

UNIVERSITE ABDERRAHMANE MIRA DE BEJAIA
FACULTE DES SCIENCES ECONOMIQUE, COMMERCIALES, ET DES SCIENCES DE
GESTION
DEPARTEMENT DES SCIENCES DE GESTION



Mémoire de fin d'étude
En vue de l'obtention du diplôme de Master en finance et comptabilité
Option : comptabilité et audit

Thème :

**Le contrôle de gestion et l'analyse de la performance au
sein d'une entreprise industrielle**

Cas de CEVITAL

Présenté par :

- **BAKOUR IMENE**
- **BENAMSILI RYMA**

Encadré par :

Mme TAGLMINT Meriem Zehira

Année universitaire : 2020/2021

Remerciement

Nous remercions dieu, le tout puissant de nous avoir accordé santé, force et courage afin d'accomplir ce modeste travail.

*D'exprimer toutes nos vives gratitudees à notre encadreur **Mme TAGLMINT Meriem Zehira** pour l'effort fourni, les conseils prodigués et sa persévérance dans le suivi.*

Nous remercions également tous nos professeurs pour leurs soutiens durant notre formation académique.

*Nous adressons pareillement nos remerciements à tout le personnel de CEVITAL pour leurs accueille, aides, à leur tête notre promoteur **Mr MOKRANI Lakhdar** avec son aide précieuse, ses conseils, et sa contribution à la réalisation de ce travail et tout particulièrement à **Mr DEHMANI Smail** qui nous a été d'une grande aide à qui nous souhaitons un bon rétablissement.*

Et à toute personne qui a contribué de près ou de loin à l'élaboration de notre travail.

Dédicaces

Je Dédie ce modeste travail :

À mon très cher père KARIM et à ma très chère mère LEILA à qui aucune dédicace ne saurait exprimer ma plus profonde gratitude, mon admiration, affection, amour et mon profond respect que j'éprouve envers eux. Puisse ce travail représenter ou récompenser tous leurs soutiens moraux et sacrifices qu'ils se sont imposés pour mon bien-être et mon épanouissement et leur appui durant toutes les épreuves de ma vie et de mon cursus. Et aussi à tous ceux qui m'ont aidé et soutenu durant mes études universitaires et tous ceux qui ont contribué de prêt ou de loin, notamment :

Mes frères et sœur LEATICIA, ABDEL KADER et ARRIS

Ma précieuse et tendre grand-mère MAMA MIYA

A mes oncles ainsi leurs femmes, mes tantes ainsi leurs maris et tous leurs enfants

A tous mes amis (es) avec qui j'ai partagé tous mon parcours universitaire

A tous ceux qui m'ont soutenu sans exception. En particulier TATA SAMIA ma voisine

A mon cher binôme RYMA qui m'a partagé l'élaboration de ce mémoire.

Que Dieux le tout puissant vous préserve et vous procure santé et longue vie afin que je puisse à mon tour, tous vous combler autant que vous le faites pour moi.

Je vous remercie toutes et tous grandement.

BAKOUR IMENE

DEDICACES

Merci Allah de m'avoir donné la capacité d'écrire et de réfléchir, la force d'y croire, la patience d'aller jusqu'au bout du rêve.

Je Dédie ce modeste travail :

A la lumière de mes jours, la source de mes efforts, la flamme de mon cœur, ma vie et mon bonheur ; Maman que j'adore, à laquelle aucune dédicace ne serait témoin de mon profond amour, et de mon plus grand respect car elle s'est toujours sacrifiée pour nous depuis notre enfance.

A mon cher père qui m'a soutenu durant toutes mes études avec plein d'amour et de tendresse. Merci pour les valeurs nobles et l'éducation que Dieu te garde pour nous.

A mes deux chers frères Nabil et Fatah puisse Dieu vous donne santé, bonheur, de prospérité, ainsi que beaucoup de réussite dans votre vie.

A mes précieuses sœurs Soraya, Nabila, Katia, Fatiha, Warda, Djidji et leurs maris qui ont toujours été là pour moi, et qui ne cessent de m'encourager pour arriver à la réalisation de mes objectifs.

*A mes très chers neveux Soussou, Juba, Nounous, Amine et nièces Lyna, Dadisse, Darine
Que dieu les garde.*

A celui que j'aime beaucoup et qui m'a soutenue tout au long de ce travail T.H

A toute ma famille sans exception.

Que Dieux le tout puissant vous préserve et vous procure santé et langue vie afin que je puisse à mon tour, tous vous combler autant que vous le faites pour moi.

A ma chère binôme Imene qui m'a partagé l'élaboration de ce mémoire.

Je vous remercie tous grandement.

Benamsili Ryma

Liste des abréviations

Abréviation	Signification
A	
ABC	Activity Based Costing
ABM	Activity Based Management
AR	l'activité réelle
B	
BAIDA	Bénéfice avant impôt, intérêt, dépréciation et amortissement
BSC	Balanced Score Card
C	
CA	Chiffre d'affaire
CAF	Capacité d'autofinancement
CAHT	Chiffre d'affaire hors taxe
CAMI	Consortium for Advanced Manufacturing International
CA_{prévisionnel}	Chiffre d'affaire prévisionnel
CA_{réel}	Chiffre d'affaire réel
CE	Consommation de l'exercice
CM_p	coût matière prévu
CM_r	coût matières réellement constaté
CFT_s	Coût fixe total standard
CFT_r	Coût fixe total réel
CFU_s	Coût fixe unitaire standard
CS	Coût spécifique
CUMP	coût unitaire moyen pondéré
CU_p	Coût unitaire prévu
CU_r	Coût unitaire réel
CV	Coût variable
CVU_s	Coût variable unitaire standard
CVT_r	Coût variable total réel
D	
DAF	Direction administrative et financière
DFC	Département finance et comptabilité
DG	Direction générale
DO/RO	Directeurs ou responsables opérationnels
E	
E	Ecart
EBE	l'excédent brut d'exploitation
EBIT	Earnings before interest and taxes
E/P	Ecart sur le prix
EVA	Economic value added (valeur ajoutée économique)
F	
FP	Frais de personnel
G	
GRH	Gestion des ressources humaines
I	
I	Investissement
IRFF	Imputation Rationnelle des Frais Fixes

M	
M	Marge
MDA	million dinars algerien
MOI	main d'oeuvre indirecte
MOD	main d'oeuvre directe
MP	Marge prevue
MR	Marge réelle
O	
OVAR	Objectifs, Variable d'Action, Responsables
P	
PCI	le prix de cession interne
PCG	Plan comptable général
PE	Production vendue
PME	petites et moyennes entreprises
P_P	Prix prévu
P_R	Prix réel
PR	Production réelle
Prod I	Production immobilisée
Prod S	Production stockée
Q	
QHSE	Qualité, Hygiène, Sécurité, Environnement
Q_P	Quantité prévues
Q_R	Quantité réelle
R	
RCAI	Résultat courant Avant impôt
RExp	Résultat exceptionnel
RNE	Résultat net de l'exercice
RO	Résultat operationnel
ROA	Return On Assets (rentabilité économique)
ROE	Return on equity (rentabilité financière)
ROI	Return on Investment
RRE	Ratio de rentabilité économique
RRC	Ratio de rentabilité commerciale
S	
SE	Subvention d'exploitation
SI	Stock initial
SPA	Société par action
T	
T	Tonne
TBP	Tableaux de bord prospectifs
TCR	Tableau des comptes des résultats
TDB	Tableau de bord
TVA	Taux de valeur ajoutée
Tx PE	Taux de rentabilité économique
Tx PF	Taux de rentabilité financière
V	
VA	Valeur ajoutée
VAN	valeur actuelle nette

Sommaire

Introduction générale

Chapitre 1 : notions générales sur le contrôle de gestion et la performance de l'entreprise

Section 1 : Le contrôle de gestion

1. L'évolution et définition du concept de contrôle de gestion
2. Les missions et les objectifs du contrôle de gestion
3. L'organisation du contrôle de gestion dans l'entreprise
4. Les outils du contrôle de gestion

Section 2 : La notion de performance dans l'organisation

1. Définition de la performance
2. Les critères et les caractéristiques de la performance
3. Les formes et les dimensions de la performance
4. Les indicateurs de mesure de la performance

Chapitre 2 : Le contrôle de gestion, comme outil de mesure et de pilotage de la performance

Section 1 : Les instruments de mesure et d'analyse de la performance

1. Les échanges entre centres de responsabilité
2. Les critères financiers d'évaluation de la performance
3. Le contrôle budgétaire
4. Le reporting

Section 2 : Les instruments de pilotage de la performance

1. La démarche OVAR
2. Les tableaux de bord

3. Le tableau de bord équilibré
4. Le pilotage de la valeur
 - 4.1. ABC (Activity Based Costing)
 - 4.2. ABM (Activity Based Management)

Chapitre 3 : l'Analyse de la performance au sein de CEVITAL et l'apport du contrôle de gestion

Section 1 : Présentation de l'organisme d'accueil :

- 1- L'implantation géographique de CEVITAL
- 2- La gamme et la capacité de production
- 3- L'organisation de CEVITAL et les missions des différentes directions
- 4- Les atouts ou les facteurs clés de succès de la SPA CEVITAL

Section 2 : le CDG au sein de CEVITAL et sa contribution à l'analyse et à la mesure de la performance de l'entreprise

- 1- La fonction du contrôle de gestion au sein de CEVITAL
- 2- Le contrôle de gestion et la mesure de la performance financière au sein de CEVITAL
- 3- Les différents indicateurs de mesure de la performance financière
- 4- Les critiques et les recommandations

Conclusion générale

Bibliographie

Liste des figures

Liste des tableaux

Les annexes

Table des matières

Introduction générale

Introduction générale

De nos jours, avec la mondialisation de l'économie et l'ouverture des frontières, les entreprises se livrent à une concurrence très agressive pour l'écoulement de leurs produits dans un marché, où seules les entreprises bien organisées peuvent se permettre une bonne part de marché. A l'inverse, les entreprises de faible organisation sont appelées à se marginaliser, voir même à disparaître.

Il est donc essentiel pour une entreprise voulant réussir de se fixer une perspective d'établir une vision claire de son développement et d'adopter une mission précise avec de bonnes stratégies cohérentes aux situations qu'elle rencontre en se confrontant à un environnement en pleine évolution.

En effet pour maîtriser les situations de plus en plus complexes l'établissement d'un système de contrôle de gestion devient nécessaire et inévitable du fait qu'il est une fonction importante au sein de l'entreprise, qui a pour but de motiver et insister les responsables à exécuter les activités contribuant à atteindre les objectifs de l'organisation.

Dans ce cadre, le contrôle de gestion est une fonction primordiale qui observe régulièrement les changements des performances réalisées par rapport aux objectifs prévus, en corrigeant les moyens et en définissant d'autres objectifs si nécessaire.

Le contrôle de gestion aboutit ainsi à la performance de l'organisation grâce aux principaux instruments tels que : l'analyse des coûts, le contrôle budgétaire et les tableaux de bord.

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

La mesure de la performance prend une dimension essentielle au sein de toute organisation. Elle a longuement été réduite à sa dimension financière, qui consiste à réaliser la rentabilité souhaitée par les actionnaires, Mais cette vision est très tôt abandonnée, et le concept de la performance est devenu multidimensionnel, il existe autant d'approches de performance telle que ; la performance économique ; technique ; humaine ; environnementale ; citoyenne ; financière... etc.

Introduction générale

Le choix de notre thème est justifié par l'importance de la présence d'un système de contrôle de gestion à chaque entreprise, étant donné qu'il est une source de progrès et d'amélioration potentielle à tous les types d'entreprises. Ainsi le contrôle de gestion est devenu la pierre angulaire du fait qu'il motive et incite les responsables à exécuter des activités contribuant à atteindre les objectifs.

C'est dans cette perspective que notre étude s'inscrit. Nous souhaitons montrer l'importance du contrôle de gestion et ses interactions avec la performance de l'entreprise, à travers une étude de cas, faite au sein de l'une des plus grandes entreprises Algériennes, qui est l'entreprise CEVITAL. ce qui nous amène à poser la question suivante :

Comment le contrôle de gestion contribue-t-il à la mesure et l'amélioration de la performance au sein d'une entreprise ?

De cette problématique, découlent un certain nombre de questions secondaires :

- Qu'est-ce que la performance et comment peut-on la mesurer ?
- Quels sont les outils et les méthodes du contrôle de gestion qui permettent de mesurer et d'améliorer la performance de l'entreprise?

A cet effet nous proposons les hypothèses suivantes :

- **Hypothèse 1 :** la performance est la capacité à atteindre les objectifs fixés à moindre coûts. Elle est mesurée à l'aide d'indicateurs, tels les indicateurs financiers (ROI, EVA).
- **Hypothèse 2 :** le contrôle de gestion joue un rôle central dans le pilotage de la performance de l'entreprise. il dispose de certains outils qui permettent de mesurer et d'améliorer sa performance tels que le contrôle budgétaire et les tableaux de bords.

Méthodologie de travail de recherche :

La réalisation de notre travail est faite suivant deux étapes : la recherche documentaires et l'étude sur terrain

- La recherche documentaire nous a permis de comprendre les différents concepts liés au contrôle de gestion et à la performance. Ceci est fait par la consultation d'ouvrages,

Introduction générale

de mémoires, des thèses et des documents liés au contrôle et à la mesure de la performance qui nous ont été d'une grande utilité.

- L'étude sur le terrain nous a offert l'opportunité d'une part de voir le système de contrôle de gestion et les différents indicateurs de mesure de la performance au sein de CEVITAL, et d'autre part, de collecter les données nécessaires afin de réaliser notre travail de recherche.

Par conséquent notre présent mémoire est structuré autour de trois chapitres :

- Le premier chapitre intitulé « généralités sur le contrôle de gestion et la notion de performance », dans ce chapitre nous allons définir les concepts clés du contrôle de gestion et de la performance.
- Le deuxième chapitre qui traite le contrôle de gestion, comme outil de mesure et de pilotage de la performance
- Enfin le troisième chapitre qui est consacré à l'analyse de la performance au sein de Cevital et l'apport du contrôle de gestion.

Chapitre 1

Chapitre 1: notions générales sur le contrôle de gestion et la performance de l'entreprise

Toute entreprise cherche à maximiser son profit par la production des biens et/ou des services à moindre coût. Mais cela ne suffit pas car l'entreprise se situe dans un environnement dynamique marqué par la complexité et l'incertitude ainsi elle doit disposer d'un contrôle de gestion rigoureux par lequel elle arrivera à atteindre sa rentabilité.

La survie de telle entreprise passe nécessairement par l'amélioration de sa performance. Le contrôle de gestion constitue un outil permettant l'efficacité, lorsque les objectifs tracés sont atteints et l'efficience, lorsque les quantités obtenues sont maximisées à partir d'une quantité de moyens.

Ce chapitre contient deux sections la première est focalisée sur le contrôle de gestion (son évolution, ses missions et objectifs et ses outils). La seconde section portera sur la notion de performance (historique, définition, ses formes et ses indicateurs).

Section 1 : les concepts clés du contrôle de gestion

Le contrôle 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 les objectifs de l'organisation.

1.1. L'évolution et définition du concept de contrôle de gestion

Pour cerner la notion de contrôle de gestion, il faut mettre l'accent sur son évolution, ses missions, ses objectifs et sa place enfin ses outils.

1.1.1. Evolution du concept de contrôle de gestion

Le contrôle de gestion est apparu dans les années 1920 au sein de quelques entreprises industrielles américaines suite à l'accroissement de la taille des unités de production et leurs diversifications, il devient nécessaire de déléguer des tâches de responsabilité tout en exerçant un contrôle sur les exécutants. Autrement dit, le contrôle de gestion est né avec la révolution industrielle avec les analyses de **Taylor** (1905) sur le contrôle de productivité, les recherches de **GANTT** (1915) sur les charges des structures et les choix de *Général Motors* (1923) et de **Saint-Gobain** (1935) pour des structures par décisions. Le contrôle de gestion concerne alors principalement l'activité de production mais ne s'appelle pas encore ainsi.

Chapitre 1: notions générales sur le contrôle de gestion et la performance de l'entreprise

Dans sa forme initiale le contrôle de gestion a un caractère quantitatif basé sur le contrôle budgétaire, la comptabilité analytique et le tableau de bord. Ce modèle a été adopté par les entreprises américaines (*Dupont de Nemours ; Général Motors*), européennes et internationales, approche dite classique.¹

Ainsi, après l'analyse des coûts, les entreprises mettent en place des budgets prévisionnels et réels pour Contrôler la gestion et mesurer les écarts, c'est pourquoi le contrôle de gestion est souvent considéré comme synonyme, à tort, du contrôle budgétaire.

Si les premiers principes et méthodes du contrôle de gestion sont apparus entre 1850 et 1910, aux Etats-Unis et en Europe, les pratiques se sont élaborées progressivement en fonction des besoins des entreprises.

Ensuite, avec le développement des produits et services dans une conjoncture de croissance, les gestionnaires vont chercher dans le contrôle de gestion une aide aux décisions ainsi que des pistes pour contrôler les acteurs dans la structure.

Jusqu'au début des années 70, les grandes entreprises françaises, qui ont introduit un contrôle de gestion, on produit approximativement le modèle des firmes industrielles américaines :

- Un processus de planification, de gestion budgétaire, de contrôle budgétaire, allant de long terme au court terme ;
- Dans une structure hiérarchique découpée verticalement en centre de responsabilité ;
- Avec un système de pilotage par le couple objectifs-moyens (c'est-à-dire des informations sur des résultats qui permettent de réguler les actions).

Au milieu de la décennie 80, une nouvelle approche cybernétique du contrôle de gestion (avec l'association des sciences informatiques et de télécommunication) est apparue qu'Hugues BOISVERT qualifie de « contrôle de gestion renouvelé ». Elle tente de dépasser les limites de l'approche traditionnelle. Elle propose de passer du contrôle de gestion par l'amont au contrôle de gestion par l'aval et du coût de revient classique au coût de revient par activité.

¹ BOISVERT. H, « le renouvellement de la comptabilité de gestion », 1^{ère} Edition, Montréal, 1989, p 155.

Chapitre 1: notions générales sur le contrôle de gestion et la performance de l'entreprise

Les objectifs et les outils d'analyse sont à la fois quantitatifs et qualitatifs. Aussi, le contrôle de gestion implique une complémentarité permanente entre gestion stratégique et gestion opérationnelle.

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

Tableau N°01 : comparaison entre le contrôle de gestion traditionnel et le contrôle de gestion renouvelé

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

Source: BIOVESRT H., op.cit. p.258.

1.1.2. Définition du concept contrôle de gestion

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

Chapitre 1: notions générales sur le contrôle de gestion et la performance de l'entreprise

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

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

Partant de ce qui précède, « la fonction du contrôle de gestion peut être définie comme un ensemble de tâches permettant d'apprécier des résultats des centres gestion en fonction d'objectifs établis à l'avance ».²

Plusieurs spécialistes en gestion ont proposé de nombreuses définitions, nous citons parmi elles celles de :

R.N. Anthony, (1965) : « le contrôle de gestion est le processus par lequel les managers obtiennent l'assurance que les ressources sont obtenues et utilisées de manière efficace et efficiente pour la réalisation des objectifs de l'organisation »³.

ALAZARD C et SEPARI S : « le contrôle de gestion est un processus finalisé, en relation avec objectifs de l'entreprise, et incitatif, en relation des responsables. Le contrôle de gestion ne se limite plus à la maîtrise de l'allocation et de l'utilisation des ressources pour atteindre les objectifs, mais doit permettre un pilotage permanent et un processus d'amélioration contenue de la stratégie et de l'organisation »⁴.

BURLAUD A et SIMON C : « le contrôle de gestion est un système de régulation des comportements de l'homme dans l'exercice de sa profession et, plus particulièrement lorsque celle-ci s'exerce dans le cadre d'une organisation »⁵.

On peut résumer le contrôle de gestion comme, un outil d'aide au pilotage, de mesure et d'amélioration continue des performances de l'entreprise. Il permet de diagnostiquer les résultats et proposer des actions correctives. C'est également la maîtrise de la gestion rationnelle des actions de l'entreprise en prévoyant les évènements et en s'adaptant à leurs

² MEKKAOUI M., « précis de contrôle de gestion », 3ème Edition Liaisons, Paris, 2007, p. 9.

³ ARNOUD H., le contrôle de gestion...en action, Edition Liasons, 2001, p. 8.

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

⁵ BURLAUD.A, SIMON. C, « le contrôle de gestion », 3ème Edition La découverte, Paris, 1997, p.9.

Chapitre 1: notions générales sur le contrôle de gestion et la performance de l'entreprise

évolutions environnantes. Ainsi, le contrôle de gestion, garantit à la fois, le pilotage, la maîtrise, la mesure, la gestion et l'analyse des actions d'une entreprise.

Le contrôle de gestion est un processus, ensemble d'outils de calcul, d'analyse, d'aide à la décision (quantitatifs et qualitatifs), pour piloter une organisation, on fonction de ses objectifs, pour aider à la gestion de l'organisation et de ses acteurs (management des équipes et socialisation des acteurs), pour aider à la réflexion, aux actions des managers à tous les niveaux hiérarchiques.

1.2. Les missions et objectifs du contrôle de gestion

1.2.1. Les missions du contrôle de gestion

Le contrôle de gestion est un outil qui permet le renforcement de la motivation, l'expression de la créativité, la circulation de l'information et l'appréciation des résultats par la sanction des performances réalisées.

En étudiant dans le détail chacun des utilités attendues de l'outil contrôle de gestion, on comprend mieux son importance et l'esprit dans lequel il peut être utilisé.

✓ Le contrôle de gestion comme « outil de motivation »

Dans l'entreprise, le contrôle de gestion aide chacun non seulement à formaliser ses objectifs en termes financiers et donc à concrétiser ses prévisions, mais aussi à participer à la définition des objectifs de l'entreprise dans son ensemble, il renforce donc le sentiment d'appartenance.

De plus, la valorisation de ceux qui ont réussi à réaliser les objectifs fixés, ou qui ont obtenu des résultats particuliers, rend les tâches plus attrayantes et incite à rechercher un accroissement des responsabilités.

✓ Le contrôle de gestion comme « outil de décentralisation »

Les dirigeants doivent chercher la meilleure utilisation possible des ressources disponibles en encourageant l'initiative individuelle et en développant le sens des responsabilités de leurs collaborateurs.

Chapitre 1: notions générales sur le contrôle de gestion et la performance de l'entreprise

Dans une organisation décentralisée, l'information doit circuler dans le sens vertical comme dans le sens horizontal. La fonction de contrôle de gestion permet de concevoir, de formaliser et de traiter ces flux d'information dans le but d'améliorer la performance de l'organisation.⁶

A tous les niveaux de l'entreprise chacun, dans son domaine, est appelé à s'exprimer sur son activité, à donner son opinion et à proposer telles modifications qu'il juge utiles. Le travail devient plus intéressant, puisque la personne qu'il concerne contribue ainsi à la définition des moyens nécessaires pour réaliser les objectifs.

✓ **Le contrôle de gestion comme « outil de créativité et de communication »**

Il peut sembler paradoxal de considérer le contrôle de gestion comme un outil favorisant la créativité et la communication dans l'entreprise.

- **La créativité** : l'existence d'un système de contrôle dans l'entreprise favorise la créativité, cela se exprime à la fois dans :

- Les supports d'information ;
- La recherche de solutions pour aider les responsables opérationnels à améliorer la gestion;
- La définition des procédures simples mais efficaces.

De plus, le contrôle de gestion sert à la diffusion des informations.

- **La communication** : La communication se trouve particulièrement favorisée par :

- Les liens créés entre la direction générale et les responsables de l'entreprise, tant au moment de la définition des objectifs qu'au moment de l'analyse de résultats obtenus.
- La perception du contrôleur comme étant un véritable partenaire, et dont la mission est d'aider à la bonne marche de l'entreprise ;
- L'utilisation de procédures et de règles communes permettant une communication horizontale et une bonne circulation de l'information.

⁶Langolois.L, Bringer.M, Bonner. C, sous la direction BURLAUD.A, « Contrôle de gestion », Edition Berti, Alger, 2008, P.75.

Chapitre 1: notions générales sur le contrôle de gestion et la performance de l'entreprise

- Les rapports en analyses réalisés par le contrôleur de gestion à destination de la direction et de responsables de l'entreprise rendant possible une appréciation des résultats et permettent de prendre des décisions adéquates.

✓ **Le contrôle de gestion comme « outil de sanction »**

Pour que la sanction soit acceptée et fasse partie intégrante du contrôle, il est nécessaire que les critères de jugement :

- Soient au préalable connus ;
- Aient fait l'objet d'une discussion ;
- Aient été acceptés par les parties concernées, en termes d'objectifs de moyens, de résultats, etc. ..., c'est à dire par la DG et par les responsables de centre.

1.2.2. Les objectifs du contrôle de gestion

Le contrôle de gestion est le processus par lequel les dirigeants s'assurent sur les ressources sont obtenues et utilisées avec efficacité et efficience pour réaliser les objectifs de l'organisation. Les objectifs du contrôle de gestion sont :

○ **Mesurer la performance de l'entreprise**

Le contrôle de gestion permet de mesurer la performance de chaque centre de responsabilité à l'aide d'indicateurs, de ratios, il contribue à piloter la performance et à l'améliorer en détectant les écarts entre les objectifs prévus et les résultats obtenus, et en apportant les corrections adéquates. Ce point fera l'objet d'une analyse plus détaillée dans le chapitre deux.

○ **L'amélioration permanente de l'organisation**

L'amélioration permanente est une démarche primordiale pour garantir la pérennité des systèmes de management et l'amélioration des performances de toute entreprise, et pour utiliser au mieux les ressources et les compétences. L'entreprise doit piloter son organisation comme une variable stratégique et la structuration par les processus semble être une voie pertinente pour la performance ;

Chapitre 1: notions générales sur le contrôle de gestion et la performance de l'entreprise

il s'agit de découper l'organisation en processus opérationnels et en processus supports pour ensuite modifier et améliorer ceux qui ne sont pas rentables.

Cela nécessite de la part du contrôle de gestion une très bonne connaissance des différents métiers de l'entreprise. Le contrôle de gestion vérifie la bonne adéquation entre les stratégies définies et les performances réalisées.

○ **La prise en compte des risques**

Réduire l'incertitude est devenu l'un des points forts du contrôle de gestion. Cette orientation suppose une intervention des systèmes de contrôle dans la définition des facteurs de risque qui doivent être pris en compte aux différents niveaux (risque stratégique, risque d'exploitation, risque financier).

Le risque d'exploitation concerne la probabilité de couvrir les charges d'exploitation avec les recettes d'exploitation. La décision d'exploitation est généralement établie sur un ensemble de prévisions relatif aux variables essentielles : coûts, prix, quantités produites et vendues.

Le risque financier consiste à soutenir les opérations de gestion de bilan, et plus couramment la maîtrise opérationnelle des risques. Il représente deux aspects distincts :

Un risque financier d'exploitation qui témoigne de l'aptitude d'une entreprise à couvrir des décaissements avec les encaissements d'exploitation et un risque de structure financier qui concerne la part relative des fonds propres et empruntés ainsi que la nature de la dette.

Le contrôle de gestion doit veiller à la cohérence interne des objectifs au regard de la stratégie poursuivie et organiser le système d'information qui permettra de déterminer si les objectifs ont été atteints. Le contrôle de gestion doit être présent à tous les niveaux et dans toutes les fonctions avec deux buts principaux :

- contrôler les performances
- fixation des objectifs

Chapitre 1: notions générales sur le contrôle de gestion et la performance de l'entreprise

1.3 L'organisation du contrôle de gestion dans l'entreprise.

1.3.1 La place du contrôle de gestion dans l'entreprise

De manière idéale et compte tenu de son rôle de pilotage dans l'organisation, le contrôle de gestion doit logiquement s'articuler de manière fonctionnelle avec la direction de la firme. Ainsi il jouera pleinement son rôle d'aide à la préparation des décisions à tous les niveaux, et de coordination des actions, sans pour autant être perçu comme un pur instrument de surveillance de la part de la hiérarchie

Cette situation n'est cependant pas toujours possible et suivant la configuration de la firme, nombre de problèmes se posent. On peut proposer d'opérer une distinction en fonction de la taille de l'entreprise

✓ Dans un groupe international

Dans un groupe international, le contrôle de gestion et la plupart du temps installé au niveau du siège ou de holding. Son rôle est de recueillir les informations en provenance des différents sites, afin d'apporter les éléments nécessaires à l'élaboration et au suivi de la stratégie du groupe. Ceci n'exclut pas l'existence d'un contrôle décentralisé, mais ce dernier aura très vraisemblablement des compétences restreintes et devra dans tous les cas appliquer les normes édictées par le siège. En particulier, il aura pour fonction de faire un reporting régulier.

Sur le plan technique, les principales difficultés proviennent de l'éclatement des unités ou filiales en des sites géographiques différents et de la variété des activités. Cette diversité entraîne de très nombreux problèmes de contrôle liés essentiellement à deux aspects :

- En premier lieu, il s'avère nécessaire de déléguer une grande partie des responsabilités à l'unité ou la filiale, tout en conservant le contrôle des engagements. En règle générale, la solution consiste à laisser l'autonomie des décisions aux dirigeants locaux, hors celles qui concernent l'investissement. Dans certains cas et suivant le mode de management choisi, la définition des budgets sous la forme d'une enveloppe globale fait l'objet d'une discussion entre le siège et filiale.

Chapitre 1: notions générales sur le contrôle de gestion et la performance de l'entreprise

- En second lieu, il y a lieu de mettre en place un système d'information pertinent. De fait chaque centre, unité ou filiale a tendance à engendrer son propre système. Il faut par conséquent unifier les différents modes d'organisation de l'information en harmonisant des méthodes.

Une véritable importance est constituée par les différences de culture entre les pays.

Certains modes de management ne conviennent pas forcément d'un pays à l'autre, même lorsque ceux-ci semblent proches.

✓ **Dans les grandes entreprises**

La fonction contrôle de gestion devrait en principe être positionnée de manière fonctionnelle auprès de la direction. Elle est souvent rattachée une direction hiérarchique, mais une telle configuration n'est généralement pas souhaitable pour 2 raisons majeures :

- Le contrôle de gestion généralement rattaché à la direction financière ou comptable risque d'être tout d'abord cantonné dans des tâches d'exécution technique (préparation des états financiers, calcul des coûts, budgets), au détriment des fonctions d'assistance et d'aider à la prise de décision.
- Intégrer de manière hiérarchique dans l'organigramme, le contrôle de gestion risque ensuite d'être lui-même perçu comme une fonction hiérarchique, accentuant ainsi les connotations péjorative attachées au contrôle.

Dans une telle configuration, le contrôle de gestion intervient en tant que conseil auprès des autres fonctions de l'entreprise. Il est subordonné à la direction générale auprès de laquelle il apporte son aide à la prise de décision.

✓ **Dans les PME**

Le contrôle de gestion est en règle générale très peu formalisé dans la PME. Dans une firme de moins de 100 personnes, le contrôle est souvent assuré par le chef d'entreprise lui-même. Il ne faut guère s'étonner dans ce contexte, que le système d'information soit lui-même peu élaboré et que la comptabilité de gestion ne soit pas développée.

Toutefois, le contrôle tend à s'élargir avec la taille de la PME. Entre 200 et 250 personnes, le contrôle dépend généralement de la direction administrative et financière.

Chapitre 1: notions générales sur le contrôle de gestion et la performance de l'entreprise

Le contrôle de gestion est alors marqué par une forte hétérogénéité des tâches et d'humeurs au second rang, après les préoccupations comptables. Mais suivant les secteurs, la nécessité d'une comptabilité de gestion, prélude à la mise en place d'outils de contrôle, se fait sentir de manière très forte.

