



Ministère de l'Enseignement Supérieure et de la Recherche Scientifique
Université ABDERRAHANE MIRA BEJAIA
Faculté des Sciences Economique, Commerciales et des Sciences de Gestion
Département des Sciences de Gestions

Mémoire de fin de cycle

En vue de l'obtention du diplôme de Master en Science de Gestion
Spécialité : Finance et Comptabilité
Option : Comptabilité et Audit

Thème

*Le contrôle de gestion dans une entreprise :
Rôles et perspectives
Cas de la SARL IBRAHIM & FILS « IFRI »*

Réalisé par :

Mr. DJERNINE Essaid

Mr. DJERNINE Laid

Encadré par :

Mr. ARAB Zoubir

Année universitaire : 2020/2021.

Remerciements

*N*ous remercions Dieu pour nous avoir donné la volonté et le plaisir de

Réaliser ce travail.

Nous remercions tout particulièrement, Mr. ARAB ZOUBIR

Notre encadreur pour sa disponibilité, sa patience et ses

Judicieux conseils.

Nous réservons nos remerciements à l'entreprise IFR1

D'avoir donné la chance d'effectuer notre stage et spécialement Mr. ZAIDI.B,

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 dédie ce modeste travail :

*A mes chers parents, qui m'ont toujours soutenue et encouragé que Dieu
les protège ;*

A la mémoire de mon grand père et ma grande mère ;

A mes chers frères et sœurs ;

A toute ma famille ;

A tous mes amis ;

A mes collègues de l'université de Bejaia et toute la promotion de FC.

ESSAID

Dédicaces

Je dédie ce modeste travail :

A mes chers parents qui m'ont soutenu tout au long de mon parcours, en leurs souhaitent une longue et heureuse vie ;

A la mémoire de mon grand père et ma grande mère ;

A mes chers frères et sœurs ;

A toute ma famille ;

A tous mes amis ;

A mes collègues de l'université de Bejaia et toute la promotion de FC.

L A I D

Liste des tableaux

N°	Tableau	Page
01	Tableau comparatif entre le modèle traditionnel et renouvelé du contrôle	05
02	Nouvelles missions et missions en recul du contrôle de gestion	08
03	Les types du contrôle	10
04	Tableau de traitement des charges indirectes	44
05	Décomposition des fonctions en activités	54
06	Détermination d'inducteurs pour certaines activités	55
07	Tableau de détermination du résultat analytique par la méthode du direct costing évolué.	61
08	Tableau des charges incorporables incorporées par la méthode du direct costing évolué	61
09	Catégories de clients de la Sarl IFRI	68
10	Effectif par sexe et par catégorie socio-professionnelle à IFRI	69
11	Ecarts sur chiffre d'affaire pour IFRUIT PET 2L mangue	77
12	Ecarts sur chiffre d'affaire pour l'eau minérale PT 1.5L	79
13	Tableau de bord du chiffre d'affaires EAU MINERAL 1.50L	81
14	Tableau de bord de chiffre d'affaires du jus IFRUIT PET mangue 2L	83
15	Calcul du cout de production unitaire par la méthode de l'imputation rationnel des charges fixes utilise par l'entreprise	89
16	Production de la période	92
17	Activité et inducteur de cout sélectionné	92
18	Composition du cout unitaire du produit eau minérale	93
19	Détermination des couts unitaires par inducteurs	93
20	Calcul du cout de revient	94

Liste des Figures

N°	Figure	Page
01	Le triangle du contrôle de gestion	04
02	Le processus de contrôle de gestion	16
03	Les charges de la comptabilité analytique	26
04	La relation entre la comptabilité générale et analytique	27
05	Lien de causalité entre les produits et les charges dans la méthode ABC	51
06	Représentation du fonctionnement de la méthode ABC	56
07	Fiche signalétique de la SARL Ibrahim et fils IFRI	67
08	Organigramme de l'entreprise IFRI	74
09	Evolution de l'écart quantité par rapport à l'écart sur CA du produit IFRUIT mangue	78
10	Evolution de l'écart quantité par rapport à l'écart sur CA du l'eau minérale 1,5L	80
11	Evolution de la vente du produit eau minérale 1.5L PET	82
12	Evolution de la vente du produit jus IFRUIT PET mangue 2L	83

LISTE DES ABRIVIATIONS

- **ABC** : Activity Based Costing
- **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
- **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
- **PDG** : Président directeur générale

- **PET** : Bouteille en Plastique
- **PME** : Petite et Moyenne Entreprise
- **PU** : Prix Unitaire
- **SCF** : Système Comptable et Financier
- **SPA** : Société Par Action
- **SQL** : Langage des requêtes structurées « Structered Query Language »

Sommaire

Introduction générale	01
Chapitre 1 : Aspect théorique du contrôle de gestion	03
Introduction du chapitre 1	03
Section 1 : Concepts clés du contrôle de gestion	03
1. Définitions du contrôle de gestion	03
2. Evolution de concept du contrôle de gestion	04
3. Caractéristiques du contrôle de gestion	05
4. Rôles du contrôle de gestion	05
5. Missions du contrôle de gestion	07
6. Objectifs du contrôle de gestion	08
7. Notions voisines du contrôle de gestion	09
8. Limites du contrôle de gestion	11
Section 2 : Organisation de la fonction du contrôle de gestion	12
1. Variables contingentes du contrôle de gestion	12
2. Implantation du contrôle de gestion	13
3. Le processus du contrôle de gestion	14
4. Les niveaux de contrôle	16
5. Taches du contrôleur de gestion au sein de l'entreprise	17
Conclusion du chapitre 1	19
Chapitre 2 : outils et méthodes du contrôle de gestion	20
Introduction du chapitre 2	20
Section 1 : Les différents outils du contrôle de gestion	20
1. La comptabilité générale	20
2. La comptabilité analytique	24

3. Le système d'information	27
4. La gestion budgétaire	30
5. Le tableau de bord	33
6. Le reporting	38
7. Analyse comparative « Benchmarking »	39
Section 2 : Les différents méthodes de calcul des coûts	43
1. Système de calcul des coûts complets	43
2. Système de calcul des coûts partiels	57
Conclusion du chapitre 2	64
CHAPITRE 3 : Contrôle gestion au sein de l'entreprise IFRI	65
Introduction du chapitre 3	65
Section 1 : Présentation générale de l'entreprise IFRI	65
1. Historique et évolution de l'entreprise	65
2. Cadre juridique	66
3. La situation géographique.....	66
4. Missions & activités de l'entreprise	67
5. Les moyens et l'organisation d'IFRI	69
Section 2 : Les outils du contrôle de gestion au sien de l'entreprise IFRI	75
1. Etude de l'existant	75
2. Propositions d'amélioration des outils du contrôle de gestion de l'entreprise... ..	87
Section 3 : Les méthodes de calcul des coûts au sien de l'entreprise IFRI	89
1. Etude de l'existant	89
2. Proposition d'amélioration de la méthode de calcul du coût de l'entreprise	89
Conclusion du chapitre 3	94
Conclusion générale	97

Introduction générale

Introduction générale

Avec la mondialisation de l'économie et les évolutions de l'environnement, l'entreprise algérienne se voit évoluer dans un environnement incertain et turbulent. Ce qui constitue un enjeu pour ses performances, en lui exigeant d'être plus flexible et plus réactive.

En effet, pour faire face à ces mutations, une réorganisation interne de l'entreprise s'impose où toutes les fonctions doivent être intégrées (cohérentes) avec ses objectifs stratégiques. D'où la nécessité de recourir de plus en plus à des procédures assurant la transversalité entre les services de l'entreprise. Ce rôle peut être assuré la fonction dite « Contrôle de Gestion »

Souvent, la compréhension du contrôle de gestion est limitée à une signification restrictive se limitant au sens de vérification et de surveillance dans un but de sanction. Pourtant que l'origine anglo-saxonne du terme « to control », renvoie beaucoup plus à la notion de maîtrise.

Le contrôle de gestion repose sur trois éléments qui sont : les objectifs, les moyens et les résultats. L'analyse des articulations entre ces trois éléments fait ressortir trois concepts fondamentaux :

La pertinence qui consiste à prendre en considération les forces et faiblesses de l'organisation lors de la détermination des objectifs.

L'efficacité qui consiste à réaliser les objectifs assignés tout en respectant les contraintes de coût.

L'efficacités qualifie la situation où les résultats obtenus coïncident avec les objectifs prédéterminés.

En pratique, la mise en place de cette fonction au sein de l'entreprise dépend de la prise de conscience de son importance. Or, dans le contexte algérien, nous observons l'existence de « services de contrôle de gestion » au sein de nous entreprise, mais la prise en compte effective de cette fonction n'est pas vérifiée ou du moins à relativiser. Ce qui explique, entre autres, la faiblesse des performances des entreprises, quelle soient de petites ou grandes tailles.

Ce constat nous a donc conduits à poser une question principale suivante :

Quel est le rôle du contrôle de gestion dans l'amélioration des performances de l'entreprise IFRI ?

Le problème, ainsi posé, nous amène à approfondir notre recherche tout en répondant aux questions secondaires suivantes :

- **Quelles sont les outils du contrôle de gestion utilisés par l'entreprise IFRI ?**
- **Quelles sont les méthodes de calcul de coût utilisées par le service contrôle de gestion dans l'entreprise IFRI ?**

A cet effet, nous avons émis un certain nombre d'hypothèses :

- ✓ Le contrôle de gestion améliore la performance de l'entreprise IFRI à partir des outils de mesure et d'analyse à savoir : les tableaux de bord.

- ✓ La méthode de calcul de coût de l'entreprise IFRI est la méthode d'imputation rationnelle des charges fixes.

Pour tenter de répondre à toutes ces questions, nous avons opté pour la démarche suivante :

- Une recherche bibliographique qui porte sur le contrôle de gestion, ces différentes méthodes et outils et sa mise en place dans une entreprise ;
- Pour donner plus de réalisme à notre travail, une étude de cas concret, tiré de la pratique basée sur une analyse de données chiffrées que nous avons réalisée au niveau de l'entreprise « SARL IBRAHIM ET FILS », et on a donné des propositions d'améliorations.

Cependant, notre plan de travail est réparti en trois chapitres :

- Le premier chapitre intitulé : « Aspect théorique du contrôle de gestion » sera subdivisé en deux sections : la première portera sur les concepts clés du contrôle de gestion, la deuxième traitera l'Organisation de la fonction du contrôle de gestion.
- Notre second chapitre intitulé : « outils et méthodes du contrôle de gestion » sera composé en deux sections : la première portera sur les différents outils de contrôle de gestion, la deuxième traitera les méthodes de calcul du coût.
- Enfin, le troisième chapitre intitulé : « Le contrôle de gestion au sein de l'entreprise IFRI » subdivisée en trois sections : la première portera sur la présentation générale de l'entreprise IFRI, la deuxième traitera les outils du contrôle de gestion au sein de l'entreprise IFRI, la troisième sur les méthodes de calcul de coût au sein de l'entreprise IFRI.

Chapitre 1 :

Aspect théorique du contrôle de gestion

Chapitre 1 : Aspect théorique du contrôle de gestion

Introduction du chapitre 1 :

Le contrôle de gestion joue un rôle important dans l'amélioration de la performance et l'organisation de l'entreprise.

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

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. Définitions du contrôle de gestion

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.

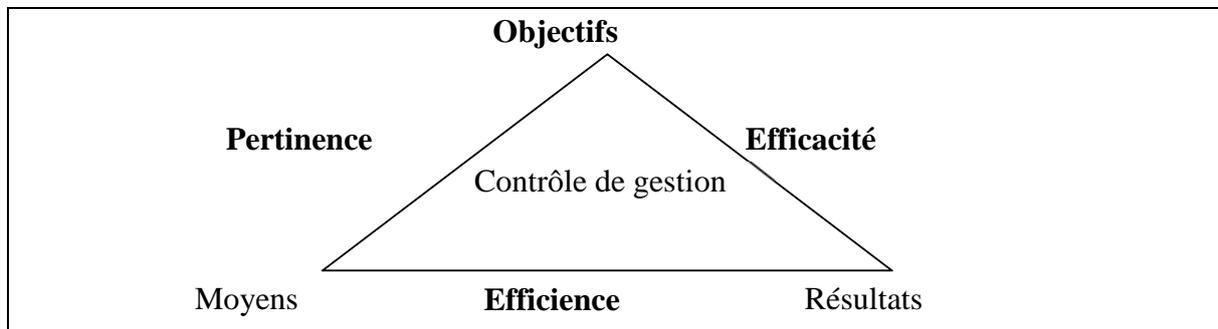
- **Gestion** : c'est l'utilisation d'une façon optimale des moyens rares mis à la disposition d'un responsable pour atteindre les objectifs fixés à l'avance.

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

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

Figure N°1 : Le triangle du contrôle de gestion



Source : Hélène L, Véronique M, Jérôme M, Yvon P, 2013, « contrôle de gestion », paris, 4eme 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 maîtrise de l'allocation et de l'utilisation des ressources pour atteindre les objectifs, mais doit permettre un pilotage permanent et un processus d'amélioration contenue de la stratégie et de l'organisation ».³

2. Evolution de concept du contrôle de gestion ⁴

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, a la fin du 19eme 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

² BURLAUD A, SIMON C (1997), « le contrôle de gestion », La découverte, collection repère n0 227, p9

³ ALAZARD C, SEPARI S (2007), « contrôle de gestion : manuel et applications », paris, 4emeédition, DUNOD, p5.

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

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.

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.

3. Caractéristiques du contrôle de gestion

D'après les définitions citées en haut, on distingue les caractéristiques suivantes :

- Le contrôle de gestion est un processus à suivre ;
- Ce processus vise la réalisation d'un objectif ;
- Une motivation des responsables mise en œuvre.

4. Rôles du contrôle de gestion

Selon **ARDOIN J.L.** et **JORDAN. H.**, le contrôle de gestion remplit cinq rôles, à savoir ⁵:

- **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 ».

- **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

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

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 varie 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, des tailles 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.

5. 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.

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

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 missions⁷.

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

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

Source : LAMBERT & SPONEM (2008, page 4)

6. Objectifs du contrôle de gestion

La mise en place d'un système du contrôle de gestion a 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 ;

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

⁸ ALAZARD C, SEPARI S, Op Cit, p643

-L'évolution et la mesure des résultats et la performance des actions.

7. Notions voisines du 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.

7.1. 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 technique⁹ »

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.

7.2. Le contrôle interne

« Le contrôle interne est l'ensemble des sécurités contribuant à la maîtrise de l'entreprise. Il a pour but, d'un cotée, 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 :

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

¹⁰ ALAZARD 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.

7.3. 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.

¹¹ ALAZARD C, SEPARI S, Op Cit, p18.

8. 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.

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

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, ces niveaux, le métier, le rôle et le profit du contrôleur de gestion au niveau d'une entreprise.

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.

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.

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.

1.3. La culture d'entreprise

La culture d'entreprise détermine les comportements du gestionnaire dans son travail.

¹³ BESCOS P & ALL (1997), « Contrôle de gestion de management », paris, 4ème édition, Montchrestien.

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 générale et ceux du contrôle de gestion en particulier. Cette influence pèse sur les manières de faire et détermine la nature des objectifs à atteindre.

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. 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 :

¹⁴ LONING H & All (2008), « le contrôle de gestion, organisation, outils, pratiques », Paris, troisième édition Dunod p285.

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

2.1. 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.

2.2. 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.

2.3. 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.

3. Le processus de contrôle de gestion

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

3.1. La phase de prévision

Elle est dépendante de la stratégie définie par l'organisation, la direction prévoit les moyens

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

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.

3.2. La phase d'évaluation

Cette phase se déroule à l'échelon des entités de l'organisation, les responsables des entités mettent en oeuvre les moyens qui leurs sont alloués. Ils disposent d'un système d'information qui mesure les résultats de leur action, ce système de mesure doit être compris et accepté par les responsables d'entité. Il doit uniquement mesurer les actions qui leurs ont été déléguées.

3.3. La phase d'exécution

Cette phase consiste à confronter les résultats obtenus par les entités aux résultats souhaités par la direction afin d'évaluer leurs performances. Cette étape de contrôle met en évidence des écarts et en détermine les causes, elle doit conduire les responsables à prendre des mesures correctives.

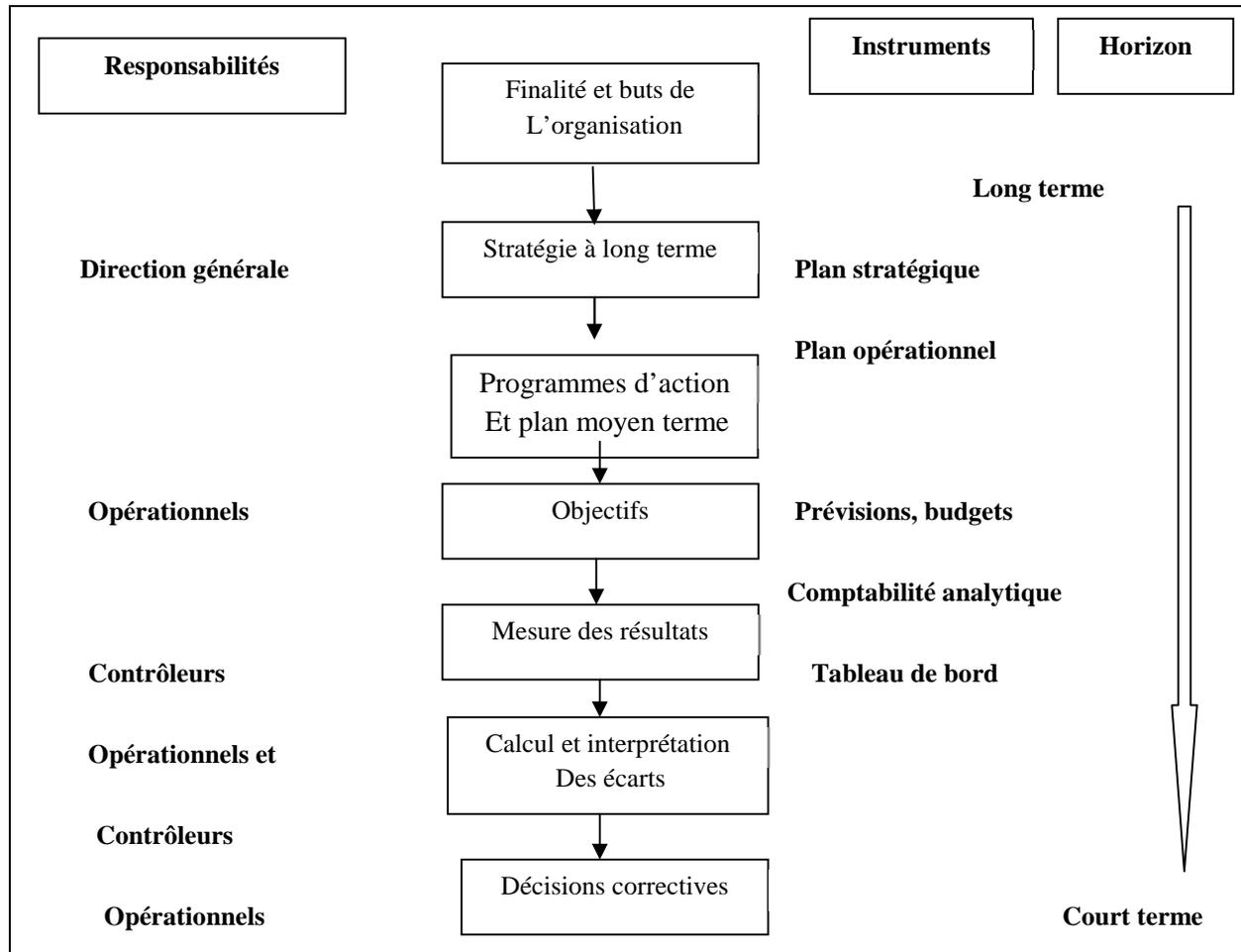
Le processus est plus réactif lorsque cette étape de contrôle est réalisée régulièrement au niveau des entités.

3.4. La phase d'apprentissage

Cette phase permet, grâce à l'analyse de faire progresser l'ensemble du système de prévision par apprentissages. Des facteurs de compétitivité peuvent être découverts que d'éventuelles faiblesses, une base de données est constituée pour être utilisés en vue de faire des futures prévisions.

Le schéma suivant résume les étapes que nous venons de décrire :

Figure N°2 : le processus de contrôle de gestion



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

4. Les niveaux de contrôle

Les systèmes de contrôle sont construits de manière à garantir l'efficacité, l'efficience et l'économie de l'ensemble du processus de management. Le contrôle s'exprime à trois niveaux qui sont :¹⁶

4.1. Contrôle stratégique (long terme)

Le contrôle stratégique est le processus par lequel les buts de l'entreprise sont définis aussi que les stratégies pour les atteindre. Le processus de décision stratégique ne présente pas un caractère systématique, à la différence du processus de gestion.

Son horizon est le long terme, c'est donc choisir les domaines d'activités dans lesquels l'entreprise entend être présente et y'allouer des ressources de manière à ce qu'elle se

¹⁶ GAUTIER.F ; PEZET.A, « contrôle de gestion », Pearson, Paris, 2006, P.31.

maintienne et se développe.

4.2 Le contrôle de gestion (moyen terme)

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

Les décisions du contrôle de gestion sont prises dans le cadre des directives de la planification stratégique, le processus du contrôle de gestion est qui s'enchainent dans une séquence prescrite, la programmation, la préparation des budgets, leur réalisation et l'évaluation des performances.

4.3. Le contrôle opérationnel (court terme)

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

Des systèmes d'informations existent pour de nombreux types de tâches, approvisionnement, ordonnancement, contrôle des stocks, contrôle de la qualité, paie, comptabilité analytique, gestion de trésorerie...

Ces trois grands types de contrôle se déroulent au sein des organisations selon un cycle temporel qui va du long au très court terme.

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

5.1. 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 »¹⁷

5.2. 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 profil¹⁸.

¹⁷ GUERNY J, GUIRIEC J C (1998), « contrôle de gestion et choix stratégique », Edition Delmas, paris, p 197.

¹⁸ LANGLOI L et All, Op Cit, p18.

5.3. Fonction du contrôleur de gestion

Dans tous les cas le contrôleur de gestion :

- Participe à l'élaboration de la politique générale de l'entreprise, qui se traduira concrètement par un plan à moyen terme. C'est lui qui chiffre les différentes hypothèses entre les quelles la direction générale fera son choix.
- Traduit, avec l'aide des intéressés, les objectifs généraux en objectifs particuliers, plan d'action et programmes. Il assiste les différents responsables dans l'élaboration de leur budget.
- Cordonne l'ensemble des programmes et budget, et assure la cohérence du système de gestion.
- Assure la comparaison des réalisations avec les prévisions et le calcul des écarts.
- Aide les responsables à rechercher les causes d'écarts et suggère les décisions à prendre pour y remédier.
- Dans certains cas, le contrôleur de gestion assume en outre des responsabilités hiérarchiques et peut superviser des différents services (centre mécanographique, statistique, trésorerie, comptabilité analytique, facturation paie, services du personnel...ect) le nombre de responsabilité annexes croit généralement en raison inverse de l'importance de l'entreprise.

5.4. 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.

5.5. 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.

Conclusion du chapitre 1 :

A travers cette présentation du contrôle de gestion, il nous paraît évident, qu'à l'heure actuelle, nulle entreprise ne peut s'en passer vu l'importance du rôle qui joue au sein de ces entités. Le contrôle de gestion est un système d'organise d'aide à la décision qui assure que la décision de la direction générale son effectivement et efficacement, en oeuvre dans le but d'améliorer la performance de l'entreprise.

Chapitre 2 :

Outils et méthodes de contrôle gestion

Chapitre 2 : outils et méthodes de contrôle gestion

Introduction du chapitre 2 :

L'objet de contrôle de gestion est de maîtriser la performance à l'aide de ses outils et méthodes de calcul des coûts. Le contrôle de gestion dispose de nombreux outils pour exercer ses différentes missions à savoir la comptabilité générale, la comptabilité analytique, système d'information, la gestion budgétaire, le tableau de bord, le reporting et le benchmarking.

Section 1 : les différents outils du contrôle de gestion

1. La comptabilité générale

1.1. Définition

Toutes entreprise qui exercent une activité commerciale, industrielle, artisanale ou libérale doivent tenir une comptabilité générale, qui a pour but de traduire tous les flux que rencontre une entreprise sous la forme d'enregistrement comptable.

