

UNIVERSITE ABDERRAHMANE MIRA DE BEJAIA
FACULTE DES SCIENCES ECONOMIQUES,
COMMERCIALES ET DES SCIENCES DE GESTION.

Département des sciences de gestion
Mémoire de fin de cycle
En vue de l'obtention du diplôme de Master en sciences de gestion

Option : comptabilité contrôle et audit

Thème

**L'apport du contrôle de gestion à la
performance de l'entreprise
Cas SPA Général Emballage**

Réalisé par :

HADJADJ Houria

TAKHEDMIT Sonia

Encadré par :

Dr TAGUELMINT Meriem

Présenté devant le jury :

Pr .Kherbachi S

Ex. AMGHAR M

Année universitaire

2018/2019

Remerciements

*Nos sincères remerciements s'adressent à notre promotrice **Madame Taguelmint Meriem** pour son encadrement et ses orientations qui nous ont permis a bien mener ce travail.*

*Nos remerciement vont aussi a **Mr.Nait Maamar Zahir** et **Madame Dounia** pour leurs orientations et leur encadrement tout au long du stage que nous avons effectué au sein de l'entreprise **Général Emballage***

Je remercie également les membres du jury d'avoir accepté d'évaluer ce travail, avec certainement beaucoup d'intérêts et de rigueur.

Tout comme nous exprimons les mêmes sentiments de gratitude à tous les enseignants qui nous ont comptés parmi leurs étudiants tout le long de ces 5années.

Dédicaces

Je dédie ce modeste travail à :

*Mes très chers parents qui m'ont soutenu pendant tout
mon cycle d'études :*

*Mon père et ma mère qui ont toujours été là pour
moi, et qui m'ont donné un magnifique modèle de
bonheur et de persévérance, et sans eux je ne serais
pas arrivé jusque là ;*

A la mémoire de mes grands parents

A mon frère et mes sœurs

Coceila, Amel, Lydia, Amina.

A ma nièce et mon neveu

Eline et Ilian

A ma binôme et copine Houria et toute sa famille

A tous mes amis

T.Sonia

Dédicaces

Je tiens vivement, à dédier ce modeste travail :

A Ma Maman Chérie que dieu la protège

A la mémoire de mon père

A mon cher oncle et mon deuxième papa Salah

A mes chers frères Hakim et Djafer

*A mes sœurs Leila, Rbiha, Hayette Samra, Djazia,
Souad*

A mes petits neveux et nièces

A tous mes amis sans exception

A ma binôme et copine Sonii

A tous ceux qui me connaissent

H.Houria

Liste des abréviations

ABC : activité based costing

C : compétence

CA : chiffre d'affaire

CAF : capacité d'auto financement

CDG : contrôle de gestion

CF : charges fixes

DA : dinars algérien

EH : efficacité humaine

E/M : écart sur marge

E/P : écart sur prix

E/Q : écart sur quantité

ETE : excédant de trésorerie d'exploitation

EVA : economic value added

GRH : gestion des ressources humaines

IUP : institut universitaire professionnel

KPI : Key performance indicateur

M : motivation

MCM : marge sur coût matière

M/CV : marge sur coût variable

MEDAF : modèle d'évaluation des actifs financiers

MP : marge prévue

MR : marge réelle

MT: montant

MVA: market value added

PER: price earning ratio

PME: petite moyenne entreprise

PMP: prix moyen pondéré

PU: prix unitaire

QT: quantité

ROA: return on assets

ROE: return on equity

ROI: return on investment

TCR: tableau compte resultat

Liste des tableaux

Tableau N°1 : une analyse comparative	P 9
Tableau N°2 : les activités d'un contrôleur de gestion	P 12
Tableau N°3 : la différence entre la performance interne et externe	P 16
Tableau N°4 : critère et indicateur de la performance	P30
Tableau N°5 : tableau de bord de la transformation	P57
Tableau N°6 : évolution de la consommation.....	P59
Tableau N°7 : l'évolution de la masse salariale	P62
Tableau N°8 : calcul des écarts globaux sur CA	P63
Tableau N°9 : la décomposition des écarts sur CA	P64
Tableau N°10 : calcul des écarts sur MCM.....	P65
Tableau N°11 : la décomposition des écarts sur marge	P 66
Tableau N°12 : calcul des écarts sur matières	P67

Listes des figures et schéma

Figure N°1 : le triangle du contrôle de gestion	P7
Figure N°2 : la position du contrôle de gestion	P15
Figure N°3 : la position du contrôle de gestion	P16
Figure N° 4 : graphe représentant la production onduleuse	P56
Figure N°5 : histogramme représentant le turn-over	P58
Figure N°6 : le taux d'évolution	P60
Figure N°7 : CA par segment	P61

SOMMAIRE

Liste des tableaux

Liste des figures et schéma

Introduction générale ----- p 1

Chapitre1 : Aperçu général au contrôle de gestion et cadre conceptuel

Section1 : Généralités le contrôle de gestion----- P4

Section 2: La mise en place du contrôle de gestion ----- P14

Chapitre2 : Le contrôle de gestion, outil de pilotage de la performance de l'entreprise

Section 1 : La performance de l'entreprise----- P23

Section 2 : Les outils de contrôle de gestion au service de la performance de l'entreprise ----- P32

Chapitre3 :Le contrôle de gestion au sein de l'entreprise GE , et son apport au pilotage de la performance

Section 1 : Le contrôle de gestion au sein de l'entreprise GE ----- P42

Section 2 : La mesure et le pilotage de la performance au sein de l'entreprise GE
----- P54

Conclusion générale ----- P70

Bibliographie

Annexes

Tableau des matières

Introduction Générale

Introduction Générale

Considérée depuis longtemps comme une fonction stratégique au sein de l'entreprise en raison de son importance, le contrôle de gestion est devenu la pierre angulaire du fait qu'il est source de progrès d'amélioration potentielle à tous les types d'entreprises. C'est une fonction qui a pour but de motiver les responsables, et les inciter à exécuter des activités contribuant à atteindre des objectifs de l'organisation.

En effet, le contrôle de gestion a pour objet la maîtrise de la performance, Etre performant signifie « être à la fois efficace et efficient : la condition de l'efficacité est réalisée lorsque l'entreprise arrive à atteindre ses objectifs initialement définis, alors que l'efficience renvoie à la capacité d'atteindre ses objectifs avec le minimum de moyens possibles »¹.

Le contrôle de gestion fait aujourd'hui partie intégrante des systèmes de gestion modernes. Cette « science » méconnue du grand public car discrète et parfois austère en raison de l'importance des données quantitatives a retenu notre attention et suscité notre intérêt car elle nous paraît être la synthèse des enseignements que nous avons reçus.

Pour remplir sa mission, le contrôleur de gestion utilise des outils essentiellement comptables et budgétaires, tels que le tableau de bord qui est « un outil qui fournit plus rapidement et plus fréquemment des informations essentielles sur le fonctionnement qui en résulte »²

Le contrôle de gestion est une procédure durable de management d'entreprise permettant d'évaluer en temps réel l'ensemble des activités et réalisations. Ce processus est axé sur un sens de perfectionnement de la performance des services exercés par l'entreprise.

¹ Isabelle Calmé et all, « introduction au contrôle de gestion », 3^e édition, maison Dunod, 2013 , page 5

² GERVAIS. M, « contrôle de gestion », 7e édition, ECONOMICA, France, 2000, p. 595.

Introduction Générale

Notre travail se focalise sur le rôle du tableau de bord et contrôle budgétaire dans l'amélioration de la performance d'une entité, en s'appuyant sur une étude cas, au sein de l'entreprise Général Emballage qui est une entreprise papetière spécialisée dans la fabrication et la transformation du carton ondulé c'est ce qui nous amène à poser la question suivante :

Comment le tableau de bord et le contrôle budgétaire contribuent t-ils à l'amélioration de la performance de l'entreprise Générale emballage ?

A fin de mieux clarifier notre travail, nous avons émis les questions secondaires suivantes qui sont :

- Quelles sont les méthodes utilisées par Général Emballage pour mesurer et améliorer sa performance ?
- Quel est l'apport du contrôle de gestion dans l'amélioration de la performance de Général emballage ?

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

Nous avons procédé à la recherche documentaire qui nous a permis de consulter différents documents tels que les ouvrages, thèses et revues ; la recherche bibliographique nous a permis de réunir un certain nombre de références en lien direct avec la thématique étudiée. Nous avons aussi, procédé à un stage pratique au sein de General Emballage qui nous a permis de vérifier l'hypothèse.

Nous avons scindé notre travail en 3 chapitres :

- Dans le premier chapitre nous allons présenter des généralités sur le contrôle de Gestion.
- Le deuxième chapitre sera consacré au concept de la performance et les outils du contrôle de gestion qui sont mis au service de pilotage et de l'évaluation de la performance.
- Le 3ème chapitre concerne notre cas pratique, dans lequel sont les résultats du stage.

Introduction Générale

Le cas pratique, effectué au sein de Générale Emballage, dans la direction contrôle de gestion, ou nous avons suivi le déroulement du contrôle de gestion, et tenter de répondre à notre problématique.

Chapitre 1

Dans la pratique courante de la vie d'une entreprise, la place du contrôle de gestion, son insertion dans les mécanismes de décision, sa finalité, donc son organisation propre et les disciplines que requiert sa mise en œuvre évoluent très sensiblement depuis plusieurs années.

Le chapitre comprend deux sections.

Section 1 : Généralités sur le contrôle de gestion

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

1. Evolution et apparition du contrôle de gestion

1.1. Evolution du contrôle de gestion

Le terme de contrôle de gestion a connu la même évolution que celle de la comptabilité de gestion, autrement dit, nous ne pouvons pas effectuer un contrôle de gestion sans une vraie maîtrise de la comptabilité de gestion. Cette notion de contrôle est née avec la révolution industrielle, elle est imposée dans l'entreprise lors de l'application de la division du travail et de la répartition de tâches.

La mise en place systématique d'un système de contrôle des activités de chaque fonction s'est avérée indispensable pour piloter l'entreprise à atteindre les objectifs prévus.

Le contrôle de gestion est né avec l'évolution du monde technique et économique, il concerne essentiellement les activités de production. La première évolution apparaît ; L'augmentation de la taille des unités de productions et de leurs diversifications, où il fallait déléguer les tâches et les responsabilités tout en contrôlant les exécutants. Alors ils Les budgets apparaissent prévisionnels.

Les premières formes de contrôle de gestion sont apparues dès le milieu du 19^{ème} siècle du fait de l'essor de l'industrialisation. Né de l'évolution du monde technique et économique avec les analyses de F. Taylor (1905) sur le contrôle de la productivité, et les travaux de l'ingénieur

Chapitre 1 : Aperçu général au contrôle de gestion et cadre conceptuel

américain H-L. Gantt (1915) sur les coûts fixes, où des techniques de comptabilité industrielle commencent à être élaborées.

La complexification des entreprises induites par l'accroissement et la diversification des tâches, a rendu nécessaire le fait de décentraliser la gestion de l'exploitation à des unités autonomes, tout en exerçant un contrôle sur les exécutants permettant de s'assurer de la réalisation des objectifs. C'est la naissance de ce que l'on appellera "les centres de responsabilité".

Dans les années 1930, la fonction du contrôle de gestion est institutionnalisée avec la création, aux États-Unis, du « Controller's Institute of America ».

Il faudra attendre les années 60 pour que la notion du contrôle de gestion soit réellement conceptualisée. En 1965, l'auteur américain R.N. Anthony définit le contrôle de gestion comme « *le processus par lequel les dirigeants s'assurent que les ressources sont obtenues et utilisées avec efficacité (par rapport aux objectifs), efficience (par rapport aux moyens employés) et pertinence pour réaliser les objectifs de l'organisation* »¹. Cettedernière « *a accédée au rang de définition conventionnelle universelle* »², elle est centrée sur une vision très technique.

La période des années 60 jusqu'aux années 70 est une période de forte évolution des outils techniques de cette discipline avec le déploiement des outils classiques du contrôle de gestion (l'utilisation de la comptabilité analytique, les budgets et le contrôle budgétaire). C'est donc « *une époque technique d'installation des outils, centrées sur la fonction comptabilité/budget* »³.

La période des années 1980, a connu le développement de l'activité de contrôle qui a contribué à l'émergence de différents métiers au sein du contrôle de gestion lui-même. Durant ces années, l'attention est portée davantage sur le responsable opérationnel et ses

¹Anthony R., Cité in : Le Duff R. ; Cliquet G. ; Valhen C-A.« Encyclopédie de gestion et de management », Dalloz, Paris, 1999. P 194

²Loning H. ; Pesqueux Y., « Le contrôle de gestion, organisation et mise en oeuvre », 2^{ed} Dunod, Paris, 2003, P. 12

³Pageès C. « Contrôle de gestion et pratiques managériales à l'hôpital, cas du centre hospitalier d'Orsay », ENSP, Orsay, Promotion 2006, P. 16.

Chapitre 1 : Aperçu général au contrôle de gestion et cadre conceptuel

besoins de pilotage de la gestion. Cette période a connu de nouveaux outils tels que, les plans à moyen terme et des outils de reporting, notamment les tableaux de bord.

La période des années 1990 était la crise du modèle classique de contrôle de gestion, qui repose sur l'hypothèse d'une information parfaite, et sur la prédominance des coûts directs, et qui semble inadapté à la densification des entreprises et à la tertiarisation de l'économie.

Les coûts indirects et le déploiement des méthodes dites ABC "ActivityBasedCosting" reposant sur un découpage par activités, semblent constituer une alternative aux méthodes de comptabilité analytique classique.

1.2. Définition du concept contrôle gestion

- **Contrôle** : « il faut comprendre le mot « contrôle » dans le sens de maîtriser et non pas de surveiller. Les dirigeants d'une entreprise doivent avoir la maîtrise de sa gestion, de la même façon qu'un conducteur doit avoir la maîtrise de son véhicule. Donc, contrôler une situation, c'est être capable de la maîtriser et de la diriger dans le sens voulu. »⁴
- **Gestion** : c'est l'utilisation d'une façon efficace et efficiente des moyens déterminés mis à la disposition d'un responsable pour atteindre les objectifs fixés par l'entreprise.

Il existe de nombreuses définitions du contrôle de gestion. Chacune développe un aspect particulier de cette discipline en constante évolution.

Le contrôle de gestion est actuellement envisagé comme une fonction indispensable au pilotage de la performance. En fait, la définition la plus répandue du contrôle de gestion est celle donnée par **R. Anthony (1965)**.

Avec l'évolution du contrôle de gestion à travers le temps, l'auteur a modifié sa définition pour donner une autre plus précise et large, formée comme suite : « *Le contrôle de gestion est un processus par lequel les dirigeants d'une organisation influencent les autres membres d'une organisation pour mettre en œuvre la stratégie de celle-ci* »⁵

⁴GERVAIS. M, « contrôle de gestion », 8e édition, ECONOMICA, 2008, p.12

⁵ Idem .P 213

Chapitre 1 : Aperçu général au contrôle de gestion et cadre conceptuel

•Pour **Alfred Chandler (1962)**, « le contrôle de gestion est un outil permettant de « coordonner, juger et planifier. »⁶

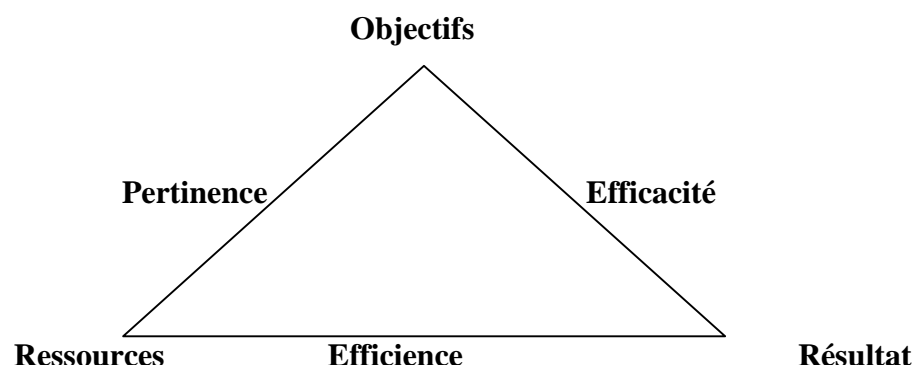
•Pour **Henri Bouquin(1994)**, le contrôle de gestion comprend « les dispositifs et processus qui garantissent la cohérence entre la stratégie et les actions concrètes et quotidiennes. »⁷

Selon **M. GERVAIS**: « le contrôle de gestion est le processus par lequel, les dirigeants s'assurent que les ressources sont obtenues et utilisées avec efficacité, efficacité et pertinence, conformément aux objectifs de l'organisation, et que les actions en cours vont bien dans le sens de la stratégie définie »⁸

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

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

figure N° 01 : le triangle du contrôle de gestion



Source : Löning H et All « Le contrôle de gestion, organisation outils et pratiques, édition Dunod, Paris, 2008, P.06

1.2.1 Les concepts clés associés au contrôle de gestion

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

⁶ Alfred Dupont Chandler, « contribution au contrôle de gestion », édition ems, p 12

⁷ Bouquin H,(1994), « les fondements du contrôle de gestion, que sais-je ? », PUF

⁸ GERVAIS. M, « contrôle de gestion », 8e édition, ECONOMICA, 2008, p.12

Chapitre 1 : Aperçu général au contrôle de gestion et cadre conceptuel

1.2.1.1 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 (fonctionnelle et opérationnelle) et vise à ce que les actions individuelles et collectives soient en convergence avec les objectifs assignés.

Trois types de méthodes sont utilisés par le contrôle organisationnel :

- la planification.
- la fixation des règles et des procédures.
- l'évaluation des résultats et de la performance.

1.2.1.2- Le contrôle interne

« Le contrôle interne est l'ensemble des sécurités contribuant à la maîtrise de l'entreprise. Il a pour but, d'un coté, d'assurer la protection, la sauvegarde du 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 »⁹

Tableau 1 : Une analyse comparative qui 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

⁹ Price water house, IFACI, « la pratique de contrôle interne », Paris, édition d'organisation, p110-114.

Chapitre 1 : Aperçu général au contrôle de gestion et cadre conceptuel

		de suivre, d'analyser et de corriger la gestion de l'entreprise
Leurs objectifs	Pour maîtriser le fonctionnement de l'entreprise : -Protection du patrimoine -Qualité de l'information -Amélioration des performances -Application des instructions de direction	-Concevoir le circuit d'information pour faciliter sa circulation -Vérifier si les objectifs fixés sont atteints -Synthétiser l'ensemble des résultats permettant une vue globale de la situation
Leurs manifestations	Organisation et mise en place de la procédure	-Prévision a court terme (fixation d'objectif) -Suivi des performances : .Comptabilité analytique .Tableau de bord .Contrôle budgétaire -Analyse des écarts -Assistance et conseil aux manager -Action de correction et de simulation

Source : J. Consulting, « outils et techniques de contrôle de gestion », décembre 1986, p.12, Cité par MOHSSINE KARIM, « Le tableau de bord prospectif cas de MARJANE HOLDING », AGADIR, 2005.

1.2.1.3 audit interne :

« Selon l'institut français des auditeurs et contrôleurs internes, l'audit interne est une activité autonome d'expertise, assistant le management pour le contrôle de l'ensemble de ses activités.

Chapitre 1 : Aperçu général au contrôle de gestion et cadre conceptuel

L'audit doit permettre un avis sur l'efficacité des moyens de contrôle à la disposition des dirigeants »¹⁰

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.

Le contrôle de gestion peut faire l'objet d'un audit interne pour s'assurer que les processus d'obtention des chiffres sont bien sous contrôle, que les procédures d'enregistrement et de traitement des données sont respectées, que les informations sont diffusées aux bonnes personnes.