1.3.2 La position du contrôle de gestion dans l'entreprise

La fonction contrôle de gestion est sujette à de grandes variations suivant la taille, la complexité, la pression concurrentielle, la structure financière et la maturité managériale des entreprises. Cependant, des auteurs comme **LONING & All**, ont identifié trois rattachements possibles du contrôle de gestion. Il s'agit du⁷ :

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

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

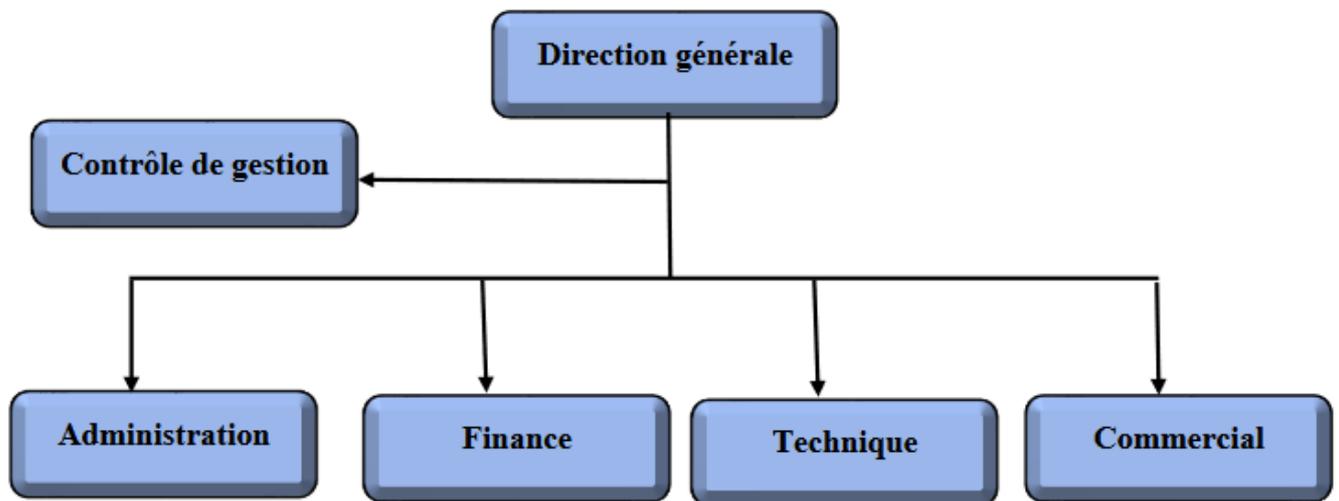
Selon **Bouin**, c'est la meilleure solution: d'une part, la légitimité du contrôleur de gestion est renforcée et son terrain d'action est étendu; d'une part ses préoccupations seront également plus larges que celle de directeur administratif et financier⁸. Ce mode de rattachement peut être présenté par le schéma suivant :

⁷ LONING H & All, «contrôle de gestion, Organisation, outils et pratiques», 3^{ème} Edition Dunod, Paris, 2008, p285.

⁸ BOUIN. X, Simon François-Xavier, « les nouveaux visages du contrôle de gestion », 3^{ème} Edition, DUNOD, Paris, 2009, P.50.

Chapitre 1: notions générales sur le contrôle de gestion et la performance de l'entreprise

Figure N°1: Rattachement à la direction générale

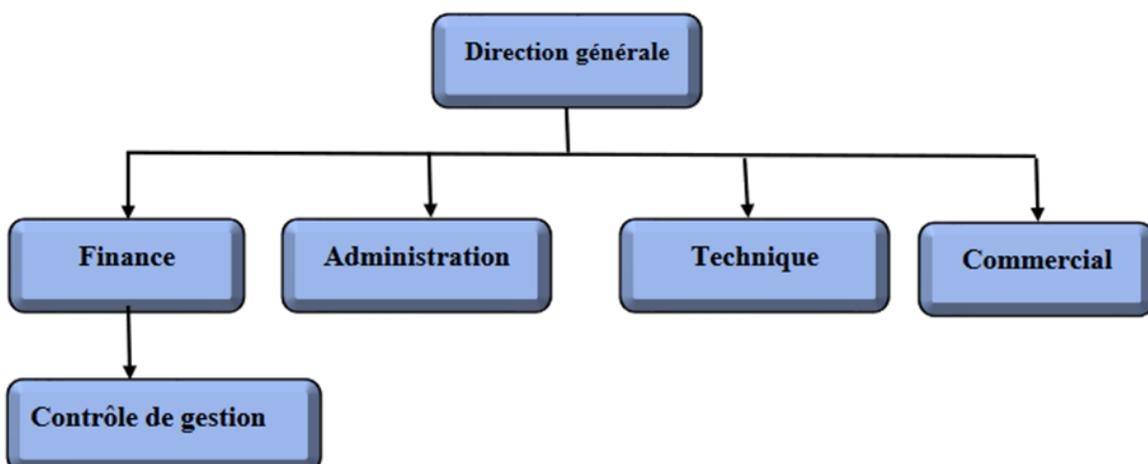


Source: X. Bouin, Simon.F-X, «Les nouveau visage de contrôle de gestion», 3^{ème} Edition Dunod, Paris, 2009, P.50.

✓ Rattachement à la direction administrative et financière (DAF)

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

Figure N°2 : Rattachement à la direction financière.



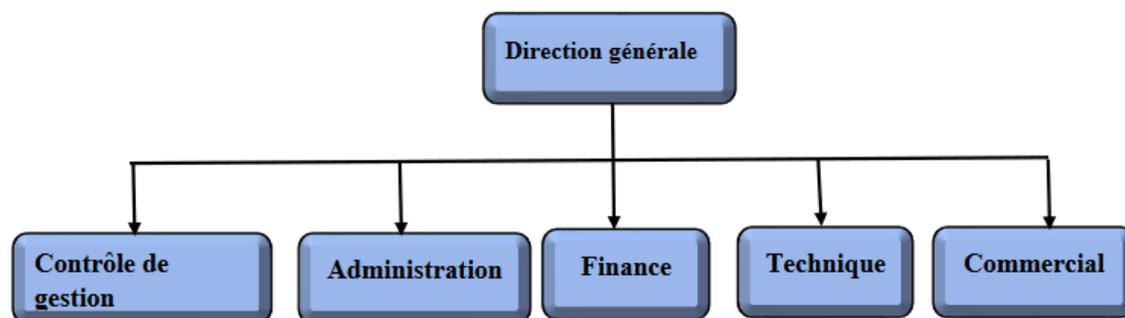
Source : Loning.H, «contrôle de gestion, Organisation, outils et pratiques», 3^{ème} Edition Dunod, Paris, 2008, P.287.

Chapitre 1: notions générales sur le contrôle de gestion et la performance de l'entreprise

✓ Rattachement aux directeurs ou responsables opérationnels (DO/RO)

Cette position accord une place égale à toutes les directions en dessus de la direction générale, ce qui, engendre une relation perpétuelle facilite la communication entre eux et accorde aux contrôleurs de gestion un pouvoir identique à celui des autres directeurs.

FigureN°3 : Rattachement en râteau.



Source: LONING H & All, «contrôle de gestion, Organisation, outils et pratiques», 3^{ème} Edition Dunod, Paris, 2008, P.286.

1.3.3 Le processus du contrôle de gestion

« Le contrôle de gestion est le processus par lequel les managers influencent d'autres membres de l'organisation pour mettre en œuvre la stratégie »⁹.

Philippe LORINO a défini la notion de processus comme : « Un ensemble d'activités reliées entre elles par des flux d'informations ou de matières significatifs, et qui se combinent pour fournir un produit matériel ou immatériel important et bien défini »¹⁰.

Un processus est alors un ensemble d'actions ou d'activités interdépendantes dans le temps et dans l'espace quant à leurs coûts ou leurs conséquences et débouchant sur un résultat commun identifiable.

On distingue alors dans l'entreprise, le processus de facturation, le processus de vente, le processus de développement, le processus de fabrication, etc. Il faut retenir alors que:

⁹GAUTIER Frédéric, PEZET Anne, « Contrôle de gestion : gestion appliquée », Dareois & Pearson Education, Paris, 2006, P.32.

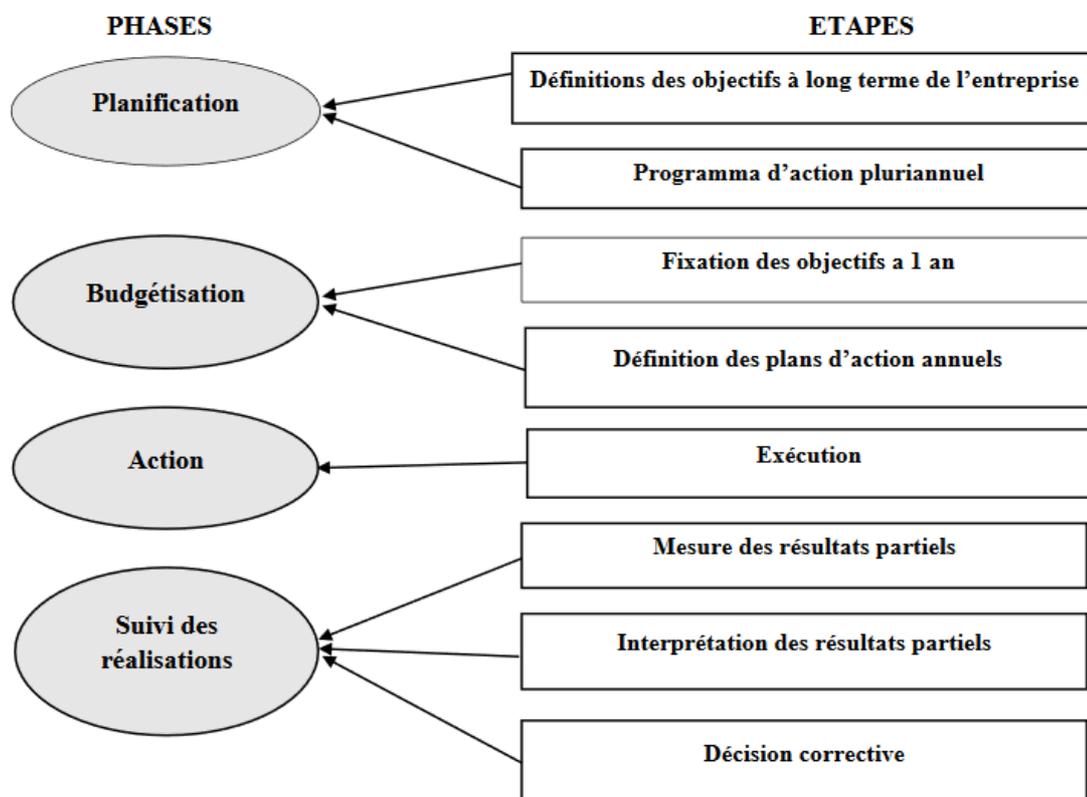
¹⁰LORINO Philippe, « méthodes et pratique de la performance », 3^{ème} Edition d'organisation, Aix-en-Provence, 1997, p. 83.84.

Chapitre 1: notions générales sur le contrôle de gestion et la performance de l'entreprise

- Les processus sont constitués d'activités.
- Les processus sont des ensembles de flux matériels ou informationnels.
- Les processus regroupent les activités selon une logique d'objectifs et de résultats.

L'approche classique distingue quatre grandes étapes dans le processus du contrôle de gestion à savoir la planification, la mesure, le contrôle et la modélisation.¹¹

Figure N°4: processus du contrôle de gestion



Source : ARDOIN.J.L, Michel. D, Schmidt .J « le contrôle de gestion »Edition Publ -Union, Paris, 1985, P.18.

✓ Planification

Le point de départ du processus de contrôle de gestion est une planification, au cours de laquelle l'entreprise définit les objectifs à long terme, puis on les traduit en actes opérationnels à travers les politiques de commercialisation, d'investissement, de gestion des

¹¹ BESCOS P.L, « contrôle de gestion et management »,4ème Edition comptables Montchrestien, Paris, 1995, p 23.27.

Chapitre 1: notions générales sur le contrôle de gestion et la performance de l'entreprise

ressources humaines (GRH) et de gestion financière.

Dans cette phase il faut définir opérationnellement une stratégie

- Choix des couples produits /marchés;
- Investissement et désinvestissement;
- Organisation de gestion des ressources humaines (GRH);
- Adaptation de l'outil de production;
- Financement (plan).

✓ La budgétisation

Elle se définit comme étant « l'expression comptable et financière des plans d'action retenus pour mettre en œuvre la stratégie à court terme (l'année en général) ». ¹²

La procédure budgétaire classique se limite à une simple anticipation des recettes et dépenses de l'année suivante, par contre la perception moderne de management la considère comme un contrat par lequel les responsables des centres s'engagent pour réaliser des objectifs qu'ils ont eux-mêmes contribué à élaborer. Il permet de coordonner les objectifs et les plans d'action des entités décentralisées et de suivre par le biais du contrôle de gestion, les réalisations. Il favorise entre autre, la coordination verticale et horizontale dans les entreprises.

C'est le stade de la mise en œuvre :

- Des budgets commerciaux.
- Des budgets de production.
- Des budgets d'achats.
- Des budgets financiers.

- Des budgets d'investissements.
- En évaluant des résultats futurs.
- En vérifiant l'utilisation des moyens par rapport au plan de résultat.
- En modifiant l'exécution et les plans d'action.

¹²Gervais M, «Contrôle de gestion et planification de l'entreprise», Edition Economica, 1990. p.273.

Chapitre 1: notions générales sur le contrôle de gestion et la performance de l'entreprise

✓ Action et suivi des réalisations

C'est l'étape qui s'occupe de suivre des actions de Budgétisation et l'exécution des plans d'action et les traduit en faits pour atteindre l'objectifs fixé. Cette étape s'occupe de la mesure des résultats partiels de l'action et de l'explication des niveaux de performance atteints ainsi que l'identification des mesures correctives nécessaires. Le processus de contrôle est donc indissociable de 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.

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

- Les plans à long et moyen terme.
- Les études économiques ponctuelles.
- Les statistiques extracomptables.
- La comptabilité générale et la comptabilité analytique.
- La technique des ratios.
- Les tableaux de bord.
- Le système budgétaire.

1.4. Les outils de contrôle de gestion

L'implantation de la fonction du contrôle de gestion dans une entreprise nécessite l'utilisation des différents outils qui sont : la comptabilité analytique, la gestion budgétaire, le tableau de bord et le reporting.

1.4.1. La comptabilité de gestion :

« La comptabilité analytique est un ensemble d'information comptable qui permet aux dirigeants de l'entreprise de suivre l'évaluation des coût intermédiaires et prendre un ensemble de décision de gestion »¹³.

C'est donc un mode de traitement des données qui doit fournir les éléments qui permettent d'éclairer les prises de décisions à travers l'analyse des coûts qui jouent un rôle important dans les prises de décisions.

¹³ LASARY, « la comptabilité analytique », Edition DAREL OTHMANIA , Alger, 2007, P.20.

Chapitre 1: notions générales sur le contrôle de gestion et la performance de l'entreprise

C'est un système d'information sur les différents coûts de l'entreprise. Son fonctionnement et ses objectifs diffèrent de ceux de la comptabilité générale. Elle permet d'obtenir une imputation par axe d'analyse des flux financiers et d'aboutir à des comptes de résultat par fonction, produit, branche, agence, succursale et direction.

La comptabilité de gestion d'exploitation est un mode de traitement des données dont les objectifs essentiels sont les suivants :

L'analyse de la performance de l'entreprise : la comptabilité de gestion est un outil d'information interne utilisé par les gestionnaires pour déterminer les responsabilités par centre de profit, et d'évaluer les rendements par activité, voire même par produit et par région géographique.

Fournir une base d'évaluation : la comptabilité de gestion a pour objectif la détermination des bases d'évaluation de certains éléments du bilan de l'entreprise (les stocks par exemple).

Expliquer les résultats, en comparant les coûts et les prix de revient : la comptabilité de gestion analyse la formation du résultat global et dégage la contribution des différentes activités à ce résultat. Elle permet ainsi de répartir les charges entre les différents coûts (coût d'achat, coût de production, ...), et déterminer le résultat analytique de chaque produit

Éclairer les prises de décisions : la comptabilité de gestion fournit les informations sur lesquelles peuvent s'appuyer les études et les raisonnements permettant de prendre des décisions engageant l'avenir de l'entreprise. **Jolly et Rigaudière** précisent que la comptabilité de gestion est un instrument de communication, de contrôle, de motivation et d'apprentissage. Elle a quatre usages distincts : « justifier des prix de ventes, donner des éléments permettant de décider, fournir des paramètres de contrôle et évaluer des biens et des services ».

✓ **Les différentes méthodes de calculs des coûts**

Parmi les méthodes de calculs des coûts les plus utilisées dans la comptabilité analytique nous citons :

➤ **Selon le système des coûts complets**

Le coût complet est une méthode de calcul permettant de déterminer le Coût de revient d'un

Chapitre 1: notions générales sur le contrôle de gestion et la performance de l'entreprise

produit qui correspond à la somme de tous les coûts liés à la fabrication. Sa détermination est indispensable afin de fixer un prix de vente permettant d'une part d'être rentable et d'autre part d'analyser la compétitivité du prix déterminé. Parmi ces méthodes ;

- **La méthode des centres d'analyse (sections homogènes)**

Un centre d'analyse est une division comptable de l'entreprise correspondant le plus souvent à l'organisation fonctionnelle de l'entreprise (approvisionnement, production, distribution, administration...) ces dernières sont homogènes car elles regroupent des activités homogènes ; ou qui interviennent dans les mêmes étapes du cycle d'exploitation de l'entreprise.

Principes de la méthode :

- La répartition des charges indirectes de l'entreprise sur l'ensemble des activités qu'elle détient est représentée sous forme de section ou centre ; (tel que centre d'administration, maintenance, production...etc). le nombre de ces centres diffère d'une entreprise à une autre selon sa chaîne de production et d'acheminement.
- La détermination des centres qui sont principaux à l'activité et ceux qui servent d'appuis à cette activité¹⁴.

- **Méthode des coûts préétablis**

Consiste à enregistrer les opérations à l'aide des coûts calculés à l'avance puis à les comparer aux coûts réels déterminés à partir de la comptabilité générale.

Les coûts préétablis sont élaborés de la manière que les coûts réels, ils comprennent des éléments des charges directs et des éléments des charges indirects.

L'élaboration pratique des standards nécessite une analyse fine des conditions de production et fait donc appel tant aux services techniques qu'aux services de gestion (ce sont les services techniques qui déterminent les standards de qualités)¹⁵.

- **La méthode ABC**

La méthode ABC signifie Activity Based Costing. C'est un outil d'analyse des coûts par

¹⁴ GILBERT CHA, Patrick PIGET, « comptabilité analytique », Edition ECONOMICA, 2^{ème} édition, Paris, 1998, P.29.

¹⁵ SAADA.T, BURLAUD.A, SIMON.C, « comptabilité analytique et contrôle de gestion », Edition VUIBERT, 3^{ème} Edition, Paris, 2005, P.153.

Chapitre 1: notions générales sur le contrôle de gestion et la performance de l'entreprise

activités, ce modèle permet de diviser l'entreprise en activités, il faut donc repérer toutes les activités qui concourent à améliorer la valeur du produit ou du service.

Principes de la méthode :

- La comptabilisation par activité repose sur une vision systémique de l'entreprise.
- L'entreprise n'est plus découpée en fonction mais en activité.
- La comptabilité par activité est fondée sur la valeur des produits et le Coût des activités. Elle fait une analyse transversale et non plus fonctionnelle (ou verticale) de l'entreprise.

➤ Selon le système des coûts partiels

Le coût partiel est une partie du coût global du produit (c'est-à-dire une partie de son coût complet). Cette méthode répartie les charges en 04 catégorie :

- Charge variable (direct costing).
- Coût direct.
- Charge fixe spécifique.
- IRFF (imputation rationnelle des frais fixes).

○ Coût variable (direct costing).

Cette méthode consiste à calculer des Coûts de produit ou de prestation de service en ne considérant que les charges variables. La connaissance de ces Coûts permet de dégager une marge sur coût variable par produit ou par prestation.

Principes :

- Le coût variable ne comprend que des charges opérationnelles, variables en fonction du niveau d'activité et ces charges sont affectées à chaque produit ou à chaque activité.
- Permet d'apparaître par produit ou par activité, par différence entre le chiffre d'affaire réalisé et le coût variable correspondant, une marge sur coût variable.

$$M_{/CV} = CA - CV$$

- Le résultat est calculé à base de la déduction du coût fixe¹⁶

Résultat global = \sum des $M_{/cv}$ - charge fixe total

¹⁶ Boughaba Abdellah, « comptabilité analytique d'exploitation », Edition BERTI, Paris, 1991, P.43.

Chapitre 1: notions générales sur le contrôle de gestion et la performance de l'entreprise

○ **Coût direct**

Cette méthode consiste à affecter les charges immédiatement sans calcul intermédiaire au coût des produits. Elle permet une analyse de la contribution à la rentabilité de chaque produit ou service, et de dégager une marge sur coût direct égale à la différence entre le chiffre d'affaire réalisé sur le produit et la somme des coûts variables et des coûts fixes directs du produit¹⁷

○ **Coût spécifique :**

La méthode des coûts spécifique prolonge la démarche des coûts variables, elle impute à chaque produit des charges fixes directes qui lui sont propre et permet ainsi de dégager une marge sur coût spécifique.

Principes :

- Les charges fixes directes peuvent concerner un produit en particulier (exemple ; dotations à l'amortissement des matériels exclusivement dédiés à la fabrication d'un produit).
- Permet de dégager des coûts spécifiques et de la marge sur coût spécifique.
- La marge sur coût spécifique totale a pour rôle de couvrir les charges de structures indirectes ;

Marge sur coût spécifique = marge sur coût variable après distribution – coût fixe direct

Si la marge sur coût spécifique est positive ($M/CS > 0$) alors le produit contribue à la couverture des charges de structure communes.

Inversement ($M/CS < 0$), la marge sur coût variable ne couvre pas les propres charges fixes du Produit.

○ **IRFF (Imputation Rationnelle des Frais Fixes) :**

Cette méthode n'est pas une méthode de calcul de coût. Il s'agit d'une technique de prise en

¹⁷BERLAND.N, DE RONGE.Y, « contrôle de gestion », Edition PEARSON, Paris, 2012, P.241.

Chapitre 1: notions générales sur le contrôle de gestion et la performance de l'entreprise

compte des frais fixes dans les Coûts. Cette méthode permet de prendre en compte les variations d'activité¹⁸

Principes de cette méthode :

- Toute variation des coûts d'imputation rationnelle résulte de la seule variation des conditions d'exploitation, variation du coût variable unitaire et variation des coûts fixes. Ces coûts deviennent alors significatifs de la performance de centre d'activité, dans la mesure où le responsable du centre n'a pas toujours la maîtrise de son volume d'activité, c'est le cas des centres de fabrication dont l'activité dépend de l'activité commerciale.
- Cette méthode permet d'informer le responsable sur le montant de la perte occasionnée par la sous-activité, ou le gain généré par la suractivité. En cas de sous-activité persistance, des mesures sont à prendre, soit pour saturer les capacités, soit pour les réduire et les adapter à l'activité.
- Enfin, et pour les entreprises qui travaillent à la commande et répondent à des devis, le recours à la méthode de l'IRFF est nécessaire pour définir un prix, l'entreprise qui intégrerait dans un devis la totalité de l'amortissement annuel d'une machine qui ne servirait que pour la commande considérée aurait peu de chance de voir son offre retenue¹⁹.

1.4.2 La gestion budgétaire

Afin de réaliser ses objectifs en toute efficacité et efficience, le contrôle de gestion fait appel à la gestion budgétaire qui constitue l'un des outils les plus efficaces de pilotage à court terme des processus de l'entreprise, et qui couvre l'ensemble des activités de planification et du contrôle.

Selon **Doriath.B** : « 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

¹⁸ Hervé Arnaud, Ali Garmilis et Veronique Vignon, « le contrôle de gestion en action », 2^{ème} édition, Lyon, P.107.

¹⁹ IDEM, P.108.

Chapitre 1: notions générales sur le contrôle de gestion et la performance de l'entreprise

participation des responsables ». ²⁰

M.GERVAIS, définit « le contrôle budgétaire comme la comparaison permanente des résultats réels et prévisions chiffrés figurant au budget afin :

- De rechercher la cause d'écarts ;
- D'informer les différents niveaux hiérarchiques ;
- De prendre les mesures correctives éventuelles nécessaires ;
- D'apprécier l'activité des responsables budgétaires » ²¹.

La gestion budgétaire est donc un outil de prévision et de planification, qui englobe tous les aspects de l'activité de l'organisation et couvre tous ses niveaux hiérarchiques, c'est un système qui favorise la décentralisation et la délégation du pouvoir de décision aux échelons hiérarchiques inférieurs, c'est un outil de motivation et de communication qui intègre des remises en causes et apporte des actions correctives en se basant sur le contrôle permanent et l'évaluation des performances.

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

$$\text{Réalizations} - \text{Prévisions} = - / + \text{Ecart}$$

✓ Les différents types du budget

« Le budget est l'expression quantitative du programme d'action proposé par la direction. Il contribue à la coordination et l'exécution de ce programme. Il en couvre les aspects, tant financiers que non financiers, et tient lieu de feuille de route pour l'entreprise ». ²²

Le cycle budgétaire se traduit par un cheminement de budgets fonctionnels :

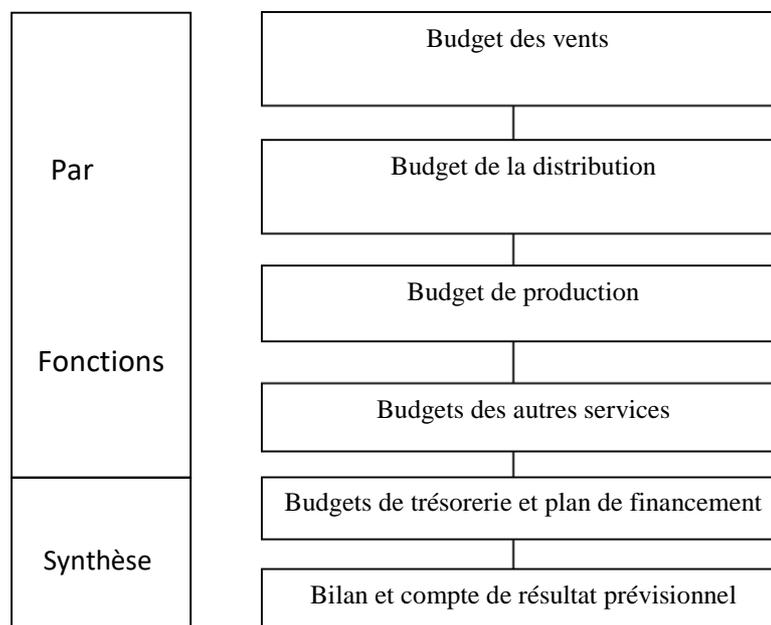
²⁰Doriath.B, « gestion budgétaire », 5^{ème} Edition, DUNOD, Paris, 2008, p.3.

²¹Gervais M, «Contrôle de gestion et planification de l'entreprise», Edition Economica, 1990,P.123.

²²DORIATH. B, GOUJET.C, « gestion prévisionnelle et mesure de la performance », Edition DUNOD, Paris, 2002, P.100.

Chapitre 1: notions générales sur le contrôle de gestion et la performance de l'entreprise

Figure N° 5 : Le cycle budgétaire



Source : Demeestère, Lorino, Mottis, « Contrôle de gestion et pilotage de l'entreprise », Dunod, Paris, 2006, P 111.

▪ Le budget des ventes

Le budget des ventes permet de répondre aux questions suivantes : quels produits vendre ? En quelles quantités ? A quels prix ? Et dans quelles conditions d'écoulement ?

Les réponses à ces questions mettent en jeu, plusieurs éléments, notamment :

- L'exploitation rationnelle des analyses faites en utilisant la comptabilité à posteriori, c'est-à-dire en examinant le mouvement des ventes, les modes de distribution, la nature des clients, etc.
- L'utilisation des données statistiques concernant le marché actuel et potentiel à savoir statistique démographique, répartition du revenu national, importance des crédits budgétaire de l'Etat ou des collectivités locales qui pourront être consacrés à des commandes, etc.
- Les échanges de vues qui doivent intervenir entre les chefs d'entreprise de la même branche et leurs organisations syndicales.
- On reconnaît l'importance de l'étude des marchés mais on sait aussi que l'entreprise

Chapitre 1: notions générales sur le contrôle de gestion et la performance de l'entreprise

Petite ou moyenne peut difficilement pratiquer une telle étude si elle doit se limiter à ses propres ressources, d'où l'intérêt de la coopération dans ce domaine.

- Enfin, en n'oubliant pas de signaler l'importance de la distinction entre vente sur le marché intérieur et vente à l'exportation. Il s'agit de deux marchés dont les caractéristiques sont très différentes et qui peuvent exiger des modes de prospection donc des frais spécifiques.

▪ **Budget de production**

Il est le budget essentiel du cycle budgétaire dans une entreprise industrielle. L'élaboration de budget de production consiste à « élaborer un plan de production à court terme (l'aspect prévisions quantitatives), puis de le valoriser et de le ventiler par unité d'exploitation, par période, afin d'en faciliter le contrôle (l'aspect budgétisation) »²³. Il est souvent établi de manière subséquente par rapport au budget de vente. Il consiste à déterminer les quantités de production correspondantes aux prévisions de ventes en tenant compte des contraintes liées à l'entreprise (main-d'œuvre, moyens matériels de production, matières premières, politique de stockage, distribution,...). Le chiffrage des budgets de production s'effectue en coûts standards ou en coûts préétablis de production

▪ **Le budget d'approvisionnements**

Ce budget est fait, en même temps que le budget de production. Après avoir chiffré le flux des quantités des matières utiles pour alimenter le flux de production, il faudra prévoir la répartition des commandes dans le temps, de manière à ne pas entamer dangereusement le stock de sécurité tout en évitant les gonflements qui entament la rentabilité des capitaux.

▪ **Les budgets d'investissements**

Ce budget est évidemment établi sur une période plus longue que celle qui sert de base au budget d'exploitation et tient compte de l'évolution prévisionnelle des ventes à long terme.

De ce fait, il comporte une grande part d'aléas. Il est particulièrement incertain en cas de variation de la conjoncture ou de changement dans la politique du crédit. La nécessité de faire des prévisions sur la durée de vie des produits explique que le chef d'entreprise doit faire appel à une documentation professionnelle soigneusement tenue à jour.

²³ GERVAIS M., Op.cit, P. 353

Chapitre 1: notions générales sur le contrôle de gestion et la performance de l'entreprise

▪ Le budget de trésorerie

Toute entreprise sait bien qu'elle doit faire des prévisions de trésorerie pour assurer convenablement ses échéances, mais ces prévisions ne sont pas pour autant systématiquement organisées. La bonne règle consiste à établir le budget de trésorerie en transportant dans le temps le budget d'exploitation, et le budget d'équipement.

Pour établir le budget de trésorerie-exploitation, on part du compte prévisionnel d'exploitation établi mensuellement. On note les décaissements correspondant aux charges prévues et les encaissements correspondant aux ventes prévues, ceci, compte tenu des crédits accordés aux clients.

Pour établir le budget de trésorerie-équipements on part du programme d'équipement et on met en place dans le temps les dépenses qui seront couvertes par l'autofinancement ou par les recours au crédit.

1.4.3. Les tableaux de bord

Le tableau de bord est établi par les contrôleurs de gestion, il permet le pilotage de son activité d'une façon plus efficace et plus efficiente. Le tableau de bord est un support de communication opérationnel très efficace, car il détient des informations pertinentes, fiables et utiles à son utilisateur.

