

Sommaire

Sommaire

Introduction générale	1
Chapitre I : Aspect théorique du contrôle de gestion	4
-Introduction	4
Section 01 : Notion du contrôle de gestion.....	4
Section 02 : Place et rôle de la fonction contrôle de gestion dans l'organisation	18
Section 03 : Méthodes et outils du contrôle de gestion.....	28
-Conclusion	55
Chapitre II: Le control budgétaire au service de pilotage et de l'évaluation de la performance	56
- Introduction	56
Section 01 : Pratique budgétaire	56
Section 02 : La notion de performance.....	79
Section 03 : Les réponses du contrôle de gestion pour piloter la performance.....	96
- Conclusion chapitre 02	99
Chapitre III : Cas pratique : Contribution du contrôle de gestion à la performance au sein de « General Emballage»	100
-Introduction	100
Section 01 : Présentation générale de l'organisme d'accueil.....	100
Section 02: la gestion budgétaire : outil de contrôle de gestion.....	106
Section03 : Le pilotage de la performance de l'entreprise GENERALE EMBALAGE	111
-Conclusion	122
Conclusion générale	123
Liste des abréviations	
Bibliographie	
Annexes	
Tables de matières	

Introduction générale

Introduction générale

Dans un monde en perpétuelle concurrence, traversé par une crise financière se trouvent dans une compétitivité accrue. C'est ainsi que depuis quelques décennies, les pays en voie de développements, notamment les pays africains, prônent des politiques budgétaires adaptées aux exigences de la bonne gouvernance dans le secteur privé.

L'entreprise, de nos jours quelle soit privée ou publique est soumise à plusieurs contraintes qui sont entre autres la contrainte de performance, de rentabilité et de répondre aux besoins et attentes des consommateurs. Ces contraintes trouvent pour la plupart leurs sources dans un environnement interne ou dans un environnement externe. Or, nous savons que la pérennité des entreprises dépend de leurs capacités à mobiliser et à ventiler ses ressources dans des processus ou activités de création de valeurs.

Le marché agro-industriel en Algérie est un marché en plein essor, doté d'un fort potentiel mais très concurrentiel. Pour assurer leurs compétitivités sur le plan national et international, les industries agroalimentaires (emballage, plasturgie, pharmacie, etc...) doivent disposer d'une bonne méthode de gestion et contrôle budgétaire, de ressources humaines qualifiées qui répondent à leurs besoins de développement et de profitabilité.

Le budget étant l'un des outils financiers de mesure de la performance, les entreprises doivent, par conséquent, mettre en place des budgets adaptés aux objectifs qui leur 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'efficacité de la gestion budgétaire réside, d'une part, dans la pertinence d'élaboration c'est-à-dire une conception ou évaluation rationnelle des budgets et, d'autre part dans le dynamisme du suivi et contrôle pendant et après l'exécution ou la réalisation des prévisions. Ainsi, le budget et le contrôle budgétaire sont des outils de contrôle de gestion sur lequel les managers doivent s'appuyer pour l'atteinte des objectifs assignés à leurs entreprises.

La maîtrise de ces outils devient alors indispensable pour tout dirigeant se focalisant sur une gestion saine, orientée vers une maximisation de la croissance de l'entreprise, tout en sauvegardant ses acquis. C'est Pour cela, notre objet de recherche sera donc orienté autour du contrôle budgétaire et sa contribution à la performance de l'entreprise, c'est alors qu'une question principale nous traverse l'esprit, en l'occurrence :

Quel est le rôle du contrôle budgétaire dans la contribution à la performance de Générale Emballage ?

A fin de clarifier beaucoup mieux notre travail de recherche, on est censé de répondre à certaines questions secondaires qui sont :

- Les dirigeants du service contrôle budgétaire de General Emballage sont-ils suffisamment formés sur les techniques du contrôle de gestion ?
- L'entreprise General Emballage utilise-t-elle les méthodes scientifiques pour analyser sa performance ?

Donc, pour mieux orienter notre travail de recherche, nous avons élaboré les hypothèses suivantes :

H1 : « Les dirigeants du service contrôle budgétaire « General Emballage » ne sont pas assez formés sur les techniques du contrôle de gestion ».

H2 : « Les dirigeants du service contrôle budgétaire de General Emballage ne maîtrisent pas les techniques scientifiques de l'analyse de la performance ».

Afin de pouvoir répondre aux questions citées ci-dessus, nous allons suivre la méthodologie suivante :

Nous avons procédé à la recherche documentaire qui nous permis de consulter différents documents tels que les ouvrages , les sites internet ; la recherche bibliographique nous a permis de réunir un certain nombre de références en lien direct avec la thématique étudiée. Nous avons aussi, procédé à un stage pratique au sein de General Emballage qui va permettre d'affirmer ou d'infirmer les hypothèses de départ.

Nous avons procédé à la division de notre travail en deux parties : une partie théorique qui porte sur le cadre conceptuel est répartie en deux chapitres :

Dans le premier chapitre nous allons présenter des généralités sur le contrôle de gestion. Le deuxième chapitre sera consacré au contrôle budgétaire au service de pilotage et de l'évaluation de la performance.

Dans le cas pratique, nous allons effectuer un stage portant enquête au niveau de l'entreprise Générale Emballage plus précisément, dans la direction contrôle de gestion, ou nous allons suivre le déroulement du contrôle de gestion, et tenter de répondre à notre problématique.

Pour terminer, nous essayerons de donner une conclusion générale et récapitulative, ou nous rappellerons les constats auxquels nous avons abouti tout en reprenant certains résultats et remarques les plus pertinentes.

Chapitre I :
Aspect théorique du
contrôle de gestion

Rapport Gratuit.com

Chapitre I : Notion du contrôle de gestion

Avant d'aborder notre sujet, il est primordial d'expliquer le concept de cette discipline de gestion ensuite de mettre l'accent sur le rôle du contrôleur de gestion.

Le contrôle de gestion est né du besoin de piloter avec efficacité les organisations complexes pour réaliser la performance économique, Le concept de contrôle de gestion a beaucoup évolué au cours de la dernière décennie ,le but est, ici de donner une définition de concept de contrôle de gestion ,et de tenter décerner sa place et son rôle dans l'organisation pour mieux maitriser sa fonction ainsi que celle de contrôleur de gestion en vue d'atteindre les objectifs et d'améliorer la performance de l'entreprise par le système de pilotage .

Alors, pour mieux expliquer et comprendre cette fonction, nous allons essayer dans ce chapitre d'exposer les éléments de base qui caractérisent cette fonction.

- La première section sera consacrée aux notions sur le contrôle de gestion, ses limites et obstacles.
- La deuxième section sera réservée à la place et rôle de la fonction contrôle de gestion dans l'organisation.
- La troisième et dernière section concernera les méthodes et outils du contrôle de gestion.

Section 1 : Aspect théorique du contrôle de gestion

Dans cette section, d'abord nous allons donner un aperçu général sur l'apparition et historique du contrôle de gestion, puis on entamera les différentes définitions du contrôle de gestion

1. Apparition et historique du contrôle de gestion

1.1 Apparition du contrôle de gestion

La délégation de pouvoir de décision, en se rapprochant des niveaux proches du terrain ou s'exerce l'action à l'égard des clients, des concurrents et des partenaires, crée un risque croissant d'incohérences dans l'enchaînement des opérations d'exploitation.

Le contrôle classique, à posteriori, de types inspection périodiques sur les actes passés pour s'assurer de leur conformité avec une réglementation préétablie, n'est pas suffisant pour éviter les divergences et les gaspillages d'efforts.

Chapitre I : Notion du contrôle de gestion

Le contrôle doit s'exercer à titre préventif sur les objectifs annoncés, et l'accord préalable sur l'intention exprimées condition l'octroi d'une liberté de décision qui a l'avantage :

- ✓ De motiver les hommes de terrains ;
- ✓ D'alléger la charge de la direction générale ;
- ✓ De raccourcir les temps de réponses de l'entreprise.

1.2 Historique du contrôle de gestion ¹

L'histoire du CDG se confond, en fait, avec l'histoire de l'industrialisation. Elle peut ce pendant être divisée en trois périodes bien qu'il soit difficile de définir ces étapes avec exactitude.

1.2.1 Etapes 1820-1880 : la naissance de la comptabilité industrielle

A son début, l'industrialisation s'est accompagnée d'une intégration de plusieurs stades de production au sein d'une même organisation, on pense à l'industrie textile qui va regrouper le filateur, le tissage, la teinture voire la confection.

Le marché n'apportant plus l'information sur le prix, le raisonnement économique, pour suivre la performance des ateliers par exemple, va s'adosser au cout de production calculé à partir de la comptabilité. Cette maitrise de l'organisation se retrouve également dans d'autres activités telles que les chemins de fer, mais également dans les usines fabriquant les métaux.

Le pilotage direct, ou le patron peut diriger a la voix et la vue, n'étant plus possible dans ce type d'entreprise, on comprend alors l'intérêt qui justifiait l'investissement dans une organisation de comptabilité interne permettant de suivre le produit tout au long de sa transformation. Mais il s'agissait là d'un instrumente peu évolué. L'élaboration de l'information étant longue, l'évaluation se faisait a posteriori.

Pour accompagner les gains de productivité rendus nécessaires et possibles par la production de masse qui se mettait en place dès 1880, la comptabilité allait évoluer sous la pression des ingénieurs.

¹ARAB. Zoubir, « Le contrôle de gestion à l'hôpital - Méthodes et Outils - cas de la mise en place de la méthode ABC à l'hôpital khallil Amrane de Béjaia », Thèse de magister en économie de la santé et développement durable, Université de Bejaia, directeur de recherche : Mr BRAHMIA BRAHIM, 2012, p 12-16

1.2.2 Etape 1880-1930 : la comptabilité de gestion arrivée à maturité

La fabrication d'objet en série aux Etats-Unis, à la fin du 19^{ème} siècle, est liée à la croissance de la main d'œuvre dans les ateliers .la standardisation des productions se prêtait à l'approche cartésienne des tâches de l'ouvrier. Ce que l'on nomme méthode taylorienne conduit à décomposer les mouvements, a rationalisé le travail. Elle va d'ailleurs être à l'origine de la comptabilité dite en couts standards.

Les dirigeants, ayant standardisé le comportement auquel doit se conformer l'ouvrier, devaient disposer d'un système d'information leur permettant de détecter toute dérive tout en leur évitant de surveiller le personnel directement. On peut ajouter la possibilité de faire converger l'objectif d'efficacité de l'employeur et l'intérêt pécuniaire de l'employé par un système de simulation telle la perception d'une prime adossée à la mise en évidence d'écart grâce à la comptabilité standard.

1.2.3 Etape 1930-1960 l'émergence du contrôle de gestion

Cet outil de management, adapté à l'entreprise au fonctionnement mécanique, contribuera au formidable essor notamment de l'industrie automobile. Le succès du modèle « Ford » et ses millions d'exemplaire vendus, en apporte un meilleur témoignage. Son concurrent, « General Motors » adopte ses outils financiers en 1940. À cette époque, la grande entreprise venait d'inventer le contrôle de gestion.

Parallèlement, la complexification des entreprises induites par la multiplication des tâches incite les dirigeants « General Motors » à décentraliser la gestion de l'exploitation à des unités autonomes. Cette décentralisation du pouvoir renforce la nécessité d'exercer un contrôle de l'organisation permettant de s'assurer de la réalisation des objectifs. Des procédures de remontée des résultats sont mise en place. On assiste ainsi au découplage entre le niveau opérationnel qui bénéficie d'une délégation croissante des actions d'exploitation et le niveau stratégique. C'est la naissance de ce que l'on appellera « les centres de responsabilité »

Dans les années 1930, la fonction de contrôle de gestion est institutionnalisée avec la création aux Etats-Unis du « controller's Institute of America ».il faudra attendre les années 60 pour que la notion soit réellement conceptualisée. En 1965, l'auteur américain R.N Anthony définit le contrôle de gestion comme « le processus par lequel les dirigeants de

Chapitre I : Notion du contrôle de gestion

l'entreprise s'assurent que les moyens sont utilisés de manière efficace et efficiente pour atteindre les objectifs fixes ».

Ainsi le CG naît dans l'univers des industries privées et ne s'applique donc pas directement aux entreprises de services, ce qui amène d'emblée certaines interrogations : le modèle de calculs des coûts de revient, principalement orienté sur des coûts complets, peut-il s'appliquer à une organisation qui produit des services et intègre donc d'avantage de coûts indirects ? Ce modèle est-il pertinent pour le secteur public ?

Enfin cette première analyse historique permet de dégager le double socle sur lequel s'appuie le CG :

- ✓ L'élaboration d'une comptabilité analytique ;
- ✓ La distanciation entre le pouvoir de décision stratégique et des divisions dotées d'une délégation de gestion

1.2.4 Etape 1960-1970 : élaboration des outils

Le CG est un mode de contrôle instrumenté qui se décline avant tout en termes d'outils : étude de coûts, centre de responsabilité, tableaux de bord, or depuis les années 60, on assiste à une forte évolution du périmètre au point même que le concept de contrôle de gestion semble de plus en plus être contesté au profit de la notion de management de la performance.

- ✓ Cette période voit de déploiement des outils classiques du CG l'utilisation de la comptabilité analytique : appliquée aux produit, marchés ou région (dans les entreprises les plus complexes) ;
- ✓ Les budgets (qui peuvent être déclinés en sous budgets pour chaque entité) et le contrôle budgétaire.

C'est donc une époque technique d'installation des outils, centre » sur la fonction « comptabilité/budget »

1.2.5 Les années 80 : le pilotage de la gestion

Durant ces années, l'attention est davantage portée sur le responsable opérationnel et ses besoins de pilotage. Les outils privilégiés sont :

- ✓ Le plan pluriannuel à moyen terme : on dépasse ainsi le cadre de l'année budgétaire ;

Chapitre I : Notion du contrôle de gestion

- ✓ La déclinaison de ce plan en plans d'action détaillée et en budget ;
- ✓ Les outils de reporting, notamment les tableaux de bord.

Un glissement sémantique se produit avec la substitution de la notion de « pilotage » au terme de « contrôle ». Les entreprises devenant de plus en plus complexes, les dirigeants ne peuvent plus prétendre exercer un contrôle mais seulement suivre les tendances au travers d'indicateurs principaux. Il s'agit de se fier à ces instruments de bord pour vérifier que l'entreprise suit bien le cap souhaité.

1.2.6 Les années 1990 : la crise du modèle classique et le développement du « management de la performance »

Dès 1965, R.H. Anthony avait averti que son modèle n'était pas universel. D'autres chercheurs, après lui, estimaient que les méthodes de management devaient prendre en considération la spécificité de l'entreprise notamment sa taille, le profil de ses dirigeants, le processus production, la stabilité de l'environnement dans lequel elle évolue.

Dans les années 90, on assiste à une véritable remise en cause du modèle classique CG. En effet, ce modèle s'appuie sur la conception taylorienne marquée par le cloisonnement et la hiérarchisation de l'organisation et par l'unicité de l'objectif à atteindre : la maîtrise des coûts.

D'autre part, ce modèle repose sur l'hypothèse d'une information parfaite et sur la prédominance des coûts directs. Or, celui-ci semble inadapté à la densification des entreprises (multiplication des entités et filiales, diversification des produits et des marchés, extension géographique) et à la tertiarisation de l'économie :

- ✓ Les coûts indirects représentent une part croissante de l'ensemble des coûts ;
- ✓ Le découpage en section de coûts homogène pose alors problème de même que la mesure du résultat par centre de responsabilité. Le déploiement des méthodes dite « ABC : Activity Based Costing » reposant sur un découpage par activités semble constituer une alternative aux méthodes de comptabilité analytique classique ;
- ✓ L'approche en termes de coûts ne recouvre qu'une partie de la notion de performance.
- ✓ La valeur de l'entreprise n'est pas déterminée par la seule rentabilité économique déclinée en indicateurs financiers.

Chapitre I : Notion du contrôle de gestion

La complexification des entreprises, de plus en plus tournées vers la production de services, fait prendre conscience du caractère multiforme de la performance. Celle-ci ne peut se réduire au simple critère financier. Elle dépend d'autres variables comme la qualité ou encore la performance commerciale de l'entreprise.

De plus, la prise de conscience du déphasage entre les actions menées et les performances constatées accroît la nécessité de mesurer la performance en « amont » par l'analyse des générateurs de performance.

Il s'agit donc de piloter non plus simplement quelque indicateur financier mais la performance de l'entreprise sous toutes ses facettes ; ce qui renvoie plus à notion de management puisque l'ensemble des fonctions de l'entreprise est concerné par cette démarche. Ce management ne vise pas uniquement les résultats financiers mais les racines de la performance. Les outils privilégiés par cette approche sont les tableaux de bord prospectifs développés par Norton et Kaplan.

2. Définition du contrôle de gestion

Avant de faire le point sur la conception du contrôle de gestion, il est nécessaire de s'interroger au préalable sur la signification contrôle/gestion.

2.1 Définition du concept contrôle/gestion²

Contrôle : il faut comprendre le mot « contrôle » dans le sens de maîtriser et non pas de surveiller. Les dirigeants d'une entreprise doivent avoir la maîtrise de sa gestion, de la même façon qu'un conducteur doit avoir la maîtrise de son véhicule. Donc, contrôler une situation, c'est être capable de la maîtriser et de la diriger dans le sens voulu.

Gestion : c'est l'utilisation d'une façon efficace et efficiente des moyens déterminés mis à la disposition d'un responsable pour atteindre les objectifs fixés par l'entreprise. L'acceptation anglo-saxonne du mot contrôle, entendu au sens de maîtrise, traduit d'avantage la complexité de ce domaine.

²ALAZARD Claude, SEPARI Sabine, « Contrôle de gestion, DCG11 », 2eme édition, Dunod, Paris, 2010. P.4.

³Anthony R., Cité in : Le Duff R. ; Cliquet G. ; Valhen C-A., « Encyclopédie de gestion et de management », Dalloz, Paris, 1999. P 194

2.2 Les différentes définitions 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. En fait, la définition la plus répandue du contrôle de gestion est celle donnée par R. Anthony, considéré comme le père du contrôle de gestion en 1965, « *le contrôle de gestion est un processus par lequel les dirigeants s'assurent que les ressources sont obtenues et utilisées avec efficacité et efficience pour réaliser les objectifs de l'organisation* »³.

Avec l'évolution du contrôle de gestion à travers le temps, nous lui on associe un jugement qui se traduit par sa restriction et cela a incité le même auteur à modifier sa définition pour donner une autre plus précise et large, formée comme suite :

« *Le contrôle de gestion est un processus par lequel les dirigeants d'une organisation influencent les autres membres d'une organisation pour mettre en œuvre la stratégie de celle-ci* »⁴.

M. Gervais propose la définition suivante en ajoutant la notion de « pertinence », le contrôle de gestion est « *le processus par lequel les dirigeants s'assurent que les ressources sont obtenues et utilisées avec efficience, efficacité et pertinence conformément aux objectifs de l'organisation et que les actions en cours vont bien dans le sens de la stratégie définie* »⁵.

D'après ces auteurs, le contrôle de gestion est le garant de non gaspillage des ressources. Il met en relation trois notions importantes liées à ce domaine du contrôle de gestion : l'efficacité, l'efficience et la pertinence.

³Anthony R., Cité in : Le Duff R. ; Cliquet G. ; Valhen C-A., « Encyclopédie de gestion et de management », Dalloz, Paris, 1999. P 194

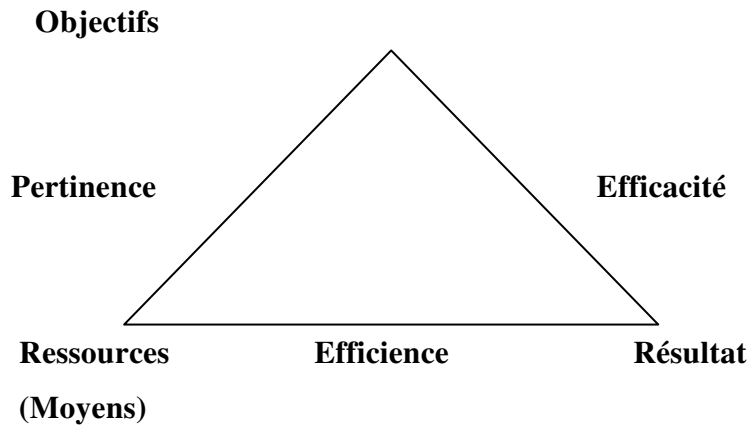
⁴Idem .P 213

⁵Gervais M., « Contrôle de gestion », Economica, Paris, 2005, P. 12

Chapitre I : Notion du contrôle de gestion

La relation entre ces trois concepts est donnée par le schéma suivant :

Schéma N° 01 : le triangle du contrôle de gestion



Source : Löning H., Malleret V., Meric J., Pesqueux Y., Chiapello E., Michel D., Sole A., « Le contrôle de gestion ,organisation outils et pratiques, 3^{ed}Dunod, Paris, 2008, P.06

D'après ce schéma :

- ✓ La pertinence (des moyens mis en œuvre par rapports aux objectifs) ;
- ✓ L'efficacité (la capacité à atteindre l'objectif) ;
- ✓ L'efficience (la mise en œuvre de minimum de ressources nécessaires pour le résultat obtenu).

Ainsi, il faut comprendre le mot "contrôle" au sens de maîtrise et non pas de surveillance. Les dirigeants d'une entreprise doivent avoir la maîtrise de sa gestion, de la même façon qu'un conducteur doit avoir la maîtrise de son véhicule.

3. Objectif du contrôle de gestion

Le contrôle de gestion ne peut se comprendre que dans une entreprise finalisée, une entreprise qui a des "buts" dans laquelle un processus de fixation d'objectifs a été mis en place, cette notion d'objectif", qui a donné lieu à des travaux théoriques importants est inhérente au contrôle de gestion. Le contrôle de gestion veille à :

- ✓ Accroître la motivation des responsables et à créer davantage de "convergence des buts"⁶ dans les organisations. Est la une autre composante essentielle du contrôle, déjà présenté dans la définition de R.N Anthony ;

⁶Expression d'Henri FAYOL, cité in : Colin H., Pesqueux Y., « Le contrôle de gestion », Dunod, Paris, 1998

Chapitre I : Notion du contrôle de gestion

- ✓ La fonction du contrôle de gestion est de concevoir, formaliser, traiter les flux d'information vertical et horizontal dans le but d'améliorer la performance de l'organisation ;
- ✓ Il vient nourrir, documenter et objectiver le dialogue de gestion entre les différents niveaux de responsabilité ;
- ✓ Le contrôle de gestion a pour objet la réduction de l'incertitude, il s'interroge sur le risque qu'il soit stratégique, d'exploitation ou financier.

D'une manière générale, le but principal du contrôle de gestion est de faire amener l'entreprise vers l'objectif ultime de son organisation.

4. Contrôle de gestion et structure de l'entreprise

La meilleure méthode de diriger une entreprise doit reposer sur trois principes : « *la permanence du commandement, l'unité des objectifs et de la direction, une hiérarchie bien établie* »⁷, la structure doit respecter ces principes.

Pour chaque entreprise, il existe une structure optimale adaptée à ses besoins spécifiques. A chaque stade de sa croissance correspond un type approprié de structure, la structure doit s'adapter avec la stratégie de l'entreprise. Elle est le type formel de relation qui existe entre les différents services d'une entreprise, elle désigne donc la hiérarchie que l'on rencontre couramment dans une entreprise.

La place du contrôle de gestion dans une entreprise dépend à la fois :

- ✓ De la taille de l'entreprise ;
- ✓ De son statut et ses moyens disponibles ;
- ✓ De son activité et de son mode de fonctionnement ;
- ✓ Des objectifs poursuivis par la direction générale.

Il n'existe pas de rattachement idéal, non plus de rattachement définitif. Mais du fait que son champ du contrôle s'étend sur l'ensemble de l'activité de l'entreprise et qu'il doit en avoir une vue globale, il est préférable qu'il soit rattaché au niveau le plus élevé de la hiérarchie et être indépendant. Les entreprises, en générale, réservent trois (03) places différentes pour le contrôle de gestion.

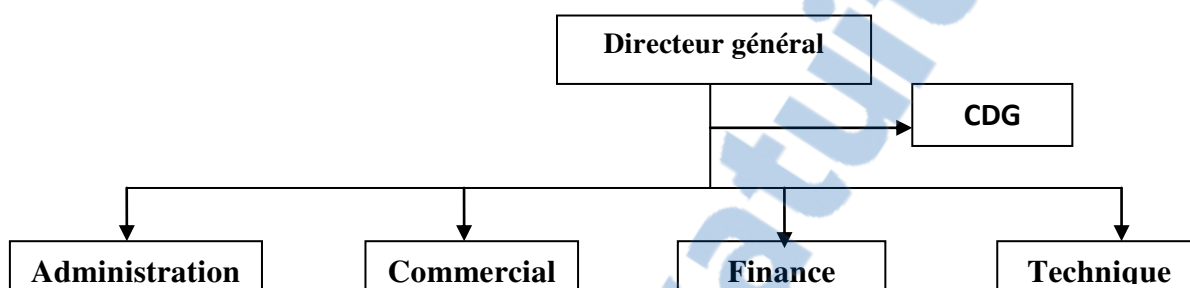
⁷ Expression d'Henri FAYOL, cité in : Colin H., Pesqueux Y., « Le contrôle de gestion », Dunod, Paris, 1998

Chapitre I : Notion du contrôle de gestion

4.1. Rattachement à la direction générale (position d'état-major)

Le champ d'action du contrôleur de gestion englobe toute l'activité de l'entreprise, c'est pour cette raison qu'il ne peut pas être placé sous l'autorité de celui dont il est censé contrôler son activité. De plus il a pour mission d'aider chaque membre de l'entreprise, du directeur général, à l'échelon le plus bas de la hiérarchie. Ainsi il sera très efficace en occupant une position de "staff" auprès de la direction générale.

Schéma N° 02 : Rattachement du contrôleur de gestion à la direction générale



Source : Bouin X, Simon F-X, « Les nouveaux visages du contrôle de gestion », 3^{ème} édition Dunod, Paris, 2009, p.50

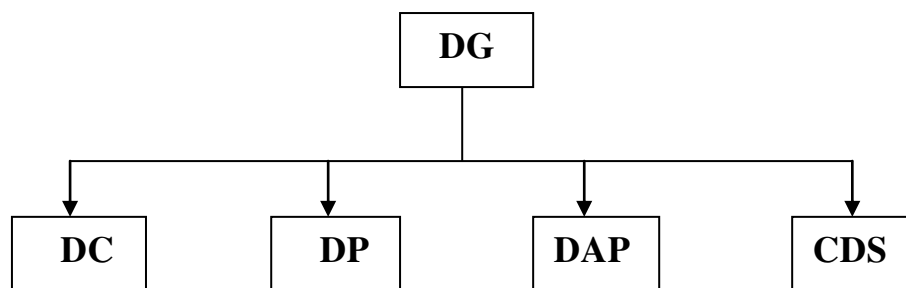
L'avantage essentiel est l'indépendance. En effet, rattaché à la direction générale, permet le :

- ✓ Soutien direct du directeur général ce qui implique la facilité de transmission des différents rapports qu'il est amené à élaborer ;
- ✓ Le décharge de toute responsabilité directement hiérarchique et mettre en évidence son rôle de conseiller de gestion. Le contrôleur de gestion bénéficie de la facilité de sa tâche concernant l'animation et la coordination de système du contrôle de gestion.

4.2. Rattachement au râteau (position fonctionnelle)

Le contrôleur de gestion est rattaché à une direction fonctionnelle administrative, comptable et financière. Cette organisation correspond à un contrôle de gestion limité à un rôle de suivi postérieur et donc d'avantage au service de la comptabilité analytique. L'horizon du contrôleur de gestion est alors limité à l'exercice comptable, sa mission s'inscrit en complément de la comptabilité générale ne coïncide pas avec la définition contrôle de gestion.

Schéma N° 03 : Rattachement en réseau



Source : Bouin X, Simon F-X, « Les nouveaux visages du contrôle de gestion », 3^{ème} édition Dunod, Paris, 2009, p.51

Ce rattachement en réseau peut permettre au contrôleur de gestion d'être :

- ✓ Le conseiller économique de l'entreprise (c'est-à-dire de tous les responsables, et pas seulement du directeur général) ;
- ✓ Le "mécanicien" du système budgétaire (c'est-à-dire celui qui conçoit, anime et entretient le système) ;
- ✓ L'"animateur" du système de contrôle de gestion.

5. Les limites et obstacles à la mise en œuvre du contrôle de gestion

5.1 Les limites de contrôle de gestion⁸

Le contrôle de gestion a des limites qui peuvent entraver sa précision et son efficacité. En effet, il existe trois limites fondamentales.

- Il n'est pas possible de tout mesurer à un coût raisonnable.
- Les indicateurs sont susceptibles d'être manipulés compromettant ainsi la confiance accordée au système de contrôle de gestion, en effet, si un indicateur devient un but en soi, il peut induire un stress surtout s'il est mal choisi et trop exigeant, il est possible de trouver des parades pour limiter ce phénomène en gardant les indicateurs confidentiels et les renouvelant le plus souvent possible.
- Les indicateurs ne sont pas suffisants pour établir un suivi précis, les managers doivent se rendre sur place pour constater ce qui se passe dans les unités de l'entreprise et avec les clients.
- D'autre part, il est souvent difficile de laisser le contrôle de gestion à sa place. Le contrôle de gestion, au carrefour de nombreuses fonctions, peut assez facilement dériver, sous l'effet de ses tendances propres, du contexte, et des pressions des autres

⁸KIRBYJ, « management contrôle système », 2^{ème} édition, Prentice Hall, 1994, P53.

Chapitre I : Notion du contrôle de gestion

acteurs. Il peut ainsi se limiter à un contrôle formel et tatillon, devenir un organe d'inspection interne, ou de conseil et d'aide à la décision, ou d'analyse économique, ou encore prendre en charge des responsabilités opérationnelles, ou bien encore occuper des fonctions plus ponctuelles liées à une forme de métiers, malgré toutes ces formes proches, à savoir l'audit interne.

5.2 Les obstacles à la mise en œuvre du contrôle de gestion⁹

Le contrôleur de gestion se heurte fréquemment à :

- La tentation de la direction générale ;
- De vouloir piloter toutes les dimensions de la stratégie ;
- De demander au contrôle de gestion de tout contrôler.

6. Notions voisines du contrôle de gestion

6.1 Contrôle interne

En 1978, « American Institute of Certified Public Account » (**AICPA**) déclare :
« Le contrôle interne est formé de plans d'organisation et de toutes les méthodes et procédures adoptées à l'intérieur d'une entreprise pour protéger ses actifs, contrôler l'exactitude des informations fournies par la comptabilité, accroître les rendements et assurer l'application des instructions de la direction »¹⁰

Enfin, on peut dire que le contrôle interne est l'ensemble de dispositifs organisés, formalisés et permanents mis en œuvre par les responsables. Selon **L'IFACI**, cette fonction permet notamment d'assurer et de favoriser :¹¹

- ✓ Le bon fonctionnement des processus internes de la société, notamment ceux concourant à la sauvegarde de ses actifs ;
- ✓ La protection, la sauvegarde du patrimoine (biens, hommes, droits, etc.) et évidemment la maîtrise des risques auxquels elle sera confrontée (les pertes, détériorations, etc.) ;
- ✓ La conformité aux lois et règlements ;
- ✓ La fiabilité des informations financières ;

⁹MAHE H de BOISLANDELLE, Dictionnaire de gestion, vocabulaire, concepts et outils, édition Economica, Paris, 1998, P47

¹⁰CARLIER Bruno, RUBRICH-ROBERT Christophe, « Contrôle de gestion : Missions, outils, systèmes d'information et de Pilotage », « La lettre du cadre territorial » - S.E.P.T, Janvier 2002, P.17.

