



*Université Abderrahmane MIRA- BEJAIA
Faculté des Sciences Economiques, des Sciences de Gestion
Et des Sciences Commerciales*

Département des Sciences de Gestion

Mémoire de fin de cycle

En vue d'obtention du diplôme de Master en Sciences de Gestion

Option : Comptabilité, Contrôle et Audit

Thème

*L'importance de la fonction du contrôle de
gestion dans l'entreprise
Cas CEVITAL(Bejaia)*

Réaliser par :

*M^{elle} : BOUGHELOUS Fairouz
M^{elle} : SAADI Souhila*

Encadré par :

M^r : MOUHOUBI A

Promotion 2017

Remerciement

Nous remercions Dieu pour nous avoir donné la volonté et le plaisir de réaliser ce travail.

Nous remercions tout particulièrement, M^r MOUHOUBI A notre promoteur pour sa disponibilité, sa patience et ses judicieux conseils.

Nous réservons nos remerciements à l'entreprise CEVITAL d'avoir donné la chance d'effectuer notre stage et spécialement M^r TOUNES M qui nous a beaucoup aidés, et à toute l'équipe pour leurs soutiens et leurs patiences tout au long de notre stage.

Au département SEGC en générale et surtout nos professeures qui ont fourni les outils nécessaires à la réussite de nos études.

Et pour toute la promotion finance comptabilité

Dédicaces

Je tiens vivement, à dédier ce modeste travail :

A mes chers parents, que Dieu les protège

A la méméoire de ma grande mère

Ames chers frères Khemissi, Lounis, Mounir, Chaabane, Cacine, et Hamza.

A ma soeure Zahira et son mari Foudil

A mes belles sœurs Razika, Wassila

A ma nièce, mes neveux

A toute ma famille

A tous mes amis sans exception

A ma binome et toute sa famille

A tous ceux qui me connaissent

B Fairouz

Dédicaces

Je tiens vivement, à dédier ce modeste travail :

A la mémoire de mon grand père et ma sœur

A mes chers parents et ma grande mere que Dieu les protège

A mes chères tantes kaltoum ,yamina et karima

A mon future marie ferroudj

Amon cher frère Yassine et mes oncles et leurs femmes

A mes cousins et cousines

A toute ma famille

A tous mes amis sans exception

A ma binome et toute sa famille

A tous ceux qui me connaissent

S.Souhila

SOMMAIRE

Introduction générale	1
CHAPITRE I : GENERALITES SUR LE CONTRÔLE DE GESTION	3
Introduction	3
Section 1 : Concepts clés du contrôle de gestion	3
Section 02 : Organisation de la fonction du contrôle de gestion	13
Conclusion	21
CHAPITRE II : OUTILS DU CONTROLE DE GESTION AU SERVICE DE LA PERFORMANCE	22
Introduction	22
Section 1 : La notion de la performance dans l'entreprise.....	22
Section 2 : Les outils du contrôle de gestion de l'entreprise	28
Conclusion	40
CHAPITRE III : DESCRIPTION DE SYSTEME DU CONTROLE DE GESTION AU SEIN DE CEVITAL BEJAIA	41
Introduction	41
Section 1 : Présentation de la SPA CEVITAL.....	41
Section 2-La fonction du contrôle de gestion au sein de CEVITA.....	51
Section 3- Perception et de système du contrôle de gestion par les dirigeants de l'entreprise	54
Conclusion	71
Conclusion générale	72
Bibliographie	
Annexes	

LISTE DES ABRIVIATIONS

- **ABC:** Activity Based Costing
- **ABM:** Activity Based Management
- **CA:** Chiffre d'Affaire
- **CR :** Compte de résultat
- **CUMP :** Coût Unitaire Moyen Pondéré
- **DA:** Dinar Algérien
- **DAF :** Direction Administrative et Financière
- **DFC :** Direction Finance et Comptabilité
- **DG :** Direction Générale
- **DO/RO :** Directeurs ou Responsables Opérationnels
- **E/CA:** Ecart sur Chiffre D'affaire
- **E/VO:** Ecart sur Volume
- **EFP:** Budget des Effectifs et Frais de Personnel
- **EVA:** Economic Value Added (Valeur Ajouté Economic)
- **EUR:** Euro
- **GRH:** Gestion des Ressources Humaines
- **HT :** Hors taxe
- **IBS :** Impôt Sur le bénéfice des Sociétés
- **IRFF:** Imputation Rationnelle des Frais Fixes
- **KDA:** Kilo Dinar
- **KG:** Kilo-Gramme
- **M³:** Mètre cub
- **MW:** Méga Wat
- **PDG :** Président directeur générale

- **PET:** Bouteille en Plastique
- **PME:** Petite et Moyenne Entreprise
- **PU :** Prix Unitaire
- **QHSE:** Qualité Hygiene Sécurité et Environnements
- **ROI :** Return On Investment
- **SCF:** Système Comptable et Financier
- **SPA :** Société Par Action
- **T :** Tonne
- **T/J :** Tonne par Jours
- **TAP :** Taxe sur les Activités Professionnelles
- **TB:** Tableau de Bord
- **TR :** Taux de Réalisation
- **TVA :** Taxe sur la Valeur Ajouté
- **UM :** Unité de Musure
- **USD :** United States Dollar

Gérer, c'est décider, mais c'est aussi contrôler les résultats obtenus. Dans les entreprises, à partir d'une certaine taille, le contrôle se structure en une fonction de support clé, tout en s'adaptant aux spécificités de l'activité et aux contraintes de l'environnement.

En effet pour maîtriser des situations de plus en plus complexe, il fallait créer une fonction de contrôle de gestion, dont les principaux instruments peuvent être constitués par : la maîtrise des coûts, maîtrise du futur par les budgets, maîtrise de la rétroaction par les tableaux de bord.

La survie de telle entreprise passe nécessairement par l'amélioration de leur performance. Donc le contrôle de gestion peut être perçu comme une amélioration des performances économiques de l'entreprise, il constitue un outil permettant l'efficacité, lorsque les objectifs tracés sont atteints et l'efficience, lorsque les quantités obtenues sont maximisées avec un minimum de coût.

Dans le cadre de notre recherche, nous essayerons d'apparaître l'importance de la fonction du contrôle de gestion, qui devenue primordiale au sein de toute entreprise, et notamment le rôle qu'elle joue dans l'amélioration de la performance de cette dernière. Pour cela la problématique principale à laquelle nous nous intéressons est liée de manière directe à la fonction du contrôle de gestion et précisément nous essayerons de répondre à la question principale suivante « **comment fonctionne le système du contrôle de gestion au sein de l'entreprise** ».

Pour développer cette étude, notre choix d'entreprise est porté sur la SPA CEVITAL (agro-alimentaire) comme terrain d'étude, et c'est pour plusieurs raisons :

- La place acquise par cette entreprise « CEVITAL » sur le plan économique au niveau national et international.
- La diversification de ses activités de production et ses filiales.

La recherche des éléments de réponse nous a amené à poser quelques questions secondaires à savoir :

- Quelle est la place du contrôle de gestion au sein d'une entreprise industrielle ?
- Quelles sont les missions du contrôle de gestion au niveau de l'entreprise ?
- Quels sont les outils et les méthodes du contrôle de gestion, qu'ils sont instaurés au niveau de l'entreprise dans le but d'améliorer la performance de cette dernière ?

Nous allons émettre quelques hypothèses qui nous permettront de guider notre travail, qui seront à vérifier tout au long de notre étude :

« Le contrôle de gestion est une fonction primordiale qui vise la maîtrise de la conduite d'une entreprise, toute on s'adaptant aux changements de l'environnement».

«Le contrôle de gestion est le pilote de la performance, à travers les outils dont-il dispose tel que la comptabilité analytique, la gestion budgétaire et le tableau de bord»

Pour infirmer ou confirmer ces hypothèses, nous avons opté pour une méthodologie de recherche déductive, qui consiste à vérifier pratiquement l'application des théories du contrôle de gestion pour le cas de l'entreprise Cevital.

Pour bien mener notre travail, nous allons utilisés pour la partie théorique les ouvrages bibliographiques, mémoires de fin de cycle, thèse, sites web ...etc. Pour la partie pratique nous utilisant les documents de l'entreprise, le questionnaire....etc.

Nous avons adoptés un plan de travail de trois chapitres. Le premier chapitre traite les concepts de base du contrôle de gestion et son organisation dans l'entreprise, le deuxième chapitre traite les outils du contrôle de gestion au service de la performance, le dernier chapitre est un cas pratique ou nous allons essayés de mieux comprendre le déroulement du système du contrôle de gestion au niveau de l'entreprise, et sa perception par les dirigeants de cette dernière.

Introduction

L'objet de ce chapitre est de présenter le contrôle de gestion. Pour cela nous l'avons organisé en deux sections, la première traite les concepts clés du contrôle de gestion et la deuxième porte sur l'organisation de la fonction du contrôle de gestion au sein de l'entreprise.

Section 1 : Concepts clés du contrôle de gestion

Pour comprendre la notion du contrôle de gestion, nous allons présenter quelques définitions citées par nombreux auteurs (RN ANTHONY, BURLAUD, SIMON, ALAZARD...), et déterminer son évolution dans l'entreprise, ses objectifs et les missions qui lui sont attribués.

1.1. Définitions

Le contrôle de gestion est désormais une pratique courante dans de nombreuses organisations, avant de l'éclairer il est nécessaire de définir ses composantes : **contrôle / gestion.**

- **Contrôle** : c'est-à-dire la maîtrise d'une situation et sa domination pour la mener vers un sens voulu.

-**Gestion** : c'est l'utilisation d'une façon optimale des moyens rares mis à la disposition d'un responsable pour atteindre les objectifs fixés à l'avance.

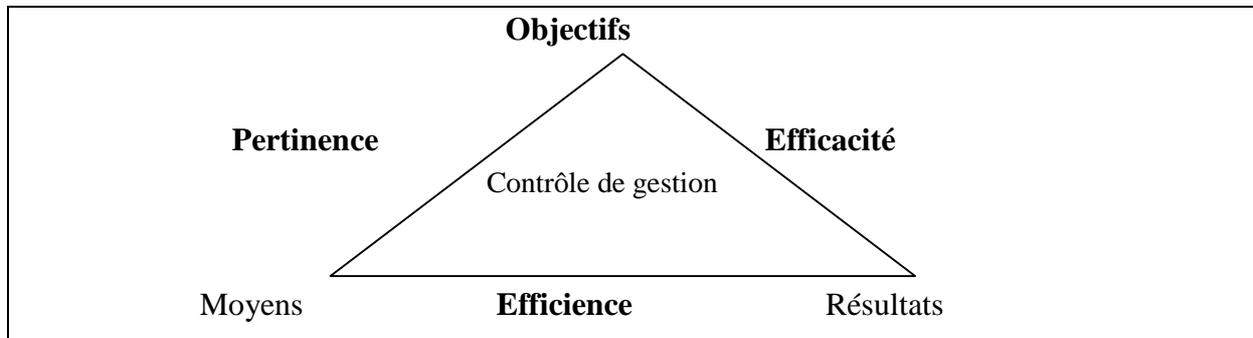
Plusieurs définitions peuvent être données au contrôle de gestion, nous nous limiterons à celles qui nous paraissent plus significatives.

Selon R.N. ANTHONY (1993) le contrôle de gestion est défini comme étant « un processus par lequel les dirigeants s'assurent que les ressources sont obtenues et utilisées, avec efficacité, efficacité et pertinence, pour réaliser les objectifs de l'organisation »¹. Cette définition présente trois concepts sur lesquels se fonde le contrôle de gestion : le premier c'est l'efficacité ; mis en relation les résultats et les objectifs à atteindre (à quel niveau on atteint les objectifs ?), la deuxième c'est l'efficacité ; mis en relation les résultats et les ressources utilisées (de quelle manière on atteint les résultats ?). Et en fin, la pertinence ; mis en relation

¹R. N. ANTHONY, (1993), « la fonction contrôle de gestion », Publi-Union, p21.

les ressources et les objectifs (quels sont les moyens à utilisés pour atteindre les objectifs ?). Cette combinaison de l'efficacité, l'efficience et de la pertinence permet d'atteindre la performance.

Figure N° 1 : Le triangle du contrôle de gestion



Source : Hélène L, Véronique M, Jérôme M, Yvon P, 2013, « contrôle de gestion », paris, 4^{ème} édition, DUNOD, p7.

Pour **BURLAUD A** et **SIMON C** « le contrôle de gestion est un système de régulation des comportements de l'homme dans l'exercice de sa profession et, plus particulièrement lorsque celle-ci s'exerce dans le cadre d'une organisation »².

Pour **ALAZARD C** et **SEPARI S** « le contrôle de gestion est un processus finalisé, en relation avec objectifs de l'entreprise, et incitatif, en relation des responsables. Le contrôle de gestion ne se limite plus a la maitrise de l'allocation et de l'utilisation des ressources pour atteindre les objectifs, mais doit permettre un pilotage permanant et un processus d'amélioration contenue de la stratégie et de l'organisation »³.

²BURLAUD A, SIMON C (1997), « le contrôle de gestion », La découverte, collection repère n°227, p9.

³ALAZARD C, SEPARI S (2007), « contrôle de gestion : manuel et applications », paris, 4^{ème} édition, DUNOD, p5.

1.2. Evolution de concept du contrôle de gestion⁴

Comme deuxième point nous allons donner un petit aperçu sur l'apparition du contrôle de gestion et son évolution.

Le terme de contrôle de gestion a connu la même évolution que celle de la comptabilité de gestion. Autrement dit, on ne peut pas effectuer un contrôle de gestion sans maîtriser la comptabilité de gestion. Cette notion du contrôle est née avec la révolution industrielle, à la fin du 19^{ème} siècle, de grandes unités industrielles de production se développaient et il devient nécessaire de pouvoir mesurer et contrôler les activités économiques.

Le contrôle de gestion est né avec l'évolution du mode technique et économique, il concerne essentiellement les activités de production. La première évolution apparaît ; l'augmentation de la taille des unités de productions et de leurs diversifications. Il faut déléguer les tâches et les responsabilités tout en contrôlant les exécutants, alors ils apparaissent les budgets prévisionnels. Par la suite c'est la période de croissance avec un fort développement des produits et des services et l'on demande au contrôle de gestion d'être un outil d'aide à la décision, permettant de contrôler les acteurs dans la structure.

Le contrôle de gestion a été développé dans une optique taylorienne dans le but de contrôler la productivité du travail.

Durant les années 70-80, le contrôle de gestion a marqué une réelle évolution. La transformation de ce dernier est liée à l'interaction entre entreprise et son environnement.

Le contrôle de gestion se développe le plus souvent en période de difficulté, auparavant, l'adaptation n'était pas nécessaire car, il avait : un univers de croissance continue, une économie de production,....etc. les mutations économiques rendent nécessaire la faculté d'adaptation du contrôle de gestion.

Les années 80-90, marque la remise en cause des méthodes classiques ainsi que, de nouveaux modes d'évaluation des performances sont mis en évidence, le renversement entre une gestion fondée sur le coût et une gestion axée sur la valeur. La représentation économique de l'entreprise doit se structurer autour du couple coût-valeur : la valeur c'est la richesse produite par l'entreprise, le coût : c'est la richesse qu'elle consomme. Les deux concepts différents apparaissent comme le fil conducteur d'une nouvelle analyse du système de l'entreprise.

⁴BENLARBI S (2014), « contribution du contrôle de gestion à l'amélioration de la performance de l'entreprise », mémoire fin de cycle, p4.

Le tableau ci-dessous nous donne une comparaison entre les deux modèles de contrôle de gestion :

Tableau N° 1 : Tableau comparatif entre le modèle traditionnel et renouvelé du contrôle

Contrôle de gestion traditionnel	Contrôle de gestion renouvelé
-Surveiller – Programmer	-Motiver –Orienter
-A posteriori - Passif	-A priori - Actif
-Méfiance - Exécutants	-Confiance - Décideurs
-Subalternes - Directif	-Collègues - Participatif
-Flux descendant - Indicateurs financiers	-Flux ascendant - Indicateurs physiques
-Normes internes - Système fermé	-Cibles externes- Système ouvert
-Plus opérationnel - Activité de transformation	-Plus stratégique -Activité de cycle de vie

Source : BOISVERT H, « le renouvellement de la comptabilité de gestion », P 258.

1.3. Rôle du contrôle de gestion

Selon ARDOIN J.L. et JORDAN. H., le contrôle de gestion remplit cinq rôles, à savoir⁵ :

- **Permettre la décentralisation des responsabilités**

La décentralisation des responsabilités est une nécessité dont on ne peut pas se passer dans la vie pratique des affaires. Le contrôle de gestion favorise et permet l'existence de cette décentralisation des décisions mais ceci ne veut pas dire que ces centres de responsabilités sont indépendants plutôt «c'est donner une autonomie dans le cadre d'interdépendance inévitable de différentes unités opérationnelles d'une entreprise».

⁵ARDOIN J, JORDAN H (1976), « le contrôleur de gestion », paris, Flammarion, p22.

- **Favoriser la coordination entre les responsables opérationnels**

Il y a deux niveaux de coordination à savoir :

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

Il y a ainsi une coordination verticale par laquelle un subordonné (chef) doit consulter son supérieur hiérarchique. Pour une coordination horizontale c'est le cas où un responsable peut consulter son collègue ou son voisin de même niveau.

Dans certaines entreprises, il n'existe pas de cohérence d'actions de différents responsables ; cette cohérence est obtenue par un système permanent de coordination. Le contrôle de gestion a pour but de réaliser cette coordination en faisant examiner aux opérationnels la cohérence entre les différents objectifs, l'adéquation entre les objectifs et les plans d'actions en mettant en évidence les moyens nécessaires pour atteindre les objectifs, en suscitant le dialogue entre l'ensemble des opérationnels

- **Inciter les opérationnels à penser au futur**

L'entreprise traite avec des clients qui désirent des relations continues, les emprunts à rembourser, les investissements à suivre,...etc. Donc les opérationnels doivent nécessairement penser au futur. Le contrôle de gestion a pour rôle d'aider les opérationnels à se poser des questions et à les résoudre pour maîtriser le futur. Parmi ces questions qu'ils peuvent se poser, nous pouvons citer à titre d'exemple :

-qu'allons-nous faire ? Qui va le faire ? Quand ? Comment ? Avec quels moyens ?
Ces moyens, pouvons-nous les acquérir ? Allons-nous y arriver ?

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

- **Motiver les opérationnels à agir dans le cadre des intérêts de l'entreprise**

Le contrôle de gestion facilite un minimum de convergence entre l'individu et l'entreprise en permettant l'évaluation individuelle des responsables. Il permet même de sanctionner des individus de manière positive ou négative en fonction de leur contribution aux projets de l'entreprise.

- **Aider les opérationnels à apprendre pour améliorer leurs performances.**

Après avoir défini les écarts et les erreurs qui ont eu lieu, le contrôleur de gestion fait des recommandations pour améliorer la situation, pour corriger ces erreurs pour qu'elles ne reviennent pas. Ce qui est impardonnable, ce n'est pas de commettre une erreur mais de la recommencer. C'est pour cela que les opérationnels doivent apprendre.

Le contrôle de gestion aide dans cet apprentissage en obligeant les opérationnels à confronter constamment leurs prévisions à leurs réalisations. Le contrôle de gestion présente des avantages directs et indirects qui rendent possible la maîtrise de gestion.