Selon **Doriath, B et Goujet, C** « un tableau de bord est un ensemble d'indicateurs qui informent le responsable d'un centre de responsabilité sur l'état du système qu'il pilote et sur le degré de réalisation de ses objectifs ». ²⁴

Pour **Alazard, C et Sépari, S** « un tableau de bord est un document rassemblant, de manière claire et synthétique, un ensemble d'information organisé sur des variables choisies pour aider à décider, à coordonner, à contrôler les actions d'un service, d'une fonction, d'une équipe ». ²⁵

Le tableau de bord est un instrument de contrôle et de comparaison qui permet de donner de précieuses indications au décideur. Les techniques modernes de visualisation par ordinateur sont vivement recommandées. C'est un outil tourné vers l'action qui apporte une

²⁴Doriath, B, Goujet, C, « Gestion prévisionnelle et mesure de la performance », 3^{ème} Edition, Dunod, Paris, 2007, p.284.

²⁵ Alazard, C et Sépari, S. (2007), Op. Cit, p.599.

Chapitre 1: notions générales sur le contrôle de gestion et la performance de l'entreprise

information aussi précoce que possible, voire anticipée, afin de favoriser la réactivité de l'unité.

Les tableaux de bord ont pour objectifs :

- Le tableau de bord est un outil d'aide au management, son objectif comporte deux volets distincts : un volet pour le constat, destiné au reporting, et un volet pour l'action, destiné au pilotage du service.
- Obtenir rapidement les indicateurs de gestion essentiels qui intéressent le responsable concerné pour guider sa gestion et en apprécier les résultats autrement dit il fournit des informations essentielles, significatives et rapides pour faciliter la prise de décision des responsables.
- Analyser l'évolution, en temps réel, des indicateurs de gestion à l'aide d'écarts, de ratios, de clignotants.
- Réagir efficacement dans un court délai aux évolutions environnementales et aux écarts traduisant des dysfonctionnements.
- Mesurer les effets des actions correctives.
- Favoriser la communication interne transversale et par voie hiérarchique.

1.4.4 Le système d'information

Le système d'information est un élément essentiel du processus de gestion et c'est une composante fondamentale du système de contrôle de gestion. Ce dernier envisage ses rapports avec le système d'information dans une logique de moyen : le système d'information offre l'information nécessaire à la mise en œuvre du processus de contrôle de gestion et il effectue les traitements qui lui sont demandés.

R. REIX définit le système d'information comme étant :

« Un ensemble organisé de ressources : matériel, logiciel, personnel, données, procédures..., permettant d'acquérir, de traiter, stocker, communiquer des informations (sous formes des données, textes, images, sons ...) dans des organisations »²⁶

Le système d'information a pour finalités le (la) :

²⁶ Reix.R, « système d'information et management de l'organisation », 5^{ème} Edition Vuibert, Paris, 2005 , P.3.

Chapitre 1: notions générales sur le contrôle de gestion et la performance de l'entreprise

- **Contrôle** : le système d'information doit être la mémoire de l'organisation, en traitant les données passées et en constituant un historique qui servira de base de comparaison afin de déceler toute anomalie dans l'organisation.
- **Coordination** : le système d'information par son aspect dynamique traite aussi les informations relatives au présent en assurant la coordination entre les différents services (circulation des documents accompagnant les flux), le système doit être rapide.
- **Décision** : le système d'information traite aussi les informations qui concernent le futur il doit donc permettre de faire des prévisions et de choisir, grâce à la simulation, la solution optimale et donc la décision adéquate.

1.4.5 Le reporting

Le reporting est un ensemble d'indications de résultats, construit à posteriori, de façon périodique, afin d'informer la hiérarchie des performances d'une unité.

Il correspond à la réalisation de documents synthétiques destinés à la supervision de la délégation de responsabilités. Il s'inscrit souvent dans les entités organisées en centres de profits, en filiales et vise à faire remonter les informations vers le sommet hiérarchique. C'est une pratique de plus en plus fréquente permettant d'accompagner un management décentralisé fondé sur la délégation de pouvoir et de responsabilités.

Après cette brève présentation du contrôle de gestion, nous allons présenter quelques éléments qui nous permettront de cerner le concept de performance.

Section 2 : la notion de performance dans l'organisation

Avant d'entrer dans le vif du sujet, il importe aussi d'apporter quelques précisions, quant à la notion de performance, en présentant un certain nombre de définitions, quelques notions voisines, ses formes et ses dimensions. C'est ce que nous apprêtons à présenter dans cette section.

Chapitre 1: notions générales sur le contrôle de gestion et la performance de l'entreprise

2.1. Définitions de la performance :

C'est dernière années, la notion de performance a connu une remarquable évolution occupant une place centrale dans le domaine de la recherche en gestion. De nombreux travaux ont apparus, se rapportant sur l'identification de paramètre ayant une influence sur la performance organisationnelle de l'entreprise, en lui proposant des définitions au concept, des outils et des moyens permettant de la mesurer.

La potentialité de mesurer la performance de l'entreprise, à travers d'indicateurs pertinents est tangibles signifie ainsi, pour les entreprise plus de clarté et de transparence de leur gestion.

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

Selon **LORINO** la performance est définie comme étant « l'ensemble des éléments qui contribue à la création de la valeur de l'entreprise. Plus exactement, à l'amélioration de la valeur nette de cette dernière par la contribution de chaque individu ou groupe d'individu».²⁷

« La performance de l'entreprise est fondée sur le couple coût-valeur, dont les deux termes sont indissociables mais fondamentalement distincts. Est performance dans l'entreprise tout ce qui contribue à améliorer le couple coût-valeur. A contrario n'est pas forcément performance, ce qui contribue à diminuer le coût ou à augmenter la valeur, séparément »²⁸.

Elle fait référence, non seulement à un jugement sur un résultat, mais également à la façon dont ce résultat est atteint, compte tenu des conditions et des objectifs de réalisation. Il recouvre alors deux aspects distincts, en l'occurrence, l'efficacité et l'efficience car on peut bien être efficace sans être efficient et inversement. On peut évoquer également le concept de pertinence pour ce qui concerne le choix des objectifs en fonction des moyens et des caractéristiques de l'environnement.

²⁷ LORINO Philippe, « méthodes et pratique de la performance », 3^{ème} Edition d'organisation, Aix-en-Provence, 1997, p18.

²⁸ Demeestère, Lorino, Mottis, « contrôle de gestion et pilotage de l'entreprise », Dunod, Paris, 2006, P8.

Chapitre 1: notions générales sur le contrôle de gestion et la performance de l'entreprise

2.2. Les critères et les caractéristiques de la performance

2.2.1. Les critères de la performance :

Une entreprise performante doit être à la fois efficace, efficiente et pertinente d'où la nécessité des critères de la performance :

✓ Critère d'efficacité

L'efficacité est la capacité d'une organisation à atteindre le but qu'elle s'est fixé. Elle peut être quantifiable et mesurable (ex : le but de profit, de croissance...) mais peut aussi parfois, s'apprécier de façon uniquement qualitative (réussite ou échec d'un lancement d'un produit). Donc l'efficacité examine le rapport entre l'effort et la performance.

✓ Critère d'efficience

Par efficience, on entend le rapport entre les biens ou les services produits, d'une part et les ressources utilisées pour les produire, d'autre part.

Ainsi, l'efficience « maximise la quantité obtenue à partir d'une quantité donnée de ressources ou minimise la quantité de ressources consommées pour une production donnée »²⁹.

C'est-à-dire l'efficience correspond à la meilleure gestion possible des moyens, des capacités en relation avec les résultats.

✓ Critère de pertinence

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

✓ Critères d'économie

Par économie, on entend les conditions dans lesquelles on acquiert des ressources humaines et matérielles, pour qu'une opération soit économique, l'acquisition des ressources

²⁹ MALO J.L., MATHE J.C., l'essentiel du contrôle de gestion, édition d'Organisation, Paris, 2000, p 106.

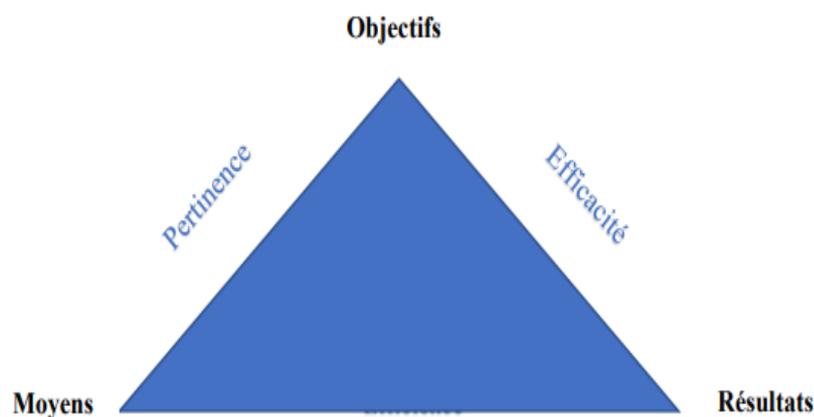
Chapitre 1: notions générales sur le contrôle de gestion et la performance de l'entreprise

doit être faite d'une qualité acceptable et au coût le plus bas possible.

On peut ajouter que la performance oblige à une vision globale interdépendante de tous les paramètres internes et externes, quantitatifs et qualitatifs, techniques et humains, physiques et financiers de la gestion. Le gestionnaire doit donc rechercher la performance globale, qui intègre plusieurs niveaux d'évaluation. Il s'agit de ce fait des niveaux suivants :

- Pour la production, c'est l'amélioration permanente de la productivité, donc un rendement physique, associé à un niveau élevé de qualité.
- Pour la vente, c'est la compétitivité sur le marché ou la différence valeur-coût.
- Pour la finance, c'est la rentabilité, et qui peut être définie de plusieurs manières.

Figure N°6 : le triangle de la performance



Source : Loning H et Al., « Le contrôle de gestion, organisation, outils et pratiques », 3^{ème} Edition Dunod, Paris, 2008, P6.

2.2.2. Les caractéristiques de la performance

Il existe différentes caractéristiques de la performance dont, nous distinguons :

✓ La performance est un support à des jugements

La performance reste une affaire de perception. Pour un dirigeant, elle pourra être la rentabilité ou la comptabilité de son entreprise ; pour un employé, elle pourra être le climat de travail et pour un client, la qualité des services rendus.

Chapitre 1: notions générales sur le contrôle de gestion et la performance de l'entreprise

✓ **Les composantes de la performance évoluent dans le temps**

Les critères d'évaluation internes et externes changent. Ainsi des facteurs clés de succès d'une entreprise durant la phase d'innovation peuvent se révéler incompatibles avec ceux exigés pendant une phase de développement.

✓ **La performance comme indicateur de pilotage**

La performance se pilote. Plusieurs auteurs recommandent aux dirigeants une grille de lecture de l'entreprise contenant des indicateurs, qui complètent et s'éclairent mutuellement et qui sont reliés à des objectifs multiples. Ensuite, la performance a un effet rétroactif sur l'organisation, car elle opère sur le comportement des dirigeants lors du pilotage de celle-ci. Si les résultats sont en dessous des objectifs, les responsables vont réviser les choix stratégiques.

✓ **La performance est riche de composantes antinomiques**

Elle se compose d'un ensemble de paramètres complémentaires et parfois contradictoires, cela se vérifie quand le dirigeant cherche à minimiser les coûts tout en veillant à améliorer la qualité des produits et à maintenir la morale des salariés.

2.3 Les formes et les dimensions de la performance

2.3.1 Les formes de la performance

Avec les enjeux concurrentiels d'aujourd'hui, la performance des entreprises comprend plusieurs formes qui sont étroitement liées. Ces formes trouvent leurs origines dans les différentes attentes des parties prenantes. Parmi elles, on trouve :

La performance économique

La performance économique s'entend comme la rentabilité de l'entreprise, elle réside dans la survie de l'entreprise et sa capacité à atteindre les objectifs fixés, elle peut être mesurée à partir de la variation de l'activité et de la rentabilité des investissements et des ventes. La compréhension de la performance économique peut aussi provenir d'une analyse éclairée du compte de résultat, en effet le bénéfice net (ou la perte nette) est une mesure finale de la rentabilité de l'entreprise qui permet aux actionnaires et aux analystes financiers d'apprécier la performance d'une firme.

Chapitre 1: notions générales sur le contrôle de gestion et la performance de l'entreprise

La performance financière

En sa qualité de système de mesure et de communication financière, la comptabilité apporte de nombre d'indicateurs liés au cycle financier comme le résultat d'exploitation, le résultat courant, l'excédent brut d'exploitation, etc. Par extension on trouve ensuite des critères tels que la VAN (valeur actuelle nette) ou l'EVA (Economic value added) qui expriment, selon la lecture faite, le retour sur capital ou sur investissement en terme de flux financiers, la rémunération du capital apporté par les apporteurs de capitaux ou encore le surplus potentiel de richesse créée au cours d'une période.

La Performance opérationnelle

Elle est liée aux opérations de production de biens ou services et repose sur une gestion des coûts opérationnels mais aussi sur ce que l'on pourrait appeler la valeur client c'est-à-dire l'impact, la perception de ces biens et services sur le marché par les clients et donc la gestion du chiffre d'affaires.

Elle renvoie donc à des indicateurs apportés par la comptabilité de gestion ou par des analyses financières telles que le suivi de l'excédent brut d'exploitation (EBE).

Performance sociale

On peut définir la performance sociale comme les résultats d'une entreprise dans les domaines qui ne relèvent pas directement de l'activité économique (domaines extra économiques). La performance sociale est la mise en pratique efficace de la mission sociale d'une institution en accord avec les valeurs sociales. Elle résulte des décisions et choix d'actions au sein de l'organisation qui vont avoir un impact sur l'ensemble des salariés en matière, par exemple, de sécurité, de santé, de rémunération, de gestion de compétences....

Le terme de la performance sociale fait ainsi référence à la mise en œuvre de la responsabilité sociale des entreprises (l'application de la réglementation, tel que le code de travail, le respect et la reconnaissance des employés).³⁰

³⁰ Sahel, F. Op. Cit, p. 28.

Chapitre 1: notions générales sur le contrôle de gestion et la performance de l'entreprise

Performance environnementale

Toute organisation exerce un ensemble d'activités qui ont un impact, à des degrés différents, sur l'environnement. Il en résulte un management environnemental. En faisant des choix et des actions en termes d'objectifs environnementaux liés à ces activités, Cela donne lieu à la présentation de résultats, d'indicateurs quantitatifs (tels les unités d'émission de facteurs polluant par quantité produite) et qualitatifs, qui expriment ce que fait l'entreprise pour la maîtrise des aspects environnementaux puis le résultat obtenu.

La performance interne et externe

La performance interne est celle qui concerne essentiellement les acteurs de l'organisation. La performance externe s'adresse de façon générale aux acteurs en relation contractuelle avec l'organisation. Elle concerne principalement les actionnaires et les organismes financiers, et porte sur le résultat présent et futur.

Tableau N°2 : Comparaison entre la performance interne et la performance externe.

Performance externe	Performance interne
Est tourné 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, B. Goujet, C. « Gestion prévisionnelle et mesure de la performance ». 3^{ème} Edition Dunod. Paris, P 173.

2.3.2 Les dimensions de la performance

On décline la performance et on étend son périmètre en distinguant plusieurs dimensions de la performance

Chapitre 1: notions générales sur le contrôle de gestion et la performance de l'entreprise

- **Performance et actionnaire** : les actionnaires recherchent une performance au travers de la valeur de l'action et de la distribution des dividendes.
- **Performance et client** : le client évalue la performance au travers de sa satisfaction perçue dans la valeur apportée par le bien ou le service qu'il utilise.
- **Performance et personnel** : le personnel perçoit la performance à partir du fonctionnement de l'organisation, de la qualité et des conditions du travail et des relations.
- **Performance et partenaire** : la performance totale passe par la performance locale de chaque acteur de la chaîne de valeur.
- **Performance et public** : pour le public, la performance consiste pour une entreprise à développer l'information sur ses produits, à préserver l'environnement, à avoir un comportement éthique et responsable vis-à-vis de la société.
- **Performance et système de qualité** : il s'agit de respecter des procédures pour garantir la fiabilité, les coûts, les délais des biens et des services proposés aux clients, tant internes qu'externes à l'organisation. A partir de ces définitions, on peut conclure que Pour être performante, une entité donnée doit réaliser la meilleure combinaison possible entre valeurs et coûts, autrement dit, elle doit atteindre des résultats satisfaisants tout en respectant et en tenant compte des ressources dont elle dispose, sans dépasser le budget qu'il s'est fixé ³¹.

2.4 Les indicateurs de mesure de la performance

« Les indicateurs de performance sont au cœur du système de contrôle de gestion, ils doivent fournir aux décideurs un diagnostic sur les résultats et une information sur les moyens mis en œuvre pour les atteindre. »³²

³¹ FABRE Pascal, THOMAS Catherine, DSCG 3, « management et contrôle de gestion », Edition DUNOD, 2007, P. 27-30.

³² BHIMANI.A, DATAR. S, FOSTER. G, HORNGREN. C, « Contrôle de gestion et gestion budgétaire », Edition Pearson Education, Paris, 2006.P177.

Chapitre 1: notions générales sur le contrôle de gestion et la performance de l'entreprise

Il existe plusieurs indicateurs : financier, non financier ; ils peuvent aussi être classés en deux groupes : les indicateurs internes et les indicateurs externes.

➤ **Les indicateurs financiers :**

C'est un ensemble de ratios employés pour déterminer la santé financiers de l'entreprise. Ces indicateurs concernant la solvabilité, la rentabilité voir la croissance de l'activité, le fond de roulement et besoin de fond de roulement ainsi que la gestion de la trésorerie. Ils offrent la possibilité de comparer les prestations générales d'une entreprise par rapport à son secteur d'activité pour identifier les éventuelles opportunités d'investissement.

➤ **Les indicateurs non financiers :**

Les indicateurs non financiers présentent des avantages spécifiques ³³ :

- Ils sont en relation plus étroite avec la stratégie de l'organisation ;
- Ils apportent une information quantitative indirecte sur les actifs incorporels d'une entreprise ;
- Ils peuvent être de bon indicateurs de futur résultat financiers ;
- Ils peuvent améliorer la performance des responsables en assurant une évaluation plus transparente de leurs actions ;
- Ils peuvent faire perdre du temps et être coûteux à mettre en œuvre ;
- Ils sont exprimés de façon hétérogène en unité de temps, en pourcentages, en unités physique ;
- Ils sont parfois dépourvus de relation vérifiable avec les résultats comptables ou avec le cours de l'action et manquent de rigueur statistiques ;
- Ils risquent d'être trop nombreux pour être résumés par quelque facteur clés du succès.

➤ **Les indicateurs internes :**

Ils sont principalement produits par la comptabilité de gestion, on y retrouve :

Les indicateurs de résultats ; tels que le volume mensuel de la production, le coût de cette production. Ces indicateurs évaluent la rentabilité de l'entreprise. Les indicateurs de moyens ; tels que les quantités et le coût des matières consommées, le coût et le temps de main

³³ CHARLES. H, SABINE. C, et AL, op.cit, P .44.

Chapitre 1: notions générales sur le contrôle de gestion et la performance de l'entreprise

d'œuvre, la taille des séries produites,

➤ **Les indicateurs externes :**

Pour compléter les indicateurs internes, il est utile d'adopter des indicateurs dirigés vers l'environnement de l'entreprise. Chaque entreprise a un marché particulier, une activité et une structure qui rendent uniques les conditions de sa performance.

Choisir les conditions pertinentes pour évaluer la position de l'entreprise dans son environnement, consiste donc à mettre ces conditions en adéquation avec des objectifs préalables définis.

Les indicateurs externes portent sur les changements dans l'environnement de l'entreprise (les changements politiques, économiques, technologique, sociologiques, changements dans les marchés, les clients, les concurrents, les fournisseurs) qui peuvent exercer une influence positive (opportunités) ou négative (risques).

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

Chapitre 2

Chapitre 2 : le contrôle de gestion, comme outil de mesure et de pilotage de la performance

La recherche de la performance a toujours été une préoccupation fondamentale pour l'entreprise. Dans le domaine de la gestion, performance c'est le résultat ultime de l'ensemble des efforts d'une organisation.

Pour piloter et mesurer la performance de l'entreprise, les managers et les décideurs ont besoins d'informations pertinentes relative à cette dernière, qu'elles soient stratégiques ou opérationnelles, ces informations doivent être bien structurées pour faciliter la prise de décision.

Dans ce deuxième chapitre nous allons aborder le contrôle de gestion, comme outil de mesure et de pilotage de la performance, en mettant en évidence les instruments de mesures et d'analyse de la performance dans la première section, et les instruments de pilotage de la performance dans la deuxième section.

Section 1 : Les instruments de mesure et d'analyse de la performance

Dans cette section nous allons présenter quelques ratios ou critères financiers de mesure de la performance, suivis d'une présentation du contrôle budgétaire et de ses écarts, utilisés comme outil de suivi et d'analyse de la performance. Mais avant, une présentation des différents centres de responsabilité et de l'évaluation de leurs échanges s'imposent comme un préalable à la mesure de la performance.

1. Les échanges entre centres de responsabilité

1.1. La définition d'un centre de responsabilité

Un centre de responsabilité est un groupe d'acteurs de l'organisation regroupés autour d'un responsable, auquel des moyens sont octroyés pour réaliser l'objectif qui lui a été assigné¹.

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

¹ALAZARD Claude, SEPARI Sabine, « Contrôle de gestion : manuel et applications », 4ème Edition, Dunod, Paris, 2007, P362.

Chapitre 2 : le contrôle de gestion, comme outil de mesure et de pilotage de la performance

1.2 Les différents centres de responsabilité

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

❖ Centre de coûts productif

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

Plusieurs indicateurs peuvent être élaborés par le contrôle de gestion pour mesurer les performances de ces centres : quantité produite, coût unitaire des produits, qualité (taux de rebut, taux de panne, critère de qualité) et délai (délai de réponse à la demande). À partir du moment où les entités d'une entreprise doivent répondre à leur performance en termes financiers, il convient de s'interroger sur l'opportunité de valoriser les échanges entre celles-ci, puis sur la manière dont on procède à cette valorisation

❖ Centre de dépenses discrétionnaires

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

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

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

❖ Centre de recettes

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

- Dans une vision de contrôle-sanction : l'indicateur de gestion sera le volume de ventes réalisées.

Chapitre 2 : le contrôle de gestion, comme outil de mesure et de pilotage de la performance

- Avec une dimension supplémentaire de conseil et d'expérience : des indicateurs sur les variables influençant les ventes sont possible tels que le taux de remise consenti au client, le délai de paiement accordé, etc.

❖ Centre de profit

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

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

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

❖ Centre d'investissement

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

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

1.3 La détermination d'un prix d'échange entre les centres de responsabilités

✓ Définition d'un PCI

le prix de cession interne (PCI) d'un bien ou d'un service est la valeur à laquelle ce bien ou ce service est cédé entre deux entités d'une même entreprise. On dénomme « système de prix de cession interne » l'ensemble des règles de valorisation des échanges adoptées par une firme.

Pour le contrôle de gestion, un système de prix de cession interne doit avant tout refléter la structure en centres de responsabilités dans l'entreprise. Ça mise en place consiste à répartir

Chapitre 2 : le contrôle de gestion, comme outil de mesure et de pilotage de la performance

Le résultat global entre les centres de responsabilité. Il n'est pas seulement un outil de mesure de la performance ; c'est avant tout une manière de donner aux entités les moyens de leurs responsabilités, et donc d'influencer le résultat global. En effet, si on dirige un centre de coût, la facturation de nos prestations doit nous inciter à maîtriser, voir à réduire nos dépenses. Si nous sommes dans un centre de profit, nos cessions doivent nous permettre de dégager une marge et si possible de l'accroître. En connaissance de ces règles de valorisation et de nos responsabilités, on saura alors comment orienter nos actions. C'est sur ce mécanisme que repose la logique des prix de cession interne en contrôle de gestion.

La mise en place d'un PCI répond à plusieurs objectifs : motivation des responsables, recherche d'optimisation au sein de l'entreprise, moyen d'aide à la prise de décision et le contrôle de la performance.

✓ Les différentes méthodes de fixation du PCI

Il y a deux méthodes de valorisation : les méthodes fondées sur le prix du marché (valorisation aux prix du marché) ; et les méthodes fondées sur les coûts.

A. Méthode fondée sur le prix du marché

Vu que les PCI introduisent le marché à l'intérieur de l'entreprise. La référence à un prix de marché semble donc être l'approche la plus logique. Cette méthode suppose deux conditions : il faut que le marché existe, et qu'il soit suffisamment concurrentiel.

Cette méthode a l'avantage de faire ressentir à tous la pression du marché et d'inciter à améliorer non seulement les coûts, mais aussi la qualité des produits et services.

Cette méthode est utilisée dans le cas de transfert entre divisions

B. méthodes fondées sur les coûts

Ces méthodes sont utilisées :

- Lorsqu'il n'existe pas de marché extérieur pour le bien faisant l'objet de cessions internes, tel que les produits intermédiaires ou en cours.

Chapitre 2 : le contrôle de gestion, comme outil de mesure et de pilotage de la performance

- Lorsqu'il existe un marché extérieur, mais qu'il n'est pas suffisamment concurrentiel (le pris de monopole avantagerait l'une des parties).
- Lorsque l'échange a lieu entre centres de coûts.
- Lorsque la direction générale décide de privilégier, l'approvisionnement.

2. Les critères financiers d'évaluation de la performance

➤ ROI (indice de profitabilité) Return on Investment.

ce ratio est un indicateur financier qui mesure la rentabilité économique du capital utilisé par l'entreprise. Le taux de rendement de l'investissement (ROI) : « est le rapport entre une évaluation comptable de résultat et une évaluation comptable des capitaux investis »²

Les objectifs de cet indicateur sont : déterminer si la compagnie fut rentable, étudier les points à améliorer pour une meilleure performance, aider à la décision sur la base prévisionnelle et l'analyse de performance.

Sa formule de calcul :

$$\text{ROI} = \text{Benefice}/\text{I} = (\text{Benefice}/\text{CA}) * (\text{CA}/\text{I})$$

I: Investissement CA: Chiffres d'Affaires

Les avantages de cette formule :

- Sa simplicité : une formule facile à comprendre et à mettre en œuvre
- Sa notoriété : le ROI il parle aux dirigeants et aux managers. Il exprime quelque chose de concret.

➤ EVA (la valeur ajoutée économique)

Il s'agit d'un instrument de mesure de la création de valeur. L'EVA est utilisé à plusieurs niveaux d'une entreprise afin de mesurer la performance de chaque unité et département. Elle est destinée aux actionnaires, afin qu'ils puissent constater que l'entreprise crée de la richesse.

²Langlois.G, « Contrôle de gestion et gestion budgétaire », 3ème Edition Pearson Education. France, 2006, P.39.

Chapitre 2 : le contrôle de gestion, comme outil de mesure et de pilotage de la performance

Dans la pratique, le service financier de l'entreprise calcule l'indicateur, et le transmet à diverses sociétés d'investissement. Cependant, certains investisseurs déterminent eux-mêmes le pourcentage EVA en se servant de données fournies par l'entreprise.

$$\text{EVA} = \text{résultat d'exploitation} - \text{coût moyen pondéré du capital} * (\text{l'actif} - \text{dettes économiques après l'impôt total circulant})$$

➤ ROE (rentabilité financière)

Elle mesure la rentabilité des capitaux propres que les actionnaires d'une entreprise mettent à sa disposition. Elle indique la profitabilité de la société et sa capacité à générer un bénéfice avec l'argent investit

Si la rentabilité financière est supérieure à la rentabilité économique, alors on dira que l'entreprise bénéficie d'un effet de levier.

L'effet de levier financier fait référence au poids respectif des capitaux propres et des dettes financières dans le financement de l'entreprise, son analyse permet de savoir si le financement par endettement a favorisé une amélioration de la rentabilité des capitaux propres de l'entreprise.

$$\text{Rentabilité financière} = \frac{\text{résultat net}}{\text{capitaux propres}}$$

➤ ROA (rentabilité économique)

Elle permet de mesurer la capacité de l'entreprise à offrir un rendement à l'ensemble de ses sources de financement, créanciers et actionnaires. C'est donc un ratio utile pour comparer les entreprises d'un même secteur économique.

Chapitre 2 : le contrôle de gestion, comme outil de mesure et de pilotage de la performance

HOARAU C.³ estime que la rentabilité économique exerce une influence significative sur la rentabilité des capitaux propres car un niveau élevé de taux de rentabilité économique peut être obtenu par un taux de profitabilité faible et d'une rotation élevée des capitaux investis ou l'inverse.

$$\text{Rentabilité économique} = \frac{\text{résultat d'exploitation}}{\text{ressources stables}}$$

➤ Taux de marge brute d'exploitation

C'est la ressource générée par l'activité d'exploitation de l'entreprise, Elle mesure la performance économique de l'entreprise où de l'unité de production. Elle exprime la capacité de l'entreprise à engendrer des ressources monétaires, destinées à maintenir ou à accroître son outil de production, ou rémunérer ses capitaux propres ou empruntés.

$$\text{EBE} = \text{VA} + \text{subvention d'exploitation} - \text{charges du personnel} - \text{impôts et taxes}$$

➤ Taux de valeur ajoutée TVA

Le TVA permet de mesurer le niveau d'intégration de l'entreprise et l'importance des transformations qu'elle effectue.

$$\text{Taux de Valeur Ajoutée : TVA} = \text{VA} / \text{CAHT} + \text{Prod S} + \text{Prod I} + \text{SE}$$

➤ Taux de croissance du chiffre d'affaire

$$\text{Taux de croissance du chiffre d'affaires} = \text{CA année n} - \text{CA année n-1} / \text{CA année n-1}$$

³HOAREAU Christian, « Maitriser le diagnostic financier », 3ème Edition, Revue fiduciaire, 2008. P.91.

Chapitre 2 : le contrôle de gestion, comme outil de mesure et de pilotage de la performance

➤ Bénéfice avant impôt, intérêt, dépréciation et amortissement (BAIIDA)

C'est un indicateur financier qui vient mesurer la rentabilité financière du cycle d'exploitation (processus de production) de l'entreprise, il met en évidence le profit généré par l'activité indépendamment des conditions de son financement, des contraintes fiscales, et du renouvellement de l'outil d'exploitation.

On peut le calculer selon deux méthodes :

1- La méthode soustractive, en partant du CA :

$$\text{BAIIDA} = \text{CA} - \text{les achats} - \text{les autres charges externes} - \text{les charges de personnels}$$

2- La méthode additive, en partant du résultat net :

$$\text{BAIIDA} = \text{résultat net} + \text{les charges d'intérêts} + \text{les charges d'impôts} + \text{les dotations aux amortissements et aux provisions.}$$

L'BAIIDA a donné naissance au bénéfice avant intérêt et impôt (EBIT en anglais), ce dernier est un indicateur financier qui donne une idée de la ressource dégagée par l'activité commerciale durant un exercice donné

$$\text{EBIT} = \text{BAIIDA} - \text{les dotations aux amortissements et aux provisions}$$

3. Le contrôle budgétaire

3.1 Définition du contrôle budgétaire

M.GERVAIS définit « le contrôle budgétaire comme la comparaison permanente des résultats réels et prévisions chiffrés au budget afin:

- le rechercher la cause d'écarts;
- D'informer les différents niveaux hiérarchique;

Chapitre 2 : le contrôle de gestion, comme outil de mesure et de pilotage de la performance

- De prendre les mesures correctives éventuelles nécessaires ;
- D'apprécier l'activité des responsables budgétaires»⁴

En ce sens, le contrôle budgétaire est un instrument essentiel de la gestion budgétaire qui consiste à comparer les dépenses et les recettes budgétées aux dépenses et recette réelles.

Le contrôle budgétaire s'exprime dans l'équation suivante:

$$\text{Réalizations - Prévisions} = \text{-/+ Ecart}$$

3.2 Les objectifs du contrôle budgétaire

Le rôle principal du contrôle budgétaire consiste à agir pour améliorer les performances, il impose à toute entreprise un «code de bonne conduite»⁵:

- Il oblige à respecter les contraintes et développe un mode de fonctionnement contractuel;
- Il responsabilise la hiérarchie à tous les niveaux par le jeu de délégations successives;
- Il oblige à une remise en cause régulière et à l'apprentissage de la négociation dans tous les types de communication;
- Il permet l'observation continue des événements capables de modifier les prévisions;
- Il réalise une prévision et établit un programme d'activité.

