

République Algérienne Démocratique et Populaire
Ministère de l'Enseignement Supérieur et de la Recherche Scientifique
Université A.MIRA-BEJAJA



Faculté des Sciences Economiques, Commerciales
et des Sciences de Gestion

Mémoire de fin de cycle

En vue de l'obtention du diplôme master

En finance et comptabilité

Option : comptabilité contrôle et audit

Thème

*Analyse et évaluation d'un système de contrôle de
gestion*

Cas de la SARL IBRAHIM & fils « IFRI »

Présenté par :

Melle. DJERROUD Amel

Melle. MOURAH Kahina

Encadré par :

Mr. ARAB Zoubir

PROMOTION 2018/2019

REMERCIEMENTS

Nous remercions d'abord Dieu clément et miséricordieux de nous avoir procuré courage et volonté pour achever ce travail ainsi pour pouvoir suivre nos études avec succès.

Nous remercions infiniment Mr ARAB Zoubir pour sa grande contribution à l'aboutissement de ce travail, sa disponibilité, ses judicieuses remarques et sa rigueur scientifique pour tout cela nous tenons à lui exprimer nos vives reconnaissances.

Nos profonds remerciements pour l'ensemble du personnel de l'entreprise IFRI IBRAHIM ET FILS pour leur chaleureux accueil, Nous remercions également M^{me} TOUAHR ILYNDA de nous avoir facilité la tâche durant toute la période de notre stage.

Enfin, nous présentons une sincère reconnaissance pour tous ceux qui nous ont soutenus pour la réalisation de ce modeste travail.

AMEL et KAHINA

Dédicaces

Je dédie ce modeste travail :

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

A ma très chère petite sœur adorée : Dihia

A mon cher frère : Ghilas

A mes très chers grand-mères : Setti Houa et à la mémoire de setti Siada

A toutes mes chères cousines

A tous mes chers cousins : Dada Smail, MASSI

A toutes mes chères tantes

A ma chère binôme Amel avec laquelle j'ai partagé ce modeste travail

A toute mes amies : DJAMILLA, KAMY, OUARDA, LYDIA, SOUAD, WISSAM, TINA, NASSIMA

A tous mes amis : MASSI, AISSA

Dédicace

Je dédie ce modeste travail :

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

A ma très chère sœur : DJIDA

A mon cher frère : SAMY

A mes très chers grands-parents : YEMMA AZOUZOU, DJEDI

A toutes mes chères cousines

A toutes mes chères tantes

A ma chère binôme KINOUCHE avec la quelle j'ai partage modeste ce travail

A toute mes amies : DJAMILLA, KAMY,OUARDA, LYDIA

A toutes mes chères cousines

A toutes mes chères tantes

AMEL

Liste des schémas

Schéma N°01 : la position de différentes formes de contrôle de gestion

Schéma N°02 : la place de contrôle de gestion traditionnelle (position fonctionnelle)

Schéma N°03 : place du contrôle de gestion actuelle (position d'état-major)

Schéma N°04 : les missions de contrôleur de gestion

Schéma N°05 : procédure budgétaire

Schéma N°06 : présentation de la décomposition de l'écart sur profit

Schéma N°07 : la méthode « ABC »

Liste des tableaux

- Tableau N°01** : Une analyse comparative permet de cerner les deux types de contrôle
- Tableau N°02** : Les compétences de contrôleur de gestion
- Tableau N°03** : Les qualités du contrôleur de gestion dresser par BOUIN et SIMON
- Tableau N°04** : Comparaison entre la comptabilité générale et la comptabilité analytique
- Tableau N°05** : Les différents types du benchmarking
- Tableau N°06** : Catégorie de clients de la SARL IFRI
- Tableau N°07** : Effectif par sexe et par catégorie socioprofessionnelle à IFRI de 31/11/2018
- Tableau N°08** : Tableau de bord du chiffre d'affaire d'EAU MINERALE 1,50L
- Tableau N°09** : Tableau de bord de chiffre d'affaire du jus IFRUIT PET mangue 2L
- Tableau N°10** : tableau de bord de chiffre d'affaire du produit SODA ANANAS 2L
- Tableau N°11** : Ecart sur chiffre d'affaire pour le produit IFRUIT mangue 2L
- Tableau N°12** : Ecart sur chiffre d'affaire pour l'EAU MONERALE 1,50 L
- Tableau N°13** : Ecart sur chiffre d'affaire pour SODA ANANAS 2L
- Tableau N°14** : Tableau de l'ensemble des charges
- Tableau N°15** : calcul du cout de production unitaire par la méthode d'imputation rationnelle des charges fixes utiliser par l'entreprise IFRI
- Tableau N°16** : Calcul du cout de production unitaire par la méthode d'imputation rationnelle des charges fixes proposé
- Tableau N°17** : Production de la période
- Tableau N°18** : Activités et inducteurs de cout sélectionnée
- Tableau N°19** : Composition du cout unitaire du produit EAU MINERALE
- Tableau N°20** : détermination des couts unitaire par inducteurs
- Tableau N°21** : Calcul du cout de revient

Liste de figure

Figure N°01 : Organigramme de l'entreprise

Figure N°02 : Organigramme proposé de la structure du contrôle de gestion

Figure N°03 : L'évolution de la vente du produit l'EAU MINERALE 1,50L

Figure N°04 : L'évolution de la vente du produit IFRUIT PET mangue 2L

Figure N°05 : L'évolution de la vente du produit SODA ANANAS 2L

Figure N°06 : Evolution de l'écart quantité par rapport à l'écart sur CA du produit IFRUIT mangue 2L

Figure N°07 : Evolution de l'écart quantité par rapport à l'écart sur CA de l'EAU MINERALE

Figure N°08 : Evolution de l'écart quantité par rapport à l'écart sur CA du SODA ANANAS 2L

Figure N°09 : Le processus de production l'EAU MINERALE PET 1,5L

Sommaire :

Introduction générale	01
Chapitre 01 : L'approche conceptuelle du contrôle de gestion	04
Section 01 : Les concepts théoriques du contrôle de gestion.....	04
Section 02 : place et rôle de la fonction du contrôle de gestion dans l'organisation	14
Conclusion :.....	30
Chapitre 02 : Outils et méthodes du contrôle de gestion	31
Section 01 : Les différents outils du contrôle de gestion.....	31
Section 02 : Les méthodes de calcul des coût	60
Conclusion	69
Chapitre 03 : Analyse et évaluation d'un système de contrôle de gestion au sein de l'entreprise IFRI.....	70
Section 01: présentation de l'organisme d'accueil IFRI	70
Section 02: Les outils de contrôle de gestion au sien de l'entreprise IFRI.....	86
Section 03 : Les différentes méthode de calcul de coût au sein de l'entreprise IFRI.....	109
Conclusion.....	119
Conclusion générale.....	120

Chapitre 02 :

Les outils et méthodes du contrôle de gestion

Chapitre 01 :

L'approche conceptuelle du contrôle de gestion

Chapitre 03 :

Analyse et évaluation d'un
système de contrôle de gestion au
sein de la SARL IBRAHIM & FILS
« IFRI »

Introduction générale

Conclusion générale

Annexes

Abréviations :

ABC : Activity based costing (coût par activités)

CA : Chiffre d'affaire

CF : Charges fixes

CV : charges variables

CIR : Coefficient d'imputation rationnelle

E/CA : Ecart sur chiffre d'affaire

E/G : Ecarts global

E/Q : Ecarts quantité

PP : prix unitaire prévu

PR : prix unitaire réel

QR : quantité réelle

QP : quantité de matière

MOD : main d'œuvre directe

Introduction générale

C'est dans un contexte de mondialisation et donc de concurrence internationale, que les entreprises se livrent une concurrence très agressive pour l'écoulement de leurs produits, et d'avoir des parts de marché importantes. Aujourd'hui l'amélioration ou la création du système de performance au sein d'une entreprise est devenue primordiale, car le besoin en matière d'aider à la décision devient crucial pour piloter un environnement perturbé, c'est pour cela qu'il faut concevoir un système de mesure de la performance conforme et efficace.

En effet, pour assurer sa compétitivité et sa pérennité, l'entreprise doit se fixer des objectifs découlant d'une stratégie qui optimise à la fois les opportunités de l'environnement et les forces de celle-ci et pour bien maîtriser des situations de plus en plus complexes, il fallait créer une fonction de contrôle de gestion dont les principaux instruments peuvent être constitués par : la comptabilité générale, système d'information, la comptabilité analytique, la gestion budgétaire, le tableau de bord, reporting et le benchmarking .

C'est grâce à ces instruments qu'on peut piloter la performance, par la gestion des variables stratégiques et organisationnelles en intégrant la valeur, le temps et les acteurs de l'organisation, aussi la stratégie qui précise vers quelle direction l'entreprise doit se diriger à long terme. Ainsi par la méthode d'évaluation de calcul de coût intégrer qui peuvent être constitués par : le direct costing (coût variable), la méthode ABC (activity based costing), la méthode de l'imputation rationnelle des charges fixes .

L'internalisation, la spécialisation et la croissance interne sont des exemples de stratégie adoptées par de nombreux groupes industriels et commerciaux. La formulation d'une stratégie est un préalable indispensable à la mise en place d'un contrôle de gestion.

La méthode de pilotage utilisée par les managers, qui appuyaient leurs décisions sur des chiffres, conduit à une image illusionniste de l'entreprise, c'est-à-dire une image de généralité, c'est pour cela, qu'il est nécessaire d'avoir une étude chiffrée plus approfondie, plus appropriée et plus précise, à chaque activité, fonction et action de l'entreprise.

Il convient donc de trouver ce processus, chiffré, qui pourrait déterminer les initiatives, ou pourrait aider à la prise de décision que doivent prendre ces managers, face à un environnement de plus instable, évolutif et imprévisible. C'est pour cela le système de contrôle de gestion est née et apparu dans les années vingt comme d'ailleurs la part des outils de gestion, dans les grandes entreprises industrielles américaines.

Le contrôle de gestion par sa vocation est la boussole du chef d'entreprise, il est cœur du management et par sa position il est chargé entre autre d'alimenter le système de gestion d'information pertinente susceptible d'orienter le dirigeant dans ces objectifs.

Dans cette perspective, la question centrale à laquelle nous tenterons d'apporter quelques éléments de réponse est :

Existe-t-il une évaluation performante des activités réalisées par l'entreprise IFRI par rapport aux objectifs tracés ?

Une analyse approfondie de notre problématique et la recherche des éléments de réponses à la question centrale nous sommes interrogés aussi sur les points suivants :

- 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 IFRI 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 : « L'approche conceptuelle du contrôle de gestion », sera subdivisé en deux sections : la première portera sur l'évolution et les notions de base théorique sur le contrôle de gestion, la deuxième traitera la place du et le rôle de la fonction dans l'organisation.
- 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 « Analyse et évaluation d'un système de contrôle de gestion au sein de l'entreprise IFRI » subdivisée en trois section : la première portera sur la présentation de l'organisme d'accueil, la deuxième traitera les outils du contrôle de gestion au sein de l'entreprise IFRI, la troisième sur les différentes méthodes de calcul de coût.

Chapitre 01 : L'Approche conceptuelle du contrôle de gestion

le concept de contrôle de gestion a beaucoup évolué au cours de la dernière décennie le but ici, est de donner une définition de concept de contrôle de gestion , et de tenter de cerner sa place et son rôle dans l'organisation pour mieux maîtriser sa fonction ainsi que celle de contrôleur de gestion en vue d'atteindre les objectifs et d'améliorer la performance de l'entreprise par le système de pilotage.

Pour mieux suivre l'évolution du contrôle de gestion au niveau de l'entreprise, nous tenterons avec toute la simplicité en vigueur, d'établir des notions de base de contrôle, son système et organisation dans ce qui suit ;

Section 01 : Les concepts théoriques du contrôle de gestion

Le contrôle de gestion considéré à l'heure actuelle comme un système d'information captant et traitant en permanence des informations passées et présentes pour mesurer la performance de l'activité de l'entreprise. Il faut l'intégrer dans une approche systémique comme un outil d'aide aux décisions stratégique.

Avant d'aborder notre sujet, il est primordial de faire comprendre la notion de contrôle de gestion ensuite de mettre l'accent sur son rôle.

1. La notion de contrôle de gestion

Le contrôle de gestion est considéré comme étant une pratique courante et essentielle dans de nombreuses organisations, avant de l'éclairer, il est nécessaire de définir ses composantes : contrôle / gestion.¹

1.1. Définition du concept contrôle / gestion

- Contrôle : c'est-à-dire 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.

¹ Hervé Arnoud ; « le contrôle de gestion.....en action » ; édition liaisons 2001 ; page 8,9

Partant de ce qui précède, la fonction du contrôle de gestion peut être définie comme un ensemble de tâches permettant d'apprécier des résultats des centres de gestion en fonction d'objectifs établis à l'avance.

1.2. Les définitions retenues par quelques auteurs

Plusieurs spécialistes en gestion ont proposé de nombreuses définitions, on cite parmi : R. N. Anthony ; A. Khemakhem ; H. Bouquin.

➤ La définition de R. N. Anthony :

Selon Anthony (1965) « le contrôle de gestion est le processus par lequel les managers obtiennent l'assurance que les ressources sont obtenues et utilisées de manière efficace et efficiente pour la réalisation des objectifs de l'organisation ».

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

Retenons le fait que le contrôle de gestion pour Anthony suppose l'existence des objectifs préalable que le manager chargé de réaliser à travers l'action d'autres individus tout en s'assurant la mise en œuvre de stratégies définies et l'utilisation des ressources de manière efficace et efficiente.²

➤ La définition de A. Khemakhem :

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

A.Khemakhem insiste dans cette définition sur la flexibilité du contrôle de gestion pour tenir compte de spécificités de chaque entreprise et de chaque situation, il insiste aussi sur la mobilité des énergies et des ressources pour atteindre les objectifs prévus de l'entité.³

² ANTHONY , « la fonction contrôle de gestion », publication,1993, P209.

³ A.Khemakhem, « le contrôle de gestion ».

➤ **La définition de H. Bouquin :**

« On conviendra d'appeler contrôle de gestion les dispositifs et processus qui garantissent la cohérence entre la stratégie et les actions concrètes et quotidiennes ».

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

1.3. Les 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.

2. Evolution historique

C'est entre les 2 guerres aux Etats-Unis qu'on peut situer la naissance de la fonction du contrôle de gestion, qui reste tout de même une discipline récente par rapport à d'autres fonctions au sein de l'entreprise.

En effet la création de « contrôleurs institute of america » institut des contrôleurs de gestion des Etats-Unis en 1931 est la date officielle de l'apparition du contrôle de gestion, depuis ce temps, il s'est développé dans ce pays après la deuxième guerre mondiale de même que ce développement a entraîné son apparition en Europe où il est entrain de prendre une grande place dans les entreprises.

La jeunesse du contrôle de gestion fait de lui un concept en constante évolution, qui trouve son origine dans la comptabilité.

⁴ H.Bouquin (1994). Les fondements du contrôle de gestion. Presse universitaire de France « que sais-je » , N 2892 ; paris page :128.

Au début la fonction du contrôleur était celle d'un expert comptable à l'intérieur des entreprises aux Etats-Unis, mais après 15 à 20 années d'exercice on a remarqué un prolongement de la fonction de contrôle de gestion au delà du rôle comptable dans un ouvrage publié en 1947 DAVID .R. ANDERSON définissait la fonction de contrôleur de gestion comme suit : « la fonction comprend l'enregistrement et l'utilisation de tous les faits pertinents concernant une entreprise afin de

- 1- protéger les activités de l'entreprise.
- 2- se conformer aux exigences légales de conservation des enregistrements et de publication des rapports financiers.
- 3- Communiquer à la direction les informations qui l'aideront dans la planification et le contrôle des opérations ».

En 1949 l'institut des contrôleurs de gestion des Etats-Unis publia sa « conception du contrôle de gestion moderne » on y trouve sept fonctions, on remarque ici une évolution de la fonction du contrôle de gestion, tout en s'éloignant de la fonction comptable traditionnelle cela s'illustre bien dans l'addition révisée de DAVID.R.ANDERSON en 1961 qui indique que le contrôle de gestion doit entre autre.

1. garder efficiente et économique chaque partie de la structure compliqué et grandissante de l'organisation.
2. Mettre en évidence clairement la segmentation de l'entreprise dans ses différentes activités, dans le but d'une planification intelligente de la gestion.

Il doit aussi s'assurer de la performance adéquate de système de collecte de l'information cette évolution constatée dans les états unis dans le domaine de contrôle de gestion s'explique par la volonté d'Etats fédéral, soucieux de mener son effort de guerre (1941-1945) au moindre coût, mobiliser contrôleurs de gestion des entreprises les plus dynamiques et contribue par ce biais à la diffusion de ces méthodes.

Justement après 1945, ce souci se manifeste par des techniques, elle-même tirés de la guerre (recherche opérationnelle) et une volonté plus grande de maitriser l'avenir. Actuellement on remarque un élargissement du domaine de contrôle de gestion et un abandon de la stratégie de ce domaine, en plus que l'apparition du PPBS (planing programming brudgeting system).

En ce qui concerne l'Europe, l'idée existait déjà mais peu ou mal utilisée, la crise de 1929 enclenchera un protectionnisme défensif, lequel sera consacré par la 2ème guerre mondiale, la reconstitution après 1945 sans perpétuer, cette situation n'apportera pas le renversement favorable à l'implication du contrôle de gestion on produit à n'importe quel prix et pour une demande excédentaire.

Cet état de chose va se modifier à partir de 1950 sous l'effet de plusieurs facteurs dont les plus importants :

- – Le retour d'une certaine abondance, laquelle donne au marché sa fonction de sélection.
- – Le marché commun réalise l'intégration des Economies Européennes
- – Le redéploiement du commerce international.

Face à ces situations plus compétitives et grisée par l'expérience américaine, l'entreprise européenne adopte le contrôle de gestion de façon plus ou moins systématique. Après ce bref aperçu historique sur les conditions logiques de la récente croissance du contrôle de gestion, on peut dire que ce dernier est le résultat d'un contexte socio-économique.⁵

⁵ ARAB.Zoubir, « le contrôle de gestion –méthode et outils, cas de la mise en place de la méthode ABC a l'hospital KHALLIL Amran de Bejaia »,thèse magister, université de Bejaia,2012.

2.1. Mission et Rôle du Contrôle de Gestion

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

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

- au niveau de la prévision : le contrôle de gestion doit élaborer les objectifs, définir les moyens permettant de les atteindre et surtout préparer des plans de rechange en cas d'échec des plans établis à l'avance. De même le contrôle de gestion doit s'assurer de la compatibilité de budgets émanant des différents services.

- au niveau du conseil : le contrôle de gestion doit fournir aux différents centres de responsabilité les informations nécessaires à la mise en oeuvre d'un ensemble de moyens permettant d'améliorer leur gestion.

- au niveau de contrôle : le contrôle de gestion doit déterminer les responsabilités et assurer le suivi permanent de l'activité de l'entreprise en gardant la compatibilité entre eux par le biais de tableau de bord.

- au niveau de la mise au point des procédures : la mission de contrôle de gestion consiste à élaborer les indicateurs et les uniformiser pour que la comparaison de l'entreprise avec son environnement soit homogène.⁶

⁶ H.Bouquin (1994). Les fondements du contrôle de gestion. Presse universitaire de France « que sais-je », N 2892 ; paris page :12

2.2. Les concepts clés associés au contrôle de gestion

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

2.2.1. Le contrôle organisationnel

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

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 (fonctionnel et opérationnel) 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.

2.2.2. Le contrôle interne⁷

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

Une commission a but non lucratif, committee of sponsoring organization of the tread way commission ou COSO, a senti la nécessité de définir un cadre pour évaluer l'efficacité du contrôle interne.

Cet organisme a défini un référencier de contrôle interne COSO1, puis COSO 2002, utilisé dans le cadre de la mise en place de la loi sur la sécurité financière pour les entreprises.

Le référenciel COSO définit trois principes ;

- Le contrôle interne est un processus ,pas seulement un recueil de procédures, qui nécessite l'implication des acteurs de l'organisation ;
- Le contrôle interne doit permettre une assurance raisonnable d'un management qui respect les lois ;
- Le contrôle interne est adapté à la réalisation effective des objectifs

⁷ ALAZARD.C et SAPARIS, « contrôle de gestion :manuel et application »,Edition Donud,Paris,2007,p8.

Le tableau suivant permet de cerner une analyse comparative entre les deux types de contrôles ; contrôle interne et contrôle de gestion.

Tableau N°01 : Une analyse comparative permet de cerner les deux types de contrôles

	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 : <ul style="list-style-type: none"> · Protection du patrimoine · Qualité de l'information · Amélioration des performances · Application des instructions de direction 	<ul style="list-style-type: none"> · 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	<ul style="list-style-type: none"> · 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

2.2.3. Audit interne, audit financier, audit opérationnel

« 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 »⁸.

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.

La première acceptation de l'audit est la révision comptable, c'est-à-dire l'examen des états financiers. Mais son champ s'est élargi à d'autres domaines ; audit informatique, audit social, audit juridique, audit fiscal.....ect.

Si l'audit financier, le plus répandu, a pour champ d'analyse les comptes de l'entreprise, l'audit opérationnel cherche à améliorer toutes les dimensions de la gestion d'une entreprise c'est pourquoi la délimitation entre contrôle de gestion et audit est parfois tenue surtout si, au sein d'une organisation, les deux fonctions sont effectuées par la même personne .

La différence essentielle entre audit et contrôle de gestion tient à la temporalité ;

- L'audit est une mission ponctuelle ;
- Le contrôle de gestion fonctionne en permanence dans l'entreprise.

⁸ IFDAMI :institut français des auditeurs et contrôleurs internes.

Section 2 : place et rôle de la fonction du contrôle de gestion dans l'organisation.

Après avoir défini le contrôle de gestion, il convient maintenant d'étudier ses différents niveaux et sa place et son mode de fonctionnement avec les autres fonctions de l'entreprise, sans oublier de citer les différentes fonctions de contrôle de gestion.

1. Les niveaux de contrôle de gestion au sein de l'organisation

Le contrôle de gestion s'intègre normalement dans un processus comprenant plusieurs niveaux. A ce sujet on distingue :

1.1. Le contrôle stratégique⁹

La stratégie se décide au niveau de la direction générale, mais son élaboration s'effectue à partir d'une large consultation du personnel, par une information montante sur les forces et faiblesses des positions concurrentielles de l'entreprise dans tous les domaines couverts par son activité.

Les percées technologiques possibles, les opportunités commerciales à saisir et les axes de recherche qui motivent les hommes, sont des données essentielles qui proviennent des équipes placées sur le terrain de la compétition, au contact avec les concurrents. Par contre, la définition d'une manœuvre stratégique globalement maîtrisable, le regroupement et la concentration des moyens nécessaires pour l'implantation nouvelle sur le marché, sont des arbitrages de la « direction générale ».

1.2. Le contrôle de gestion

Il mesure préventivement, les conséquences de la stratégie envisagée, fixe des objectifs cohérents, et donne aux cadres opérationnels les moyens de maîtriser l'évolution de l'unité de gestion dont ils sont responsables devant la direction générale.

Le contrôle de gestion est :

- Ouvert sur l'environnement ;

⁹ Arab .Zoubir, Op cit, p 10.

- Compatible avec l'imprécision des institutions environnantes et, parfois, des structures internes ;
- Construit à partir des données du contrôle stratégique ;
- Orienté vers les décisions à prendre pour améliorer la gestion ;
- Un état d'esprit générateur de dialogues.