¹¹Définitions de l'audit et du contrôle internes, www.ifaci.com. Consulté en date du 15.04.2016

Chapitre I : Notion du contrôle de gestion

- ✓ L'accroissement de la performance de l'organisation et le contrôle de l'application des objectifs.

Alors, si le contrôle de gestion définit les règles relatives au choix des actions à entreprendre, des moyens à mettre en œuvre et des procédures d'évaluation des résultats obtenus ; le contrôle interne va définir les règles d'application des actions choisies.

6.2 Audit interne

« L'audit interne est une activité indépendante et objective qui donne à une entreprise une assurance sur le degré de maîtrise de ses opérations, lui apporte ses conseils pour les améliorer, contribue à créer de la valeur ajoutée, aide l'organisation à atteindre ses objectifs en évaluant ; par une approche systématique et méthodique, ses processus de management de risque, de contrôle et de gouvernement d'entreprise, et en faisant des propositions pour renforcer leur efficacité ». ¹²

En pleine évolution, l'audit interne et le contrôle de gestion sont deux fonctions complémentaires qui s'intéressent à toutes les activités de l'entreprise, puisqu'elles interviennent dans le même domaine (vérification, amélioration), c'est-à-dire, elles utilisent les mêmes données, analysent les mêmes problèmes, dialoguent avec les mêmes responsables.

Donc il existe de nombreux modes de coopération entre le contrôleur de gestion et l'auditeur interne ; on cite à titre d'exemple : ¹³

- ✓ L'auditeur interne fiabilise les informations que le contrôleur de gestion utilise en perfectionnant les systèmes qui produisent ses informations ;
- ✓ Le contrôleur de gestion sera la force de proposition dans le cadre de la définition du plan d'audit annuel grâce aux dysfonctionnements qu'il détecte tant au niveau interne qu'externe ;
- ✓ L'efficacité des deux fonctions contribue à la création d'une valeur ajoutée pour cette entreprise.

¹²SCHIK Pierre, « Mémento d'audit interne – Méthodes de conduite d'une mission d'audit », Dunod, paris, P.5.

¹³CARLIER Bruno, RUBRICH-ROBERT Christophe, Op.cit., P. 23.

Chapitre I : Notion du contrôle de gestion

Malgré cette complémentarité qui règne entre ces deux fonctions, cela ne nous empêche pas de les distinguer l'une de l'autre¹⁴ :

- ✓ Le contrôleur de gestion s'intéresse plus aux informations elles-mêmes qu'au système qui les produit, contrairement à l'auditeur qui se préoccupe plus des systèmes de leur fonctionnement ;
- ✓ Si le contrôleur de gestion traite ces informations de manière continues, l'auditeur interne le fait mais d'une façon discontinue ou périodique ;
- ✓ En dernier, le contrôleur de gestion à la vocation d'être un instrument de pilotage et de gestion de la collectivité.

6.3 Audit externe

« L'audit externe est une fonction indépendante de l'entreprise dont la mission est de certifier l'exactitude, la régularité et la sincérité des comptes, résultats et états financiers ».¹⁵

Donc l'audit externe est un examen indépendant et formel de la situation financière d'un organisme ainsi que de la nature et des résultats de ses activités. Cette fonction est exercée par des commissaires aux comptes professionnels. Leur objectif principal est de s'assurer de la pertinence des rapports de la direction et de la crédibilité des états financiers.

Elle permet également de dresser la responsabilité des institutions dans la gestion des capitaux des bailleurs et d'objectiver les points faibles des suivis internes, il faut noter également que l'auditeur externe est soumis à des « normes d'audites »

Ces normes ont pour but de prévoir que l'auditeur réalise un travail contentieux, ce qui va confirmer que les états financiers de l'entreprise ne présentent aucune anomalie significative. Une donnée est qualifiée de significative si son omission ou son inexactitude peut influencer la décision des destinataires des états financiers.

¹⁴CARLIER Bruno, RUBRICH-ROBERT Christophe, Op.cit., P. 23.

¹⁵RENARD Jacques, « Théorie et pratique de l'audit interne », Edition d'organisation, Paris, 2010, P. 80.

Section 02 : place et rôle de la fonction contrôle de gestion dans l'organisation

Dans ce paragraphe, on va traiter certaines notions liées à la discipline du contrôle de gestion, dont on trouve le contrôle organisationnel, le contrôle interne et l'audit interne.

1. Les différents 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, le contrôle participe au processus de la gestion. R. Anthony a proposé un célèbre découpage des processus organisationnels en quatre (04) niveaux :¹⁶

1.1 Le contrôle stratégique

Le contrôle stratégique est le processus par lequel les buts de l'entreprise sont définis aussi 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* »¹⁷. Il joue aussi un rôle dans la conduite du changement stratégique.

1.2 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 convergent pas avec ceux de l'entreprise ;

¹⁶ Gautier F., Pezet A., « Contrôle de gestion », Pearson, Paris, 2006, P. 31

¹⁷ Batac 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

Chapitre I : Notion du contrôle de gestion

✓ Les individus qui peuvent ne pas être correctement informés sur les stratégies de l'entreprise.

1.3 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 responsables de garantir que les actions relevant de leur autorité mises en œuvre conformément aux finalités confiées.

1.4 Le contrôle budgétaire

Il traduit, en langage économique et comptable, les objectifs annuels, les compare aux réalisations et identifie les écarts significatifs.

Le contrôle budgétaire est :

- ✓ Formalisé dans ces structures ;
- ✓ Limité à des rubriques imposées et précises ;
- ✓ Conditionné par l'année N°01 du plan à moyen terme

Ces quatre grands types de contrôle se déroulent au sein des entreprises, leur connexion se relève cruciale. De 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 contraintes de l'entreprise, et suivre la mise en œuvre pour s'assurer qu'ils atteignent effectivement les objectifs fixés.

2. Mission et Rôle du Contrôle de Gestion

Le contrôle de gestion a pour mission de définir les finalités et les objectifs généraux de l'entreprise à long terme d'une part, et d'autre part la stratégie à adopter pour orienter la gestion vers la réalisation des objectifs fixés dans les meilleurs délais et au moindre coût et avec une qualité maximale conformément aux prévisions.

Le contrôle de gestion doit assurer plusieurs tâches : la prévision, le conseil, le contrôle, et la mise au point des procédures.

Chapitre I : Notion du contrôle de gestion

- ✓ Au niveau de la prévision : le contrôle de gestion doit élaborer les objectifs, définir les moyens permettant de les atteindre et surtout préparer des plans de rechange en cas d'échec des plans établis à l'avance. De même le contrôle de gestion doit s'assurer de la compatibilité de budgets émanant des différents services.
- ✓ Au niveau du conseil : le contrôle de gestion doit fournir aux différents centres de responsabilité les informations nécessaires à la mise en œuvre d'un ensemble de moyens permettant d'améliorer leur gestion.
- ✓ Au niveau de contrôle : le contrôle de gestion doit déterminer les responsabilités et assurer le suivi permanent de l'activité de l'entreprise en gardant la compatibilité entre eux par le biais de tableau de bord.
- ✓ Au niveau de la mise au point des procédures : la mission de contrôle de gestion consiste à élaborer les indicateurs et les uniformiser pour que la comparaison de l'entreprise avec son environnement soit homogène.

3. Le métier du contrôleur de gestion

3.1 Métier du contrôleur de gestion

D'une fonction technique traditionnelle consiste à concevoir, à interpréter les outils de gestion et évaluer les performances des centres de responsabilité et de leurs responsables, le métier du contrôleur de gestion a évolué vers des fonctions de conseil et de communication. Pour lui permettre d'exercer ses nouvelles fonctions, la situation du contrôleur de gestion dans l'organigramme de l'entreprise a changé ainsi que son profil.

3.2 Le rôle du contrôleur de gestion

Les contrôleurs de gestion « *apportent aux dirigeants de l'entreprise les différents moyens d'accomplir ses tâches, en animant et coordonnant l'ensemble des systèmes de contrôle mets en œuvre* »¹⁸.

Selon le point de vue d'E.Chiapillo, propose huit(08) rôles principaux aux contrôleurs de gestion :¹⁹

➤ Conseil et aide à la décision auprès de la direction générale ;

¹⁸ Lonig H., Malleret V., Meric J., Pesqueux Y., Chiapello E., Michel D., Sole A., « Le contrôle de gestion, outils et pratiques », Dunod, Paris, 2008

¹⁹ Idem

Chapitre I : Notion du contrôle de gestion

- Conseil et aide à la décision auprès des opérationnelles ;
- Incitation des opérationnelles à penser au futur ;
- Aide à l'évaluation des performances individuelles ;
- Supervision technique du fonctionnement des outils ;
- Amélioration de la fiabilité des données ;
- Analyser des coûts, des résultats ;
- Diagnostique des besoins, création d'outils.

3.3 Niveaux du contrôleur de gestion

Dans une entreprise de grande taille, la fonction du contrôle de gestion est généralement décentralisée, le contrôleur de gestion siège (centrale) assiste la direction générale dans la formalisation de la stratégie au travers du processus de planification.

Le contrôleur de gestion division assiste les directeurs opérationnels dans l'élaboration de leur budget, de leur dossier d'investissement et de leurs tableaux de bord. Il contribue également à la rédaction des rapports analysant les causes d'écarts entre les prévisions et les réalisations.

Le rattachement hiérarchique du contrôleur de gestion division peut différer suivant les entreprises :²⁰

- ✓ Il peut dépendre hiérarchiquement du contrôleur de gestion centrale. Cependant ce type de structure ne favorise pas l'intégration du contrôleur de gestion au sein de la division. Il sera certainement perçu comme un messenger, voire comme un espion de la direction générale ;
- ✓ Il peut être sous l'autorité du directeur de division. Dans ce cas, son intégration ne sera pas problématique mais la direction générale pourra douter de son indépendance.

Quel que soit son rattachement hiérarchique, le contrôleur de gestion doit constamment légitimer sa position et doit, par conséquent, présenter un certain nombre de qualités particulières.

3.4 Le profil du contrôleur de gestion

Le minimum que l'on soit en mesure d'attendre du contrôleur de gestion, c'est qu'il remplisse les rôles qui lui sont assignés généralement : maîtriser le cœur du métier en termes

²⁰ Langlois G. ; Bonnier C. ; Bringer M., « Contrôle de gestion », Foucher, Paris, 2006, P. 30

Chapitre I : Notion du contrôle de gestion

d'information, posséder les capacités rationnelles adéquates à l'animation des procédures et à l'assistance du manager et contribuer à transformer l'entreprise.

Le contrôleur de gestion doit présenter les qualités suivantes :

- ✓ **Savoir aller à l'ensemble et oublier les problèmes mineurs** : trop de contrôle nuira l'entreprise, coûtera beaucoup d'argent et risques d'aboutir à peu de résultats ;
- ✓ **Savoir communiquer** : il doit savoir dialoguer avec les opérationnels de façon à obtenir la meilleure information possible, être en mesure d'apprécier les difficultés de chacun et en tenir compte, éviter de froisser les susceptibilités lorsqu'il donne des avis, ou un mot de son comportement doit être diplomatique ;
- ✓ **Savoir convaincre** : la diplomatie n'exclue pas une certaine fermeté et il lui en faudra pour faire respecter la convergence des buts, veillée à la mise en application de certaines décisions.

Les qualités du contrôleur de gestion sont résumées par Bouin et Simon dans le tableau suivant :

Tableau N° 01 : Les qualités du contrôleur de gestion

Qualités techniques	Qualités humaines
<ul style="list-style-type: none">▪ Rigoureux, méthodique, organisé ;▪ Faible, claire ;▪ Cohérent ;▪ Capable de synthèse ;▪ Faisant circuler l'information sélectionnée ;▪ Maîtrisant les délais ;▪ Connaissant les outils.	<ul style="list-style-type: none">▪ Morale : honnêteté, humilité ;▪ Communicantes : dialogue, animation, formation, diplomatie, persuasion ;▪ Mentales : ouverture, critique, créativité ;▪ Collectives : écoute, accompagnement implication ;▪ Sociales : gestion des conflits ;

Source : Alazard C., Sépari S., « Contrôle de gestion manuel et applications », Dunod, Paris, 2007, P. 34

Au total, le contrôleur de gestion doit connaître l'entreprise et ses acteurs, être positif et dynamique, tourné vers l'avenir.

4. Le processus du contrôle de gestion

Selon ARDOINE, MICHEL et SCHMIDT, ce processus est le cœur et la finalité du contrôle de gestion. Il est le point de fusion entre contrôle de gestion et le contrôle d'entreprise²¹

En effet, selon les orientations de la direction générale, les responsables opérationnels décident, agissent et interprètent les résultats partiels, décident à nouveaux, agissent encore.

Le contrôle de gestion les aide à prévoir les effets de leurs décisions, à mesurer et à interpréter leurs résultats, à anticiper leur résultat futur.

4.1 La planification

Le point de départ du processus est la planification, au cours de laquelle on définit les objectifs à long terme puis on les traduit en actes opérationnel à travers les politiques de commercialisation, d'investissement, de gestion de ressources humaines et de gestion financière.

Dans cette phase, il faut définir opérationnellement une stratégie :

- ✓ Le choix de couples produit / Marché
- ✓ Investissement et désinvestissement
- ✓ Organisation et gestion des ressources humaines
- ✓ Adaptation à l'outil de production
- ✓ Financement (plan)

Ainsi, nous distinguons deux sortes de plan entre autres :

- ✓ Le plan opérationnel
- ✓ Le plan stratégique.

Pour l'identification de l'écart stratégique et de l'évolution des métiers ou niche accessibles débouche ainsi sur le choix de l'évolution souhaitée (plan stratégique) « strategic

²¹Ardoine, Michel et Schmidt J, le contrôle de gestion, Paris, Ed. Public union 1985, P59

planning » et sur l'option du cheminement à parcourir pour la réaliser (planification opérationnelle)²²

La résorption de l'écart opérationnel relève quant à elle du plan opérationnel, c'est dans ce dernier que s'inscriront les plans annuels d'action qui emboucheront sur le chiffrage du budget.

4.2 La budgétisation

Le budget est l'expression comptable et financière des plans d'action retenus pour que les objectifs visés et les moyens disponibles sur le court terme (l'année en générale) convergent vers la réalisation des plans opérationnels

Articulant le court terme (le mensuel et l'annuel) et le moyen terme de l'entreprise, le budget est l'outil central du contrôle de gestion, mais un outil non dépourvu d'effet pervers.

Il peut en effet jouer trois rôles :

- ✓ Celui d'instrument de coordination et de commercialisation : le processus budgétaire bien mené est l'occasion de s'assurer que les fonctions ont l'intention d'agir en harmonie sinon en synergie, les suivis budgétaires permettant de réguler les disfonctionnements éventuels.
- ✓ Celui d'un outil essentiel de gestion budgétaire : il doit, en remplissant cette mission, permettre de repérer à l'avance les difficultés, de choisir les programmes d'activité à partir de l'exploration des variantes possibles et de l'identification des marges de manœuvres disponibles, ainsi que les zones majeurs d'incertitude.
- ✓ Celui d'un outil de délégation et de motivation, dans la mesure où il apparaît comme un contrat passé entre un responsable et la hiérarchie portant sur des obligations de moyen et / ou de résultat, qui interviendront dans la mesure de la performance du responsable.

Sous cette optique d'idée, la phase budgétaire commencera à partir de cette politique à moyen terme par la fixation des objectifs induit à court terme, qui découlent des programmes d'action à moyen terme, mais tiennent aussi compte des contraintes et des plans d'action décidées pour l'année à venir.

²²ACKLOFF R, Méthodes de planification dans l'entreprise, éd d'organisation 1973

Chapitre I : Notion du contrôle de gestion

L'essentiel de cette phase est dans la définition, la coordination et l'approbation des plans d'actions de l'entreprise.

C'est le stade de la mise en œuvre :

- ✓ Commercial
- ✓ Production, achat
- ✓ Humaine
- ✓ Financière, investissement
- ✓ Evaluant les résultats futurs
- ✓ Vérifiant l'utilisation des moyens par rapport au plan des résultats
- ✓ Modifiant l'exécution et les plans d'action

4.3 Action et suivi des réalisations

La phase primordiale qui suit la budgétisation est celle de l'action ou exécution des phases d'action, leurs traductions le font pour atteindre l'objectif fixé.

Il s'agit d'atteindre les objectifs :

- ✓ En traduisant les faits en plan d'action
- ✓ En évaluant les résultats futurs
- ✓ En vérifiant l'utilisation des moyens par rapport au plan des résultats.
- ✓ En modifiant les exécutions et les plans d'actions

L'étape suivante est celle de la mesure des résultats partiels de l'action et de l'explication des niveaux des performances atteintes, ainsi que l'identification des mesures correctives nécessaires.

Le processus du contrôle est donc indissociable de la gestion de l'entreprise, il aide à la formalisation des phases d'activité en insistant sur l'aménagement des normes de réflexion, prévision qui permettent de choisir le meilleur plan d'action.

Cependant, il faut souligner que le processus de contrôle est mis en œuvre dans le cadre d'un système de contrôle.

Chapitre I : Notion du contrôle de gestion

La construction d'un système d'orientation de l'action et de la prise des décisions se fait grâce à l'utilisation d'outils divers tel que :

- ✓ Les plans à long terme et moyen terme
- ✓ Les études économiques potentielles ;
- ✓ Les statistiques extra comptables ;
- ✓ La comptabilité générale et la comptabilité analytique ;
- ✓ La technique des ratios ;
- ✓ Les tableaux de bord ;
- ✓ Le système budgétaire.

D'entre tous ses éléments, le système budgétaire est celui qui occupe la place prépondérante, mais on se gardera d'identifier le système de contrôle de gestion au système budgétaire.

En effet, le système de contrôle de gestion correspond d'une part à toute la logistique technique et d'autre part à l'organisation administrative qui permet au processus de se dérouler dans les meilleures conditions possibles d'information et de rapidité

5. La place du contrôle de gestion dans les entreprises

La mise en place d'un service de contrôle de gestion dépend de plusieurs facteurs dont la taille de l'entreprise ; car dès qu'elle atteint une certaine dimension, la complexité des problèmes exige la création d'un poste de contrôleur de gestion, puis un service spécial dont l'importance croît peu à peu avec l'augmentation de la taille de l'établissement. Généralement, les entreprises utilisent soit :

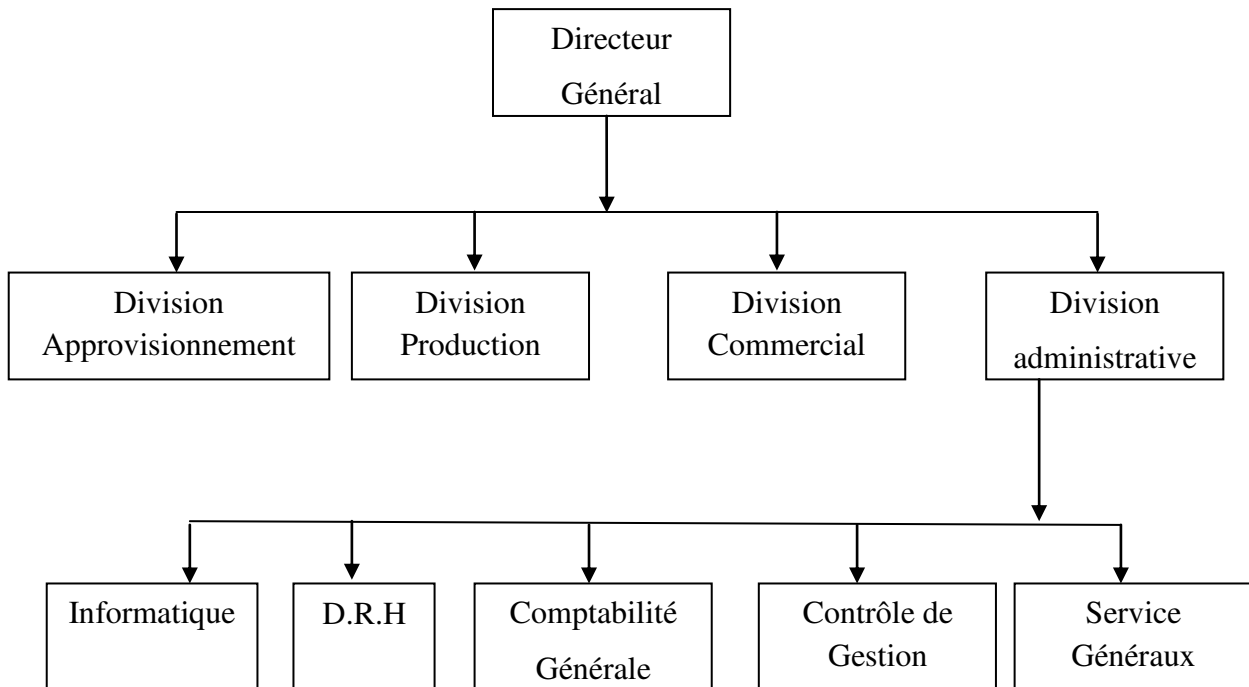
- ✓ La position fonctionnelle ;
- ✓ La position d'état-major (staff).

5.1 La position fonctionnelle.

Ici, le contrôleur de gestion (**CG**) est rattaché à une direction fonctionnelle, qu'elle soit administrative (**DA**), financière ou comptable (**DFC**). La figure ci-dessous nous montre la hiérarchisation de cette dernière :²³

²³MARGOTTEAU Eric, « contrôle de gestion DECF.U.V.7 », Ellipses Edition Marketing S.A, 2001. P.470.

Schéma N° 04 : La position fonctionnelle du contrôle de gestion.



(Source : MARGOTTEAU Eric, « contrôle de gestion DECF.U.V.7 », Ellipses Edition Marketing S.A, 2001)

Donc, ici l'activité du contrôleur de gestion est limitée à l'établissement des devis, la surveillance des marges, le calcul des seuils de rentabilité, ou enfin à un réseau de comptabilité analytique où la connaissance des coûts des produits et leur rentabilité reste générale. Alors, on peut dire que son domaine d'action ne concerne que le champ comptable et ne participe pas au processus de planification stratégique et de contrôle budgétaire de l'entreprise.

5.2 La position d'état-major (la position de Staff)²⁴

Cette forme est la meilleure, étant donné que le domaine d'activité du contrôleur de gestion englobe toutes les activités de l'entreprise. Ce dernier occupe une place d'élément du « Staff » ; appelé également « d'état-major » (qui signifie une idée de soutien). Elle tend à situer cette fonction en dehors de toute hiérarchie ; elle est rattachée directement au directeur général.

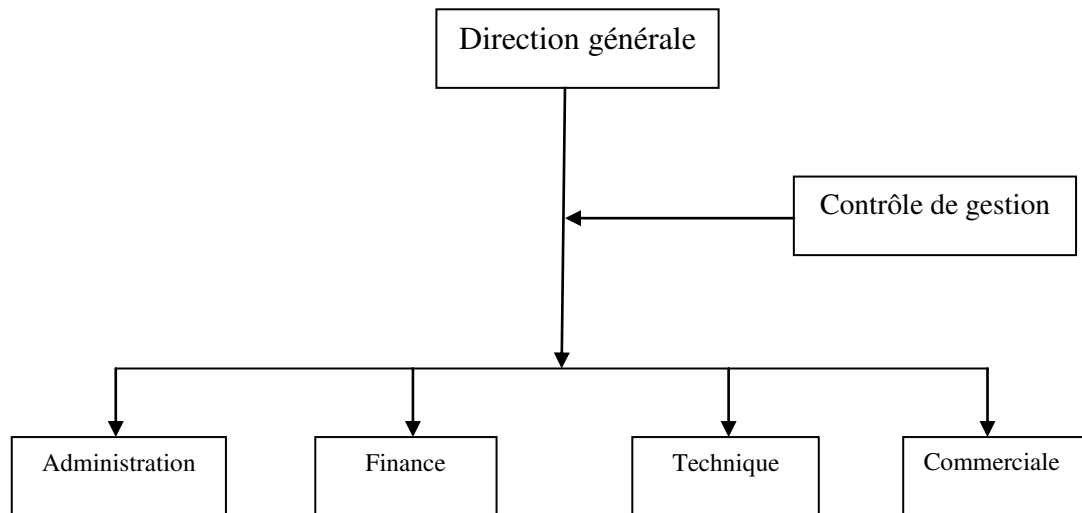
Sa mission principale est d'apporter de l'aide à chaque membre de l'entreprise, allant du directeur général jusqu'au fonctionnaire le plus bas situé dans la hiérarchie. De ce fait, il

²⁴KESSOURI Nadjete, MELIZOU Samiha, « Evaluation de contrôle de gestion au sein de l'entreprise cas de l'EPB », Mémoire de fin de cycle en vue de l'obtention du diplôme de master II, Université A. Mira, 2011, option : CCA. P. 15.

Chapitre I : Notion du contrôle de gestion

ne peut être placé sous l'autorité de celui dont il est censé contrôler son activité. Le schéma ci-dessous représente la position du contrôleur de gestion.

Schéma N° 05 : La position staff « d'Etat-major » du contrôleur de gestion.



(Source : KESSOURI NADJET, MELIZOU SAMIHA, « Evaluation de contrôle de gestion au sein de l'entreprise de l'EPB », mémoire de fin de cycle en vue de l'obtention du diplôme de master II, option : CCA .2010/2011)

Alors, dans cette position de staff, le domaine de contrôleur de gestion s'étend et intervient dans :

- ✓ Le processus de planification stratégique ;
- ✓ Le processus de mobilisation et d'animation des acteurs ;
- ✓ La prise de décisions à long terme (choix d'investissements, partenariat, ... Etc.).

Section 03 : Méthodes et outils du contrôle de gestion

Pour piloter et prendre des décisions à court terme et à long terme, les gestionnaires élaborent et utilisent de nombreux outils d'aide à la décision. Dans ce cadre le contrôle de gestion propose la comptabilité générale et la comptabilité analytique, méthode de calcul des coûts, la gestion budgétaire et le tableau de bord, enfin le reporting.

1. La comptabilité générale :

La comptabilité générale est la première source d'information de l'entreprise. Elle permet de procéder à un contrôle automatique des opérations enregistrées, la lecture du journal fournit d'état des dettes, l'état des créances, les états de toutes les entreprises, elle permet aussi :

- ✓ De constater les produits et les charges que l'entreprise génère au cours d'un exercice et déterminer le résultat qui en découle ;
- ✓ De dresser à la fin de chaque exercice, un état de sa situation patrimoniale, le bilan que l'on peut définir comme la description en valeur de la situation patrimoniale d'une entreprise à un moment donné, et éventuellement d'en étudier l'évaluation (tableau de financement) »²⁵

En outre, la comptabilité générale en aux dirigeants de déceler les points faibles de leurs entreprises, d'identifier les causes de leurs malaises et de prendre les mesures correctives afin de rétablir la situation. Donc elle sert d'aider les administrations de mieux contrôler, coordonner et planifier les opérations quotidiennes de l'entreprise.

La connaissance du résultat général de l'exercice telle que le permet de la comptabilité générale, est insuffisante parce que l'entreprise ne fabrique pas un seul produit et en plus elle exerce plusieurs activités. Il est utile, dès lors mieux cerner l'origine du résultat en mesurant la contribution qui apporte chaque produit et chaque activité.

Pour cela il convient d'analyser les coûts des biens produits dans les différentes étapes de leur production, c'est l'objet de la comptabilité analytique.

2. La comptabilité analytique

2.1 Le système de comptabilité analytique

La comptabilité analytique est l'un des moyens indispensables pour optimiser les allocations de ressources dans les grandes et moyennes entreprises et même les petites.

La comptabilité analytique est un mode de retraitement des données dont les objectifs sont :

²⁵ A.Benrais « le contrôle de gestion dans les entreprise ».2001, P34.

Chapitre I : Notion du contrôle de gestion

- ✓ Connaître les coûts des différentes fonctions de l'entreprise ;
- ✓ Expliquer les résultats en calculant les coûts des produits et les comparer aux prix de vente correspondant.

La comptabilité analytique doit alors fournir tous les éléments qui facilitent les prises de décisions. Elle est le moyen d'avoir, grâce à des procédures précisées et permanentes, les éléments d'analyse périodique et comparable dans le temps.²⁶

Le système de comptabilité analytique est fonction de plusieurs paramètres :

- ✓ Les caractéristiques des produits ;
- ✓ La structure de l'entreprise ;
- ✓ Les besoins d'informations auxquels le système doit répondre.

Réussir la mise en place d'un système de comptabilité analytique exige de définir des centres d'analyse, des unités d'œuvre pertinentes et d'organiser le système d'information. Le fonctionnement correct du système de comptabilité analytique permet mieux maîtriser les coûts.

➤ **Les centres d'analyse :**

La mise en place d'une comptabilité analytique suppose la répartition de l'entreprise en centre d'analyse, ces derniers correspondent aux centres de travail. Le centre est scindé en section (ce qu'on appelle sections homogène).

La décomposition de l'entreprise en centre d'analyse est utile pour le contrôle de gestion dans la mesure où cela permet d'identifier les coûts et de connaître les consommations de ressources au niveau de chacune des unités organisationnelles.

- ✓ Les centres principaux : dont l'activité est en relation avec le produit
- ✓ Les centres auxiliaires : dont l'activité est moins directement liée au produit.²⁷

²⁶P.L Becos,1995, P232-233

²⁷Idem.

Chapitre I : Notion du contrôle de gestion

➤ Les unités d'œuvre :

L'affectation des coûts aux produits pour chaque centre se fait par l'intermédiaire d'une unité d'œuvre qui est l'unité de mesure de son activité.

L'unité d'œuvre permettent d'opérer les transferts des coûts d'un centre d'analyse vers d'autres centres ou vers les produits.

L'unité d'œuvre doit être la plus représentative de travail effectuée par le centre et traduire les variations de son activité. Elle s'exprime par une mesure physique.

➤ Les informations de base

Sont nécessaires au fonctionnement du système de comptabilité analytique et sont de deux sortes :

- ✓ Les données monétaires d'origine comptable permettant de connaître les charges consommées pendant la période ;
- ✓ Les données quantitatives concernant les flux physiques qui proviennent des différentes unités opérationnelles.

2.2 L'architecture globale d'un système de comptabilité analytique

Le système de comptabilité analytique permet de calculer les coûts pour chaque unité organisationnelle en rattachant les coûts indirects aux produits, le principe consiste à faire transiter les coûts indirects par les centres d'analyse avant de les attribuer aux produits par le moyen des unités d'œuvre.

Le système de comptabilité analytique permet alors :

- ✓ La classification des charges en charges directes et charges indirectes par rapport aux produits ;
- ✓ L'affectation aux centres d'analyse des charges indirectes ;
- ✓ Les charges affectées aux centres auxiliaires sont réparties en totalité ou en partie entre les centres principaux selon leur consommation d'unités d'œuvres des centres auxiliaires ;

Chapitre I : Notion du contrôle de gestion

- ✓ Toutes les charges indirectes regroupées dans les centres principaux sont rattachées aux produits selon leurs consommations respectives d'unités d'œuvres des centres principaux.

Architecture d'un système de comptabilité analytique :

- ✓ Charges Incorporables De la Comptabilité Analytique
- ✓ Charges directes par rapport aux produits
- ✓ Charges indirectes par rapports aux produits
- ✓ Centres principaux
- ✓ Centres auxiliaires
- ✓ Coûts de revient des produits

2.3 L'organisation des centres de responsabilité

- ✓ Un centre de responsabilité est généralement défini comme étant une entité de gestion dont le responsable dispose ;
- ✓ D'une délégation formelle d'autorité pour négocier des objectifs et des allocations de ressources dans le cadre du plan pluriannuel et du budget ;
- ✓ D'un système de pilotage dans sa gestion permettant d'être renseigné sur l'état de ses réalisations par rapport à ses objectifs, sur l'état de ses consommations en ressources et sur l'état de ses dépenses sur les différents éléments clés de son exploitation²⁸

L'organisation en centres de responsabilité est un préalable indispensable à la mise en œuvre des procédures techniques du contrôle de gestion (système de calcul de coûts et de mesure de résultats, procédure budgétaire au tableau de bord).