Nous pouvons résumer les objectifs du contrôle budgétaire comme suit :

- Comparer les réalisations avec les prévisions.
- Repérer les écarts significatifs, les analyser et prendre les mesures correctives.
- Un suivi de la performance des divers postes de responsabilité de l'entreprise.
- S'assurer que le plan de marche se déroule bien comme anticipé afin d'atteindre les objectifs financiers prévus au budget.
- D'informer les différents niveaux hiérarchiques.

⁴Gervais M, «Contrôle de gestion et planification de l'entreprise», Edition Economica, 1990 , P.123.

⁵ Alazard C, Sépari S, op.cit., 2007, P.510.

Chapitre 2 : le contrôle de gestion, comme outil de mesure et de pilotage de la performance

3.3 Les étapes du contrôle budgétaire

On distingue trois étapes pour effectuer un contrôle budgétaire :

➤ Le contrôle avant l'action (à priori)

Il a pour but d'améliorer la préparation de l'action et est constitué par la démarche prévisionnelle. Il faut vérifier que les hypothèses retenues pour la construction des budgets sont cohérentes avec les objectifs à moyen et à long terme (plan opérationnel et plan stratégique). Il faut aussi envisager les conséquences des décisions budgétaires avant de s'engager dans l'action.

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

➤ Le contrôle pendant l'action

C'est un contrôle pendant l'exercice budgétaire, consistant à fournir les informations nécessaires de manière quasi –permanente pour conduire les actions jusqu'à leur terme. Il a pour objectif de réparer rapidement les décalages significatifs entre prévisions et réalisations de façon à mettre en œuvre les actions correctives nécessaires.

Ce contrôle consiste à évaluer la position d'une activité de façon à déterminer où elle en est et où elle se dirige en fonction des programmes existants.

➤ Le contrôle après l'action (à posteriori)

Consiste en une mesure des résultats et donc une évaluation des performances c'est une étape aussi essentielle que les précédentes, elle constitue une phase d'analyse et de réflexion, qui permet notamment de :

- Fournir aux responsables des unités de gestion des éléments du compte rendu de gestion qu'ils doivent établir à l'intention de l'autorité dont ils ont reçu la délégation ;
- Mettre à jour les normes techniques et économiques ;
- Améliorer la fiabilité des prévisions pour l'avenir ;

Chapitre 2 : le contrôle de gestion, comme outil de mesure et de pilotage de la performance

- Permettre à l'autorité supérieure de corriger sa propre trajectoire à l'horizon de gestion qui est le sien.

3.4 Les limites de contrôle budgétaire

Le contrôle budgétaire présente plusieurs limites:

- La première limite qui vient à l'esprit en termes de contrôle budgétaire touche à la qualité de la budgétisation. Un budget mal construit ne permettra évidemment pas un contrôle budgétaire satisfaisant.
- C'est un contrôle effectué à posteriori qui peut être trop tardif dans un contexte qui exige de la réactivité;
- Il fournit une expression financière de la performance, qui met de côté les performances qualitatives telles que la qualité, la réactivité, le climat social;
- Il peut être source de pesanteur dans la mesure où le système d'information permet le calcul d'un nombre important d'écart;
- Il peut être source de démotivation dès lors que la performance est mal évaluée ou si des acteurs sont rendus responsables d'écart défavorables sur lesquels ils ne peuvent pas agir.
- De multiples événements interviendront pour le remettre partiellement en cause. Ces événements sont relatifs aux évolutions incessantes de l'environnement économique, social ou encore fiscal.

3.5 Présentation, calcul et analyse des écarts

Avant d'entamer le calcul et l'analyse des écarts, il semble nécessaire de rappeler leur définition.

L'écart selon le **PCG** de (1982) représente la « différence entre une donnée de référence et une donnée constatée. Exemple : écart entre coût prévu et coût réalisé, entre quantité allouée et quantité consommée». ⁶

⁶Doriath. B, «Contrôle de gestion», Edition Dunod, Paris, 2010 , P.72.

Chapitre 2 : le contrôle de gestion, comme outil de mesure et de pilotage de la performance

Les écarts sont calculés par la différence entre les éléments réels et les éléments prévus. la valeur réelle telle qu'elle apparait dans la comptabilité analytique. La valeur de référence peut être une valeur standard ou prévisionnelle dont le but premier n'est pas de contrôler mais de causer des comportements cohérents avec les objectifs de l'entité.

$$\text{Ecart} = \text{données réelles} - \text{données préétablies de référence}$$

Pour analyser les écarts de l'entreprise, on détermine d'abord un écart global de façon analytique dans le détail en recherchant ainsi la cause de cet écart⁰

Le point de départ de l'analyse dépend du niveau du centre de responsabilité :

- Pour le responsable de l'entreprise, le point de départ est le résultat net de l'entreprise ;
- Pour un responsable de centre de profit, l'analyse débutera a partir du niveau de la contribution du cent ;
- Pour un responsable du chiffre d'affaire l'analyse commence au niveau du chiffre d'affaire net ;
- Pour un responsable de centre de coût, le point de départ est le coût total du centre.

❖ Présentations des différents écarts

▪ L'écart de résultat :

L'écart de résultat peut être défini comme « la différence entre le résultat réel et le résultat préétabli de référence. Il mesure la déviation de la performance à court terme ».⁷

$$\text{Ecart de résultat} = \text{Résultat réel} - \text{Résultat Préétabli}$$

$$\begin{array}{cc} \swarrow & \searrow \\ \text{Chiffre d'affaires réel} - \text{Coût réel} & \text{Chiffre d'affaires préétabli} - \text{Coût préétabli} \end{array}$$

⁷ DORIATH. B, GOUJET.C, « gestion prévisionnelle et mesure de la performance », Edition DUNOD, Paris, 2002, P.200.

Chapitre 2 : le contrôle de gestion, comme outil de mesure et de pilotage de la performance

▪ L'écart sur la marge :

Selon **DORIATH (2007)** « l'écart sur marge est la différence entre la marge sur coût préétabli réel et la marge sur coût préétabli prévue ». ⁸

$$\text{Ecart sur marge} = \text{marge réelle sur coût préétabli} - \text{marge prévue sur coût préétabli}$$

- Marge sur coût préétabli des ventes réelles = $MR \times QR = (PR - CU_p) \times QR$
- Marge sur coût préétabli des ventes prévues = $MP \times QP = (P_p - CU_p) \times Q_p$

On obtient ainsi :

$$\text{Écart sur marge} = (MR \times QR) - (MP \times QP) = ((PR - CU_p) \times QR - (P_p - CU_p) \times Q_p)$$

▪ L'écart sur chiffre d'affaires

Selon **DORIATH (2008)** « l'écart sur chiffre d'affaire est la différence entre le chiffre d'affaire réel et le chiffre et le chiffre d'affaire prévu ». ⁹

$$\begin{aligned} \text{Ecart sur chiffre d'affaire} &= \text{chiffre d'affaire réel} - \text{chiffre d'affaire prévu} \\ &= (P_R \times Q_R) - (P_p \times Q_p) \end{aligned}$$

Cet écart peut provenir soit des quantités, soit des prix

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

$$\text{E/Volume} = (\text{Quantité réelle} - \text{Quantité prévisionnel}) \times \text{Prix prévisionnel.}$$

▪ Ecart sur charges directes

L'écart sur charges directes est constitué principalement des matières premières et de la main d'œuvre directe, ils se décomposent en deux composantes, l'écart sur coût et l'écart sur quantité

$$\text{Ecart sur charges directes} = \text{écart sur coût unitaire} + \text{écart sur quantité}$$

⁸ DORIATH.B, GOUJET.CH, Op. cit, P.214.

⁹ Doriath.B, « gestion budgétaire », 5^{ème} Edition, DUNOD, Paris, 2008, P.72.

Chapitre 2 : le contrôle de gestion, comme outil de mesure et de pilotage de la performance

Sachant que :

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

$$\text{Ecart sur coût unitaire} = (CU_R - CU_P) \times Q_R$$

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

$$\text{Ecart sur quantité} = (Q_R - Q_P) \times CU_P$$

- **Écart sur charges indirectes**

Il englobe :

L'écart sur budget+ l'écart sur activité + l'écart sur rendement

- **L'écart sur budget traduit :** la différence entre le montant des charges indirectes réellement constaté pour le centre d'analyse et le coût préétabli adapté à l'activité réelle (budget flexible)

$$\text{E/budget} = (\text{charges réelles}) - (\text{budget flexible pour une activité réelle})$$

$$= (CVT_R + CFT_R) - (CVU_S \times A_R + CFT_S)$$

- **L'écart sur activité :** est du a une différence entre le budget prévu pour l'activité réelle constatée et le coût préétabli correspondant à la même activité

$$\text{E/activité} = (\text{budget flexible} \times \text{l'activité réelle}) - (\text{budget standard} \times \text{l'activité réelle})$$

$$= ((CVU_S \times A_R) + CFT_S) - (CVU_S + CFU_S) \times A_R$$

- **L'écart sur le rendement :** c'est la différence entre le nombre d'unités d'œuvre réellement employé pour la production et le nombre d'unités d'œuvre qui aurait du être consommé. Cette différence est évaluée au coût préétabli

$$\text{E/rendement} = \text{budget standard (activité réelle)} - \text{budget standard (production réelle)}$$

Chapitre 2 : le contrôle de gestion, comme outil de mesure et de pilotage de la performance

$$= [(CVU_S + CFU_S) \times AR] - [(CVU_S + CFU_S) \times PR]$$

▪ L'écart sur coût matières

L'écart sur coût matières est la différence entre le coût matières réellement constaté (CMr) et le coût matière prévu (CMp).

$$E/CM = CMr - CMp$$

4. Le reporting

Comme nous l'avons déjà vu dans le premier chapitre le reporting est un ensemble d'indications de résultats, construit a posteriori, de façon périodique, afin d'informer la hiérarchie des performances d'une unité.

L'auteur (C. Leporcq, 2013), décrit le concept de reporting comme « un outil qui doit permettre aux dirigeants d'avoir un regard global sur une activité, sur un service ou sur l'ensemble de l'entreprise. On peut le considérer comme une photographie d'une situation à un instant précis, une image qui aurait pour objectif de présenter de manière régulière une information brute ou l'évolution de cette même information. Plus globalement, il s'agit de la production de chiffres et d'indicateurs « bruts », laissant la transposition et l'analyse aux décideurs. »¹⁰

• Les objectifs du reporting

Le reporting permet au supérieur hiérarchique direct ou à la direction générale d'effectuer un suivi soutenu du pilotage de la performance confié au responsable de chacune des unités de gestion, son utilisation peut varier en fonction du type d'entreprise et du secteur d'activités, mais le but est toujours le même :

- faciliter la communication de résultats (chiffres) pour un meilleur suivi de l'entreprise ;
- Donner un aperçu global de la vision juridique et managériale de l'entreprise ;
- Mettre à disposition de l'équipe financière certaines fonctions d'analyse ;

¹⁰ Leporcq.C, « Le pilotage, entre reporting et tableaux de bord... », Article publié dans la revue business intelligence, 2013, P.1.

Chapitre 2 : le contrôle de gestion, comme outil de mesure et de pilotage de la performance

- Faciliter le pilotage de l'entreprise ;
- Accélérer la divulgation des chiffres ;
- Assurer plus de fiabilité et de cohérence aux chiffres en vérifiant la réalisation des objectifs ,en mesurant le poids des écarts et en appréciant la pertinence des actions correctives et leurs résultats.
- comparer les réalisations avec les prévisions.
- Identifier les causes des écarts et définir les actions correctives

• La comparaison entre le tableau de bord et le reporting

Le tableau de bord est un outil de pilotage qui synthétise des informations propres à un responsable. Il lui permet de suivre la réalisation des objectifs de son unité de gestion. Il ne doit pas être confondu, avec le tableau de reporting.

La différence entre le tableau de bord et le reporting est résumée dans le tableau ci-dessous :

Tableau N°3: la différence entre le tableau de bord et le reporting.

Le système de tableau de bord	Le système de reporting
<ul style="list-style-type: none">- le tableau de bord sert à suivre, voire anticiper les actions et permet une adaptation flexible.-dans le cadre des tableaux de bord, l'observation s'effectue à la fois pour les différents services mais aussi pour la hiérarchie.-le tableau de bord se compose surtout d'indicateurs d'activité (il dit comment une activité est en train de se dérouler).-le système de tableau de bord se nourrit de données en amont de la comptabilité.-l'actualisation des indicateurs du tableau de bord se diffère d'un utilisateur à un autre.	<ul style="list-style-type: none">- le reporting n'est pas un véritable support de l'action mais un outil de contrôle à postériori des responsabilités déléguées.-le reporting réalise une observation uniquement pour la hiérarchie.-le reporting se compose des indicateurs de résultats (il fournit le résultat final d'une activité).-le système de reporting a recourt pour l'essentiel aux éléments financiers.-l'actualisation des indicateurs de reporting est souvent mensuelle.

Source : Michel Gervais, « contrôle de gestion », Edition Economica, Paris, 1997, p.60.

Chapitre 2 : le contrôle de gestion, comme outil de mesure et de pilotage de la performance

Ces outils de gestion prévisionnelle, permettent de décliner la stratégie de l'entreprise en plans d'action pour atteindre des objectifs fixés. Il reste maintenant de mesurer les résultats de ces plans, et de s'assurer que ces objectifs sont bel et bien réalisés. Pour cela, le contrôle de gestion propose une panoplie d'instruments, qu'on verra dans la section suivante.

Section 2 : Les instruments de pilotage de la performance

Les tableaux de bord, outils principaux de pilotage de l'entreprise en général, et de la performance en particulier, font l'objet de cette section, qui propose aussi d'autres méthodes de pilotage de la valeur tel que la démarche OVAR, la méthode ABC et la méthode ABM qui sont des composantes non négligées de la performance. Mais avant, elles proposent une démarche rigoureuse, devenue un préalable à l'élaboration et la mise en place d'un tableau de bord.

1. La démarche OVAR

1.1 Présentation de la démarche OVAR

OVAR (Objectifs, Variable d'Action, Responsables), une méthode française conçue en 1981, par les professeurs du groupe HEC¹⁷, (D. MICHEL, FIOL. M & H. JORDAN). Cette méthode consiste à déterminer, pour un objectif donné, toutes les variables d'action et les indicateurs correspondants. Le choix des indicateurs se fait en fonction des objectifs à atteindre pour chaque centre de responsabilité et des variables d'action dont on dispose pour les atteindre. Les concepteurs de cette méthode souhaitaient donner un caractère moins « rétrospectif », davantage « prospectif » aux tableaux de bord.

La méthode Objectifs-Variable d'Action-Responsabilités est une démarche structurée qui peut répondre à trois types de besoins :

- elle permet de piloter la performance en assurant le déploiement des axes, cibles et objectifs stratégiques dans toute l'entreprise ; elle constitue une façon de relier la stratégie avec les plans d'action opérationnels conduits par les responsables.
- Elle offre une structure formalisée au dialogue interhiérarchique et/ou interfonctionnel dans l'entreprise : c'est un outil de management en ce sens qu'elle suscite

Chapitre 2 : le contrôle de gestion, comme outil de mesure et de pilotage de la performance

de façon construite la discussion sur le « où allons-nous ? » et « comment y allons-nous ? ».

- Enfin, c'est une démarche qui supporte la conception des tableaux de bord de l'entreprise, en sélectionnant et en articulant les informations dont on veut assurer le suivi aux différents niveaux de responsabilité.

OVAR se situe parmi les démarches novatrices du contrôle de gestion, qui permettent de disposer à la fois d'une meilleure compréhension des relations de cause à effet et d'une information à caractère anticipatif par rapport au résultat. Les objectifs constituent en effet des domaines de résultat pour lesquels la performance est essentielle à l'entreprise et fait l'objet d'une évaluation pour le responsable.

Les variables d'action au contraire sont les principaux éléments de la gestion dont l'impact conditionne l'atteinte des objectifs. Maitrisables par le responsable et peu nombreuses, elles représentent « le petit nombre de causes » et de leviers d'action qui permettent d'obtenir le résultat souhaité. Elles doivent ensuite être traduites en plans d'action opérationnels, dont l'impact sera primordial par rapport aux objectifs.

Enfin, OVAR constitue un support structurant pour la mise en place des tableaux de bord stratégiques, outil essentiel du management de la performance et du pilotage de l'entreprise. La démarche OVAR doit alors être complétée par une réflexion sur les indicateurs à mettre en place afin d'assurer le suivi des objectifs, des variables d'action et des plans d'action.

2-2 Les étapes de la démarche OVAR :

La méthode OVAR est composée de 4 étapes importantes:

Étape I : Cette étape englobe deux phases du processus décisionnel, (la phase d'intelligence et la phase de la conception). Elle inclut une discussion de la vision et des objectifs globaux de l'entreprise afin de déterminer les objectifs globaux de l'entreprise au premier niveau, (Niveau N). Par la suite on passe à l'identification des variables d'action de l'entreprise toujours du premier niveau (Niveau N) et enfin choisir les indicateurs de l'entreprise (Niveau N). À la fin de cette étape on serait en mesure de déduire les objectifs quantitatifs et qualitatifs de l'organisation.

Chapitre 2 : le contrôle de gestion, comme outil de mesure et de pilotage de la performance

Étape II : Attribution des responsabilités (phase de conception et choix de solution) à cette phase on s'intéresse à l'analyse de la délégation, cette phase sert à déclencher une réflexion sur l'identification et la définition des relations de causes à effets entre les paramètres qui vont conditionner la performance de l'organisation.

Étape III : Conception des grilles objectifs / variables d'action : c'est une phase de conception du tableau de bord où les variables d'action de l'entreprise deviennent des objectifs des gestionnaires (Niveau N-1) et où on détermine les variables d'action des gestionnaires (Niveau N-1) pour pouvoir choisir les indicateurs de niveaux plus bas (Niveau N-1)

Étape IV : Mise en forme du tableau de bord : c'est la phase de conception et implantation, elle se caractérise par le choix de la forme sous lesquelles les indicateurs seront présentés. La finalisation d'un tableau de bord est importante afin de mettre en place des avertisseurs et d'une présentation adéquate qui permettent de faciliter l'analyse des données.

2. Les tableaux de bord

Le tableau de bord est un support de communication opérationnel très efficace, car il détient des informations pertinentes, fiables et utiles à son utilisateur.

2.1 Définition d'un tableau de bord de gestion

Les tableaux de bord de gestion sont des véritables outils de pilotage et de suivi de la performance permettant de quantifier l'activité de l'entreprise, d'un service ou encore d'une personne. En se basant sur les données d'une ou plusieurs sources, ils fournissent une vision synthétique du passé, du présent et par conséquent du futur.

A. Fernandez : « le tableau de bord de gestion, en tout cas lorsqu'il est bien conçu, est d'une certaine manière un réducteur de risque. C'est ainsi qu'il remplit son rôle d'instrument d'aide à la décision ». ¹¹

¹¹ FERNANDEZ Alain, « Les nouveaux tableaux de bord des managers », Editions d'Organisation, Paris, 2007.

Chapitre 2 : le contrôle de gestion, comme outil de mesure et de pilotage de la performance

Les tableaux de bord de gestion sont des documents clés pour le chef d'entreprise et les cadres dirigeants. Ils se présentent sous un format synthétique, graphique et lisible une série d'indicateurs stratégiques et essentiels pour la bonne gestion de l'entreprise. Ces indicateurs de performance sont reliés à des objectifs dans le but de prendre des décisions afin de garantir la rentabilité de l'entreprise ou du produit grâce à un pilotage fiable et claire.

Les tableaux de bord de gestion font ainsi état de la performance de la gestion de l'entreprise par rapport aux événements passés et en fonction de ceux à venir. Ils permettent ainsi de déterminer des variables, de fixer des objectifs. Ces derniers sont observés et analysés selon leur variation dans le temps sur une durée définie à l'avance (mois, semaines, jours).

Ils permettent de déceler les obstacles ou les opportunités qui planent sur l'entreprise, d'anticiper une baisse du chiffre d'affaires et d'optimiser le fonds de roulement ou encore d'augmenter les chances de décrocher un contrat.

2.2 Les dimensions des tableaux de bord de gestion :

A partir des notions précédemment développées, on peut considérer le tableau de bord comme un outil à dimensions multiples assumant plusieurs fonctionnalités. En effet, le tableau de bord est dans sa conception même, un instrument de contrôle et de comparaison. Il permet aux décideurs d'identifier les écarts le plus rapidement possible et d'effectuer des actions correctives.

Le système d'information le rend un outil de dialogue et de communication en interne. En mettant en lumière les objectifs de l'entreprise et sa stratégie ; le rend un outil de motivation et d'aide à la prise de décision, ainsi que de pilotage et de management. Il favorise l'apprentissage continu en recherchant constamment à améliorer la performance de l'entreprise. A cet effet, nous allons citer ces dimensions comme suit :

- Le tableau de bord est un instrument de mesure des performances.
- Le tableau de bord est un instrument de contrôle et de comparaison et d'amélioration
- Le tableau de bord est un outil d'alerte et de diagnostic
- Le tableau de bord est un outil de dialogue et de communication

Chapitre 2 : le contrôle de gestion, comme outil de mesure et de pilotage de la performance

- Le tableau de bord est un outil d'aide à la décision et à la prévision
- Le tableau de bord est un outil de pilotage et de management
- Le tableau de bord est un outil d'animation et de motivation
- Le tableau de bord est un outil d'organisation
- Le Tableau de bord est un moyen d'appréciation et de délégation du pouvoir

2.3 Les instruments du tableau de bord

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

- **Les indicateurs**

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

Fiables : les données qui servent au calcul doivent être parfaitement contrôlées ;

De qualité : ils couvrent entièrement le phénomène dont il rend compte et son délai d'obtention est assez court pour permettre une réaction rapide ;

Pertinents : ils mesurent effectivement ce qu'ils prétendent mesurer et doivent permettre au chef d'entreprise de prendre des décisions ;

Claire : selon les indicateurs et les individus, il faut sélectionner le mode de représentation qui permet la meilleure lisibilité : tableaux, histogramme,....etc ;

Evocateur : on doit pouvoir les utiliser comme instruments de dialogue et de communication;

Actualisé : ils doivent être fondés sur des informations récentes, remontant au plus à quelques semaines ;

Complet : ils couvrent entièrement le phénomène dont ils rendent compte ;

Fidèle : ils donnent, de façon continue, la même information dans la même situation.

Chapitre 2 : le contrôle de gestion, comme outil de mesure et de pilotage de la performance

- **Les ratios**

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

- Un ratio seul n'a pas de signification : c'est son évolution dans l'espace qui est significative ; il faut définir le rapport de telle sorte qu'une augmentation du ratio soit signe d'une amélioration de la situation ;
- La nature des ratios varie selon le destinataire et son niveau hiérarchique.

- ❖ **Les graphes**

Ils permettent de visualiser les évolutions et de mettre en évidence les changements de rythme ou de tendance. Ils peuvent être sous forme de : Histogramme, Graphique, en 'camembert'.

- **Les clignotants**

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

3. Le tableau de bord équilibré

Depuis les années 90, pour améliorer la fonction de pilotage des entreprises un nouveau tableau de bord fait son apparition. C'est un tableau qui diffère des TDB «Traditionnels»; envahis par des indicateurs financiers qui ne donnent qu'une information instantanée des performances passées.

Il sera développé respectivement par R.S.Kaplan et D.P.NORTON¹². Appelés «Balanced Score Card» (BSC) que l'on traduira par TDB prospectif; celui-ci a pour priorité le pilotage stratégique, l'organisation et le retour à l'expérience. C'est un nouveau système de mesure de la performance qui fournit aux cadres dirigeants un panorama rapide et complet de leurs affaires.

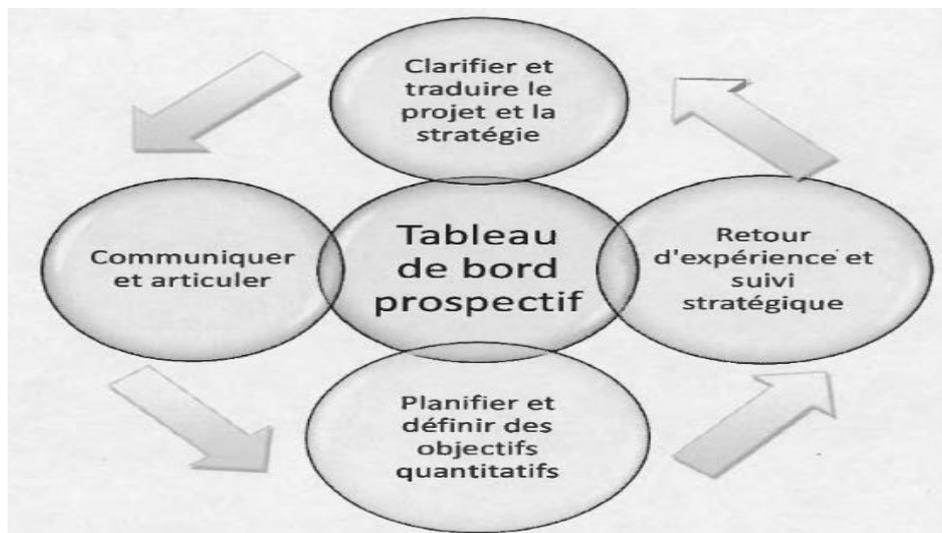
¹² KAPLAN Robert, NORTON David, « le tableau de bord prospectif », Editions d'Organisation, Paris, 2003.

Chapitre 2 : le contrôle de gestion, comme outil de mesure et de pilotage de la performance

Le BSC, est défini par ces mêmes auteurs comme étant « un outil de gestion stimulant qui fait ressortir l'importance d'équilibres recherchés entre court terme et long terme, critères financiers et non financiers(Ressources humaines, clients), ou encore indicateurs majeurs et indicateurs marginaux. Du point de vue interne, il donne l'opportunité de signaler clairement quels sont les processus et les compétences pour lesquels l'entreprise doit être excellente »¹³

Le tableau de bord équilibré est un outil de mesure de performance et de gestion stratégique utilisée pour identifier et améliorer diverses fonctions internes de l'entreprise et les résultats externes qui en découlent. Les tableaux de bord prospectifs sont utilisés pour mesurer et fournir un retour d'information aux organisations. La collecte de données est essentielle pour fournir des résultats quantitatifs, car les gestionnaires et les cadres rassemblent et interprètent les informations et les utilisent pour prendre de meilleures décisions pour l'organisation.

Figure N° 7 : processus du TBP



Source : Kaplan et Norton ; « Le tableau de bord prospectif », Editions d'organisation, page 23.

- **Caractéristiques du modèle de tableau de bord équilibré**

Le tableau de bord prospectif est composé de 4 axes :

¹³ Idem..

Chapitre 2 : le contrôle de gestion, comme outil de mesure et de pilotage de la performance

✓ **Axe financier**

Il est le fil conducteur des objectifs et des indicateurs des autres axes. Le tableau de bord prospectif s'appuie toujours sur les indicateurs financiers pour évaluer efficacement les effets économiques quantifiables des actions passées. Les paramètres financiers utilisés, sont : l'accroissement du chiffre d'affaires, la réduction des coûts, l'amélioration de la productivité, le rendement des capitaux investis...

✓ **Axe clients**

C'est un axe qui comprend les indicateurs permettant aux entreprises d'établir des mesures clés de la performance concernant les clients : satisfaction, fidélité, conservation, acquisition et rentabilité, qui sont parfaitement adaptées aux segments visés.

✓ **Axe processus interne**

Cet axe révèle des différences fondamentales entre la démarche du tableau de bord prospectif et celle des systèmes classique de mesure de la performance.

Le tableau de bord prospectif en plus des indicateurs financiers, ajoute des indicateurs de qualité du rendement, du volume de production et de durée des cycles pour le rendre complet.

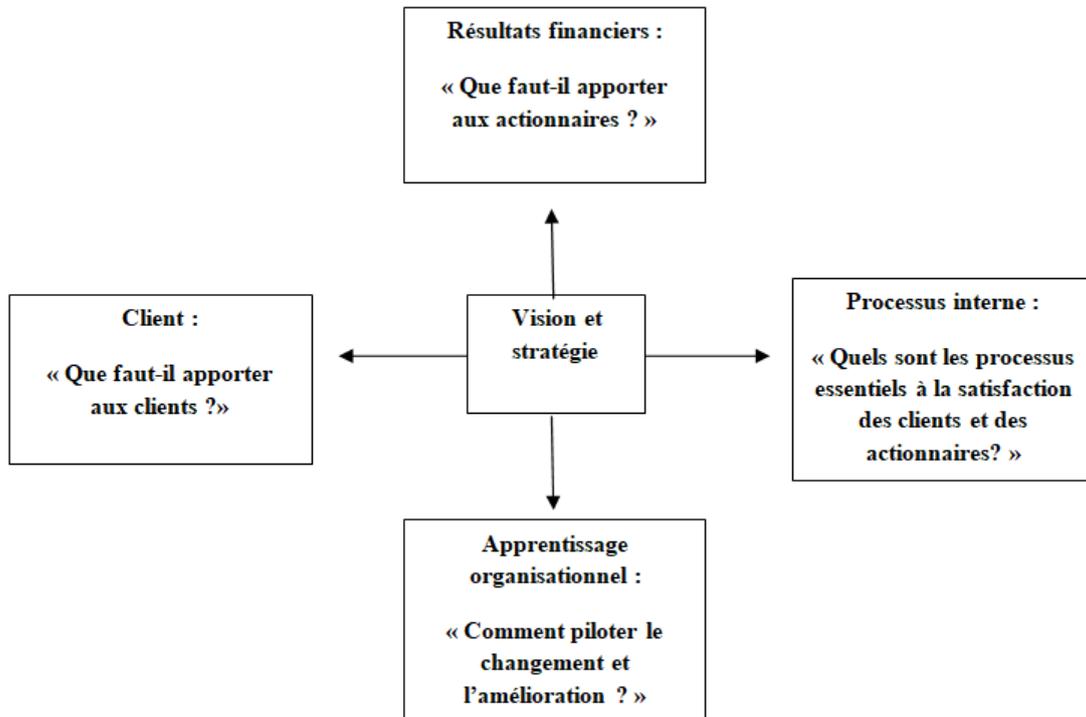
✓ **Axe apprentissage organisationnel**

Il comprend les infrastructures que l'entreprise doit mettre en place pour améliorer la performance et générer la croissance à long terme..

Enfin, l'entreprise doit déterminer la manière d'analyser et d'utiliser le tableau pour un pilotage dynamique de l'entreprise.

Ces quatre volets englobent la vision et la stratégie d'une organisation et nécessitent une gestion active pour analyser les données collectées. Le tableau de bord prospectif est donc souvent considéré comme un outil de gestion plutôt qu'un outil de mesure.