BEATRICE et **GANDGUILLOT.F** on définit la comptabilité générale comme « un système d'organisation de l'information financière qui permet de saisir, de classer, d'enregistrer des données de basse chiffrées et de présenter des états financiers (comptes annuels) reflétant une image fidèle du patrimoine, de la situation financière à une date donnée et du résultat de l'exercice de l'entreprise issu de son activité. »¹⁹

1.2. Objectifs de la comptabilité générale

- La comptabilité est un outil patrimonial permettant de connaître périodiquement le résultat de l'activité tout en déterminant le patrimoine de l'entreprise afin de porter l'information à la connaissance des parties prenantes au capital. La période comptable s'appelle l'exercice comptable, c'est-à-dire la période pendant laquelle la société a exercé et dont elle veut savoir le résultat. La période est généralement l'année et le plus souvent l'année civile. À l'intérieur de l'exercice, il est possible d'établir des résultats provisoires, par exemple mensuel ou trimestriel. L'informatique permet en effet un enregistrement en continu de la majorité des opérations à comptabiliser. Il reste que le rattachement des opérations à la période et l'estimation des diverses valeurs à l'actif et au passif, impose des opérations d'inventaire particulièrement lourdes qui ne peuvent être faites avec toute la précision nécessaire qu'une fois par an.
- La comptabilité générale sert d'instrument de mesure de la richesse créée par l'entreprise et du contrôle de son partage mais aussi d'instrument de calcul et de contrôle de différents droits pécuniaires, des associés, de l'Etat, des salariés, des organismes

¹⁹ BEATRICE. ; GRANDGUILLOT.F, « introduction à la comptabilité » 6ème édition, Gualino Lextenso éditions, 2015/2016, P.07.

sociaux.

- La comptabilité générale offre une base essentielle à l'établissement du résultat fiscal et à la justification des différentes assiettes d'imposition (TVA, taxes sur les salaires, taxe professionnelle, impôt sur les bénéfices, etc.) et plus généralement des droits sur les tiers et des droits des tiers. C'est la raison pour laquelle elle est obligatoire et codifiée.
- La comptabilité générale est un outil de gestion en tant que ses données à forte valeur probante sont très souvent utilisées pour retraitement. Normalisée, elle permet d'évaluer et de contrôler l'entreprise et de comparer ses performances à celles d'entreprises similaires. Elle permet l'observation comparative (état des dettes, créances, trésorerie, volume d'affaires réalisé, résultats dégagés, dividendes versés) et l'établissement de différents ratios significatifs des différents aspects de la gestion. À la carte, elle permet la consultation et l'édition des détails du solde des comptes de tiers. Dans le monde de l'entreprise actuelle, les systèmes informatiques produisent des informations mixtes, techniques, statistiques et comptables qui sont les véritables outils de gestion au quotidien. Leur valeur probante liée à l'application de règles constantes, légales et auditées en est la principale vertu.
- Les informations fournies par la comptabilité permettent d'orienter les décisions des dirigeants dans la gestion quotidienne et dans les perspectives à long terme telles que les décisions d'investissement et de leur financement.
- La comptabilité produit des informations en vue d'établir la comptabilité nationale. La consolidation des valeurs ajoutées donnera par exemple le Produit Intérieur Brut marchand.

1.3. Les documents comptables utilisés

1. 3.1. Les documents courants

- ✓ Le journal général enregistre les écritures dans l'ordre chronologique. Chacune d'elle recense les sommes débitées et créditées, le numéro du compte impliqué, la date et un court libellé explicatif.
- ✓ Le plan comptable recense la liste des comptes (mais le plan comptable français désigne aussi en France un ensemble de règles d'évaluation et de tenue des comptes qui constituent le cadre légal de la comptabilité générale).
- ✓ Le grand livre reporte les écritures du journal en les regroupant compte par compte : il permet de justifier leurs soldes.
- ✓ La balance générale des comptes, qui présente la liste des comptes centralisateurs avec la situation de chacun : Montants débits et montants crédits ; soldes, débiteurs ou créditeurs. Elle ne fournit pas les détails des comptes des comptabilités auxiliaires, tiers etc. qui font l'objet de balances annexes.

La liste des écritures est portée sur un bordereau de saisie appelé aussi Journal des écritures (ce journal liste spécifiquement par type d'écritures contrairement au simple bordereau). À noter cependant que la plupart des comptabilités sont maintenant tenues grâce à des logiciels qui ont dématérialisé le Journal (il n'est plus systématiquement tenu sous format papier).

1.3.2. Les documents annuels ou de synthèse

Lors de la clôture annuelle de l'exercice comptable la comptabilité produit les documents suivants :

a) Le bilan

C'est une photographie du patrimoine de l'entreprise à un moment donné (à la clôture de l'exercice en général). Il se présente sous la forme d'un tableau à deux parties :

ACTIF	PASSIF
<p>ACTIF IMMOBILISE</p> <p>Immobilisations incorporelles Immobilisations corporelles Immobilisations financières</p> <p>ACTIF CIRCULANT</p> <p>Actif circulant HAO</p> <p>Stocks</p> <p>Créances et emplois assimilés</p> <p>TRESORERIE ACTIF</p> <p>Titres de placement</p> <p>Banques & CCP Caisse</p>	<p>CAPITAUX PROPRES</p> <p>Capital</p> <p>Réserves</p> <p>Résultat de l'exercice</p> <p>DETTES FINANCIERES & RESS ASSIM Emprunts</p> <p>Dettes de crédit-bail</p> <p>PASSIF CIRCULANT</p> <p>Dettes circulantes HAO</p> <p>Fournisseurs d'exploitation</p> <p>Dettes sociales & dettes fiscales Autres dettes</p> <p>TRESORERIE PASSIF</p> <p>Banques et crédit d'escompte</p> <p>Banques crédits de trésorerie et découverts</p>
TOTAL ACTIF	TOTAL PASSIF

Les capitaux propres constituent les ressources de financement propres à l'entreprise.

Les dettes financières et le passif circulant regroupent les emprunts long terme, les différentes dettes d'exploitation et les avances de trésorerie obtenues des banques : ce sont des ressources externes.

L'actif immobilisé représente les investissements de l'entreprise, c'est l'ensemble des moyens destinés à rester durablement dans l'entreprise, pendant plusieurs cycles de production.

L'actif circulant regroupe des moyens non durables, renouvelés à chaque cycle de production.

Dans l'optique économique, le passif représente les ressources de financement de l'entreprise et l'actif les emplois qui en sont faits.

Dans une optique juridique, le bilan est désigné comme le patrimoine : le passif représente ce doit l'entreprise (dettes) et l'actif, ce que possède l'entreprise (les biens et droits).

b) Le compte de résultat

Le compte de résultat regroupe toutes les opérations à l'origine de l'activité de l'entreprise pour la durée d'un exercice comptable. Ces opérations sont appelées charges et produits de l'exercice.

COMPTE DE RESULTAT

CHARGES	PRODUITS
CHARGES D'EXPLOITATION	PRODUITS D'EXPLOITATION
Achats de marchandises	Ventes de marchandises
Achats de matières 1ère & fournitures	Ventes de produits fabriqués Travaux et services vendus
Autres achats Transport
.....	
CHARGES FINANCIERES	PRODUITS FINANCIERS
Charges d'intérêts	Revenus financiers
.....
CHARGES HAO	PRODUITS HAO
Charges HAO	Cession d'actif immobilisé
.....

RESULTAT DE L'EXERCICE = (SOMME PRODUITS) – (SOMME DES CHARGES)

Le résultat serait un bénéfice si la somme des produits est supérieure à la somme des charges, dans le cas contraire, ce serait une perte.

c) Le tableau de financement des emplois et ressources (TAFIRE)

Il regroupe les ressources générées par l'exploitation durant une période donnée et l'utilisation qui en a été faite.

d) L'annexe

Elle regroupe un ensemble d'informations qui complètent et précisent les renseignements donnés par le bilan et le compte de résultat.

2. 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. Définition

Pour **Gérard MELYON**, la comptabilité analytique « est un outil de gestion destiné à suivre et examiner les flux internes à l'entreprise afin de fournir les informations nécessaires à la prise de décision ». ²⁰

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. ²¹

2.2. Objectifs de la comptabilité analytique

- Calculer les coûts des différentes fonctions de l'entreprise et des différents biens produites ;
- Fournir une base d'évaluation pour certaines 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 ;

²⁰ MELYON.G, « Comptabilité analytique », 3^{ème} édition, BREAL, 2004, P 08.

²¹ BARA 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.

- 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.

2.3. Caractéristiques de la comptabilité analytique

- Interne et organisée selon les besoins de pilotage des gestionnaires et donc n'a pas vocation à être publiée ou normalisée au même titre que la comptabilité générale ;
- Pertinente et adaptée à la façon dont la collectivité est pilotée ;
- S'appuie sur des données communes ;
- Elle n'utilise pas toutes les informations, elle introduit des données dans son système de calcul qui ne prend pas en compte la comptabilité générale.

2.4. Relation entre la comptabilité générale et la comptabilité analytique²²

Le résultat analytique devrait correspondre au résultat de la comptabilité générale. En outre, les résultats des deux comptabilités ne sont pas égaux, et ce pour des raisons suivantes :

- Les charges de la comptabilité générale ne sont pas toutes incorporables ; il y a des charges incorporables à la comptabilité de gestion, d'autres ne le sont pas : il s'agit des charges non incorporables ;
- Certaines charges non prises en compte par la comptabilité générale, sont retenues par la comptabilité de gestion : il s'agit des charges supplétives.

Il y a lieu, en fin d'année, de faire un rapprochement entre la comptabilité générale et la comptabilité de gestion pour vérifier les égalités suivantes :

Charges de la comptabilité de gestion = charges de la comptabilité générale – charges non incorporables + charges supplétives

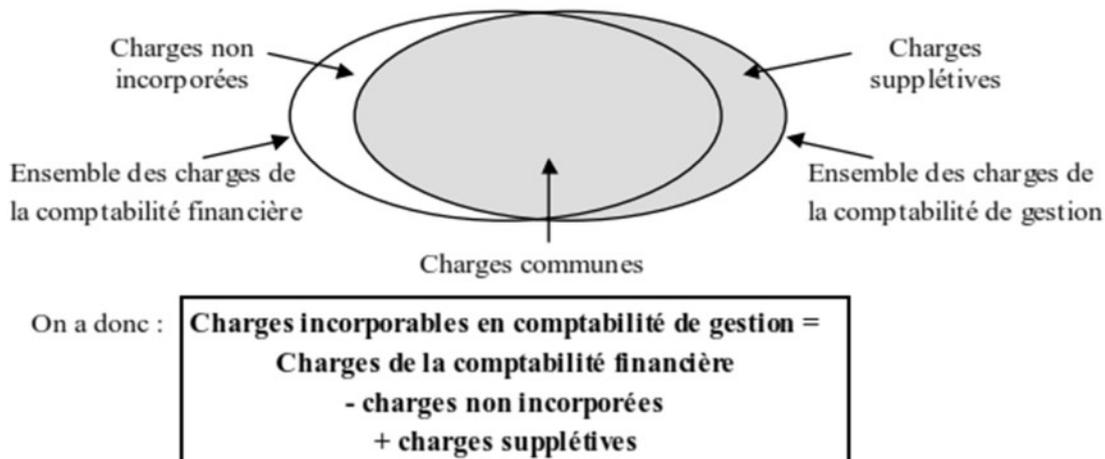
Charges de la comptabilité générale = charges de la comptabilité de gestion + charges non incorporables – charges supplétives

Résultat de la comptabilité générale = résultat analytique + produits non incorporables – charges non incorporables + charges supplétives

La figure suivante explique les charges présent en comptabilité analytique et générale :

²² ARAB Zoubir : « la comptabilité analytique dans une entreprise – Rôles et Objectifs », rapport de stage d'expertise comptables, novembre 2000.

Figure N°3 : Les charges de la comptabilité analytique



(Source : LE GALLO Laurence : « cours de comptabilité analytique », Paris, 2006, P.2)

2.5. Le passage de la comptabilité générale à la comptabilité analytique

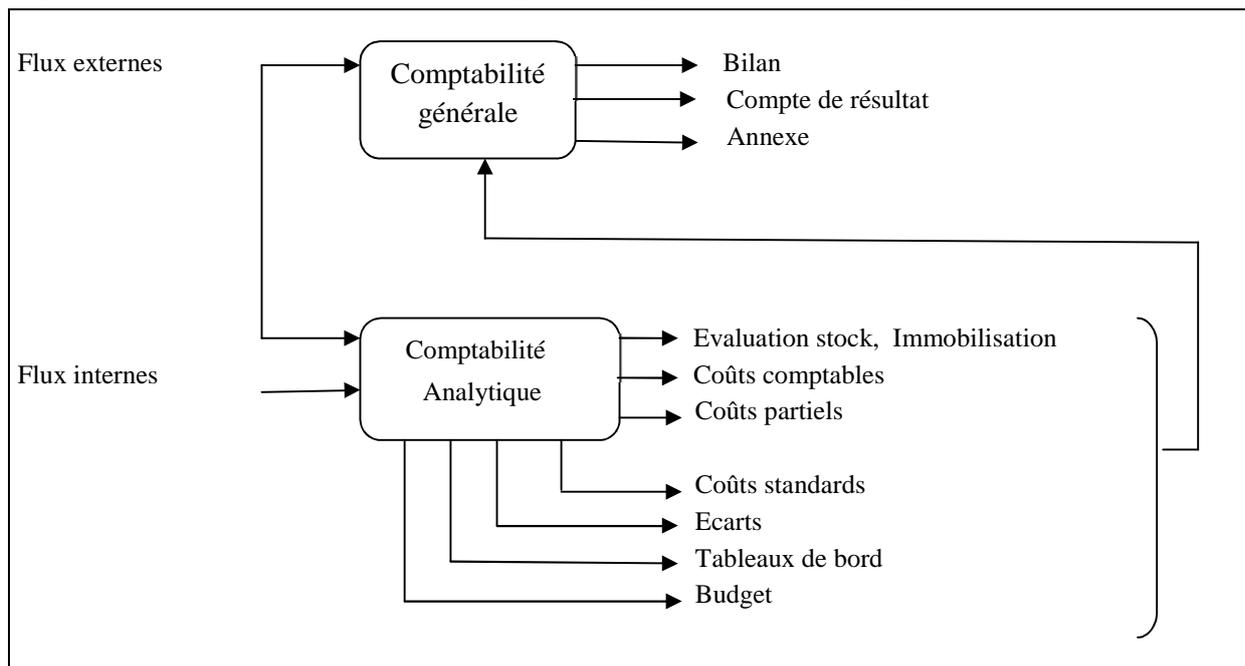
Toutes les données utilisées par la comptabilité analytique d'exploitation sont issues de la comptabilité générale, où elles sont classées par nature.

Les charges de la comptabilité générale peuvent n'être affectées qu'à un seul coût, mais il existe des charges qui sont affectées à plusieurs coûts, nous pouvons alors, après le traitement des charges, les classer en deux catégories suivant la difficulté de leur incorporation aux coûts :

- Charges directes, affectables directement aux coûts des produits ;
- Charges indirectes, affectables après des traitements intermédiaires aux coûts des produits.

Pour finir, la comptabilité générale nous permet de déterminer le résultat global c'est pourquoi, on appelle « comptabilité générale » alors que la comptabilité analytique d'exploitation peut déterminer et analyser les résultats par produits, par série, par commande fabriquée, c'est pourquoi, on l'appelle « comptabilité analytique ». Pour mieux comprendre ce cheminement nous s'appuyons sur le schéma suivant :

Figure N°4 : La relation entre la comptabilité générale et analytique



(Source : Claude ALAZARD et Sabine SEPARI, « contrôle de gestion », Edition DUNOD, Paris, 2007, P157.)

Le schéma ci-dessus représente les liens entre la comptabilité générale et la comptabilité analytique :

La comptabilité analytique organise le cheminement des flux internes en vue d'aboutir à des coûts par produits ; elle représente une vision détaillée de chaque activité et développe des procédures spécifiques à chaque entreprise.

La comptabilité générale donne une vue globale et synthétique des comptes de l'entreprise. Obligatoire et normalisée, elle manipule des flux externes essentiellement monétaire. Notamment la comptabilité générale est incapable avec sa seule logique de répondre à des questions indispensables au calcul du résultat pour déterminer la base de calcul de l'impôt fortement influencée par des visions juridiques et patrimoniales.

Elle doit puiser dans l'architecture des coûts de la comptabilité analytique les informations nécessaires à :

- L'évaluation des stocks et des encours dont l'importance croît avec des procédures productives de plus en plus complexes ;
- L'évaluation des productions d'immobilisation faites par l'entreprise.

3. Le système d'information :

Dans une organisation décentralisée, l'information doit circuler dans le sens ascendant comme dans le sens descendant. Le rôle du contrôle de gestion consiste à traiter ces informations ou ces flux d'informations afin d'élaborer des stratégies qui optimisent la

performance de l'organisation²³.

3.1. Définition du système d'information :

Le système d'information de l'entreprise est constitué par l'ensemble des informations circulants dans l'entreprise ainsi que l'ensemble des moyens et procédures de recherche, de saisie, de mémorisation et de traitement de ces informations dans le but de les restituer, sous une forme directement utilisable au moment utile afin de, permettre la prise de décisions stratégiques, technologiques ou techniques et d'améliorer le fonctionnement opérationnel de l'entreprise²⁴.

3.2. Les objectifs du système d'information :

Le contrôle : Le système d'information est la mémoire de l'organisation, il traite des informations concernant le passé et permet de constituer un historique des situations, ce qui rend possible la direction des anomalies dans l'évolution, il doit donc présenter comme caractéristique «la faisabilité »²⁵

La coordination : le système d'information présente aussi un aspect dynamique, car il traite aussi les informations concernant le présent et doit assurer la coordination entre les différents services. Il doit donc présenter comme caractéristique «la rapidité »²⁶

La décision : le système d'information traite aussi des informations concernant le futur, il doit permettre la construction des scénarios et grâce à la simulation, il rend possible le choix d'une solution et donc la prise de décision. Il doit présenter comme caractéristique «la pertinence »²⁷

3.3. Caractéristiques du système d'information

Afin de mener à bon escient les missions qui lui ont été dévolues, le système d'information doit présenter certaines caractéristiques pour être performant. Parmi ces caractéristiques, nous citons :

- **Synthétique et complet :** disposer d'une masse importante d'informations ne fera que noyer le gestionnaire et réduire ses capacités d'assimilation et d'analyse. Pour cela, le système d'information doit présenter des informations synthétiques et en nombre réduit mais qui permet de donner une idée claire et globale de l'activité de l'entité de gestion ;
- **Cohérent :** d'un côté, le système d'information doit présenter des informations cohérentes et de l'autre côté, il doit épouser le type d'organisation de l'entreprise en s'adaptant à sa taille, sa nature et sa structure ;

²³ BOUQUIN (Henry) : Le contrôle de gestion : contrôle d'entreprise et gouvernance, 8ème édition mise à jour, France, 2008.

²⁴ BOUQUIN (Henry): Op. Cit.

²⁵ Ibid

²⁶ Ibid

²⁷ Ibid

- **Indispensable à chaque échelon de responsabilité** : il ne doit fournir aux responsables des différents niveaux de la ligne hiérarchique que les informations qui leur sont utiles et indispensables pour la gestion de leurs unités et la prise de décision appropriée ;
- **Fournisseur de données rapides et fiables** : nous avons vu que la valeur de l'information est relative. D'un côté, elle est limitée dans le temps, ce qui fait que le système d'information doit fournir les informations, rapidement, et de l'autre côté, elle doit être fiable pour minimiser le risque d'erreurs ou l'annuler ;
- **Evolutif et contrôlé** : il doit suivre l'évaluation de l'organisation et s'adapter aux changements qui l'affectent tout au long de son existence. Il doit être, également, contrôlé par le suivi des éléments suivants :
 - La pertinence : est- ce qu'il répond aux besoins de l'organisation en matière d'information ?
 - Adéquation du système aux besoins ;
 - Fiabilité des informations fournies et minimisation de la marge d'erreur ;
 - Efficacité : selon le rapport qualité du système / coût.

3.4. L'information et la prise de décision :

L'information est nécessaire pour la prise de décision, entraînant des changements qui ne se traduisent généralement pas uniquement par des avantages. Pour décider de façon rationnelle, il faut disposer d'informations permettant de mesurer les avantages et les inconvénients dans l'entreprise, ce sont généralement des informations relatives aux recettes et aux coûts qu'il s'agit de collecter préalablement à la décision, puisqu'elle sert à constituer l'image des objets et des événements à partir de laquelle s'élabore le diagnostic des problèmes et se formule le choix de la solution²⁸.

3.5. L'utilité du système d'information dans le contrôle de gestion

Dans le cadre d'une démarche de contrôle de gestion, le système d'information doit fournir des données fidèles relatives à :

- L'activité des services (production, relations avec les usagers, la clientèle ou les fournisseurs...)
- Leur environnement (physique, social ou économique) ;
- Les moyens physiques et financiers engagés (personnel, patrimoine, recettes, dépenses...)

²⁸ Ibid.

- Leur performance (l'efficacité de la gestion, la qualité de ces services, l'impact envers les usagers ou envers les citoyens en général).

Les produits du système d'information sont des indicateurs plus ou moins élaborés, qui peuvent être des résultats statistiques ou des ratios, et dont le but est de rendre compte d'une façon synthétique et systématique de la réalité des activités des services, de leur environnement et de la performance de ces services.

Le système d'information est indispensable au contrôle de gestion. Il fournit aux décideurs les données nécessaires à la prise de décision.

S'agissant des moyens engagés, il recueille et restitue les éléments de la comptabilité générale, des comptabilités auxiliaires, de la comptabilité analytique, de la comptabilité de gestion, ou de la comptabilité matière. Il fournit aussi les éléments relatifs aux ressources humaines.

S'agissant de la mesure de la performance, il fournit les indicateurs et les informations qui figurent dans les tableaux de bord et les ratios de gestion en vue du pilotage et du reporting.

4. 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.

4.1. Définition

La gestion budgétaire peut se définir 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 »²⁹

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 réaliser et des moyens à mobiliser pour une période déterminée limitée 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.

²⁹ BENKAID K, BENKHELOUF F (2014), « Conception et élaboration d'un tableau de bord de gestion pour une entreprise », Mémoire fin de cycle, p12.

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

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

4.2. Importance de la gestion budgétaire

La gestion budgétaire permet de préparer l'avenir de l'entreprise par³⁰ :

- 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.

4.3. Principes de la gestion budgétaire

Elle repose sur plusieurs principes parmi les qu'elles 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.

4.4. 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.

4.4.1. 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

³⁰HERVE H (2002), « Toute la finance d'entreprise », Paris, France, édition d'organisation, p387

budget et le programme d'encouragement (d'incitation ou de motivation) »³¹.

4.4.2. 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.

4.4.3. Etapes du contrôle budgétaire

En distingue trois étapes³² :

- Le contrôle avant l'action (a priori) : ce contrôle est assuré principalement dans la phase d'élaboration des budgets. Ce contrôle permet : aux cadres 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 propres domaines de responsabilité constituer de plusieurs unités auxquelles ils ont délégué une partie de leurs propre pouvoir de décision ;
- 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.

³¹ GERVAIS M (1987), « Contrôle de gestion par le système budgétaire », Paris, édition Vuibert, p 20.

³² HAMANI L et LATBI W, (2014) « Contribution du contrôle de gestion à l'amélioration de la performance de l'entreprise », mémoire fin de cycle master p 73.

4.5. Avantages et limites de la gestion budgétaire

4.5.1. Avantage :

D'une manière succincte, on peut affirmer que les budgets présentent les avantages suivants :

- Aider l'administration dans la prise de décisions ;
- Permettre une meilleure allocation des ressources de l'entreprise ;
- Jouer un rôle de formateur au niveau du personnel ;
- Constituer un instrument de motivation ;
- Permettre de cerner les sources d'un problème, et d'apporter des mesures correctives ;
- Il permet de détecter les activités ou les vecteurs non rentables ;
- Il permet à l'administration de délimiter les tâches.

4.5.2. Les limites :

Le contrôle budgétaire est une méthode adaptée aux entreprises menant une stratégie de domination par les coûts pour les produits « vache à lait » à long de vie. Même dans ce type d'entreprise, la méthode budgétaire risque de privilégier le court terme. En effet le cycle budgétaire est annuel avec un mensuel, la durée de vie des produits et des investissements est à plus long terme.