L'attention portée à la définition des centres de responsabilité doit être considérée comme un facteur clé de la réussite du contrôle de gestion ; l'organisation en centres de responsabilité se fait à partir de la structure de l'entreprise, telle qu'elle a été définie par la direction générale²⁹

²⁸P.L Becos ,1995, P 254

²⁹Idem, P253

Chapitre I : Notion du contrôle de gestion

Le contrôle de gestion a alors permis la décentralisation des centres de responsabilité, tout en assurant une convergence satisfaisante des objectifs de chacun des responsables vers ceux de l'entreprise.

- ✓ Les centres des coûts : la délégation sur les charges engagées pour la mise à disposition d'un produit ou d'une prestation. Le responsable doit maîtriser au mieux ses dépenses ;
- ✓ Les centres de profit : la délégation porte sur les charges, le niveau d'activité et la négociation commerciale. L'évaluation des résultats se fait en termes de rentabilité de l'activité ;
- ✓ Les centres d'investissement : la délégation porte sur les charges, le niveau d'activité et les actifs engagés par le centre. L'évaluation des résultats se fait sur la rentabilité de l'activité mais aussi sur la rentabilité des actifs engagés.

3. La gestion budgétaire

La gestion budgétaire consiste à établir des budgets et à comparer périodiquement les réalisations avec les données budgétées afin de mettre en place des actions correctives si nécessaire. Elle permet :

- ✓ De traduire concrètement les objectifs stratégiques fixés par la direction.
- ✓ De coordonner les différentes actions de l'entreprise.
- ✓ De prévoir les moyens nécessaires à leur mise en œuvre (trésorerie, capacité de production).
- ✓ De faire des choix entre plusieurs hypothèses.

En effet, pour un contrôle budgétaire efficace, le contrôle de gestion se doit de définir les centres de responsabilités en évitant de privilégier leur intérêt au détriment de celui de l'entreprise. De plus, il se doit également organiser les échanges internes entre centres en définissant des prix de cessions qui doivent permettre le respect de l'efficacité de l'entreprise, la maîtrise et l'évaluation de l'efficience de chaque centre, tout en garantissant le respect de l'autonomie déléguée au responsable.

3.1 Les centres de responsabilité

Le découpage de l'entreprise en centres de responsabilité, qui doit nécessairement correspondre à l'organigramme de structure, est un élément du contrôle de gestion pour suivre l'activité d'un responsable.

➤ *Définition*

Un centre de responsabilité est un groupe d'acteurs de l'organisation regroupés autour d'un responsable, auquel des moyens sont octroyés pour réaliser l'objectif qui lui a été assigné.³⁰

L'entreprise est alors scindée en sous-ensembles qui reçoivent une autorité déléguée pour engager des moyens humains, matériels et financiers dans la limite d'objectifs négociés avec la hiérarchie. Donc un centre de responsabilité est une partie de l'entreprise, base de calcul pour les performances du gestionnaire responsable.

3.2 Typologie des centres de responsabilité

De manière générale, on distingue cinq types de centres de responsabilité³¹, en fonction des missions qui sont assignées.

A) Centre de coûts

L'unité concernée doit réaliser le produit qu'elle fabrique au moindre coût, avec la meilleure qualité possible.

Plusieurs indicateurs peuvent être élaborés par le contrôle de gestion pour mesurer les performances de ces centres : quantité produite, coût unitaire des produits, qualité (taux de rebut, taux de panne, critère de qualité) et délai (délai de réponse à la demande).

B) Centre de dépense discrétionnaire

³⁰ Claude Alazard, Sabine Sépari, « Contrôle de gestion », DCG11, édition : DUNOD, 2007, page : 362

³¹ Idem

Chapitre I : Notion du contrôle de gestion

Pour les services fonctionnels dont la mission est d'aider une activité opérationnelle, un centre de coûts discrétionnaire est créé avec un budget fixé pour gérer au mieux l'opération.

A la différence des centres de coûts, cette solution est utilisée quand il n'est pas possible de rattacher le service directement à un produit. Le contrôle du centre se fait alors sur la capacité à respecter une dotation budgétaire.

Pour mesurer la performance de ce centre, on utilise les indicateurs suivants : coût total du centre, qualité du service en termes de taux de réclamation, etc.

C) Centre de recettes

L'unité doit maximiser le chiffre d'affaires du produit ou de l'activité visée. Les performances des responsables peuvent être évaluées avec deux optiques différentes :

- ✓ Dans une vision de contrôle-sanction : l'indicateur de gestion sera le volume de ventes réalisées.
- ✓ Avec une dimension supplémentaire de conseil et d'expérience : des indicateurs sur les variables influençant les ventes sont possible tels que le taux de remise consenti au client, le délai de paiement accordé, etc.

D) Centre de profit

Le service doit dégager la marge maximale en améliorant les recettes des produits vendus et en minimisant les coûts de ces produits.

Les vrais centres de profit sont peu nombreux car la marge d'autonomie des responsables couvre rarement la gestion des ressources et la gestion des recettes.

Les critères de performance et de gestion sont nombreux puisque tous les domaines influencent plus ou moins directement le profit : résultat net, soldes intermédiaires ; taux de marge, profit/chiffre d'affaires ; ratio de rentabilité du capital investi.

E) Centre d'investissement

Le service concerné doit dégager la meilleure rentabilité possible des capitaux investis tout en réalisant un profit.

Les centres d'investissement, à l'inverse des centres de profit qui ne recherchent trop souvent que des bénéfices à court terme, ont une vision à long terme et ils se situent généralement au plus haut niveau hiérarchique.

Les indicateurs de gestion sont les critères de rentabilité classique des capitaux investis : ratio de rendement des actifs : bénéfice /actif ; taux interne de rentabilité ; valeur actuelle nette ; niveau de cash-flow ; ratio d'endettement, etc.

3.3 Les centres de responsabilité et le contrôle de gestion

L'autonomie de gestion déléguée au responsable doit être organisée de telle sorte que les unités décentralisées :

- ✓ Ne cherchent pas à privilégier leur intérêt au détriment de celui de l'entreprise.
- ✓ Connaissent les modalités d'arbitrage en cas de conflit inter-centres.

Cependant, il est important que le contrôle de gestion soit conscient que la prise en compte de critères simplistes pour l'évaluation de la performance d'entreprise peut entraîner des effets pervers :

- ✓ Le fonctionnement du centre est alors focalisé sur l'indicateur et pousse à mettre en œuvre les moyens nécessaires à l'obtention d'un « bon indicateur » au détriment de la maîtrise de l'ensemble des facteurs jouant sur la performance.
- ✓ Il est également important de comprendre la différence entre indicateurs de résultats (qui constatent à posteriori et peut être pas dans le centre des dérives par rapport aux objectifs) et indicateurs de performance (qui doivent permettre de traiter ces dérives lorsqu'elles apparaissent).

Enfin, il faut être conscient que la mesure de la performance peut se révéler difficile et qu'un optimum local peut différer d'un optimum global.

3.4 La détermination des prix de cession internes

Les échanges internes entre centres de responsabilité posent le problème de l'évaluation du prix de cession entre la division acheteuse et la division vendeuse. Ces prix de cession internes sont appelés à jouer plusieurs rôles qui peuvent se révéler contradictoires ; en effet, ils sont à la fois considérés comme :

- ✓ Un moyen pour le responsable du centre d'orienter sa gestion
- ✓ Un outil de mesure de la performance économique des centres

➤ Définition

Le prix de cession interne permet la valorisation des transferts entre unités productives. Il est alors possible d'établir un compte de résultat où les produits sont constitués par le chiffre d'affaires extérieur (avec les clients finals) et le chiffre d'affaires interne (avec les centres acheteurs de l'entreprise). Or, la performance d'un centre est influencée par l'existence des cessions internes puisque ce qui est un coût pour le centre acheteur est une recette pour le centre vendeur.

Un prix de cession interne est défini soit par rapport au coût, soit par rapport au marché mais quel que soit son niveau, il est neutre sur le résultat global de l'entreprise. Sa définition n'influence que le niveau des résultats partiels de chaque centre³².

3.5 Méthodes de fixation des prix de cession fondée sur les coûts

Nous examinerons successivement³³ : le coût réel, le coût standard complet, le coût marginal et le coût d'opportunité.

A) Le coût réel

L'utilisation de coûts réels pour valoriser les prestations entre centres apparaît simple et naturel ; en effet, le coût réel transfère l'efficacité ou l'inefficacité du centre vendeur vers celui qui reçoit la prestation, c'est pourquoi il est rarement retenu comme prix de cession interne pour juger la performance des centres de responsabilité.

³²Claude Alazard, Sabine Sépari, « Contrôle de gestion », DCG11, édition : DUNOD, 2007, P 366

³³Idem, P 369

B) Le coût standard complet :

Il permet une localisation des performances des centres ; en effet :

- ✓ La division vendeuse sera contrôlée par la mise en évidence d'écart entre des données réelles et des données standards en quantité et valeur
- ✓ La division acheteuse ne sera responsable que de la consommation (quantités) des sous-ensembles achetés.

Donc pour le centre fournisseur, sa performance dépend des quantités achetées par le centre client qui considère le prix de cession comme un coût variable alors qu'il comprend des charges fixes.

Cette méthode présente des inconvénients dès lors que la division acheteuse a la possibilité (et la liberté) de s'approvisionner ailleurs. C'est pourquoi, cette technique de coût standard complet n'est retenue que sous certaines conditions :

- ✓ La cession interne a lieu entre deux centres de coûts
- ✓ Les centres sont obligés de travailler ensemble car le centre client n'a pas de liberté en matière d'approvisionnement.

C) Le coût marginal

La théorie micro-économique démontre que la maximisation conjointe des résultats pour le centre vendeur et pour le centre acheteur est obtenue lorsque la vente a lieu au coût marginal, c'est-à-dire au coût supplémentaire que le vendeur supporte pour livrer la dernière unité. Dans le même temps elle montre que ce prix optimum est différent du prix qui assure au vendeur un profit maximum. Cependant les centres de profit recherchent la maximisation de leurs résultats et ils ne retiendront pas naturellement le prix optimum.

D) Le coût d'opportunité

Ne prendre en compte que les coûts « positifs » revient à considérer que l'entité dispose de capacités non utilisées, qu'elles ne pouvaient être affectées à aucune autre activité, et qu'il serait possible de s'en séparer si la prestation interne n'a pas lieu qu'aucun autre client profitable n'est envisageable.

Chapitre I : Notion du contrôle de gestion

Dans les faits, la prestation interne oblige à renoncer à une recette : dans cette perspective, le vrai coût marginal est la perte de recette, c'est-à-dire le manque à gagner, donc le coût d'opportunité.

3.6 Méthodes de fixation des prix de cession fondée sur le prix du marché

Nous envisagerons les pratiques suivantes³⁴ : le prix du marché, le prix du marché à moyen terme et le prix du marché moins une commission.

A) Le prix du marché

Cette pratique permet d'inciter les centres de profit concernés à une attitude d'entrepreneur en permettant des choix économiques réalistes. Cela suppose des produits banalisés dont les approvisionnements sont aisés et le prix de référence connu. Dans ce cas, l'utilisation du prix du marché comme prix de transfert pousse le centre « vendeur » à une efficacité identique à celle du marché puisque le centre « client » peut s'approvisionner librement et à un coût connu à l'extérieur.

B) Le prix du marché à moyen terme

Le marché peut être en période de surcapacité, dans ce contexte, les entreprises extérieures, dans le souci de rentabilisation de leurs propres installations, proposent leurs produits à un prix proche de leur coût marginal.

En effet, le moyen d'assurer à la division vendeuse une certaine pérennité est de lier les deux divisions, l'acheteuse et la vendeuse, par des engagements pluriannuels de livraisons ou achats sur la base d'un prix du marché à moyen terme.

C) Le prix du marché moins une commission

Cette technique est préconisée lorsque les transferts ont lieu entre une division de fabrication et une division commerciale. La cession alors valorisée au prix du marché final (celui des consommateurs) moins une commission qui doit servir les coûts de distribution des produits concernés engagés par la division commerciale.

³⁴Claude Alazard, Sabine Sépari, « Contrôle de gestion », DCG11, édition : DUNOD, 2007, P 374.

3.7 Critères de choix pour fixer un prix de cession

On distingue deux critères : la nature des sources d'approvisionnement et la nature de la stratégie.

A) La nature des sources d'approvisionnement

J. Dearden³⁵ distingue quatre cas :

- ✓ Des produits pour lesquels il n'existe pas de marché intermédiaire ou que l'entreprise ne veut pas externaliser pour des raisons de confidentialité technique : pour ces produits, il propose un prix de cession égal à un coût plus une marge.
- ✓ Des produits qui peuvent à terme être sous-traités : il faut auparavant rentabiliser les investissements effectués ; dans ce cas, le prix du marché à long terme doit être retenu car il incite le centre à se mesurer à l'extérieur.
- ✓ Des produits qui peuvent être immédiatement sous traités sans mise au rebut des installations car elles sont peu spécialisées. Le prix de cession doit être le fruit d'une négociation entre les centres autour d'un prix égal soit à un coût majoré d'une marge, soit à un prix de marché moins une décote.
- ✓ Des produits interchangeables dont la source d'approvisionnement peut être facilement modifiée : le prix du marché s'impose, il est logique car il recrée en interne les conditions du marché.

B) La nature de la stratégie

R. Eccles³⁶ définit un lien entre types de stratégies et politique de prix de cession internes :

- ✓ Le type concurrentiel correspond à des organisations très diversifiées et peu intégrées, comme des conglomérats, et fait reposer le contrôle sur la rentabilité de chaque centre. Le marché est souverain et les prix du marché restent la référence en matière de prix de cession.
- ✓ Le type coopératif correspond à des entreprises fortement intégrées et peu diversifiées : il s'agit de rentabiliser des investissements lourds, la stratégie adoptée

³⁵ J.Dearden, « cours de contrôle de gestion », Harvard Business School.1985, P78

³⁶ R.Eccles, « prix de cession interne », Harvard Expansion,hiver 1984-1985.P154

Chapitre I : Notion du contrôle de gestion

privilégie l'approvisionnement interne et la coopération entre les différentes unités : le prix de cession doit permettre d'optimiser les ressources. La mesure de la performance est établie par comparaison des résultats aux budgets. Le mode de fixation des prix de cession interne est fondé sur les coûts plus une marge avec une préférence pour le coût complet standard.

- ✓ Le type participatif correspond à des organisations fortement intégrées et diversifiées. L'approvisionnement interne reste privilégié mais la diversification pousse au choix de prix de cession fondés sur le marché.

4. La gestion des coûts

4.1 Définition

La gestion des coûts a pour objectif d'opérer des arbitrages rationnels quant à l'utilisation des ressources limitées. Le coût est alors à la base du calcul économique.

Ainsi au fur et à mesure du développement de la taille l'entreprise et face à la complexité des décisions à prendre, l'analyse des coûts est devenue multidimensionnelle.

Le coût est défini comme : « la somme des charges relatives à un élément défini au sein du réseau comptable ». ³⁷Le coût est alors un mode de traitement des charges défini par les trois caractéristiques suivantes :

- ✓ Le champ d'application du calcul : un produit, un moyen d'exploitation ;
- ✓ Le moment du calcul : antérieur (coût préétabli) ou à posteriori (coût constaté) à la période considérée ;

PHILIPPE LORINO définit le coût comme suit : « la mesure monétaire d'une consommation de ressources qui intervient également dans le cadre d'un processus destiné à fournir un résultat bien défini ³⁸ ».

Le calcul des coûts permet de quantifier les objectifs de valoriser les moyens mis en œuvre et de donner une mesure synthétique ou analytique des résultats obtenus ou prévus.

³⁷ N. Guedj, 1996, P132-136.

³⁸ P. Lorino, 1997, P 496

Chapitre I : Notion du contrôle de gestion

Les coûts n'ont pas de réalité intrinsèque, mais offrant uniquement une représentation, une description du réel de manière simplifiée.

Ainsi, le coût d'un produit est « somme des valeurs attribuées aux moyens mis en œuvre pour le produire ³⁹ ». Un produit étant un bien matériel, un service, une activité ou une fonction.

4.2 Typologie des coûts

Les différents types de coûts dépendent de la prise en compte des différents types de charges, on distingue alors entre :

- ✓ Coût direct/ coût indirect
- ✓ Coût fixe/ coût variable
- ✓ Coût complet/ coût partiel
- ✓ Coût réel/ coût préétabli
- ✓ Coût moyen/ coût marginal
- ✓ Coût caché/ coût latent
- ✓ etc....

4.3 Les méthodes d'analyse des coûts

Diverses méthodes ont été développées et utilisées pour l'analyse et la maîtrise des coûts dans l'entreprise :

4.3.1 La méthode des coûts variables

Seuls les coûts variables sont considérés comme des coûts de produits. Les coûts fixes constituent des coûts de période.

4.3.2 La méthode des coûts directs

Seuls les coûts directs, variables ou fixes par rapport au produit, sont considérés comme des coûts de produits, les coûts de période regroupant l'ensemble des coûts indirects par rapport aux produits.

³⁹P.L Bescos,1995, P 210

4.3.3 La méthode du coût complet

C'est une méthode qui permet de calculer le coût complet d'un produit au stade final. Elle considère l'ensemble des charges comme des coûts de produit. Il n'y a pas de coûts de période, cela soulève le problème de répartition des coûts indirects entre les produits.

- ✓ La première solution consiste à prendre la totalité des charges indirectes et les imputer sur les produits en fonction d'un critère unique : méthode de l'affectation globale. Le critère de répartition peut être le coût direct de chaque produit ; les charges indirectes commerciales sont réparties entre les produits au prorata du chiffre d'affaire respectifs ;
- ✓ La deuxième solution consiste à choisir un produit comme référence et exprimer toute autre production en équivalent du produit de référence (Méthode d'équivalence) ;
- ✓ La troisième solution est la méthode des centres d'analyse qui suppose la mise en place d'une comptabilité analytique ;

La méthode d'imputation rationnelle des charges fixes constitue une amélioration des coûts complets et consiste à incorporer dans les coûts la totalité des charges proportionnelles et la part de charges fixes calculées par rapport à un niveau d'activité préalablement défini comme normal. Le principe de la méthode des coûts complets avec imputation rationnelle consiste à imputer au produit seulement la part des coûts fixes correspondants à un niveau normal d'activité préalablement défini. La différence entre les coûts fixes totaux et les coûts fixes affectés aux produits constitue un coût de période. La difficulté réside dans la définition même de l'activité normale.⁴⁰

4.3.4 La méthode des coûts partiels

La base de la méthode des coûts partiels est le direct costing simple qui ne reprend dans les coûts de revient des produits que les charges variables propres aux produits. On distingue dans le direct costing :

- ✓ Le direct costing simplifié ou coût variable ;
- ✓ Le direct costing évolué ou coût direct qui comprend des charges directes variables ou fixe.

⁴⁰ P.L bescos, 1995, P 220-221

Chapitre I : Notion du contrôle de gestion

La méthode du seuil de rentabilité ou point mort constitue un prolongement pratique du direct costing. Le seuil de rentabilité étant le chiffre d'affaire qu'il faut réaliser pour que la marge brute globale couvre au moins les charges fixes.

4.3.5 La méthode des coûts préétablis

Les coûts peuvent être calculés de deux manières :

- ✓ A posteriori sur les charges constatées (méthode des coûts réels)
- ✓ A priori sur les charges prévues (méthode des coûts préétablis)

La méthode des coûts préétablis constitue un complément de toutes les méthodes d'analyse des coûts sur le plan prévisionnel. Elle permet d'établir des prévisions de charges (des budgets d'exploitation) et en constatant les réalisations, mettre en évidence des écarts, les analyser et les expliquer.

$$\text{Coût réel} = \text{coût standard} (-) \text{écart}$$

4.3.6 La méthode des coûts à base d'activité (activity based costing ou ABC)

Plus l'organisation est complexe et ses produits (ou marchés) diversifiés, plus le modèle traditionnel de gestion des coûts devient inefficace.

Ainsi, selon la structure de calcul des coûts traditionnelle, les produits consomment directement les ressources.

La nouvelle structure de calcul des coûts introduit la notion d'activité. Les produits consomment des activités qui, elles consomment des ressources.

Conception traditionnelle	Conception nouvelle
Produits	Ressources
Ressources	Activités
Consomment	Produits
	Activités
	Consomment

Source : N. Guedj ; 1996, p 187

Chapitre I : Notion du contrôle de gestion

Le principe de la gestion des coûts à base d'activité consiste à :

Identifier chaque élément de dépense, le centre de responsabilité, la nature de la dépense et l'activité et ce simultanément ;

Dépenses

Quoi ?

Qui ?

Quelles ressources ?

Activité (produit, projet, marchés)

Centre de responsabilité

Nature

- ✓ Etendre l'analyse à l'ensemble des activités et non aux seules activités directes ;
- ✓ Considérer l'activité comme le base d'analyse la plus proche de la réalité physique ;
- ✓ Rapprocher les données de coûts par activité d'autre information de pilotage par activité plus physique (qualité, temps, volume de production).

L'objectif étant de réaliser des performances pour chaque activité. Les activités de l'organisation sont évaluées par des indicateurs dont le niveau et l'évolution vont être comparés à des objectifs, des normes ou des résultats antérieurs.

Ces indicateurs soient identifiés dans le but de mesurer la réalisation des objectifs et de fournir des informations permettant la prise de décisions efficaces. La finalité est, bien évidemment, de permettre à l'entreprise d'améliorer sa compétitivité. Ils peuvent concerner divers aspects : le volume, l'efficacité, l'efficience, la qualité, le coût, le délai, etc⁴¹.

Les multiples méthodes envisagées pour calculer un coût posent le problème de leur choix, l'adéquation de la méthode à la prise de décision doit l'emporter sur la fiabilité ou l'exhaustivité.

5. Le tableau de bord

Pour piloter et mesurer la performance de l'entreprise, les managers ou les décideurs ont besoin des indicateurs synthétiques qui sont regroupés sous forme de tableau de bord.

⁴¹(Ravignon L & al, 1996, p 287-289).

Chapitre I : Notion du contrôle de gestion

Dans cette section nous commencerons par décrire ce qu'est un tableau de bord, puis nous aborderons quelques indicateurs de ce tableau permettant de mesurer la performance de l'entreprise.

5.1 Définition de tableau de bord

Plusieurs spécialistes en gestion ont proposé de nombreuses définitions de tableau de bord, on cite parmi : Claude ALAZARD ; Sabine SEPARI ; Abdelhamid EL GADI.

Selon Claude ALAZARD et Sabine SEPARI « Un tableau de bord est un ensemble d'indicateurs organisés en système suivis par la même équipe ou le même responsable pour aider à décider, à coordonner, à contrôler les actions d'un service. Le tableau de bord est un instrument de communication et de décision qui permet au contrôleur de gestion d'attirer l'attention du responsable sur les points clés de sa gestion afin de l'améliorer ». ⁴²

Selon Abdelhamid EL GADI « Le tableau bord est constitué par un ensemble de renseignement judicieusement choisis (chiffres, ratios, graphiques), qui constituent la synthèse des documents de l'ensemble de l'exploitation et qui, par une présentation pratique, doivent permettre aux dirigeants, sans recherche ni perte de temps, de se faire une opinion exacte et précise de la situation de l'entité concernée » ⁴³

Bref, on peut conclure que le tableau de bord est un outil qui répond mieux aux besoins d'un pilotage rapide, permanent sur un ensemble de variables tant financières, quantitatives que qualitatives.

5.2 Les rôles de tableau de bord

Le tableau de bord est dans sa conception même, un instrument de contrôle et de comparaison. Mais le système d'information le rend un outil de dialogue et de communication ainsi qu'une aide à la prise de décision.

5.2.1 Le tableau de bord est un instrument de contrôle et de comparaison

Pour piloter la performance de l'entreprise, le tableau de bord a pour mission de :

⁴² Claude Alazard, Sabine Separi ; DECF, 5 Editions « contrôle de gestion » édition DUNOD ,2007. P :591

⁴³ Abdelhamid El Gadi « Audit et contrôle de gestion » 2004, P :32

Chapitre I : Notion du contrôle de gestion

- ✓ Permettre de contrôler en permanence les réalisations par rapport aux objectifs fixés dans le cadre de la démarche budgétaire.
- ✓ Attirer l'attention sur les points clés de la gestion et sur leur dérive éventuelle par rapport aux normes de fonctionnements prévues.
- ✓ Permettre de diagnostiquer les points faibles et de faire apparaître ce qui est anormal et qui a une répercussion sur le résultat de l'entreprise.⁴⁴

5.2.2 Le tableau de bord est un outil de dialogue et de communication :

Le tableau de bord utilise des outils de dialogue et de communication pour atteindre les objectifs fixés par l'entreprise parmi ces outils :

- ✓ Le tableau de bord, dès sa parution, doit permettre un dialogue entre les différents niveaux hiérarchiques.
- ✓ Il doit permettre au subordonné de commenter les résultats de son action, les faiblesses et les points forts. Il permet des demandes de moyens supplémentaires ou des directives plus précises.
- ✓ Le supérieur hiérarchique doit coordonner les actions correctives entreprises en privilégiant la recherche d'un optimum global plutôt que des optimisations partielles.
- ✓ En attirant l'attention de tous sur les mêmes paramètres, il joue un rôle intégrateur, en donnant à un niveau hiérarchique donné, un langage commun.⁴⁵

5.2.3 Le tableau de bord est un outil d'aide à la décision et à la prévision

Le tableau de bord est un ensemble d'indicateurs peu nombreux (cinq à dix) conçus pour permettre aux gestionnaires de prendre connaissance de l'état et de l'évolution des systèmes qu'ils pilotent et d'identifier les tendances qui les influenceront sur un horizon cohérent avec la nature de leurs fonctions. Sa définition relève de la mission du contrôleur de gestion qui devra le négocier avec l'utilisateur.⁴⁶ Il répond donc à une triple question :

- L'état du système et son évolution constatée sont-ils normaux, par référence à l'état et à l'évolution souhaitée ?
- Les délégations s'exercent-elles dans les conditions d'efficacité désirées ?

⁴⁴ Claude Alazard, Sabine Separi ; DECF, 5 Editions « contrôle de gestion » édition DUNOD, 2007 p :634

⁴⁵ Idem

⁴⁶ Abdelhamid El Gadi « Audit et contrôle de gestion » 2004, P :32

- Cela va-t-il durer ?

5.3 Les instruments du tableau de bord

Le contenu du tableau de bord est variable selon les responsables concernés, leur niveau hiérarchique et les entreprises. Pourtant, dans tous les tableaux de bord des points communs existent dans :

- ✓ La conception générale.
- ✓ Les instruments utilisés.

5.3.1 La conception générale

La maquette d'un tableau de bord type fait apparaître quatre zones :⁴⁷

Zone « paramètres Economique » Zone « résultats » Zone « objectifs » zone « écarts »

- ❖ **La zone « paramètres économiques »** : comprend des différents indicateurs retenus comme essentiels au moment de la conception du tableau. Chaque rubrique devrait correspondre à un interlocuteur et présenter un poids économique significatif.
- ❖ **La zone « résultats réels »** : ces résultats peuvent être présentés par période ou/et cumulés. Ils concernent des informations relatives à l'activité :
 - ✓ Nombre d'articles fabriqués ;
 - ✓ Quantités de matières consommées ;
 - ✓ Heurs machine ;
 - ✓ Effectifs, etc.

Mais aussi des éléments de nature plus qualitative :

- ✓ Taux de rebuts ;
- ✓ Nombre de retours clients ;
- ✓ Taux d'invendus, etc.

⁴⁷Claude Alazard, Sabine Separi ; DECF, 5 Editions « contrôle de gestion » édition DUNOD 2007, p :595

Chapitre I : Notion du contrôle de gestion

A côté de ces informations sur l'activité figurent souvent des éléments sur les performances financières du centre de responsabilité :

- ✓ Des marges et des contributions par produit pour les centres de chiffres d'affaires ;
- ✓ Des montants de charges ou de produit pour le centre de dépenses ;
- ✓ Des résultats intermédiaires (valeur ajoutée, capacité d'autofinancement) pour les centres de profit.
- ❖ **La zone « Objectifs »** : dans cette zone apparaissent les objectifs qui avaient été retenus pour la période concernée. Ils sont présentés selon les mêmes choix que ceux retenus pour les résultats (objectif du mois seul, ou cumulé).
- ❖ **La zone « écarts »** : ces écarts sont exprimés en valeur absolue ou relative ce sont ceux du contrôle budgétaire mais aussi de tout calcul présentant un intérêt pour la gestion.

5.3.2 Les instruments utilisés

Les instruments les plus fréquents du tableau de bord sont les écarts, les ratios, les graphes et les clignotants.

❖ Les écarts :

Le contrôle budgétaire permet le calcul d'un certain nombre d'écarts. Il s'agit alors de repérer celui (ou ceux) qui présente (nt) un intérêt pour le destinataire du tableau de bord.

En règle générale, un tableau de bord doit uniquement présenter les informations indispensables au niveau hiérarchique auquel il est destiné et seulement celles sur lesquelles le responsable peut intervenir.⁴⁸

❖ Les ratios

Les ratios sont des rapports de grandeurs significatives du fonctionnement de l'entreprise⁵¹.

En règle générale un ratio respect les principes suivants :

⁴⁸Claude Alazard, Sabine Separi ; DECF, 5 Editions « contrôle de gestion » édition DUNOD,2007, p :641

Chapitre I : Notion du contrôle de gestion

- ✓ Un ratio seul n'a pas de signification : c'est son évolution dans l'espace qui significative ;
- ✓ Il faut définir le rapport de telle sorte qu'une augmentation du ratio soit signe d'une amélioration de la situation.

La nature des ratios varie selon le destinataire et son niveau hiérarchique.

❖ Les graphes

Ils permettent de visualiser les évolutions et de mettre en évidence les changements de rythme ou de tendance. Leurs formes peuvent être sous forme de :

- ✓ Histogramme.
- ✓ Graphique en "camembert".

❖ Les clignotants

Ce sont des seuils limites définis par l'entreprise et considérés comme variables d'action. Leur dépassement oblige le responsable à agir et à mettre en œuvre des actions correctives.

Les formes variées que peuvent prendre les indicateurs ne doivent pas faire oublier l'essentiel. La pertinence de l'outil tableau de bord tient d'abord aux choix des indicateurs.

Toute la difficulté réside dans leur définition, puisqu'il faut choisir l'information pertinente parmi la masse des informations disponibles.

5.4 Les indicateurs de Tableau de Bord pour la mesure de la performance des entreprises

Les entreprises ont cherché à améliorer la mesure de leur performance, soit en utilisant de nouveaux outils d'évaluation de la performance financière, soit en élargissant la performance à des mesures non financières.⁴⁹

⁴⁹ Berland N. 2009, « Mesurer et piloter la performance », E-book, www.management.free.fr

5.4.1 Les indicateurs financiers

La performance a depuis longtemps été mesurée grâce à des indicateurs financiers (Return On Investment, chiffre d'affaires, résultat...). Le but est de donner une image de l'entreprise qui soit le reflet de la richesse des actionnaires. Les données financières et comptables sont alors considérées comme des indicateurs avancés de la performance boursière.

Le tableau de bord financier se rencontre très fréquemment dans les groupes. Il s'inscrit généralement dans le cadre d'un « reporting de gestion » adossé à la structure opérationnel du groupe.

Ces tableaux de bord financiers présentent les qualités suivantes :

- ✓ Ils sont cohérents avec la pression financière à laquelle sont soumis de nombreux groupes, tenus de publier leurs résultats sur une base trimestrielle
- ✓ Les indicateurs financiers permettent la circulation d'informations standardisées au sein du groupe, ce qui facilite les comparaisons entre filiales

Mais le tableau de bord financier présente également de sérieuses faiblesses :

- ✓ Un sous dimensionnement du pilotage opérationnel : en effet, le tableau de bord financier sert les besoins d'information de la Direction Générale, au détriment des entités locales. Or il devrait avoir dans une entreprise, autant d'outils de pilotage que de niveaux de responsabilité.
- ✓ Une absence de déclinaison des indicateurs globaux.
- ✓ Une information tardive et peu ciblée.