1.3. Le contrôle budgétaire

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

Le contrôle budgétaire est :

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

1.4. Le contrôle opérationnel

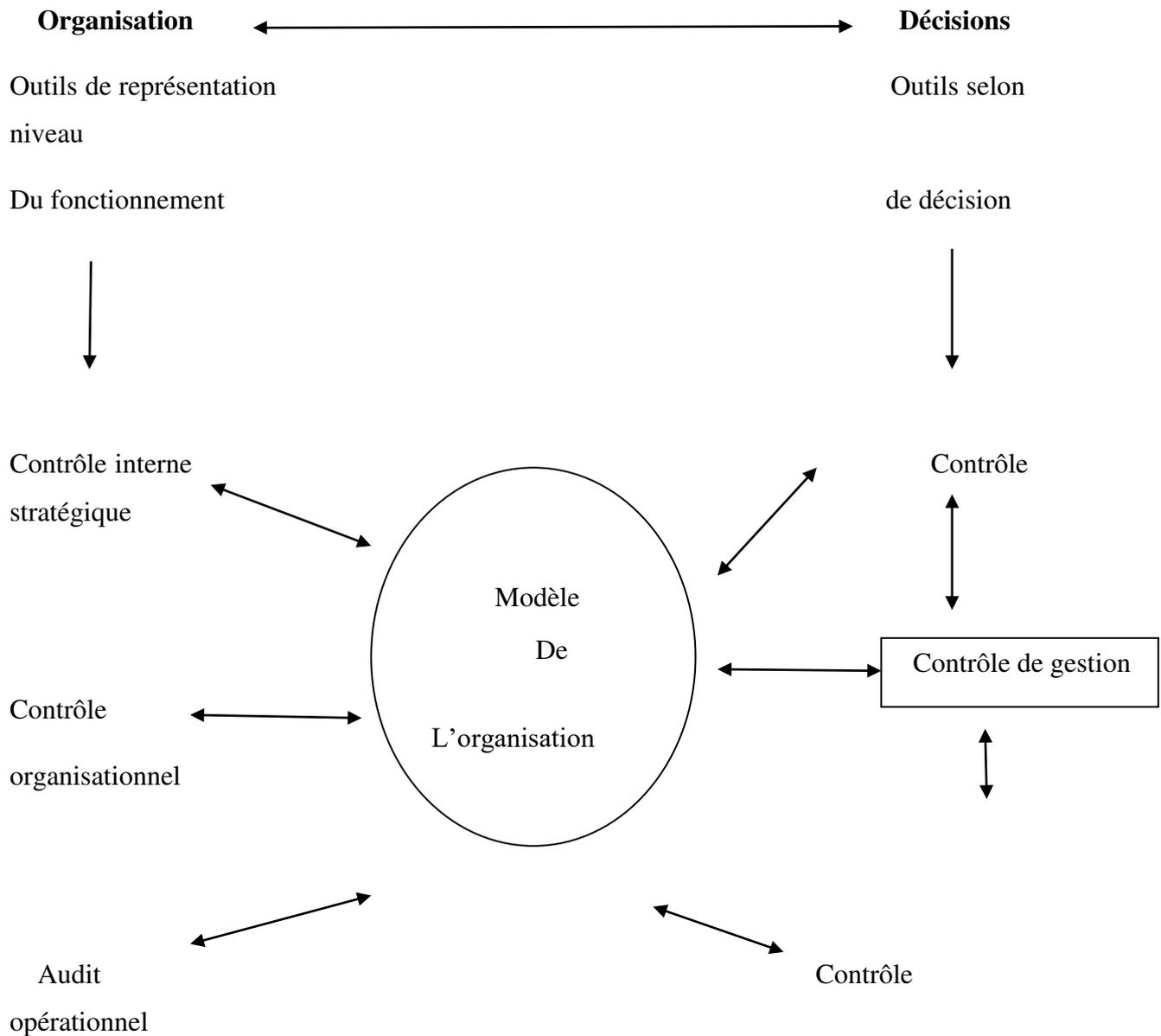
Il permet de s'assurer au jour le jour de l'avancement des opérations programmées et des résultats quantitatifs qui en résultent. Il s'applique, soit à la maîtrise du processus de production, soit au contrôle des coûts, ou bien au contrôle des investissements techniques ou commerciaux. Il fournit des données pour l'interprétation des écarts détectés par le contrôle budgétaire.

Ce qu'il faut comprendre c'est que ces niveaux de contrôle sont liés les uns aux autres. Le contrôle de gestion sert doublement de relais entre le contrôle stratégique et le contrôle d'exécution, notamment le contrôle budgétaire et le contrôle opérationnel. Ils assurent une articulation et une cohérence entre la planification à long terme et la gestion courante. Ils assurent une articulation et une cohérence entre la planification à long terme et la gestion courante.

Il existe toutefois un élément commun aux différents systèmes de contrôle, c'est de permettre de prendre des mesures correctives lorsque les réalisations s'écartent des prévisions. Il faut préciser cependant que le contrôle stratégique est surtout orienté vers l'extérieur de l'entreprise, alors que le contrôle d'exécution est orienté vers l'intérieur.

Pour essayer de positionner les différents contrôle et le articuler les uns par rapport aux autres, voici une représentation possible :

Schéma N°01 : La position de différentes formes de contrôle de gestion



Source :C.ALAZARD et S.SEP ARI, op cit, p12.

2. Mission et place de la fonction à « contrôle de gestion »

Pour que le contrôle de gestion remplisse ses missions doit être occupée une position importante dans l'organisation de l'entreprise.

2.1. Rôle et missions

Le contrôle de gestion n'indique pas uniquement vérifier le statut de l'entreprise mais il a une mission bien plus étendue et plus complexe au même temps. Cette dernière consiste à définir les finalités et les objectifs généraux de l'entreprise à long terme d'une part, et d'autre part le contrôle stratégique à adopter pour orienter la gestion vers la réalisation des objectifs fixés dans les meilleurs délais et au moindre coût et avec une qualité maximale conformément aux prévisions.

Le contrôle de gestion doit assurer plusieurs tâches : la prévision, le conseil, le contrôle, et la mise au point des procédures¹⁰.

2.1.1. Au niveau de la prévision

Le contrôle de gestion doit élaborer les objectifs, les moyens permettant de les atteindre et surtout préparer des plans de rechange en cas d'échec des plans établis à l'avance. De même le contrôle de gestion doit s'assurer de la comptabilité de budgets émanant des différents services.

2.1.2. Au niveau de conseil

Le contrôle de gestion doit fournir aux différents centres de responsabilité les informations nécessaires à la mise en œuvre d'un ensemble de moyens permettant d'améliorer leur gestion.

2.1.3. Au niveau de contrôle

Le contrôle de gestion doit déterminer les responsabilités et assurer le suivi permanent de l'activité de l'entreprise en gardant la compatibilité entre eux par le biais de tableau de bord.

¹⁰ DURAND.X et HELLUY.A, Op cit, p30.

2.1.3. Au niveau de la mise au point des procédures

La mission de contrôle de gestion consiste à élaborer les indicateurs et les uniformiser pour que la comparaison de l'entreprise avec son environnement soit homogène.

2.2. Organisation de la fonction contrôle de gestion

Véritable retenue d'information, le contrôle de gestion est normalement au centre de tous les flux d'information de l'entreprise : Il reçoit, il traite, il analyse, il explique, il transmet à d'autres les informations reçues (souvent sous une forme différente).

Sa place dans « l'espace entreprise » est essentiellement et devenue incontournable, il est aisé de comprendre que la place du contrôle de gestion dépend :

- De la taille de l'entreprise ;
- De son mode de fonctionnement ;
- Des moyens disponibles
- Des objectifs poursuivis par la direction générale.¹¹

Généralement, le contrôle de gestion se situe au sein de la direction financière, soit en tant que responsabilité à partagée quand la fonction est assurée par la direction financière.

Mais avec l'évolution, la plus récente tend à situer le contrôle de gestion de dehors de tout hiérarchie et la rattacher directement aux dirigeants (direction générale) de l'entreprise, cette position favorise l'indépendance de contrôle de gestion.

2.2.1. Le rattachement à la direction financière (position fonctionnelle)

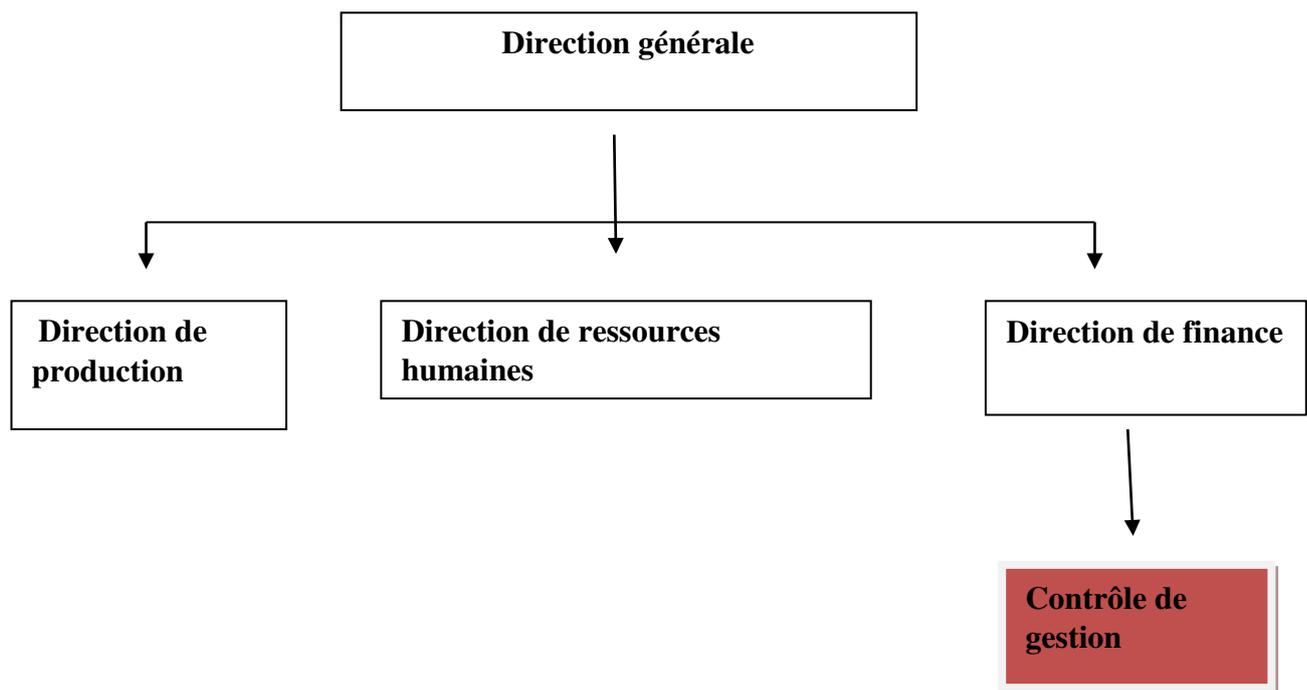
Aux premiers, le contrôle de gestion est attaché à la direction financière, soit en tant que responsabilité à part entière, ou bien, en tant que responsabilité partagée quand la fonction est assurée par le directeur financier. Dans ce cas, le contrôleur de gestion occupe une position fonctionnelle.

¹¹ KERVILER.I et KERVILER.L ; « le contrôle de gestion a la portée de tous » 3^{ème} édition Economica, Paris, 2000, P12.

Cette position présente plusieurs inconvénients, elle diminue l'influence du contrôleur de gestion sur la direction financière. Ceci peut rendre plus difficiles ses rapports avec les opérationnels eux-mêmes et leur responsables, car il est à la fois juge et partie, il exerce exclusivement une fonction de support et permet de faire remonter les informations utiles afin d'aider à la décision de la direction générale, mais le lien ne semble effectivement pas être direct. Enfin, les sources d'information seront prioritairement de natures économique et financière au détriment des données opérationnelles (volume, qualité, délai,).

La figure suivante représente la place traditionnelle du contrôle de gestion dans l'organisation.

schéma N02 : La place de contrôle de gestion traditionnelle(position fonctionnelle)



Source : établi par nous-mêmes.

Dans ce schéma, le contrôleur de gestion n'est pas au sommet de la hiérarchie, tout ce que fait par le contrôleur de gestion sera vérifié par la direction financière.

Alors, le rôle de contrôle de gestion est limité, ainsi sa mission est un complément aux autres services.

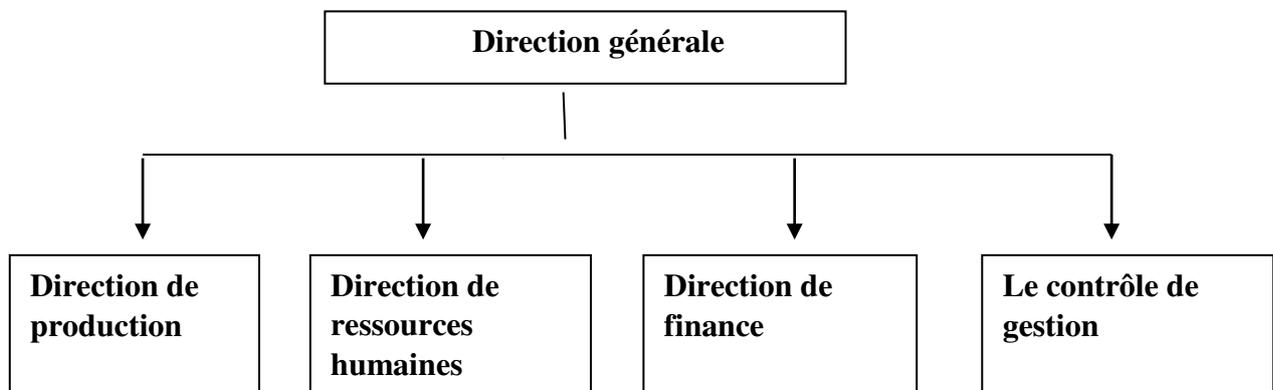
2.2.2. Le rattachement a la direction générale (position d'état major)

L'évolution la plus récente tente a rattache directement a la direction générale, c'est ce qu'on appel « une position d'état major ».

C'est la position qui apporte plus de légitimité au contrôleur de gestion lorsqu'il ne dispose pas de pouvoir hiérarchique. Ce pouvoir est souvent informel ; il s'appuie sur l'influence dont le contrôleur de gestion dispose sur l'élaboration de la stratégie. Il assure alors souvent la cohérence du niveau de contractualisation avec la stratégie et l'exploitation, jouant ainsi le rôle de consultant interne et de formateur auprès des opérationnels.

La figure suivante représente la place actuelle du contrôle de gestion dans l'organisation.

Schéma N°03 : place du contrôle de gestion actuelle (position d'état major)



Source : établi par nous-mêmes.

Dans ce schéma, le contrôle de gestion est attaché directement a la direction générale, se qui lui donne plus d'indépendance et élargie son champs d'intervention.

2.2.3. Principe et organisation¹²

¹² GIBERT.P(contrôle de gestion), Edition VUIBERT ,Février 2003,paris ,p298.

La démarche de contrôle de gestion est une dimension de l'activité de tout manager, dès lors qu'il dispose d'un certain degré d'autonomie et de manœuvre car ayant la responsabilité du pilotage de son activité, il doit disposer des démarches et outils qui l'assistent dans cette tâche.

Dans le cadre de ses missions, le contrôle de gestion doit développer toute une série de techniques et d'outils qui permettant :

- De connaître de façon très fine l'organisation ;
- De lire clairement les actions réalisées ;
- De mesurer les activités et les résultats ;
- De connaître les moyens humains et matériels engagés sur chacune des activités ;
- De suivre précisément l'évolution des grands projets ;
- D'offrir une aide à la décision en matière d'allocation de ressources ;
- D'aider la direction dans la prise de décisions stratégiques ;
- De responsabiliser les services sur des objectifs précis

Tout responsable qui dispose d'une autonomie de gestion doit disposer d'une cellule de contrôle de gestion dont l'effectif et les compétences dépendront :

- Du champ de compétence du responsable ;
- De la liberté de gestion dont il dispose.

A ce titre, un responsable qui délègue une autonomie de gestion à des échelons déconcentrés doit disposer :

- D'une cellule de contrôle de gestion au niveau central ;
- D'un réseau de correspondants praticiens du contrôle de gestion au niveau déconcentré pour aider le responsable de la cellule et assurer un lien.

La réussite de cette démarche passe par :

- La constitution d'un réseau ;
- La labellisation de la fonction.

2.2.3.1. Constitution d'un réseau

Pour les entreprises constituées en groupe de sociétés, au niveau de la sociétés-mère, il est souhaitable de créer un réseau de spécialistes dans ce domaine pour initier la démarche.

Ces contrôleurs peuvent être recrutés, directement par les responsables qui souhaitent créer leur cellule de contrôle de gestion.

Au niveau de ces filiales ou des unités, il est préférable de faire le constat de l'existant concernant les effectifs en place pour une éventuelle promotion interne du poste de contrôleur de gestion, sinon un recrutement s'impose.

La réussite de la démarche dépend du climat de confiance qui établit entre le praticien et les agents opérationnels déconcentré.

2.2.3.2. Labellisation de la fonction et identification d'un domaine de compétence

A l'instar des autres postes existant au sein de l'organisation, il est indispensable d'identifier clairement dans l'organisation la fonction de contrôleur de gestion ou de correspondant de contrôle de gestion. Ces postes doivent être clairement reconnus.

3. Relation de contrôle de gestion avec les multiples fonctions de l'entreprise ¹³

La maîtrise de la performance nécessite de nombreuses interactions entre les différents fonctions dans l'entreprise, telle que : la direction générale, la direction commercial, la direction financière et la direction de ressources humaines.

3.1. Le contrôle de gestion stratégique

La stratégie est déterminée par la direction générale. Cette dernière précise vers quelle direction l'entreprise doit se diriger a long terme. L'internalisation, la spécialisation et la croissance interne sont des exemples de stratégies adoptées par de nombreux groupes industriels et commerciaux. La formulation d'une stratégie est un préalable indispensable a la mise en place d'un contrôle de gestion.

¹³ ALAZARD.C et SEPARI ,Op cit ,P681.

Le contrôle de gestion intervient a deux niveaux :

- **En amont** : pour éclairer les choix stratégiques. Il est courant, par exemple que les services du contrôle de gestion soient sollicités dans le cadre d'achat d'une entreprise pour analyser le plan d'affaire de l'entreprise ciblée.
- **En aval** : pour s'assurer que la stratégie est bien mise en œuvre à l'échelle de l'entreprise. Le contrôle de gestion organise alors le suivi au moyen d'indicateurs propres à chaque stratégie. Dans le cas de croissance externe par exemple il est très important de suivre la progression de l'intégration des systèmes d'information et du personnel.

3.2. Le contrôle de gestion et marketing

Le marketing planifie et met en œuvre l'élaboration, la tarification, la promotion et la distribution d'une idée, d'un produit ou d'un service en vue d'un échange satisfaisant pour le consommateur.

Le marketing détermine sa politique de prix par référence au prix moyen observé sur le marché ou par référence au coût estimé par les services de contrôle de gestion.

Le prix quel que soit son mode de détermination, a un impact sur les volumes demandés par les consommateurs.

Le contrôle de gestion permet de mesurer l'efficacité des actions de marketing en fournissant régulièrement des informations sur les ventes exprimées en volume et en valeur et sur les marges par produits ou par circuit de distribution. Outre le suivi de ces indicateurs de marketing, le contrôle de gestion aide les responsables de la fonction marketing à améliorer leur performance en les assistant dans l'élaboration de leur budget et leur plans d'action.

3.3. Le contrôle de gestion et finance

La fonction financière gère l'ensemble des transactions réalisées avec les établissements financiers et avec les marchés financiers, selon la taille des entreprises. Les financiers cherchent des financements à moindre coût et des investissements créateurs de valeur pour les actionnaires. Les exigences des actionnaires en matière de performance influencent le système de contrôle de gestion.

Le contrôle de gestion et la finance sont deux disciplines non seulement tournées vers le passé mais également vers l'avenir. En particulier l'étude de la rentabilité des investissements de toute nature est menée conjointement par le contrôle de gestion. La première fonction sélectionne, conçoit le modèle et les critères de choix à appliquer (valeur actuelle ; taux interne de rentabilité) tandis que la seconde fonction assiste les opérationnel pour la prévision et la sélection des données pertinentes.

Enfin l'ensemble de la démarche prévisionnelle (plans stratégique et opérationnel, budget) réalisée par le contrôle de gestion a un impact non négligeable en matière de communication financière de l'entreprise.

3.4. Le contrôle de gestion et GRH

Le contrôle de gestion interfère avec la fonction des ressources humaines, principalement quant à l'organisation de l'entreprise et à la rémunération du personnel. En effet le contrôle de gestion intervient dans le découpage de l'entreprise en entités plus ou moins autonomes. Il mesure la performance des activités de l'entreprise et aussi celle des responsables de ces activités. L'évaluation de la performance des responsables doit être ; en théorie, associée à la réalisation d'un objectif préalablement assigné et négocié. Toutefois, en pratique, le respect du budget est souvent utilisé pour apprécier cette performance.

Le contrôle de gestion fournit également des indicateurs pour le pilotage des ressources humaines (taux de rotation, pourcentage de personnel intérimaire) et de l'évolution de la masse salariale.

4. Les fonctions du contrôleur de gestion

Les missions du contrôle de gestion doit être rempli par un contrôleur de gestion qui consiste à définir et analyser les données quantitatives et qualitatives relative à la gestion de l'entreprise.

4.1. Définition de contrôleur de gestion

Le contrôleur de gestion est généralement appelé responsable de planification et de la gestion, il n'est pas uniquement un homme de chiffre ; c'est un manager qui doit être un homme d'idées et d'actions.

Il est chargé notamment de la conception et de la mise en œuvre des procédures, d'indicateurs, et de tableaux de bord destinés à aider au pilotage de l'organisation. Il peut également conduire des études sur les principaux postes de dépenses du budget de l'organisation et proposer des solutions pour maîtriser les dépenses et accroître les recettes. Il a toujours le souci d'optimiser l'emploi des ressources disponibles en fonction d'objectifs¹⁴.

4.2. Les compétences du contrôleur de gestion

Les compétences du contrôleur de gestion peuvent être résumées par le tableau suivant :

Tableau N02 : Les compétences de contrôleur de gestion

Compétence	1	2	3
<p>➤ Savoirs</p> <ul style="list-style-type: none"> -Connaissance de la comptabilité analytique -Connaissance des méthodes associées -Connaissance des outils mis a disposition pour mettre en œuvre le contrôle de gestion. -Expertise sur la notion de cout -Expertise dans l'élaboration des tableaux de bord et indicateurs -Connaissance de l'organisation en question 	 × ×	× × ×	 ×
<p>➤ Savoir-faire</p> <ul style="list-style-type: none"> - Etre capable de gérer un projet - Etre capable de constituer un cout - Etre capable d'analyser un cout - Etre capable d'animer une réunion 	 × × ×	×	

¹⁴ ALAZARD.C,SEPARI.S, 2007, Op cit,P33.

<ul style="list-style-type: none"> - Proposer des méthodes adaptées a l'environnement de l'organisation -Etre capable d'élaborer des documents de synthèse - Etre capable de conduire une formation 	<ul style="list-style-type: none"> × × × 		
<p>➤ Savoirs-être</p> <ul style="list-style-type: none"> - Avoir le sens de l'écoute - Etre pédagogique - Avoir un esprit de synthèse - Etre rigoureux - Etre réactif - Etre créatif 	<ul style="list-style-type: none"> × × × × × 	<ul style="list-style-type: none"> × 	

Source :ARAB Zoubir,Op cit, p113.

Appréciation des compétences pour tenir le poste :

1 : compétences indispensables ;

2 : compétences souhaitées ;

3 : compétences a acquérir .

4.3. Les activités de contrôleur de gestion

Le contrôleur de gestion est pour taches essentielles :

- Il participe a l'élaboration des objectifs de l'entreprise ou de département ;

- Il aide à définir les budgets annuels et les moyens nécessaires (humains, financiers, techniques) pour chaque objectif :
- Il suit en permanence les réalisations des départements, il élabore des tableaux de bord pertinents pour l'activité concernée et il collecte les informations quantitatives et qualitatives qui lui sont nécessaires ;
- Il met en évidence les écarts significatifs entre les prévisions et les réalisations et analyse les causes de ces écarts avec les responsables opérationnels ;
- Il ajuste les prévisions en fonction des écarts constatés, il conçoit et rédige des rapports de synthèses pour le directeur général et propose des mesures correctives ;
- Il est le garant de la cohérence et de la conformité des procédures par rapport à l'ensemble des règles de gestion de l'entreprise, et il assure l'harmonisation des outils informatique de gestion.

Et selon BOUIN. X, SIMON X.F la mission de contrôleur de gestion consiste aussi a¹⁵ :

- Clarifier a tous les niveaux de l'entreprise la complexité croissante qui relève de la mondialisation, l'accélération des flux, la dématérialisation des échanges l'accroissement exponentiel du nombre de segment de marché ;
- Faire face a des changements permanents d'organisation ;
- Aider les acteurs de l'entreprise a identifier les risques de non performance ainsi que les segments de progrès, tant par son croissance des processus et activités que celle des outils de résolution de problème, au service des quels il se mettra pour quantifier et constater les économies au niveau du compte de résultat et du bilan ;
- Etre le garant d'informations faibles dans les processus de collecte, de traitement et de restitution de l'information a tous les niveaux de l'entreprise.
- Confronté a une situation de rupture quasi permanente, le contrôleur de gestion doit faire preuve de flexibilité, d'adaptabilité afin d'apporter aux hommes et aux organisations visibilité et réactivité.

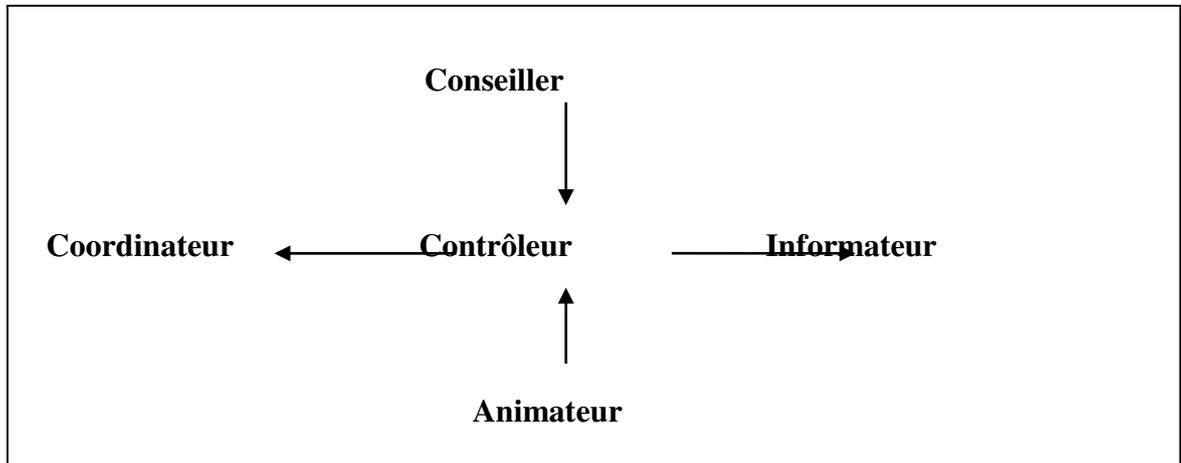
Ces missions nombreuses portant sur des procédures de travail des individus élargissent beaucoup le rôle initial du contrôleur de telle manière que l'on peut s'interroger sur le profit nécessaire.