Par ailleurs, la méthode budgétaire est fondée sur un découpage de l'entreprise en unités autonomes, jugées sur la réalisation de leurs objectifs propres. Elle risque de susciter des comportements égoïstes, contraire à l'intérêt collectif.

De plus, la méthode budgétaire incite à la routine, elle freine les innovations qui sont perçues comme sources d'écarts à justifier. D'une manière générale, elle convient mal aux produits innovants et différenciés, à cycle de vie court, pour lesquels il n'est pas possible de définir des standards.

5. Le tableau de bord

5.1. 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 »³³.

³³ NORBERT G (2001), « Le contrôle de gestion pour améliorer la performance », Paris, 3ème édition D'organisation, p285.

5.2. 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 décision³⁴.

. 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 ;
- 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.

5.3. 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 ;

³⁴ Idem

- 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 subordonnées ;
- 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.

5.4. 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.

5.5. Instruments du tableau de bord

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

les clignotants.

5.5.1. 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 meilleure 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.

5.5.2. 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.

5.5.3. Les ratios

Les ratios sont des rapports de grandeurs significatives du fonctionnement de l'entreprise. En règle générale un ratio respecte 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 ;
- La nature des ratios varie selon le destinataire et son niveau hiérarchique.

5.5.4. 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'.

5.5.5. 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.

5.6. Les méthodes de la mise en place d'un tableau de bord

- ❖ **La méthode JANUS** : cette méthode met en vigueur les étapes nécessaires à l'aboutissement d'une information de synthèse.
- ❖ **La méthode OVAR** : la méthode « **objectifs variable d'action responsables** » est une démarche de création des TB inventée au début des années 80, développée par des enseignants au fil du temps. C'est une démarche de pilotage de la performance de l'entreprise en déclinant les objectifs poursuivis à chaque niveau de responsabilité et en s'assurant que les axes stratégiques sont en concordance avec les plans d'actions grâce au suivi de variables actions.
- ❖ **La méthode GIMSI** : Cette méthode est coopérative de conception du système de pilotage, elle est structurée en 10 étapes, chacune traite une préoccupation particulière du projet et marque un seuil identifiable dans l'avancement du système. L'acronyme GIMSI signifie : « **généralisation, information, méthode et mesure, système et individualité** ».

5.7. Les limites du tableau de bord

La réalité de la pratique des tableaux de bord dans les entreprises ne correspond pas, totalement, aux concepts que nous avons développés tant sur le plan des caractéristiques que le plan des fonctions. Plusieurs insuffisances apparaissent dans la réalité des entreprises, parmi elle, nous citons :

- Le tableau de bord est, souvent, comme instrument de mesure standard, utilisé par tous les services et à tous les niveaux hiérarchiques, alors que c'est un instrument personnel destinés à un seul responsable. Chaque décideur a ces propres préoccupations, ses propres objectifs et sa manière personnelles d'aborder le pilotage, en fonction de ses éléments, il portera son attention sur telle ou telle information, et considérera tel indicateur plus pertinent que d'autre. Pour ces raisons, un même tableau de bord ne peut être utilisé par plusieurs personne qui suivent des objectifs différents et pilotent des activités divers ;

- Le tableau de bord reste, souvent figé pendant des années ne faisant pas l'objet d'aucun changement ou amélioration. Pourtant, il est sensé refléter l'état du système piloté qui fait partie de l'entreprise. Cette dernière subit une partie des changements de son environnement. Elle est, en conséquence, dans l'obligation d'adapter ses objectifs et son activité aux nouvelles contraintes, et c'est au tableau de bord de refléter ces changements. En restant figé. Le tableau de bord ne représente plus l'état d'un système, pire encore, il donne une vision erronée de celui-ci induisant, ainsi, des erreurs en termes d'appréciation des situations et de prise de décision. Pour cela, il ne doit pas être un outil statique, mais plutôt, un outil dynamique devant refléter le comportement de l'entreprise ;

- Le tableau de bord est utilisé dans plusieurs cas, uniquement, pour contrôler au lieu qu'il soit orienté, beaucoup plus, vers la maîtrise de la gestion et la prise de décision. La fonction Reporting est alors prépondérante détrimment de celle d'aide au pilotage ;

- L'incomplétude de la mesure : souvent basé sur les systèmes comptables et financiers, le système de tableaux de bord ne peut donner qu'une vision partielle de l'entreprise car, de nombreuses informations essentielles pour le pilotage des entités ne sont pas traitées par ces systèmes (informations qualitatives telle la satisfaction des clients, information sur l'environnement de l'entreprise et ses concurrents pour appliquer des méthodes telles le benchmarking, ...etc.). Parfois, les indicateurs sont déconnectés de la stratégie globale de l'entreprise et ne permettent pas d'orienter l'action. Se baser sur les systèmes comptables financiers à un autre inconvénient qui est la lenteur d'obtention des informations. Ce retard peut coûter cher à l'entreprise, car les mesures correctives idoines n'ont pas été prises à temps ;

- Le tableau de bord est, parfois, conçu sans la collaboration de toutes les parties concernées et en particulier ses utilisateurs. Du fait, il contient, souvent des indicateurs non pertinents et qui ne signifient rien pour leurs destinataires. Ces derniers, ne faisant pas partie de l'équipe conceptrice, ils peuvent rejeter le tableau de bord et le considérer comme un outil de contrôle, au sens de surveillance-sanction, au lieu de le considérer comme un instrument de pilotage.

6. Le reporting

Le reporting s'inscrit dans une longue tradition de management par le contrôle de gestion.

6.1. Définition

Le reporting permet de fournir à la hiérarchie un compte rendu périodique des actions accomplies et des résultats obtenus par unité de gestion (centre de responsabilité, filiale, usine...). C'est un outil de contrôle a posteriori, primordiale pour les entreprises dont la gestion est décentralisée.

Le reporting ne doit comparer que des données synthétiques pertinentes afin de faciliter les intégrations, leur comparaison et les prises de décisions.

6.2. Les types du reporting

On distingue deux types de reporting :

- **Reporting financier** : c'est la remontée des comptes, des états financiers, des indicateurs **financiers** essentiels ;
- **Reporting de gestion** : c'est la remontée des principaux indicateurs de gestion, des données essentielles des tableaux de bord.

6.3. Les objectifs du reporting

Le reporting permet au supérieur hiérarchique direct ou à la direction générale d'effectuer un suivi soutenu du pilotage de la performance confié au responsable de chacune des unités de gestion³⁵ :

- En vérifiant la réalisation des objectifs ;
- En mesurant le poids des écarts ;
- En appréciant la pertinence des actions correctives et leurs résultats.

7. Benchmarking

7.1. Définition :

La traduction du terme benchmarking a évolué de l'étalonnage à l'analyse comparative, c'est-à-dire le processus par lequel une organisation se compare à d'autres organisations. Le benchmarking implique d'étudier la manière dont les autres organisations atteignent leur niveau de performance et les processus qu'elles mettent en œuvre pour y parvenir. En employant cet outil, les organisations ont pour objectif d'améliorer leur propre performance.

Cela suppose, dans la plupart des cas, de s'être dans la plupart des cas, de s'être assuré de l'homogénéités des groupes de comparaison et des modes de collecte de données.

7.2. Objectifs du « Benchmarking »

Le benchmarking est d'abord un processus de fixation d'objectifs, mais il est surtout le moyen de découvrir les méthodes qui permettent d'atteindre de nouveaux objectifs. C'est là son intérêt le plus fondamental.

Ensuite, le benchmarking a un réel pouvoir de motivation au sein de l'entreprise. Une fois pleinement intégré aux responsabilités, aux procédures de travail et au système de rétribution de l'organisation, il encourage celle-ci à aller de l'avant vers des objectifs réalistes et à modifier spontanément ses habitudes de travail.

Le benchmarking apporte une légitimité aux objectifs fixés, puisqu'il les détermine sur des bases extérieures. Il mobilise des ressources pour la résolution de problèmes de base qui font obstacles au succès. Quand de nombreuses personnes de l'entreprise sont engagées dans le processus du benchmarking, c'est l'entreprise entière qui se focalise sur des objectifs

³⁵ BEATRICE, FRANCIS, OP. CIT, P124

appropriés³⁶. Ce processus l'oblige donc à se concentrer, de façon productive et planifiée, sur ce qui la rendra plus performante et plus concurrentielle.

Le Benchmarking ou l'étalonnage des performances compétitives des organisations constitue un instrument de qualité qui a pour objectif l'amélioration continue des processus de management des organisations. Il permet une recherche permanente des meilleures pratiques en se comparant, dans un domaine précis, à d'autres organisations leaders.

Ce processus d'étalonnage a une double vocation. Il permet d'une part d'analyser la conformité de sa propre organisation aux pratiques, méthodes, processus et outils des meilleurs, d'autre part il constitue un processus d'apprentissage permanent.

7.3. Typologies du « benchmarking »

En fonction des objectifs que la structure s'est assignée, du temps, des ressources disponibles et des sources probables d'information sur les bonnes pratiques, la nature du benchmarking réalisé peut être différente. On distingue :

- **Le benchmarking stratégique** qui, comme son nom l'indique, est pratiqué lorsqu'une organisation cherche à améliorer ses performances d'ensemble en se fondant sur sa stratégie à long terme et sur celle que développent ceux dont les performances sont meilleures. Ce type de benchmarking implique d'analyser les missions et compétences principales de la structure, d'envisager d'autres formes de réparation des activités et suppose une forte mobilisation en faveur du changement ;
- **Le benchmarking compétitif** Dans ce cadre, les organisations considèrent leurs performances non pas au regard de leur stratégie, mais au regard de leurs produits et /ou services-clés. L'analyse des performances et la comparaison se font avec des partenaires ouvrant dans le même secteur d'activités ;
- **Le benchmarking des processus** s'attache non pas à la stratégie, aux produits ou aux services, mais au processus mis en œuvre pour fournir ces produits ou services. Le benchmarking s'effectue dans ce cad auprès de partenaires délivrant les mêmes services, réalisant de meilleures performances et bénéficiant de meilleures pratiques ;
- **Le benchmarking fonctionnel** il consiste à faire des comparaisons avec des organisations opérant dans des secteurs différents dans le but d'améliorer les processus organisationnels de la structure. Dans ce cas, les innovations réalisées sont souvent importantes ;
- **Le benchmarking interne** se pratique au sein de l'organisation elle-même dans des unités aux activités comparables. L'accès aux informations et aux données est alors facilité, et le coût en temps et en ressources est moindre. La mise en place de ce benchmarking offre moins de résistance puisqu'il s'agit de la même organisation, et l'apprentissage de meilleures pratiques peut s'avérer plus facile. Cela étant, les innovations seront sans doute beaucoup moins marquantes ;

³⁶ Robert C. CAMP « le benchmarking : pour atteindre l'excellence et dépasser vos concurrents », édition d'organisation, 1992, p.38.

- **Le benchmarking externe** suppose la comparaison avec des organisations réputées être les meilleures dans le même secteur. Ce type d'exercice est consommateur de temps et de ressources pour s'assurer de la comparabilité des données récoltées et pour la mise en œuvre des améliorations nécessaires. En conséquence, l'apprentissage externe est souvent plus long et le transfert des bonnes pratiques difficile ;
- **Le benchmarking international** offre la possibilité de comparaison avec les organisations d'autres pays. La mondialisation et les progrès technologiques ont grandement facilité ce type de benchmarking. Coûteux en temps et en ressources, les résultats sont à prendre en compte prudemment du fait des contextes nationaux qui peuvent peser sur les performances des organisations et rendre difficile la mise en place d'innovations.

Dans la pratique, bien que cette typologie existe, aucune structure n'a recours à un seul type de benchmarking et mêle souvent des éléments de l'une ou l'autre catégorie.

7.4. Méthodologies du « benchmarking »

L'analyse comparative se décline en quatre étapes :

- Comprendre et connaître en détail son propre fonctionnement et sa propre structure (ce premier point étant essentiel) ;
- Analyser le fonctionnement et la structure des autres organisations ;
- Comparer sur ces bases ses performances à celles des autres organisations ;
- Mettre en œuvre les changements nécessaires pour réduire les écarts de performance constatés.

Ces points nécessitent donc de planifier l'étude, de collecter les données, d'analyser les informations, d'identifier les mesures à prendre et de les mettre en œuvre :

- **Planifier l'étude** : identifier les domaines à évaluer, définir les objectifs et les critères à utiliser, sélectionner le type de benchmarking approprié, sélectionner les partenaires de l'étude, définir un projet, obtenir les moyens financiers et humains nécessaires à l'étude, rechercher le consensus et l'engagement des parties prenantes à cette étude ;
- **Collecter les données** : rassembler les données et les informations sur la performance de son organisation, sélectionner les partenaires, développer avec eux une compréhension commune des procédures à mettre en œuvre, s'entendre sur la terminologie à tous les partenaires, entreprendre la collecte des différentes données
- **Analyser les informations** : évaluer les informations et procéder à leur analyse (graphique, tableau ...), repérer les écarts de performance avec les meilleurs praticiens, rechercher les raisons de ces écarts, s'assurer que les explications sont crédibles (normaliser si nécessaire les mesures effectuées pour gommer des écarts dus à d'autres facteurs que l'inefficacité ...), identifier les moyens

d'amélioration possibles ;

- **Identifier les mesures à prendre et les mettre en œuvre** : examiner la faisabilité des recommandations, s'assurer de la possibilité de la possibilité de les mettre en œuvre pour réduire les écarts de performance.

7.5. Les limites de « benchmarking »³⁷

- Le choix des partenaires est extrêmement important, mais il ne suffit pas à assurer à lui seul le succès d'un Benchmarking. Il faut que ceux-ci aient également un comportement résolument coopératif à l'égard des autres partenaires.
- Le choix des collaborateurs qui constitueront l'équipe du Benchmarking est lui aussi extrêmement important. La direction générale s'impliquera suffisamment pour vaincre les résistances et permettre à chacun de s'approprier le processus.
Il ne faut pas imaginer qu'a priori deux entreprises du même métier sont vraiment comparables.
- Le risque est de comparer des éléments qui ne sont pas comparables.
- Il n'y a pas de « meilleure pratique », standard et universelle, adaptable à toute organisation.
- Il faut s'assurer que les données fournies par les partenaires du Benchmarking sont récentes.
- La démarche s'attache essentiellement aux éléments tangibles. Elle ne permet pas toujours d'identifier et de documenter toutes les variables explicatives du différentiel de performance.
- Il y a lieu de vérifier qu'il n'y ait pas de rétention d'information tant du partenaire que de l'équipe de l'entreprise qui réalise le Benchmarking.

³⁷ HAMDOUNE. A. : « l'impact du benchmarking sur l'élaboration d'une stratégie de communication », Thèse de magister, université de Tlemcen, 2012, P 44.

Section 2 : Les différents méthodes de calcul des coûts

1. Le système de calcul des coûts complets

Les différentes méthodes de calcul des coûts définies par le système des coûts complets englobe : la méthode des sections homogènes, la méthode de coût standard et la méthode ABC.

1.1. La méthode des sections homogènes ou des centres d'analyse

La comptabilité traditionnelle a été développée dans les années 40, répondant aux besoins des entreprises opérant dans un environnement stable, conduisant à la production des grandes séries standardisées.

Elle avait pour objectif de mieux tenir compte de l'évolution des structures de l'entreprise, et plus particulièrement de l'éclatement de la fonction administrative (Administration générale, Gestion financière, Gestion personnel...) et des prestations réciproque entre ces fonctions. Cette méthode nécessite un découpage de l'entreprise en sections dites homogènes.

Une section homogène est une division de l'entreprise dans laquelle sont analysées des éléments de charges indirectes préalablement à leur imputation aux coûts des produits.

1.1.1. Définition

La section homogène peut donc se définir comme une division réelle de l'entreprise, constituée par un groupement de moyens concourant au même but, dont l'activité peut se **mesurer en unités physique dites unités d'œuvre**.

1.1.2. Principe de la méthode et notion des centres d'analyse

La méthode consiste à décomposer l'activité en « centres de coûts », qui sont des centres de travail et de responsabilités présentant une homogénéité technique et administrative, d'où l'appellation de « section homogènes » nommées initialement « centres d'analyses »³⁸. Les charges indirectes seront ensuite réparties aux coûts de ces subdivisions faites proportionnellement à unité de mesure satisfaisante de son activité, appelée « unité d'œuvre ».

1.1.3. Traitement des charges indirectes

La répartition des charges indirectes se fait au moyen d'un tableau appelé, tableau de répartition des charges indirectes, qui permet de les répartir dans des centres d'analyses au moyen de clé de répartition.³⁹

Ces centres d'analyses sont décomposés en :

³⁸ DUPUY. Yves : « les bases de la comptabilité analytique de gestion », Edition Economica, Paris, 2003, P.17.

³⁹ CIBERT A : « comptabilité analytique », DUNOD, Paris, 1976, P.32.

- **Centres principaux** : qui correspondent aux principales fonctions d'exploitation de l'entreprise (approvisionnement ; production ; commercialisation)⁴⁰. Ce sont des sections dont les charges peuvent être aisément imputées aux coûts, car leurs unités d'œuvres sont fonction des quantités achetées ; produites ou vendues.
- **Centres auxiliaires** : qui ont une fonction de gestion, et n'ont pas de liens directs avec la réalisation de l'objet de l'entreprise. Ces sections correspondent aux services travaillant pour l'ensemble de l'entreprise, en ce sens que leurs activités servent à d'autres sections principales ou auxiliaires et qu'il n'existe pas de relation évidente entre les unités d'œuvre et les quantités achetées ; produites ou vendues.

Le tableau de répartition des charges indirectes se présente comme suit :

Tableau N°4 : Tableau de traitement des charges indirectes

Charges indirectes		Centres auxiliaires			Centres principaux				Répartition primaire
Désignation des charges	Montant total	CA 1	CA 2	CA 3	CP 1	CP 2	CP 3	CP 4	
Totaux de la répartition primaire par centre		Total CA 1	Total CA 2	Total CA 3	Total CP 1	Total CP 2	Total CP 3	Total CP 4	
		X	X	X	X	X	X	X	Répartition secondaire
			CA'2						
		X			X	X		X	
			CA'3						
					CP'1	CP'2	CP'3	CP'4	

(Source : Dupuy. Yves, les bases de la comptabilité analytique de gestion, Edition Economica, Paris, 2003, P 19.)

⁴⁰ Dupuy. Yves, Op. Cit, P.49.

1.1.4. La mise en œuvre de la méthode des sections homogènes

La méthode des sections homogènes consiste à répartir les charges indirectes dans les différentes sections et à imputer, en fin de compte, ces charges indirectes aux différents coûts.

Première étape : répartition primaire

Tout d'abord on définit le nombre de centres d'analyses, et pour chacun d'eux, une unité d'œuvre pertinente. Ces centres de coûts regrouperont des charges homogènes par rapport aux unités d'œuvres qui ont été choisies. Les unités d'œuvres devront pouvoir expliquer les variations du coût dont elle mesure l'activité, elles serviront de critères d'imputation des charges indirectes dans les coûts.

Les charges indirectes seront réparties entre les sections homogènes à savoir : centres auxiliaires et principaux. Certaines charges peuvent ne concerner qu'un seul centre de coûts (c'est le cas des charges semi-directes), cependant la plupart des charges indirectes concernent plusieurs centres de coûts et seront de ce fait réparties au moyen de « clé de répartition ». On calculera ensuite le total de la répartition primaire des charges pour obtenir le coût de chaque centre.

Une clé de répartition est un procédé permettant de répartir forfaitairement les charges indirectes entre les différents centres d'analyse.

Deuxième étape : répartition secondaire.

Étant donné que les montants des centres auxiliaires calculés dans la première étape ne sont pas directement imputés aux coûts, on les répartit à leur tour progressivement dans les autres centres auxiliaires et principaux, et ce sur la base des prestations fournies. On utilisera également pour ce faire des « clés de répartition » appelées ici « unités d'œuvre » (ou taux de frais, sur la base d'une assiette conventionnelle). Ces dernières sont traduites par des pourcentages, et le transfert s'effectue en cascade, afin de vider tous les centres auxiliaires dont les montants se retrouveront en définitive répartis dans les seuls centres principaux.

L'impératif de cette deuxième étape, est que les centres auxiliaires soient nuls, et que le montant des charges indirectes qui ont été ventilées se retrouve bien dans les seuls centres principaux.

Troisième étape : imputation des montants des centres principaux

Cette dernière étape consiste à imputer les montants obtenus dans les centres principaux aux différents coûts. L'étape se décompose en trois sous étape à savoir :

- 1) Détermination du nombre d'unités d'œuvre utilisé (NUO), ou valeur en monnaie de l'assiette (s'il s'agit d'une unité monétaire) de chaque centre, pour mesurer son activité au cours de la période analysée.
- 2) Calcul du coût de l'unité d'œuvre (CUO) de chaque centre. Il s'obtient en divisant le coût total de la répartition secondaire de chaque centre, par le nombre d'unités d'œuvre utilisé

par chaque centre. Ce coût est appelé taux de frais lorsque l'unité est monétaire. La formule de calcul est la suivante :

$$\text{CUO} = \text{Total des charges du centre} / \text{NUO du centre}$$

- 3) Imputation des montants des centres aux différents coûts et coûts de revient des produits proportionnellement au nombre d'unités d'œuvre consommées par chacun d'entre eux. Ce montant s'obtient de la manière suivante :

$$\text{Montant imputé} = \text{NUO consommé} * \text{CUO}$$

Ou

$$\text{Montant imputé} = \text{Assiette} * \text{Taux de frais}$$

- **Taux de frais** : dans les centres de structure, il n'est pas possible de définir une unité d'œuvre physique. A la place, on calcul un taux de frais en divisant les charges du centre d'analyse par un montant monétaire relatif à l'activité de l'entreprise. Ce montant sert de base à une répartition proportionnelle et forfaitaire des charges.⁴¹

1.1.5. Avantages et limites de la méthode

La méthode des coûts complets présente des limites et des avantages, qui peuvent se résumer comme suit :

1.1.5.1. Les avantages de la méthode

- D'abord, la méthode des centres d'analyses sert de moyen de traitement des charges pour le calcul des coûts complets « corrects et précis » par : produit, fonction, étapes de fabrication ;
- De plus, elle permet d'obtenir des coûts de revient complets de chacun des produits de l'entreprise, et par conséquent le résultat analytique (marge) ainsi que celui de l'ensemble de l'activité. Ces coûts de revient constitueront une aide à la fixation des prix de vente ;
- Plus encore, le détail de la formation des coûts que nous fournit cette méthode, constitue une aide aux décisions de sous-traitance ;
- Enfin, cette méthode est mieux adaptée aux entreprises travaillant sur commande, ainsi que pour l'établissement de devis (qui a les particularités d'avoir peu de problèmes d'imputation et une prestation unique).

⁴¹ LANGLOIS.L et al : « contrôle de gestion », Edition BERTTI, Alger, 2006, P. 44.

1.1.5.2. Les limites de la méthode

- La méthode nécessite une analyse souvent trop détaillée des activités de l'entreprise, ce qui fait d'elle une méthode monotone réservée aux entreprises industrielles d'une certaine taille ;
- L'abondance des centres alourdit les calculs et rend plus complexe la répartition des charges indirectes ;
- Caractère arbitraire des clés de répartition ;
- Les tâches composant les centres d'analyse n'étant pas toujours homogènes, il est donc difficile voire impossible, de définir une unité identique de mesure des activités et représentative des ressources engagées ;
- Les coûts déterminés par la méthode sont uniquement valables pour l'activité réelle réalisée, mais n'autorisent pas les prévisions, et rendent les simulations délicates ;
- Le plus important à savoir, c'est que les résultats obtenus sont de faible utilité pour la prise de décision commerciales ou stratégiques : car nous ne connaissons pas la contribution des produits à la couverture des charges fixes communes.

1.2. La méthode du coût standard (préétabli)

1.2.1. Définition :

Un coût prévisionnel ou coût préétabli est un coût calculé à partir des charges estimées à l'avance. La comparaison des coûts prévisionnels et des coûts historiques ou réels permet de mettre en évidence un écart, qui peut être ensuite décomposé en écart élémentaires de diverses natures.

Les charges standards, comme les coûts réels, peuvent être ventilées :

- En charges directes et charges indirectes, lorsqu'il est question de la méthode des centres d'analyse ;
- En charges fixes et charges variables, lorsqu'il s'agit d'études de variation d'activité ou de rentabilité.

Les coûts et prix de revient standards peuvent être calculés aux différents stades successifs du cycle de production et de distribution : approvisionnement, production et distribution.

