque parfaitement avec la structure de l'entreprise.

Elle consiste à incorporer tous les aspects de l'activité de l'entreprise dans des programmes de prévision appelés «budget», à constater les écarts entre celle-ci et les résultats réellement obtenus et à décider des initiatives à entreprendre pour corriger la trajectoire des réalisations afin de la tendre vers les objectifs tracés.

Enfin, nous pouvons dire que ce mémoire a contribué à l'amélioration de nos connaissances personnelles dans le domaine du contrôle budgétaire et la performance d'une entreprise en terme général et un enrichissement que nous mettrons à profit de notre vie professionnelle.



Bibliographie



Bibliographie

Ouvrages

1. A.KHEMAKHEM, « la dynamique de contrôle de gestion », éd.DUNOD, 1977.
2. Alazard C et Séparis S., « Contrôle de gestion, manuel et application », Dunod, Paris, 2010.
3. BATAJ. ; ERRAMI Y., « Le rôle du service contrôle de gestion dans l'adaptation stratégique des banques », Manuscrit auteur, publié dans « Comptabilité et connaissances », Paris, 2005.
4. BOURGUIGNON A, « performance et Contrôle de Gestion » Encyclopédie de Comptabilité, Contrôle de gestion et Audit, Economica, Paris, 2000 .
5. C.GAUZENTE ; « Mesure la performance des Entreprises en l'Absence d'Indicateurs Objectifs : Quelle validité, Analyse de la pertinence de certains Indicateurs », Finance contrôle stratégie, vol.3, N°2,2000.
6. Claude ALAZARD, sabrine SEPARL, « Le contrôle de gestion manuel et application »,5eme édition, 1990
7. CERUTTI et GATTINO, 1993 ;Cité par HAOUY Shaker.
8. CAUVIN Eric, BESCOS Pierre-Laurent, « l'évaluation des performances dans les entreprises françaises »,
9. D.MONTESS, proposition d'un modèle de mesure de l'impacte du Total Quality Management sur la performance global : cas de l'entreprise tunisienne de textile habillement », thèse de doctorat en science des métiers de l'Ingénieur, Tunisie, 2007.
10. Deguerny J et Guiriec (J-C)., « Contrôle de gestion et choix stratégiques », 6ème Édition, Paris,1998.
11. Doriath B et Goujet C., « Gestion prévisionnel et mesure de la performance »,3ème Edition, Dunod, Paris, 2007,
12. DUPUY. (y) KALIKA (M). MARMUSE.(C) et TRAHAUD. (J) : Les systèmes de gestion, édition Vuibert, Paris 1989 .

Bibliographie

13. Doriath B., « Contrôle de gestion en 20 fiches », 5^{ème} Edition, Dunod, Paris, 2008.
14. ESSID M. « les mécanismes de contrôle de la performance globale ; le cas des indicateurs non financiers de la RSE », Humanitiens and social Science. Université Paris Sud- XI 2009, France .
15. Gervais M., « Contrôle de gestion par le système budgétaire », Vuibert, Paris, 1987.
16. H. BOUQUIN, 2004, « La notion de performance », journée d'étude I.A.E de tours, 15/1/2004
17. H. BOUQUIN ; « le contrôle de gestion presse universitaire de France », collection gestion, 6^{ème} édition, Paris, 2004.
18. HAOUET Chaker, « informatique décisionnelle et management de la performance de l'entreprise » cahier de recherche , laboratoire Orléanais de gestion, Numéro 2008-01,
19. Kemakhen A et Lardoï., « Introduction au contrôle de gestion », Edition bordas, Paris-Montréal, 2001.
20. KHEMAKHEM A, « La dynamique de Contrôle de Gestion » Dunod, 1976.
21. Lochard J., « La gestion budgétaire : outil de pilotage des managers », Edition d'organisation, Paris, 1998.
22. LORINO P, « Méthodes et Pratique de la performance : le Guide du Pilotage », les éditions d'Organisation, 1998
23. MARION. A ,et al , « Diagnostic de la performance d'entreprise , concepts et méthode » dunod ,2012
24. Margerin J., « Gestion budgétaire », Edition d'organisation, 1988.
25. PLAUCHU.V et SADIN, «Mesure et amélioration des performances industrielles », office des publications universitaires, France 2006.
26. S . JACQUET, « Management de la performance : des concepts aux outils », 2011, disponible sur [http://WWW.cregac-vrsaille.fr/IMG/pdf/Management de la performance-des concepts aux outils.pdf](http://WWW.cregac-vrsaille.fr/IMG/pdf/Management_de_la_performance-des_concepts_aux_outils.pdf).

Bibliographie

27. W.KHELIF, « La conception et la mesure de performance dans l'industrie hôtelière : cas de Trois Entreprises tunisiennes », gestion des entreprises : Contextes et performance, Actes du colloque Organisé le 28,29 et 30 Novembre 1996 par la Faculté des Sciences économique et de Gestion de Sfax, centre de publication Universitaire, 1998.