Le rôle du contrôle de gestion varié aussi selon le type de l'entreprise (petite, moyenne et grande entreprise) on le distingue comme suit :

- **Le rôle du contrôle de gestion dans les moyennes et petites entreprises :** la petitesse de la taille n'induit pas des besoins lourds dans les PME, le contrôle de gestion dans les PME vise essentiellement au contrôle de la réalisation des objectifs financiers, de la réalisation des tâches déléguées par la direction ou par l'encadrement ou encore à la gestion des difficultés épisodiques. Donc on peut avancer que le rôle du contrôle de gestion est le même dans les grandes entreprises que les PME voir plus important du fait de faible traitement de l'information par rapport aux grandes entreprises.

- **Le rôle du contrôle de gestion dans les grandes entreprises :** les spécificités du groupe d'entreprises impliquent un système de contrôle de gestion adaptée. La nécessité de contrôler des filiales nombreuses, de taille importantes éloignées géographiquement pousse à la construction de budgets consolidés et de système de reporting, donc dans la grande entreprise, le rôle du contrôle de gestion est d'aider les responsables : fonctionnels à prendre des décisions ou opérationnels à contrôler leurs actions.

1.4. Missions du contrôle de gestion

Les missions du contrôle de gestion varient d'une entreprise à une autre.

D'après **GIRAUD** et **All**, « l'étendue des missions attribuées au service contrôle de gestion peut varier sensiblement d'une entreprise à l'autre. Les attributions considérées comme exclusives aux services contrôle de gestion concernent l'organisation de la procédure budgétaire du reporting et des tableaux de bord, du système d'information de gestion et la conduit d'études de rentabilité et d'analyses économiques. Certaines missions peuvent être ou non rattachées au contrôle de gestion, comme la comptabilité générale, la planification et le cas échéant, la comptabilité analytique et de gestion. Cela dépend de la taille de l'entreprise, de son histoire et de ses contraintes ». ⁶

D'autres comme **LAMBERT** et **SPONEM**, estiment que les missions du contrôle de gestion sont évolutives ; et à ce titre, ils distinguent pour cette discipline les missions en recul et les nouvelles missions. ⁷

⁶GIRAUD & All (2004), « contrôle de gestion et pilotage de performance », collection, business gaulions éditeur, p13.

⁷LAMBERT & SPONEM (2008), «La fonction du contrôle de gestion», France, p4.

Tableau N° 2 : Nouvelles missions et missions en recul du contrôle de gestion

Nouvelles taches	Taches en recul
<ul style="list-style-type: none"> - Augmentation de l'autorité : vers un contrôleur puissant - Analyse de l'information - Conseil interne - Participation à la prise de décision « stratégiques » - Planification stratégique - Evaluation des performances - Dimension technique et centralisatrice - Conception et mis en place de nouveaux systèmes d'information - Amélioration des processus 	<ul style="list-style-type: none"> Processus budgétaire - Budget court terme Activités liées à la comptabilité : fonctions périphériques - Systèmes comptables - Politique comptable - Comptabilité - Comptabilité des projets Diminution des taches récurrentes « techniciennes » -reporting -Consolidation

Source : LAMBERT & SPONEM (2008, page 4)

1.5. Objectifs du contrôle de gestion

La mise en place d'un système du contrôle de gestion à pour but la réalisation des différents objectifs : aider, coordonner, suivre et contrôler les décisions et les actions de l'organisation pour qu'elle soit la plus efficace et la plus efficiente possible⁸.

On peut résumer les principaux objectifs du contrôle de gestion dans les points suivants :

- Le contrôle de gestion fournit des informations de pilotage ;
- Le contrôle de gestion doit orchestrer la décentralisation ;
- Le déclenchement des actions correctives en fonction des écarts;
- La planification (budgétaire) des actions et établissements des rôles des responsables ;
- Le contrôle de l'exécution des actions ;
- L'évolution et la mesure des résultats et la performance des actions.

⁸ALAZARD C, SEPARI S, Op Cit, p643.

1.6. Concepts associés au contrôle de gestion

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.

1.6.1. Le contrôle organisationnel

« Le contrôle organisationnel cherche à améliorer les règles et procédures qui structurent les décisions et auxquelles les décideurs se réfèrent pour déterminer leurs comportements. Son domaine est très vaste et englobe les systèmes décisionnels et informationnels. Il ne se limite pas au seul contrôle technique »⁹.

Donc le contrôle organisationnel doit assurer, en temps réel, le suivi et la qualité des processus décisionnels. Ainsi le contrôle organisationnel interne concerne tous les niveaux de l'organisation (fonctionnelle et opérationnelle) et vise à ce que les actions individuelles et collectives soient en convergence avec les objectifs assignés.

Trois types de méthodes sont utilisés par le contrôle organisationnel :

- La planification ;
- La fixation des règles et des procédures ;
- L'évaluation des résultats et de la performance.

1.6.2. Le contrôle interne

« Le contrôle interne est l'ensemble des sécurités contribuant à la maîtrise de l'entreprise. Il a pour but, d'un côté, d'assurer la protection, la sauvegarde de patrimoine et la qualité de l'information, de l'autre, l'application des instructions de la direction et de favoriser l'amélioration des performances. Il se manifeste par l'organisation, les méthodes et procédures de chacune des activités de l'entreprise pour maintenir la pérennité de celle-ci »¹⁰.

Une analyse comparative permet de cerner les deux types de contrôles :

⁹EL GADI A (1996), « Audit et contrôle de gestion », Mithaq-almaghrib, p56.

¹⁰ALAZARD C, SÉPARI S, Op Cit, p 18.

Tableau N° 3 : Les types du contrôle

	Contrôle interne	Contrôle de gestion
Leur nature	-Un ensemble de sécurités	-Un ensemble de procédures et de méthodes permettant de suivre, d'analyser et de corriger la gestion de l'entreprise.
Leurs objectifs	Pour maîtriser le fonctionnement de l'entreprise : -Protection du patrimoine -Qualité de l'information -Amélioration des performances -Application des instructions de direction	-Concevoir le circuit d'information pour faciliter sa circulation -Vérifier si les objectifs fixés sont atteints -Synthétiser l'ensemble des résultats permettant une vue globale de la situation
Leurs manifestations	-Organisation et mise en place de la procédure	-Budgets : élaboration -Etats budgétaires par centre de coût ou de profit -Production/suivi de l'analyse des résultats.

Source : J. Consulting, « outils et techniques de contrôle de gestion », décembre 1986, p12.

1.6.3. Audit interne

« Selon l'institut français des auditeurs et contrôleurs internes, l'audit interne est une activité autonome d'expertise, assistant le management pour le contrôle de l'ensemble de ses activités. L'audit doit permettre un avis sur l'efficacité des moyens de contrôle à la disposition des dirigeants »¹¹.

L'audit doit permettre de :

- Mesurer et améliorer la fiabilité des systèmes d'information comptable et financière existant ;
- Mettre en place des systèmes efficaces de contrôle de tous les domaines de l'entreprise.

¹¹ALAZARD C, SEPARI S, Op Cit, p18.

1.7. Limites du contrôle de gestion

Il existe plusieurs limites liées au contrôle de gestion, à savoir¹²:

- Tout n'est pas mesurable à un coût raisonnable, et pourtant il faut bien quand même piloter le système ;
- Une fois qu'un indicateur a été choisi, il devient très vite un but en soi, susceptible de toutes les manipulations. Cela limite la confiance qu'on peut accorder au système de contrôle de gestion, même si on peut mettre en place toutes sortes de parades (renouveler les indicateurs utilisés, les garder confidentiels,...etc.). et cela induit du stress, notamment lorsque les indicateurs sont mal choisis et conduisent à exiger l'impossible ;
- Les managers ne doivent pas se contenter des indicateurs du contrôle de gestion, mais doivent aussi régulièrement constater sur place ce qui se passe dans les unités de l'entreprise (et aussi rencontrer en direct des clients), vu que les indicateurs ne détectent pas tout.
- La mise en place du contrôle de gestion repose sur le savoir faire et la compétence des dirigeants de l'entreprise ;
- Le système d'information sur lequel s'appuie le contrôle de gestion ne donne pas une image correcte de la performance, et de la structure d'une entreprise, que dans un environnement relativement stable et peu perturbé.

Section 2 : Organisation de la fonction du contrôle de gestion

Nous allons intéresser dans cette section à la présentation de l'organisation de la fonction du contrôle de gestion, son implantation, son processus, le métier, le rôle et le profit du contrôleur de gestion au niveau d'une entreprise.

2.1. Variables contingentes du contrôle de gestion

Le contrôle de gestion est un système d'information de gestion de l'entreprise et comme tel il est influencé par plusieurs facteurs dans sa mise en œuvre notamment la taille de l'entreprise, la technologie, la culture d'entreprise et la stratégie de l'entreprise entre autres¹³.

¹² MARIE G (2005), « le contrôle de gestion prévisionnelle », Economica, paris, p22.

¹³ BESCOS P & All (1997), « Contrôle de gestion de management », paris, 4^{ème} édition, Montchrestien

2.1.1. La taille de l'entreprise

La taille de l'entreprise est un critère économique important qui contingente la construction des outils de contrôle de gestion. Ainsi, une analyse en fonction de la taille de l'entreprise, que ce soit par son chiffre d'affaires ou par les effectifs confirme ce que nous pouvions imaginer :

- Les entreprises de tailles moyennes ou de petites tailles s'appuient très fortement sur leur système comptable ou leurs outils de bureautique pour les analyses de contrôle de gestion;
- les plus grandes entreprises ont investi dans les outils de business intelligence et de reporting plus sophistiqués.

2.1.2. La technologie

Le vingtième siècle est le siècle des grandes innovations en matière de technologies. Les changements technologiques posent des défis importants à l'organisation qui doit être capable de les relever. Les systèmes de production de l'information de gestion sont des facteurs déterminants de la réussite ou l'échec des entreprises.

En effet, avec les technologies de l'information, le contrôleur de gestion consacre moins de temps à la collecte des données, accède plus facilement à des informations externes afin de gagner plus de temps pour les analyses approfondies et les interprétations (Siegel, 1999 : 17).

Il s'occupe désormais du traitement, de la présentation et de l'analyse des informations sans se soucier du calcul des résultats financiers fournis par les logiciels. Il cherchera aussi, à améliorer le rendement par réduction des effectifs liés à la gestion des routines comptables et à minimiser les délais de livraison de l'information.

2.1.3. La culture d'entreprise

La culture d'entreprise détermine les comportements du gestionnaire dans son travail. Ces comportements suivent deux types de logique: une logique de comportement provenant de la culture organisationnelle et une autre logique qui provient de la culture nationale.

L'influence de la culture, discutée depuis longtemps, est maintenant définitivement reconnue comme facteur influençant les modes de fonctionnement des entreprises en général et ceux du contrôle de gestion en particulier. Cette influence pèse sur les manières de faire et détermine la nature des objectifs à atteindre.

2.1.4. La stratégie de l'entreprise

La stratégie d'entreprise consiste à faire des choix d'allocation de ressources (financières, humaines, technologiques, etc.) qui engagent l'entreprise dans le long terme, afin de la doter d'un avantage concurrentiel durable, décisif et défendable.

De nos jours, les managers ont deux préoccupations majeures: comprendre l'avenir et maîtriser les actions des autres.

C'est pour les aider dans ces deux domaines que les dispositifs du contrôle de gestion sont installés dans de nombreuses entreprises

Ainsi, la stratégie de l'entreprise constitue un facteur de contingence dans la mise en place des outils du contrôle de gestion. Par exemple, une entreprise qui ne cherche pas à se diversifier aura comme stratégie la défense de son produit sur son marché. Le contrôle de gestion de cette entreprise va construire des plans d'action très détaillés et des indicateurs focalisés sur l'efficacité des opérations. Par contre, si cette entreprise cherche à se diversifier, elle va prospecter de nouveaux marchés et des opportunités à saisir. Dans ce cas, le contrôle de gestion privilégiera la mise en place des indicateurs d'efficacité. Il s'agira de mesurer la capacité de l'entreprise à exploiter les opportunités.

2.2. Implantation du contrôle de gestion

Les entreprises n'ont pas toutes nécessairement une fonction du contrôle de gestion explicitement identifiée. Le processus du contrôle de gestion peut parfois être mis en œuvre de façon diffuse dans l'entreprise, par l'ensemble de l'encadrement, sous l'impulsion d'une structure légère de coordination, chargée de la conception des procédures et du système d'information de gestion.

La fonction contrôle de gestion est sujette à de grandes variations suivant la taille, la complexité, la pression concurrentielle, la structure financière et la maturité managériale des entreprises. Cependant, des auteurs comme **LONING & All**, ont identifié trois rattachements possibles du contrôle de gestion. Il s'agit du¹⁴ :

- Rattachement à la Direction Générale (DG) ;
- Rattachement à la Direction Administrative et Financière (DAF) ;
- Rattachement aux Directeurs ou Responsables Opérationnels (DO/RO).

¹⁴LONING H & All (2008), « le contrôle de gestion, organisation, outils, pratiques », Paris, 3^{ème} édition Dunod p285.

2.1.1. Rattachement du contrôle de gestion à la Direction Générale(DG)

Ce type de rattachement place le contrôleur de gestion sous l'autorité hiérarchique directe du directeur général. Dans ce cas, la fonction contrôle de gestion est placée au dessus de toutes les autres fonctions dans l'organigramme de l'entreprise.

En position de conseiller à l'endroit de la direction générale, le contrôleur de gestion dispose de plus de légitimité et peut idéalement jouer son rôle d'aide à la prise de décision.

2.1.2. Rattachement du contrôle de gestion à la Direction Administrative et Financière (DAF)

Ce positionnement consiste à intégrer le contrôle de gestion à la fonction financière de l'entreprise. Autrement dit, le contrôleur de gestion est sous la responsabilité hiérarchique du directeur financier.

L'inconvénient de ce mode de rattachement est que l'étendue de l'autonomie du contrôleur de gestion est très limitée car le directeur financier peut constituer un brouillard plus ou moins épais entre la direction générale et lui, sa marge de manœuvre est ainsi réduite et ses rapports avec les opérationnels et leurs responsables, plus difficiles.

2.1.3. Rattachement du contrôle de gestion aux Directeurs ou Responsables Opérationnels (DO/RO)

Ce rattachement consiste à positionner le contrôle de gestion au même niveau hiérarchique que les directions opérationnelles. Une place égale est accordée à toutes les directions en dessous de la direction générale, ce qui facilite les échanges entre des directions et accorde au contrôleur un pouvoir identique à celui des autres directeurs.

Quelle que soit sa position, le contrôleur de gestion doit pouvoir être sur le terrain écouter et communiquer avec tous les services et tous les niveaux hiérarchiques, être le consultant interne de l'ensemble de l'organisation.

2.3. Le processus du contrôle de gestion

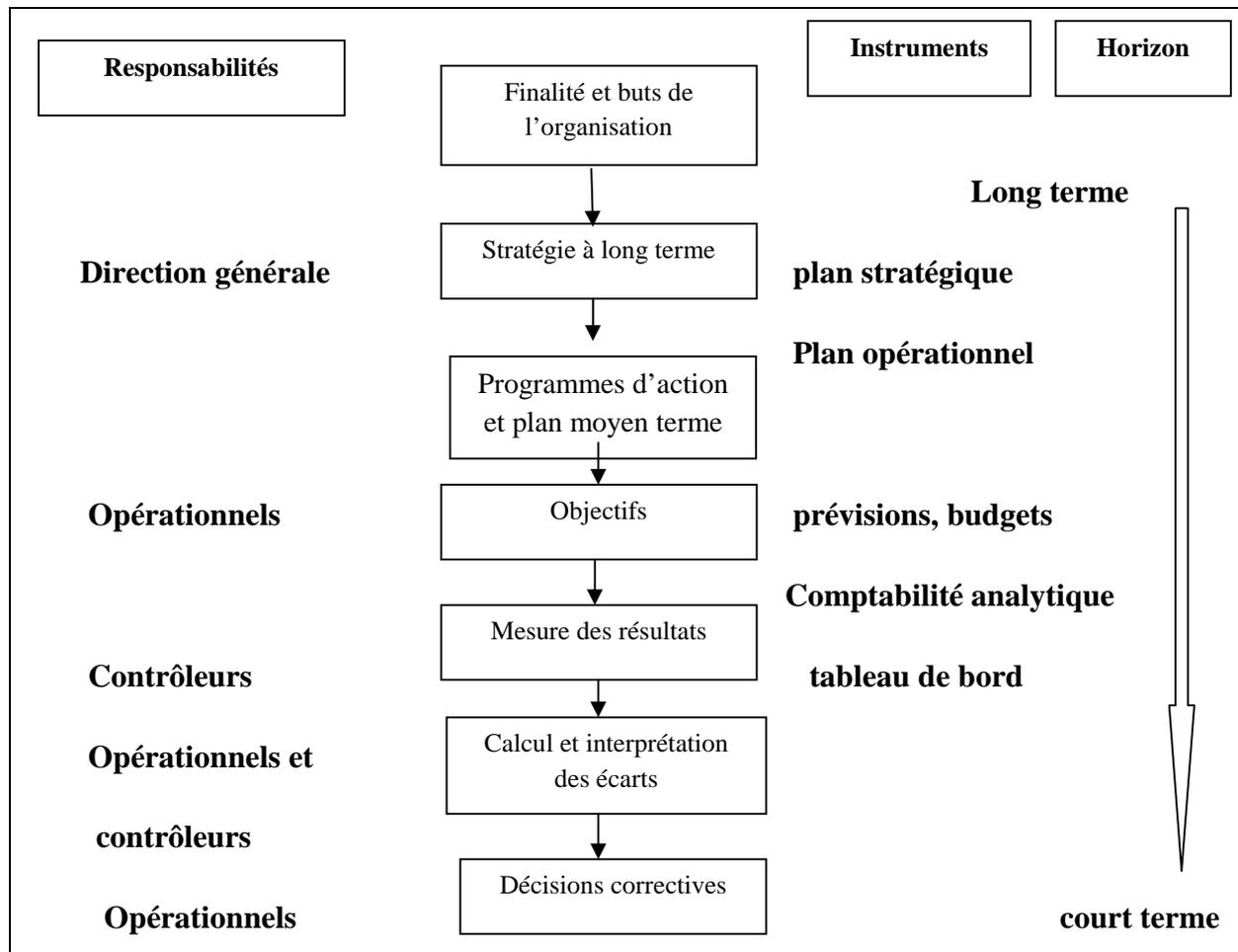
Le processus du contrôle de gestion correspond aux phases traditionnelles du management : prévision, action, évaluation et apprentissage¹⁵.

- **La phase de prévision :** Cette phase est dépendante de la stratégie définie par l'organisation. La direction prévoit les moyens nécessaires pour atteindre les objectifs fixés par la stratégie dans la limite d'un horizon temporel. Les résultats attendus par la direction constituent un modèle de représentation des objectifs à court terme ;
- **La phase d'exécution :** Cette phase se déroule à l'échelon des entités de l'organisation. Les responsables des entités mettent en œuvre les moyens qui leur sont alloués. Ils disposent d'un système d'information qui mesure le résultat de leur action. Ce système de mesure doit être compris et accepté par les responsables d'entités. Il doit uniquement mesurer les actions qui leur ont été déléguées ;
- **La phase d'évaluation :** Cette phase à confronter les résultats obtenus par les entités aux résultats souhaités par la direction afin d'évaluer leur performance. Cette étape de contrôle met en évidence des écarts et en détermine les causes. Elle doit conduire les responsables à prendre des mesures correctives. Le processus est plus réactif lorsque cette étape de contrôle est réalisée régulièrement au niveau des entités ;
- **La phase d'apprentissage :** Cette phase permet, grâce à l'analyse des écarts, de faire progresser l'ensemble du système de prévision par apprentissage. Des facteurs de compétitivité peuvent être découverts ainsi que d'éventuelles faiblesses. Une base de données est constituée pour être utilisée en vue des futures prévisions.