¹⁵ BOUIN.X ,SIMON.F.X , « les nouveau visages du contrôle de gestion », Edition Dunod, Paris, p17.

Le contrôleur ne contrôle plus, il conseille, aide à la décision, conçoit des systèmes d'information, évalue les performances met en place des indicateurs de qualités.

La figure suivante représente les différentes missions de contrôleur de gestion.

Schéma N04 : Les missions de contrôleur de gestion



Source :ALAZARD. C , SEPARI. S,2010 ,Op cit , p30.

Le contrôleur de gestion doit, à noter avis, très bien connaître les techniques comptables afin de pouvoir dialoguer utilement avec le responsable de la comptabilité et comprendre « ce que passe » dans les comptes de l'unité (ceci est contraire à l'idée souvent répandue qui prétend qu'un gestionnaire doit être plus administratif que comptable)

Voilà un tableau récapitulatif des qualités du contrôleur de gestion présenté par Bouin et Simon ;

Tableau N03 : Les qualités du contrôleur de gestion dressées par BOUIN et SIMON :

Qualités techniques	Qualités humaines
Rigoureux, méthodique, organiser, Faible, clair ; Cohérent ; Capable de synthèse ; Faisant circuler l'information sélectionnée ; Maitrisant les délais ; Connaissant les outils	-Morale: honnêteté, humilité -Communication : dialogue, animation, -Formation, diplomatie, persuasion ; -Mentales : ouverture, critique, créativité ; -Collectives : écoute ; -Accompagnement, implication ; -Social : gestion des conflits ; -Entrepreneuriales : esprit d'entreprise.

Source : C.ALAZARD et S.SEPARI,op.cit,p30.

Le contrôleur de gestion doit avoir le sens de la responsabilité pour fournir des informations correctes rapides compréhensibles et surtout, fraîches car cette dernière qualité dépendra la prise de décision en temps opportun, surtout, lorsqu'il s'agit d'information ayant un impact sur l'aspect concurrentiel de l'entreprise.

Le contrôleur de gestion doit avoir une capacité a toute épreuve de synthétiser et de sélectionner les informations a fin de nous pas inonder les responsables de chiffres qui, souvent, risquent d'être en conflit et par conséquent, ne permettent pas de trancher dans une situation donnée.

On comprend que le rôle du contrôleur de gestion est devenu très importante au cœur du processus d'information de l'entreprise, en prise directe avec l'activité ; il analyse le passé, il contrôle le présent et prépare le futur.

Conclusion

Le contrôle de la gestion de l'entreprise est la maîtrise de sa conduite en s'efforçant de prévoir les événements pour s'y préparer avec son équipe et s'adapter à une structure évolutive.

Il est effectuée un ensemble des tâches qui aident les responsables à la prise de décision et qui évaluent la qualité de son gestion. Il s'agit donc d'un travail de conseil et d'assurance du contrôleur de gestion pour concevoir, développer et faire fonctionner certains dispositifs d'information que d'autres personnes utiliseront pour effectuer le contrôle économique des activités placées sous leur responsabilité.

Le contrôle de gestion se fait suivant trois phases qui sont : la formalisation, le pilotage et post-évaluation et son processus contient quatre étapes : la planification, la budgétisation, l'action et suivi de réalisation.

Enfin et pour analyser et évaluer un système de contrôle de gestion il est primordial de mettre l'accent sur la relation étroite entre le contrôle de gestion et les différents services de l'entreprise tel que la fonction stratégie, la fonction marketing et la fonction GRH.

On peut généraliser la nature de cette relation en soulignant que le contrôle de gestion :

- ✓ Utiliser les services ou les données produites par les différentes fonctions de l'entreprise ;
- ✓ Aide les opérationnels de toutes origines et les dirigeants en effectuant pour leur compte certaines simulations financières ;
- ✓ Elaborer des indicateurs spécifiques à chaque fonction afin d'éclairer les divers aspects de la performance et de son pilotage.

Ces relations montrent que le contrôle de gestion est une fonction transversale de support.

Chapitre 02 : les outils et les méthodes du contrôle de gestion

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 les outils traditionnels (la comptabilité générale, la comptabilité analytique, la gestion budgétaire et le tableau de bord) et les nouveaux outils qui sont rarement utilisés dans les entreprises algériennes.

Section 01 : les outils du contrôle de gestion

1.1. La comptabilité générale

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

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

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

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

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

2. La comptabilité analytique

2.1. Le système de la comptabilité analytique

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

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

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

La comptabilité analytique doit alors fournir tous les éléments qui facilitent les prises de décisions. Elle est le moyen d'avoir, grâce à des procédures précisées et permanentes, les éléments d'analyse périodique et comparable dans le temps¹⁶.

Le système de comptabilité analytique est fonction de plusieurs paramètres :

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

Réussir la mise en place d'un système de comptabilité analytique exige de définir des centres d'analyse, des unités d'œuvre pertinentes et d'organiser le système d'information.

Le fonctionnement correct du système de comptabilité analytique permet mieux maîtriser les coûts.

2.1.1. Les centres d'analyse

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

¹⁶J.L. LEMOINE, 1974, p 167

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

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

2.1.2. Les unités d'œuvre

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

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

L'unité d'œuvre doit être la plus représentative de travail effectuée par le centre et traduire les variations de son activité. Elle s'exprime par une mesure physique.¹⁷

2.1.3. Les informations de base

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

- Les données monétaires d'origine comptable permettant de connaître les charges consommées pendant la période ;
- Les données quantitatives concernant les flux physiques qui proviennent des différentes unités opérationnelles.¹⁸

2.2. Objectifs de la comptabilité analytique

La comptabilité analytique est d'abord conçue pour mettre en relief les éléments constitutifs des coûts, des prix de revient et des résultats qui présentent beaucoup d'intérêt, pour les dirigeants de l'entreprise.

¹⁷Benrais, « contrôle de gestion dans les entreprises ».

¹⁸P.I. Becos, 1995, p 232- 233.

La comptabilité analytique a également pour objet de :

- connaître les couts des différentes fonctions de l'entreprise, ces couts sont composés du cout d'achats, de cout de production, cout de distribution.
- la mise en place des analyses économiques interne qui doit conduire à une meilleure connaissance des couts dans le but de produire au meilleur prix, à moindre cout.
- déterminer les bases d'évaluation de certaines éléments du bilan de l'entreprise en expliquant les résultats après le calcul des couts des produits.
- établir des prévisions des charges et des produits courants et constater la réalisation et les explications des écarts qui en résultent.
- fournir tous les éléments de nature à éclairer les prises de décision, d'une manière générale.

Tableau N°4 : comparaison entre la comptabilité générale et la comptabilité analytique

La comptabilité générale	La comptabilité analytique
Finalité légale	Finalité managériale
Charge par nature (compte 60 « achat »)	Charge par destination (produit, service)
Résultat annuels (année, semestre, mensuel)	Résultat fréquents (journée, semaine, quinzaine)
Résultat globale	Résultat partiel (résultat par produit)
Règles légales, rigides et normative	Règles souples et évolutive
Information financier (monétaire)	Information technique et économique
Destiné aux actionnaires et aux directeurs	Destiné aux responsables de l'entreprise
Indicateurs comptable, fiscaux et financiers	Indicateurs de gestion
Information certifié, précise et formelle	Information rapide, approché et pertinente
Caractère obligatoire	Caractère facultatif

2.3. Relation entre la comptabilité analytique et le contrôle de gestion

La comptabilité analytique joue une place centrale dans le processus de gestion de l'entreprise au niveau de la phase « contrôle » de ce processus. Gérer une entité économique, c'est utiliser au mieux les ressources rares disponibles afin d'atteindre les objectifs de cette entité.¹⁹

Dans une entreprise, l'objectif de rentabilité, bien que n'étant pas le seul, est souvent privilégié. Pour atteindre les objectifs, il faut prendre des décisions et veiller à ce que la mise en œuvre de ces décisions donne les résultats escomptés, ce qui peut être représenté par la séquence suivante : **objectifs, décisions, actions, résultats**.

Dans la pratique, les résultats ont toujours la fâcheuse tendance à diverger par rapport aux objectifs, tout simplement parce que l'entreprise doit affronter un environnement, c'est-à-dire un ensemble d'autres agents socio-économiques, qui eux aussi poursuivent leurs propres objectifs (les entreprises concurrentes par exemple).²⁰

Il est nécessaire donc, si on veut garder la maîtrise de la situation, de mettre en place un système de contrôle permettant de déclencher une alerte quand des écarts importants apparaissent entre prévisions et réalisations, afin de prendre les décisions correctives qui s'imposent. C'est justement la comptabilité analytique qui permet de fournir dans le cadre de ce système les informations comptables nécessaires au contrôle budgétaire.

3. Système d'information

3.1. L'approche Systémique

D'après STEPHEN Robbins et DAVID De Cenzo l'analyse de l'entreprise selon une perspective systémique est l'idée qui revient au milieu des années 60.

¹⁹MAKHELOUF, F, « Comptabilité Analytique », ED PAGE BLEU, collection gestion, Alger, 2006

²⁰Nobert GUEDJ, Francine KLER, Patrick MALIVET, Hervé MORAL, « contrôle de gestion », Edition d'organisation, Paris, 2000, P130.

« L'approche systémique définit comme un ensemble d'éléments interdépendants agencés de manière à former un tout cohérent ». ²¹

Les sociétés sont donc les systèmes tous comme les ordinateurs, les automobiles, etc.

ROSNAY définit le système comme étant : « un ensemble d'éléments en interactions dynamique et organisés en fonction d'un but ». ²²

Il ressort de ces deux définitions que le système se compose d'éléments indépendants et reliés entre eux dans un but précis ; tous en restant dépendants d'un environnement plus complexe.

Selon STEPHEN Robbins et DAVID De Cenzo il existe deux grands types de systèmes :

« Les systèmes ouverts et les systèmes fermés n'interagissent jamais avec leur environnement et n'en subissent aucune influence. A l'inverse une approche sous l'angle de systèmes ouverts reconnaît l'existence d'interactions dynamiques entre le système et son environnement ». ²³

L'entreprise est perçue comme un système ouvert en interaction permanente avec son environnement.

3.2 Définition d'un système d'information

Nous venons de voir que les entreprises ont une multitude d'informations à gérer et qu'elles doivent mettre en place ce que l'on appelle un système d'information. Mais qu'est-ce qu'un système ? Pour Jean-Louis Le Moigne un système ²⁴, c'est :

- Quelque chose : un objet réalisable appartenant au monde réel, et non à une idée.
- Dans quelque chose : Le système va interagir avec son environnement. On ne peut pas se concentrer sur une seule chose, il faut prendre en compte toutes les interactions.
- Pour quelque chose : Il faut connaître la finalité poursuivie par l'organisation : recherche d'un profit ou un service à rendre.

²¹ STEPHEN. Robbins et DAVID DeCenzo, management l'essentiel des concepts et pratique, 4ème édition. Edition Pearson Education. France, 2004 p : 17.

²² CHRISTIAN Volant, le management de l'information dans l'entreprise, vers une approche systémique, ADABS Edition, Paris 2002, p : 07.

²³ STEPHEN Robbins et DAVID DeCenzo, op cit, p : 19.

²⁴ GILLET M, GILLET P, Système d'information des ressources humaines Edition DUNOD, Paris, 2010, p : 10.

- **Fait quelque chose :** L'activité de l'organisation va l'amener à sa finalité. Pour cela, il faut que l'activité crée de la valeur ajoutée. Le facteur de création de valeur est l'humain.
- **Par quelque chose :** Pour que l'homme soit performant, il faut structurer les actions des acteurs et faire circuler les flux nécessaires à ces actions.
- **Qui se transforme dans le temps :** L'action de création de valeur ajoutée évolue, notamment parce que c'est un processus* de transformation de ressources. Pour définir un système, on peut aussi s'appuyer sur la théorie générale de Ludwig VON BERTALANFFY. Pour lui, ce sont quatre concepts qui définissent ce terme.²⁵

- **L'interaction (ou l'interrelation) :** Selon Edgar Morin, les interactions "sont des actions réciproques modifiant le comportement ou la nature des éléments, corps, objets, phénomènes en présence ou en influence."

- **La totalité (ou la globalité) :** Un système est un ensemble d'éléments, mais ce n'est pas que cela, les relations entre les données doivent aussi être prise en compte.

- **L'organisation :** L'organisation est le processus dans lequel les informations vont se regrouper, s'assembler et former une structure.

- **La complexité :** La complexité d'un système correspond à trois facteurs : le degré élevé d'organisation, l'incertitude de son environnement et la difficulté ou l'impossibilité d'identifier tous les éléments et de comprendre toutes les relations en jeu. On pourrait donc penser qu'un système d'information représente un ensemble d'informations, mais c'est un peu plus compliqué puisque ce dernier est représenté comme la deuxième dorsale nerveuse après les hommes au sein d'une entreprise.

Lorsque le cycle économique d'une entreprise est ralenti ou même arrêté, le gestionnaire de l'entreprise va chercher à trouver d'où viennent ces ralentissements (sous-payer ou sur payer les salariés, ne pas bien le gérer, le former ou bien le motiver, etc.). Une fois les problèmes trouvés, il lui faut organiser des moyens pour être informé en temps réel de l'état d'avancement sur la résolution de ces derniers : c'est ce qui va constituer le système d'information.

²⁵ VON BERTALANFFY, L, Théorie générale des systèmes, Edition DUNOD, Paris, 2003, p: 19

3.2.1. Caractéristiques de système d'un système d'information

- Dynamique : il a des changements d'état
- Ouvert : il a un environnement, des entrées et des sorties ;
- Actif : il réagit par rapport à son état et à celui de son environnement ;
- Adaptatif : il adapte à son comportement à ses objectifs ;
- Contrôler : il possède un des sous-système(s) de contrôle.

3.3.2. Les principales sources de système information

- **Données** : sous des formes variées (chiffre, texte, images, sons ...) ses ressources essentiellement matérialiser l'information détenue par l'organisation. Elles sont la matière première sur laquelle le système d'information agit, elles sont traitées à l'aide de modèles qui expriment des connaissances, et permet de déduire un résultat ou une action¹
- **Logiciel et procédure** : il constitue la description formelle des opérations effectuées (les programmes : les systèmes d'exploitations, traitement des textes, feuille de paie. Les procédures: saisies, correction d'erreur distribution des chèques de paie)
- **Matériel** : le système d'information repose des technologies numériques de l'information (réseaux ordinateur, unités périphériques, station de travail, papier...)
- **Personne** : il n'y a pas de système d'information sans personne, sans acteur : se sont soit des utilisateurs de système, employés, cadre qui pour la réalisation de leurs tâches, utilisent l'information produite par le système et ces possibilités d'automatisation ou qui alimente le système.²⁶

²⁶REIX Robert : système d'information et management des organisations, 4^{ème} édition, Paris, 2002, P: 49-21.

3.3. Les types et le fonctionnement d'un système d'information

3.3.1. Les types d'un système d'information

Selon LAUDON K. et LAUDON L., un système d'information peut être de différents types¹

- Manuel : c'est-à-dire qu'il repose sur l'utilisation du papier et du crayon,
- Parallèle : ceci représente la bouche à oreille,
- Informatisé : le Système d'Information repose sur des technologies informatiques, des logiciels et du matériel. Lorsque nous parlerons de système d'information au cours de ce mémoire, nous ferons référence à ce dernier type de système : le système d'information informatisé.²⁷

3.3.2. Fonctionnement du système d'information

Le système d'information est en quelque sorte la mémoire de l'entreprise. Selon l'approche systémique, l'entreprise peut se décomposer en trois sous-systèmes qui sont en perpétuelle interaction :

- Le système d'opération (module opérationnel MO)

C'est là où s'effectuent les processus de production (action pour la transformation de ressource en produit ou service).

- Le système de décision ou de pilotage (module pilotes MP)

C'est ce système qui exerce un contrôle, une régulation, décision pour assurer la cohérence entre l'objectif et les actions.

- Système d'information

C'est l'interface entre les modules pilotes et les modules opérationnels. Il enregistre, mémorise et traite les informations en prévenance MO, afin d'informer les MP. Ces derniers vont utiliser ces informations pour prendre des décisions d'action. Enfin le Système d'Information renvoie ces décisions aux MO.

²⁷ LAUDON, K, et LAUDON, J, op cit, p : 22. 2 GILLET M, GILLET P, op cit, P 3-10. 3 Ophélie CASTILLO, mémoire de fin d'étude le système d'information des ressources humaines aux seins de petites et moyennes entreprises, université du Reims Champagne –Ardenne.

3.4. Le rôle et les qualités de système d'information

3.4.1. Le rôle de système d'information

A- Le système d'information est une aide pour la prise de décision :

Le Système d'Information permet aux responsables d'obtenir les informations qui leurs sont nécessaires pour les prises de décision. Ils vont pouvoir étudier plus facilement les conséquences possibles de leur décision. Le Système d'Information va aussi permettre d'automatiser certaines décisions.

3.4.1.1 Le Système d'Information est un outil de contrôle de l'évolution d'organisation :

Le Système d'Information va permettre de détecter des dysfonctionnements interne ou des situations anormal pour que cet outil soit opérationnel ; le Système d'Information doit être la « mémoire collective » de l'organisation cela en gardant constamment une trace de chaque information.

3.4.1.2. Le Système d'Information est un outil de coordination des déférentes activités de l'entreprise

Le Système d'Information va aussi fournir des informations sur le présent, elles seront les mêmes pour l'ensemble des services et seront mises à jour régulièrement. Tout le monde est informé de mêmes manières selon son accès aux informations.²⁸

3.4.2. Les qualités de système d'information

- La rapidité : le système d'information doit diffuser l'information rapidement car elle a une durée très périssable, les gestionnaires de base de donné ont permet via réseau locaux et publique de mettre à disposition de tous les utilisateurs une masse d'information mis à jour instantanément en une seule fois.
- La fiabilité : ou intégrité des informations : c'est à dire conforme à la réalité, ou le plus proche possible, attentions aux rumeurs, aux bruits
- La pertinence : le système d'information doit procurer à chaque agent toute les informations dont il a besoin et uniquement celle-là.

²⁸1 JOLIVET Félix et REBOUL Gérard, informatique appliquée à la gestion, 2ème édition, Edition Dunod, paris, 1996, p :28.1 GILLET, M,GILLET, P, op cit, p: 16.

- Confidentialité : quand cela doit être, tout doit être pour éviter les fuites (mot de passe clé d'accès...).

4. Généralité sur la gestion budgétaire

La gestion budgétaire, comme étant une gestion prévisionnelle à court terme, elle a comme instrument le budget. Elle est fondée sur l'évaluation des moyens à mettre à la disposition des responsables pour atteindre les objectifs fixés, issue du plan stratégique définie par la direction.

4.1. Définition et objectifs de la gestion budgétaire

4.1.1. Définition de la gestion budgétaire

La gestion budgétaire c'est une procédure qui englobe les techniques de prévision et d'élaboration des budgets et les méthodes de comparaison des réalisations avec les prévisions, et permettant la mise en évidence des écarts qui doivent entraîner les actions correctives (contrôle des budgets, elles permet de faciliter et d'améliorer la prise de décision, à l'intérieur de l'entreprise).

4.1.2. Définition d'un budget

Un budget est une prévision des recettes et des dépenses d'une entreprise ou de toute autre organisation pour une période déterminée limitée ou court terme.²⁹ Un budget est une prévision financière chiffrée émanant des centres de responsabilité de l'entreprise et la traduction des objectifs définies :

- De présenter une estimation, plus réaliste possible, des résultats probables de l'activité de l'entreprise ou fonction de différentes hypothèses (évolution de vente, coûts d'approvisionnement, frais de marketing, de production, investissement, etc.).
- De dresser le plan prévisionnel de l'exercice futur en fonction des options retenues dans le cadre budgétaire.

4.1.3. Les objectifs de la gestion budgétaire

- Le système budgétaire permet de chiffrer, planifier les effets de la mise en œuvre d'un programme.

²⁹M.GERVAIS, contrôle de gestion par le système budgétaire, op.cit, P20.

- Il permet de renforcer les motivations des collaborateurs à élaborer les prévisions budgétaires.
- La gestion budgétaire permet de détecter le plus rapidement possible les écarts entre les prévisions et les réalisations, et d'induire de façon rétroactive les décisions correctives selon un processus de régulation.
-

4.2. Le rôle et intérêts de la gestion budgétaire

4.2.1. Le rôle de la gestion budgétaire

La gestion budgétaire, permet à la fois d'attendre les objectifs de l'entreprise et de ne pas se laisser surprendre par des dérivés éventuels. La gestion budgétaire conduit à la mise en place d'un réseau de budget couvrant toutes les activités de l'entreprise. Ces programmes d'actions chiffrés sont appelés à servir d'outil de pilotage, s'il leur adjoint un système de contrôle budgétaire cohérent et régulier dont l'essentiel est constitué par la mise en évidence des écarts qui doivent permettre la réflexion sur les causes de ces divergences et initier des actions correctives.

4.2.2. Intérêt de la gestion budgétaire

- La démarche de la prévision budgétaire permet une meilleure connaissance des atouts et faiblesses de l'entreprise et par l'anticipation sur les réalisations, d'améliorer la réactivité de l'entreprise.
- Elle responsabilise et engage les personnels opérationnels.
- Elle force à la coordination des actions.

4.2.3. Les caractéristiques de la gestion budgétaire

La gestion budgétaire est caractérisée par :

- **La planification :** c'est un outil qui permet à l'entreprise de visualiser ses à atteindre dans le futur et de corriger les anomalies à l'avance.
- **La coordination :** l'ensemble des budgets garantit une harmonie dans l'exécution des actions de l'entreprise et ils permettent un échange d'information entre les différents responsables.
- **L'évolution :** le budget permet de mesurer la performance de l'entreprise, déceler les insuffisances et leurs causes et prendre en conséquence les mesures correctives.

4.2.4. Limites de gestion budgétaire

- La construction budgétaire se fonde, en grande partie sur les modèles passés. Elle risque de pérenniser des postes budgétaires non efficaces. C'est en particulier vrai pour l'ensemble des budgets fonctionnels.
- La désignation des responsabilités, le contrôle peuvent être mal vécus. Une formation faisant ressortir l'intérêt de la gestion budgétaire doit motiver le personnel.
- Le budget risque, dans le cadre d'une décentralisation non sincère de se transformer en un ensemble de règles rigides qui s'imposent aux « responsables ». La gestion budgétaire devient alors source d'inertie et non créative.
- A l'inverse, la liberté donnée aux responsables peut induire des « féodalités », lieux de pouvoirs, au détriment de la stratégie de l'entreprise et son intérêt global.
- Les évolutions de l'environnement peuvent rendre la construction budgétaire obsolète. La vieille doit être constante afin d'adapter les programmes d'actions et les prévisions.

4.3. La démarche budgétaire

La démarche budgétaire consiste 03 étapes : la prévision, la budgétisation et le contrôle

4.3.1. La prévision

La prévision peut être définie comme étant une étude volontariste, scientifique et collective face à l'action future. Les objectifs poursuivis par les prévisions sont de deux ordres :

- Etablir des objectifs financiers de l'entreprise ;
- Surveiller les progrès faits en vue de réaliser ses objectifs.

Ainsi, la prévision permet une meilleure préparation des décisions et donc une action plus efficace. En tant qu'outil de gestion prévisionnel, la gestion budgétaire dans sa phase des prévisions, cherche au préalable à s'informer sur les situations passées et présentes pour prévoir les situations futures. Tout va donc de l'information passées et présentes pour prévoir les situations futures. Tout va donc de l'information passée qui est véritablement la matière première dans la prise des décisions d'orientation prévisionnelle par le gestionnaire qui peut être illustré comme suite

- Informations externes : (Exogènes)
- Informations internes : (Endogène)

4.3.2. Budgétisation

Les budgets sont des états prévisionnels qui ont pour objet de chiffrer en euros les programmes d'action. Il regroupe l'ensemble des recettes et des dépenses, des encaissements (Entrées d'argent en trésorerie) et des décaissements (Sortie d'argent de la trésorerie).

La période budgétaire correspond généralement à l'exercice comptable. Cependant les budgets peuvent être définis pour des périodes plus courtes (le mois, le trimestre).