Webographie

1. <http://www.oboulo.com/contrôle-budgétaire-24150.html>
2. <http://www.gb-ehc.jimdo.com>
3. http://bibliotheque.cesag.sn/gestion/documents_numeriques/M0022MBA-ACG15.pdf
4. <http://fsjes.usmba.ac.ma/cours/benjelloun/controle-gestion.pdf>



Annexes



EXERCICE 2017	COMMERCIALE					PRODUCTION				
	PRIX DE GROS HT	PREVISIONS		REALISATION		COUT PRODUCTION	PREVISIONS		REALISATION	
		QTT	VALEUR	QTT	VALEUR		QTT	VALEUR	QTT	VALEUR
DESIGNATIONS DES PDTS										
REF 240 L PB GRIS	18,22287	3 000	54 669	1 071	19 517	16,57155	6 550	108 544	313	5 187
REFRIGERATEUR 320 L	24,65251	9 000	221 873	9 890	243 813	23,70586	7 200	170 682	3 616	85 720
REFRIGERATEUR 350 S	20,30207	5 000	101 510	2 295	46 593	18,97314	6 800	129 017	3 995	75 798
CONG 220 F	25,64102	8 000	205 128	7 570	194 103	23,31002	15 200	354 312	8 029	187 156
CONG BAHUT 1301	35,96194	2 500	89 905	1 670	60 056	32,29472	5 611	181 206	3 006	97 078
CONG BAHUT 1686	39,18723	4 000	156 749	5 214	204 322	36,83709	11 183	411 949	5 050	186 027
ARMOIRE VITREE 1597 N AV	54,82987	2 000	109 660	1 509	82 738	49,84534	3 867	192 752	1 988	99 093
CONSERVATEUR D 500	47,12980	1 500	70 695	1 315	61 976	40,98243	5 245	214 953	1 822	74 670
REF NO FROST HD 520 FW BLANC	44,50895	8 000	356 072	3 133	139 447	41,26227	6 779	279 717	3 279	135 299
REF NO FROST HD 520 FW SILVER	45,07338	4 000	180 294	6 258	282 069	43,38822	22 050	956 710	8 100	351 445
S/T QTES FROID		47 000	1 546 553	39 925	1 334 634	327	90 485	2 999 842	39 198	1 297 472
CUISINIERE BLANCHE	24,02838	25 400	610 321	12 528	301 028	21,75836	26 900	585 300	12 949	281 749
CUISINIERE NOIRE	26,66660	6 000	160 000	5 380	143 466	22,90616	9 900	226 771	5 695	130 451
CUISINIERE INOX	27,57620	8 000	220 610	4 570	126 023	25,36152	9 200	233 326	3 680	93 330
S/T QTES CUISSON		39 400	990 930	22 478	570 517		46 000	1 045 397	22 324	505 530
CLIMAT SPLIT 9000 BTU	26,28608	3 000	78 858	2 800	73 601		0	0	0	0
CLIMAT SPLIT 12000 BTU	30,72085	6 900	211 974	5 591	171 760	25,66105	6 000	153 966	2 565	65 821
CLIMAT SPLIT 18000 BTU	40,39671	9 700	391 848	6 788	274 213	37,26123	8 500	316 720	2 054	76 535
ARMOIRE CLIMAT 60 000 Btu/ R410 A	153,59479	580	89 085	371	56 984	128,06687	600	76 840	0	0
S/T QTES CLIMAT		20 180	771 765	15 550	576 558		15 100	547 527	4 619	142 355

EXERCICE 2018		COMMERCIALE				PRODUCTION					
		PREVISIONS		REALISATION				PREVISIONS		REALISATION	
DESIGNATIONS DES PDTS	PRIX DE GROS HT	QTT	VALEUR	QTT	VALEUR	PRIX DE CESSION	QTT	VALEUR	QTT	VALEUR	
REF 240 L PB GRIS	18,23371	2 500	45 584	844	15 389	22,85349	0	0	0	0	
REFRIGERATEUR 320 L	24,73442	4 500	111 305	5 061	125 181	23,70586	0	0	374	8 866	
REFRIGERATEUR 350 S	20,33455	4 080	82 965	5 038	102 445	18,60112	0	0	0	0	
CONG 220 F	28,06406	8 000	224 512	9 793	274 831	27,45673	8 000	219 654	13 035	357 898	
CONG BAHUT 1301	35,99176	2 300	82 781	1 865	67 125	30,48787	3 000	91 464	1 809	55 153	
CONG BAHUT 1686	39,24211	4 000	156 968	4 763	186 910	36,48606	3 600	131 350	4 738	172 871	
ARMOIRE VITREE 1597 N AV	54,85968	1 677	92 000	1 120	61 443	51,70618	0	0	796	41 158	
CONSERVATEUR D 500	47,16981	2 000	94 340	2 019	95 236	42,51915	1 500	63 779	306	13 011	
REF NO FROST HD 520 FW BLANC	45,08218	7 600	342 625	4 408	198 722	42,85617	8 600	368 563	4 821	206 610	
REF NO FROST HD 520 FW SILVER	47,36801	11 440	541 890	6 894	326 555	45,87469	8 707	399 431	8 074	370 392	
S/T QTES FROID		48 097	1 774 970	41 805	1 453 838		33 407	1 274 240	33 953	1 225 959	
CUISINIERE BLANCHE	25,144022	19 120	480 754	11 661	293 204	20,26541	19 700	399 229	6 402	129 739	
CUISINIERE NOIRE	27,258073	4 585	124 978	4 706	128 276	19,54496	6 300	123 133	3 126	61 098	
CUISINIERE INOX	28,65864	9 300	266 525	5 258	150 687	23,81078	29 975	713 728	6 363	151 508	
S/T QTES CUISSON		33 005	872 257	21 625	572 168		55 975	1 236 090	15 891	342 345	
CLIMAT SPLIT 9000 BTU	26,31996	3 900	102 648	2 126	55 956	25,38672	2 080	52 804	2 040	51 789	
CLIMAT SPLIT 12000 BTU	35,19899	9 000	316 791	13 560	477 298	28,69696	13 833	396 965	13 876	398 199	
CLIMAT SPLIT 18000 BTU	41,14476	9 000	370 303	15 888	653 708	36,48902	14 052	512 744	10 403	379 595	
ARMOIRE CLIMAT 60 000 Btu/ R410 A	149,04075	500	74 520	644	95 982	118,25519	68 943	8 152 841	439	51 914	
S/T QTES CLIMAT		22 400	864 262	32 218	1 282 945		98 908	9 115 354	26 758	881 497	