5.4.2 Les indicateurs non financiers

Les indicateurs financiers étant sujets à critique et peu actionnables, un grand nombre d'auteurs ont proposé de leur substituer ou de les compléter avec des indicateurs non financiers. Les réflexions sur la place des indicateurs non-financiers ont été relancées notamment avec le balanced scorecard.

❖ Définition de balanced scorecard

Le balanced scorecard revendique une nouvelle philosophie de pilotage, dépassant les seuls indicateurs financiers pour mettre véritablement en ligne le contrôle de gestion avec la stratégie d'une part et l'opérationnel d'autre part. Un bon système de pilotage, devait faire apparaître les axes stratégiques et sélectionnera les axes et les indicateurs les plus pertinents en faisant une large place à la qualité, aux délais, à la valeur perçue par le client, à l'amélioration des processus internes.⁵⁰

La méthode de confection du balanced scorecard diverge de celle du tableau de bord classique. Là où le tableau de bord classique laisse une place prépondérante à l'adaptation aux conditions particulière de l'entreprise, le balanced scorecard prescrit quatre axes majeurs d'analyse.

❖ Les axes de balanced scorecard

Le balanced scorecard repose sur la définition de quatre axes stratégiques tels qu'illustre le schéma suivant ⁵¹:

- **Les résultats financiers** : Les auteurs du balanced scorecard affirment que « l'axe financier sert de fil conducteur aux objectifs et aux indicateurs des autres axes du balanced scorecard » Trois axes stratégiques financiers sont proposés, qui croisés avec la situation de marché de l'entreprise (croissance, maintien, maturité/récolte) fournissent une gamme d'indicateurs.
- **Le perspectif client** : Cinq mesures génériques sont identifiées, qui sont autant de domaines d'indicateurs :
 - ✓ Part du marché
 - ✓ Conservation de clientèle
 - ✓ Acquisition de nouveaux clients
 - ✓ Satisfaction des clients
 - ✓ Rentabilité par segment

⁵⁰ Berland N. 2009, « Mesurer et piloter la performance », E-book, www.management.free.fr

⁵¹ www.abhatoo.net.ma/.../Vers%20un%20Pilotage%20Multidimensionnel%20de%20l...

Chapitre I : Notion du contrôle de gestion

Ces cinq domaines sont liés entre eux par des relations de cause à effet : la satisfaction de la clientèle permet tout à la fois de conserver les clients existants, d'assurer la rentabilité par segment et d'acquérir de nouveaux clients ; le maintien des clients existants et le développement de nouveaux marchés conditionnent la rentabilité et la part de marché.

- **Le perspectif processus interne** : L'objectif de cet axe est de prendre en compte l'ensemble des processus internes, et en particulier l'innovation, la production et le service après-vente. Concernant le processus d'innovation, une première étape consiste à cerner le marché en identifiant les besoins nouveaux ou latents des clients.
- **Le perspectif apprentissage organisationnel** : Cet axe est celui des moyens permettant d'atteindre les objectifs de performance définis dans les trois axes précédents. Ces moyens se déclinent en trois composantes :
 - ✓ Le potentiel des salariés (satisfaction, fidélité, productivité),
 - ✓ Les capacités du système d'information,
 - ✓ Le climat, c'est-à-dire la motivation, la responsabilisation et l'alignement des objectifs de l'entreprise et des salariés.

6. Le reporting

Le reporting est un outil de suivi et d'évaluation des performances. Il est issu de la « responsibility accounting » qui est une notion apparue dès le début du XXème siècle dans les grandes entreprises américaines.

6.1 Définition

Le Reporting est défini par J. GRAY et JOHNSTON comme « *un système de comptabilité managériale adapté à la structure de l'organisation de façon que chaque manager ne visualise le résultat que des aspects dont il est responsable, c'est-à-dire qu'il est censé gérer* ».

Le reporting sert donc à rendre compte du degré de réalisation des objectifs.

6.2 Mission du Reporting

Utilisé pour faire remonter les informations des unités élémentaires jusqu'au sommet de la hiérarchie, le reporting a pour mission principale, l'information de la hiérarchie sur l'état

et l'évolution des unités décentralisées. Le reporting permet donc de rendre compte des résultats des activités déléguées.

6.3 Contenu du reporting

D'après E. CHIAPELLO et M. H. DELMOND, le reporting est constitué de « la portion de l'information que possède le responsable opérationnel et qui remonte au niveau de son supérieur hiérarchique et non de l'ensemble de l'information locale de pilotage ».

Il comprend deux volets :

a. Un volet comptable

Qui compare les réalisations aux prévisions, de façon à identifier et à analyser les écarts.

b. Un volet de gestion

Qui identifie les causes des écarts et définit des actions correctes qui « finalement retenues après l'évaluation seront transmises à la hiérarchie avec les autres documents ».

Le reporting fait donc parti du système d'information de la direction générale. Il doit contenir toutes les informations permettant à la direction générale d'une part, de suivre certaines données essentielles, d'autre part de mesurer les performances des unités.

6.4 Les principes du reporting

Trois (3) principes sont à la base du reporting

a. Le principe d'exception

Pour faciliter la vérification de la direction générale, un seuil de tolérance est fixé pour chaque rubrique ; l'alarme ne se déclenche que quand ce clignotant est au « rouge ».

b. Le principe de contrôlabilité

Ce sont surtout les rubriques qui dépendent réellement du responsable de l'unité qui seront suivies ; ce qui évitera d'évaluer le responsable sur la base d'un indicateur qu'il ne maîtrise pas.

c. Le principe de correction

S'il y a un écart, le responsable du centre doit être en mesure de proposer une action corrective.

En guise conclusion, on pourrait dire que le reporting permet de suivre les objectifs généraux depuis le siège et peut servir à la consolidation. Il prend généralement la forme :

- ✓ D'informations donnant des résultats instantanés suivis par les tableaux de bord de gestion
- ✓ De documents de suivi budgétaire
- ✓ De rapports ou comptes rendus.

Conclusion

Le contrôle de gestion est soumis autant que discipline posée pour un bon management soit pour les établissements publiques ou privées, appliqué à l'aide de ses outils, spécialement le tableau de bord, un outil si simple et fascinant pour mettre en œuvre toutes les prévisions, les résultats et comparaison d'écart ; c'est pour cette raison j'ai choisi d'approfondir dans le contrôle budgétaire dans le thème de mon rapport de fin d'étude.

Chapitre II:
**Le control budgétaire au
service de pilotage et de
l'évaluation de la
performance**

Chapitre II : Le control budgétaire au service de pilotage et de l'évaluation de la performance.

Chapitre II : Le control budgétaire au service de pilotage et de l'évaluation de la performance

Afin de mener à bien sa mission, piloter son système et prendre des décisions à court et à long terme, le contrôleur de gestion dispose de plusieurs procédures dont on peut citer l'établissement des budgets et ses types.

Dans ce chapitre, nous allons présenter ses outils qui aident le gestionnaire dans sa réflexion, alors pour ce :

- La première section sera réservée à la pratique budgétaire, tel que son établissement et ses types.
- La seconde section qui va concerner la présentation et la définition de la performance, afin de pouvoir passer au calcul des indicateurs et la bonne maîtrise des outils de pilotage de cette dernière.

Section 01 : Pratique budgétaire

1. Généralité sur le contrôle budgétaire

1.1. Définition du contrôle budgétaire

Le contrôle budgétaire est une phase de la gestion budgétaire consistant à une comparaison permanente entre les résultats budgétaires et les résultats réels. Selon Langlois L., Bonnier C. et Bringer M., « *le contrôle budgétaire est une procédure qui compare à posteriori les réalisations avec les prévisions du budget d'un centre de responsabilité, cette procédure :*

- *Dégage des écarts entre les valeurs réalisées et celles budgétées ou préétablies ;*
- *Vise à déterminer les causes des écarts ;*
- *Est mise en œuvre par chaque responsable du centre de responsabilité ».¹*

En ce sens, le contrôle budgétaire est une fonction partielle du contrôle de gestion dont dépend de la qualité de ces interventions.

Par ailleurs le contrôle budgétaire signifie tout simplement "comparaison entre prévisions et réalisations", et s'exprime dans l'équation suivante :

¹ Langlois G., Bonnier C., Bringer M., « Contrôle de gestion », Berti éditions, Alger, 2008, P. 299

Réalisations - Prévisions = - /+ Ecart

1.2. Les objectifs du contrôle budgétaire

Le contrôle budgétaire, a pour objectif de :²

- Permettre la comparaison des réalisations avec les prévisions ;
- Déceler les écarts significatifs, les analyser et prendre les mesures correctives qui regroupent les aspects principaux du contrôle de gestion ;
- Permettre la vérification de la performance des différents centres de responsabilité.

1.3. Les conditions d'efficacité et les caractéristiques d'un bon contrôle budgétaire

1.3.1. Les conditions d'efficacité d'un bon contrôle budgétaire

Pour un contrôle budgétaire efficace, le contrôle de gestion se doit :³

- **Définir les centres de responsabilités** en évitant les chevauchements d'autorité ou les incohérences de 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 de faire respecter les orientations de politique générale de la firme ;
- **Mettre en place des unités de mesure** des performances connues et acceptées par les responsables.

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.

² Contrôle de gestion Chapitre 7, P. 08. Disponible sur le site : www.licp.com (PDF)

³ ALAZARD. Cet SEPARI.S, « Contrôle de gestion : manuel et applications », Edition Donud, Paris, 2007, P. 344

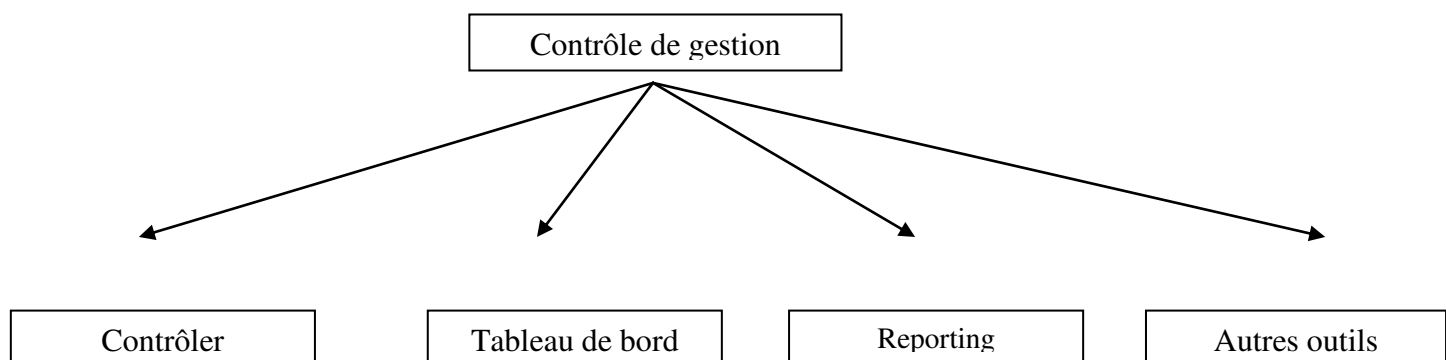
Chapitre II : Le control budgétaire au service de pilotage et de l'évaluation de la performance.

1.3.2. Les caractéristique d'un bon contrôle budgétaire

Les caractéristiques du contrôle budgétaire sont :⁴

- **Le contrôle budgétaire est une composante du contrôle de gestion** : il participe au système d'information du contrôle de gestion en faisant apparaître les écarts entre les prévisions et les réalisations et en identifiant les causes de ces écarts. Dans certaines organisations, le contrôle de gestion se limite au contrôle budgétaire.

Schéma N° 06 : Les composantes du contrôle de gestion



Source : Doriath B., Goujet C., « Gestion prévisionnelle et mesure de la performance », 3éd Dunod, Paris,2007, P. 199

- **Le contrôle budgétaire est un contrôle rétrospectif** : il 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** :
Il permet ainsi :
 - ✓ D'évaluer la performance des acteurs ;
 - ✓ De procéder aux régulations nécessaires ;
 - ✓ Il favorise une gestion par exception en ne s'intéressant qu'aux écarts les plus significatifs. Ainsi, le contrôle budgétaire participe à la maîtrise de la performance au moyen d'un pilotage par les écarts.

1.4. Utilités et limites du contrôle budgétaire

⁴ Brigitte Doriath & Christiane Goujet, gestion prévisionnelles et mesure de la performance. Dunod, Paris, 2008, P. 199

1.4.1. Utilités du contrôle budgétaire

Le contrôle budgétaire présente plusieurs utilités suivantes :⁵

- Il est tout d'abord utile aux opérationnels, car il constitue un guide dans leur action quasi quotidienne ;
- Il permet également aux dirigeants d'obtenir une synthèse de l'activité de l'entreprise et de prendre du recul par rapport aux décisions opérationnelles ;
- Il permet de connaître le sens et l'importance des écarts par rapport aux prévisions dans les domaines essentiels de la gestion ;
- Il favorise la coordination des différentes fonctions de l'entreprise tout en autorisant une décentralisation des responsabilités ;
- Il permet d'améliorer la productivité et la rentabilité de l'entreprise.

1.4.2. Les limites du contrôle budgétaire

Le contrôle budgétaire présente plusieurs limites :

- Risque de non application par les opérationnels qui n'utilisent pas les informations fournies par le système pour les actions correctives ;
- Importance du nombre d'écarts limitant les possibilités de contrôle ;
- Incertitude des prévisions ;
- Le centre de responsabilité ne dispose pas d'une réelle autonomie dans ses décisions.

2. Etapes et supports du contrôle budgétaire

2.1. Les différentes étapes du contrôle budgétaire

Le contrôle budgétaire est un système mis en place au cours de l'exercice afin de vérifier que les objectifs sont bien tenus. D'une manière générale, on distingue trois étapes pour effectuer un contrôle budgétaire :

⁵ Le cours du contrôle de gestion et le tableau de bord, Op.cit, P. 78

Chapitre II : Le control budgétaire au service de pilotage et de l'évaluation de la performance.

➤ **Le contrôle avant l'action (à priori)**

Le contrôle à priori implique un flux d'information important. Il doit agir avant que les écarts n'apparaissent entre les prévisions et les réalisations. Ce contrôle permet :

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

Donc cette fonction du contrôle a priori est très étroitement liée à la fonction de simulation, qui constitue aujourd'hui l'une des fonctions essentielles de la budgétisation.

➤ **Le contrôle pendant l'action**

C'est un contrôle opérationnel, consistant à fournir les informations nécessaires de manière quasi-permanente pour conduire les actions jusqu'à leur terme. S'appuyant sur des réalisations concrètes, ce type de contrôle doit être placé au niveau même des opérations. En d'autres termes, ce contrôle consiste à évaluer la position (situation) d'une activité de façon à déterminer où elle en est et où elle se dirige en fonction des programmes existants, quels objectifs elle devait avoir et, si nécessaire, de réviser les plans élaborés pour les atteindre.

➤ **Le contrôle après l'action (à posteriori)**

Le contrôle à posteriori ne permet plus de corriger les actions. Sa fonction consiste essentiellement en une mesure des résultats et donc en une évaluation des performances dans le cadre d'une entreprise organisée en centres de responsabilité.

Le contrôle budgétaire est susceptible d'assurer cette fonction dans la mesure où il s'appuie sur deux types d'informations :

- ✓ Des informations synthétiques permettant de comparer la situation finale à celle qui était attendu ;
- ✓ Des informations ponctuelles (conjoncturelles) consistant à faire ressortir les événements imprévus ainsi leurs causes et leurs conséquences sur l'écart constaté entre la situation réelle (finale) et la situation désirée.

2.2. Les supports du contrôle budgétaire

Toutes les informations qui sont collectés et utilisées pour déterminer les écarts par rapport au budget sont mises en forme dans des tableaux de bord et des rapports de contrôle. Elles font également l'objet de débats lors des réunions périodiques de suivi budgétaire.

➤ Le tableau de bord du responsable budgétaire

Le tableau de bord est l'instrument qui permet au responsable d'effectuer en permanence un contrôle sur les recettes et les dépenses liées à sa zone d'investigation. Il attire son attention sur des points clé, fait apparaitre ce qui a un caractère anormal ou ce qui a une incidence importante sur le résultat de l'entreprise, en un mot il donne au responsable les informations qui lui sont indispensables pour agir à court terme.

➤ Les rapports de contrôle

Chaque responsable d'un budget doit rendre compte à sa hiérarchie des performances obtenues dans son département, ainsi donc, le contrôle budgétaire deviendra périodique. Avec l'aide du service de contrôle de gestion, l'unité contrôlée doit établir un compte rendu d'activité qui sera transmis au supérieur hiérarchique. Ce rapport indique :

- ✓ Les variables de contrôle choisies et les cibles correspondantes ;
- ✓ Les résultats obtenus pour chaque variable ;
- ✓ Une analyse des écarts constatés ;
- ✓ Les mesures qui ont été prises pour réorienter l'action vers la droite ligne d'objectifs.

Une analyse des informations reçues sera effectuée par le destinataire du rapport, puis ce dernier procédera à leurs consolidations de façon à dégager les écarts caractéristiques de son département. En fonction des résultats auxquels il parvient, il adresse éventuellement à certains responsables budgétaires des demandes explicatives complémentaires, puis il transmet à son supérieur hiérarchique la synthèse des contrôles effectués. Ainsi, après agrégation des données issues des différents comptes rendus, on parviendra au budget final qui ne peut être contrôlé que par la direction générale.

Chapitre II : Le control budgétaire au service de pilotage et de l'évaluation de la performance.

Lorsque le tableau de bord des différentes unités est réalisé sur une base commune et totalement informatisé, l'actualisation d'une donnée dans le tableau de bord d'un service entrainera l'actualisation automatique des autres documents concernés par cette donnée. Dès cet instant, pour mettre à jour les tableaux de bord des supérieurs hiérarchiques, il n'est plus nécessaire de recourir aux rapports de contrôle. Ces derniers apparaîtront alors comme une procédure administrative superflue et l'on se contentera des réunions de suivi budgétaire.

➤ Les réunions de suivis budgétaires

Périodiquement, il est préférable de tenir des réunions d'examen systématique des comptes auxquels participent : le contrôleur de gestion et les différents responsables budgétaires d'un niveau hiérarchique donné et leurs supérieurs au cours de celle-ci les responsables budgétaires rendront compte des écarts constatés, puis, après échange de vues, les actions correctives déjà mises en œuvre pour rattraper le budget seront harmoniser et d'autres seront éventuellement décidées. Ensuite le contrôleur de gestion procède à l'élaboration d'un compte rendu de séance, afin que, lors des réunions suivantes, il soit possible d'apprécier le degré de conformité de l'exécution et l'état d'avancement des mesures décidées.

2.3. Définition, principes d'élaboration et les causes des écarts budgétaires

2.3.1. Définition d'un écart

L'écart se définit comme « *la différence entre une donnée de référence et une donnée constatée. Exemple : écart entre coût prévu et coût réalisé, entre quantité allouée et quantité consommée* »⁶.

Les écarts sont calculés par la différence entre les éléments réels et les éléments budgétés. Ils permettent de constater un écart favorable ou défavorable pour l'entreprise. Cependant ils ne constituent qu'une première étape dans la mesure de performance des acteurs dont le but premier n'est pas de contrôler mais de provoquer des comportements cohérents avec les objectifs de l'entité.

⁶ Brigitte Doriath & Christiane Goujet, gestion prévisionnelles et mesure de la performance. Dunod, Paris, 2008, P. 77

2.3.2. Principes d'élaboration des écarts budgétaire

La mise en évidence d'écart reprend aux besoins de suivi des entités à piloter. Elle est par nature contingente. Nous tenons à positionner quelques principes conventionnels de construction des écarts :⁷

A) 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 précoce ;

B) Principe 2 : un écart se définit par un signe (+ ou -), une valeur et un sens (favorable ou défavorable). En effet, dans l'analyse des écarts, un écart de même valeur algébrique n'a pas le même sens selon qu'il s'agit d'une charge ou d'un produit ;

C) 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 » ;

D) 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 (application du principe 3) 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.

⁷ ALAZARD. Cet SEPARIS, « Contrôle de gestion : manuel et applications », Edition Donud, Paris, 2007, P483-484

2.3.3. Les cause des écarts

Tout écart a une double cause : facteur prix/coûts et facteur quantité. Il convient d'expliquer les variations de prix, de coûts, de consommations, des volumes produits et vendus. Pour agir, prendre des décisions, il est bon de faire un inventaire des raisons des écarts. L'analyse des causes peut faciliter les actions correctives à entreprendre. Les causes principales sont d'ordre interne et externe.

2.3.3.1. Causes internes des écarts

Les causes internes de ces écarts sont les suivantes :

- **Phase décisionnelle** : prévisions irréalistes des ventes, des coûts ;
- **Phase action** : accidents, pannes, grèves, machines mal réglées, vieillesse des matériels, mauvaise qualité des approvisionnements, formation du personnel insuffisante, implication insuffisante, conditions de travail ;
- **Événements internes** : départs, décès, licenciements, embauches ratées, changement de structure, climat social, ambiance, contrôle de gestion défaillant.

2.3.3.2. Causes externes des écarts

Les causes externes de ces écarts sont les suivantes :

- **Evolution technologique** : produits nouveaux ou produits passant en quelques semaines en déclin ;
- **Lois de finances** : dont les effets sont loin d'être négligeables sur la gestion budgétaire, quel que soit le pays ;
- **Evolution technique** : immobilisation obsolètes, méthodes et processus périmés ou couteux ;
- **Saute d'humeur du marché** : modes, crises écologiques soudaines ;
- **Evénements politique** : les conflits politiques, les crises de guerres.

2.3.4. Calcul et analyse des écarts

Chapitre II : Le control budgétaire au service de pilotage et de l'évaluation de la performance.

L'analyse des écarts consiste à analyser les différences constatées entre les données prévisionnelles et les données réelles afin de rechercher leurs causes et mesurer leurs impacts, d'identifier les responsabilités (interne ou externe), et informer les acteurs afin qu'ils prennent les mesures correctives nécessaires.

Pour éviter l'analyse systématique de tous les écarts, le système ne doit s'engager que sur des écarts pertinents, significatifs sortant d'un seuil de tolérance préalablement défini.

En outre les documents d'analyse devront être organisés de manière à faire apparaître clairement les écarts dignes d'une attention spéciale.

2.3.4.1. L'analyse de l'écart sur chiffre d'affaire

Le chiffre d'affaire est le résultat du produit d'une quantité vendue et son prix de vente, c'est-à-dire :

Cas des ventes réelles :

$$\text{Chiffre d'affaire réel} = \text{quantités réelles} * \text{prix réelles.}$$

Cas des prévisions :

$$\text{Chiffre d'affaire prévu} = \text{quantités prévues} * \text{prix prévu}$$

Cependant un contrôleur de gestion pour mettre en place son suivi des ventes, il dispose à priori, des données notées comme suite :

E_{CA} = écart sur chiffre d'affaire.

CA_R =chiffre d'affaire réel.

CA_P = chiffre d'affaire préétabli.

Q_R =quantité vendue réelle.

P_R =prix de vente réel.

Q_P =quantité vendue préétabli.

P_P = prix de vente préétabli.

$E_{CA} = CA_R - CA_P$

$E_{CA} \text{ globale} = (Q_R * P_R) - (Q_P * P_P).$

Chapitre II : Le control budgétaire au service de pilotage et de l'évaluation de la performance.

L'écart sur chiffre d'affaires « est la différence entre le chiffre d'affaire réel et le chiffre d'affaire prévu ». ⁸

Une étude pertinente des causes d'écarts est menée en décomposant cet écart global en un écart sur prix et un écart sur volume :

$$E/\text{prix} = (\text{prix réel} - \text{Prix budgété}) * \text{Quantité réelle}$$

$$E/\text{Volume} = (\text{Quantité réelle} - \text{Quantité budgétée}) * \text{Prix budgété}$$

Si un écart est positif donc il est favorable pour l'entreprise car le chiffre d'affaire réalisé est supérieur à celui prévu, alors une constatation d'une augmentation des recettes, et si l'écart est négatif donc il est défavorable car il engendre des pertes.

2.3.4.2. L'analyse de l'écart sur coût matière

Le coût matière est le résultat du produit d'une quantité fabriquée et son prix de fabrication, c'est-à-dire :

- Cas des productions réelles : Production réel = quantités réelles * coût unitaire réel.
- Cas des prévisions : production prévu = quantités prévues * coût unitaire prévu.

Cependant un contrôleur de gestion pour mettre en place son suivi des fabrications, il dispose à priori, des données notées comme suite :

E_{CM} = écart sur coût matière.

CM_R = coût matière réel.

CM_P = coût matière préétabli.

$E_{CM} = CM_R - CM_P$.

Q_R = quantité produite réelle

C_R = coût unitaire réel de production

Q_P = quantité produite préétabli

C_P = prix de production préétabli

⁸ ALAZARD. Cet SEPARI.S., « Contrôle de gestion : manuel et applications », Edition Donud, Paris, 2007., P483-484

Chapitre II : Le control budgétaire au service de pilotage et de l'évaluation de la performance.

L'écart sur le coût matière est la différence entre le coût matière réel et le coût matière préétabli.

$$E_{CM} \text{ globale} = (Q_R * P_R) - (Q_P * P_P).$$

L'écart globale ou totale est décomposé à partir de la formule précédente en peut distinguer entre deux causes qui expliquent cette écart :

$$\begin{aligned} \text{Ecart sur quantité (E}_Q) &= (Q_R - Q_P) * P_P \\ \text{Ecart sur prix (E}_p) &= (P_R - P_p) * Q_P \end{aligned}$$

Le signe résultant du calcul d'un écart n'a pas la même signification, selon l'élément sur lequel il porte, un écart sur coût positif est, au contraire, défavorable car il traduit des coûts réels supérieurs aux coûts prévus.

2.3.4.3. L'analyse des écarts sur marge

Le contrôle budgétaire portant seulement sur le chiffre d'affaire est insuffisant. Le développement des ventes se faisant alors au détriment de la rentabilité, pour cela une analyse de l'écart sur marge bénéficiaire est indispensable.

La marge est généralement retenue comme mesure de la performance d'un centre de responsabilité (activité). Elle est le résultat de la différence entre les ventes et les coûts.

L'écart sur marge est souvent calculer par « *la différence entre marge réelle et marge prévue* ».⁹

Notons :

E_{MG} = écart sur marge globale.

M_R = marge réelle.

M_P = marge prévue.

$E_{MG} = (Q_R * P_R) - (Q_P * P_P).$

M_R = quantité réelle(Q_R) * prix réelle(P_R)

M_P = quantité prévue(Q_P) * prix prévu(P_P)

⁹Brigitte Doriath & Christiane Goujet, gestion prévisionnelles et mesure de la performance. Dunod, Paris, 2008, P. 214

Chapitre II : Le control budgétaire au service de pilotage et de l'évaluation de la performance.

Cet écart sur la marge globale peut se décomposer en deux sous écarts :

Ecart sur quantité (E_Q) = (quantité réelle – quantité prévu) * marge prévue.

$$E_Q = (Q_R - Q_P) * M_P$$

**Ecart sur marge unitaire (E_M) = (marge réelle (M_R) – marge prévu (M_P))
* quantité réelle**

$$E_M = (M_R - M_P) * Q_R$$

NB : un écart sur résultat positif indique un accroissement du résultat par rapport aux prévisions. En revanche un écart négatif indique une insuffisance de ressources générées par rapport aux prévus.

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

« *Le plan comptable général ne préconise pas de démarche d'analyse de l'écart de chiffre d'affaire ou de l'écart de marge* »¹⁰, l'entreprise à toute liberté de choisir le modèle qui convient le mieux à son organisation, l'essentiel étant, lors de l'observation des résultats obtenus, de connaître le modèle de référence. Mais les analystes préfèrent mener une analyse d'écart de marge à une analyse d'écart de chiffre d'affaire qui ne suffit pas à apprécier la performance.

2.3.5. L'interprétation des écarts et la mise en œuvre des actions correctives

2.3.5.1. L'interprétation des écarts

Les écarts « *n'ont d'autre rôles que de mettre en évidence des phénomènes, mais ils ne sont pas en eux-mêmes porteurs de toute les explications* ».

Interpréter les causes des écarts consiste à rechercher dans chaque centre de responsabilité, les causes des dérèglements par rapport aux provisions.

¹⁰ ALAZARD. Cet SEPARI.S, « Contrôle de gestion : manuel et applications », Edition Donud, Paris, 2007, P. 79

Chapitre II : Le control budgétaire au service de pilotage et de l'évaluation de la performance.

L'analyse des différents écarts ne doit pas conduire le contrôleur de gestion à effectuer un suivi des budgets ligne par ligne, il devra analyser les faits avec le gestionnaire et s'inquiéter de savoir si les éléments favorables ou défavorables sont temporaires ou permanentes.

Le rôle de contrôleur de gestion dans l'interprétation des écarts apparait donc comme très important, il ne doit pas se contenter d'être un simple transporteur des chiffres, il doit procéder à un suivi des actions passées et, il doit aussi évalué l'impact des actions passées sur l'avenir .

Il doit apporter son jugement neutre, mais crédible grâce à la connaissance qu'il a de l'entreprise dans laquelle il évalue.

2.3.5.2. La mise en œuvre des actions correctives

Il serait erroné de réduire le contrôle budgétaire au calcul des écarts, des procédures automatisées et informatisées permettent l'obtention de ces données très rapidement et sur une fréquence rapprochée. « *Les écarts devant être compris comme des clignotants ou des indicateurs de vigilance, le cœur de contrôle de gestion reste à faire* »¹¹.

Alors le contrôle budgétaire est un système destiné à améliorer les performances de l'entreprise et à dégager des profits, son objectif n'est pas de sanctionner la défaillance mais de faire en sorte qu'elle ne se reproduise pas : il s'agit de retrouver les causes des écarts et envisager les actions correctives par les responsables opérationnels.

Il ne faut pas se focaliser sur les écarts défavorables. Les écarts favorables, facteurs de motivation, doivent être mis en évidence et analysés afin de rechercher la possibilité de diffusion des réussites. Le type d'action corrective doit être adapté au type de cause.

¹¹ ALAZARD. Cet SEPARI.S, « Contrôle de gestion : manuel et applications », Edition Donud, Paris, 2007, P. 394

Chapitre II : Le control budgétaire au service de pilotage et de l'évaluation de la performance.

Le tableau ci-dessous présente quelques exemples :

Tableau N° 02 : présentation de quelques causes d'écarts et leurs actions correctives

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

Source : Doriath B., Goujet C., « gestion prévisionnelle et mesure de la performance », 3^{ed}, Dunod, paris, 2007, P. 206

Pour être efficace, l'action corrective doit être rapide et adaptée. 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 le réduire encore davantage. Aussi, l'action corrective ne doit porter que sur des variables qui ont une influence déterminante sur le résultat. Si l'action ne se fonde pas sur les points auxquels le résultat est sensible ou si elle est mal dosée, des situations de moindre performance apparaîtront.

Chapitre II : Le control budgétaire au service de pilotage et de l'évaluation de la performance.

Pour conclure, nous rappelons que la gestion budgétaire est le processus par lequel l'entreprise définit ces objectifs à court terme et les moyens pour les atteindre, elle est considérée comme étant une fonction partielle du contrôle de gestion qui a pour mission la prévision, la budgétisation et le contrôle budgétaire. La gestion prévisionnelle permet de traduire les objectifs tracés par l'entreprise à des programmes à l'aide de différentes techniques de prévision.

Ces programmes sont ensuite chiffrés et présentées sous forme de budgets qui constituent, un outil de délégation, de motivation, de coordination et de communication entre les responsables de l'entreprise. La démarche de la gestion budgétaire s'achève par un contrôle budgétaire qui permet de porter un jugement éclairé sur la performance de chacun des responsables et orienté vers la prise de décision.