Figure N° 8 : Un support pour traduire la stratégie en objectifs opérationnels



Source : KAPLAN, NORTON, « le tableau de bord prospectif », Editions d'Organisation, Paris, 2003, P 21

- **Comparaison entre TBG et TBP**

Dans le tableau suivant, sont récapitulés, les points communs et les différences entre le tableau de bord prospectif et le tableau de bord de gestion:

Chapitre 2 : le contrôle de gestion, comme outil de mesure et de pilotage de la performance

Tableau N° 4 : Tableau comparatif entre TBG & TBP

Balanced scorecard	tableau de bord de gestion
<p>Points communs :</p> <ul style="list-style-type: none"> -Combinaison d'informations financières et non financières. -Recherche d'informations ne se contentant pas de constater les résultats à postériori, mais permettant de prendre des décisions à temps. -Limitation du nombre d'informations pour ne pas disperser l'attention. 	
<p>Différences :</p> <ul style="list-style-type: none"> -Modèle reposant sur des facteurs performance et des relations causales prédéfinis. -Démarche "top Down". Les objectifs et cibles sont déclinés et imposés du niveau supérieur au niveau inférieur. -Objectifs majeurs : calcul des rémunérations Sous-jacentes cultures : -Logique de contrat, le mode explicite et clarifie les termes du contrat. -Statut social fondé sur les résultats obtenus la mesure des performances du manager doit être juste et fiable. -Pragmatisme, préférence pour les Outils prêt à l'emploi. -Faible protection sociale, le salarié a besoin de certitudes sur les objectifs de l'entreprise et sa contribution à leur réalisation. 	<ul style="list-style-type: none"> -Aucun modèle préétabli. Chaque responsable effectue les analyses nécessaires pour découvrir les facteurs de succès qui lui sont pertinents. -Démarche à la fois "top Down" et "Bottom Down". Concertation et négociation. Les responsables déterminent eux-mêmes les variables à mesurer dans leurs domaines pour atteindre les objectifs fixés par l'échelon supérieur. -Objectif majeure : apprentissage -Logique de caste et d'honneur, propre à chaque caste---imposer un modèle d'analyse et de comportement à un responsable revient à nier son sens de l'honneur. -Statut social fondé sur les diplômes et le cursus scolaire---faible besoin d'un système de mesure de la performance et d'intéressement. -Intellectualisme---importance accordée au processus de construction du tableau de bord. •Forte protection sociale---faible besoin de sécurisation par rapport à la direction de l'entreprise

Source: BHIMANI.A, DATAR. S, FOSTER. G, HORNGREN. C, « Contrôle de gestion et gestion budgétaire »,

Edition Pearson Education, Paris, 2006, p. 98.

Chapitre 2 : le contrôle de gestion, comme outil de mesure et de pilotage de la performance

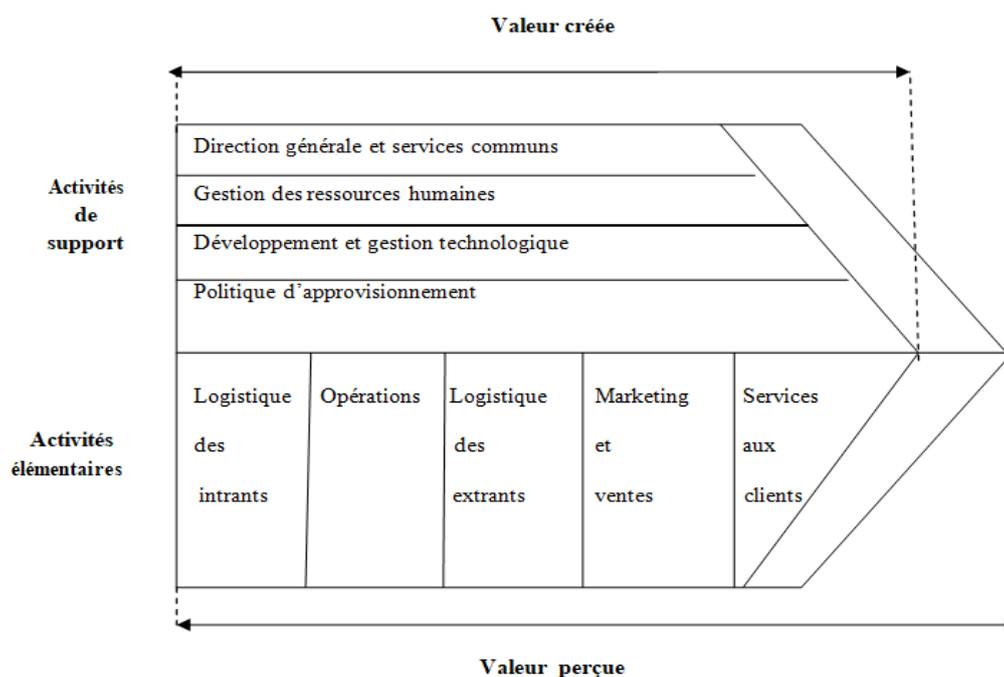
4. Le pilotage de la valeur

Kaplan, Cooper, Johnson, Norton, Bouquin, et Lorino, ont montré dans leurs travaux de recherche que les systèmes traditionnels de comptabilité des coûts ne sont pas pertinents avec les changements de l'environnement. Ils appellent les entreprises à implanter des nouveaux systèmes des coûts qui alimentent les rapports de contrôleurs de gestion et contribuent à la mesure de la performance et la prise de décision. En d'autres termes, des systèmes de coûts avec une vision stratégique.

4.1 La méthode ABC

Suite aux critiques des méthodes traditionnelles, le CAMI (Consortium for Advanced Manufacturing International) a établi en 1986 un programme de recherche sur les coûts et le management intitulé Cost Management System. Une des conclusions du CAMI est qu'il est préférable de découper l'entreprise en processus et en activités plutôt qu'en fonctions ou en produits. Cette démarche repose sur le concept de chaîne de valeur de Porter, pour qui chaque activité contribue à la création de la valeur générée par l'entreprise.

Figure N° 9 : la Chaîne de valeur



Source : MALO, MATHE, « L'essentiel du contrôle de gestion », Ed d'Organisation, Paris, 2000, P191

Chapitre 2 : le contrôle de gestion, comme outil de mesure et de pilotage de la performance

La méthode ABC propose une approche radicalement différente de l'organisation, en adoptant une démarche fondée sur le processus :

« On appellera « processus » les ensembles d'activités ainsi finalisés par un objectif global, donc par un output matériel ou immatériel global. Les processus sont donc des combinaisons de faire et de savoir-faire distincts, permettant de fournir un résultat matériel ou immatériel précis »¹⁴

Dans la méthode ABC, nous ne parlons plus de charges, mais de ressources. Ces dernières sont consommées par des activités et les objets de coût consomment à leur tour ces activités : en se situant à l'interface entre la ressource et le produit, l'activité devient l'élément causal du coût, à la place du centre d'analyse.

Ressources ➡ **Activités** ➡ **Objets de coût**

Dans cette méthode, les principaux objets de coûts seront alors les activités en question.

« La notion activité est au cœur de cette démarche. Selon **LORINO**, Ce que nous appelons « activité », c'est tout ce que l'on peut décrire par des verbes dans la vie de l'entreprise, tourner ; assembler négocier un contrat, qualifier un fournisseur, émettre des factures,...Une activité est un ensemble de tâches élémentaires »¹⁵

- Réalisés par un individu ou un groupe ;
- Faisant appel à un savoir-faire spécifique ;
- Homogènes du point de vue de leur comportement de coût et de performance ;
- Permettant de fournir un output, à un client interne ou externe, à partir d'un panier d'inputs.

Cette notion d'activité n'est pas toujours facile à identifier car, dans la pratique, tout s'enchaîne. Pour simplifier, on peut dire que l'activité s'intercale entre la tâche et le processus :

¹⁴LORINO Philippe, « Le contrôle de gestion stratégique, la gestion par activités », Op-Cit, P39.40.

¹⁵ Idem.

Chapitre 2 : le contrôle de gestion, comme outil de mesure et de pilotage de la performance

- Plusieurs tâches forment une activité
- Plusieurs activités forment un processus

Tâches → Activités → Processus

- **La démarche de la méthode**

La méthode de traitement des charges indirectes regroupées préalablement dans les centres d'analyse se décomposent en quatre étapes :¹⁶

- 1- A chaque centre de travail doit être associé un certain nombre d'activités. L'ensemble de charges relatives à une même activité sont regroupées dans un même compte d'activité.
- 2- Pour chaque activité il faut rechercher un « inducteur de coût » (cost driver) qui exprime un lien de causalité.
- 3- Toutes les activités ayant le même inducteur de coût sont regroupées dans un même « centre de regroupement » (homogeneous cost pools), le passage de l'étape à l'étape se fait grâce à une matrice croisant les activités et les inducteurs de coûts. Le total des charges d'un centre de regroupement divisé par le nombre d'inducteur de coûts associé à ce centre donne un coût unitaire.
- 4- Le coût d'un produit est obtenu en cumulant la valeur des consommations des charges directes et celles des inducteurs de coûts provenant des centres de regroupement, nécessaires à la production de produit.

¹⁶ SAADA.T, BURLAUD.A, SIMON.C, « comptabilité analytique et contrôle de gestion », Edition VUIBERT, 3^{ème} Edition, Paris, 2005.P113-114.

Chapitre 2 : le contrôle de gestion, comme outil de mesure et de pilotage de la performance

- **les limites de la méthode**

La difficulté confrontée par les managers se trouve généralement dans l'évaluation du temps et de l'effort nécessaires pour s'entretenir avec les individus et saisir les données. Sans oublier que la modification ou le changement d'un système d'information des coûts peut avoir des conséquences importantes sur la culture même de l'entreprise, et il se pourrait que les responsables ne soient pas prêts à faire une transformation majeure¹⁷.

D'après leur étude, CUCUZZA et NESS attestent que, lorsque Safety kleen et Chrysler ont voulu introduire pour la première fois l'ABC, se sont heurtées à de nombreuses résistances à tous les niveaux « certains craignent d'y perdre du pouvoir, d'autres que l'on découvre les inefficacités que masquait si bien l'ancien système.

D'autres encore refusaient tout ce qui était entaché de nouveauté, et beaucoup de cadres, en particulier ceux qui se voyaient imposer l'ABC dans leurs opérations redoutaient à juste titre un sérieux surcroît »¹⁸ ; Ces difficultés sont de nature organisationnelle et comportementale plus qu'autres choses (la structure de système ABC lui-même) . En effet, pour adopter une démarche fondée sur « activités » il faut se préparer pour une bataille culturelle et organisationnelle avant de se préoccuper des aspects techniques (surtout le déploiement opérationnel des ressources de l'entreprise).

Pour que les changements d'un système d'information réussissent et donnent les résultats attendus il faut que « les supports et les valeurs organisationnels soient à la place »

4.2 ABM (Activity Based Management)

- ✓ **Présentation de la méthode**

DIERKS et COKINS définissent l'ABM comme étant « la discipline qui se concentre sur le management des activités à l'intérieur de processus d'affaire, comme le chemin vers l'amélioration de la valeur acquise par le client et le profit obtenu par l'entreprise contre l'offre de cette valeur »¹⁹

¹⁷DOYOLE David, « la maîtrise des coûts une approche globale », Editions d'organisation, Paris 1996, P 114.

¹⁸CUCUZZA Thomas et NESS Joseph, Exploiter pleinement le potentiel de l'ABC, Article, Op-Cit, P 77.

¹⁹EL KELETY Ibrahim Abd El Mageed Ali, Towards a conceptual framework for strategic cost management, Thesis of Doctorate, Chemnitz University of Technology, 2006, P 349.

Chapitre 2 : le contrôle de gestion, comme outil de mesure et de pilotage de la performance

L'ABM est un modèle de comportement des coûts. Ce dernier sert aux décideurs à faire des simulations leur permettant d'essayer différents scénarios en vue d'améliorer la performance. La modélisation exige de définir les facteurs sur lesquels agir pour réduire les coûts et d'identifier les relations entre les facteurs et les coûts. L'ABM comporte :

- La détermination des processus essentiels de l'entreprise et des activités correspondantes. La liste des activités ne peut pas être réduite aux seules activités répétitives. Il est important de repérer les activités à valeur ajoutée.
- La détermination des principaux facteurs expliquant la variation des coûts.
- La construction d'un modèle qui soit assez perfectionné pour inclure les principales relations entre les actions et les coûts tout en étant assez simple pour être utilisé comme outil de simulation

✓ Les outils de la méthode

1. Re-engineering * : On désigne habituellement la « reconfiguration des processus » sous le terme de business process re-engineering ou, la réduction des coûts et des délais, l'amélioration de la qualité et la meilleure satisfaction des clients et de réduire les activités sans valeur ajoutée.

Le re-engineering fait la chasse aux dysfonctionnements tels que les circuits d'autorisation et de décision trop longs et complexes, les activités faisant double emploi, les goulots d'étranglement et les activités non synchronisées générant des files d'attente et des stocks.

2. Benchmarking (Benchmark signifie « point de repère ».)

Le benchmarking consiste à étudier, comparer et évaluer continuellement et systématiquement les processus de l'entreprise avec les « meilleures méthodes (best practices) » d'entreprises de référence.

Il existe plusieurs types de benchmarking notamment :

* Engineering se traduit par « ingénierie ». Le engineering and design department correspond en français au « bureau d'études ».

Chapitre 2 : le contrôle de gestion, comme outil de mesure et de pilotage de la performance

- le benchmarking interne qui compare les pratiques dans différents sites de l'entreprise elle-même, c'est par lui que les entreprises devraient commencer pour se familiariser avec la méthode ;
- le benchmarking concurrentiel ou « étalonnage concurrentiel » qui compare une entreprise au meilleur de ses concurrents ;
- le benchmarking générique (ou horizontal) qui compare des entreprises appartenant à des secteurs différents mais dont les processus se ressemblent ;
- le benchmarking fonctionnel qui compare une même fonction créatrice de valeur ajoutée dans des entreprises non concurrentes.

✓ **Le lien entre la méthode ABC et ABM**

ABM utilise l'information de l'ABC dans l'analyse des processus pour identifier les activités qui n'ajoutent pas de valeur. L'ABC et l'ABM se complètent, un s'occupe de coût et l'autre s'occupe du processus respectivement.

L'ABC explique pourquoi les ressources sont utilisées et offre l'information qui aide à identifier quelles sont les activités qui consomment plus de ressources et où peuvent se trouver les opportunités de réduction de coût, tandis que l'ABM va au-delà de coût de produit et explique la cause des activités et la relation entre elles.

On peut en conclure alors que l'ABM fournit aux managers des informations sur les faits qui influencent la performance de l'activité et par conséquent, la performance de l'entreprise.

La méthode ABM est le prolongement de la méthode ABC, connaissant mieux le coût des activités. Elle repose sur l'idée que l'ABC fournit toutes les informations pertinentes relatives aux activités dans toute la chaîne de valeur (conception, méthodes, approvisionnement, production, distribution, etc.). Les décideurs sont ainsi informés des causes sous-jacentes (les inducteurs) des coûts et des profits.

L'ABM consisterait à employer cette information pour améliorer la gestion. L'entreprise est censée être en mesure d'évaluer la rentabilité de ses activités. Elle connaît l'origine de leurs coûts. Les décisions devraient donc être fondées sur une comparaison entre le coût des activités et la valeur créée pour le client. En outre, l'analyse des données produites par l'ABC devrait donner aux responsables un cadre pour prévoir, planifier et agir sur les coûts.

Chapitre 2 : le contrôle de gestion, comme outil de mesure et de pilotage de la performance

En guise de conclusion, nous pouvons dire que le contrôle de gestion est un instrument essentiel pour piloter et mesurer la performance de toute entité. En effet, il est primordial de mettre l'accent sur la relation étroite existante entre ces deux notions qui visent à assurer la pérennité et la compétitivité de l'organisation.

L'entreprise doit ainsi, bâtir de solides critères de performance, intégrant tous ses dimensions. Elle doit également mettre en place des outils et des méthodes lui permettant de la mesurer pour ensuite l'améliorer.

Chapitre 3

Chapitre 3 : L'analyse de la performance financière au sein de la SPA CEVITAL de Bejaia

Après avoir cerné l'essentiel des concepts théoriques du contrôle de gestion et mis en évidence ses principaux outils et méthodes dont nous avons besoin pour notre étude de cas, il est temps de mener une analyse concrète sur l'entreprise que nous avons retenue. Il s'agit ainsi de traduire nos connaissances théoriques sur un cas réel.

Pour notre part, nous avons choisis de consacrer notre étude de cas à la dimension financière, qui peut être appréciée à partir de ses différents critères et déterminants en analysant certains indicateurs financiers liés à l'activité de l'entreprise et à sa structure financière.

Nous aborderons le troisième chapitre de notre travail qui porte essentiellement sur la présentation de l'organisme d'accueil (CEVITAL) puis en tant de présenter une analyse sur mesure de la performance financière de cette entreprise

Nous allons voir à travers ce cas pratique, comment le contrôle de gestion contribue-t-il à améliorer la performance au sein de la SPA CEVITAL.

Section 1 : présentation de l'organisme d'accueil

CEVITAL est une Société par Actions qui a été créé par ISSAD RABRAB avec un capital privé de 68 ,760 milliards de DA. Elle a été créé en Mai 1998.Elle est implantée à l'extrême – Est du port de Bejaia. Elle est l'un des fleurons de l'industrie agroalimentaire en Algérie qui est constituée de plusieurs unités de production équipées de la dernière technologie et poursuit son développement par divers projets en cours de réalisation. Son expansion et son développement durant les 5 dernières années, font d'elle un important pourvoyeur d'emplois et de richesses.

CEVITAL Food est passé de 500 salariés en 1999 à 3850 salariés en 2021.

1.1 L'implantation géographique de CEVITAL

Le complexe est positionné à l'arrière port de Bejaïa à 200 ML du quai : Ce terrain à l'origine marécageux et inconstructible a été récupéré en partie d'une décharge publique, viabilisé avec la dernière technologie de consolidation des sols par le système de colonnes

Chapitre 3 : L'analyse de la performance financière au sein de la SPA CEVITAL de Bejaia

ballastées (337 KM de colonnes ballastées de 18 ML chacune ont été réalisées) ainsi qu'une partie à gagner sur la mer. Le secteur agro-alimentaire de CEVITAL se compose de trois points de production :

A Béjaia :

L'entreprise a entrepris la construction des installations suivantes:

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

A El Kseur :

Une unité de production de jus de fruits cojek a été rachetée par le groupe CEVITAL dans le cadre de la privatisation des entreprises publiques algériennes en novembre 2006.

Un immense plan d'investissement a été consenti visant à moderniser l'outil de production de jus de fruits Cojek.

Sa capacité de production est de 14 400 T par an. Le plan de développement de cette unité portera à 150 000/an en 2010.

A Agouni Guehrane (Tizi Ouzou) :

Au cœur du massif montagneux du Djurdjura qui culmine à plus de 2300 mètres :

L'Unité d'Eau Minérale Lalla Khedidja a été inaugurée en juin 2007

1.2 La gamme et la capacité de production

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

- Huiles Végétales.
- Margarinerie et graisses végétales.
- Sucre blanc.
- Sucre liquide.

Chapitre 3 : L'analyse de la performance financière au sein de la SPA CEVITAL de Bejaia

- Silos portuaires.
- Boissons.

❖ **Huiles Végétales :**

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

Fleurial plus : 100% tournesol sans cholestérol, riche en vitamine (A, D, E)

(Elio et Fridor) : ce sont des huiles 100% végétales sans cholestérol, contiennent de la vitamine E. Elles sont issues essentiellement de la graine de tournesol, Soja et de Palme, conditionnées dans des bouteilles de diverses contenances allant de (1 à 5 litres), après qu'elles aient subi plusieurs étapes de raffinage et d'analyse.

- **Capacité de production** : 570 000 tonnes /an
- Part du marché national : 70%
- Exportations vers le Maghreb et le moyen orient, en projet pour l'Europe.

❖ **Margarinerie et graisses végétales :**

CEVITAL produit une gamme variée de margarine riche en vitamines A, D, E Certaines margarines sont destinées à la consommation directe telle que Matina, Rania, le beurre gourmand et Fleurial, d'autres sont spécialement produites pour les besoins de la pâtisserie moderne ou traditionnelle, à l'exemple de la parisienne et MEDINA « SMEN »

Capacité de production : 180.000 tonnes/an / Notre part du marché national est de 30% sachant que nous exportons une partie de cette production vers l'Europe, le Maghreb et le Moyen-Orient.

❖ **Sucre Blanc :**

Il est issu du raffinage du sucre roux de canne riche en saccharos. Le sucre raffiné est conditionné dans des sachets de 50Kg et aussi commercialisé en morceau dans des boites d'1kg.Cevital produit aussi du sucre liquide pour les besoins de l'industrie agroalimentaire et plus précisément pour les producteurs des boissons gazeuses.

- Entrée en production 2^{ème} semestre 2009.

Chapitre 3 : L'analyse de la performance financière au sein de la SPA CEVITAL de Bejaia

- **Capacité de production** : 650 000 tonnes/an avec extension à 1 800 000 tonnes/an
- Part du marché national : 85%
- Exportations : 350 000 tonnes/an en 2009, CEVITAL FOOD prévoit 900 000 tonnes/an dès 2010.

❖ **Sucre liquide :**

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

Exportations : 25 000 tonnes/an en prospection.

❖ **Silos Portuaires :**

Le complexe CEVITAL Food dispose d'une **capacité maximale** 182 000 tonnes et d'un terminal de déchargement portuaire de 2000 T par heure. Un projet d'extension est en cours de réalisation.

La capacité de stockage actuelle est de 120 000T en 24 silos verticaux et de 50 000 T en silo horizontal. La capacité de stockage Horizon au 1 er trimestre 2010 sera de 200 000 T en 25 silos verticaux et de 200 000 T en 2 silos horizontaux.

❖ **Boissons :**

Eau minérale, Jus de fruits, Sodas

L'eau minérale Lalla Khedidja depuis des siècles prend son origine dans les monts enneigés à plus de 2300 mètres du Djurdjura qui culminent. En s'infiltrant très lentement à travers la roche, elle se charge naturellement en minéraux essentiels à la vie (Calcium53, Potassium 0.54, Magnésium 7, Sodium 5.5 Sulfate 7, Bicarbonate 162...) tout en restant d'une légèreté incomparable.

L'eau minérale Lalla khedidja pure et naturelle est directement captée à la source au cœur du massif montagneux du Djurdjura.

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

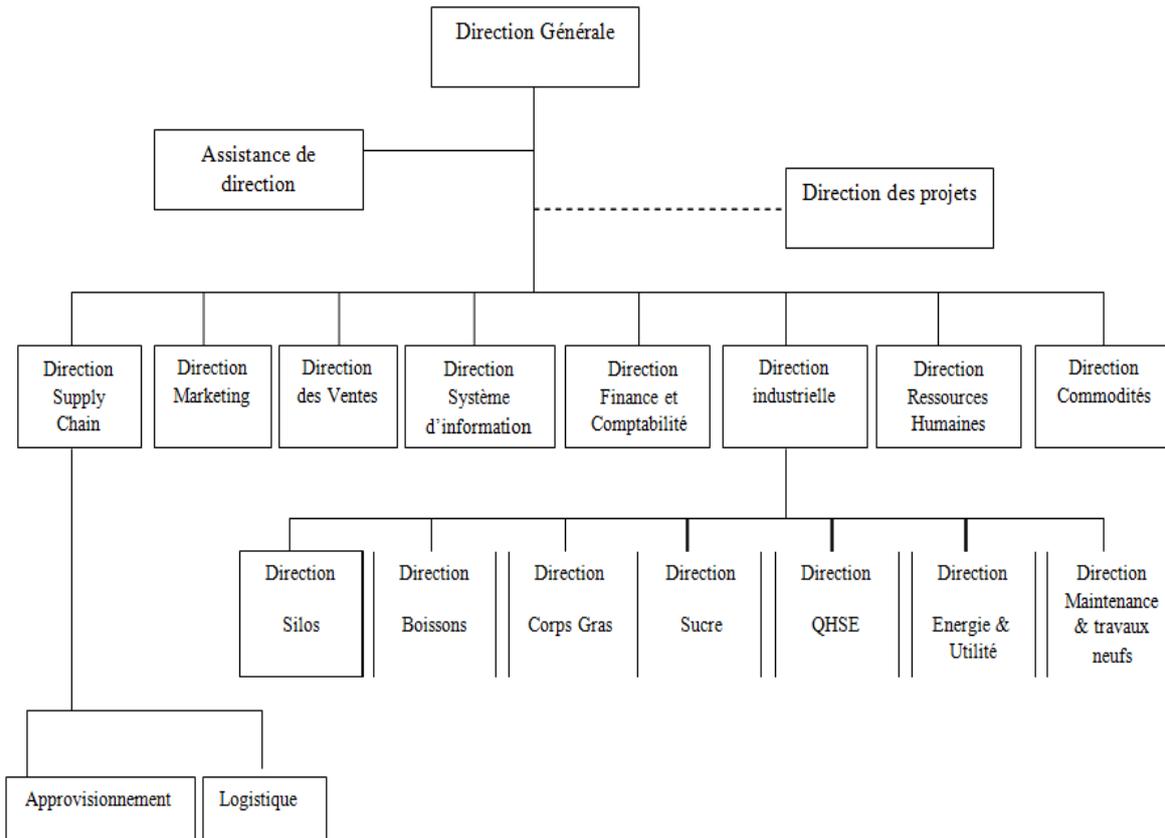
-Réhabilitation de l'unité de production de jus de fruits « EL KSEUR ».

Chapitre 3 : L'analyse de la performance financière au sein de la SPA CEVITAL de Bejaia

1.3 L'organisation de CEVITAL et les missions des différentes directions

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

Figure N°10 : Organigramme générale de CEVITAL



Source : document interne de la SPA CEVITAL.

❖ La direction Marketing :

Pour atteindre les objectifs de l'Entreprise, le Marketing CEVITAL pilote les marques et les gammes de produits. Son principal levier est la connaissance des consommateurs, leurs besoins, leurs usages, ainsi que la veille sur les marchés internationaux et sur la concurrence. Les équipes marketing produisent des recommandations d'innovation, de rénovation, d'animation publi-promotionnelle sur les marques et métiers CEVITAL. Ces recommandations, validées, sont mises en œuvre par des groupes de projets pluridisciplinaires

Chapitre 3 : L'analyse de la performance financière au sein de la SPA CEVITAL de Bejaia

(Développement, Industriel, Approvisionnement, Commercial, Finances) coordonnés par le Marketing, jusqu'au lancement proprement dit et à son évaluation.

❖ **La direction des Ventes & Commerciale :**

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

❖ **La direction Système d'informations :**

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

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

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

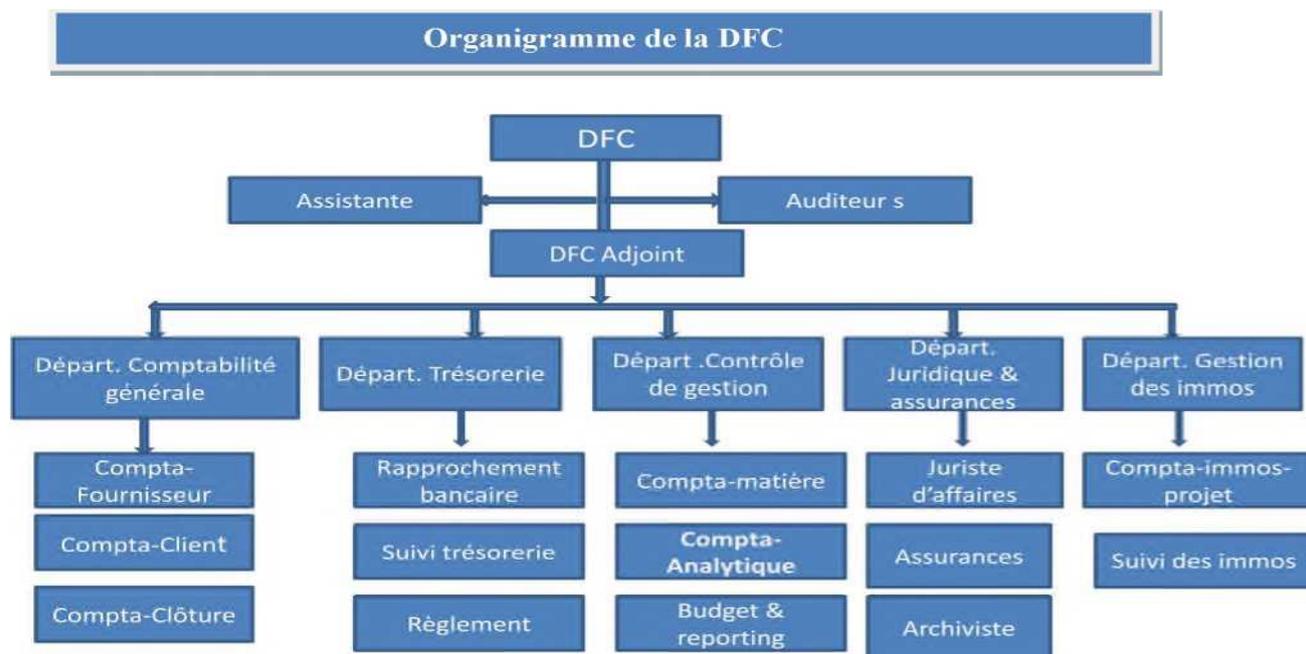
❖ **La direction des Finances et Comptabilité :**

La direction finance et comptabilité (DFC) assure la fonction de gestion des finances et de la comptabilité de la filiale du CEVIAL agro-industrie. Elle est composée de 5 sous fonctions avec des missions pour chacune d'elle :

- Préparer et mettre à jour les budgets ;
- Tenir la comptabilité et préparer les états comptables et financiers selon les normes ;
- Pratiquer le contrôle de gestion ;
- Faire le Reporting périodique.

Chapitre 3 : L'analyse de la performance financière au sein de la SPA CEVITAL de Bejaia

Figure N°11 : L'organigramme fonctionnel de DFC



Source : document interne de la SPA CEVITAL.

❖ La direction Industrielle :

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

❖ La direction des Ressources Humaines :

- Définit et propose à la direction générale les principes de Gestion ressources humaines en support avec les objectifs du business et en ligne avec la politique RH groupe ;

Chapitre 3 : L'analyse de la performance financière au sein de la SPA CEVITAL de Bejaia

- Assure un support administratif de qualité à l'ensemble du personnel de CEVITAL Food ;
- (Pilote les activités du social ;
- Assiste la direction générale ainsi que tous les managers sur tous les aspects de gestion ressources humaines, établit et maîtrise les procédures ;
- Assure le recrutement ;
- Chargé de la gestion des carrières, identifie les besoins en mobilité ;
- Gestion de la performance et des rémunérations ;
- Formation du personnel ;
- Assiste la direction générale et les managers dans les actions disciplinaires ;
- Participe avec la direction générale à l'élaboration de la politique de communication afin de développer l'adhésion du personnel aux objectifs fixés par l'organisation.

❖ **La direction Approvisionnements :**

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

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

❖ **La direction Logistique :**

- Expédie les produits finis (sucre, huile, margarine, Eau minérale, ...), qui consiste à charger les camions à livrer aux clients sur site et des dépôts Logistique ;
- Assure et gère le transport de tous les produits finis, que ce soit en moyens propres (camions de CEVITAL), affrétés ou moyens de transport des clients ;
- Le service transport assure aussi l'alimentation des différentes unités de production en quelques matières premières ;
- Intrants et packaging et le transport pour certaines filiales du groupe (MFG, SAMHA, Direction Projets, NUMIDIS, ...) ;
- Gère les stocks de produits finis dans les différents dépôts locaux (Bejaia et environs) et Régionaux (Alger, Oran, Sétif, ...).

Chapitre 3 : L'analyse de la performance financière au sein de la SPA CEVITAL de Bejaia

❖ **La direction des Silos :**

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

❖ **La direction des Boissons :**

Le Pôle Boissons et plastiques comprend trois unités industrielles situées en dehors du site de Bejaia :

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

❖ **La direction Corps Gras :**

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

Chapitre 3 : L'analyse de la performance financière au sein de la SPA CEVITAL de Bejaia

❖ **La direction Pôle Sucre :**

Le pôle sucre est constitué de 04 unités de production : une raffinerie de sucre solide 2000T/J, une raffinerie de sucre solide 3000T/J, une unité de sucre liquide 600T/J, et une unité de conditionnement de sucre 2000 T/J qui sera mise en service en mars 2010. Sa vocation est de produire du sucre solide et liquide dans le respect des normes de qualité, de la préservation du milieu naturel et de la sécurité des personnes. Nos produits sont destinés aux industriels et aux particuliers et ce pour le marché local et à l'export. »

❖ **La direction QHSE :**

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

❖ **La direction Energie et Utilités :**

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

❖ **La direction Maintenance et travaux neufs :**

- Met en place et intègre de nouveaux équipements industriels et procédés ;
- Planifie et assure la Maintenance pour l'ensemble des installations ;
- Gère et déploie avec le Directeur Industriel et les Directeurs de Pôles les projets d'investissement relatifs aux lignes de production, bâtiments et énergie/utilité (depuis la définition du processus jusqu'à la mise en route de la ligne ou de l'atelier) ;
- Rédige les cahiers des charges en interne ;
- Négocie avec les fournisseurs et les intervenants extérieurs.