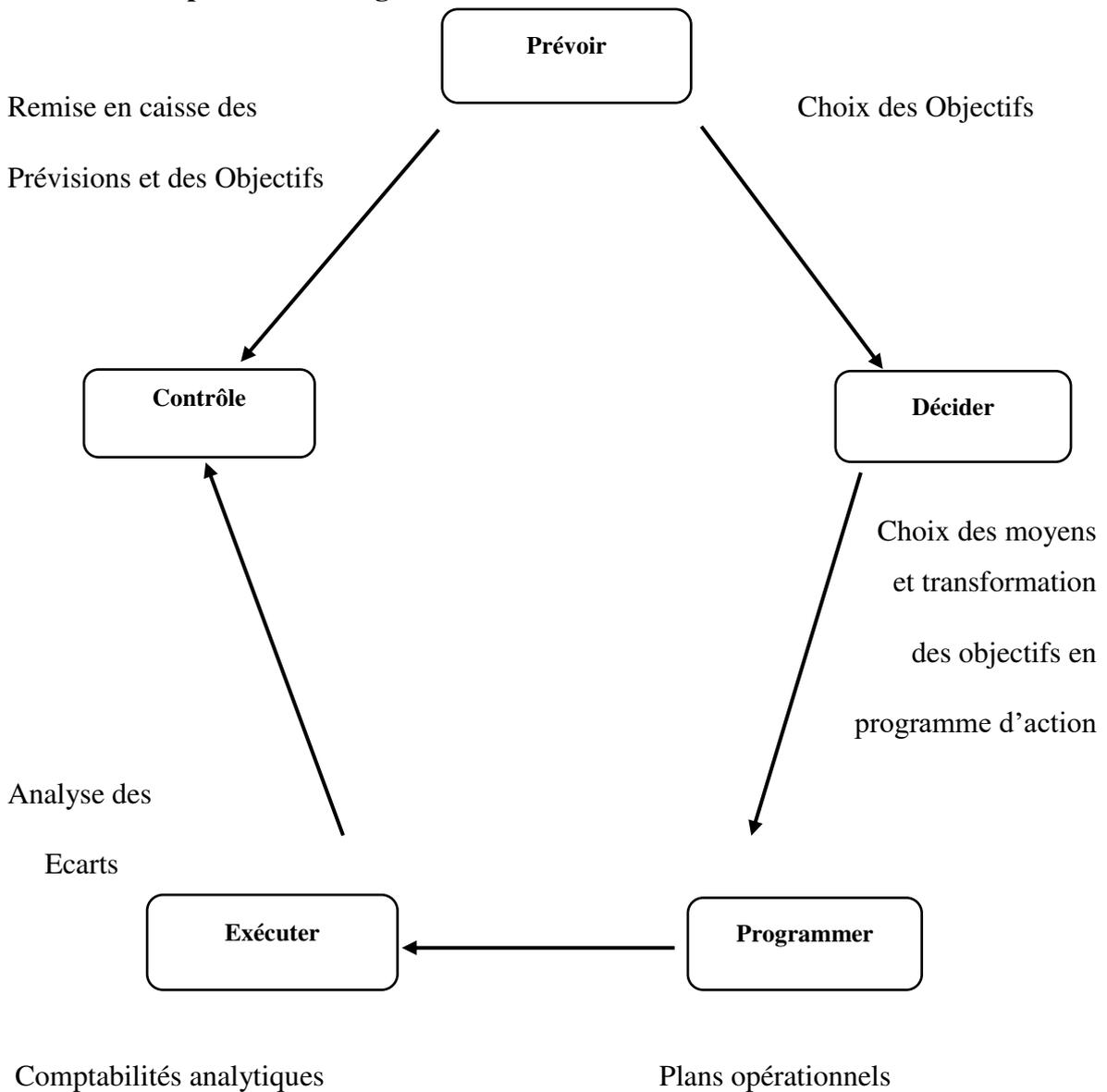
4.3.3. Le contrôle budgétaire

« Bien qu'étant l'une des phases de la gestion budgétaire, en pratique, il ne peut y avoir de gestion budgétaire sans contrôle budgétaire » au sens comptable, le contrôle budgétaire signifie une comparaison entre les prévisions budgétaires et les réalisations.

Cette comparaison dégage trois types d'écarts :

- ✓ **Ecart positif**
- ✓ **Ecart nul**
- ✓ **Ecart négatif**

Schéma N°5 : procédure budgétaire.



Source : Jacques MARGERIN « bases de la gestion budgétaire ».

Ce schéma montre la démarche de la gestion budgétaire consistant en une définition des objectifs et de la détermination des moyens à mettre en œuvre ainsi que la transformation de ces objectifs en plans d'action. Ensuite, on passe à l'exécution des actions. Enfin, la démarche consiste à contrôler et évaluer l'action.

4.4. Analyse des écarts budgétaires

En cours d'année, les contrôleurs de gestion calculent les écarts existants entre les données prévisionnelles du budget et les données réelles. Ces écarts renseignent les

contrôleurs et les managers sur la performance. L'analyse de ces écarts peut-être plus ou moins complexe. Leur décomposition analytique permet d'analyser leurs causes et permet de mettre en place les actions correctives.

Il s'agit donc d'examiner les écarts importants (> à 5%) par rapport au budget et de tenter d'expliquer la raison de leur existence et ce que l'on peut faire pour remédier à la situation. Les écarts sont souvent qualifiés de « favorables » (ce qui est généralement une bonne nouvelle) ou de « défavorables » (ce qui est généralement une mauvaise nouvelle).

- Un écart favorable est constaté :
 - Lorsque les produits réels sont supérieurs aux produits budgétisés ;
 - Lorsque les dépenses réelles sont inférieures à dépenses budgétisées
- Un écart défavorable est constaté :
 - Lorsque les produits réels sont inférieurs aux produits budgétisés ;
 - Lorsque les dépenses réelles dépassent les dépenses budgétisées.

Il est cependant utile d'analyser la cause des écarts et de déterminer s'il s'agit d'une situation temporaire ou permanente. Les écarts peuvent être la conséquence de l'un ou de plusieurs des facteurs, notamment : une évolution des prix, une évolution des volumes, une évolution des plans, etc.

4.4.1. Analyse des écarts

En réalité les prévisions de ventes de biens ou des services constituent, la plupart du temps, le point de départ et la pierre angulaire de la construction budgétaire et l'écart global entre le résultat réel et le résultat prévu est égal à la somme algébrique de deux écarts :

- Écart entre marge réelle et marge prévue, dit écart marge ;
- Les écarts sur coûts.

Ces écarts se décomposent, à leur tour, en une série de sous-écarts. D'une manière générale, l'analyse des écarts s'articule autour des trois étapes importantes ci-après :

- A. Constatation des écarts : qui permet de contrôler la gestion en ce qu'elle :
 - Joue un rôle d'alerte ;
 - Déclenche l'analyse corrective de manière à replacer l'entreprise sur la trajectoire conduisant aux objectifs.

L'écart peut mettre en évidence :

- ✓ L'amélioration des performances : écart inférieur à zéro à écart favorable ;
- ✓ La détérioration des performances : écart supérieur à zéro = écart défavorable.

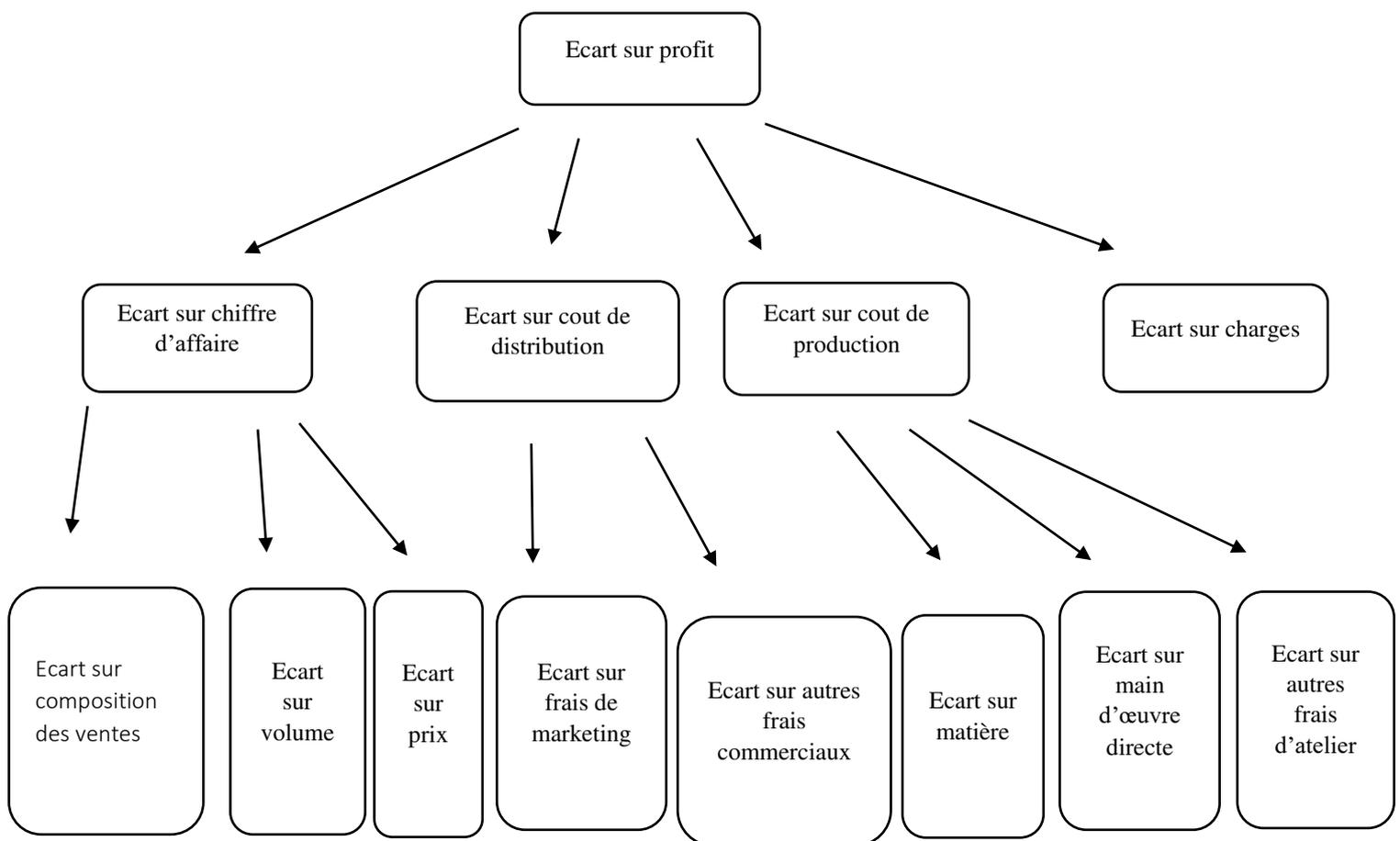
B. Ventilation des écarts : les écarts ont pour objectifs de fournir aux responsables, une information exploitable, donc sélective et significative.

C. Exploitation des écarts : détermination des causes des écarts.

D'où la nécessité de calculer les écarts de deux manières :

- **En valeur absolue : écart = Prévisions - Réalisations**
- **En valeur relative ou en pourcentage : $(\text{Ecart} / \text{Prévisions}) * 100$**

Schéma N°6 : Représentation de la décomposition de l'écart sur profit



Source : Gervais, « contrôle de gestion par le système budgétaire », Vuibert entreprise, n° d'édition 5534.

4.4.2. Calcul et analyse des écarts

Le contrôle budgétaire se base sur l'analyse de quatre principaux écarts tels que :

- Ecart sur matières premières et main d'œuvre ;
- Ecart sur chiffre d'affaires ;
- Ecart sur marge ;
- Ecart sur centre d'analyse.

A. Ecart sur matières premières et main d'œuvre

En contrôle budgétaire, un écart est la différence entre le réel et le prévisionnel

$$\text{Ecart sur coût} = \text{coût réel} - \text{coût prévu}$$

Avec : le coût prévu est établi à partir des coûts préétablis de production appliqués au volume réel de production.

$$\text{Ecart sur coût} = \text{coût réel de production} - \text{coût préétabli appliqué à la production réelle.}$$

Il est possible de décomposer l'écart en un écart sur coût unitaire et en écart sur quantité :

- L'écart sur coût unitaire d'un facteur de production mesure l'impact total sur les coûts de la hausse ou de la baisse par rapport aux prévisions du coût de ce facteur.

$$\text{Ecart sur coût unitaire} = (\text{coût unitaire réel} - \text{coût unitaire prévu}) \times \text{quantité réelle}$$

- L'écart sur quantité d'un facteur de production mesure l'impact total sur les coûts du plus ou moins bon rendement de ce facteur.

$$\text{Ecart sur quantité} = (\text{quantité réelle} - \text{quantité prévue}) \times \text{coût unitaire prévu}$$

B. Ecart sur chiffre d'affaires

L'écart sur chiffre d'affaires est la différence entre le chiffre d'affaires réel et le chiffre d'affaires préétabli.

Avec : E/CA : écart sur chiffre d'affaires

CAr : chiffre d'affaires réel

CA p : chiffre d'affaires préétabli

Qr : quantité vendue réelle

Pr: prix de vente réel

Qp : quantité vendue préétablie

Pp : prix de vente préétabli

Un écart sur chiffre d'affaire positif est favorable car le chiffre d'affaire réalisé est supérieur à celui qui est prévu. Par contre, un écart négatif est défavorable car le chiffre d'affaire réalisé est inférieur à celui qui était prévu par l'entreprise. Une étude pertinente des causes des écarts est menée en décomposant cet écart global en un écart sur prix et un écart sur volume cette décomposition est faite comme suit :

$$E/CA = CAr - CAp$$

$$E/CA = (Qr * Pr) - (Qp * Pp)$$

L'écart sur prix est la différence entre³ :

- D'une part, les quantités vendues, chiffrées en prix de vente réel ;
- Et d'autre part, les quantités vendues multipliées par le prix de vent standard.

$$\text{Ecart sur prix (E/P)} = (Pr - Pp) * Qr$$

L'écart sur quantité est la différence entre⁴ :

- D'une part, les quantités effectivement vendues, multipliées par le prix de vent standard, c'est-à-dire le prix prévisionnel des ventes,
- Et d'autre part, les quantités prévues multipliées par le prix de vente standard.

$$\text{Ecart sur quantité (E/Q)} = (Qr - Qp) * Pp$$

C- L'écart sur marge

Le calcul des écarts sur marge consiste à comparer les marges réelles et les marges prévues pour mettre en évidence des écarts significatifs, un écart positif est favorable et signifie que la marge réalisée est supérieure à celle budgétée. Par contre, un écart négatif

est défavorable car la marge réelle est inférieure à celle prévue. L'étude de la cause des écarts sur marge nous mène à la décomposition de l'écart totale en deux écarts et en deux sous-écarts³⁰

Ecart sur marge (E/M) = marge réelle – marge préétablie

D- Ecart sur centre d'analyse

L'analyse de l'écart sur centre d'analyse est décomposée en trois sous écarts tel que⁵ :

- L'écart de rendement ;
- L'écart de budget ;
- L'écart d'activité.

➤ L'écart de rendement

Cet écart exprime la bonne utilisation en quantité des facteurs de production mis en œuvre dans le centre d'analyse.

Ecart de rendement = (quantité réelle – quantité prévue) × coût d'une unité d'œuvre prévu

Ecart de rendement = (Qr – QP) × CUp

➤ L'écart de budget

Cet écart exprime la différence de coût du centre d'analyse due à la variation du prix des facteurs consommés par ce centre.

Ecart de budget = coût réel – coût budgété pour l'activité réelle

Ecart de budget = (Qr × CUr) – CB

Avec :

CB = CVUp × Qr + CFp

CVUp : coût variable prévu d'une unité d'œuvre.

Qr : nombre d'unités d'œuvre réellement consommées.

³⁰5 Brigitte Doriath et Christian Goujet, « gestion prévisionnelle et mesure de la performance », op.cit., P244-246.

CFp : charges fixes prévues.

➤ L'écart d'activité

L'écart d'activité mesure l'effet de la bonne absorption des charges fixes liées au niveau d'activité ; c'est un écart de sous ou suractivité.

Ecart d'activité = coût budgété de l'activité réelle – coût préétabli de l'activité réelle

Ecart d'activité = (CB – Qr) × CUp

On peut aussi calculer directement un coût de sous ou suractivité :

Ecart d'activité = charge fixes prévues × [1- (activité réelle/activité normale)].

4.5. Action corrective

Le contrôle budgétaire est une branche du contrôle de gestion qui a pour fonction d'analyser la performance en comparant ce qui était prévu à ce qui s'est réellement produit. Il propose donc des analyses d'écarts entre l'objectif et la réalité dans le but de les expliquer et de permettre la décision d'actions correctives adaptées.

Les actions correctives permettent de résoudre les problèmes posés. Il s'agit de mettre en œuvre une démarche méthodologique (méthode de résolution de problèmes) s'attachant à identifier la cause première d'une situation réelle afin que la solution retenue mise en œuvre puisse éviter toute réapparition de ce dit problème. Parmi ces actions :

- Réduire des coûts pour une meilleure utilisation, plus rationnelle, des moyens de production (atelier, bureau, magasins, boutique, transport, logiciel, moyen de communication) ;
- Proposer des modifications des procédures, de structure, de réseau d'information ainsi que le traitement de ces informations ;
- Sélectionner des fournisseurs et modifier les méthodes de travail avec certains d'entre eux ;
- Supprimer les documents inutiles ;
- Promouvoir des hommes et les formés ;
- Créer, modifier, supprimer, développer des produits ou des services.

5. le tableau de bord

Le contrôle budgétaire fournit, avec retard, des informations exhaustives mais limitées aux données comptables et financières. Il doit donc être complété par des outils rapides, sélectifs, ouverts aux données physiques : les tableaux de bord. Un tableau de bord est un document rassemblant, de manière claire et synthétique, un ensemble d'informations organisé sur des variables choisies pour aider à décider, à coordonner, à contrôler les actions d'un service, d'une fonction, d'une équipe.³¹

Selon D. BOIX et B. FEMINIER³², « le tableau de bord est un outil destiné au responsable pour lui permettre, grâce à des indicateurs présentés de manière synthétique, de contrôler le fonctionnement de son système en analysant les écarts significatifs afin de prévoir et de décider pour agir ».

5.1. Objectifs du tableau de bord

Les objectifs d'un tableau de bord sont :

- ❖ Obtenir rapidement des indicateurs de gestion essentiels qui intéressent le responsable concerné pour guider sa gestion et en apprécier les résultats ;
- ❖ Analyser l'évolution, en temps réel, des indicateurs de gestion à l'aide d'écarts, de ratios, de clignotants... ;
- ❖ Réagir efficacement dans un court délai aux évolutions environnementales et aux écarts traduisant des dysfonctionnements ;
- ❖ Mesurer les effets des actions correctives ;
- ❖ Favoriser la communication interne transversale et par voie hiérarchique. Ce document n'est soumis à aucune règle de fond ou de forme. Il repose essentiellement sur la mise en œuvre, simple et significative, de certains chiffres fiables, faciles à communiquer et comparables avec les objectifs à atteindre.

5.2. Les rôles d'un tableau de bord

Les attentes associées au tableau de bord sont nombreuses : il a dû d'abord compenser des limites d'autres outils et puis, au fur et à mesure du temps, la souplesse de ses utilisations a suscité un développement de plus en plus large de ses rôles.

³¹Fabre P et al., 2014, DSCG3 : management et contrôle de gestion, Dunod (3e édition), Paris, P30.

³²Boix D., 2005, le tableau de bord : un dispositif de management, Ed. D'organisation, Paris. P4.

5.2.1. Le tableau de bord, instrument de contrôle et de comparaison

Le tableau de bord permet de contrôler en permanence les réalisations par rapport aux objectifs fixés dans le cadre de la démarche budgétaire. Il attire l'attention sur les points clés de la gestion et sur leur dérive éventuelle par rapport aux normes de fonctionnement prévues. Il doit 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. La qualité de cette fonction de comparaison et de diagnostic dépend évidemment de la pertinence des indicateurs retenus.

5-2-2. Le tableau de bord, aide à la décision

Le tableau de bord donne des informations sur les points clés de la gestion et sur ses dérapages possibles mais il doit surtout être à l'initiative de l'action. La connaissance des points faibles doit être obligatoirement complétée par une analyse des causes de ces phénomènes et par la mise en œuvre d'actions correctives suivies et menées à leur terme. Ce n'est que sous ces conditions que le tableau de bord peut être considéré comme une aide à la décision et prendre sa véritable place dans l'ensemble des moyens du suivi budgétaire.

- De manière idéale, un tableau de bord devrait aider :
- Pour une prise de décision en temps réel dans l'entreprise ;
- Pour une prise de décision répartie ;
- Pour des informations adaptées à chaque décideur ;
- Pour le pilotage d'objectifs diversifiés.

5.2.3. Le tableau de bord, outil de dialogue et de communication

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.³³

³³Grandguillot B et F., 2014, l'essentiel du contrôle de gestion, Gualino éditeur, Lextenso éditions (8e édition), France, P123.

Le supérieur hiérarchique doit coordonner les actions correctives entreprises en privilégiant la recherche d'un optimum global plutôt que des optimisations partielles.

Enfin, 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.

Il peut être un levier pour une coordination et une coopération des acteurs dans un consensus actif.³⁴

5.3. Types des tableaux de bord

Il existe trois types de tableaux de bord :

- ❖ Les tableaux de bord orientés stratégie (appelés tableaux de bord stratégiques ou « balance scorecard »),
- ❖ Les tableaux de bord de contrôle des coûts (appelés tableaux de bord budgétaires),
- ❖ Les tableaux de bord de performance (appelés tableaux de bord opérationnels).

5.3.1. Le tableau de bord stratégique

Un tableau de bord stratégique (balanced scorecard) décline la stratégie d'une entreprise en un ensemble d'indicateurs de performance afin de permettre aux dirigeants de la piloter. La performance est ainsi mesurée sur 4 axes : résultats financiers, performance envers les clients, processus internes et apprentissage organisationnel. Son horizon est à relativement long terme, il est utilisé par la direction générale.

5.3.2. Le tableau de bord de gestion

Un tableau de bord de gestion (portant également le nom de tableau de bord budgétaire) : a pour objectif de mettre en évidence les écarts entre les prévisions et la réalité. Son objectif est financier mais il doit également permettre d'analyser les causes de ces écarts et ce afin de mettre en place des actions correctives en temps réel. Un tableau de bord budgétaire est établi de manière assez régulière, c'est-à-dire toutes les semaines ou tous les mois pour permettre une réactivité à toute épreuve. Il s'agit d'un outil de pilotage à moyen terme.

NB : le tableau de bord financier est donc une extension du tableau de bord budgétaire.

³⁴Alazard C et SéparI S., 2010, DCG 11 contrôle de gestion : manuel et application, édition Dunod (2e édition), Paris, P553.

5.3.3. Le tableau de bord opérationnel

Ce tableau de bord est destiné aux opérationnels (ouvriers, comptables, commerciaux...), qui ont pour mission de gérer l'activité quotidienne de l'entreprise. Il doit donc être très réactif afin de permettre à ses utilisateurs d'adapter leurs comportements, mais aussi de comprendre comment leurs actions individuelles s'inscrivent dans la performance de l'organisation.

Ce tableau de bord est réalisé de manière journalière, hebdomadaire ou mensuelle. Il représente un outil de pilotage à court terme.

5.4. Les attentes pour des tableaux de bord plus pertinents

Il faut resituer les demandes actuelles faites aux tableaux de bord pour un pilotage de la performance, dans le cadre de la remise en cause des démarches et procédures organisationnelles traditionnelles ; les structures s'aplatissent, les technologies de l'information et de la communication induisent de nouveaux processus intégrant le client comme acteur majeur, la réactivité des stratégies est nécessaire face aux turbulences rapides de l'environnement. Il s'ensuit des besoins de gestion en temps réel, en fonction de la stratégie de l'entreprise.

Les demandes sont ambitieuses

- Offrir une vision cohérente du système à piloter en fonction des objectifs ;
- Mesurer une performance multicritère, l'effort accompli et l'effort à accomplir ;
- Signaler les dysfonctionnements ;
- Permettre des simulations ;
- Communiquer et faire coopérer les acteurs ; –
- Intégrer plusieurs dimensions : opérationnel passé, stratégique prospectif, social, sociétal.

Il s'agirait de passer d'un tableau de bord synthétisant rapidement des informations déjà présentes dans l'entreprise à un tableau de bord en temps réel pour suivre et améliorer tous les niveaux d'action, de décision, en termes financiers mais aussi non financiers.³⁵

³⁵Berland N et De Rongé Y., 2012, contrôle de gestion : perspectives stratégiques et managériales, édition Pearson Education, France, P420. 27 Alazard C Separi S., 2010, DCG11 : contrôle de gestion : manuel et applications, 2e édition, Ed. DUNOD, Paris, p566.

6. Reporting

Définition : dans le domaine du management, le reporting est généralement l'activité qui consiste à rendre compte périodiquement de ses performances à l'égard de sa direction. Dans le cadre du marketing, le reporting peut également être le fait pour un cadre marketing de rendre compte de ses performances ou action.