3. Etablissement des budgets

3.1 Définition du budget

C'est un plan des activités future d'une organisation .il est exprimé principalement en terme financiers, mais il incorpore souvent beaucoup de mesures quantitatives non financières

Prévisions chiffrées de tous les éléments correspondant à une hypothèse d'exploitation donnée pour une période déterminée.

Le budget peut être défini comme un plan annuel des activités futures établi sur la base d'hypothèses d'exploitation. Il est exprimé principalement en termes financiers (prévisions), mais il incorpore souvent beaucoup de mesures quantitatives non financières.

Dans l'organisation, le budget est la cheville de l'ouvrière de :

- ✓ La planification : prévisions ;
- ✓ La communication : consommation réciproques des attentes entre les responsables ;
- ✓ La coordination : cohérence et comptabilité des objectifs globaux et sectoriels ;
- ✓ Et du contrôle : comparaison prévisions/réalisations, recherche d'inefficacités ;

Comptabilité budgétaire : elle permet :

- ✓ D'anticiper l'avenir globalement et par secteur ;
- ✓ D'associer aux valeurs constatées les valeurs prévues ;
- ✓ D'analyser les écarts entre ces mêmes valeurs ;
- ✓ D'agir pour corriger les actions en cours ;
- ✓ D'actualiser les prévisions à l'horizon budgété en fonction des premiers résultats.

Chapitre II : Le control budgétaire au service de pilotage et de l'évaluation de la performance.

En somme, la gestion budgétaire est un mode de gestion à court terme qui englobe tous les aspects de l'activité de l'entreprise dans un ensemble cohérent de prévisions chiffrées.

3.2 Rôles de budget

Le budget doit permettre :

- ✓ De préciser les objectifs poursuivis par l'organisation ;
- ✓ D'élaborer des plans à court terme ;
- ✓ D'estimer les revenus associés aux plans ;
- ✓ D'établir un plan d'investissement ;
- ✓ De déployer un plan de production ;
- ✓ De planifier les approvisionnements ;
- ✓ De prévoir l'embouche de main-d'œuvre et d'en préparer la formation ;
- ✓ De dresser le budget de production ;
- ✓ D'établir le budget global ;
- ✓ D'assurer le suivi des plans ;
- ✓ De mesurer périodiquement dans quelle mesure les objectifs ont été atteints ;
- ✓ D'évaluer l'économie, l'efficacité et l'efficacités des gestionnaires ;
- ✓ D'intervenir pour rectifier les plans ;
- ✓ De réévaluer les objectifs et la stratégie de l'organisation.

3.3 Objectifs du budget

Allouer des ressources aux centres de responsabilités ;

- ✓ Quantifier les plans ;
- ✓ Fixer des cibles de performances ;
- ✓ Coordonner les activités des différentes unités ;
- ✓ Diffuser (communiquer) les plans et objectifs de l'organisation ;
- ✓ Planifier et contrôler la performance organisationnelle.

3.4 Démarche budgétaire

- ✓ La démarche budgétaire consiste à établir des programmes d'action chiffrés (budget) ;
- ✓ Elle traduit l'engagement des responsables de divisions de l'entreprise devant la direction ;
- ✓ Ce mode de gestion peut être perçu comme un outil de motivation (atteindre un objectif) ou comme un outil de sanction (respecter la norme) ;

Chapitre II : Le control budgétaire au service de pilotage et de l'évaluation de la performance.

- ✓ La gestion budgétaire s'inscrit dans une démarche plus générale de planification, c'est-à-dire de tentative de façonner l'avenir.

3.5 Etapes de la démarche budgétaire

Le plan opérationnel met en pratique les orientations du plan stratégique .il quantifie pour chaque direction opérationnelle (direction commerciale, direction de la production, direction des approvisionnements) les objectifs à atteindre et les plans d'action. Il définit des responsabilités. Le plan opérationnel est établi pour une durée d'environ 3 ans, mais est toutefois révisé tous les ans.

La démarche budgétaire consiste à appliquer à l'ensemble des activités de l'entreprise, dans un système cohérent et coordonné les données prévisionnelles et puis l'analyse et le contrôle des écarts constatés (entre les données réelles et celles prévisionnelles).

Ainsi la méthode se caractérise par :

- ✓ Son application à l'ensemble de l'entreprise, sous forme de budgets
- ✓ Sa phase de prévision, puis celle de réalisation et de contrôle simultané.

Ce mode de gestion peut être perçu comme un outil de motivation (atteindre un objectif) ou comme un outil de sanction (respecter la norme).

La gestion budgétaire s'inscrit dans une démarche plus générale de planification, c'est-à-dire de tentative de façonner l'avenir.

3.6 Techniques de la méthode budgétaire

La méthode budgétaire utilise de nombreuses techniques :

- ❖ Techniques économiques en matière de prévision ;
 - ✓ Prévision des marchés futurs ;
 - ✓ Evolution technologique.
- ❖ Techniques statistiques au service de la prévision économique :
 - ✓ Ajustement linéaire ;
 - ✓ Etudes de corrélation.
- ❖ Techniques d'actualisation :
 - ✓ Etudes de rentabilité ;

Chapitre II : Le control budgétaire au service de pilotage et de l'évaluation de la performance.

- ✓ Choix d'investissement.
- ❖ Techniques comptables :
 - ✓ Analyse des écarts ;

4. Typologie des budgets ¹²

Le budget général est subdivisé en budgets particuliers correspondants aux principales fonctions de l'entreprise :

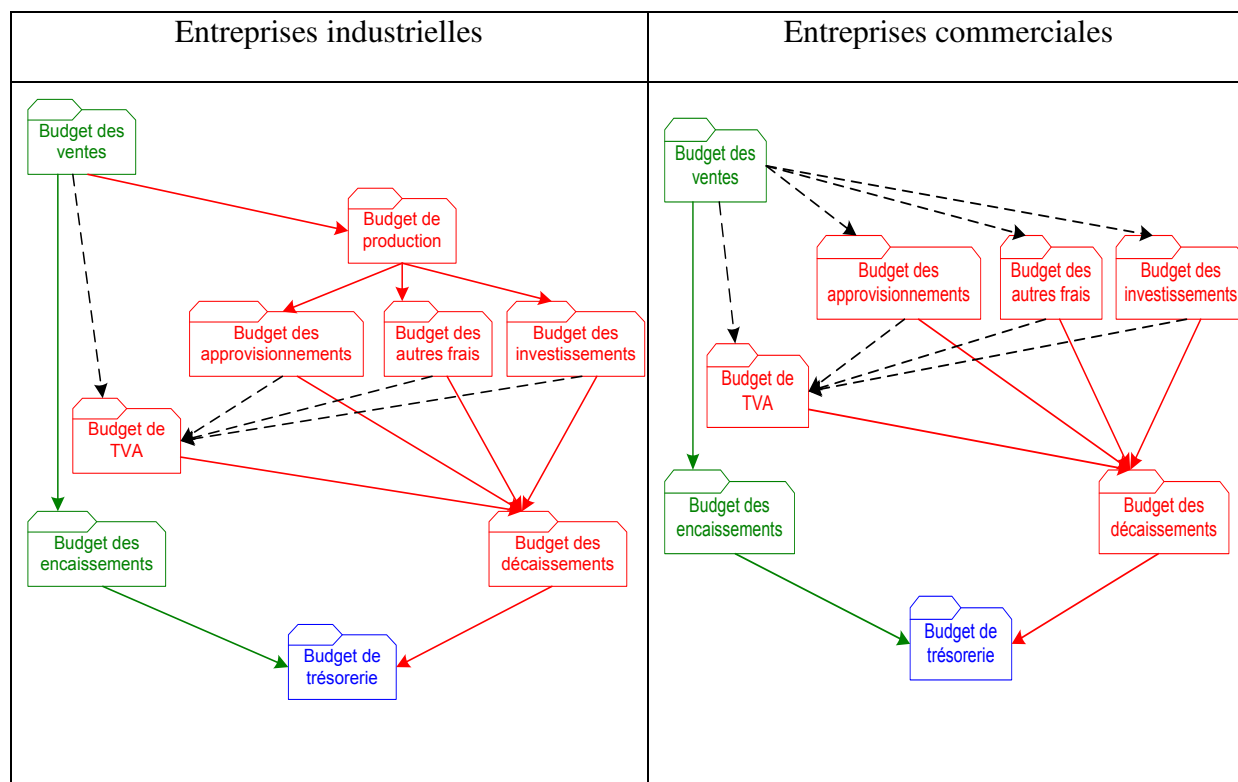
- Ventes ;
- Production ;
- Approvisionnements ;
- Autres frais ;
- Investissements ;
- TVA ;
- Décaissements ;
- Trésorerie ;
- Encaissements.

¹² Stéphane Gozé, Synthèse de Terminale STG CFE – Comptabilité et finance d'entreprise, 2014.

Chapitre II : Le control budgétaire au service de pilotage et de l'évaluation de la performance.

L'articulation des budgets :

Tableau N° 03 : Le budget entre entreprises industrielles et entreprises commerciales



Source : Stéphane Gozé, Synthèse de Terminale STG CFE – Comptabilité et finance d'entreprise, 2014

4.1 Le budget des ventes

Le budget des ventes récapitule les prévisions de ventes HT et TTC de produits finis ou de marchandises en valeur pour les mois à venir.

Tableau N° 04: budget des ventes

Budget des ventes			
	Janvier	Février	Mars
Ventes HT	100 000.00	90 000.00	110 000.00
TVA collectée	19 600.00	17 640.00	21 560.00
Ventes TTC	119 600.00	107 640.00	131 560.00

4.2 Le budget de production

Dans les entreprises industrielles, le budget de production récapitule les quantités et coûts de production HT pour les mois à venir.

Chapitre II : Le control budgétaire au service de pilotage et de l'évaluation de la performance.

4.3 Le budget des approvisionnements

Le budget des approvisionnements récapitule les prévisions d'achat HT et TTC de matières premières et de marchandises pour les mois à venir.

Tableau N° 05 : budget des approvisionnements

Budget des approvisionnements			
	Janvier	Février	Mars
Achats HT	80 000.00	70 000.00	90 000.00
TVA déductible sur ABS	15 680.00	13 720.00	17 640.00
Achats TTC	95 680.00	83 720.00	107 640.00

4.4 Le budget des autres frais

Le budget des autres frais récapitule les autres charges qui seront mises en œuvre dans le cadre du processus de production à venir. Il peut s'agir des charges de personnel, de charges patronales, ... Lorsque les charges sont soumises à TVA, elles seront retenues pour leur montant TTC.

Tableau N° 06: budget des autres frais

Budget des autres frais			
	Janvier	Février	Mars
Salaires	6 000.00	6 400.00	6 400.00
Charges patronales	3 000.00	3 200.00	3 200.00
Charges diverses TTC	5 980.00	3 588.00	7 774.00
-> dont TVA	980.00	588.00	1 274.00
Autres frais	14 980.00	13 188.00	17 374.00

4.5 Le budget des investissements

Le budget des investissements récapitule les prévisions HT et TTC d'investissement pour les mois à venir.

Tableau N° 07: budget des investissements

Budget des investissements			
	Janvier	Février	Mars
Investissements HT		20 000.00	
TVA déductible sur immob		3 920.00	
Investissements TTC	-	23 920.00	-

Chapitre II : Le control budgétaire au service de pilotage et de l'évaluation de la performance.

4.6 Le budget de TVA

Le budget de TVA récapitule les prévisions de TVA à décaisser ou de crédit de TVA à reporter pour les mois à venir.

Tableau N° 08 : budget de TVA

Budget de TVA			
	Janvier	Février	Mars
TVA collectée	19 600.00	17 640.00	21 560.00
TVA déductible sur ABS	16 660.00	14 308.00	18 914.00
TVA déductible sur immob		3 920.00	
Report crédit TVA			588.00
TVA à décaisser	2 940.00		2 058.00
Crédit de TVA à reporter		588.00	

Cf budget des ventes

Cf les budgets des approvisionnements et des autres frais

Cf budget des investissements

Utilisation du crédit de TVA du mois précédent

TVA collectée – TVA déductible – report du crédit de TVA

Lorsque TVA collectée < (TVA déductible + report du crédit de TVA)

4.7 Le budget des décaissements

Le budget des décaissements récapitule les prévisions de dépenses pour les mois à venir. Il est établi à partir des prévisions de flux monétaires, plus précisément des dates de sorties effectives d'argent (comptes 512 et 53).

Tableau N° 09 : budget des décaissements

Budget des décaissements			
	Janvier	Février	Mars
Achats TTC (1)	95 680.00	83 720.00	107 640.00
Autres frais (2)	14 980.00	13 188.00	17 374.00
Investissements TTC (3)	-	23 920.00	-
TVA à décaisser		2 940.00	
Décaissements	110 660.00	123 768.00	125 014.00

Cf budget des approvisionnements

Cf budget des autres frais

Cf budget des investissement

Cf budget de TVA – La TVA à décaisser est payée le mois

(1) Les achats sont réglés comptants
 (2) Les autres frais sont tous réglés comptants
 (3) Les investissements sont payés comptants

Remarque : les charges calculées (ex : dotations aux dépréciations des immobilisations incorporelles et corporelles, ...) ne sont pas prises en compte dans le budget des décaissements car elles n'ont pas pour contrepartie un flux monétaire de sortie d'argent.

Chapitre II : Le control budgétaire au service de pilotage et de l'évaluation de la performance.

4.8 Le budget des encaissements

Le budget des encaissements récapitule les prévisions de recettes pour les mois à venir. Il est établi à partir des prévisions de flux monétaires, plus précisément des dates de rentrées effectives d'argent (comptes 512 et 53).

Tableau N° 10: budget des encaissements

Budget des encaissements			
	Janvier	Février	Mars
Ventes TTC (1)	119 600.00	107 640.00	131 560.00
Encaissements	119 600.00	107 640.00	131 560.00

(1) Les clients règlent comptant

Cf budget des ventes

Remarque : les produits calculés (ex : reprises sur amortissement des immobilisations incorporelles et corporelles, ...) ne sont pas pris en compte dans le budget des encaissements car ils n'ont pas pour contrepartie un flux monétaire d'entrée d'argent.

4.9 Le budget de trésorerie

Le budget de trésorerie récapitule les prévisions de trésorerie pour les mois à venir.

Tableau N° 11 : budget de trésorerie

Budget de trésorerie			
	Janvier	Février	Mars
Trésorerie initiale	8 000.00	16 940.00	812.00
Encaissements	119 600.00	107 640.00	31 560.00
Décaissements	110 660.00	123 768.00	5 014.00
Trésorerie finale	16 940.00	812.00	358.00

Fourni dans l'énoncé

Trésorerie initiale + encaissements -
décaissements

Trésorerie finale m-1

Cf budget des encaissements

Cf budget des décaissements

Section 02 : La notion de performance

1. Contenu et définition de la performance

Le mot performance puise ses origines dans le latin « *performare* » et a été emprunté à l'anglais au XV^{ème} siècle et signifiait accomplissement, réalisation et résultats réels. En effet *to perform* signifie accomplir une tâche avec régularité, méthode et application, l'exécuter et La mener à son accomplissement d'une manière convenable¹³. Le mot a été introduit en français dans le domaine des courses de chevaux à propos des résultats d'un cheval. Il s'est étendu au sens d'exploit, puis de capacité et enfin d'action.¹⁴

Comme le remarque **Bourguignon**¹⁵, le terme de performance est largement utilisé sans que sa définition fasse l'unanimité. Ce fait reflète la polysémie du mot. En revenant aux origines étymologiques, on constate que le terme français et le terme anglais sont proches et signifient l'accomplissement pour évoquer par la suite l'exploit et le succès.

Dans le langage courant, la performance renvoie à quatre significations majeures :

- ✓ Les résultats de l'action : la performance correspond alors à un résultat mesuré par des indicateurs et se situant par rapport à un référent qui peut être endogène ou exogène.
- ✓ Le succès : la performance renvoie à un résultat positif, et par la même aux représentations de la réussite propre à chaque individu et à chaque établissement.
- ✓ L'action : la performance désigne simultanément les résultats et les actions mises en œuvre pour les atteindre, c'est à dire un processus.
- ✓ La capacité : la performance renvoie alors au potentiel.

Regardons à présent les principales définitions de ce mot dans la littérature :

Albanes (1978) : la performance est la raison des postes de gestion, elle implique l'efficience et l'efficacité. ¹⁶

¹³ A. KHEMAKHEM, « la dynamique du contrôle de gestion », Dunod, 1976.

¹⁴ A. REY, « Dictionnaire historique de la langue française », Le Robert, 1993.

¹⁵ A. BOURGUIGNON, « Peut-on définir la performance ? », *Revue Française de Comptabilité*, n° 269, juillet - août 1995, pp. 61-66.

¹⁶ A. PAYETTE, « Efficacité des gestionnaires et des organisations », p.157.113

Chapitre II : Le control budgétaire au service de pilotage et de l'évaluation de la performance.

Miles (1986) : la performance est la capacité de l'organisation à réaliser une satisfaction minimale des attentes de sa clientèle stratégique.¹⁷

Chandler (1992) : la performance est une association entre l'efficacité fonctionnelle et l'efficacité stratégique. L'efficacité fonctionnelle consiste à améliorer les produits, les achats, les processus de production, la fonction marketing et les relations humaines au sein de l'entreprise. L'efficacité stratégique consiste à devancer les concurrents en se positionnant sur un marché en croissance ou en se retirant d'un marché en phase de déclin.¹⁸

Machesnay (1991) : la performance de l'entreprise peut se définir comme le degré de réalisation du but recherché.¹⁹

L'analyse des buts fait apparaître trois mesures de la performance :

- ✓ L'efficacité : le résultat obtenu par rapport au niveau du but recherché.
- ✓ L'efficience : le résultat obtenu par rapport aux moyens mis en œuvre.
- ✓ L'effectivité : le niveau de satisfaction obtenu par rapport au résultat obtenu.

Lorino (1997) : est performant dans l'entreprise tout ce qui, et seulement ce qui, contribue à améliorer là le couple valeur - coût (à contrario, n'est pas forcément performance ce qui contribue à diminuer le coût ou à augmenter la valeur isolément).²⁰

Les définitions citées précédemment, montrent que la performance est associée à l'efficacité et à l'efficience :

- ✓ L'efficacité est le rapport entre les résultats obtenus et les objectifs fixés.
- ✓ L'efficience est le rapport entre les moyens et les efforts totaux déployés ainsi que les résultats obtenus.

M. Frioui associe à ces deux axes de la performance, un troisième axe à savoir, la pertinence, qui est le rapport entre les moyens détenus et les objectifs fixés et poursuivis.

¹⁷ A.Y. LEVIN et J.W. MINTON, « Determining organizational performance: another look, and an agenda for research », Management Science, Vol 32, n°5, 1986.

¹⁸ A.D. CHANDLER, « Organisation et performance des entreprises », T1, Editions de l'organisation, 1992, p.21

¹⁹ MACHESNAY, « Economie d'entreprise », Eyrolles, 1991, p.38.

²⁰ P. LORINO, « Méthodes et pratiques de la performance, le guide du pilotage », Editions de l'organisation, 1997, p.18.

Chapitre II : Le control budgétaire au service de pilotage et de l'évaluation de la performance.

Certaines définitions intègrent d'autres variables : les résultats, l'effort et le comportement²¹.

En ce sens la performance est définie comme l'aptitude à obtenir de meilleurs résultats, en fournissant un minimum d'effort et en se comportant pertinemment afin d'atteindre les objectifs escomptés.

2. Les principaux critères de la performance

2.1 Efficacité de performance

Le concept de performance renvoie à l'idée d'accomplir une action. S'agit avant tout d'entreprendre et de tenir cette action, sans qu'aucun a priori ne soit explicité sur la nature ou le niveau du résultat à obtenir. Dans le langage courant, la performance est précisément le ou fait d'obtenir un résultat, ce qui sous-entend bien entendu que ce résultat obtenu doit être « bon ».

L'efficacité concerne le rapport entre le résultat obtenu et l'objectif à atteindre. Ce concept suppose donc d'une part qu'un objectif ait été préalablement défini, et d'autre part que le résultat obtenu ait été mesuré (ou du moins estimé). L'objectif devra en effet correspondre à un choix, présentant les caractéristiques suivantes :

- Il traduit une recherche de cohérence par rapport à la mission et à la vocation de l'organisation ;
- Il s'inscrit dans un horizon temporel de moyen ou de long terme ;
- Il s'accompagne d'une part de la définition du résultat attendu à cette échéance et d'autre part de l'étude de la situation de départ, de façon à pouvoir identifier le parcours intermédiaire à réaliser ;
- Il est mesurable, et doit donc donner lieu à l'élaboration d'indicateurs ou d'indices.

$$\text{Efficacité} = \text{résultats atteints} / \text{objectif visés}$$

2.2 Efficience de performance

²¹ Mohamed FRIOUI, « Cours de 1^{ère} année DEA Management de Politique générale et stratégie de l'entreprise », FSEG Tunis, 2001.

Chapitre II : Le control budgétaire au service de pilotage et de l'évaluation de la performance.

L'efficacité met en relation les résultats obtenus et les objectifs fixés.

L'efficience met en relation les résultats obtenus et les moyens utilisés (ou les coûts engendrés).

L'efficience permet de répondre à des questions telles que : « est-ce que les résultats sont suffisants compte tenu des moyens mis en œuvre ? » ou « les ressources mobilisées par l'action sont-elles été exploitées de manière rentable ? ».

$$\text{Efficience} = \text{résultats} / \text{moyens mis en œuvre}$$

2.3 La pertinence

La notion de pertinence reste très subjective et difficile à mesurer. Toutefois, on pourra admettre que la 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.

2.4 L'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.

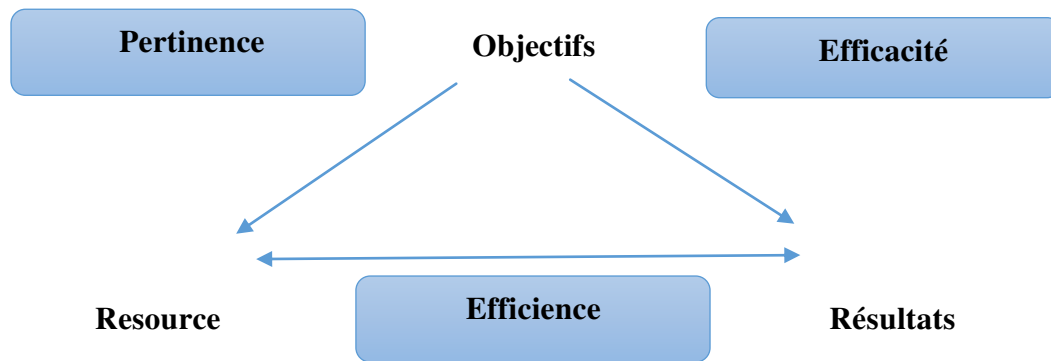
On peut ajouter que, la performance oblige la vision globale interdépendante de tout le paramètre interne et externe, quantitatif et qualitatif, technique et humain, physique et financier de la gestion.

Le gestionnaire doit rechercher la performance globale, qui intègre plusieurs niveaux d'évaluation²² :

- ✓ 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.

²² MOLHO.D et POISSON.D. F, « La performance globale de l'entreprise », Edition d'Organisation, Paris,2003, p 29.

Schéma N°07 : Les composants de la performance



3. Indicateurs de performance

La performance a longtemps été réduite à seule dimension financière (conception unidimensionnelle). Les mesures de performance étaient donc définies comme l'utilisation des indicateurs quantitatifs pour évaluer les activités, les efforts et réalisations (Burns & Waterhouse, 1975).²³ Un indicateur est une combinaison d'informations pertinentes dont le suivi régulier permet de se situer par rapport à la réalisation d'un objectif. Si cette condition n'est pas remplie on parlera de mesure ou de statistique.

- ✓ Les fonctions des indicateurs sont multiples :
- ✓ Suivre une action, une activité ou un processus.
- ✓ Evaluer une action.
- ✓ Diagnostiquer une situation ou un problème.
- ✓ Surveiller l'environnement et le changement.

❖ Les indicateurs doivent être

- ✓ Pertinents, c'est-à-dire permettre d'apprécier les résultats réellement obtenus (cohérents avec l'objectif, se rapportant à un aspect substantiel du résultat attendu, permettant de porter un jugement, évitant les effets contraires à ceux recherchés) ;
- ✓ Utiles (disponibles à intervalles réguliers) ;
- ✓ Solides (durables, de fiabilité incontestable, tout en étant élaborés à un coût raisonnable) ;

²³ Brigitte Doriath & Christiane Goujet , gestion prévisionnelles et mesure de la performance .

Chapitre II : Le control budgétaire au service de pilotage et de l'évaluation de la performance.

- ✓ Vérifiables et peuvent être audités

❖ Un bon indicateur doit permettre de

Fixer des cibles traduisant les objectifs définis en commun par la hiérarchie et par les gestionnaires ;

- ✓ Mesurer les réalisations par rapport à ces cibles ;
- ✓ Comprendre et analyser ces réalisations ;
- ✓ Orienter les décisions des gestionnaires dans le but d'améliorer la performance ;
- ✓ Nourrir le dialogue de gestion entre les différents niveaux hiérarchiques.

Les indicateurs s'inscrivent dans une logique de gestion par la performance. Cette démarche vise à orienter l'action de l'administration vers la performance. Elle incite aussi à mettre en œuvre les moyens pour comparer les performances dans une optique d'analyse comparative (benchmarking)

3.1 Le différent type d'indicateurs

Le taux de rendement de l'investissement (ROI) : « est le rapport entre une évaluation comptable de résultat et une évaluation comptable des capitaux investis »²⁴. Sa formule est la suivante :

$$\text{Taux de rendement d'investissement(ROI)} = \frac{\text{Résultat}}{\text{Capitaux investis}}$$

Ce taux constitué la méthode la plus répandue pour incorporer les capitaux investis dans un indicateur de performance, pour mieux expliquer cet indicateur, ou le décomposer à un produit de deux rapports :

$$\frac{\text{Résultat}}{\text{Capitaux investis}} = \frac{\text{Chiffre d'affaire}}{\text{Capitaux investis}} \times \frac{\text{Résultat}}{\text{Chiffre d'affaire}}$$

Deux facteurs principaux déterminent l'indicateur de (ROI) et qui sont : l'emploi des actifs pour générer le chiffre d'affaire et le résultat généré par ce chiffre d'affaire. À Chaque fois le résultat obtenu augmente, l'entreprise devient de plus en plus performante.

²⁴ Langlois G. ; Bonnier C. ; Bringer M., « Contrôle de gestion », Foucher, Paris, 2006, p 39.



Chapitre II : Le control budgétaire au service de pilotage et de l'évaluation de la performance.

3.1.1 Résultat résiduel

Le résultat résiduel est le résultat diminué du rendement minimal exigé les capitaux, Il est calculé comme suit :

$$\text{Résultat résiduel} = \text{Résultat} - (\text{Taux de rendement exigé} \times \text{Capitaux investis})$$

Cet indicateur mesure la différence entre le résultat net de l'entreprise et le produit entre les capitaux investis et le taux de rendement exigé.

3.1.2 La valeur ajoutée économique

La valeur ajoutée économique (economic value added, EVA) est un cas particulier de résultat résiduel qui a récemment retenu l'attention (Birchard, 1994, Stewart, 1994, etc.).

L'EVA a été développée et commercialisée par le cabinet américain de consultants Stern Stewart. Joël Stern, un associé de ce cabinet, soutient que l'EVA est un excellent indicateur pour les décisions de gestion et le suivi des performances.

La commission générale de terminologie et de néologie a décidé (mai 2005) que la traduction officielle d'EVA était « création de valeur de l'exercice (CVE) ». L'EVA est égale au résultat d'exploitation après impôts moins le coût moyen pondéré (après impôts) du capital multiplié par l'actif total diminué des dettes circulantes.²⁵

La formule de calcul d'EVA est donnée comme suite :

$$\text{EVA} = \text{Bénéfice opérationnel} - \text{Coût du capital (en \%)} \times \text{Actifs nets}$$

3.1.3 Taux de marge bénéficiaire

Cet indicateur est très utilisé. Il constitue l'une des deux composantes du taux de rendement des capitaux investis, il est formulé comme suite :

²⁵ Langlois G. ; Bonnier C. ; Bringer M., « Contrôle de gestion », Foucher, Paris, 2006, p 41.

Chapitre II : Le control budgétaire au service de pilotage et de l'évaluation de la performance.

Cet indicateur nous permet d'apprécier le rendement de chaque dinar de chiffre d'affaire engagé.

3.1.4 Taux de rentabilité financière ROE (return on equity)

Ce ratio rapporte des indicateurs de résultat à des indicateurs relatifs au montant des ressources mise en œuvre. Sa formule est la suivante :

$$\text{ROE} = \frac{\text{Résultat d'exercice}}{\text{Capitaux propres}}$$

3.1.5 Le ratio Q

Proposé par Tobin, constitue dans son principe une mesure de l'ensemble des rentes anticipées sur un horizon infini.

Cette mesure se fait en rapportant la somme des valeurs des titres par les investisseurs financiers (actionnaires et créanciers) au montant des capitaux qu'ils ont investis.

La valeur des capitaux investis est mesurée par le coût de remplacement des actifs financiers, le plus souvent évalué à partir des immobilisations.²⁶

4. La typologie de la performance

4.1 La performance économique

La performance économique correspond aux résultats présentés par la comptabilité. Il s'agit principalement des soldes intermédiaires de gestion.

- ✓ Production et marge commerciale : pour les entreprises exerçant une mesure commerciale, le flux global de l'activité est mesuré par la marge commerciale :

$$\text{Marge commerciale} = \text{Ventes des marchandises} - \text{Coût d'achat des marchandises vendues.}$$

²⁶ CHUNG. (K.H), PRUIT. (S.W): « A simple approximation of Tobin's Q », Revue Financial management,

Chapitre II : Le control budgétaire au service de pilotage et de l'évaluation de la performance.

Pour les entreprises exerçant une activité de production, ce flux correspond à la production :

$$\text{Production de l'exercice} = \text{Production vendue} + \text{Production stockée} + \text{Production immobilisée}$$

- ✓ La valeur ajoutée : ce solde représente la contribution productive ou la valeur économique créée par l'entreprise.

$$\text{Valeur ajoutée} = \text{Production} - \text{Achats réalisés auprès des tiers.}$$

- ✓ L'excédent brut d'exploitation : il correspond au résultat économique brut lié à l'activité opérationnelle de l'entreprise. L'E.B. E désigne la véritable rentabilité de l'exploitation.

$$\text{E.B.E} = \text{V.A} + \text{subventions d'exploitation} - \text{impôts, taxes et versements assimilés} - \text{charges du personnel.}$$

- ✓ Le résultat brut d'exploitation : ce solde correspond aux ressources additionnelles permettant le financement des investissements futurs et l'efficacité de l'exploitation après la soustraction des charges financières.

$$\text{R.B.E} = \text{E.B.E} + \text{Résultat financier}$$

- ✓ Le résultat net : ce solde permet aux actionnaires et aux analystes financiers d'apprécier la performance et la rentabilité de l'entreprise.

$$\text{R.N} = \text{R.B.E} - \text{Dotations} + \text{Résultat exceptionnel} - \text{Impôts.}$$

4.2 La performance financière

La performance financière est étroitement liée à la performance économique, elle est mesurée par plusieurs ratios :

- **La rentabilité (ROE)** : ce ratio rapporte des indicateurs de résultats à des indicateurs relatifs au montant des ressources mises en œuvre. Le ratio le plus souvent utilisé est le *ROE* (*return on equity*).

$$\text{ROE} = \text{Résultat de l'exercice} / \text{Capitaux propres}$$

Chapitre II : Le control budgétaire au service de pilotage et de l'évaluation de la performance.