2. Objectifs /mission du contrôle de gestion

2.1 Objectifs du contrôle de gestion

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

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

- contribuer à la définition de la stratégie de l'entreprise.
- suivre la mise en œuvre de la stratégie de l'entreprise.
- préparer l'allocation des ressources en conformité avec les objectifs à court terme et les objectifs stratégiques.
- mesurer les performances des responsables / unités / entreprise.
- piloter l'activité et prendre les actions correctives.

Le contrôle de gestion doit être présent à tous les niveaux et dans toutes les fonctions avec deux buts principaux :

¹⁰Claude Alazard ; Sabin Sépari ; « DECF Contrôle de Gestion » ; 5ème édition, 2001 Page : 18

Chapitre 1 : Aperçu général au contrôle de gestion et cadre conceptuel

- permettre à chaque manager de piloter son unité de gestion par la prévision et programmer les moyens et les étapes du pilotage, contrôler les performances et réagir.
- permettre à chaque manager de présenter les résultats obtenus, les décisions prises, et l'objectif vers lequel il se dirige.

2.2 Missions du contrôle de gestion

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

« L'étendue des missions attribuées au service contrôle de gestion peut varier sensiblement d'une entreprise à l'autre. »¹¹

Les attributions considérées comme exclusives aux services contrôle de gestion concernent l'organisation de la procédure budgétaire, du reporting et des tableaux de bord, du système d'information de gestion et la conduite d'études de rentabilité et d'analyses économiques.

Certaines missions peuvent être rattachées ou non rattachées au contrôle de gestion, comme la comptabilité générale, la planification et le cas échéant, la comptabilité analytique et de gestion. Cela dépend de la taille de l'entreprise, de son histoire et de ses contraintes.

D'autres comme **LAMBERT et SPONEM(2005)**, estiment que les missions du contrôle de gestion sont évolutives ; et à ce titre, ils distinguent pour cette discipline les missions en recul et les nouvelles missions

3. Métier et profil du contrôleur de gestion

Le Contrôleur de gestion organise et contrôle la gestion économique (définition d'objectifs, indicateurs d'activité, mesure de performance, ...) de l'entreprise, il optimise la rentabilité financière et aide ainsi les instances dirigeantes à en définir la stratégie générale.

3.1. Métier du contrôleur de gestion

¹¹GIRAUD F. et al. (2004), « Contrôle de gestion et pilotage de la performance », collection Business, Gualino éditeur.

Chapitre 1 : Aperçu général au contrôle de gestion et cadre conceptuel

Le métier du contrôleur de gestion a évolué vers des fonctions de conseil et de communication. Pour lui permettre d'exercer ses nouvelles fonctions, la position du contrôleur de gestion dans L'organigramme de l'entreprise a changé ainsi que son profil.

Tableau 2 : les activités d'un contrôleur de gestion

Activités principales	Activités complémentaires
<p>Participer à la définition des objectifs et prévisions et mener des études financières et économiques afin d'anticiper les résultats.</p> <p>Elaborer des procédures et outils de gestion (outils de reporting, tableaux de bord, contrôles, indicateurs...) et les surveiller en vue d'analyser la performance de l'entreprise, anticiper les déviations par rapport aux objectifs et préconiser des actions correctives et préventives.</p> <p>Etablir le schéma directeur des budgets (définition des procédures budgétaires, analyse et synthèse des données budgétaires, suivi des clôtures comptables...).</p> <p>Fournir des informations financières fiables et utiles au développement de la stratégie de l'entreprise.</p>	<p>Diriger un service de contrôle de gestion.</p> <p>Diriger des services de comptabilité.</p> <p>Elaborer des prévisions de trésorerie.</p>

Source : OPIIEC RÉFÉRENTIELS MÉTIERS DE LA BRANCHE DU NUMÉRIQUE, DE L'INGÉNIEURIE, DES ÉTUDES ET DU CONSEIL ET DE L'ÉVÉNEMENT

3.2. Le profil du contrôleur de gestion

Chapitre 1 : Aperçu général au contrôle de gestion et cadre conceptuel

Le contrôleur de gestion est un professionnel de la comptabilité et de la gestion. Dans les petites structures, le contrôleur de gestion peut également être amené à gérer le service administratif, comptable ainsi que le personnel.

Le contrôleur de gestion maîtrise les outils informatiques propres à la gestion comptable des entreprises. Outre sa rigueur, le contrôleur de gestion possède :

- le sens de l'observation
- le goût des chiffres et de l'analyse financière
- le sens de l'organisation
- un esprit de synthèse et d'analyse
- le sens de la communication et du contact

Pour devenir contrôleur de gestion, il faut détenir un diplôme de niveau bac +3 à bac +5 issu de formations telles que :

- Maîtrise des sciences et techniques comptables et financières
- Maîtrise en sciences de gestion mention contrôle de gestion
- IUP (**institut universitaire professionnel**) banque et finance
- Master 2 sciences juridiques et financières

Au cours de sa carrière, le contrôleur de gestion peut accéder au poste de directeur financier ou comptable.

Le contrôle de gestion effectue un ensemble des tâches qui aident les responsables à la prise de décision. 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.

Section2 : la mise en place du contrôle de gestion

Chapitre 1 : Aperçu général au contrôle de gestion et cadre conceptuel

Dans cette deuxième section nous allons étudier la place ou le positionnement du contrôle de gestion dans de différents types des entreprises et puis nous allons traiter la relation du contrôle de gestion avec de multiples fonctions de l'entreprise.

1 : Position du contrôle de gestion au sein de l'entreprise

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

1.1 : Le contrôle de gestion dans les grandes entreprises

A. Les spécificités des grandes entreprises

Les analyses contemporaines de l'organisation ont montré qu'il n'y a pas de modèle standard de contrôle de gestion applicable dans toutes les entreprises.

En effet pour les grandes entreprises, la taille est le facteur essentiel qui conditionne l'organisation d'un contrôle de gestion. Il en découle :

- Une structure lourde, rigide, parfois éclatée en plusieurs sites.
- Des processus décisionnels long avec de nombreux acteurs.
- Des systèmes d'information complexes.

Ces spécificités rendent difficile la mise en place d'un contrôle de gestion complet et intégré.

B. La position de contrôle de gestion dans l'organigramme des grandes entreprises

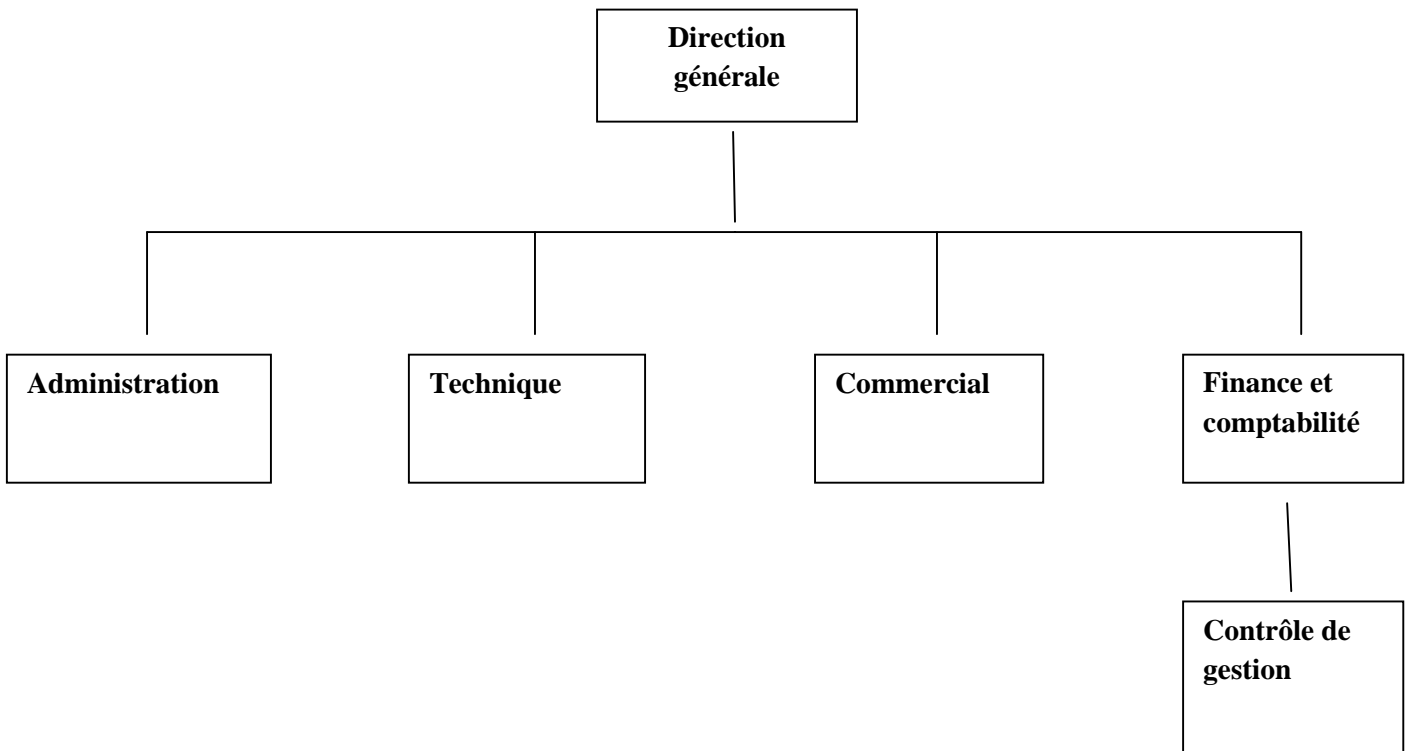
Le contrôle de gestion doit aider les responsables « à la prise de décision » et opérationnels dans la réalisation des actions. Le système d'information du contrôle de gestion utilise la structure de l'entreprise. De ce fait, sa place et celle du contrôleur varient selon les structures adoptées par les organisations.

Dans la plupart des grandes entreprises le choix de la position du contrôle de gestion se fait entre deux possibilités

Chapitre 1 : Aperçu général au contrôle de gestion et cadre conceptuel

- **Une position fonctionnelle** : soit le contrôle de gestion est intégré dans la fonction financière, soit il est indépendant si l'entreprise est très grande. Il est donc une fonction comme une autre au-dessous de la direction générale.

Figure 2 : la position du contrôle de gestion :

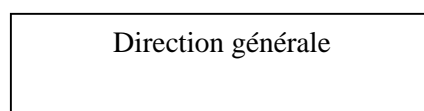


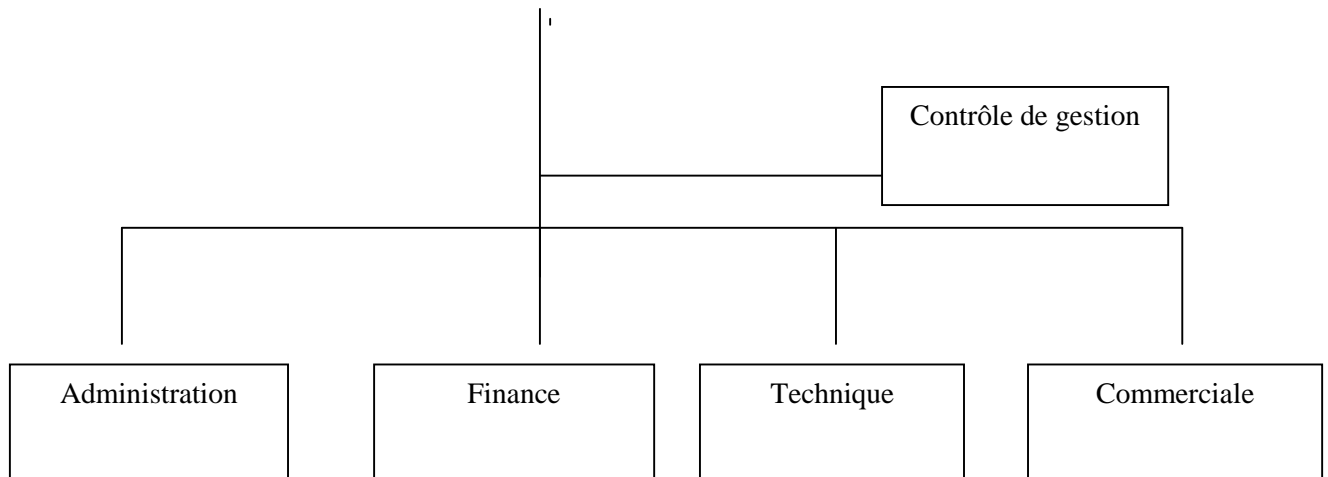
Source : Bouquin H, 2008, le contrôle de gestion , 8^{ème} édition , PUF, Paris

- **Une position de conseil** : directement rattaché à la direction générale, le service contrôle de gestion, décentralisé, travaille à tous les niveaux de la structure puis globalise les informations.

Dans ce cas le champ d'action du contrôleur de gestion englobe toute l'activité de l'entreprise c'est pour cette raison qu'il ne peut pas être placé sous l'autorité de celui dont il est censé contrôler son activité. de plus, il a pour mission, d'aider chaque membre de l'entreprise, du directeur Général, à l'échelon le plus bas de la hiérarchie

Figure 3 : la position du contrôle de gestion





Source : Bouquin H,2008, le contrôle de gestion ,8èèmè édition ,PUF,Paris

C. *Le contrôle de gestion dans les groupes internationaux*

Plusieurs difficultés apparaissent pour gérer et contrôler les filiales d'un groupe à l'étranger :

-L'autonomie de décision : la délégation des responsabilités et des décisions est plus ou moins importante selon l'identité du groupe et le comportement des leaders mais il est un domaine qui reste généralement de la compétence de la maison-mère : le budget d'investissement. La gestion des investissements d'une filiale permet de contrôler les activités et les grandes orientations.

-Le système d'information : la difficulté essentielle est de rendre homogène le contrôle de gestion d'un groupe aux multiples activités, surtout s'il est international.

Malgré ces difficultés, il est souvent difficile de contrôler la gestion et d'apprécier la performance d'une unité établie à l'étranger pour de multiples raisons :

- Les différences entre les systèmes comptables des pays.
- Les différentiels des taux d'inflation des différents pays.
- La fluctuation des monnaies et donc des changes.
- Les différences de comportements humains et de culture entre les pays

Avant toute analyse des coûts et des budgets, il faut donc procéder à des corrections et à des réajustements.

Chapitre 1 : Aperçu général au contrôle de gestion et cadre conceptuel

1.2 Le contrôle de gestion dans les PME :

A. Les spécificités des PME

- Les tâches et les services ne sont pas toujours clairement isolés, et les membres sont beaucoup polyvalents car les moyens sont limités.
- Les participants communiquent directement entre eux de manière informelle.
- Le dirigeant est le décideur principal, son style de commandement est prépondérant pour orienter le mode de fonctionnement et de gestion de l'entreprise.
- l'importance du contrôle et de la délégation des pouvoirs.

B. La position de contrôle de gestion dans l'organigramme de PME

Le rôle du contrôle de gestion dans une PME est identique et tout aussi important que dans une entreprise plus grande. Les outils et les procédures du contrôle de gestion lui sont applicables en respectant ses spécificités, mais la pratique montre que le contrôle de gestion est peu formalisé dans les PME et consiste seulement à agir lorsque des difficultés spécifiques apparaissent. C'est une gestion par exception des opérations courantes.

La position dans l'organigramme sera fonction du nombre de personnes et des services mis en place :

- Ce peut être le comptable chargé de la comptabilité générale et analytique qui élabore les budgets et utilise les techniques du contrôle.
- Ce peut être le dirigeant si l'entité est petite ou s'il souhaite coordonner et suivre lui-même les activités.

La réalité des entreprises est loin de correspondre aux démarches théoriques proposées pour le contrôle de gestion. Si la comptabilité générale existe dans les entreprises, la comptabilité analytique apparaît peu fréquemment et le contrôle de gestion encore moins.

2: Processus du contrôle de gestion

2.1 : Le processus du contrôle de gestion :

Chapitre 1 : Aperçu général au contrôle de gestion et cadre conceptuel

, « Le contrôle de gestion est un processus comprenant plusieurs phases. »¹²

2.2 : les étapes du processus¹³

- **Planification** : Le point de départ du processus est une planification au cours de laquelle nous définissons les objectifs à long terme, puis nous les traduisons en actes opérationnels à travers les politiques de commercialisation, d'investissement, de gestion des ressources humaines (GRH) et de gestion financière. Dans cette phase il faut définir opérationnellement une stratégie :

- choix des couples produit/marchés
- investissement et désinvestissement
- organisation et gestion des ressources humaines (GRH)
- adaptation de l'outil de production
- financement (plan).

Ainsi, nous distinguons deux sortes de plan entre autres :

- Le plan opérationnel
 - Le plan stratégique.
- **Budgétisation** : la phase budgétaire commence à partir de cette politique à moyen terme par la fixation des objectifs induits à court terme, qui découlent des programmes d'action à moyen terme, mais tiennent aussi compte des contraintes et des plans d'action décidés pour l'année à venir. L'essentiel de cette phase est dans la définition, la coordination et l'approbation des plans d'action de l'entreprise.
 - **Action et Suivi des réalisations** : la phase primordiale qui suit la budgétisation est celle de l'action ou de l'exécution des plans d'action, leur traduction en faits pour atteindre l'objectif fixé. Il s'agit d'atteindre les objectifs :

¹² Ardoin, Michel, Schmidt ; « Le contrôle de gestion » ; édition Publiunion 1986 , P2

¹³ ACKLOFF R, Méthodes de planification dans l'entreprise, éd d'organisation 1973

Chapitre 1 : Aperçu général au contrôle de gestion et cadre conceptuel

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

Le processus de contrôle est donc indissociable de la gestion de l'entreprise, il aide à la formalisation des phases d'activité en insistant sur l'aménagement des moments de réflexion/prévision qui permettent de choisir les meilleurs plans d'action. Cependant il faut souligner que le processus de contrôle est mis en œuvre dans le cadre d'un système de contrôle.

3 : Champs d'application du contrôle de gestion

La maîtrise de la performance nécessite de nombreuses interactions entre les différentes fonctions dans l'entreprise telles que la direction générales, la direction commerciale, la direction financière et la direction des ressources humaines.

A. Le contrôle de gestion et stratégie

La stratégie est déterminée par la direction générale. Cette dernière précise vers quelle direction l'entreprise doit se diriger à long terme. L'internationalisation, 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 à la mise en place d'un contrôle de gestion.

Le contrôle de gestion intervient à deux niveaux¹⁴ :

- 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 cible.
- 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'indicateur propre à chaque stratégie.

¹⁴Alain Burland; George Langlois; Michel Bringer; Carole Bonnier; «DCG11 Contrôle de gestion » ; édition Foucher ; Page 18

Chapitre 1 : Aperçu général au contrôle de gestion et cadre conceptuel

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.

B. 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 leurs plans d'action¹⁵.

C. 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 coûts et des investissements créateurs de valeur pour les actionnaires. Les exigences des actionnaires en matière de performance influencent le système de contrôle de gestion.

¹⁵Alain Burland; George Langlois; Michel Bringer; Carole Bonnier; «DCG11 Contrôle de gestion », op. Cit, P21, 22.

Chapitre 1 : Aperçu général au contrôle de gestion et cadre conceptuel

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 opérationnels 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'entreprise¹⁶.

D. 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 salariale¹⁷.

Conclusion

Ce chapitre nous a permis non seulement de comprendre la notion du contrôle de gestion, ses concepts clés, son évolution, ses missions...etc. Mais aussi de comprendre comment

¹⁶idem. P19, 20

¹⁷Alain Burland; George Langlois; Michel Bringer; Carole Bonnier; «DCG11 Contrôle de gestion », op. Cit, P22.