APPROVISIONNEMENTS PREVISIONNELS MENSUELS DE LA PR 2017

DESIGNATIONS	JANVIER	FEVRIER	MARS	AVRIL	MAI	JUIN	JUILLET	AOUT	SEPT	OCT	NOV	DEC
MATIERES PREMIERES ET COMPOSANTS	1 000	2 000	2 200	2 300	2 300	2 500	2 700	300	2 000	1 800	1 000	500
TOTAL	1 000	2 000	2 200	2 300	2 300	2 500	2 700	300	2 000	1 800	1 000	500

CONSOMMATIONS PREVISIONNELLES MENSUEL DE LA PR 2017

DESIGNATIONS	JANVIER	FEVRIER	MARS	AVRIL	MAI	JUIN	JUILLET	AOUT	SEPT	OCT	NOV	DEC
MATIERES PREMIERES ET COMPOSANTS	900	1 900	2 300	2 900	3 500	3 300	2 200	900	2 300	1 700	1 300	600
TOTAL	900	1900	2300	2900	3500	3300	2200	900	2300	1700	1300	600

STOCKS PREVISIONEL MENSUEL DE LA PR 2017

DESIGNATIONS	JANVIER	FEVRIER	MARS	AVRIL	MAI	JUIN	JUILLET	AOUT	SEPT	OCT	NOV	DEC
MATIERES PREMIERES ET COMPOSANTS	24 000	25 000	26 000	23 600	23 600	25 700	25 000	23 000	25 000	23 000	24 000	23 500
TOTAL	24 000	25 000	26 000	23 600	23 600	25 700	25 000	23 000	25 000	23 000	24 000	23 500

BUDGET 2017		STOCK PREVISIONEL MENSUALISE ANNEE 2017											
DESIGNATIONS DES PDTS	PRIX CESSIONS	JANV	FEV	MARS	AVRIL	MAI	JUIN	JUIL	AOÛT	SEPT	OCT	NOV	DEC
REFRIGERATEUR 160 L	13,60602	882	832	1 182	882	1 132	832	1 132	832	532	332	1 132	932
REFRIGERATEUR 240 L	15,06693	4 654	4 454	4 154	3 704	3 204	2 754	2 304	1 854	1 454	1 154	1 004	854
REFRIGERATEUR 240 L GRIS	15,06693	1 025	1 175	2 675	2 275	2 175	1 875	1 625	1 375	1 175	975	2 375	2 175
REFRIGERATEUR FB 1- 350 ST/A	18,97314	13 050	12 150	9 850	6 850	3 350	5 950	4 950	3 150	4 350	8 750	7 750	12 850
REFRIGERATEUR 350 S	18,60112	1 659	1 659	1 659	1 659	1 659	1 659	1 659	1 659	1 659	1 659	1 659	1 659
REFRIGERATEUR FB2 - 340 L ST/A	23,70586	13 450	12 650	10 950	8 150	4 950	7 650	6 850	5 150	6 350	10 850	9 950	15 050
REFRIGERATEUR 320 L	23,70586	9 145	8 245	7 045	5 545	4 045	3 045	2 545	2 145	1 845	1 545	1 245	945
REFRIGERATEUR 290 C	26,19736	73	73	73	73	73	73	73	73	73	73	73	73
REFRIGERATEUR 220 F	20,14998	9	3 759	3 409	2 209	4 709	3 709	2 709	1 909	5 209	4 609	4 259	4 059
REFRIGERATEUR 520 L ADE	29,14998	20	260	500	520	520	520	520	520	520	520	520	520
REFRIGERATEUR 520 SDE PB	30,81761	26	266	266	846	846	846	846	846	846	1 026	1 026	1 026
REF SOL - RS 218 + KIT SOLAIRE	128,27188	449	449	449	449	449	449	449	449	449	449	449	449
CONG BAHUT 1301	30,16174	994	894	694	1 704	2 064	1 764	1 464	1 164	864	664	1 694	1 594
CONG BAHUT 1686	31,84486	1 141	1 861	3 541	3 141	3 301	2 801	2 301	1 901	1 501	2 301	3 281	3 301
CONG BAHUT 230 C7	26,11379	652	602	502	1 282	1 752	1 602	1 452	1 302	1 302	1 202	1 152	1 102
CONG BAHUT 570 C7	38,89163	1 067	967	867	667	467	317	267	217	167	117	92	67
ARMOIRE VITREE 1597	43,85434	6	6	6	6	6	6	6	6	6	6	6	6
ARMOIRE VITREE AV AFF DIGITAL 1597	45,44802	1 599	1 449	1 199	949	699	1 619	1 469	1 319	1 219	1 949	1 849	1 749
ARMORE VITREE SC 600	71,869	58	58	58	58	58	58	58	58	58	58	58	58
ARMORE VITREE SC 505	63,30658	112	112	112	122	112	112	112	112	112	112	112	112
CONSERVATEUR VITRE P M D300	38,40156	113	748	788	538	818	718	888	888	888	888	888	888
CONSERVATEUR VITRE M M D400+420TV	45,81184	2 495	3 055	3 415	3 195	2 295	2 195	2 545	2 545	2 545	2 545	2 545	2 545
CONSERVATEUR D 500 G M	44,14994	194	804	704	864	264	164	294	244	244	244	244	244
REF SBS U 20	77,67896	21	191	176	156	131	326	301	281	261	241	231	221
REF SBS HC 666 WE GRIS	83,92143	3	168	148	128	103	298	273	253	238	223	213	203
REF NO FROST 4506 K	33,31285	171	171	171	171	171	171	171	171	171	171	171	171
REF NO FROST FW BLANC	36,49642	894	2 944	2 444	1 444	3 244	2 144	4 344	3 344	2 644	2 444	2 044	1 644
REF NO FROST HD 520 FW SILVER	36,71047	255	1 555	1 755	1 255	2 455	1 855	2 655	2 155	1 855	2 055	1 955	1 855
REFRIGERATEUR 300 D P B	21,93256	498	498	498	498	498	498	498	498	498	498	498	498
REFRIGERATEUR 350 S P B	17,75922	171	171	171	171	171	171	171	171	171	171	171	171
REFRIGERATEUR 200L PB	13,81495	3	3	3	3	3	3	3	3	3	3	3	3
REFRIGERATEUR 160L PN	11,26332	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2
REFRIGERATEUR 200L PN	11,88818	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4
REFRIGERATEUR 350L PB	14,98304	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2
REFRIGERATEUR 300D PN	19,52601	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2
REFRIGERATEUR NO FROST TN 1800	29,14983	11	11	11	11	11	11	11	11	11	11	11	11
CONGELATEUR FC 900	21,84444	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2
CONSERVATEUR 1301VITREE	28,86802	5	5	5	5	5	5	5	5	5	5	5	5
CONSERVATEUR 1571 VITREE	27,99198	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4
CONSERVATEUR LIEBHEER 2402	25,54224	3	3	3	3	3	3	3	3	3	3	3	3
CONSERVATEUR V XS 328 YB	29,70934	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2
COMPTOIR FRIGO TC 8	167,14331	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1
ST QTES FROID		54 927	62 267	59 502	49 552	45 762	46 222	44 972	36 632	39 247	47 872	48 687	57 062
ST VAL FROID		1 373 600	1 639 210	1 579 079	1 346 501	1 270 605	1 288 297	1 308 164	1 098 725	1 128 552	1 340 096	1 350 908	1 520 347
CUISINIERE 6000	15,60537	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1
CUISINIERE 6100	21,69588	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2
CUISINIERE 6400	17,02202	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12
CUISINIERE 6420	16,5937	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2
CUISINIERE 6500	16,9822	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2
CUISINIERE 6510	16,77001	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7
CUISINIERE 8200	21,17782	9	9	9	9	9	9	9	9	9	9	9	9
RECHAUD PLAT		1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1
CUISINIERE 6120	15,85494	2 981	2 781	2 481	2 181	1 881	1 681	1 431	1 181	931	681	1 431	2 181
CUISINIERE 6520	20,73245	5 361	4 861	4 361	3 861	3 361	2 861	2 361	1 861	1 361	861	361	0
CUISINIERE 6520 NCV	20,73245	1 053	803	1 453	1 803	1 553	1 903	1 653	1 403	1 153	903	653	403
CUISINIERE 6520 NCT	22,97688	1 145	895	1 545	1 895	1 645	1 995	1 745	1 495	1 245	995	745	495
CUISINIERE 6525	21,39262	1 118	18	918	2 118	618	3 318	5 018	4 118	2 818	1 518	5 418	8 879
CUISINIERE 8210	21,71167	1 215	1 135	1 055	975	895	815	735	655	575	475	375	295
CUISINIERE 6540/6535/6545	22,89157	2 212	1 612	3 212	4 612	4 012	3 412	3 412	3 012	2 412	1 812	1 112	412
PLAQUE DE CUISSON	6,3198	28	28	28	28	28	28	28	28	28	28	28	28
CUISINIERE 6520 BCV	21,39262	130	130	130	130	130	130	130	130	130	130	130	130
CUISINIERE 6525 BCV	21,39262	5 454	5 454	5 454	5 454	5 454	5 454	5 454	5 454	5 454	5 454	5 454	5 454
ST QTES CUISSON		20 733	17 753	20 673	23 093	19 613	21 633	22 003	19 373	16 143	12 893	15 743	18 313
ST VAL CUISSON		427 755	364 286	431 718	487 876	414 265	458 314	467 687	412 283	343 743	274 770	330 603	380 361