1.2.2. Objectifs de la méthode du coût standard⁴²

Le calcul de coût préétabli permet :

- De déterminer des coûts préétablis servant à l'élaboration des budgets ;
- Une meilleure identification des responsabilités ;

⁴² SAADA. T et al : « comptabilité analytique et contrôle de gestion », Paris, P.151-152

- D'accélérer la production de l'information pour l'établissement de comptes infra-annuels ;
- L'utilisation des standards et écarts est nécessairement décentralisée ;
- De contrôler les conditions d'exploitation (analyse des écarts entre coût standard et coût réel) ;
- Gagner du temps dans le calcul des coûts réels ;
- De mesurer les performances.

1.2.3. Principes de la méthode du coût standard ⁴³

Les coûts standards ou les coûts préétablis sont des coûts déterminés avant la réalisation des opérations. Une fois déterminés, les coûts deviennent une référence de normes, d'objectifs et d'établissement des prévisions tels que les devis et les soumissions.

La méthode des coûts standards permet de contrôle budgétaire et la mesure de performance et des responsabilités par la comparaison des coûts réels de la période concernée avec les coûts standard de l'activité réelle, ce dernier (le coût standard) est calculé sur la base des données considérées comme normales.

Il existe plusieurs méthodes d'établissement des coûts standards :

- **Coûts calculés en fonction du passé (coûts historiques)**

Les standards utilisables au cours d'une période future peuvent être fondés sur les observations réelles effectuées au cours des périodes passées (tout en supposant que l'activité ne soit pas nouvellement créée) :

- Derniers coûts réels connus ;
- Coûts réels moyens calculés sur une période donnée.

- **Coûts standards théoriques (idéaux)**

Qu'il est déconseillé d'utiliser, car impossible à atteindre, ils mobilisent les acteurs de l'entreprise, ces coûts sont calculés à partir de l'analyse théorique de l'objet et du travail nécessaire, en supposant connaître la technique du produit ou de la prestation à produire.

- **Coûts budgétés (coûts standards normaux)**

Ces coûts fondés sur des analyses techniques dont les résultats sont corrigés pour tenir compte des variations qui résulteront vraisemblablement des conditions réelles de travail ; les coûts standards, ainsi calculés, sont des objectifs à atteindre.

⁴³ ARAB Z : « Le contrôle de gestion à l'hôpital- méthodes et outils – cas de la mise en place de la méthode ABC à l'hôpital Khalil AMRANE de Bejaia », Thèse de magister, Université de Bejaia, 2012, P.55.

1.2.4. Mise en œuvre de la méthode du coût standard⁴⁴

Pour mettre en œuvre la méthode de calcul des coûts standards, trois phases sont nécessaires :

- Détermination des standards de quantités ;
- Détermination des standards de prix ;
- Détermination des niveaux d'activité prévisionnels

1.2.5. Analyse des écarts⁴⁵

Il s'agit d'un outil de pilotage permettant de repérer des anomalies, afin d'aider, le cas échéant, à choisir les actions correctives appropriées.

L'analyse des écarts consiste à :

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

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

Les coûts standards et l'analyse des écarts constituent un élément du système de suivi budgétaire. En effet, un des objectifs de suivi budgétaire est de s'assurer de la maîtrise des coûts de l'entité, d'expliquer, le cas échéant, pourquoi les dépenses réelles ne sont pas conformes aux **prévisions et de déboucher sur des décisions correctives.**

1.2.6. Critiques de la méthode

La comparaison périodique entre prévisions et réalisations permet de mettre en évidence les écarts significatifs.

• Les avantages

- Système d'alerte qui permet la détection rapide des zones sensibles du processus de fabrication et de distribution ;
- Réduction des coûts ;
- Facilite les décisions ;

⁴⁴ ARAB, Z, op. cit, P.80.

⁴⁵ Idem, P.81.

- Constitue une base pour fixer les prix de vente, etc.

- **Les inconvénients**

- Rigidité, les circonstances économiques évoluent rapidement alors que l'on peut adapter les coûts standards que périodiquement ;

- La nature contraignante des standards

1.3. La méthode ABC (activity-based-costing)

Méthode Activity Based Costing (ABC), consiste à répartir les charges indirectes aux coûts en fonction des inducteurs de coûts consommés dans tout le processus de production de l'entreprise. Nous allons définir les concepts de base de cette méthode et ensuite nous expliquerons les différentes étapes de mise en œuvre pour calculer les coûts de revient.

1.3.1. Définition de la méthode ABC

« La méthode à base d'activité (méthode ABC) est définie comme étant une nouvelle méthode de calcul des coûts complets qui permet d'aller plus loin que le simple calcul des coûts de revient en privilégiant une logique de causalité : les produits consomment les activités et les activités consomment des ressources. Cette logique permet d'assurer la traçabilité des coûts et conduit à une imputation fiable des charges indirectes ». ⁴⁶

1.3.2. Les objectifs de la méthode ABC

- Obtenir des coûts de revient plus précis

La répartition approximative et arbitraire des importantes charges indirectes, par des clefs souvent volumiques, conduit à sous évaluer les coûts des articles produits en petites séries, ce peut être dangereux pour les décisions de tarification et arrêt ou développement de certains produits.

- Rendre visibles les activités cachées

Ce découpage plus fin du fonctionnement permet de faire apparaître le coût d'une activité parfois couteuse, alors qu'elle ne peut apporter que peu de valeur.

- Rendre variables les charges fixes

Les charges fixes ne le sont que par rapport au niveau d'activité générale, il faut donc déterminer un indicateur de coût à chaque activité afin d'obtenir une relation pertinente.

- Un nouveau modèle de fonctionnement cohérent

⁴⁶ BESCOS et MENDOZA : « le management de la performance », Edition comptables Maleseherbes, paris, 1994, P.186

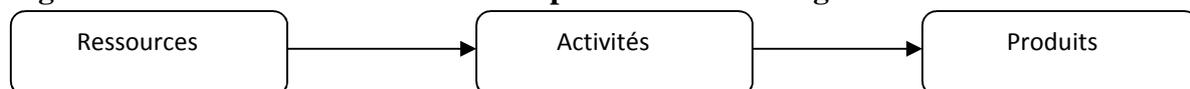
On peut suivre de façon cohérente, le coût, le délai et la qualité des produits. Enfin, la détermination d'unités d'œuvre plus fiables facilite la construction des budgets plus crédibles.

1.3.3. Principe de la méthode

Dans les méthodes des coûts traditionnelles, le lien de causalité entre les produits et les ressources est direct : les produits consomment des ressources et cette consommation est la cause de l'existence des coûts ; dans l'approche par activité (méthode ABC), le lien de causalité est différent : c'est l'ensemble des activités qui consomme les ressources et de ce fait, cause les coûts. Les produits, elles consomment les activités.⁴⁷

Le schéma suivant représente cette logique.

Figure N°5 : Lien de causalité entre les produits et les charges dans la méthode ABC



(Source : LANGLOIS. G, BONNIER.C et BRIGNER. M, « contrôle de gestion », édition Foucher paris 2006, Berti édition Alger, p.82.).

1.3.4. Concepts de base de la méthode

Cette méthode s'appuie sur certains concepts, que nous allons retrouver fréquemment et qu'il convient de définir afin de faciliter la compréhension de son fonctionnement.

- **Les ressources**⁴⁸

Pour **BESCOS. PL** et **MEMDOZA. C** « les ressources constituent les moyens en hommes et matériels disponibles pour obtenir les produits vendus (ou les services offerts) ».

Pour **BOUQUIN. H** « les ressources telles que la comptabilité de gestion les voit sont des ressources économiques, des facteurs de production : personnel, matières, fournitures, locaux, matériel ».

- **L'activité**⁴⁹

Le terme activité est le concept central de la méthode ABC. L'activité est définie comme un ensemble de tâches élémentaires dont la cause est commune, réalisée par un individu ou un groupe, en faisant appel à un savoir-faire spécifique et à des comportements homogènes. La notion d'homogénéité est fondamentale dans le découpage de l'entreprise par activités. C'est

⁴⁷ KERVILER I : « le contrôle de gestion », Edition Economica, Paris, P.23.

⁴⁸ AMALOU. M : « Etude de la mise en place d'un système de comptabilité analytique par les méthodes des sections homogène dans un hôpital » thèse 2009, université de Bejaia, P.78.

⁴⁹ . Idem

elle qui permet de distinguer le concept d'activité de celui de fonction puisque les fonctions n'ont pas de comportement homogène.

Elle peut se décrire par des verbes et produit un résultat bien précis. Par exemple :
Négocier un contrat, préparer un budget, émettre une facture...

- **Le processus**⁵⁰

Le processus est constitué d'activités. Les activités présentent ce que sait faire l'entreprise et non pas ce qu'elle voudrait faire. Le processus regroupe les activités qui ont un lien entre elles permettant de fournir un résultat précis. Le but global d'un processus est commun à toutes les activités qui le composent.

Le processus à trois caractéristiques importants :

- Un processus est en général transversal à l'organisation hiérarchique et aux grandes décisions fonctionnelles de l'entreprise ;
- Un processus à un output global unique ;
- Chaque processus a un client interne ou externe.

Une organisation peut donc être modélisée en activités qui seront ensuite agencées en processus. Le processus représente le trait d'union entre les objectifs de l'entreprise et le déroulement concret des activités.

- **Tâche :**

La tâche est le premier niveau dans la description des travaux. Elle ne donne pas lieu à un calcul de coût.⁵¹

Un ensemble de tâches peut former un ensemble cohérent d'activités.

Exemple : l'activité relation avec les fournisseurs peut comprendre les tâches suivantes :

- Détermination des quantités à acheter.
- Détermination des délais de livraison.

- **Inducteur de coût :**

L'inducteur de coût remplace le terme de l'unité d'œuvre dans la méthode traditionnelle (section homogènes), servant à imputer le coût des activités aux différents produits.

⁵⁰ Idem.

⁵¹ Langlois G, Bonnier. C et Binger. M, op.cit. P.79.

Ce nouveau concept est défini comme « un facteur explicatif de la formation des coûts, un facteur dont la survenance crée le coût ». ⁵²

Pour la détermination d'un inducteur adéquat à une activité, il convient d'identifier le facteur responsable de la variation de coût de l'activité.

Les inducteurs de coûts peuvent être regroupés en 04 catégories :

- **Inducteurs de volume** : heure-machine, heure de main d'œuvre, quantité de matière première.....etc.
- **Inducteurs d'organisation ou de gestion** : nombre de séries fabriquées, nombre de commandes passées, nombre de livraisons...etc.
- **Inducteurs de produits ou de services** : nombre de références, nombre de fournisseurs, nombre de clients...etc.
- **Inducteurs caractéristiques de l'entreprise** : superficie, chiffre d'affaires...etc.

1.3.5 Les étapes d'implantation de coût par activité « ABC »

Nous rappelons que le principe de la méthode ABC est le suivant : « les activités consomment des ressources et les produits consomment les activités ». Pour mettre en œuvre ce principe, il faut d'une part déterminer le coût des activités, donc établir le lien entre les activités et les ressources et d'autre part évaluer le coût des produits, donc estimer la consommation des activités par les produits. La mise en œuvre d'une étude par la méthode ABC au niveau d'une organisation nécessite six étapes essentielles ⁵³

1) Identification des activités

Il s'agit de recenser l'ensemble des activités de l'entreprise. Pour cela, une analyse doit être menée sur le terrain à partir de la documentation existant dans l'entreprise telle que l'organigramme, les fiches de poste et des enquêtes auprès de personnel des différents niveaux hiérarchiques. La collaboration du personnel opérationnel est nécessaire à l'aboutissement de cette étape.

Pour ce faire, une analyse descendante sera ensuite menée en partant du niveau hiérarchique le plus élevé jusqu'au niveau souhaité. Il est à noter qu'en pratique, il convient de ne pas descendre à un niveau hiérarchique plus bas pour les deux causes suivantes :

- Les activités ne doivent pas être trop détaillées pour que le traitement comptable ne soit ni lourd ni coûteux, il ne faut pas confondre les activités avec les tâches élémentaires.

⁵² Langlois G, Bonnier. C et Binger. M, Op.cit. P.81.

⁵³ BENBOUZID H et al : « Application de la comptabilité par activité dans une entreprise industrielle », Mémoire de Mastère, Année 2010, Université de Bejaïa, P.26.

- Les activités ne doivent pas être trop succinctes pour que ces dernières restent homogènes.

Exemple d'activités pour une entreprise industrielle :

Tableau N°5 : Décomposition des fonctions en activités.

Fonctions	Activités
<ul style="list-style-type: none"> • Approvisionnement 	<ul style="list-style-type: none"> - Etablir la commande - Gérer les fournisseurs - Contrôler les livraisons
<ul style="list-style-type: none"> • Production 	<ul style="list-style-type: none"> - Planifier le travail - Produire - Contrôler la production - Entretien du matériel

(Source : [www.manager-go.co methode-des-couts complets. Htm](http://www.manager-go.co/methode-des-couts-complets.htm))

2) Saisir et affectation des ressources aux activités

Il s'agit de faire disparaître l'arbitraire existant dans l'imputation des ressources dans la méthode des coûts complets traditionnels (appelés coûts réels).

En effet ; si de nombreuses consommations sont indirectes par rapport aux produits, elles sont directes par rapport aux activités ; ainsi les ressources mobilisées pour les activités de support ne sont plus allouées aux coûts des produits par les clés de répartition arbitraire.

Pour chaque activité, il est nécessaire de déterminer le facteur responsable de la variation des coûts c'est l'inducteur.

3) Définition des inducteurs d'activités

Il s'agit de rechercher les facteurs expliquant le mieux la consommation des ressources. Un inducteur d'activité est un inducteur de volume d'activité. Il traduit une relation de causalité entre les consommations des ressources et les activités.

Pour une activité regroupant des coûts homogènes, il est nécessaire de définir une mesure unique d'activité : c'est l'inducteur d'activité. Le choix de nature de l'inducteur est primordial : il doit mettre en évidence un comportement de coût cohérent qui évolue proportionnellement au volume de l'inducteur.

4) Regroupement des activités par inducteur d'activité

Il est fréquent que plusieurs activités aient le même inducteur. On regroupe donc les activités par inducteur commun, et on obtient ainsi des centres d'activités ou centre de regroupement toutes les activités ont le même inducteur.

Ce travail peut être effectué à l'aide d'une matrice croisant les activités recensées et les différents inducteurs choisis pour obtenir des centres de regroupement homogènes.

Exemple :

Tableau N°6 : Détermination d'inducteurs pour certaines activités

Activités	Inducteur
- Réceptionner les approvisionnements	- Nombre d'approvisionnements reçus
- Contrôler les approvisionnements	- Nombre d'approvisionnements contrôlent
- Stocker	- Nombre de références
- Transformer des matières	- Temps de fabrication
- distribuer	- Nombre de lots expédiés

(Source : [www.manager-go.com methode-des-couts complets. Htm](http://www.manager-go.com/methode-des-couts-complets.htm), janvier 2013.)

5) Calcul des coûts des inducteurs

Lorsqu'on détermine le coût global d'une activité pour une période donnée, il est possible d'en calculer le coût unitaire de l'inducteur. Pour cela, on divise le coût global de l'activité sur une période donnée par le nombre d'inducteurs de la même période.

Ainsi le coût unitaire d'inducteur est ensuite calculé selon la formule :

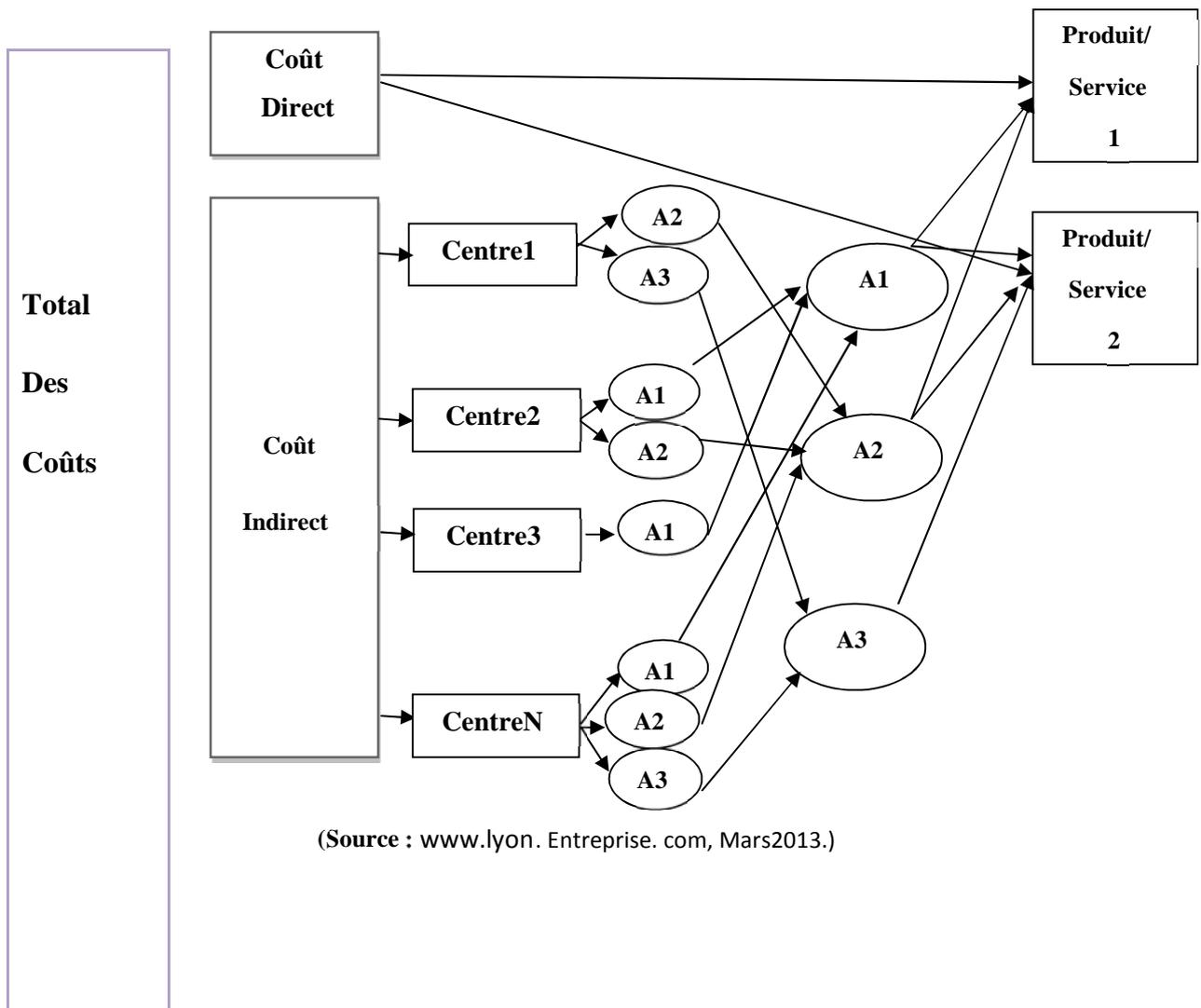
$$\text{Coût unitaire de l'inducteur} = \frac{\text{ressources consommées par le centre d'activité}}{\text{volume de l'inducteur (nombre d'inducteurs)}}$$

6) Imputation des ressources aux coûts des produits

Pour calculer le coût de revient du produit fini, il faut additionner les charges directes consommées et les charges indirectes. Pour estimer ces dernières, il faut déterminer les activités auxquelles il a recours et la quantité d'inducteurs consommées par ces activités. Ce nombre d'inducteurs de chaque activité est multiplié par le coût unitaire de l'inducteur, on obtient le coût d'une quantité donnée d'un produit.

Le fonctionnement de la méthode ABC peut être défini, avec ses étapes dans le schéma suivant :

Figure N°6 : Représentation du fonctionnement de la méthode ABC



Cette figure nous montre l'importance de raisonner par activités dans l'imputation des charges indirectes et non pas par centres. Cette représentation nous permet de déduire que le coût de l'activité A3 qui est exercée au niveau de centre 1 et au niveau de centre N, n'a pas contribué à la fabrication de produit / service 1.

Contrairement lors de la mise en place des méthodes traditionnelles où son découpage s'arrête au niveau de centre (fonction), ensuite la mise en place d'une unité d'œuvre unique, ce qui va conduire à l'affectation d'une part des charges de l'activité A3 au produit / Service 1, ou ce dernier n'a pas recours à cette activité.

1.3.6 Apports et limites de la méthode ABC

La méthode ABC contient plusieurs apports et limites, en particulier :

Les apports

La comptabilité par activité offre la possibilité d'affiner les calculs de coûts grâce à :

- Une réduction du recours à l'arbitraire : les charges indirectes deviennent directes par rapport aux activités qui sont affectables aux objets de coût. Le lien de causalité entre produits et consommations de ressources est renforcé ;
- Des inducteurs non volumiques (lots et produit) qui indéniablement constituent un progrès dans l'imputation des charges indirectes ;
- La suppression des distorsions de la comptabilité analytique traditionnelle ;
- Le développement du système d'information de l'entreprise ;
- Des coûts plus proches de la réalité qui permettent d'avoir la prise de décision sur des informations plus fiables.

Les limites

- La mise en place d'une comptabilité par activité exige une refonte majeure du système d'information. Elle nécessite du temps et des investissements : installation de compteurs, logiciels informatiques, formation... ;
- Certains auteurs relativisent le caractère novateur de la méthode et prônent qu'il s'agit d'un retour aux sources de la comptabilité analytique et notamment une redécouverte de la méthode des sections homogènes ;
- La comptabilité par activité reste une méthode de coût complet et présente donc le problème de l'instabilité du coût unitaire lié aux charges fixes unitaire contenues ;
- En plus des limites précédemment évoquées, la principale limite du modèle à base d'activités réside dans sa complexité. La qualité du modèle dépend de la façon dont il est défini : définition des activités, définition des inducteurs, regroupement des inducteurs...etc.

2. Le système de calcul des coûts partiels :

Les différentes méthodes de calcul des coûts définies par le système des coûts partiels englobe : la méthode du coût variables, La méthode d'imputation rationnelle des frais fixe, La méthode des coûts variables spécifiques et la méthode du coût marginal.

2.1. La méthode direct costing (coût variable)

2.1.1. Définition :

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.

2.1.2. Le principe de cette méthode :

Le cycle de production peut être plus ou moins long, les produits finis peuvent être obtenu

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.

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.

2.1.3. 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
Marges 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 :

Résultat = somme des marges – charges fixes globales

2.2. La méthode d'imputation rationnelle des frais fixe (IRFF)

2.2.1. Définition :

La méthode d'imputation rationnelle est une technique destinée à améliorer la méthode des sections homogènes. 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.

2.2.2. 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.

2.2.3. 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 l'activité normale.

Coefficient d'imputation rationnelle = Activité réelle (Ar)/Activité normale (An)

Si C.I.R < 1 \longrightarrow Il y a sous activité (malis)

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

Si C.I.R = 1 \longrightarrow 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.

Charges fixes en imputation rationnelle = charges fixes x C.I.R

2.2.4. 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 »

2.3. La méthode des coûts variables spécifiques ou direct costing évolué**2.3.1. Définition :**

La méthode des coûts directs consiste à dissocier les charges en : charges directes et indirectes, et à n'imputer aux coûts que les charges directes. Comme pour le coût variable simple, on détermine des coûts partiels ainsi que des marges (ici sur le coût direct), et l'on n'impute pas aux différents produits les charges communes (représentées ici par les charges indirectes). Le tableau ci-dessous illustre son utilisation.

Tableau N°7 : Tableau de détermination du résultat analytique par la méthode du direct costing évolué.

Eléments	Global	Produit A	Produit B
Chiffre d'affaire	Chiffre d'affaires total	Chiffre d'affaires A	Chiffre d'affaires B
-Charges directes	Charges directes totales	Charges directes A	Charges directes B
= marge sur coût direct	Marge sur coût direct total	Marge sur coût direct A	Marge sur coût direct B
-charges indirectes communes	Charges indirectes totales	Charges indirectes communes de A	Charges indirectes communes de B
= résultat analytique	Résultat analytique total	Résultat analytique de A	Résultat analytique de B

(Source : GUERFI Lamia : « analyse des systèmes de calcul des coûts- cas SONATRACH- », mémoire de Master, université de Bejaia, 2012, p.59.)

Cette méthode est le plus souvent utilisée comme complément d'autres outils. Sa technique et ses résultats sont intégrés dans la méthode des coûts spécifiques, que nous allons voir immédiatement.