¹⁵ : LANGLOI L, BONNIER C, BRINGER M (2006), « contrôle de gestion », Editions Focher, paris, p18

Le processus du contrôle de gestion peut être résumé dans le schéma suivant :

Figure N° 2 : Le processus du contrôle de gestion



Source : LANGLOIS G, BONNIER C, «le contrôle de gestion », p243.

2.4. Taches du contrôleur de gestion au sein de l'entreprise

2.4.1. Définition

« le contrôleur de gestion est un cadre désigné dans une entreprise ou toutes autres organisations, pour créer, animer et faire évoluer les méthodes et les outils du contrôle de gestion et non pas pour contrôler lui-même la gestion des responsables de centres de résultat »¹⁶.

¹⁶GUERNY J, GUIRIEC J C (1998), « contrôle de gestion et choix stratégique », Edition Delmas, paris, p 197.

2.4.2. Métier du contrôleur de gestion

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 profil¹⁷.

2.4.3. Profil du contrôleur de gestion

D'après les résultats d'une enquête menée par E.CHIAPELLO sur le métier de contrôleur de gestion, la direction générale et les opérationnels s'accordent à juger les qualités humaines du contrôleur comme primordiales. Cependant, les opérationnels attachent davantage d'importance aux compétences techniques et aux qualités d'organisation et de rigueur du contrôleur.

2.4.4. Rôle du contrôleur de gestion

-Attribution classique du contrôleur de gestion : il a pour mission d'établir un diagnostic des besoins de contrôle de gestion et de créer les outils et les procédures appropriés à ces besoins. Il doit superviser le fonctionnement technique des outils prévisionnels, comme le budget, en analysant la cohérence des chiffres transmis et en veillant au respect des directives reçues.

Il a également pour fonction d'expliquer la formation du résultat en analysant rétrospectivement les coûts, les résultats, les performances. En fin, il assure le reporting c'est-à-dire qu'il doit rendre compte au niveau hiérarchique supérieur sur le plan financier, commerciale....etc.

-Rôle novateur du contrôleur de gestion : à ses fonctions techniques viennent s'ajouter des fonctions de conseil et d'aide à la décision auprès de la direction générale sur des projets stratégiques et auprès des responsables opérationnels sur leurs problèmes de gestion courante.

¹⁷LANGLOI L et All, Op Cit, p18.

Conclusion

Ce chapitre nous a permis non seulement de comprendre la notion du contrôle de gestion, ses concepts clés, son évolution, ses missions...etc. Mais aussi de comprendre comment s'organise cette fonction au sein de l'entreprise. Le contrôle de gestion est indispensable pour le bon fonctionnement de l'organisation à condition qu'il soit bien instauré au niveau de l'entreprise pour atteindre la performance.

L'objectif ultime étant de ressortir le lien entre le contrôle de gestion et la performance de l'entreprise, c'est l'objet de deuxième chapitre.

Introduction

Après le traitement du premier chapitre sur les concepts du contrôle de gestion, dans ce deuxième chapitre il convient de présenter quelques définitions du concept performance, typologie et les outils du contrôle de gestion mis au service de la performance de l'entreprise.

Section 1 : Notion de la performance dans l'entreprise

Dans cette section, nous représenterons la performance en générale, pour comprendre sa signification, ses critères, typologies, ainsi que sa mesure pour faire apparaître la fonction la plus associée au contrôle de gestion qui est le pilotage de la performance.

1.1. Définition de la performance

La performance est une notion globale résultante d'un ensemble d'améliorations et de progrès dans une entreprise.

Pour **CHANDLER** : « 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.

Pour **MACHESNY** : « la performance de l'entreprise peut se définir comme le degré de réalisation du but recherché »¹⁹.

Pour **BOURGUIGNON** : « la performance peut se définir comme la réalisation des objectifs organisationnels, quelles que soit la nature et la variété de ces objectifs. Cette réalisation au sens strict (résultat, aboutissement) au sens large du processus qui mène au résultat (action)... »²⁰.

1.2. Principaux critères de la performance

Les notions suivantes sont couramment utilisées pour exprimer la performance. Elles ont chacune un sens précis :

¹⁸CHANDLER C (1992), « Organisation et performance des entreprises », T1, organisation, p21.

¹⁹MACHESNAY (1991), « Economie d'entreprise », Eyrolles, p38.

²⁰COLASSE B (2000), « Encyclopédie de comptabilité : contrôle de gestion et audit », Paris, édition Economica, p934.

Chapitre II : Outils du contrôle de gestion au service de la performance

- **L'efficacité** : l'efficacité est définie comme « le rapport entre le résultat atteints par un système et les objectifs visés, de ce fait plus les résultats seront proches des objectifsvisés, plus le système sera efficace. On s'exprimera donc par degré d'efficacité pour caractériser les performances d'un système »²¹.

D'une manière plus brève nous pouvons résumer l'efficacité dans la formule suivante :

$$\text{Efficacité} = \text{résultat} / \text{objectifs visés}$$

- **L'efficience** : dans le cadre de l'évaluation des performances d'un système, quelle que soit sa nature, « l'efficience exprime le rapport entre les objectifs visés et les moyens engagés pour les atteindre »²².

Nous pouvons simplifier la mesure de l'efficience dans la formule suivante :

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

- **La pertinence** : la notion de pertinence reste toujours subjective et difficile à mesurer, toutefois on pourra admettre que la pertinence et 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 fixer.
- **L'économie** : par économie, on entend les conditions dans lesquelles on acquiert les 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 (VOYER, 2002). On peut ajouter que la performance oblige une vision globale de tous les paramètres internes et externe, quantitatifs et qualitatifs, techniques et humains, physiques et financiers de la gestion.

²¹MAHE-DE-BOISLANDELLE H (2005), « Marché de l'art et gestion de patrimoine», Paris, édition Economica, p140.

²²Idem.

1.3. Typologies de la performance

Pour évaluer la performance d'une entreprise, il est nécessaire d'effectuer des mesures à tous les niveaux : financier, économique, sociale, organisationnel et sociétal²³.

1.3.1. La performance économique

Pour **KHEMAKHEM (1976)**, l'analyse de la performance économique d'un processus peut être envisagée de trois manières différentes :

- **Par vérification et quantification de l'atteinte des objectifs** : il s'agit d'identifier des objectifs précis quantitatifs et/ou qualitatifs pour le processus, en déduire les indicateurs nécessaires pour chacun, les mesurer et les suivre périodiquement pour vérifier l'atteinte des objectifs ;
- **Par calcul des ressources dépensées par le processus** : il s'agit de calculer et d'analyser la structure des coûts de tout le processus qui consomme des ressources dont il faut évaluer les coûts. Donc une analyse de chaque processus permet d'optimiser l'utilisation de ces ressources afin de réduire les coûts ;
- **Par comparaison entre les coûts engagés et la valeur ajoutée produite** : il faut calculer la valeur du résultat (si possible) et la comparer au coût du processus pour en déduire la marge opérationnelle dégagée par le processus.

1.3.2. La performance opérationnelle

Selon **BOUIQUIN (1997)**, c'est « la capacité d'une organisation à déterminer et à mettre en œuvre les bonnes stratégies dans le cadre des finalités qu'elle poursuit ». Il s'agit de mesurer la performance du service au niveau de la qualité de la circulation de l'information, des relations entre les services, et de sa flexibilité.

1.3.3. La performance stratégique et concurrentielle

Contrairement aux visions à court terme de la performance guidée par l'appréciation boursière de la valeur de l'entreprise, certaines entreprises ont toute mise sur la performance à long terme, garantie de leur pérennité. La performance est alors celle du maintien d'une

²³OUALI Y.YVON, « Evaluation de la performance de la fonction contrôle de gestion », cas LONAS, MPCGF, 8^{ème} promotion, p17-18.

Chapitre II : Outils du contrôle de gestion au service de la performance

distance avec les concurrents, à travers la logique de développement à long terme entretenue par une forte motivation de tous les membres de l'organisation. Elle est donc associée à la capacité à remettre en cause des avantages acquis pour éviter l'échec de sa mise en œuvre.

Pour **VOYER (2002)**, la performance peut être à la fois l'exploitation d'un potentiel existant (qui permet de conserver une position favorable) et le développement de nouvelles formes d'avantages concurrentiels par anticipation des règles du jeu qui prévaudront dans l'avenir.

1.3.4. La performance sociale

Pour **SELMER(2014)**, C'est le bilan qui récapitule les principales données chiffrées permettant d'apprécier la performance sociale et les rapports sociaux au sein d'une entreprise.

Le bilan social est très important car il permet de déterminer le taux de grève, l'absentéisme et le climat social qui y règne. Parmi les nombreux indicateurs sociaux, on peut citer : le montant des rémunérations, le nombre d'accidents du travail, les maladies professionnelles, etc.

1.3.5. La performance interne et la performance externe

La performance de l'organisation est appréciée différemment selon les acteurs, clients, salariés, managers, actionnaires, prêteurs de fonds, car ils ont des objectifs différents.

On distingue la performance externe qui s'adresse de façon générale aux acteurs en relation contractuelle avec l'organisation, de la performance interne qui concerne essentiellement les acteurs de l'organisation.

Chapitre II : Outils du contrôle de gestion au service de la performance

Tableau N° 4 : Comparaison entre performance interne et performance externe

Performance interne	Performance externe
-Est tournée vers les managers	-Est tournée vers les actionnaires et les organismes financiers
-Porte sur le processus de construction du résultat à partir des ressources de l'organisation	-Porte sur le résultat, présent ou futur
-Nécessite de fournir les informations nécessaires à la prise de décision	-Nécessite de produire et de communiquer les informations financières
-Aboutit à la définition des variables d'action	-Génère l'analyse financière des grands équilibres
-Requiert une vision unique de la performance afin de coordonner les actions de chacun vers un même but	-Donne lieu à débat entre les différentes parties prenantes

Source : DORIATHB, « Gestion prévisionnelle et mesure de la performance », 2007, Paris, p137²⁴

1.4. Mesure de la performance

La mesure de la performance est un mécanisme du contrôle qui sert à attirer l'attention des responsables de l'entreprise sur les éléments de situation qui ont été contrôlés. Elle sert à mobiliser les membres de l'entreprise afin d'atteindre les objectifs fixés.

1.4.1. Principes de base de la mesure de performance

L'instauration d'un système de mesure de performance afin de responsabiliser et motiver les acteurs est ambitieuse et tentante, mais doit être entourée de précautions²⁵.

- **Principe d'exhaustivité** : dès lors que l'on introduit une mesure de performance, elle doit porter sur tous les éléments d'activité qui peuvent être contrôlés. Si des activités restent non éclairées par les indicateurs choisis, elles seront naturellement par les acteurs au profit de celles mesurées ;

²⁴DORIATHB (2007), « Gestion prévisionnelle et mesure de la performance », Paris, 3^{ème} édition Dunod, p137.

²⁵HAMANI L, LATBI W (2014), « Contribution du contrôle de gestion à l'amélioration de la performance de l'entreprise », mémoire fin de cycle, université de Bejaïa, p37.

- **Principe d'indépendance** : la mesure de performance du centre de responsabilité doit être indépendamment de celles des autres centres ;
- **Principe de contrôlabilité** : la mesure de la performance ne doit porter que sur des éléments sur lesquels le responsable peut agir. Il doit maîtriser l'ensemble des variables à l'origine de couple coût/performance ;
- **Principe de permanence des indicateurs** : un tableau de bord doit présenter des indicateurs faisant l'objet de mesure périodiques, mais qui s'inscrivent dans une certaine longévité autorisant un suivi et une interprétation des évolutions constatées ;
- **Principe de cohérence organisationnelle** : la mesure de la performance réalisée doit permettre l'attribution des responsabilités aux acteurs, cette possibilité est obtenue grâce à une superposition des périmètres de l'organigramme et des tableaux de bord ;
- **Principe de clarté et sélection limitée des indicateurs** : le tableau de bord reste un instrument visualisable rapidement et comprenant donc un nombre limité d'information dont la définition est connue et précise ;
- **Principe de dualité** : le contrôleur de gestion peut faire cohabiter un double système de performance :
 - Un instrument officiel visant à responsabiliser l'acteur mesuré en le sensibilisant à un indicateur flatteur.
 - Une mesure officieuse, mais d'avantages pertinents qui sont basée uniquement sur les variables réellement maîtrisées par le responsable de centre.

1.4.2. Typologie des indicateurs de performance

Les indicateurs de performance sont au cœur de système du contrôle de gestion dans tous les niveaux d'une organisation.

- **Les indicateurs financiers** : la performance a depuis longtemps été mesurée grâce à des indicateurs financiers :
 - ROI (return on investment) ;
 - résultat par action ;
 - CA (chiffre d'affaire) ;
- **Les indicateurs non financiers** : les indicateurs non financiers présentent des avantages spécifiques suivants :
 - Sont en relation plus étroite avec la stratégie de l'organisation ;

Chapitre II : Outils du contrôle de gestion au service de la performance

- Apportant une information quantitative indirecte sur les actifs incorporels d'une entreprise ;
- Peuvent être de bon indicateurs de futur résultat financiers ;
- Peuvent améliorer la performance des responsables en assurant une évaluation plus transparente de leurs actions ;
- Peuvent faire perdre du temps et être coûteux à mettre en œuvre ;
- Risquent d'être trop nombreux pour être résumés par quelques facteurs clés du succès.

Section 2 : Outils du contrôle de gestion

Dans le cadre de son fonctionnement, un système de contrôle de gestion à recours à différents outils. Nous allons développer quelques-uns de ces outils à savoir la comptabilité analytique, la gestion budgétaire et le tableau de bord.

2.1. La comptabilité analytique

La comptabilité analytique est une méthode de calcul des coûts des produits d'une organisation. Elle est souvent présentée comme un outil d'aide aux décisions stratégiques de l'entreprise, est un outil indispensable au contrôleur de gestion

2.1.1. Définition

La comptabilité analytique est un outil de gestion conçu pour mettre en relief les éléments constitutifs des coûts et des résultats de nature à éclairer les prises de décisions. Le réseau d'analyse à mettre en place, la collecte et le traitement des informations qu'il suppose, dépendent des objectifs recherchés par les utilisateurs ²⁶.

2.1.2. Objectifs de la comptabilité analytique

- Calculer les coûts des différentes fonctions de l'entreprise et des différents biens produits ;
- Fournir une base d'évaluation pour certains postes du bilan ;
- Expliquer les résultats, en comparant les coûts et les prix de vente ;
- Faire une prévision des charges et des produits ;
- Donner une base au contrôle de gestion ;

²⁶BARA S, BELAID F (2013), « Mise en place d'un système de calcul de coût par la méthode ABC cas entreprise Danone Djurdjura » mémoire fin de cycle, p 5.

Chapitre II : Outils du contrôle de gestion au service de la performance

- Eclairer les prises de décisions de gestion : la comptabilité analytique fournit des informations sur lesquelles peuvent s'appuyer les études et les raisonnements permettant de prendre des décisions engageant l'avenir de l'entreprise.

2.1.3. Différentes méthodes de calcul des coûts

- **La méthode de coût complet** : La méthode du coût complet, est un système de calcul avancé permettant de déterminer le coût de revient d'un produit vendu. Les coûts complets correspondent à la somme de tous les coûts liés à la fabrication jusqu'à la vente d'un produit. Une détermination pertinente des coûts complets est indispensable afin de fixer un prix de vente, permettant d'une part d'être rentable et d'autre part d'analyser la compétitivité du prix déterminé. L'analyse des coûts complets, c'est déterminer en quelque sorte si le projet est à envisager ou non ;

➤ **La mise en œuvre de la méthode**

La détermination des coûts complets d'un produit passe par les étapes suivantes :

✓ **Le découpage de l'entreprise en centre d'analyse**

On distingue les centres principaux et les centres secondaires

- **Les centres principaux** : sont ceux où sont mis en œuvre les moyens de production et de vente de l'entreprise : approvisionnement, atelier, services commerciaux et stockage des produits finis.
- **Les centres auxiliaires** : leur rôle est de gérer les facteurs de production mis en œuvre par l'entreprise : gestion du personnel, gestion du matériel et des bâtiments (entretien, chauffage, sécurité, ...etc.), gestion financière (facturation, trésorerie, ...etc.)

✓ **Le calcul du coût des unités d'œuvres**

L'unité d'œuvre est l'unité de mesure dans une section de la comptabilité analytique d'exploitation servant à imputer les coûts de centre aux coûts des produits.

- **Le choix de l'unité d'œuvre** : la meilleure unité d'œuvre est celle dont la quantité varie, au cours de plusieurs périodes successives, en corrélation la plus étroite avec le

Chapitre II : Outils du contrôle de gestion au service de la performance

total des frais du centre. Parmi les unités d'œuvres les plus utilisées on trouve : l'heure main d'œuvre, heure machine...etc.

- **Le coût d'unité d'œuvre** : le calcul de l'unité d'œuvre sera obtenu comme suit :

$$\text{Coût d'unité d'œuvre} = \frac{\text{Total des charges indirectes de la section}}{\text{Nombre d'unité d'œuvre de la section}}$$

Cette étape consiste à allouer le coût non encore réparti des centres restants (coût total des centres principaux) aux coûts des produits en fonction du nombre d'unité d'œuvre utilisée. Et que cette imputation se fait proportionnellement au nombre d'unités d'œuvre nécessaire pour chaque produit.

➤ Les différentes étapes de calcul

Pour calculer le coût de revient, il est nécessaire de calculer les coûts intermédiaire (coût d'achat, coût de production, coût de distribution).

- **Le coût d'achat**

Le coût d'achat d'un bien est obtenu en additionnant les éléments suivants :

- Le prix d'achat déduction faite des 3 R (rabais, ristourne, remise).
- Les frais accessoires d'achat, c'est-à-dire les charges directes (droit de douane, honoraire...) ou indirectes (frais de centre d'approvisionnement)

$$\text{Coût d'achat} = \text{prix d'achat} + \text{les charges directes et indirectes}$$

- **Le coût de production**

Le cout de production d'un bien s'obtient en additionnant les éléments suivants :

- le coût d'achat des matières premières consommées pour la production de bien.
- les autres charges engagées par l'entreprise au cours des opérations de production, c'est-à-dire les charges directes de production (main d'œuvre directe.....) et les charges indirectes (frais de centre de production).

$$\text{Coût de production} = \text{coût d'achat des matières premières consommés} + \text{charges directes} \\ + \text{Charges indirectes.}$$

Chapitre II : Outils du contrôle de gestion au service de la performance

- **Le coût de revient**

Le coût de revient des ventes comprend trois types d'éléments :

- le coût de production (ou de sortie) des ventes ;
- les charges directes de distribution qu'on peut affecter aux ventes de chaque catégorie de produits (force de vente, dépenses de publicité, promotion des ventes, etc.) ;
- les charges indirectes de distribution qui sont communes à l'ensemble des produits vendus (frais de stockage, de transport, de livraison, etc.) Qu'on impute aux coûts de revient au moyen d'unité d'œuvre.

**Coût de revient des produits vendus = coût de production des produits fabriqués vendus
+ Coût de distribution (charges directes et indirects de distribution).**

- **Le résultat analytique**

Le résultat analytique est la différence entre le chiffre d'affaire, et le coût de revient.