Chapitre 1 : Aperçu général au contrôle de gestion et cadre conceptuel

s'organise cette fonction au sein de l'entreprise. Le contrôle de gestion est indispensable pour le bon fonctionnement de l'organisation à condition qu'il soit bien instauré au niveau de l'entreprise pour atteindre la performance. Cette dernière fera l'objet du chapitre 2.

Chapitre 2

Chapitre 2 : le contrôle de gestion, outil de pilotage de la performance de l'entreprise

Le contrôle de gestion utilise toute une gamme d'outils, comptables et statistique, dont La mise en œuvre constitue l'essentiel des épreuves d'examen dans cette discipline.

Le Contrôle de gestion est considéré comme un outil de pilotage de l'entreprise, en général et de la performance, en particulier, sachant que «le pilotage peut être défini comme une démarche de management qui s'attache à relier en permanence stratégie et action opérationnelle, en s'appuyant sur trois volets complémentaires »¹

Ce chapitre est consacré aux outils de pilotage de la performance de l'entreprise, il est composé de 2 sections, la première porte sur le concept de la performance et la deuxième porte sur les outils de contrôle de gestion au service de la performance de l'entreprise.

Section 1 : la performance de l'entreprise

« Le concept de performance est utilisé quotidiennement dans tous les secteurs d'activités humaines. Les enfants doivent « performer » à l'école, les adultes doivent performer au travail et des performances exceptionnelles sont attendues des athlètes. Et on entend dire que les organisations non performantes, particulièrement dans un contexte de mondialisation, sont condamnées à disparaître »².

1.1 Définition du concept de performance

« Le mot « performance » désigne l'accomplissement d'un travail, d'un acte, d'une œuvre ou d'un exploit et la manière avec laquelle un organisme réagit a des stimuli ou atteint les objectifs qui lui étaient proposés. La performance d'un centre de responsabilité désigne donc l'efficacité et la productivité avec lesquelles ce centre atteint les objectifs qu'il avait acceptés.

L'efficacité définit la manière dont l'objectif a été atteint alors que la productivité compare les résultats produits aux moyens engagés. »³

¹RENE DEMEESTER, Philippe LORINO, Nicolas MOTTIS, « contrôle de gestion et pilotage de l'entreprise », 3eme édition 1999, P11.

² Daniel Maltais, performance et gestion de la performance, l'école nationale d'administration publique

³A.Khemakhem, J.L. Ardon, « introduction au contrôle de gestion », édition Bordas, Paris Montréal ,page6 ,1971

Chapitre 2 : le contrôle de gestion, outil de pilotage de la performance de l'entreprise

D'une manière générale, la performance est un résultat chiffré obtenu dans le cadre d'une compétition. Au niveau d'une entreprise, la performance exprime le degré d'accomplissement des objectifs poursuivis.

La notion de performance est toujours rattachée à la notion de responsabilité. Celui qui est responsable est celui qui peut ou doit agir sur les paramètres de la performance et doit rendre des comptes sur sa performance et sur l'utilisation des moyens mis sous son autorité.

1.1.1 Les concepts liés à la performance

Evoquer la performance induit donc que le jugement est porté sur l'efficacité, l'efficience et la pertinence

a- Efficacité :

Elle se définit comme : « La capacité d'une organisation à atteindre l'objectif qu'elle s'est fixée »⁴

Elle peut aussi être définie comme la «*Capacité à obtenir un résultat* »⁵

Elle peut être appréhendée par le meilleur rapport possible entre le degré de satisfaction des clients et les moyens mis en œuvre pour l'obtenir. La satisfaction de la clientèle est dans ce cas, une des dimensions de la réussite organisationnelle. L'efficacité, la réussite ou le succès sont, alors, des concepts proches.

$$\text{Efficacité} = \frac{\text{résultats atteints}}{\text{objectifs visés}}$$

b- L'efficience

Elle se définit comme la «*capacité à minimiser les moyens employés pour un résultat donné* »

⁴Molho. D, Poisson. D.F, Op.cit, p. 18.

⁵Doriath. B, Goguet. C, « Gestion prévisionnelle et mesure de la performance », édition Dunod, Paris, 2007, p. 82.

Chapitre 2 : le contrôle de gestion, outil de pilotage de la performance de l'entreprise

L'efficacité est le fait de maximiser la quantité obtenue de produits ou de services à partir d'une quantité donnée de ressources : la rentabilité (rapport d'un bénéfice à des capitaux investis) et la productivité (rapport d'un volume obtenu à un volume consommé) sont deux exemples d'efficacité.

Efficiency= les résultats obtenus / moyens mis en œuvre
--

c- La pertinence

La notion de pertinence reste très subjective et difficile à mesurer. Toutefois, on pourra admettre que la pertinence est la conformité des moyens et des actions mis en œuvre en vue d'atteindre un objectif donné. Autrement dit, « être pertinent c'est atteindre, efficacement et d'une manière efficace, l'objectif fixé ».⁶

1.1.2 *performance interne, performance externe*

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

On distingue la performance externe qui s'adresse de façon générale aux acteurs en relation contractuelle avec l'organisation, de la performance interne qui concerne essentiellement les acteurs de l'organisation ».⁷

⁶A.Khemakhem « la dynamique du contrôle de gestion ». 2^{ème} édition 1976, Dunod ,p64

⁷ Gestion prévisionnelle et mesure de la performance, brigittedorath, christiangaujet, maison Dunod,3^{ème} édition,p173.174

Chapitre 2 : le contrôle de gestion, outil de pilotage de la performance de l'entreprise

Tableau N°3 : la différence entre la performance interne et la performance externe

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

Source :DORIATH Bringitte, GOUJET Christian, « gestion prévisionnelle et mesure de la performance », DUNOD, Paris, 2007, p173.

1.2- Typologie de la performance

Nous pouvons distinguer 4 types de performance :

1.2.1 Performance organisationnelle

Dans le domaine de la gestion, « la performance organisationnelle est le résultat ultime de l'ensemble des efforts d'une organisation. Ces efforts consistent à faire les bonnes choses (efficacité), de la bonne façon (efficience), rapidement (pertinence), avec une optimisation des ressources financières (viabilité financière) et ce, pour produire les bons résultats répondant aux attentes des clients et autres parties prenantes de l'organisation, leur donner satisfaction et atteindre les objectifs fixés par l'organisation ».⁸

⁸Sylvie Saint-onge et Michel Magnan « gestion des performances au travail » 2007, p16

Chapitre 2 : le contrôle de gestion, outil de pilotage de la performance de l'entreprise

La performance organisationnelle concerne la manière dont l'entreprise est organisée pour atteindre ses objectifs, et la façon dont elle parvient à les atteindre. Il existe quatre facteurs de l'efficacité organisationnelle :

- Le respect de la structure formelle ;
- Les relations entre les composants de l'organisation (logique d'intégration organisationnelle) ;
- La qualité de la circulation d'information ;
- La flexibilité de la structure.

Pour ce faire, toute organisation dresse une liste d'indicateur de performance qui va lui permettre d'évaluer chaque facteur de performance, notamment :

- Nombre de clients servis
- Qualité des services ou des produits
- Nombre de brevets déposés
- Nombre de logiciels conçus
- Satisfaction des intervenants
- Degré de diversification des sources de financement.

Ces indicateurs vont apparaître dans le tableau de bord de gestion.

1.2.2 Performance humaine

Il est de plus en plus reconnu que l'entreprise n'est pas, durablement, performante financièrement si, elle n'est pas performante humainement et socialement. Les questions liées aux compétences, à la capacité d'initiative, à l'autonomie, à l'adhésion des salariés, à la réalisation des objectifs, voir aux projets et donc à la culture de l'entreprise, constituent des éléments déterminants. En 1985, le directeur général de groupe Carnaud MetalBox (le leader européen de l'emballage métallique) suggère de considérer l'Efficacité humaine (EH) comme résultant, toujours, du rassemblement de collaborateurs:

Chapitre 2 : le contrôle de gestion, outil de pilotage de la performance de l'entreprise

Motivé ;

- Compétents ;

- Communiquant bien entre eux par le moyen d'une langue et de valeurs communes (ce que l'on désigne en anthropologie par concept de culture).

L'efficacité humaine, susceptible d'être libérée par un groupe humain, s'exprimerait par la relation suivante :

$$\text{EH} = \text{M. C. C}$$

M : Motivation à volonté d'agir et de réussir, adhésion dynamique de chacun ;

C : Compétence professionnalisme, savoir et savoir- faire (c'est la condition de l'efficacité Individuelle) .

Depuis 1985, de nombreux travaux de recherches ont été réalisés pour mieux cerner cette notion de l'efficacité ou de performance par les hommes. Ces divers travaux, mettent en évidence que la compétence, son acquisition, son développement, sa gestion, s'imposent, désormais, comme un facteur décisif pour l'obtention de l'efficacité humaine, quelle qu'en soit la forme.

Réfléchissant sur l'obtention de la performance dans une organisation, S. Michel et M. Ledru considèrent que si, les compétences sont toujours une source de performance, elles ne suffisent pas pour déterminer le niveau de cette dernière.

A compétence égale, les performances peuvent être différentes. Si la compétence est un savoir-faire, la performance présuppose, toujours, l'existence d'un vouloir faire ou une motivation. Cette motivation détermine les stratégies d'actions choisies par l'acteur, stratégies soumises aux données de l'environnement du travail, qui rendent plus ou moins possible la réalisation de l'action (pouvoir faire).

Chapitre 2 : le contrôle de gestion, outil de pilotage de la performance de l'entreprise

1.2.3 La performance financière

Elle est généralement reflétée par les résultats de l'entreprise, ceux issus des comptes de résultats et des bilans (évaluation ex-post). Selon que l'on adopte la position de l'actionnaire ou celle d'un analyste financier, la performance financière se mesure par une évaluation de la valeur de l'entreprise (valeur de l'action) ou par la mesure de sa rentabilité ou encore de son rendement.

L'évolution de la valeur de l'action ou des ratios financiers, sont les principaux indicateurs de mesure de la performance financière. Parmi ces indicateurs, nous pouvons énumérer : le bénéfice, la capacité d'autofinancement (CAF), l'excédent de Trésorerie d'exploitation (ETE), le Return On Assets (ROA), le Return on Investment (ROI), le Return On Equity (ROE) et le Price Earning Ratio (PER).

1.2.4 La performance économique

La mesure économique de la performance reste très souvent l'élément principal qui guide l'évaluation de l'entreprise. Elle est au cœur des modèles financiers d'évaluation des entreprises tels que l'EVA (et le MVA qui en découle) de Stern et Stewart, le modèle de la stratégie de la valeur du cabinet McKinsey (Copeland, Koller et Murrin), ou encore le MEDAF.

Son calcul fait appel à des données comptables et financières agrégées ou soldes intermédiaires de gestion dont l'interprétation permet d'avoir un point de vue éclairé sur la formation du résultat : la marge commerciale, la marge brute, la valeur ajoutée, l'excédent brut d'exploitation et le résultat.

Une autre approche d'évaluation de la performance économique consiste à calculer une série de ratios de gestion qui permettent de décomposer la rentabilité et d'en donner une interprétation dynamique. Il s'agit des ratios tels que : le levier financier, le besoin en fonds de roulement, le fonds de roulement global, etc.

Chapitre 2 : le contrôle de gestion, outil de pilotage de la performance de l'entreprise

1.3. Les indicateurs de mesure de la performance

La performance d'un centre de responsabilité s'apprécie par le degré de réalisation des objectifs à l'aide de critères d'efficacité (objectifs atteints) et d'efficience (moyens mis en œuvre pour atteindre les objectifs).⁹

1.3.1 Critères et indicateurs de performance

Les critères de performance sont appréciés grâce à un ou plusieurs indicateurs

Tableau N°4 : Critères et indicateurs de la performance

Critères	Indicateurs
Performance économique	<ul style="list-style-type: none">- Taux de rebuts- Nombre de réclamations clients- Cout des réparations du service aprèsventes
Performance économique	<ul style="list-style-type: none">- Nombre de lots produit pendant une période- Temps de réglage et de chargement d'une machine ou d'une ligne de production- Délai entre la commande et la livraison
Performance économique	<ul style="list-style-type: none">- Délai de livraison- Nombre de livraisons hors délai- Nombre de retours
Performance humaine	<ul style="list-style-type: none">- Production en valeur / nombre d'heure de main d'œuvre- Valeur ajoutée / effectifs employés
Performance humaine	<ul style="list-style-type: none">- Nombre d'accidents du travail- Nombre d'arrêts liés a un accident- Nombre d'heures perdues

Source : Réalisé par nous même

⁹ Gestion prévisionnelle et mesure de la performance, brigittedoriath, christiangaujet, maison Dunod, 3ème édition, page 287

Chapitre 2 : le contrôle de gestion, outil de pilotage de la performance de l'entreprise

1.3.2 La variété des indicateurs ¹⁰

- **Indicateurs de résultat et indicateurs de moyens**

Les indicateurs de résultat informent sur le degré de réalisation des objectifs. Les indicateurs de moyens fournissent les facteurs explicatifs de la performance par exemple : KPI

- **Indicateurs financiers et indicateurs physiques**

Les indicateurs physiques enrichissent les informations de nature financière et sont généralement obtenus plus rapidement que les indicateurs financiers.

- **Indicateurs d'état et indicateur d'évolution**

Ces indicateurs se complètent le plus souvent, l'indicateur d'état donnant un ordre de grandeur, l'indicateur d'évolution proposant une approche comparative et dynamique qui permet, par extrapolation ou recoupement entre indicateurs, une anticipation des évolutions.

- **Indicateurs synthétiques et indicateurs spécialisés**

Un indicateur synthétique permet une appréciation globale alors qu'un indicateur spécialisé fournit une information plus précise.

1.3.3 Les qualités requises des indicateurs :¹¹

- Des indicateurs clairs et faciles à interpréter
- Des indicateurs fiables
- Des indicateurs essayant de limiter les effets pervers
- Des indicateurs partagés et cohérents d'un tableau de bord à un autre

¹⁰ Gestion prévisionnelle et mesure de la performance, brigittedoriath, christiangaujet, maison Dunod, 3ème édition , p.287.288

¹¹ Contrôle de gestion, Hélène Ioning, maison Dunod, 4ème édition, P 164, 2008

Chapitre 2 : le contrôle de gestion, outil de pilotage de la performance de l'entreprise

Donc, la performance en tant qu'objet primordial du contrôle doit être mesurée sur toutes ses dimensions avec les indicateurs les plus significatifs, pour permettre ainsi à l'entreprise d'atteindre son objectif.

Par ailleurs, pour mieux comprendre les enjeux du contrôle de gestion et sa capacité de contribuer à l'amélioration des performances, notre prochaine section portera sur les outils de pilotage de la performance au sein de l'entreprise.

Section2 : les outils de contrôle de gestion au service de la performance de l'entreprise

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

2.1 Les méthodes de calcul des coûts

2.1.1 La méthode des coûts complets

La méthode des coûts complets repose sur la distinction fondamentale existant entre les charges directes et les charges indirectes. Toutes les charges issues de la comptabilité générale doivent être ventilées entre :

- Les charges non incorporables : ce sont principalement les charges exceptionnelles ainsi que les charges qui n'ont aucun rapport avec l'activité courante de l'entreprise. Elles ne doivent pas être prises en compte dans cette méthode de calcul.
- Les charges incorporables : ces charges vont servir de base aux calculs des coûts. Il conviendra de distinguer les charges directes et les charges indirectes.

Les charges directes pourront être attribuées directement au coût d'un produit.

Les charges indirectes devront, quant à elles, faire l'objet d'une répartition entre plusieurs produits. Elles nécessitent des calculs préalables dans des centres d'analyse :

– Les centres auxiliaires (activités fonctionnelles communes aux différentes fonctions de l'entreprise).

Chapitre 2 : le contrôle de gestion, outil de pilotage de la performance de l'entreprise

– Les centres principaux (fonctions propres de l'entreprise).

2.1.2 La méthode des coûts partiels ¹²

Le coût variable est un coût partiel, à opposer au coût complet. La méthode du coût variable consiste à n'imputer aux différents coûts que les charges variables afin de déterminer des marges très utiles en contrôle de gestion. Elle permet notamment de déterminer le seuil de rentabilité et de déterminer une politique de vente.

L'objectif de cette méthode est de calculer et d'analyser des marges sur coûts variables par produit ou par activité afin d'en mesurer la performance. Cette méthode est pertinente lorsque les charges fixes sont faibles.

Les éléments de calcul :

Le coût variable est calculé par produit, par activité et pour l'ensemble de l'activité. Chaque coût variable est composé exclusivement de charges variables

$$\text{Coût variable} = \text{charges directes variables} + \text{charges indirectes variables}$$

La marge sur coût variable est calculée par produit, par activité et pour l'ensemble des activités. Elle mesure **la performance** d'un produit ou d'une activité, sa contribution à l'absorption des coûts fixes et la formation du résultat. Elle représente pour chaque produit le manque à gagner qui résulterait de son abandon au niveau global de l'entreprise

$$M/CV = CA - \text{COUT VARIABLE}$$

La marge sur coût variable est proportionnelle au CA. Il est donc utile de calculer le taux de marge sur coût variable.

$$\text{Taux de marge sur coût variable} = \frac{M/CV}{CA \text{ hors taxes}} \times 100$$

¹²Béatrice et Francis Grandguillot, « l'essentiel du contrôle de gestion », Maison Gualino, 10^{ème} édition, P 45, 46

Chapitre 2 : le contrôle de gestion, outil de pilotage de la performance de l'entreprise

Le cout fixe est constitué de l'ensemble des charges fixes qui s'obtient par la différence entre le total des charges et les charges variables. Les charges fixes ne sont pas réparties par produit ou par activité ; elles ont traitées en bloc au niveau de l'activité globale de l'entreprise.

Le résultat courant de l'entreprise s'obtient par la différence entre la somme des m/cv et cout fixes.

$$R = (CA \times T/M/CV) - CF$$

La méthode des couts variables ne permet pas de connaitre le résultat par produit ou par activité contrairement a la méthode des couts complets ; puisque les charges fixes ne sont pas réparties.

2.1.3 La méthode ABC « Activity based costing »

Cette méthode propose un nouveau mode de répartition des charges indirectes pour répondre aux limites de la méthode des couts complets (non homogénéité des activités de chaque centre, l'unité d'œuvre ne peut pas présenter l'ensemble des activités du centre).

Elle a été introduite en 1986 suite aux limites des méthodes traditionnelles.

- **Les principes de la méthode**

Les charges directes sont affectées directement aux produits, par contre, les charges indirectes sont affectées aux activités avant d'être imputées aux produits selon des indicateurs d'activités au lieu des unités d'œuvres.

Ainsi les activités consomment des ressources et les produits consomment des activités. Pour mettre en œuvre cette méthode on doit suivre les étapes suivantes :

- Identification des charges indirectes ;
- Détermination des activités ;
- Affectation des ressources aux activités ;
- Identification des indicateurs ;
- Affectation des activités par indicateurs ;
- Détermination des couts unitaires des indicateurs ;

Chapitre 2 : le contrôle de gestion, outil de pilotage de la performance de l'entreprise

- Imputation des couts d'indicateurs aux produits

La méthode ABC a comme avantage :

- Une répartition des charges indirectes plus crédibles car celle-ci traduit davantage la consommation des différentes ressources ;
- De tenir compte de la complexité des processus de production et de la multiplicité des activités ;
- De représenter mieux la complexité de certains produits (nombre de composants et de lots qui sortent au niveau de la production)
- D'éviter le subventionnement entre produits

Cependant, l'inconvénient de cette méthode c'est qu'elle est complexe à mettre en œuvre.