- **Le ratio Q, proposé par Tobin**, constitue dans son principe une mesure de l'ensemble des rentes anticipées, sur un horizon infini. Cette mesure se fait en rapportant la somme des valeurs des titres détenus par les investisseurs financiers (actionnaires et créanciers) au montant des capitaux qu'ils ont investis. La valeur des capitaux investis est mesurée par le coût de remplacement des actifs financés, le plus souvent évalué à partir des immobilisations.²⁷

$$\text{Q de Tobin} = \text{Valeur de marché (capitaux propres + dettes financières)} / \text{Coût de remplacement des actifs}$$

- **Le ratio de Marris** repose sur la même logique que le Q de Tobin, mais ne retient en compte que des capitaux directement investis par les actionnaires. Il s'évalue en rapportant la capitalisation boursière à la valeur comptable des capitaux propres.

$$\text{Ratio de Marris} = \text{Capitalisation boursière} / \text{Valeur comptable des capitaux propres.}$$

Différentes mesures recommandées par un certain nombre de cabinets conseils anglo-saxons²⁸, sont représentées notamment par la *Market Value Added (MVA)* et l'*Economic Value Added (EVA)*. Elles s'appuient sur le même référentiel théorique que les mesures présentées précédemment.

La MVA, « la valeur de marché ajoutée », se définit comme la différence entre la valeur de marché des capitaux investis VM (capitaux propres et dettes financières) et la valeur comptable de ces mêmes capitaux VC ; $MVA = VM - VC$. L'EVA, la « valeur ajoutée économique », est égale à la différence entre le résultat économique après impôt et le coût des capitaux investis par les investisseurs financiers (actionnaires et créanciers financiers) :

$$EVA = K_a^* \cdot VC - CMP \cdot VC = (K_a - CMP) \cdot VC$$

Notons que depuis les dix dernières années, les écrits sur les mesures de la performance remettent en cause l'utilisation de mesures financières comme seul système permettant d'apprécier l'atteinte des objectifs et la réussite des entreprises. La plupart de ces

²⁷ K.H CHUNG et S.W. PRUITT, « A simple approximation of Tobin's Q », Financial Management, Vol 23, N°3, 1994, pp.71-74.

²⁸ J. CABY et G. HIRIGOYEN, « La création de valeur de l'entreprise », Economica, 1997, p.139.

Chapitre II : Le control budgétaire au service de pilotage et de l'évaluation de la performance.

indicateurs demeurent axés sur le passé et n'indiquent pas aux gestionnaires comment améliorer leur performance. Ils n'indiquent pas davantage si cette performance est en cohérence avec les objectifs et les stratégies de l'entreprise.²⁹

4.3 La performance sociale

Au niveau de l'organisation, la performance sociale est souvent définie comme le rapport entre son effort social et l'attitude de ses salariés. Cependant cette dimension de la performance est difficile à mesurer quantitativement.

La performance sociale est aussi définie comme le niveau de satisfaction atteint par l'individu participant à la vie de l'organisation.³⁰ Ou encore l'intensité avec laquelle chaque individu adhère et collabore aux propos et aux moyens de l'organisation.³¹

Certains critères présentent le climat social et la satisfaction du personnel comme principaux indicateurs de la performance sociale. Afin d'évaluer cette performance, les critères suivants peuvent être utilisés :

- ✓ La nature des relations sociales et la qualité des prises de décisions collectives.
- ✓ Le niveau de satisfaction des salariés mesurés par les sondages et les enquêtes d'opinion.

Avec K_a le taux de rentabilité économique mesuré de façon comptable et CMP (coût moyen pondéré du capital)

- ✓ Le degré d'importance des conflits et des crises sociales (grèves, absentéisme, accidents de travail...).
- ✓ Le taux de *turnover*, la participation aux manifestations et aux réunions d'entreprise, ainsi que le dialogue avec les membres du comité d'entreprise.

²⁹ HÉLÈNE BERGERON, « La gestion stratégique et les mesures de la performance non financière des PME », 6^e Congrès international francophone sur la PME - Octobre 2002 - HEC - Montréal.

³⁰ TEZENAS DU MONCEL, cité par Mohamed BAYED, « Performance sociale et performance économique dans les PME industrielles », *Annales du Management*, 1992, p.381.

³¹ Idem

Chapitre II : Le control budgétaire au service de pilotage et de l'évaluation de la performance.

4.4 La performance humaine

La question de la performance humaine est une préoccupation fondamentale de tous les acteurs de l'entreprise aujourd'hui. Elle est perçue, aussi bien du côté des dirigeants d'entreprises que du côté des salariés, comme le facteur essentiel contribuant à la performance économique de l'entreprise.

Alors qu'à l'ère de l'organisation taylorienne, on n'exigeait du salarié que sa force de travail, on exige de lui aujourd'hui une implication directe, intellectuelle et psychologique dans son travail. Ceci se traduit au niveau des ressources humaines par des interrogations autour des notions de motivation, d'autonomie et de responsabilisation. La performance humaine passe alors par une redéfinition individuelle et collective des règles régulant les rapports entre les salariés et l'entreprise.

Pour M. Lebas, La clé de la performance humaine se trouve non seulement dans les résultats passés, mais plus en amont, dans les capacités d'action des salariés, c'est à- dire, dans leur capacité à mettre en œuvre leur sens de l'initiative pour faire face aux aléas du travail³². La performance humaine est alors définie comme une question de potentiel de réalisation.³³Par conséquent, la performance est un concept qui a trait au futur et non au passé.

Deux paradigmes traitent la question de la performance humaine. Le premier paradigme est celui proposé par Zarifian qui considère le travail en termes d'événements.³⁴La performance se situerait au niveau de la gestion d'événements. L'autre paradigme est celui proposé par la vision ergonomique qui présente une vision du travail et de la performance humaine comme activité et élaboration de compromis entre travail prescrit et travail réel. Plusieurs auteurs associent la notion de performance humaine à la compétence « Est performant celui qui est compétent, Est compétent celui qui est performant³⁵ ». Pour d'autres auteurs la performance humaine est la gestion du binôme (Compétence, Expérience³⁶).

³² Joseph NOONE, « À propos de la performance humaine en entreprise : pour une philosophie de l'action et une philosophie d'action », Working Papers IAE de Paris (Université Paris 1), GREGOR, 1999, p.3.

³³ M.LEBAS, « Performance : Mesure et management. Faire face à un paradoxe », Groupe HEC, Paris, 1998.

³⁴ P. ZARIFIAN, Objectif Compétences, pour une nouvelle logique, Paris, Editions Liaisons, 1999, p.44.

³⁵ Idem

³⁶ Mohamed FRIOUI, « Cours de Politique Générale et Stratégie de l'entreprise », DEA Management, FSEG Tunis, 2001.

Chapitre II : Le control budgétaire au service de pilotage et de l'évaluation de la performance.

4.5 La performance managériale

La performance managériale est définie comme la capacité du manager et de l'équipe dirigeante à atteindre les objectifs fixés. Un certain nombre de critères peuvent être utilisés pour évaluer la performance managériale³⁷ :

- ✓ L'entrepreneurship : efficacité, efficience, proactivité, utilisation diagnostique des concepts.
- ✓ Le leadership : confiance en soi, communication, logique de raisonnement, capacité de conceptualisation.
- ✓ Gestion des ressources humaines : utilisation sociale du pouvoir, gestion des processus et des groupes.
- ✓ Direction des subordonnés : développement, aide, support des autres, autorité, spontanéité.
- ✓ Autres compétences : contrôle de soi, objectivité relative, énergie et capacité d'adaptation...

La performance managériale peut aussi être appréhendée à travers la capacité du manager à répartir son temps et à coordonner les trois éléments suivants³⁸ :

- ✓ L'esprit de conception : orientation et ouverture d'horizon.
- ✓ L'habilité d'exécution : application pure et simple.
- ✓ Le doigté d'arrangement : conciliation et gestion des contradictions.

4.6 Performance organisationnelle

La performance organisationnelle est définie par Kalika comme « les mesures portant directement sur la structure organisationnelle et non pas sur ses conséquences éventuelles de nature sociale ou économique. Ces indicateurs sont intéressants dans la mesure où ils permettent de discerner les difficultés organisationnelles au travers de leurs premières

³⁷ BOYATIZIS, cité par A. PAYETTE « l'efficacité des gestionnaires et des organisations ».

³⁸ Mohamed FRIQUI, « Cours de Politique Générale et Stratégie de l'entreprise », DEA Management, FSEG Tunis, 2001.

Chapitre II : Le control budgétaire au service de pilotage et de l'évaluation de la performance.

manifestations, avant que les effets induits par celles-ci ne soient ressentis d'un point de vue économique ». ³⁹

Kalika avance quatre facteurs de l'efficacité organisationnelle :

- ✓ Le respect de la structure formelle : le non-respect de la structure annoncée par la direction, peut traduire un dysfonctionnement au sein de l'organisation.
- ✓ Les relations entre les services : la recherche de la minimisation des conflits reflète un besoin de coordination nécessaire à l'efficacité.
- ✓ La qualité de la circulation de l'information : l'organisation doit développer des systèmes d'information permettant l'obtention d'informations fiables et exhaustives, indispensables au bon fonctionnement de l'organisation.
- ✓ La flexibilité de la structure : l'aptitude de celle-ci à changer est un facteur déterminant d'adaptation aux contraintes de l'environnement.

4.7 La performance technologique

La performance technologique peut être définie comme l'utilisation efficace des ressources de l'entreprise, le degré d'innovation dans le système de gestion, le processus de production ainsi que les biens et services produits par l'entreprise.

Elle peut être mesurée par un certain nombre de critères :

- ✓ Veille technologique et bilans périodiques des innovations introduites dans les projets, les stages d'information et de formation sur les innovations
- ✓ Bilans d'activité des équipes traitant les innovations et la mise à disposition de « briques de logiciels » produits pour les autres
- ✓ Ajustements périodiques de l'organisation, des procédures en fonction du développement des projets et de l'entreprise
- ✓ Utilisation des modules *e-learning* et des résultats des tests d'acquisition de compétences.

³⁹ Michel KALIKA, « Structures d'entreprises, Réalités, déterminants et performances », Editions Economica, Paris, 1988, p.340.

Chapitre II : Le control budgétaire au service de pilotage et de l'évaluation de la performance.

4.8 La performance commerciale

La performance commerciale peut être définie comme la capacité de l'entreprise à satisfaire sa clientèle en offrant des produits et des services de qualité répondant aux attentes des consommateurs.

Les entreprises visant la performance commerciale doivent se soucier des besoins de leurs clients, prendre en compte les stratégies de leurs concurrents afin de conserver, voire de développer leurs parts de marché. Plusieurs indicateurs permettent de mesurer la performance commerciale, parmi lesquels on cite :

- ✓ La part de marche ;
- ✓ La fidélisation de la clientèle ;
- ✓ L'attrait de nouveaux clients ;
- ✓ La satisfaction des clients ;
- ✓ La rentabilité par segment, par client, par produit, par marché...
- ✓

4.9 La performance Sociétale

La performance Sociétale d'une entreprise peut être définie comme un ajustement entre les pressions sociétales et les réponses apportées par l'entreprise. Ces pressions sociales concernent :

- ✓ La protection et l'épanouissement du facteur humain au travail ;
- ✓ La préservation de l'environnement et des ressources naturelles ;
- ✓ La défense et promotion des intérêts du consommateur ;
- ✓ Le respect de l'éthique des affaires ;
- ✓ La protection des valeurs et des intérêts particuliers (minorités, groupes ethniques et religieux).

La performance sociétale nous renvoie au concept de l'entreprise citoyenne : l'obligation de répondre de ses actions, d'en justifier et d'en supporter les conséquences. Ainsi, une entreprise qui assume ses responsabilités sociales, est celle qui :

- ✓ Reconnaît, d'une part, les besoins et les priorités des intervenants de la société ;

Chapitre II : Le control budgétaire au service de pilotage et de l'évaluation de la performance.

- ✓ Evalue les conséquences de ses actions sur le plan social afin d'améliorer le bien-être de la population en général tout en protégeant les intérêts de son organisation et de ses actionnaires.⁴⁰

La performance sociétale se traduit par un certain nombre de critères :

- ✓ Une bonne image de marque ;
- ✓ Un accroissement de la part de marché
- ✓ Une Crédibilité et une confiance accordées à l'organisation ;
- ✓ La reconnaissance du mérite.⁴¹

Certains auteurs insistent sur la nécessité d'introduire la notion de performance sociétale⁴² à côté de la performance économique et financière. En effet, la responsabilité sociale de l'entreprise oscille entre deux extrêmes : l'un réduit la performance de l'entreprise à l'obtention d'un profit maximal pour ses actionnaires, et l'autre étend la responsabilité de la firme à tous les acteurs ayant un intérêt dans l'entreprise. C'est pourquoi la notion de performance sociétale s'associe avec les valeurs de solidarité de justice sociale, d'équité..., dans le cadre d'un concept d'efficacité pluriel et multidimensionnel.

4.10 La performance stratégique

Pour assurer sa pérennité, une organisation doit se démarquer de ses concurrents et doit, pour ce faire, se fixer des objectifs stratégiques appropriés, tels que l'amélioration de la qualité de ses produits, l'adoption d'un marketing original ou l'adoption d'une technologie de fabrication plus performante. Pour la haute direction, le souci majeur à cette étape est de communiquer ses objectifs stratégiques au personnel et d'assurer leur transformation en objectifs opérationnels afin d'atteindre la performance à long terme ou performance stratégique.⁴³

⁴⁰ Samuel MERCIER, « une typologie de la formalisation de l'éthique en entreprise : l'analyse de contenu de 50 documents » Papier de recherche, FARGO/LATEC, Université de Bourgogne, 1998, p.7.

⁴¹ MACHESNAY, « Economie d'entreprise », Eyrolles, 1991, p.96.

Chapitre II : Le control budgétaire au service de pilotage et de l'évaluation de la performance.

La performance stratégique peut être aussi définie comme le maintien d'une distance avec les concurrents, entretenue par une forte motivation (système d'incitation et de récompense) de tous les membres de l'organisation et une focalisation sur le développement durable.⁴⁴

La performance à long terme est associée à :

- ✓ La capacité à remettre en cause les avantages stratégiques acquis ;
- ✓ La définition d'un système de volontés visant le long terme ;
- ✓ La capacité de l'entreprise à développer un avantage compétitif durable ;
- ✓ La capacité de l'entreprise à trouver des sources de valeur créatrices de marge ;
- ✓ L'excellence à tous les niveaux de l'entreprise.

5. Outils de pilotage de la performance interne ⁴⁵

Les outils de la performance interne doivent fournir aux décideurs un diagnostic sur les résultats et une information sur les moyens mis en œuvre pour atteindre ces résultats. On distingue aux moins trois types d'outils de pilotage de la performance interne :

- ✓ Le contrôle de gestion : il 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 amélioration, (relation de la participation budgétaire sur la performance organisationnelle).
- ✓ Le tableau de bord : outil interne à chaque unité de décision, il fournit les indicateurs de résultat et de moyens en fonction de ses objectifs.
- ✓ Le contrôle budgétaire : qui permet le suivi et la régulation des actions de l'entreprise, par une analyse des écarts.

⁴⁴ Daniel BACHET, « Quelle performance pour les entreprises et pour l'emploi ? », Revue Economie et Politique, Novembre - Décembre 1998, pp.46-47.

⁴⁴ Jacques BARRETTE et Jocelyn BERARD « Gestion de la performance : lier la stratégie aux opérations », Revue Internationale de Gestion, volume 24, numéro 4, hiver 2000, p.15.

⁴⁵ G. HAMEL et C.K. PRAHALD, cité par MARMUSE dans « La performance », Encyclopédie de gestion, 1997. 122

Section 03 : les réponses du contrôle de gestion pour piloter la performance

Face aux turbulences de l'environnement qui peuvent mettre la performance de l'entreprise en danger, le contrôle de gestion constitue une réponse jugée essentielle à un moment donné pour piloter l'organisation

1. les réponses utilisables dans tous les contextes

Le pilotage de la performance est atteint à partir des calculs des coûts et des budgets de l'organisation en se limitant aux variables d'action classiques : quantité, prix, productivité, pour mieux piloter l'efficacité et l'efficience les managers s'efforcent d'intégrer d'autres variables qualitatives et non financières.

Le contrôle de gestion a instauré une nouvelle technique en proposant des tableaux de bords pour aider à la gestion et l'amélioration des processus, ces tableaux de bord sont souples et modulables et permettent de s'adapter à tous les problèmes de gestion pour le niveau opérationnel comme pour le niveau stratégique.

Les indicateurs peuvent être changés à quel moment donné car ils sont construits en fonction des besoins des contraintes du contexte.

En plus de la méthode de calculs des coûts et des budgets qui se base sur une analyse quantitative et financière, le contrôle de gestion donne lieu à des indicateurs qui peuvent aider au pilotage des processus de la qualité, de l'amélioration du management de l'ensemble de l'organisation.

Les tableaux de bord compris comme un reporting financier existent depuis longtemps dans les différentes entreprises mondiales. En revanche et quel que soit le contexte, ils sont construits et utilisés comme un diagnostic permanent rassemblant plusieurs variables diversifiées. Le ballanced scorecard proposé par Kaplan et Norton en est une illustration.

2. Les réponses face aux tendances récentes

On peut piloter la performance à travers la création des outils de gestion qui vont gérer des variables stratégiques et organisationnelles en intégrant la valeur, le temps et les acteurs de l'organisation.

2.1- Pour mieux piloter la valeur

❖ Piloter la valeur pour les différentes parties prenantes :

Les indicateurs de gestion doivent être développés afin de piloter les ressources humaines. Il faut donner des informations aux clients sur les produits et services, aux actionnaires sur les résultats financiers et à la société civile sur la responsabilité sociale de l'entreprise.

Ce développement des indicateurs peut aider les responsables à gérer de manière efficace et efficiente les activités de l'entreprise, par exemple le développement des tableaux sociaux entraîne une naissance du contrôle de gestion sociale, ce qui permet d'une meilleure gestion des effectifs et des rémunérations dans un contexte instable et incertain.

Au-delà des indicateurs « classiques » de l'activité économique et financière de l'entreprise, il est nécessaire de mettre en œuvre des baromètres qualitatifs fluctuants en fonction de l'instabilité interne et/ou externe pour s'adapter aux variables à piloter.

❖ Piloter la valeur perçue par le client :

La gestion de qualité devient plus difficile avec l'importance des alliances, de la logistique, de la gestion des flux dans et hors l'organisation car l'instabilité des frontières et des réseaux crée de l'incertitude. Donc il est préférable de piloter et internaliser la qualité (délai, service, disponibilité). Pour que tous les acteurs de la chaîne soient gagnants il est nécessaire de calculer et de suivre plusieurs paramètres de manière transversale à plusieurs organisations.

❖ Piloter la valeur en se différenciant des concurrents :

Les responsables doivent chercher en permanence à gérer les caractéristiques, les forces de la structure et des capacités organisationnelles pour appuyer des stratégies. Il faut alors améliorer les processus organisationnels pour se différencier des concurrents, dans ce cas les méthodes `ABM` et du `target costing` peuvent constituer une aide pour ce pilotage.

Dans un contexte instable, il s'agit de prévoir les risques qui peuvent influencer la structure et prévoir les changements organisationnels. Dans ce sens, le contrôle de gestion peut proposer des indicateurs d'efficience de la structure et de capacité de changement organisationnel.

2.2- Pour mieux piloter l'organisation : le temps et les acteurs

A) Prendre en compte l'accélération du temps en actualisant des Indicateurs.

Pour l'analyse de la procédure de fonctionnement et donner des solutions au dysfonctionnement, la plupart des entreprises utilisent l'audit organisationnel et le contrôle interne, il apparait que l'instabilité de contexte rend obsolète les paramètres de pilotage, alors il s'agit de réactualiser plus souvent les indicateurs, de réfléchir à leur sens et d'améliorer la collecte des informations pour les renseigner.

Il s'agit de piloter en temps réel et d'utiliser des simulations qui permettent de modifier les paramètres par rapport à l'évolution interne ou externe pour aider à la prise de décision.

B) Piloter le comportement des acteurs interne.

A cause de l'évolution de l'environnement et les attitudes des acteurs au sein de l'organisation. Il est nécessaire de piloter les ressources humaines dans leur motivation, leur confiance, leur participation aux activités de l'entreprise. Donc il faut développer des indicateurs personnels et collectifs pour gérer l'effectif, la masse salariale, le système de rémunération dans son ensemble.

Chapitre II : Le control budgétaire au service de pilotage et de l'évaluation de la performance.

Au delà de la responsabilité liée à l'outil budgétaire, il semble nécessaire aujourd'hui de développer d'autres outils du contrôle de gestion pour « canaliser » le comportement des acteurs.

Conclusion :

La performance a toujours été une notion ambiguë, rarement définie explicitement. Elle n'est utilisée en contrôle de gestion que par transposition de son sens en anglais. En matière de gestion la performance est la réalisation des objectifs organisationnels de manière efficace et efficiente, on peut ajouter également que la performance de l'entreprise résulte de l'agrégation de plusieurs types : organisationnelle, stratégique, concurrentielle et humaine. Pour analyser la performance d'un processus, on distingue trois méthodes, chacun de ces méthodes dépendent de la type et la nature de processus : Par vérification et quantification de l'atteinte des objectifs, Par calcul des ressources dépensées par le processus et par comparaison entre les coûts engagés et la valeur ajoutée.

Le pilotage de la performance est atteint à partir de calcul des coûts et des budgets de l'entreprise, dans ce contexte le contrôle de gestion constitue une réponse à la performance en proposant un ensemble des outils qui seront l'objet d'analyse du chapitre suivant : comptabilité générale et analytique, la gestion budgétaire et le tableau de bord.

Chapitre III :

**Cas pratique : Contribution
du contrôle de gestion à la
performance au sein de
« General Emballage »**

1. Historique

En 2000, GENERAL EMBALLAGE a connu un grand tournant dans sa structure et son organisation avec l'entrée des BATOUCHE père et fils.

En 2002, la restructuration du management de l'entreprise s'est organisée autour de BATOUCHE Ramdane comme gérant de la société et BATOUCHE Mohand en tant qu'associé principal. Les deux associés ont apporté un apport en numéraire de 8 058 000 DA chacun.

La même année, GENERAL EMBALLAGE est entré en production avec un effectif de 83 employés.

L'assemblée générale des actionnaires tenue en date du 03 juin 2009, a décidé de transformer l'entreprise en société par actions (*SpA*) et d'augmenter le capital par l'intégration de deux nouveaux associés, MAGHREB PRIVATE EQUITY FUND II (CYPRUS II) et MAGHREB PRIVATE EQUITY FUND II (MAUSITIUS).

En 2009, le capital social de la *SpA* GENERAL EMBALLAGE a été porté à 2 000 000 000DA.

2. Presentation de Maghreb Private Equity Fund

Maghreb Private Equity Fund (MPEF) est un fonds généraliste dédié à l'investissement en capital dans les entreprises en création, en développement ou en transmission. Il intervient au Maroc principalement, en Tunisie et en Algérie.

Ses principaux investisseurs sont la Société Financière Internationale, qui appartient au Groupe de la Banque Mondiale, la Banque Européenne d'Investissement, la Société Financière de Développement des Pays-Bas, le Fonds Suisse d'Investissement pour les Marchés Emergents, la Société Belge d'Investissement pour les Pays en Développement, le groupe français de la Caisse des Dépôts, la Société de Promotion et de Participation pour la Coopération Economique, Averroès Finance, et le groupe financier Tuninvest.

Le fonds a pour objectif "d'intervenir en fonds propres dans les entreprises maghrébines du secteur privé et de les accompagner dans leur développement international". Il vise également à "intervenir dans le programme de privatisation des entreprises publiques

Chapitre III : Cas pratique : Contribution du contrôle de gestion a la performance au sein de « General Emballage»

de la région" et de jouer "un rôle de catalyseur dans la mobilisation de financement pour ces entreprises".

3. Investissements corporels

La SpA GENERAL EMBALLAGE a eu à concrétiser durant les années 2010, 2011 et 2012 un bon nombre d'opérations d'investissements qui lui ont valu d'être propulsée à la 1^{ère} place sur le marché national des emballage en carton. Ces investissements consistent en :

Tableau N°13 : Investissements corporels

MACHINE	MARQUE	VALEUR MDA	SITE D'INSTALLATION
LIGNE ONDULEUSE	FOSBER	580	Akbou
2 AUTO-PLATINES	BOBST	272	Sétif
			Oran
MASTERFLEX	BOBST	268	Akbou
MASTERCUT	BOBST	162	Akbou
MARTIN 924	MARTIN	223	Sétif
MARTIN 618	MARTIN	175	Akbou
2 PRESSES BALLEES	FAES	25	Akbou
CHARGEUR AUTOMATIQUE LOADER	BOBST	19	Akbou

(Source : document interne de l'entreprise.)

4. Evénements marquante

Depuis sa création, GENERAL EMBALLAGE est passé par plusieurs étapes importantes dans son évolution les plus marquantes sont citées ci-dessous :

- **2000** →Création de la société par les BATOUCHE père et fils.
- **2002**→Entrée en production de l'usine d'Akbou avec un effectif de 83 employés.
- **2007**→ Entrée en production de l'usine de Sétif.
→ Trophée de la production (Euro-Développement PME).
- **2008** → Début d'exportation vers la Tunisie.
→ Entrée en exploitation de l'unité d'Oran.
- **2009**→ Augmentation du capital à 2 milliards de DA

- Entrée de MAGHREB PRIVATE EQUITY FUND II (CYPRUS II et MARITIUS) avec une participation de 40%
- Changement de raison social de Sarl a SPA.
- **2011**→ Cotation COFACE (Compagnie française d'assurance pour le commerce extérieur) <AAA>.
- **2012**→ Signature d'une convention cadre de partenariat avec l'Université de Bejaia.
 - Notation COFACE <AAA>.
 - Entrée en production de la nouvelle unité d'Akbou.
- **2013** → Certification ISO 9001 (version 2008)

5. Le système de management de la qualité ISO 9001

Le siège social et les trois sites de productions de GENERAL EMBALLAGE sont certifiés conformes a la norme de Management qualité ISO 9001 version 2008.

La norme ISO 9001 fait partie de la série des normes ISO 9000, relatives aux systèmes de management de la qualité. Elle définit des exigences concernant l'organisation d'un système de management de la qualité en tant que liste d'exigences, elle sert de base à la certification de conformité de l'organisme.

La version en vigueur de l'ISO 9001 est la version datée de 2008 (11/2008). Les exigences y sont relatives à quatre grands domaines :

- Responsabilité de la direction : exigences d'actes de la part de la direction en tant que premier acteur et permanent de la démarche.
- Système qualité : exigences administratives permettant la sauvegarde des acquis. Exigence de prise en compte de la notion de système.
- Processus : exigences relatives à l'identification et à la gestion des processus contribuant à la satisfaction des parties intéressées.
- Amélioration continue : exigences de mesure et enregistrement de la performance à tous les niveaux utiles ainsi que d'engagement d'actions de progrès efficaces.

La certification ISO 9001 atteste d'une aptitude à fournir régulièrement un produit conforme aux exigences du client et aux réglementations en vigueur.



Chapitre III : Cas pratique : Contribution du contrôle de gestion a la performance au sein de « General Emballage»

6. Activités de l'entreprise

GENERAL EMBALLAGE est spécialisé dans la fabrication et transformation de carton ondulé.

Avec 130 000 tonnes de capacités installées et une infrastructure industrielle déployée sur 3 sites, GENERAL EMBALLAGE est en progression croissante.

Tableau N°14: Activités de l'entreprise

DESIGNATION	CHIFFRE D'AFFAIRES KDA	%
Caisse	6175727394	83,66%
Plaque	1092526481	14,80%
Intercalaire	10334710	0,14%
Box	738193,569	0,001%
Clichés	16978452,1	0,23%
Barquette	6643742,12	0,09%
Déchets	77510324,7	1,05%
Autres prestations de services	2214580,71	0,03%
Total	7 381 935 685	100%

(Source document interne de l'entreprise.)

7. Prévisions du chiffre d'affaires

Le chiffre d'affaires de GENERAL EMBALLAGE est en évolution permanent.

Tableau N°15 : Prévisions du chiffre d'affaires

ANNEE	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020
CA MDA/HT Akbou	3 526	4 343	5 411	6 693	7 847	8 174	9 701	10 456	11 474
CA MDA/HT Sétif	572	618	742	810	952	1 029	1 149	1 216	1 339
CA MDA/HT Oran	305	488	525	690	739	810	906	1 032	1 192
Total CA MDA/HT	4 403	5 449	6 678	8 193	9 538	10 013	11 756	12 704	14 05

(Source document interne de l'entreprise.)

Chapitre III : Cas pratique : Contribution du contrôle de gestion a la performance au sein de « General Emballage»

8. L'effectif

Au 31/12/2015, La SPA GENERAL EMBALLAGE employait un effectif global de 830 agents contre 699 au 31/12/2014 ; soit une évolution de 15 %.

Tableau N°16 : L'effectif

ANNEE	2011	2012	2013	2014	2015
Effectif	479	585	630	699	829
Effectif moyen	-	532	607	664	764

(Source document interne de l'entreprise.)

9. Portefeuille clients

Les domaines d'utilisation du carton ondulé étant quasiment illimités, GENERAL EMBALLAGE compte un grand nombre de clients, dont l'évolution est soulignée dans le tableau suivant :

Tableau N°17 : Portefeuille clients

ANNEE	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
Clients	120	350	550	650	750	850	1000

(Source document interne de l'entreprise.)

10. Convention avec l'université de Bejaia

En janvier 2013 GENERAL EMBALLAGE et l'université de Bejaia, ont signé au siège du rectorat une convention de partenariat visant à mutualiser les compétences des étudiants et les besoins de l'entreprise en cadres qualifiés.

15 étudiants en mastère 2 pour l'année en cours dans les disciplines électromécanique, automatisme industriel, finances et comptabilité ont été retenus dans ce cadre pour poursuivre une formation diplômante adaptée aux besoins de l'industrie du carton. Cette convention, une première en Algérie, signée par le recteur d'une part, et le directeur général de Général Emballage, d'autre part, a donné lieu à l'inauguration d'une salle informatique, installée au sein du bloc de recherche du campus Aboudaou, entièrement équipée par l'entreprise.

11. GENERAL EMBALLAGE une industrie verte

Fabriqué à partir de sous-produits forestiers renouvelables à l'infini, le carton ondulé est le matériau durable par excellence. GENERAL EMBALLAGE recherche constamment des solutions au moindre coût matière et est doté d'une infrastructure de collecte intégrale des déchets pour le recyclage.

Sa politique environnementale est fondée sur 3 principes :

- Recyclage de l'ensemble des déchets de production et des rejets industriels.
- Approvisionnement exclusif auprès d'industries respectant les principes du Développement durable.
- Contribution aux efforts visant la préservation de l'environnement et notamment aux actions de reforestation.

Section 02: la gestion budgétaire : outil de contrôle de gestion

Vue l'impossibilité d'étudier tout les outils de contrôle de gestion, tellement que la durée de notre stage est limitée, on choisi la gestion budgétaire comme outil de contrôle de gestion. Dans le but de dégager l'importance accordée au contrôle budgétaire, nous avons étudié les écarts mensuels par quantités vendues et quantités produites pour les deux exercices 2014 et 2015.

1. La place du contrôle de gestion à «General Emballage»

Le contrôle de gestion est un outil qui aide les responsables opérationnels à maîtriser leur gestion pour atteindre les objectifs fixés.

Le service de budget et contrôle de se rattaché à la direction finance et comptabilité, pour que le contrôle de gestion soit efficace, il faut que sa fonction soit rattachée à la direction générale, afin d'avoir toutes les informations, informer vite le PDG ... etc. et tout cela grâce à l'indépendance du contrôleur de gestion.