Résultat analytique = chiffre d'affaire – coût de revient des produits vendus.

➤ **Les avantages de la méthode**

Permet les avantages de la méthode :

- La mesure de la part des frais indirects incombant à chaque section dans le calcul des coûts et des prix de revient ;
- L'isolement de certains coûts particuliers que l'on aurait besoin de connaître pour les besoins de gestion afin de pousser aussi loin que possible l'analyse des charges indirects.

- **La méthode directcosting (coût variable) :**

- **La méthode de coût complet :** La méthode du coût complet, est un système de calcul avancé permettant de déterminer le coût de revient d'un produit vendu. Les coûts complets correspondent à la somme de tous les coûts liés à la fabrication jusqu'à la vente d'un produit. Une détermination pertinente des coûts complets est indispensable afin de fixer un prix de vente, permettant d'une part d'être rentable et d'autre part

Chapitre II : Outils du contrôle de gestion au service de la performance

d'analyser la compétitivité du prix déterminé. L'analyse des coûts complets, c'est déterminer en quelque sorte si le projet est à envisager ou non ;

➤ La mise en œuvre de la méthode

La détermination des coûts complets d'un produit passe par les étapes suivantes :

✓ Le découpage de l'entreprise en centre d'analyse

On distingue les centres principaux et les centres secondaires

- **Les centres principaux** : sont ceux où sont mis en œuvre les moyens de production et de vente de l'entreprise : approvisionnement, atelier, services commerciaux et stockage des produits finis.
- **Les centres auxiliaires** : leur rôle est de gérer les facteurs de production mis en œuvre par l'entreprise : gestion du personnel, gestion du matériel et des bâtiments (entretien, chauffage, sécurité, ...etc.), gestion financière (facturation, trésorerie, ...etc.)

✓ Le calcul du coût des unités d'œuvres

L'unité d'œuvre est l'unité de mesure dans une section de la comptabilité analytique d'exploitation servant à imputer les coûts de centre aux coûts des produits.

- **Le choix de l'unité d'œuvre** : la meilleure unité d'œuvre est celle dont la quantité varie, au cours de plusieurs périodes successives, en corrélation la plus étroite avec le total des frais du centre. Parmi les unités d'œuvres les plus utilisées on trouve : l'heure main d'œuvre, heure machine...etc.
- **Le coût d'unité d'œuvre** : le calcul de l'unité d'œuvre sera obtenu comme suit :

$$\text{Coût d'unité d'œuvre} = \frac{\text{Total des charges indirectes de la section}}{\text{Nombre d'unité d'œuvre de la section}}$$

Cette étape consiste à allouer le coût non encore réparti des centres restants (coût total des centres principaux) aux coûts des produits en fonction du nombre d'unité d'œuvre utilisée. Et que cette imputation se fait proportionnellement au nombre d'unités d'œuvre nécessaire pour chaque produit.

Chapitre II : Outils du contrôle de gestion au service de la performance

➤ **Les différentes étapes de calcul**

Pour calculer le coût de revient, il est nécessaire de calculer les coûts intermédiaire (coût d'achat, coût de production, coût de distribution).

• **Le coût d'achat**

Le coût d'achat d'un bien est obtenu en additionnant les éléments suivants :

- Le prix d'achat déduction faite des 3 R (rabais, ristourne, remise).
- Les frais accessoires d'achat, c'est-à-dire les charges directes (droit de douane, honoraire...) ou indirectes (frais de centre d'approvisionnement)

Coût d'achat = prix d'achat + les charges directes et indirectes

• **Le coût de production**

Le cout de production d'un bien s'obtient en additionnant les éléments suivants :

- le coût d'achat des matières premières consommées pour la production de bien.
- les autres charges engagées par l'entreprise au cours des opérations de production, c'est-à-dire les charges directes de production (main d'œuvre directe.....) et les charges indirectes (frais de centre de production).

Coût de production = coût d'achat des matières premières consommés +charges directes + Charges indirectes.

• **Le coût de revient**

Le coût de revient des ventes comprend trois types d'éléments :

- le coût de production (ou de sortie) des ventes ;
- les charges directes de distribution qu'on peut affecter aux ventes de chaque catégorie de produits (force de vente, dépenses de publicité, promotion des ventes, etc.) ;

Chapitre II : Outils du contrôle de gestion au service de la performance

- les charges indirectes de distribution qui sont communes à l'ensemble des produits vendus (frais de stockage, de transport, de livraison, etc.) Qu'on impute aux coûts de revient au moyen d'unité d'œuvre.

**Coût de revient des produits vendus = coût de production des produits fabriqués vendus
+ Coût de distribution (charges directes et indirects de distribution).**

- **Le résultat analytique**

Le résultat analytique est la différence entre le chiffre d'affaire, et le coût de revient.

Résultat analytique = chiffre d'affaire – coût de revient des produits vendus.

➤ **Les avantages de la méthode**

Parmi les avantages de la méthode :

- La mesure de la part des frais indirects incombant à chaque section dans le calcul des coûts et des prix de revient ;
- L'isolement de certains coûts particuliers que l'on aurait besoin de connaître pour les besoins de gestion afin de pousser aussi loin que possible l'analyse des charges indirectes.

- **La méthode directcosting (coût variable)**

Le cout variable est un coût partiel, à opposer au coût complet, la méthode du coût variable consiste à n'imputer aux différents coûts que seules les charges variables afin de déterminer le seuil de rentabilité et d'élaborer une politique de vente.

❖ **Le principe de cette méthode :**

Le cycle de production peut être plus ou moins long, les produits finis peuvent être obtenus en plusieurs phases de production avant obtention du produit fini.

Il peut apparaître au cours du cycle, des produits résiduels, c'est-à-dire des déchets et rebuts de fabrication.

Chapitre II : Outils du contrôle de gestion au service de la performance

Les coûts successifs (coûts d'achat, de production, hors production) sont calculés à partir des seules charges variables, les charges fixes n'étant pas dissociées et étant considérées de manière globale comme des charges liées à l'existence même de l'entreprise.

On calcule en détail, produit par produit, la marge sur coût variable, qui est la différence entre montant des ventes et charges variables totales (ou coût variable).

Le résultat analytique est obtenu en retranchant les charges fixes globales de la somme des différentes marges sur coût variable.

Dans cette méthode, la marge sur coût variable est indicateur essentiel : elle apparaît comme la contribution du produit à la couverture des charges fixes.

❖ Les étapes de la détermination de résultat :

	Produit 1	Produit 2	Produit 3	TOTAL
Montant des Ventes	V1	V2	V3	V1+V2+V3
Charges Variables	C1	C2	C3	C1+C2+C3
Marge sur coût variable	M1	M2	M3	M1+M2+M3
Charges Fixes				CF (en totalité)
Résultat (dans la méthode des coûts variables)				Résultat

1. Distinction des charges fixes et des variables ;

2. Répartition des charges variables entre les différents produits, en utilisant un tableau de répartition pour les charges variables indirectes ;

3. Calcul des différentes marges sur coût variable par produit ;

4. Détermination du résultat dans la méthode des coûts variables :

Chapitre II : Outils du contrôle de gestion au service de la performance

Résultat = somme des marges – charges fixes globales

- **La méthode d'imputation rationnelle des frais fixe (IRFF)**

La méthode d'imputation rationnelle est une technique destinée à améliorer la méthode des coûts complets. Elle consiste à ne faire entrer dans le calcul du coût de revient d'un produit que la part des frais fixes nécessaire à sa production normale.

- ❖ **Le principe de cette méthode :**

Cette méthode repose sur le principe suivant : Les frais variables suivent la variation d'activité et sont plus en moins constants. Ces frais seront engagés directement par la production et il n'est pas nécessaire de leur affecter un correcteur quelconque.

Les frais fixes qui concernent une certaine structure seront logiquement imputés proportionnellement à l'activité réelle.

- ❖ **Les étapes de la détermination de résultat :**

a- Distinction des charges variables et des charges fixes : La première étape consiste à distinguer au sein de chaque centre d'analyse, les charges variables et les charges fixes.

b- Détermination du coefficient d'imputation rationnelle (CIR) : Le taux d'activité ou coefficient d'imputation rationnelle se définit comme le quotient de l'activité réelle et de

Activité réelle (Ar)

Coefficient d'imputation rationnelle = _____

Activité normale (An)

l'activité normale.

Si C.I.R < 1 \Rightarrow sous activité (malis)

Si C.I.R > 1 \Rightarrow Il y a sur activité (bonis de suractivité)

Chapitre II : Outils du contrôle de gestion au service de la performance

Si C.I.R = 1 \implies l'activité réelle = l'activité normale.

c- Filtrer l'incidence du niveau d'activité sur le coût : Chaque colonne, représentant les coûts d'un centre d'analyse au cours d'une période, et subdivisée en deux : l'une pour des charges variables, l'autre pour les charges fixes.

Les charges fixes sont imputées en fonction du coefficient d'imputation rationnelle.

$\text{Charges fixes en imputation rationnelle} = \text{charges fixes} \times \text{C.I.R}$

❖ Difficultés de la mise en place de la méthode :

- **La détermination de l'activité normale :** l'activité normale est le niveau d'activité que l'entreprise peut atteindre, compte tenu de toutes les contraintes :
 - De l'état de son équipement (performance, technologie, fréquence de panne.) ;
 - De la qualification de son personnel : qualité de la formation, absentéisme, ...etc. ;
 - Des contraintes d'approvisionnement en matière première, pièce de rechange ;

Le niveau normal d'activité serait le niveau moyen (optimum) compte tenu de toutes les contraintes.

- **La distinction entre charges fixes et charges variables :**

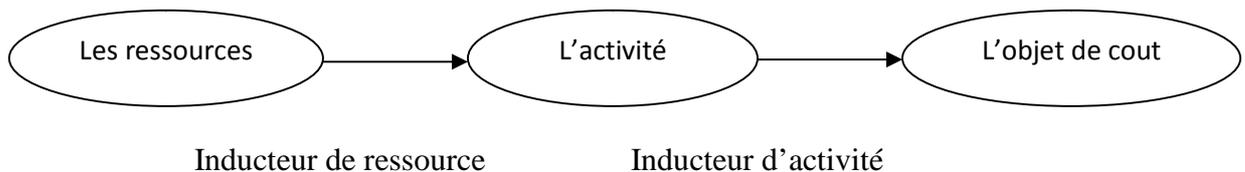
« Les charges de structure sont des charges qui restent sensiblement fixes, quel que soit le niveau d'activité de l'entreprise, c'est-à-dire quelles que soient les quantités produites ou vendues : primes d'assurance incendie, amortissements, loyers ...etc. ».

« Les charges opérationnelles ce sont des charges liées au fonctionnement de l'entreprise. L'évaluation de ces charges dépend étroitement du degré d'utilisation de l'intensité et de rendement dans l'emploi des capacités et moyens disponibles »

Chapitre II : Outils du contrôle de gestion au service de la performance

- **La méthode ABC (activity-based-costing)**

Le principe de la méthode est le suivant : les objets de coûts (produits, clients...) consomment des activités qui, elles-mêmes, consomment des ressources et le lien qui permet de répartir les ressources vers les activités on les appelle : inducteur de ressources, et les unités d'œuvre qui permettent de répartir les coûts des activités vers les produits on les appelle : inducteur d'activité.



- ❖ **Les ressources :**

Ce sont les éléments qui sont consommés par la production et la vente des objets de coûts. Ils correspondent aux charges retenues dans la comptabilité analytique, par exemple :

- ✓ Charges de personnel ;
- ✓ Loyers ;
- ✓ Électricité.

- ❖ **L'activité :**

Est un ensemble de tâches élémentaires utilisant un certain nombre de ressources, par exemple :

- ✓ Prendre une commande ;
- ✓ Expédier une commande ;
- ✓ Réceptionner une livraison ;
- ✓ Etablir une facture ;
- ✓ Réaliser une prestation...etc.

- ❖ **L'inducteur de ressources :**

C'est la clé permettant de répartir les ressources consommées entre les différentes activités, par exemple :

Chapitre II : Outils du contrôle de gestion au service de la performance

- ✓ Nombre de personnes pour l'activité concernée ;
- ✓ Nombre de PC utilisés par l'activité concernée.

❖ L'inducteur d'activité :

Il représente la clé permettant de répartir les activités consommées entre les différents objets de cout, par exemple si l'activité est « éditer une facture », plusieurs inducteurs d'activités sont possibles :

- ✓ Nombre de livraisons ;
- ✓ Nombre de clients ;
- ✓ Nombre de factures ;
- ✓ Nombre délignes de factures.

❖ L'objet de cout :

C'est ce que l'on veut valoriser. Il peut s'agir d'un bien, d'une prestation de service. D'un client, d'un objet, ...etc.

Les différentes étapes pour la mise en place d'une démarche ABC consiste :

1) Il convient, dans un premier temps, d'identifier l'ensemble des activités autour desquelles se structurent l'entreprise, il semble cependant qu'il ne soit ni utile, ni pertinent de définir trop d'activités, sous peine de retomber dans le même travers que connaissent les méthodes traditionnelles lorsque sont créés des dizaines de centres d'analyse, les charges sont ensuite regroupées par activité.

2) Pour chaque activité, il est nécessaire de déterminer le facteur responsable de la variation du cout de l'activité : on cherche ainsi à « tracer » le cout .En comptabilité par activité, ce facteur est appelé « cost driver » (inducteur de cout).

3) toutes les activités ayant le même inducteur de cout sont ensuite réunies dans un même « centre de regroupement » .si une activité d'expédition a la même inducteur que la facturation, elles seront regroupées toutes les deux dans un centre regroupement homogène. Le total des charges d'un centre de regroupement divisé par le nombre d'inducteur de cout

Chapitre II : Outils du contrôle de gestion au service de la performance

unitaire. On constate bien que cette méthodologie est très proche de celle qui consiste à diviser les charges d'un centre d'analyse par le nombre d'unité d'œuvre.

4) Enfin, on calcule le cout d'un produit en effectuant la somme des charges directes imputées au produit et celle issues des inducteurs de cout provenant des centres de regroupement nécessaires à fabrication du produit.

Par rapport à la méthode des centre d'analyse, on constate que disparaissent les notions de auxiliaire et les prestations croisées par voie de conséquence .Ne subsistent que les charges directes et les « centres de regroupement

2.2. La gestion budgétaire

La gestion budgétaire occupe une place primordiale parmi les techniques du contrôle de gestion, car est prédominant dans l'orientation et la prise de décision car les autres outils de contrôle s'établissent et se jugent par référence à cette technique.

2.2.1. Définition

La gestion budgétaire peut se définit comme « une technique de gestion qui consiste à partir d'une prévision objective des conditions internes et externes d'exploitation, de fixer à l'entreprise pour une période définie un objectif, ainsi que les moyens nécessaires pour l'atteindre »²⁷.

On va définir quelque terme nécessaire pour la gestion budgétaire :

Budget : est une affectation prévisionnelle quantifiée aux centres de responsabilité de l'entreprise, chaque budget exprime des objectifs à réalisé et des moyens à mobilisé pour une période déterminée limité au court terme.

Budgétisation : définition des objectifs et des moyens propres à les atteindre.

Prévision : la prévision est une étude préalable de la décision, possibilité et volonté de l'accomplir.

Ecart : l'écart c'est la différence entre la réalisation et la prévision.

²⁷BENKAID K, BENKHELOUF F (2014), « Conception et élaboration d'un tableau de bord de gestion pour une entreprise », Mémoire fin de cycle, p12.

Chapitre II : Outils du contrôle de gestion au service de la performance

Contrôle : une procédure qui compare a posteriori les réalisations avec les prévisions du budget d'un centre de responsabilité.

2.2.2. Importance de la gestion budgétaire

La gestion budgétaire permet de préparer l'avenir de l'entreprise par²⁸ :

- une meilleure connaissance de ses potentiels et de son environnement ;
- une volonté de déterminer la place qu'elle occupera dans les années futures en définissant ses objectifs et les différents moyens de les atteindre ;
- une planification et une coordination des actions à mener pour atteindre ces objectifs ;
- l'implication de tous les responsables opérationnels qu'elle engage.

2.2.3. Principes de la gestion budgétaire

Elle repose sur plusieurs principes parmi les quelles on cite :

- **La totalité :** les budgets doivent couvrir les activités de l'entreprise ;
- **La superposition du système budgétaire au système d'autorité :** les fonctions de budget coïncident avec le partage de responsabilités dans l'entreprise consignée dans l'organisation ;
- **La prévision de solidarité nécessaire entre les départements :** une démentions transversale doit être préservé afin d'éviter un cloisonnement des services centrés sur la satisfaction de leur intérêt particulier ;
- **Le couplage du système budgétaire et de la politique du personnel :** la responsabilité des acteurs ne serait qu'un simple discours, mais passe par un système compris admis, équitable et éventuellement négocie des mesures de performance ;
- **L'actualisation des prévisions en vue de nouvelle information :** prévoir les cas éventuels résultants des modifications majeurs des paramètres des budgétisations.

2.2.4. Le contrôle budgétaire

Le contrôle budgétaire constitue la raison de mener toute la procédure budgétaire, il assure la vérification que les objectifs fixés sont atteints, en comparant les prévisions aux réalisations.

²⁸HERVE H (2002), « Toute la finance d'entreprise », Paris, France, édition d'organisation, p387

➤ Définition

Selon **GERVAIS M** « le contrôle budgétaire est l'ensemble de techniques et de procédés mis en place pour assurer à l'organisation un rendement optimal de chacun de ses responsables et ses employés. Le fonctionnement du système s'articule autour de deux axes principaux : le budget et le programme d'encouragement (d'incitation ou de motivation) »²⁹.

➤ Niveaux du contrôle budgétaire

Trois volets peuvent être distingués :

- **Le contrôle des budgets des investissements** : à effectuer en cours de réalisation et à posteriori selon les modalités qui rejoignent celles des dossiers d'investissements ;
- **Le contrôle des budgets d'exploitations** : présenté sous forme d'un compte de résultat, incluant les coûts totaux ;
- **Le contrôle de la trésorerie** : le budget de la trésorerie n'est pas un budget comme les autres, c'est un sous produit qui résulte de l'évaluation des autres budgets (de recette et dépense). Pour cette raison il ne fait que de recalculer à chaque échéance périodique les comparaisons avec les prévisions initiales ainsi que les actions à prendre s'effectuant aux niveaux des budgets opérationnels.

➤ Etapes du contrôle budgétaire

En distingue trois étapes³⁰ :

- **Le contrôle avant l'action (a priori)** : ce contrôle est assuré principalement dans la phase d'élaboration des budgets. Ce contrôle permet : aux cadre opérationnels, de stimuler les conséquences de leurs décisions avant même de s'engager dans l'action. Et aux supérieurs hiérarchiques, de limiter les frontières de leurs délégations de pouvoir en stimulant le fonctionnement de leurs propre domaine de responsabilité constituer de plusieurs unités auxquelles ils ont délégués une partie de leurs propre pouvoir de décision;

²⁹GERVAIS M (1987), « Contrôle de gestion par le système budgétaire », Paris, édition Vuibert, p 20.

³⁰HAMANI L et LATBI W, Op Cit, p 73.