BUDGET 2017		PRODUCTION STOCKEES 2017												
DESIGNATION DES PRODUITS	PRIX DE CESSION	JANVIER	FEVRIER	MARS	AVRIL	MAI	JUIN	JUILLET	AOUT	SEPT	OCT	NOV	DEC	TOTAL
REFRIGERATEUR 160 L	13,60602	-2 041	-2 041	-3 402	-4 082	-4 762	-4 082	-4 082	-4 082	-4 082	-2 721	-2 721	-2 721	-40 818
REFRIGERATEUR 240 L	15,06693	-3 013	-3 013	-4 520	-6 780	-7 533	-6 780	-6 780	-6 780	-6 027	-4 520	-2 260	-2 260	-60 268
REFRIGERATEUR 240 L GRIS	15,06693	-2 260	-2 260	-4 520	-6 027	-6 027	-4 520	-3 767	-3 767	-3 013	-3 013	-3 013	-3 013	-45 201
REFRIGERATEUR 350 S	18,97314	-17 076	-17 076	-43 638	-56 919	-66 406	-53 125	-53 125	-45 536	-28 460	-28 460	-18 973	-17 076	-445 869
REFRIGERATEUR 350 S N-PRODUIT	18,60112	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
REFRIGERATEUR 320 L	23,70586	-18 965	-18 965	-40 300	-66 376	-75 859	-64 006	-61 635	-54 523	-35 559	-33 188	-21 335	-21 335	-512 047
REFRIGERATEUR 320 L N-PRODUIT	23,70586	-18 965	-21 335	-28 447	-35 559	-35 559	-23 706	-11 853	-9 482	-7 112	-7 112	-7 112	-7 112	-213 353
REFRIGERATEUR 220 F	20,14998	-1 007	-5 037	-7 052	-24 180	-30 225	-20 150	-20 150	-16 120	-14 105	-12 090	-7 052	-4 030	-161 200
REFRIGERATEUR 520 L ADE	29,14998	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
REFRIGERATEUR 520 SDE PB	30,81761	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
REF SOL - RS 218 + KIT SOLAIRE	128,27188	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
CONG BAHUT 1301	30,16174	-3 016	-3 016	-6 032	-6 032	-9 049	-9 049	-9 049	-9 049	-9 049	-6 032	-3 016	-3 016	-75 404
CONG BAHUT 1686	31,84486	-5 095	-5 095	-9 553	-12 738	-15 922	-15 922	-15 922	-12 738	-12 738	-9 553	-6 369	-5 732	-127 379
CONG BAHUT 230 C7	26,11379	-1 306	-1 306	-2 611	-2 611	-3 917	-3 917	-3 917	-3 917	0	-2 611	-1 306	-1 306	-28 725
CONG BAHUT 570 C7	38,89163	0	-3 889	-3 889	-7 778	-7 778	-5 834	-1 945	-3 889	-1 945	-1 945	-972	-972	-38 892
ARMOIRE VITREE AV AFF DIGITAL	45,44802	-6 817	-6 817	-11 362	-11 362	-11 362	-11 362	-6 817	-6 817	-4 545	-4 545	-4 545	-4 545	-90 896
CONSERVATEUR VITRE G M	71,86900	-1 797	-1 797	-21 561	-17 967	-17 967	-7 187	-3 593	0	0	0	0	0	-71 869
CONSERVATEUR VITRE P M	45,81184	-2 291	-4 581	-18 325	-41 231	-41 231	-4 581	-2 291	0	0	0	0	0	-114 530
CONSERVATEUR D 500	44,14994	-2 207	-2 207	-4 415	-22 075	-26 490	-4 415	-2 207	-2 207	0	0	0	0	-66 225
REF SBS U 20	77,67896	0	-777	-1 165	-1 554	-1 942	-1 942	-1 942	-1 554	-1 554	-1 554	-777	-777	-15 536
REF SBS HC 666 WE GRIS	83,92143	0	-1 259	-1 678	-1 678	-2 098	-2 098	-2 098	-1 678	-1 259	-1 259	-839	-839	-16 784
REF NO FROST 4506 K	33,31285	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
REF NO FROST FW BLANC	36,49642	-16 423	-16 423	-18 248	-36 496	-43 796	-40 146	-36 496	-36 496	-25 547	-18 248	-14 599	-14 599	-317 519
REF NO FROST HD 520 FW SILVER	36,71047	-7 342	-7 342	-7 342	-18 355	-22 026	-22 026	-18 355	-18 355	-11 013	-7 342	-3 671	-3 671	-146 842
TOTAL DES PRODUITS		-109 622	-124 238	-238 062	-379 802	-429 949	-304 848	-266 025	-235 046	-166 006	-144 194	-98 561	-93 004	-2 589 355
CUISINIERE 6120 4F GA	15,85494	-3 171	-3 171	-4 756	-4 756	-4 756	-3 171	-3 964	-3 964	-3 964	-3 964	-3 964	-3 964	-47 565
CUISINIERE 6520 4F GF	20,73245	-10 366	-10 366	-10 366	-10 366	-10 366	-10 366	-10 366	-10 366	-10 366	-10 366	-10 366	-7 484	-121 513