2.2 La gestion budgétaire

- ***Budgets et programmes***

« Le budget est la traduction monétaire du programme ou plan d'action retenu pour chaque responsable ; il définit les ressources qui lui sont déléguées pour atteindre les objectifs qu'il a négociés. »¹³

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

2.2.1 Définition de la gestion budgétaire

La gestion budgétaire est « un mode de gestion consistant à traduire en programmes d'actions chiffrés, appelés budgets, les décisions prises par la direction avec la participation des responsables »¹⁴

¹³Brigitte Doriath et ChristianGoujet « gestion prévisionnelles et mesure de la performance » maison dunod 3^{ème} édition p 104

¹⁴Idem

Chapitre 2 : le contrôle de gestion, outil de pilotage de la performance de l'entreprise

2.2.2 Objectifs des budgets ¹⁵

La mise en place d'un budget répond à plusieurs objectifs

- **Les budgets sont des outils de pilotage de l'entreprise :**
 - Ils déterminent l'ensemble des moyens et des ressources nécessaires pour atteindre les objectifs de l'organisation, en fonction de ses prévisions ;
 - Ils permettent de repérer, à court terme les contraintes externes ou internes et les opportunités ;
 - Ils assurent la cohérence des décisions et des actions des différents centres de responsabilité, en référence aux objectifs de l'entreprise.

- **Les budgets sont des outils de communication, de responsabilisation et de motivation :**
 - Ils assurent l'information des responsables sur les objectifs de l'entreprise et sur leur déclinaison au niveau de chaque centre de responsabilité ;
 - Ils installent la responsabilisation et la motivation des hommes dans le cadre d'une décentralisation par la négociation des objectifs et des moyens mis en œuvre ; la procédure budgétaire revient à établir de véritables contrats négociés entre la hiérarchie et les responsables des unités opérationnelles.

- **Les budgets sont des outils de contrôle**

Ils permettent le contrôle de gestion par la détermination des écarts entre les réalisations et prévisions. C'est le contrôle budgétaire.

2.2.3 Typologie des budgets

On distingue trois types de budgets :

- **Les budgets opérationnels** qui traduisent les opérations liées au cycle achat, production, vente. Il s'agit du budget des approvisionnements, et des charges

¹⁵Brigitte Doriath et Christian Goujet « gestion prévisionnelle et mesure de la performance » maison Dunod 3^e édition page 105

Chapitre 2 : le contrôle de gestion, outil de pilotage de la performance de l'entreprise

- d'approvisionnement, du budget de production, du budget des ventes et charges commerciales ;
- **Les budgets des investissements** qui relèvent d'un cycle plus long que le cycle d'exploitation et résultent des engagements liés au plan d'investissement et de financement ;
 - **Les budgets généraux qui sont établis à partir des autres budgets.** Ils permettent de vérifier la cohérence des prévisions par le contrôle des équilibres fondamentaux :
 - l'équilibre de la trésorerie par le budget de trésorerie ;
 - la rentabilité de l'exploitation par le compte de résultat prévisionnel ;
 - l'équilibre financier par le bilan prévisionnel.

2.3 Le tableau de bord et reporting

2.3.1 Tableau de bord

- **Définition**

Le contrôleur de gestion a besoin d'un outil qui lui permet d'avoir une connaissance sur les informations essentielles au pilotage ;

- d'obtenir ces données le plus rapidement possible, et en permanence.

Cet outil s'appelle le **tableau de bord**. « Un tableau de bord est un ensemble d'indicateurs organisé en un système, suivis par la même équipe ou le même responsable pour l'aider à décider, à coordonner, à contrôler les actions d'un service »¹⁶.

Le tableau de bord est un instrument de communication et de décision qui permet au contrôleur de gestion d'attirer l'attention du responsable sur les points clés de sa gestion afin de l'améliorer.

- **Objectif**

Le tableau de bord a pour objectif d'aider le responsable dans la recherche de la maîtrise de la performance du centre de responsabilité qu'il pilote.

¹⁶Claude ALAZARD, Sabine SEPARI ; DECF, 5 éditions « contrôle de gestion » édition Dunod ; 2001 page : 591

Chapitre 2 : le contrôle de gestion, outil de pilotage de la performance de l'entreprise

Il aide à la prise de décision en lui apportant une information :

- Sur le degré de réalisation des objectifs de l'unité,
- Sur leurs conditions de réalisation : moyens mis en œuvre, évolution de l'environnement de l'unité.

C'est un outil tourné vers l'action qui apporte une information aussi précoce que possible, voire anticipée, afin de favoriser la réactivité de l'unité.

- **Structure**

Le tableau de bord est constitué d'un ensemble d'indicateurs financiers, quantitatifs et qualitatifs définis en fonction :

- Du champ d'intervention du responsable auquel il s'adresse ; par exemple le tableau de bord d'unité de production ne contient pas les mêmes informations que celui du service commercialisation.
- De l'entreprise, son activité, sa taille : exemple une entreprise prestataire de services informatiques établit un tableau de bord par projet, permettant de suivre son degré d'avancement et les coûts engagés
- De l'environnement : marché, concurrence, technologie, conjoncture, etc.
Exp le tableau du service « achat » présente le prix ou le cours des matières premières.

Il n'existe donc pas une structure type de tableau de bord.

- **Les qualités d'un tableau de bord**

Un tableau de bord doit présenter les qualités suivantes :

- **Etre cohérent avec l'organigramme** : un tableau de bord doit correspondre à un centre de responsabilité et privilégier les informations sur les variables sur lesquelles le responsable peut agir ; en outre, les indicateurs des différents centres de responsabilité ne doivent pas entrer en conflits.

Chapitre 2 : le contrôle de gestion, outil de pilotage de la performance de l'entreprise

- **Privilégier une information favorable à la réactivité** du centre de responsabilité ; cette information doit être obtenue au bon moment, porter plus sur les causes que sur les résultats
- **Fournir une information sur la performance**, les moyens mis en œuvre, les évolutions internes et externes.
- **Permettre une lecture claire** en apportant une information sur l'essentiel ; les indicateurs doivent donc être proposés en nombre limités, être facilement interprétables et présentés de façon lisible.

2.3.2 *Le reporting*

Définition : « le reporting est un ensemble de documents qui ont pour objectif d'informer la hiérarchie de la situation et des résultats des centres de responsabilité »¹⁷

Le reporting est un ensemble d'indicateurs de résultat, construit a posteriori, de façon périodique, afin d'informer la hiérarchie des performances de l'unité. Dans le cadre d'une gestion décentralisée, le reporting permet de vérifier que les centres de responsabilité respectent leurs engagements contractuels.

- **Les principes du reporting**

On y trouve trois principes de base ;

- **Contrôlabilité :** chaque rubrique a un responsable, le jugement se fait par rapport aux responsabilités de chacun.
- **Détermination des écarts par exception :** afin de faciliter la vérification par la direction générale, un seuil de tolérance est prit en considération.
- **Correction des écarts :** en cas d'écart, le responsable du centre doit intervenir avec une action corrective.

¹⁷ Guedj Norbert, le contrôle de gestion pour améliorer la performance de l'entreprise, Edition l'organisation, 3ème édition, 42eme tirage, 2005, p 285

2.4 Les prix de cession interne

- **Définition :**

« Les prix de cession internes sont les prix auxquels les échanges des produits entre centres de responsabilité d'une même entreprise ou d'un même groupe sont valorisés, dans le cadre d'une relation client-fournisseur entre ces centres de responsabilité. »¹⁸

Un système de prix de cession interne comporte la définition des centres de responsabilité, de leur degré d'autonomie, la définition des prix de cession internes, les règles de régulation du système, en conformité avec la structure et la stratégie de l'entreprise ou du groupe.

- **Les objectifs d'un système de prix de cession interne :**

- La recherche d'une plus grande flexibilité et de meilleures performances par la décentralisation des décisions de gestion ;
- La mesure de la performance des centres de responsabilité, par le calcul de leur résultat ;
- La motivation des acteurs au sein des centres de profils par l'appropriation d'un résultat dont ils sont responsables ;

Ces objectifs peuvent être antagonistes.

- **Qualité d'un système de prix de cession interne**

- Assurer la cohérence entre les objectifs de la société ou du groupe et les objectifs de chaque centre de responsabilité ;
- Respecter l'autonomie des centres de responsabilité ;
- Définir les prix de cession et des règles de fonctionnement équitables ;
- Permettre une juste évaluation des performances des centres de responsabilité
- Assurer la simplicité et la rapidité des calculs des coûts pour le pilotage des centres de responsabilité.

¹⁸BrigietteDoriath, « contrôle de gestion », maison Dunod, 5^{ème} édition, p137

Chapitre 2 : le contrôle de gestion, outil de pilotage de la performance de l'entreprise

Conclusion

Le contrôle de gestion est une démarche permettant à une organisation de clarifier ses objectifs et d'en piloter la réalisation progressive, en assurant la convergence des actions engagées par les différentes entités qui la composent à travers des outils qui constituent des moyens indispensables de pilotage de la performance. Cette dernière dépend, donc, de sa capacité à gérer correctement l'ensemble des activités qui concourent à la réalisation du produit.

Chapitre 3

Chapitre 3 : le contrôle de gestion au sein de l'entreprise Général emballage et son apport au pilotage de la performance

Section 1 : le contrôle de gestion au sein de l'entreprise General Emballage

Pour une meilleure compréhension et pour une validation des concepts théoriques traités dans les chapitres précédents nous avons procédé à un stage pratique au niveau de l'entreprise Général Emballage, une entité aussi connue pour sa position dans le marché et pour sa gloire.

Le but de ce stage pratique est de montrer comment le contrôle de gestion par ces différents outils contribue-t-il à la mesure et le pilotage de la performance de cette entité.

Ce chapitre est consacré à la présentation de l'entreprise et du service contrôle de gestion de cette dernière et aux différents outils mis en œuvre par Général Emballage pour la mesure et le pilotage de la performance.

1.1 Présentation de l'entreprise

Général Emballage est leader en Algérie de l'industrie du carton ondulé.

Elle fabrique, à la commande, des plaques double-face (cannelures B, C, E et F) et double-double (BC et BE), des emballages et des displays.

Et réalise des post-impressions en Haute résolution jusqu'à 6 couleurs avec vernis intégral ou sélectif.

Ses équipes maîtrisent l'ensemble des tâches de production : études, prototypage, réalisations de formes de découpe et de films d'impression, fabrication des emballages et des displays, livraison.

Entré en exploitation en 2002, Général Emballage est une Société de capitaux avec un capital social de 2.000.000.000 DZD opérant sur 3 sites industriels (Akbou, Oran et Sétif) avec près d'un millier d'employés et un Chiffre d'affaire de 6 milliards DZD. Général Emballage est une entreprise certifiée ISO 9001:2008.

Son siège social est à ZAC Taharacht, Akbou, dans la wilaya (gouvernorat) de Bejaia.

RC N° : 00 B 0183268 du 05/08/2009

Chapitre 3 : le contrôle de gestion au sein de l'entreprise Général emballage et son apport au pilotage de la performance

NIF : 000006018326879

Article d'imposition : 06256000300

NIS : 099806250344426



Historique

2000

- 1er Août Création de la SARL Général Emballage avec un capital de 32 millions de dinars dans la Zone d'activités de Taharacht (Akbou. W de Bejaia) (décision APSI N°13051 du 06 juin 1998)

2002

- Entrée en production de l'usine d'Akbou avec un effectif de 83 employés

2006

- Le capital est porté à 150 millions de dinars

2007

- Le capital est porté à 1,23 milliards de dinars

Chapitre 3 : le contrôle de gestion au sein de l'entreprise Général emballage et son apport au pilotage de la performance

- Entrée en production de l'usine de Sétif
- Trophée de la Production (Euro-Développement PME)

2008

- Début d'exportation vers la Tunisie
- Entrée en exploitation de l'unité d'Oran

2009

- 03 Juin: Augmentation du capital à 2 milliards de DA et entrée de MAGHREB PRIVATE EQUITY FUND II « Cyprus II » (MPEF II) avec une participation de 40%. Général Emballage devient une société de capitaux (Société par actions)
- Effectif: 597 employés

2010

- Effectif : 630 employés

2011

- Effectif : 699 employés
- Novembre: Cotation COFACE « @@@ »

2012

- Mars : Les capacités de production sont portées à 130.000 tonnes
- Juin : L'usine d'Oran est transférée à la ZI Hassi-Ameur
- Juin : Production des premiers ouvrages en Haute résolution
- Juillet 02 : Signature d'une Convention cadre de partenariat avec l'Université de Bejaia
- Décembre 17 : Notation COFACE « @@@ »

Chapitre 3 : le contrôle de gestion au sein de l'entreprise Général emballage et son apport au pilotage de la performance

2013

- Janvier 23 : Certification ISO 9001:2008
- Octobre 8: Démarrage de la 1ère promotion de Licence en Emballage & Qualité à l'Université de Bejaia « L'Université de Bejaia et Général Emballage lancent, à partir de la rentrée universitaire de septembre 2013 une licence professionnelle en Emballage et qualité L'inscription est ouverte, à partir du 04 septembre 2013, aux étudiants de l'Université de Bejaia ayant accompli avec succès une 1ère année de Tronc commun (ST, SM ou SNV) Durée des études: 02 années avec de fréquents séjours en entreprise Un Master pro sera ouvert au profit des licenciés ayant accompli 03 années d'expérience professionnelle »

2014

- Février 22 : Signature d'un protocole d'accord de recrutement avec l'Agence Nationale de l'Emploi (ANEM)

2015

- Janvier : Démarrage d'unité de production à Sétif
- Juin 02 : Prix d'encouragement du Trophée Export 2014 (World Trade Center (WTCA))

Les valeurs de General emballage

Leadership

Leurs politiques d'investissement, de recrutement et de formation reposent sur deux principes fondamentaux : satisfaire la demande et anticiper sur les besoins futurs du marché. Il en découle une mise à niveau continue des compétences humaines et des processus technologiques

Chapitre 3 : le contrôle de gestion au sein de l'entreprise Général emballage et son apport au pilotage de la performance

Proximité

Elle entretient le rapprochement avec ses clients pour une meilleure compréhension de leurs besoins et pour réduire les coûts et les délais d'acheminement de ses produits et garantir le meilleur rapport qualité/prix.

Citoyenneté

Général Emballage est une entreprise citoyenne qui inscrit son intérêt dans celui de la société et de l'humanité en général.

Développement Durable

Général Emballage s'engage à :

1. Recycler l'ensemble de ses déchets de production et de ses rejets industriels
2. À ne se fournir qu'auprès d'industries respectant les principes du Développement durable
3. À apporter sa contribution aux efforts visant la préservation de l'environnement et notamment aux actions de reforestation.

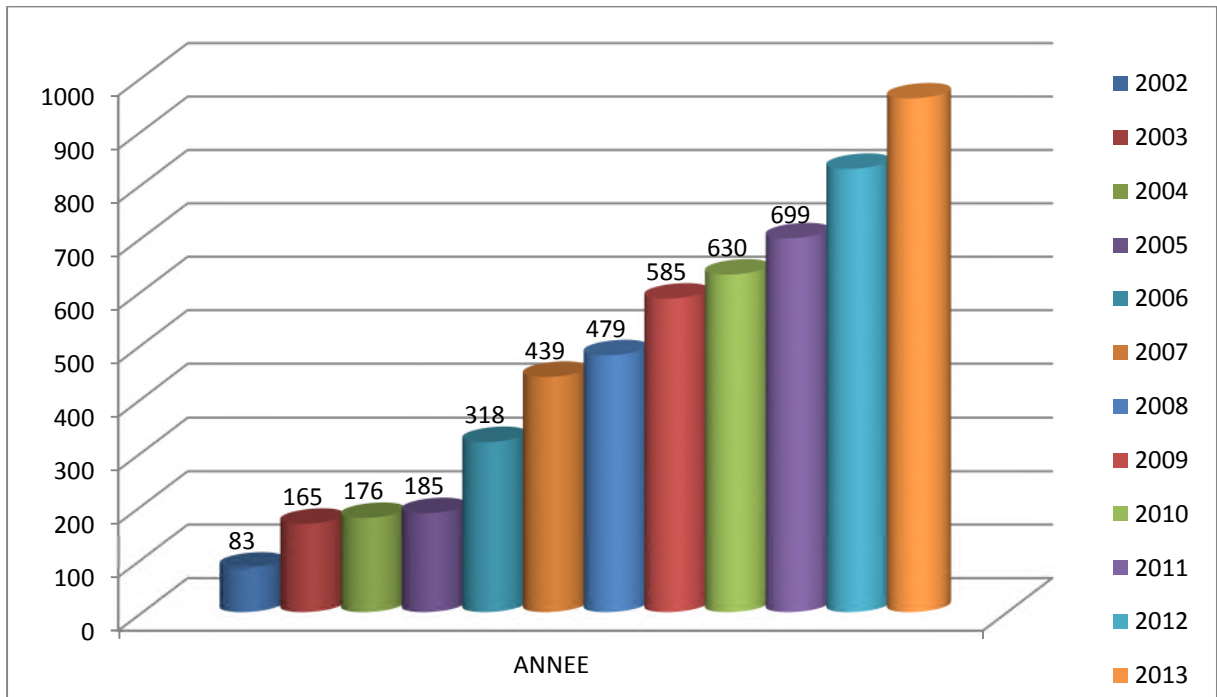
Chapitre 3 : le contrôle de gestion au sein de l'entreprise Général emballage et son apport au pilotage de la performance

Evolution Des Effectifs

ANNEE	Unité AKBOU	Unité SETIF	Unité ORAN	TOTAL GE
2002	83	/	/	83
2003	165	/	/	165
2004	176	/	/	176
2005	185	/	/	185
2006	318	/	/	318
2007	439	/	/	439
2008	479	/	/	479
2009	489	56	40	585
2010	528	59	43	630
2011	589	54	56	699
2012	697	75	56	828
2013	812	87	61	960
2014	819	115	76	1010

Source : document interne a l'entreprise

Chapitre 3 : le contrôle de gestion au sein de l'entreprise Général emballage et son apport au pilotage de la performance



Source : document interne à l'entreprise.

1.2 Présentation du département d'accueil contrôle de gestion et audit

- Service contrôle de gestion au sein de Général Emballage

Ce service a été créé en 2008, il est rattaché au service comptabilité et finance, cela veut dire qu'il occupe une position fonctionnelle et il comprend 4 salariés dont 2 contrôleurs de gestion et 2 auditeurs.

Le contrôle de gestion est « un processus par lequel les dirigeants influencent les membres de l'organisation pour mettre en œuvre les stratégies de manière efficace et efficiente ».

Il interfère aussi pour alimenter les outils qui vont servir aux décideurs pour suivre l'impact de leurs actions. Celle-ci résultant de décisions de portée stratégique et tactique.

Il permet d'assurer, tout à la fois, le pilotage des services sur la base d'objectifs et d'engagements de services et la connaissance des coûts des activités et des résultats.

Chapitre 3 : le contrôle de gestion au sein de l'entreprise Général emballage et son apport au pilotage de la performance

- **Rôle et missions du contrôleur de gestion**

- Il élabore les budgets
- La mise en place de la procédure de gestion et des règles opératoires
- Le suivi des résultats et le choix des indicateurs clés des tableaux de bord
- La production et la diffusion des outils de pilotage

- Produire les rapports de gestion et les tableaux de bord, à partir des données
- provenant des services gestionnaires, pour aider à la prise de décision et contribuer à l'efficacité et l'efficience des processus de management

- **Il analyse la performance** des activités afin d'optimiser leur pilotage
- il doit convaincre, aider, guider pour orienter l'action vers objectif.

- **Missions et taches effectuées par le service contrôle de gestion**

Afin de bien mener sa mission et de synthétiser l'information de manière à ce qu'elle soit une base de prise de décision pour les dirigeants, le service contrôle de gestion procède à l'élaboration des rapports suivants :

- a) **Rapport PMP papier :**

Ce rapport a pour objectif le suivi de l'évolution des prix moyens pondéré (PMP) des entrées (entrée en stock) et des sorties (consommations OND) de chaque type de papier géré par Général Emballage.