- **Le contrôle pendant l'action** : ce contrôle est opérationnel, consiste à fournir les informations nécessaires de manière quasi permanente pour conduire les actions jusqu'à leur terme;
- **Le contrôle après action ou contrôle à posteriori** : ce contrôle intervient à la fin de l'exécution budgétaire, il consiste essentiellement en une mesure des résultats et donc en une évaluation des performances en s'appuyant sur deux types d'information :
 - Des informations systématique** : qui permettent de comparer la situation final (réalisation) à celle qui était attendue (prévision) ;
 - Des informations potentielles ou conjecturelles** : qui font ressentir des événements imprévus, leurs causes et leurs conséquences dans les écarts constatés.

2.3. Le tableau de bord

2.3.1. Définition

Il est défini comme suit : « Le tableau de bord de gestion est un ensemble d'indicateurs et d'information essentiels permettant d'avoir une vue d'ensemble, de déceler les perturbations et de prendre des décisions d'orientation de la gestion pour atteindre les objectifs issus de la stratégie. Il doit aussi donner un langage commun aux différents membres de l'entreprise ». ³¹

2.3.2. Rôles du 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. ³²

➤ 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 :

- Permettre de contrôler en permanence les réalisations par rapport aux objectifs fixés dans le cadre de la démarche budgétaire ;

³¹NORBERT G (2001), « Le contrôle de gestion pour améliorer la performance », Paris, 3eme édition D'organisation, p285.

³²Idem.

Chapitre II : Outils du contrôle de gestion au service de la performance

- 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.

➤ **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 ;
- 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.

➤ **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.

2.3.3. Objectifs d'un tableau de bord de gestion

Un tableau de bord de gestion a les objectifs suivants :

- Permet d'apprécier les résultats d'actions correctives ;
- Permet d'identifier les points faibles de l'entreprise, et constitue une base de prise de décisions ;
- Permet aux responsables d'agir là où il faut et au moment voulu ;
- Permet aux responsables d'évaluer la performance de leurs subordonnée ;

Chapitre II : Outils du contrôle de gestion au service de la performance

- Assure la nécessaire solidarité inter-centre, une mission peut faire l'objectif d'une responsabilité partagée entre différents départements.
- Favorise la communication entre les différents dirigeants ;
- Outil de pilotage qui synthétise les informations propres à chaque responsable.

2.3.4. Elaboration d'un tableau de bord

Les étapes de la construction d'un système de tableau de bord peuvent être conduites selon la démarche suivante :

- Connaître de manière approfondie la structure de l'organisation ;
- Définir précisément les segments d'activités et les politiques publiques ;
- Déterminer les objectifs sur chacun des segments d'activité retenus ;
- Vérifier la cohérence globale de l'objectif de la politique publique avec ceux des segments ;
- Fixer les objectifs opérationnels avec le niveau hiérarchique approprié ;
- Préciser les moyens mis en œuvre par segment d'activité ;
- Rechercher les indicateurs pertinents permettant de mesurer l'activité (volume des prestations offertes) et l'impact (conséquences sur la cible et sur l'environnement) ;
- Etablir une fiche par indicateur (mode de recueil, périodicité, diffusion, ...etc.) ;
- Mise en place des tableaux de bord (procédure de remplissage, maquettage ...etc.) ;
- Sensibiliser et former l'ensemble des agents concernés ;
- Analyser les indicateurs aux niveaux des directions, de la direction générale et des élus selon la nature du tableau de bord ;
- Retour dans les directions et actions ;
- Animer le réseau et suivi de la fiabilité et de l'intérêt des indicateurs.

2.3.5. Instruments du tableau de bord

Les outils de pilotage les plus utiles sont les indicateurs, les écarts, les ratios, les graphes et les clignotants.

Chapitre II : Outils du contrôle de gestion au service de la performance

➤ Les indicateurs

Les tableaux de bord sont constitués d'indicateurs qui sont des informations précises, utiles, pertinentes pour les gestionnaires exprimés sous formes des unités diverses. Les fonctions des indicateurs sont multiples, et ils doivent être :

- **Fiables** : les données qui servent au calcul doivent être parfaitement contrôlées ;
- **De qualité** : ils couvrent entièrement le phénomène dont il rend compte et son délai d'obtention est assez court pour permettre une réaction rapide ;
- **Pertinents** : ils mesurent effectivement ce qu'ils prétendent mesurer et doivent permettre au chef d'entreprise de prendre des décisions ;
- **Claire** : selon les indicateurs et les individus, il faut sélectionner le mode de représentation qui permet la meilleur lisibilité : tableaux, histogramme,...etc ;
- **Evocateur** : on doit pouvoir les utiliser comme instruments de dialogue et de communication ;
- **Actualisé** : ils doivent être fondés sur des informations récentes, remontant au plus à quelques semaines ;
- **Complet** : ils couvrent entièrement le phénomène dont ils rendent compte ;
- **Fidèle** : ils donnent, de façon continue, la même information dans la même situation.

➤ 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.

➤ Les ratios

Les ratios sont des rapports de grandeurs significatives du fonctionnement de l'entreprise. En règle générale un ratio respect les principes suivants :

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

Chapitre II : Outils du contrôle de gestion au service de la performance

- 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. Ils peuvent être sous forme de : Histogramme, Graphique en 'camembert'.

➤ **Les clignotants**

Ce sont des seuils limités , destinés à attirer l'attention des responsables, lorsqu'ils sont atteints , le responsable est tenu d'intervenir, leur dépassement oblige le responsable à agir et à mettre en œuvre des actions correctives.

Conclusion

Au terme de ce chapitre nous avons pu comprendre que le contrôle de gestion est considéré comme un processus d'aide à la décision stratégique, il permet de favoriser la mise en œuvre de la stratégie, il est ainsi à la fois un processus d'aide au pilotage et un processus d'exécution de la stratégie définie. Sa performance apparait ainsi comme une variable déterminante de la réalisation des objectifs de l'entreprise. Celle-ci doit mettre en place des outils et méthodes qui lui permettant de pilotée l'entreprise.

Introduction

Pour pouvoir concrétiser ce que nous avons présenté dans l'aperçu théorique nous avons jugé utile de réaliser une étude pratique, afin décrire la fonction du contrôle de gestion dans l'entreprise CEVITAL et la perception de cette dernière par les dirigeants.

A cet effet, nous avons consacré pour ce cas pratique un chapitre qui est subdivisé en trois sections et en quatre points essentiels qui sont les suivants :

1. Présentation de la SPA CEVITAL
2. Fonction du contrôle de gestion au sein de l'entreprise
3. Description de la fonction du contrôle de gestion au niveau de l'entreprise et sa perception par les dirigeants

Section 1 : Présentation de la SPA CEVITAL

Dans cette section nous essayerons de présenter l'entreprise CEVITAL, et de porter une image sur son évolution historique, sa situation géographique, sa mission, ses activités et clients, ses différentes directions...etc.

1-1-L'évolution historique de l'entreprise CEVITAL

CEVITAL SPA est une entreprise privée à forme légale d'une société par action. Elle est créée en 1998 avec un capital privé de 69. 568.256.000 DA. Elle a comme actionnaires principaux, **Mr ISSAD REBRAB** et ses fils. 69 568 256 actions d'une valeur nominale de 1000 DA devisées sur les actionnaires comme suit :

REBRAB Issad: 28 731 538 actions;
REBRAB Malik: 8 028 192 actions;
REBRAB Omar : 8 028 192 actions ;
REBRAB Salim : 8 028 192 actions ;
REBRAB Yassine : 8 028 192 actions ;
REBRAB Lynda : 8 028 192 actions ;
AOUALI Djegdjiga : 695 758 actions.

Chapitre III : Description de système du contrôle de gestion au sein de CEVITAL

Le siège social de CEVITAL est fixé au nouveau quai, arrière port de Bejaia. CEVITAL est régie par le code de commerce et l'ensemble des textes à caractères législatifs et réglementaires ultérieurs. Elle est spécialisée dans l'industrie agroalimentaire. CEVITAL est la première société privée dans l'industrie de raffinage d'huile brute sur le marché algérien.

1999 : Entrée en production de la raffinerie d'huile et lancement de la première marque de margarine de table de haute qualité, 100% tournesol « Fleurial ».

2001: Entrée en production de la margarinerie et lancement de la première marque de margarine de table « Fleurial ».

2003 : Entrée en production de la raffinerie de sucre (sucre blanc cristallisé aux normes de l'Union Européenne), lancement de la margarine de feuilletage la « Parisienne », pour les boulangeries pâtisseries.

Avril 2005 : Lancement de trois projets dont deux sur le site de Larbaâ (verre plat, fabrication industrielle des produits manufacturés en béton).

Novembre 2006 : Une unité de production de jus de fruits cojek a été rachetée par le groupe Cevital dans le cadre de la privatisation des 'entreprises publiques algériennes.

Juin 2007 : L'Unité d'Eau Minérale Lalla Khedidja a été inaugurée.

Mars 2010 : La mise en service d'une Unité de conditionnement du sucre.

2015 : Grand Projet Touristique à Tychy (Béjaia).

2016 : Lancement de la production du Sucre Morceaux et Sucre Brun.

2017 : Système d'information ERP SAP.

Ramadan 2017 : lancement de deux produits « Mayonnaise et Hérissa » sur le marché.

Effectifs CEVITAL Food : **3996** salariés en 2008 et **3532** salariés jusqu'à Avril 2017 (diminution de **464** salariés pour des raisons diverses parmi elles : la politique de recrutement suivie par l'entreprise et la nouvelle loi concernant les retraités).

1-2- La mission de CEVITAL

CEVITAL est constituée autour de l'idée forte de bâtir un ensemble industriel intégré, concentré en première partie dans le secteur de l'agroalimentaire, dont le raffinage d'huile et de sucre, produits dérivés négoce de céréales, distribution des produits destinés à l'alimentation humaine et animale. L'ensemble industriel a connu une croissance importante et a consolidé sa position de leader dans le domaine agroalimentaire et entend poursuivre sa croissance et exploiter les synergies en poussant l'intégration des activités agroalimentaires et

Chapitre III : Description de système du contrôle de gestion au sein de CEVITAL

en développant des activités dans le secteur à fort potentiel de croissance du verre plat. CEVITAL adopte un mode de gouvernance évolué pour mieux faire face aux défis formidables que pose sa croissance forte et ininterrompue. Ce groupe est doté des moyens les plus solides pour non seulement assurer sa pérennité, mais surtout, lui permettre de réussir une stratégie de développement ambitieuse.

CEVITAL possède plusieurs atouts qui lui permettent de prendre la position de leader sur le marché algérien, on cite à titre d'exemple :

- Capacité à manager des projets, dans la production et la distribution de grandes envergures ;
- Maîtrise de la technologie (les unités industrielles utilisent les dernières innovations en matière d'automatisation des processus) ;
- Jeunesse des salariés et encadrement à fort potentiel pour assurer une gestion pérenne de l'entreprise ;
- Choix du site : l'avantage de la localisation est un facteur clé de succès car il représente un avantage compétitif détaillé sur le plan logistique ;
- Force de négociation, la taille de l'entreprise, en raison des parts de marché investies comparativement aux entreprises évoluant dans les mêmes secteurs d'activité ;
- Présence d'un réseau de distribution couvrant l'ensemble du territoire national.

- **A Bejaïa**

L'installation des constructions suivantes:

- Raffinerie Huile
- Margarinerie
- Silos portuaires
- Raffinerie de sucre

- **A El Kseur**

- Une unité de production de jus de fruits cojek a été rachetée par le groupe Cevital en novembre 2006 ;
- Un immense plan d'investissement a été consenti visant à moderniser l'outil de production de jus de fruits Cojek. Sa capacité de production est de 14 400 T par an.

- **A TiziOuzou**

- A Agouni Gueghrane : au cœur du massif montagneux du Djurdjura qui culmine à plus de 2300 mètres, l'unité d'eau minérale Lalla Khedidja a été inaugurée en juin 2007.

1-3-Les activités de l'entreprise CEVITAL

Le Complexe Agro-alimentaire est composé de plusieurs unités de production :

- Huiles Végétales
- Margarinerie et graisses végétales
- Sucre blanc
- Sucre liquide
- Silos portuaires
- Boissons

➤ **Huiles Végétales**

-**Les huiles de table** : elles sont connues sous les appellations suivantes :

- Fleurial plus : 100% tournesol sans cholestérol, riche en vitamine (A, D, E) ;
- Elio et Fridor : se sont des huiles 100% végétales sans cholestérol, contiennent de la vitamine E.

Elles sont issues essentiellement de la graine de tournesol, Soja et de Palme, conditionnées dans des bouteilles de diverses contenances allant de (1 à 5 litres).

➤ **Margarinerie et graisses végétales**

Cevital produit une gamme variée de margarine riche en vitamines A, D, E Certaines margarines sont destinées à la consommation directe telle que Matina, le beurre gourmand et Fleurial, d'autres sont spécialement produites pour les besoins de la pâtisserie moderne ou traditionnelle, à l'exemple de la Parisienne et Smen Medina.

Capacité de production : 180 000 tonnes/an, avec une part du marché national de 30% sachant qu'elle exporte une partie de cette production vers l'Europe, le Maghreb et le Moyen-Orient.

➤ **Sucre Blanc**

Il est issu du raffinage du sucre roux de canne riche en saccharose .Le sucre raffiné est conditionné dans des sachets de 50Kg et aussi commercialisé en morceau dans des boites d'un kg.

Cevital produit aussi du sucre liquide pour les besoins de l'industrie agroalimentaire et plus précisément pour les producteurs des boissons gazeuses.

- Entrée en production 2ème semestre 2009.
- Capacité de production : 650 000 tonnes/an avec extension à 1 800 000 tonnes/an
- Exportations : 350 000 tonnes/an.

Chapitre III : Description de système du contrôle de gestion au sein de CEVITAL

➤ **Sucre liquide**

Capacité de production : matière sèche : 219 000 tonnes/an

Exportations : 25 000 tonnes/an en prospection.

➤ **Silos Portuaires**

Le complexe Cevital Food dispose d'une capacité maximale 182 000 tonnes et d'un terminal de déchargement portuaire de 2000 T/H .Un projet d'extension est en cours de réalisation. La capacité de stockage actuelle est de 120 000T en 24 silos verticaux et de 50 000 T en silo horizontal.

➤ **Boissons**

-Eau minérale, Jus de fruits, Sodas ;

-Eau minérale Lalla Khedidja, elle se charge naturellement en minéraux essentiels à la vie (Calcium53, Potassium 0.54, Magnésium 7, Sodium 5.5 Sulfate 7, Bicarbonate 162,...) tout en restant d'une légèreté incomparable ;

-Lancement de la gamme d'eau minérale « Lalla Khadidja » et de boissons gazeuses avec capacité de production de 3 000 000 bouteilles par jour ;

-Réhabilitation de l'unité de production de jus de fruits « EL KSEUR ».

1-4-Les clients de CEVITAL

La satisfaction du client est la devise de l'entreprise, la raison de vivre pour l'entreprise est de vendre. Les clients de l'entreprise sont divers et variés:

- Représentants
- Grossistes
- Industriels
- Institutionnels et administrations.

Ils sont pour la grande majorité des industriels de l'agroalimentaire et des distributeurs, ces derniers se chargent de l'approvisionnement de tous les points de vente ou qu'ils soient.

1-5-L'organisation générale des composantes et les missions des directions

L'organisation mise en place consiste en la mobilisation des ressources humaines matérielles et financières pour atteindre les objectifs demandés par le groupe.

La Direction générale est composée d'un secrétariat et de plusieurs directions

➤ **La direction des Ventes & Commerciale**

Elle a en charge de commercialiser toutes les gammes des produits et le développement du fichier clients de l'entreprise, au moyen d'actions de détection ou de promotion de projets à base de hautes technologies. En relation directe avec la clientèle, elle possède des qualités relationnelles pour susciter l'intérêt des prospects.

➤ **La direction Système d'informations**

-Elle assure la mise en place des moyens, des technologies de l'information nécessaires pour supporter et améliorer l'activité, la stratégie et la performance de l'entreprise ;

-Elle doit ainsi veiller à la cohérence des moyens informatiques et de communication mises à la disposition des utilisateurs, à leur mise à niveau, à leur maîtrise technique et à leur disponibilité et opérationnalité permanente et en toute sécurité ;

-Elle définit également, dans le cadre des plans pluriannuels les évolutions nécessaires en fonction des objectifs de l'entreprise et des nouvelles technologies.

➤ **La direction des Finances et Comptabilité**

-Préparer et mettre à jour les budgets ;

-Tenir la comptabilité et préparer les états comptables et financiers selon les normes ;

-Pratiquer le contrôle de gestion qui consiste au :

- Rapprochement et édition des écarts d'inventaires stocks ;
- Mise à jour des différentes balances matières ;
- Analyse et valorisation des écarts d'inventaires ;
- Calcul de cout de clôture ;
- Analyse et réajustement des couts
- Traitements des réformes ;
- Traitement des recyclages ;
- Traitement des non conformités ;
- Situation des prêts et emprunt stock ;
- Assainissement stock à extérieur pièces de rechange ;
- Rapport d'inventaire final.

-Faire le Reporting périodique.

➤ **La direction des Ressources Humaines**

- Définit et propose à la direction générale les principes de gestion des ressources humaines en support avec les objectifs du business et en ligne avec la politique RH groupe ;
- Assure un support administratif de qualité à l'ensemble du personnel de cevital food ;
- Pilote les activités du social ;
- Assiste la direction générale ainsi que tous les managers sur tous les aspects de gestion ressources humaines, établit et maîtrise les procédures ;
- Assurer le recrutement ;
- Charger de la gestion des carrières, identifie les besoins en mobilité ;
- Gestion de la performance et des rémunérations ;
- Former le personnel ;
- Assiste la direction générale et les managers dans les actions disciplinaires ;
- Participer avec la direction générale à l'élaboration de la politique de communication afin de développer l'adhésion du personnel aux objectifs fixés par l'organisation.

➤ **La direction Approvisionnements**

Dans le cadre de la stratégie globale d'approvisionnement et des budgets alloués (investissement et fonctionnement).

- Elle met en place les mécanismes permettant de satisfaire les besoins matière et services dans les meilleurs délais, avec la meilleure qualité et au moindre coût afin de permettre la réalisation des objectifs de production et de vente

➤ **La direction Industrielle**

- Chargé de l'évolution industrielle des sites de production et définit, avec la direction générale, les objectifs et le budget de chaque site ;
- Analyse les dysfonctionnements sur chaque site (équipements, organisation...) et recherche les solutions techniques ou humaines pour améliorer en permanence la productivité, la qualité des produits et des conditions de travail ;
- Anticipe les besoins en matériel et supervise leur achat (étude technique, tarif, installation...) ;
- Participe aux études de faisabilité des nouveaux produits ;

Elle se compose de ces directions suivantes :

Chapitre III : Description de système du contrôle de gestion au sein de CEVITAL

- **La direction des Silos**

- Elle décharge les matières premières arrivées par navire ou camions vers les points de stockage ;
- Elle stocke dans les conditions optimales les matières premières;
- Elle Expédie et transfère vers les différents utilisateurs de ces produits dont l'alimentation de raffinerie de sucre et les futures unités de trituration ;
- Elle entretient et maintient en état de services les installations des unités silos.

- **La direction des Boissons**

Le pôle boissons et plastiques comprend trois unités industrielles situées en dehors du site de Béjaia :

- Unité Lalla Khedidja domiciliée à Agouni-gueghrane (Wilaya de TIZI OUZOU) a pour vocation principale la production d'eau minérale et de boissons carbonatées à partir de la célèbre source de Lalla Khedidja ;
- Unité plastique, installée dans la même localité, assure la production des besoins en emballages pour les produits de margarine et les huiles et à terme des palettes, des étiquettes etc. ;
- Unité COJEK, implantée dans la zone industrielle d'El Kseur, Cojek est une SPA filiale de Cevital et qui a pour vocation la transformation de fruits et légumes frais en Jus, nectars et conserves. Le groupe ambitionne d'être leader dans cette activité après la mise en œuvre d'un important plan de développement.