2.3.2. Principe de la méthode des coûts spécifiques

Le principe de la méthode se rapproche de celui du coût variable simple par sa conception, à la seule différence que, pour pallier l'inconvénient de la non prise en compte des charges fixes, la méthode fait intervenir par ligne de produits : non seulement les charges variables mais aussi les charges fixes applicables à chacune d'entre elles (charges fixes directes) étant donné que certaines charges fixes sont propres à un produit alors que d'autres sont communes. Le tableau suivant récapitule les différentes charges concernées qui seront imputées aux coûts des produits.

Tableau N°8 : Tableau des charges incorporables incorporées par la méthode du direct costing évolué

Charges incorporables	Charges variables	Charges fixes
Charges directes	Incorporées	Incorporées
Charges indirectes	Incorporées	Non incorporées
Total	Coût variable	Coût fixe

(Source : FARDJELLAH Mohamed, « la comptabilité analytique des coûts et prix de revient »).

En procédant de cette manière, les charges indirectes fixes (qui sont communes à toutes les activités de l'entreprise et indépendantes du volume de production) sont exclues.

2.3.3. Mise en œuvre de la méthode

Les étapes de la mise en œuvre de la méthode sont identiques à celles du coût variable simple, à la seule différence que nous devons déterminer en plus d'une marge sur coût variable, « une marge sur coût variable spécifique (MCVS) ou marge de contribution à la couverture des charges fixes communes ». Cette dernière se calcule de la manière suivante :

$$\text{MCVS} = \text{MCV} - \text{Coûts fixes}$$

Cet indicateur est appelé « marge de contribution », car il sous-entend que pour qu'un produit donné contribue positivement à la couverture des charges fixes commune et au résultat de l'entreprise, il doit tout d'abord couvrir la totalité des charges qu'il engendre :

C'est-à-dire celles liées à son activité propre (charges variables), ainsi que celles liées à sa structure propre (à savoir : charges fixes directes ou spécifiques).

2.3.4. Intérêt et limites de la méthode

Parmi les intérêts et limites liés à cette méthode, nous trouvons :

Intérêt de la méthode

- La méthode est fiable, objective et plus complète que son prédécesseur (en l'occurrence la méthode du coût variable simple), mais reste toutefois moins complète que celle des coûts complets ;
- Elle permet de prendre des décisions techniques et commerciales, en plus de pouvoir fournir des arguments pour les décisions d'abandon de certaines activités : étant donné que la connaissance des marges sur coût spécifique permet d'apprécier leur incidence sur la rentabilité globale ;
- La méthode s'avère utile pour la fixation des prix de vente à court terme ;
- La méthode permet l'étude des causes de variations des coûts unitaires, ainsi que les simulations commerciales et les prévisions.

Les limites de la méthode

- La méthode présente des difficultés d'applications liées à la ventilation des charges, car la distinction entre charges fixes et variables n'est pas évidente, et leur ventilation entre les activités doit aussi tenir compte de l'identification des charges fixes directes ;
- Les stocks sont généralement sous-évalués par rapport à leur coût complet, et ne peuvent

servir à la valorisation comptable ;

- Les coûts découlant de cette méthode, ne constituent pas une bonne référence pour la fixation des prix à long terme.

2.4. La méthode du coût marginal

2.4.1. Définition :

Le coût marginal est la différence entre l'ensemble des charges d'exploitation nécessaires à une production donnée et l'ensemble de celles qui sont nécessaires à cette même production majorée ou minorée d'une unité.

Un coût marginal est égal au coût de la dernière unité fabriquée pour atteindre un niveau de production donnée.

2.4.2. Les objectifs de la méthode

- L'objectif principal étant de comparer le coût marginal au chiffre d'affaires supplémentaire qui la peut espérer ;
- Eclairer la décision de développement envisagé ;
- Déterminer l'économie marginale que l'on ferait en abandonnant une production et la comparer au chiffre d'affaires auquel cela obligerait à renoncer ;
- La réduction des activités entraîne une diminution des charges variables ;
- Déterminer les coûts prévisionnels des produits nouveaux ;
- Déterminer l'optimum de productivité et de rentabilité.

2.4.3. Mise en œuvre de la méthode

- Calcul du coût marginal

Coût marginal = variation du coût total / variation de la quantité

Ou

Coût marginal = dérivée du coût total

- La recette marginale : supplément du chiffre d'affaires procuré par la dernière unité vendue ;

$$\text{Le résultat marginal} = \text{recette marginale} - \text{coût marginal}$$

2.4.4. Les limites de la méthode

- La réduction des frais de structure induira une difficulté de licencier du personnel ;
- Difficulté de vendre du matériel et des installations (seule condition pour ne plus supporter les amortissements correspondants) ;
- Une étude analogue pourrait être menée pour comparer le coût d'une fonction assurée par l'entreprise et le coût qui serait supporté en faisant appel à des services extérieurs ;
- Dépendance vis-à-vis d'un sous-traitant pour le prix ;
- La qualité du service ;
- Les délais, prise en compte de l'évolution à moyen terme.

Conclusion du chapitre 2 :

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 apparaît 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.

CHAPITRE 3 :

Le contrôle gestion au sein de l'entreprise IFRI

CHAPITRE 3 : Le contrôle gestion au sein de l'entreprise IFRI

Introduction du chapitre 3 :

Comme nous l'avons souligné dans les chapitres précédents, le contrôle de gestion et un système qui permet, d'aider les opérationnels à faire de la gestion prévisionnelle et de suivre les réalisations pour essayer d'atteindre les objectifs.

Afin d'évaluer et analyser un système de contrôle de gestion au niveau d'une entreprise, nous avons effectué un stage d'une durée d'un mois au sein de l'entreprise « SRL IBRAHIM ET FILS », dans ce troisième chapitre, nous allons présenter l'entreprise d'accueil, puis nous essayerons de mettre en œuvre le fonctionnement de contrôle de gestion au niveau de l'entreprise par l'étude de l'existence des outils et méthodes du contrôle de gestion et la proposition d'amélioration à fin de répondre à notre problématique et arrivé au but de ce travail.

Section 01 : Présentation générale de l'entreprise IFRI

Durant notre stage pratique, on a pu connaître la Sarl Ibrahim & fils « IFRI », et pour une présentation générale de cette entreprise, on a consacré cette section précisant successivement son historique, son cadre juridique et sa situation géographique, y compris ses missions et ses activités, dans le même courant nous traiterons les moyens et l'organisation d'IFRI, enfin, on termine par l'organigramme de l'entreprise, ainsi.

1) Historique et évolution de l'entreprise

La SARL Ibrahim & fils « IFRI » est une société à caractère industriel, elle est spécialisée dans la production des eaux minérales et des boissons diverses, elle contribue au développement du secteur agro-alimentaire à l'échelle national.

La naissance de cette organisation remonte à l'année de 1986 quand elle était « *LIMONADERIE IBRAHIM* » spécialisée dans la production de boissons gazeuses en emballage verre, créée par les fonds propres de M. Ibrahim Laid. Depuis cette date, la famille a capitalisé une riche expérience dans le domaine des boissons ; ce n'est que dix ans plus tard, en 1996, que l'entreprise hérite un statut juridique de SNC (Société Non Collectif) puis le statut de la SARL (Société à responsabilité limitée) composé de plusieurs associées.

La SARL Ibrahim & fils IFRI, à caractère familiale (les gérants sont Ibrahim Laid et ses cinq fils), inaugure son premier atelier d'embouteillage d'eau minérale en bouteilles en polyéthylène téréphtalate (PET) le 20 juillet 1996. A cette date, plus de vingt (20) millions de bouteilles ont été commercialisées sur l'ensemble du territoire national. Ce chiffre atteint 48 millions d'unités en 1999, puis 252 millions de litres en 2004. La production franchira le cap des 541 378 351 millions de litres dans toute la gamme des produits IFRI en 2012.

2) Cadre juridique

La société prend la forme juridique « société à Responsabilité Limitée » (*SARL*).

- Son capital est de 1.293.000.000.00 DA.

- Numéro de registre de commerce est : 98B0182615.

- Numéro d'article d'imposition : 06360646615.

- Numéro d'identifiant fiscale : 099806018261598.

3) La situation géographique

1 –site Ighzer Amokrane

La SARL Ibrahim & fils « IFRI » est Implantée dans la commune de Ighzer – Amokrane, Daïra d'Ifri Ouzellaguen dans la wilaya de Bejaïa dans le nord de l'Algérie. Elle est localisée au sud –ouest de l'agglomération d'Ighzer Amokrane, soit à 400 mètres de la R.N. n° 26. Elle est implantée à l'entrée-Est de la vallée de la Soummam, en contre bas du massif montagneux de Djurdjura qui constitue son réservoir naturel d'eau.

2- site Zone activité TAHARACHT AKBOU

L'activité secondaire de production de JUS IFRUIT est implantée à la zone TAHARACHT AKBOU sur un site de 20 HA destiné à recevoir les projets d'extension dans la gamme soda ; jus etc....

Figure N°7 : Fiche signalétique de la SARL Ibrahim et fils IFRI

Raison sociale : Sarl IBRAHIM et fils-Ifri
Forme juridique : Société à responsabilité limitée SARL
Capital : 1293000000,00DA
Le fondateur de la SARL IFRI : Ibrahim Laid
Date de création : 1996
Effectifs : 1121
Missions : Production d'eau minérale et de Boissons diverses
Siège social : Ighzer-Amokrane-Ifri Ouzellaguen_06010 Bejaia-Algérie
Téléphone : 00 213 34 35 12 66
E-mail : ifri@ifri-dz.com
Site Web: www.ifri-dz.com

Source : Documents internes de l'entreprise IFRI

4) Missions & activités de l'entreprise

Pour mieux s'informer sur le domaine d'activité et les missions exercées par la Sarl Ibrahim et fils IFRI, on abordera les principales missions tout en précisant les objectifs fondamentaux de la Sarl, puis les activités qu'elle pratique et on termine par citer ses principaux clients.

4.1 Missions

L'entreprise IFRI a pour mission essentielle **la production et la commercialisation** des produits agro-alimentaires. « IFRI » est spécialisée dans la production d'eau minérale et de boissons diverses en emballage **verre** et **PET**.

La finalité de l'entreprise est d'être leader dans le domaine des eaux minérales tout en renforçant progressivement ses positions dans le segment des boissons diverses et de développer ses capacités à l'international.

La Sarl IFRI a fixé ses objectifs à court, moyen et long terme à l'effet de guider de plus en plus son parcours vers l'amélioration continue dans tous les secteurs (sociale, économique, financier et productif), d'ailleurs elle a permis à la région de connaître un développement abondant surtout dans la réduction du taux de chômage. En terme financier elle vise

Chapitre III Le contrôle gestion au sein de l'entreprise IFRI

l'amélioration de la rentabilité, la trésorerie et surtout le rapport qualité/prix, et enfin avoir une image de marque à partir d'un bon plan marketing.

4.2 Activités

La société travaille 24/24 Heures avec des lignes de production automatisées et équipées des systèmes de contrôle de qualité de dernière génération dans toutes les étapes de la production.

Grâce aux options technologiques qui ont prévalu lors du choix des équipements de production et de contrôle, IFRI accroit sans cesse ses capacités.

En 2010, la production de l'entreprise a franchi les 536 millions de bouteilles, l'équivalent de 503 millions de litres.

Elle veille au respect des normes d'hygiène, de sécurité et environnementales les plus strictes afin de diversifier sa gamme de production à savoir :

- * L'eau minérale naturelle
- * L'eau minérale gazéifiée
- * Produit énergétique
- * Les sodas
- * Les boissons fruitées
- * Les boissons fruitées au lait

Ayant couvert les besoins du marché national, grâce à une gamme de produits tellement diversifiée, IFRI est partie à la conquête de nouveaux marchés dans le monde. Aujourd'hui exporte ses produits vers la France, l'Angleterre, l'Espagne, l'Italie, l'Allemagne, la Belgique, le Luxembourg...par ailleurs, plusieurs contrats sont en phase de finalisation avec des partenariats étrangers soucieux d'acquiescer ses produits.

Son portefeuille client englobe, non seulement l'ensemble de la population service grâce au réseau de distribution appui par une force de vente, mais aussi, les institutions et organismes publics, les grands comptes et autres clients particuliers importants.

Tableau N°9 : Catégories de clients de la Sarl IFRI

N°	Catégorie de client
01	Exclusivités
02	Dépositaires
03	Société de CATERING
04	Société publiques
05	Institutions Militaires
06	Institutions Publiques
07	Exportations
08	Hôtels
09	Compagnies aériennes
10	Centres commerciaux

Source : documents de la Sarl IFRI

5) Les moyens et l'organisation d'IFRI

Les moyens de l'entreprise IFRI peuvent être classés selon deux catégories : humains et matériels, on va les détailler dans la présente section ; on traitera par la suite son organisation en précisant ses différentes structures, et on conclura par l'organigramme de la SARL.

5.1 Les moyens de la SARL Ibrahim et fils « IFRI »

Les moyens de la SARL-IFRI sont répartis comme suit :

5.1.1 Les moyens humains

La SARL Ibrahim et fils IFRI fait fonctionner un nombre de travailleur qui a déjà franchis les milles (1000) salariés, dont la répartition est représentée dans le tableau suivant qui englobe dans ses lignes et colonnes l'effectif par sexe et par catégorie socio-professionnelle.

Tableau N°10 : Effectif par sexe et par catégorie socio-professionnelle à IFRI

<i>Catégorie socio-professionnelle</i>	<i>Masculin</i>	<i>Féminin</i>	<i>Total</i>
Cadres dirigeants	08	01	09
Cadres supérieurs	20	03	23
Cadres	45	05	50
Maitrises	190	28	218
Exécutions	787	26	813
Pré-emploi	04	04	08
Total	1054	67	1121

Source : document interne de l'entreprise

5.1.2 Les moyens matériels

L'entreprise est dotée des moyens matériels appropriés.

a. Présentation du potentiel de production :

SARL IFRI dispose de dix (10) chaînes de production qui sont :

- * « **Combi 12** » Une ligne de production d'eau minérale naturelle en emballage PET de 1.5L.
- * « **Combi 20** » Une ligne de production d'eau minérale naturelle en emballage PET de 1.5L.
- * « **KSB** » Une ligne de production d'eau minérale naturelle en emballage PET de 0.5L et 1.5L.
- * « **KRONES 1** » Une ligne de production d'eau minérale fruitée en emballage verre de 0.25L.

Chapitre III Le contrôle gestion au sein de l'entreprise IFRI

* « **KRONES 2** » Une ligne de production d'eau minérale naturelle et d'eau minérale naturelle gazéifiée en emballage *verre* de 0.25L et 1L, de sodas (orange, pomme, pomme verte, citron, citron vert, fraise, bitter) de 0.25L et 1L.

* « **CSD** » Une ligne de production de boissons d'eau minérale naturelle gazéifiée de 0.33L et 1.25L, de différents sodas en emballage PET de 0.33L, 1.25L et 2L.

* « **SASSIB** » Une ligne de production d'eau minérale naturelle en emballage PET 0.5L, 1.5L, d'eau minérale naturelle en bouchon SPORT de 0.5L, d'eau minérale naturelle JUNIOR en bouchon Sport de 0.33L, d'eau minérale Air Algérie de 0.33L.

* « **Aseptique** » Une ligne de production aseptique de jus **Ifruit** en emballage PET (Mangue, fruits tropical, raisin et mure, orange citron carotte, melon ananas, pêche abricot) de 0.33L, 1L et 2L, de boissons au jus et au lait (pomme fraise, orange mangue) de 0.20L, 0.33L et 1L, de boissons Biscuit 10 Fruits de 0.33L et 1L, de boissons Isotonique (fraise-ananas, cerise) AZERO de 0.5L, et Jus d'Orange et de Pomme de 0.20L et 1L.

* « **KRONES M** » Une ligne de production d'eau minérale naturelle en emballage *verre* de 0.25L, 0.5L et 1L, et d'eau minérale naturelle gazéifiée de 0.25L, 0.5L et 1L.

* « **KSB 18-2** » Une nouvelle ligne de production aseptique de sodas de 1L et 2L.

b. Superficie Bâtie :

* **9** Hangars de production dont, 7 de 3000 M²chacun, 1 de 14000M² pour la production de jus aseptique IFRUIT et 1 de 35000M² pour la production de sodas.

* **4** Hangars de stockage de Matière première dont, 2 de 3500 M²chacun (1200 M³ est sous froid), et 2 de 4500 M²chacun (3500 M³ est sous froid).

* **3** Hangars de stockage de produits finis dont, 2 de 3500 M²chacun et 1 de 17000 M².

c. Transport et logistique :

* **302** camions de distribution (brasseurs) dont :

- 185 de 2.5 tonnes (125 de Hyundai HD 35 et, 60 de IVECO)

- 42 de 1.5 tonnes (Hyundai HD 100)

- 75 de 1 tonne (Hyundai HD 72)

* **210** Charrions élévateurs de 1.5 tonne à 25 tonnes dont, 26 sont réservés aux dépositaires.

5.2 L'organisation de la Sarl Ibrahim & fils IFRI

Nous allons identifier ci-après la structure générale et les différentes activités de chaque service de la Sarl IFRI :

5.2.1 Les structures de la Sarl IFRI

La structure organisationnelle des différentes fonctions de l'entreprise ainsi que leurs missions peut être présentée comme suit :

*** La Gérance « la direction générale » :**

Elle est dirigée et coordonnée par un gérant et 04 cogérants qui assurent et applique les décisions prises dans les différentes assemblées générales des associés. Elle a pour mission la coordination des travaux entre les différentes Directions, s'assurer auprès des collaborateurs directs de l'exécution parfaite de ces travaux, et fixer les grandes orientations en termes d'objectifs.

*** Directeur général : L'un des membres de la gérance sera désigné comme un directeur général, son rôle est de définir et de contrôler la politique de la Sarl pour chaque exercice.**

*** Secrétariat de la direction :**

C'est l'organe d'accueil, il est chargé de l'enregistrement des courriers (arrivés et départ), notamment les fax du dépistage du courrier aux différents services et directions, de la réception et orientation des clients, et aussi la réception et enregistrement des appels téléphoniques.

*** Service hygiène et sécurité :** Il a pour mission :

- Veiller à la prévention en matière de sécurité ;
- Intervenir en cas d'incendie ou d'accident ;

*** Service informatique :** Il a pour mission :

- Le développement et la réalisation des projets informatiques ;
- L'introduction de nouvelles technologies ;
- La maintenance du système informatique ;
- L'administration du réseau ;
- La sauvegarde et l'archivage des données de l'entreprise.

***Service contrôle de gestion :** l'objectif principal de ce service est d'assurer le suivi et le contrôle des résultats de la société dans les différentes activités et fonction. Son rôle est :

- Analyser les données pour alerter en cas d'écarts anormaux par rapport aux résultats attendus ou aux normes lorsqu'elles existent ;
- Collecter des informations concernant les différents budgets prévisionnels (budget de dépenses, trésorerie prévisionnelle / budget d'investissement). Elle veille à leur bonne préparation en collaboration avec les directions concernées et elle veille en principe à l'état des réalisations au fur et à mesure ;
- Le suivi de la performance ;
- La comparaison permanente des résultats réels et des prévisions chiffrées.

*** Service sécurité industrielle :** son rôle est :

- Assurer la sécurité des installations des biens ;

Chapitre III Le contrôle gestion au sein de l'entreprise IFRI

- Assurer le maintien de l'équipement de protection individuelle.

* **Service juridique** : Il a pour mission :

- Le conseil juridique des différents services de la Sarl IFRI ;
- Le règlement des différentes affaires juridiques ;
- Il s'occupe de tout ce qui est juridique (suivi des clients, fournisseurs, réclamations...).

* **Service planification & ordonnancement** : Son rôle est :

- Planifier les tâches de chaque ligne de production par semaine ;
- Réaliser et suivre les tableaux de bord pour chaque ligne de production, par volumes, par jours, par semaines, par mois, par trimestres, par semestres et par années ;
- Il est garant du mouvement des stocks des matières premières.

* **Direction Commerciale & Marketing** : Les services liés à cette direction sont les suivants : « ventes & opérations marché », « export », « marketing ».

Cette direction s'occupe de :

- Etablir les formats et les ordres de versements pour les clients ;
- Recevoir les bons de commande des clients ;
- Etablir et viser les factures et les bons de livraison ;
- L'établissement des factures et des bons de livraisons ;

* **Direction des Achats** : Cette direction est composée de services suivants : « achats locaux », « achats étrangers » « transit ».

Elle prend en charge la gestion des achats, et assure le suivi des commandes jusqu'à leur satisfaction en conciliant délais avec l'urgence des boissons au moindre coût.

* **Direction des Ressources Humaines** : Elle est subdivisée en quatre services principaux : « personnel », « service paie », « cellule performance », « moyens généraux ». Parmi ses missions :

- Veille à la bonne tenue des stocks ;
- Suivi des mouvements de la carrière du personnel ;
- Elaboration de la paie.
- Veiller à la gestion des moyens généraux et les espaces verts.

* **Direction Technique** : Cette direction est subdivisée en services suivants : « département technique », « utilité », « maintenance », « automatisme ».

Elle s'occupe de toutes les tâches techniques concernant la production, à cet effet elle :

- Veille au bon fonctionnement des équipements de production ;
- Réglages des machines et assurer ses maintenances ;
- Assure la maintenance et l'entretien des véhicules.

Chapitre III Le contrôle gestion au sein de l'entreprise IFRI

***Direction Industrielle & gestion de projet :** Cette direction contient les services suivants : « production », « équipe projet », « gestion des stocks pièces des rechanges ».

Parmi ses missions on distingue :

- La production ;
- La gestion des projets ;
- La gestion des équipements de tous les projets ;
- La gestion de stock pièces de rechange.

*** Direction Qualité :** Elle comprend les services suivants : « recherche et développement », « laboratoire contrôle de qualité », « siroperie, NEP, entretien des utilités », « assurance qualité ».

Sa mission principale est :

- La mise en place des procédures de travail de chaque structure ;
- Responsable de laboratoire ;
- D'assurer l'établissement, la mise en œuvre et l'entretien des processus nécessaires au système de management de la qualité ;
- Contrôle physicochimique de la matière première, des eaux des forages, et des échantillons des produits finis et leurs analyses ;
- De représenter l'organigramme auprès des parties externes relatif au système de management et de qualité.

*** Direction Comptabilité & Finances :** Elle contient les deux services : « comptabilité analytique & générale », « Finances ». Son rôle est :

- Etablir les situations financières ;
- Assurer la confrontée des opérations comptables ;
- Planifier les financements et les investissements ;
- Gérer les recettes et les dépenses.

***Direction Logistique :** Les services de cette direction sont répartis comme suit : « Gestion de stock de matières premières », « Gestion de stock produits finis », « Gestion de stock d'emballages », « gestion des déchets ».