Chapitre 3 : L'analyse de la performance financière au sein de la SPA CEVITAL de Bejaia

1.4 Les atouts ou les facteurs clés de succès de la SPA CEVITAL

- Capacité à manager des projets dans la production et la distribution de grande envergure ;
- Maîtrise de la technologie : Les unités industrielles utilisent les dernières innovations en matière d'automatisation des procédés ;
- Jeunesse des salaires ; Pour assurer une gestion pérenne de l'entreprise ;
- Choix du site : L'avantage de la localisation est un facteur clé de succès car il représente un avantage compétitif de taille sur le plan logistique proximité des installations portuaires réduisent les coûts des matières importées et de produit fini exportés ;
- Force de négociation ; La taille de l'entreprise en raison de part de marchés investis comparativement aux entreprises évoluant dans les mêmes secteurs d'activité ;
- Présence d'un réseau de distribution ; Il couvre l'ensemble du territoire national.

Après cette présentation de CEVITAL, nous allons voir dans la section suivante, son département contrôle de gestion, et sa contribution à l'amélioration de la performance de l'entreprise.

Section 2 : Le contrôle de gestion au sein de CEVITAL et sa contribution à l'analyse et à la mesure de la performance financière de l'entreprise

Dans cette deuxième section nous allons présenter la fonction du contrôle de gestion, sa place dans l'organigramme, ses missions et ses outils, ainsi son rôle dans la mesure de la performance financière de l'entreprise.

2.1 La fonction du contrôle de gestion au sein de CEVITAL

Avant d'énoncer les outils mis en place par le service contrôle de gestion de CEVITAL, pour des fins de mesure, de suivi et d'amélioration de sa performance financière, une petite présentation de ce service est souhaitable.

Chapitre 3 : L'analyse de la performance financière au sein de la SPA CEVITAL de Bejaia

2.1.1 La place du contrôle de gestion dans l'organigramme

Le service contrôle de gestion a été mis en place en Juillet 2009, rattaché à la Direction Finance et Comptabilité (DFC) il est pris en charge par deux personnes :

- Un chef de département chargé de la comptabilité matière ;
- Un responsable du service budget et reporting.

Cette fonction va combler un ensemble de finalités visé par la SPA CEVITAL, qui sont les suivantes :

- ✓ Faire un déploiement de la stratégie de l'entreprise, des objectifs de la Direction Générale, et les communiquer aux directions et responsables opérationnels ;
- ✓ Animer et motiver le personnel à travers des réunions avec leur responsable, des promesses de récompense (avantages en nature, primes) ;
- ✓ S'assurer que toutes les actions prises par chaque responsable mènent l'entreprise là où elle souhaite ;
- ✓ S'assurer de l'efficacité des ressources et des moyens utilisés, de la fiabilité des processus et des techniques de production utilisées ;
- ✓ Mesurer et améliorer la performance de chaque unité.

2.1.2 Les missions du contrôle de gestion au sein de la SPA

Prévision et élaboration des budgets : le contrôle de gestion contribue à la détermination des objectifs de chaque unité, à les traduire en termes financiers, à définir et prévoir les moyens et les ressources à engager pour les atteindre, procédant ainsi à l'élaboration des budgets. Mais aussi, il met en évidence des changements d'hypothèses possibles et prévoit leurs implications financières ;

Circulation de l'information et élaboration des tableaux de bord : pour une prise de décision pertinente, chaque responsable a besoin d'informations fiables, au moment voulu, le contrôle de gestion intervient pour faire circuler les informations entre les différentes unités, selon leurs besoins, et aide chaque responsable à construire son propre système d'information, qui le guidera pour mieux piloter son activité et l'empêchera de s'écarter des objectifs tracés, ceci revient donc à élaborer un tableau de bord propre à chaque responsable ;

Chapitre 3 : L'analyse de la performance financière au sein de la SPA CEVITAL de Bejaia

Elaboration des comptes rendus : le contrôle de gestion effectue également des comptes rendus des réalisations de chaque unité, pour mesurer leur performance, puis les transfère à la hiérarchie pour vérifier si les objectifs assignés à chaque responsable ont été atteints ou non ;

Au service de la Direction Générale et des Directions Opérationnelles, le contrôle de gestion joue le rôle d'intermédiaire, il communique les objectifs, les décisions de la hiérarchie aux responsables opérationnels, et s'assure de leur suivi et réalisation en organisant des réunions avec les responsables opérationnels, il les conseille dans leur prise de décision.

2.2 Le contrôle de gestion et la mesure de la performance financière au sein de CEVITAL

La mise en place des instruments du contrôle de gestion et les indicateurs de la mesure de la performance financière au sein de l'entreprise CEVITAL, permet aux responsables de fournir toutes les informations essentielles assurant une bonne amélioration de la gestion de l'entreprise.

2.2.1 La comptabilité analytique (coûts complets réels)

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

Pour mener cette démarche le contrôleur de gestion procède à une classification des coûts en s'appuyant sur le calcul des coûts des matières consommées ainsi que les matières achetées et le stock de début de période, puis il passe au calcul de coût de production et le coût de revient des produits vendus.

Nous avons choisi deux produits fabriqués au sein de la SPA CEVITAL pour procéder aux calculs des différents coûts et analyser les résultats obtenus qui sont : **Smen 500g, Fleurial 500g.**

- Ces derniers sont les plus difficiles à produire car ils obligent de ne pas modifier les recettes et les ingrédients lors de la fabrication.
- Ils ne génèrent pas un chiffre d'affaire important contrairement au sucre qui est considéré comme un produit vache à lait.

Chapitre 3 : L'analyse de la performance financière au sein de la SPA CEVITAL de Bejaia

- Ils ont beaucoup de concurrent sur le marché tel que Labelle, many....

C'est pour cela que nous avons cerné ces deux produits pour constater les réalisations, expliquer les écarts, préconiser des mesures correctives et améliorer le résultat de l'entreprise.

❖ **Le coût de production :**

Considéré comme le coût obtenu après les opérations de transformation des matières, il comprend :

- Le coût de matières premières consommées valorisées au CUMP ;

$$\text{CUMP} = \frac{\text{SI en valeur} + \text{production du mois en valeur}}{\text{SI en quantité} + \text{production du mois en quantité}}$$

- Les charges de productions directes ;
- Le coût indirect de fabrication imputable au produit obtenu.

Coût de production = coût d'achat de matière première consommée + charges de production (directes et indirectes).

❖ **Le coût de revient**

Le coût de revient d'un produit ou service est égal à la somme de tous les coûts relatifs à ce produit ou service, parvenu au stade final de la livraison aux clients.

Coût de revient = coût de production des produits vendus + charges directes et indirectes de distribution

❖ **Le résultat analytique**

Le résultat analytique est la différence entre les ventes et le coût de revient de chaque produit.

Résultat analytique = chiffre d'affaire – coût de revient

Taux de marge = résultat analytique / chiffre d'affaire

On va procéder au calcul du coût de production, coût de revient et le résultat de Fleurial 500g et Smen 500g.

Chapitre 3 : L'analyse de la performance financière au sein de la SPA CEVITAL de Bejaia

Tableau N° 5 : Coût de production (Fleurial 500g).

Désignation	Octobre			novembre			Décembre		
	Q	PU	MT	Q	PU	MT	Q	PU	MT
Ct d'achat M 1^{ère} consommées									
-L'huile raffinées									
-emballage	122	12036	14684652	123	122392	15054216	115	12647	14544165
-intrants	-	6	5140318	-	-	5157242	-	1	
-énergie	-	-	1244953	-	-	1294550	-	-	
	-	-	87128	-	-	84281	-	-	
ΣCt d'achat M 1^{ère} C	-	-	21157051	-	-	21590289	-	-	20798684
Charges directes de production									
-MOD	-	-	736753	-	-	1038193	-	-	741523
-Amortissements	-	-	171173	-	-	171173	-	-	159762
ΣCHD de production	-	-	907926	-	-	1209366	-	-	901285
Charges indirectes de production									
-Autres consommation									
-services extérieurs	-	-	419724	-	-	283522	-	-	274263
-MOI	-	-	208977	-	-	199280	-	-	258776
-autre charges opérationnelles	-	-	75598	-	-	101192	-	-	83073
-dotation aux amortissements	-	-	8907	-	-	8822	-	-	6577
	-	-	2460	-	-	2441	-	-	2298
ΣCHI de production	-	-	715666	-	-	595257	-	-	624987
Charges de structure									
-Autres consommation	-	-	68916	-	-	71221	-	-	63252
-services extérieurs	-	-	138886	-	-	185690	-	-	114336
-frais de personnel	-	-	576791	-	-	677514	-	-	540677
-impôts et taxes	-	-	71155	-	-	61158	-	-	50809
-autre charges opérationnelles	-	-	59742	-	-	78460	-	-	45775
ΣCHS	-	-	915490	-	-	1074043	-	-	814849
Ct de production	300000	78,99	23696133	300000	81,56	24468955	280000	82,64	23139805
SI	300000	82,07	2462100	40000	79,28	3171200	55000	81,3	4471500
CUMP	330000	79,28	26158233	34000	81,3	27640155	355000	82,42	27611305

Source : établi par nos propres soins sur la base des données de CEVITAL

Chapitre 3 : L'analyse de la performance financière au sein de la SPA CEVITAL de Bejaia

Tableau N°6 : Coût de production (SMEN 500g).

Désignation	octobre			novembre			Décembre		
	Q	PU	MT0	Q	PU	MT	Q	PU	MT
Ct d'achat M 1^{ère} consommées									
-L'huile raffinées	125	1197	14965875	201	1194	24008445	185	1194	22090110
-emballage	-	27	3788111	-	45	6120407	-	06	5547042
-intrants	-	-	452925	-	-	689720	-	-	718010
-énergie	-	-	65408	-	-	86670	-	-	77176
		-			-			-	
∑Ct d'achat M 1^{ère} C	-	-	19272319	-	-	30905242	-	-	28432338
Charges directes de production									
-MOD	-	-	872500	-	-	1435526	-	-	1354200
-Amortissements	-	-	156909	-	-	258319	-	-	240976
∑CHD de production	-	-	1029409	-	-	1693845	-	-	1595176
Charges indirectes de production									
-Autres consommation	-	-		-	-		-	-	
-services extérieurs	-	-	349770,29	-	-	442696.52	-	-	403757.37
-MOI	-	-	120147,28	-	-	241014.88	-	-	345120.22
-autre charges opérationnelles	-	-	62998,29	-	-	139919.28	-	-	110791.53
	-	-	7449,89	-	-	6225.62	-	-	3899.81
-dotation aux amortissements	-	-	2050.03	-	-	3374.97	-	-	1624.71
∑CHI de production	-	-	542415,78	-	-	833231,27	-	-	865193,64
Charges de structure									
-Autres consommation	-	-	72430	-	-	98479	-	-	41146
-services extérieurs	-	-	115738	-	-	256757	-	-	152485
-frais de personnel	-	-	480659	-	-	936809	-	-	721081
-impôts et taxes	-	-	45296	-	-	86296	-	-	67762
-autre charges opérationnelles	-	-	63785	-	-	126561	-	-	61048
∑CHS	-	-	777908	-	-	1504902	-	-	1043522
Ct de production	250000	86,5	21622051,8	400000	87,34	34937220,3	370000	86,31	31936229,64
SI	45000	85,22	3834900	25000	86,3	2157500	35000	87,28	3054800
CUMP	295000	86,3	25456951,8	425000	87,28	37094720,3	405000	86,4	34991029,64

Source : établi par nos propres soins sur la base des données de CEVITAL

Chapitre 3 : L'analyse de la performance financière au sein de la SPA CEVITAL de Bejaia

Tableau N° 7 : Coût de revient (Fleurial 500g).

Désignation	octobre			Novembre			Décembre		
	Q	PU	MT	Q	PU	MT	Q	PU	MT
Ct de production des pdt vendus	290000	79,28	22991200	285000	81,3	23170500	290000	82,42	23901800
Charges distribution									
-transport									
-Entreposage	-	-	731224,32	-	-	913595,48	-	-	1029108,02
-autre distribution	-	-	515208,06	-	-	510766,57	-	-	483841,92
-marketing	-	-	515066,71	-	-	381175,84	-	-	407204,56
-TAP (1% du PV net)	-	-	41910,86	-	-	46765,03	-	-	46508,07
	290000	1,01	292900	285000	1,01	287850	290000	1,01	292900
ΣCH DIST	-	-	2096310	-	-	2140152,92	-	-	1322008,02
Ct de revient	290000	86,51	25087510	285000	88,81	25310652,9	290000	86,98	25223808,02

Source : établi par nos propres soins sur la base des données de CEVITAL

Tableau N°8 : Coût de revient (SMEN 500g).

Désignation	octobre			Novembre			Décembre		
	Q	PU	MT	Q	PU	MT	Q	PU	MT
Ct de production des pdt vendus	270000	86 ,3	23301000	390000	87,28	34039200	380000	86,4	32832000
Charges distribution									
-transport									
-Entreposage	-	-	661932	-	-	1133028	-	-	948024
-autre distribution	-	-	670680	-	-	1242540	-	-	1547208
-marketing	-	-	691092	-	-	762372	-	-	783864
-TAP (1% du PV net)	-	-	247860	-	-	442260	-	-	344736
	270000	1,18	318600	390000	1,18	460200	380000	1,18	448400
ΣCH DIST	-	-	25891	-	-	4040400	-	-	4072232
Ct de revient	270000	95,89	25891164	390000	97,64	38079600	380000	97,12	36904232

Source : établi par nos propres soins sur la base des données de CEVITA

Tableau N° 9 : résultat (Fleurial 500g).

Désignation	octobre			Novembre			Décembre		
	Q	PU	MT	Q	PU	MT	Q	PU	MT
CA	290000	101	29290000	285000	101	28785000	290000	101	29290000
CR	-	-	(25087510)	-	-	(25310652,9)	-	-	(25223808,02)
RT analytique	290000	14,5	+4202490	285000	12,1	+3474347,1	290000	14,02	+4066191,98
RTA/CA		14,35%			12,07%			13,88%	

Source : établi par nos propres soins sur la base des données de CEVITAL

Chapitre 3 : L'analyse de la performance financière au sein de la SPA CEVITAL de Bejaia

Le résultat réalisé par la vente du produit FLEURIAL500g durant l'année 2020 est de 4202490DA pour le mois d'octobre , 3474347,1 DA pour novembre et 4066191,98DA pour décembre , soit une marge de bénéfice de 14,35% , 12,07% et 13,88 % respectivement.

Tableau N°10 : résultat (Smen 500g).

Désignation	octobre			Novembre			Décembre		
	Q	PU	MT	Q	PU	MT	Q	PU	MT
CA	270000	118	31860000	390000	118	46020000	380000	118	44840000
CR	-	-	(25891164)	-	-	(38079600)	-	-	(36904232)
RT analytique	270000	22,11	+5968836	390000	20,36	+7940400	380000	20,88	+7935768
RTA/CA	18,73%			17,25%			17,7%		

Source : établi par nos propres soins sur la base des données de CEVITAL

Le résultat réalisé par la vente du produit SMEN500g est de 5968836 DA pour le mois d'octobre, 7940400 DA pour novembre et 7935768 DA pour décembre, soit une marge de bénéfice de 18,73%, 17,25% et 17,7% respectivement.

Interprétation :

A partir des différents tableaux ci-dessus, on constate que l'entreprise CEVITAL a réalisé un résultat analytique positif pour les deux produits (SMEN et FLEURIAL) durant tous les mois. La méthode des coûts complets, utilisée à CEVITAL pour calculer les coûts de ses produits, a l'avantage de fournir des coûts et des résultats analytiques qui tiennent compte de la quasi-totalité des charges de la société. L'interprétation de ces derniers peut cependant s'avérer très délicate dans certaines conditions et nécessiter des analyses complémentaires.

Pour CEVITAL la comptabilité analytique est un système d'information indispensable au pilotage de l'entreprise. C'est un outil pertinent pour la prise de décisions, un instrument d'analyse et d'aide au contrôle de l'efficacité de la gestion en connaissance de cause.

Elle permet également de répondre à la demande des diverses instances en matière d'identification des coûts de leurs produits, de leur compréhension et de l'analyse de leurs évolutions. La comptabilité analytique aboutit ainsi à la performance de l'organisation grâce aux différentes informations qu'elle procure.

Malgré l'importance des informations fournies par la comptabilité analytique, cette dernière possède des inconvénients qu'on va citer si dessous :

Chapitre 3 : L'analyse de la performance financière au sein de la SPA CEVITAL de Bejaia

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

2.2.2 La gestion budgétaire

La gestion budgétaire au sein de CEVITAL est présentée sous forme des tableaux, qui présente des informations chiffrées des prévisions en termes de ventes, productions, approvisionnements, trésorerie... L'élaboration de ces budgets s'effectue comme suit :

- Diffusion de la note de service DG/G : Mi-août ;
- Approbation en interne des budgets des filiales : Mi-octobre ;
- Transmission des budgets par des filiales à la DG/G : Fin-octobre ;
- Validation des budgets par la DG/G : Mi-novembre ;
- Consolidation du budget du groupe : Fin-novembre ;
- Présentation au conseil d'administration du groupe.

Nous allons focaliser sur le budget des ventes et le budget de production.

❖ Budget des ventes

La gestion budgétaire des ventes est la phase « pivot » du réseau des budgets de l'entreprise. En effet de la prévision des ventes découle l'élaboration des budgets d'approvisionnement et

Chapitre 3 : L'analyse de la performance financière au sein de la SPA CEVITAL de Bejaia

de production. Le budget des ventes consiste à évaluer les ventes futures locale et extérieur en quantité (Tonne) et en valeur (MDA) pendant une période donnée.

Tableau N°11 : ventes prévisionnelles trimestrielles en quantité (tonne) pour l'année 2019.

Désignation	1 ^{er} trimestre	2 ^{ème} trimestre	3 ^{ème} trimestre	4 ^{ème} trimestre	Total
Fleurial500g	416	496	352	336	1600
Smen500g	866	952	478	506	2802
Total	1282	1448	830	842	4402

Source : établie par nous-mêmes à partir des documents fournis par CEVITAL.

Interprétation

On constate au 2^{ème} et 4^{ème} trimestre une hausse de 12,95% et 1,5% respectivement. Contrairement au 3^{ème} trimestre, l'entreprise a connu un recul massif de 42,68%.

Tableau N°12 : ventes prévisionnelles trimestrielles en quantité (tonne) pour l'année 2020.

Désignation	1 ^{er}	2 ^{ème}	3 ^{ème}	4 ^{ème}	Total
Fleurial(500g)	500	950	500	525	2475
Smen(500g)	600	1200	500	650	2950
total	1100	2150	1000	1175	5425

Source : établi par nos soins à partir des documents fournis par l'entreprise.

Interprétation

Les données de ce tableau nous renseignent que les ventes prévisionnelles de la SPA sont en hausse dans le 2^{ème} trimestre soit 95,45%(une période estival), contrairement au 3^{ème} trimestre où il y a une baisse de 53,5%(cela est dû à la pandémie covid 19). Le dernier trimestre a connu une relance de 17,5%.

❖ Budget de production

Le budget de production est une représentation finale et chiffrée de l'activité productive annuelle.

Chapitre 3 : L'analyse de la performance financière au sein de la SPA CEVITAL de Bejaia

Il est élaboré à base des prévisions des ventes en quantité, la direction industrielle détermine un budget de production annuel pour l'année 2020, en fonction des stocks disponibles en fin d'année 2019 et des objectifs de stocks en fin 2020 et des contraintes techniques du système productif.

C'est à partir de ce budget que sera mesurée une partie importante de la performance au sein de la SPA CEVITAL.

2.2.3 Le contrôle budgétaire

Après avoir fait toutes les prévisions et élaborer les différents budgets, le contrôle budgétaire vient pour faire la comparaison entre les objectifs fixer et les réalisations.

Selon le responsable de la structure de contrôle de gestion, le contrôle budgétaire au sein de la SPA CEVITAL peut s'effectuer de façon journalière, chaque semaine, mensuelle, trimestrielle, semestrielle ou annuelle vu l'extension de la firme.

A. Le contrôle budgétaire des ventes

A partir des annexes, on procède aux calculs des différents écarts, tel que : E/P, E/Q, E/CA et expliquer l'effet de la déférence entre les ventes réelles et ventes prévisionnelles.

- $E/CA = CA_{\text{réel}} - CA_{\text{Prévisionnel}}$
- $E/Q = (Q_R - Q_P) \times P_P$
- $E/P_X = (P_R - P_P) \times Q_R$
- $E/G = E/Q + E/P$

Tableau N°13 : Ecart sur chiffre d'affaire Fleurial 500g.

Mois	Prévisions	Réalisations	Ecart	Qualification	Taux de réalisation
OCT	36 000 000	29 290 000	-6 710 000	Défavorable	81,36%
NOV	36 000 000	28 785 000	-7 215 000	Défavorable	80%
DEC	36 000 000	29 290 000	-6 710 000	Défavorable	81,36%
Total	108 000 000	87 365 000	-20 635 000	Défavorable	80,89%

Source : réalisé par nos soins à partir des documents internes à CEVITAL

Chapitre 3 : L'analyse de la performance financière au sein de la SPA CEVITAL de Bejaia

D'après le tableau ci-dessus, nous constatons un écart global sur chiffre d'affaire défavorable. Cet écart s'explique par une sur-prévision du chiffre d'affaire de margarine Fleurial, en plus CEVITAL n'a pas pu exporter l'excédent de sa production.

Tableau N°14 : Ecart sur chiffre d'affaire Smen 500g

Mois	Prévisions	Réalisations	Ecart	Qualification	Taux de réalisation
OCT	41 000 000	31 860 000	-9 140 000	Défavorable	77,71%
NOV	69 000 000	46 020 000	-22 980 000	Défavorable	66,7%
DEC	41 000 000	44 840 000	+3 840 000	Favorable	109,37%
Total	151 000 000	122 720 000	-28 280 000	Défavorable	81,27%

Source : réalisé par nos soins à partir des documents internes à CEVITAL.

Interprétation

D'après le tableau ci-dessus, CEVITAL a réalisé un écart sur chiffre d'affaire négatif pour le mois d'octobre et novembre. Cela est dû à la pandémie COVID 19 qui a mal bouleverser la situation économique de cette entreprise et presque tous les budgets de l'année 2020 n'ont pas été réalisés.

Contrairement au mois de décembre CEVITAL à réaliser un écart favorable sur le chiffre d'affaire grâce à sa politique de prévision qui lui a permis de réaliser un surplus de 3 840 000

- Pour mieux comprendre les écarts sur chiffre d'affaire, nous allons présenter en ce qui suit l'écart sur quantité et l'écart sur prix.

Tableau N°15 : analyse de l'écart sur quantité vendus « Fleurial 500g »

Désignation	OCT	NOV	DEC	Total
Q_R	290 000	285 000	290 000	865 000
Q_P	350 000	350 000	350 000	1 050 000
P_P	103	103	103	103
E/Q	-6 180 000	-6 695 000	-6 180 000	-19 055 000

Source : réalisé par nos soins à partir des documents internes à CEVITAL.

Chapitre 3 : L'analyse de la performance financière au sein de la SPA CEVITAL de Bejaia

Tableau N°16 : analyse de l'écart sur le prix de vente « Fleurial 500g »

Désignation	OCT	NOV	DEC	Total
P_R	101	101	101	101
P_P	103	103	103	103
Q_R	290 000	285 000	290 000	865 000
E/P	-580 000	-570 000	-580 000	-1 730 000

Source : réalisé par nos soins à partir des documents internes à CEVITAL.

Tableau N°17 : analyse de l'écart globale « Fleurial 500g »

Désignation	OCT	NOV	DEC	Total
E/Q	-6 180 000	-6 695 000	-6 180 000	-19 055 000
E/P	-580 000	-570 000	-580 000	-1 730 000
E/G	-6 760 000	-7 265 000	-6 760 000	-20 785 000

Source : réalisé par nos soins à partir des documents interne de CEVITAL.

Interprétations

A partir de la décomposition précédente, on constate :

- un écart sur prix de vente défavorable pour l'ensemble des mois, cela peut être exprimé par la déférence entre le prix unitaire prévue qui dépasse le prix unitaire réel de 2DA/Unité. En plus, la remise accordée aux clients qui s'élève à 2%.

- un écart sur quantité défavorable : comme l'entreprise a vendu moins qu'elle a prévu, cela est justifier par la fermeture des frontières à cause de la pandémie COVID 19, donc l'entreprise n'a pas pu exporter ses produits.

D'où la SPA CEVITAL a réalisé un écart global négatif de -20 785 000DA.

Tableau N°18 : analyse de l'écart sur quantité vendus « Smen 500g »

Désignation	OCT	NOV	DEC	Total
Q_R	270 000	390 000	380 000	1 040 000
Q_P	400 000	500 000	400 000	1 300 000
P_P	122	122	122	122
E/Q	-15 860 000	-13 420 000	-2 440 000	-31 720 000

Source : réalisé par nos soins à partir des documents interne de CEVITAL.

Chapitre 3 : L'analyse de la performance financière au sein de la SPA CEVITAL de Bejaia

Tableau N°19: analyse de l'écart sur le prix de vente « Smen 500g »

Désignation	OCT	NOV	DEC	Total
P_R	118	118	118	118
P_P	122	122	122	122
Q_R	270 000	390 000	380 000	1 040 000
E/P	-1 080 000	-1 560 000	-1 520 000	-4 160 000

Source : réalisé par nos soins à partir des documents interne de CEVITAL.

Tableau N°20 : analyse de l'écart globale « Smen 500g »

Désignation	OCT	NOV	DEC	Total
E/Q	-15 860 000	-13 420 000	-2 440 000	-31 720 000
E/P	-1 080 000	-1 560 000	-1 520 000	-4 160 000
E/G	-16 940 000	-14 980 000	-3 960 000	-35 880 000

Source : réalisé par nos soins à partir des documents interne de CEVITAL.

Interprétation

- un écart défavorable sur quantités, qui est remarquable tout au long des 4 trimestres, trouve son origine dans le non-respect de certains clients à leurs engagements.
- un écart défavorable sur prix est expliqué par la baisse des prix de 4DA/Unité. Cela est dû à une sur-prévision des prix de ventes et aux remises accordées aux clients.

B- Le contrôle budgétaire de production

Les tableaux suivants représentent les écarts entre les quantités prévues et réelles (octobre, novembre, décembre) de l'année 2020.

Tableau N°21 : Ecart sur les quantités produites en tonne pour le mois d'octobre.

Elément	Prévisions	Réalisations	Ecart
Fleurial (T)	175	150	-25
Smen (T)	200	125	-75
Total	375	275	-100

Source : Etabli par nos soins sur la base des données de CEVITAL.

Chapitre 3 : L'analyse de la performance financière au sein de la SPA CEVITAL de Bejaia

Tableau N°22 : Ecart sur les quantités produites en tonne pour le mois de novembre.

Elément	Prévisions	Réalisations	Ecart
Fleurial (T)	175	150	-25
Smen (T)	250	200	-50
Total	425	350	-75

Source : Etabli par nos soins sur la base des données de CEVITAL.

Tableau N°23 : Ecart sur les quantités produites en tonne pour le mois de décembre.

Elément	Prévisions	Réalisations	Ecart
Fleurial (T)	175	140	-35
Smen (T)	200	185	-15
Total	375	325	-50

Source : Etabli par nos soins sur la base des données de CEVITAL.

Interprétation

On constate que les résultats des écarts obtenus dans le dernier trimestre de l'année 2020 est défavorable, sachant que durant les trois mois CEVITAL a réalisé un écart négatifs (-100,-75, -50) respectivement.

D'après l'analyse et l'étude que nous avons faite, on remarque que l'entreprise CEVITAL n'a pas pu arriver à la réalisation de ses prévisions, vue que l'exercice 2020 a connu des perturbations commerciales et des bouleversements économiques à cause du corona virus du coup, les responsables du service contrôle de gestion n'ont pas la possibilité de suivre ces budgets. C'est pour cela qu'elle doit opter pour une nouvelle politique de prévisions efficace et efficiente pour une bonne prise de décision.

2.2.4 Les tableaux de bord

Le tableau de bord comporte un certains nombres d'indicateurs caractéristiques de la performance de la direction. En tant qu'outils du contrôle de gestion, le tableau de bord vient en complément du contrôle budgétaire. L'élaboration du tableau de bord nécessite le choix des indicateurs tels que : CA, Taux de rendement, EBE...etc. Les tableaux de bord diffèrent d'une activité à une autre, et d'un responsable à un autre. Nous recensons au sein de CIVITAL, les tableaux de bord suivant :

Chapitre 3 : L'analyse de la performance financière au sein de la SPA CEVITAL de Bejaia

- Etablis dans des délais très brefs (journalière) ;
- Centrés sur des facteurs clés de la gestion, ces derniers se modifient en fonction de l'évolution de la situation de la SPA CEVITAL et de son environnement ;
- Construit pour chaque centre de responsabilité ;
- Permet de prendre rapidement des actions correctives.

A/ Tableau de bord Commercial :

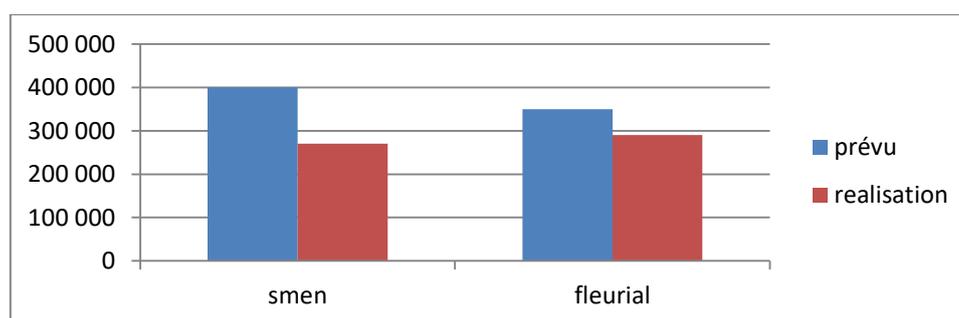
Nous allons présenter le tableau de bord commercial au sein de la SPA CEVITAL, en faisant en premier lieu une comparaison entre les réalisations et les prévisions de l'année 2020, et en second lieu une comparaison entre le cumul des deux années successive (2019-2020).

Tableau N° 24 : tableau de bord des ventes (en volumes) pour le mois d'octobre.

Désignation	Réalisation du mois OCT			Cumul de la période	
	BUDGET	Réalisé	Tx de Réal (%)	Cumul année 2020	Cumul année 2019
Ventes local	750 000	560 000	74,67%	9 060 000	7 624 000
Margarine	350 000	290 000	82,86%	4 190 000	2 752 000
-Smen	400 000	270 000	67,5%	4 870 000	4 872 000

Source : réalisé par nous-mêmes à partir des documents internes à CEVITAL.

Schéma N°12 : graphique représentatif du tableau de bord des ventes (en volumes) pour le mois d'octobre.



Source : réalisé par nous-mêmes à partir des documents internes à CEVITAL.

Chapitre 3 : L'analyse de la performance financière au sein de la SPA CEVITAL de Bejaia

Tableau N°25 : tableau de bord des ventes (en volumes) pour le mois novembre.