CUISINIERE 6525 4F GF	21,39262	-27 810	-23 532	-32 089	-32 089	-32 089	-32 089	-27 810	-27 810	-27 810	-27 810	-27 810	-26 505	-345 255
CUISINIERE 8210 5F GA	21,71167	-1 737	-1 737	-1 737	-1 737	-1 737	-1 737	-1 737	-1 737	-1 737	-2 171	-2 171	-1 737	-21 712
CUISINIERE 6540/6545 4F GF	22,89157	-13 735	-13 735	-18 313	-22 892	-13 735	-13 735	-13 735	-13 735	-13 735	-13 735	-16 024	-16 024	-183 133
PLAQUE DE CUISSON	6,31980	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
CUISINIERE NCV 4F GF	21,39262	-5 348	-5 348	-5 348	-5 348	-5 348	-5 348	-5 348	-5 348	-5 348	-5 348	-5 348	-5 348	-64 178
CUISINIERE NCT 4F GF	21,39262	-5 348	-5 348	-5 348	-5 348	-5 348	-5 348	-5 348	-5 348	-5 348	-5 348	-5 348	-5 348	-64 178
TOTAL DES PRODUITS		-67 516	-63 237	-77 958	-82 536	-73 380	-71 794	-68 309	-68 309	-68 309	-68 743	-71 032	-66 411	-847 533
CLIMAT SPLIT 7000 BTU R22	21,69588	-217	-217	-217	-434	-434	-434	-434	-217	-108	-108	-108	-108	-3 037
CLIMAT SPLIT 9000 BTU R22	22,59769	-3 390	-3 390	-11 299	-11 299	-11 299	-11 299	-11 299	-6 779	-2 260	-2 260	-2 260	-2 260	-79 092
CLIMAT SPLIT 12000 BTU R22	27,49975	-8 662	-8 662	-8 662	-8 717	-8 250	-8 250	-8 250	-8 250	-5 500	-33 000	-33 000	-27 500	-166 703
CLIMAT SPLIT 12000 BTU R410	27,49975	-1 375	-2 750	-5 500	-6 875	-8 250	-13 750	-5 500	-2 750	-2 750	-1 375	-1 375	-1 375	-53 625
CLIMAT SPLIT 18000 BTU R410	34,51157	-2 071	-2 761	-5 177	-5 177	-10 353	-13 805	-5 177	-5 177	-2 761	-2 071	-2 071	-2 071	-58 670
CLIMAT SPLIT 18000 BTU R22	37,07644	-14 831	-14 831	-51 907	-51 907	-51 907	-51 907	-51 907	-18 538	-5 561	-7 415	-7 415	-5 561	-333 688
CLIMAT SPLIT 24000 BTU R22	42,42756	-1 697	-1 697	-4 243	-6 364	-10 607	-8 486	-10 607	-8 486	-4 243	-3 394	-3 394	-1 697	-64 914
CLIMAT MONO BLOC 18000 50 HZ	33,42575	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
CLIMAT MONO BLOC 18000 60 HZ	35,29606	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
CENT AUTO CLIM 48000 BTU	88,09503	-4 405	-4 405	-4 405	-4 405	-4 405	-4 405	-4 405	-4 405	-4 405	-4 405	-4 405	-4 405	-52 857
CENT AUTO CLIM 60 000 BTU	102,36121	-5 118	-5 118	-5 118	-5 118	-5 118	-5 118	-5 118	-5 118	-5 118	-5 118	-5 118	-5 118	-61 417
TOTAL DES PRODUITS		-41 765	-43 830	-96 527	-100 296	-110 623	-117 453	-102 696	-59 719	-32 706	-59 146	-59 146	-50 095	-874 003
MACHINE A LAVER 7 KG 1011	16,34263	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
MACHINE A LAVER 7 KG 1202 BLANCHE	26,91018	-18 837	-18 837	-18 837	-20 183	-20 183	-20 183	-20 183	-20 183	-21 528	-21 528	-21 528	-20 183	-242 192
MACHINE A LAVER 7 KG GRISE	29,6856	-5 047	-5 047	-5 047	-5 047	-5 047	-5 047	-5 047	-5 047	-8 906	-8 906	-15 437	-15 437	-89 057
R G N 12000 KW	18,22331	-27 335	-9 112	-1 822	0	0	0	0	0	-36 447	-91 117	-127 563	-109 340	-402 735
R G N M 127	15,89064	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
CHAUFFE EAU 10 L (G NAT+G BUT)	6,57231	-13 145	-13 145	-13 145	-13 145	-13 145	-13 145	-13 145	-13 145	-16 431	-16 431	-13 145	-13 145	-164 308
TOTAL DES PRODUITS		-64 363	-46 140	-38 851	-38 374	-38 374	-38 374	-38 374	-38 374	-83 311	-137 981	-177 672	-158 104	-898 291
TOTAL GENERAL		-283 266	-277 445	-451 398	-601 008	-652 325	-532 468	-475 403	-401 448	-350 332	-410 063	-406 411	-367 614	-5 209 183