- **La direction Corps Gras**

Le pôle corps gras est constitué des unités de production suivantes :une raffinerie d'huile de 1800 T/J, un conditionnement d'huile de 2200T/J, une margarinerie de 600T/J qui sont toutes opérationnelles et une unité inter estérification – Hydrogénation –pate chocolatière utilités actuellement en chantier à El kseur. Sa mission principale est de raffiner et de conditionner différentes huiles végétales ainsi que la production de différents types de margarines et beurre. Tous les produits de l'entreprise sont destinés à la consommation et la satisfaction de marché local et celui de l'export qualitativement et quantitativement.

- **La direction Pôle Sucre**

Le pôle sucre est constitué de 4 unités de production : une raffinerie de sucre solide 2000T/J, une raffinerie de sucre solide 3000T/J, une unité de sucre liquide 600T/J, et une unité de conditionnement de sucre 2000 T/J qui a été mise en service en mars

Chapitre III : Description de système du contrôle de gestion au sein de CEVITAL

2010. Sa vocation est de produire du sucre solide et liquide dans le respect des normes de qualité, de la préservation du milieu naturel et de la sécurité des personnes. Ses produits sont destinés aux industriels et aux particuliers et ce pour le marché local et à l'export.

- **La direction QHSE**

- Met en place, maintient et améliore les différents systèmes de management et référentiels pour se conformer aux standards internationaux ;
- Veille au respect des exigences réglementaires produits, environnement et sécurité ;
- Garantit la sécurité de ses personnels et la pérennité de ses installations ;
- Contrôle, assure la qualité de tous les produits de CEVITAL et réponse aux exigences clients.

- **La direction Energie et Utilités**

C'est la production et la distribution pour les différentes unités, avec en prime une qualité propre à chaque Processus : D'environ 450 m³/h d'eau (brute, osmoses, adoucie et ultra pure); de la vapeur Ultra haute pression 300T/H et basse pression 500T/H. De l'électricité haute tension, moyenne tension et basse tension, avec une capacité de 50MW.

- **La direction Maintenance et travaux neufs**

- Met en place et intègre de nouveaux équipements industriels et procédés ;
- Planifie et assure la maintenance pour l'ensemble des installations ;
- Gère et déploie avec le directeur industriel et les directeurs de pôles les projets d'investissement relatifs aux lignes de production, bâtiments et énergie/utilité.
- Rédige les cahiers des charges en interne ;
- Négocie avec les fournisseurs et les intervenants extérieurs.

- **La direction Logistique**

- Expédie les produits finis (sucre, huile, margarine, eau minérale, ...), qui consiste à charger les camions à livrer aux clients sur site et des dépôts logistique ;
- Assure et gère le transport de tous les produits finis, que ce soit en moyens propres (camions de CEVITAL), affrétés ou moyens de transport des clients ;
- Assure l'alimentation des différentes unités de production en quelques matières premières par le service transport;
- Intrants et packaging et le transport pour certaines filiales du groupe (MFG, SAMHA, Direction Projets, NUMIDIS,) ;

Chapitre III : Description de système du contrôle de gestion au sein de CEVITAL

- Gère les stocks de produits finis dans les différents dépôts locaux (Bejaia et environs) et régionaux (Alger, Oran, Sétif, ...).

Tableau N° 5 : Tableau d'évolution de la production de l'entreprise en valeur (KDA)

Produit/ année	2013	2014	2015
Sucre	4 918 582	5 164 511	5 319 446
Huile	4 337 326	4 554 192	4 781 901
Margarine	637 201	600 522	618 500
Eau minérale	86 278	86 688	95 121,2
Boisson gazeux	3 738	3 962	3 200
TOTAL	9 983 125	10 409 875	10 818 188.2

Source : réalisé par nos soins à partir des informations de CEVITAL

Tableau N° 6 : Tableau d'évolution de la production de l'entreprise en quantité (T)

Produit/ année	2013	2014	2015
Sucre	650 000	682 500	702 975
Huile	599 800	629 790	661 280
Margarine	164 300	177 515	194 165,9
Eau minérale	9 366,27	9 412,38	10 328,03
Boisson gazeux	856,73	908,71	733,95
TOTAL	1 424 323	1 500 126 .09	1 569 482 .88

Source : réalisé par nos soins à partir des informations de CEVITAL

Chapitre III : Description de système du contrôle de gestion au sein de CEVITAL

Section 2 : La fonction du contrôle de gestion au sein de CEVITAL

Dans cette deuxième section nous allons présenter la fonction du contrôle de gestion, son contexte de création, sa place dans l'organigramme, sa relation avec les autres fonctions...etc.

2-1- Le contexte de sa création

2.1. Le contexte de sa création

Le groupe CEVITAL est classé parmi les entreprises de grande taille, il commence à diversifier ses produits cela lui a permis d'envahir le marché local et d'implanter de nouvelles filiales, alors des situations deviennent de plus en plus complexes, en effet pour les maîtriser et contrôler les résultats obtenus, l'entreprise adopte le nouveau plan comptable SCF, et crée une fonction du contrôle de gestion qui veille sur le bon fonctionnement de ses directions et activités. L'entreprise a mis en place en 2010 la fonction du contrôle de gestion qui est devenue une arme fondamentale par son apport de rationalité économique et par la rigueur introduit à tous les niveaux de l'entreprise.

2.2. Les buts visés par l'instauration de la fonction du contrôle de gestion

Le contrôle de gestion vise à en mettre une préparation systémique et coordonnée, par la mise en œuvre des méthodes valables aussi bien à moyen et à long terme, qu'à court terme.

On peut tenter de les classer selon les gains qu'ils procurent aux différentes fonctions de l'entreprise, et au premier chef, à la direction générale.

2.2.1. Les avantages attendus par la direction générale

- Le contrôle contraint les dirigeants à ne jamais prendre de décision sans tenter d'en apprécier à priori les effets ;
- Le contrôle n'est pas seulement un instrument de planification, mais qu'il la stimule. Il oblige à se doter d'un arsenal aussi vaste que possible d'éléments chiffrés, puisque le nombre constitue le moyen de mesurer les écarts ;
- Moyen d'alerte, le contrôle oblige la direction générale à prendre conscience d'événements qu'il faut parfois se cacher à soi-même. Par exemple, le contrôle oblige à s'avouer qu'une manœuvre stratégique est mal engagée et qu'il serait important de persévérer dans l'action ;

Chapitre III : Description de système du contrôle de gestion au sein de CEVITAL

- Il oblige à situer la responsabilité d'une part, et garant une meilleure coordination entre les services d'autre part ;
- Le contrôle allège la tâche de la direction générale puisqu'en situant les responsabilités, il donne à chacun, à tous les niveaux de la hiérarchie, le moyen d'agir sans référer à l'échelon supérieur.

2.2.2. Les avantages attendus par les autres fonctions

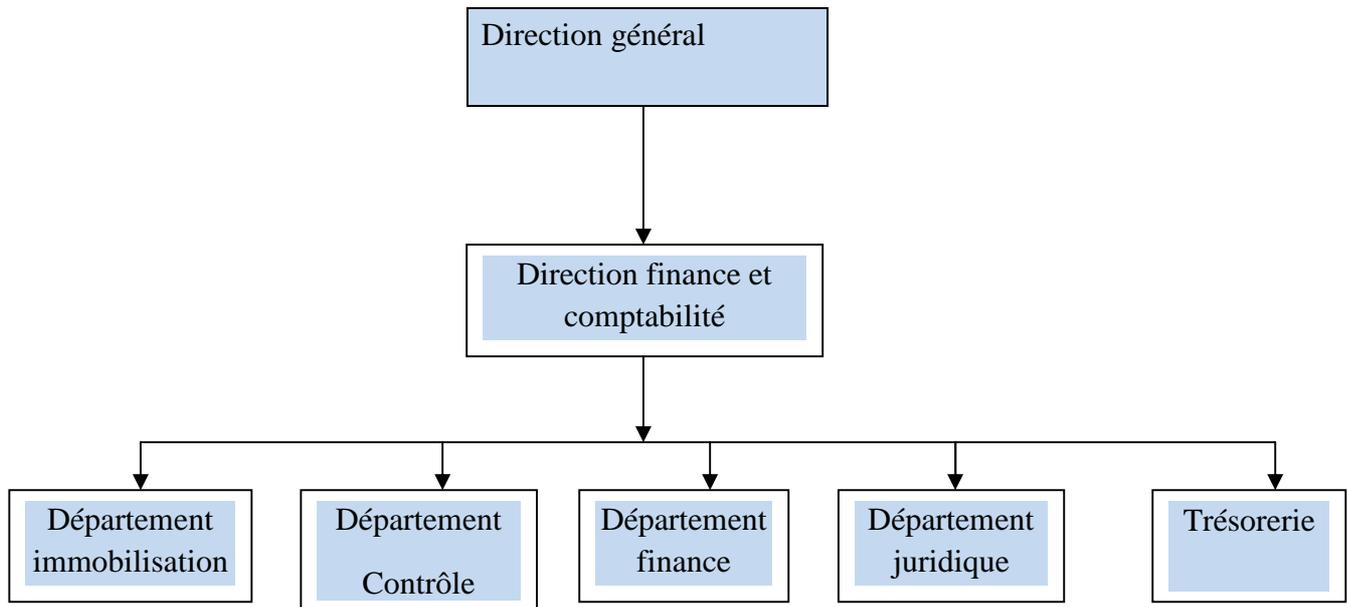
- Le contrôle de gestion oblige les responsables de marketing à ne cesser de se préoccuper des sollicitations du marché, il contraint les responsables commerciaux à rester fidèles à leurs vocations. Par exemple, en attirant l'attention sur les pertes de parts de marché d'une division, le contrôle incite les responsables commerciaux à se poser les questions de fond concernant les produits et à ne pas perdre un temps toujours compté à préparer une campagne de promotion des ventes aux effets limités ;
- Le contrôle de gestion oblige les responsables financiers à structurer leurs activités, à mettre en place des plans de financement, à prévoir avec rigueur les entrées et les sorties (physique et immatériel) ;
- Le contrôle de gestion entraîne un emploi plus rationnel des moyens de production, il oblige à réfléchir à une meilleure utilisation du matériel ou des méthodes de fabrication ;
- Le contrôle oblige la direction à mettre en place une organisation de comptabilité de gestion, au sens large, adaptée aux caractéristiques et à l'identité de la firme.

2.3. Sa place dans l'organigramme : position, relations avec les autres fonctions

2.3.1. La position fonctionnelle du contrôle de gestion

Le contrôle 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 à posteriori et donc d'avantage à un service de comptabilité analytique baptisé flatteusement contrôle de gestion.

Figure N° 4 : La position du contrôle de gestion



Source : réalisé par nos soins à partir des informations de CEVITAL

2.3.2. La relation du contrôle de gestion avec les autres fonctions de l'entreprise

Le contrôle de gestion est une fonction relationnelle avec les autres fonctions tel que : la production, l'approvisionnement, la distribution, et les ressources humaines, ...etc. Dans une optique de pilotage de l'entreprise, le contrôle est la charnière de ces différentes fonctions : il se doit de fournir à la direction les informations nécessaires à l'arbitrage des décisions. Au-delà des aspects techniques que comporte le travail du contrôleur, ce dernier constitue une interface entre les responsables car lui seul possède en réalité, les éléments permettant d'avoir une représentation globale de l'organisation. Les budgets, dont il a généralement la maîtrise, constituent l'une de ces représentations et servent souvent de base commune de discussion.

Mais, ce n'est pas la seule, la mise en place et le suivi de tableaux de bord constitue également une opportunité et un cadre d'échanges entre le contrôleur et les différents responsables.

Cette situation implique pour le contrôle de gestion, une bonne connaissance des fonctions opérationnelles de l'entreprise et explique ainsi, que la discipline intègre des outils propres à ces dernières. Ces connaissances sont nécessaires, non seulement dans une optique classique de construction des budgets, mais aussi une optique opérationnelle, pour comprendre et être à l'écoute des problèmes liés à chaque fonction.

Section 3 : Description de la fonction du contrôle de gestion et sa perception par les dirigeants

Après le traitement des deux premières sections qui consiste à présenter l'entreprise CEVITAL et le fonctionnement du système du contrôle de gestion, on passe à la description de système du contrôle de gestion après l'évaluation de la perception de la fonction du contrôle de gestion par les dirigeants de l'entreprise à l'aide d'un questionnaire remis aux dirigeants de CEVITAL.

3.1. Description du système d'analyse des coûts de l'entreprise

La comptabilité analytique est un système qui existe au niveau de l'entreprise CEVITAL depuis l'année 2009, elle utilise comme méthode de calcul des coûts « **la méthode de coût complet** », qu'on appelle aussi méthode des centres d'analyse.

Vu le nombre important des produits fabriqués par l'entreprise, nous allons décrire le système d'analyse des coûts d'un seul produit « confiture abricot 800 g ». C'est la même méthode de calcul appliquée pour tous les produits, les chiffres ne sont pas pris en compte car les informations données par l'entreprise sont incomplètes et incohérentes, pour motif de confidentialité des informations.

3.1.1. Le traitement des charges directes

Les charges directes sont constituées des matières premières et fournitures.

- Les matières premières sont : Acide citrique, Pulpe abricot, Sucre, Pectine confiture.
- Les fournitures sont : Rouleau scotch, Boite CA 4/4, Carton CAT 4/4.

- La valorisation des consommations des matières premières :

- La valorisation des sorties en stock se fait par le coût unitaire moyen pondéré après chaque entrée.
- Le mouvement des stocks se fait par l'inventaire permanent.

- Les pièces justificatives : bons de commandes, bons de livraisons, factures...etc.

3.1.2. Le traitement des charges indirectes

- **Les centres d'analyse :** On distingue les centres principaux et les centres auxiliaires :
 - **Les centres principaux**
 - Approvisionnement (achat de matière première)
 - Production (Elle est répartie en deux ateliers : PATEAUX (confiture) ECRASAGE ASEPTYQUE)
 - Distribution
 - **Les centres auxiliaires**
 - Administration
 - Comptabilité et finance
 - GRH
- **Les clés de répartition :** La clé de répartition des charges indirectes commune entre les différents centres est faite en fonction de chiffre d'affaire (CA).
- **Les unités d'œuvres :** les unités d'œuvres utilisées sont : kg matières premières achetées, heure main-d'œuvre, heure machine, DA/ CA réalisé...etc.

3.1.3. La structure du coût de revient

- **Coût d'achat :** Le coût d'achat est calculé sur la base des consommations de la matière première et fourniture plus les charges indirectes d'approvisionnement.
- **Coût de production :** Le coût de production est calculé sur la base de coût d'achat des matières consommées plus les charges indirectes de production (achat consommées, autres consommations, charges de personnels, impôt et taxes, autres charges opérationnel, charges financiers, amortissement).
- **Coût de revient :** Le coût de revient est calculé à base du coût de production des produits vendus plus les charges indirectes de distribution (vente et transfère, publicité, salaire et amortissement, charges de logistique).

-Frais de distribution de l'entreprise

L'entreprise assure le transport de ses produits finis par ses propres moyens (camions de la filiale NUMILOG), livrés aux clients sur site (magazines, plateformes...etc.) et des dépôts de logistiques implantés presque dans toutes les régions du pays « CLM : centre logistique de distribution ».

Recommandation

L'entreprise doit adopter une nouvelle méthode de calcul des coûts complets qui permet d'aller plus loin que le simple calcul des coûts de revient. Nous recommandons à l'entreprise d'appliquer la méthode ABC, puisque cette dernière permet d'assurer la traçabilité des coûts et conduit à une imputation fiable et cohérente des charges indirectes.

3.2. Le processus de la gestion budgétaire au sein de l'entreprise

Parmi les outils du contrôle de gestion utilisé au niveau de la SPA CEVITAL on trouve la gestion budgétaire qui est un mode de gestion consiste à traduire en programme d'actions chiffrées, appelés budgets, les décisions prises par la direction avec la participation des responsables.

3.2.1. La procédure budgétaire de l'entreprise

L'organisation du travail budgétaire, ou la procédure budgétaire peut être décomposée en quatre phases :

- **La préparation** : cette phase permet à chaque responsable de savoir ce qui est attendu de lui, pour en préparer les éléments de qualification ;
- **Le lancement** : le lancement de la procédure budgétaire se fait à l'occasion d'une réunion regroupant l'ensemble des responsables opérationnels et de toutes compétences nécessaires à cette opération.
- **Le déroulement** : pendant cette étape, chaque responsable est chargé de préparer son budget en s'inspirant des orientations discutées et des normes fixées ;
- **L'arrêt du budget** : cette étape marque la fin du processus budgétaire. Elle intervient obligatoirement avant la fin de l'année, pour pouvoir disposer d'objectifs dès l'ouverture de l'année.

3.2.2. Description du système budgétaire de l'entreprise

La gestion budgétaire au sein de l'entreprise est présentée sous forme des tableaux, qui présente des informations chiffrées des prévisions en termes de ventes, productions, approvisionnements, trésorerie...etc. Il faut signaler que les chiffres ne sont pas pris en compte à cause du manque et de la confidentialité d'informations.

Chapitre III : Description de système du contrôle de gestion au sein de CEVITAL

➤ Budget des ventes

La gestion budgétaire des ventes est la phase « **pivot** » du réseau des budgets de l'entreprise. En effet de la prévision des ventes découle l'élaboration des budgets d'approvisionnement et de production. Le budget des ventes consiste à évaluer les ventes futures en quantité (Tonne, Palettes...) et en valeur (KDA) pendant une année donnée. Le tableau se présente comme suit :

Tableau N° 7 : Programme de vente en valeur et en quantité

Produits	PU	Janvier	Février	Mars	Avril	Mai	Juin	Juillet	Aout	Sep	Oct	Nov	Dec	Total
Produit 1														
Produit 2														
Produit 3														
Total mensuel														

Source : réalisé par nos soins à partir des informations de CEVITAL

➤ Budget de production

Construire un budget de production demande d'élaborer un programme de budget de production, c'est-à-dire ce que l'entreprise va produire en quantité (Tonne, Palettes) et en valeur (KDA) puis de le répartir par chaque produit par période afin d'en faciliter le contrôle. Le tableau se présente de cette façon :

Tableau N° 8: Programme de production en valeur et en quantité

Produits	PU	Janvier	Février	Mars	Avril	Mai	Juin	Juillet	Aout	Sep	Oct	Nov	Dec	Total
Produit 1														
Produit 2														
Produit 3														
Total mensuel														

Source : réalisé par nos soins à partir des informations de CEVITAL

Chapitre III : Description de système du contrôle de gestion au sein de CEVITAL

Tableau N^o 9: Calculs des marges sur produits

Production	P vente	Chiffre d'affaire	Cout production	Valeur	Marge unitaire	Marges
Produit 1						
Produit 2						
Produit 3						
TOTAL						

Source : réalisé par nos soins à partir des informations de CEVITAL

➤ Budget des approvisionnements

La fonction du service approvisionnement est d'assurer les stocks nécessaires à la réalisation du programme de production et de tenir compte des deux contraintes suivantes :

- ✓ Eviter tout arrêt ou perturbation dans le déroulement de la production et de sa vente ;
- ✓ Gérer un stock optimum pour assurer les approvisionnements tout en diminuant les mobilisations des capitaux. Le tableau des besoins de produits se présente comme ça :

Tableau N^o10 : Les besoins de production (matières et emballages)

Produits	UM	Janvier	Février	Mars	Avril	Mai	Juin	Juill	Aout	Sep	Oct	Nov	Dec	Total
Produit 1														
Produit 2														
Produit 3														
Total mensuel														

Source : réalisé par nos soins à partir des informations de CEVITAL

Après avoir exprimé les consommations en quantités et en valeur (matières et emballages) et autres charges en valeur ils vont faire un cumul des besoins en matières et emballages.