2. Objectif de la gestion budgétaire au sein de l'entreprise «General Emballage»

- ✓ La préparation de la compagne budgétaire et transmission des canevas aux structures ;
- ✓ La détermination des objectifs ;
- ✓ Vérification de la cohérence des budgets ;

Chapitre III : Cas pratique : Contribution du contrôle de gestion a la performance au sein de « General Emballage»

- ✓ Elaboration du budget de trésorerie, bilan, TCR ;
- ✓ Transmission du budget au conseil d'administration ;
- ✓ Exécution du budget ;
- ✓ Elle sert à déterminer les montants qui seront nécessaires à la mise en place des projets majeurs, et à établir, un plan global à court et moyen terme des recettes et dépenses de l'entreprise.
- ✓ elle servira à l'évaluation des performances de l'entreprise.
- ✓ D'assurer la fiabilité des données et leurs traductions, pour mieux corriger les erreurs
- ✓ Mettre en place la comptabilité analytique d'exploitation selon les normes définies afin de l'intégrer dans le système de gestion de l'entreprise ;
- ✓ Elaborer les documents prévisionnels de gestion financière (plan de financement et plan de la trésorerie) ;
- ✓ Faire un suivi et un contrôle du processus de production pour pouvoir l'optimisé ;
- ✓ Calculer, contrôler et suivre les coûts variables ;
- ✓ Etablir l'estimation annuelle de la production ainsi que, les charges de ce centre ;
- ✓ Expliquer les effets et apporter des solutions possibles et pertinentes.

3. Le contrôle budgétaire au sein de l'entreprise «General Emballage»

L'entreprise General Emballage exécute un contrôle budgétaire périodique, afin de comparer le budget prévisionnel et le budget réel, en interprétant les écarts, dans le but est de prendre les décisions nécessaires pour atteindre les objectifs fixés par l'entreprise.

Le contrôle budgétaire reste également à être élaborer par le contrôleur de gestion Il s'agit d'un outil de pilotage permettant de repérer les anomalies, afin d'aider à choisir les actions correctives appropriées.

L'analyse des écarts consiste à :

- ✓ Déterminer les coûts souhaités (norme et objectifs à atteindre) ;
- ✓ Comparer les coûts souhaités aux coûts constatés ;
- ✓ Mettre en évidence les écarts ;
- ✓ Valoriser les écarts élémentaires et procéder à leur interprétation ;
- ✓ Identifier les responsabilités.

L'analyse des écarts est réalisée en mettant en évidence la différence entre un budget exécuté et un budget prévisionnel.

Chapitre III : Cas pratique : Contribution du contrôle de gestion a la performance au sein de « General Emballage»

3.1. La détermination des écarts des ventes

La budgétisation des ventes permis aux différents responsables de la fonction commerciale de chiffrer les objectifs des ventes à court terme. Ce qui permet de dresser les tableaux suivants qui nous permet de calculer les écarts sur les ventes par la comparaison entre prévision mensuels des ventes et les réalisations mensuelles des deux années 2014 et 2015 des différents produits :

❖ L'analyse des écarts sur chiffre d'affaires

La détermination des écarts de vente de produit Caisse et Plaque du mois de Mai et Juin pendant l'exercice 2015 se présente dans le tableau suivant :

Tableau N°18 : Les écarts de ventes mois de Mai et Juin

Unité: (DA)

Désignation	Mois de Mai 2015				Mois de Juin 2015			
	Réalisations	Prévisions	Ecart	TR %	Réalisations	Prévisions	Ecart	TR %
Caisse	550 965 924	604 004 469	-53 038 545	91 %	562 231 778	464 122 965	98 108 813	121 %
Plaque	97 469 468	106 852333	-9 352 865	91 %	99 462 471	82 106 382	17 356 089	121 %
Total	648 435 392	710 856 802	-62 391 410	91 %	661 694 249	546 229 347	115 464 902	121 %

(Source: établi par nous meme à partir des documents de la General Emballage)

- **Analyse de l'écart sur chiffre d'affaires par produit:** l'analyse de l'écart sur chiffre d'affaires met en évidence la décomposition suivante:

$$E/ \text{Quantité} = (\text{Quantité réelle} - \text{quantité préétablie}) \times \text{prix préétabli.}$$

$$E/\text{prix} = (\text{Prix réel} - \text{Prix préétabli}) \times \text{quantité réelle} .$$

Chapitre III : Cas pratique : Contribution du contrôle de gestion a la performance au sein de « General Emballage»

L'écart sur chiffre d'affaires est dû essentiellement à un écart de quantités et non pas à une variation des tarifs comme démontré dans le tableau suivant :

Tableau N° 19: Analyse de l'écart sur quantité

Unité: (DA)

Désignation	Mois	Caisse	Plaque
E/quantité	Mai	$(6779 - 7375) \times 81894,38 =$ - 48 809 050 DA	$(1200 - 1306) \times 81834,69 =$ -8 674 477 DA
	Juin	$(6946 - 5667) \times 81894,38 =$ 104 742 912 DA	$(1230 - 1003) \times 81834,69 =$ 18 576 474 DA

(Source: établi par nous même à partir des documents de la General Emballage)

Interprétation

Les réalisations du chiffre d'affaires sont inférieures par rapport aux prévisions fixées par l'entreprise durant le mois de Mai. Cette dernière s'est fixée comme objectif 710 856 802 DA, mais la réalisation était de 648 435 392 DA, dégageant ainsi un écart négatif de : -57 483 527 DA, qui est dû à la faible demande, ce qui a entraîné des pertes pour l'entreprise. Par contre le mois de Juin elle a dégagé un écart positif de + 123 319 386 DA suite a la forte demande sur les produits.

Tableau N° 20: Analyse de l'écart sur prix

Unité: (DA)

Désignation	Mois	Caisse	Plaque
E/Prix	Mai	$(81\,275,40 - 81\,898,90) \times 6\,779 =$ -4 226 706,5DA	$(81\,224,56 - 81\,816,49) \times 1\,200 =$ -710 316DA
	Juin	$(80943,24 - 81\,899,24) \times 6946 =$ -6 640 376DA	$(80\,863,80 - 81\,860,80) \times 1\,230 =$ -1 226 310DA

(Source: établi par nous même à partir des documents de la General Emballage)

Chapitre III : Cas pratique : Contribution du contrôle de gestion a la performance au sein de « General Emballage»

Interprétation

Les prix sont inférieurs par rapport aux prévisions fixées par l'entreprise durant le mois de Mai et de juin pour les deux produits, qui sont dû à la concurrence sur le marché de la même activité de l'entreprise, ce qui a entraîné des pertes pour l'entreprise pour le mai. Par contre le mois de Juin elle a dégagé un écart positif de + 115 464 902 DA suite a la forte demande sur les produits.

3.2 Les écarts sur charges d'exploitation

Tableau 21 : État comparatif des prévisions par rapport aux réalisations des charges d'exploitation: Unité: (DA)

Désignation	Réalisations 2015	Réalisations 2014	Ecart	Taux de réalisation
Achats consommés	4 784 283 284	4 637 478 513	+146 804 771	103%
Services extérieurs et autres consommations	446 920 542	401 327 648	+45 592 894	111%
Charges de personnel	656 448 418	748 498 542	-92 050 124	87,7%
Impôts, taxes et versements assimilés	84 392 206	73 229 432	+11 162 774	115%
Autres charges opérationnelles	21 351 731	22 684 349	-1 332 618	94%
Dotations aux amortissements, Provisions et pertes de valeurs	454 445 552	438 621 478	+15 824 074	104%
Charges financières	151 085 399	178 608 427	27 523 028	118%
TOTAL	6 472 925 361	6 626 450 159	153 524 798	102%

(Source: établi par nous meme à partir des documents de la General Emballage)

Interprétation

- **Achats consommés**

L'écart constaté est de +146 804 771 DA, soit un taux de 103 %, il s'agit d'un écart positif qui est dû principalement à l'augmentation du coût de la matière première sur le marché.

- **Services extérieurs et autres consommations**

Chapitre III : Cas pratique : Contribution du contrôle de gestion a la performance au sein de « General Emballage»

On constate un écart de +45 592 894 DA, une augmentation de 111 %, qui s'explique par la réalisation des contrats.

- **Charges de personnel**

Une diminution de -92 050 124 DA avec un taux de 87.7 % par rapport aux prévisions de clôture qui s'explique par le départ de quelques travailleurs à la retraite.

- **Impôts et taxes assimilés**

L'écart positif de +11 162 774 DA avec un taux de 115 % est dû à la hausse de la TAP proportionnellement avec l'augmentation du chiffre d'affaires.

- **Dotations aux amortissements et aux provisions**

L'écart est positif de +15 824 074 DA, ce résultat est dû à la réception de certains projets d'investissements dans les délais.

- **Charges financières**

Les charges financières augmentent de 27 523 028 DA par rapport aux prévisions de clôture correspondant aux intérêts sur les emprunts bancaires.

Section03 : Le pilotage de la performance de l'entreprise GENERALE EMBALAGE

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

1. Les indicateurs de performance économique

1.1. Production de l'exercice

Production de l'exercice = production vendue + Production stockée ou déstockée + production immobilisée

Production de l'exercice= 7 381 935 685+2 553 438 + 30 669 361

Production de l'exercice =7 415 158 484 DA

Interprétation

La production de l'exercice de 7 415 158 484 DA reflète le volume d'activité de l'entreprise. Ce qui permet de créer de la valeur ajoutée, c'est un indicateur de la performance industrielle.

1.2. La valeur ajoutée (VA)

La valeur ajoutée (VA) = Production de l'exercice – Consommation de l'exercice

Ainsi :

Consommation de l'exercice = achats consommés + services extérieurs + autres services extérieurs

Consommation de l'exercice = 4 784 283 284 + 446 920 542 = **5 231 203 826**

La valeur ajoutée (VA) = **7 415 158 484 – 5 231 203 826**

La valeur ajoutée (VA) = 2 183 954 658 DA

Interprétation

Le résultat positif indique que l'entreprise étudiée présente une performance de fait que la valeur ajoutée représente la richesse dégagée par celle-ci.

1.3. Excédent Brut d'exploitation

Excédent Brut d'exploitation = Valeur Ajoutée – Charges de personnel – impôts, Taxes et versements assimilés

EBE = 2 183 954 658 - 656 448 418 - 84 392 206

EBE = 1 443 114 034 DA

Interprétation

Cela signifie que l'entreprise génère de ses opérations d'exploitation des ressources qui constituent un bon critère d'évaluation de sa performance économique.

1.4.Résultats Brut d'exploitation

Résultats Brut d'exploitation = EBE+ Autres produits d'exploitation- Autres charges d'exploitation+reprises sur amortissements et provisions d'exploitation+transfert de charges d'exploitation-dotations aux amortissements et provisions.

RBE= 1 443 114 034 + 19 981 528- 21 351 731+ 7 626 830 + 00- 454 445 552

RBE = 994 925 109 DA

Interprétation

Ce résultat représente la source nette générée par l'ensemble des opérations d'exploitation et cela après déduction des amortissements et des provisions d'exploitation. Étant donné qu'il est positif ceci signifie que l'entreprise est performante.

1.5.Résultat financier

Résultat financier = produits financiers – charges financières

Résultat financier= 34 711 765 - 178 608 427

Résultat financier = - 143 896 662 DA

Interprétation

Le résultat financier est négatif qui est dû à l'existence des charges financières. Néanmoins, ceci ne veut pas pour autant dire de l'entreprise n'est pas performante. En effet, cet indicateur est lié aux opérations de financement et non à l'exploitation.

1.6.Résultat courant avant impôt

Résultat courant avant impôt = résultat d'exploitation + ou- résultat financier

Chapitre III : Cas pratique : Contribution du contrôle de gestion à la performance au sein de « General Emballage»

Résultat courant avant l'impôt = $994\,925\,109 - 143\,896\,662 = 851\,028\,447$ DA

Résultat courant avant l'impôt = 851 028 447 DA

Interprétation

Cela signifie que la General Emballage atteint la performance de ses activités économiques.

1.7. Produit des activités ordinaires

Produit des activités ordinaires = Production de l'exercice + Autres produits opérationnels + Reprises sur pertes de valeurs et provisions + Produits financiers

Produit des activités ordinaires = $7\,415\,158\,484 + 19\,981\,528 + 7\,626\,830 + 34\,711\,765$

Produit des activités ordinaires = 7 477 478 607 DA

1.8. Charge des activités ordinaires

Charges des activités ordinaires = consommation de l'exercice + Charges de personnel + Impôts, taxes et versements assimilés + Autres charges opérationnelles + Dotations aux amortissements, Provisions et pertes de valeurs + Charges financières + Impôts exigibles sur résultats ordinaires + Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires

Charges des activités ordinaires = $5\,231\,203\,826 + 656\,448\,418 + 84\,392\,206 + 21\,351\,731$

+ $454\,445\,552 + 178\,608\,427 + 150\,745\,987 - 4\,572\,434$

Charges des activités ordinaires = 6 772 623 713 DA

1.9. Résultat des activités ordinaires

Résultat net = Produit des activités ordinaires - Charges des activités ordinaires

Résultat des activités ordinaires = $7\,480\,473\,556 - 6\,772\,623\,713$

Résultat des activités ordinaires = 707 849 843 DA

1.10 Résultat net

Résultat net = Résultat des activités ordinaires + Éléments extraordinaires (produits)
- Éléments extraordinaires (Charges)

Résultat net = 707 849 843 + 00– 00

Résultat net = 707 849 843 DA

Interprétation

L'entreprise a réalisé un bénéfice **707 849 843 DA**, C'est-à-dire qu'elle a une capacité d'autofinancement ce qui permet de conclure sur la performance de la General Emballage.

2. La performance financière

L'étude de cette variable a pour objectif d'évaluer l'entreprise pour:

- ✓ Estimer la valeur de l'entreprise;
- ✓ Evaluer la solvabilité de l'entreprise;
- ✓ Formuler une appréciation relative à la situation de l'entreprise.

2.1. Les ratios d'analyse des bilans

Le calcul des ratios permet au responsable hiérarchique de suivre l'évolution de la situation de leur entreprise et la comparé aux autre entreprise.

➤ Définition

Un ratio est un rapport significatif entre deux grandeurs, la valeur de ce rapport peut être exprimée en pourcentage ou en coefficient.

Donc les ratios donnent une information susceptible d'informer l'analyste sur un des nombreux aspects de l'entreprise.

➤ **Intérêt de l'analyse par les ratios**

L'objectif fondamental de la méthode des ratios consiste à mieux connaître l'entreprise et à évaluer précisément l'importance de ses qualités et de ses défauts par rapport à ses objectifs et ses concurrents.

Donc l'analyse par les ratios permet au responsable de suivre les progrès de son entreprise et de situer l'image qu'elle offre aux tiers intéressés tels que les actionnaires, les clients les fournisseurs et le personnel.

Chaque type d'analyse à un but ou une fonction qui lui est propre, ce qui permet de déterminer les ratios auxquels on donnera le plus d'importance dans l'analyse.

L'analyste peut par exemple être un banquier, celui-ci étudiera s'il peut accorder ou non un prêt à court terme à cette entreprise.

➤ **Utilisation des ratios**

Les ratios peuvent être utilisés dans le but de mieux suivre l'évolution économique de l'entreprise. Dans ce cas le responsable financier établira à la clôture des comptes de chaque exercice un ensemble de ratios qui seront comparée à ceux des exercices précédents ,il sera intéressant d'établir sur des graphes l'évolution année par année d'un certain nombre de ratios jugés particulièrement intéressants. Une bonne connaissance du passé améliore la qualité de la prévision.

2.1.2. Les ratios de structure du passif

On va présenter l'ensemble des ratios de structure de passif pour l'année 2014 et 2015 dans le tableau suivant.

Tableau N °22 : Les ratios de structure de passif pour les années 2014, 2015.

Eléments	Formules	Année	
		2014	2015
RIF	CP/Passifs	0,49	0,48
RCP	KP/∑Passif	0,33	0,29
RDCT	<u>DCT/∑Passif</u>	0,19	0,23

(Source: établi par nous même à partir des documents de la General Emballage)

Interprétation

Le ratio d'indépendance financière caractérise l'importance de rendement à long terme. Le montant des fonds empruntés à long terme, ne doit pas excéder le montant des capitaux propres. La notion d'indépendance financière concerne la capacité de l'entreprise à faire face à l'ensemble de ses engagements financiers, il mesure donc la solvabilité à long terme il ne devrait pas, en principe être inférieur à 0.5 (50%) du passif.

Les résultats trouvés dans le tableau pour les deux années sont inférieurs à 0.5, cela signifie que GENERAL EMBALLAGE n'est pas en bonne situation par rapport a la norme présentée, elle n'a pas des capacités de financer ses actifs par ses ressources interne que externe, elle est dépendante financièrement.

Le ratio de des capitaux permanents représente une part moins important dans le passif qui est 0.33 pour arriver à 0.29 à l'année 2015, ce que signifie que l'entreprise n'a pas investie beaucoup dans les deux années.

Le ratio des dettes à court terme représente une part moins important dans le passif du bilan qui est 0.19 en 2014 dans le passif du bilan. Mais a partir de 2015 on a une augmentation ce qui signifie que les biens à court terme peuvent être consacrés pour financer le cycle d'exploitation.

2.1.3. Les ratios de structure de l'actif

Le tableau suivant nous permet de terminer les ratios de la structure de l'actif pour la période de notre étude:

Tableau N° 23 : Les ratios de structure de l'actif.

Eléments	Formules	Année	
		2014	2015
RICF	$AF / \sum \text{Passif}$	0,69	0,62
RAC	$AC / \sum \text{Passif}$	0,31	0,38

(Source: établi par nous même à partir des documents de la General Emballage)

Interprétation

Le ratio de l'importance des capitaux fixes représente une part important de 0.69 pour l'année 2014 et diminuer a 0,62 2015.

Le ratio des actifs circulant représente une part moins important de 0.31 en 2014 pour arriver en 2015 à 0.38, cela signifié que l'entreprise donnée une place plus importante pour les capitaux fixe que les capitaux circulant.

2.1.4. Les ratios de solvabilité

Les ratios de solvabilité mesure essentiellement la sécurité dont jouissant les créances à long, moyen et court terme constituant ainsi la marge de crédit de l'entreprise.

Dans le tableau suivant, nous allons procéder à la détermination et à l'analyse des ratios de solvabilité.

Tableau N° 24 : Calcul de ratios de solvabilité.

Eléments	Formules	Année	
		2014	2015
RS	$\Sigma \text{Actif} / \Sigma \text{Dettes}$	1.97	1.94

(Source: établi par nous même à partir des documents de la General Emballage)

Interprétation

Pour les tiers créanciers, il ya une s é c u r i t é générale dans les deux années 2014 et 2015 ; la General Emballage a la bonne capacité de remboursement de ses dettes.

2.1.5. Les fonds de roulement

C'est la part des capitaux permanents que la société consacre au financement de son cycle d'exploitation autrement dit son actif circulant, son mode de calcul est :

FRN = capitaux permanent – actif fixe

FRN = 6 342 651 224 – 5 096 001 672

FRN = 1 246 649 552 DA

Interprétation:

Le FRN est positif signifie que la General Emballage a pu dégager des liquidités à moyen et long terme qui constitue une marge de sécurité, ce qui lui permettra de faire face aux risques à court terme.

2.1.6. Besoin en fonds de roulement

Le besoin en fond de roulement est la part des emplois cycliques (stocks, créances et clients) dont le financement n'est pas assuré par les ressources cycliques. Le tableau suivant montre l'évolution des BFR de GENERAL EMBALLAGE pendant la période considérée.

$$\text{BFR} = \text{Actif circulant} - \text{passif circulant}$$

$$\text{BFR} = 3\,144\,319\,903 - 1\,897\,670\,352$$

$$\text{BFR} = 1\,246\,649\,551 \text{ DA}$$

Interprétation:

Le besoin en fond de roulement est de **1 246 649 551 DA**, ce qui implique que les besoin de financement sont supérieurs aux ressources à court terme. L'exploitation exprime dans ce cas un surplus de besoins qui doit être financé.

2.1.7. La trésorerie nette

Elle représente tous ce qui reste à l'entreprise à la fin de l'année après avoir financé ses actifs fixes et son exploitation. Sa formule est la suivante:

$$\text{TR} = \text{Fond de roulement} - \text{Besoin en fond de roulement}$$

$$\text{TR} = 1\,246\,649\,552 - 1\,246\,649\,551$$

$$\text{TR} = 0 \text{ DA}$$

Interprétation

La trésorerie est nulle, L'entreprise ne dispose d'aucune marge de manœuvre bien que sa situation financière soit à l'équilibre. Le fonds de roulement finance le BFR à l'identique et toute augmentation de ce dernier conduira l'entreprise à rencontrer des difficultés de trésorerie

3. Les indicateurs de la performance financière

La performance d'une entreprise se mesure à partir des indicateurs suivants:

3.1. Taux de marge bénéficiaire

Ce paramètre mesure la part du résultat en chiffre d'affaire, il traduit la contribution de chaque vente au chiffre d'affaire. On peut le calculer comme suit :

$$\text{Taux de marge bénéficiaire} = \frac{\text{Résultat de l'exercice}}{\text{CA}} \times 100$$

$$\text{Taux de marge bénéficiaire (2015)} = \frac{707\,849\,844}{7\,381\,935\,685} = 9,59 \%$$

$$\text{Taux de marge bénéficiaire (2014)} = \frac{898\,029\,274}{6\,172\,316\,940} = 9,92 \%$$

Interprétation

En 2014 et 2015, on constate des résultats positifs et croissants, cela signifie que l'entreprise a des capacités de réaliser une marge bénéficière de 0,992 en 2014 et 0.959 en 2015 pour chaque dinar engager. Donc on constate une diminution en 2 015 par rapport en 2014 due a la non maîtrise des coûts et de la valeur du personnel.

3.2. Taux de rentabilité financière

Il ne peut être utilisé que par les centres de responsabilité ayant des capitaux propres.

Il mesure la capacité à rentabiliser les fonds mis à la disposition de l'entreprise par les actionnaires.

$$\text{ROE} = \frac{\text{Résultat de l'exercice}}{\text{Capitaux propres}} \times 100$$

$$\text{ROE (2015)} = \frac{707\,849\,844}{3\,995\,110\,051} = 17,7 \%$$

$$\text{ROE (2014)} = \frac{612\,147\,518}{3\,637\,260\,206} = 16,8 \%$$

Ce ratio est positif en 2014, cela signifie que l'entreprise est rentabilisée pour mesurer les fonds qui mis a la disposition de l'entreprise par les actionnaires, ainsi que en 2015 l'entreprise a noté un résultat positif est décroissant qui est de 0.09 pour chaque dinar engagé.

A partir de ces indicateurs on peut dire que GENERAL EMBALLAGE est une entreprise performante malgré les variations qui sont enregistrées au cours de la période 2014 et 2015.

Conclusion

Tout au long de ce travail au sein de l'entreprise de « General Emballage » nous avons fait une description complète de son système budgétaire afin de relever les points forts et faibles de l'entreprise. On a aussi essayer de présenter la fonction du contrôle de gestion de cette entreprise, ainsi que son système budgétaire en suivant la démarche de gestion budgétaire de cette entreprise, et procéder à la comparaison des prévisions aux réalisations de l'année 2014 et 2015 afin de calculer et d'analyser les écarts ensuite nous avons calculé les indicateurs de performance pour pouvoir porter un jugement et connaître le lien entre le contrôle budgétaire et la performance de l'entreprise.

À la fin de notre stage pratique Il nous est apparu que le contrôle budgétaire est indispensable pour que toute entreprise, qui espère tenir une bonne gestion afin de contribuer à la performance de l'entreprise .

Conclusion générale

Conclusion générale

Le contrôle de gestion de l'entreprise est la maîtrise de sa conduite en s'efforçant de prévoir les événements pour s'y préparer avec son équipe et s'adapter à une structure évolutive. La place de cette fonction de contrôle de gestion dépend de la taille, du statut et de la spécificité de chaque entreprise. Dans les grandes entreprises le contrôle de gestion est lié, soit à la direction générale, soit à la direction financière. Par contre dans les PME c'est le comptable ou le dirigeant qui exécute les techniques de contrôle. Pour la maîtrise de la performance de l'entreprise, il est primordial de mettre l'accent sur la relation étroite entre le contrôle de gestion et les différents services de l'entreprise tel que la fonction stratégie, la fonction marketing, etc. Le contrôle de gestion, en collaboration avec ses différents services de l'entreprise, permet d'éclairer les divers aspects de la performance de l'entreprise, cela montre qu'il est une fonction transversale de support.

L'objectif principal de notre travail consiste à analyser la contribution du contrôle budgétaire à la performance de l'entreprise.

A travers ce travail, que nous avons mené au sein de la « General Emballage » nous avons confronté nos acquis théoriques à la réalité du terrain. Nous avons pu arriver aux constats suivants :

Le contrôle budgétaire permet d'organiser de l'entreprise en centres de responsabilité, de calculer la performance du gestionnaire responsable, tout en définissant des écarts permettent le respect de l'efficacité de l'entreprise et la maîtrise et l'évaluation de l'efficience de chaque centre pour l'évaluation de la performance globale de l'entreprise.

Les dirigeants du service du contrôle budgétaire de l'entreprise « General Emballage » possèdent les capacités rationnelles adéquates à l'animation des procédures et à l'assistance du manager et contribuer à transformer l'entreprise, et maîtrisent de nombreux outils d'aide à la décision notamment ils sont assez formés sur les techniques du contrôle de gestion, Ce qui confirme la première hypothèse.

La performance de au sein de l'entreprise « General Emballage » est primordial pour mettre l'accent sur la relation étroite entre le contrôle de gestion et les différents services de l'entreprise tel que la fonction stratégie, la fonction marketing. Les dirigeants analysent la performance par le calcul et l'utilisation des indicateurs nécessaires pour évaluer les activités,

les efforts et les réalisations afin d'améliorer la marche de l'entreprise. Ce qui signifie que la deuxième hypothèse est aussi confirmée.

D'après les résultats obtenus, nous avons constaté que l'entreprise « General Emballage » est dotée d'un système de contrôle de gestion performant et efficace couvrant tous les services organiques, malgré que on a signalé quelque insuffisance qu'on a constaté tout au long de notre stage, cela n'empêche pas la contribution à l'amélioration de sa gestion, et assurer son développement.

On peut dire que les entreprises ne peuvent se passer du contrôle de gestion, qui est actuellement envisagé comme une fonction indispensable au pilotage de la performance. Il aide à la de réalisation des objectifs que l'entreprise s'est fixés.

Liste des abbreviations

Liste des abbreviations

AIOCPA: American Institute of Certified Public Account »
ABC: Activity based costing
ABM: Management par activité.
CG : Contrôleur de gestion
CA_R : Chiffre d'affaire réel.
CA_P : Chiffre d'affaire préétabli
CM_R : Coût matière réel.
CM_P: Coût matière préétabli.
C_R : Coût unitaire réel de production
C_P : Prix de production préétabli
DA : Dinar Algérien
DA : Division administrative
D.R.H : Direction de ressource humaine
DAP : Division Approvisionnement
DP : Division Production
DC Division Commercial
DG : Direction Générale
DFC : Direction financière ou comptable
E_{CM} : Ecart sur coût matière.
E_{CA} : Ecart sur chiffre d'affaire.
E_{MG} : Ecart sur marge globale.
HT : Hors taxe
IFDACI: Institut français Des Auditeurs et Contrôleurs Internes
M_R : Marge réelle.
M_P : Marge prévue.
NB : Note bien
P_R : Prix de vente réel.
P_P : Prix de vente préétabli.
Q_R : Quantité vendue réelle.
Q_P : Quantité vendue préétabli.
Q_R : Quantité produite réelle
Q_P : Quantité produite préétabli
TTC : Tout taxe comprise
TVA : Taxe sur la valeur ajoutée

Références Bibliographiques

Bibliographie

Ouvrages

- ALAZARD .Cet SEPARIS, « Contrôle de gestion : manuel et applications », Edition Donud, Paris, 2007.
- ALAZARD. C et SAPARIS, « Contrôle de gestion : Manuel et application », Edition Donud, Paris, 2010.
- Anthony R., Cité in : Le Duff R. ; Cliquet G. ; Valhen C-A., « Encyclopédie de gestion et de management », Dalloz, Paris, 1999.
- Ardoine, Michel et Schmidt J, le contrôle de gestion, Paris, Ed .public union 1985.
- ACKLOFF R, Méthodes de planification dans l'entreprise, éd d'organisation 1973.
- A.Benrais « le contrôle de gestion dans les entreprise ».2001.
- Abdelhamid El Gadi « Audit et contrôle de gestion » 2004.
- A.BOURGUIGNON, « Peut-on définir la performance ? », *Revue Française de Comptabilité*, n° 269, juillet -août 1995.
- PAYETTE, « Efficacité des gestionnaires et des organisations » ; 1988.
- A.Y. LEVIN ET J.W. MINTON, « Determinig organizationnal performance: another looks, and an agenda for research », *Management Science*, Vol 32, n°5, 1986.
- A.D. CHANDLER, « Organisation et performance des entreprises », T1, Editions de l'organisation, 1992.
- Brigitte Doriath & Christiane Goujet, gestion prévisionnelles et mesure de la performance. Dunod, Paris, 2008.
- Batac 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.
- Bouin X, Simon F-X, « Les nouveaux visages du contrôle de gestion », 3^{ème} édition Dunod, Paris, 2009.
- BOYATIZIS, cité par A.PAYETTE « l'efficacité des gestionnaires et des organisations » 1988 .
- Berland N. « Mesurer et piloter la performance », E-book, 2009
- CARLIER Bruno, RUBRICH-ROBERT Christophe, « Contrôle de gestion : Missions, outils, systèmes d'information et de pilotage », « La lettre du cadre territorial »- S.E.P.T, Janvier 2002.

- Daniel BACHET, « Quelle performance pour les entreprises et pour l'emploi ? », Revue Economie et Politique, Novembre - Décembre 1998.
- G. HAMEL et C.K. PRAHALD, cité par MARMUSE dans « La performance », Encyclopédie de gestion, 1997.
- Gervais M., « Contrôle de gestion », Economica, Paris, 2005.
- Gautier F., Pezet A., « Contrôle de gestion », Pearson, Paris, 2006.
- Hélène BERGERON, « La gestion stratégique et les mesures de la performance non financière des PME », 6^o Congrès international francophone sur la PME - Octobre - HEC - Montréal. 2002.
- Henri FAYOL, cité in : Colin H., Pesqueux Y., « Le contrôle de gestion », Dunod, Paris, 1998.
- Jacques BARRETTE et Jocelyn BERARD « Gestion de la performance : lier la stratégie aux opérations », Revue Internationale de Gestion, volume 24, numéro 4, hiver 2000.
- Joseph NOONE, « À propos de la performance humaine en entreprise : pour une philosophie de l'action et une philosophie d'action », Working Papers IAE de Paris (Université Paris 1), GREGOR, 1999.
- J.CABY et G. HIRIGOYEN, « La création de valeur de l'entreprise », Economica, 1997.
- K.H CHUNG. (K.H), PRUIT. (S.W) : « A simple approximation of Tobin's Q », Revue Financial management, Vol 23, N°3, 1994.
- KHEMAKHEM, « la dynamique du contrôle de gestion », Dunod, 1976.
- KIRBYJ, « management contrôle système », 2^{ème} édition, Prentice Hall, 1994.
- Langlois G., Bonnier C., Bringer M., « Contrôle de gestion », Berti éditions, Alger, 2008.
- L Becos, 1995.
- Loning H., Malleret V., Meric J., Pesqueux Y., Chiapello E., Michel D., Sole A., « Le contrôle de gestion, outils et pratiques », Dunod, Paris, 2008.
- Langlois G. ; Bonnier C. ; Bringer M., « Contrôle de gestion », Foucher, Paris, 2006.
- MACHESNAY, « Economie d'entreprise », Eyrolles, 1991.
- Mohamed FRIOUI, « Cours de 1^{ère} année DEA Management de Politique générale et stratégie de l'entreprise », FSEG Tunis, 2001.
- MOLHO.D et POISSON.D.F, « La performance globale de l'entreprise et d'organisation », Edition Donub, Paris, 2003.
- M.LEBAS, « Performance : Mesure et management. Faire face à un paradoxe », Groupe HEC, Paris, 1998.