Pour arriver à ses fins, le service contrôle de gestion se base sur des données réelles (comptabilité de matières) de chaque mois clôturé

- b) **Rapport d'activité :**

Est un rapport mensuel traite différents axes de l'entreprise et de chaque unité.

- **Production onduleuse machine :**

Consiste à mesurer la réalisation de l'onduleuse en la comparant aux objectifs fixés et aux réalisations de la même période de l'année N-1

Chapitre 3 : le contrôle de gestion au sein de l'entreprise Général emballage et son apport au pilotage de la performance

- **Transformation de mois :**

A pour but de comparer les réalisations avec les prévisions et les objectifs prédéterminés

- **Chiffre d'affaire mensuel :**

A pour objectif de comparer les réalisations avec les prévisions en termes de chiffre d'affaire et les objectifs fixés

- **Encaissements :**

Comparer les réalisations et les prévisions ainsi que les réalisations précédentes

Présentation de :

- ❖ L'état des créances pour chaque unité
- ❖ La balance des stocks : matières et fournitures, emballages, consommables industriels, autres consommables, fournisseurs entretiens industriels
- ❖ TCR mensuel
- ❖ Réalisation budgétaire
- ❖ Quelques ratios de gestion et les calculs des cash-flows

c) Budget et plan de financement :

Le budget est élaboré sur 4 axes :

- **Commercial :**
 - Etat de la clôture N-1 et le programme pour prévisions de l'année N+1 des ventes de l'unité d'akbou, oran, sétif.
 - Chiffre prévisionnel année N+1
 - Evolution du chiffre prévisionnel par unité
 - Chiffre d'affaire prévisionnel et mensualité
 - Chiffre d'affaire par segment de produit
 - Chiffre prévisionnel local et exportation
 - Encaissements prévisionnels N+1 (attendus, global et par unité)

Chapitre 3 : le contrôle de gestion au sein de l'entreprise Général emballage et son apport au pilotage de la performance

- **Production :**

Elaboration d'un plan directeur de production onduleuse par unité.

- **Approvisionnement :**

- Consiste a détailler l'ensemble des consommations de l'année N
- Situation d'achat
- Situation de stock

- **Ressources humaines :**

- Nombre d'effectif global actuel
- Formation : budget prévisionnel retenu pour la formation du personnel
- Masse salariale : évolution normale des salaires, salaires attribués à l'ensemble du personnel

- **Investissements :**

Les différents investissements prévus par l'entreprise.

- **Financier :**

- Compte de résultat : sur la base des différents agrégats de gestion traités et développés ainsi que les comptes résultats mensuel cumulés attendus.
- Bilan prévisionnel de l'entreprise
- Analyse exhaustive des comptes resultats et ratios de gestion, et une comparaison avec l'année N.
- Réalisation et analyse du plan de financement.

- d) Rapport de gestion :**

C'est un état récapitulatif des activités de l'entreprise pendant une période déterminé (une année)

- Présentation de l'entreprise et son activité
- Activités du conseil d'administration
- Présentation de l'activité de l'entreprise qui consiste a suivre l'évolution des différents indicateurs de gestion (croissance du bénéfice net, augmentation de la production onduleuse, évolution du chiffre d'affaire, évolution des encaissements) l'évolution onduleuse, l'évolution transformation (par rapport aux deux années précédentes tout en justifiant son évolution) commercialisations, évolution des tops 20 clients, encaissements

Chapitre 3 : le contrôle de gestion au sein de l'entreprise Général emballage et son apport au pilotage de la performance

- Présentation de la balance des stocks, ainsi que la structure de l'effectif.
- Présentation et analyse détaillée des postes bilan (évolution du bilan par rapport à l'année précédente)

- **Les fonctions du service contrôle de gestion**
 - Suivi et consolidation des données des structures
 - Recueil des informations liées à l'activité du mois précédent des structures
 - Une comparaison dans le temps (observer l'évolution), avec le budget
 - Calcul des coûts
 - Suivi des réalisations budgétaires
 - Suivi des achats en matière premières papiers ce qui représente 93% des achats de l'entreprise
 - L'élaboration de rapports de reporting de fin de mois et le cumul
 - Toute étude demandée par la direction générale.

- **Les outils utilisés dans ce service**

La comptabilité analytique pour calculer les coûts (prix de vente, ils utilisent charges directes et indirectes) ils font appel à la méthode des coûts complets

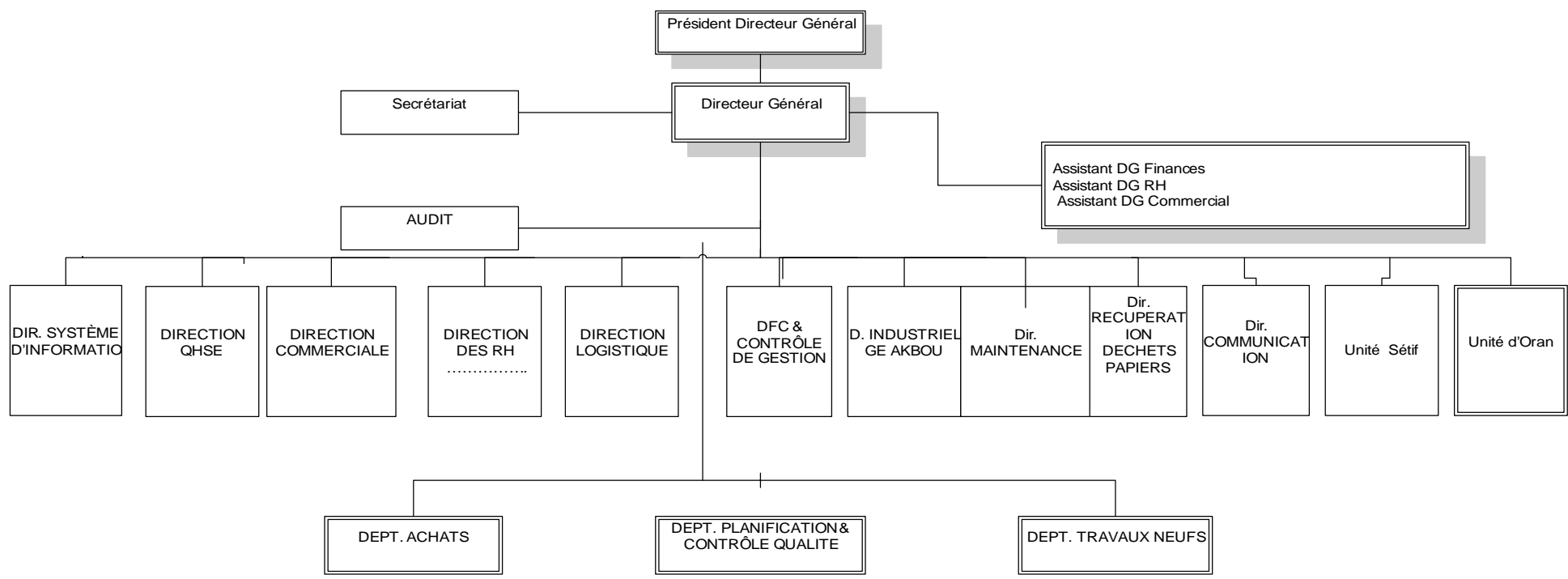
La gestion budgétaire comprend les prévisions et le contrôle budgétaire

Le tableau de bord est un rapport d'activité établi chaque mois pour analyser la performance

Le reporting est un outil destiné à assurer la réalisation, la publication et la diffusion de rapport d'activité (analyser la situation de l'entreprise)

Chapitre 3 : le contrôle de gestion au sein de l'entreprise Général emballage et son apport au pilotage de la performance

	Réf : IM.S1.U
	Révision : 00
ORGANIGRAMME SPA GENERAL EMBALLAGE	Date : 28/11/2018
	Page :53



Section 2 : la mesure et le pilotage de la performance au sein de l'entreprise Général emballage

2-1 le concept de performance

Aujourd'hui, les entreprises sont confrontées à de nombreux défis tels que la concurrence intensive, la mondialisation des marchés, les turbulences de l'environnement économiques auxquels leur performance est très sensible.

Général Emballage définit la performance, comme étant le niveau de réalisation des résultats par rapport aux efforts engagés et ressources consommées. Il s'appuie largement sur les notions d'efficacité et d'efficience.

2-2 Les principaux indicateurs de pilotage de la performance

Pour son pilotage de l'entreprise Général emballage a choisi les indicateurs suivants: La production onduleuse ; la transformation ; la consommation ; turn over et le chiffre d'affaire, ces indicateurs sont repris dans leurs tableaux de bord.

-Ratios utilisés par les dirigeants de l'entreprise jugés utiles pour un pilotage efficace de leur entreprise à savoir

$$\text{taux de réalisation} = \frac{\text{réalisations}}{\text{prévisions}} \times 100$$

$$\text{taux d'évolution} = \frac{\text{m}(n) - \text{m}(n-1)}{\text{m}(n-1)} \times 100$$

Ces indicateurs sont essentiellement financiers, axés sur la mesure performance financière.

2-3 *l'apport du contrôle de gestion*

Le contrôle de gestion joue un rôle important dans le pilotage de la performance au sein de Général emballage grâce à ses outils, le tableau de bord et le contrôle budgétaire.

2-3-1 *les tableaux de bord*

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

Le tableau de bord de l'entreprise se fait par le contrôleur de gestion, après avoir reçu les tableaux de bord de chaque service de l'entreprise, sous forme de rapports d'activité qui sont établis mensuellement.

Après l'assemblage de tous les rapports d'activité le service contrôle de gestion élabore un tableau de bord récapitulatif pour être envoyé à la direction générale dans le cadre de pilotage de l'entreprise pour les années à venir.

A cet égard, pour l'entreprise Générale Emballage, le tableau de bord est un instrument d'information à court et moyen terme, qui permet au gestionnaire d'obtenir un constat de l'ensemble de l'entreprise, et de suivre l'évolution générale en temps réel, en se concentrant sur ce qu'il considère comme plus significatifs.

Les indicateurs des tableaux de bord de Général emballage

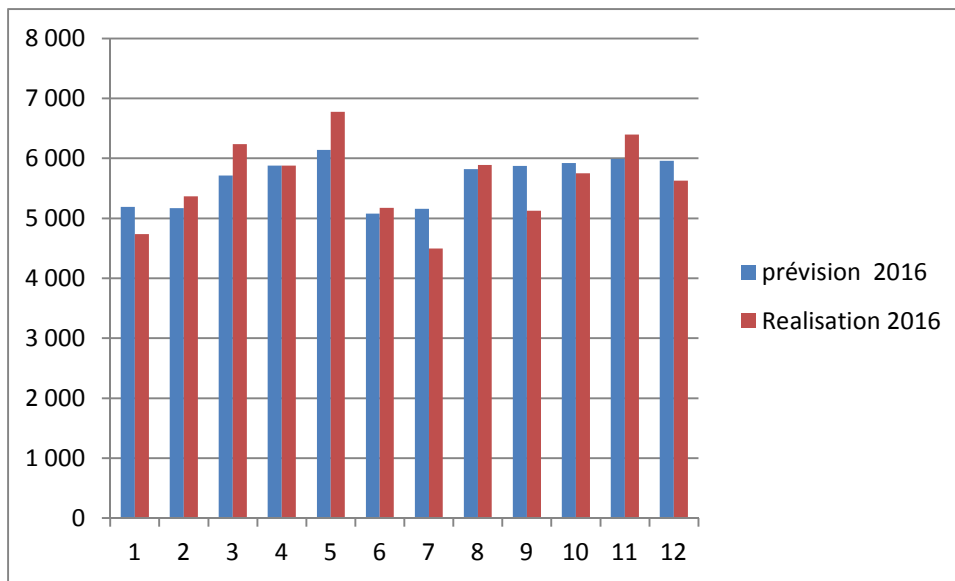
a) Production onduleuse

La production de Général Emballage est planifiée à base des volumes des ventes, cela veut dire que Général Emballage produit ce qu'elle vend.

La production onduleuse correspond à la fabrication de plaques de carton ondulé à partir de bobines de papiers.

Chapitre 3 : le contrôle de gestion au sein de l'entreprise Général Emballage et son apport au pilotage de la performance

Figure N°4 : graphe représentant la production onduleuse pour l'année 2016



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

- ❖ Les chiffres montrent que les réalisations du mois de janvier sont inférieures aux prévisions, pour la période de février jusqu'au mois de mai les réalisations sont supérieures aux prévisions,
- ❖ Concernant le mois de juillet les réalisations n'ont pas pu dépasser les prévisions, et pour le mois d'août il y'a eu une petite reprise modérée des réalisations par rapport au mois précédent,
- ❖ Septembre et octobre les réalisations sont inférieures aux prévisions,
- ❖ Novembre la production a réalisé un chiffre remarquable par rapport aux prévisions et même aux réalisations des mois précédents,
- ❖ Décembre une légère dégradation de la réalisation.

Le taux de réalisation pour l'année 2016 est de 101%

Les fluctuations par rapport à la production onduleuse peuvent être expliquées comme suit :

La hausse est due essentiellement à

- Une augmentation de la demande
- Une acquisition d'une nouvelle machine
- Une réduction des prix de vente

Chapitre 3 : le contrôle de gestion au sein de l'entreprise Général Emballage et son apport au pilotage de la performance

La baisse de la production est due essentiellement à

- Une augmentation des coûts d'importations des matières premières
- Une diminution de la demande
- Une rupture du stock
- Une panne technique
- Une perturbation de l'environnement

b) Transformation

Consiste à transformer le carton ondulé en alimentaire ; barquettes laitages ; display ; caisses à abats, fruits et légumes ; box ; boîtes d'archives.

Tableau N°5 : Tableau de bord de transformation concernant l'année 2016

Unité : tonne

Désignation	Réalisation 2015	Prévisions 2016	Réalisation 2016	Taux Réal/Prév	Evolution (%) 2016/2015
Janvier	3 030	3 651	3 006	82%	-1%
Février	3 187	3 629	3 587	99%	13%
Mars	3 342	4 025	4 418	110%	32%
Avril	3 547	4 139	3 873	94%	9%
Mai	3 592	4 325	4 572	106%	27%
Juin	3 734	3 573	3 326	93%	-11%
Juillet	3 061	3 626	3 168	87%	3%
Août	3 494	4 093	3 784	92%	8%
Septembre	3 621	4 137	3 150	76%	-13%
Octobre	3 693	4 173	3 919	94%	6%
Novembre	3 977	4 221	4 019	95%	1%
Décembre	3 520	4 197	3 697	88%	5%
TOTAL	45 491	47 789	41 369	87%	-9%

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

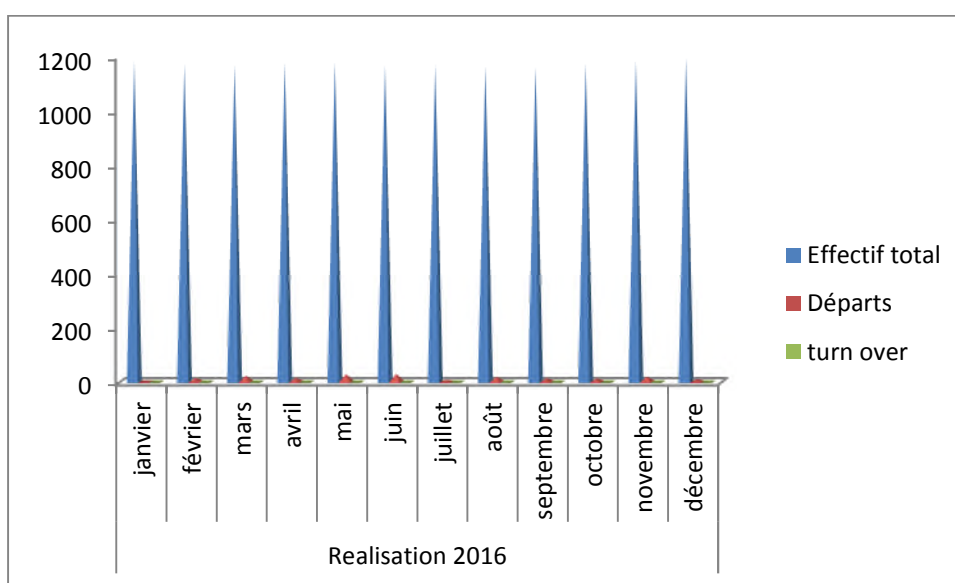
Chapitre 3 : le contrôle de gestion au sein de l'entreprise Général Emballage et son apport au pilotage de la performance

L'entreprise a réalisé à la fin de l'année 2016 un volume global de 41369 tonnes, contre 47789 tonnes prévus, soit un taux de réalisation de 87%, ceci peut être expliqué, par le manque de la demande et un taux de pannes élevé et aussi par la hausse de la demande de carton ondulé (plaques) par rapport au carton transformé. Mais si nous comparons les réalisations de l'année 2016 par rapport aux réalisations de 2015, nous constatons une baisse de 9% due à la crise économique qui a touché le pays en 2015 ce qui a perturbé le marché algérien.

c) Turn over (rotation)

Désigne dans une entreprise le renouvellement des effectifs, suite à des recrutements et des départs du personnel.

Figure N°5 : histogramme représentant le turn over



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

Cet indicateur exprime le rythme de renouvellement des employés sur période annuelle, nous remarquons que concernant Général Emballage le taux est très faible ce qui est un signe de bonne gestion des ressources humaines.

d) La consommation

Elle représente l'ensemble des consommations en matières et fournitures, emballages consommables, frais d'entretiens industriels et autres consommations, nécessaires pour assurer le fonctionnement de l'entreprise.