Désignation	Réalisation du mois NOV			Cumul de la période	
	BUDGET	Réalisé	Tx de Réal (%)	Cumul année 2020	Cumul année 2019
-Ventes local	850 000	675000	79,41%	9 735 000	8 186 000
Margarine	350 000	285 000	81,43%	4 475 000	2 976 000
-Smen	500 000	390 000	78%	5 260 000	5 210 000

Source : réalisé par nous-mêmes à partir des documents internes à CEVITAL.

Tableau N°26 : tableau de bord des ventes (en volumes) pour le mois décembre.

Désignation	Réalisation du mois DEC			Cumul de la période	
	prévu	Réalisé	Tx de Réal (%)	Cumul année 2020	Cumul année 2019
-Ventes local	750 000	670 000	89,33%	10 405 000	8 804 000
Margarine	350 000	290 000	82,86%	4 765 000	3 200 000
-Smen	400 000	380 000	95%	5 640 000	5 604 000

Source : réalisé par nous-mêmes à partir des documents internes à CEVITAL.

Interprétation

A partir des différents tableaux ci-dessus, on remarque que l'entreprise CEVITAL n'a pas réalisé ses prévisions durant le dernier trimestre de l'exercice 2020 pour la margarine Fleurial et Smen. Cela s'explique par une sur prévision de ses produits.

Tableau N°27 : tableau de bord des ventes (en DA) pour le mois octobre.

Désignation	Réalisation du mois OCT			Cumul de la période	
	Prévu	Réalisé	Tx de Réal (%)	Cumul année 2020	Cumul année 2019
Margarine	36 000 000	29 290 000	81,36%	431 290 000	269 000 000
Smen	49 000 000	31 860 000	65,02%	594 860 000	564 000 000
Total CA	85 000 000	61 150 000	71,94%	1026 150 000	833 000 000

Source : réalisé par nous-mêmes à partir des documents internes à CEVITAL.

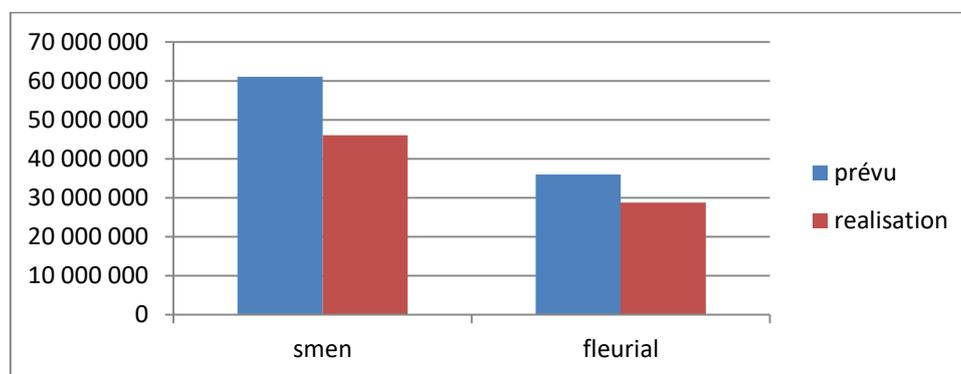
Chapitre 3 : L'analyse de la performance financière au sein de la SPA CEVITAL de Bejaia

Tableau N°28 : tableau de bord des ventes (en DA) pour le mois novembre.

Désignation	Réalisation du mois NOV			Cumul de la période	
	Prévu	Réalisé	Tx de Réal (%)	Cumul année 2020	Cumul année 2019
Margarine	36 000 000	28 785 000	79,96%	460 075 000	291 000 000
Smen	61 000 000	46 020 000	75,44%	640 880 000	603 000 000
Total CA	97 000 000	74 805 000	77,12%	1100 955 000	894 000 000

Source : réalisé par nous-mêmes à partir des documents internes à CEVITAL.

Schéma N°13 : graphique représentatif du tableau de bord des ventes (en DA) pour le mois de novembre.



Source : réalisé par nous-mêmes à partir des documents internes à CEVITAL.

Tableau N°28 : tableau de bord des ventes (en DA) pour le mois décembre.

Désignation	Réalisation du mois DEC			Cumul de la période	
	Prévu	Réalisé	Tx de Réal (%)	Cumul année 2020	Cumul année 2019
Margarine	36 000 000	29 290 000	81,36%	489 365 000	313 000 000
Smen	49 000 000	44 840 000	91,51%	685 720 000	649 000 000
Total CA	85 000 000	74 130 000	87,21%	1175 085 000	962 000 000

Source : réalisé par nous-mêmes à partir des documents internes à CEVITAL.

Interprétation

A partir des différents tableaux ci-dessus, nous déduisons que les objectifs qui ont été assignés au service commercial, n'ont pas été atteints pour l'ensemble des mois.

Chapitre 3 : L'analyse de la performance financière au sein de la SPA CEVITAL de Bejaia

On remarque que l'entreprise CEVITAL a enregistré un taux de réalisation inférieur à 100% toute au long de la période (situation défavorable).

B- Tableau de bord d'exploitation :

Le tableau de bord d'exploitation au sein de la SPA CEVITAL, permet de mesurer la performance de chaque produit à partir des indicateurs suivants :

- Production mensuelle (en volume) ;
- Coût de production (en KDA)
- Consommation matières premières (en volume)
- Rendement (%) ou Utilisation des capacités installées (%)

Tableau N°30 : tableau de bord de production (en volume) pour le mois d'octobre.

Désignation	Réalisation du mois OCT			Cumul de la période	
	Prévu	Réalisé	Tx de Réal (%)	Cumul année 2020	Cumul année 2019
Margarine	350 000	300 000	85,71%	4 200 000	2 752 000
Smen	400 000	250 000	62,5%	4 850 000	4 872 000

Source : réalisé par nous-mêmes à partir des documents internes à CEVITAL.

Tableau N°31: tableau de bord de production (en volume) pour le mois de novembre.

Désignation	Réalisation du mois NOV			Cumul de la période	
	Prévu	Réalisé	Tx de Réal (%)	Cumul année 2020	Cumul année 2019
Margarine	350 000	300 000	85,71%	4 500 000	2 976 000
Smen	500 000	400 000	80%	5 250 000	5 210 000

Source : réalisé par nous-mêmes à partir des documents internes à CEVITAL.

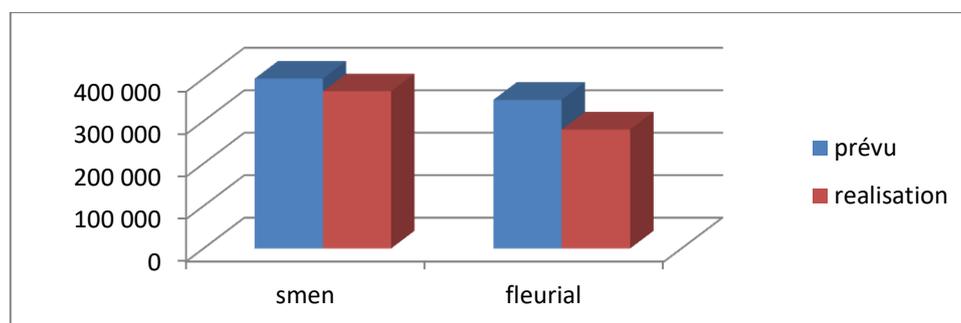
Tableau N°32: tableau de bord de production (en volume) pour le mois décembre.

Désignation	Réalisation du mois DEC			Cumul de la période	
	Prévu	Réalisé	Tx de Réal (%)	Cumul année 2020	Cumul année 2019
Margarine	350 000	280 000	80%	4 780 000	3 200 000
Smen	400 000	370 000	92,5%	5 620 000	5 604 000

Source : réalisé par nous-mêmes à partir des documents internes à CEVITAL.

Chapitre 3 : L'analyse de la performance financière au sein de la SPA CEVITAL de Bejaia

Schéma N°14 : graphique représentatif du tableau de bord de production (en volume) pour le mois décembre.



Source : réalisé par nous-mêmes à partir des documents internes à CEVITAL.

Interprétation

A partir des trois tableaux ci-dessus, on constate que les prévisions n'ont pas été atteints pour le dernier trimestre de l'année 2020, cela est dû :

- Au non-respect du programme de production aux mois d'octobre et novembre.
- A une panne technique au mois de décembre.

Tableau N°33 : tableau de bord sur le coût de production (en DA) pour le mois octobre.

Désignation	Réalisation du mois OCT			Cumul de la période	
	Prévu	Réalisé	Tx de Réal (%)	Cumul année 2020	Cumul année 2019
Margarine	36 000 000	23 696 133	65,82%	425 696 133	269 000 000
Smen	49 000 000	21622 051,78	44,13%	584622 051,8	564 000 000
Total Coût	85 000 000	45318 184,78	53,32%	1010 318 185	833 000 000

Source : réalisé par nous-mêmes à partir des documents internes à CEVITAL.

Tableau N°34 : tableau de bord sur le coût de production (en DA) pour le mois novembre.

Désignation	Réalisation du mois NOV			Cumul de la période	
	Prévu	Réalisé	Tx de Réal (%)	Cumul année 2020	Cumul année 2019
Margarine	36 000 000	24 468 955	67,97%	450 165 088	291 000 000
Smen	61 000 000	34937 220,27	57,27%	619 559 272	603 000 000
Total Coût	97 000 000	59406 175,27	61,24%	1069 724 360	894 000 000

Source : réalisé par nous-mêmes à partir des documents internes à CEVITAL.

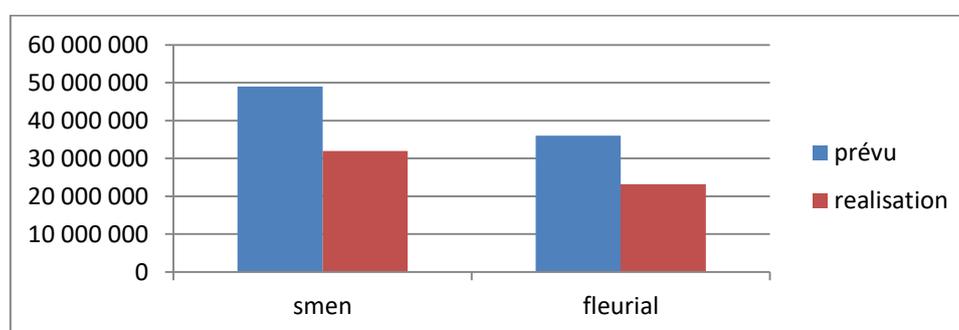
Chapitre 3 : L'analyse de la performance financière au sein de la SPA CEVITAL de Bejaia

Tableau N°35 : tableau de bord sur le coût de production (en DA) pour le mois décembre.

Désignation	Réalisation du mois DEC			Cumul de la période	
	Prévu	Réalisé	Tx de Réal (%)	Cumul année 2020	Cumul année 2019
Margarine	36 000 000	23 139 805	64,28%	473 304 893	313 000 000
Smen	49 000 000	31936 229,64	65,18%	651 495 502	649 000 000
Total Coût	85 000 000	55076 034,64	64,8%	1124 800 395	962 000 000

Source : réalisé par nous-mêmes à partir des documents internes à CEVITAL

Schéma N°15 : graphique représentatif du tableau de bord de production (en DA) pour le mois décembre.



Source : réalisé par nous-mêmes à partir des documents internes à CEVITAL.

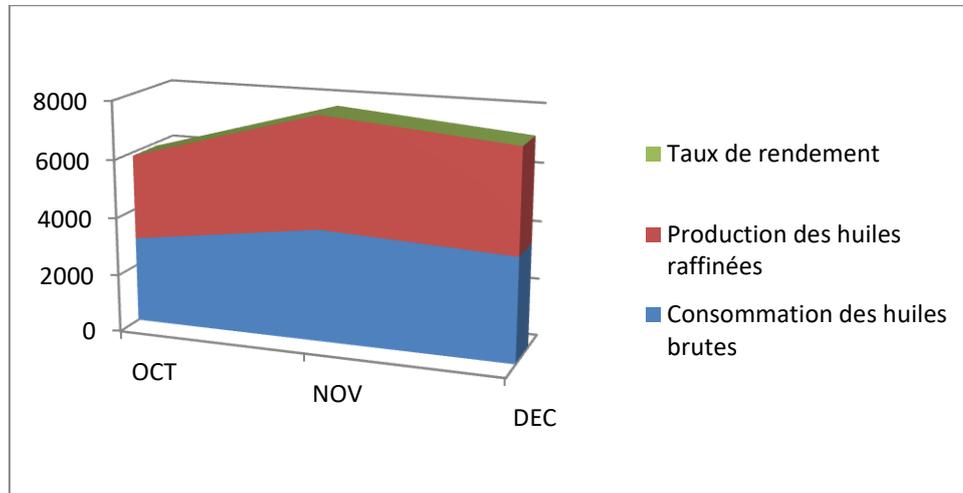
Tableau N°36 : Taux de rendement réalisé par la production des huiles raffinées.

Désignation	OCT	NOV	DEC
Consommation des huiles brutes	2964	3881	3602
Production des huiles raffinées	2922	3842	3566
Taux de rendement	98,58%	98,99%	99%

Source : réalisé par nous-mêmes à partir des documents internes à CEVITAL.

Chapitre 3 : L'analyse de la performance financière au sein de la SPA CEVITAL de Bejaia

Schéma N°16 : graphique représentatif du taux de rendement réalisé par la production des huiles raffinées.



Source : réalisé par nous-mêmes à partir des documents internes à CEVITAL.

Interprétation

On constate que, les quantités consommées des huiles brutes sont équivalente aux quantités produite des huiles raffinées.

Donc la SPA CEVITAL a réalisé un taux de rendement important et le taux de perte est inférieur à 1,5% selon la norme pour l'ensemble des mois.

Le tableau de bord permet aux gestionnaires de mesurer la performance de l'entreprise à travers l'évolution des résultats, analyses des écarts (le contenu du tableau de bord) et de prendre rapidement des actions correctives. La présence du tableau de bord est donc indispensable au sein de la SPA CEVITAL.

2.2.5 Le reporting

Consiste à faire remonter quotidiennement des informations au département contrôle de gestion, qui à son tour les transmet à la DFC (Direction Finance Comptabilité), et à la DG (Direction Générale) de Bejaïa. Ces informations portent sur les réalisations en termes de production, de chiffres d'affaires, de recouvrement des créances, et de la situation de la trésorerie. Le responsable de reporting effectue également une consolidation mensuelle de ces mêmes réalisations, qu'il communique à la DFC, à la DG, mais aussi à la DG du groupe CEVITAL (Alger).

Chapitre 3 : L'analyse de la performance financière au sein de la SPA CEVITAL de Bejaia

L'objectif crucial d'élaboration d'un reporting est la mesure de la performance à travers sa rapidité de la divulgation des chiffres ce qui facilite le pilotage de l'entreprise.

Remarque générale : à partir l'analyse de tous ces outils de contrôle de gestion, nous avons constaté que l'entreprise CEVITAL n'a pas atteindre ses prévisions sur la margarine Fleurial et Smen (tous les écarts sont négatifs). Cela peuvent être expliqué par :

- L'entrée du même produit sur le marché par des concurrents différents comme par exemple l'entreprise CO.G. B LA BELLE.
- Excès d'utilisation des matières premières (gaspillage).
- L'effet saisonnier dont certains produits (la margarine) réalisent un chiffre d'affaire important durant une période déterminée comme par exemple le ramadhan (cuisiner plus qu'un plat par jours) et l'été (préparer des gâteaux pour les fêtes de mariage).
- Variation propre à une région : vente importante des produits de l'entreprise dans la région nord que dans la région sud du pays.

De notre point de vue la performance signifie la rentabilité, l'efficacité et l'efficience, donc pour la margarine les objectifs de ventes ne sont pas atteints car le marché est très compétitif, diversifié et même saturé, plusieurs opérateur, importateurs. Ce qui incite l'entreprise à faire :

- Des modifications sur les méthodes de prévision ultérieures ;
- Changer la politique des prix ;
- L'amélioration des produits les plus demandé.

2.3 L'analyse de la performance financière au sein de CEVITAL

L'entreprise utilise un ensemble de techniques de mesure de la performance tel que l'analyse des états financiers par la méthode des ratios.

Il existe de nombreux indicateurs de mesure de la performance financière. Le choix de ces indicateurs dépend de la société, de sa taille, de son secteur et de ce que les managers ont besoin de suivre en priorité.

Chapitre 3 : L'analyse de la performance financière au sein de la SPA CEVITAL de Bejaia

Les indicateurs qui sont utilisés au niveau de la SPA CEVITAL doivent refléter sa capacité de conduire ses actions avec efficacité et efficience d'une part, prendre l'éventuelle mesure corrective avec le meilleur choix de décisions dans le futur d'autre part.

2.3.1 L'élaboration d'un TCR au sein de l'entreprise CEVITAL

Avant de passer au calcul de différents indicateurs de mesure de la performance, on vous présente le tableau des comptes de résultat (TCR) de la SPA CEVITAL qui est rédigé par nous-mêmes à partir des documents fournis par le responsable de service contrôle de gestion.

Tableau N°37 : le tableau des comptes de résultat (TCR) de l'exercice 2020.

TCR			2020
	SMEN 500	FLEURIAL 500	Total
CA en Volume (T)	520	433	953
CA en Volume (Unit)	1 040 000	865 000	1 905 000
Prix de vente unitaire	118	101	
CA Net en (KDA)	122 720 000	87 365 000	210 085 000
Huiles raffinées	61 064 430	44 283 033	105 347 463
Consommable & Emballages	17 545 470	19 262 990	36 808 460
Coût variables directs	78 609 900	63 546 023	142 155 923
Marge sur le coût variable	44 110 100	23 818 977	67 929 077
% marge coût variable /CA	35,94%	27,26%	32,33%
Coût fixes	6 777 738	6 384 067	13 161 805
Marge après coût fixes	37 332 362	17 434 910	54 767 272
%Marge après coûts fixes/ CA	30,42%	19,56%	26,07%
Marketing & Distribution	8 465 468	5 192 579	13 658 047
Marge sur le coût direct	28 866 894	12 242 331	41 109 225
% Marge sur le coût direct/CA	23,52%	14,01%	19,57%
Autres charges indirectes	3 613 528	3 157 757	6 771 285
EBIT	25 253 366	9 084 574	34 337 940
% EBIT /CA	20,58%	10,4%	16,34%
Amortissement & provisions	807 582	653 635	1 461 217
EBITDA	24 445 784	8 430 939	32 876 723
% EBITDA /CA	19,92%	9,65%	15,65%

Source : réalisé par nous-mêmes à partir des documents internes à CEVITAL.

Chapitre 3 : L'analyse de la performance financière au sein de la SPA CEVITAL de Bejaia

Interprétation

A partir du tableau ci-dessus on constate que l'entreprise CEVITAL a réalisé un chiffre d'affaires important qui s'élève à **210 085000DA** suite à la vente réalisée durant l'exercice 2020. On remarque également que la marge sur le coût variable dégager pour les deux produits est positive **67 929 077DA**, cela signifie que le chiffre d'affaire arrive à couvrir la totalité des charges variables.

On constate que la marge sur le coût fixes est positive (**54 767 272DA**), c'est-à-dire que le chiffre d'affaire obtenue par l'entreprise CEVITAL arrive à couvrir ses charges fixes.

On peut déduire également que les marges sur couts directes obtenue après déduction de ces derniers sur le chiffre d'affaire sont positives pour la margarine Fleurial (**12 242 331DA**) et Smen (**28 866 894DA**).

On termine par l'EBIT et l'EBITDA qui s'élèvent à (**16,34%**, **15,65%**) respectivement, cela signifie que la SPA CEVITAL a réalisé une rentabilité financière positive durant l'exercice 2020. Cette rentabilité est suffisante.

2.3 Les différents indicateurs de mesure de la performance financière

L'analyse du compte de résultat peut être complétée par le calcul des soldes intermédiaire de gestion en premier lieu qui vont mesurer la performance de la SPA CEVITAL dans plusieurs volés. En deuxième lieu, nous déduisons les différents ratios financiers qui vont mettre en évidence l'évolution de la profitabilité et la rentabilité de l'activité.

Tableau N°38 : les soldes intermédiaires de gestion pour l'exercice 2020.

Désignation		Année 2020
SIG	Formule	
PE	Production vendue+ Production stockée+ Production immobilisée	210 085 000
CE	Achats consommées+ Services extérieurs et autres consommations	147 082 308
VA	PE –CE	63 002 692
EBE	VA –charges personnel –impôt , taxes et versements assimilés	49 833 569
RO	EBE+ Autres produits opérationnels –Autres charges opérationnels +Dotations aux amortissements +Dotations aux provisions et pertes de valeur –Reprise sur pertes de valeur et provisions	42 801 112
RCAI	RO + Produits financiers –charges financières	42 039 366
RExp	Produit exceptionnels –charges exceptionnelles	-223 426
RNE	RCAI + RExp -IBS	33 828 460

Source : réalisé par nous-mêmes à partir des documents internes à CEVITAL.

Chapitre 3 : L'analyse de la performance financière au sein de la SPA CEVITAL de Bejaia

Commentaire :

□ Le résultat opérationnel (RO) :

On constate que le résultat opérationnel est positif qui s'élève (42 801 112). Cela est dû à l'importance de l'EBE qui a pu supporter les autres charges opérationnelles.

□ Le résultat courant avant impôt (RCAI) :

On constate que le RCAI est positive durant cette période qui égale à (42 039 366). Cela est dû à l'importance du résultat d'exploitation qui a pu supporter les charges financières.

□ Le résultat net de l'exercice (RN) :

L'entreprise CEVITAL a réalisé un résultat net de l'exercice positif qui s'élève à (33 828 460). Cela signifie que cette firme est performante.

A. Ratios de rentabilité :

Ces ratios nous permettent d'examiner la performance de l'entreprise. Comme la rentabilité pose parfois de délicats problèmes de mesure ; nous allons nous limiter dans le cadre de ce travail aux ratios de la rentabilité économique, financière et commerciale.

Tableau N°39 : calcul des ratios de profitabilité pour l'année 2020.

Ratios	Formule	Année 2020
RRE	EBE/Production de l'exercice	23,72%
RRC	RNE/CA	16,1%

Source : réalisé par nous-mêmes à partir des documents internes à CEVITAL.

On remarque que l'entreprise CEVITAL à réaliser une rentabilité d'exploitation et commerciale positive durant l'exercice 2020. Cela signifie que CEVITAL est rentable commercialement pour 1000DA de CA, elle réalise un bénéfice de 161DA.

B. Ratio de profitabilité :

La profitabilité d'une entreprise est sa capacité à générer des profits à partir de ses ventes.

❖ **Taux de profitabilité économique = $EBE/CA * 100$**

Chapitre 3 : L'analyse de la performance financière au sein de la SPA CEVITAL de Bejaia

Mesure le rapport entre le CA et l'excédent disponible après le paiement des achats, des charges. C'est un indicateur du niveau de maîtrise des charges d'exploitation. Il mesure la performance industrielle de l'outil de production.

❖ **Taux de profitabilité financière = $RCAI / CA HT$.**

La profitabilité financière représente la capacité de l'entreprise à générer un résultat pour un niveau d'activité mesuré par le chiffre d'affaire, en tenant compte des opérations financières.

❖ **Le ratio des frais du personnel = FP/CA**

Mesure la part de la VA consacrer à la rémunération du facteur travail, il permet d'apprécier la politique salariale de la SPA CEVITAL.

Tableau N°40 : calcul des ratios de profitabilité pour l'année 2020.

Ratios	Formule	Année 2020
Tx PE	$EBE/CA HT *100$	23,72%
Tx PF	$RCAI / CA HT*100$	20%
Ratio des frais de personnel	$FP/CA HT*100$	5,09%

Source : réalisé par nous-mêmes à partir des documents internes à CEVITAL.

Interprétation

Chaque 10 DA investi en actif, la SPA CEVITAL gagnait 2,3DA DZD de CA pour renouveler les investissements et payer les charges financières.

D'après le calcul des deux ratios TPE et le TPF on déduit que le $TPE > TPF$ donc la politique financière de l'entreprise CEVITAL n'est pas performante et les frais du personnel par rapport au chiffre d'affaire sont de 5,09% en 2020.

C. La capacité d'autofinancement :

La capacité d'autofinancement (CAF) est un calcul complémentaire aux ratios qui permet de juger de la capacité de l'entreprise à autofinancer sa croissance recourir à des tiers et sans entraîner des charges financières importantes tout en préservant la capacité d'endettement.

La capacité d'autofinancement est le financement interne disponible qui joue un rôle fondamental dans le développement de l'entreprise.

Nous pouvons calculer la CAF selon la méthode additive de la manière suivante :

Chapitre 3 : L'analyse de la performance financière au sein de la SPA CEVITAL de Bejaia

Tableau N°41 : calcul de la CAF à partir du RNE pour l'année 2020.

	Résultat net de l'exercice	33 828 460
+	Dotations aux amortissements, dépréciations et provisions	5 001 992
-	Reprise sur amortissements, dépréciations et provisions	00
+	Valeur comptable des éléments d'actifs	00
-	produits des cessions d'éléments d'actifs	00
=	CAF	38 830 452

Source : réalisé par nous-mêmes à partir des données du TCR de l'année 2020.

On constate d'après les calculs effectués précédemment que l'entreprise CEVITAL a dégagé un surplus financière potentiel de son activité équivalant à **38 830 452DA**. Ce qui signifie que CEVITAL est performante, ainsi elle pourra renouveler ses investissements, rémunérer ses actions et à autofinancer son développement.

❖ **Capacité d'autofinancement / Chiffre d'affaires**

$$38\,830\,452 / 210\,085\,000 = \mathbf{18,5\%}$$

Le ratio égal à 18,5%, cela nous indique que pour 10 000DA de chiffre d'affaires, l'entreprise a généré 1850DA de ressources internes pour assurer son financement.

D. Ratios d'activité :

Ce ratio contient :

Taux de croissance du chiffre d'affaires : CA année n -CA année n-1/ CA année n-1

$$= 210\,085\,000 - 183\,000\,000 / 183\,000\,000 = \mathbf{14,8\%}$$

Ce ratio permet de mesurer la variation du chiffre d'affaire correspond aux vente de l'entreprise CEVITAL, c'est un indicateur de tendance d'évolution de l'activité.

Dans ce cas l'entreprise a enregistré une hausse de 14,8% de chiffre d'affaire par rapport à l'année 2019.

Taux de marge bénéficiaire = Résultat de l'exercice / CA * 100

TMB= (33 828 460 / 210 085 000) ×100 = 16,1% L'entreprise dégage 1,61DA pour 2020 par rapport à chaque 10 DA du CA réalisé.

Chapitre 3 : L'analyse de la performance financière au sein de la SPA CEVITAL de Bejaia

Ratio de productivité globale= VA / CA.

Le rapprochement de ratio CA et ratio VA permet de s'assurer que la richesse créée suit une évolution comparable à celle du CA. On a calculé le ratio de productivité globale pour l'entreprise CEVITAL comme suit :

$$\text{RPG} = 63\,002\,692 / 210\,085\,000 = 30\%$$

La richesse créée par l'entreprise CEVITAL est de 30%.

2.4 Les critiques et les recommandations

Le département contrôle de gestion de l'entreprise CEVITAL présente quelques insuffisances qui l'empêchent de remplir pleinement sa fonction de pilotage de la performance. Ainsi, on a proposé quelques recommandations pour mieux suivre sa performance et son amélioration. Voici quelques-unes :

- ❖ Le rattachement de la fonction contrôle de gestion à la DFC est un inconvénient, puisqu'elle accomplit des fonctions limitées à un rôle de suivi, il est préférable de la rattacher à la direction générale, pour qui son rôle s'étend davantage vers les fonctions de conseil et de communication et de pilotage de la performance. Il est donc nécessaire de développer et de réorganiser la structure de la fonction contrôle de gestion, pour jouer un rôle de support aux autres fonctions et remplir pleinement sa mission de pilote et d'animateur du système d'information.
- ❖ Les responsables de CEVITAL utilisent la méthode du coût complet, une méthode traditionnelle, qui présente plusieurs limites, et qui ne correspond plus au contexte actuel. Il est souhaitable de disposer des méthodes récentes d'analyse et de calcul des coûts, tel que la méthode ABC.
- ❖ Manque de seuil d'alerte et de clignotants qui permettent aux dirigeants de repérer les perturbations et de prendre des décisions correctives. Pour cela, ces tableaux de bords ne jouent pas pleinement leur rôle de diagnostic, de dialogue, de motivation pour un meilleur pilotage de la performance. Donc il est nécessaire de les améliorer pour accomplir leurs rôles ;

Chapitre 3 : L'analyse de la performance financière au sein de la SPA CEVITAL de Bejaia

- ❖ Le contrôle budgétaire au sein de l'entreprise CEVITAL se contente que de constater et de calculer les écarts sans anticiper à l'analyse des causes et d'expliquer l'origine des écarts. Il est préférable d'interpréter ces écarts pour une amélioration de la performance ;
- ❖ Nous constatons également un manque de cohérence entre les tableaux de bord de gestion, ce qui engendre un manque de concertation. La recherche d'une performance locale ne conduit pas forcément à une performance globale ;
- ❖ Il est également souhaitable de concevoir un tableau de bord prospectif, équilibré, car il prend en considération tous les axes de l'entreprise : financier, client, processus, et apprentissage (RH), il correspond le mieux à la mesure, mais aussi au pilotage de la performance de l'entreprise ;

Dans cette partie, qui représente le dernier chapitre de notre mémoire de recherche. Nous nous sommes intéressés au cas d'une entreprise algérienne qui est CEVITAL. Ainsi, nous avons essayé de répondre à notre question de recherche principale en analysant les données collectées à travers nos analyses des entretiens effectués et les documents fournis par l'organisme d'accueil.

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

Conclusion générale

Conclusion générale

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

En effet, le contrôle de gestion est une fonction indispensable qui permet de concrétiser les objectifs de l'entreprise, et motiver les responsables. Il permet un suivi des réalisations pour améliorer l'efficacité à travers les méthodes et les outils qui non seulement mesurent les résultats mais aussi les analysent et les pilotent vers les meilleurs niveaux.

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. De manière générale, les réponses offertes par le contrôle de gestion pour piloter la performance des entreprises résident dans le pilotage de leur efficacité et leur efficience et l'adaptation aux problèmes de leur gestion.

Afin de perfectionner notre étude théorique, nous avons opté pour une étude de cas au niveau de l'entreprise CEVITAL, en vue de mieux comprendre l'importance et la nécessité de contrôle et de la mesure de la performance.

Nous avons constaté que, l'objectif majeur de la SPA CEVITAL est de s'accaparer d'une part importante du marché et pourquoi pas être le leader dans son secteur. Pour ce faire, la maîtrise parfaite de la gestion s'avère plus qu'indispensable pour améliorer sa performance.

Pour pouvoir confirmer nos hypothèses, nous nous sommes servis de l'analyse et de l'interprétation des données obtenues auprès de la SPA CEVITAL qui nous conduit à approuver que l'entreprise applique le système de contrôle de gestion de manière adéquate, et elle dispose bel et bien de quelques outils utilisés pour des fins de mesure, et de suivi de sa performance, parmi lesquels nous citons :

- La comptabilité analytique : la méthode utilisée au niveau de la SPA CEVITAL est basée sur les centres d'analyse (cout complet réel). Elle aboutit à la performance de l'organisation grâce aux différentes informations qu'elle procure.
- La gestion budgétaire est un outil de pilotage de la performance, qui mesure le degré de réalisation d'un objectif et permet d'avoir une idée globale à priori sur les réalisations futures et proches. On déduit que la gestion budgétaire contribue à la performance de l'entreprise.