6.1. Principe du reporting

Le reporting est un système d'information, support de la gestion d'une entreprise qui consiste :

- A collecter des données comptables et financières ;
- A synthétiser et analyser ces données ;

Le reporting permet, en outre, dans une entreprise ou un groupe de sociétés, de recenser, les données liées :

Au nombre de clients ou prospects appréhendés ;

Aux devis effectués ;

Aux ventes réalisées ;

Remarque : le reporting est un tableau de bord qui permet aux entreprises de prendre des décisions de gestion indispensables au pilotage de l'activité.

6.2. Champ d'application

Le reporting recense des données réelles, de manière permanente, dans tous les domaines :

Financière ;

Marketing et développement ;

Fabrication et commercialisation ;

Juridique ;

Donc ce système d'information constitue un moyen d'informer les collaborateurs d'une entreprise ou les sociétés d'un groupe quant aux projets à venir, aux résultats réalisés et aux mesures prises.

6.3. Utilité du reporting

L'informatique décisionnel mis en place grâce au reporting permet d'aider à la décision des gérants et directeurs d'entreprise.

En effet, le reporting offre la possibilité de collecter, consolider, modéliser et restituer des données pour les analyser et en tirer les conséquences en terme de gestion et d'organisation

Il permet, en outre, aux décideurs d'une entreprise :

De sélectionner des données précises sur une période donnée ou un secteur de production particulier ;

De trier, regrouper ou diviser des données selon des critères de recherche ;

D'effectuer des calculs et établir des statistiques ;

De réaliser des synthèses détaillées des résultats de l'entreprise ;

7. Benchmarking

7.1. Définition

C'est une procédure d'évaluation par rapport à un modèle reconnu, inscrite dans une recherche d'excellence.

Autrement dit, le benchmarking est une attitude coopérative qui permet une analyse comparative interne ou externe de : concepts, méthodes, outils, processus, produits, services.

Il s'appuie sur la collecte et l'analyse d'informations quantitatives et qualitative et sur la compréhension de la culture de l'organisation partenaire. Il doit faire partie intégrante d'un processus d'évaluations et d'améliorations constantes dont la finalité est de devenir ou de rester le meilleur.

L'ensemble des contributions, tant des recherches et des théoriciens des praticiens et autres experts, fait ressortir un réel consensus sur l'importance des gains de performances obtenus après la mise en œuvre d'un processus de benchmarking.³⁶

Le benchmarking est un outil d'amélioration continue de la performance.

7.2. Les principes du benchmarking

Le benchmarking consistera à trouver au niveau mondial, l'entreprise ou les entreprises qui réalisent de la manière la plus performante ou une tâche donnée, d'aller l'étudier et d'adapter ensuite ce processus à sa propre entreprise.

Pour une entreprise, il s'agit de se comparer aux « leaders » qui se positionnent sur le marché, de s'inspirer de leurs idées, de leurs pratiques, de leurs fonctionnements et de leurs expériences afin que les pratiques en interne s'améliorent.³⁷

³⁶Le guide du Benchmarking de J.GAUTON, les Edition d'organisation, Avril, 2003.

7-3. Les trois types de benchmarking

- **Concurrentiel** : comparaison avec ses concurrents ou à des structures incomparables en terme de taille, chiffre d'affaires, secteurs, etc.
- **Générique** : le plus répandu et procurant les résultats les plus complets en particulier en termes d'idées nouvelles.
- **Interne** : répandu dans les grands groupes entre filiales ou départements sans les barrières de confidentialité.

7.4. Méthodologie de benchmarking**A-Planification**

- Identifier les sujets du benchmarking ;
- Sélectionner les partenaires du benchmarking ;
- Déterminer les moyens de collecte d'information.

B- Analyse

- Déterminer les écarts ;
- Projeter les niveaux de performances future.

C- Intégration

- Communiquer les résultats de l'analyse au personnel ;
- Etablir les objectifs fonctionnels.

D-Action

- Elaborer des plans d'action ;
- Démarrer des actions spécifiques et assurer le suivi de la progression ;
- Redéfinir les benchmarks.

³⁷Le Benchmarking de J.M SCHOETTLE, INSEP Edition, 2003.

Tableau N°5 : les différents types du benchmarking

Type de benchmarking	Description
Interne	Comparaison par rapport à plusieurs services internes à l'entreprise
Compétitif	Comparaisons par rapport à des concurrents directs (producteurs de produits similaires).
Fonctionnel	Comparaisons par rapport à des services ou départements extérieurs.

Source : réalisé par nous-mêmes.

Conclusion

Comme nous venons de démontrer, le contrôle de gestion, vise à analyser la performance des activités afin d'optimiser leur pilotage. Dans cette optique, il doit essentiellement apporter les outils de connaissance des coûts, des activités ou des résultats qui sert à l'amélioration des rapports entre les moyens engagés et l'activité ou le résultat obtenus.

En effet, la stratégie et les choix des outils de pilotage conditionnent le processus du contrôle de gestion, par conséquent, l'évaluation de la performance.

Du fait que le contrôle de gestion est un domaine en pleine expansion, il faut que l'entreprise suive le développement des outils, qui constituent des moyens indispensables de pilotage de la performance de l'entreprise par le contrôle de gestion.

Section 2 : Méthodes de calcul des coûts

Pour piloter la performance de l'entreprise et pour prendre des décisions à court terme et long terme, le gestionnaire élabore et utilise de nombreux outils d'aide à la décision. Dans de très nombreux cas, il fonde ses décisions sur des démarches d'analyse de coûts : il est donc indispensable de comprendre des conditions de validité des démarches mises en œuvre pour juger de la pertinence des coûts obtenus et des contextes dans lesquels ils représentent un réel éclairage pour la prise de décision. L'un des systèmes les plus utilisés dans ce stade sont : la méthode des centres d'analyse, le seuil de rentabilité, les coûts partiels, le coût marginal, l'imputation rationnelle des charges fixes et la méthode (ABC).

1. Les méthodes du calcul des coûts

1.1. La méthode des centres d'analyse

La méthode consiste à répartir toutes les charges de la période entre les différents produits afin de calculer les stocks et de dégager un résultat analytique sur chaque produit. Elle se base sur le découpage de l'entreprise en termes de fonction en centre d'analyse et en la distinction entre charges directes et charges indirectes à travers le tableau de répartition des charges. Les charges indirectes seront ensuite réparties selon des clés de répartition appelées unités d'œuvre. Le principe de cette méthode consiste à introduire toutes les charges enregistrées directes, indirectes au coût de revient.

1.1.1. Les limites de la méthode

Cependant, en raison de la structure même, la méthode comporte un certains nombres de limites :

- Le découpage en centre suppose que les activités soient homogènes. Or, en fait, les activités sont rarement homogènes. Par exemple, pour un centre approvisionnement, l'activité concerne la réception et l'entreposage des marchandises ou matières premières, la recherche de fournisseurs et la gestion des commandes ;
- Les clés de répartition pour déterminer la consommation de chaque centre peuvent être définies plus ou moins arbitrairement. Dès lors la rationalité de l'analyse s'en trouve limitée ;

- L'imputation des coûts par une seule unité d'œuvre peut alourdir le coût de certains produits en faveur d'autres et afficher des résultats apparents non représentatifs de la performance réelle de chaque production ;
- Avec l'évolution de l'activité, les innovations dans les modes de production, etc., la mise à jour des clés de répartition n'est pas toujours faite ;
- Les activités en amont et en aval de l'activité de production prennent de plus en plus d'importance par rapport au processus de production (recherches, études et méthodes, planification, contrôle de qualité, prospection de la clientèle, etc.).

2.1. La méthode du seuil de rentabilité

Le seuil de rentabilité est un indice fiable indispensable et efficace permettant à chaque entrepreneur de connaître son chiffre d'affaires minimum à réaliser pour commencer à dégager du bénéfice.

2.1.1. Définition du seuil de rentabilité

Le seuil de rentabilité est défini comme un chiffre d'affaires minimum à atteindre pour qu'un produit devienne rentable. Le chiffre d'affaires permet de couvrir la totalité des charges variables et fixes, ce qui amène à un résultat de zéro et pour lequel les coûts fixes sont égaux à la marge sur coût variable. La formule de calcul du seuil de rentabilité correspond donc à

$$\text{SR} = \text{Charges fixes} / \text{Taux de charge sur coût variable}$$

On a :

- Marge sur coût variable = Chiffre d'affaires – Charges variables
- Taux de marge sur coût variable = Marge sur coût variable / Chiffre d'affaires

- **L'importance de seuil de rentabilité et ses limites**
 - **L'importance**

Pour une entreprise, la détermination du seuil de rentabilité est nécessaire :

- C'est un facteur de décision pour le lancement d'un nouveau produit sur le marché, ou son retrait ;
- Il permet de calculer le montant du chiffre d'affaires à partir duquel l'activité est rentable, ou la date à laquelle l'entreprise commencera à faire du bénéfice ;

- Il permet de savoir où se situe la marge réellement dégagée par la société à un moment donné ;
- Il permet d'étudier le taux de risque de se trouver en déficit, et corrélativement d'apprécier la sécurité dont dispose l'entreprise si la conjoncture devient défavorable ;
- Il permet de mieux étudier et analyser le rôle et la répartition des charges entre fixes et variables ; notamment il oblige à calculer la marge sur coût variable (MCV), dont l'intérêt est d'éviter les inconvénients de l'imputation des charges fixes aux différents coûts des produits de la société.
- Le seuil de rentabilité peut indiquer s'il est utile ou non de procéder à une analyse plus détaillée, et donc plus coûteuse.
- Cette technique peut aussi venir en aide au moment de la définition des spécifications d'un produit. La technique du seuil de rentabilité permet de faire des comparaisons entre plusieurs conceptions possibles avant de faire un choix définitif.

▪ **Les limites**

- C'est un système prévisionnel : la décision dépend donc de la qualité des données entrées dans le calcul de la marge, lui-même fonction du choix des données et de leur exactitude.
- C'est un système normatif : Certains coûts sont exclus, d'autres intégrés selon des clés de répartition souvent calculées de manière standard. Il ne représente donc qu'une simplification de la réalité.
- Et pourtant, c'est un système peu normé : les méthodes sont différentes d'une entreprise à l'autre, ou d'un exercice à l'autre. Il n'existe pas de "catalogue" des coûts à prendre en compte. La comparaison est donc difficile.

3.1. La méthode des couts partiels

Un cout partiel est un cout constitué par des charges intervenant à un stade d'analyse intermédiaire. Il ne comprend qu'une partie des charges. Les méthodes de cout partiels sont particulièrement adaptées pour la pris de décision. Elles permettent d'appréhender la notion de marge (différence entre le chiffre d'affaires et un cout partiel). Plusieurs couts partiels peuvent être distingués :³⁸

³⁸Langlois.G, Binger. M, Bonnier, Op, Cit, p 108.

- ✓ **Cout variable** : cout constitué seulement par les charges qui varient avec le volume d'activité de l'entreprise sans qu'il y ait nécessairement exacte proportionnalité entre la variation des charges et le niveau d'activité.

- ✓ **Cout direct** : cout constitué par :
 - Des charges qui lui sont directement affectées : ce sont le plus souvent des charges opérationnelles ou variables.
 - Des charges qui peuvent être rattachées à ce cout sans ambiguïté même si elles transitent par des centres d'analyse ; certaines de ces charges sont opérationnelles ou variables d'autres sont de structure ou fixes. Il est obtenu par incorporation des seules charges directes s'appliquant à un produit ou à une activité déterminée (le cout direct ne correspond pas forcément au cout variable).

- ✓ **Coût spécifique (ou coût propre)** : Il consiste à prendre en compte toutes les charges variables et fixes directes concernant un même objet de cout. Il obtenu par incorporation non seulement la totalité des charges variables bien que leur stabilité soit perturbée par la variation du niveau d'activité de l'entreprise mais aussi les charges fixes dont l'incorporation à un produit ou à une activité est sans équivoque. On pourra donc dire que le coût spécifique a l'avantage d'être le plus complet des coûts partiels

4-1.La méthode du cout marginal

Le plan comptable définit le coût marginal comme la différence entre l'ensemble des charges courantes nécessaires à une production donnée et l'ensemble de celles qui sont nécessaires à cette même production majorée ou minorée d'une unité. C'est la variation du cout total due à une augmentation ou à une diminution de la production ou du niveau d'activité. Le calcul du coût marginal permet, de façon simple, de prendre des décisions de gestion telles que :³⁹

- L'acceptation ou le refus d'une offre commerciale exceptionnelle,
- Le choix entre la production et la sous-traitance.

³⁹ Idem. P224.

Il permet aussi à l'entreprise de définir son optimum de production pour lequel la recette marginale est égale au coût de revient marginal. C'est un raisonnement qui consiste à évaluer l'impact d'une décision possible en termes de gains et en termes de coûts. Si les gains sont supérieurs aux coûts, la décision peut être adoptée, sinon elle est à regretter. Si les gains sont strictement égaux aux coûts l'entreprise est dans une situation optimale évoquée ci-haut.

5.1. La méthode de l'Imputation Rationnelle des Frais Fixes (L'IRFF)

La méthode de l'imputation rationnelle est une méthode de comptabilité analytique qui inclut les coûts fixes dans le coût de production selon la proportion production effective sur production normale. Ainsi, pour la détermination du coût d'acquisition ou de production des stocks, on impute la totalité des coûts fixes quand il y a utilisation complète de la capacité de production. Quand l'utilisation de cette capacité n'est que partielle, la charge de la partie inemployée est imputée à l'exercice, sous forme d'écart sur activité.⁴⁰

L'idée en elle-même est simple. On sépare les frais généraux qui ne sont pas directement imputables et on définit sur les centres de production un niveau normal de production. On détermine alors un coefficient d'imputation rationnelle, ratio entre l'activité normale et l'activité constatée. Les coûts unitaires calculés ne dépendent plus de l'activité, que ce soit pour un produit donné ou pour l'ensemble des produits. Le boni et mali d'incorporation de frais généraux sont laissés en frais de période (donc dans le résultat global) sans influencer les centres d'analyse de la production. Les variations de coûts que l'on constatera sur ces centres refléteront donc uniquement des comportements de production.

Cette méthode confirme un des grands principes de comptabilité générale quant à la valorisation des stocks : « Les coûts d'acquisition et de production du stock ne comprennent que les seuls éléments qui interviennent normalement dans leur formation. Les pertes et les gaspillages en sont exclus. L'imputation des charges fixes est basée sur la capacité normale de production. ».

Ce qui démontre la liaison beaucoup plus forte qu'on ne le pense parfois entre les concepts généraux et analytiques. La difficulté de la méthode est évidemment de définir des niveaux « normaux » qui peuvent être définis par rapport au passé, par rapport à une prévision ou par rapport à une capacité nominale.

⁴⁰Patrick PIGET et Gilbert CHA, Op-Cit, p67.

Coefficient d'imputation rationnelle = activité réelle / activité normale

Les charges de structure imputées = charges fixes * CIR

- **Intérêt et limites de la méthode**

- **Intérêt**

- La méthode est particulièrement adaptée aux entreprises dont l'activité est saisonnière.
- Elle permet une meilleure connaissance de leur coût de revient.
- Elle est une aide à la décision : elle peut servir de base à la fixation du prix de vente.
- Elle est à la base de l'évaluation des stocks de produits finis en cas de sous-activité.

- **Limite**

- Elle suppose résolu le problème de la détermination de l'activité normale ;
- Complexe à mettre en œuvre si les centres d'analyse ont chacun des niveaux d'activité différents ;
- Même problème que les coûts complets : la répartition des charges indirectes est parfois arbitraire.

6.1. La méthode (ABC) « Activity Based Costing »

Selon la définition proposée par la coopérative d'entreprises industrielles américaine CAM-I (Computer Aided Manufacturing-International), la méthode ABC est conçue pour « mesurer les coûts et les performances d'activités et d'objets générateurs de coûts (notamment les produits). Les coûts sont affectés aux activités en fonction de leur consommation de ressources. Les coûts sont affectés aux objets générateurs de coût en fonction de leur utilisation d'activités. ABC identifie les relations causales entre facteurs de coût et activités ».

- **Les principales étapes de la méthode**

Pour la mise en place de cette méthode ABC, plusieurs étapes sont nécessaires⁴¹

1- Identifier les activités : Il s'agit de recenser l'ensemble des activités de l'entreprise. Cette analyse est faite à partir de la documentation existant dans l'entreprise et par enquête auprès des personnels des différents niveaux hiérarchiques.

2- L'affectation des ressources aux activités : Affectation de toutes les charges aux différentes activités qui représente les ressources de fonctionnement de l'activité.

3- Le choix des inducteurs : Le contrôleur de gestion choisit alors un indicateur de performance pour chaque activité. Il s'agit de rechercher les facteurs expliquant le mieux les consommations de ressources (charges). La nature de l'inducteur dépend du lien de causalité entre l'activité (ou les activités regroupées) et le volume de l'inducteur.

4-Regroupement des activités et le calcul des coûts unitaires des inducteurs
L'existence d'inducteurs communs aux activités permet le regroupement des activités. Les coûts unitaires des inducteurs sont calculés par le rapport volume des ressources/volume de l'inducteur.

5-La détermination des coûts de revient complets à base d'activités : Les coûts de revient complets par la méthode des coûts à base d'activités s'obtiennent en incorporant les charges directes et les charges indirectes des centres de regroupement imputées aux coûts au prorata des inducteurs utilisés.

- **Intérêts et limites de la méthode**

- **Intérêts de la méthode**

Une aide à la maîtrise des coûts et à la prise de décision :

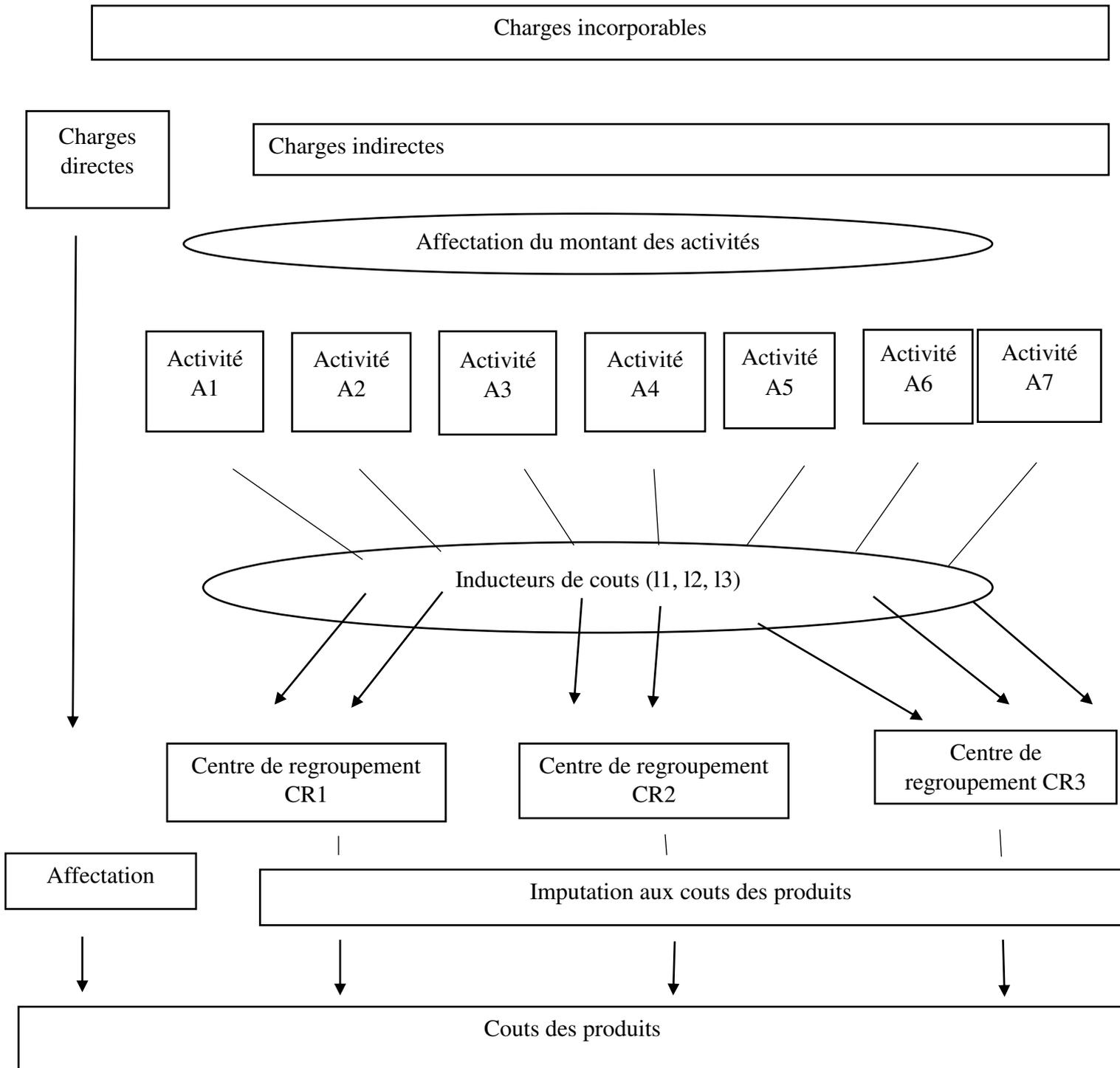
- La répartition des charges indirectes est plus crédible car elle traduit mieux la consommation des différentes ressources.
- La mise en place d'inducteurs de performance (inducteur de délai, de qualité, de coût...) enrichit l'analyse.

⁴¹ Patrick BOISSELIER : Contrôle de gestion ; cours et application, 3eme Edition , librairie Vuibert, Février,2005,p205-214.

- Elle prend mieux en compte la comptabilité des processus de production et de la multiplicité des activités.
- Elle représente mieux la complexité de certains produits (nombreux composants, lots de fabrication)
- **Limites de la méthode⁴²**
 - L'incompréhension des personnes ayant pour charge la gestion d'un projet est l'une des raisons majeures pour lesquels la méthode ABC tourne mal ;
 - Connaitre le volume des différents inducteurs suppose de disposer de données physiques, ce qui demande de mettre en place des systèmes comptage dans des activités qui n'ont pas forcément l'habitude de faire l'objet de mesure ;
 - Distribuer le temps de travail d'une personne entre les différentes activités qu'elle réalise n'est pas toujours aisé, on peut donc en déduire que cette répartition a toujours un caractère arbitraire ;
 - La mise en œuvre d'un système par activité coûte chère en temps ainsi qu'en argent
 - Un très grand nombre d'inducteurs d'activités risque de rendre le modèle trop complexe et peu compréhensible par les utilisateurs.

⁴² MELYON , Gérard « Comptabilité analytique », breal (3eme Edition), Paris,2004,p265.

Schéma N°7 : la méthode ABC



Source : Laurence LE GALLO, DUT GEA, calcul et analyse des coûts, 2ème année, 2008, p07.

Ce schéma résume la mise en place de l'ABC, sa parole de centre de regroupement pour désigner l'ensemble des activités ayant un indicateur commun.

Le processus est donc comme suit : identification des activités (A1, A2, A3...), affectation des ressources aux activités, détermination des indicateurs (I1, I2, I3...), puis regroupement des activités par centre CR1, CR2, CR3 pour enfin imputer les charges directement aux produits.

Le contrôle de gestion, outre le calcul des coûts dans une perspective à long ou à court terme à pour rôle de décliner les choix stratégiques définir en amont sous forme de plans à court terme

Conclusion

Le pilotage de la performance de l'entreprise est atteint à partir de calcul des coûts et des budgets, dans ce contexte le contrôle de gestion constitue une réponse à la performance par ses nombreux outils parmi ces outils on trouve la méthode de calcul des coûts qui permet de mesurer et de piloter la performance de l'entreprise et des objets de coûts qui la composent. Il est toutefois nécessaire d'être capable de relativiser les résultats obtenus. Rien n'est plus sujet à caution qu'un calcul de coûts. C'est toutefois un guide indispensable aux managers pour la conduite de leurs activités. Le calcul des coûts n'est toutefois pas suffisant pour s'assurer une complète maîtrise de la gestion. D'autres outils existent, budgets et tableaux de bord, qui permettent de décliner la stratégie et de suivre les actions mises en œuvre afin de permettre un pilotage plus fin explicitant mieux les leviers de la performance. Le contrôle de gestion ne peut donc être considéré du seul point de vue de ses outils et nécessite d'être défini de façon plus autonome comme un processus de management. Cela permet de ne se limiter ni au travail du contrôleur, ni aux outils qu'il utilise mais de définir le contrôle de gestion par rapport à ses finalités.

Chapitre 03 : analyse et évaluation d'un système de contrôle de gestion au sein de l'entreprise IFRI.

Comme nous l'avons souligné dans les chapitres précédents, le contrôle de gestion est 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 « SARL IBRAHIM ET FILS », dans ce troisième chapitre, nous allons présenter l'entreprise d'accueil, puis nous essaierons de mettre en œuvre le fonctionnement de contrôle de gestion au niveau de l'entreprise par l'étude de l'existence des outils de contrôle de gestion, méthodes de calculs des coûts et la proposition d'amélioration afin de répondre à notre problématique et arriver au but de ce travail, et enfin nous terminerons par une appréciation de sa performance par l'analyse par les ratios.