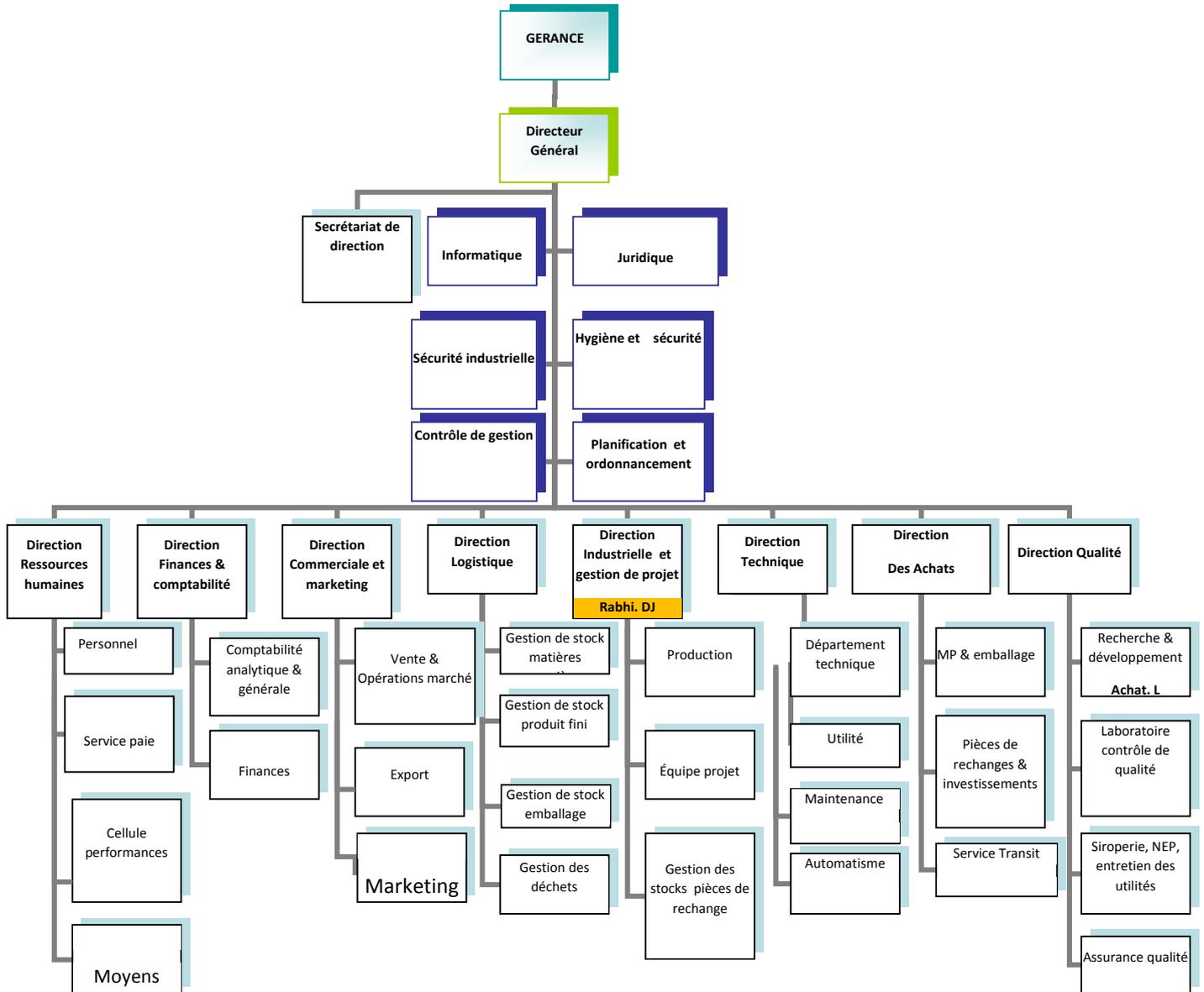
Les principales activités de cette direction sont :

- La coordination des activités des magasins ;
- Veiller à la bonne tenue des stocks ;
- Le contrôle des différents documents relatifs aux entrées et sorties dans les différents magasins.

5.2.2 Organigramme de l'entreprise IFRI :

La structure organisationnelle de la SARL IBRAHIM et fils repose sur modèle hiérarchique classique. L'organigramme suivant schématise les différentes directions et services de l'entreprise :

Figure N°8 : Organigramme de l'entreprise IFRI



Source : document interne de l'entreprise IFRI

Section 2 : Les outils du contrôle de gestion au sien de l'entreprise IFRI

1. Etude de l'existant

Dans la SARL IFRI la structure du contrôle de gestion est rattachée directement à la direction générale.

1.1. Objet du service contrôle de gestion au sein de l'entreprise IFRI

L'objet du service contrôle de gestion consiste par :

- Le suivi et contrôle budgétaire des objectifs fixés par la direction générale.
- Le suivi de l'utilisation efficiente des moyens investis.
- L'estimation du cout de revient des produits finis et le suivie des évolutions des charges de l'entreprise.
- L'harmonisation de l'état des stocks physiques et théoriques sur le système.

1.2. Les Outils du contrôle de gestion au sein de l'entreprise IFRI :

De nombreuses décisions sont prises quotidiennement dans l'entreprise IFRI à tous niveaux pour piloter sa performance, Afin d'y parvenir les gestionnaires élaborent et utilisent des outils d'aide à la décision. Dans ce cadre le contrôle de gestion à mis en œuvre ces outils ; la comptabilité générale, système d'information, la gestion budgétaire, tableau de bord, reporting commerciale.

1.2.1. Comptabilité générale :

La comptabilité générale au sein de IFRI, est un outil d'évaluation recensant et communiquant des informations sur :

- Les élément du patrimoine incorporel (fond de commerce, matériel...).
- Le détail des opérations (journaux enregistrement régulier...).
- Etats de synthèse produits (balance comptable, bilan comptable, compte de résultat, annexes comptables ...).

1.2.2. Système d'information

Le système d'information au sein de l'entreprise IFRI, est un outil indispensable dans les différents services.

Il permet de collecter, stocker, traiter et diffuser l'information.

Le SI est considéré comme un véhicule des différents services. Il structure, coordonne les échanges et les activités dans l'entreprise IFRI.

Le SI dans l'entreprise IFRI est un ensemble de ressources :

Chapitre III **Le contrôle gestion au sein de l'entreprise IFRI**

- Humaines : car ce sont les personnes qui conçoivent et font évaluer le SI dans l'entreprise IFRI.
- Matérielles : car les informations collectées et produites par le SI doivent être stockées et accessibles de manière durable et stable dans des technologies numériques de l'information (réseau ordinateur, station de travail, papier, unités périphériques ...).
- Immatérielles : car le SI est composé de différents logiciels et programmes pour fonctionner.

En particulier au niveau de département contrôle de gestion, les logiciels qui peuvent être utilisés sont :

- Tableau Excel : permet le calcul, suivi et le rapprochement des différentes situations.
- Progiciels : L'entreprise IFRI a connus deux progiciels :

1. Sage 100 : c'est le progiciel ancien que l'entreprise à utiliser qui a été clôturé fin 2018, on trouve chaque département son logiciel est propre à elle, et l'accès est limité à chaque département (commercial, comptabilité, paie).

2. Sage x3 ERP : c'est le nouveau progiciel utilisé par l'entreprise, il sert à regrouper toutes les données (IFRI, IFRUIT, Bejaia logistique,) et accède à chaque donnée. Il est vaste, ce qui permet de l'utiliser à long terme.

1.2.3. La gestion budgétaire :

La SARL IBRAHIM ET FILS adopte un système budgétaire annuel (décomposé en budgets mensuels) suivi d'un contrôle permanent (mensuel) effectué par le service contrôle de gestion.

Avant la fin de chaque année, le responsable du service de contrôle de gestion présente un pré-budget prévisionnel global pour l'année N+1 récapitulant l'ensemble des charges et produits prévus. Le conseil d'administration après étude, analyse et débats adopte le budget (ou le rejette pour une nouvelle mouture). Une fois, le pré-budget adopté dans ses grandes lignes par le CA, il devient le budget officiel et servira de référence pour l'évaluation des résultats de l'exercice.

Ecart sur chiffre d'affaire :

Chiffre d'affaire = quantités vendus * prix de vente unitaire.

Ecart sur quantité (E/QT) = (quantités réelles - quantités prévisionnelles) * prix total prévisionnelle.

Ecart global (E/GL) = (chiffre d'affaire réelle - chiffre d'affaire prévisionnelle).

Dans ce cas on a pris exemple des produits jus IFRUIT PET 2L mangue et l'eau minérale PET 1.5L :

Chapitre III Le contrôle gestion au sein de l'entreprise IFRI

Tableau N°11 : Ecart sur chiffre d'affaire pour jus IFRUIT PET 2L mangue :

U.M : DA

Mois	Budget			Réel			Ecart/QT	Ecart global
	QT	PU DZD	CA DZD	QT	PU DZD	CA DZD		
Janvier		140	0		140	0	0	0
Février	37266	140	5217240	74454	140	10423560	+5206320	+5206320
Mars		140	0		140	0	0	0
Avril	141930	140	19870200	219930	140	30790200	+10920000	+10920000
Mai		140	0		140	0	0	0
Juin	149130	140	20878200	83160	140	11642400	-9235800	-9235800
Juillet		140	0		140	0	0	0
Aout	191802	140	26852280	80820	140	11314800	-15537480	-15537480
Septembre		140	0		140	0	0	0
Octobre	822	140	115080	209550	140	29337000	+29221920	+29221920
Novembre		140	0		140	0	0	0
Décembre	0	140	0	930	140	130200	+130200	+130200
Global	520950	140	72933000	668844	140	93638160	+20705160	+20705160

SOURCE : établis par nous-mêmes à partir des données de l'entreprise

Interprétation des résultats pour le produit IFRUIT mangue :

Ecart sur chiffre d'affaire deux états nous présente :

$E/CA = \text{réalisation CA} - \text{prévision CA}$

$E/CA = 10423560 - 5217240 = 5206320 \text{ DA (Favorable)}$.

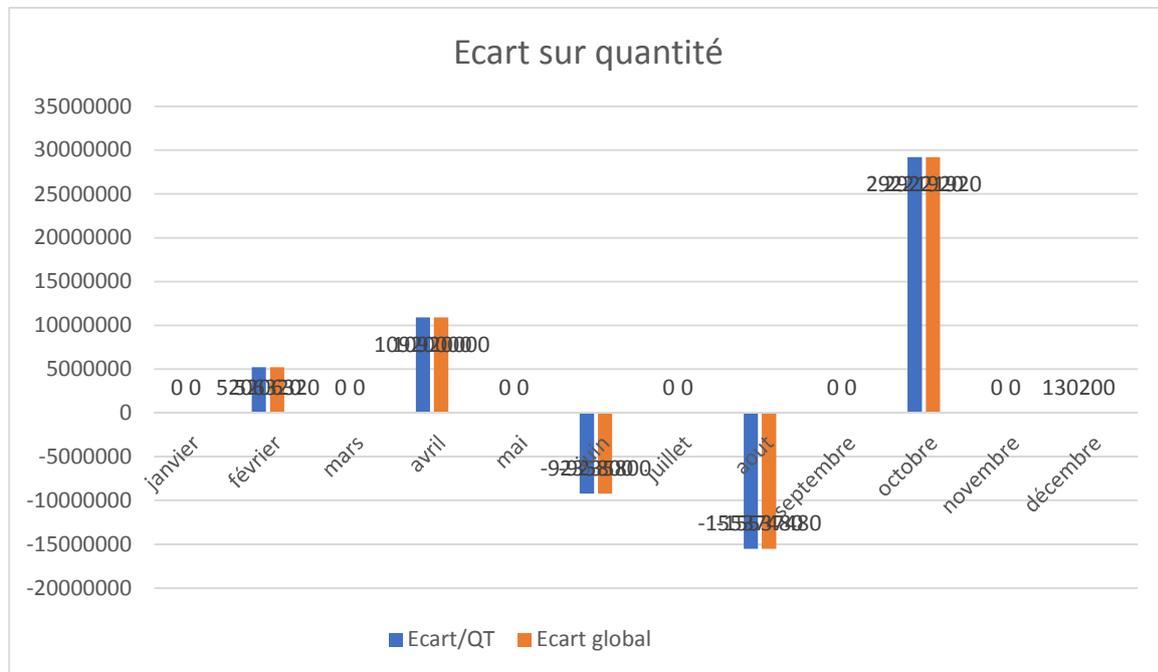
$E/CA = 11642400 - 20878200 = - 9235800 \text{ DA (Défavorable)}$

- Ecart positif : dans les mois (FEVRIER, AVRIL, OCTOBRE, DECEMBRE) la SARL IFRI a réalisé des écarts favorables ou en remarque que le chiffre d'affaire réalisé est supérieur à celui budgété.
- Ecart négatif : dans les mois (JUN, AOUT) la SARL IFRI a réalisé un écart défavorable ou en remarque que le chiffre d'affaire réalisé est inférieur à celui budgété.

Remarque : dans les mois qui reste (JANVIER, MARS, MAI, JUILLET, SEPTEMBRE,

NOVEMBRE) la SARL IFRI a réalisé des écarts nuls parce que y'a pas eu de production c'est le mois d'avant qui le couvre.

Figure N°9 : Evolution de l'écart quantité par rapport à l'écart sur CA du produit jus IFRUIT mangue :



SOURCE : établis par nous-mêmes à partir du tableau n° 11

Interprétation des résultats

D'après le graphe ci-dessus on peut déduire que le cheminement des deux courbes est similaire alors même pour l'interprétation des résultats sera la même par produit que les écarts sur CA.

$$E/QT : (QT_r - QT_p) * P_p$$

$$E/QT : (74454 - 37266) * 140 = 5206320 \text{ DA (Favorable).}$$

$$E/QT : (83160 - 14130) * 140 = - 9235800 \text{ DA (Défavorable).}$$

- Ecart positif : dans les mois (FEVRIER, AVRIL, OCTOBRE, DECEMBRE) la SARL IFRI a réalisé des écarts favorables.
- Ecart négatif : dans les mois (JUN, AOUT) la SARL IFRI a réalisé un écart défavorable.

Analyse des écarts :

Après ces interprétations on peut s'en sortir par la conclusion suivante :

1) Pour une analyse par mois le produit jus IFRUIT mangue PET a marqué un écart négatif dans les mois de (JUN, AOUT) qui est dû à la baisse de la demande sur le marché, et un écart

Chapitre III Le contrôle gestion au sein de l'entreprise IFRI

positif dans les autres mois (FEVRIER, AVRIL, OCTOBRE, DECEMBRE), qui est d'à une forte demande sur le marché.

2) écart sur chiffre d'affaire et écart sur quantités vendues ont une variation similaire on peut déduire que le chiffre d'affaire varie en fonction de la variation du volume des ventes.

3) En fin on résume comme suite : l'écart global sur chiffre d'affaire est plus influencé par l'effet quantité que par l'effet prix car les prix de la SARL IFRI sont fixes. Dire qu'un écart sur chiffre d'affaire est favorable uniquement par rapport à son objectif de chiffre d'affaire, et ne pas intégrer le logique coût.

Tableau N°12 : Ecart sur chiffre d'affaire pour l'eau minérale PET 1.5L

Mois	Budget			Réel			Ecart/QT	Ecart global
	QT	PU DZD	CA DZD	QT	PU DZD	CA DZD		
Janvier	15239970	35	533398950	12428016	35	434980560	-98418390	-98418390
Février	14115288	35	494035080	11604174	35	406146090	-87888990	-87888990
Mars	18121812	35	634263420	25167756	35	880871460	+246608040	+246608040
Avril	19618560	35	686649600	16846200	35	589617000	-97032600	-97032600
Mai	26216286	35	917570010	19182108	35	671373780	-246196230	-246196230
Juin	15057090	35	526998150	23993424	35	839769840	+312771690	+312771690
Juillet	24396414	35	853874490	28810320	35	1008361200	+154486710	+154486710
Aout	21701586	35	759555510	40689822	35	1424143770	+664588260	+664588260
Septembre	19511868	35	682915380	25793004	35	902755140	+219839760	+219839760
Octobre	14551050	35	509286750	18974154	35	664095390	+154808640	+154808640
Novembre	12900762	35	451526670	15456120	35	540964200	+89437530	+89437530
Décembre	12755208	35	446432280	15048936	35	526712760	+80280480	+80028480
Global	214185894	35	7496506290	253994034	35	8889791190	+1393284900	+1393284900

SOURCE : établis par nous-mêmes à partir des données de l'entreprise

➤ Interprétation de résultat pour l'eau minérale

Ecart sur chiffre d'affaire de x états nous présentes :

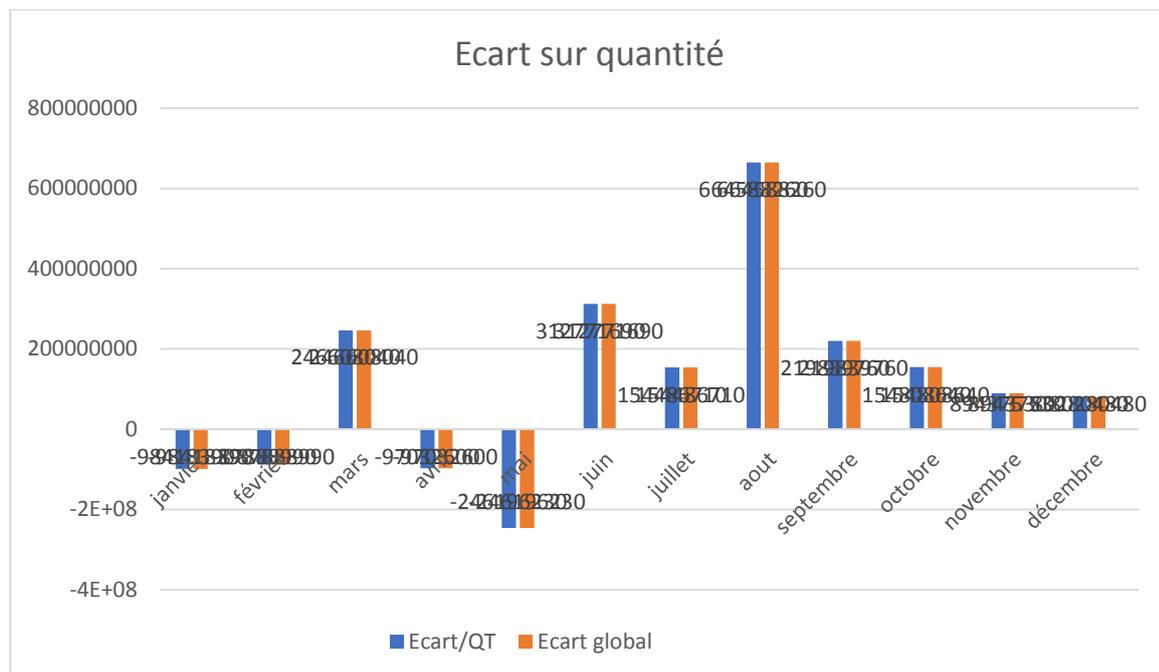
$E/CA = \text{réalisation CA} - \text{prévision CA}$

$E/CA = 434980560 - 533398950 = -98418390$ DA (défavorable)

$E/CA = 88087146 - 634263420 = 246608040$ DA (favorable)

- Ecart négatif : LA SARL IFRI a réalisé des écarts défavorables dans les mois suivant (janvier, février, avril, mai) ou on remarque que le chiffre d'affaire réalisé est inférieur à celui budgété.
- Ecart positif : LA SARL IFRI a réalisé des écarts favorables dans les mois restent (mars, juin, juillet, aout, septembre, octobre, novembre, décembre) ou on remarque que le chiffre d'affaire réalisé est supérieur à celui budgété

Figure N°10 : Evolution de l'écart quantité par rapport à l'écart sur CA du l'eau minérale 1,5L :



SOURCE : établis par nous-mêmes à partir du tableau n° 12

D'après le graphe ci-dessus en peut déduire que le cheminement des deux courbes est similaire alors même pour l'interprétation des résultats sera la même par produit que les écarts sur CA.

C'est-à-dire :

$$E/Q : (QT_r - QT_p) * P_p$$

$$E/Q : (12428016 - 155239970) * 35 = -98418390 \text{ DA (défavorable)}$$

$$E/Q : (25167756 - 18121812) * 35 = 246608040 \text{ DA (favorable)}$$

- Ecart négatif : LA SARL IFRI a réalisé des écarts défavorables dans les mois suivant (janvier, février, avril, mai) ou on remarque que le chiffre d'affaire réalisé est inférieur à celui budgété.
- Ecart positif : LA SARL IFRI a réalisé des écarts favorables dans les mois restent (mars, juin, juillet, aout, septembre, octobre, novembre, décembre) ou on remarque que le chiffre d'affaire réalisé est supérieur à celui budgété

Chapitre III Le contrôle gestion au sein de l'entreprise IFRI

Analyse des écarts :

Après ces interprétations on peut s'en sortir par la conclusion suivante :

1) Pour une analyse par mois le produit eau minérale 1.5L PET a marqué un écart négatif dans les moins de (janvier, février, avril) qui est d'aux à la baisse des quantités vendus dans la saison d'hiver, et un écart positif dans les autres mois (juin, juillet, aout, septembre, octobre), qui est d' à une forte demande pour la saison d'été.

2) écart sur chiffre d'affaire et écart sur quantités vendues ont une variation similaire on peut déduire que le chiffre d'affaire varie en fonction de la variation du volume des ventes.

3) En fin on résume comme suite : l'écart global sur chiffre d'affaire est plus influencé par l'effet quantité que par l'effet prix car les prix de la SARL IFRI sont fixes. Dire qu'un écart sur chiffre d'affaire est favorable uniquement par rapport à son objectif de chiffre d'affaire, et ne pas intégrer le logique coût.

1.2.4. Tableau de bord :

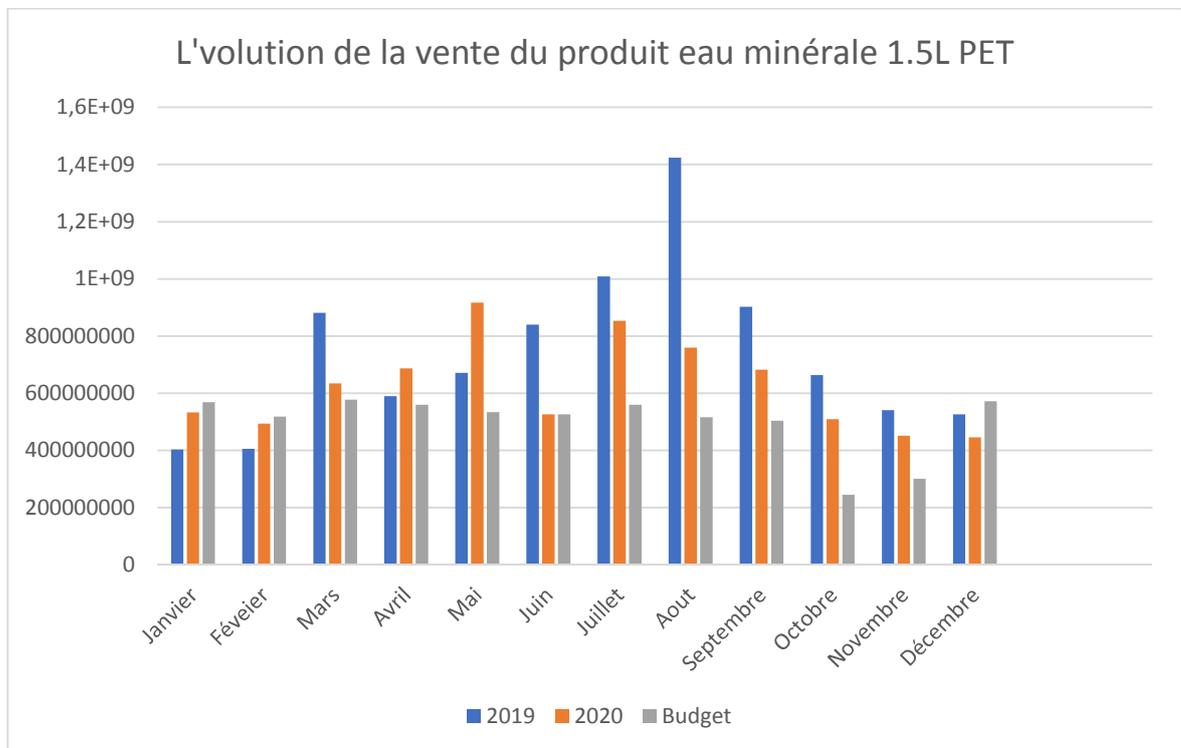
Le tableau de bord au sein de IFRI, est un support de communication pour la diffusion d'information aux différents responsables des départements ; mesurer et contrôler les réalisations des objectifs fixés par la direction générale, dans ce cas on a pris exemple d'élaboration des tableaux de bord des chiffres d'affaires des produits jus IFRUIT MANGUE PET 2L, eau minérale PET 1.5L.

Tableau N°13 : Tableau de bord du chiffre d'affaires EAU MINERAL 1.50L

Mois	2019	2020	Budget	Real/budget	Var N/N-1	CUMUL VAR N-1
Janvier	434980560.00	533398950.00	569324910.00	93.69%	+22.63%	+22.63%
Février	406146090.00	494035080.00	518568960.00	95.27%	+21.64%	+44.27%
Mars	880871460.00	634263420.00	577886400.00	109.76%	-28.00%	+16.27%
Avril	589617000.00	686449600.00	559540800.00	122.72%	+16.46%	+69.40%
Mai	671373780.00	917570010.00	533856960.00	171.88%	+36.67%	+69.40%
Juin	839769840.00	526988150.00	525907200.00	100.21%	-37.24%	+32.15%
Juillet	1008361200.00	853874490.00	559540800.00	152.60%	-15.32%	+16.83%
Aout	1424143770.00	759555510.00	516699960.00	147.00%	-46.67%	-29.83%
Septembre	902755140.00	682915380.00	504504000.00	135.36%	-24.35%	-54.19%
Octobre	664095390.00	509286750.00	244608000.00	208.21%	-23.31%	-77.50%
Novembre	540964200.00	451526670.00	300867840.00	150.07%	-16.53%	-94.03%
Décembre	526712760.00	446432280.00	571771200.00	78.08%	-15.24%	-109.27%
Global	8889791190.00	7496506290.0	5983077030.0	125.30%	-15.67%	-124.95%

SOURCE : établis par nous-mêmes à partir des données de l'entreprise

Figure N°11 : Evolution de la vente du produit eau minérale 1.5L PET



SOURCE : établis par nous-mêmes à partir du tableau n° 13

Interprétation des résultats :

Le produit eau minérale 1.5L PET, représente un chiffre d'affaires réalisé en (N)2020 avec une valeur de l'ordre de 7496506290 DA en passant de 8889791190 DA en (N-1)2019 soit un taux de baisse - 15.67 %, qui est d'à la baisse de la demande sur le marché.