Conclusion générale

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

Pour conclure, notre thème étant intitulé « le contrôle de gestion et l'analyse de la performance au sein d'une entreprise industrielle » n'a pu être traité qu'en partie, un sujet aussi vaste et difficile demande un temps de travail conséquent. Il demande aussi l'accès aux différentes informations qui concernent l'entreprise pour toucher les points liés à notre thème. Nous n'avons pas pu réaliser notre ambition autant que nous le souhaitons suite à des contraintes très importantes (durée limitée de stage et manque de données en raison de la confidentialité des informations). Mais toutes ces contraintes ne nous ont pas empêchés de mener à bien notre travail.

En définitive, les insuffisances du département contrôle de gestion, peuvent compromettre l'atteinte et l'amélioration de sa performance. Il serait alors judicieux d'y remédier, dans les plus brefs délais, et de prendre en considération les quelques recommandations citées plus haut, afin de maintenir, voire renforcer sa position sur le marché.

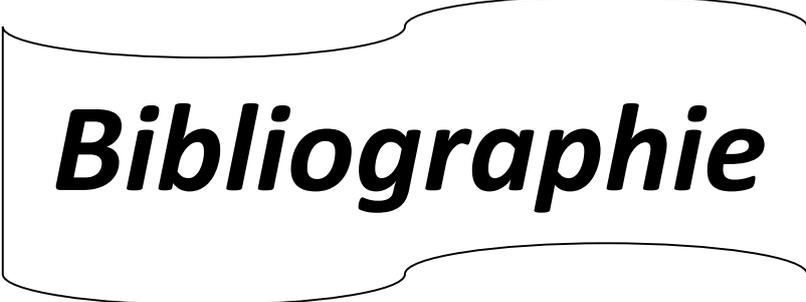
Liste des figures

Numéro	Titre
01	Rattachement à la direction générale
02	Rattachement à la direction financière
03	Rattachement en réseau
04	processus du contrôle de gestion
05	Le cycle budgétaire
06	le triangle de la performance
07	processus du TBP
08	Un support pour traduire la stratégie en objectifs opérationnels
09	la Chaîne de valeur
10	Organigramme générale de CEVITAL
11	L'organigramme fonctionnel de DFC
12	graphique représentatif du tableau de bord des ventes (en volumes) pour le mois d'octobre
13	graphique représentatif du tableau de bord des ventes (en DA) pour le mois de novembre
14	graphique représentatif du tableau de bord de production (en volume) pour le mois décembre
15	graphique représentatif du tableau de bord de production (en DA) pour le mois décembre
16	graphique représentatif du taux de rendement réalisé par la production des huiles raffinées

Liste des tableaux

Numéro	titre
01	comparaison entre le contrôle de gestion traditionnel et le contrôle de gestion renouvelé
02	Comparaison entre la performance interne et la performance externe
03	la différence entre le tableau de bord et le reporting
04	Tableau comparatif entre TBG & TBP
05	Cout de production (Fleurial 500g)
06	Cout de production (SMEN 500g)
07	Cout de revient (fleurial 500g)
08	Cout de revient (SMEN 500g)
09	Résultat (Fleurial 500g)
10	Résultat (SMEN)
11	ventes prévisionnelles trimestrielles en quantité (tonne) pour l'année 2019.
12	ventes prévisionnelles trimestrielles en quantité (tonne) pour l'année 2020.
13	Ecart sur chiffre d'affaire Fleurial 500g.
14	Ecart sur chiffre d'affaire Smen 500g
15	analyse de l'écart sur quantité vendus « Fleurial 500g »
16	analyse de l'écart sur le prix de vente « Fleurial 500g »
17	analyse de l'écart globale « Fleurial 500g »
18	analyse de l'écart sur quantité vendus « Smen 500g »
19	analyse de l'écart sur le prix de vente « Smen 500g »
20	analyse de l'écart globale « Smen 500g »
21	Ecart sur les quantités produites en tonne pour le mois d'octobre
22	Ecart sur les quantités produites en tonne pour le mois de novembre
23	Ecart sur les quantités produites en tonne pour le mois de décembre
24	tableau de bord des ventes (en volumes) pour le mois d'octobre
25	tableau de bord des ventes (en volumes) pour le mois novembre
26	tableau de bord des ventes (en volumes) pour le mois décembre
27	tableau de bord des ventes (en DA) pour le mois octobre
28	tableau de bord des ventes (en DA) pour le mois novembre
29	tableau de bord des ventes (en DA) pour le mois décembre

30	tableau de bord de production (en volume) pour le mois d'octobre
31	tableau de bord de production (en volume) pour le mois de novembre
32	tableau de bord de production (en volume) pour le mois décembre
33	tableau de bord sur le coût de production (en DA) pour le mois octobre
34	tableau de bord sur le coût de production (en DA) pour le mois novembre.
35	tableau de bord sur le coût de production (en DA) pour le mois décembre
36	Taux de rendement réalisé par la production des huiles raffinées
37	le tableau des comptes de résultat (TCR) de l'exercice 2020
38	les soldes intermédiaires de gestion pour l'exercice 2020
39	calcul des ratios de profitabilité pour l'année 2020
40	calcul des ratios de profitabilité pour l'année 2020
41	calcul de la CAF à partir du résultat net de l'exercice pour l'année 2020



Bibliographie

Bibliographie

Ouvrages

- ALAZARD Claude, SEPARI Sabine, « Contrôle de gestion : manuel et applications », 4^{ème} Edition, Dunod, Paris, 2007.
- ARNOUD .H, « le contrôle de gestion...en action », Edition Liasons, 2001.
- ARDOIN.J.L, Michel. D, Schmidt .J « le contrôle de gestion »Edition Publ -Union, Paris, 1985.
- BERLAND.N, DE RONGE.Y, « contrôle de gestion », Edition PEARSON, Paris, 2012.
- BESCOS P.L, « contrôle de gestion et management »,4^{ème} Edition comptables Montchrestien, Paris, 1995.
- BHIMANI. A, DATAR. S, FOSTER. G, HORNGREN. C, « Contrôle de gestion et gestion budgétaire », Edition Pearson Education, Paris, 2006.
- BOISVERT. H, « le renouvellement de la comptabilité de gestion »,1^{ère} Edition, Montréal, 1989.
- BOUIN. X, Simon François-Xavier, « les nouveaux visages du contrôle de gestion », 3^{ème} Edition,DUNOD, Paris,2009.
- BOUGHABA Abdellah, « comptabilité analytique d'exploitation », Edition BERTI, Paris, 1991.
- BURLAUD.A, SIMON. C, « le contrôle de gestion », 3^{ème} Edition La découverte, Paris, 1997.
- Demeestère René, LORINO Philippe, MOTTIS Nicolas, « Contrôle de gestion et pilotage de l'entreprise », Dunod, Paris, 2006.
- Doriath. B, «Contrôle de gestion»,Edition Dunod, Paris, 2010.
- Doriath.B, « gestion budgétaire », 5^{ème} Edition, DUNOD, Paris, 2008.
- DORIATH. B, GOUJET.C, « gestion prévisionnelle et mesure de la performance », Edition DUNOD, Paris, 2002.
- Doriath, B, Goujet, C, « Gestion prévisionnelle et mesure de la performance », 3^{ème} Edition, Dunod, Paris, 2007.
- DOYOLE David, « la maîtrise des coûts une approche globale », Editions d'organisation, Paris 1996.

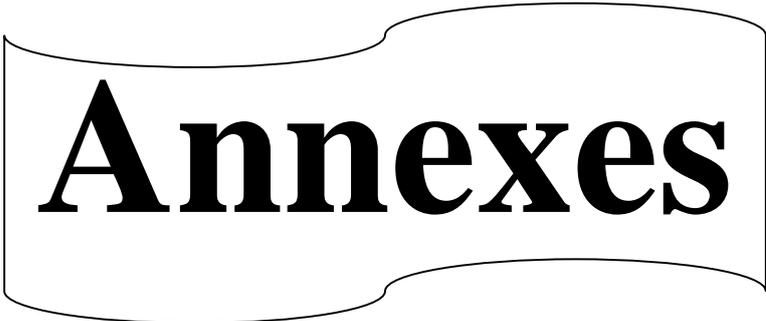
- FABRE Pascal, THOMAS Catherine, DSCG 3, « management et contrôle de gestion », Edition DUNOD, 2007.
- FERNANDEZ Alain, « Les nouveaux tableaux de bord des managers », Editions d'Organisation, Paris, 2007.
- GAUTIER Frédéric, PEZET Anne, « Contrôle de gestion : gestion appliquée », Dareois & Pearson Education, Paris, 2006.
- Gervais M, «Contrôle de gestion et planification de l'entreprise», Edition Economica, 1990.
- GILBERT CHA, Patrick PIGET, « comptabilité analytique », Edition ECONOMICA, 2^{ème} Edition, Paris, 1998.
- Hervé .A, Garmilis.A, Vignon.V, « le contrôle de gestion en action », 2^{ème} Edition Liaisons, Lyon, 2001.
- KAPLAN Robert, NORTON David, « le tableau de bord prospectif », Editions d'Organisation, Paris, 2003.
- Langolois.L, Bringer.M, Bonner. C, sous la direction BURLAUD.A, « Contrôle de gestion », Edition Berti, Alger, 2008.
- Langlois.G, « Contrôle de gestion et gestion budgétaire », 3^{ème} Edition Pearson Education. France, 2006.
- LASARY, « la comptabilité analytique », Edition DAREL OTHMANIA, Alger, 2007.
- Loning.H,«contrôle de gestion, Organisation, outils et pratiques»,3^{ème} Edition Dunod, Paris,2008.
- LORINO Philippe, « méthodes et pratique de la performance »,3^{ème} Edition d'organisation, Aix-en-Provence, 1997.
- MALO Jean Louis, MATHE Jean Charles, « L'essentiel du contrôle de gestion », Editions d'Organisation, Paris, 2000.
- MEKKAOUI M., « précis de contrôle de gestion », 3^{ème} Edition Liaisons, Paris, 2007.
- Michel Gervais, « contrôle de gestion », Edition Economica, Paris, 1997.
- Reix.R, « système d'information et management de l'organisation », 5^{ème} Edition Vuibert, Paris, 2005.
- SAADA.T, BURLAUD.A, SIMON.C, « comptabilité analytique et contrôle de gestion », Edition VUIBERT, 3^{ème} Edition, Paris, 2005.

Articles de revues

- HOAREAU Christian, « Maitriser le diagnostic financier », 3^{ème} Edition, Revue fiduciaire, 2008. P.91.
- Leporcq.C, « Le pilotage, entre reporting et tableaux de bord... », Article publié dans la revue business intelligence, 2013, P.1.

Thèses et mémoires

- EL KELETY Ibrahim Abd el Mageed, vers un cadre conceptuel de la gestion stratégique des coûts, thèse de doctorat, Chemnitz Université de la technologie, 2006, P.349.
- BADACHE Hanane, TARAFT Sara, La gestion budgétaire un impératif pour l'amélioration de la performance de l'entreprise, Cas de l'entreprise portuaire de Bejaia. Mémoire Master en Sciences de gestion. Bejaia, 2019.
- MEDJBOUR Melissa, MEDMER Fahima, La contribution du contrôle de gestion à l'amélioration de la performance de l'entreprise, Cas de Cosider Carrières. Mémoire Master en sciences de gestion. TIZI-OUZOU, 2017.
- SAIL Katia, KERNOU Amina, le pilotage de la performance financière au sein d'une entreprise, cas de la SPA CEVITAL. Mémoire Master en sciences Financières. Bejaia, 2019.



Annexes

Annexe 1 : FLEURIAL500

1/ Production

PRODUIT	UM	Oct-20	Nov-20	Dec-20	Total
FLEURIAL 500 GRS	UN	300,000	300,000	280,000	880,000
FLEURIAL 500 GRS	T	150	150	140	440

2/ Consommation PI, IP et Energie

Huiles Raffinées

	UM	Oct-20	Nov-20	Dec-20	Total
Quantite	T	122	123	115	
Coût/Tonne	T	120,366	122,392	126,471	
		14,642,543	15,035,888	14,522,217	44,200,648

IP et Energies

	UM	Oct-20	Nov-20	Dec-20	Total
EMBALLAGES	DA	5,140,318	5,157,242	4,982,631	15,280,191
INTRANTS	DA	1,244,953	1,294,550	1,182,042	3,721,544
ENERGIE	DA	87,128	84,281	89,846	261,255

Autres Charges d'Exploitations Directes

	UM	Oct-20	Nov-20	Dec-20	Total
Frais de personnel (MOD)	DA	736,753	1,038,193	741,523	2,516,469
Amortissements	DA	171,173	171,173	159,762	502,108

2/ Charges Indirectes

	UM	Oct-20	Nov-20	Dec-20	Total
Autres consommations	DA	419,724	283,522	274,263	977,509
Services extérieurs	DA	208,977	199,280	258,776	667,033
Frais de personnel (MOI)	DA	75,598	101,192	83,073	259,863
Autres charges opérationnelles	DA	8,907	8,822	6,577	24,307
Dotations aux amortissements	DA	2,460	2,441	2,298	7,199

Charges Structures (Administrations & Sièges)

	UM	Oct-20	Nov-20	Dec-20	Total
Autres Consommation	DA	68,916	71,221	63,252	203,389
Services extérieurs	DA	138,886	185,690	114,336	438,912
Frais de personnel (MOI)	DA	576,791	677,514	540,677	1,794,981
Impôts et taxes	DA	71,155	61,158	50,809	183,122
Autres charges opérationnelles	DA	59,742	78,460	45,775	183,976
Charges exceptionnelles (Charges des exercices antérieurs)	DA	24,897	32,384	21,310	78,590
Charges financières.	DA	139,464	121,869	139,586	400,919

	UM	Oct-20	Nov-20	Dec-20	Total
Transport	DA	731,224.32	913,595.48	1,029,108.02	2,673,928
Entreposage	DA	515,208.06	510,766.57	483,841.92	1,509,817
Autre Distribution (salaires, amortiss et autres)	DA	515,066.71	381,175.84	407,204.56	1,303,447
Marketing	DA	41,910.86	46,765.03	46,508.07	135,184
TAP (1% du PV Net)	DA				-
					5,622,375

Charges De Distribution

Ventes

PRODUIT	UM	Oct-20	Nov-20	Dec-20	Total
Quantités	UN	290,000	285,000	290,000	865,000
PV Unitaire brut	UN	103	103	103	
Taux de remise	UN	2%	2%	2%	
		101	101	101	
		29,272,600	28,767,900	29,272,600	87,313,100

STOCK INITIAL au 01/10/2020

Produit Fini:

Quantité	30,000
Coût Unitaire	82.07

Annexe 2 : SMEN500

PRODUIT	UM	Oct-20	Nov-20	Dec-20	Total
SMEN 500 GRS	UN	250,000	400,000	370,000	1,020,000
SMEN 500 GRS	T	125	200	185	510

1/ Production

2/ Consommation PI, IP et Energie

Huiles Raffinées

	UM	Oct-20	Nov-20	Dec-20	Total
Quantite	T	125	201	185	
Coût/Tonne	T	119,727	119,445	119,406	
		15,010,804	23,960,697	22,131,809	61,103,310

IP et Energies

	UM	Oct-20	Nov-20	Dec-20	Total
EMBALLAGES	DA	3,788,111	6,120,407	5,547,042	15,455,560
INTRANTS	DA	452,925	689,720	718,010	1,860,655
ENERGIE	DA	65,408	86,670	77,176	229,255

	UM	Oct-20	Nov-20	Dec-20	Total
MOD	DA	872,500	1,435,526	1,354,200	3,662,226
Amortissements	DA	156,909	258,319	240,976	656,204

Autres Charges d'Exploitations Directes

	UM	Oct-20	Nov-20	Dec-20	Total
Autres consommations	DA	349,770.29	442,696.52	403,757.37	1,196,224
Services extérieurs	DA	120,147.28	241,014.88	345,120.22	706,282
Frais de personnel	DA	62,998.29	139,919.28	110,791.53	313,709
Autres charges opérationnelles	DA	7,449.89	6,225.62	3,899.81	17,575
Dotations aux amortissements	DA	2,050.03	3,374.97	1,624.71	7,050

2/ Charges Indirectes

	UM	Oct-20	Nov-20	Dec-20	Total
Autres Consommation	DA	72,430	98,479	41,146	212,055
Services extérieurs	DA	115,738	256,757	152,485	524,981
Frais de personnel	DA	480,659	936,809	721,081	2,138,549
Impots et taxes	DA	45,296	86,296	67,762	199,354
Autres charges opérationnelles	DA	63,785	126,561	61,048	251,394
Charges exceptionnel	DA	38,271	73,937	32,629	144,836
Charges financières.	DA	125,517	109,682	125,627	360,827

Charges Structures (Administrations & Sièges)

Charges De Distribution

					Total
	UM	Oct-20	Nov-20	Dec-20	132,407
Transport	DA	661,932.00	1,133,028.00	948,024.00	2,742,984
Entreposage	DA	670,680.00	1,242,540.00	1,547,208.00	3,460,428
Autre Distribution (salaires, amortiss et aut	DA	691,092.00	762,372.00	783,864.00	2,237,328
Marketing	DA	247,860.00	442,260.00	344,736.00	1,034,856
TAP (1% du PV Net)	DA				9,608,003

PRODUIT	UM	44105	44136	44166
Quantités	UN	270,000	390,000	380,000
PV Unitaire bru	UN	122	122	122
Taux de remise	UN	3%	3%	3%

Ventes

Stock Initial : 244000

Produit Fini :

- Quantité : 45,000
- Cout Unitaire : 85.22

Annexe 3 :les indicateurs financiers

Indicateurs Financiers :

Calculer EBITDA et EBIT

EBITDA : C'est un indicateur financier qui vient mesurer la rentabilité financière du cycle d'exploitation (processus de production) d'une entreprise, il met en évidence le profit généré par l'activité indépendamment des conditions de son financement, des contraintes fiscales, et du renouvellement de l'outil d'exploitation.

En Français BAIIDA : Bénéfice avant impôts, interets, dépréciations et Amortissements)
Il indique le degré de création de richesse et le profit dégagé par une société de manière indépendant à sa politique de financement, donc il mesure la rentabilité.

EBE : C'est un indicateur financier qui permet de mesurer la rentabilité financière (ressource que tire régulièrement l'entreprise de son cycle d'exploitation (processus de production) indépendamment des conditions de son financement et d'investissement (il analyse la performance de son activité opérationnelle).

EBIT : C'est un indicateur financier qui donne une idée de la ressource dégagée par l'activité commerciale durant un exercice donné.

Provisions

Rubrique	UM	Oct-20	Nov-20	Dec-20
Provisions	DA	111,250	77,393	100,013

Annexe 4 : P&L

P&L			<i>Total</i>
CA en Volume (T)			
CA en Volume (Unit)			
Prix de vente unitaire			
CA Net en (KDA)			
Huiles raffinées			
Consommable & Emballages			
Cout variables directs			
Marge sur le coût variable			
% marge coût variable /CA			
Coût fixes			
Marge après coût fixes			
%Marge après coûts fixes/ CA			
Marketing & Distribution			
Marge sur le coût direct			
% Direct Margin/Nets sales			
Autres charges indirectes			
EBIT			
% EBIT /Nets sales			
Amortissement & provisions			
EBITDA			
% EBITDA /Nets sales			

Méthodes de Calculs :

1/ A partir du CA :

(CA (70) - Consommations (60) - services (61+62) - charges du personnel (63) - Impôt et taxes

2/ A partir de la VA :

(CA (70) - Consommations (60) - services (61+62) - charges du personnel (63) - Impôt et taxes

Annexe 5 : TB et ind gest

Tableau de bord

A/ Commercial

A.1/ Ventes (En Volume)

Désignation	Réalisation du mois N			Cumul de la période		Objectif année N	Réal. Objectif (%)
	BUDGET	Réalisé	Tx de Réal (%)	Cumul année N	Cumul année N-1		
Ventes local							
Margarine							
Smen							

A.2/ CA (En KDA)

Désignation	Réalisation du mois N			Cumul de la période		Objectif année N	Réal. Objectif (%)
	Prévu	Réalisé	Tx de Réal (%)	Cumul année N	Cumul année N-1		
Ventes local							
Margarine							
Smen							
Total CA							

A.3 Répartition du CA en TTC (En KDA)

Désignation	Réalisation du mois N			Cumul de la période		Objectif année N	Réal. Objectif (%)
	Prévu	Réalisé	Tx de Réal (%)	Cumul année N	Cumul année N-1		
Grossistes et dépositaires							
Industriel							
Clients prestigieux							
Filiales							
Export							
Total							

B/ Exploitation

B.1/ Production (Volume)

Désignation	Réalisation du mois N			Cumul de la période		Objectif année N	Réal. Objectif (%)
	Prévu	Réalisé	Tx de Réal (%)	Cumul année N	Cumul année N-1		
Margarine							
Smen							

B.2/ Cout de Production (En KDA)

Désignation	Réalisation du mois N			Cumul de la période		Objectif année N	Réal. Objectif (%)
	Prévu	Réalisé	Tx de Réal (%)	Cumul année N	Cumul année N-1		
Margarine							
Smen							
Total Coût							

Désignation	Réalisation du mois N			Cumul de la période		Objectif année N	Réal. Objectif (%)
	Prévu	Réalisé	Tx de Réal (%)	Cumul année N	Cumul année N-1		
HUILES brutes pour Margarine (t)							
Total huiles brutes							

B.3/ Consommation Matière Première (En Volume)

B.4/ Rendement (%) ou Utilisation Des Capacités Installes (%)

Désignation	Réalisation du mois N		Cumul de la période		Objectif année N
	Prévu	réalisé	Cumul année N	Cumul année N-1	
Raffinage d'HUILE :					

B.5/ Stocks (En Quantité)

Désignation	Stock initial (Début mois N)	Mois N		Stock final (mois N)	Objectif année N
		Entrées	Sorties		
1) Matières premières :					
Tournesol					
Palme PO					
Soft Stéarine					
Huile Normale STEARINE					
Coprah					
2) Produits finis :					
Margarine					
Smen					

B.6/ Stocks (En KDA)

Désignation	Stock initial (Début mois N)	Mois N		Stock final (mois N)	Objectif année N
		Entrées	Sorties		
1) Matières premières :					
Tournesol					
Palme PO					
Soft Stéarine					
Huile Normale STEARINE					
Coprah					
2) Produits finis :					
Margarine					
Smen					

C/ Gestion

C.1 Comptes d'Exploitation (KDA)

Désignation	Réalisation du mois N			Cumul de la période		Objectif Année N	Réal. Objectif (%)
	Prévu	Réalisé	Tx de Réal (%)	Cumul année N	Cumul année N-1		
(700) Ventes de marchandises							
(600) Achats de marchandises vendues							
Marge brute							
(701 à 709) Ventes et produits annexes							
(72) Variation stocks, produits finis et en-cours							
(73) Production immobilisée							
(74) Subventions d'exploitation							
(601 à 609) Achats consommés							
(61 & 62) Services extérieurs et autres cons.							
Valeur ajoutée d'exploitation							
(63) Charges de Personnel							
(64) Impôts, taxes et versements assimilés							
Excédent brut d'exploitation							
(75) Autres produits opérationnels							
(65) Autres charges opérationnelles							
(68) Dotations aux amortissements							
(68) Dotations aux provisions et perte de valeur							
(78) Reprise sur pertes de valeur et provisions							
Résultat opérationnel							
(76) Produits financiers							
(66) Charges financières							
Résultat financier							
RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS							

C.2 Autres Indicateurs de Gestion

Désignation	Cumul de la période		
	Cumul année N	Cumul année N-1	Tx Evo. (%)
Créances (KDA) :			
Grossistes et dépositaires			
Industriel			
Exportation			
Autres			
Filiales			
Total créances			
Dettes (KDA) :			
Fournisseurs d'immobilisations (externes)			
Fournisseurs d'immobilisations (filiales)			
Fournisseurs achats stocks & services			
Total dettes			
Personnel : Sit Définitive			
Ouvriers/Employés			
Techniciens Maitrise			
Cadre			
Total Personnel			

Annexe 6 : BUDGET 2019 & 2020

Budget de vente en Tonne :

En 2020 :

Produits	Mois											
	Janvier	Février	Mars	Avril	Mai	Juin	Juillet	Août	Septembre	Octobre	Novembre	Décembre
FLEURIAL 500	100	100	300	400	400	150	150	150	200	175	175	175
SMEN 500	175	175	250	500	500	200	150	150	200	200	250	200

En Tonne

En Valeur MDA

Produits	Mois											
	Janvier	Février	Mars	Avril	Mai	Juin	Juillet	Août	Septembre	Octobre	Novembre	Décembre
FLEURIAL 500	21	21	62	82	82	31	31	31	41	36	36	36
SMEN 500	43	43	61	122	122	49	37	37	49	49	61	49

BUDGET DES VENTES = BUDGET DE PRODUCTION

En 2019 :

Produits	Mois											
	Janvier	Février	Mars	Avril	Mai	Juin	Juillet	Août	Septembre	Octobre	Novembre	Décembre
FLEURIAL 500	112	128	176	208	160	128	128	112	112	112	112	112
SMEN 500	197	249	420	560	223	169	169	140	169	140	169	197

En Tonne

En Valeur MDA

Produits	Mois											
	Janvier	Février	Mars	Avril	Mai	Juin	Juillet	Août	Septembre	Octobre	Novembre	Décembre
FLEURIAL 500	22	25	34	41	31	25	25	22	22	22	22	22
SMEN 500	46	58	97	130	52	39	39	32	39	32	39	46

Consommation, production et taux de rendement

RUBRIQUE	Octobre	Novembre	Décembre
Consommation des huiles brutes pour Margarin	2,964	3,881	3,602
Production des huiles raffinées	2,922	3,842	3,566
Rendements	98.57%	98.99%	99.00%

Table des matières

Remerciements

Dédicaces

Liste des abréviations

Introduction générale

Chapitre I : notions générales sur le contrôle de gestion et la performance de l'entreprise

Section 1 : les concepts clés du contrôle de gestion

1.1 L'évolution et définition du concept de contrôle de gestion

1.1.1 L'évolution du concept de contrôle de gestion

1.1.2 Définition du concept de contrôle de gestion

1.2 Les missions et objectifs du contrôle de gestion

1.2.1 Les missions et objectifs du contrôle de gestion

1.2.2 Les objectifs du contrôle de gestion

1.3 L'organisation du contrôle de gestion dans l'entreprise

1.3.1 La place du contrôle de gestion dans l'entreprise

1.3.2 La position du contrôle de gestion dans l'entreprise

1.3.3 Le processus du contrôle de gestion

1.4 Les outils de contrôle de gestion

1.4.1 La comptabilité de gestion

1.4.2 La gestion budgétaire

1.4.3 Les tableaux de bord

1.4.4 Le système d'information

1.4.5 Le reporting

Section 2 : La notion de performance dans l'organisation

2.1 Définition de la performance

2.2 Les critères et les caractéristiques de la performance

2.2.1 Les critères de la performance

2.2.2 Les caractéristiques de la performance

2.3 Les formes et les dimensions de la performance

2.3.1 Les formes de la performance

2.4 Les indicateurs de mesure de la performance

Chapitre 2 : Le contrôle de gestion, comme outil de mesure et de pilotage de la performance

Section 1: les instruments de mesure et d'analyse de la performance

1. Les échanges entre centres de responsabilité

1.1 La définition d'un centre de responsabilité

1.2 Les différents centres de responsabilité

1.3 La détermination d'un prix d'échange entre les centres de responsabilités

2. Les critères financiers d'évaluation de la performance

3. Le contrôle budgétaire

3.1 Définition du contrôle budgétaire

3.2 Les objectifs du contrôle budgétaire

3.3 Les étapes du contrôle budgétaire

3.4 Les limites du contrôle budgétaire

3.5 Présentation, calcul et analyse des écarts

4. Le reporting

Section 2 : les instruments de pilotage de la performance

1. La démarche OVAR

- 1.1 Présentation de la démarche OVAR
- 1.2 Les étapes de la démarche OVAR
- 2. Les tableaux de bords
 - 2.1 Définition d'un tableau de bord de gestion
 - 2.2 Les dimensions des tableaux de bord
 - 2.3 Les instruments du tableau de bord
- 3. Le tableau de bord équilibré
- 4. Le pilotage de la valeur
 - 4.1 La méthode ABC
 - 4.2 La méthode ABM

Chapitre 3 : l'Analyse de la performance au sein de CEVITAL et l'apport du contrôle de gestion

Section 1 : présentation de l'organisme d'accueil

- 1.1 L'implantation géographique de CEVITAL
- 1.2 La gamme et la capacité de production
- 1.3 L'organisation de CEVITAL et les missions des différentes directions
- 1.4 Les atouts ou les facteurs clés de succès de la SPA CEVITAL

Section 2 : Le contrôle de gestion au sein de CEVITAL et sa contribution à l'analyse et à la mesure de la performance financière de l'entreprise

- 2.1 La fonction du contrôle de gestion au sein de CEVITAL
 - 2.1.1 La place du contrôle de gestion dans l'organigramme
 - 2.1.2 Les missions du contrôle de gestion au sein de la SPA
- 2.2 Le contrôle de gestion et la mesure de la performance financière au sein de CEVITAL
 - 2.2.1 La comptabilité analytique (coût complet réel)

2.2.2 La gestion budgétaire

2.2.3 Le contrôle budgétaire

2.2.4 Les tableaux de bord

2.3 Les différents indicateurs de mesure de la performance financière

2.3.1 L'élaboration d'un TCR au sein de l'entreprise CEVITAL

2.3.2 Les différents indicateurs de mesure de la performance financière

2.4 Les critiques et les recommandations

Conclusion générale

Bibliographie

Liste des figures

Liste des tableaux

Les annexes

Résumé

Le contrôle de gestion est une démarche permettant à une organisation de clarifier ses objectifs de performance et d'en piloter la réalisation progressive, en assurant la convergence des actions engagées par les différentes entités qui la composent. Dès lors, l'analyse précise de la performance s'avère indispensable afin que l'entreprise puisse être en mesure d'adapter sa stratégie et accroître sa part de marché. Dans ce cadre, un contrôle de gestion performant constitue un avantage concurrentiel majeur. Ce qui nous mène à poser la question suivante : Comment le contrôle de gestion contribue-t-il à la mesure et l'amélioration de la performance au sein d'une entreprise ? La revue de la littérature et les travaux réalisés nous ont permis de cerner les notions du contrôle de gestion et de performance de l'entreprise. L'étude de cas effectué au sein de La SPA CEVITAL nous a permis de comprendre le fonctionnement de la fonction contrôle de gestion au sein de l'entreprise CEVITAL, et d'analyser la contribution de cette dernière à travers différents outils et indicateurs (ratios) de mesure de la performance (ratios d'activité, ratios de rentabilité, ratios de profitabilité). Les résultats de notre étude nous ont révélés que la fonction contrôle de gestion contribue à la mesure et au pilotage de la performance au sein de l'entreprise CEVITAL, à travers ses nombreux outils, notamment la gestion budgétaire et les tableaux de bord.

Mots clés : Contrôle de gestion, performance, gestion budgétaire, tableau de bord, indicateurs, ratios d'activité, ratios de rentabilité, ratios de profitabilité.

Abstract:

Management control is an approach that allows an organization to clarify its performance objectives and to manage their progressive realization, by ensuring the convergence of the actions undertaken by the different entities that make up the organization. Therefore, the accurate performance analysis is essential for the company to be able to adapt its strategy and increase its market contribution. In this context, an efficient management control constitutes a major competitive advantage. This leads us to ask the following question: How does management control contribute to the measurement and improvement of performance within a company? The literature review and the work carried out have enabled us to identify the concepts of management control and corporate performance. The case study carried out within the CEVITAL SPA allowed us to understand the management control function within the CEVITAL company, and analyze the contribution of the latter through different tools and indicators (ratios) for measuring performance (activity ratios, profitability ratios). The results of our study revealed that the management control function contributes to the measurement and performance steering within CEVITAL, through its multiple tools, particularly budget management and dashboards.

Keywords: Management control, performance, budget management, dashboard, indicators, activity ratios, profitability ratios