Section 01:présentation de l'organisme d'accueil « IFRI »

Pour bien présenter l'entreprise « IFRI » on doit d'abord parler de son histoire, ces missions et objectifs, ces infrastructures et équipements, ces produits essentiels et son organisation du travail.

1. Historique de la SARL IBRAHIM & FILS « ifri »

Dans la présentation de la SARL « IFRI » qui est notre organisme d'accueil, premier objet de cette section, nous allons prendre en considération les éléments liés à sa création et à son évolution, sa situation géographique et sa place au niveau national et mondial ainsi que son cadre juridique, ses missions et ses objectifs.

1.1. Présentation de la SARL « IFRI »

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

Le groupe « **IBRAHIM & Fils** » est doté de son propre laboratoire d'analyses. À l'aide d'un matériel ultramoderne et performant, sa propre équipe de microbiologistes s'assure au quotidien de la parfaite conformité physico-chimique, bactériologique et organoleptique de ses produits, depuis l'entrée (contrôle des matières premières et des emballages) jusqu'à la sortie (produit fini) et pendant toutes les phases de production et de stockage.

L'eau **IFRI** est caractérisée par sa pureté et légèreté. Elle procure à l'organisme du capital nécessaire à son équilibre, de plus son faible minéral lui confère de nombreuses vertus thérapeutiques. Elle est particulièrement recommandée pour soigner ou prévenir les maladies relevant de la sphère hépatique, gastrique et rénale.

1.1.2. Création et évolution de la SARL « IBRAHIM&Fils »

La création 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 **Mr. IBRAHIM Laid** (gérant de **IFRI** né le **16 janvier 1935**).

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**.

a)- La situation géographique

Site Ighzer Amokrane

La **SARL IBRAHIM & Fils « IFRI »** est située dans la commune d'**IGHZER – AMOKRANE**, Daïra **IFRI OUZELLAGUEN** dans la wilaya de **Bejaïa** dans le **nord** de l'**Algérie**. Elle est localisée au **sud –ouest** de l'agglomération d'**IGHZERAMOKRANE**, soit à **400** mètres de la **R.N. n° 26**. Elle est implantée à l'**entrée-Est** de la **vallée** de la **Soummam** dans la zone « **AHRIK IGHZER AMOKRANE** », en contre bas du massif montagneux de Djurdjura qui constitue son réservoir naturel d'eau.

Site Zone activité TAHARACHT AKBOU

L'activité secondaire de production de **JUS IFRUIT** est implantée à la **Zone TAHARACHT** qui se localise sur la **R.N. n°26 vers AKBOU** sur un site de **20 HA** destiné à recevoir les projets d'extension dans la gamme soda, jus etc.....

1.1.3. La place qu'occupe IFRI et son cadre juridique

La société de production des eaux minérales et des boissons diverses IFRI occupe deux principales places à l'échelle ; nationale et internationale.

1.1.3.1 IFRI à l'échelle nationale

Dans un esprit de proximité du consommateur, le produit **IFRI** figure sur tout le territoire national.

La société touche les **48 wilayas** : **Alger, Tizi-Ouzou, Oran, Constantine, Bejaïa, Annaba, Tamanrasset...** ayant couvert les besoins du marché local.

1.1.3.2 IFRI à l'échelle internationale

L'établissement **IFRI** a fait l'objet de plusieurs récompenses au niveau international. Il commence à satisfaire le marché algérien avec **500 millions** de bouteilles par **an** (emballage PET et Verre) et se lance dans la conquête du marché mondiale, grâce à la stratégie du groupe en matière de développement des exportations par sa gamme élargie de boissons.

Aujourd'hui, la **SARL IFRI** exporte ses produits vers la **France** qui est son premier client à travers notamment la grande distribution (**Carrefour, Auchan...**) et des circuits de proximité, des **pays européens** : **Espagne, Italie, Allemagne, Belgique...** Ainsi, les **pays africains** tel que le **Soudan, le Mali, les Emirats arabes unis** sont également ses principaux partenaires

1.2. Cadre juridique de la SARL « IFRI »

- 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** ;

Fiche signalétique de la SARL « IBRAHIM&Fils »IFRI

L) Raison sociale : Sarl « IBRAHIM&Fils » IFRI.

Forme juridique : Société à Responsabilité Limitée (SAR

Capital : 1.293.000.000,00DA

Le fondateur de la SARL IFRI : IBRAHIM Laid

Date de création : 1996

Effectifs : 1178

Missions : Production d'eau minérale et de Boissons diverses

Siège social : Ighzer-Amokrane-Ifri Ouzellaguen_06010Bejaia-Algérie

Téléphone : 00 213 34 35 12 66

E-mail : ifri@ifri-dz.com

Missions, activités et clients d'IFRI

1.3. Les missions d'IFRI

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.

1.4. Les activités d'IFRI

La société travaille **24/24Heures** avec des lignes de production automatisées et équipées des systèmes de contrôle de qualité de dernière génération dans toutes les unités et 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'hygiènes, de sécurité et environnementales et de qualité les plus strictes afin de diversifier sa gamme de production à savoir :

*L'eau minérale naturelle

* Les sodas

*L'eau minérale gazéifiée

*Les boissons fruitées

*Produits énergétiques

*Les boissons fruitées au lait

1.5. Les clients d'IFRI

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

Les clients d'IFRI sont présentés dans le tableau suivant :

Tableau N°06 : 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

1.6. Les objectifs de la SARL « IFRI »

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, environnementale, économique, financier, commercial et productif) :

1.6.1. Les objectifs sociaux

- **Social** : La réduction du taux du chômage dans cette localité ;

- **Environnement** : L'impact positif sur l'environnement (ancien rejet toxique ou déchet polluant) ;
- **Economique** : Elle permet à une région de connaître un certain développement et amélioration du pouvoir d'achat.

1.6.2. Les objectifs financiers

- Amélioration de la rentabilité de la société ;
- Améliorer la trésorerie ;
- Augmentation des bénéfices ;
- Procéder à des extasions.

1.6.3. Objectifs commerciaux

- Avoir une bonne image de marque par la mise en place d'un bon plan marketing ;
- Augmenter le chiffre d'affaire, par une augmentation des ventes ;
- Etre coopératif sur le marché en améliorant le rapport qualité-prix.

1.6.4. Objectifs de production

- Cherche une meilleure productivité ;
- La maîtrise des outils de production ;
- Les maîtrises des coûts ;
- Réduction des déchets.

1.6.5. Objectifs d'approvisionnement

- Maitriser les achats en améliorant le rapport qualité-prix ;
- Développer et améliorer la gestion des stocks.

2. Moyens, organisation de la SARL IFRI et délimitation du champ d'étude

Les moyens de l'entreprise « **IFRI** » peuvent être classés selon deux catégories : **humains** et **matériels**, on va les détailler dans le premier lieu, on traitera par la suite son organisation en précisant ses différentes structures, et on conclura par l'organigramme de la **SARL**, ainsi celui de la direction « **Ressources Humaines** ».

2.1. Les moyens de la SARL IFRI : Les moyens de la SARL « **IBRAHIM&Fils** » sont répartis comme suit :

2.1.1. Les moyens humains

L'effectif de la SARL « **IFRI** » avoisine les **milles deux cents** salariés (**1200**), dont la répartition est illustrée dans le tableau suivant englobant dans ses lignes et colonnes le nombre d'employés par sexe et par catégorie socioprofessionnelle.

Tableau N°07 : Effectif par sexe et par catégorie socioprofessionnelle à IFRI de 30/11/2018

Catégorie socioprofessionnelle	Masculin	Féminin	Total
Cadres dirigeants	12	02	14
Cadres supérieurs	28	00	28
Cadres	155	36	191
Maîtrises	457	22	479
Exécutions	450	11	461
Pré-emploi	03	02	05
Total	1105	73	1178

Source : document interne de l'entreprise

2.1.2. Les moyens matériels : L'entreprise est dotée des moyens matériels appropriés.

2.1.2.1. Présentation du potentiel de production : SARL IFRI dispose de **dix(10)** chaînes de production qui sont :

- « **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**.
- « **KSB 06** » Une ligne de production d'eau minérale gazéifiée en emballage **PET** de **0.33L** et **1.00 L**.
- « **KRONES 1** » Une ligne de production de sodas en emballage verre (orange, ananas, pomme, pomme verte, citron, citron vert, framboise et fruits rouges, citron menthe et agrumes) de **0.25L** et des eaux fruitées en emballage verre de **0.25L**.
- « **CSD** » Une ligne de production de boissons d'eau minérale **0.50 L**
- « **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 Mixte** » 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**.
- « **KSB 18-33** » ligne de production aseptique de sodas de **0.33 L** et **0.20 L**.
- « **Ligne CANETTE** » ligne de production de sodas et eaux fruitées de **0.33 L** en emballage **CANETTE**.

2.1.2.2. Superficie Bâtie

- **9 Hangars** de production dont, **7** de **3000 M²** chacun, **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 M²** chacun (**1200 M³** est sous froid), et **2** de **4500 M²** chacun (**3500M³** est sous froid).

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

2. 1.2.3. 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 tonnes** à **25 tonnes** dont, **26** sont réservés aux dépositaires.

3. L'organisation de la SARL «IBRAHIM & Fils ».

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

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

3.1. La Gérance

Elle est dirigée et coordonnée par un gérant et **quatre (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 ;
- Assurer auprès des collaborateurs directs de l'exécution parfaite de ces travaux ;
- Fixer les grandes orientations en termes d'objectifs.

3.2. La direction générale

L'entreprise est dirigée par un directeur général qui applique les décisions prises par les différents conseils d'administration. C'est l'un des membres de la gérance qui sera désigné comme un directeur général, son rôle est de définir et de contrôler la politique de la SARL pour chaque exercice.

3.3. Secrétariat de la direction

C'est l'organe d'accueil, il est chargé de l'enregistrement des courriers (arrivés et départs), 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.

3.4. Service hygiène et sécurité

Il a pour mission de :

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

3.5. 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 ;
- La formation du personnel dans les techniques informatiques.

3.6. 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'ils 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.

3.7. Service sécurité industrielle Son rôle est de :

- Assurer la sécurité des installations des biens ;
- Assurer le maintien de l'équipement de protection individuelle.

3.8. 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...).

3.9. Service planification & ordonnancement Son rôle est de :

- 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.

3.10. 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 livraison.

3.11. 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.

3.12. 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 ;
- Réglage des machines ;
- Assure la maintenance et l'entretien des véhicules.

3.13. 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.

3.14. 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 leur analyses ;
- De représenter l'organigramme auprès des parties externes relatif au système de management et de qualité.

4. Présentation de la structure de contrôle de gestion de la SARL « IFRI »

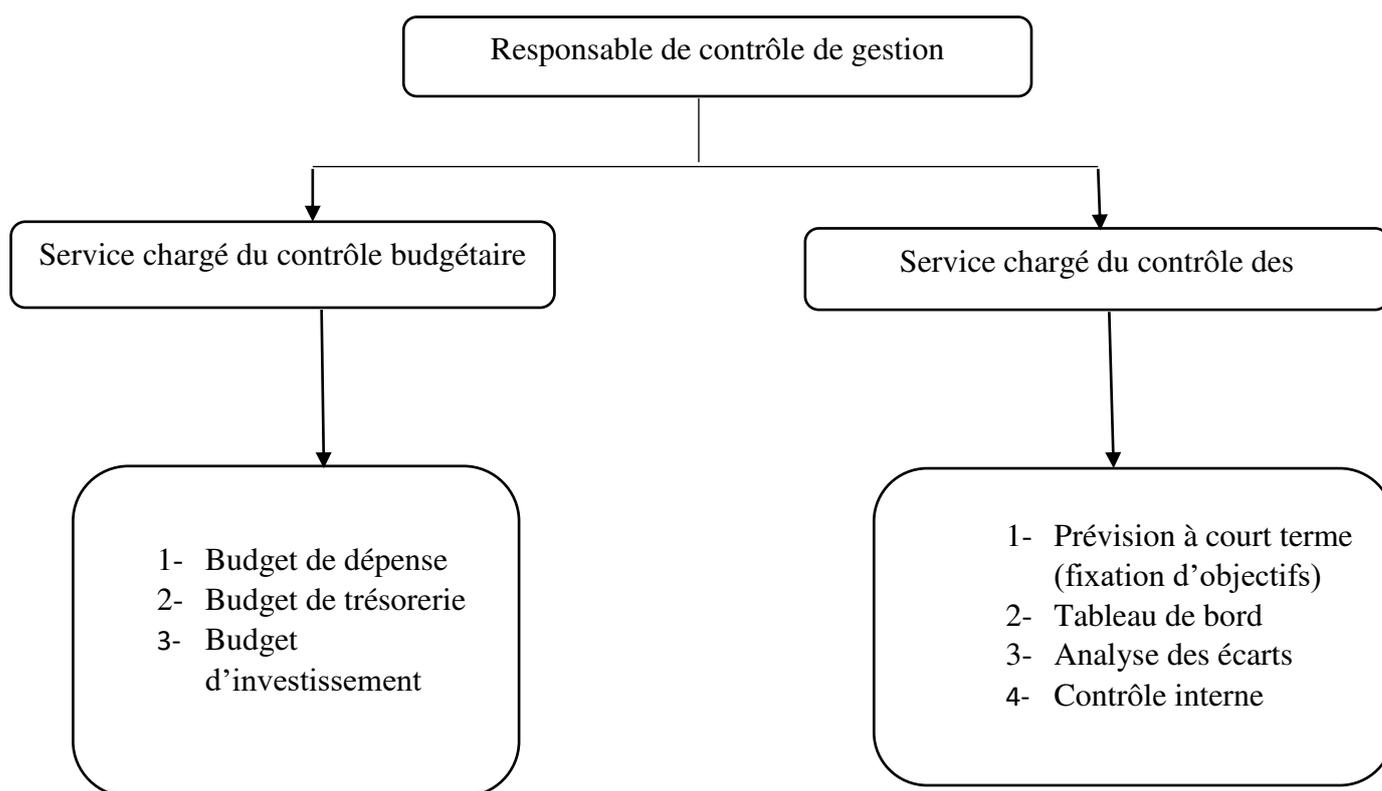
La structure de contrôle de gestion est primordiale pour le bon fonctionnement de l'entreprise.

Dans cette section nous allons présenter la structure du contrôle de gestion de la SARL « IFRI », à travers ses objectifs et son environnement, ainsi qu'un organigramme proposé par le contrôleur de gestion.

4.1. Organigramme proposé

Pour contribuer à l'amélioration de la structure contrôle de gestion, le responsable de celle-ci a proposé l'organigramme suivant :

Figure N°01 : Organigramme proposé de la structure contrôle de gestion



Source : document fournie par entreprise.

Pour mieux accomplir son rôle, le contrôleur de gestion est tenu d'assumer toutes les responsabilités qui se rattachent à un tel poste, pour cela, il doit prendre en charge les activités et responsabilités suivantes :

4.2. Rôle du contrôleur de gestion et ses relations externe et interne avec la société

4.2.1. Le rôle du contrôleur de gestion

Le responsable du contrôle de gestion établit, modifie et commente les états permettant de juger la rentabilité des différents secteurs d'activité de la société.

Il supervise la préparation, le suivi et la consolidation des budgets il supervise la préparation, le suivi et la consolidation des budgets et des comptes de résultats prévisionnels ainsi que la comptabilité analytique.

Il conseille toute amélioration visant à contrôler la rentabilité des différents départements de la société et les systèmes de contrôle financier.

a. Activités et responsabilités :

- Il propose, met au point et supervise tout système de contrôle destiné à suivre au mieux et à améliorer les résultats de la société dans quelques domaines que ce soit ;
- Responsable du contrôle budgétaire, il est chargé du recueil des informations concernant les différents budgets prévisionnels (budget de dépenses, budget de trésorerie, budget d'investissement). Il veille à leur bonne préparation en collaboration avec la direction concernée ;
- Il fournit périodiquement aux directions et à la direction générale, les informations nécessaires sur les résultats nécessaires sur la société ;
- Il veille au niveau de la trésorerie et à l'amélioration des états s'y rapportant ;
- Il propose toute action propre à optimiser la trésorerie ;
- Il transmet quotidiennement au directeur administratif et financière la position de chaque banque ;
- Il confirme aux banques toutes les décisions prises sur les emprunts, virements et placement ;
- Il supervise la comptabilité analytique en veillant à ce que les systèmes de surveillance des couts soient suffisants mais non disproportionnés par rapport aux résultats qu'on peut en attendre ;
- Effectue des contrôles internes dans le but de :

- Améliorer l'efficacité et l'économie liées à certains processus décisionnels et permet de minimiser les risques de non-contrôle et d'inexactitude sur les données financières ;
- La préservation du patrimoine : un bon contrôle prévoit divers mécanismes dont notamment des validations systématiques et des biens comptabilités avec des biens physiques, afin de prévenir les erreurs, la perte et le vol ;
- L'optimisation des ressources : la compétence de personnel et la répartition adéquate des tâches augmentent l'efficacité et la qualité de l'information ;
- La prévention et détection des erreurs et fraudes : l'application de procédures de contrôle adéquates permet de réduire les risques au minimum.

4.2.2. Relation interne et externe de la société

✓ **A l'intérieur de la société :**

- Avec le directeur administratif et financier pour lui rendre compte de ses activités, le tenir au courant de toutes les difficultés rencontrées et lui faire toute proposition d'amélioration.
- Avec toutes les directions responsables d'un budget afin de recueillir les renseignements nécessaires à son élaboration ainsi que les remarques sur les écarts positifs ou négatifs constatés lors de la réalisation de ce budget.
- Avec la comptabilité, la paie, les services de fabrication et achat afin d'établir des procédures de façon suffisamment précise pour en obtenir les résultats fiables.
- Avec le service informatique pour que les éléments prévisionnels puissent être intégrés dans toutes les états statistiques utilisés par les services et pour la meilleure utilisation possible de la micro-informatique dans les services.
- Avec les audites financiers de l'entreprise pour l'amélioration des procédures et des présentations de résultat.

✓ **A l'extérieure de la société :**

Avec les banques pour leurs confirmer les décisions prises concernant la trésorerie.

- L'environnement de la structure contrôle de gestion :

L'environnement peut être appréhendé comme étant l'ensemble des facteurs internes et externes contrôlables ou non, susceptible d'avoir une influence sur le fonctionnement d'un service ou de l'organisation.

- Dépendance hiérarchique et fonctionnelles :

La structure contrôle de gestion est sous tutelle de la direction générale de la SARL IFRI et donc du responsable hiérarchique.

Cette structure entretient avec les différentes structures de l'entreprise, une relation strictement et purement fonctionnelle c'est-à-dire, une relation lui permettant d'obtenir à juste titre des dites directions et services les informations nécessaires pour accomplir des tâches qui lui sont imputées ou assignées.

Section 02: Les outils du contrôle de gestion au sein de l'entreprise IFRI

L'analyse et l'évaluation d'un système de contrôle de gestion au sein de l'entreprise IFRI est une véritable réalisation stratégique, qui permet l'étude de cas des méthodes et outils du contrôle de gestion utilisés par l'entreprise afin de proposer d'autres améliorations.

1. Etude de l'existant

1.1. La procédure du contrôle de gestion au sein de IFRI

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

1.1.1. Objet : 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 coût de revient des produits finis et le suivi des évolutions des charges de l'entreprise.
- L'harmonisation de l'état des stocks physiques et théoriques sur le système.

1.1.2. Le déroulement de la procédure ;

Estimation du coût de revient des produits finis

1-matière première ;

- recevoir le besoin de matière première par le service concerné
 - tirer du système les coûts des matières premières, et les vérifier avec la méthode du CUMP
- Vérification de discordance après la réception des consommations des matières premières.
- Elaboration d'une balance mensuelle des stocks (matière première, produit finis,.....) puis la transmettre à la DFC pour la comptabilisation des consommations et stocks de fin du mois .

2-produit finis ;

- La réception des fiches techniques des produits finis.
- Vérification du système par rapport aux fiches techniques.
- Détermination les couts matières des produits finis.
- Estimation des autres charges ;
 - Frais du personnel
 - Services
 - Impôts et taxes
- Estimation des couts de revient des produits finis en additionnant les couts matières et les autres couts.
- Transmettre les couts de revient à la direction général

2-Tableau de bord de l'entreprise ;

Mesurer et contrôler les réalisations des objectifs fixés par la direction générale.

- Transmettre à la direction générale et la gérance, un flash hebdomadaire sur les réalisations de la production et les ventes.
- Réception de l'ensemble des structures de l'entreprise les rapports d'activités mensuels avant le 10 de chaque mois, ils comportent les réalisations par rapports aux objectifs et arrêtes les frais manquants.
- Vérifier, analyser, contrôler et dégager les écarts par rapport aux différents rapprochements effectués.
- Correction des écarts constatés et la validation définitive du rapport.
- Etablir le rapport d'activité définitif.
- Programmer une réunion avec la direction général et le comité de direction à fin de ;
 - Débattre les écarts des réalisations par rapports aux objectifs.

Mettre en place des plans d'actions pour remédiés aux écarts constate.

3-Evaluation de performances ;

Mesurer la réalisation par rapport aux moyens investis et aux objectifs tracés.

-Recevoir les tableaux de bord de l'activité commerciale qui comporte ce qui suit ;

Les prévisions des ventes en quantités et en chiffre d'affaires.

Les réalisations des ventes en quantités et en chiffre d'affaires.

-Recevoir les tableaux de bord de l'activité industrielle qui comporte ce qui suit ;

Les prévisions de production par ligne.

Les réalisations de production par ligne.

-Contrôler la conformité de l'information par rapport au système et faire des rapprochements entre les différentes structures.

-Calculer la prime de performance par rapport au barème arrêté, et transmettre les résultats à la direction générale.

-Inventaires mensuels, trimestrielles et annuels ;

Harmonisation de l'état des stocks physiques et théoriques sur le système.

-Réception des structures concernées, la liste du personnel à réquisitionner

-Etablir un organigramme pour chaque inventaire

-Vérifier le jour d'inventaire l'état des magasiniers et veiller à la bonne marche de cette opération.

-Récupérer les fiches de pointage à la fin de l'inventaire.

-Tirer un inventaire théorique du système et le comparer avec l'inventaire physique.

-Adresser une demande de justification des écarts intolérables à la structure.

-Etablissement d'un état définitif de l'inventaire quantifier et valoriser et le remettre à la direction générale.

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, a fin 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, tableau de bord, système d'information, la gestion budgétaire, Reporting commerciale.

1.2.1 comptabilité général ;

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

-Les éléments 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.....).

(voir annexe 1 et 2).

1.2.2. Tableau de bord ;

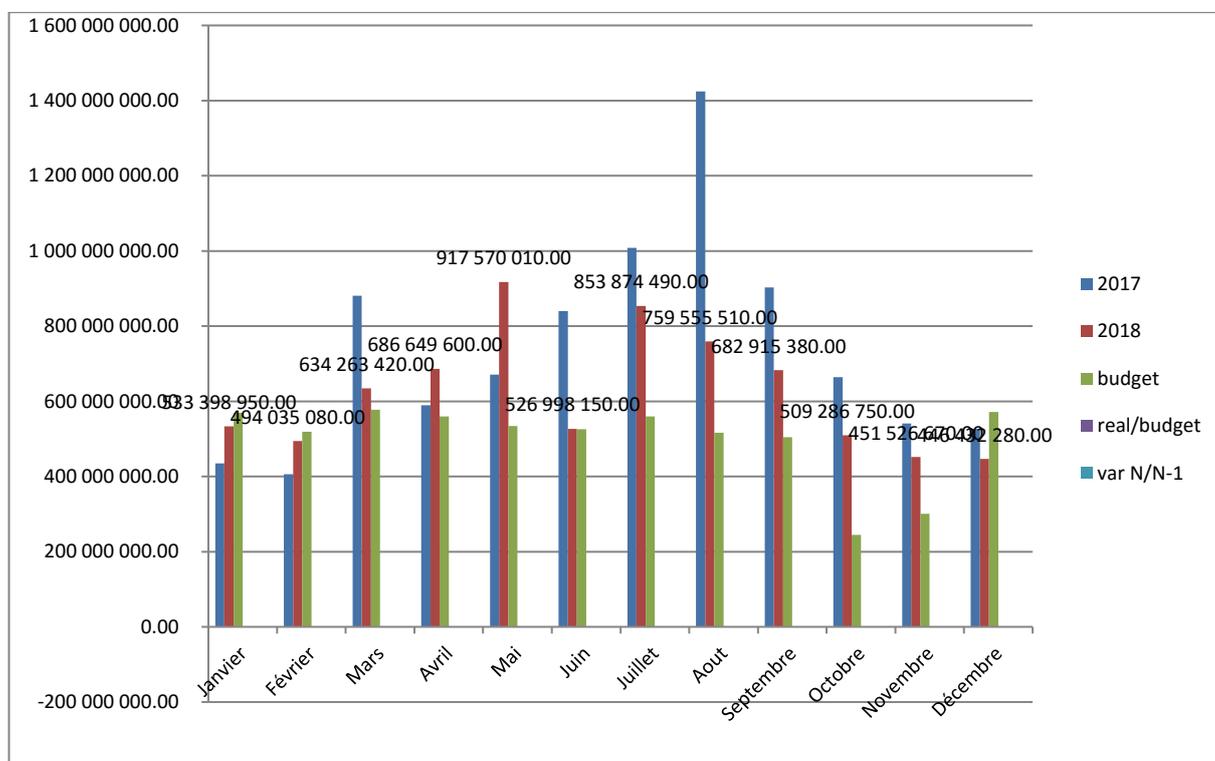
Le tableau de bord au sein de IFRI ,est un support de communication pour la diffusion d'information aux différents responsables des départements ;mesurer et contrôler les réalisations des objectifs fixés par la direction générale, dans ce cas on a pris exemple d'élaboration des tableaux de bord du chiffre d'affaires des produits jus IFRUIT MANGUE PET 1L, eau minérale PET 1,5L et soda ananas PET 2L.