UNITE COMMERCIALE**PROGRAMME MENSUALISE DES VENTES DE PIECES DE RECHANGE EXERCICE 2017**

DESIGNATIONS	CLOTURE 31/12/2016	PREVISIONS ANNUELLES											TOTAL	
		JANV	FEV	MARS	AVRIL	MAI	JUIN	JUIL	AOUT	SEPT	OCT	NOV		DEC
VENTES PIECES DE RECHANGES	23 230	700	1 600	2 000	2 500	2 800	2 500	1 600	700	1 900	1 300	1 000	200	18 800
MARCHANDISES HORS ENIEM SGP (ETS en portefeuille)	63 219	4 200	2 000	4 500	4 600	2 900	1 000	2 000	1 000	3 000	2 800	2 800	1 300	32 100
TOTAL MARCHANDISES	86 449	4 900	3 600	6 500	7 100	5 700	3 500	3 600	1 700	4 900	4 100	3 800	1 500	50 900
PRESTATIONS DE SERVICES	40 024	1 000	900	1 400	1 300	1 600	1 700	1 800	1 000	900	800	1 000	1 100	14 500
TOTAL EN VALEUR (KDA)	126 473	5 900	4 500	7 900	8 400	7 300	5 200	5 400	2 700	5 800	4 900	4 800	2 600	65 400

APPROVISIONNEMENTS PREVISIONNELS MENSUELS DE LA PR 2017

DESIGNATIONS	JANVIER	FEVRIER	MARS	AVRIL	MAI	JUIN	JUILLET	AOUT	SEPT	OCT	NOV	DEC
MATIERES PREMIERES ET COMPOSANTS	1 000	2 000	2 200	2 300	2 300	2 500	2 700	300	2 000	1 800	1 000	500
TOTAL	1 000	2 000	2 200	2 300	2 300	2 500	2 700	300	2 000	1 800	1 000	500

CONSOMMATIONS PREVISIONNELLES MENSUEL DE LA PR 2017

DESIGNATIONS	JANVIER	FEVRIER	MARS	AVRIL	MAI	JUIN	JUILLET	AOUT	SEPT	OCT	NOV	DEC
MATIERES PREMIERES ET COMPOSANTS	900	1 900	2 300	2 900	3 500	3 300	2 200	900	2 300	1 700	1 300	600
TOTAL	900	1900	2300	2900	3500	3300	2200	900	2300	1700	1300	600

STOCKS PREVISIONEL MENSUEL DE LA PR 2017

DESIGNATIONS	JANVIER	FEVRIER	MARS	AVRIL	MAI	JUIN	JUILLET	AOUT	SEPT	OCT	NOV	DEC
MATIERES PREMIERES ET COMPOSANTS	24 000	25 000	26 000	23 600	23 600	25 700	25 000	23 000	25 000	23 000	24 000	23 500
TOTAL	24 000	25 000	26 000	23 600	23 600	25 700	25 000	23 000	25 000	23 000	24 000	23 500