Chapitre III : Description de système du contrôle de gestion au sein de CEVITAL

Tableau N°11 : Cumuls des besoins matières premières & Consommations

Produits	UM	Quantité	PU	Valeur
Produit 1				
Produit 2				
Produit 3				
Total matières premières & consommations				
Total produits semi finis				

Source : réalisé par nos soins à partir des informations de CEVITAL

➤ Budget des effectifs et des frais de personnel

Il permet de distinguer le nombre de personnel selon leur grade et leur salaire qui lui seront attribuer (mensuelle et annuelle) la part patronale, frais du personnel de la prévision seront estimés de façon relativement précise. se présente de cette façon :

Tableau N°12: Personnels

Catégorie	Nombre	Salaire moyen	Valeur mensuelle	Valeur annuelle
Cadre				
Maitrise				
Exécution				
Mensuelle/Trimestrielle & annuelle				
Total				
Part patronale				
Frais personnel				
Total				

Source : réalisé par nos soins à partir des informations de Cevital

Chapitre III : Description de système du contrôle de gestion au sein de CEVITAL

➤ Budget de trésorerie

Le budget de trésorerie est la conséquence de tous les autres budgets : il traduit en recettes et en dépenses tous les budgets de l'entreprise. C'est lui qui va garantir la solvabilité et l'équilibre des flux monétaires.

Tableau N° 13: Plan de financement du budget

Compte (60...70)	Article	Jan	Fév	Mars	Avr	Mai	Juin	Juillet	Aout	Sep	Oct	Nov	Dec	Total
C 70	CA													
C 70	CA inter filiale													
Solde début trésorerie														
Encaissement ventes Créances Divers														
Total recettes														-
Ensembles des dépenses														-
Total emplois d'exploitation														
Dépenses d'investissement service														
Totaldépenses d'investissement														
Total emplois														
Solde période														
Solde fin de mois														

Source : réalisé par nos soins à partir des informations de Cevital

Chapitre III : Description de système du contrôle de gestion au sein de CEVITAL

Tableau N° 14: CR par produit et CR mensuelle

Production	Compte (60....88)	Désignation	Débit	Crédit
Produit 1				
Produit 2				
Total	/	/		

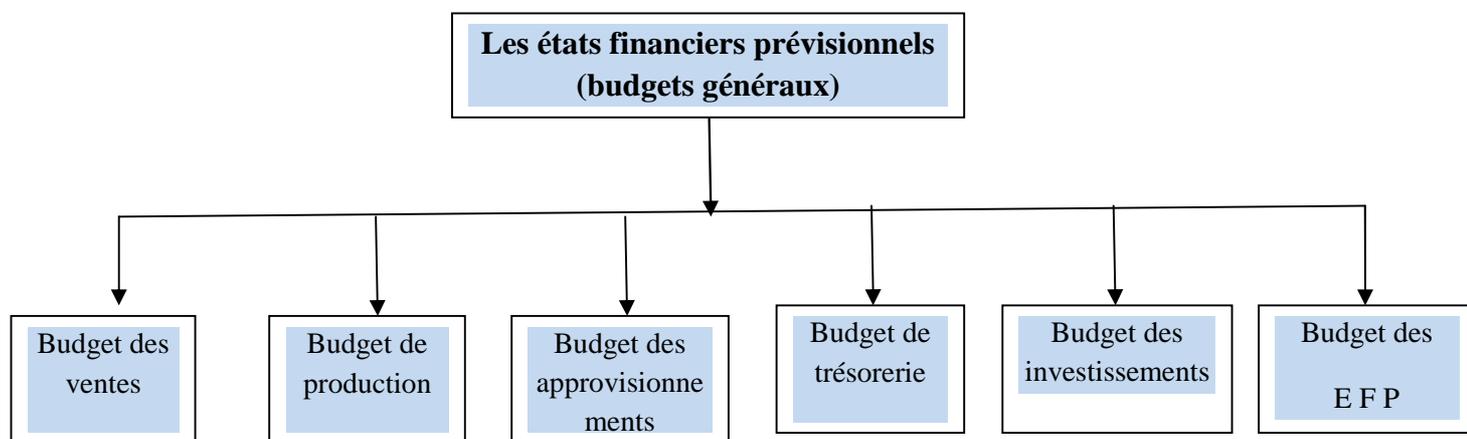
Source : réalisé par nos soins à partir des informations de CEVITAL

➤ Budget des investissements

À partir d'une prévision à long terme, l'entreprise élabore un plan d'investissement pluriannuel, le budget est la première année du plan.

D'une manière générale les budgets de base de l'entreprise CEVITAL peuvent être présentés dans l'organigramme suivant :

Figure N° 5 : Organigramme des budgets de l'entreprise CEVITAL



Source : Etabli par nos soins à partir des informations de l'entreprise

Chapitre III : Description de système du contrôle de gestion au sein de CEVITAL

L'entreprise réalise ces différents budgets pour fixé sont objectif quelle souhaite atteindre durant toutel'année,ce budget est comparé par rapport aux réalisations de chaque mois, pour dégager un taux de réalisation.On remarque que l'entreprise utilise les calculs suivants :

Ecart = Réalisations – Prévisions

Taux d'évolution = (cumul de réalisation de mois - cumul de mois de l'année précédente / cumul de mois de l'année précédente)*100.

Taux de réalisation = (réalisations / prévisions) * 100

Commentaire

On remarque une insuffisance des écarts calculés par l'entreprise,puisque'elle se limite à la différence entre les réalisations et les prévisions soit des ventes (en valeur et en volume), de productionetc. Il faut signaler que l'analyse ignore les écarts suivants :

E/CA :

E/Prix = (prix réel – prix prévu) * quantité réelle

E/Quantité = (quantité réelle – quantité prévue) * prix prévu

E/Marge :

E/Quantité = (quantité réelle – quantité prévue)* marge prévue

E/Marge unitaire = (marge réelle – marge prévue)* quantité réelle

E/Composition des ventes = (prixcomposé – prix prévu)* quantité réelle

E/ Production :

E/Quantité = (quantité réelle – quantité prévue)* coût prévu

E/Coût = (coût réel – coût prévu)* quantité réelle

L'analyse de l'écart global

E/Budget = charges réelles constatées – budget flexible de l'activité réelle

E/ Activité = budget flexible de l'activité réelle – coût préétabli de l'activité réelle

E/ Rendement = coût préétabli de l'activité réelle – coût préétabli de l'activité préétabli

L'entreprise doit vérifier sa gestion budgétaire, pour identifier les causes des écarts calculés (favorable ou défavorable), et définir les actions correctives nécessaires. Pour cette raison on recommande à l'entreprise d'utiliser les écarts cités au dessus pour mieux maîtriser son budget.

On remarque ainsi l'absence d'une représentation graphique qui simplifie la lecture des données et des résultats observés.

3.3. Le processus du tableau de bord au sein de l'entreprise

Le tableau de bord est un outil de gestion par excellence, c'est un instrument puissant de pilotage des actions mises en œuvre dans l'entreprise.

3.3.1. Les différents types du tableau de bord

CEVITAL utilise plusieurs tableaux de bord parmi eux :

- **Le tableau de bord commercial** : la direction commerciale détermine et vise ses objectifs, développe le chiffre d'affaire de l'entreprise, attire les marchés les plus rentables possible, contribuer à la satisfaction des clients. Et cela ce fait avec l'élaboration du tableau de bord commercial ;
- **Le tableau de bord de production** : l'objectif principal de l'entreprise est de minimiser le maximum possible ses coûts, et maximiser le rendement de ses capacités de production. afin d'atteindre cet objectif, CEVITAL construit le tableau de bord de production qui constitue l'un des moyens qui permettent de contrôler l'évolution de la production, les consommations, les coûts de fabrication, et détecter les anomalies et en fin prendre des mesures correctives ;

Chapitre III : Description de système du contrôle de gestion au sein de CEVITAL

- **Le tableau de bord financier :** pour mesurer sa performance financière la SPA CEVITAL utilise un tableau de bord financier constitué de plusieurs indicateurs, qui permet d'analyser sa situation financière afin de prendre des décisions pertinentes.

3.3.2. Analyse du tableau de bord de l'entreprise

Le tableau de bord de l'entreprise CEVITAL est établi chaque mois, et présenté sous forme des tableaux de chiffre en valeur et en volume.

Les informations constitutives du tableau de bord :

- Chiffre d'affaire HT par articles vendus (quantité vendue, réalisation, cumul réalisé, budget...etc.) ;
- Chiffre d'affaire HT marché national (en Tonne et en KDA) ;
- Chiffre d'affaire HT-exportation(en Tonne et en Dinars) ;
- Evolution du prix de vente moyen en Algérie et à l'étrangers (prix unitaire des produits / Tonnes) ;
- Evolution du prix unitaire de vente en KDA pour les produits importés, et pour les produits local (quantité, CA HT, prix moyen, évolution en DA...) ;
- Stock global (matières premières, produits semi-finis, produits finis, emballage) ;
- Créances sur clients en KDA (dépositaires, grossistes, industriels, filiales, créances douteuses provisionnées, créances douteuses non provisionnées...) ;
- Analyse de créances charges sur service (sous-traitance, location, entretien, publicité, frais de transport...) et sur les frais du personnel (salaire de base, heures supplémentaires, indemnités, sécurité sociale...) ;
- Analyse de certaines charges : frais financiers (intérêts / découvert et mouvement débiteur, emprunt, perte de change...) ;
- Etat : fiscalité, parafiscalité, douanes en KDA (TVA payée, TVA collectée, TVA à récupérer, TAP (1,4% du CA), taxes, droits de douanes, IBS...) ;

Chapitre III : Description de système du contrôle de gestion au sein de CEVITAL

- Suivi des affaires juridiques et assurances (affaires sociales, pénales, civils, foncières, commerciales...). Publication sur le journal officiel en relation avec l'activité de CEVITAL ;
- Compte rendu d'audit du mois (structures auditées : approvisionnement, logistique, DFC, commercial) (domaines audités : audit de gestion, audit des comptes, audit des dépôts...) ;
- Trésorerie (total des recettes et dépenses en DZD, total des recettes et dépenses en devise, évolution des cours de changes en EUR et USD, ration : recettes / dépenses) ;
- Situation des projets en KDA (projets achevés réceptionnés, projets achevés non réceptionnés) ;
- Compte du résultat par nature, Bilan passif, Bilan actif.

Commentaire

Les données présentées dans le tableau de bord sont claires, utiles, pertinentes et lisibles, mais on signale le manque d'une représentation graphique qui permet de visualiser les évolutions et de mieux appréhender les changements de tendance.

Le 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.

Le tableau de bord mesure par définition des éléments variables (stock, consommations de matières premières, niveau de trésorerie...). Il faut en conséquence prévoir des règles de mise à jour rapides.

3.4. Perception de la fonction du contrôle de gestion par les dirigeants de l'entreprise

3.4.1. Présentation du questionnaire

Le questionnaire élaboré vise les aspects suivants :

- La place du contrôle de gestion et sa relation avec les différents services de l'entreprise.
- Les missions qui lui sont assignées.
- Les outils du contrôle de gestion utilisés par les responsables pour piloter la performance.

Contenu du questionnaire

Le questionnaire est constitué de 17 questions relatives au système du contrôle de gestion. Dans la forme, il comporte des questions fermées et des questions ouvertes, Le questionnaire est adressé à l'ensemble des responsables opérationnels de l'entreprise dans le but de mesurer leur perception de l'importance de cette fonction.

Il faut cependant souligner les nombreuses difficultés éprouvées, en particulier l'occupation de la plupart des dirigeants qu'il n'a pas été possible de rencontrer, nous obligeant dans plusieurs cas à insister.

Résultats

Sur un nombre de 11 questionnaires distribués auprès des différentes directions, seulement quelques responsables ont fourni des réponses. Il s'agit principalement des responsables suivants :

- Chef service comptabilité
- Responsable comptabilité immobilisation et projet
- Chef département comptabilité immobilisation
- Chef département contrôle de gestion
- Responsable de la comptabilité de gestion
- Responsable des ressources humaines
- Chef département commercial
- Responsable de système d'information

3.4.2. Présentation des résultats du questionnaire

A travers l'analyse et l'interprétation des éléments de réponses de ce questionnaire nous avons pu tirer les résultats suivants :

- **La place du contrôle de gestion dans l'entreprise**

- ✓ **Différentes perceptions**

CEVITAL dispose de service du contrôle de gestion depuis l'année 2010. Nous avons pu retenir les définitions du contrôle de gestion qui ont été données par certains responsables qui sont les suivantes :

- Le responsable de la comptabilité de gestion considère le contrôle de gestion comme le processus par lequel les managers influencent l'organisation de l'entreprise pour mettre en œuvre la stratégie.
- Le chef département contrôle de gestion le voit comme une fonction qui permet d'évaluer et mesurer les résultats.

- ✓ **Positionnement et importance du contrôle de gestion**

Le contrôle de gestion est une fonction rattachée à la direction des finances comptabilité (DFC). Il est nécessaire pour la vie de l'entreprise lorsqu'elle est à la recherche de la performance pour faire face à son environnement, et mettre des informations pertinentes au service des managers pour la prise de décision. Ce qui permet d'entretenir une relation avec toutes les structures de l'entreprise (clients internes et fournisseurs internes).

- **Les missions qui lui sont assignées**

Le contrôle de gestion a pour missions de :

- Favoriser la coordination entre les responsables opérationnels et les aides à mieux gérer ;
- S'assurer de la pertinence et fiabilité de l'information ;
- Chasser les coûts ;
- Calculer le prix de revient, et déterminer les coûts ;

Chapitre III : Description de système du contrôle de gestion au sein de CEVITAL

- Analyser la performance, aider le pilotage et la prise de décision ;
 - Mettre en place une gestion budgétaire (établissement des budgets) ;
 - Mesurer les réalisations et les prévisions ;
 - Mesurer la performance et les résultats par rapport aux objectifs ;
 - Donner une vision globale et une vision future de l'entreprise ;
 - Recommander des solutions et améliorations.
- **Les outils du contrôle de gestion utilisés par les responsables pour piloter la performance**

✓ Définition de la performance

La performance est une notion connue au sein de l'entreprise, nous avons pu tirer quelques définitions données par certains dirigeants qui sont les suivantes :

- Le responsable de la comptabilité de gestion la définit comme la création nette de richesse et une association entre efficacité et efficience. La performance de l'entreprise est obtenue lorsque les objectifs sont réalisés.
- Le chef de département contrôle de gestion définit une entreprise performante comme celle qui réalise d'importants profits et qui résiste aux changements de son environnement, à la concurrence. La performance est obtenue lorsque le maximum du résultat est atteint avec un minimum de coût.
- Le chef département commercial définit la performance comme le degré de réalisation des objectifs recherchés, elle est obtenue lorsque la qualité du produit est obtenue avec un coût plus bas possible.

Alors on peut déduire que la performance est atteinte lorsque les objectifs sont atteints avec un minimum de coût. Donc la performance est l'association de l'efficacité et l'efficience.

✓ Outils du contrôle de gestion

Les techniques du contrôle de gestion au sein de l'entreprise sont exécutées par le département du contrôle de gestion.

Les outils du contrôle utilisés par l'entreprise sont : la comptabilité générale, la comptabilité analytique (le calcul des coûts se fait par la méthode de coût complet), la gestion budgétaire et le tableau de bord. Ces derniers sont vus comme des outils les plus efficaces pour piloter la performance de l'entreprise.

Le tableau de bord constitue un instrument du contrôle et de comparaison, un outil de dialogue et de communication.

✓ Objectifs de l'entreprise et le contrôle de gestion

En termes d'objectifs et d'orientations stratégiques traités à travers le questionnaire, nous avons pu tirer les conclusions suivantes :

- Les dirigeants de l'entreprise notamment le DFC, la direction générale prend au sérieux les résultats du contrôle de gestion (prix de vente, choix d'investissements, non atteinte des objectif de vente et de production...etc.) lors de la prise de décision.
- Le responsable de la comptabilité de gestion : la fonction contrôle de gestion joue un rôle capital dans le développement et l'orientation stratégique de l'entreprise, il aide les dirigeants à prendre les bonnes décisions, et mettre en place la stratégie. Sa contribution actuelle est importante et efficace pour l'organisation.

• Conclusion et recommandations

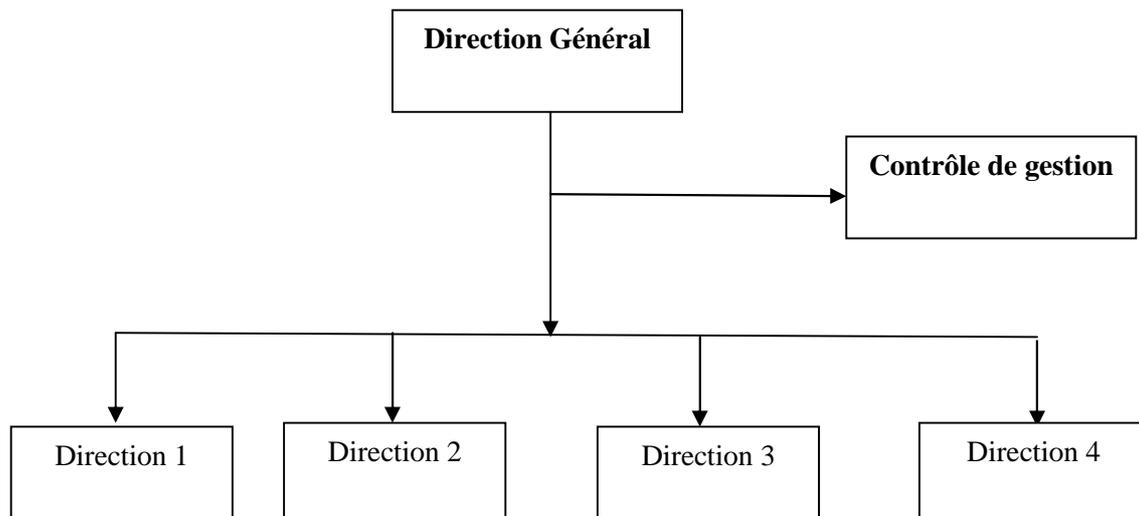
L'interprétation des résultats du questionnaire nous a amené à conclure que le contrôle de gestion est une fonction primordiale pour la vie de l'entreprise et l'amélioration de sa performance. En générale les dirigeants de CEVITAL sont satisfaits des résultats du contrôle de gestion qui est implanté dans l'entreprise depuis 2010.