Chapitre 3 : le contrôle de gestion au sein de l'entreprise Général Emballage et son apport au pilotage de la performance

Tableau N°6 : Evolution de la consommation pour l'exercice 2016

Mois	Réalisations 2015	Réalisations 2016	Le taux d'évolution
Janvier	220 839 325	286 910 981	30%
Février	233 827 707	331 294 028	42%
Mars	239 900 550	391 776 521	63%
Avril	263 979 828	367 126 904	39%
Mai	295 282 139	429 500 362	45%
Juin	303 900 246	334 599 086	10%
Juillet	252 696 706	286 912 346	14%
Aout	321 871 930	360 099 210	12%
Septembre	311 237 705	301 305 765	-3%
Octobre	305 069 472	338 551 390	11%
Novembre	350 932 253	374 206 029	7%
Décembre	318 493 997	328 560 950	3%
Total	3 418 031 858	4 130 843 572	21%

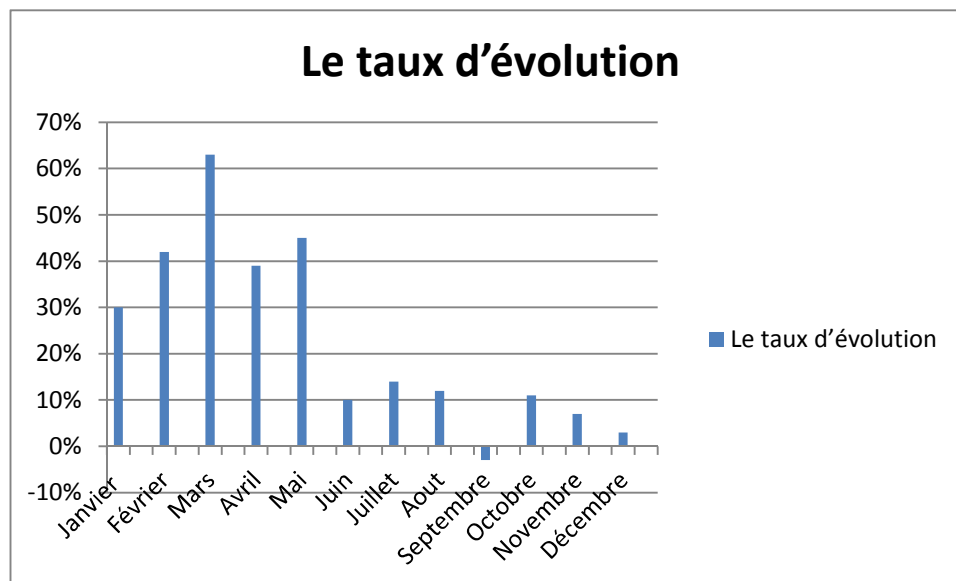
Source : Réalisé par nous même à partir des données de l'entreprise

Chapitre 3 : le contrôle de gestion au sein de l'entreprise Général Emballage et son apport au pilotage de la performance

Nous remarquons que l'entreprise a réalisé en 2015 une consommation de 3 418 031 858 DA, contre 4 130 843 572 DA en 2016, soit un taux d'évolution de 21%. Cette hausse de la consommation globale, pourrait être expliquée par la hausse de la production onduleuse

Figure N° 6 : le taux d'évolution

Le taux d'évolution peut être représenté dans le graphe ci-dessous



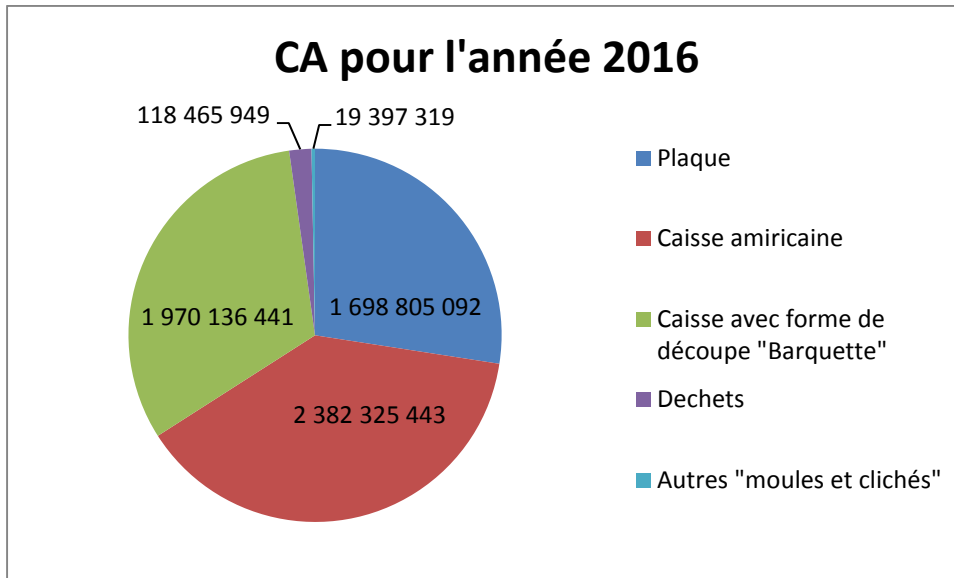
Source : Réalisé par nous même à partir des données de l'entreprise

Concernant les taux d'évolution mensuels nous avons constaté un seul taux d'évolution négatif qui correspond au mois de septembre, cela peut être traduit par la baisse de l'activité dans ce mois de 13% (tableau N°6)

e) Le chiffre d'affaire

Le CA est l'un des indicateurs de mesure de la performance de l'entreprise le plus utilisé, notamment la performance commerciale.

Figure N°7 CA par segment pour l'année 2016



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

Le CA de l'année 2016 réalisé par Général emballage est lié aux ventes de ses différents produits

- Les caisses américaines dont les ventes représentent 38% du CA
- Les barquettes qui représentent 32% du CA de l'entreprise
- Les plaques avec un taux de 27% du CA
- Les déchets et les moules qui représentent un taux faible de 2% et 0% du CA

f) La masse salariale

Est la somme des rémunérations brutes versées aux salariés, hors rémunérations en nature et cotisations patronales.

Tableau °7 : l'évolution de la masse salariale pour l'année 2016

Mois	Réalisation 2015	Prévision 2016	Réalisation 2016	Taux de réalisation	Taux d'évolution
Janvier	28 179 128	44 208 513	39 206 277	89%	39%
Février	29 110 544	44 208 513	36 757 877	83%	26%
Mars	49 376 060	44 208 513	46 592 943	105%	-6%
Avril	38 190 608	44 208 513	41 581 594	94%	9%
Mai	41 080 562	44 208 513	46 985 033	106%	14%
Juin	42 210 999	44 208 513	45 527 560	103%	8%
Juillet	37 583 101	44 208 513	43 356 174	98%	15%
Aout	36 193 326	44 208 513	43 280 532	98%	20%
Septembre	37 958 964	44 208 513	37 204 155	84%	-2%
Octobre	37 460 743	44 208 513	40 763 474	92%	9%
Novembre	39 925 058	44 208 513	43 265 884	98%	8%
Décembre	40 652 017	44 208 513	45 830 491	104%	13%
Total	457 921 110	530 502 156	510 351 992	96%	11%

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

A partir du tableau, nous avons constaté que 96% des prévisions sont réalisées, ce qui confirme la bonne gestion des ressources humaines appliquée au sein de Générale Emballage.

Cependant nous constatant un taux d'évolution de 11% par rapport à l'année 2015.cela est dû à l'augmentation des effectifs soit un passage de 1179 à 1192.

2-3-2 le contrôle budgétaire

L'évolution industrielle des entreprises de la fabrication du carton ondulé a rendu la gestion de « General Emballage » plus complexe. Pour faire face a une intense concurrence pour assurer sa pérennité et prendre de bonnes décisions au moment opportun, l'entreprise fait appel a un autre outil de contrôle de gestion, qui est le contrôle budgétaire. Ce dernier consiste

Chapitre 3 : le contrôle de gestion au sein de l'entreprise Général Emballage et son apport au pilotage de la performance

à comparer les réalisations aux prévisions pour dégager les différents écarts mais surtout les analyser et mettre en place des actions correctives.

Pour piloter la performance Général emballage, calcule certains écarts tels que :

A. Les écarts globaux sur CA

Tableau N°8 calcul des écarts globaux sur chiffre d'affaires du mois de janvier 2016 (en DA)

	Prév 2016			Réal 2016			Ecart
	QT	PU	MT (ca)	QT	PU	MT (ca)	
Caisse américaine	1 973	94 664	186 772 072	1 751	97 543	170 797 793	-15 974 279
Plaque	1 531	77 612	118 823 972	1545	79 381	122 643 645	3 819 673
Barquette	1 687	96 612	162 984 444	1213	101 016	122 532 408	-40 452 036
Total	5 191		468 580 488	4 509		416 059 709	-52 606 642

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

Le produit « **plaque** » dégage un écart **favorable** sur le chiffre d'affaire (d'une valeur de 3 819 673 Da) car le chiffre d'affaire réel est supérieur au chiffre d'affaire prévu. Alors que pour les familles de produit « **caisse américaine** » et « **barquette** » un écart **défavorable** d'une valeur (de 15 974 279DA et 40 452 036 DA) car le chiffre d'affaire réel est inférieur au CA prévu.

Pour mieux analyser l'écart sur CA, ce dernier peut être décomposé en sous écart :

E/Q et E/P

➤ Pour les Caisses américaines

Ecart sur quantité = (Quantité réelle – Quantité prévue) x Prix unitaire prévu

Chapitre 3 : le contrôle de gestion au sein de l'entreprise Général Emballage et son apport au pilotage de la performance

$$E/Q = (1751 - 1973) \times 94\,664 = -21\,015\,408 \text{ (défavorable)}$$

Ecart sur prix = (Prix unitaire réel – Prix unitaire prévu) x Quantité réelle

$$E/P = (97543 - 94664) \times 1751 = 5\,041\,129 \text{ (favorable)}$$

➤ **Plaque**

$$E/Q = (1545 - 1531) \times 77612 = 1\,086\,568 \text{ (favorable)}$$

$$E/P = (79381 - 77612) \times 1545 = 2\,733\,105 \text{ (favorable)}$$

➤ **Barquette**

$$E/Q = (1213 - 1687) \times 96612 = -45\,794\,088 \text{ (défavorable)}$$

$$E/P = (101\,016 - 96\,612) \times 1\,213 = 5\,342\,052 \text{ (favorable)}$$

Tableau n° 9 : la décomposition des écarts sur chiffre d'affaire par produit

	Caisse américaine	Plaque	Barquette
E/prix	5 041 129	2 733 105	5 342 052
E/ quantité	- 21 015 408	1 086 568	- 45 794 088
Total	- 15 974 279	3 819 673	- 40 452 036

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

- **Ecart sur prix** : la décomposition des écarts sur prix, nous a permis de constater des **écarts favorables** pour toutes les familles de produits barquette, caisses américaines et les plaques pour des valeurs de 5 342 052 DA, 5 041 129 DA et 2 733 105 DA respectivement. Ces écarts favorables sont du principalement à l'augmentation des prix de vente enregistrée durant l'exercice 2016.

Chapitre 3 : le contrôle de gestion au sein de l'entreprise Général Emballage et son apport au pilotage de la performance

- **Ecart sur quantité** : nous constatons un **écart favorable** pour la famille plaque de 1 086 568 DA et des écarts **défavorables** pour les familles barquette, caisse américaine d'une valeur -45 794 088 DA, et -21 015 408 DA respectivement.

B. L'écart sur marge

L'écart sur marge sur cout matières se calcule comme suit

$$E/M = Mr - Mp$$

Avec : M indique la marge sur cout variable

Mr: marge réelle

Mp : marge prévue.

Les marges sur cout variables réelles et prévisionnelles, ainsi que les écarts engendrés sont présentés dans le tableau suivant :

Tableau N° 10 : Calcul des écarts sur MCM du mois de janvier 2016 (en DA)

	Prévu 2016			Réal 2016			Ecart
	Quantité	MCV unitaire	MCV total	Quantité	MCV unitaire	MCV total	
Caisse américaine	1 973	33 197	65 497 681	1 751	34 140	59 779 140	-5 718 541
Plaque	1 531	27 561	42 195 891	1 545	27 783	42 924 735	728 844
Barquette	1 687	34 739	58 604 693	1 213	35 356	42 886 828	-15 717 865
Total	5 191		166 298 265	4 510		145 620 336	-20 707 562

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

La comparaison de la marge réalisée sur cout matières par rapport à celle prévue dans le tableau ci-dessus, nous a permis de constater un **écart favorable** pour la famille plaque pour une valeur de 728 844 DA . Par contre, Les familles caisse américaine et barquette ont un **écart défavorable** d'une valeur -5 718 541 DA et -15 717 865 DA respectivement.

Chapitre 3 : le contrôle de gestion au sein de l'entreprise Général Emballage et son apport au pilotage de la performance

La décomposition des écarts sur marge globaux en écarts sur marge unitaire et écarts sur quantité est représentée dans le tableau suivant

Tableau N° 11: La décomposition des écarts sur marge (en DA)

	Caisse américaine	Plaque	Barquette
MCV unitaire	1 651 193	342 990	748 421
Quantité	-7 369 734	385 854	-16 466 286
E/marge	-5 718 541	728 844	-15 717 865

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

Après avoir décomposés les marges en écart sur marge unitaire et en écart sur quantité, nous constatons que les trois familles de produits ont réalisé des **écarts** sur marges unitaires favorable d'une valeur 1 651 193 DA, 342 990 DA et 748 421 DA. Alors que les écarts sur quantité sont **défavorables** pour les deux familles barquettes, caisses américaines d'une valeur de -16 466 286 DA, -7 369 734 DA respectivement. et un **écart favorable** pour les plaques d'une valeur 385 854 DA. (Ceci est lié au volume des ventes)

C. Ecart sur matières

L'écart sur matière est la différence entre le coût matière réellement constaté et le coût prévu

Ecart sur matière = coût matière réel – coût matière prévu

Le tableau suivant récapitule l'ensemble des coûts matières réels et prévisionnels des consommations (matières et fournitures, emballage, consommable industriel, autres consommables, Frs entretiens industriels, autres consommations

Tableau N° 12 : calcul des écarts sur matières de l'année 2016 en DA

	prévisionnel	Réalisation	Ecart	Taux Réal / Prév
Matières & Fournitures	3962 068 348	3 891 469 615	- 70 598 733	98%
Emballages	65 002 441	81 489 172	16 486 731	125%
Total	4 027 070 789	3 972 958 787	- 54 112 002	99%

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

Nous constatons des écarts positifs, donc **défavorables** pour :

- Emballage d'une valeur de 16 486 731 DA

Et d'autres négatifs, ce qui est **favorables** pour l'entreprise :

- Matières et fournitures d'une valeur de 70 598 733 DA

Avec un écart total négatif donc **favorable** d'une valeur de **54 112 002** DA cela signifie que ce qui a été consommé est inférieur à ce qui a été prévu mais cela ne reflète pas une bonne situation pour l'entreprise, cet écart **favorable** est peut-être due à une baisse d'activité ce qui explique la baisse de la production onduleuse pour l'année 2016

2.4 Analyse et recommandations

- **Analyse**

- ❖ Le département contrôle de gestion et audit de General emballage n'a pas été mis en place récemment et malgré cela peu de personnes y travaillent, ce qui engendre une forte pression sur le contrôleur de gestion.
- ❖ C'est un compartiment de la direction finance et comptabilité, par conséquent il n'occupe qu'une position fonctionnelle.
- ❖ Nous soulignons l'absence de la méthode ABC qui est un nouveau mode de répartition des charges indirectes pour répondre aux limites des coûts complets.
- ❖ Après la finalisation des tableaux de bord, la prise de décisions se fait uniquement au niveau de la direction générale (destinataires et utilisateurs), sans impliquer les autres membres de l'entreprise notamment le contrôleur de gestion.

- **Recommandations**

- ❖ le contrôle de gestion devrait occuper une place de conseiller de la direction générale, pour cela la direction générale devrait lui accorder plus d'importance au sein de l'entreprise en créant un service a part avec un personnel qualifié, formé dans ce domaine (CDG) et mettre a sa disposition les moyens nécessaires, et ce service doit travailler en collaboration avec tous les autres services de l'entreprise en mettant en place une structure transversale, flexible, pour qu'il puisse améliorer son rôle de pilote de l'entreprise.
- ❖ Concernant les outils utilisés, l'entreprise devrait intégrer de nouvelles méthodes de calcul des couts, telle que la méthode ABC qui permet une meilleure traçabilité des coûts. Les indicateurs des tableaux de bord doivent être actualisés, enrichis, et adaptés aux besoins des utilisateurs.

➤ **Les atouts de l'entreprise ou ses facteurs clés de succès**

- Production et la distribution étendue.
- Maîtrise de la technologie : Les unités industrielles utilisent les dernières innovations en matière d'automatisation des procédés.
- Jeunesse des salariés ; Pour assurer une gestion pérenne de l'entreprise.
- Force de négociation ; La taille de l'entreprise en fonction de sa part sur le marché investie par rapport aux autres entreprises évoluant dans les mêmes secteurs d'activité.
- Le réseau de distribution ; Il couvre l'ensemble du territoire national.

Conclusion

Au sein de Général Emballage c'est la direction générale qui assure le contrôle et le pilotage de l'entreprise, en plus de la prise de décisions grâce aux informations fournies par le département contrôle de gestion sous forme d'un tableau de bord récapitulatif de tous les rapports d'activités reçus auprès des différents départements de l'entreprise, ainsi qu'en s'appuyant sur son contrôle budgétaire qui permet de détecter les dérives et de les corriger.

Conclusion Générale

Conclusion générale

Le contrôle de gestion revêt actuellement une importance capitale pour les entreprises. Ces dernières évoluent dans un environnement susceptible à un changement permanent et une incertitude totale ne sauraient se passer de cette fonction.

Le contrôle de gestion effectue un ensemble de tâches qui aident les responsables à la prise de décision. Il s'adresse aux opérationnels mais aussi aux gestionnaires de l'entreprise en vue de leur permettre d'avoir une idée plus précise sur les coûts de l'entreprise, de mieux orienter la stratégie de l'entreprise et de leur procurer des outils de pilotage et de suivi des objectifs.

En fait, nous pouvons comparer ce métier à ce que fait chacun de nous pour son développement personnel et pour la gestion de sa vie en général. Nous sommes tous, d'une manière consciente ou inconsciente, à la recherche de la performance et de l'amélioration continue en vue de la réalisation de nos objectifs. Aussi, Générale Emballage est toujours à la recherche de l'amélioration continue de sa performance et même de l'excellence. Pour ce faire, elle utilise les différents mécanismes qui sont particulièrement le tableau de bord de gestion et le contrôle budgétaire.

Ces fonctions se font par une comparaison entre prévisions et réalisations et une amélioration de la rentabilité et de maîtrise des coûts dans un contexte de plus en plus concurrentiel, c'est pourquoi « le système de contrôle de gestion doit être capable de mettre en évidence des anomalies (par des écarts pertinents, des indicateurs d'écoute, etc.) et de susciter leur interprétation dans l'univers des événements (par référence à des normes ou des standards) »¹

L'objectif principal de notre travail consiste à analyser la contribution du contrôle de gestion à la performance de l'entreprise.

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

D'où, notre stage, effectué à la SPA Générale Emballage dans lequel nous avons pu construire une image plus au moins générale sur son fonctionnement et ses caractéristiques, et

¹ Michel Gervais, « contrôle de gestion », maison economica, 8ème édition, p 719

Conclusion générale

les documents reçus de la part de cette dernière nous ont permis de faire une analyse sur la place et le rôle des outils de contrôle de gestion, et leur apport sur le pilotage de la performance de l'entreprise.

Les dirigeants du service de contrôle de gestion de l'entreprise « Général Emballage » possèdent les capacités rationnelles adéquates pour la maîtrise des outils de contrôle qui sont à leur disposition.

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

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

Pour la maîtrise de la performance de l'entreprise, il est primordial de mettre l'accent sur la relation étroite entre le contrôle de gestion et les différents services de l'entreprise tel que la fonction stratégie, la fonction marketing, etc. Le contrôle de gestion, en collaboration avec ses différents services de l'entreprise, permet d'éclairer les divers aspects de la performance de l'entreprise.

D'après les résultats obtenus, « Général Emballage » est dotée d'un système de contrôle de gestion performant et efficace couvrant tous les services organiques, et malgré quelques insuffisances que nous avons constaté tout au long de notre stage, cela n'empêche pas la contribution à l'amélioration de sa gestion, et assurer son développement.

Bibliographie

Bibliographie

1) Ouvrages

- A.Khemakhem « la dynamique du contrôle de gestion ». 2^{ème} édition 1976, Dunod
- A.Khemakhem, J.L. Ardon, « introduction au contrôle de gestion », édition Bordas, Paris
- Abdelehamid El Gadi ; « Audit et contrôle de gestion »
- ACKLOFF R, Méthodes de planification dans l'entreprise, éd d'organisation 1973
- Alain Burland; George Langlois; Michel Bringer; Carole Bonnier; «DCG11 Contrôle de gestion » ; édition Foucher
- Alfred Dupont Chandler, « contribution au contrôle de gestion », édition ems
- Anthony R., Cité in : Le Duff R. ; Cliquet G. ; Valhen C-A.« Encyclopédie de gestion et de management », Dalloz, Paris, 1999
- Ardoin, Michel, Schmidt ; « Le contrôle de gestion » ; édition Publiunion 1986
- Béatrice et Francis Grandguillot, « l'essentiel du contrôle de gestion », Maison Gualino, 10^{ème} édition
- Bouquin H,(1994), « les fondements du contrôle de gestion, que sais-je ? », PUF
- Bouquin H, 2008, le contrôle de gestion ,8^{ème} édition, PUF, Paris
- Brigiette Doriath, « contrôle de gestion », maison Dunod, 5^{ème} édition
- Claude ALAZARD, Sabine SEPARI ; DECF, 5 éditions « contrôle de gestion » édition Dunod
- Claude Alazard ; Sabin Sépari ; « DECF Contrôle de Gestion » ; 5^{ème} édition .
- Daniel Maltais, performance et gestion de la performance, l'école nationale d'administration publique
- Doriath. B, Goguet. C, « Gestion prévisionnelle et mesure de la performance », édition Dunod, Paris, 2007
- Georges langlois et All, « contrôle de gestion »berti édition.