Comparativement à l'objectif annuel au niveau de cette structure (eau minérale 1.5L PET), l'entreprise IFRI a enregistré un taux d'efficacité valeur (Réalisation N / Objectif N) de 125.30 %, soit un chiffre d'affaire réel de 7496506290 DA par rapport à une prévision de 5983077030DA.

Ce qui implique dans ce cas que l'entreprise IFRI a réalisé plus que prévu de 25.30 %.

Pour une analyse par mois le produit eau minérale 1.5L PET a marqué une baisse d'activité dans les mois de janvier, février, octobre, novembre et décembre qui est d'aux quantités vendus dans la saison d'hiver, et une augmentation dans les autres mois (mars, avril, mai, juin, juillet, aout, septembre), qui est d'à une forte demande pour la saison d'été.

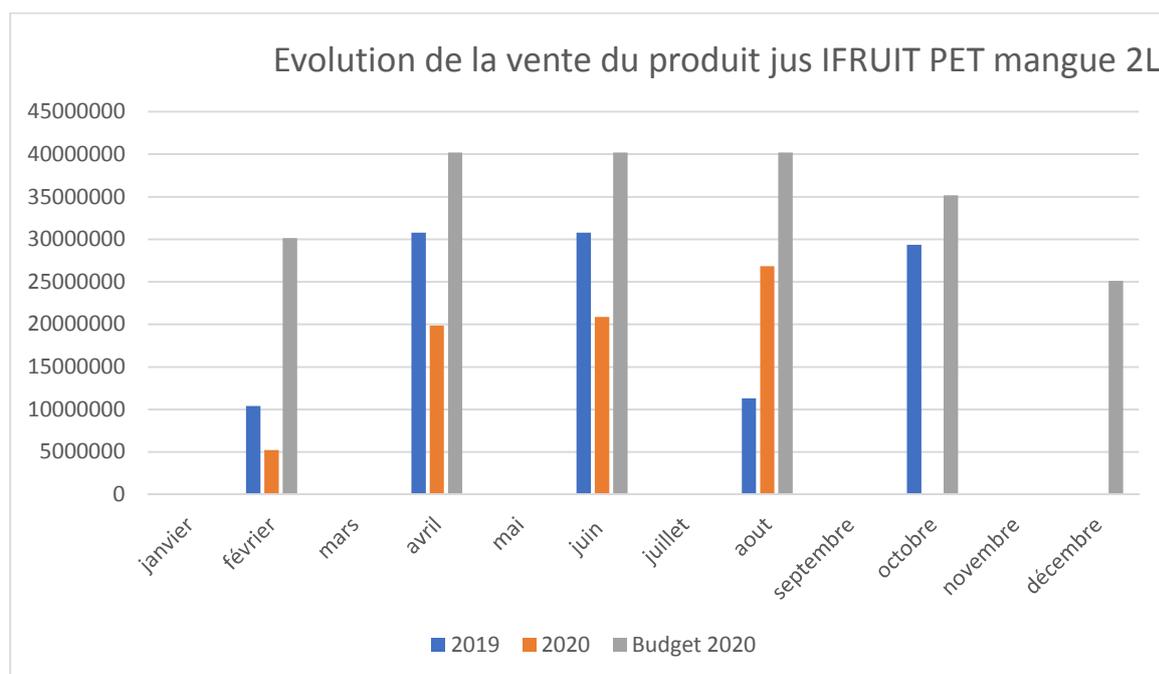
Et on remarque qu'elle a marqué un pique dans le mois de juillet d'une valeur CA de 853874490 DA.

Tableau N°14 : Tableau de bord de chiffre d'affaires du jus IFRUIT PET mangue 2L

Mois	2019	2020	Budget 2020	Real/ budget	Var N/N-1	CUMUL VAR N-1
Janvier			0.00	0.00%		
Février	10423560.00	5217240.00	30154320.00	17.30%	-49.95%	-49.95%
Mars			0.00%			-49.95%
Avril	30790200.00	19870200.00	40205760.00	49.42%	-35%	-85.41%
Mai			0.00	0.00%		-85.41%
Juin	11642400.00	20878200.00	40205760.00	51.93%	+79.33%	-6.08%
Juillet			0.00	0.00%		-6.08%
Aout	11642400.00	26852280.00	40205760.00	66.79%	+137.32%	+131.24%
Septembre			0.00	0.00%		-131.24%
Octobre	29337000.00	115080.00	35180040.00	0.33%	-99.61%	+31.63%
Novembre			0.00	0.00%		+31.63%
Décembre	130200.00	0.00	25128600.00	0.00%	-100.00%	-68.37%
Global	93638160.00	72933000.00	211080240.00	34.55%	-22.11%	-90.48%

SOURCE : établis par nous-mêmes à partir des données de l'entreprise

Figure N°12 : Evolution de la vente du produit jus IFRUIT PET mangue 2L



SOURCE : établis par nous-mêmes à partir du tableau n° 14

Interprétation des résultats :

Le produit jus IFRUIT mangue PET 2L, représente un chiffre d'affaire réalisé en (N) 2020 avec une valeur de l'ordre de 72933000 DA en passant de 93638160 DA en (N-1) 2019 soit un taux de baisse -22.11 %, qui est dû à la baisse de la demande sur le marché.

Comparativement à l'objectif annuelle au niveau de cette structure (jus IFRUIT mangue PET 2L), l'entreprise a enregistré un taux d'efficacité valeur (Réalisation N / Objectif) de 34.55 % soit un chiffre d'affaire réel de 72933000 DA par rapport à une prévision de 211080240 DA.

Ce qui implique dans ce cas que l'entreprise IFRI n'a pas réalisé ce qui été prévus, mais moins de 65.55 %.

Pour une analyse par mois jus IFRUIT mangue PET 2L, l'entreprise a introduit une politique de production, la quantité produit pour un mois couvre la vente du mois et la vente du mois qui suit le cas de février couvre mars

On remarque aussi que le produit a marqué une baisse d'activité dans les mois de février, octobre qui est d'aux quantités vendus dans la saison d'hiver, et une augmentation dans les mois (avril, juin, aout), qui est dû à une forte demande pour la saison d'été.

Et on remarque qu'elle a marqué un pique dans le mois d'aout d'une valeur CA de 26852280 DA.

1.2.5. Reporting

Dans, cette présente, nous allons présenter le concept du reporting commercial, son principe, l'occupant de ce poste au sein d'IFRI ainsi que ses missions et la fiche de poste.

1.2.5.1. Qu'est-ce que le reporting commercial ?

« **Reporting** », désigne une famille d'outils de business intelligence destinés à assurer la réalisation, la publication et la diffusion du rapport d'activité selon un format prédéterminé. Le reporting consiste à rendre compte périodiquement de ses performances à son équipe ou à ses supérieurs. Il désigne l'interface et les tableaux de bord qui mesurent les résultats et la performance entreprise.

L'outil du reporting permet de définir le degré de réussite ou d'échec des actions menées, la SARL « **IFRI** » utilise dans ce cas le cristal report et édition pilotée.

1.2.5.2. Son principe

L'outil de reporting assure l'interrogation des bases de données suivent des requêtes « **SQL** » préparées lors de l'élaboration du modèle. Le rapport d'activité peut ensuite être publié sur l'intranet, périodiquement en automatique ou ponctuellement à la demande.

Il est probablement l'application la plus utilisée de l'informatique décisionnelle, cela permet aux gestionnaires :

- De sélectionner des données relatives à telle période, telle production, tel secteur de clientèle, etc.
- De trier, regrouper ou répartir ces données selon les critères de leur choix.
- De réaliser divers calculs (totaux, moyennes, écarts, comparatif d'une période à l'autre ...).
- De présenter les résultats d'une manière synthétique ou détaillée, le plus souvent graphique selon leurs besoins ou les attentes des dirigeants de l'entreprise.

1.2.5.3. Analyse des ventes et ses multiples axes

a. Définition de l'analyse des ventes

L'analyse des ventes est le processus de traitement des données relatives aux ventes qui permet d'orienter les actions commerciales et marketing de l'entreprise. Elle repose sur l'utilisation de tableaux de bord commerciaux et de techniques statistiques.

Cette analyse peut, entre autres, permettre de mesurer l'efficacité de l'activité commerciale, les performances des produits, mettre en évidence des variations saisonnières ou permettre d'essayer d'expliquer des phénomènes de ventes parfois inexplicables. Elle est réalisée au niveau de la direction commerciale et utilisée par le directeur commercial ou directeur des ventes pour pilotage commercial des équipes de ventes.

b. Les différents axes d'analyse des ventes et leurs analyses au sein de la SARL IFRI :

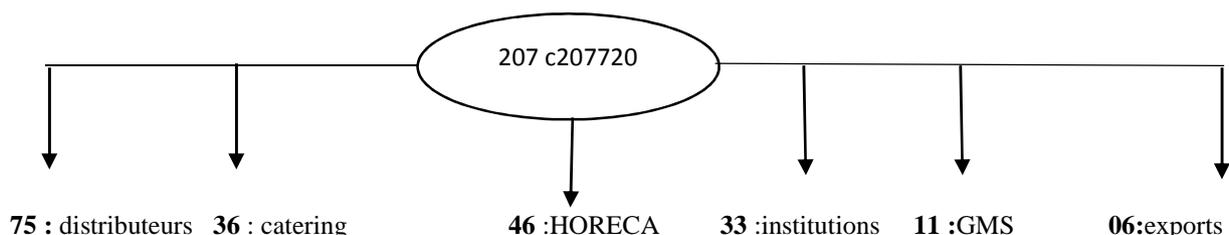
Il existe **cinq (05)** axes principaux d'analyse des ventes qui sont :

- **L'axe client :**

Il est important de comprendre qui sont ses principaux clients ils ont évolué au fil du temps.

Dans la plupart des entreprises, la « loi de Pareto », plus de 80% de chiffre d'affaire (CA) de l'entreprise provient généralement d'au plus 20% des clients.

Exemple : Analyse de l'axe client de la SARL « IFRI » en 2020



Source : informations données par directeur commercial

- **L'axe produits et services :**

Il est primordial de savoir quels sont les produits et/ou les services les plus vendus dans votre entreprise et de les situer dans le temps, selon leur cycle de vie. De même, il est avantageux d'identifier les produits et/ou les services qui sont le moins populaires ou qui sont en déclin. Vous voudrez sans doute alors les retirer de votre portefeuille de produits/services. Finalement, il est utile d'appréhender les liens de cause à effet entre la vente de certains produits et ainsi assimiler si ces combinaisons de produits forment des substituts ou des compléments.

Exemple : Analyse de l'axe produits de la SARL « IFRI » en 2020

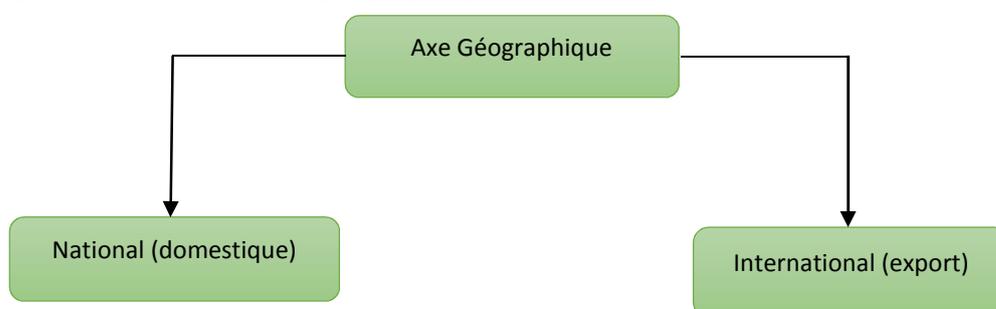
Référence	Produit
14	IFRI
43	SODA _____
49	IFRUIT
02	AZRO

Source : informations données par le directeur commercial

- **L'axe géographique (régions) :**

Il est nécessaire de se rendre compte comment se comportent vos ventes dans vos différents marchés (ou régions). Vous pouvez comparer les marchés entre eux de façon relative, en considérant la taille du marché. C'est ce qui vous permettra de calculer un taux de pénétration par marché et déterminer ainsi si vous devez continuer d'investir dans le développement ou non du marché sous-jacent. Il sera également intéressant de comprendre ce qui se vend mieux dans chacun des marchés et quels sont les clients types par marché. Enfin, pour chacun des marchés, une analyse de la compétition locale s'impose, afin de mieux assimiler et conserver votre part de gâteau.

Exemple : Analyse de l'axe géographique de la SARL « IFRI » en 2020



Source : informations données par directeur commercial

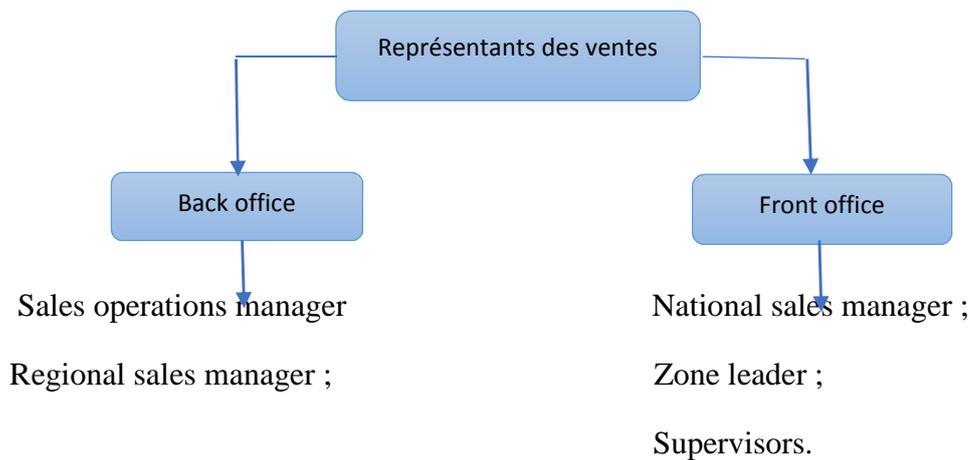
- **L'axe représentant des ventes**

Chapitre III Le contrôle gestion au sein de l'entreprise IFRI

Cet axe est considéré comme majeur puisqu'il est inestimable de révéler qui sont vos meilleurs et vos pires représentants des ventes.

Les meilleurs devront être encouragés par des mesures incitatives pour maintenir et surpasser leur rendement et les moins bons devront avoir accès à du support et/ou de la formation pour améliorer leur performance.

Exemple : Analyse de l'axe représentants des ventes de la SARL "IFRI" en 2020



Source : informations données par le directeur commercial

- **L'axe canaux de vente**

Il est majeur de comprendre le rendement de vos différents canaux de vente (vente en ligne, vente au détail, ventes en gros, ventes par argent, ventes par franchises ...). Encore une fois, ce qui est intéressant c'est de surveiller l'évolution de ventes par canal pour démêler quels sont les canaux les plus lucratifs et les plus prometteurs. Contrairement à ce que l'on pourrait croire, il est parfois plus intéressant de limiter ces canaux de vente et de déployer de plus grands efforts dans ces canaux plutôt que d'opter pour un très grand nombre de canaux diversifiés.

2. Propositions d'amélioration des outils du contrôle de gestion de l'entreprise

2.1. Reporting

Pour une amélioration pour la SARL IFRI on propose d'établir d'autres reporting car le reporting commercial permet juste de suivre les ventes, de mesurer le nombre de clients et prospects visités, le nombre de propositions commerciales établies, le taux de transformation en commande, l'évolution du chiffre d'affaires, des marges commerciales, connaître les classements par produit, par client, par région...ect. Mais ça c'est insuffisant pour les dirigeants. Dans ce cas on propose le reporting qui va aider mieux l'entreprise dans sa performance ;

Reporting Ressources Humaines :

Permet d'analyser les écarts de salaires, de charges, les absences et plannings des équipes, analyser les effectifs (recrutement, turn over...), la répartition de la masse salariale, la pyramide des âges, l'évolution des départs en formation par statut ...ect.

2.2. Benchmarking :

Le benchmark ou le benchmarking est une technique indispensable pour faire évoluer son entreprise, face à une concurrence de plus féroce, que ce soit pour obtenir des parts de marché, trouver des nouveaux clients, ou une équipe compétente, faire évoluer son entreprise est devenu un challenge de plus ardu, une des meilleurs options pour relever ce challenge c'est d'avoir recours au benchmarking. Un outil qui permet d'identifier les bonnes pratiques commerciales et les facteurs clés de succès.

De cette manière, l'entreprise peut établir une stratégie qui donnera un avantage en matière de productivité et de compétitivité.

Même si qu'il est difficile d'accéder aux données des concurrents, par ce que cela reste le plus souvent confidentiel. Mais heureusement, à l'ère numérique il est possible d'utiliser internet pour avoir des infos sur les concurrents qui vous intéressent. Vous pouvez analyser leurs sites internet ou bien leurs réseaux sociaux. Données financières, taux de notoriété, clients, partenaires, fournisseurs tout est accessible assez facilement en quelques clics.

Section 3 : Les méthodes de calcul des coûts au sien de l'entreprise IFRI

1. Etude de l'existant

1.1. La méthode utilisée par l'entreprise

La SARL IBRAHIM ET FILS "IFRI" utilise la méthode de l'imputation rationnelle des charges fixes pour le calcul de cout de ces produits.

Mais l'entreprise IFRI elle se limite juste au calcul du cout de production.

1.2. Exemple sur la méthode utilisée par l'entreprise

On a pris exemple de la production de 35697649 bouteilles d'eau minérale pour le calcul de cout pour l'année 2020 :

Tableau N°15 : Calcul du cout de production unitaire par la méthode de l'imputation rationnel des charges fixes utilise par l'entreprise.

Elément	Montant
Quantités produits	35697649 bouteilles
Charges variables	409220750.2
Charges fixes	118754200
Cout de production total	527974950.2
Cout de production unitaire	14.79018829
Cout variable unitaire	11.46352103
Cout fixe unitaire	3.326667255

Source : établis par nous-mêmes à partir des données de l'entreprise

2. Proposition d'amélioration de la méthode de calcul du coût de l'entreprise

On n'a proposé à l'entreprise IFRI de changée la méthode de calcul du cout utilisé (IRFF) par la méthode ABC.

2.1. Les apports et les critiques de la méthode de l'ABC

2.1.1. Les apports de l'ABC

La méthode ABC propose un changement de vision sur l'organisation reposant sur l'analyser de processus transversaux, et présentant le calcul des coûts des extrants comme moyen et non comme finalité. C'est le moyen de fournir des informations plus précises aux managers sur les coûts afin d'aider à la prise de décision stratégique et améliorer le profit de l'entreprise.

Activité Based Costing permet la refonte de structure organisationnelle en faisant face aux contraintes de la concurrence. Il ne s'agit plus de calculer les coûts dont le niveau sera pertinent face aux attentes des consommateurs, c'est-à-dire gérer l'entreprise au travers de coût cibles en créant de la compétitivité en amont.

Au-delà des nombreux travaux, visant à montrer l'intérêt que peut représenter l'ABC pour le calcul de coût aucune étude n'a été réalisée sur les déterminants de sa mise en place du système de contrôle, nous avons essayé d'expliquer la mise en place d'une comptabilité par activité.

2.1.2. Critiques de la méthode ABC

Les critiques de cette méthode sont comme suit :

- LA nature des indicateurs

La méthode introduit des inducteurs exprimant la complexité et l'efficacité par rapport aux méthodes classiques, qui ne reconnaissent que les indicateurs volumiques, cette prise en compte est à la représentativité du modèle des coûts. Mais leurs impacts sur le résultat final restent limités. La méthode ABC n'aurait donc qu'un faible apport de point de vue des indicateurs non volumiques.

- Le coût d'obtention des données

La méthode ABC nécessite de réaliser des relevés au coeur même des processus à chaque fois que l'on souhaite une analyse des coûts réels. Le coût de mise en oeuvre doit pouvoir être absorbé par les gains réalisés.

- La nature des charges analysées

Toutes les charges ne sont pas directes et donc leur affectation n'est pas simple. Les coûts obtenus seront souvent des coûts partiels, directement relatifs à la mise en oeuvre du processus et activités étudiées. Cet aspect rend plus difficile la consolidation des résultats obtenus et il peut se faire que certaines charges soient hors champs de tout analyse.

En effet, la méthode ABC ne garantit pas la vérité des coûts réels. Elle permet cependant d'améliorer leur analyse et de cerner la progression de certaines charges afin de sauvegarder la compétitivité de l'entreprise. En repérant les ressources consommées par chaque activité, elle permet d'apprécier son efficacité et de susciter des moyens d'améliorations de la productivité.

Elle permet d'élargir le rôle de la comptabilité de gestion au niveau de l'optimisation des processus de production et de distribution. Sa mission n'est plus centrée seulement sur l'évaluation des coûts mais aussi d'identifier toutes les activités génératrices de valeur pour l'entreprise et son développement.

La méthode ABC permet d'obtenir une idée plus précise du coût réel d'un produit, en reliant le processus de fabrication à des activités précises, ce qui peut conduire à des décisions opposées à celles que suggère la méthode traditionnelle du coût complet. Sa mise en oeuvre dans les

entreprises a permis d'élaborer plusieurs modèles de calcul de comptabilité par activité adaptés aux réalités organisationnelle des entreprises.

2.2. Etapes d'implantation de la méthode ABC

Il convient dans un premier temps de rappeler le principe fondamental de la méthode ABC : « les activités consomment les ressources et les produits consomment les activités »

Le coût de chaque processus est la somme des coûts de ses activités. A chaque activité est associé un inducteur de coût. Ainsi, nous pourrions calculer le cout unitaire de chaque inducteur. La dernière phase consiste à passer des inducteurs aux objets de coûts choisis pour obtenir le coût unitaire de l'objet de coût.

La mise en œuvre d'une telle méthode de calcul des coûts dans une organisation doit suivre l'enchaînement suivant :

Etape 01 : Analyser et identification des Activités ;

Etape 02 : Saisie et affectation des ressources aux activités ;

Etape 03 : Choix des inducteurs des coûts ;

Etape 04 : Regroupement des activités par inducteur ;

Etape 05 : Calcul du coût unitaire de l'inducteur ;

Etape 06 : Affectation du coût unitaire de l'inducteur.

2.3. Exemple d'illustration de la méthode ABC

Vu que l'entreprise IFRI est une entreprise qui fabrique plusieurs produits, rend l'étude sur la totalité de sa production trop complexe, mais pour illustrer la démarche de l'ABC à IFRI on prend l'exemple.

Le produit « eau minérale » sa production pour l'année 2020 est de 35697649 bouteilles.

Chapitre III Le contrôle gestion au sein de l'entreprise IFRI

Tableau N°16 : Production de la période

Produit	Nombre de lot	Nombre de bouteille par lot	Nombre de bouteille par produit	Nombre de palette
EAU MINERALE IFRI 1.5L	13	2745973	35697649	49582

Source : établis par nous-mêmes à partir des données de l'entreprise

Le produit « EAU MINERALE » passe par quatre ateliers, la première est qui a pour activité d'approvisionnement qui consiste la passation de commande et la réception de la matière, et la deuxième qui a pour activité d'assemblage qui consiste de Etiquetage et le contrôle, la troisième qui a pour activité de conditionnement pour centre d'achat, et enfin l'activité de l'administration qui consiste à la vérification du cycle de production et la commercialisation.

Après avoir déterminé le processus de production « eau minérale », il est nécessaire de déterminer les activités constitutives de la production de l'eau minérale avec leur cout de production et nature de l'inducteur.

Tableau N°17 : Activité et inducteur de cout sélectionné

Centre	Activité	Cout	Inducteur
Approvisionnement	Passation de commande	11312682	Nombre de référence
	Réception	5223213	Nombre de référence
Assemblage	Etiquetage	2411250.5	Nombre de lot fabriquée
	Contrôle	2411250.5	Nombre de lot fabriquée
Administration	Conditionnement pour centre d'achat	1798601.75	Nombre de palette
Administration	Nombre total de produits	73068197.15	Nombre total produit vendu

Source : établis par nous-mêmes à partir des données de l'entreprise

Après avoir déterminé la nature et le cout de l'inducteur il est nécessaire de déterminer la composition et le cout unitaire du produit eau minérale.