APPROVISIONNEMENTS PREVISIONNELS MENSUELS DE LA MATIERE ET FOURNITURES 2017												
DESIGNATIONS	JANVIER	FEVRIER	MARS	AVRIL	MAI	JUIN	JUILLET	AOUT	SEPT	OCT	NOV	DEC
MATIERES ET FOURNITURES	2 800	3 200	3 600	3 000	4 400	4 200	5 000	2 000	5 300	5 300	3 000	3 000
TOTAL	2 800	3 200	3 600	3 000	4 400	4 200	5 000	2 000	5 300	5 300	3 000	3 000

CONSOMMATIONS PREVISIONNELLES MENSUEL DE LA MATIERE ET FOURNITURE 2017												
DESIGNATIONS	JANVIER	FEVRIER	MARS	AVRIL	MAI	JUIN	JUILLET	AOUT	SEPT	OCT	NOV	DEC
MATIERES ET FOURNITURES	3 100	3 100	3 100	3 100	3 100	4 500	4 500	4 500	4 500	4 500	4 500	4 500
TOTAL	3 100	3 100	3 100	3 100	3 100	4 500	4 500	4 500	4 500	4 500	4 500	4 500

STOCKS PREVISIONEL MENSUELS DE LA MATIERE ET FOURNITURES 2017												
DESIGNATIONS	JANVIER	FEVRIER	MARS	AVRIL	MAI	JUIN	JUILLET	AOUT	SEPT	OCT	NOV	DEC
MATIERES ET FOURNITURES	4 200	4 200	4 200	4 200	5 300	5 300	4 200	4 200	4 200	4 200	4 200	4 200
TOTAL	4 200	4 200	4 200	4 200	5 300	5 300	4 200	4 200	4 200	4 200	4 200	4 200

UNITE COMMERCIALE

EVOLUTION DU DESTOCKAGE MATIERES PREMIERES ET PIECES DE RECHANGE 2017

DESIGNATIONS	STOCKS AU 31/12/2016	APPOINTS (RECEPTIONS 2017)	CONSOMMATIONS AU 31/12/2017	STOCKS AU 31/12/2017	DESTOCKAGE	
					ECARTS	TAUX %
MATIERES PREMIERES COMPOSANTS ET PR	26 851	20 600	23 800	23 651	-3 200	-11,92%
MATIERES ET FOURNITURES	6 221	44 800	47 000	4 021	-2 200	-35,36%
TOTAL EN (KDA)	33 072	65 400	70 800	27 672	-5 400	-16,33%

UNITE COMMERCIALE**EVOLUTION DES EFFECTIFS 2017**

DESIGNATIONS	EFFECTIF AU 31/12/2015	EFFECTIF AU 31/12/2016	ANNEE 2017					EFFECTIFS AU 31/12/2016
			RECRUTEMENTS	RETRAITE LEGALE	RETRAITE PROPORTIONNELLE	ESSAIMAGE ABONDANT DE POSTE	AUTRES DEPARTS	
CADRES	61	55	9	0	0	2	2	60
MAITRISE	55	50	6	0	0	0	1	55
EXECUTION	87	95	5	0	2	1	1	96
TOTAL EFFECTIFS	203	200	20	0	2	3	4	211

FORMATION 2017	
NOMBRE D'AGENTS	COUT DE LA FORMATION
70	4 290



Table des matières



Bibliographie

Remerciements

Dédicaces

Résumé

Liste des tableaux et figures

Liste des abréviations

Sommaire

Introduction générale..... 01

Chapitre I : L'approche conceptuel du contrôle de gestion et de contrôle budgétaire

Introduction 03

Section 1 : le contrôle de gestion 04

1- Définition du contrôle de gestion 04

1-1- Définition du contrôle 05

1-2- Définition de gestion 05

2- Objectifs de contrôle de gestion 05

2-1- L'amélioration permanente de l'organisation..... 06

2-2- La prise en compte des risques 06

2-3- Le contrôle de gestion 06

3- Les formes (niveaux) du contrôle de gestion 08

3-1- le contrôle organisationnel 08

3-2- le contrôle interne 08

3-3- L'audit interne 08

3-4- le contrôle stratégique..... 09

3-5- le contrôle de gestion 09

3-6- le contrôle opérationnel 09

4- Le processus du contrôle de gestion 10

4-1- phase de prévision 10

4-2- phase d'exécution 10

4-3- phase d'évaluation 10

4-4- phase d'apprentissage 11

5- Les limites du contrôle de gestion 11

5-1- les choix des informations pertinentes 11

5-2- L'interprétation des fluctuations de performances 11

5-3- les contradictions de la formalisation budgétaire 11

5-4- Les difficultés du dialogue social 11

Bibliographie

5-5- Le cout ou la « rentabilité » du système de contrôle de gestion	12
5-6- Les difficultés liées à la déclinaison des stratégies	12
Section 2 : Notion sur le budget	12
1- Définition de budget	12
2- Le rôle des budgets.....	13
2-1- Le budget est un outil de coordination et de communication	13
2-2- Le budget constitue un instrument de contrôle de gestion	14
2-3- Le budget constitue une attribution d'objectif et de moyens	14
2-4- Le budget est un outil de délégation et de motivation.....	14
2-5- Le budget est un moyen d'optimisation des choix	14
2-6- Le budget est un outil d'évaluation des performances	15
3- Les objectifs des budgets	15
3-1- Les budgets sont des outils de pilotage de l'entreprise	15
3-2- Les budgets sont des outils de communication, de responsabilisation et de motivation	15
3-3- Les budgets sont des outils de contrôle	16
4- Les caractéristiques de budget	16
4-1- Instrument de planification.....	16
4-2- Instrument de coordination.....	16
4-3- Instrument de mesure	16
5- Les différents types de budget.....	17
5-1- Le budget des ventes	17
5-2- Budget d'approvisionnement	17
5-3- Budget de production	17
5-4- Budget des investissements	18
5-5- Budget personnel.....	18
5-6- Budget trésorerie	18
Section 3 : Le contrôle budgétaire.....	18
1- Définition du contrôle budgétaire	19
2- Les objectifs du contrôle budgétaire	19
3- Les caractéristiques du contrôle budgétaire	20
4- Les conditions d'efficacité du contrôle budgétaire	20
5- Les fonctions de contrôle budgétaire	21
5-1- La fonction du contrôle	21