Tableau N°08 : Tableau de bord du chiffre d'affaires EAU MINERAL 1,50 L .

Mois	2017	2018	Budget	real/budget	var N/N-1	CUMUL N-1	VAR
Janvier	434 980 560,00	533 398 950,00	569 324 910,00	93,69%	22,63%	22,63%	
Février	406 146 090,00	494 035 080,00	518 568 960,00	95,27%	21,64%	44,27%	
Mars	880 871 460,00	634 263 420,00	577 886 400,00	109,76%	-28,00%	16,27%	
Avril	589 617 000,00	686 649 600,00	559 540 800,00	122,72%	16,46%	32,73%	
Mai	671 373 780,00	917 570 010,00	533 856 960,00	171,88%	36,67%	69,40%	
Juin	839 769 840,00	526 998 150,00	525 907 200,00	100,21%	-37,24%	32,15%	
Juillet	1 008 361 200,00	853 874 490,00	559 540 800,00	152,60%	-15,32%	16,83%	
Aout	1 424 143 770,00	759 555 510,00	516 699 960,00	147,00%	-46,67%	-29,83%	
Septembre	902 755 140,00	682 915 380,00	504 504 000,00	135,36%	-24,35%	-54,19%	
Octobre	664 095 390,00	509 286 750,00	244 608 000,00	208,21%	-23,31%	-77,50%	
Novembre	540 964 200,00	451 526 670,00	300 867 840,00	150,07%	-16,53%	-94,03%	
Décembre	526 712 760,00	446 432 280,00	571 771 200,00	78,08%	-15,24%	-109,27%	
Global	8 889 791 190,00	7 496 506 290,00	5 983 077 030,00	125,30%	-15,67%	-124,95%	

Source : établis par nous mêmes a partir des données de l'entreprise .

Figure N°03 : l'évolution de la vente du produit eau minérale 1.5L PET



Source : Etablir par nous mêmes à partir du tableau n°08.

➤ **interprétation des résultats :**

Le produit eau minérale 1.5L PET, représente un chiffre d'affaires réalisé (N)2018 avec une valeur de l'ordre de 7 496 506 290DA en passant de 8 889 791 190 DA en (N-1)2017 soit un taux de baisse -15,67 % , qui est du a la baisse de la demande sur le marche .

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 7 496 506 290 par rapport a une prévision de 5 983 077 030.

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 à marqué une baisse d'activité dans les mois de janvier, février, octobre, novembre et décembre qui est du aux quantités vendus dans la saison d'hiver, et une augmentation dans les autres mois (mars, avril, mai, juin, juillet, aout, septembre), qui est du a une forte demande pour la saison d'été.

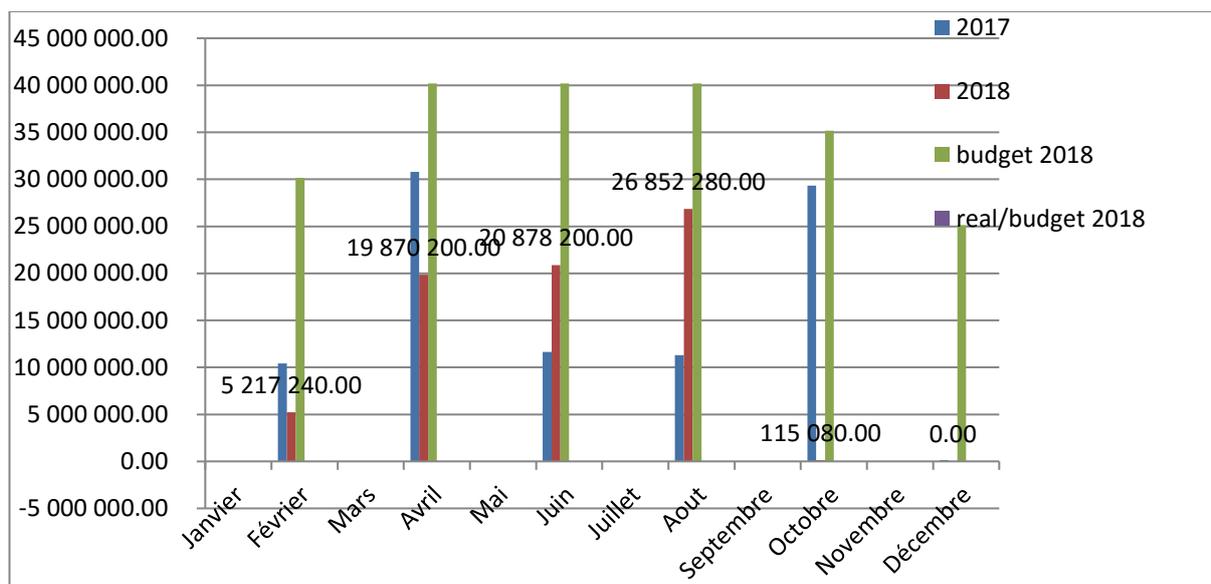
Et on remarque qu'elle à marqué un pique dans le mois de juillet d'une valeur CA de 853 874 490.

Tableau N°09: Tableau de bord de chiffre d'affaires du jus IFRUIT PET mangue 2L.

mois	2017	2018	budget 2018	real/budget 201	taux d'évolution 201	CUMUL VAR N/N-1
Janvier			0,00	0,00%		
Février	10 423 560,00	5 217 240,00	30 154 320,00	17,30%	-49,95%	-49,95%
Mars			0,00	0,00%		-49,95%
Avril	30 790 200,00	19 870 200,00	40 205 760,00	49,42%	-35%	-85,41%
Mai			0,00	0,00%		-85,41%
Juin	11 642 400,00	20 878 200,00	40 205 760,00	51,93%	79,33%	-6,08%
Juillet			0,00	0,00%		-6,08%
Aout	11 314 800,00	26 852 280,00	40 205 760,00	66,79%	137,32%	131,24%
Septembre			0,00	0,00%		131,24%
Octobre	29 337 000,00	115 080,00	35 180 040,00	0,33%	-99,61%	31,63%
Novembre			0,00	0,00%		31,63%
Décembre	130 200,00	0,00	25 128 600,00	0,00%	-100,00%	-68,37%
Global	93 638 160,00	72 933 000,00	211 080 240,00	34,55%	-22,11%	-90,48%

Source: établis par nous mêmes par les données de l'entreprise.

Figure N°04 : Evolution de la vente du produit jus IFRUIT PET mangue 2L



Source : établir par nous mêmes a partir du tableau n°09.

➤ **interprétation des résultats :**

Le produit jus IFRUIT mangue PET 2 L, représente un chiffre d'affaires réalisé (N) 2018 avec une valeur de l'ordre de 72 933 000 DA en passant de 93 638 160 DA en (N-1)2017 soit un taux de baisse -22,11 %. Qui est du a la baisse de la demande sur le marche.

Comparativement à l'objectif annuelle au niveau de cette structure (jus IFRUIT mangue PET 2L), l'entreprise IFRI à enregistré un taux d'efficacité valeur (Réalisation N / Objectif) de 34,55 %, soit un chiffre d'affaire réel de 72 933 000DA par rapport a une prévision de 211 080 240DA.

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

Pour une analyse par mois le produit jus IFRUIT mangue PET 2L, l'entreprise a introduit une politique de production, la quantité produits 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 à marqué une baisse d'activité dans les mois de février, octobre qui est du aux quantités vendus dans la saison d'hiver, et une augmentation dans les mois (avril, juin, aout), qui est du a une forte demande pour la saison d'été.

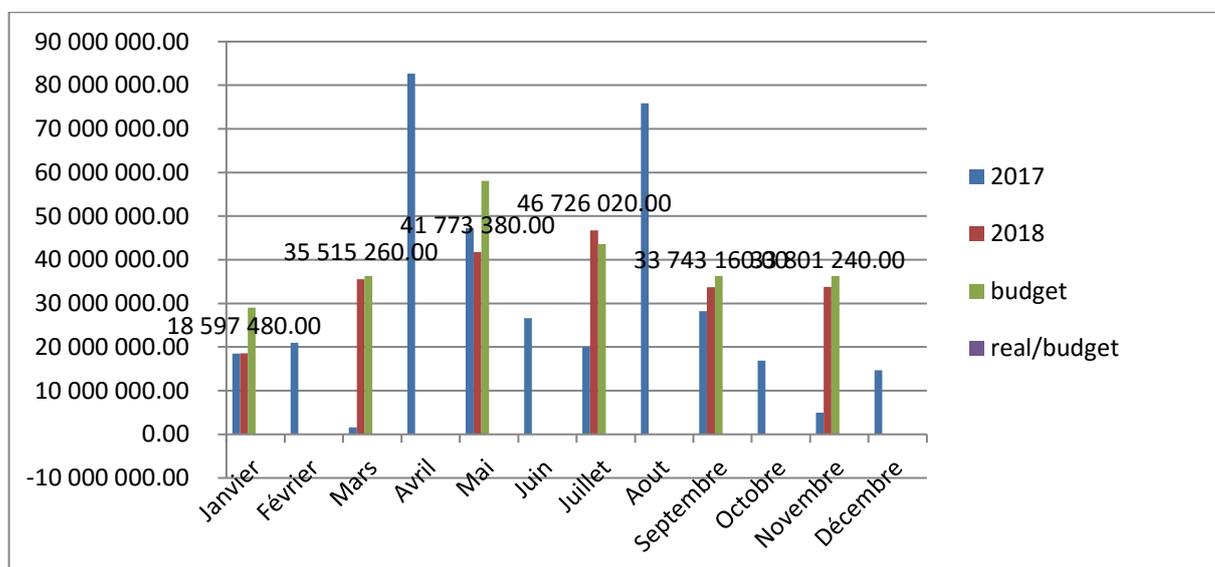
Et on remarque qu'elle à marque un pique dans le mois de aout d'une valeur CA de 26 852 280 DA.

Tableau N°10: tableau de bord chiffre d'affaires SODA PET ANANAS 2,00 L :

mois	2017	2018	budget	real/budget	var N/N-1	CUMUL VAR N/N-1
Janvier	18 474 060,00	18 597 480,00	29 040 000,00	64,04%	0,67%	
Février	20 981 400,00				-100,00%	-99,33%
Mars	1 623 600,00	35 515 260,00	36 300 000,00	97,84%	2087,44%	1988,11%
Avril	82 629 360,00				-100,00%	1888,11%
Mai	47 285 040,00	41 773 380,00	58 080 000,00	71,92%	-11,66%	1876,45%
Juin	26 601 960,00				-100,00%	1776,45%
Juillet	20 040 900,00	46 726 020,00	43 560 000,00	107,27%	133,15%	1909,60%
Aout	75 828 720,00				-100,00%	1809,60%
Septembre	28 206 420,00	33 743 160,00	36 300 000,00	92,96%	19,63%	1829,23%
Octobre	16 899 300,00				-100,00%	1729,23%
Novembre	4 994 220,00	33 801 240,00	36 300 000,00	93,12%	576,81%	2306,04%
Décembre	14 716 020,00				-100,00%	2206,04%
Global	358 281 000,00	210 156 540,00	239 580 000,00	87,72%	-41,34%	2164,70%

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

Figure N°05 : Evolution de la vente du produit SODA ANANAS PET 2L



Source: établis par nous mêmes a partir du tableau N°10.

➤ **interprétation des résultats :**

Le produit soda ananas PET 2L, représente un chiffre d'affaires réalisé (N) 2018 avec une valeur de l'ordre de 210 156 540 DA en passant de 358 281 000 DA en (N-1) 2017 soit un taux de baisse -41,34 %. Qui est du a la baisse de la demande sur le marche .Comparativement à l'objectif annuelle au niveau de cette structure (soda ananas PET 2L), l'entreprise IFRI à enregistré un taux d'efficacité valeur (Réalisation N / Objectif) de 87,72 % , soit un chiffre d'affaire de 210 156 540DA au lieu d'un CA de 239 580 000DA.

Ce qui implique dans ce cas que l'entreprise IFRI n'a pas réalisé ce qui était prévu, mais moins de - 22,68%.

Pour une analyse par mois le produit soda ananas PET 2L, l'entreprise IFRI a introduit une politique de production, la quantité produite pour un mois couvre la vente du mois et la vente du mois qui suit le cas de janvier couvre février

On remarque aussi que le produit a marqué une baisse d'activité dans les mois de janvier qui est du aux quantités vendues dans la saison d'hiver, et une augmentation dans les mois (mai et juillet), qui est due à une forte demande pour la saison d'été. Et on remarque qu'elle a marqué un pic dans le mois de juillet d'une valeur CA de 46 726 020 DA.

1.2.3. 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 :

- Humaines : car ce sont les personnes qui conçoivent et font évoluer 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 (réseaux ordinateurs, stations de travail, 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 :

- Tableur 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 ancienne que l'entreprise à utiliser qui a été clôture fin 2018, on trouve chaque département sont logiciel est propre a elle, et l'accès est limite a chaque départements (commercial, comptabilité, paie).
 2. Sage x3 ERP; c'est le nouveau progiciel utilise par l'entreprise, il sert a regroupe tout les données (IFRI, IFRUIT, Bejaia logistique,) est accède a chaque données. Il est vaste, ce qui permet de l'utiliser à long terme.

(voir l'annexe N°03).

1.2.4. 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).

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

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 :

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

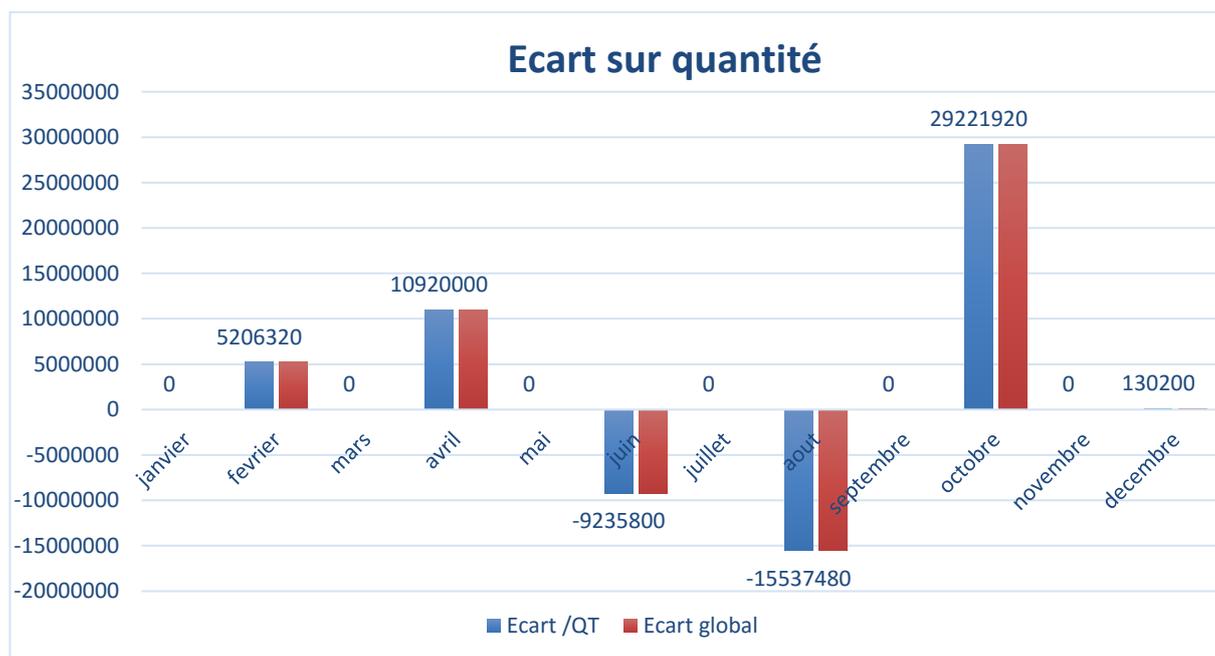
$E/CA : 10423560 - 5217240 = 5206320$ (Favorable).

$E/CA : 11642400 - 20878200 = - 9235800$ (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 (JUIN, 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°04 : Evolution de l'écart quantité par rapport à l'écart sur CA du produit IFRUIT mangue :



Source : établie par nous mêmes à partir du tableau N°11.

Interprétation des résultats

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 :

$$E/QT : (QT r - QT p) * P p$$

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

$$E/QT : (83160 - 149130) * 140 = - 9235800 \text{ (Défavorable).}$$

- 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) 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.

2) 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 : Ecarts sur chiffre d'affaire pour l'eau minérale PET 1.5L :

	QT	PU DZD	CA Dzd	QT	PU dzd	CA Dzd	Ecart /QT	Ecart global
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	80280480
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 deux états nous présentes :

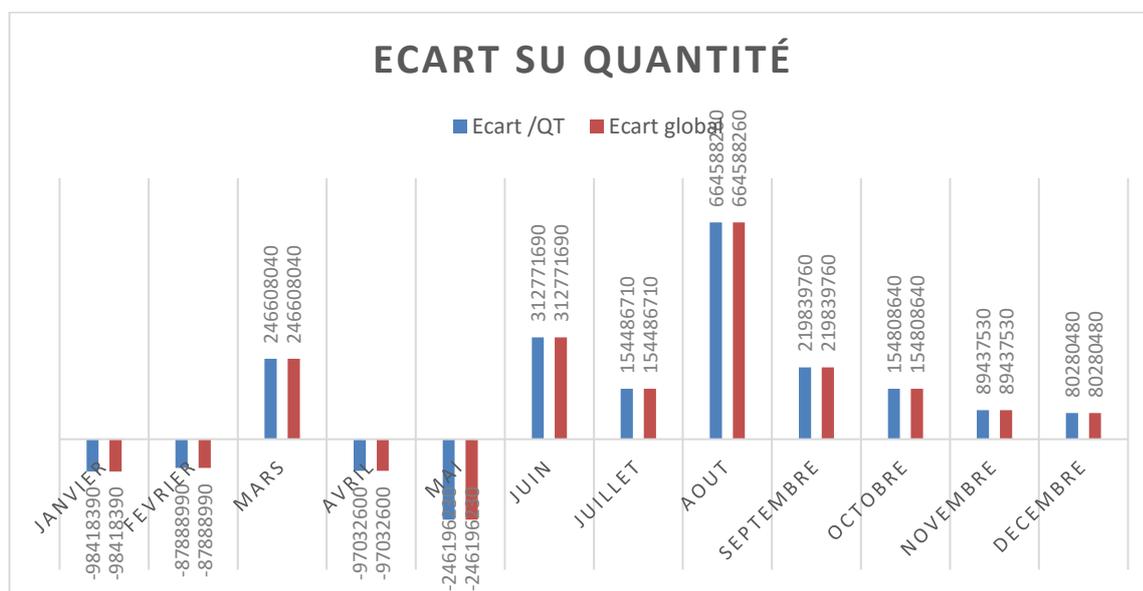
$E/CA = \text{réalisation CA} - \text{prévision CA}$

$E/CA = 434980560 - 533398950 = - 98418390$ (Défavorable).

$E/CA = 88087146 - 634263420 = 246608040$ (Favorable).

- Ecart positif : la SARL IFRI a réalisé des écarts défavorables dans les mois suivant (JANVIER, FEVERIER, AVRIL, MAI) ou on remarque que le chiffre d'affaire réalisé est inférieur à celui budgété.
- Ecart négatif : la SARL IFRI a réalisé des écarts favorables dans les mois restent (MARS, JUIN, JUILLET, AOUT, SEPTEMBRE, OCTOBRE, NOVEMBRE, DECEMBRE) ou on remarque que le chiffre d'affaire réalisé est supérieur à celui budgété.

Figure N°07 : Evolution de l'écart quantité par rapport à l'écart sur CA du l'eau minérale 1,5L :



Source : établie par nous mêmes à partir du tableau N°12.

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. C'est-à-dire :

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

$$E/QT : (12428016 - 155239970) / 35 = - 98418390 \text{ (Défavorable).}$$

$$E/QT = (25167756 - 18121812) * 35 = 246608040 \text{ (Favorable).}$$

- Ecart positif : la SARL IFRI a réalisé des écarts défavorables dans les mois suivant (JANVIER, FEVRIER, AVRIL, MAI) ou on remarque que le chiffre d'affaire réalisé est supérieur à celui budgété.
- Ecart négatif : la SARL IFRI a réalisé des écarts favorables dans les mois qui restent (MARS, JUIN, JUILLET, AOÛT, SEPTEMBRE, OCTOBRE, NOVEMBRE, DECEMBRE) ou on remarque que le chiffre d'affaire réalisé est inférieur à celui budgété.

Analyse des écarts :

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

- 1) 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.
- 2) 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°13 : Ecart sur chiffre d'affaire pour SODA ANANAS PET 2L:

mois	budget			réel			Ecart /QT	Ecart global
	QT	PU DZD	CA DZD	QT	PU DZD	CA DZD		
janvier	169068	110	18597480	167946	110	18474060	-123420	-123420
février		110	0	190740	110	20981400	20981400	20981400
mars	322866	110	35515260	14760	110	1623600	-33891660	-33891660
avril		110	0	751176	110	82629360	82629360	82629360
mai	379758	110	41773380	429864	110	47285040	5511660	5511660
juin		110	0	241836	110	26601960	26601960	26601960
juillet	424782	110	46726020	182190	110	20040900	-26685120	-26685120
août		110	0	689352	110	75828720	75828720	75828720
septembre	306756	110	33743160	256422	110	28206420	-5536740	-5536740
octobre		110	0	153630	110	16899300	16899300	16899300
Novembre	307284	110	33801240	45402	110	4994220	-28807020	-28807020
Décembre		110	0	133782	110	14716020	14716020	14716020
Global	1910514	110	210156540	3 257 100	110	358281000	148124460	148124460

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

➤ Interprétations des résultats pour SODA ANANAS :

Ecart sur chiffre d'affaire deux états nous présentes :

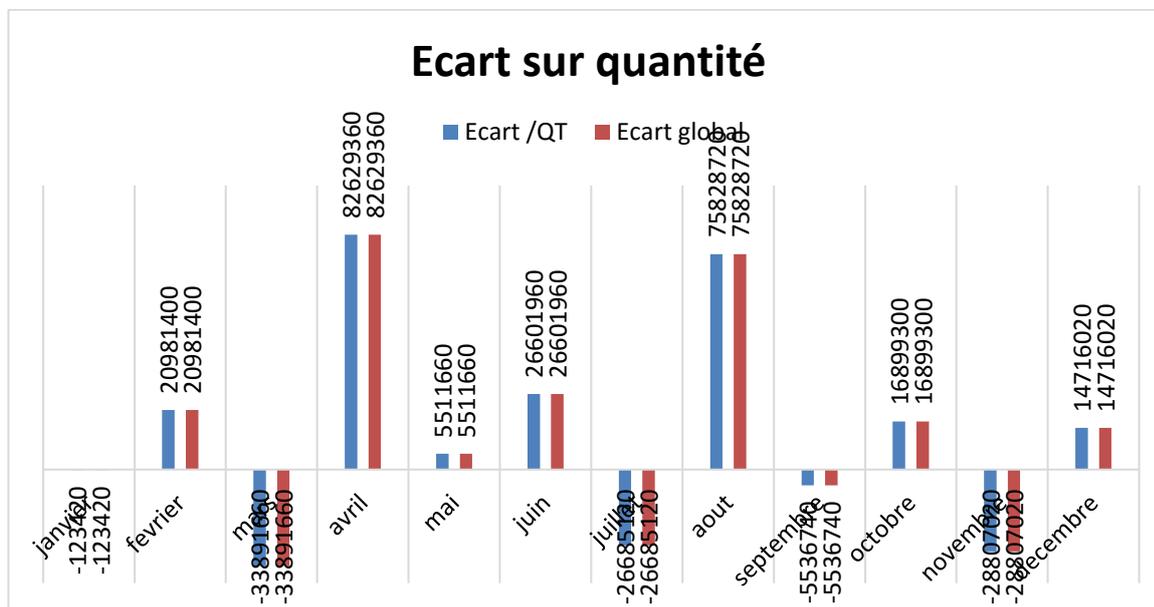
$E/CA = \text{réalisation CA} - \text{prévision CA}$

$E/CA = 18474060 - 18597480 = -123420$ (Défavorable).