- GERVAIS. M, « contrôle de gestion », 7e édition, ECONOMICA, France, 2000
- GERVAIS. M, « contrôle de gestion », 8e édition, ECONOMICA, 2008
- Gestion prévisionnelle et mesure de la performance, brigitte doriath, christian gaujet, maison Dunod, 3eme édition
- GIRAUD F. et al. (2004), « Contrôle de gestion et pilotage de la performance », collection Business, Gualino éditeur.
- Guedj Norbert, le contrôle de gestion pour améliorer la performance de l'entreprise, Edition l'organisation, 3éme édition
- J. Consulting, « outils et techniques de contrôle de gestion», décembre 1986, p.12, Cité par MOHSSINE KARIM, « Le tableau de bord prospectif cas de MARJANE HOLDING », AGADIR, 2005
- Löning H et All « Le contrôle de gestion, organisation outils et pratiques, Dunod, Paris, 2008,
- Loning H. ; Pesqueux Y., « Le contrôle de gestion, organisation et mise en oeuvre », 2éd Dunod, Paris, 2003
- Marie-Noëlle Désiré-Luciani et all « le grand livre du contrôle de gestion », Eyrolles
- **OPIEC RÉFÉRENTIELS MÉTIERS DE LA BRANCHE DU NUMÉRIQUE, DE L'INGÉNIEURIE, DES ÉTUDES ET DU CONSEIL ET DE L'ÉVÉNEMENT**
- Pagès C. « Contrôle de gestion et pratiques managériales à l'hôpital, cas du centre hospitalier d'Orsay », ENSP, Orsay, Promotion 2006,.
- Price water house, IFACI, « la pratique de contrôle interne », Paris, édition d'organisation
- RENE DEMEESTER, Philipe LORINO, Nicolas MOTTIS, « contrôle de gestion et pilotage de l'entreprise »,3eme édition 1999
- Sylvie Saint –onge et Michel Magnan « gestion des performances au travail » 2007

2) Mémoires

- Bitta Jugurta, le pilotage par tableau de bord, cas SPA Général Emballage, mémoire master, université de bejaia 2015
- Benkhelouf Ferial, contribution du contrôle de gestion à l'amélioration de la performance de l'entreprise, cas CANDIA Tchir-Lait, mémoire master 2013
- Taguelmint Meriem, Talaktrane Kahina, « la contribution du contrôle de gestion au pilotage de la performance de l'entreprise SONATRACH » mémoire de fin de cycle en finance et comptabilité, bejaia 2010.

3) Sites Internet

- www.oecd.org/fr/
- www.piloter.org

Les annexes

Annexe N°1

coût de production

coût de production												
	janvier	février	mars	avril	mai	juin	juillet	août	septembre	octobre	novembre	décembre
Realisation 2014	82 090,39	83 090,39	76 312,03	75 089,70	74 258,94	78 396,72	83 741,34	77 262,07	74 437,26	72 835,19	74 608,09	76 565,48
Realisation 2015	72 782,28	75 414,41	79 224,56	74 125,24	75 981,24	75 226,29	79 220,57	79 554,72	80 856,10	83 985,56	82 378,10	83 051,34
budget 2016	81 661,22	83 344,56	81 984,87	80 932,79	80 368,02	83 826,23	83 418,51	81 721,49	82 886,20	81 026,56	81 101,45	82 646,60
Realisation 2016	82 830,63	80 148,05	82 433,31	86 192,57	82 504,86	90 763,33	88 739,54	82 219,26	81 117,41	80 535,59	78 086,77	83 251,32

Annexe N°2

production onduleuse

	janvier	février	mars	avril	mai	juin	juillet	août	septembre	octobre	novembre	décembre
prévision 2016	5 191	5 167	5 713	5 880	6 141	5 080	5 157	5 821	5 872	5 923	5 990	5 958
Réalisation 2016	4 734	5 369	6 239	5 877	6 778	5 174	4 494	5 891	5 124	5 751	6 396	5 627
Réalisation 2015	4 118	4 376	9 830	4 915	5 406	5 540	4 503	5 482	5 165	4 946	5 672	5 181

Annexe N°3

transformation

Transformation 2014

	Jan	Fév	Mars	Avr	Mai	Juin	Juil	Août	Sept	Oct	Nov	Déc
Réal 2014	3089	2723	3304	3278	3477	3256	1824	2807	3294	3310	3328	3302
Budg	3328	3054	4019	3821	4081	4111	3220	3220	3609	3686	3676	3706

Transformation 2015

	Jan	Fév	Mars	Avr	Mai	Juin	Juil	Août	Sept	Oct	Nov	Déc
Réal 2015	3030	3187	3342	3547	3792	3734	3061	3494	3621	3693	3977	3520
Budg	3656	3368	3886	4318	4496	3454	3253	3483	4481	4524	4572	4486

Transformation 2016

	Jan	Fév	Mars	Avr	Mai	Juin	Juil	Août	Sept	Oct	Nov	Déc
Réal 2016	3006	3587	4418	3873	4572	3326	3168	3784	3150	3919	4019	3697
Budg	3651	3629	4025	4139	4325	3573	3626	4093	4137	4173	4221	4197

Transformation par unité 2015

	Jan	Fév	Mars	Avr	Mai	Juin	Juil	Août	Sept	Oct	Nov	Déc
Akbou	2289	2386	2551	2546	2339	2326	2030	1994	2197	2139	2270	2097
Oran	253	353	370	402	534	472	364	398	483	466	528	427
Setif	489	448	422	599	919	936	667	1102	942	1089	1179	997
Total	3030	3187	3342	3547	3792	3734	3061	3494	3621	3693	3977	3520

Transformation par unité 2016

	Jan	Fév	Mars	Avr	Mai	Juin	Juil	Août	Sept	Oct	Nov	Déc
Akbou	1769	1874	2543	2176	2589	1830	1860	2290	1815	2092	2230	2122
Oran	406	459	527	436	445	416	331	393	334	429	360	358
Setif	832	1253	1348	1261	1539	1080	977	1102	1001	1398	1429	1218
Total	3006	3587	4418	3873	4572	3326	3168	3784	3150	3919	4019	3697

Annexe N°4

Consommation

Consommation 2016													
	jan	févr	mars	avril	mai	juin	juillet	aout	sept	oct	nov	déc	
Matières & Fournitures	272 758 714	314 121 295	365 210 461	346 644 784	406 531 635	312 624 235	270 813 926	343 199 197	285 192 265	317 738 931	351 473 680	305 162 488	
Emballages	4 936 322	6 117 267	9 151 600	4 566 125	7 508 189	8 133 339	5 578 572	5 729 592	5 909 140	6 427 355	10 557 172	6 874 499	
Consommables Industriel	525 866	495 382	674 934	546 066	336 115	417 442	408 387	387 825	336 869	309 082	407 326	850 435	
Autres Consommables	1 477 099	1 347 309	3 220 496	2 300 013	3 601 818	2 179 818	925 171	1 630 469	1 072 397	1 752 329	1 645 855	3 625 540	
Frs Entretiens Industriels	4 839 000	7 150 449	10 043 847	10 364 053	7 948 099	9 308 190	7 072 424	7 169 359	5 808 391	9 053 345	6 950 841	9 253 014	
Autres Consommations	2 373 979	2 062 325	3 475 182	2 705 864	3 574 505	1 936 062	2 113 866	1 984 764	2 986 703	3 270 347	3 171 155	2 794 974	
	janv-16	févr-16	mars-16	avr-16	mai-16	juin-16	juil-16	août-16	sept-16	oct-16	nov-16	déc-16	
	Valeurs	Valeurs	Valeurs	Valeurs	Valeurs	Valeurs	Valeurs	Valeurs	Valeurs	Valeurs	Valeurs	Valeurs	
Matières & Fournitures	207 190 367	220 786 995	222 472 865	245 040 423	274 356 239	283 372 916	237 184 038	299 535 237	294 049 823	284 777 318	327 168 665	297 438 264	
Emballages	4 259 593	3 572 098	4 135 060	8 625 850	7 246 071	5 610 391	5 497 628	6 907 332	5 685 750	8 086 101	9 651 387	6 673 869	
Consommables Industriel	646 627	654 925	-57 187	592 139	538 521	418 956	270 751	995 657	480 003	407 452	445 666	306 462	
Autres Consommables	1 234 373	1 665 331	1 962 473	1 359 787	1 264 056	1 957 314	1 573 889	1 176 399	1 146 415	1 504 466	1 552 101	3 177 070	
Frs Entretiens Industriels	6 188 654	5 800 371	8 071 702	6 715 684	8 823 689	10 087 891	6 106 716	10 573 032	7 495 087	8 126 333	9 802 858	7 732 610	
Autres Consommations	1 319 712	1 347 988	3 315 635	1 645 945	3 053 564	2 452 778	2 063 685	2 684 273	2 380 628	2 167 801	2 311 575	3 165 722	

Annexe N°5

Résultat net

RESULTAT NET 2014 Realisation												
	Janvier	Février	Mars	Avril	Mai	Juin	Juillet	Août	Septembre	Octobre	Novembre	Décembre
Akbou	29 026 328	21 294 793	49 536 061	40 971 095	58 127 383	36 900 614	1 866 422	39 289 900	65 591 591	55 022 769	54 273 363	39 594 438
Setif	2 995 345	8 611 149	6 021 388	8 796 357	8 681 673	5 219 264	566 761	6 634 683	6 518 228	4 856 798	5 496 303	9 701 878
Oran	-793 938	1 467 312	2 440 825	6 883 818	7 169 563	5 763 865	179 952	5 460 036	7 794 331	4 330 964	2 254 228	3 494 072
Total	31 227 735	31 373 254	57 998 274	56 651 269	73 978 619	47 883 743	2 613 135	51 384 618	79 904 150	64 210 531	62 023 893	52 790 388

RESULTAT NET 2015 Realisation												
	Janvier	Février	Mars	Avril	Mai	Juin	Juillet	Août	Septembre	Octobre	Novembre	Décembre
Akbou	52 920 683	42 880 346	40 822 472	38 803 567	30 619 890	31 433 459	17 788 496	4 197 624	36 267 226	14 021 416	23 006 844	14 170 489
Setif	5 314 537	6 677 119	3 365 744	18 800 104	31 397 336	24 653 788	11 573 031	35 351 751	20 597 573	31 749 793	26 751 721	21 567 609
Oran	1 181 772	2 998 278	971 868	586 922	4 573 387	9 511 109	1 738 917	3 283 608	6 304 408	8 400 101	5 425 456	4 124 158
Total	59 416 992	52 555 743	45 160 084	58 190 594	66 590 612	65 598 357	31 100 445	42 832 982	63 169 207	54 171 310	55 184 022	39 862 256

Prevision 2016												
	Janvier	Février	Mars	Avril	Mai	Juin	Juillet	Août	Septembre	Octobre	Novembre	Décembre
Akbou	30 531 623	29 959 734	34 077 109	40 630 851	43 770 926	25 556 375	28 657 685	35 044 344	29 982 728	40 611 653	39 759 755	30 522 282
Setif	13 754 402	12 145 044	18 296 315	19 493 475	21 983 358	12 782 955	12 209 605	19 669 997	18 240 336	18 989 979	19 797 307	19 619 628
Oran	4 123 033	3 701 098	5 536 550	5 627 681	6 280 468	3 979 711	4 108 011	5 284 370	5 911 861	5 997 031	6 208 693	6 050 742
Total	48 409 057	45 805 876	57 909 974	65 752 007	72 034 751	42 319 041	44 975 301	59 998 711	54 134 924	65 598 663	65 765 755	56 192 651

RESULTAT NET 2016 Realisation												
	Janvier	Février	Mars	Avril	Mai	Juin	Juillet	Août	Septembre	Octobre	Novembre	Décembre
Akbou	8 660 191	24 816 312	18 021 857	26 564 443	24 149 758	-1 959 110	5 116 687	16 992 118	23 288 379	26 866 466	22 072 042	14 450 122
Setif	23 230 922	26 640 093	36 644 128	34 382 767	48 319 582	33 094 963	17 206 550	30 059 756	28 146 393	37 783 195	56 197 159	43 410 940
Oran	3 039 636	6 153 966	6 627 215	6 691 992	6 163 279	3 652 374	2 533 717	4 425 592	4 811 295	4 728 320	2 672 224	2 064 502
Total	34 930 748	57 610 371	61 293 200	67 639 201	78 632 619	34 788 227	24 856 953	51 477 465	56 246 066	69 377 980	80 941 425	59 925 563

Annexe N°6

Chiffre d'affaire

Realisation CA 2014																								
	Janvier		Février		Mars		Avril		Mai		Juin		Juillet		Août		Septembre		Octobre		Novembre		Décembre	
Akbou	258	758	220	791	287	960	307	807	329	212	290	491	193	803	244	787	327	788	311	987	323	961	324	775
	522		192		077		008		744		125		829		856		183		257		964		560	
Setif	51 286 963		50 008 210		55 130 677		55 321 509		56 764 507		44 478 785		25 092 310		42 899 594		44 133 844		48 126 738		54 122 242		54 445 332	
Oran	21 066 980		20 153 199		30 381 311		40 017 744		37 355 839		41 034 722		21 280 664		35 536 460		50 209 471		36 084 101		35 626 275		36 115 429	
Total	331	112	290	952	373	472	403	146	423	333	376	004	240	176	323	223	422	131	396	198	413	710	415	336
	465		601		065		261		090		633		803		910		498		095		481		321	

Realisation CA 2015																								
	Janvier		Février		Mars		Avril		Mai		Juin		Juillet		Août		Septembre		Octobre		Novembre		Décembre	
Akbou	268	731	305	636	307	513	318	341	314	710	297	269	239	489	286	560	276	983	294	146	310	152	283	859
	241		616		536		157		886		148		917		215		511		491		784		980	
Setif	48 375 534		41 905 808		41 202 039		61 623 668		107 641		140 975		106 215		151 866		142 798		144 992		151 692		143 557	
Oran	27 350 983		35 603 528		41 185 702		39 007 160		48 060 012		41 786 328		34 196 609		37 787 994		47 106 257		46 379 222		50 022 254		38 082 127	
Total	344	457	383	145	389	901	418	971	470	412	480	031	379	901	476	215	466	888	485	518	511	867	465	499
	758		952		277		985		489		230		621		183		101		543		514		548	

Budget CA 2016																					
		Janvier	Février	Mars	Avril	Mai	Juin	Juillet	Août	Septembre	Octobre	Novembre	Décembre								
Akbou	312 753	318 658	337 532	348 017	359 824	306 745	309 752	337 591	345 070	346 636	348 706	347 150									
	865	758	939	934	873	720	046	804	514	053	811	657									
Setif	125 612	119 665	142 393	146 816	156 016	122 022	125 400	152 965	147 682	150 452	153 435	152 778									
	136	894	562	822	421	842	436	037	735	511	421	933									
Oran	40 016 873	38 122 550	46 363 014	46 772 154	49 702 915	39 373 414	39 949 431	45 230 821	48 048 012	48 430 393	49 380 673	48 671 533									
Total	478 382	476 447	526 289	541 606	565 544	468 141	475 101	535 787	540 801	545 518	551 522	548 601									
	875	202	515	910	209	976	913	662	262	957	906	123									

Réalisation CA 2016																					
		Janvier	Février	Mars	Avril	Mai	Juin	Juillet	Août	Septembre	Octobre	Novembre	Décembre								
Akbou	243 823	285 480	331 478	310 231		284 762	255 233	319 686	284 372	295 794	308 339	303 088									
	361	550	797	697	344 526 512	267	473	039	925	453	364	998									
Setif	139 337	150 773	182 718	185 043		179 562	131 760	166 581	150 303	201 659	219 421	192 804									
	790	760	602	042	227 626 466	972	670	682	415	852	301	918									
Oran	37 519 958	43 587 822	50 079 787	46 917 496	48 348 941	44 046 090	34 016 524	39 707 420	32 753 524	43 038 441	40 198 203	34 503 131									
Total	420 681	479 842	564 277	542 192	620 501	508 371	421 010	525 975	467 429	540 492	567 958	530 397									
	110	131	186	236	919	329	667	140	863	746	868	047									

Realisation 2015												
	Janvier	Février	Mars	Avril	Mai	Juin	Juillet	Août	Septembre	Octobre	Novembre	Décembre
Akbou	23 011 140	23 924 258	40 644 800	32 184 898	33 080 946	26 513 431	28 636 788	24 770 917	26 575 422	27 026 484	27 117 876	28 010 534
Setif	3 127 406	3 196 650	5 349 229	3 674 447	5 578 924	12 783 153	6 576 527	9 089 032	8 819 672	7 872 629	10 212 275	9 886 610
Oran	2 040 582	1 989 636	3 382 032	2 331 264	2 420 692	2 914 416	2 369 786	2 333 378	2 563 870	2 561 630	2 594 907	2 754 873
Total	28 179 128	29 110 544	49 376 060	38 190 608	41 080 562	42 210 999	37 583 101	36 193 326	37 958 964	37 460 743	39 925 058	40 652 017

Realisation 2014												
	Janvier	Février	Mars	Avril	Mai	Juin	Juillet	Août	Septembre	Octobre	Novembre	Décembre
Akbou	21 296 759	22 115 527	20 545 303	21 031 128	22 034 766	21 390 998	21 787 390	20 684 171	22 383 088	22 853 203	23 712 134	25 717 615
Setif	1 812 844	1 887 773	1 965 021	2 020 840	1 962 736	2 132 976	2 447 403	2 192 222	2 601 258	2 591 760	3 074 476	3 210 420
Oran	1 407 734	1 435 460	1 444 945	1 593 565	1 619 195	1 658 832	1 799 576	1 543 979	1 906 693	1 766 940	2 001 054	2 008 868
Total	24 517 336	25 438 760	23 955 268	24 645 532	25 616 696	25 182 806	26 034 369	24 420 372	26 891 038	27 211 902	28 787 664	30 936 903

annexeN°8

Turn over

Realisation 2016												
	janvier	février	mars	avril	mai	juin	juillet	août	septembre	octobre	novembre	décembre
Effectif total	1181	1171	1169	1176	1177	1165	1167	1163	1159	1173	1184	1192
RECU	6	4	23	21	29	13	9	10	10	26	29	18
Départs	4	14	22	14	28	29	7	18	13	12	19	10
turn over	0.24%	0.25%	0.24%	0.24%	0.24%	0.25%	0.25%	0.25%	0.25%	0.25%	0.24%	

Realisation 2015												
	janvier	février	mars	avril	mai	juin	juillet	août	septembre	octobre	novembre	décembre
Effectif total	1011	1012	956	951	1088	1124	1134	1137	1163	1179	1184	1010
Départs	10	5	14	29	21	21	12	19	6	26	26	17
turn over	0,99%	0,49%	1,46%	3,05%	1,93%	1,87%	1,06%	1,67%	0,52%	2,21%	2,20%	1,68%

Annexe N°9

Réclamations et retours

		Realisation2016											
		janvier	février	mars	avril	mai	juin	juillet	août	septembre	octobre	novembre	décembre
Nombre de	reclamation Clients	12	27	8	4	13	0	12	0	4	3	0	1
Nombre de	retour	4	5	7	0	4	0	1	0	2	0	0	0