- Michel KALIKA, « Structures d'entreprises, Réalités, déterminants et performances », Editions Economica, Paris, 1988.
- MARGOTTEAU Eric, « contrôle de gestion DECF.U.V.7», Ellipses Edition Marketing S.A, 2001.
- M. Fiole(1991).
- MAHE H de BOISLANDELLE, Dictionnaire de gestion, vocabulaire, concepts et outils, édition Economica,paris, 1998.
- Manuscrit auteur, publié dans « Comptabilité et connaissances », Paris, 2005.
- N.Guedj, 1996.
- P.L Becos, 1995.
- P. LORINO, « Méthodes et pratiques de la performance, le guide du pilotage », Editions de l'organisation, 1997.
- P.ZARIFIAN, Objectif Compétences, pour une nouvelle logique, Paris, Editions Liaisons, 1999.
- REY, « Dictionnaire historique de la langue française », Le Robert, 1993.
- RENARD Jacques, « Théorie et pratique de l'audit interne », Edition d'organisation, Paris, 2010.
- R.Eccles, « prix de cession interne »,Harvard Expansion,hiver 1984-1985.
- Ravignon L & al, 1996.
- Stéphane Gozé, Synthèse de Terminale STG CFE – Comptabilité et finance d'entreprise, 2014.
- SCHIK Pierre, «Mémento d'audit interne – Méthodes de conduite d'une mission », Dunod, paris.2007
- Samuel MERCIER, « une typologie de la formalisation de l'éthique en entreprise : l'analyse de contenu de 50 documents » Papier de recherche, FARGO/LATEC, Université de Bourgogne, 1998.
- TEZENAS DU MONCEL, cité par Mohamed BAYED, « Performance sociale et performance économique dans les PME industrielles », Annales du Management, 1992.

Mémoires

- ARAB. Zoubir, « le contrôle de gestion a l'hôpital : méthodes et outils cas de la mise en place de la méthode ABC à l'hôpital khalil Amrane», Thèse de magister en économie de la santé et développement durable, Directeur de recherche : Mr BRAHAMIA Brahim, Université de Bejaia.
- KESSOURI Nadjete, MELIZOU Samiha, «Evaluation de contrôle de gestion au sein de l'entreprise cas de l'EPB », mémoire de fin de cycle en vue de l'obtention du diplôme de master II, Université A. Mira, option : CCA 2011

Sites et web:

- ❖ www.foad-mooc.auf.org/IMG/pdf/M02-2pdf consulté le 08/04/2016.
- ❖ <http://www.memoireonline.com>.
- ❖ www.management.free.fr
- ❖ www.ifaci.com
- ❖ www.abhatoo.net.ma

Liste des tableaux et schémas

LISTE DES TABLEAUX ET SCHEMAS

LISTE DES TABLEAUX

Tableau N° 01 : Les qualités du contrôleur de gestion.....	22
Tableau N° 02 : présentation de quelques causes d'écarts et leurs actions correctives.....	70
Tableau N° 03 : Le budget entre entreprises industrielles et entreprises commerciales.....	75
Tableau N° 04: budget des ventes.....	75
Tableau N° 05 : budget des approvisionnements.....	76
Tableau N° 06: budget des autres frais.....	76
Tableau N° 07: budget des investissements.....	76
Tableau N° 08 : budget de TVA.....	77
Tableau N° 09 : budget des décaissements.....	77
Tableau N° 10: budget des encaissements.....	78
Tableau N° 11 : budget de trésorerie.....	78
Tableau N°12 : Identification de la société.....	100
Tableau N°13 : Investissements corporels.....	102
Tableau N°14: Activités de l'entreprise.....	104
Tableau N°15 : Prévisions du chiffre d'affaires.....	104
Tableau N°16 : L'effectif.....	105
Tableau N°17 : Portefeuille clients.....	105
Tableau N°18 : Les écarts de ventes mois de Mai et Juin.....	108
Tableau N° 19: Analyse de l'écart sur quantités.....	109
Tableau N° 20: Analyse de l'écart sur prix.....	109
Tableau N °21 : Etat comparatif des prevision par rapport aux realisations des charges d'exploitation.....	110
Tableau N °22 : Les ratios de structure de passif pour les années 2014, 2015.....	116
Tableau N° 22 : Les ratios de structure de l'actif.....	117
Tableau N° 23 : Calcul de ratios de solvabilité.....	118

LISTE DES SCHEMAS

Schéma N° 01 : le triangle du contrôle de gestion.....	11
Schéma N° 02 : Rattachement du contrôleur de gestion à la direction générale.....	13
Schéma N° 03 : Rattachement en réseau.....	14
Schéma N° 04 : La position fonctionnelle du contrôle de gestion.....	27
Schéma N° 05 : La position staff « d'Etat-major » du contrôleur de gestion.....	28
Schéma N° 06 : Les composantes du contrôle de gestion.....	58
Schéma N° 07 : Les composants de la performance.....	83

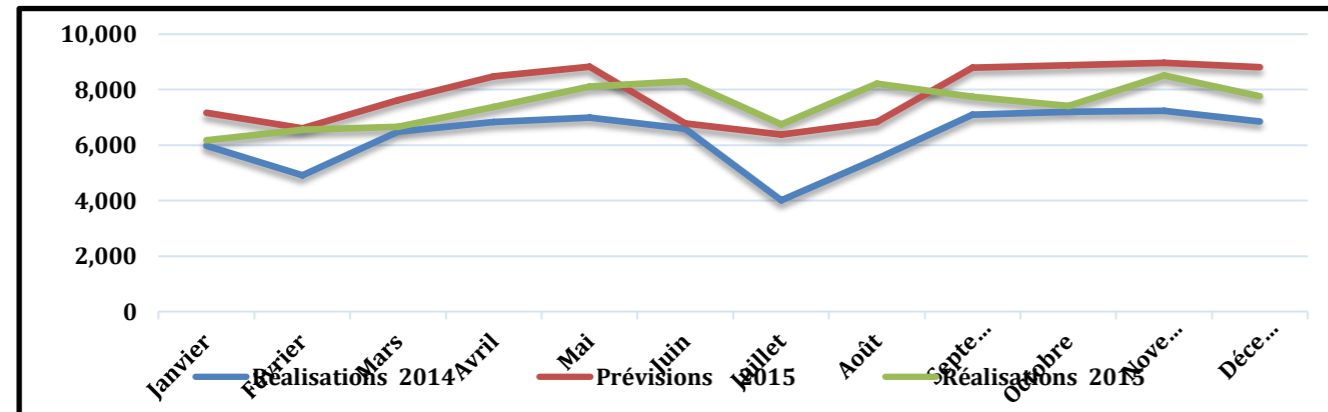
Annexes

Annexe 01

PRODUCTION ONDULEUSE " 2015" tonne

annexe 01

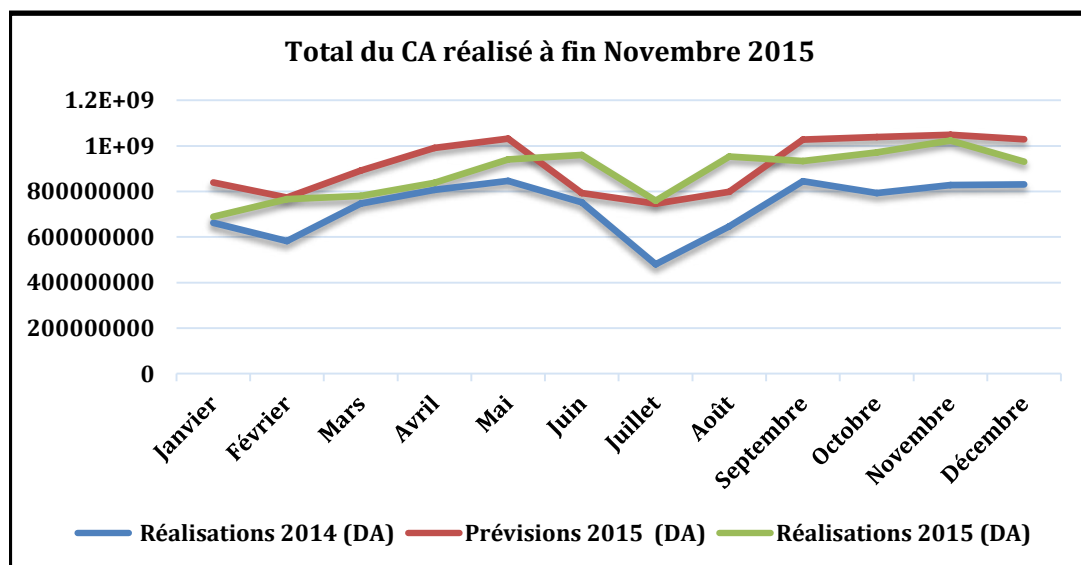
Désignation	Réalisations 2014	Prévisions 2015	Réalisations 2015	Taux Réal/Prév	Evolution (%) 2015/2014
Janvier	5.985	7.175	6.177	86%	3%
Février	4.912	6.610	6.564	99%	34%
Mars	6.494	7.626	6.655	87%	2%
Avril	6.837	8.474	7.372	87%	8%
Mai	6.998	8.822	8.109	92%	16%
Juin	6.595	6.779	8.309	123%	26%
Juillet	4.013	6.383	6.754	106%	68%
Août	5.515	6.836	8.223	120%	49%
Septembre	7.093	8.795	7.746	88%	9%
Octobre	7.205	8.879	7.419	84%	3%
Novembre	7.235	8.973	8.507	95%	18%
Décembre	6.854	8.804	7.770	88%	13%
Cumul	75.737	94.155	89.606	95%	18%



Annexe 02

Chiffre d'affaire de 2015

Désignation	Réalisations 2014 (DA)	Prévisions 2015 (DA)	Réalisations 2015 (DA)	Taux Réal/Prév	Evolution (%) 2015/2014
Janvier	463.557.408	587.134.598	482.240.861	82%	4%
Février	407.333.604	540.903.528	536.404.333	99%	32%
Mars	522.860.842	624.119.454	545.861.788	87%	4%
Avril	564.404.713	693.466.060	586.560.779	85%	4%
Mai	592.666.271	721.975.220	658.577.485	91%	11%
Juin	526.406.437	554.772.848	672.043.722	121%	28%
Juillet	336.247.493	522.411.099	531.862.270	102%	58%
Août	452.513.432	559.395.955	666.701.256	119%	47%
Septembre	590.984.042	719.663.668	653.643.341	91%	11%
Octobre	554.677.282	726.598.328	679.725.960	94%	23%
Novembre	579.194.620	734.303.507	716.614.520	98%	24%
Décembre	581.470.795	720.434.185	651.699.368	90%	12%
TOTAL	6.172.316.940	7.705.178.450	7.381.935.685	96%	20%





Annexe 05

COMPTE DE RESULTATS 2014 & 2015

Désignation	2015	2014	Evolution %
Ventes et produits annexes	7.381.935.685	6.172.316.940	19,60%
Variations stocks produits finis et en cours	2.553.438	14.951.056	
Production immobilisée	30.669.361	54.282.537	
Subventions d'exploitation	2.994.950	15.130.267	
I-PRODUCTION DE L'EXERCICE	7.418.153.434	6.256.680.800	18,56%
Achats consommés	4.784.283.284	3.920.063.582	22,05%
Services extérieurs et autres consommations	446.920.542	451.263.197	-0,96%
II-CONSOMMATIONS DE L'EXERCICE	5.231.203.826	4.371.326.779	19,67%
III-VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)	2.186.949.608	1.885.354.022	16,00%
Charges de personnel	656.448.418	570.186.615	15,13%
Impôts, taxes et versements assimilés	84.392.206	81.761.515	3,22%
IV-EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION	1.446.108.984	1.233.405.892	17,25%
Autres produits opérationnels	19.981.528	13.487.102	48,15%
Autres charges opérationnelles	21.351.731	35.205.403	-39,35%
Dotations aux amortissements, Provisions et pertes de valeurs	454.445.552	384.448.788	18,21%
Reprises sur pertes de valeurs et provisions	7.626.830	70.790.472	-89,23%
V-RESULTAT OPERATIONNEL	997.920.059	898.029.275	11,12%
Produits financiers	34.711.765	20.407.508	70,09%
Charges financières	178.608.427	148.254.484	20,47%
VI-RESULTAT FINANCIER	-143.896.662	-127.846.976	12,55%
VII-RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOT (V+VI)	854.023.397	770.182.299	10,89%
Impôts exigibles sur résultats ordinaires	150.745.987	162.747.298	-7,37%
Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires	-4.572.434	-4.712.516	-2,97%
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES	7.480.473.556	6.361.365.883	17,59%
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES	6.772.623.712	5.749.218.365	17,80%
VIII-RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES	707.849.844	612.147.518	15,63%

Éléments extraordinaires (produits) (à préciser)			
Éléments extraordinaires (Charges) (à préciser)			
IX-RESULTAT EXTRAORDINAIRE			
X-RESULTAT NET DE L'EXERCICE	707.849.844	612.147.518	15,63%

Report-Gratuit.com

Annexe 04

Tableau d'ACTIF

ACTIF	2015			2014
	Montant Brute	Amort-prov	Net	Net
ACTIFS IMMOBILISE (NON COURANTS)				
Ecart d'acquisition-goodwill positif ou négatif				
Immobilisations incorporelles	45.102.858	26.205.618	18.897.240	12.785.691
Immobilisations corporelles	5.949.142.756	1.980.713.642	3.968.429.114	3.369.066.307
Terrains	278.095.680	0	278.095.680	304.538.005
Bâtiments	752.086.178	259.645.268	492.440.911	555.114.811
Autres immobilisations corporelles	4.918.310.871	1.721.068.374	3.197.242.497	2.479.724.818
Immobilisations en concession	650.026	0	650.026	29.688.672
Immobilisations encours	1.081.800.917	0	1.081.800.917	1.675.123.968
Immobilisations financières	33.874.401	7.000.000	26.874.401	29.015.961
Titres mis en équivalence	0	0	0	0
Autres participations et créances rattachées	7.000.000	7000000	0	7.000.000
Autres titres immobilisés	0	0	0	0
Prêts et autres actifs financiers non courants	2.365.358	0	2.365.358	2.079.352
Impôts différés actif	24.509.043	0	24.509.043	19.936.609
TOTAL ACTIF NON COURANT	7.109.920.932	2.013.919.260	5.096.001.672	5.085.991.928
ACTIFS COURANTS				
Stocks et encours	1.101.464.109	0	1.101.464.109	892.742.342
créance et emplois assimilés	0	0	0	0
Clients	1.334.934.309	175.332.938	1.159.601.371	897.288.714
Autres débiteurs	160.495.894	0	160.495.894	94.073.572
Impôts et assimilés	147.443.042	0	147.443.042	102.452.399
Autres créance et emplois assimilés	0	0	0	0
Disponibilités et assimilés	0	0	0	0
placement et autres actifs financiers courants	0	0	0	0
Trésorerie	575.315.488	0	575.315.488	304.193.497
TOTAL ACTIF COURANT	3.319.652.842	175.332.938	3.144.319.903	2.290.750.526

Annexe 03

Tableau Passif 2015

PASSIF	2015	2014
CAPITAUX PROPRES		
Capital émis	2.000.000.000	2.000.000.000
Capital non appelé	0	0
Primes et réserves- Réserves consolidées	430.736.819	400.129.444
Ecart de réévaluation	0	0
Ecart d'équivalence	0	0
Résultat net-résultat net part du groupe	707.849.844	612.147.518
Autres capitaux propres -Repport à nouveau	856.523.387	624.983.245
Part de la société consolidante	0	0
part des minoritaires	0	0
TOTAL I	3.995.110.051	3.637.260.206
PASSIF NON COURANTS	0	0
Emprunts et dettes financières	2.347.541.173	2.332.860.405
Impôts(différés et provisionnés)	0	0
Autres dettes non courantes	0	0
Provisions et produits constatés d'avance	0	0
TOTAL II	2.347.541.173	2.332.860.405
PASSIF COURANTS	0	0
Fournisseurs et comptes rattachés	422.093.697	162.568.862
Impôts	162.714.964	202.909.537
Autres dettes	194.617.037	143.742.961
Trésorerie passif	1.118.244.655	897.400.482
TOTAL III	1.897.670.352	1.406.621.842
TOTAL GENERAL PASSIF(I+II+III)	8.240.321.576	7.376.742.453

Annexe 6

Ecart sur Charges d'exploitation 2015

Désignation	Previsions 2015	Realisations 2015	Ecart	Realisations 2015
Achats consor	4.637.478.513	4.784.283.284	146.804.771	103%
Services extér	401.327.648	446.920.542	45.592.894	111%
Charges de pe	748.498.542	656.448.418	-92.050.124	87,7%
Impôts, taxes	73.229.432	84.392.206	11.162.774	115%
Autres charge	22.684.349	21.351.731	-1.332.618	94%
Dotations aux	438.621.478	454.445.552	15.824.074	104%
Charges finan	151.085.399	178.608.427	27.523.028	118%
Total	6.472.925.361	6.626.450.159	153.524.798	102%

ANEXE 07

La détermination des écarts des ventes

U.M : DA

Mois	1	2	3	4= (3-2)	5= (3/2)	6= (3-1)*100
	Réalisation 2014	Prévision 2015	Réalisation 2015	Ecart	T.R%	Evolution %
Janvier	387812128	491196804	403442704	-87754100	82%	4%
Février	340775293	452519891	448755865	-3764026	99%	32%
Mars	437425381	522138336	456667972	-65470364	87%	4%
Avril	472180983	580153706	490716748	-89436958	85%	4%
Mai	495824602	604004469	550965924	-53038545	91%	11%
Juin	440391625	464122965	562231778	98108813	121%	28%
Juillet	281304653	437049125	444955975	7906850	102%	58%
Aout	378572737	467990656	557762271	89771615	119%	47%
Septembre	494417250	602070624	546838019	-55232605	91%	11%
Octobre	464043014	607872161	568658738	-39213423	94%	23%
Novembre	484554219	614318314	599519707	-14798607	98%	24%
Décembre	486458468	602715239	545211691	-57503548	90%	12%
Total	5163760352	6446152291	6175727394	-270424897	96%	20%

ANEXE 08

Analyse des écarts de produit plaque

U.M :DA

Mois	1	2	3	4= (3-2)	5=(3/2)	6=(3-1)*100
	Réalisation	Prévision	Réalisation	Ecart	T.R%	Evolution %
Janvier	68606496	86895920	71371647	-15524273	82%	4%
Février	60285373	80053722	79387841	-665881	99%	32%
Mars	77383405	92369679	80787545	-11582134	87%	4%
Avril	83531898	102632977	86810995	-15821982	85%	4%
Mai	87714608	106852333	97469468	-9382865	91%	11%
Juin	77908153	82106382	99462471	17356089	121%	28%
Juillet	49764629	77316843	78715616	1398773	102%	58%
Aout	66971988	82790601	98671786	15881185	119%	47%
Septembre	87465638	106510223	96739215	-9771008	91%	11%
Octobre	82092238	107536552	100599442	-6937110	94%	23%
Novembre	85720804	108676919	106058949	-2617970	98%	24%
Décembre	86057678	106624259	96451506	-10172753	90%	12%
Total	913502907	1140366411	1092526481	-47839930	96%	20%

ANEXE 09

Analyse des écarts de production de produit Caisse U.M :Tonne

Mois	1	2	3	Ecart	T.R %	6= (3-1)/1*100
	Réalisation 2014	Prévision 2015	Réalisation 2015	4=3-2	5=3/2	Evolution %
Janvier	5003	5998	5164	-834	86%	03,11%
Février	4107	5526	5487	-39	99%	33,63%
Mars	5429	6376	5564	-812	87%	02,4%
Avril	5715	7084	6163	-921	87%	07,83%
Mai	5851	7375	6779	-596	92%	15,88%
Juin	5513	5667	6946	1279	123%	26%
Juillet	3355	5336	5646	310	106%	68,30%
Aout	4610	5715	6874	1159	120%	49,10%
Septembre	5930	7352	6476	-876	88%	09,21%
Octobre	6023	7423	6202	-1221	84%	02,97%
Novembre	6049	7501	7112	-389	95%	17,58%
Décembre	5730	7360	6496	-864	88%	13,36%
Total	63316	78713	74910	-3803	95%	18,31%

ANEXE 10

Analyse des écarts de production onduleuse : produit Plaque U.M :Tonne

Mois	1	2	3	Ecart	T.R %	6= (3-1)/1*100
	Réalisation 2014	Prévision 2015	Réalisation 2015	4= (3-2)	5= (3/2)	Evolution %
Janvier	886	1062	914	-148	86%	03,11%
Février	727	978	971	-7	99%	33,63%
Mars	961	1129	985	-144	87%	02,4%
Avril	1012	1254	1091	-163	87%	07,83%
Mai	1036	1306	1200	-106	92%	15,88%
Juin	976	1003	1230	227	123%	26%
Juillet	594	945	1000	55	106%	68,30%
Aout	816	1012	1217	205	120%	49,10%
Septembre	1050	1302	1146	-156	88%	09,21%
Octobre	1066	1314	1098	-216	84%	02,97%
Novembre	1071	1328	1259	-69	95%	17,58%
Décembre	1014	1303	1150	-153	88%	13,36%
Total	11209	13935	13262	-673	95%	18,31%

Tables de matieres

Table des matières

Introduction générale	01
Chapitre 01 : Aspect théorique du contrôle de gestion	04
Introduction chapitre 01	04
Section 01 : Notion sur le contrôle de gestion	04
1. Apparition et historique du contrôle de gestion.....	04
1.1 Apparition du contrôle de gestion.....	04
1.2 Historique du contrôle de gestion.....	05
1.2.1 Etapes 1820-1880 : la naissance de la comptabilité industrielle.....	05
1.2.2 Etape 1880-1930 : la comptabilité de gestion arrivée à maturité.....	06
1.2.3 Etape 1930-1960 l'émergence du contrôle de gestion.....	06
1.2.4 Etape 1960-1970 : élaboration des outils.....	07
1.2.5 Les années 80 : le pilotage de la gestion.....	08
1.2.6 Les années 1990 : la crise du modèle classique et le développement du « management de la performance »	08
2. Définition du contrôle de gestion	09
2.1 Définition du concept contrôle/gestion.....	09
2.2 Les différentes définitions du contrôle de gestion.....	10
3. Objectif du contrôle de gestion.....	11
4. Contrôle de gestion et structure de l'entreprise	12
4.1. Rattachement à la direction générale (position d'état-major)	13
4.2. Rattachement au râteau (position fonctionnelle)	13
5. Les limites et obstacles à la mise en œuvre du contrôle de gestion.....	14
5.1 Les limite de contrôle de gestion.....	14
5.2 Les obstacles à la mise en œuvre du contrôle de gestion.....	15
6. Notions voisine du contrôle de gestion.....	15
6.1 Contrôle interne.....	15
6.2 Audit interne.....	16
6.3 Audit externe.....	17

Section 02 : Place et rôle de la fonction contrôle de gestion dans l'organisation18

1. Les différents niveaux du contrôle de gestion.....	18
1.1 Le contrôle stratégique.....	18
1.2 Le contrôle de gestion.....	18
1.3 Le contrôle opérationnel.....	19
1.4Le contrôle budgétaire.....	19
2. Mission et Rôle du Contrôle de Gestion.....	19
3. Le métier du contrôleur de gestion.....	20
3.1 Métier du contrôleur de gestion.....	20
3.2 Le rôle du contrôleur de gestion.....	20
3.3 Niveaux du contrôleur de gestion.....	21
3.4 Le profil du contrôleur de gestion.....	21
4. Le processus du contrôle de gestion.....	23
4.1 La planification.....	23
4.2 La budgétisation.....	24
4.3 Action et suivit des réalisations.....	25
5. La place du contrôle de gestion dans les entreprises.....	26
5.1 La position fonctionnelle.....	26
5.2 La position d'état-major (la position de Staff)	27

Section 03 : Méthodes et outils du contrôle de gestion28

1. La comptabilité générale.....	29
2. La comptabilité analytique.....	29
2.1 Le système de comptabilité analytique.....	29
2.2 L'architecture globale d'un système de comptabilité analytique.....	31
2.3 L'organisation des centres de responsabilité.....	32
3. La gestion budgétaire.....	33
3.1 Les centres de responsabilité.....	34
3.2 Typologie des centres de responsabilité.....	34
3.3 Les centres de responsabilité et le contrôle de gestion.....	36
3.4 La détermination des prix de cession internes.....	37
3.5 Méthodes de fixation des prix de cession fondée sur les coûts.....	37
3.6 Méthodes de fixation des prix de cession fondée sur le prix du marché.....	39

3.7 Critères de choix pour fixer un prix de cession.....	40
4. La gestion des couts.....	41
4.1 Définition.....	41
4.2 Typologie des coûts.....	42
4.3 Les méthodes d'analyse des coûts.....	42
4.3.1 La méthode des coûts variables.....	42
4.3.2 La méthode des coûts directs.....	42
4.3.3 La méthode du coût complet.....	43
4.3.4 La méthode des coûts partiels.....	43
4.3.5 La méthode des coûts préétablis.....	44
4.3.6 La méthode des coûts à base d'activité (activity based costing ou ABC).....	44
5. Le tableau de bord.....	45
5.1 Définition de tableau de bord.....	46
5.2 Les rôles de tableau de bord.....	46
5.2.1 Le tableau de bord est un instrument de contrôle et de comparaison.....	46
5.2.2 Le tableau de bord est un outil de dialogue et de communication.....	47
5.2.3 Le tableau de bord est un outil d'aide à la décision et à la prévision.....	47
5.3 Les instruments du tableau de bord.....	48
5.3.1 La conception générale.....	48
5.3.2 Les instruments utilisés.....	49
5.4 Les indicateurs de Tableau de Bord pour la mesure de la performance des entreprises...50	
5.4.1 Les indicateurs financiers.....	51
5.4.2 Les indicateurs non financiers.....	51
6. Le reporting.....	53
6.1 Définition.....	53
6.2 Mission du Reporting.....	53
6.3 Contenu du reporting	54
6.4 Les principes du reporting.....	54
Conclusion chapitre 01.....	55

Chapitre II: Le control budgétaire au service de pilotage et de l'évaluation de la performance56

Introduction chapitre 0256

Section 01 : Pratique budgétaire56

1. Généralité sur le contrôle budgétaire.....56

1.1. Définition du contrôle budgétaire.....56

1.2. Les objectifs du contrôle budgétaire.....57

1.3. Les conditions d'efficacité et les caractéristiques d'un bon contrôle budgétaire.....57

1.3.1. Les conditions d'efficacité d'un bon contrôle budgétaire.....57

1.3.2. Les caractéristique d'un bon contrôle budgétaire.....58

1.4. Utilités et limites du contrôle budgétaire.....59

1.4.1. Utilités du contrôle budgétaire.....59

1.4.2. Les limites du contrôle budgétaire.....59

2. Etapes et supports du contrôle budgétaire.....60

2.1. Les différentes étapes du contrôle budgétaire.....60

2.2. Les supports du contrôle budgétaire.....61

2.3. Définition, principes d'élaboration et les causes des écarts budgétaires.....63

2.3.1. Définition d'un écart.....63

2.3.2. Principes d'élaboration des écarts budgétaire.....63

2.3.3. Les cause des écarts.....64

2.3.3.1. Causes internes des écarts.....64

2.3.3.2. Causes externes des écarts.....64

2.3.4. Calcul et analyse des écarts.....65

2.3.4.1. L'analyse de l'écart sur chiffre d'affaire.....65

2.3.4.2. L'analyse de l'écart sur coût matière.....66

2.3.4.3. L'analyse des écarts sur marge.....67

2.3.5. L'interprétation des écarts et la mise en œuvre des actions correctives.....69

2.3.5.1. L'interprétation des écarts.....69

2.3.5.2. La mise en œuvre des actions correctives.....69

3. Etablissement des budgets.....71

3.1 Définition du budget.....71

3.2 Rôles de budget.....72

3.3 Objectifs du budget	72
3.4 Démarche budgétaire.....	72
3.5 Etapes de la démarche budgétaire.....	73
3.6 Techniques de la méthode budgétaire.....	73
4. Typologie des budgets.....	74
4.1 Le budget des ventes.....	75
4.2 Le budget de production.....	75
4.3 Le budget des approvisionnements.....	76
4.4 Le budget des autres frais.....	76
4.5 Le budget des investissements.....	76
4.6 Le budget de TVA.....	77
4.7 Le budget des décaissements.....	77
4.8 Le budget des encaissements.....	78
4.9 Le budget de trésorerie.....	78
Section 02 : La notion de performance.....	79
1. Contenu et définition de la performance	79
2. Les principaux critères de la performance	81
2.1 Efficacité de performance	81
2.2 Efficience de performance.....	82
2.3 La pertinence.....	82
2.4 L'économie.....	82
3. Indicateurs de performance	83
3.1 Le différent type d'indicateurs	84
3.1.1 Résultat résiduel.....	85
3.1.2 La valeur ajoutée économique.....	85
3.1.3 Taux de marge bénéficiaire.....	86
3.1.4 Taux de rentabilité financière ROE (return on equity).....	86
3.1.5 Le ratio Q.....	86
4. La typologie de la performance.....	86
4.1 La performance économique.....	86
4.2 La performance financière.....	87
4.3 La performance sociale.....	89
4.4 La performance humaine.....	90

4.5 La performance managériale.....	91
4.6 Performance organisationnelle.....	91
4.7 La performance technologique.....	92
4.8 La performance commerciale.....	93
4.9 La performance Sociétale.....	93
4.10a performance stratégique.....	94
5. Outils de pilotage de la performance interne :.....	95
Section 03 : Les réponses du contrôle de gestion pour piloter la performance.....	96
1. Les réponses utilisables dans tous les contextes.....	96
2. Les réponses face aux tendances récentes.....	96
2.1 Pour mieux piloter la valeur.....	97
2.2 Pour mieux piloter l'organisation : le temps et les acteurs.....	98
Conclusion chapitre 02.....	99
Chapitre III :Cas pratique : Contribution du contrôle de gestion à la performance au sein de « General Emballage».....	100
Introduction.....	100
Section 01 : Présentation générale de l'organisme d'accueil.....	100
1. Historique	101
2. Présentation de Maghreb Private Equity Fund.....	101
3. Investissements corporels	102
4. Evénements marquante.....	102
5. Le système de management de la qualité ISO 9001.....	103
6. Activités de l'entreprise.....	104
7. Prévisions du chiffre d'affaires.....	104
8. L'effectif.....	105
9. Portefeuille clients.....	105
10. Convention avec l'université de Bejaia.....	105
11. GENERAL EMBALLAGE une industrie verte.....	106
Section 02: la gestion budgétaire : outil de contrôle de gestion.....	106
1. La place du contrôle de gestion à «General Emballage».....	106



2. Objectif de la gestion budgétaire au sein de l'entreprise «General Emballage».....	106
3. Le contrôle budgétaire au sein de l'entreprise «General Emballage».....	107
3.1. La détermination des écarts des ventes.....	108
3.2. Les écarts sur charge d'exploitation.....	110

Section03 : Le pilotage de la performance de l'entreprise GENERALE EMBALAGE
.....111

1. Les indicateurs de performance économique.....	111
2. La performance financière.....	115
2.1. Les ratios d'analyse des bilans.....	115
2.1.2. Les ratios de structure du passif.....	116
2.1.3. Les ratios de structure de l'actif	117
2.1.4. Les ratios de solvabilité.....	118
2.1.5. Les fonds de roulement.....	118
2.1.6. Besoin en fonds de roulement	119
2.1.7. La trésorerie nette.....	119
3. Les indicateurs de la performance financière.....	120
3.1. Taux de marge bénéficiaire.....	120
3.2. Taux de rentabilité financière.....	121

Conclusion chapitre III.....122

Conclusion générale.....123

Bibliographie

Les annexes

Table des matières