Le rattachement de la fonction contrôle de gestion à la DFC vu comme inconvénient, puisqu'elle accomplit des fonctions limitées à un rôle de suivi, et lorsque cette dernière et rattachée à la direction générale, son rôle s'étend davantage vers les fonctions de conseil et de

Chapitre III : Description de système du contrôle de gestion au sein de CEVITAL

communication. Donc il est nécessaire de développer et de réorganiser la structure de la fonction contrôle de gestion, car elle joue un rôle de support aux autres fonctions et peut remplir pleinement sa mission de pilote et d'animateur du système d'information en adaptant l'organigramme suivant :

Figure N° 6: le rattachement de contrôle de gestion a la direction général



Source : réalisé par nos soins

L'horizon du contrôle de gestion s'élargit et s'allonge puisqu'il intervient :

- Dans le processus de planification stratégique ;
- Dans le processus de mobilisation et d'animation des acteurs ;
- Dans la prise des décisions à long terme : choix d'investissement, partenariat...etc.

La mise en place des moyens, des technologies d'information nécessaires pour la transmission de l'information à temps réel et en toute sécurité entre les différentes directions, pour améliorer l'activité, la stratégie et la performance de l'entreprise.

Conclusion

le contrôle de gestion au sein de l'entreprise cherche à concevoir et à mettre en place les instruments d'information nécessaires pour aider les dirigeants à prendre les bonnes décisions, et mettre en place la stratégie, car il joue un rôle capital dans le développement et l'orientation stratégique de l'entreprise. La comptabilité analytique, la gestion budgétaire et le tableau de bord sont des outils indispensables pour la détermination et la mesure de la performance de l'entreprise.

Les entreprises évoluent dans un environnement turbulent qui se caractérise par des changements internes et externes, pour cela le contrôle de gestion est primordial pour une entité afin de faire face a tous changements.

Notre travail de recherche vise à présenter le système du contrôle de gestion et son fonctionnement au sein de l'entreprise CEVITAL. Le choix de notre sujet a été premièrement guidé par le faite que les entreprises cherchent à améliorer leur rentabilité et leur efficacité dans le but d'atteindre la performance. Notre question principale consiste à décrire le déroulement de la fonction du contrôle de gestion au sein de CEVITAL dans le but d'atteindre la performance.

Pour cela nous avons établi une démarche qui consiste dans un premier temps à effectuer une recherche bibliographique, ce qui nous a permis de cerner les concepts clés du contrôle de gestion. Dans un second temps nous avons réalisés une étude de cas qui à été caractérisée par quelques difficultés dans la collecte d'informations.

Pour pouvoir confirmer nos hypothèses, nous nous sommes servis de l'analyse et interprétation des données et de questionnaire obtenues auprès de l'entreprise de notre étude et nous conduisent aux preuves ci-dessous :

Dans le but de conserver sa position actuelle dans le marché, la SPA CEVITAL a mis en place un système du contrôle de gestion qui est rattaché à la direction finance et comptabilité ,avec pour missions de :

- *Favoriser la coordination entre les responsables opérationnels et les aidez a mieux gérer ;*
- *Calculer le prix de revient, et déterminer les coûts ;*
- *Analyser la performance, aider le pilotage et la prise de décision ;*
- *Mettre en place une gestion budgétaire, et un tableau de bord;*
- *Mesurer les réalisations et les prévisions ;*
- *Donner une vision globale et une vision future de l'entreprise ;*
- *Recommander des solutions et améliorations.*

CONCLUSION GENERALE

L'analyse des réponses aux questionnaires, confirme que l'entreprise applique le système de contrôle de gestion de manière adéquate, qu'il organise les relations entre les différentes fonctions de l'entreprise, et qu'il fournit les informations nécessaires pour permettre aux dirigeants de prendre des décisions appropriées.

Le contrôle de gestion utilise de nombreux outils aidant à l'amélioration de la performance de l'entreprise, parmi lesquels on cite :

L'analyse des coûts : la méthode utilisée au niveau de l'entreprise est basée sur les centres d'analyse.

La gestion budgétaire qui permet l'organisation de l'entreprise en centre de responsabilité pour le calcul de la performance du gestionnaire responsable.

Le tableau de bord fournit un ensemble d'informations récapitulatives nécessaires pour le pilotage de la performance de l'entreprise, grâce à son rôle important comme élément de contrôle, de dialogue, de communication et d'aide à la prise de décision.

Après avoir effectué notre travail de recherche, nous proposons des recommandations aux dirigeants de l'entreprise faisant l'objet de notre étude des éléments ci après :

Pour maintenir un service de contrôle de gestion efficace, il est nécessaire que ce service soit directement attaché à la haute direction de l'entreprise.

Nous pouvons également recommander d'améliorer la circulation de l'information, pour une information fiable (vérifiée, validée et sincère).

On recommande à l'entreprise d'adopter une nouvelle méthode de calcul des coûts complets qui permet d'aller plus loin que le simple calcul des coûts de revient. Nous recommandant à l'entreprise d'appliquer la méthode ABC, puisque cette dernière permet d'assurer la traçabilité des coûts et conduit à une imputation fiable et cohérente des charges indirectes.

Et ce qui concerne la gestion budgétaire on propose d'approfondir son analyse des écarts et de l'accompagner d'une représentation graphique qui simplifie la lecture des données et des résultats observés pour mieux maîtriser son budget. L'entreprise doit alléger son tableau de bord et présenter les informations dans des graphes.

Bibliographie

Ouvrages

- ALAZARD C, SEPARI S (2007), « Contrôle de gestion : manuel et applications », Paris, Dunod.
- BESCOS PL, MENDOSA C (2000), « Gestion d'entreprise », Edition comptables Maleshebes.
- BOUIN X, SIMON F-X (2004), « Les nouveaux visages du contrôle de gestion », Paris, 2^{ème} édition Dunod.
- BURLAUD A, SIMON C (2004), « Le contrôle de gestion », La découverte, collection repère n°227.
- CHANDLER C (1992), « Organisation et performance des entreprises », T1, organisation.
- COLASSE B (2009), « Encyclopédie de comptabilité : contrôle de gestion et audit », Paris, édition Economica.
- DORIATH B (2007), « Gestion prévisionnelle et mesure de la performance », Paris, 3^{ème} édition Dunod.
- GERVAIS M (1987), « Contrôle de gestion par le système budgétaire », Paris, édition Vuibert.
- GUERNY J, GUIRIEC J C (1998), « Contrôle de gestion et choix stratégique », Paris, édition Delmas.
- HERVE H (2002), « Toute la finance d'entreprise », Paris, France, édition d'organisation.
- LANGLOI L, BONNIER C, BRINGER M(2006), « Contrôle de gestion », Paris, édition Copyright.
- LERCH C, LIERENA P (1996), «Cohérence et performance », Paris, Economica.
- LONING H & Al (2012), « Contrôle de gestion : des outils de gestion aux pratiques organisationnelles », Paris, édition Dunod.
- MACHESNAY (1991), « Economie d'entreprise », Eyrolles.
- MAHE-DE-BOISLANDELLE H, (2005), « Marché de l'art et gestion de patrimoine», Paris, édition Economica.
- MARIE G (2000), « Le contrôle de gestion prévisionnelle », Paris, Dunod.
- MARTIN-BOUNEFFOUS C, COURTOIS A, (2001), « indicateur de performance », Paris, édition Herms.
- MARTINET A-C, SILEM A (2003), «Lexique de la gestion », Paris, édition Dalloz.

- NORBERT G (2001), « Le contrôle de gestion pour améliorer la performance », Paris, 3eme édition D'organisation.

Mémoire

- ARAB Z (2012), « Le contrôle de gestion à l'hôpital, méthodes et outils », mémoire de magister en économie, Bejaia.
- BARA S, BELAID F (2014), « Mise en place d'un système de calcul de coût par la méthode ABC cas entreprise Danone Djurdjura » mémoire fin de cycle master.
- BENKAID K, BENKHELOUF F (2014), « Conception et élaboration d'un tableau de bord de gestion pour une entreprise », Mémoire fin de cycle master.
- BENLARBI S (2014), « Contribution du contrôle de gestion à l'amélioration de la performance de l'entreprise », mémoire fin de cycle master.
- HAMANI L, LATBI W (2014), « Contribution du contrôle de gestion à l'amélioration de la performance de l'entreprise », mémoire fin de cycle master .
- OUALI Y.YVON, « Evaluation de la performance de la fonction contrôle de gestion », cas LONAS, MPCGF, 8^{eme} promotion.

LISTE DES TABLEUX

- **Tableau N° 1** : Tableau comparatif entre le modèle traditionnel et renouvelé du contrôle.06
- **Tableau N° 2** : Nouvelles missions et missions en recul du contrôle de gestion.....10
- **Tableau N° 3** : Les types du contrôle.....12
- **Tableau N° 4**: Comparaison entre performance interne et performance externe.....25
- **Tableau N° 5**:Tableau d'évolution de la production de l'entreprise en valeur (KDA)....54
- **Tableau N° 6**:Tableau d'évolution de la production de l'entreprise en quantité (T).....55
- **Tableau N° 7**:Programme de vente en valeur et en quantité.....63
- **Tableau N° 8**:Programme de production en valeur et en quantité63
- **Tableau N° 9**:Calculs des marges sur produits64
- **Tableau N° 10**:Les besoins de production (matières et emballages).....64
- **Tableau N° 11** :Cumuls des besoins.....65
- **Tableau N° 12** : Personnels65
- **Tableau N° 13** : Plan de financement du budget66
- **Tableau N° 14** : TCR par produit et TCR mensuelle.....67

LISTE DES FIGURES

- **Figure N° 1** :Le triangle du contrôle de gestion.....04
- **Figure N° 2** :Le processus du contrôle de gestion.....18
- **Figure N° 3** : Organigramme générale de CEVITAL FOOD.....56
- **Figure N° 4** :La position du contrôle de gestion.....59
- **Figure N° 5** :Organigramme des budgets de l'entreprise CEVITAL.....67
- **Figure N° 6** : le rattachement de la fonctioncontrôle de gestion a la directionGénéral.....76

UNIVERSITE ABD ERRAHMANE MIRA BEJAIA
Département des sciences de gestion
Spécialité comptabilité contrôle et audit

Questionnaire de recherche

Thème

« La fonction du contrôle de gestion dans l'entreprise »

Me^{lle} Boughelous Fairouz

Me^{lle} Saâdi Souhila

Objet de la demande : Participations des dirigeants à la réponse du questionnaire

Monsieur

Dans le cadre de la préparation de notre mémoire de fin de cycle, et pour son accomplissement, nous avons rédigé un questionnaire qui a pour but d'évaluer la perception de la fonction du contrôle de gestion par les dirigeants de l'entreprise.

Pour cette raison nous avons besoin de votre participation pour répondre à ce questionnaire avec précision afin de recueillir des informations claires et nécessaires. Nous tenons à vous rassurer que les informations que vous nous fournirez, ne seront que pour des fins scientifiques.

Dans l'espoir d'obtenir votre précieuse coopération, nous vous prions Monsieur d'accepter nos sincères considérations.

Questionnaire

« Le questionnaire est adressé à certaines des directions opérationnelles, directions administratives, de la direction financière, comptable et aux contrôleurs de gestion pour effectuer l'évaluation de la perception de la fonction du contrôle de gestion par les dirigeants de l'entreprise »

Le poste de responsabilité occupé :

.....

1- Pouvez-vous définir la notion du contrôle de gestion ?

.....

.....

2-Disposez-vous d'un service de contrôle de gestion au sein de votre entreprise ? Si oui depuis quand ?

.....

3-Pouvez-vous expliquer la nécessité du contrôle de gestion au sein de votre entreprise ?

.....

.....

4-D'après vous quels sont les missions assignées au service contrôle de gestion ?

.....

.....

5-Qui exécute les techniques de contrôle de gestion au sein de votre entreprise ?

.....

6-Quelle est la place du contrôle de gestion au sein de votre entreprise ?

-fonction indépendante

-fonction rattachée a la direction finance et comptabilité

-fonction rattaché a la direction générale

7-Est-ce qu'il existe une relation entre le contrôle de gestion et les différents services dans votre entreprise ? Si oui précisez la relation ?

.....

.....

8-Le contrôle de gestion vous aide à ?

-Prendre les bonnes décisions

-Orienter les comportements

-Mettre en place la stratégie

9-Avez-vous entendu parler de la notion de performance ? Pouvez-vous la définir ?

.....
.....

10-A votre avis qu'est ce qu'une entreprise performante ?

.....

11-D'après vous la performance de votre entreprise est obtenue quand ?

.....

12-Au sein de votre entreprise, quelle est la méthode utilisée pour le calcul des coûts ?

-Méthode de coût complet -Méthode direct costing (coût variable)

-Méthode ABC - Méthode d'imputation rationnelle des frais fixes

13-D'après vous quels sont les outils de contrôle de gestion les plus utilisés au niveau de votre entreprise ?

.....
.....

14-Elaborez-vous un tableau de bord au sein de votre entreprise ?

.....
.....

15-D'après vous quel est l'outil le plus efficace pour piloter la performance de l'entreprise?

.....

16-La direction générale, prend-t-elle au sérieux les résultats du contrôle de gestion lors de prise de décision ? Si oui précisez quel type d'information ?

.....
.....

17-En tant que dirigeant de l'entreprise, quelle est votre degré de satisfaction vis-à-vis de la structure contrôle de gestion ?

.....

REMERCIEMENTS

DÉDICACES

INTRODUCTION GENERALE01

CHAPITRE I : GENERALITE SUR LE CONTROLE DE GESTION

Introduction03

Section 1 : Concepts clés du contrôle de gestion03

- 1.1. Définitions03
- 1.2. Evolution de concept du contrôle de gestion.....05
- 1.3. Rôle du contrôle de gestion06
- 1.4. Missions du contrôle de gestion09
- 1.5. Objectifs du contrôle de gestion10
- 1.6. Concepts associés au contrôle de gestion.....11
 - 1.6.1. Le contrôle organisationnel.....11
 - 1.6.2. Le contrôle interne.....11
 - 1.6.3. L'Audit interne.....12
- 1.7. Limites du contrôle de gestion13

Section 2 : Organisation de la fonction du contrôle de gestion13

- 2.1. Variables contingents du contrôle de gestion13
 - 2.1.1. La taille de l'entreprise.....14
 - 2.1.2. La technologie.....14
 - 2.1.3. La culture de l'entreprise.....14
 - 2.1.4. La stratégie de l'entreprise.....15
- 2.2. Implantation du contrôle de gestion15
 - 2.1.1. Rattachement du contrôle de gestion à la Direction Générale.....16
 - 2.1.2. Rattachement du contrôle de gestion à la DAF.....16
 - 2.1.3. Rattachement du CG aux directeurs ou responsable opérationnels.....16
- 2.3. Processus du contrôle de gestion.....17
- 2.4. Taches du contrôleur de gestion au sein de l'entreprise.....18
 - 2.4.1. Définition.....18
 - 2.4.2. Métier du contrôleur de gestion.....19
 - 2.4.3. Profil du contrôleur de gestion.....19
 - 2.4.4. Rôles du contrôleur de gestion.....19

Conclusion.....20

CHAPITRE II : OUTILS DU CONTROLE DE AU SERVICE DE LA PERFORMANCE

Introduction21

Section 1 : Notion de la performance dans l'entreprise.....21

- 1.1. Définition de la performance21

1.2. Principaux critères de la performance	22
1.3. Typologies de la performance.....	23
1.3.1. La performance économique	23
1.3.2. La performance opérationnelle	23
1.3.3. La performance stratégique et concurrentielle.....	23
1.3.4. La performance sociale.....	24
1.3.5. La performance interne et la performance externe.....	24
1.4. Mesure de la performance.....	25
1.4.1. Principes de base de la mesure de la performance.....	25
1.4.2. Typologie des indicateurs de la performance.....	26
 Section 2 : Outils du contrôle de gestion	 27
2.1. La comptabilité analytique.....	27
2.1.1. Définition	27
2.1.2. Objectifs de la comptabilité analytique	27
2.1.3. Différentes méthodes de calcul des coûts	28
2.2. La gestion budgétaire.....	37
2.2.1. Définition	37
2.2.2. L'importance de la gestion budgétaire	37
2.2.3. Principes de la gestion budgétaire	38
2.2.4. Le contrôle budgétaire	38
2.3. Le tableau de bord.....	40
2.3.1. Définition.....	40
2.3.2. Rôle de tableau de bord.....	40
2.3.3. Objectifs d'un tableau de bord de gestion.....	41
2.3.4. Elaboration d'un tableau de bord.....	41
2.3.5. Instruments du tableau de bord.....	42
Conclusion.....	44

CHAPITRE III : DESCRIPTION DU SYSTEME DU CONTROLE DE GESTION AU SEIN DE CEVITAL

Introduction	45
 Section 01 : Présentation de la SPA CEVITAL.....	 45
1.1. L'évolution historique de l'entreprise CEVITAL.....	45
1.2. La mission de CEVITAL	47
1.3. Les activités de l'entreprise CEVITAL.....	48
1.4. Les clients de CEVITAL.....	50
1.5. L'organisation générale des composantes et les missions des directions.....	50
 Section 02 : Fonction du contrôle de gestion au sein de CEVITAL	 57
2.1. Le contexte de sa création.....	57
2.2. Les buts visés par l'instauration de la fonction du contrôle de gestion.....	57
2.2.1. Les avantages attendus par la direction générale	57
2.2.2. Les avantages attendus par les autres fonctions	58

2.3. Sa place dans l'organigramme	58
2.3.1. La position fonctionnelle du contrôle de gestion	58
2.3.2. La relation du contrôle de gestion avec les autres fonctions de l'entreprise	59
Section 3 : Description de la fonction du contrôle de gestion et sa perception par les dirigeants.....	60
3.1. Description du système d'analyse des coûts de l'entreprise	60
3.1.1. Le traitement des charges directes.....	60
3.1.2. Le traitement des charges indirectes	60
3.1.3. La structure du coût de revient	61
3.2. Le processus de la gestion budgétaire au sein de l'entreprise	62
3.2.1. La procédure budgétaire de l'entreprise.....	62
3.2.2. Description de système budgétaire de l'entreprise.....	62
3.3. Le processus du tableau de bord au sein de l'entreprise	69
3.3.1. Les différents types de tableau de bord	69
3.3.2. Analyse du tableau de bord l'entreprise	70
3.4. Perception de la fonction du contrôle de gestion par les dirigeants de l'entreprise	72
3.4.1. Présentation du questionnaire.....	72
3.4.2. Présentation des résultats du questionnaire	73
Conclusion	77
CONCLUSION GENERALE	78
BIBLIOGRAPHIE	
ANNEXE	

RÉSUMÉ

L'importance de la fonction du contrôle de gestion est devenue primordiale au sein de l'entreprise, considérant le rôle qu'elle joue dans le pilotage pour l'amélioration de la performance.

L'intérêt de notre travail est en premier lieu de fournir des éléments qui permettent de cerner la notion du contrôle de gestion dans l'entreprise. En deuxième lieu d'essayer de comprendre le fonctionnement de la fonction contrôle de gestion au sein de l'entreprise CEVITAL à travers une variété d'instruments (comptabilité analytique, gestion budgétaire, tableau de bord).

En troisième lieu de mesurer le niveau de perception de l'importance de cette fonction à travers un questionnaire adressé à l'ensemble des dirigeants.

LES MOTS CLÉS : contrôle de gestion, performance, comptabilité analytique, gestion budgétaire, tableau de bord.

ABSTRACT

The importance of the function of management control has become paramount within the company, considering the role it plays in steering to improve performance.

The interest of our work is first and foremost to provide elements that enable us to define the notion of management control in the company. Secondly, we try to understand the functioning of the management control function within the CEVITAL company through a variety of instruments (analytical accounting, budget management, dashboard).

Thirdly, to measure the level of perception of the importance of this function through a questionnaire sent to all managers.

KEY WORDS: management control, performance, cost accounting, budget management, dashboard.