$E/CA = 20981400 - 0 = 20981400$ (Favorable).

- Ecart positif : la SARL IFRI a réalisé des écarts favorables dans les mois suivant (FEVRIER, AVRIL, MAI, JUIN, AOUT, OCTOBRE, DECEMBRE) ou en remarque que le chiffre d'affaire réalisé est supérieur à celui budgété.
- Ecart négatif : la SARL IFRI a réalisé des écarts défavorables dans les (JANVIER, MARS, JUILLET, SEPTEMBRE, NOVEMBRE) ou on remarque que le chiffre d'affaire réalisé est inférieur à celui budgété.

Figure N°08 : Evolution de l'écart quantité par rapport à l'écart sur CA du SODA ANANAS 2L :



Source : établis par nous mêmes à partir du tableau N°13.

Ecart sur quantité : 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. C'est-à-dire :

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

$$E/QT : (429864 - 379758) * 110 = - 123420 \text{ (Défavorable).}$$

$$E/QT : (429864 - 379758) * 110 = 5511660 \text{ (Défavorable).}$$

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

- 1) 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.
- 2) 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.

1.2.5. 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. Enfin définir l'analyse des ventes et ses différents axes.

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 en 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.

*SQL :Système de programmation « StructuredQueryLanguage » (Langage des requêtes structurées)

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 autre, 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.

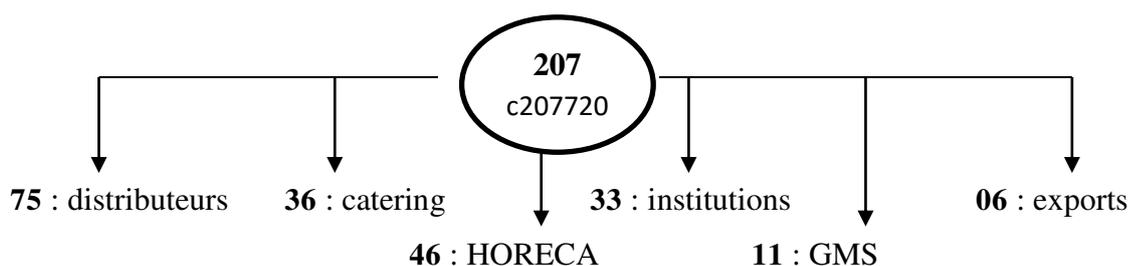
b. Les différents axes d'analyse des ventes et leurs analyses au sein de la SARL IFRI :

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 2018



Source : informations données par le 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 produit de la SARL « IFRI » en 2018

Référence	Produits
14	IFRI 
43	Soda 
49	Ifruit 
02	AZRO 

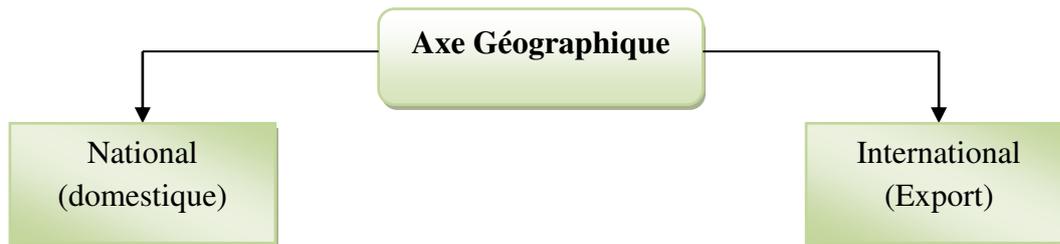
Source : informations données par le Directeur Commercial.

✓ 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 absolue ou 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 2018



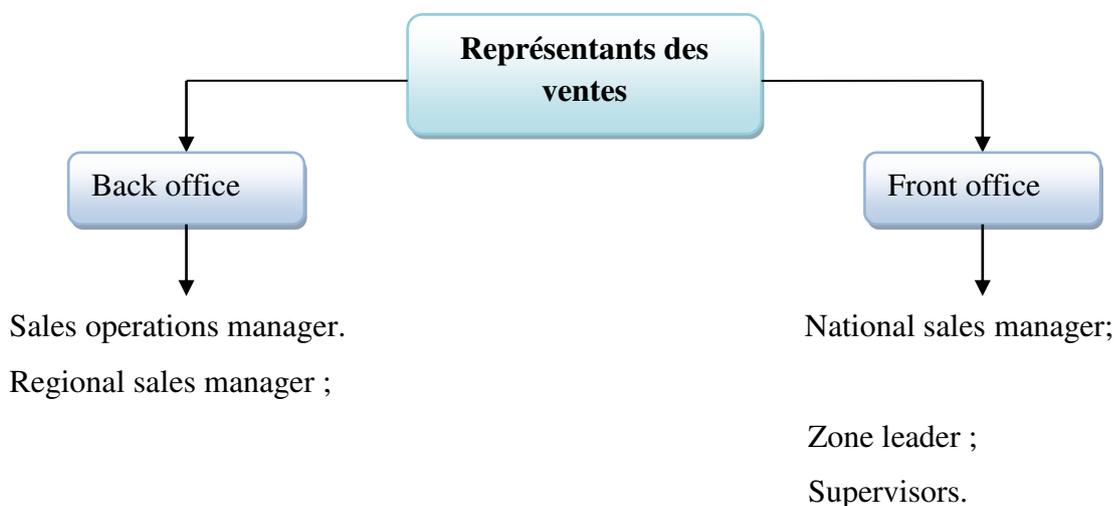
Source : informations données par le Directeur Commercial.

✓ **L'axe représentant des ventes**

Cette 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 2018



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 (ventes en ligne, ventes 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.Proposition d'amélioration des outils du contrôle de gestion

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 etc. 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, etc.), la répartition de la masse salariale, la pyramide des âges, l'évolution des départs en formation par statut, etc.

2.2.Comptabilité analytique :

L'entreprise IFRI utilise la comptabilité générale comme outils d'enregistrement et d'interprétation des flux monétaires en vue de la préparation périodique des états financiers tels que le bilan et le compte de résultat.

Mais ont remarquent le nombre important de concurrents sur le marché (RUIBA, RAMY, BOUGUELLAZ.....). A cette effet, il est devenu nécessaire, de mettre en place une comptabilité analytique qui permettra de connaître et de suivre les couts réels des réalisations et de les

comparer par la suite aux prévisions, pour dégager les écarts qui feront l'objet d'une analyse et d'une recherche de causes, d'en informer les responsables à temps pour une mise en place de mesures correctives, induisant à une amélioration de la performance.

Le rôle de la comptabilité analytique dans l'amélioration de la performance de l'entreprise :

-Elle permet d'expliquer la structure du coût par cascade (coût matière, main d'œuvre, amortissement, charges indirectes, structures...);

-Elle permet de déceler les écarts par rapport à la norme et budget, ce qui permettra de préconiser des mesures correctives pour l'avenir (soit mieux acheter, investir, recruter, former, s'organiser.....) pour améliorer les résultats.

2.3.Benchmarking :

Le benchmark ou le benchmarking est une technique indispensable pour faire évoluer son entreprise, face à une concurrence de plus en 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 en plus ardu, une des meilleures 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 03 : Les différentes méthodes du calcul de coût

1. Etude de l'existant des méthodes de calcul de coût

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 coût de ces produits.

Mais l'entreprise IFRI elle se limite juste au calcul du coût de production. Dans ce cas on a pris exemple du produit eau minérale qui se présente comme suit :

Production total 2018	797 126 978,00	Bouteilles
amortissement ksb et aseptique		
KSB		31 936 518,35
ASEPTIQUE		124 793 800,02
KSB18-33		11 545 304,51
Production 2018 aseptique et ksb		
ASEPTIQUE		26 585 834,00
KSB		209 630 466,00
KSB 18-33		40244832,00

(Source : données par l'entreprise)

Dans ce cas pour le produit eau minérale c'est KSB.

Et pour le calcul des différents charges on a procédé pour un calcul d'un pourcentage spécifique au produit eau minérale parmi l'ensemble des charges des produits (voir annexe 4).

Tableau N°14 : tableau de l'ensemble des charges.

charges	C/60		C/61		C/62		C/63	
	CV	CF	CV	CF	CV	CF	CV	CF
eau	93673021,6							
minérale	.0	13864462	13864462	199823,656	5659398,6	2062682,77	1773013,4	11003323,3

C/64		C/65		C/66		C/68		TOTAL	
CV	CF	CV	CF	CV	CF	CV	CF	CV	CF
									29376505
1699832,4	20089,8758	2775870,5	0	71310,6	702751,834	0	1523371,93	120216909	

Source: établis par nous mêmes a partir de l'annexe N04.

On a pris exemple de la production de 35697649 bouteilles d'eau minérale pour le calcul de cout pour l'année 2018 ;

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

Elements	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 a partir des données de l'entreprise

1.2. proposition d'amélioration pour la méthode utilisée par l'entreprise;

Les coûts de production unitaire subissent l'influence des variations des niveaux de production. L'origine des variations de ces coûts se trouve au niveau des charges fixes. Pour éviter ces variations, il est donc nécessaire d'attribuer (ou d'imputer) aux coûts de production, un montant de charges fixes adapté au niveau de production ou au niveau d'activité de la période. L'évaluation des charges fixes est effectuée pour un niveau d'activité normale.

L'activité normale est déterminée par la capacité théorique de production de l'unité, de l'atelier ou de l'entreprise. Bien souvent, elle est obtenue en effectuant la moyenne mensuelle des activités réalisées au cours de la période de référence (année précédente).

- Les charges fixes à imputer aux coûts sont calculées d'après le rapport :

$$\frac{\text{Activité réel} \quad \text{AR}}{\text{Activité normale} \quad \text{AN}}$$

Intitulé taux d'activité ou coefficient d'imputation rationnelle (CIR).

- Charges fixes imputées ;

Charges fixes imputées aux couts= charges fixes constatées ou réelles*taux d'activité.

L'utilisation de la méthode de l'imputation rationnelle des charges fixes est limitée par le calcul de coût de production, dans ce cas on a procédé au calcul des charges fixes imputées à partir du coefficient d'imputation rationnelle (CIR)

Tableau N°16 : calcul de cout de production par la méthode de l'imputation rationnel des charges fixes propose.

Elements		montant
quantité réelles produit	1	35697649
Activité normal	2	42332339
CV	3	409220750,2
CF	4	118754200
CIR (1/2)	5	0,843271358
CF imputées (4*5)	6	100142015,5
Différences d'imputation des CF (4-6)	7	18612184,49
Cout de production totale (3+6)	8	509362765,7
Cout de production unitaire (8/1)	9	14,26880425
Cout variable unitaire (3/1)	10	11,46352103
cout fixe unitaire (6/1)	11	2,805283214

➤ Interprétation des résultats

Après l'affectation des charges fixes imputées le cout unitaire de production a passe de 14.79da a 14.26da ce qui implique que si l'entreprise poursuit avec cette méthode d'amélioration elle aura un cout inférieur a celui de la méthode utiliser.

2. proposition d'amélioration de la méthode de calcul du cout

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 a la prise de décision stratégique et améliorer le profit de l'entreprise.

Activité Based Costing permet la refonte de la 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-a-dire gérer l'entreprise au travers de coût cibles en créant la compétitivité en amont.

Au-delà des nombreux travaux, visant a 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 cœur même des processus à chaque fois que l'on souhaite une analyse des coûts réels. Le coût de mise en œuvre 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 œuvre du processus et des activités étudiées. Cet aspect rend plus difficile la consolidation des résultats obtenus et il peut se faire que certaines charges soient hors champ de toute 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 œuvre dans les entreprises a permis d'élaborer plusieurs modèles de calcul de comptabilité par activité adaptés aux réalités organisationnelles 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 coût 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 fabrique sur 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 2018 est de 21418594 de bouteilles.

Tableau N°17 : 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 première , 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 a 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°18 : 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
Conditionnement	Conditionnement pour centre d'achat	17986017,75	Nombre de palette
Administration	Nombre total de produits	73068197,15	Nombre total produit vendu

Source : établis par nous mêmes.

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 .

Tableau N°19 : 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	0,8 h

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°20 : 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 déterminé les coûts unitaire par inducteur, on passe au calcul du coût de revient et le calcul du résultat analytique.

Coût de revient = charges directes + charges indirectes

Résultat analytique = chiffre d'affaire – coût de revient

Tableau N°21 : Calcul du coût de revient

Bouteille 1.5L eau minérale IFRI			
	QTE	U	MONTANT
Charges directe			
-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	8h	28558119.2
Total charges directe	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
Coût de revient	35697649	14	499767086
Chiffre d'affaire	35697649	35	1249417715
Résultat analytique	35697649	21	749650629

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 2018.

Conclusion

Toute entreprise quelle que soit commerciale ou industrielle a 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 présentée 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.

Et nous avons constaté durant ce un mois de stage, que la SARL IFRI utilise comme outils du contrôle de gestion, la comptabilité générale, la gestion budgétaire, système d'information 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 a permis de proposer d'autres méthodes telles que la comptabilité analytique, benchmarking et le reporting des ressources humaines.

On se souvient que la méthode de calcul de coût utilisée par l'entreprise IFRI est basée sur la méthode de l'imputation rationnelle des charges fixes mais elle reste incomplète d'où on a proposé une amélioration pour cette méthode et on a proposé une autre méthode plus efficace qui est la méthode de ABC « activité based costing » qui sert à maîtriser les coûts.

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 à l'aide des différents outils du contrôle de gestion.

Conclusion générale

Aujourd'hui dans un environnement concurrentiel et instable, l'activité de l'entreprise est devenue beaucoup plus complexe et subit des fluctuations et des changements qui sont le résultat d'une mondialisation et d'une concurrence accrue face à toutes les entreprises. Pour atteindre ses objectifs face à une telle complexité, l'entreprise doit se doter d'une nouvelle pratique managériale.

Le contrôle de gestion s'avère donc l'outil principal 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 sein de l'entreprise comme un principe 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 coûts aident à la minimisation et la maîtrise des coûts afin d'accroître 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.

Tout au long de notre travail de recherche au sein de la SARL IBRAHIM & FILS « IFRI », nous avons pu analyser et évaluer l'évolution du contrôle de gestion et étudier l'existence de ces outils et méthodes de calcul des coûts et leurs importances dans la gestion de cette entreprise.

- Cependant, pour répondre à la question posée dans la problématique, nous avons étudié l'existence des outils et les méthodes du contrôle de gestion qui contribuent à l'amélioration de la performance de l'entreprise, à travers l'analyse et l'évaluation de ces derniers pour aboutir à des solutions.

Les limites de cette étude sont de plusieurs ordres : notre thème, intitulé « Analyse et évaluation d'un système de contrôle de gestion dans une entreprise », un sujet vaste et difficile demande un temps de travail conséquent ; il exige l'accès aux différentes informations, qui concernent l'entreprise étudiée pour enrichir notre projet.

Des lourdes contraintes ont pesé pour ce faire : insuffisances d'informations, déficit de données pour raison de confidentialité de certaines informations stratégiques et on a effectué notre stage durant le mois d'avril, là où tout le monde a été occupé par des travaux de la clôture des exercices surtout au niveau du département contrôle de gestion, où se trouve la fonction du contrôle de gestion.

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 utilisation de la méthode « d'imputation rationnelle des charges fixes », mais qui reste insuffisante d'où on un améliorer la méthode elle-même et proposer une autre méthode « Activity-Based Costing » afin de mieux maîtriser les coûts et elle est plus adéquate pour l'activité de la SARL IFRI.

Durant notre période de stage on à constater que le département de contrôle de gestion n'utilise pas que les tableaux de bord comme outils de mesure et d'analyse mais utilise d'autre : (la gestion budgétaire, le système d'information, reporting commercial,...), mais reste insuffisantes ce qui nous à permis de proposé quelques recommandations à la SARL IFRI qui sont comme suit : la comptabilité analytique qui consiste à analyser et contrôler les différents coûts (coût d'achat, de production, de revient, ...); et le Benchmarking qui consiste à faire une comparaison aux « leader » qui se positionnent sur le marché.

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

- ANTHONY, « la fonction contrôle de gestion », publication, 1993,p209.
- A.Khemakhem, « le contrôle de gestion ».
- ARAB. Zoubir, « le contrôle de gestion- méthode et outils, cas de la mise en place de la méthode ABC a l'hopital KHALLIL Amran de bejaia », thèse magister, université de bejaia, 2012.
- ALAZARD.C et SEPAR , « le contrôle de gestion : manuel et application », Edition Donud, Paris, 2007,p08.
- A KERVILER.I et KERVILER.L ; « le contrôle de gestion a la porté de tous »3 eme édition Edition Economica, Paris ,2000, p12.
- BENRAIS, « contrôle de gestion dans les entreprise ».
- BOUIN.X ,SIMON.F.X , « les nouveau visages du contrôle de gestion », Edition Dunod, Paris, p17.
- GIBERT.P (contrôle de gestion), Edition VUIBERT ,Février 2003,paris ,p298.
- H.Bouquin(1994), les fondements du contrôle de gestion, Presse universitaire de France « que sais-je », N2892 ; Paris, p12.
- Hervé Arnoud ; « le contrôle de gestion.... En action », Edition liaison 2001, p108.
- J. Consulting, « outils et techniques de contrôle de gestion », décembre, 1986.
- IFDACI : institut français des auditeurs et contrôleurs interne.
- KERVILER.I et KERVILER.L ; « le contrôle de gestion à la portée de tous » 3ème Edition, Economica, Paris, 2000,p12.
- Le benchmarking de J.M.SCHOETTL, INSEP, Edition, 2003.
- MAKHELOUF.F, « comptabilité Analytique », ED PAGE BLEU, collection gestion, Alger,2006.
- Nobert GUEDJ, Francine.KLER , Patrick MALIVET, Hervé MORAL, « contrôle de gestion », Edition d'organisation, Paris, p130.
- Patrick BOISSELIER : contrôle de gestion ; cours et application, 3ème Edition, librairie Vuibert, Février, 2005,p205-214.
- STEPHAN. Robbins et DAVID Decenzo , management l'essentiel des concepts et patrique, 4ème Edition, Edition Pearson Education, France, 2004,p17.
- VON BERTALANFFY ,L Théorie générale des systèmes, Edition Dunod, Paris,2003,p19.

Site internet :

<http://univ-bejaia.dz/dspace>

Sommaire

Introduction générale.....	01
Chapitre 01 : L’approche conceptuelle du contrôle de gestion	04
Section 01 : Les concepts théoriques du contrôle de gestion.....	04
1. La notion du contrôle de gestion	04
1.1. La définition du concept contrôle/gestion.....	04
1.2. Les définitions retenues par quelques auteurs.....	05
1.3. Les caractéristiques du contrôle de gestion.....	06
2. Evolution historique	06
2.1. Mission et rôle du contrôle de gestion	09
2.2. Les concepts clé associés au contrôle de gestion.....	10
2.2.1. Le contrôle organisationnel	10
2.2.2. Le contrôle Interne	11
2.2.3. Audit Interne, Audit Financière, Audit opérationnel.....	13
Section 02 : place et rôle de la fonction du contrôle de gestion dans l’organisation	14
1. Les niveau de contrôle de gestion au sein de l’organisation	14
1.1. Le contrôle stratégique	14
1.2. Le contrôle de gestion	14
1.3. Le contrôle budgétaire.....	15
1.4. Le contrôle opérationnel.....	15
2. Mission et place de la fonction « contrôle de gestion ».....	17
2.1. Rôle et missions	17

2.2. Organisation de la fonction contrôle de gestion.....	18
3. Relation de contrôle de gestion avec les multiples fonctions de l'entreprise.....	22
3.1. Le contrôle de gestion stratégique.....	22
3.2. Le contrôle de gestion et marketing.....	23
3.3. Le contrôle de gestion et finance.....	23
3.4. Le contrôle de gestion et GRH.....	24
4. Les fonctions du contrôleur de gestion.....	24
4.1. Définition de contrôleur de gestion.....	24
4.2. Les compétences du contrôleur de gestion	25
4.3. Les activités de contrôleur de gestion.....	26
Conclusion	30
Chapitre 02 : Outils et méthodes du contrôle de gestion	31
Section 01 : Les différents outils du contrôle de gestion.....	31
1. La comptabilité générale.....	31
2. Comptabilité analytique	32
2.1. Le système de la comptabilité analytique	32
2.2.Objectifs de la comptabilité analytique	33
2.3.Relation entre la comptabilité analytique et le contrôle de gestion	35
3. Système d'information	35
3.1.L'approche systématique	35
3.2.Définition d'un système d'information	36
3.2.1. Caractéristique d'un système d'information	38
3.2.2. Les principales sources de système d'information.....	38
3.3.Les types et fonctionnement d'un système d'information.....	39
3.3.1. Les types d'un système d'information	39
3.3.2. Fonctionnement d'un système d'information.....	39
3.4.Le rôle et les qualités d'un système d'information	40

3.4.1.	Le rôle d'un système d'information.....	40
3.4.2.	Les qualités d'un système d'information	40
4.	Généralité sur la gestion budgétaire	41
4.1.	Définition et objectifs de la gestion budgétaire	41
4.1.1.	Définition de la gestion budgétaire	41
4.1.2.	Définition du budget.....	41
4.1.3.	Les objectifs de la gestion budgétaire	41
4.2.	Le rôle et intérêts de la gestion budgétaire.....	42
4.2.1.	Le rôle de la gestion budgétaire	42
4.2.2.	Les intérêts de la gestion budgétaire	42
4.2.3.	Les caractéristiques de la gestion budgétaire	42
4.2.4.	Les limites de la gestion budgétaire	43
4.3.	La démarche budgétaire	43
4.3.1.	La prévision	43
4.3.2.	La budgétisation.....	44
4.3.3.	Le contrôle budgétaire	44
4.4.	Analyse des écarts budgétaires	45
4.4.1.	Analyse des écarts	46
4.4.2.	Calcul et analyse des écarts	48
4.4.3.	Action corrective.....	51
5.	Tableau de bord	52
5.1.	Objectifs du tableau de bord	52
5.2.	Les rôles du tableau de bord	52
5.2.1.	Le tableau de bord, instrument de contrôle et de comparaison	53
5.2.2.	Le tableau de bord, instrument d'aide à la décision.....	53
5.2.3.	Le tableau de bord, outil de dialogue et de communication	53
5.3.	Types de tableau de bord	54
5.3.1.	Tableau de bord stratégique	54
5.3.2.	Tableau de bord de gestion	54
5.3.3.	Tableau de bord opérationnel.....	55
5.4.	Les attentes pour des tableaux de bord plus pertinents	55
6.	Reporting.....	56
6.1.	Principe du reporting.....	56
6.2.	Champ d'application	56

6.3. Utilité du reporting.....	56
7. Benchmarking.....	57
7.1. Définition du benchmarking.....	57
7.2. Principe du benchmarking.....	57
7.3. Les types du benchmarking.....	58
7.4.Méthodologie du benchmarking.....	58
Conclusion	59
Section 02 : Méthode de calcul des couts	60
1. Méthode de calcul des couts.....	60
1.1. La méthode des centres d’analyser	60
1.1.1. Les limites de la méthode.....	60
2.1. La méthode de seuil de rentabilité.....	61
2.1.1. Définition de seuil de rentabilité.....	61
3.1. La méthode des coûts partiels.....	62
4.1. La méthode du coût marginale.....	63
5.1. La méthode d’imputation rationnelle des charges fixes (IRFF).....	64
6.1. La méthode (ABC) « Activity Based Costing ».....	65
Conclusion.....	69
Chapitre 03 : Analyse et évaluation d’un système contrôle de gestion au sein de l’entreprise IFRI.....	70
Section 01 : présentation de l’organisme d’accueil de l’entreprise IFRI	70
Section 02 : les outils du contrôle de gestion au sein d’entreprise IFRI.....	86
1. Etude de l’existant	86
1.1. La procédure du contrôle de gestion au sein de IFRI.....	86
1.2. Les outils du contrôle de gestion au sein de IFRI.....	89
1.2.1. Comptabilité générale.....	89

1.2.2. Tableau de bord	89
1.2.3. Système information	94
1.2.4. Gestion budgétaire.....	95
1.2.5. Reporting commerciale	103
2. Proposition d'amélioration des outils de contrôle de gestion.....	107
2.1. Reporting commercial	107
2.2. Comptabilité analytique.....	107
2.3. Bench marking.....	108
Section 03 : Les différents méthode de calcul de coût	109
1. Etude de l'existant.....	109
1.1. La méthode utilisé par l'entreprise IFRI.....	109
1.2. Proposition d'amélioration de la méthode utilisé par l'entreprise IFRI.....	111
2. Proposition d'amélioration de la méthode de calcul de coût	113
2.1. Les apports et les critiques de la méthode de l'ABC.....	113
2.2. Etapes d'implantations de la méthode ABC.....	115
2.3. Exemple d'illustration de la méthode ABC.....	115
Conclusion.....	119
Conclusion générale.....	120

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, a travers ces différents outils.

En effet, pour maitriser des situations de plus en plus complexes et piloter au mieux la performance, il fallait créer une fonction de 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 de 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 : le contrôle de gestion, outils, méthodes, système, décisionect.