Chapitre III Le contrôle gestion au sein de l'entreprise IFRI

TABLEAU N°18 : Composition du cout unitaire du produit eau minérale

Composition	Cout unitaire
1- Eau de source	3.2
2- Performe	3.226
3- Bouchon	1.425
4- Produit chimique industriel	2.2
MOD	0.8h

Source : établis par nous-mêmes

Prix de vente du produit : 35 DA

Après avoir identifié les inducteurs d'activités et la composition du cout unitaire de production, on passe au calcul des couts par inducteurs

Tableau N°19 : Détermination des couts unitaires par inducteurs

Inducteur Activité	Référence	Lot	Palette	Produit « eau minérale »
Passation de commande	11312682	/	/	
Réception	5223213	/	/	
Etiquetage		2411250.5	/	
Contrôle		2411250.5	/	
Conditionnement pour centre d'achat	/	/	17986017.85	/
Administration	/	/	/	73068197.15
Total d'inducteur	16535895	4822501	17986017.85	73068197.15
Volume inducteur	4	13	49582	35697649
Cout inducteur	4133973.75	370961.62	362.75	2.05

Source : établis par nous-mêmes

Après avoir déterminer les couts unitaires par inducteur, on passe au calcul du cout de revient et calcul du résultat analytique.

Cout de revient = charges directes + charges indirectes

Chapitre III Le contrôle gestion au sein de l'entreprise IFRI

Résultat analytique = chiffre d'affaire – cout de revient

Tableau N°20 : Calcul du cout de revient

Bouteille 1.5L eau minérale IFRI			
	QTE	U	MONTANT
Charges direct			
-C1 eau de source	35697649	3.2	114232476.8
-C2 performe	35697649	3.226	115160615.7
-C3 bouchon	35697649	1.425	50869149.83
-C4 produit chimique industriel	35697649	2.2	78534827.8
-MOD	35697649	08h	28558119.2
Total charges direct	35697649	10.85	387354475
Nombre référence	4	4133973.75	16535895
Nombre LOT	13	370961.62	4822501
Nombre palettes	49582	362.75	17986017.85
Nombre produits fabriques	35697649	2.05	73068197.15
Totales charges indirects	35697649	3.149	112412611
Cout de revient	35697649	14	499767086
Chiffre d'affaire	35697649	35	1249417715
Résultat analytique	35697649	21	749650629

Source : établis par nous-mêmes

Interprétation ;

Après avoir déterminé le coût de revient et le résultat analytique du produit eau minérale 1.5L PET ? nous remarquons que le résultat analytique est positif, cela signifie que le produit eau minérale est bénéficiaire, on peut déduire que le produit est rentable pour l'année 2020

Conclusion du chapitre 3 :

Toute entreprise quelle que soit commerciale ou industrielle à besoin des outils de pilotage et de mesure, ces outils sont ceux du contrôle de gestion qui servent à répondre aux besoins des dirigeants et qu'ils les aident dans la prise de décision.

Après avoir présenté l'entreprise IFRI nous constatons que cette dernière occupe une place stratégique, du fait qu'elle assure toutes les actions relatives à son activité productive, de l'approvisionnement en matière première jusqu'à la vente.

Chapitre III Le contrôle gestion au sein de l'entreprise IFRI

Et nous avons constaté durant ce mois de stage, que la SARL IFRI utilise comme outils du contrôle de gestion, la comptabilité générale, système d'information, la gestion budgétaire, les tableaux de bord et en fin le reporting commerciale, ces derniers sont perçus par les dirigeants de l'entreprise, ils permettent de répondre aux besoins de l'entreprise et jouent un rôle dans l'amélioration de la performance et du développement de l'entreprise, ce qui nous permis de proposer d'autre méthodes tel que le reporting des ressources humaines et le benchmarking.

On se qui concerne la méthode de calcul de cout utiliser par l'entreprise IFRI est consistée par la méthode de l'imputation rationnel des charges fixes on a proposé une autre méthode plus efficace qui est la méthode de ABC « activité based costing » qui sert à la maitriser des couts.

Nous avons pu conclure que le contrôle de gestion est un processus destiné à motiver les responsables et à les inciter à exécuter des activités pour atteindre les stratégies de l'entreprise a l'aide des différents outils du contrôle de gestion.

Conclusion générale

Conclusion générale

L'environnement actuel des entreprises est devenu incertain et turbulent. En conséquence il leur exige d'être plus flexibles et plus réactives face à certaines exigences qu'elles soient d'ordre opérationnel ou stratégique.

Le contrôle de gestion étant un outil de pilotage performant capable de répondre aux besoins des dirigeants, il est mis en oeuvre dans le but d'améliorer ou de rendre son efficacité et son efficience à l'entreprise.

Le contrôle de gestion s'avère donc l'outil principale qui permet la transmission entre le niveau stratégique et le niveau opérationnel de l'entreprise. Avec ses différents outils et méthodes, Il prend place au sien de l'entreprise comme un principal fondateur de la nouveauté, de réactivité et d'adaptation à l'exigence du marché sévère.

Les outils de contrôle de gestion contribuent à la performance de l'entreprise et les méthodes de calcul des couts aident à la minimisation et la maitrise des couts afin d'accroitre de manière permanente la richesse de l'entreprise. Sa mission fondamentale est au service de cet objectif qu'il partage avec l'ensemble des responsables.

Durant notre période de stage on à constater que le département du contrôle de gestion n'utilise pas que les tableaux de bord comme outils de mesure et d'analyse mai utilise d'autre : (la gestion budgétaire, le système d'information, reporting commercial...), ce qui nous à permis de proposé quelque recommandation à la SARL IFRI qui sont comme suit : reporting des ressources humaines et Benchmarking qui consiste à faire une comparaison aux « leader » qui positionnent sur le marché. D'après l'analyse que nous avons effectuée sur les résultats de l'entreprise « IFRI » on a constaté que celle-ci a un système de contrôle de gestion efficace qui lui a permis d'améliorer sa performance et qui englobe toute l'organisation, mais elle continue toujours de l'amélioration de son expérience dans son secteur d'activité, ce qui confirme l'hypothèse N°01

Le système du contrôle de gestion au sein de la SARL IBRAHIM & FILS « IFRI », est d'une importance capitale, mais il reste des insuffisances à combler comme les méthodes de calcul des coûts, on confirme l'utilisation de la méthode « d'imputation rationnelle des charges fixes », mais qui reste insuffisante d'où na proposer une autre méthode : « ABC » afin de mieux maitriser les coûts et elle est plus adéquate pour l'activité de la SARL IFRI ce qui confirme l'hypothèse N° 02.

Au cours de cette étude pratique au niveau de la SARL "IFRI", nous avons rencontré des difficultés pour recueillir toutes les informations nécessaires à cause de l'insuffisance de la durée du stage et l'accès à certaines informations considérées comme étant confidentielles.

En fin, nous pouvons dire que se mémoire nous a apporté de nombreux enrichissements

Conclusion Générale

personnels que nous mettrons à profit dans notre vie professionnelle et nous espérons que notre travail a pu apporter des éclaircissements au sujet de notre mémoire.

Bibliographie

Bibliographie

Bibliographie

Ouvrages

- ALAZARD C, SEPARI S (2007), « Contrôle de gestion : manuel et applications », Paris, Dunod.
- ARDOIN J, JORDAN H (1976), « le contrôleur de gestion », paris, Flammarion.
- BURLAUD A, SIMON C (2004), « Le contrôle de gestion », La découverte, collection repère n°227.
- BESCOS P & All (1997), « Contrôle de gestion de management », paris, 4ème édition, Montchrestien.
- BOUQUIN (Henry) : Le contrôle de gestion : contrôle d'entreprise et gouvernance, 8ème édition mise à jour, France, 2008.
- BESCOS et MENDOZA : « le management de la performance », Edition comptables Maleseherbes, paris.
- BOISSELIER Patrick : « Contrôle de Gestion ; Cours et Application », 3ème édition, librairie Vuibert, Paris, Février 2005.
- BEATRICE. ; GRANDGUILLOT.F, « introduction à la comptabilité » 6ème édition, Gualino Lextenso éditions, 2015/2016.
- CIBERT A : « comptabilité analytique », DUNOD, Paris, 1976.
- DUPUY. Yves : « les bases de la comptabilité analytique de gestion », Edition Economica, Paris, 2003.
- EL GADI A (1996), « Audit et contrôle de gestion », Mithaq-almaghrib.
- GIRAUD & All (2004), « contrôle de gestion et pilotage de performance », collection, business gaulions éditeur.
- 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 », Edition Delmas, paris.
- GAUTIER.F ; PEZET.A, « contrôle de gestion », Pearson, Paris, 2006.
- HERVE H (2002), « Toute la finance d'entreprise », Paris, France, édition d'organisation.
- KERVILER I : « le contrôle de gestion », Edition Economica, Paris.
- LAMBERT & SPONEM (2008), « La fonction du contrôle de gestion », France.
- LONING H & All (2008), « le contrôle de gestion, organisation, outils, pratiques », Paris, troisième édition Dunod.
- LANGLOIL, BONNIER C, BRINGER M (2006), « contrôle de gestion », Editions Focher, Paris.
- LANGLOIS.L et al : « contrôle de gestion », Edition BERTTI, Alger, 2006.
- MELYON.G, « Comptabilité analytique », 3ème édition, BREAL, 2004.
- MARIE G (2005), « le contrôle de gestion prévisionnelle », Economica, paris.

Bibliographie

- NORBERT G (2001), « Le contrôle de gestion pour améliorer la performance », Paris, 3eme édition D'organisation.
- R. N. ANTHONY, (1993), « la fonction contrôle de gestion », Publi-Union.
- **Robert. CAMP** : « le benchmarking : pour atteindre l'excellence et dépasser vos concurrents », édition d'organisation, 1992.

Mémoire

- ARAB Z : « Le contrôle de gestion à l'hôpital- méthodes et outils – cas de la mise en place de la méthode ABC à l'hôpital Khalil AMRANE de Bejaia », Thèse de magister, Université de Bejaia, 2012.
- ARAB Zoubir : « la comptabilité analytique dans une entreprise – Rôles et Objectifs », rapport de stage d'expertise comptables, novembre 2000.
- AMALOU. M : « Etude de la mise en place d'un système de comptabilité analytique par les méthodes des sections homogène dans un hôpital » thèse 2009, université de Bejaia.
- BENBOUZID H et al : « Application de la comptabilité par activité dans une entreprise industrielle », Mémoire de Mastère, Année 2010, Université de Bejaia.
- BENKAID K, BENKHELOUF F (2014), « Conception et élaboration d'un tableau de bord de gestion pour une entreprise », Mémoire fin de cycle.
- BARA 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.
- BENLARBI S (2014), « contribution du contrôle de gestion à l'amélioration de la performance de l'entreprise », mémoire fin de cycle.
- HAMANI L et LATBI W, (2014) « Contribution du contrôle de gestion à l'amélioration de la performance de l'entreprise », mémoire fin de cycle master.
- HAMDOUNE. A. : « l'impact du benchmarking sur l'élaboration d'une stratégie de communication », Thèse de magister, université de Tlemcen, 2012.

ANNEXES

Annexe N°01

Portrait du père fondateur de la SARL IFRI

P ®



Ibrahim Laid est né le 16 janvier 1935, au sein d'une famille issue de la commune d'Ifri Ouzellaguen, haut lieu de l'histoire de la révolution algérienne, connue comme étant une région riche par sa biodiversité et son massif montagneux du Djurdjura, qui surplombe la vallée de la Soummam. Très jeune, il s'attellera aux côtés de son père à l'exploitation du verger oléicole, forte tradition ancestrale vivrière et source de revenu pour la famille. Son ancrage dans son milieu familial lui apprendra à aimer la terre et à renforcer davantage cette relation avec les produits du terroir, en s'employant très jeune aux côtés de ses parents à en tirer la principale source de revenus. Il se lancera très tôt dans la sphère commerciale pour ensuite accéder dans la sphère productive ; cette activité de commerce de gros durera jusqu'au milieu des années 1980, où il décide de fonder, en 1986, la première unité de production de sodas. Homme de rigueur, doté d'une volonté du travail bien fait, animé du sens du sacrifice sans cesse renouvelé, ses efforts se trouveront récompensés une dizaine d'année plus tard, quand il réalisera, en juillet 1996 (date d'entrée en production), la première unité privée de production d'eau minérale en Algérie, qui sera aussi la première unité à avoir intégré l'emballage plastique PET en Algérie. Sa détermination à exploiter cette ressource précieuse trouvera donc une juste récompense, après moult démarches, qui aboutiront par l'octroi de ce précieux titre de concession, véritable point de départ de la « succès story » d'Ifri. Dès lors, il lèguera à ses enfants cet héritage pour sa réalisation et son développement ; les valeurs partagées de travail, de rigueur et de sacrifice permanents seront aussi le véritable trait d'union pour valoriser ce patrimoine. Son leitmotiv était « faire fructifier les revenus de l'eau minérale pour irriguer la terre et faire pousser des oliviers » L'apport au plan socioéconomique notamment pour une région jadis enclavée, relayé par une véritable expansion du groupe au plan national, se traduira notamment par la création de plusieurs milliers d'emplois directs et indirects.

Parmi les retombées au plan socioculturel, pour la région, il faudra citer la réalisation d'une mosquée par Hadj Ibrahim Laid, véritable joyau architectural, baptisée au nom de Mosquée-du-20-Août-1956, pouvant accueillir 2500 fidèles, qui marque une date de l'Histoire de la Révolution algérienne et honore la mémoire collective de notre pays.

Annexes

Annexe N°02



Annexes

Annexe N°03



TABLE DES MATIERES

Table des matières

Table des matières

Remerciements	
Dédicaces	
Liste des tableaux	
Liste des Figures	
LISTE DES ABRIVIATIONS	
Introduction générale.....	1
Chapitre 1 : Aspect théorique du contrôle de gestion	3
Introduction du chapitre 1 :.....	3
Section 1 : Concepts clés du contrôle de gestion	3
1. Définitions du contrôle de gestion.....	3
2. Evolution de concept du contrôle de gestion	4
3. Caractéristiques du contrôle de gestion	5
4. Rôles du contrôle de gestion.....	6
5. Missions du contrôle de gestion	7
6. Objectifs du contrôle de gestion	8
7. Notions voisines du contrôle de gestion	9
7.1. Le contrôle organisationnel.....	9
7.2. Le contrôle interne	9
7.3. Audit interne.....	10
8. Limites du contrôle de gestion.....	11
Section 2 : Organisation de la fonction du contrôle de gestion	12
1. Variables contingentes du contrôle de gestion	12
1.1. La taille de l'entreprise.....	12
1.2. La technologie	12
1.3. La culture d'entreprise	12
1.4. La stratégie de l'entreprise	13
2. Implantation du contrôle de gestion	13
2.1. Rattachement du contrôle de gestion à la Direction Générale (DG).....	14
2.2. Rattachement du contrôle de gestion à la Direction Administrative et Financière (DAF)	14
2.3. Rattachement du contrôle de gestion aux Directeurs ou Responsables	14

Table des matières

3. Le processus de contrôle de gestion	14
3.1. La phase de prévision	14
3.2. La phase d'évaluation	15
3.3. La phase d'exécution	15
3.4. La phase d'apprentissage	15
4. Les niveaux de contrôle	16
4.1. Contrôle stratégique (long terme)	16
4.2. Le contrôle de gestion (moyen terme).....	17
4.3. Le contrôle opérationnel (court terme).....	17
5. Taches du contrôleur de gestion au sein de l'entreprise	17
5.1. Définition	17
5.2. Métier du contrôleur de gestion	17
5.3. Fonction du contrôleur de gestion	18
5.4. Profil du contrôleur de gestion	18
5.5. Rôle du contrôleur de gestion.....	18
Conclusion du chapitre 1 :	19
Chapitre 2 : outils et méthodes de contrôle gestion	20
Introduction du chapitre 2 :	20
Section 1 : les différents outils du contrôle de gestion	20
1. La comptabilité générale	20
1.1. Définition	20
1.2. Objectifs de la comptabilité générale	20
1.3. Les documents comptables utilisés	21
1.3.1. Les documents courants	21
1.3.2. Les documents annuels ou de synthèse.....	22
2. La comptabilité analytique	24
2.1. Définition	24
2.2. Objectifs de la comptabilité analytique	24
2.3. Caractéristiques de la comptabilité analytique.....	25
2.4. Relation entre la comptabilité générale et la comptabilité analytique	25
2.5. Le passage de la comptabilité générale à la comptabilité analytique.....	26
3. Le système d'information :	27

Table des matières

3.1. Définition du système d'information :	28
3.2. Les objectifs du système d'information :	28
3.3. Caractéristiques du système d'information.....	28
3.4. L'information et la prise de décision :	29
3.5. L'utilité du système d'information dans le contrôle de gestion	29
4. La gestion budgétaire.....	30
4.1. Définition	30
4.2. Importance de la gestion budgétaire.....	31
4.3. Principes de la gestion budgétaire	31
4.4. Le contrôle budgétaire.....	31
4.4.1. Définition	31
4.4.2. Niveaux du contrôle budgétaire	32
4.4.3. Etapes du contrôle budgétaire	32
4.5.1. Avantage :	33
4.5.2. Les limites :	33
5. Le tableau de bord	33
5.1. Définition	33
5.2. Rôles du tableau de bord	34
5.3. Objectifs d'un tableau de bord de gestion.....	34
5.4. Elaboration d'un tableau de bord	35
5.5. Instruments du tableau de bord	35
5.5.1. Les indicateurs	36
5.5.2. Les écarts	36
5.5.3. Les ratios	36
5.5.4. Les graphes	37
5.5.5. Les clignotants	37
5.6. Les méthodes de la mise en place d'un tableau de bord	37
5.7. Les limites du tableau de bord.....	37
6. Le reporting	38
6.1. Définition	38
6.2. Les types du reporting	38
6.3. Les objectifs du reporting.....	39

Table des matières

7. Benchmarking.....	39
7.1. Définition :	39
7.2. Objectifs du « Benchmarking ».....	39
7.3. Typologies du « benchmarking »	40
7.4. Méthodologies du « benchmarking »	41
7.5. Les limites de « benchmarking ».....	42
Section 2 : Les différents méthodes de calcul des coûts	43
1. Le système de calcul des coûts complets.....	43
1.1. La méthode des sections homogènes ou des centres d'analyse	43
1.1.1. Définition	43
1.1.3. Traitement des charges indirectes	43
1.1.4. La mise en œuvre de la méthode des sections homogènes	45
1.1.5. Avantages et limites de la méthode	46
1.2. La méthode du coût standard (préétabli).....	47
1.2.1. Définition :	47
1.2.2. Objectifs de la méthode du coût standard	47
1.2.3. Principes de la méthode du coût standard	48
1.2.4. Mise en œuvre de la méthode du coût standard	49
1.2.5. Analyse des écarts	49
1.2.6. Critiques de la méthode	49
1.3. La méthode ABC (activity-based-costing).....	50
1.3.1. Définition de la méthode ABC	50
1.3.2. Les objectifs de la méthode ABC	50
1.3.3. Principe de la méthode.....	51
1.3.4. Concepts de base de la méthode	51
1.3.5 Les étapes d'implantation de coût par activité « ABC »	53
1.3.6 Apports et limites de la méthode ABC	56
2. Le système de calcul des coûts partiels :	57
2.1. La méthode direct costing (coût variable).....	57
2.1.1. Définition :	57
2.1.2. Le principe de cette méthode :	57
2.1.3. Les étapes de la détermination de résultat :	58

Table des matières

2.2. La méthode d'imputation rationnelle des frais fixe (IRFF)	59
2.2.1. Définition :	59
2.2.2. Le principe de cette méthode :	59
2.2.3. Les étapes de la détermination de résultat :	59
2.2.4. Difficultés de la mise en place de la méthode :	60
2.3. La méthode des coûts variables spécifiques ou direct costing évolué	60
2.3.1. Définition :	60
2.3.2. Principe de la méthode des coûts spécifiques	61
2.3.3. Mise en œuvre de la méthode	62
2.3.4. Intérêt et limites de la méthode	62
2.4. La méthode du coût marginal	63
2.4.1. Définition :	63
2.4.2. Les objectifs de la méthode	63
2.4.3. Mise en œuvre de la méthode	63
2.4.4. Les limites de la méthode	64
Conclusion du chapitre 2 :	64
CHAPITRE 3 : Le contrôle gestion au sein de l'entreprise IFRI	65
Introduction du chapitre 3 :	65
Section 01 : Présentation générale de l'entreprise IFRI	65
1) Historique et évolution de l'entreprise	65
2) Cadre juridique	66
3) La situation géographique	66
4) Missions & activités de l'entreprise	67
4.1 Missions	67
4.2 Activités	68
5) Les moyens et l'organisation d'IFRI	69
5.1 Les moyens de la SARL Ibrahim et fils « IFRI »	69
5.1.1 Les moyens humains	69
5.1.2 Les moyens matériels	69
5.2 L'organisation de la Sarl Ibrahim & fils IFRI	70
5.2.1 Les structures de la Sarl IFRI	71
5.2.2 Organigramme de l'entreprise IFRI :	73

Table des matières

Section 2 : Les outils du contrôle de gestion au sien de l'entreprise IFRI.....	75
1. Etude de l'existant	75
1.2 Les Outils du contrôle de gestion au sein de l'entreprise IFRI :	75
1.2.1. Comptabilité générale :	75
1.2.2. Système d'information	75
1.2.3. La gestion budgétaire :.....	76
1.2.4. Tableau de bord :	81
1.2.5. Reporting.....	84
2. Propositions d'amélioration des outils du contrôle de gestion de l'entreprise	87
2.1. Reporting	87
2.2. Benchmarking :	88
Section 3 : Les méthodes de calcul des coûts au sien de l'entreprise IFRI.....	89
1. Etude de l'existant	89
1.1. La méthode utilisée par l'entreprise.....	89
1.2. Exemple sur la méthode utilisée par l'entreprise	89
2. Proposition d'amélioration de la méthode de calcul du coût de l'entreprise	89
2.1. Les apports et les critiques de la méthode de l'ABC	89
2.1.1. Les apports de l'ABC	89
2.1.2. Critiques de la méthode ABC	90
2.2. Etapes d'implantation de la méthode ABC.....	91
2.3. Exemple d'illustration de la méthode ABC	91
Conclusion générale	97
Bibliographie	100
Annexes	103
Table des matières	107

Le contrôle de gestion dans une entreprise : Rôles et perspectives

Résumé

Le contrôle de gestion est devenu de plus en plus important dans nos entreprises, il est considéré comme source d'information pour les dirigeants afin de prendre les décisions efficaces et qui vont pousser l'entreprise vert l'avant, à travers ces différents outils.

Les objectifs du contrôle de gestion sont identiques pour toutes les entreprises : aider, coordonner, suivre, et contrôler les actions de l'organisation pour qu'elle soit la plus efficace et la plus efficiente possible.

En effet, pour maîtriser des situations de plus en plus complexes et piloter au mieux la performance, il fallait créer une fonction du contrôle de gestion dont les principaux instruments peuvent être à la fois traditionnels et contemporains.

Pour cela notre travail de recherche est à analyser et évaluer le système du contrôle de gestion au niveau de la SARL IBRAHIM ET FILS, qui consiste à l'étude de l'existence des outils et méthodes du contrôle de gestion, et en fin proposer des améliorations pour rendre le système plus performant.

Mots clés : contrôle de gestion, rôle, objectif, outils, méthodes, système

Abstract

The control of management became more important in our enterprises, it is considered like source of the leaders in order to take the decisions efficient and that are going to push the green enterprise the before, has shortcoming these different tools.

The objectives of management control are the same for all companies: to helps, coordinate, monitor and control the decisions and actions and actions of the organization so that it is as efficient and effective as possible. We talk about the performance of the company.

Indeed, to master more and more complex situations and to pilot to best the performance, it was necessary to create a function of management control of which the main instruments can be at a time traditional and contemporary.

For it our work of research is to analyze and to value the system of control of management to the level of the LIMITED LIABILITY COMPANY IBRAHIM AND SON, that consist to the survey of the existence of the tools and methods of the management control, and in end to propose some improvements to return the system more performance.

Key words: management control, roles, objective, tools, methods, system.....