Bibliographie

5-2- La fonction de régulation	21
6- Les limites du contrôle budgétaire	21
Conclusion.....	23

Chapitre II : La performance d'entreprise à base d'un contrôle budgétaire efficace

Introduction	24
Section 1 : Aspect théorique sur la performance d'entreprise	25
1- La notion de la performance et ses principaux concepts de mesure	25
1-1- La mesure de la performance	27
2- Typologie de la performance	30
2-1- La performance stratégique	30
2-2- La performance concurrentielle	30
2-3- La performance socio-économique	32
a- La performance organisationnelle	32
b- La performance sociale et humaine.....	32
c- La performance économique et financière	33
3- Bonnes et mauvaises mesures	34
3-1- Les caractéristiques des bonnes mesures	34
3-2- Les caractéristiques des mauvaises mesures	34
4- Buts et fonctions d'une mesure de performance	34
4-1- Les buts de la mesure de la performance	34
4-2- Les fonctions de mesure de la performance	35
Section 2 : la mesure de la performance et ses indicateurs	36
1- Les indicateurs de performance.....	36
1-1- Définition d'indicateur	36
1-2- Classification des indicateurs de performance	37
2- Le pilotage de la performance de l'entreprise.....	38
2-1- La performance économique.....	39
a- L'appréciation de la performance par les ratios	39
a-1- Ratios de rentabilité	39
a-2- Les ratios de gestion	39
b- La mesure de la performance	41
b-1- Détermination des soldes intermédiaires de gestion	41
b-2- Le tableau des soldes intermédiaire de gestion	43
c- La performance organisationnelle, sociale et humaine	43

Bibliographie

c-1- La performance organisationnelle	43
c-2- La performance sociale	44
d- La performance humaine.....	47
d-1- La productivité physique du travail	47
d-2- La productivité apparente du travail	47
d-3- Les autres outils de mesure de la performance humaine	48
3- L'analyse de la performance globale de l'entreprise	48
Section 3 : Le contrôle budgétaire outil de mesure de la performance d'entreprise	51
1- Les écarts.....	51
1-1- Les limites des écarts.....	52
1-2- Les principes d'élaboration des écarts.....	52
1-3- Calcul et analyse des écarts	53
1-3-1- L'analyse de l'écart sur résultat	55
1-3-1-1- L'analyse de l'écart sur chiffre d'affaires	55
1-3-1-2- L'analyse de l'écart sur marge	56
1-3-1-3- L'analyse de l'écart sur coût	58
1-4- Objectifs des analyses d'écarts.....	59
1-5- Interprétation des écarts	59
1-6- Les actions correctives	60
1-6-1- Les propriétés et la mise en œuvre des actions correctives.....	60
A- Les propriétés de l'action corrective	60
B- La mise en œuvre des actions correctives	60
Conclusion.....	62

Chapitre III : contrôle budgétaire et la performance commerciale au sein de l'entreprise

ENIEM

Introduction	63
Section 1 : Présentation de l'organisme d'accueil « ENIEM ».....	64
1- Présentation de l'entreprise ENIEM	64
1-1- Présentation générale.....	64
1-1-1- Situation géographique.....	64
1-1-2- Le capital social.....	65
1-1-3- Pourquoi la division de l'ENIEM en unités ?	65
1-2- Organisation générale de l'ENIEM.....	65
1-2-1- L'unité Froid	66

Bibliographie

1-2-2- L'unité cuisson	66
1-2-3- L'unité climatisation	67
1-2-4- L'unité prestation technique.....	67
1-2-5- L'unité commerciale	68
a- Département vente.....	68
b- Département service après-vente	68
c- Département magasinage	68
d- Département marketing	68
e- Département administration générale et ressources humaines.....	68
f- Département planification et contrôle de gestion.....	69
g- Département finances et comptabilité	69
1-3- Les objectifs de l'entreprise ENIEM.....	69
1-3-1- Objective qualité	70
1-3-2- Objectifs environnementaux.....	70
1-4- L'organigramme Générale de l'ENIEM.....	71
2- Présentation de l'unité commerciale	72
2-1- La mission et les activités de l'unité commerciales	72
2-2- L'organisation de l'unité commerciale.....	72
2-3- L'organigramme de l'Unité Commerciale	74
Section 2 : Le contrôle budgétaire et mesure de la performance au sein de l'entreprise ENIEM	75
1- Elaboration des budgets	75
1-1- Budgets de vente	75
1-2- Budget de production	77
2- Calcul et analyse des écarts des principaux budgets de l'ENIEM	78
2-1- Contrôle des ventes (2017)	79
2-1-1- Analyse et interprétation des écarts sur chiffre d'affaires.....	82
A- Gamme de Produit froid.....	82
B- Gamme de produit cuisson.....	82
C- Gamme de produit Climatisation	83
2-1-2- Explication des écarts.....	83
2-2- Contrôle de production (2017)	84
2-2-1- Analyse et interprétation des écarts sur production.....	87
A- Unité Froid	87

Bibliographie

B- Unité Cuisson	87
C- Unité climatisation	88
2-2-2- Explication des écarts	88
2-3- Evolution en termes de chiffre d'affaires et de production	89
2-3-1- Evolution du chiffre d'affaire.....	89
2-3-2- Evolution de production	91
Conclusion	93
Conclusion générale	94
Bibliographie.....	95

Annexes

Table des matières