		Realisation 2015											
		janvier	février	mars	avril	mai	juin	juillet	août	septembre	octobre	novembre	décembre
Nombre de	reclamation Clients	0	13	11	0	8	9	6	0	15	17	18	8
Nombre de	retour	0	3	4	0	0	2	4	0	2	4	2	3

Annexe N°10

Chiffre D'affaires 2013 Par Segment "DA "

Désignation	Plaque	Caisse amiricaine	Caisse avec forme de découpe "Barquette"	Dechets	Autres "moules clichés" et	Total	Taux
Janvier	72 279 249	114 929 980	106 477 489	3 793 167	1 194 698	298 674 585	7,75%
Février	65 455 845	104 080 202	96 425 655	3 435 079	1 081 915	270 478 697	7,02%
Mars	84 541 837	134 428 508	124 542 004	4 436 700	1 397 386	349 346 435	9,07%
Avril	81 808 367	130 082 064	120 515 218	4 293 249	1 352 204	338 051 102	8,78%
Mai	84 779 431	134 806 302	124 892 013	4 449 169	1 401 313	350 328 229	9,10%
Juin	88 748 807	141 117 937	130 739 461	4 657 479	1 466 922	366 730 606	9,52%
Juillet	84 091 322	133 712 152	123 878 332	4 413 057	1 389 939	347 484 802	9,02%
Août	57 215 446	90 977 288	84 286 390	3 002 629	945 710	236 427 462	6,14%
Septembre	76 084 025	120 979 887	112 082 458	3 992 839	1 257 587	314 396 796	8,16%
Octobre	77 746 665	123 623 622	114 531 760	4 080 094	1 285 069	321 267 210	8,34%
Novembre	79 062 058	125 715 206	116 469 519	4 149 125	1 306 811	326 702 719	8,48%
Décembre	80 249 717	127 603 682	118 219 108	4 211 452	1 326 442	331 610 400	8,61%
Cumul	932 062 768	1 482 056 831	1 373 059 409	48 914 038	15 405 996	3 851 499 042	100,00%
% Cumul	24,20%	38,48%	35,65%	1,27%	0,40%	100,00%	

Annexe N°11

Réalisations de Chiffre D'affaires, Production et PMP 2013

Désignation	Plaque			Caisse amiricaine			Caisse avec forme de découpe "Barquette"		
	Chiffre D'affaires "DA"	Production Onduleuse "Tonne"	PMP "DA"	Chiffre D'affaires "DA"	Production Onduleuse "Tonne"	PMP "DA"	Chiffre D'affaires "DA"	Production Onduleuse "Tonne"	PMP "DA"
Janvier	72 279 249	948	76 267	114 929 980	1 275	90 116	106 477 489	1 217	87 461
Février	65 455 845	858	76 267	104 080 202	1 155	90 116	96 425 655	1 102	87 461
Mars	84 541 837	1 108	76 267	134 428 508	1 492	90 116	124 542 004	1 424	87 461
Avril	81 808 367	1 073	76 267	130 082 064	1 444	90 116	120 515 218	1 378	87 461
Mai	84 779 431	1 112	76 267	134 806 302	1 496	90 116	124 892 013	1 428	87 461
Juin	88 748 807	1 164	76 267	141 117 937	1 566	90 116	130 739 461	1 495	87 461
Juillet	84 091 322	1 103	76 267	133 712 152	1 484	90 116	123 878 332	1 416	87 461
Août	57 215 446	750	76 267	90 977 288	1 010	90 116	84 286 390	964	87 461
Septembre	76 084 025	998	76 267	120 979 887	1 342	90 116	112 082 458	1 282	87 461
Octobre	77 746 665	1 019	76 267	123 623 622	1 372	90 116	114 531 760	1 310	87 461
Novembre	79 062 058	1 037	76 267	125 715 206	1 395	90 116	116 469 519	1 332	87 461
Décembre	80 249 717	1 052	76 267	127 603 682	1 416	90 116	118 219 108	1 352	87 461
Total	932 062 768	12 221	76 267	1 482 056 831	16 446	90 116	1 373 059 409	15 699	87 461

Annexe N°12

Chiffre D'affaires 2014 Par Segment "DA"

Désignation	Plaque	Caisse amiricaine	Caisse avec forme de découpe "Barquette"	Dechets	Autres "moules et clichés"	Total	Taux
Janvier	86 387 242	117 346 258	121 021 606	4 834 639	1 522 721	331 112 465	7,51%
Février	75 909 534	103 113 602	106 343 176	4 248 257	1 338 034	290 952 601	6,60%
Mars	97 438 862	132 358 500	136 504 040	5 453 140	1 717 524	373 472 065	8,47%
Avril	105 180 860	142 875 035	147 349 958	5 886 418	1 853 990	403 146 261	9,14%
Mai	110 447 603	150 029 247	154 728 244	6 181 170	1 946 825	423 333 090	9,60%
Juin	98 099 609	133 256 042	137 429 693	5 490 118	1 729 171	376 004 633	8,53%
Juillet	62 662 128	85 118 659	87 784 622	3 506 869	1 104 526	240 176 804	5,45%
Août	84 329 118	114 550 554	118 138 339	4 719 456	1 486 443	323 223 910	7,33%
Septembre	110 134 108	149 603 403	154 289 062	6 163 625	1 941 299	422 131 498	9,57%
Octobre	103 368 083	140 412 605	144 810 404	5 784 967	1 822 037	396 198 095	8,99%
Novembre	107 937 065	146 618 995	151 211 181	6 040 668	1 902 573	413 710 481	9,38%
Décembre	108 361 246	147 195 192	151 805 425	6 064 408	1 910 050	415 336 321	9,42%
Cumul	1 150 255 456	1 562 478 090	1 611 415 750	64 373 734	20 275 192	4 408 798 223	100,00%
% Cumul	26,09%	35,44%	36,55%	1,46%	0,46%	100,00%	

Annexe N°13

Réalisations de Chiffre D'affaires, Production et PMP 2014

Désignation	Plaque			Caisse amiricaine			Caisse avec forme de découpe "Barquette"		
	Chiffre D'affaires "DA"	Production Onduleuse "Tonne"	PMP "DA"	Chiffre D'affaires "DA"	Production Onduleuse "Tonne"	PMP "DA"	Chiffre D'affaires "DA"	Production Onduleuse "Tonne"	PMP "DA"
Janvier	86 387 242	1 109	77 920	117 346 258	1 250	93 854	121 021 606	1 240	97 598
Février	75 909 534	974	77 920	103 113 602	1 099	93 854	106 343 176	1 090	97 598
Mars	97 438 862	1 250	77 920	132 358 500	1 410	93 854	136 504 040	1 399	97 598
Avril	105 180 860	1 350	77 920	142 875 035	1 522	93 854	147 349 958	1 510	97 598
Mai	110 447 603	1 417	77 920	150 029 247	1 599	93 854	154 728 244	1 585	97 598
Juin	98 099 609	1 259	77 920	133 256 042	1 420	93 854	137 429 693	1 408	97 598
Juillet	62 662 128	804	77 920	85 118 659	907	93 854	87 784 622	899	97 598
Août	84 329 118	1 082	77 920	114 550 554	1 221	93 854	118 138 339	1 210	97 598
Septembre	110 134 108	1 413	77 920	149 603 403	1 594	93 854	154 289 062	1 581	97 598
Octobre	103 368 083	1 327	77 920	140 412 605	1 496	93 854	144 810 404	1 484	97 598
Novembre	107 937 065	1 385	77 920	146 618 995	1 562	93 854	151 211 181	1 549	97 598
Décembre	108 361 246	1 391	77 920	147 195 192	1 568	93 854	151 805 425	1 555	97 598
Total	1 150 255 456	14 762	77 920	1 562 478 090	16 648	93 854	1 611 415 750	16 511	97 598

ANNEXE**N° 14****Chiffre D'affaires 2015 Par Segment "DA"**

Désignation	Plaque	Caisse amiricaine	Caisse avec forme de découpe "Barquette"	Dechets	Autres "moules et clichés"	Total	Taux
Janvier	81 300 148	135 582 204	126 579 496	0	995 910	344 457 758	6,53%
Février	96 496 815	144 152 868	134 200 412	7 682 267	613 590	383 145 952	7,27%
Mars	90 487 806	148 811 633	144 546 750	4 310 965	1 744 123	389 901 277	7,39%
Avril	97 929 383	159 467 553	155 706 114	5 384 747	484 188	418 971 985	7,95%
Mai	107 027 628	176 868 157	172 510 845	10 895 411	3 110 449	470 412 489	8,92%
Juin	128 444 560	173 629 868	164 255 107	12 174 205	1 527 491	480 031 230	9,10%
Juillet	100 980 202	135 405 430	142 038 413	0	1 477 577	379 901 621	7,20%
Août	147 237 403	166 764 756	158 275 956	3 809 810	127 258	476 215 183	9,03%
Septembre	107 895 099	166 899 131	179 876 621	8 476 768	3 740 482	466 888 101	8,85%
Octobre	104 862 181	169 252 157	202 564 969	6 142 796	2 696 441	485 518 543	9,21%
Novembre	122 360 918	173 634 927	205 189 972	9 759 753	921 944	511 867 514	9,71%
Décembre	114 564 434	159 213 335	180 666 400	8 770 539	2 284 840	465 499 548	8,83%
Cumul	1 299 586 576	1 909 682 018	1 966 411 055	77 407 261	19 724 293	5 272 811 203	100,00%
% Cumul	24,65%	36,22%	37,29%	1,47%	0,37%	100,00%	

ANNEXE

N°15

Réalisations de Chiffre D'affaires, Production et PMP 2015

Désignation	Plaque			Caisse amiricaine			Caisse avec forme de découpe "Barquette"		
	Chiffre D'affaires "DA"	Production Onduleuse "Tonne"	PMP "DA"	Chiffre D'affaires "DA"	Production Onduleuse "Tonne"	PMP "DA"	Chiffre D'affaires "DA"	Production Onduleuse "Tonne"	PMP "DA"
Janvier	81 300 148	1 032	78 746	135 582 204	1 429	94 849	126 579 496	1 275	99 252
Février	96 496 815	1 225	78 746	144 152 868	1 520	94 849	134 200 412	1 352	99 252
Mars	90 487 806	1 149	78 746	148 811 633	1 569	94 849	144 546 750	1 456	99 252
Avril	97 929 383	1 244	78 746	159 467 553	1 681	94 849	155 706 114	1 569	99 252
Mai	107 027 628	1 359	78 746	176 868 157	1 865	94 849	172 510 845	1 738	99 252
Juin	128 444 560	1 631	78 746	173 629 868	1 831	94 849	164 255 107	1 655	99 252
Juillet	100 980 202	1 282	78 746	135 405 430	1 428	94 849	142 038 413	1 431	99 252
Août	147 237 403	1 870	78 746	166 764 756	1 758	94 849	158 275 956	1 595	99 252
Septembre	107 895 099	1 370	78 746	166 899 131	1 760	94 849	179 876 621	1 812	99 252
Octobre	104 862 181	1 332	78 746	169 252 157	1 784	94 849	202 564 969	2 041	99 252
Novembre	122 360 918	1 554	78 746	173 634 927	1 831	94 849	205 189 972	2 067	99 252
Décembre	114 564 434	1 455	78 746	159 213 335	1 679	94 849	180 666 400	1 820	99 252
Total	1 299 586 576	16 504	78 746	1 909 682 018	20 134	94 849	1 966 411 055	19 812	99 252

Annexe N°16

Chiffre D'affaires 2016 Par Segment "DA "

Désignation	Plaque	Caisse amiricaine	Caisse avec forme de découpe "Barquette"	Dechets	Autres "moules et clichés"	Total	Taux
Janvier	122 678 076	170 807 976	122 573 657	2 588 472	2 032 930	420 681 110	6,80%
Février	114 996 041	196 636 832	146 906 175	19 734 864	1 568 221	479 842 131	7,75%
Mars	137 985 276	235 400 725	181 176 755	8 116 656	1 597 771	564 277 183	9,12%
Avril	148 261 180	213 767 177	172 728 782	6 751 149	683 948	542 192 236	8,76%
Mai	158 464 040	227 080 836	213 312 259	18 236 492	3 408 291	620 501 919	10,03%
Juin	144 881 445	193 998 014	155 139 732	10 577 834	3 774 304	508 371 329	8,21%
Juillet	104 705 654	167 686 300	143 595 049	4 450 588	573 077	421 010 667	6,80%
Août	158 776 962	194 949 877	160 459 899	8 288 279	3 500 126	525 975 143	8,50%
Septembre	149 114 877	162 892 241	145 405 519	9 719 912	297 315	467 429 863	7,55%
Octobre	144 530 287	214 723 392	168 350 073	11 806 107	1 082 888	540 492 746	8,73%
Novembre	161 478 670	221 710 525	172 823 485	11 274 385	671 802	567 958 868	9,18%
Décembre	152 932 584	182 671 549	187 665 056	6 921 212	206 647	530 397 047	8,57%
Cumul	1 698 805 092	2 382 325 443	1 970 136 441	118 465 949	19 397 319	6 189 130 244	100,00%
% Cumul	27,45%	38,49%	31,83%	1,91%	0,31%	100,00%	

Réalisations de Chiffre D'affaires, Production et PMP 2016

Désignation	Plaque			Caisse amiricaine			Caisse avec forme de découpe "Barquette"		
	Chiffre D'affaires "DA"	Production Onduleuse "Tonne"	PMP "DA"	Chiffre D'affaires "DA"	Production Onduleuse "Tonne"	PMP "DA"	Chiffre D'affaires "DA"	Production Onduleuse "Tonne"	PMP "DA"
Janvier	122 678 076	1 545	79 381	170 807 976	1 751	97 543	122 573 657	1 213	101 016
Février	114 996 041	1 449	79 381	196 636 832	2 016	97 543	146 906 175	1 454	101 016
Mars	137 985 276	1 738	79 381	235 400 725	2 413	97 543	181 176 755	1 794	101 016
Avril	148 261 180	1 868	79 381	213 767 177	2 192	97 543	172 728 782	1 710	101 016
Mai	158 464 040	1 996	79 381	227 080 836	2 328	97 543	213 312 259	2 112	101 016
Juin	144 881 445	1 825	79 381	193 998 014	1 989	97 543	155 139 732	1 536	101 016
Juillet	104 705 654	1 319	79 381	167 686 300	1 719	97 543	143 595 049	1 422	101 016
Août	158 776 962	2 000	79 381	194 949 877	1 999	97 543	160 459 899	1 588	101 016
Septembre	149 114 877	1 878	79 381	162 892 241	1 670	97 543	145 405 519	1 439	101 016
Octobre	144 530 287	1 821	79 381	214 723 392	2 201	97 543	168 350 073	1 667	101 016
Novembre	161 478 670	2 034	79 381	221 710 525	2 273	97 543	172 823 485	1 711	101 016
Décembre	152 932 584	1 927	79 381	182 671 549	1 873	97 543	187 665 056	1 858	101 016
Total	1 698 805 092	21 401	79 381	2 382 325 443	24 423	97 543	1 970 136 441	19 503	101 016

Tableau des matières

Tableau des matières

Introduction générale	P1
Chapitre 1 : le contrôle de gestion	P4
Section 1 : généralités sur le contrôle de gestion	P4
1-Evolution et apparition du contrôle de gestion	P4
1-1Evolution du contrôle de gestion	P4
1-2 définition du concept contrôle de gestion	P6
1-2-1les concepts clés associés au contrôle de gestion	P8
1-2-1-1 le contrôle organisationnel	P8
1-2-1-2 le contrôle interne	P8
1-2-1-3 audit interne	P10
2- Objectifs et mission du contrôle de gestion	P10
2-1 Objectif du contrôle de gestion	P10
2-2 mission du contrôle de gestion	P11
3- métier et profil du contrôleur de gestion	P11
3-1 métier du contrôleur de gestion	P12
3-2 profil du contrôleur de gestion	P13
Section 2 : la mise en place contrôle de gestion	P14
1-implantation du contrôle de gestion au sein de l'entreprise	P14
1-1 le CDG dans les grandes entreprises	P14
a) les spécificités des grandes entreprises	P14
b) la position du CDG dans l'organigramme des grandes entreprises.....	P15
c) le CDG dans les groupes internationaux	P16
1-2 le CDG dans les PME	P17

Tableau des matières

a) les spécificités des PME	P17
b) la position du CDG dans l'organigramme des PME	P17
2- processus du contrôle de gestion	P17
2-1 processus du contrôle de gestion	P18
2-2 les étapes du processus	P18
3- champs d'application du contrôle de gestion	P19
a) le contrôle de gestion et la stratégie	P19
b) le contrôle de gestion et le marketing.....	P20
c) le contrôle de gestion et la finance	P21
d) le contrôle de gestion et le GRH.....	P21
chapitre2 : le CDG, outil de pilotage de la performance de l'entreprise.....	P23
Section 1 : la performance de l'entreprise	P23
1-1 définition du concept de performance	P23
1-1-1 les concepts liés à la performance	P24
a) efficacité	P24
b) efficience	P24
c) pertinence.....	P24
1-1-2 performance interne et externe	P25
1-2 typologie de la performance	P26
1-2-1 performance organisationnelle	P26
1-2-2 performance humaine	P27
1-2-3 performance financière	P29
1-2-4 performance économique	P24
1. 3 les indicateurs de mesure de performance	P30
1.3.1 critères et indicateurs de performance	P30
1.3.2 la variété des indicateurs	P31
1.3.3les qualités requises des indicateurs	P31

Tableau des matières

Section 2 : les outils de contrôle de gestion au service de la performance de l'entreprise P32

2-1 les méthodes de calcul des coûts	P32
2-1-1 la méthode des coûts complets	P32
2-1-2 la méthode des coûts variable	P33
2-1-3 la méthode ABC	P34
2-2 la gestion budgétaire.....	P35
2-2-1 objectifs des budgets	P35
2-2-3 typologie des budgets	P36
2-3 le tableau de bord et le reporting.....	P36
2-3-1 le tableau de bord	P37
2-3-2 le reporting	P39
2-4 le prix de cession interne	P40

Chapitre 3 : le contrôle de gestion au sein de l'entreprise Général Emballage et son apport au pilotage de la performance P 42

Section 1 : le contrôle de gestion au sein de l'entreprise Général Emballage.....P42

1-1 présentation de l'entreprise	P42
1-2 présentation du département d'accueil contrôle de gestion et audit	P48

Section 2 : la mesure et le pilotage de la performance au sein de l'entreprise Général Emballage.....P54

2-1 le concept de performance	P54
2-2 les principaux indicateurs de pilotage de la performance	P54
2-3 l'apport du contrôle de gestion.....	P55
2-3-1 les tableaux de bord	P55
a) la production onduleuse	P55

Tableau des matières

b) la transformation	P57
c) turn over	P58
d) la consommation	P58
e) le chiffre d'affaire	P60
f) La masse salariale	P61
2-3-2 le contrôle budgétaire	P62
a) Les écarts globaux sur chiffre d'affaire	P63
b) L'écart sur marge	P65
c) L'écart sur matière.....	P66
2-4 analyses et recommandation	P68
Conclusion générale.....	P70

Résumé

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

Maîtriser le pilotage d'une entreprise c'est d'abord réussir en permanence à décliner sa stratégie à tous les niveaux de l'organisation, le contrôle de gestion est l'instrument privilégié de cette déclinaison, il doit la garantir en appuyant sur une structure de gestion et d'animation, et sur un système d'information de gestion et un processus de planification budgétaire.

En effet, pour maîtriser 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.

L'objectif de cette étude est de montrer la nécessité d'élaboration des tableaux de bord de gestion et du contrôle budgétaire au sein de l'entreprise GENERAL EMBALLAGE vue que ce sont des instruments de contrôle de gestion qui mesure la performance et qui aide à la prise de décision.

Mots clés : contrôle de gestion, performance, tableau de bord, contrôle budgétaire et instrument.